



## Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

Р. РИКАМЉЕ

представено на 16 декември 2021 година<sup>1</sup>

**Дело C-885/19 P**

**Fiat Chrysler Finance Europe**

**срещу**

**Европейска комисия**

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

### Съдържание

I.	Въведение . . . . .	3
II.	Обстоятелствата по спора . . . . .	4
	A. По предварителното решение, издадено от люксембургските данъчни органи в полза на FFT, и административното производство пред Комисията . . . . .	4
	B. По спорното решение . . . . .	4
	1. Описание на основното съдържание на разглежданото предварително решение . . . . .	4
	2. Описание на релевантните люксембургски норми . . . . .	5
	3. Описание на Насоките на ОИСП . . . . .	5
	4. Оценка на разглежданото предварително решение . . . . .	6
	B. Производството пред Общия съд и обжалваното съдебно решение . . . . .	9
	Г. Производство пред Съда и искания на страните в производството по обжалване . . . . .	12

<sup>1</sup> Език на оригиналния текст: френски.

III. По жалбата . . . . .	13
A. По второто основание . . . . .	13
1. Доводи на страните . . . . .	13
2. По относимостта на второто правно основание . . . . .	14
3. По основателността на първата част . . . . .	15
4. По основателността на втората част . . . . .	17
Б. По първото основание . . . . .	21
1. Доводи на страните . . . . .	21
2. По първата част . . . . .	22
а) По допустимостта . . . . .	22
б) По основателността . . . . .	24
1) Предварителни бележки . . . . .	24
2) Преценка . . . . .	26
3. По втората част . . . . .	30
а) По относимостта . . . . .	30
б) По основателността . . . . .	31
В. По третото основание . . . . .	37
1. Доводи на страните . . . . .	37
2. По първата част . . . . .	38
а) По относимостта . . . . .	38
б) По основателността . . . . .	38
3. По втората част . . . . .	41
а) По относимостта . . . . .	41
б) По основателността . . . . .	41
Г. Заключение по жалбата . . . . .	44
IV. По съдебните разноски . . . . .	44
V. Заключение . . . . .	44

## I. Въведение

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

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

3. Същевременно през ноември 2014 г. разкритията на журналистическото разследване, известно като „Люкс лийкс“, довеждат тази тема до знанието на широката общественост, като предизвикват предимно възмущение<sup>3</sup>. След тези разкрития редица политици предприемат действия както на европейско, така и на международно равнище за преодоляването на положение, което вече се счита за сериозно нарушение на справедливото данъчно облагане. Най-скорошното от тези действия се конкретизира в споразумение за създаване на глобален данък върху доходите на многонационалните предприятия<sup>4</sup>.

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

5. Новаторският характер на подхода на Комисията се състои по-специално във въвеждането на принципа на сделката между несвързани лица при проверката за наличие на икономическо предимство. При тези обстоятелства в предстоящото решение Съдът ще

<sup>2</sup> Решение (ЕС) 2016/2326 на Комисията от 21 октомври 2015 година относно държавна помощ SA.38375 (2014/C ex 2014/NN), приведена в действие от Люксембург в полза на Fiat (ОВ L 351, 2016 г., стр. 1, наричано по-нататък „спорното решение“).

<sup>3</sup> Разследването е извършено съвместно от международния консорциум на американските разследващи журналисти (International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ)) и четиридесет други медии. Вж. по-специално в това отношение публикуваната във вестник „Льо Монд“ статия, достъпна на следния интернет адрес: [https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/11/05/evasion-fiscale-tout-sur-les-secrets-du-luxembourg\\_4518895\\_4862750.html](https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/11/05/evasion-fiscale-tout-sur-les-secrets-du-luxembourg_4518895_4862750.html).

<sup>4</sup> В това отношение вж. по-специално документа „Декларация относно решение, основаващо се на два стълба, за посрещане на данъчните предизвикателства, породени от цифровизацията на икономиката“, обсъден във връзка с приобщаващата рамка на ОИСР/Г20 относно свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби и приет от 136 участващи юрисдикции на 8 октомври 2021 г., достъпен на следния интернет адрес: <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-sur-une-solution-reposant-sur-deux-piliers-pour-resoudre-les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie-octobre-2021.pdf>

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

има възможност да се произнесе по-специално по някои въпроси, свързани с прилагането на този принцип, като необходимостта да се вземат предвид последиците от предварително решение за съответната група от дружества в нейната цялост, за да се провери наличието на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

## **II. Обстоятелствата по спора**

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

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

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

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

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

### **Б. По спорното решение**

#### ***1. Описание на основното съдържание на разглежданото предварително решение***

10. В описанието на Комисията се посочва, че разглежданото предварително решение възприема метод за разпределение на печалбите на FFT в рамките на автомобилостроителната група Fiat/Chrysler, което дава възможност на FFT ежегодно да определя размера на корпоративния данък, който дължи във Великото херцогство Люксембург. Комисията уточнява, че това решение е обвързващо за данъчната

администрация за период от пет години, т.е. от данъчната 2012 г. до данъчната 2016 г.<sup>6</sup>.

## **2. Описание на релевантните люксембургски норми**

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

## **3. Описание на Насоките на ОИСР**

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

13. Комисията припомня, че в приложимите принципи в областта на трансферните цени за многонационалните предприятия и данъчните администрации, приети от Комитета по данъчните въпроси на ОИСР на 27 юни 1995 г. и преработени на 22 юли 2010 г. (наричани по-нататък „Насоките на ОИСР“), се изброяват пет метода за определяне на приближение до пазарните цени при сделките и разпределението на печалбата между интегрирани дружества<sup>10</sup>.

<sup>6</sup> Съображения 9 и 52—54 от спорното решение.

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

<sup>8</sup> Съображения 74—83 от спорното решение.

<sup>9</sup> Съображения 84—87 от спорното решение.

<sup>10</sup> Съображения 88 и 89 от спорното решение.

14. Вторият метод е този на транзакционната нетна печалба (наричан по-нататък МТНП), който е непряк метод, използван за определяне на приближение до пазарните цени при сделките и разпределението на печалбата между дружества от една и съща група. Комисията описва този метод като състоящ се в оценка на потенциалния размер на печалбата в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица за дадена дейност, разглеждана в нейната цялост, а не за отделни сделки. Тя уточнява освен това, че за целите на тази оценка е необходимо да се определи показател за печалба, като разходи, оборот или инвестиции в дълготрайни активи, и към него да се приложи процент на печалба, съответстващ на този, който се наблюдава при сравними сделки на свободния пазар<sup>11</sup>.

#### 4. Оценка на разглежданото предварително решение

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

16. През първия етап на анализа си Комисията приема, че референтната рамка е общият режим за корпоративно данъчно облагане на Люксембург, и че *целта* на този режим е облагане на печалбата на всички дружества, установени в Люксембург. Според Комисията разликата при изчисляването на облагаемата печалба между самостоятелните и интегрираните дружества не оказва никакво влияние върху тази цел, доколкото последната предполага облагане на печалбите на всички местни дружества, без значение дали са част от група или не. Това се отнася и за специалните разпоредби, приложими към групите, които имат за цел само да поставят тези два вида дружества в равностойно положение. Освен това целта на разглежданото предварително решение, а именно определянето на облагаемата печалба на FFT за целите на облагането с корпоративен данък съгласно посочения режим, потвърждава, че този режим е референтната рамка, доколкото тази цел не разграничава FFT поради принадлежността му към група. В тази връзка Комисията счита, че с оглед на целта на общия режим за корпоративно данъчно облагане на Люксембург интегрираните и неинтегрираните дружества се намират в сходно фактическо и правно положение<sup>12</sup>.

17. През втория етап на анализа си Комисията най-напред посочва, че въпросът дали дадена данъчна мярка представлява дерогация от референтната рамка *по принцип съвпада* с установяването на предимството, предоставено на получателя с тази мярка. Според нея, когато дадена данъчна мярка води до необосновано намаляване на дължимия от получателя данък, като без тази мярка получателят би трябвало да плати по-висок данък по силата на референтната рамка, това намаление представлява едновременно предимство, предоставено чрез посочената мярка, и дерогация от референтната рамка. Освен това

<sup>11</sup> Съображение 91 от спорното решение.

<sup>12</sup> Съображения 193—199 от спорното решение.

Комисията припомня, че съгласно съдебната практика при индивидуална мярка като оспорваното предварително решение установяването на предимството позволява по принцип да се предположи нейната избиращелност<sup>13</sup>.

18. Що се отнася до определянето на предимството в настоящия случай, Комисията припомня, че данъчна мярка, позволяваща на дружество, което е част от група, да фактурира трансферни цени, по-ниски от цените, които биха били постигнати между независими предприятия, предоставя предимство на дружеството, тъй като посочената мярка води до намаляване на неговата данъчна основа, а оттам и на дължимия данък в съответствие с общия режим за корпоративно данъчно облагане. Ето защо според Комисията Съдът е приел, че принципът на сделката между несвързани лица, т.е. „принципът, по силата на който сделките между дружества от една и съща група следва да бъдат възнаграждавани, както ако бяха договорени от независими дружества, търгуващи при сравними обстоятелства в пазарни условия“<sup>14</sup>, служи за референтен критерий, който позволява да се определи дали дружество от дадена група се ползва от предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. Поради това Комисията уточнява, че трябва да провери дали методът, който люксембургската данъчна администрация възприема в разглежданото предварително решение, се отклонява от метода, който води до надеждно приближение до пазарен резултат, и следователно — от принципа на сделката между несвързани лица. В такъв случай според Комисията ще се счита, че разглежданото предварително решение предоставя избиращелно предимство на FFT по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС<sup>15</sup>.

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

20. Първо, що се отнася до собствения капитал, който подлежи на възнаграждение, Комисията счита, че хипотетичният регулаторен капитал на FFT, избран от данъчния консултант, не е подходящ показател за равнището на печалба при прилагането на МТНП за целите на изчисляването в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица на възнаграждението за изпълняваните от FFT функции. Поради това Комисията приема, че като е приложил модела за оценка на капиталовите активи (наричан по-нататък „МОКА“) спрямо хипотетичния регулаторен капитал в размер на 28,5 милиона евро, а не спрямо собствения капитал, който за 2011 г. е в размер на 287,5 милиона евро по отчетна стойност, данъчния консултант е намалил десетократно облагаемото възнаграждение на FFT<sup>17</sup>.

21. Второ, що се отнася до прилагането на капиталовата рамка „Базел II“ за определяне на хипотетичния регулаторен капитал, Комисията счита, че Великото херцогство Люксембург е допуснало грешки, които са довели до подценяване на размера на хипотетичния регулаторен капитал на FFT и са предизвикали намаляване на размера на дължимия от FFT данък<sup>18</sup>.

<sup>13</sup> Съображения 216—218 от спорното решение.

<sup>14</sup> Съображения 225 и 226 от спорното решение.

<sup>15</sup> Съображения 222—227 от спорното решение.

<sup>16</sup> Съображения 234—301 от спорното решение.

<sup>17</sup> Съображения 248—266 от спорното решение.

<sup>18</sup> Съображения 267—276 от спорното решение.

22. Трето, Комисията счита, че данъчният консултант на FFT е извършил множество приспадания от останалия капитал на това дружество, които се отклоняват от пазарния резултат. В това отношение тя приема по-специално че решението на данъчния консултант да изолира компонента на собствения капитал, наречен „собствен капитал за обезпечаване на финансовите инвестиции във [Fiat Finance North America Inc. (наричано по-нататък „FFNA“)] и [Fiat Finance Canada (наричано по-нататък „FFC“)]“, и да предвиди нулево възнаграждение за него при определянето на данъчната основа на FFT, е неуместно<sup>19</sup>.

23. Четвърто, Комисията приема, че изборът на данъчния консултант да използва коефициент „бета“ в размер на 0,29 при прилагането на МОКА за целите на определянето на възвръщаемостта на собствения капитал, който да бъде приложен спрямо хипотетичния регулаторен капитал на FFT, е довел до разпределение на печалбата на това дружество, което не съответства на принципа на сделката между несвързани лица<sup>20</sup>.

24. Поради това Комисията счита по-специално, първо, че равнището на подходящото възнаграждение за функциите за финансиране и управление на парични средства на FFT е трябвало да бъде определено въз основа на собствения капитал по отчетна стойност, второ, че 2012 г. е подходяща референтна година за целите на определянето на данъчната основа на FFT в Люксембург, трето, че възвръщаемостта на собствения капитал преди облагане в размер на 6,05 % (и тази след облагане от 4,3 %), възприета от разглежданото предварително решение и изчислена с помощта на МОКА, е значително под изискванията за възвръщаемост на капитала във финансовия сектор, която трайно остава 10 % и повече, четвърто, че изискуемата норма на възвръщаемост на собствения капитал е 10 % след облагане спрямо цялата сума на собствения капитал по отчетна стойност<sup>21</sup>.

25. При условията на евентуалност Комисията счита, че при всяко положение разглежданото предварително решение предоставя изборително предимство, включително от гледна точка на по-ограничената референтна рамка, на която се позовават Великото херцогство Люксембург и FFT, състояща се от член 164, параграф 3 от Данъчния кодекс и от Циркулярно писмо № 164/2, които предвиждат принципа на сделката между несвързани лица в люксембургското данъчно право<sup>22</sup>. Освен това Комисията отхвърля довода на FFT, че за да се докаже наличието на изборително третиране в негова полза в резултат от разглежданото предварително решение, тя е трябвало да сравни това решение с основаната на циркулярното писмо практика на люксембургската данъчна администрация, и по-специално с предварителните решения, издадени на други дружества за финансиране и управление на парични средства, които Великото херцогство Люксембург е предоставило на Комисията под формата на представителна извадка на своята практика в областта на предварителните решения<sup>23</sup>.

26. През третия етап от анализа си Комисията отбелязва, че нито Великото херцогство Люксембург, нито FFT са предоставили мотиви, обосноваващи преференциалното третиране в полза на FFT, произтичащо от разглежданото предварително решение, и във

<sup>19</sup> Съображения 277—291 от спорното решение.

<sup>20</sup> Съображения 292—301 от спорното решение.

<sup>21</sup> Съображения 302—311 от спорното решение.

<sup>22</sup> Съображения 315—317 от спорното решение.

<sup>23</sup> Съображения 318—336 от спорното решение.



всеки случай нито един мотив, който може да се разглежда като пряк резултат от основните принципи на референтната рамка или който произтича от присъщите на системата механизми, необходими за нейното функциониране и ефективност<sup>24</sup>.

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

28. Според Комисията получателят на тази помощ е автомобилостроителната група Fiat/Chrysler в нейната цялост, доколкото FFT образува една стопанска единица с останалите субекти от посочената група, и че намаляването на дължимия от FFT данък непременно е довело до понижаване на цените на отпусканите от FFT вътрешногрупови заеми<sup>25</sup>.

## **В. Производството пред Общия съд и обжалваното съдебно решение**

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

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

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

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

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

- първата група — от нарушение на членове 4 ДЕС и 5 ДЕС, доколкото анализът на Комисията водел до скрита данъчна хармонизация (трета част от първото основание по дело T-755/15),
- втората — от нарушение на член 107 ДФЕС, на задължението за мотивиране, предвидено в член 296 ДФЕС, както и на принципите на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания, тъй като Комисията приема, че разглежданото

<sup>24</sup> Съображения 337 и 338 от спорното решение.

<sup>25</sup> Съображения 341—345 от спорното решение.

предварително решение предоставя предимство, по-специално с мотива че това решение не съответства на принципа на сделката между несвързани лица (втора част от първото основание и първа част от второто основание по дело T-755/15, второ и трето твърдение за нарушение от първата част от първото основание, първа част от второто основание, трето и четвърто основание по дело T-759/15),

- третата — от нарушение на член 107 ДФЕС, доколкото Комисията констатира избиращелността на това предимство (първа част от първото основание по дело T-755/15 и първо твърдение за нарушение от първата част от първото основание по дело T-759/15),
- четвъртата — от нарушение на член 107 ДФЕС и на задължението за мотивиране, предвидено в член 296 ДФЕС, тъй като Комисията приема, че разглежданата мярка ограничава конкуренцията и нарушава търговията между държавите членки (втора част от второто основание по дело T-755/15 и втора част от първото и второто основание по дело T-759/15),
- петата — от нарушение на принципа на правна сигурност и на правото на защита, тъй като Комисията разпорежда възстановяването на разглежданата помощ (трето основание по дело T-759/15).

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

35. Що се отнася до втората група основания, и по-специално основанията, изведени от неправилното прилагане на принципа на сделката между несвързани лица при контрола на държавните помощи, Общият съд отбелязва най-напред, че в контекста на определянето на данъчното положение на интегрирано дружество цените на вътрешногруповите сделки не се определят при пазарни условия. По-нататък Общият съд приема, че за да установи евентуалното наличие на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, Комисията може да сравни данъчната тежест на такова интегрирано предприятие, произтичаща от прилагането на посочената данъчна мярка, с тази, произтичаща от прилагането на обичайните правила за данъчно облагане по националното право на предприятие, което извършва дейността си при пазарни условия, когато националното данъчно право не прави разграничение между интегрирани и самостоятелни предприятия за целите на облагането им с корпоративен данък, и по този начин възнамерява да обложи печалбата на първите, все едно че е формирана от сделки, извършени по пазарни цени<sup>26</sup>.

36. В този контекст принципът на сделката между несвързани лица според Общия съд представлява „инструмент“ или „референтен критерий“, който позволява да се провери дали приетите от националните органи цени на вътрешногруповите сделки съответстват на пазарните цени, за да се установи дали интегрирано предприятие се ползва от предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС вследствие на данъчна мярка, с която се определят неговите трансферни цени<sup>27</sup>.

37. По-нататък Общият съд отбелязва, че в случая разглежданото предварително решение се отнася до определянето на облагаемата печалба на FFT съгласно люксембургския данъчен кодекс и че този кодекс има за цел облагането на печалбата, формирана от

<sup>26</sup> Точки 140 и 141 от обжалваното съдебно решение.

<sup>27</sup> Точка 143 от обжалваното съдебно решение.

стопанската дейност на посоченото интегрирано предприятие, все едно че е формирана от сделки, извършени по пазарни цени. Въз основа на това той приема, че Комисията може действително да сравни облагаемата печалба на FFT, произтичаща от прилагането на разглежданото предварително решение, с облагаемата печалба, произтичаща от прилагането на обичайните правила за облагане съгласно люксембургското право, на предприятие, което се намира в сравнимо фактическо положение и извършва дейност при условията на свободна конкуренция<sup>28</sup>.

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

39. Що се отнася до доводите, че Комисията не е изложила никакво правно основание за възприетия от нея принцип на сделката между несвързани лица и не е уточнила съдържанието му, Общият съд отбелязва, по отношение на правното основание, че Комисията ясно е посочила, първо, че принципът на сделката между несвързани лица задължително е част от проверката съгласно член 107, параграф 1 ДФЕС на данъчните мерки, предоставени на дружества в група, и второ, че този принцип на сделката между несвързани лица е общ принцип на равно данъчно третиране, обхванат от прилагането на посочения член от Договора<sup>29</sup>. Колкото до съдържанието на принципа на сделката между несвързани лица Общият съд е приел, че видно от спорното решение, това е инструмент, който позволява да се провери дали вътрешногруповите сделки са заплатени, все едно че са били договорени от независими предприятия<sup>30</sup>.

40. Що се отнася до довода, че приложеният в спорното решение принцип на сделката между несвързани лица е чужд на люксембургското данъчно право критерий и поради това позволява на Комисията в крайна сметка да извърши скрита хармонизация в областта на прякото данъчно облагане в нарушение на данъчната автономия на държавите членки, Общият съд счита, че той е неоснователен, тъй като използването на този принцип е допустимо, доколкото люксембургските данъчни правила предвиждат, че интегрираните дружества се облагат по същия начин като самостоятелните дружества<sup>31</sup>.

41. Колкото до довода, че Комисията неоснователно изтъква в спорното решение наличието на общ принцип на равно третиране в областта на данъчното облагане, Общият съд счита, че тази формулировка на Комисията не трябва да се изважда от контекста си и не може да се тълкува в смисъл, че Комисията признава съществуването на общ принцип на равно данъчно третиране, присъщ на член 107, параграф 1 ДФЕС<sup>32</sup>.

42. Колкото до основаниято за наличие на методически грешки при изчисляване на възнаграждението на FFT Общият съд постановява, че в спорното решение Комисията с основание е приела, първо, че при изчисляването на възнаграждението за дейностите на FFT за вътрешногрупово финансиране и управление на парични средства е следвало да бъде взет предвид целият му собствен капитал<sup>33</sup>, второ, че Великото херцогство Люксембург не е трябвало да взема хипотетичния регулаторен капитал на FFT като основа

<sup>28</sup> Точки 145 и 148 от обжалваното съдебно решение.

<sup>29</sup> Точка 150 от обжалваното съдебно решение.

<sup>30</sup> Точка 155 от обжалваното съдебно решение.

<sup>31</sup> Точки 156—158 от обжалваното съдебно решение.

<sup>32</sup> Точки 160 и 161 от обжалваното съдебно решение.

<sup>33</sup> Точки 209—251 от обжалваното съдебно решение.

за изчисляване на възнаграждението за рисковете<sup>34</sup>, трето, че Великото херцогство Люксембург погрешно е изключило част от собствения капитал на FFT, в размер на неговите дялови участия в дъщерните му дружества, от капитала, който е трябвало да бъде взет предвид при определяне на възнаграждението на FFT за неговите дейности за вътрешногрупово финансиране и управление на парични средства<sup>35</sup>. Поради това Съдът е констатирал, че възприетият от люксембургските данъчни органи метод е свел до минимум възнаграждението на FFT, което е послужило за определянето на дължимия от него данък, като по този начин му е предоставило икономическо предимство, без да е необходимо да се разглежда твърдението за нарушение на Великото херцогство Люксембург относно грешката на Комисията, допусната при определянето на нормата на възвръщаемост.

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

43. С жалбата си Fiat Chrysler Finance Europe иска от Съда:

- да отмени обжалваното съдебно решение,
- да отмени спорното решение или, при условията на евентуалност, единствено и само ако Съдът не е в състояние да се произнесе с окончателно решение, да върне делото на Общия съд, и
- да осъди Комисията да заплати съдебните разноски на Fiat Chrysler Finance Europe, свързани с производството по обжалване и производството пред Общия съд.

44. Комисията иска от Съда:

- да отхвърли жалбата и
- да осъди Fiat Chrysler Finance Europe да заплати съдебните разноски.

45. Ирландия иска от Съда:

- да отмени обжалваното съдебно решение,
- да отмени спорното решение и
- да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.

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

<sup>34</sup> Точки 252—264 от обжалваното съдебно решение.

<sup>35</sup> Точки 265—278 от обжалваното съдебно решение.

### III. По жалбата

47. В подкрепа на жалбата си FFT, подкрепено от Ирландия, изтъква три основания. Първото е изведено от нарушение на член 107, параграф 1 ДФЕС, тъй като Общият съд допуснал редица грешки в анализа си дали жалбоподателят се е ползвал от икономическо предимство. Второто е изведено от нарушение на задължението за мотивиране, тъй като Общият съд преценил правното основание на принципа на сделката между несвързани лица по непоследователен и противоречив начин. Третото основание е изведено от нарушение на принципа на правна сигурност, тъй като Общият съд, първо, възприел принцип, неправилно определен като принцип на „сделката между несвързани лица“, без да провери обхвата и съдържанието му, и второ, приел, че презумпцията за избирателност се прилага към разглежданото предварително решение. За повече яснота и последователност ще започна от второто основание, повдигнато от FFT.

#### A. По второто основание

##### 1. Доводи на страните

48. С първата част от второто основание FFT поддържа, че обжалваното съдебно решение е опорочено от непоследователни и противоречиви съображения, що се отнася до анализа на правното основание на принципа на сделката между несвързани лица на Комисията. Въпреки че потвърдил възприетия от Комисията подход, Общият съд грубо пренебрегвал този подход, като обвързвал прилагането на посочения принцип с включването му в правото на съответната държава членка, без да представи никакво обяснение или обосновка. Освен това Общият съд посочвал, че принципът на сделката между несвързани лица на Комисията не произтича нито от националното право, нито от ОИСР и че е присъщ на член 107 ДФЕС като принцип на равно данъчно третиране, като същевременно добавял, че този член не съдържа никакъв принцип на равно данъчно третиране. Според FFT тези объркани и непоследователни доводи представлявали порок в мотивите на съдебното решение.

49. С втората част от второто основание FFT поддържа, първо, че в точка 142 от обжалваното съдебно решение Общият съд неправилно е потвърдил позоваването в спорното решение на решение по дело *Forum 187*<sup>36</sup> в подкрепа на тезата, че принципът на сделката между несвързани лица е приложим независимо от предварителното му включване в националното право. В това отношение FFT счита също, че Общият съд не е взел предвид последиците от промяната на позицията относно приложимостта на решение *Forum 187*. Второ, FFT твърди, че съображенията на Общия съд в обжалваното съдебно решение дават неясна представа за правното основание на принципа на сделката между несвързани лица. От това следвало, че тези съображения са явно неправилни, непоследователни и противоречиви, в нарушение на задължението за мотивиране на Общия съд.

50. Комисията твърди, че второто основание трябва да бъде отхвърлено поради неговата неотносимост. При всички положения според Комисията както първата, така и втората част от това основание трябва да се отхвърлят по същество. Що се отнася до първата част,

<sup>36</sup> Решение от 22 юни 2006 г., Белгия и *Forum 187*/Комисия (C-182/03 и C-217/03, наричано по-нататък „решение *Forum 187*“, EU:C:2006:416).

Комисията счита, че тя се основава на избиращелен и изопачен прочит на обжалваното съдебно решение и поради това трябва да се отхвърли. Колкото до втората част Комисията изтъква по-специално че Общият съд основателно се е позовал на решение Forum 187 в подкрепа на заключението относно правното основание на принципа на сделката между несвързани лица.

## **2. По относимостта на второто правно основание**

51. Комисията счита, че второто основание е неотнесимо, доколкото, дори да се предположи, че това основание бъде уважено, то не може да доведе до отмяната на обжалваното съдебно решение. Това основание почивало на твърдението, че Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, като е потвърдил използването от Комисията на принцип на сделката между несвързани лица *sui generis* в подкрепа на основната си констатация за наличие на избиращелно предимство. Дори обаче това твърдение да е точно, което Комисията оспорва, спорното решение съдържа изложена при условията на евентуалност обосновка, произтичаща от различно правно основание, а именно член 164, параграф 3 от Данъчния кодекс и Циркулярно писмо № 164/2, която обосновка е потвърдена от Общия съд, без да е поставена под въпрос от FFT.

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

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

54. Всъщност при преценката на изложената при условията на евентуалност обосновка на Комисията Общият съд е признал, че тя с основание е пренесла някои елементи от анализа на основната си обосновка. По-конкретно Общият съд констатира, че в членове 292 и 294 от обжалваното съдебно решение изложената при условията на евентуалност обосновка на Комисията се основава на нейния главен анализ на разглежданото предварително решение, и по-специално на раздел 7.2.2. от спорното решение, който според мен включва съображенията на Комисията относно правното основание и обхвата на принципа на сделката между несвързани лица и прилагането на този принцип в конкретния случай<sup>37</sup>. Тъй като правното основание на изложената при условията на евентуалност обосновка на Комисията, потвърдена от Общия съд, произтича от нейния основен анализ, евентуалната незаконосъобразност на последния ще обезсили това правно основание. С други думи, ако

<sup>37</sup> Вж. раздел 7.2.2.1 от спорното решение („Избиращелно предимство в резултат от отклонение от принципа на сделката между несвързани лица“).

второто основание на FFT бъде уважено, като по този начин се обезсили използването на принципа на сделката между несвързани лица, тази изложена при условията на евентуалност обосновка също ще бъде опорочена от грешка при прилагане на правото, така че заключението, изведено от спорното решение, потвърдено с обжалваното съдебно решение, вече няма да е валидно.

55. Поради това считам, че второто основание на настоящата жалба не може да бъде обявено за неотнормимо.

### **3. По основателността на първата част**

56. В самото начало следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика мотивите на съдебно решение на Общия съд трябва да излагат по ясен и недвусмислен начин съображенията на последния, така че да дадат възможност на заинтересованите лица да се запознаят с основанията за взетото решение, а на Съда — да упражни своя контрол<sup>38</sup>.

57. Ето защо Съдът следва да определи дали мотивите на обжалваното съдебно решение относно правното основание на принципа на сделката между несвързани лица отговарят на изискваните от тази съдебна практика условия. Според мен отговорът на този въпрос трябва да е утвърдителен по изложените по-долу причини.

58. Първо, следва да се отбележи, че критиките в жалбата на FFT са насочени основно срещу точки 149—162 от обжалваното съдебно решение. Според мен обаче е безспорно, че основната част от съображенията на Общия съд относно правното основание на приложения в спорното решение принцип на сделката между несвързани лица се намират по-скоро в точки 140—148 от това съдебно решение.

59. Както вече припомних по-горе, в точка 140 от посоченото съдебно решение Общият съд е отбелязал по същество, че данъчната тежест на интегрираните предприятия не се определя от пазарната логика, тъй като цените по вътрешногруповите сделки се договарят между дружествата, принадлежащи към една и съща група. По-нататък в точка 141 от обжалваното съдебно решение Общият съд посочва, че когато на интегрирано предприятие е предоставена данъчна мярка, Комисията може да провери наличието на икономическо предимство, като сравни данъчната тежест, произтичаща от прилагането на тази мярка, с тежестта, произтичаща от прилагането на „обичайните“ правила за данъчно облагане по националното право на предприятие, поставено в сравнимо положение.

60. Преди да изложи съдържанието на използвания в спорното решение принцип на сделката между несвързани лица, Общият съд уточнява в същата точка, че този принцип е приложим, когато „националното данъчно право не прави разграничение между интегрирани и самостоятелни предприятия за целите на облагането им с корпоративен данък“, като се има предвид, че в такъв случай „това право има за цел да облага печалбата, формирана от стопанската дейност на такова интегрирано предприятие, все едно че е формирана от сделки, извършени по пазарни цени“. Следователно в обжалваното съдебно решение ясно се посочва, че правното основание на принципа на сделката между несвързани лица се съдържа в националното право, и по-специално във факта, че това

<sup>38</sup> Вж. решение от 29 април 2021 г., Achemos Grupė и Achema/Комисия (C-847/19 P, непубликувано, EU:C:2021:343, т. 60 и цитираната съдебна практика).

право отразява целта на националния законодател за еднакво данъчно третиране на интегрираните и самостоятелните дружества за целите на облагането с корпоративен данък. Макар в точка 142 Общият съд да се позовава на решение Forum 187, то е само за да подкрепи заключенията си.

61. След като определя правното основание на принципа на сделката между несвързани лица и след като в точки 143 и 144 от обжалваното съдебно решение излага ролята на този принцип за установяването на наличието на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, в точка 145 от това съдебно решение Общият съд приема, че посоченият принцип е приложим към конкретния случай, доколкото люксембургският данъчен кодекс има за цел именно да облага интегрираните и самостоятелните дружества с корпоративен данък по един и същ начин. В точка 147 от обжалваното съдебно решение Общият съд добавя, че макар Комисията да не е обвързана от Насоките на ОИСП при прилагането на принципа на сделката между несвързани лица, тези насоки „имат несъмнено практическо значение при тълкуване на въпросите относно трансферните цени“.

62. С оглед на тези съображения мотивите на Общия съд, съдържащи се в точки 149—162 от обжалваното съдебно решение, които са добавени, за да се вземат предвид някои доводи, изложени от FFT и Великото херцогство Люксембург в първоинстанционното производство, не разкриват вътрешна непоследователност или противоречие.

63. В това отношение следва да се отбележи, на първо място, че няма никакво противоречие между твърдението, че принципът на сделката между несвързани лица, както е описан в спорното решение съществува „независимо от въвеждането на такъв принцип в националната правна система“, което твърдение произтича от съображения 228 и 229 от спорното решение и което по същество е потвърдено от Общия съд в точка 149 и сл. от обжалваното съдебно решение, и идеята, че този принцип е приложим към конкретния случай, тъй като „е присъщ на общата система за данъчно облагане, предвидена в националното право“ съгласно формулировката на Комисията в съдебното заседание пред Общия съд, която последният възпроизвежда в точка 152 от обжалваното съдебно решение.

64. Според мен формулировката, възпроизведена в точка 152 от обжалваното съдебно решение, трябва да се приравни на първото изречение от точка 141 от това съдебно решение. Казано другояче, би било неправилно тя да се разбира, както прави FFT, в смисъл че Общият съд е обвързал възможността за използване на приложения в спорното решение принцип на сделката между несвързани лица с предварителното му включване в националното право. Напротив, Общият съд е искал да посочи, че принципът на сделката между несвързани лица се прилага независимо от факта, че е *изрично кодифициран* в националното право, стига да е видно, че националният данъчен режим, уреждащ облагането с корпоративен данък, *има за цел* еднаквото третиране за данъчни цели на интегрираните и самостоятелните дружества, което напълно е в съответствие със съдържанието на точка 149 от обжалваното съдебно решение.

65. На второ място, считам, че за разлика от твърдяното от FFT, яснотата и последователността на съображенията на Общия съд относно правното основание на принципа на сделката между несвързани лица не се обезсилва от факта, че в точки 147 и 149 от това решение Общият съд потвърждава твърдението на Комисията, че приложеният в спорното решение принцип на сделката между несвързани лица е различен от този на ОИСП. В това отношение подчертавам, че видно от всички тези съображения,



Общият съд не е постановил, че правното основание на този принцип на сделката между несвързани лица произтича от кодифицирана норма, която задължително би била въведена за транспонирането в националното данъчно право на принципа на сделката между несвързани лица, разработен в рамките на ОИСР.

66. На трето и последно място, отбелязвам, че твърдяната от FFT несъгласуваност между точки 150 и 161 от обжалваното съдебно решение се основава на неправилното разбиране на тези точки. Ето защо е полезно да се разгледа техният текст.

67. В точка 150 от обжалваното съдебно решение Общият съд отбелязва, че в съображение 228 от спорното решение Комисията посочва, че принципът на сделката между несвързани лица е „общ принцип [на равно] данъчно третиране, *обхванат от прилагането на член 107 ДФЕС*“<sup>39</sup>. В точка 161 от това съдебно решение Общият съд отговаря на твърдение за нарушение на Ирландия и FFT, като посочва, че тази формулировка не може да се разбира като потвърждаваща съществуването на „общ принцип на равно данъчно третиране, *присъщ на член 107, параграф 1 ДФЕС*“<sup>40</sup>.

68. Противно на твърдяното от FFT, съображение 228 от спорното решение, възпроизведено в точка 150 от обжалваното съдебно решение, не означава непременно, че принципът на сделката между несвързани лица произтича от член 107, параграф 1 ДФЕС. Напротив, струва ми се, че в точка 161 от обжалваното съдебно решение Общият съд отхвърля такова тълкуване на съображение 228 в пълно съответствие със заключението, направено преди това в точка 141 от обжалваното съдебно решение, че правното основание на принципа на сделката между несвързани лица се съдържа в националното право, и по-специално във факта, че това право отразява целта на националния законодател за еднакво данъчно третиране на интегрираните и самостоятелните дружества за целите на облагането с корпоративен данък. Въпросът дали това правно основание е в съответствие с релевантната съдебна практика не е предмет на това основание за обжалване.

69. Доколкото развитите от Общия съд мотиви относно правното основание на принципа на сделката между несвързани лица отговаря на изискваните от съдебната практика условия за яснота и последователност, считам, че Съдът трябва да отхвърли първата част от настоящото основание.

#### **4. По основателността на втората част**

70. Втората част от второто основание също е свързана с твърдението на FFT за непоследователния и противоречив характер на мотивите на обжалваното съдебно решение.

71. В първото си твърдение за нарушение FFT твърди, че така извършеното нарушение на задължението за мотивиране се дължи на неправилно тълкуване на обхвата на решение Forum 187.

<sup>39</sup> Курсивът е мой.

<sup>40</sup> Курсивът е мой.

72. В това отношение следва да се припомни, че в спорното решение Комисията е приела, че с решение Forum 187 Съдът е потвърдил използването на принципа на сделката между несвързани лица, за да се определи дали данъчна мярка, която възприема метод за изчисление на облагаемата печалба на дружество от група води до избирателно предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС<sup>41</sup>.

73. FFT счита, че Общият съд е извадил точка 95 от решение Forum 187 от нейния контекст, като в точка 142 от обжалваното съдебно решение е приел, че Съдът признава необходимостта от сравняване на дерогационна схема за помощ и „общото право, основано на разликата между печалбата и разходите на предприятие, упражняващо своята дейност в условията на свободна конкуренция“. Според FFT това изречение не вземало предвид въпросния правен контекст, в който самото „общо право“ (националното данъчно право) предвижда такава проверка.

74. Следва да се провери дали това становище може да бъде подкрепено.

75. В делото, по което е постановено това решение, Съдът е трябвало да разгледа решение, с което Комисията е стигнала до извода, че действащият в Белгия данъчен режим в полза на одобрените координационни центрове е несъвместима с общия пазар схема на държавна помощ<sup>42</sup>. Сред многобройните икономически предимства, с които са се ползвали тези координационни центрове по силата на посочения данъчен режим, се нарежда методът за определяне на техните облагаеми доходи. Облагаемата печалба е била установена въз основа на фиксирана сума съгласно метод, наречен „разходи плюс“, и е съответствала на процент от размера на оперативните разходи и разноси, от които са били изключени по-специално разходите за персонал и финансовите разходи. При липсата на каквато и да е информация за извършваната дейност процентът на печалбата, който е трябвало да се вземе предвид, е бил определен на 8%. Така установената печалба се е облагала с обичайната ставка на корпоративния данък.

76. За да провери дали този данъчен режим предоставя предимство на координационните центрове, Съдът е счел за необходимо в пасажа, цитиран от Общия съд в точка 142 от обжалваното съдебно решение, да сравни посочения режим с общия режим, при който облагаемите доходи на всяко предприятие, упражняващо своята дейност в условията на свободна конкуренция, са съответствали на разликата между приходите и разходите му<sup>43</sup>. Ето защо Съдът е стигнал до извода, че изключването на разходите за персонал и финансовите разходи, които са имали основен принос за формирането на доходите на координационните центрове, от разходите, служещи за определянето на облагаемия доход на тези центрове, „не позволява да се формират трансферни цени, близки до цените, които [биха били] използвани в условията на свободна конкуренция“<sup>44</sup>.

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

<sup>41</sup> Вж. в това отношение съображение 225 от спорното решение.

<sup>42</sup> Решение 2003/757/ЕО на Комисията от 17 февруари 2003 г. относно схемата на помощ, въведена от Белгия, в полза на изградените в Белгия координационни центрове (ОВ L 282, 2003 г., стр. 25).

<sup>43</sup> Решение Forum 187, т. 95).

<sup>44</sup> Решение Forum 187, т. 96.

78. Що се отнася до правното основание на прилагането на този принцип, Комисията се присъединява към FFT, като посочва, че в решение Forum 187 Съдът е сравнил данъчното третиране на координационните центрове и общите правила на белгийското право. Комисията обаче добавя, че причината, поради която Съдът е възприел данъчното третиране на самостоятелните дружества като референтен критерий за установяването на наличие на предимство в полза на тези центрове, е същата като възприетата от Общия съд в точки 141 и 145 от обжалваното съдебно решение, според която крайната цел на разглеждания национален данъчен режим е да се гарантира, че данъчната основа на интегрираните дружества се оценява по същия начин като тази на самостоятелните дружества.

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

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

81. Структурата на съображенията на Съда в посоченото решение го показва много ясно. Първо, в точки 91—93 Съдът припомня основните черти на метода за определяне на облагаемата печалба, произтичащ от данъчния режим, предвиден в Кралски указ № 187 от 30 декември 1982 г. за създаването на координационни центрове<sup>45</sup>. По-нататък в точка 94 той посочва, че този метод „се основава на метода, наречен „разходи плюс“, възприет от [ОИСП] за облагането на услугите, извършени от дъщерно дружество или от място на стопанска дейност за сметка на дружества, принадлежащи към една и съща група и установени в други държави“, след което в точки 95 и 96 констатира по същество, че е необходимо да се сравни размерът на облагаемите доходи, произтичащ от посочения данъчен режим, и размерът, произтичащ от прилагането на общия режим.

82. От това следва, че белгийският законодател е включил в националното право метод, подобен на метода „разходи плюс“, който е един от препоръчаните от ОИСП методи за изчисляване на трансферните цени за косвеното определяне на пазарната цена при вътрешногрупова сделка. Както обаче подчертава генералният адвокат Léger в точка 257 от заключението, което е представил по това дело, жалбоподателят не е поставил под въпрос факта, че наличието на предимство трябва да се преценява въз основа на критерия, залегнал в метода „разходи плюс“ на ОИСП, т.е. на критерия, съгласно който трансферните цени трябва да се определят така, че да се формират цени, които биха били използвани в условията на свободна конкуренция<sup>46</sup>. Освен това от решението на Комисията е видно, че белгийската администрация е трябвало да се позове на докладите на ОИСП за целите на определянето на посочените цени<sup>47</sup>.

83. Ето защо ми се струва, че Съдът се произнася по правен въпрос, чиято логична предпоставка е включването на принципа на сделката между несвързани лица в националното право. След като държава членка е решила да включи в националното си право метод за определяне на облагаемата печалба на интегрираните дружества, подобен

<sup>45</sup> *Moniteur belge* от 13 януари 1983 г.

<sup>46</sup> Заключение на генералния адвокат Léger по съединени дела Белгия и Forum 187/Комисия (C-182/03 и C-217/03, EU:C:2006:89).

<sup>47</sup> 2003/757/ЕО: Решение на Комисията от 17 февруари 2003 година относно схемата на помощ, въведена от Белгия, в полза на изградените в Белгия координационни центрове (ОВ L 282, 2003 г., стр. 25), съображение 95. В това отношение Комисията препраща към № 26/48 от коментара на белгийския кодекс за данъците върху доходите от 1992 г.

на метода „разходи плюс“ на ОИСР и следователно имащ за цел облагането на тези дружества на база, сравнима с тази, която би се получила при прилагане на общия режим, тази държава членка предоставя икономическо предимство на посочените дружества, когато включва в този метод разпоредби, които водят до намаляване на данъчната тежест, която същите тези дружества би трябвало обичайно да понесат при прилагане на посочения режим.

84. Според мен обаче само погрешното позоваване на решение Forum 187 не може да представлява непоследователност или противоречие в съображенията на Общия съд относно правното основание на принципа на сделката между несвързани лица, тъй като то не представлява необходимата подкрепа за доводите, изложени в обжалваното съдебно решение.

85. Що се отнася до второто твърдение за нарушение, в самото начало следва да се отбележи, че FFT се позовава на точки 152 и 153 от обжалваното съдебно решение, в които Общият съд по същество е постановил, че твърдяната промяна в позицията на Комисията в съдебното заседание („принципът на сделката между несвързани лица [...] е присъщ на общата система за данъчно облагане, предвидена в националното право“) при всички положения не би могла да постави под въпрос констатацията, според която от спорното решение следвало, че принципът на сделката между несвързани лица „се прилага при проверката на национална данъчна мярка на основание член 107, параграф 1 ДФЕС“.

86. Що се отнася до липсата на разглеждане на последиците от промяната в позицията на Комисията върху основателността на позоваването на решение Forum 187 в подкрепа на заключение, което по същество е сходно с произтичащото от спорното решение, относно правното основание на принципа на сделката между несвързани лица, следва да се отбележи, че FFT не може, както прави, да поддържа, от една страна, че Комисията е променила позицията, която е възприела в спорното решение, и от друга страна, че Общият съд неправилно е пренебрегнал този довод. Всъщност споделям анализа, направен в точка 153 от обжалваното съдебно решение, че на етапа на съдебното заседание Комисията няма право да промени позицията, изложена в спорното решение<sup>48</sup>. От това следва, че Общият съд не е можел да включи в съображенията си изложения в съдебното заседание довод.

87. Колкото до липсата на яснота относно произхода на принципа на сделката между несвързани лица, която произтичала от обжалваното съдебно решение, според мен FFT има предвид не само точки 152 и 153 от това съдебно решение, но и точки 150, 151 и 161 от него. Въз основа на тези мотиви Общият съд е постановил, че доводите, с които се критикува липсата на посочване на правното основание на принципа на сделката между несвързани лица в спорното решение и неправилното му квалифициране като „общ принцип на равно данъчно третиране“, не могат обезсилят съображенията, съдържащи се в точки 140—148 от обжалваното съдебно решение.

<sup>48</sup> Противно на становището на FFT, в точка 117 от решение от 25 юни 1998 г., British Airways и др./Комисия (T-371/94 и T-394/94, EU:T:1998:140), на което Общият съд се позовава в точка 153 от обжалваното съдебно решение, не се посочва по никакъв начин, че устните изявления на Комисията, които в съдебното заседание променят мотивите на спорното решение, могат въпреки всичко да бъдат взети предвид от Общия съд.

88. По-конкретно Общият съд счита, че в спорното решение принципът на сделката между несвързани лица се определя като „инструмент“, който може да се използва при проверката по член 107, параграф 1 ДФЕС и като общ принцип на равно данъчно третиране, „който попада в обхвата на“ (а не „който е присъщ на“) разпоредбата на посочения договор.

89. Според мен обаче точки 150—153 и 161 са напълно в съответствие със съображенията на Общия съд относно правното основание на принципа на сделката между несвързани лица, изложени по-специално в точка 141 от обжалваното съдебно решение. В заключение и доколкото в настоящия случай не може да се твърди наличието на непоследователност и противоречивост на съображенията на Общия съд, второто твърдение за нарушение според мен не трябва да бъде уважено.

90. С оглед на всички тези съображения считам, че втората част от второто основание трябва бъде отхвърлена.

## **Б. По първото основание**

### *1. Доводи на страните*

91. В първата част от първото основание FFT поддържа, че Общият съд неправилно е приложил правния критерий, който позволява да се установи дали в разглежданото предварително решение е възприет метод за определяне на трансферни цени, който надхвърля присъщите на този метод неточности<sup>49</sup>. Според FFT грешките, които опорочавали метода за изчисляване на възнаграждението на FFT, възприет в разглежданото предварително решение, произтичали от основно неразбиране на МТНП, използван за определяне на хипотетичните печалби при сделка между несвързани лица на FFT за дейностите, обхванати от това решение. По-конкретно било необходимо да се има предвид, че МТНП не се отнася до всички дейности на едно дружество, а само до тази, за която следва да се установи печалба при сделка между несвързани лица. Доколкото FFT извършва други дейности, те съответно били ирелевантни по отношение на прилагането на МТНП.

92. FFT подчертава, че Общият съд не е могъл да заключи, че в разглежданото предварително решение е възприет метод, който надхвърля широката свобода на преценка, която задължително трябва да бъде призната в тази област с оглед на сложността на финансовите сделки и субективния елемент, присъщ на прилагането на МТНП. Комисията всъщност била длъжна да докаже, че твърдените методически грешки водят до значително отклонение спрямо резултат, съответстващ на принципа на сделката между несвързани лица.

93. Като не е взел предвид широката свобода на преценка, която трябва да се признае при изготвянето на разглежданото предварително решение, Общият съд допуснал грешка при прилагане на правото при разглеждането на твърдените от Комисията първа, втора и четвърта грешка, като е възприел отправените от нея критики, за да заключи, че това решение предоставя предимство на FFT.

<sup>49</sup> По този начин FFT оспорва анализа, извършен от Общия съд в точки 188—286 от обжалваното съдебно решение, в рамките на основната обосновка на Комисията, както и този в точки 287—299 от това решение в рамките на изложената при условията на евентуалност обосновка.

94. Що се отнася до първата твърдяна грешка, която се отнася до възможността за сегментиране на капитала на интегрирано дружество в зависимост от неговите различни дейности, FFT счита по същество, че Общият съд е допуснал няколко грешки, като е приел заключенията на Комисията и като е счел, че FFT е трябвало да използва целия си собствен капитал по отчетна стойност за целите на прилагането на МТНП. Колкото до втората твърдяна грешка, отнасяща се до разглеждането на хипотетичния регулаторен капитал като показател за равнището на печалба за възнаграждението за рисковете, свързани с дейностите на FFT за вътрешногрупово финансиране и управление на парични средства, FFT поддържа, че фактът, че тези средства не представляват право върху печалбата на съответното дружество нито върху възнаграждението за понесените от него рискове, бил ирелевантен. Що се отнася до четвъртата твърдяна грешка, свързана с неотчитането на участията на FFT във FFNA и FFC за целите на изчисляването на възнаграждението за дейностите на FFT за вътрешногрупово финансиране и управление на парични средства, анализът на Общия съд в точка 274 от обжалваното съдебно решение бил опорочен от две грешки при прилагане на правото, а именно обръщане на доказателствената тежест и твърдението, че изключването на дяловите участия на FFT в посочените дъщерни дружества не позволява да се извърши надлежно сравнение между него и други действащи на пазара предприятия.

95. Комисията отвърща, че първата част от първото основание трябва да бъде отхвърлена като недопустима. Що се отнася до съществуването на посочената част, тя оспорва всички доводи, изтъкнати от FFT, и поради това счита, че тази част трябва да бъде отхвърлена.

96. Във втората част от първото основание FFT счита, че Общият съд е допуснал грешка, като е взел предвид единствено данъчните последици за FFT, за да определи дали разглежданото предварително решение предоставя предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. По този начин Общият съд не е отчел надлежно вътрешногруповото и трансгранично измерение на последиците от това решение за групата Fiat/Chrysler. Ето защо обжалваното съдебно решение, и по-специално точки 317 и 318 от него, било опорочено от две групи грешки. Първо, Общият съд неправилно приел, че FFT не е доказало „неутрализирането“ на предимството на равнището на групата. Второ, Общият съд неправилно счел, че груповият ефект може да бъде пренебрегнат при разглеждането на наличието на икономическо предимство. Във връзка с последното FFT твърди, че като пренебрегва груповия ефект, Общият съд е приел становище, което е несъвместимо със собственото му твърдение, че всяко предимство в полза на FFT е предимство в полза на цялата група Fiat/Chrysler.

97. Комисията счита, че втората част от първото основание трябва да бъде обявена за неотнормима или при всички положения да бъде отхвърлена по същество, тъй като нито един от доводите, изтъкнати от FFT в подкрепа на тази част, не може да бъде приет.

## **2. По първата част**

### **а) По допустимостта**

98. Комисията счита, че първата част от първото основание е недопустима в нейната цялост, тъй като FFT се стреми към преразглеждане на методическите грешки, установени от Комисията в споразумението за трансферна цена, одобрено с разглежданото предварително решение, въз основа на нов факт или нова обосновка.

99. В това отношение Комисията отбелязва, че основната критика на FFT се състои в това, че при анализа на преценката на Комисията в спорното решение Общият съд не е взел предвид факта, че FFT е извършвало две различни дейности, а именно: поемане на рисковете, свързани с финансирането и управлението на парични средства, и предоставяне на услуги за вътрешногрупово финансиране и управление на парични средства. Въпреки че признава, че Великото херцогство Люксембург е обяснило подробно пред Общия съд, че методическите възражения на Комисията с оглед на прилагането на МТНП в споразумението за трансферна цена са неоснователни, Комисията подчертава, че тази държава членка в нито един момент не е направила посоченото по-горе разграничение. От това следвало, че в настоящата жалба FFT не повдига правен въпрос относно неправилното прилагане на правния критерий за проверка на наличието на предимство в настоящия случай, а по-скоро критикува прилагането на този критерий въз основа на *предполагам факт*, който в нито един момент не е представен на Общия съд.

100. Дори да се предположи, че е възможно да се поддържа, че този предполагаем факт произтича от представените на Общия съд документи, според Комисията следва да се приеме, че настоящата част се основава на съображения, които не са просто доразвиване на доводи, изтъкнати в хода на производството пред Общия съд, а изцяло нов довод.

101. В самото начало следва да се припомнят накратко принципите, които Съдът трябва да вземе предвид, за да може да се произнесе по повдигнатото от Комисията възражение за недопустимост.

102. Позицията на Комисията се основава по същество на постоянната съдебна практика, съгласно която компетентността на Съда се свежда до преценката на правното решение, дадено във връзка с разискваните пред Общия съд основания и доводи, и следователно страна по принцип не може да изтъкне за първи път пред Съда основание, на което не се е позовала пред Общия съд, тъй като това би означавало да ѝ се позволи да сезира Съда със спор с обхват, по-широк от този, който е бил разгледан от Общия съд<sup>50</sup>.

103. Както отбелязва FFT в писмената си реплика, Съдът е посочвал също неколккратно, че в жалбата си жалбоподател може да изложи основания, произтичащи от самото обжалвано съдебно решение и насочени към оспорване, от правна гледна точка, на неговата правилност<sup>51</sup>. Следователно е напълно възможно правните доводи в жалбата да се различават от изложените в първоинстанционното производство<sup>52</sup>, тъй като в такъв случай основанията на жалбата ще бъдат формулирани не в зависимост от решението на Комисията, а в зависимост от решението на Общия съд.

104. В настоящия случай, дори да се предположи, както поддържа Комисията, че първата част от първото основание е изведена от „нов факт“ или „ново съображение“ в сравнение съответно с изтъкнатите факти и изложените съображения в първоинстанционното производство, това само по себе си не е достатъчно, за да се обяви тази част за недопустима.

105. Всъщност от прочита на тази част е видно, че FFT упреква Общия съд, че неправилно е подкрепил заключението в спорното решение, че в разглежданото предварително решение е възприет метод за определяне на трансферни цени, *който надхвърля присъщите на такъв метод неточности*. По-конкретно FFT счита, че анализът на Общия съд на

<sup>50</sup> Решение от 4 март 2021 г., Комисия/Футбол Club Barcelona (C-362/19 P, EU:C:2021:169, т. 47 и цитираната съдебна практика).

<sup>51</sup> Решение от 19 март 2020 г., ClientEarth/Комисия (C-612/18 P, непубликувано, EU:C:2020:223, т. 15).

<sup>52</sup> Вж. решение от 19 юни 2014 г., FLS Plast/Комисия (C-243/12 P, EU:C:2014:2006, т. 47 и 48).

твърдените грешки, опорочаващи определянето на разглежданите трансферни цени, се основава на основно неразбиране на МТНП. Този метод няма за цел да се установи равнището на печалба за *цялостната* дейност на дадено предприятие, а само това на дейността му, *за която следва да се установи печалба при сделка между несвързани лица*. Именно в този контекст се вписва доводът, с който FFT упреква Общия съд, че не е взел предвид двете различни дейности, извършвани от това дружество.

106. С други думи, с тази част FFT възнамерява да изтъкне доводи, произтичащи от самото обжалвано съдебно решение<sup>53</sup> и насочени към оспорване, от правна гледна точка, на неговата правилност. По-конкретно това дружество поставя под въпрос прилагането от Общия съд на правния критерий, използван, за да се определи дали определящо данъчен режим предварително решение като разглежданото в настоящото дело предоставя икономическо предимство. Съгласно постоянната съдебна практика обаче въпросът дали Общият съд е приложил правилно правен критерий като принципа на сделката между несвързани лица е правен въпрос, който може да подлежи на контрол от Съда на етапа на обжалването<sup>54</sup>.

107. С оглед на изложените по-горе съображения считам, че първата част от първото основание не трябва да се отхвърля автоматично в нейната цялост и поради това приканвам Съда да я обяви за допустима, доколкото се отнася до грешка на Общия съд при потвърждаването на изложените в спорното решение съображения относно прилагането на МТНП в настоящия случай.

## **б) По основателността**

### *1) Предварителни бележки*

108. В самото начало следва да се припомни, че за да се определи дали разглежданото предварително решение предоставя предимство на FFT, Общият съд е посочил в точка 141 от обжалваното съдебно решение, че „Комисията може да сравни данъчната тежест на такова интегрирано предприятие, произтичаща от прилагането на посочената данъчна мярка, с данъчната тежест при прилагане на обичайните правила за данъчно облагане по националното право на предприятие, което е поставено в сравнимо фактическо положение и упражнява дейността си при пазарни условия“. По-нататък в точка 143 от това решение Общият съд уточнява, че макар посредством съответната данъчна мярка националните органи да са приели определено ценово равнище на вътрешногрупова сделка, „член 107, параграф 1 ДФЕС позволява на Комисията да провери дали това ценово равнище съответства на равнището, което би било постигнато при пазарни условия, за да установи дали от него произтича намаляване на разходите, които обичайно натоварват бюджета на съответното предприятие, и по този начин му предоставя предимство по смисъла на посочената разпоредба“. Поради това според Общия съд принципът на сделката между несвързани лица е „инструмент“ или „референтен критерий“, който позволява на Комисията да определи дали по силата на данъчна мярка, която определя трансферните му цени, интегрирано дружество се ползва от предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

<sup>53</sup> Следва всъщност да се отбележи, че всеки един от доводите на FFT се отнася до конкретна точка от обжалваното съдебно решение.

<sup>54</sup> Вж. относно критерия за частния кредитор решение от 20 септември 2017 г., Комисия/Frucona Košice (C-300/16 P, EU:C:2017:706, т. 10—31).



109. Както следва от точка 196 от обжалваното съдебно решение, прилагането от Комисията на принципа на сделката между несвързани лица в случая е довело до констатацията за наличие на предимство, поради това че методът за изчисляване на възнаграждението на FFT, одобрен от люксембургските данъчни органи, е опорочен от редица грешки, които се отнасят, от една страна, до размера на подлежащия на възнаграждение капитал, и от друга страна, до нормата на възвръщаемост, която следва да бъде приложена.

110. В точки 197—199 от това решение Общият съд е уточнил, че петте установени от Комисията грешки се отнасят съответно, първо, до избора да бъде сегментиран капиталът в три категории, към които се прилагат норми на възвръщаемост, второ, до използването на хипотетичния регулаторен капитал като показател за равнището на печалбата, трето, до прилагането по аналогия на капиталовата рамка „Базел II“, за да се определи равнището на хипотетичния регулаторен капитал на FFT, при условие че това използване е допустимо, четвърто, до приспадането на дяловите участия във FFNA и FFC, и пето, до равнището на нормата на възвръщаемост на подлежащия на възнаграждение капитал, изчислено на 6,05 % с помощта на МОКА.

111. Накрая в точки 264—284 от посоченото решение Общият съд е разгледал доводите на Великото херцогство Люксембург, отнасящи се до установените от Комисията първа, втора и четвърта грешка. Предвид заключенията от тази проверка Общият съд е приел, че не е необходимо да разширява анализа си до основателността на доводите, отнасящи се до установените от Комисията трета и пета грешка.

112. Следователно в бъдещото си решение Съдът следва да определи дали Общият съд основателно е потвърдил заключенията на Комисията относно установените от нея първа, втора и четвърта грешка.

113. В това отношение най-напред следва да се отбележи, че спорът между страните не се отнася нито до целта, нито до съдържанието на методиката, използвана в случая от Комисията. Безспорно е, че МТНП има за цел определянето на трансферната цена на *сделките*, сключени между две интегрирани дружества, и протича в три етапа. Първият се състои в определянето на *дейността*, за която трябва да се установи пазарна цена. Вторият се състои в избора на подходяща основа, наречена *показател за равнище на печалба*. Третият се състои в прилагането на този показател към *норма на възвръщаемост*, съответстваща на тази, която се наблюдава при сравними сделки на свободния пазар.

114. Страните обаче спорят относно избора на релевантен показател за равнище на печалба. Докато FFT счита, че в разглежданото предварително решение като показател за печалбата правилно е възприет изискваният от банковите институции регулаторен капитал, Общият съд е потвърдил наличието на установените в спорното решение първа, трета и четвърта грешка, тъй като вместо това е трябвало да се вземе предвид целият собствен капитал по отчетна стойност на FFT, който включва и притежавания от FFT капитал в някои дъщерни дружества на групата. По този начин според FFT Общият съд не е взел надлежно предвид свободата на преценка, с която разполага люксембургската данъчна администрация при одобряването на трансферните цени.

## 2) Преценка

115. Преди да започна анализа на основателността на твърденията за нарушения на FFT, че Общият съд не е зачел свободата на преценка, с която разполагат националните органи при прилагането на методи като МТНП, считам, че се налагат две уточнения.

116. Що се отнася до естеството на съдебния контрол, упражнен от Общия съд, в точка има 207 от обжалваното съдебно решение последният е приел, че този контрол има за цел „да се провери дали установените в [спорното] решение грешки, въз основа на които Комисията е обосновала своя извод за наличието на предимство, *надхвърлят неточностите, които са присъщи на прилагането на метод, предназначен за постигане на надеждно приближение до пазарен резултат*“<sup>55</sup>. С други думи, Общият съд е следвало да провери дали Комисията е доказала, че методическите грешки, които е установила, не позволяват да се постигне надеждно приближение до пазарен резултат, поради това че тези грешки са довели до намаляване на облагаемата печалба спрямо данъчната тежест, произтичаща от прилагането на обичайните правила за данъчно облагане по националното право. Това описание на съдебния контрол на Общия съд според мен е правилно, доколкото то успява да съчетае изискването да се гарантира, че квалифицирането като държавна помощ зависи изключително от последиците от съответната държавна мярка, и изискването да се предостави свобода на преценка на националните данъчни органи поради приблизителния характер на методите за определяне на трансферните цени.

117. Колкото до свободата на преценка, призната на националните данъчни органи в рамките на този контрол, в точка 204 от обжалваното съдебно решение Общият съд е посочил, че „държавата членка разполага със свобода на преценка при одобряването на трансферните цени“ и че „тази свобода на преценка все пак не може да доведе до лишаване на Комисията от нейното правомощие да провери дали разглежданите трансферни цени не водят до предоставяне на избирателно предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС“, като добавя по-нататък, че „[в] този контекст Комисията следва да вземе предвид факта, че принципът на сделката между несвързани лица ѝ позволява да провери дали дадена възприета от държава членка трансферна цена съответства на надеждно приближение до пазарен резултат и дали евентуално установеното при тази проверка отклонение не надхвърля неточностите, присъщи на приложения метод за получаване на посоченото приближение“<sup>56</sup>.

118. Поради това считам, че е необходимо да се отхвърли представеното в жалбата на FFT тълкуване на тази точка, че при приемането на предварителни решения националната данъчна администрация разполагала задължително с *широка* свобода на преценка и че това неизбежно водело до елемент на субективност по отношение на начина, по който се прилагат методите за определяне на трансферните цени във всеки конкретен случай. Всъщност съм убеден, че посочената точка трябва да се тълкува просто в смисъл, че националните данъчни органи разполагат със свобода на преценка — която в обжалваното съдебно решение по никакъв начин не е квалифицирана като „широка“ — поради *приблизителния характер* на методите за определяне на трансферните цени.

<sup>55</sup> Курсивът е мой.

<sup>56</sup> Курсивът е мой.

119. След това уточнение следва да се провери основателността на критиката на FFT, че Общият съд неоснователно е постановил, че трите грешки, за които Комисията твърди, че са допуснати от люксембургската данъчна администрация при прилагането на МТНП, не позволяват да се постигне надеждно приближение до пазарен резултат.

120. Що се отнася до първата грешка, свързана с избора капиталът на FFT да бъде сегментиран в три категории, Общият съд потвърждава заключенията на Комисията поради две причини. Първо, сегментирането на капитала няма за цел да се изпълни изискването за разграничаване на функциите на FFT<sup>57</sup>. Второ, това сегментиране почива на напълно изкуствен анализ на използването на собствения капитал на FFT<sup>58</sup>.

121. Що се отнася до тези мотиви, основната критика на FFT се отнася до точка 235 от обжалваното съдебно решение, в което Общият най-напред посочва, че „[т]рите категории собствен капитал, одобрени [с разглежданото предварително] решение, се отнасят съответно до възнаграждението за рисковете, възнаграждението за холдинговите дейности и възнаграждението за функциите“, след което заключава, че „[последният] сегмент съответства на *съвкупността* от дейностите на FFT, които са предмет на разглежданото предварително решение“<sup>59</sup>. Според FFT Общият съд е пренебрегнал факта, че то извършва две *различни дейности*, които трябва да се заплащат по два различни начина, а именно, първо, държане на активи на трети лица (възнаграждавано от „възнаграждението за рисковете“), и второ, отпускане на заеми в рамките на групата Fiat/Chrysler (възнаграждавано от „възнаграждението за функциите“) и по този начин е направил неправилния извод, че капиталът на FFT не е трябвало да бъде сегментиран за целите на изчисляването на възнаграждение в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица. Доколкото FFT извършва две различни дейности, Общият съд не можел съща така да приеме, както прави в точки 238 и 239, че възнаграждение следва да се дължи за целия собствен капитал, без последният да се сегментира, тъй като целият този собствен капитал е изложен на рискове и е на разположение за поддържане на платежоспособността на това дружество.

122. Няма съмнение, че съображенията на FFT по принцип са в съответствие с МТНП. Както бе посочено по-горе, страните по настоящото дело не спорят, че първият етап от този метод се състои в определянето на *дейността*, за която трябва да се установи пазарна цена. Считам обаче, че предпоставката за такова съображение, а именно извършването от FFT на две различни дейности, не е доказана надлежно.

123. В това отношение следва да отбележи, че от прочита на материалите по делото следва, че FFT явно изпитва затруднения да определи посоченото в жалбата му „държане на активи на трети лица“. В случай че FFT възнамерява, както ми се струва, да се позове на дейност, състояща се в поемането на риск в рамките на услугите по финансиране и управление на парични средства, предоставяни на другите дружества от групата, споделям позицията на Комисията, че разграничението между такава дейност и предоставянето на същите услуги по финансиране и управление на парични средства би било ирелевантно, доколкото това са две части от една и съща дейност (или „функция“, ако използваме терминологията на Насоките на ОИСП), а именно тази на вътрешногрупово финансиране и управление на парични средства.

<sup>57</sup> Точки 231—236 от обжалваното съдебно решение.

<sup>58</sup> Точки 237—246 от обжалваното съдебно решение.

<sup>59</sup> Курсивът е мой.

124. Следователно според мен основният довод на FFT, както и логически свързаните с него доводи, са неоснователни.

125. Във връзка с мотива, че сегментирането на капитала на FFT се основава на напълно изкуствен анализ на използването на собствения му капитал, FFT твърди, че Общият съд не можел основателно да поддържа, както е направил в точка 241 от обжалваното съдебно решение, че „[с]егментирането на собствения капитал в зависимост от дейностите на FFT не отчита факта, че неговата облагаема печалба ще се промени в зависимост от разходите за заемане на средства, които зависят по-конкретно от размера на неговия капитал“. Според FFT Общият съд не е взел предвид, че когато размерът на капитала на кредитополучател се увеличи над равнище, което е разумно достатъчно за покриване на рисковете му, всяко допълнително намаляване на разходите за заемане на средства, произтичащо от увеличението на капитала, е минимално или равно на нула. Общият съд трябвало да отмени спорното решение, доколкото Комисията не е разгледала в това решение дали притежаваният от FFT капитал, който надвишава хипотетичния регулаторен капитал, действително увеличава неговата възвръщаемост. Считам, че по този начин FFT се ограничава само до едно общо твърдение, което според мен само по себе си не е достатъчно да докаже, че точка 241 от обжалваното съдебно решение се основава на неправилна предпоставка. Поради това този довод следва да бъде отхвърлен.

126. FFT оспорва и довода, изтъкнат от съображения за изчерпателност, който Общият съд използва в подкрепа на заключението, че вторият сегмент от капитала на FFT (дялови участия във FFNA и FFC), възприет в разглежданото предварително решение, не може да се разграничи от първия за целите на изчисляването на възнаграждението в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица. По-конкретно според FFT не било точно да се твърди, че дяловите участия на дружество майка в дъщерни дружества могат да бъдат замислени като форма на капитализиране вместо като предоставяне на вътрешногрупов заем, както е констатирал Общият съд в точка 245 от обжалваното съдебно решение. Според мен, след като FFT не критикува съдържащата се в точка 244 *главна* констатация, на която се основава това заключение и според която дяловите участия на FFT във FFNA и FFC не могат да се отделят от първия сегмент, доколкото те също са изложени на риск в случай на неплатежоспособност на FFT, това оплакване следва да се счита за неотнормимо.

127. Що се отнася до изтъкнатия от FFT довод, че използването на собствен капитал по отчетна стойност като показател за равнището на печалбата му било неподходящо, доколкото последният можел лесно да се манипулира, считам, подобно на Комисията, че този довод е недопустим, тъй като не е насочен срещу обжалваното съдебно решение.

128. Колкото до втората грешка, състояща в използването на хипотетичния регулаторен капитал като показател за равнището на печалба, според FFT Общият съд неправилно е приел, че този капитал не може да се квалифицира по този начин, тъй като „не представлява право върху печалбите на съответния субект, нито върху възнаграждението за рисковете, поети от този субект“<sup>60</sup>. Ако случаят е такъв редица показатели за равнище на печалба, възприети с Насоките на ОИСП<sup>61</sup>, като продажбите, оперативните разходи и оперативните активи щели да бъдат изключени. Считам обаче, че прочитът на началото на следващата точка от обжалваното съдебно решение („На второ място, що се отнася до главните съображения на Комисията, че [...] [изборът] да бъде взет под внимание

<sup>60</sup> Точка 254 от обжалваното съдебно решение.

<sup>61</sup> В това отношение FFT цитира точка 2.87 от тези насоки.

хипотетичният регулаторен капитал на FFT е неправилен [...]“.<sup>62</sup>) е само уводна констатация към преценката на Общия съд в точка 255 от посоченото решение. Според мен с тази констатация Общият съд по никакъв начин не е възнамерявал да изрази задължително условие за квалификацията „показател за равнището на печалба“. Поради това този довод според мен следва да се отхвърли като неоснователен.

129. FFT оспорва и съдържащата се в точка 255 от обжалваното съдебно решение преценка на Общия съд, че хипотетичният регулаторен капитал не може да се вземе предвид, тъй като „няма никаква връзка с печалбите, които инвеститорът би очаквал от дружеството, в което инвестира“. FFT поддържа, че МТНП не изисква показателят за равнището на печалба да има „връзка“ с тези печалби, а най-много сравнително надеждна „корелация“<sup>63</sup>.

130. Разграничението между „връзка“ и „корелация“ обаче е изкуствено и според мен не може да обезсили преценката на Общия съд, още повече че, както припомня Комисията в писмения си отговор, в точка 2.87 от Насоките на ОИСП, изглежда, се посочва, че показателят за равнище на печалба трябва да отразява стойността на функциите, упражнявани от съответния субект, и следователно печалбите, които този субект може да реализира. Следователно този довод също не е убедителен.

131. Накрая, що се отнася до четвъртата грешка, състояща се в неотчитането на капитала, свързан с участията на FFT във FFC и FFNA при изчисляването на възнаграждението на дейностите на FFT за вътрешногрупово финансиране и управление на парични средства, FFT поставя под въпрос най-напред твърдението на Общия съд, съдържащо се в точка 273 от обжалваното съдебно решение, че поради заместимото си естество целият собствен капитал е изложен на рискове и поради това трябва да бъде взет предвид при изчисляването на такова възнаграждение. Противно на твърдяното от FFT, от прочита на раздела на жалбата, отнасящ се до първата грешка, е видно, че FFT не е представило нито един довод в подкрепа на твърдението си, че заместимото естество на собствения капитал не е пречка за сегментирането му.

132. Освен това FFT твърди, че констатацията, направена от Общия съд в точка 274 от обжалваното съдебно решение, че Великото херцогство Люксембург не е доказало, че дружествата, с които Комисията е сравнила FFT, са приспаднали от своя капитал дяловите си участия в дъщерни дружества, или че не е често срещано финансовите институции, опериращи на пазара, да притежават такива дялови участия, е опорочена от две грешки при прилагане на правото.

133. Първо, тази констатация обръщала доказателствената тежест, тъй като Комисията следвало да докаже, че данните за сравнение, използвани от люксембургската данъчна администрация, са неподходящи, а не държавата членка да обосновава такова използване. Не споделям този довод. Както посочва Комисията в писмения си отговор, точка 274 от обжалваното съдебно решение всъщност е отговор на довод, изтъкнат от Великото херцогство Люксембург в жалбата в първоинстанционното производство, с който въз основа на консолидираните данни на 28 банки от системно значение, обобщени от тази държава членка, се оспорва направената в спорното решение констатация, че равнището на собствения капитал на FFT не позволява юридически да се направи каквото и да било приспадане<sup>64</sup>. В посочената точка 274 Общият съд само потвърждава подхода на

<sup>62</sup> Точка 255 от обжалваното съдебно решение.

<sup>63</sup> Съгласно определението в речника Larousse „корелация“ е „отношение между два факта, свързани с необходима зависимост“.

<sup>64</sup> Вж. съображения 285—287 от спорното решение.

Комисията, който се основава на средния коефициент на ливъридж, определен от Европейския банков орган. При липсата на обръщане на доказателствената тежест, което може да бъде определено по този начин, този довод според мен не може да бъде уважен.

134. Второ, FFT поставя под въпрос предпоставката на произтичащата от точка 274 от обжалваното съдебно решение констатация, че не е възможно да се прецени рентабилността от дейността, извършвана от сравнимо самостоятелно дружество, на консолидирана основа, когато налице са само консолидирани данни. Напротив, според FFT нямало никаква пречка да се извърши такава преценка. Според мен този довод не може да бъде уважен, доколкото, както отбелязва Комисията в писмения си отговор, е разумно да се смята, че консолидираните данни могат да се използват за тази цел само когато всички дъщерни дружества на сравнимото дружество упражняват същите функции в рамките на същата дейност.

135. С оглед на гореизложеното предлагам на Съда да отхвърли първата част от първото основание в нейната цялост, доколкото Общият съд не е допуснал грешка при прилагане на правото, като е приел, че трите грешки, допуснати при изчисляването на възнаграждението за дейностите на FFT за финансиране и управление на парични средства, установени от Комисията в спорното решение, не позволяват да се постигне надеждно приближение до пазарен резултат, и поради това могат да послужат като основание на констатацията за наличие на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. В това отношение подчертавам, че FFT не оспорва твърдението на Общия съд, съдържащо се в точка 283 от обжалваното съдебно решение, че дори да се предположи, че се прилага възприетата от Великото херцогство Люксембург норма на възвръщаемост, размерът на полученото по този начин възнаграждение на FFT би останал много по-висок от одобрения в разглежданото предварително решение, тъй като тази норма би се прилагала към цялата сума на собствения капитал, която е десет пъти по-голяма от сумата, към която посочената норма е била приложена по силата на разглежданото предварително решение.

### ***3. По втората част***

#### ***а) По относимостта***

136. Според Комисията твърдяната неотносимост на втората част от първото основание се дължи на факта, че тази част не се отнася до точка 316 от обжалваното съдебно решение, в което са изложени главните мотиви, поради които Общият съд е отхвърлил довода, че Комисията е длъжна да докаже наличието на предимство на равнището на групата.

137. Следва да се припомни, че в точка 316 от обжалваното съдебно решение Общият съд най-напред посочва, че Великото херцогство Люксембург не е изложило никакви доводи, „които да покажат, че групата Fiat/Chrysler и FFT не образуват една стопанска единица по смисъла на правото в областта на държавните помощи“. По-нататък Общият съд приема, че при всички положения FFT е изцяло контролирано от Fiat SpA, което на свой ред контролира групата Fiat/Chrysler. Накрая, Общият съд стига до извода, че „всяко предимство, от което се ползва FFT, е от полза за посочената група в нейната цялост, и по-специално [...] ако това води до договорени между FFT и другите дружества от групата заемни условия, които са по-благоприятни поради намаляването на данъчната тежест в полза на последното“.

138. Вярно е, че в жалбата си FFT не оспорва тези заключения на Общия съд. Струва ми се обаче неправилно от това да се заключи, че настоящото основание е неотнормимо. Всъщност, противно на Комисията, не виждам причина съображенията на Общия съд в точки 316, 317 и 318 от обжалваното съдебно решение да се тълкуват в смисъл, че в първата от тези точки се излагат главните мотиви, а в последните две се посочват съображения изцяло при условията на евентуалност. Както бе показано по-горе, в точка 316 от това решение Общият съд потвърждава констатацията на Комисията, че FFT и групата Fiat/Chrysler са получатели на въпросната помощ, а в точки 317 и 318 от посоченото решение приема, че Комисията не може да бъде упреknата за липсата на преценка относно наличието на икономическо предимство на равнището на групата. Поради това става въпрос за два необходими компонента на *един и същ довод*, който има за цел да докаже, че Комисията не е допуснала грешка при прилагане на правото, като е счела, че FFT и групата Fiat/Chrysler са се ползвали от предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. Това тълкуване според мен не се обезсилва от използването на израза „[о]свен това“ в началото на точки 317 и 318 от съдебното решение, както твърди и Комисията<sup>65</sup>.

139. В жалбата си FFT упреква Общия съд, че при проверката, свързана с наличието на икономическо предимство, не е взел предвид „груповия ефект“, което изисквало анализ на икономическите последици на предварително решение за трансферни цени върху цялата съответна група. Както Комисията признала в съображение 343 от спорното решение „механизмът за трансферна цена поради самата си същност засяга повече от едно дружество в групата (увеличение на цените в едно дружество ще намали печалбата на другото)“. Следователно ми се струва очевидно, че ако тази част бъде уважена, заключението на Общия съд, че Комисията правилно е приела, че FFT и групата Fiat/Chrysler са се ползвали от икономическо предимство, ще бъде обезсилено и това ще доведе до отмяната на обжалваното съдебно решение.

140. При това положение считам, че втората част от първото основание трябва да се обяви за относима.

#### **б) По основателността**

141. Припомням, че в точка 317 от обжалваното съдебно решение Общият съд констатира, че дори да се приеме, че този елемент е релевантен за проверката на наличието на икономическо предимство, нито Великото херцогство Люксембург, нито FFT „доказват, че намалението на данъка, от което последното се е ползвало в Люксембург, е било „неутрализирано“ чрез увеличения на данъците в други държави членки“. По-нататък в точка 318 от посоченото съдебно решение Общият съд уточнява, че дори ако такава „неутрализиране“ е установено, това няма да позволи да се приеме, че FFT и групата Fiat/Chrysler не са се ползвали от предимство, доколкото наличието му „се определя в зависимост от обичайните данъчни норми, поради което данъчните норми на друга държава членка са неотнормими“. Според Общия съд от това следва, че „доколкото е установено, че по силата на предоставена от държава членка данъчна мярка интегрирано предприятие се ползва от намаление на данъчната тежест, която обичайно би трябвало да понесе при прилагане на обичайните данъчни норми, данъчното положение на друго предприятие от групата в друга държава членка няма значение за наличието на

<sup>65</sup> Отбелязвам също, че изразите „при всяко положение“ и „дори да се предположи“ в точка 317 от обжалваното съдебно решение и изразът „дори това да е така“ в точка 318 от това решение, изглежда, са използвани единствено за логическа връзка между тези две точки, като се изключва точка 316.

предимство“. Поради същата причина Общият съд е отхвърлил довода на FFT, че във всеки случай то е нямало да се ползва от предимство, тъй като тези доходи са щели да бъдат обложени или в Италия, или в Люксембург.

142. Първо ще разгледам твърдението за нарушение, насочено срещу точка 317 от обжалваното съдебно решение, с което по същество се поставя под въпрос заключението на Общия съд, че данъчното неутрализиране на равнището на групата на предоставеното на FFT предимство, не било доказано от FFT, а след това твърдението за нарушение, насочено срещу точка 318 от това съдебно решение, в която се оспорва самата *релевантност* на това неутрализиране за целите на преценката за наличие на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

143. Що се отнася до твърдението за нарушение, според което Общият съд е счел, че FFT не е доказало, че предимството, за което се твърди, че е предоставено, било неутрализирано на равнището на групата, FFT твърди, първо, че в точка 317 от обжалваното съдебно решение Общият съд е обърнал доказателствената тежест, изисквайки от FFT да докаже, че липсва предимство, което противоречало на трайната съдебна практика, че Комисията трябва да докаже наличието му.

144. Според мен е достатъчно да се разгледа структурата на обжалваното съдебно решение, за да се направи изводът, че случаят не е такъв. Всъщност е отбелязано, че точка 317 се съдържа в част Г, раздел 4 от това съдебно решение. Част Г, озаглавена „По втората група основания, изведени от липсата на предимство“, се състои от четири раздела, а именно раздели 1 („Предварителни бележки“), 2 („По главната обосновка на Комисията, съгласно която разглежданото предварително решение представлява дерогация от общата система за корпоративно данъчно облагане на Люксембург“), 3 („По изложената при условията на евентуалност обосновка на Комисията, че разглежданото предварително решение представлява дерогация от член 164, параграф 3 от Данъчния кодекс и от Циркулярно[...] писмо [№ 164/2]“) и 4 („По основанието, изведено от липсата на предимство на равнището на групата“). Раздели 2 и 3, в които се излагат съответно главни съображения и съображения при условията на евентуалност, съдържат един и същ извод, а именно, че Комисията с основание е приела, че предварителното решение предоставя предимство на FFT<sup>66</sup>. Следователно Комисията е изпълнила задължението си да докаже наличието на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. При това положение, без това да предполага обръщане на доказателствената тежест, FFT и Великото херцогство Люксембург е следвало да докажат, че това предимство е било неутрализирано на равнището на групата, тъй като намаляването на данъчната тежест на FFT в Люксембург е било напълно компенсирано от увеличаването на данъчната тежест на друго предприятие от групата в друга държава членка. Поради това не мога да се съглася с първия довод на FFT.

145. Второ, FFT твърди, че в точка 317 от обжалваното съдебно решение Общият съд се е задоволил да твърди, че FFT не е привело никакво доказателство в подкрепа на наличието на неутрализиращо данъчно действие на равнището на групата Fiat/Chrysler, като по този

<sup>66</sup> Вж. точки 286 и 299 от обжалваното съдебно решение.



начин е пренебрегнал многобройните доводи, с които FFT е критикувало грешките и неточностите, довели Комисията до този извод<sup>67</sup>. Това водело до нарушение на задължението за мотивиране на Общия съд.

146. Според FFT то е представило одитен доклад на италианската данъчна полиция и две уведомления за оценка на корпоративния данък на италианската данъчна администрация, в които се твърди, че FFT е завишило облагаемата си печалба и по този начин е платило твърде висок корпоративен данък в Люксембург поради прекалено високия размер на получените лихви по вътрешногрупови заеми, предоставени на едно от дъщерните дружества (Fiat Chrysler Finance SpA, наричано по-нататък „FCF“). Ето защо от това очевидно следвало, че съществува неоспорима връзка между печалбите на FFT и на FCF, в смисъл че по-висок доход на FFT (поради получаването на по-високи лихви) водел до намаляването на доходите на FCF (поради плащането на по-високи лихви) и обратно. Освен това процедурата за взаимно споразумение съгласно Арбитражната конвенция за избягване на двойното данъчно облагане между Италия и Люксембург показвала, че по-висок размер на облагаемите доходи в Люксембург съответства задължително на по-нисък размер на облагаемите доходи в Италия.

147. Според мен с този довод FFT упреква Общия съд, че *не е взел предвид* доказателства, приведени в първоинстанционното производство в подкрепа на наличието на данъчно неутрализиране на предимството на равнището на групата Fiat/Chrysler, за което се твърди, че е предоставено на FFT. Ако правилно разбирам довода на FFT, необходимо е да се разгледа релевантното изречение на точка 317 от обжалваното съдебно решение, чийто текст е следният: „следва да се отбележи, че Великото херцогство Люксембург и FFT не *доказват*, че намалението на данъка, от което последното се е ползвало в Люксембург, е било „неутрализирано“ чрез увеличения на данъците в други държави членки“<sup>68</sup>. Използването на глагола „доказвам“, който ми се струва старателно избран от Общия съд, според мен обаче ясно сочи, че представените от FFT доказателства са разгледани, макар и да са счетени за недостатъчни, за да подкрепят довода на FFT. При това положение разглежданият довод според мен не може да бъде възприет, тъй като, както следва от постоянната практика на Съда<sup>69</sup>, Общият съд не е длъжен да мотивира изрично преценката си относно стойността на всяко представено пред него доказателство, по-специално когато счете, че те не представляват интерес или че са ирелевантни за решаването на спора, при условие че спазва общите принципи и процесуалните правила за доказателствената тежест и за събирането на доказателствата и задължението да не изопачава доказателствата<sup>70</sup>.

148. Предвид гореизложеното предлагам на Съда да отхвърли първото твърдение за нарушение от втората част от първото основание.

149. Що се отнася до твърдението за нарушение, свързано с релевантността на отчитането на данъчното неутрализиране на равнището на групата, най-напред следва да се отбележи, че Общият съд е постановил, че наличието на предимство трябва да се определи в

<sup>67</sup> Струва ми се очевидно, че става въпрос за печатна грешка и че вместо това FFT е възнамерявало да се позове на заключение на Комисията, че въздействието върху групата Fiat/Chrysler *не е било* неутрално. Във всеки случай е посочено, че Комисията всъщност не е взела отношение по въпроса за данъчното неутрализиране на равнището на групата. Вж. по-специално съображение 314 от спорното решение.

<sup>68</sup> Курсивът е мой.

<sup>69</sup> Вж. по-специално решение от 26 януари 2017 г., Комисия/Keramag Keramische Werke и др. (C-613/13 P, EU:C:2017:49, т. 39 и цитираната съдебна практика).

<sup>70</sup> Следва да се отбележи в това отношение, че в случая FFT не твърди никакво изопачаване на доказателствата.

зависимост от обичайните данъчни норми, което изключва възможността да се вземат предвид данъчните норми на друга държава членка за преценката на въздействието на данъчна мярка върху положението на цялата група.

150. Следва да се отбележи, че Общият съд се позовава в това отношение на решение Испания/Комисия<sup>71</sup>. В делото, по което е постановено това решение, спорните мерки са се състояли в данъчни предимства при прехвърлянето на някои земи и в субсидия за заеми и гаранции в полза на испанските земеделски производители за компенсирание на последиците от значително увеличение на цената на дизеловото гориво на световно равнище. Кралство Испания се е защитило с довода, че тези мерки не могат да бъдат класифицирани като държавна помощ, тъй като така предоставеното предимство е по-малко от това, от което се ползват земеделските производители в други държави членки съгласно приетите от тези държави мерки за намаляване на данъчното облагане на горивата на тяхна територия. Съдът е отхвърлил това основание, като е посочил, че „понятието за предимство, предоставено на получателите на държавна помощ [...] се определя чрез сравнение на предприятията от една и съща държава членка, а не с предприятия от други държави членки“<sup>72</sup>.

151. Според FFT това решение не подкрепя заключението на Общия съд. Макар от това решение да е видно, че проверката за наличие на предимство не може включва сравнение на данъчното положение на FFT с това на други данъчнозадължени лица, установени в други държави членки, от това обаче не следвало, че груповият ефект може да не се вземе предвид при тази проверка. В това отношение FFT поддържа по същество, че отчитането на груповия ефект е още по-наложително, тъй като, както отбелязва Комисията в съображение 343 от спорното решение, „механизмът за трансферна цена поради самата си същност засяга повече от едно дружество в групата“.

152. Следователно възниква въпросът дали, противно на постановеното от Общия съд в обжалваното съдебно решение, Комисията е трябвало да вземе предвид *вътreshногруповото и трансгранично измерение* на последиците от разглежданото предварително решение, когато е проверявала дали това решение предоставя предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. Според FFT, ако Комисията го беше направила, тя е щяла да може да установи намаляване на печалбата на равнището на групата или неутрализирането ѝ, така че размерът на *действителното* предимство е щял да бъде по-нисък от размера на непосредственото предимство или сведен до нула.

153. Според мен отговорът на този въпрос изисква да се припомни една от границите на приложното поле на правилата в областта на държавните помощи.

154. Общозвестно е, че член 107, параграф 1 от ДФЕС забранява предоставянето на неоснователно предимство от държава членка. Причината за тази забрана трябва да се приравни на тази за правилата на Съюза за свободно движение. Подобно на последните, тя се обяснява с постепенното премахване на регулаторните мерки, които могат да възпрепятстват свободното движение на икономическите субекти<sup>73</sup>.

<sup>71</sup> Решение от 11 ноември 2004 г. (C-73/03, непубликувано, EU:C:2004:711).

<sup>72</sup> Решение от 11 ноември 2004 г., Испания/Комисия (C-73/03, непубликувано, EU:C:2004:711, т. 28). Курсивът е мой.

<sup>73</sup> Вж. по-специално, *Biondi*, A. The Rationale of State Aid Control: A Return to Orthodoxy, vol. 12, CYELS, 2010, p. 35—52.

155. По-конкретно целта на правилата в областта на държавните помощи, както е известно, е да се избегне „война на субсидии“ (subsidies war) между държавите членки, която би довела до създаване на пречки пред свободното движение на дружествата, както и на стоките, услугите, работниците и капиталите<sup>74</sup>.

156. Поради това забраната за предоставяне на държавни помощи обхваща приетите от държава членка мерки, включително данъчни, които могат да възпрепятстват достъпа до нейния национален пазар. Очевидно е, че правилата, които уреждат дейността на дружествата на този пазар, наричани „обичайни правила за данъчно облагане“, когато са от данъчно естество, могат да принадлежат само към правния ред на посочената държава.

157. При тези обстоятелства Общият съд според мен правилно е приел, че действащите в други държави членки правила са без значение за проверката на наличието на икономическо предимство в настоящия случай, въпреки че тези правила могат да доведат до намаляване или неутрализиране на печалбите на равнището на групата, а следователно и на действителното предимство, получено от съответната група като цяло.

158. Считаю, че този прочит е подкрепен от две констатации.

159. Първо, според мен е очевидно, че автономията на държава членка в областта на прякото данъчно облагане, призната в постоянната съдебна практика<sup>75</sup>, не може да бъде напълно гарантирана, ако обичайните правила на данъчно облагане, взети предвид за целите на разглеждането, извършено съгласно член 107, параграф 1 ДФЕС, не са приети *изключително* от законодателя на съответната държава членка.

160. Второ, очевидно е, че ако бяха задължени да отчитат въздействието на данъчните правила на други държави членки, данъчните органи на дадена държава членка нямаше да могат да преценят дали предвидените за приемане предварителни решения предоставят икономическо предимство и следователно представляват държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. При тези обстоятелства не ми се струва немислимо тези органи да реагират, като уведомяват Комисията за текста на всички тези предварителни решения, което най-малкото би увеличило прекомерно натовареността на тази институция.

161. Другите доводи на FFT в подкрепа на отчитането на груповия ефект според мен не са в състояние да поставят под въпрос предложеното по-горе тълкуване.

162. Според FFT такова отчитане било в съответствие с принципа, посочен от Общия съд в точка 47 от решение Fútbol Club Barcelona/Комисия<sup>76</sup>, че наличието на икономическо предимство трябва да се прецени въз основа на последиците от мярката, разгледани в тяхната цялост. Аз обаче съм напълно наясно със съществуването на тази съдебна практика. Впрочем именно в решението, постановено в производството по обжалване, Съдът неотдавна е припомнил, че за да се определи дали държавна мярка представлява държавна помощ, „е необходимо да се разгледат всички прав[н]и или фактически

<sup>74</sup> Вж. *Buendía Sierra*, J.L., *Smulders*, B. The Limited Role of the 'Refined Economic Approach' — In: *Achieving the Objectives of State Aid Control: Time for Some Realism*. — EC State Aid Law: Liber Amicorum Francisco Santaolalla Gadea, Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2008.

<sup>75</sup> Вж. например решение от 12 юли 2012 г., Комисия/Испания (C-269/09, EU:C:2012:439).

<sup>76</sup> Решение от 26 февруари 2019 г. (T-865/16, EU:T:2019:113).

елементи, съпътстващи тази мярка, и по-конкретно изгодите и тежестите, произтичащи от нея [...], и следователно да се извърши преценка на посочената мярка в нейната цялост, като се вземат предвид всички нейни характеристики“<sup>77</sup>.

163. Следва обаче да се отбележи, че нито в това дело, нито в делата, по които са постановени посочените от Съда решения<sup>78</sup>, „правните елементи“, съпътстващи съответната държавна мярка, не са включвали данъчни правила на друга държава членка. От това следва, че общият характер на преценката, която Комисията е длъжна да извърши, в случая не налага да се провери дали намаляването на размера на корпоративния данък, платен от FFT в Люксембург, поради приемането на разглежданото предварително решение е компенсирано изцяло или частично чрез увеличение на размера на корпоративния данък, платен от други дружества от групата Fiat/Chrysler в други държави членки.

164. Отчитането на груповия ефект според FFT било съвместимо и със седем решения, с които Съдът е установил, че възможността за компенсиране на предимство е без значение само доколкото такова компенсиране произтича от разходи, които са „отделни“ и „нямат връзка“ с данъчната мярка, приравнена на държавна помощ<sup>79</sup>. От своя страна считам, че в настоящия случай тази съдебна практика е ирелевантна. Всъщност разходите, с които получателите на разглежданите в тези решения данъчни мерки са възнамерявали да компенсират икономическото предимство, получено благодарение на тези мерки, не са произтичали по никакъв начин от данъчни правила, принадлежащи към правния ред на друга държава членка.

165. FFT подчертава, че доводът му е подкрепен от факта, че неотчитането на последиците от предварителното решение на равнището на групата Fiat/Chrysler било несъвместимо с твърдението на Общия съд, че всяко предимство в полза на FFT би било от полза за тази група в нейната цялост<sup>80</sup>. Всъщност би могло да приеме, че само по себе си тълкуването, предложено в рамките на обжалването, е в съответствие с това твърдение.

166. Този допълнителен довод също не ме кара да променя отговора, който предлагам Съдът да даде на втората част от първото основание.

167. Всъщност FFT не поставя под въпрос констатацията на Общия съд, съдържаща се в точки 313 и 316 от обжалваното съдебно решение, че получателят на предоставеното на FFT благоприятно данъчно третиране е групата Fiat/Chrysler в нейната цялост, доколкото FFT и групата Fiat/Chrysler образуват една стопанска единица. Напротив, то приема посоченото определяне на получателя все едно че става въпрос за постулат.

168. Ето защо според мен втората част от първото основание трябва да се отхвърли.

<sup>77</sup> Решение от 4 март 2021 г., Комисия/Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, EU:C:2021:169, т. 63 и цитираната съдебна практика).

<sup>78</sup> Става въпрос за решения от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732), и от 8 декември 2011 г., France Télécom/Комисия (C-81/10 P, EU:C:2011:811).

<sup>79</sup> Става въпрос за решения от 23 февруари 1961 г., De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Haute Autorité (30/59, EU:C:1961:2), от 2 юли 1974 г., Италия/Комисия (173/73, EU:C:1974:71), от 5 октомври 1999 г., Франция/Комисия (C-251/97, EU:C:1999:480), от 11 ноември 2004 г., Испания/Комисия (C-73/03, непубликувано, EU:C:2004:711), от 8 декември 2011 г., France Télécom/Комисия (C-81/10 P, EU:C:2011:811), от 30 ноември 2009 г., Франция и France Télécom/Комисия (T-427/04 и T-17/05, EU:T:2009:474), и от 16 септември 2013 г., British Telecommunications и BT Pension Scheme Trustees/Комисия (T-226/09 и T-230/09, непубликувано, EU:T:2013:466).

<sup>80</sup> Точка 316 от обжалваното съдебно решение.

169. С оглед на тези съображения предлагам на Съда да отхвърли първото основание в неговата цялост.

## **В. По третото основание**

### *1. Доводи на страните*

170. В първата част от третото основание FFT поддържа, че Общият съд просто се е ограничил да потвърди новаторския и неясен принцип на сделката между несвързани лица, възприет от Комисията. Пряката последица от този подход била да се позволи на Комисията да определя обхвата на този принцип по свое усмотрение, което водело до значителна правна несигурност както за държавите членки, така и за предприятията. Тази несигурност била утежнена от квазиретроактивния характер на прилагането от Комисията на принципа на сделката между несвързани лица към индивидуалните данъчни споразумения. Следователно неправилният анализ от страна на Общия съд на обхвата на този принцип застрашавал сериозно способността на предприятията да предвиждат и да планират данъчните си задължения.

171. Комисията отвърща, че тази част трябва да бъде отхвърлена като неотнормима. По същество тя счита също, че тази част, която като цяло възпроизвежда второто основание за обжалване, не може да бъде уважена. В това отношение Комисията твърди по-специално че обхватът и съдържанието на принципа на сделката между несвързани лица били напълно ясни, тъй като Общият съд е посочил, че съгласно люксембургското данъчно право сделките между свързаните икономически оператори трябва да се преценяват за данъчни цели, както ако бяха сключени между независими икономически оператори при пазарни условия.

172. Във втората част от третото основание FFT счита, че Общият съд е нарушил принципа на правна сигурност, като в точки 339—359 от обжалваното съдебно решение е потвърдил презумпцията за избирателност, която Комисията е приложила към оспорваната мярка. В настоящия случай нищо не позволявало да се твърди, че тази мярка представлява индивидуална помощ и че изведената от практиката на Съда презумпция за избирателност е приложима. Според FFT възприемането на тази презумпция във връзка с определящите данъчен режим предварителни решения поражда значителна правна несигурност за предприятията и държавите членки.

173. Комисията отвърща, че и тази част трябва да бъде отхвърлена като неотнормима. Тя освен това не била основателна, доколкото FFT не изложило никакъв довод в подкрепа на твърдението, че Общият съд е нарушил принципа на правна сигурност, като се е позовал на презумпцията за избирателност по отношение на индивидуалните данъчни мерки. С оглед на практиката на Съда Комисията поддържа, че индивидуално предварително решение за трансферни цени не може да се счита за предоставено в рамките на схема за помощи, както потвърждавал Общият съд в обжалваното съдебно решение.

## 2. По първата част

### а) По относимостта

174. Комисията счита, че първата част от третото основание е неотнормима, доколкото, дори да се предположи, че тази част бъде уважена, тя не може да доведе до отмяната на обжалваното съдебно решение. Това основание почивало на твърдението, че Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, като е потвърдил използването от Комисията на принцип на сделката между несвързани лица *ad hoc*, чието правно основание е неправилно, в подкрепа на основната си констатация за наличие на изборително предимство. Дори обаче това твърдение да е точно, което Комисията оспорва, спорното решение съдържащо изложена при условията на евентуалност обосновка, произтичаща от различно правно основание, а именно член 164, параграф 3 от Данъчния кодекс и Циркулярно писмо № 164/2, която обосновка е потвърдена от Общия съд, без да е поставена под въпрос от FFT.

175. От своя страна считам, противно на Комисията, че първата част от третото основание на настоящата жалба не може да бъде обявена за неотнормима по същите причини като изложените в точки 52—54 от настоящото заключение.

### б) По основателността

176. Най-напред следва да се уточни, че с настоящата част FFT твърди по същество, че Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, като не е критикувал недостатъчното определяне от страна на Комисията на *обхвата* на принципа на сделката между несвързани лица поради нарушение на принципа на правна сигурност. Ето защо, противно на поддържаното от Комисията, предметът на тази част трябва да се разграничи от този на второто основание, тъй като за разлика от последното няма за цел да оспорва определението на *правното основание* на принципа на сделката между несвързани лица, произтичащо от обжалваното съдебно решение.

177. След това уточнение следва да се изложат няколко предварителни бележки относно принципа на правна сигурност.

178. Според постоянната съдебна практика принципът на правната сигурност, който е общ принцип на правото на Съюза и като такъв се прилага към актовете на институциите, органите, службите и агенциите на Съюза, изисква правните норми да бъдат ясни и точни, и да имат предвидим характер<sup>81</sup>. По-конкретно, този принцип изисква да се прецени дали правен акт на Съюза позволява на заинтересованите лица да се запознаят по недвусмислен начин с точния обхват на техните права и задълженията и да действат съобразно тях<sup>82</sup>. Това изискване се налага с особена сила, когато става въпрос за акт, който може да доведе до финансови последици<sup>83</sup>.

<sup>81</sup> Решение от 11 септември 2019 г., Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, т. 50 и цитираната съдебна практика).

<sup>82</sup> Решение от 29 март 2011 г., ThyssenKrupp Nirosta/Комисия (C-352/09 P, EU:C:2011:191, т. 81).

<sup>83</sup> Решение от 23 септември 2020 г., Испания и др./Комисия (T-515/13 RENV и T-719/13 RENV, EU:T:2020:434, т. 194).

179. От практиката на Съда следва, че принципът на правна сигурност е неразривно свързан с нормотворчеството на Съюза и на националните органи, когато последните прилагат правото на Съюза, и че позволява съдебен контрол на несвършенствата, които могат да доведат до несигурност при прилагането на оспорвания нормативен акт<sup>84</sup>.

180. Както следва от съдебната практика относно държавните помощи, принципът на правна сигурност има по-ограничен обхват по отношение на административните решения. В тази област Съдът е установил нарушение на принципа на правна сигурност единствено при поведение на Комисията преди или по време на *процедурата*, довела до приемането на решение за възстановяване на държавната помощ<sup>85</sup>.

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

182. С оглед на посочената по-горе съдебна практика и на факта, че критиката на FFT в крайна сметка е насочена към констатацията за наличие на предимство за целите на квалифицирането на разглежданото определящо данъчен режим предварително решение като държавна помощ, следва да се заключи, че в настоящия случай не може да се направи надлежно позоваване на принципа на правна сигурност. Следователно Общият съд не може да бъде обвинен, че е допуснал грешка при прилагане на правото, тъй като не е критикувал произтичащото от спорното решение определяне на обхвата на принципа на сделката между несвързани лица. Ето защо според мен първата част от третото основание трябва да се отхвърли.

183. Във всеки случай Общият съд основателно е приел — в отговор на доводите, повдигнати съответно от FFT и Великото херцогство Люксембург и съдържащи се в точки 155 и 176 от обжалваното съдебно решение — че Комисията е определила в достатъчна степен обхвата и съдържанието на приложения в спорното решение принцип на сделката между несвързани лица и че следователно това определяне не подлежи на критика поради прекалено широката свобода на преценка, оставена на Комисията при прилагането на този принцип. Имам предвид по-специално твърденията на Общия съд, че принципът на сделката между несвързани лица е „инструмент, който позволява да се провери дали вътрешногруповите сделки са заплатени, все едно че са били договорени между независими предприятия“ и че проверката от гледна точка на този принцип „се изразява в проверка дали методът за трансферно ценообразуване, възприет в разглежданото предварително решение, позволява да се достигне до надеждно приближение до пазарен резултат“.

<sup>84</sup> Вж. *Puissochet*, J., *Legal*, H. Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européenne. — Les Cahiers du Conseil constitutionnel, n° 11, 2001.

<sup>85</sup> Вж. по-специално решение от 8 декември 2011 г., *France Télécom*/Комисия (C-81/10 P, EU:C:2011:811, т. 99—108).

184. Що се отнася до довода на FFT, че прекалено широката свобода на преценка на Комисията произтичала от факта, че както Общият съд е посочил в точка 413 от обжалваното съдебно решение, Насоките на ОИСР „не обвързват Комисията“ и са „без значение“ за нейния анализ, не е ясно как този довод би могъл да подкрепи твърдението за нарушение на принципа на правна сигурност, в което се упреква Комисията в индивидуално решение като спорното решение. За целите на своя анализ на наличието на икономическо предимство тази институция всъщност многократно се позовава на условията на прилагане на принципа на сделката между несвързани лица, предвидени в посочените насоки, както твърди Общият съд в точка 176 от обжалваното съдебно решение.

185. Следователно е неправилно да се твърди, че Общият съд е трябвало да отмени спорното решение, тъй като Комисията не е уточнила нито обхвата, нито съдържанието на принципа на сделката между несвързани лица.

186. Това заключение според мен не може да бъде обезсилено от довода на FFT, че Общият съд трябвало да посочи „квазиретроактивния“ характер на прилагането на принципа на сделката между несвързани лица към индивидуалните данъчни споразумения. Според FFT този характер се обяснява с факта, че на основание член 107 ДФЕС Комисията може да отваря отново и да преглежда тези индивидуални данъчни споразумения, за да провери дали не представляват неправомерна държавна помощ, като по този начин не позволява нито на националните данъчни органи, нито на предприятията разумно да предвидят дали дадено данъчно споразумение ще бъде или няма да бъде успешно оспорено от Комисията.

187. В това отношение следва да се отбележи, че такава квалификация може *prima facie* да отразява правно положение на несъвместимост с принципа на правна сигурност. Всъщност този принцип като цяло е пречка за прилагането с обратна сила на материалноправните норми на Съюза, като го допуска само когато от формулировката, предназначението или структурата им ясно произтича, че трябва да им бъде придадена обратна сила<sup>86</sup>. При все това е очевидно, че FFT квалифицира прилагането на принципа на сделката между несвързани лица от Комисията като „квазиретроактивно“ само поради това че предполага проверката на *вече сключени* данъчни споразумения между националната данъчна администрация и съответните предприятия. Това прилагане не само няма никаква връзка с действието с обратна сила, но и е типично изпълнение на задачата на Комисията за контрол на държавните помощи. Когато държавна мярка за икономическа подкрепа е предоставена на предприятие без предварително уведомяване на Комисията, последната е оправомощена да разгледа тази мярка съгласно членове 107 ДФЕС и 108 ДФЕС.

188. Не ми е убягнало от вниманието, че въпросните данъчни споразумения се сключват именно с цел да се създаде правна сигурност по отношение на размера на данъка, дължим от предприятието, което е страна по споразумението. Не считам обаче, че тази констатация може да е основание за изключение от правилото, установено от съдебната практика, съгласно което предприятията, които се ползват от държавни мерки за икономическа подкрепа, не могат да се позовават на оправдани правни очаквания — „субективната страна на обективния принцип на правна сигурност“<sup>87</sup> — относно тяхната законосъобразност, когато тези мерки не са предоставени съгласно процедурата за уведомяване на държавните помощи<sup>88</sup>.

<sup>86</sup> Вж. в това отношение по-специално решение от 6 октомври 2015 г., Комисия/Andersen (C-303/13 P, EU:C:2015:647).

<sup>87</sup> *Simon, D.* La confiance légitime en droit communautaire: vers un principe général de limitation de la volonté de l'auteur de l'acte? Le rôle de la volonté dans les actes juridiques. *Études à la mémoire du professeur Alfred Rieg, Bruylant, Bruxelles, 2000, p. 733.*

<sup>88</sup> Вж. решение от 22 април 2008 г., Комисия/Salzgitter (C-408/04, EU:C:2008:236, т. 104 и цитираната съдебна практика).



189. При това положение първата част от третото основание според мен не може да бъде уважена.

### **3. По втората част**

#### **а) По относимостта**

190. Колкото до втората част от третото основание Комисията поддържа, че то също трябва да се отхвърли като неотнормо. Според Комисията в спорното решение е установена и избирателността на разглежданото предварително решение посредством анализ в три етапа, приложим към схемите за помощи, а Общият съд я потвърдил в точки 360—366 от обжалваното съдебно решение. Като се има предвид, че FFT не е оспорило тези точки в жалбата си, заключението относно избирателността на разглежданото предварително решение би продължило да бъде валидно, дори настоящата част да бъде приета.

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

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

193. С оглед на това ще се ограничи да отбележа, че същият този направен при условията на евентуалност анализ ще престане да бъде валиден, ако в предстоящото си решение Съдът реши, както го приканвам да направи в заключението ми по дело C-898/19 P, Ирландия/Комисия и др., да отмени заключенията на Общия съд относно правното основание на принципа на сделката между несвързани лица, което от своя страна ще доведе до обезсилване на целия анализ на Общия съд за наличието на селективно предимство както по отношение на основната обосновка, така и на тази, изложена при условията на евентуалност.

194. Ето защо предлагам на Съда да обяви, че втората част от третото основание не е неотнормо.

#### **б) По основателността**

195. В самото начало следва да се припомни, че презумпцията за избирателност е изтъкната за първи път в решение Комисия/МОЛ, в което Съдът е посочил, че „изискването за селективност е различно според това дали разглежданата мярка е предвидена като обща схема за помощ или като индивидуална помощ“ след което добавя, че „[в] последния случай идентифицирането на икономическото предимство позволява по принцип да се

предположи нейната селективност<sup>89</sup>. Това е оборима презумпция, чието прилагане е обвързано с изпълнението на две условия, а именно наличието на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС и индивидуалния характер на съответната мярка.

196. Според мен тази част съдържа две отделни твърдения за нарушения. Що се отнася до първото, FFT изтъква нарушението на правната сигурност, тъй като поради одобрението на презумпцията за избирателност от Общия съд квалифицирането на разглежданото предварително решение като държавна помощ зависело само от проверката за наличие на икономическо предимство, която се реализира чрез прилагането на принцип като принципа на сделката между несвързани лица, чието правно основание оставало несигурно, а обхватът му — неясен. В това отношение е достатъчно да се отбележи, че предпоставките за това твърдение за нарушение, а именно несигурността относно правното основание на принципа на сделката между несвързани лица и неясно очертания му обхват, вече са опровергани в настоящото заключение при анализа на първата част от второто основание и на първата част от третото основание. Следователно въпросното твърдение за нарушение според мен трябва да бъде отхвърлено.

197. Колкото до второто твърдение за нарушение, което се отнася до законосъобразността на прилагането на презумпцията за избирателност в настоящия случай, следва да се припомни, че Общият съд е стигнал до извода за индивидуалния характер на разглежданото предварително решение в резултат на анализ, извършен в точки 342 и 343 от обжалваното съдебно решение, с оглед на определенията за „индивидуална помощ“ и „схема на помощ“, които се съдържат съответно в член 1, буква д) и член 1, буква г) от Регламент (ЕС) 2015/1589<sup>90</sup>.

198. Първата от тези разпоредби определя по същество индивидуалната помощ като помощ, която не се предоставя въз основа на схема за помощи, докато втората обвързва квалифицирането на държавна мярка като „схема за помощ“ с изпълнението на три кумулативни условия. Първо, въз основа на акт може да се предоставят индивидуални помощи на предприятия. Второ, за отпускането на тези помощи не се изисква никаква допълнителна мярка за прилагане. Трето, предприятията, на които може да бъде предоставена индивидуална помощ, трябва да бъдат определени „по общ и абстрактен начин“<sup>91</sup>. Съгласно твърдението на Общия съд, съдържащо се в точки 346 и 347 от обжалваното съдебно решение, потвърдено неотдавна от Съда, изпълнението на посочените по-горе условия предполага по-специално основните елементи на разглежданата схема да са видни от разпоредбите, които Комисията е определила като основание на тази схема, и националната данъчна администрация, която приема мярката, да не разполага с право на преценка, което да ѝ позволи да повлияе на размера и характеристиките на помощта или на условията, при които тя се предоставя<sup>92</sup>.

199. Отбелязвам, подобно на Комисията, че FFT не е представило никакви доказателства в подкрепа на довода си, че разглежданото предварително решение не представлява индивидуална мярка. От това следва, че втората част от третото основание не може да бъде уважена.

<sup>89</sup> Решение от 4 юни 2015 г. (C-15/14 P, EU:C:2015:362, т. 60).

<sup>90</sup> Регламент на Съвета от 13 юли 2015 година за установяване на подробни правила за прилагането на член 108 от Договора за функционирането на Европейския съюз (ОВ L 248, 2015 г., стр. 9).

<sup>91</sup> Решение от 16 септември 2021 г., Комисия/Белгия и Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, т. 60).

<sup>92</sup> Решение от 16 септември 2021 г., Комисия/Белгия и Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, т. 105).

200. Във всеки случай считам, че заключението на Общия съд, който квалифицира разглежданото предварително решение като „индивидуална мярка“, не може да бъде оспорено. По-конкретно изглежда правилно да се приеме, както прави Общият съд в точка 352 от обжалваното съдебно решение, че при приемането на предварително решение люксембургската данъчната администрация „разполага със свобода на преценка да оцени най-добрия метод за изчисляване на подлежащата на облагане сума на всяко дружество, подало искане за предварително решение, в съответствие с обстоятелствата във всеки конкретен случай“. Освен това според мен трудно може да се постави под въпрос определянето в точка 351 от обжалваното съдебно решение на основните елементи, съставляващи икономическото предимство, а именно „възприемането на метод за определяне на възнаграждението на FFT въз основа на сегментиране на собствения капитал и прилагане на различни норми на възвръщаемост в зависимост от това сегментиране“. Ако се приеме тази предпоставка, в случая тези елементи несъмнено ще произтичат единствено от разглежданото предварително решение, а не от разпоредбите на националното право, въз основа на които е прието разглежданото предварително решение, а именно член 164 параграф 3 от Данъчния кодекс и Циркулярно писмо № 164/2. Ето защо предлагам на Съда да отхвърли втората част от третото основание.

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

202. Това би било следствие от отчитането на тълкуването на понятието „схема за помощ“, съдържащо се в член 1, буква г) от Регламент 2015/1589, което неотдавна е предоставено от Съда в решение Комисия/Белгия и Magnetrol International във връзка с освобождаването от данък на свръхпечалбата, предоставено от белгийските органи под формата на предварителни решения. При разглеждането на изпълнението на първото условие, предвидено в посочения член, Съдът всъщност е уточнил, че „разпоредбата“ от схемата, на която се основава отпускането на индивидуалните помощи, може да бъде и постоянна административна практика на данъчните органи на държава членка, „когато тази практика разкрива „систематична линия на поведение“, чиито характеристики отговарят на изискванията, предвидени в [посочения член]“, и че отчитането на такава административна практика не се ограничава до положенията, при които не съществува никаква правна разпоредба, на която да се основава тази схема<sup>93</sup>. Както обаче е видно от това решение, наличието на посочената административна практика по принцип предполага да са изпълнени и останалите условия, тъй като предвидените в член 1, буква г) от Регламент 2015/1589 условия се считат от Съда за „неразривно свързани“<sup>94</sup>.

203. С оглед на изложеното предлагам на Съда да отхвърли третото основание за обжалване в неговата цялост.

<sup>93</sup> Решение от 16 септември 2021 г. (C-337/19 P, EU:C:2021:741, т. 80 и 81).

<sup>94</sup> Вж. по-специално решение от 16 септември 2021 г., Комисия/Белгия и Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, т. 106 и 121).

## **Г. Заключение по жалбата**

204. Предвид тези съображения предлагам на Съда да отхвърли жалбата в нейната цялост.

## **IV. По съдебните разноски**

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

206. Съгласно член 138, параграф 1 от Процедурния правилник, който се прилага по отношение на производството по обжалване по силата на член 184, параграф 1 от този правилник, загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. След като Комисията е направила искане в този смисъл, FFT следва да бъде осъдено да заплати съдебните разноски на Комисията в настоящото производство по обжалване.

207. Съгласно член 140, параграф 1 от Процедурния правилник държавите членки и институциите, встъпили по делото, понасят направените от тях съдебни разноски. Следователно като встъпила по делото страна Ирландия трябва да понесе направените от нея съдебни разноски в настоящото производство по обжалване.

## **V. Заключение**

208. С оглед на изложените съображения предлагам на Съда да се произнесе, както следва:

- 1) Отхвърля жалбата.
- 2) Fiat Chrysler Finance Europe понася, наред със собствените си съдебни разноски, и съдебните разноски, направени от Европейската комисия в настоящото производство по обжалване.
- 3) Ирландия понася съдебните разноски, направени от нея в настоящото производство по обжалване.