



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (голям състав)

5 декември 2023 година *

„Обжалване — Държавни помощи — Член 107, параграф 1 ДФЕС — Предварителни данъчни становища, приети от държава членка — Обявена за несъвместима с вътрешния пазар помощ — Задължение за възстановяване на тази помощ — Понятие за „предимство“ — Определяне на референтната рамка — „Обичайно“ данъчно облагане съгласно националното право — Контрол на Съда за тълкуването и прилагането на националното право от Общия съд на Европейския съюз — Пряко данъчно облагане — Стриктно тълкуване — Правомощия на Европейската комисия — Задължение за мотивиране — Правна квалификация на фактите — Понятие за „злоупотреба със закона“ — Преценка ex ante на данъчната администрация на съответната държава членка — Принцип на правната сигурност“

По съединени дела C-451/21 P и C-454/21 P

с предмет две жалби на основание член 56 от Статута на Съда на Европейския съюз, подадени съответно на 21 и 22 юли 2021 г.,

Велико херцогство Люксембург, представлявано от A. Germeaux, T. Schell и T. Uri, подпомагани от J. Bracker и D. Waelbroeck, avocats, както и от A. Pesch, conseil (дело C-451/21 P),

Engie Global LNG Holding Sàrl, установено в Люксембург (Люксембург),

Engie Invest International SA, установено в Люксембург,

Engie SA, установено в Курбьовоа (Франция),

представявани първоначално от B. Le Bret, F. Pili, C. Rydzynski и M. Struys, а впоследствие от M. Gouraud, B. Le Bret, F. Pili, J. Schaffner и M. Struys, avocats (дело C-454/21 P),

жалбоподатели,

като другите страни в производството са:

Европейска комисия, представлявана от J. Carpi Badía и B. Stromsky,

жалбоподател в първоинстанционното производство,

Ирландия,

* Език на производството: френски.

встъпила страна в първоинстанционното производство (дело C-451/21 Р),

СЪДЪТ (голям състав),

състоящ се от: К. Lenaerts, председател, L. Bay Larsen, заместник-председател, Ал. Арабаджиев, С. Lycourgos, Е. Regan, Т. von Danwitz, F. Biltgen и Z. Csehi, председатели на състави, М. Safjan, S. Rodin, N. Wahl (докладчик), J. Passer, D. Gratsias, M. L. Arastey Sahún и М. Gavales, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: С. Di Bella, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 30 януари 2023 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 4 май 2023 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Със съответните жалби Великото херцогство Люксембург (дело C-451/21 Р), от една страна, и Engie Global LNG Holding Sàrl, Engie Invest International SA и Engie SA (дело C-454/21 Р) (наричани по-нататък заедно „Engie и др.“), от друга страна, искат отмяната на решение на Общия съд на Европейския съюз от 12 май 2021 г., Люксембург и др./Комисия (Т-516/18 и Т-525/18, наричано по-нататък „обжалваното съдебно решение“, EU:T:2021:251), с което Общият съд отхвърля жалбите им за отмяна на Решение (ЕС) 2019/421 на Комисията от 20 юни 2018 година относно държавна помощ SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN), приведена в действие от Люксембург в полза на Engie (Анжи) (ОВ L 78, 2019 г., стр. 1, наричано по-нататък „спорното решение“).

I. Обстоятелствата, предхождащи спора

- 2 Обстоятелствата, предхождащи спора, изложени в точки 1—98 от обжалваното съдебно решение, могат да бъдат представени по следния начин.

A. Засегнатите дружества

- 3 Групата Engie се състои от установеното във Франция дружество Engie и всички дружества, пряко или непряко контролирани от това дружество. Тази група е резултат от сливането на френските групи Suez и Gaz de France. В Люксембург групата Engie притежава по-специално Compagnie européenne de financement C.E.F. SA (наричано по-нататък „CEF“), регистрирано през 1933 г. и преименувано на Engie Invest International през 2015 г.

- 4 CEF, чийто предмет на дейност е придобиването на дялови участия в Люксембург и в чуждестранни субекти и управление, експлоатация и контрол на тези дялови участия, притежава целия дружествен капитал на няколко люксембургски дружества, сред които, първо, GDF Suez Treasury Management Sàrl (наричано по-нататък „GSTM“), преименувано на Engie Treasury Management Sàrl, второ, Electrabel Invest Luxembourg SA (наричано по-нататък „EIL“) и трето, GDF Suez LNG Holding Sàrl (наричано по-нататък „LNG Holding“), учредено през 2009 г. и преименувано на Engie Global LNG Holding.
- 5 През 2009 г. групата Engie установява две дъщерни дружества в Люксембург, GDF Suez LNG Luxembourg Sàrl (наричано по-нататък „LNG Luxembourg“) и GDF Suez LNG Supply SA (наричано по-нататък „LNG Supply“). В края на 2009 г. LNG Holding поема контрола над тези две дъщерни дружества, който преди това е упражняван от друго дружество от тази група, Suez LNG Trading SA (наричано по-нататък „LNG Trading“). LNG Holding притежава целия капитал на LNG Luxembourg и LNG Supply.

Б. Предварителните данъчни становища

- 6 Поредица от трансакции вътре в групата Engie е предмет на предварителни данъчни становища, издадени от люксембургската данъчна администрация. Те се отнасят до две серии операции със сходна икономическа и правна структура, която може да се опише по следния начин.
- 7 Дружество от групата Engie прехвърля активи, представляващи неговата търговска дейност, на дъщерно дружество (наричано по-нататък „дъщерното дружество“). За да финансира покупката, дъщерното дружество емитира пред посредническо дружество (наричано по-нататък „посредническото дружество“) заем за срок от 15 години, който при изтичането си задължително се преобразува в акции. Този заем не носи лихва на посредническото дружество, но при изтичането си се преобразува в акции. Това преобразуване отчита положителните и отрицателните резултати на емитента на заема, а именно дъщерното дружество, за срока на действие на заема. Този тип договор е с наименование „безлихвени облигации, подлежащи на обратно изкупуване в акции“ (ZORA).
- 8 Следователно възнаграждението на посредническото дружество, отпуснало заема, се определя в зависимост от резултатите на дъщерното дружество. По този начин в края на срока на заема чрез емитиране на акции то трябва да върне номиналната стойност на заема, увеличена с „премия“, състояща се от всички печалби, получени от дъщерното дружество за срока на действие на заема, квалифицирани като „начисления върху ZORA“. От размера на тази премия се приспада сума, произтичаща от прилагането на процент, съответстващ на данъчното облагане, договорено с люксембургските данъчни органи. В случай на реализирани загуби от дъщерното дружество през една или няколко финансови години, тези загуби също се вземат предвид, като съответно намаляват печалбата, която се отчита при изчисляването на окончателния размер на премията. В този случай става въпрос за „намаления върху ZORA“.
- 9 От своя страна, за да финансира заема, посредническото дружество сключва предплатена форуърдна капиталова сделка (наричана по-нататък „форуърден договор“) с холдингово дружество (наричано по-нататък „холдинговото дружество“), което е единствен акционер както на дъщерното, така и на посредническото дружество. При сключването на този договор холдинговото дружество заплаща на посредническото дружество сума, равна на номиналната стойност на ZORA, а в замяна на това посредническото дружество прехвърля

на холдинговото дружество правата върху акциите, които ще бъдат емитирани в края на срока на ZORA, в това число и тези, които евентуално съответстват на комбинираната стойност на начисленията върху ZORA.

- 10 Първата серия предварителни данъчни становища, издадени от люксембургската данъчна администрация, се отнася до финансирането на прехвърлянето на дейности от LNG Trading в сектора на втечения природен газ и производни газови продукти към LNG Supply. От 9 септември 2008 г. до 20 септември 2013 г. засегнатите от това прехвърляне дружества подават пет искания за предварителни данъчни становища, в отговор на които в периода от 9 септември 2008 г. до 13 март 2014 г. люксембургската данъчна администрация издава пет предварителни данъчни становища.
- 11 В съответствие с описания в точки 7—9 от настоящото решение механизъм от тази първа серия предварителни данъчни становища следва, че LNG Supply, дъщерното дружество, трябва да придобие от LNG Trading дейностите по закупуване, продажба, операции на финансовите пазари, транспорт на втечен природен газ и производни газови продукти за цена, приблизително от 750 милиона щатски долара (USD) (около 507 милиона евро, по отношение на които, както и за останалите суми, посочени в настоящата точка и в точки 12 и 16 от настоящото решение, се прилага обменен курс, възприет в спорното решение). То трябва да финансира това придобиване със ZORA, отпуснат от LNG Luxembourg, посредническото дружество, при изтичането на който LNG Supply трябва да преобразува в акции в полза на LNG Luxembourg номиналната стойност на ZORA, евентуално увеличена с начисленията върху ZORA. От своя страна LNG Luxembourg трябва да апортира необходимата сума за отпускането на номиналната стойност на ZORA, като сключи с LNG Holding, холдинговото дружество, форуърден договор в размер на тази стойност. Този договор предвижда прехвърлянето на LNG Holding, при преобразуването на ZORA, на първоначално прехвърлените на LNG Luxembourg от LNG Supply акции на стойност, която включва, в зависимост от резултатите на LNG Supply, начисленията върху ZORA.
- 12 От сключените от различните дружества договори е видно, че в изпълнението на механизмите, утвърдени в рамките на първата серия от предварителни данъчни становища, договорът относно прехвърлянето на LNG Supply от LNG Trading на активите, съответстващи на неговата търговска дейност, е подписан на 30 октомври 2009 г. и е за сума в размер на 657 милиона USD (около 444 милиона евро). Тази сума е платена от LNG Supply посредством два записа на заповед за 11 милиона USD (около 7 милиона евро) и за 646 милиона USD (около 437 милиона евро). На същия ден LNG Supply и LNG Luxembourg сключват ZORA с номинална стойност 646 милиона USD (около 437 милиона евро), който следва да изтече на 30 октомври 2024 г., но е предварително преобразуван частично през 2014 г. На 30 октомври 2009 г. LNG Luxembourg и LNG Holding сключват форуърден договор в размер на номиналната стойност на ZORA.
- 13 От данъчна гледна точка съгласно първата серия от предварителни данъчни становища данъчната основа, върху която се облага LNG Supply за дадена финансова година, е равна на марж, договорен с люксембургските данъчни органи, който съответства на част от стойността на brutните активи, включени в баланса на това дружество. Разликата между действително реализираната печалба в рамките на тази финансова година и посочения облагаем марж представлява начисленията върху ZORA за тази финансова година, които се считат за подлежащи на приспадане разходи, свързани със ZORA.

- 14 Въз основа на първата серия от предварителни данъчни становища LNG Luxembourg от своя страна разполага с възможност да запази стойността на ZORA в своите счетоводни документи по счетоводна стойност или в противен случай да увеличи или да намали тази стойност поради начисленията или намаленията върху ZORA между датата на сключването на ZORA и датата на неговото преобразуване или предсрочно погасяване. При преобразуването на заема в акции LNG Luxembourg може да приложи член 22 bis от измененния Закон от 4 декември 1967 г. за подоходния данък (Mémorial A 1967, стр. 1228) (наричан по-нататък „LIR“), който позволява да не се облага капиталовата печалба, съответстваща на начисленията върху ZORA, които произтичат от преобразуването.
- 15 Първата серия от предварителни данъчни становища предвижда още, че LNG Holding ще осчетоводи полученото плащане по форуърдния договор по перо „финансови активи“ на цена на придобиване. Преди преобразуването на ZORA той няма да осчетоводява никакъв доход и съответно няма да може да приспада никакъв разход във връзка с този договор. Въпреки това, стига да са изпълнени условията по член 166 от LIR, всички приходи, по-специално дивиденди и капиталови печалби, свързани с дяловото участие на LNG Holding в неговите люксембургски дъщерни дружества, в това число съответно и акциите на LNG Supply, прехвърлени от LNG Luxembourg след преобразуване на ZORA в акции, са освободени от корпоративен данък.
- 16 На практика LNG Supply записва в пасива си номиналната стойност на ZORA от 2009 г. до 2013 г. През 2014 г. намалява тази сума със 193,8 милиона USD (около 163,3 милиона евро), за да отчете предварителното частично преобразуване на ZORA в акции. Капиталовата печалба от 506,2 милиона USD (около 425,2 милиона евро), която е реализирана от LNG Holding вследствие на това частично преобразуване, е освободена от корпоративен данък на основание член 166 от LIR. LNG Supply актуализира номиналната стойност, оставаща от ZORA, която е вписана в неговия пасив, като отчита начисленията върху ZORA.
- 17 Втората серия предварителни данъчни становища се отнася до прехвърлянето в полза на GSTM на дейностите по управление на парични средства и финансиране, упражнявани от CEF. На 9 февруари 2010 г. и на 15 юни 2012 г. засегнатите от това прехвърляне дружества подават две искания за предварителни данъчни становища, в отговор на които на същите дати люксембургската данъчна администрация издава две предварителни данъчни становища.
- 18 Съгласно тези предварителни данъчни становища GSTM, дъщерното дружество, трябва да придобие дейностите на CEF, описани в точка 17 от настоящото решение, за сума в размер на 1 036 912 506,84 евро. То трябва да финансира това придобиване със ZORA, отпуснат от EIL, посредническото дружество, при изтичането на който GSTM трябва да преобразува в акции в полза на EIL номиналната стойност на ZORA, евентуално увеличена с начисленията върху ZORA. От своя страна EIL трябва да апортира необходимата сума за отпускането на номиналната стойност на ZORA, като сключи със CEF — намиращо се съгласно предварителните данъчни становища едновременно в положението на дружеството, което прехвърля своите дейности, и на холдинговото дружество, което предоставя средствата на посредническото дружество — форуърден договор в размер на тази стойност. Този договор трябва да предвижда прехвърлянето на CEF при преобразуването на ZORA на първоначално прехвърлените на EIL акции, на стойност, която включва, в зависимост от резултатите на GSTM, начисленията върху ZORA.

- 19 На 17 юни 2011 г. и на 30 юни 2014 г. в изпълнение на тази втора серия от предварителни данъчни становища GSTM сключва два договора от вида ZORA с EIL, които следва да изтекат на 17 юни 2026 г. и се отнасят до сума в размер на 1 036 912 506,84 евро. На 17 юни 2011 г. EIL и CEF сключват форуърден договор в размер на емисионната цена на ZORA.
- 20 Що се отнася до данъчното третиране на втората серия предварителни данъчни становища, изложеното в точки 13—15 от настоящото решение във връзка с първата серия от тези становища, е приложимо *mutatis mutandis*. Следва само да се отбележи, че видно от точка 64 от спорното решение и от декларациите на Великото херцогство Люксембург, които са отразени в него, маржът, който е договорен с данъчната администрация на тази държава членка, не е претърпял изменение, независимо от направеното в този смисъл искане от групата.
- 21 От счетоводните отчети и данъчните декларации на GSTM е видно, че то е вписало в пасива на годишния баланс сумата на начисленията върху ZORA в замяна на съответния разход, отразен в отчета на приходите и разходите, тъй като става въпрос за сума, която при изтичането на ZORA GSTM трябва да преобразува в акции, които да бъдат прехвърлени на EIL, а после на CEF. За периода 2011—2016 г. тази сума е отразена в таблица 2, включена в съображение 73 от спорното решение. В съображения 74 и 75 от това решение и във включените към тях таблици Европейската комисия проследява последиците от втората серия предварителни данъчни становища върху данъчното облагане на GSTM. Също като LNG Holding CEF осчетоводява своите дялови участия в дъщерните си дружества като подлежащи на освобождаване от данъчно облагане на основание член 166 от LIR.

В. Административната процедура

- 22 На 23 март 2015 г. Комисията изпраща до Великото херцогство Люксембург искане за информация във връзка с неговата практика на предварителни данъчни становища по отношение на групата Engie. На 25 юни 2015 г. съответната държава членка отговаря на това искане. С писмо от 1 април 2016 г. Комисията посочва на Люксембург, че въз основа на предоставените документи не може да се изключи възможността разглежданите предварителни данъчни становища да съдържат елемент на държавна помощ, несъвместима с вътрешния пазар.
- 23 На 19 септември 2016 г. Комисията започва официалната процедура по разследване, предвидена в член 108, параграф 2 ДФЕС. На 3 февруари 2017 г. решението за откриване на тази процедура е публикувано в *Официален вестник на Европейския съюз*.
- 24 В рамките на тази процедура се осъществява размяна на кореспонденция, а на 1 юни 2017 г. се провежда среща, подробности за която са посочени в точки 55—62 от обжалваното съдебно решение.

Г. Спорното решение

- 25 На 20 юни 2018 г. Комисията приема спорното решение, в което по същество смята, че посредством своята данъчна администрация, в нарушение на член 107, параграф 1 и на член 108, параграф 3 ДФЕС, Великото херцогство Люксембург е предоставило селективно предимство на групата Engie, считана за една и съща стопанска единица.

- 26 Без да поставя под съмнение законосъобразността от гледна точка на люксембургското данъчно право на цялата структура на финансиране, създадена от групата Engie за прехвърлянето на дейността на LNG Trading, от една страна, и на CEF, от друга страна, Комисията оспорва последиците от тази структура за общото данъчно задължение на групата поради факта, че по същество почти всички печалби, реализирани от дъщерните дружества на Engie в Люксембург, на практика не се облагат, по-специално поради освобождаването от данъчно облагане, предвидено в член 166 от LIR.
- 27 Що се отнася до отговорността на съответната държава членка за разглежданите предварителни данъчни становища, според Комисията тя произтича от факта, че предварителните данъчни становища са издадени от люксембургската данъчна администрация и се изразяват в загуба на данъчни приходи.
- 28 Що се отнася до предоставянето на икономическо предимство, Комисията счита, че то се изразява в липсата на данъчно облагане на приходите от дялови участия, притежавани от LNG Holding, от една страна, и CEF, от друга страна. Тези приходи от икономическа гледна точка съответстват на начисленията върху ZORA, приспаднати съответно от LNG Supply и от GSTM от техните облагаеми приходи под формата на разходи.
- 29 Според Комисията начисленията върху ZORA не са обложени с данък нито на равнището на дъщерните дружества, нито на равнището на посредническите дружества, нито на равнището на холдинговите дружества, като дъщерните дружества са платили само данък, чиято данъчна основа съответства на ограничен марж, договорен с данъчните органи.
- 30 Поради това Комисията отбелязва, че заради бъдещото преобразуване на разглеждания ZORA дъщерните дружества са осчетоводявали всяка година провизии, съответстващи на начисленията върху ZORA, считани за подлежащи на приспадане разходи. Посредническите дружества също не били облагани за начисленията върху ZORA, тъй като при преобразуването на ZORA и при прилагането на форуърдния договор, сключен със засегнатите холдингови дружества, посредническите дружества отчитали загуба в размер, равен на начисленията върху ZORA. Накрая, засегнатите холдингови дружества, които по силата на форуърдния договор притежават акциите от дъщерните дружества при изтичането на ZORA, също нямало да бъдат обложени, доколкото приходите от дялови участия, които извличат от преобразуването на ZORA, са освободени от данъчно облагане съгласно предварителните данъчни становища по силата на член 166 от LIR.
- 31 За установяване на селективността на предварителните данъчни становища, както следва по-специално от съображения 163—170 и 237 от спорното решение, Комисията се основава главно на три линии на разсъждение. Първите две линии на разсъждение се отнасят, най-напред, до наличието на селективно предимство на равнището на холдинговите дружества в светлината на разширена до люксембургската система за корпоративно данъчно облагане референтна рамка и след това — до референтна рамка, ограничена до разпоредбите на люксембургското право относно облагането на разпределението на печалбата и освобождаването от данъчно облагане на приходите от дялови участия. Трета линия на разсъждение се отнася до наличието на предимство на равнището на групата Engie в светлината на разширена до люксембургската система за корпоративно данъчно облагане референтна рамка. Освен това от съображение 289 от спорното решение следва, че с четвърта линия на разсъждение, представена алтернативно, Комисията счита, че селективно предимство е произтекло от неприлагането от страна на люксембургските данъчни органи на член 6 от Steueranpassungsgesetz (Закон за уредбата на

данъчното облагане) от 16 октомври 1934 г. (Mémorial A 1934, стр. 9001) относно злоупотребата със закона. От друга страна, Комисията приема, че това селективно предимство не е обосновано.

- 32 Що се отнася до първата линия на разсъждение, Комисията посочва, че разглежданите предварителни данъчни становища предоставят селективно предимство на групата Engie на равнище холдингови дружества, тъй като дерогират от люксембургската система за корпоративно данъчно облагане, изведена от членове 18, 23, 40, 159 и 163 от LIR, според които установените в Люксембург дружества, които са данъчнозадължени за корпоративен данък в посочената държава, се облагат върху печалбите, както са записани в техните счетоводни отчети. Тя счита, че за целите на дефиниране на референтна рамка извеждането на цел, произтичаща от тези разпоредби, е в съответствие с практиката на Съда и че тази цел, а именно облагането на печалбите на всички данъчнозадължени за корпоративен данък в Люксембург дружества, следва ясно от посочените разпоредби. Комисията добавя, че вземането предвид на референтна рамка, разширена до люксембургската система за корпоративно данъчно облагане, също е в съответствие с практиката на Съда, който многократно е постановявал, че при наличие на мерки, отнасящи се до корпоративното данъчно облагане, референтната рамка може да бъде дефинирана в светлината на системата за корпоративно данъчно облагане, а не с оглед на специфичните разпоредби, които се прилагат към някои данъчнозадължени лица или към някои сделки.
- 33 С разглежданите предварителни данъчни становища обаче люксембургските данъчни органи дерогирали от тази рамка, позволявайки да не бъдат облагани приходите от дялови участия на засегнатите холдингови дружества, които от икономическа гледна точка съответствали на начисленията върху ZORA. Тези предварителни данъчни становища също така били причина за дискриминация в полза на холдинговите дружества, тъй като за разлика от холдинговите дружества, данъчнозадължените за корпоративен данък в Люксембург дружества се облагали върху своите печалби, както са записани в счетоводните им отчети.
- 34 Що се отнася до втората линия на разсъждение, Комисията счита, че разглежданите предварителни данъчни становища предоставят селективно предимство на групата Engie на равнище холдингови дружества, тъй като дерогират от референтната рамка, ограничена до разпоредбите относно освобождаването от данъчно облагане на приходите от дялови участия и данъчното облагане на разпределението на печалбата, и произтичаща от членове 164 и 166 от LIR. Всъщност освобождаването от данъчно облагане на приходите от дялови участия на дружество майка е възможно само в случай на предварително облагане на разпределената печалба на равнището на неговото дъщерно дружество. Приходите от дялови участия, освободени от данък на равнище холдингови дружества, обаче съответствали от икономическа гледна точка на начисленията върху ZORA, приспаднати от дъщерните дружества като разходи от техните облагаеми приходи.
- 35 В съображение 212 от спорното решение Комисията приема, че от икономическа гледна точка, с оглед на пряката и очевидна връзка между освободените от данъчно облагане приходи на равнището на холдинговите дружества и начисленията върху ZORA, приспаднати на равнището на дъщерните дружества, тези начисления са еквивалентни на разпределението на печалбата. Дерогацията от ограничената референтна рамка породила дискриминация в полза на засегнатите холдингови дружества, тъй като по същество дружествата майки, които се намират в сходно на холдинговите дружества фактически и

правно положение, не могли да се ползват от освобождаване от данъчно облагане на своите приходи от дялови участия без предварително облагане на печалбата, разпределена на равнището на техните дъщерни дружества.

- 36 Липсата на явно установена връзка между член 164 от LIR и член 166 от същия закон не можела да постави под съмнение тази констатация, тъй като, ако един и същ приход може да бъде освободен на равнище дружество майка и да бъде приспаднал като разход на равнище дъщерно дружество, той няма изобщо да се облага в Люксембург, което противоречи както на целта на люксембургската система за корпоративно данъчно облагане, така и на целта да се избегне двойното данъчно облагане.
- 37 Що се отнася до третата линия на разсъждение, Комисията твърди, че селективността на разглежданите предварителни данъчни становища следва също така и от анализ на равнището на групата, съставена от засегнатите холдингови дружества, посреднически дружества и дъщерни дружества, поради факта, че след 2015 г. тези дружества формират едно и също данъчно обединение, плащайки своите данъци на консолидирана основа. Според Комисията, доколкото анализът на икономическите последици от държавните мерки трябва да се извърши спрямо предприятията, във всички случаи следва да се приеме, че засегнатите холдингови дружества, посреднически дружества и дъщерни дружества са част от едно и също предприятие по смисъла на законодателството в областта на държавните помощи. Комисията добавя, че от една страна, исканията за предварителни данъчни становища се отнасят до данъчното третиране на съвкупността от правни субекти в групата Engie, участващи в разглежданите сделки, и от друга страна, икономическото предимство, от което според нея се е възползвала тази група, се изразява в съчетанието от освобождаване от данъчно облагане на приходите от дялови участия на равнището на холдинговите дружества и приспадане на начисленията върху ZORA като разходи на равнището на дъщерните дружества. Селективното предимство, предоставено на групата Engie, произтича от факта, че предварителните данъчни становища дерогирани от референтната рамка, съответстваща на люксембургската система за корпоративно данъчно облагане, която имала за цел да обложи данъчнозадължените в Люксембург дружества върху техните печалби, както са записани в счетоводните им отчети.
- 38 Всъщност намаляването на данъчната тежест на равнище дъщерни дружества вследствие от приспадането на начисленията върху ZORA като разходи от облагаемите приходи на тези дъщерни дружества не било компенсирано с увеличение на данъчната тежест на равнището на холдинговите дружества или с увеличение на облагаемите доходи на посредническите дружества, което на практика довело до намаляване на общите облагаеми приходи на групата Engie в Люксембург. Други групи дружества обаче, които били в сходно фактическо и правно положение с тази група, не могли да получат такова намаление на своите комбинирани облагаеми приходи.
- 39 Що се отнася до направения в условията на евентуалност от страна на Комисията анализ, той се основава на обстоятелството, че с предварителните данъчни становища люксембургските данъчни органи изключили прилагането на член 6 от Закона за уредбата на данъчното облагане, въпреки че четирите критерия, установени от люксембургската съдебна практика, чрез които се характеризира злоупотребата със закона, били изпълнени, а именно използването на форми или институти от частното право, намаляването на данъчната тежест, използването на неподходящ правен способ и липсата на извънданъчни аргументи.

- 40 По-точно, що се отнася до последните два критерия, Комисията счита, че почти пълното необлагане на печалбата, реализирана от дъщерните дружества в Люксембург, не би било възможно, ако прехвърлянето на секторите на дейност е било извършено посредством капиталов или заемен инструмент между дъщерните дружества и засегнатите холдингови дружества. От друга страна, за групата Engie не съществувал реален икономически мотив, освен реализирането на значителни данъчни икономии, за да предпочете тя създадените сложни схеми за финансиране, одобрени с разглежданите предварителни данъчни становища.
- 41 Освен това Комисията счита, че съответната държава членка не е представила никаква обосновка за благоприятното третиране, с което се ползват холдинговите дружества. Поради това тя стига до заключението, че посоченото третиране не може да бъде обосновано с общата структура на люксембургската данъчна система. Във всеки случай, тя отбелязва, че хипотетичното обосноваване с предотвратяването на икономическото двойно данъчно облагане по същество не може да се приеме.
- 42 Комисията уточнява, че с оглед на множеството сектори, в които групата Engie извършва дейност, в няколко държави членки предоставеното въз основа на разглежданите предварителни данъчни становища данъчно третиране освободило посочената група от данъчна тежест, която поначало е трябвало да понесе в текущото управление на дейностите си. Поради това предварителните данъчни становища нарушили и заплашвали да нарушат конкуренцията.
- 43 Като приема, че предоставената помощ е несъвместима с вътрешния пазар и е неправомерна, що се отнася до операциите, посочени в първата серия разглеждани предварителни данъчни становища, Комисията разпорежда на Великото херцогство Люксембург незабавно да изиска възстановяването на помощта, която вече се е материализирала през 2014 г. поради частичното преобразуване на сключения в полза на LNG Supply ZORA, от LNG Holding, а ако това е невъзможно, от Engie SA или от един от неговите правоприменици. Що се отнася до операциите, посочени във втората серия разглеждани предварителни данъчни становища, тя разпорежда на тази държава членка да не прилага посочените предварителни данъчни становища по отношение на освобождаването от данъчно облагане на приходите от дялови участия, от което евентуално са се възползвали LNG Holding и CEF при пълното преобразуване на сключения в полза на LNG Supply и на GSTM ZORA.
- 44 Комисията посочва, че такова възстановяване не нарушава принципите на правна сигурност, защита на оправданите правни очаквания, равно третиране и добра администрация, и отхвърля оплакванията, направени в хода на административната процедура от Великото херцогство Люксембург и от Engie и др., изведени от процесуални нарушения, допуснати в официалната процедура по разследване.

II. Производството пред Общия съд и обжалваното съдебно решение

- 45 С жалби, подадени в секретариата на Общия съд съответно на 30 август и 4 септември 2018 г., Великото херцогство Люксембург (дело T-516/18) и Engie и др. (дело T-525/18) искат отмяна на спорното решение.

- 46 С акт, подаден в секретариата на Общия съд на 28 януари 2019 г., Великото херцогство Люксембург иска на основание член 28, параграф 5 от Процедурния правилник на Общия съд в действащата тогава редакция дело T-516/18 да бъде разгледано от разширен състав. Общият съд уважава това искане.
- 47 С определение от 15 февруари 2019 г. на председателя на седми разширен състав на Общия съд Ирландия е допусната да встъпи в подкрепа на исканията на Великото херцогство Люксембург по дело T-516/18.
- 48 С решение на Общия съд от 16 октомври 2019 г. дело T-516/18 е разпределено на втори разширен състав на основание член 27, параграф 5 от Процедурния правилник.
- 49 С определение на председателя на втори разширен състав на Общия съд от 12 юни 2020 г. след изслушване на страните дела T-516/18 и T-525/18 са съединени за целите на устната фаза на производството на основание член 68, параграф 1 от Процедурния правилник на Общия съд. Със същото определение е решено поверителните данни да бъдат изключени от преписката, до която има достъп Ирландия, в съответствие с исканията за поверително третиране на Великото херцогство Люксембург и Engie и др.
- 50 В подкрепа на жалбата си Великото херцогство Люксембург изтъква шест основания, изведени, първото, от погрешна преценка от страна на Комисията на селективността на разглежданите предварителни данъчни становища, второто, от нарушение на понятието „предимство“, третото, от прикрита данъчна хармонизация, водена от тази институция в нарушение на членове 4 и 5 ДЕС, четвъртото, от нарушение на процесуалните права, петото, изложено при условията на евентуалност, от нарушение на общите принципи на правото на Съюза в областта на възстановяване на предполагаемо предоставените помощи и шестото, от нарушение на задължението за мотивиране.
- 51 От своя страна Engie и др. в подкрепа на жалбата си излагат осем основания, от които шест съвпадат с изтъкнатите от Великото херцогство Люксембург. В допълнение Engie и др. твърдят, че предварителните данъчни становища не могат да бъдат вменени в отговорност на държавата и че във всички случаи, Комисията неправилно ги е квалифицирала като индивидуална помощ.
- 52 С обжалваното съдебно решение, за чиито цели са съединени дела T-516/18 и T-525/18, Общият съд отхвърля всички изтъкнати основания, както и жалбите в тяхната цялост.
- 53 Най-напред, Общият съд отхвърля основанията, свързани с обстоятелството, че приемайки спорното решение, Комисията е извършила прикрита данъчна хармонизация, като припомня, че макар при сегашното състояние на правото на Съюза прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите членки, те трябва да упражняват тази компетентност при спазване на правото на Съюза.
- 54 Общият съд посочва, че съгласно съдебната практика, ако дадени данъчни мерки създават на практика дискриминация между дружества, които се намират в сходно положение с оглед на целта, преследвана от тези данъчни мерки, и предоставят на получателите на мерките селективни предимства, които поставят в по-благоприятно положение „определени“ предприятия или „някои стоки“, те могат да се считат за държавни помощи по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. Поради това той счита, че доколкото Комисията е компетентна да следи за спазването на член 107 ДФЕС, тя не може да бъде

упреknата, че е надхвърлила правомощията си, като е проверила дали разглежданите предварителни данъчни становища са държавни помощи, и ако това е така, дали същите са съвместими с вътрешния пазар по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

- 55 В това отношение Общият съд приема, че при доказване на селективността на тези предварителни данъчни становища Комисията не е наложила свое собствено тълкуване на люксембургското данъчно право, а се е придържала стриктно към разпоредбите на това право, като не се е основала на свое собствено тълкуване на посоченото право, а на тълкуването на люксембургските данъчни органи.
- 56 Както е видно от точки 138—153 от обжалваното съдебно решение, Общият съд счита, че при контрола на данъчните мерки в областта на държавните помощи Комисията може сама да преценява националните данъчни разпоредби, преценка, която съответно може да бъде оспорена от засегнатата държава членка или от евентуално заинтересовани страни в рамките на жалба за отмяна пред Общия съд. Според Общия съд в случая Комисията е можела единствено да извърши преценка на т.нар. „обичайно“ данъчно облагане по смисъла на люксембургското данъчно право, както се прилага от люксембургските данъчни органи. Следователно по този начин тя не е извършила никаква „данъчна хармонизация“, а просто е упражнила правомощията, предоставени ѝ от член 107, параграф 1 ДФЕС.
- 57 По-нататък, Общият съд приема за неоснователни доводите, изведени от грешки при прилагане на правото и от грешки в преценката при установяването на селективно предимство в полза на групата. Той по-специално отхвърля основанията на Engie и др., че като е смесила критериите за селективност и за предимство, Комисията е направила извод за наличието на такова предимство от твърдяна дерогация не с оглед на разпоредбите от общото право, които имат за цел да определят облагаемите приходи, а с оглед на цел, която била да бъдат обложени при всяко едно положение печалбите на дружествата, които са данъчнозадължени за корпоративен данък. В това отношение Общият съд счита, че макар по принцип селективността и предимството да са два отделни критерия, все пак в областта на данъчното облагане проверката за предимство и проверката за селективност съвпадат, доколкото тези два критерия предполагат да се докаже, че оспорената данъчна мярка води до намаляване на размера на данъка, който бенефициерът на мярката би дължал обичайно при прилагане на редовния данъчен режим, приложим към останалите данъчнозадължени лица, намиращи се в същото положение. От друга страна, от практиката на Съда следва, че тези два критерия могат да се разгледат заедно, като „трето условие“, предвидено в член 107, параграф 1 ДФЕС, отнасящо се до наличието на „селективно предимство“.
- 58 Общият съд посочва в точки 239—253 от обжалваното съдебно решение, че в случая Комисията се е постарала да докаже, независимо от основателността на всички съображения, възпроизведени в спорното решение, че разглежданите предварителни данъчни становища водят до намаление на размера на данъка, който би бил дължим обичайно, по-конкретно от засегнатите холдингови дружества, при прилагане на нормалните данъчни режими и следователно че тези мерки са дерогация от данъчните правила, приложими към останалите данъчнозадължени лица, които се намират в сходно фактическо и правно положение. С оглед обаче на данъчното естество на посочените мерки Общият съд приема, че Комисията е преценила едновременно условията за предоставяне чрез такива мерки на предимство със селективен характер в съответствие със съдебната практика.

- 59 Освен това Общият съд отхвърля съответните основания на Великото херцогство Люксембург и Engie и др., че Комисията погрешно е свела референтната рамка до разпоредбите, които се прилагат в чисто вътрешни положения. В това отношение той подчертава, че разглежданото положение е чисто вътрешно, доколкото както засегнатите холдингови дружества, така и дъщерните и посредническите дружества са установени в Люксембург. От друга страна, данъчното положение на тези дружества е от компетентността на един и същ данъчен орган, което изключва рисковете от двойно данъчно облагане, присъщи на прилагането на различни данъчни режими и на намесата на различни данъчни органи, които рискове биха могли да съществуват в случай на трансгранично разпределение на печалбата.
- 60 Що се отнася до самата референтна рамка, в точки 288—301 от обжалваното съдебно решение Общият съд не възприема и доводите на Великото херцогство Люксембург и Engie и др., че определянето на по-тясна референтна рамка единствено с оглед на членове 164 и 166 от LIR било последица от погрешно тълкуване на тези две разпоредби във връзка една с друга. Жалбоподателите твърдят по-конкретно, от една страна, че ZORA не предполагал разпределение на печалба по смисъла на първата от тези разпоредби, и от друга страна, че втората от тези разпоредби не може да се тълкува в смисъл, че поставя като условие за освобождаване от облагане на равнище дружество майка да няма приспадане за данъчни цели на приходите, генерирани за срока на действие на ZORA, на равнище дъщерно дружество. На първо място, като признава, че член 166 от LIR формално не поставя предоставянето на освобождаване от данъчно облагане на приходите от дялови участия на равнището на дружеството майка в зависимост от предварителното облагане на разпределената печалба на равнището на неговото дъщерно дружество, Общият съд все пак приема, че предоставянето на такова освобождаване от данъчно облагане може да бъде допуснато само ако разпределеният от дъщерно дружество приходи са били предварително обложени, освен ако не се предвижда хипотеза на двойно необлагане на печалбата в чисто вътрешно положение. На второ място, макар да признава също така, че формално начисленията върху ZORA не са разпределение на печалба, в точка 300 от обжалваното съдебно решение Общият съд приема, че приходите от дялови участия, освободени от данъчно облагане на равнището на LNG Holding, съответстват по същество на размера на посочените начисления, поради което тези начисления съответстват по същество „в специфичните обстоятелства на конкретния случай и като се вземе предвид корпоративната схема, включваща холдингово дружество, посредническо дружество и дъщерно дружество [...] на разпределение на печалбата“.
- 61 Великото херцогство Люксембург и Engie и др. твърдят, първо, че в люксембургското право член 164 от LIR регламентира само разпределението на печалбата, но не и ZORA, който е последователно дълг, а след това капитал, и че в случая не съществува пряка и очевидна връзка между възможността за приспадане на начисленията върху ZORA на равнище дъщерни дружества и освобождаването от данъчно облагане на приходите от дялови участия на равнището на засегнатите холдингови дружества, второ, че увеличаването на стойността на ZORA било несигурно към момента на емитирането му, трето, че разгледани поотделно, членове 164 и 166 от LIR са прилагани правилно от люксембургските данъчни органи, четвърто, че Комисията не е доказала, че разглежданите предварителни данъчни становища нарушават тези две разпоредби, разгледани поотделно, и че Комисията не е доказала наличието на преференциално третиране на групата Engie на равнището на засегнатите холдингови дружества.

- 62 В това отношение, първо, Общият съд посочва, че в конкретния случай приходите, които LNG Holding е получило по силата на форуърдния договор, на практика съответстват от икономическа гледна точка на размера на начисленията върху ZORA, реализирани преди частичното преобразуване на този ZORA. Той отбелязва, че въпреки че формално възможността за приспадане на начисленията върху ZORA на равнището на дъщерните дружества е различна операция от освобождаването от данъчно облагане на приходите от дялови участия на равнището на холдинговите дружества, на практика има пряка връзка между тези две операции, поради което Комисията с основание е приела, че люксембургската данъчна администрация е дерогирала от референтната рамка, ограничена до разпоредбите на членове 164 и 166 от LIR.
- 63 Второ, що се отнася до несигурната стойност на ZORA в деня на неговото емитиране и до момента на приемането на разглежданите предварителни данъчни становища, Общият съд приема, че дадена мярка може да съставлява държавна помощ по смисъла на член 107 ДФЕС дори когато в деня на приемането на разглежданата мярка селективното предимство все още не се е материализирало. Той счита, че нематериализирането на такова предимство изключва единствено възстановяването на помощта, но не и нейното квалифициране като държавна помощ. В случая обстоятелството, че в деня на приемането на ZORA реализирането на печалба от засегнатите дъщерни дружества е алеаторно, не може да изключи наличието на селективно предимство, предоставено на засегнатите холдингови дружества, и на дерогация от тази тясна референтна рамка от страна на люксембургската данъчна администрация.
- 64 Трето, Общият съд постановява, че в люксембургското право съществува връзка между освобождаването от данъчно облагане на приходите от дялови участия на равнището на дружество майка и възможността за приспадане на приходите, разпределени на равнището на нейното дъщерно дружество. Той счита, че такова освобождаване от данъчно облагане не би могло да се приложи, без предварително да се провери дали съответстващите приходи са били предмет на данъчно облагане на равнището на дъщерното дружество. В случая приходите от дялови участия, получени от дружеството майка LNG Holding, съответстващи от икономическа гледна точка на начисленията върху ZORA, не е можело обичайно да бъдат освободени от данъчно облагане, тъй като тези начисления са били приспаднати като разходи от неговото дъщерно дружество. Поради това Общият съд стига до извода, че Комисията с основание е приела, че възможността за приспадане на приходи на равнище дъщерно дружество и тяхното последващо освобождаване от данъчно облагане на равнище дружество майка дерогира от референтната рамка, ограничена до членове 164 и 166 от LIR.
- 65 Четвърто, противно на това, което твърди в случая Великото херцогство Люксембург, Общият съд счита, че съществуването на дерогация от тази референтна рамка следва да се преценява не с оглед на членове 164 и 166 от LIR, разглеждани поотделно, а с оглед на връзката между тези разпоредби.
- 66 Пето, Общият съд отговоря на довода, че Комисията не е доказала наличието на преференциално третиране на групата Engie на равнището на засегнатите холдингови дружества, въпреки че е трябвало да идентифицира присъщите и специфични характеристики на предприятията бенефициери на предварителните данъчни становища, които позволяват те да се разграничат от предприятията, изключени от тях. В този контекст той припомня, че условието относно селективността е изпълнено, когато Комисията успее да докаже, че една национална мярка, която предоставя данъчно

предимство, дерогира общата или „обичайната“ система на данъчно облагане, приложима в съответната държава членка, въвеждайки по този начин с конкретното си действие диференцирано третиране между операторите, които от гледна точка на целта, преследвана от тази система на данъчно облагане, се намират в сходно фактическо и правно положение. Освен това съгласно съдебната практика една данъчна мярка може да бъде селективна дори когато всяко предприятие може свободно да избере да извърши операцията, която е условие за предоставяне на предвиденото в тази мярка предимство. В случая обаче, съгласно съображенията на Общия съд, развити в точки 304—381 от обжалваното съдебно решение, Комисията е доказала в достатъчна степен, че засегнатите холдингови дружества са се ползвали от преференциално данъчно третиране спрямо всяко дружество майка, което е можело да получи приходи от дялови участия, които не са били обложени в момента на своето разпределение. Фактът, че и други холдингови дружества, освен CEF и LNG Holding, са се ползвали от идентични предварителни данъчни становища, би било най-много индиция за евентуална схема за помощ, а не за липса на дискриминация.

- 67 Въпреки това, предвид първите по рода си съображения, изложени от Комисията в това отношение, Общият съд намира за удачно в точка 383 от обжалваното съдебно решение да разгледа селективността на разглежданите предварителни данъчни становища спрямо референтната рамка, включваща член 6 от Закона за уредбата на данъчното облагане, която се отнася до злоупотребата със закона. Общият съд приема, на първо място, че противно на това, което твърди Великото херцогство Люксембург, още от решението за откриване на официалната процедура по разследване Комисията е наблегнала на неприлагането на тази разпоредба от люксембургските органи, а впоследствие е поканила Великото херцогство Люксембург и групата Engie да представят допълнителни коментари по този въпрос. Общият съд отбелязва, на второ място, че макар член 6 от Закона за уредбата на данъчното облагане в случая да не поставя никакви затруднения при тълкуването, Комисията се е позовала както на административната, така и на съдебната люксембургска практика. Той счита, на трето място, че критериите, които е следвало да бъдат спазени, за да се установи злоупотреба със закона съгласно люксембургското право, в случая са изпълнени. От това Общият съд стига до извода, че Комисията е доказала в достатъчна степен, че люксембургската данъчна администрация е дерогирала от референтната рамка, която включва член 6 от Закона за уредбата на данъчното облагане.

- 68 Общият съд отхвърля и останалите основания на жалбите.

III. Производството пред Съда и исканията на страните

A. Дело C-451/21 Р

- 69 С жалбата си Великото херцогство Люксембург иска от Съда:
- да отмени обжалваното съдебно решение,
 - главно, да се произнесе окончателно по същество и да уважи исканията му, направени в първоинстанционното производство, като отмени спорното решение,
 - при условията на евентуалност, да върне делото на Общия съд за ново разглеждане и
 - да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.

70 Комисията иска от Съда:

- да отхвърли жалбата и
- да осъди Великото херцогство Люксембург да заплати съдебните разноски.

71 С определение на председателя на Съда от 11 октомври 2021 г., Люксембург/Комисия (C-451/21 Р, EU:C:2021:858), е допуснато поверително третиране по отношение на Ирландия, встъпила страна в първоинстанционното производство, на заличените данни в неуповерителния вариант на жалбата и приложения 2, 3 и 11 към нея, подаден от Великото херцогство Люксембург в секретариата на Съда на 2 август 2021 г., като само този неуповерителен вариант е връчен на Ирландия.

Б. Дело C-454/21 Р

72 С жалбата си Engie и др. искат от Съда:

- да отмени обжалваното съдебно решение,
- главно, да уважи исканията им, направени в първоинстанционното производство, или при условията на евентуалност, да отмени член 2 от спорното решение в частта, в която се разпорежда възстановяване на помощта,
- при условията на евентуалност, да върне делото на Общия съд за ново разглеждане и
- да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.

73 Комисията иска от Съда:

- да отхвърли жалбата и
- да осъди Engie и др. да заплатят съдебните разноски.

IV. По жалбите пред Съда

74 Поради връзката помежду си настоящите дела следва да се съединят за целите на съдебното решение в съответствие с член 54, параграф 1 от Процедурния правилник на Съда.

А. По допустимостта

75 Без изрично да прави възражение за недопустимост, Комисията твърди, първо, че първото основание по дело C-451/21 Р и второто основание по дело C-454/21 Р, с които съответно Великото херцогство Люксембург и Engie и др. упрекуват Общия съд, че е възприел референтна рамка, погрешно ограничена единствено до членове 164 и 166 от LIR, и че погрешно е разширил тази референтна рамка до член 6 от Закона за уредбата на данъчното облагане, за да определи наличието на селективно предимство, са недопустими. Според Комисията тези основания, които са представени за пръв път едва при обжалването, изменят предмета на спора пред Общия съд. Комисията твърди, второ, че второто

основание по дело C-451/21 Р и първото и второто основание по дело C-454/21 Р също са недопустими, доколкото в тях страните поставят под въпрос преценката, направена от Общия съд на люксембургското право, която представлява преценка на фактите и следователно не може да бъде предмет на разглеждане в рамките на производство по обжалване, след като това право не е било изопачено.

- 76 В това отношение е важно да се припомни, че компетентността на Съда, който се произнася по жалба срещу постановено от Общия съд решение, е определена в член 256, параграф 1, втора алинея ДФЕС. В този член се посочва, че обжалването може да бъде само по правни въпроси и че трябва да бъде „съгласно предвидените в статута условия и ограничения“. При изброяването на правните основания, на които може да бъде направено позоваване в това отношение, в член 58, първа алинея от Статута на Съда на Европейския съюз се уточнява, че нарушението на правото на Съюза от страна на Общия съд е основание за обжалване (решение от 5 юли 2011 г., Edwin/OHMI, C-263/09 Р, EU:C:2011:452, т. 46).
- 77 Безспорно е по принцип, че що се отнася до разглеждането в производството по обжалване на преценките на Общия съд относно националното право, които в областта на държавните помощи представляват преценка на фактите, Съдът е компетентен единствено да провери дали това право е било изопачено (вж. в този смисъл решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия, C-885/19 Р и C-898/19 Р, EU:C:2022:859, т. 82 и цитираната съдебна практика). Съдът обаче не може да бъде лишен от възможността да извършва контрол дали такива преценки сами по себе си представляват нарушение на правото на Съюза по смисъла на съдебната практика, посочена в точка 76 от настоящото решение.
- 78 Въпросът дали Общият съд е разграничил по подходящ начин релевантната референтна система, а оттам и дали е тълкувал правилно разпоредбите, от които тя се състои, обаче е правен въпрос, който може да бъде предмет на контрол от Съда в производството по обжалване. Всъщност доводите, с които се оспорват изборът на референтната система или нейното съдържание в рамките на първия етап от анализа за наличие на изборително предимство, са допустими, тъй като този анализ произтича от правна квалификация на националното право въз основа на разпоредба от правото на Съюза (вж. в този смисъл решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия, C-885/19 Р и C-898/19 Р, EU:C:2022:859, т. 85 и цитираната съдебна практика).
- 79 Да се приеме, че Съдът не може да определя дали Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, като е възприел определянето на релевантната референтна рамка, нейното тълкуване и прилагане като решаващ параметър за целите на преценката дали е налице селективно предимство, означава да се допусне възможност Общият съд евентуално да е извършил нарушение на разпоредба от първичното право на Съюза, а именно член 107, параграф 1 ДФЕС, но това нарушение да не може да бъде санкционирано при обжалването, което би било в противоречие с член 256, параграф 1, втора алинея ДФЕС, както бе посочено в точка 76 от настоящото решение.
- 80 Поради това следва да се приеме, че като приканват Съда да провери дали, от една страна, ограничаването на референтната рамка от страна на Комисията единствено до членове 164 и 166 от LIR или разширяването ѝ до член 6 от Закона за уредбата на данъчното облагане, потвърдени от Общия съд, и от друга страна, значението, което е придадено на тези разпоредби както от Комисията, така и от Общия съд, съответстват на тълкуване и прилагане на тези разпоредби, което позволява да се дефинира кое е обичайно данъчно

облагане за целите на анализа относно наличието на селективно предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, Великото херцогство Люксембург и Engie и др. изтъкват основания, които, противно на това, което твърди Комисията, са допустими.

Б. По същество

- 81 В подкрепа на жалбата си по дело C-451/21 Р Великото херцогство Люксембург изтъква четири основания за обжалване, които са изведени, първото, от нарушение на член 107 ДФЕС, доколкото Общият съд приема, че Комисията е доказала наличието на селективно предимство, предоставено чрез разглежданите предварителни данъчни становища на холдинговите дружества, с оглед на референтната рамка, която се състои от членове 164 и 166 от LIR, второто, от нарушение на член 107 ДФЕС, доколкото Общият съд приема, че Комисията е доказала наличието на селективно предимство, предоставено на групата Engie чрез разглежданите предварителни данъчни становища поради неприлагането на член 6 от Закона за уредбата на данъчното облагане, третото, от нарушение на членове 4 и 5 ДЕС и четвъртото, от нарушение от страна на Общия съд на задължението за мотивиране, което му е вменено съгласно член 296 ДФЕС.
- 82 В подкрепа на жалбата си по дело C-454/21 Р Engie и др. изтъкват три основания, изведени, първото, от допуснати от Общия съд грешки при прилагане на правото и изопачаване на фактите при осъществяването на контрола за законосъобразност върху определянето на референтната рамка, състояща се от членове 164 и 166 от LIR, второто, от допуснати от Общия съд грешки при прилагане на правото и изопачаване на фактите при извода, че Комисията е доказала наличието на селективно предимство с оглед на член 6 от Закона за уредбата на данъчното облагане, и третото, от допуснато от Общия съд нарушение на принципите на правна сигурност, на оправданите правни очаквания и на забраната за прилагане с обратна сила на данъчните закони.

1. По първото основание на жалбите до Съда

а) Доводи на страните

- 83 Първото основание по дело C-451/21 Р се състои от две части.
- 84 С първата част на първото основание Великото херцогство Люксембург по-специално изтъква, на първо място, че съгласно съдебната практика в областта на данъчното облагане наличието на селективно предимство се определя единствено спрямо така наречения „обичаен“ данъчен режим. След като обаче възприел анализа на Комисията, Общият съд изкуствено ограничил референтната рамка за това сравнение до две разпоредби, от които едната, както впрочем признава изрично Общият съд, не е приложима в случая. Този анализ пренебрегвал други разпоредби относно определянето на търговската печалба на дружествата, въпреки че в това отношение съдебната практика забранявала на Комисията да се основава на референтна рамка, която се състои от няколко разпоредби, които са изкуствено извадени от една по-широка правна рамка.
- 85 На второ място, Общият съд потвърдил тълкуване *contra legem* на разглежданите данъчни правила. Всъщност, макар самият той да признал, от една страна, че член 166 от LIR формално не поставя предоставянето на освобождаване от данъчно облагане на приходите

от дялови участия на равнище дружество майка в зависимост от предварителното данъчно облагане на разпределената печалба на равнището на дъщерното дружество, и от друга страна, че начисленията върху ZORA формално не са разпределение на печалба по смисъла на член 164 от LIR, той все пак приел, че Комисията не е допуснала грешка при прилагане на правото, като е констатирила, че съществува връзка между тези разпоредби, и поради това е заключила, че освобождаването от данъчно облагане се прилага само за приходи, които не се приспадат от облагаемите доходи на дъщерното дружество.

- 86 По този начин Общият съд определил погрешно референтната рамка, дал неправилна правна квалификация и явно изопачил люксембургското право. При определянето на референтната рамка Комисията и Общият съд добавили още едно условие към вече предвидените в член 166 от LIR. Освен това те разширили приложното поле на член 164, параграф 2 от LIR, тъй като начисленията върху ZORA не представлявали разпределение на печалба и следователно не били обхванати от тази разпоредба, макар да подлежали на приспадане като разходи.
- 87 Обосновката на Комисията и на Общия съд била в нарушение на член 107 ДФЕС и на принципите за законоустановеност на данъчните задължения и стриктно тълкуване на данъчните закони, които характеризират люксембургското данъчно право като право на Съюза.
- 88 Великото херцогство Люксембург изразява учудване, че Общият съд се е позовал на неговото писмо до Комисията от 31 януари 2018 г., отправено в хода на административната процедура (наричано по-нататък „писмото от 31 януари 2018 г.“). Тази държава членка всъщност твърди, че противно на приетото от Общия съд чрез цитиране извън неговия контекст на пасаж от посоченото писмо, това писмо изобщо не потвърждава наличието на връзка между член 164 от LIR и член 166 от същия закон. От прочита на същото писмо по-специално било видно, че тези разпоредби имат „различно приложно поле“. В обосновката си Общият съд не взел предвид обстоятелството, че текстът на LIR е ясен и следователно не трябва да се тълкува в една или друга степен извън значението на употребените в него изрази.
- 89 По същия начин становището от 2 април 1965 г. на Conseil d'État (Държавен съвет, Люксембург) (наричано по-нататък „становището на Conseil d'État от 1965 г.“) относно разпоредбата, действала в люксембургското право преди член 166 от LIR, на което Общият съд също се позовава, изобщо не посочвало като условие за приложимостта на режима на данъчно освобождаване наличието на предварително данъчно облагане на разпределените печалби.
- 90 Следователно потвърдената от Общия съд референтна рамка била не само непълна предвид разпоредбите, които са изключени от нейното приложно поле, но и фиктивна, доколкото в нея било възприето наличието на връзка между член 164 от LIR и член 166 от същия закон.
- 91 С втората част на първото основание Великото херцогство Люксембург твърди, на първо място, че изходната постановка, на която се основава изводът за наличието на дерогация от референтната рамка, състояща се от членове 164 и 166 от LIR, е погрешна, доколкото, от една страна, не съществувала връзка между освобождаването от данъчно облагане на приходите от дялово участие на равнище дружество майка и възможността за приспадане на приходите, разпределени на равнището на неговото дъщерно дружество, а от друга страна, начисленията върху ZORA формално не представлявали разпределение на печалба,

както впрочем признал и Общият съд. Потвърждавайки за пръв път подход, основан на „съответствие по същество“ между тези разпоредби, Общият съд се отклонил от ясния текст на люксембургския данъчен закон и нарушил изискването, припомнено в съдебната практика, че съществуването на евентуална помощ следва да се преценява с оглед на релевантните разпоредби на националното право.

- 92 На второ място, Общият съд допуснал грешки при прилагане на правото, като се основал на наличието на дерогация от референтната рамка, произтичаща от комбинирания ефект на две общи разпоредби. Не бил оспорил, че членове 164 и 166 от LIR са приложени правилно, и не счел, че посочените разпоредби са сами по себе си дискриминационни. Въпреки това, основавайки се на комбинирания ефект на тези разпоредби и позовавайки се на „икономическата и данъчната реалност“ на осъществяваните операции, отхвърлил така наречения от него „формален подход“, за да се „превъзмогнат правните привидности“.
- 93 На трето място, Общият съд допуснал грешки при прилагане на правото във връзка с изискването за доказване на дискриминация спрямо предприятия, които се намират в сходно положение с групата Engie. По-конкретно, той признал, че прилаганата от тази група система на финансиране била „отворена за всички“ и че останалите предприятия могли законосъобразно да получат прилагане на данъчните норми, аналогично с това, от което се ползва посочената група.
- 94 На четвърто място, Общият съд допуснал също така грешка при прилагане на правото, като приел за селективни по смисъла на член 107 ДФЕС индивидуални мерки за прилагане на обща данъчна разпоредба, чиято законосъобразност не е поставил под въпрос, нито е оспорил възможността за достъп на всички до системата на финансиране, използвана от групата Engie. Следователно той счел за селективно данъчното третиране, предоставено на тази група чрез разглежданите предварителни данъчни становища, въпреки че това третиране било в резултат на неизбирателно прилагане на национални правила, които сами по себе си не били селективни.
- 95 Първото основание по дело C-454/21 Р съдържа четири части. Частите от втора до четвърта на това основание, които се отнасят съответно до грешка при прилагане на правото и изопачаване на фактите относно връзката между член 164 от LIR и член 166 от същия закон, грешка при прилагане на правото и явна грешка в преценката, които Общият съд допуснал, като счел начисленията върху ZORA за разпределение на печалба, и грешка при прилагане на правото и явна грешка в преценката, които също така допуснал, като приел, че разглежданите предварителни данъчни становища предоставят селективно предимство, съответстват на доводите, развити в първото основание за обжалване по дело C-451/21 Р.
- 96 Engie и др. твърдят по-конкретно, че връзката на зависимост между член 164 от LIR и член 166 от същия закон, на която се основава Общият съд, не произтича нито от закона, нито от съдебната или административната практика. Освен това Общият съд признал, че втората от тези разпоредби формално не поставя освобождаването от данъчно облагане на приходите от дялови участия на равнище дружество майка в зависимост от предварителното данъчно облагане на разпределената печалба на равнището на нейното дъщерно дружество. Преценката на Общия съд противоречала не само на текста на тези разпоредби, но и на люксембургската данъчна практика, описана от Великото херцогство Люксембург в писмото от 31 януари 2018 г. По този начин Общият съд нарушил конституционния принцип за законоустановеност на данъчните задължения и изопачил отговора, съдържащ се в това писмо, както и становището на Conseil d'État от 1965 г.

- 97 Общият съд пренебрегнал също така правната квалификация на ZORA, който е конвертируем инструмент, отговарящ последователно на две определения, най-напред, на дълг, а след това, на капитал, въпреки че тази квалификация е съществена за определяне на данъчното третиране на всяко данъчнозадължено лице. Това представлявало нарушение на член 107, параграф 1 ДФЕС, тъй като отчитането на икономическите последици от дадена мярка трябвало да се извършва само на етапа на доказване на отклонение от данъчните разпоредби, от които се състои референтната рамка, а тази рамка може бъде определена само в зависимост от естеството на разглежданите инструменти и релевантните данъчни разпоредби.
- 98 Комисията оспорва първото основание на всяка от жалбите.
- 99 Тя изтъква по-специално, че не е ограничавала изкуствено референтната рамка до членове 164 и 166 от LIR. Освен това припомня, че главно е възприела една първоначално по-широка референтна рамка, съответстваща на люксембургската система за корпоративно данъчно облагане. Според Комисията в тази по-широка референтна рамка освобождаването от данъчно облагане по член 166 от LIR представлява дерогация спрямо общия принцип на данъчно облагане, докато това вече не било така при референтната рамка, ограничена до членове 164 и 166 от този закон. Връзката между тези разпоредби обаче била очевидна. Безспорно било вярно, че в член 166 от LIR не се прави изрично позоваване на член 164, параграф 2 от него. Това обаче не било определящо и се налагало извършването на проверка дали тези разпоредби образуват система, като се разгледа и логическата връзка, която ги обединява.
- 100 Освен това буквалното тълкуване не било единственото възможно тълкуване на данъчния закон. В това отношение Комисията припомня, че самата група Engie е квалифицирала печалбата, произтичаща от анулирането на акциите, като разпределение на печалба. Що се отнася до писмото от 31 януари 2018 г., цитираното от Общия съд в точка 295 от обжалваното съдебно решение изречение действително се съдържало в посоченото писмо и било недвусмислено. Комисията отбелязва обаче, че в това писмо люксембургските органи са посочили също така, че член 166 от LIR трябва да се тълкува буквално, че трябва да се прилага, след като са изпълнени условията, предвидени в него, и накрая, че разпоредбите на член 164 от този закон не са задължително условие за прилагане на режима за освобождаване от данъчно облагане на дяловите участия по член 166 от посочения закон.
- 101 Впрочем посоченото писмо от 31 януари 2018 г. било само едно от доказателствата, използвани от страна на Комисията и Общия съд за доказване на връзката между член 164 от LIR и член 166 от същия закон, наред със становището на Conseil d'État от 1965 г.
- 102 Що се отнася до съответствието от икономическа гледна точка между възможността за приспадане на начисленията върху ZORA на равнището на дъщерните дружества и освобождаването от данъчно облагане на приходите от дялови участия на равнището на холдинговите дружества, в съответствие със съдебната практика, че държавните помощи трябва да се преценяват с оглед на своите последици, а не на своята форма, Общият съд се ограничил да противопостави правната привидност на разглежданите трансакции на икономическата им реалност, подчертавайки, че тяхното формално разделяне не може да заличи действителната връзка, която ги обединява.

- 103 Накрая, упрекът към Комисията, че не е идентифицирала други дружества като тези от групата Engie, които са били адресати на предварителни данъчни становища за сходни схеми, бил явно необоснован предвид текста на съображения 205 и 215 от спорното решение.

б) Съображения на Съда

1) Предварителни бележки

- 104 Съгласно постоянната практика на Съда намесата на държавите членки в областите, които не са хармонизирани в правото на Съюза, не е изключена от приложното поле на разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС относно контрола върху държавните помощи. Така държавите членки трябва да се въздържат от приемането на данъчни мерки, които могат да представляват несъвместима с вътрешния пазар държавна помощ (решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия, C-885/19 Р и C-898/19 Р, EU:C:2022:859, т. 65 и цитираната съдебна практика).
- 105 В това отношение от постоянната практика на Съда следва, че квалифицирането на национална мярка като „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС изисква да са изпълнени едновременно следните условия. Първо, трябва да е налице намеса на държавата или чрез ресурси на държавата. Второ, тази намеса трябва да е в състояние да засегне търговията между държавите членки. Трето, тя трябва да предоставя изборително предимство на получателя. Четвърто, тя трябва да нарушава или да заплашва да наруши конкуренцията (решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия, C-885/19 Р и C-898/19 Р, EU:C:2022:859, т. 66 и цитираната съдебна практика).
- 106 Що се отнася до условието, свързано с изборителното предимство, то налага да се определи дали в рамките на даден правен режим разглежданата национална мярка може да постави в по-благоприятно положение „определени предприятия или производството на някои стоки“ спрямо други, които се намират, от гледна точка на преследваните от този правен режим цели, в сходно фактическо и правно положение и които по този начин са обект на диференцирано третиране, което по същество може да се квалифицира като дискриминационно (решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия, C-885/19 Р и C-898/19 Р, EU:C:2022:859, т. 67 и цитираната съдебна практика).
- 107 За да квалифицира национална данъчна мярка като „изборителна“, Комисията трябва, на първо място, да установи коя е референтната система, тоест приложимият в съответната държава членка „обичаен“ режим на данъчно облагане, и на второ място, да докаже, че разглежданата данъчна мярка дерогира референтната система, доколкото въвежда диференциация между оператори, които от гледна точка на целта на тази система се намират в сходно фактическо и правно положение. Понятието „държавна помощ“ обаче не се отнася до мерките, които въвеждат диференциация между предприятия, намиращи се от гледна точка на преследваната с разглеждания правен режим цел в сходно фактическо и правно положение и които следователно са селективни a priori, когато съответната държава членка успее да докаже, на трето място, че тази диференциация е обоснована, тъй като произтича от естеството или от структурата на системата, в която се вписват тези мерки (решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия, C-885/19 Р и C-898/19 Р, EU:C:2022:859, т. 68 и цитираната съдебна практика).

- 108 Както бе посочено в точки 78 и 79 от настоящото решение, определянето на референтната система е от особено значение, когато става дума за данъчни мерки, тъй като наличието на икономическо предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС може да се установи само в сравнение с т.нар. „обичайно“ данъчно облагане.
- 109 В този смисъл, преди да се определят всички предприятия, които се намират в сходно фактическо и правно положение, трябва да се определи правният режим, с оглед на чиято цел трябва евентуално да се провери сходството между фактическото и правното положение съответно на предприятията, които са облагодетелствани от разглежданата мярка, и на предприятията, които не са облагодетелствани от нея (решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия, C-885/19 Р и C-898/19 Р, EU:C:2022:859, т. 69 и цитираната съдебна практика).
- 110 За целите на преценката дали дадена данъчна мярка е избираща, е необходимо приложимите в съответната държава членка общ данъчен режим или референтна система да са определени правилно в решението на Комисията и да са проверени от съда, пред който е оспорен видът на този режим. Тъй като определянето на референтната система представлява отправна точка за сравнителното разглеждане, което трябва да се извърши в контекста на преценката на избиращостта, допуснатата при това определяне грешка неизбежно опорочава целия анализ на условието за избиращост (решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия, C-885/19 Р и C-898/19 Р, EU:C:2022:859, т. 71 и цитираната съдебна практика).
- 111 В този контекст следва, на първо място, да се уточни, че определянето на референтната рамка, което трябва да се извърши след обсъждане със съответната държава членка при условията на състезателност, трябва да произтича от обективно изследване на съдържанието, на връзката и на конкретните последици от приложимите норми съгласно националното право на тази държава (решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия, C-885/19 Р и C-898/19 Р, EU:C:2022:859, т. 72 и цитираната съдебна практика).
- 112 На второ място, извън областите, в които данъчното право на Съюза е предмет на хармонизация, съответната държава членка, чрез упражняване на собствените си правомощия в областта на прякото данъчно облагане и при зачитане на данъчната си автономия, определя конститутивните характеристики на данъка, които по принцип определят референтната система или „обичайния“ данъчен режим, от който следва да се анализира условието за избиращост. Същото се отнася по-специално и до определянето на данъчната основа, данъчното събитие и свързаните с това възможни освобождавания от данъчно облагане (вж. в този смисъл решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия, C-885/19 Р и C-898/19 Р, EU:C:2022:859, т. 73 и цитираната съдебна практика).
- 113 Следователно само приложимото в съответната държава членка национално право трябва да бъде взето предвид, за да се установи референтната система в областта на прякото данъчно облагане, като това установяване е необходима предпоставка, за да се прецени не само наличието на предимство, но и дали то има селективен характер (решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия, C-885/19 Р и C-898/19 Р, EU:C:2022:859, т. 74).

114 Този извод обаче не засяга възможността да се установи, както в случая по делото, по което е постановено решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/*Government of Gibraltar* и Обединено кралство (C-106/09 Р и C-107/09 Р, EU:C:2011:732), че самата референтна рамка, произтичаща от националното право, е несъвместима с правото на Съюза в областта на държавните помощи, доколкото разглежданата данъчна система е конфигурирана в съответствие с явно дискриминационни параметри, предназначени да заобиколят правото на Съюза в областта на държавните помощи (вж. в този смисъл решение от 16 март 2021 г., Комисия/Унгария, C-596/19 Р, EU:C:2021:202, т. 49).

2) По наличието на грешки при прилагане на правото и изопачаване на фактите при определянето на референтната рамка, ограничена до членове 164 и 166 от LIR

115 За да определи кое е обичайно данъчно облагане съгласно люксембургското право и съответно дали е налице селективно предимство в полза на групата Engie, както бе посочено в точки 31—40 от настоящото решение, Комисията извършва тълкуване на това право, като се основава по-специално на убеждението, че общата система на корпоративно данъчно облагане в Люксембург, която включва принципа на данъчно облагане на приходите на дружествата, не позволява в случая с групата Engie данъчно освобождаване на приходите от дялови участия при прилагане на член 166 от LIR на равнището на холдинговите дружества, както и на обстоятелството, че съвместният прочит на членове 164 и 166 от този закон не допуска кумулативното прилагане на данъчно освобождаване на тези приходи на равнището на холдинговите дружества и приспадане на съответстващите суми на равнището на дъщерните дружества. В рамките на представена алтернативна обосновка Комисията приема, че посоченото кумулативно прилагане следва да бъде отхвърлено на основание член 6 от Закона за уредбата на данъчното облагане.

116 Следователно, за да прецени селективния характер на разглежданите мерки в светлината на LIR, Общият съд е трябвало да провери дали освобождаването от данъчно облагане на приходите, съответстващи на начисленията върху ZORA, което се предоставя по силата на тези мерки на равнището на холдинговите дружества, се отклонява от относимите разпоредби на LIR в рамките на различните линии на разсъждение, възприети от Комисията в спорното решение и оспорени от Великото херцогство Люксембург и Engie и др.

117 С първото си основание Великото херцогство Люксембург и Engie и др. оспорват преценката на Общия съд, с която той потвърждава основателността на втората линия на разсъждение на Комисията, че тълкуването на членове 164 и 166 от LIR налага да се приеме, че данъчното третиране чрез разглежданите предварителни данъчни становища на ZORA на групата Engie се отклонява от „обичайното“ прилагане на тези разпоредби и по този начин предоставя на тази група селективно предимство.

118 В това отношение, както бе припомнено в точка 112 от настоящото решение, извън областите, в които данъчното право на Съюза е предмет на хармонизация, съответната държава членка, чрез упражняване на собствените си правомощия в областта на прякото данъчно облагане и при зачитане на данъчната си автономия, определя конститутивните характеристики на данъка, като определянето на данъчната основа, данъчното събитие и свързаните с това възможни освобождавания от данъчно облагане — характеристики, които по принцип определят референтната система или „обичайния“ данъчен режим.

- 119 Освен това принципът на законоустановеност на данъчните задължения, който е част от правния ред на Съюза като общ принцип на правото, изисква всяко задължение за плащане на данък, както и всички съществени елементи, които определят основните му характеристики, да бъдат предвидени в закон, така че данъчнозадълженото лице да може да предвиди и изчисли размера на дължимия данък и да определи момента, в който той става изискуем (вж. в този смисъл решение от 8 май 2019 г., *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, C-566/17, EU:C:2019:390, т. 39).
- 120 Следователно при определянето на референтната рамка с оглед на приложимостта на член 107, параграф 1 ДФЕС към данъчните мерки Комисията по принцип е длъжна да приеме тълкуването на относимите разпоредби от съответното национално право, направено от засегнатата държава членка в рамките на обсъждането при условията на състезателност, посочено в точка 111 от настоящото решение, стига това тълкуване да е съвместимо с текста на тези разпоредби.
- 121 Комисията може да се отклони от посоченото тълкуване само ако е в състояние да докаже, че друго тълкуване надделява в съдебната или административната практика на тази държава членка, като в това отношение се основе на надеждни и непротиворечиви доказателства, които са били предмет на това обсъждане при условията на състезателност.
- 122 Съгласно член 4, параграф 3 ДЕС посочената държава членка е обвързана със задължение за лоялно сътрудничество през цялата процедура по разследване на мярка, основана на разпоредби от правото на Съюза в областта на държавните помощи (решение от 6 ноември 2018 г., *Scuola Elementare Maria Montessori/Комисия, Комисия/Scuola Elementare Maria Montessori и Комисия/Ferracci*, C-622/16 Р—C-624/16 Р, EU:C:2018:873, т. 83 и цитираната съдебна практика). Това задължение включва по-специално същата държава членка да предостави на Комисията всяка поискана от нея относима информация относно тълкуването на разпоредбите от националното право за целите на определяне на референтната рамка, произтичащо от националната съдебна или административна практика.
- 123 В конкретния случай, що се отнася до данъчното третиране на финансови инструменти като ZORA, Общият съд посочва, от една страна, в точка 292 от обжалваното съдебно решение, че член 166 от LIR „формално не поставя като условие за освобождаване от данъчно облагане на приходите от дялови участия на равнище дружество майка предварително да се обложат печалбите, разпределени на равнището на нейното дъщерно дружество“, следвайки Комисията, която в съображение 218 от спорното решение приема, че „не съществува явно установена връзка между член 166 от [LIR] и член 164, параграфи 1 и 2 от [LIR]“, а от друга страна, в точка 300 от обжалваното съдебно решение, че „формално начисленията върху ZORA [...] не са разпределение на печалба“.
- 124 Следователно Общият съд се отклонява от буквалното тълкуване на тези разпоредби. Като потвърждава подхода на Комисията, той, на първо място, приема, че съгласно люксембургското право се предвижда данъчно освобождаване на приходите от дялови участия на холдингово дружество само ако разпределените приходи от неговото дъщерно дружество са били обложени преди това.
- 125 В това отношение в точки 295 и 296 от обжалваното съдебно решение той се позовава на два документа, възприети от Комисията в спорното решение. Става въпрос, от една страна, за писмото от 31 януари 2018 г., което било „недвусмислен[о]“, доколкото в него Великото

херцогство Люксембург признавало, че „всички холдинги, чиито приходи отговарят на изискванията за освобождаване по член 166 от [LIR], са обхванати също и от разпоредбите на член 164 от [LIR]“. От друга страна, Общият съд се позовава на становището на Conseil d'État от 1965 г. по законопроекта за включване в LIR на член 166, в което се подчертава, че тази разпоредба позволява „по съображения за данъчно равенство и икономическа справедливост“ да се избегне двойното или тройното данъчно облагане на разпределените приходи, но не и по същество да се избегне напълно облагането на посочените приходи.

- 126 На второ място, Общият съд счита, че следва да се изостави формалният подход, който се изразява в самостоятелно разглеждане на всяка от операциите в състава на една сложна финансова схема, изградена от засегнатите дружества, и да се превъзмогнат правните привидности, за да се схване икономическата и данъчната реалност на посочената схема, поради което в точка 312 от обжалваното съдебно решение приема, че начисленията върху ZORA съответстват по същество „при твърде специфичните обстоятелства в случая [...] на разпределение на печалбата“.
- 127 По този начин, след като в точки 340—342 от обжалваното съдебно решение припомня съществуването на връзка в люксембургското право между освобождаването от данъчно облагане на приходите от дялови участия на равнището на дружеството майка и приспадането на приходите, разпределени на равнището на неговото дъщерно дружество, Общият съд заключава в точка 343 от това решение, че „[п]оради посочената връзка и възприемането на комбинирания ефект от тези две операции на равнището на засегнатите холдингови дружества, разглежданите [предварителни данъчни становища] дерогират от [...] референтна[та] рамка“, състояща се от членове 164 и 166 от LIR. От направения от Общия съд анализ в точки 344 и 345 от същото съдебно решение следва, първо, че от този комбиниран ефект Комисията основателно е направила извод в съображения 208 и 209 от спорното решение, че е налице дерогация от посочената референтна рамка, и второ, че тази институция не е допуснала грешка при прилагане на правото, като е възприела на равнище холдингови дружества комбинирания ефект от приспадането на приход на равнище дъщерно дружество и неговото последващо данъчно освобождаване на равнище дружество майка.
- 128 Доказателствата, на които се основава Общият съд обаче, припомнени в точка 125 от настоящото решение, не му позволяват надлежно да приеме, че в съответствие с принципите, изложени в точки 120—122 от това решение, Комисията е успяла съответно да докаже, че що се отнася до въпроса за зависимостта на данъчното освобождаване по член 166 от LIR от данъчното облагане на равнище дъщерни дружества на освободените от данъчно облагане приходи на равнище холдингови дружества, има друго тълкуване в люксембургското право, което е различно от представеното от Великото херцогство Люксембург, доколкото последното тълкуване е съвместимо с текста на тази разпоредба, която формално не предвижда такава зависимост.
- 129 В това отношение е важно да се отбележи, че както твърдят Engie и др., що се отнася до писмото от 31 януари 2018 г., приетото от Общия съд в точка 295 от обжалваното съдебно решение, че от отговора на Великото херцогство Люксембург изрично произтича наличието на обвързаност между член 164 от LIR и член 166 от този закон, която изисква предварително данъчно облагане на приходите на равнището на разпределящото дружество, за да може да се ползва предвиденото с тази разпоредба освобождаване от данъчно облагане, представлява изопачаване на текста на писмото. Всъщност, очевидно извън контекста на изречението в това писмо, Общия съд го е цитирал в посочената точка

и въз основа на него подобно на Комисията е приел наличието на такава връзка. Тази преценка не съответства на останалите пасажии от писмото, в които държавата членка посочва, че тази разпоредба „не изисква приходите от дивиденди да се облагат предварително, за да могат да се ползват от предвидения режим на данъчно освобождаване“, че членове 164 и 166 от LIR не трябва да се прилагат „съвместно“ и че разпоредбите на член 164 от [LIR] не са задължително условие за прилагането на режима на данъчно освобождаване на приходите от дялови участия по член 166 от [LIR]“.

- 130 Що се отнася до становището на Conseil d'État от 1965 г., достатъчно е да се констатира, както прави генералният адвокат в точка 121 от заключението си, че в това становище е посочено единствено, че разглежданата в него разпоредба, на която съответства член 166 от LIR, има за цел избягване на верижно данъчно облагане на дружествени печалби на равнището на дъщерно дружество и неговото дружество майка преди разпределението на печалбата на акционерите, без обаче да се посочва, че тази разпоредба има за цел също така избягването на всяко положение на двойно данъчно необлагане по отношение на приходите от дялови участия на дадено дружество майка.
- 131 Следователно в резултат на анализ, който е опорочен от грешка при прилагане на правото и от изопачаване на фактите, Общият съд е потвърдил в точка 298 от обжалваното съдебно решение извода на Комисията за съществуването на връзка между член 164 от LIR и член 166 от същия закон в смисъл, че освобождаването от данъчно облагане на приходите от дялови участия на равнището на дружеството майка зависи от облагането на разпределената печалба на равнището на неговото дъщерно дружество.
- 132 Поради това следва да се уважи първото основание за обжалване, без да е необходимо да се разглежда втората част от първото основание за обжалване, изтъкнато от Великото херцогство Люксембург, което се отнася до дерогирането от референтната рамка, ограничена до членове 164 и 166 от LIR.

2. По второто основание за обжалване

а) Доводи на страните

- 133 Второто основание по дело C-451/21 Р съдържа четири части, изведени, първата, от възприемането на явно погрешна изходна постановка от Общия съд и от изопачаване на националното право, втората, от грешки при прилагане на правото, допуснати от Общия съд във връзка с определянето на референтната рамка в областта на злоупотребата със закона и от недостатъчни и противоречиви мотиви на обжалваното съдебно решение, третата, от грешки, свързани с доказването на наличието на дерогация от тази референтна рамка, и четвъртата, изложена субсидиарно, от нарушение на правото на защита на Великото херцогство Люксембург.
- 134 С първата част на това основание Великото херцогство Люксембург твърди по-специално, че цялата обосновка на Общия съд почива на погрешната изходна постановка, че постигането на същия данъчен резултат като този на групата Engie не би било възможно без съществуването на посредническите дружества, които са съществен елемент от финансовата схема, прилагана от тази група. То припомня обаче, че в първоинстанционното производство е изтъкнало, че пряк ZORA, който е сключен без посредник, би постигнал същия резултат като този, произтичащ от непряк ZORA, тъй като

кредиторът имал възможност да се ползва, на първо място, при преобразуването на пряк ZORA от данъчната неутралност, позволена от член 22 bis от LIR, а след това, на второ място, от освобождаването от данъчно облагане на евентуално разпределение на печалбата или капиталова печалба на основание член 166 от този закон, което Общият съд приел, постановявайки, че тези разпоредби формално не изключват такова освобождаване от данъчно облагане.

- 135 Следователно Общият съд погрешно приел, че три от критериите за злоупотреба със закона, предвидени в член 6 от Закона за уредбата на данъчното облагане, са изпълнени и съответно, че разглежданите предварителни данъчни становища дерогират от референтната рамка.
- 136 С втората част на второто основание Великото херцогство Люксембург твърди, на първо място, че Общият съд погрешно е счел, че вземането под внимание на административната практика не било необходимо, тъй като член 6 от Закона за уредбата на данъчното облагане не поставял никакви затруднения при тълкуването. По този начин Общият съд не се съобразил с практиката на Съда, от която произтича задължението да се извърши подробен анализ на приложимото право в съответната държава членка и на нейната административна и съдебна практика при определяне на референтната рамка. Този анализ се налагал в още по-голяма степен предвид обстоятелството, че текстът на член 6 от Закона за уредбата на данъчното облагане е формулиран общо и следователно се налагало извършването на преценка за всеки отделен случай. В това отношение твърдението, изведено от обстоятелството, че Великото херцогство Люксембург не е представило на Комисията примери от своята административна практика, освен че обръщало тежестта на доказване, било фактическо необосновано, тъй като тази държава членка представила на Комисията множество примери за предварителни данъчни становища.
- 137 На второ място, възприетата от Общия съд референтна рамка била непълна, най-напред, тъй като не бил отбелязан извънредният характер на възможността люксембургската данъчна администрация да прибегва до концепцията за злоупотреба със закона, по-нататък, тъй като не било взето под внимание обстоятелството, че данъчнозадълженото лице е напълно свободно да избере формата, която му се струва най-евтина от данъчна гледна точка, и накрая, тъй като тази свобода на избор, с която разполага данъчнозадълженото лице, противостои на това данъчната администрация да се намесва в изборите, които той прави в интерес на своето предприятие, и да замества неговата преценка със своята собствена.
- 138 На трето място, Общият съд изтъкнал отклонение от целта на референтната данъчна система, а не на самата референтна система, въпреки че според постоянната съдебна практика единствено дерогация от референтната рамка позволява да се докаже селективността на дадена мярка. В областта на държавните помощи Комисията или Общият съд не били компетентни да определят вместо съответната държава членка целта на националната данъчна система.
- 139 С третата част на второто основание Великото херцогство Люксембург твърди по-конкретно, че Общият съд не е съобразил икономическата несигурност на разглежданите трансакции, чиито резултати зависели от резултатите на дъщерните дружества. Ако Общият съд бил отчел тази несигурност, непременно щял да приеме, че вторият критерий за злоупотреба със закона, който се отнася до намаляването на данъчната тежест, не е изпълнен. Освен това люксембургската съдебна практика не допускала да се

приеме *ex post* наличието на злоупотреба със закона посредством трансакция, когато тази трансакция преди това е била одобрена с надлежно издадено предварително данъчно становище.

- 140 С четвъртата част на това основание Великото херцогство Люксембург твърди, че е нарушено правото му на защита, доколкото в решението за откриване на официалната процедура по разследване Комисията само мимоходом, и то в един-единствен параграф, е посочила наличието на възможна злоупотреба със закона, която не била изрично дефинирана, а във връзка с възможността за дъщерните дружества да приспадат начисленията върху ZORA. Това твърдение обаче не съвпадало с твърдението в спорното решение.
- 141 Второто основание по дело C-454/21 Р съдържа три части, изведени, първата, от грешки при прилагане на правото и явна грешка в преценката, допуснати от Общия съд при определянето на референтната рамка, втората, от грешка при прилагане на правото, произтичаща от установяването от страна на Общия съд на селективно предимство с оглед на член 6 от Закона за уредбата на данъчното облагане, и третата, от явна грешка в преценката, произтичаща от направеното тълкуване на люксембургското право от Общия съд.
- 142 С първата част на това основание Engie и др. считат, че Общият съд е допуснал явна грешка в преценката, като е приел, че те не са оспорили определянето на референтната рамка в частта, в която тя е разширена до член 6 от Закона за уредбата на данъчното облагане. Всъщност в жалбата си пред Общия съд те поставили под въпрос компетентността на Комисията и нейното абстрактно тълкуване на критериите за злоупотреба със закона, въведени от люксембургския административен съд, като твърдели, че е необходимо да се вземат под внимание административната и съдебната практика на люксембургските органи в положения, сходни на тяхното.
- 143 Що се отнася до грешките при прилагане на правото, след Комисията и Общият съд тълкувал член 6 от Закона за уредбата на данъчното облагане, без да вземе предвид приложимите правни норми и административната и съдебната практика на люксембургските органи в положения, сходни на тяхното, за аналогични схеми. Освен това пренаписал спорното решение в това отношение.
- 144 С втората част на второто основание Engie и др. твърдят, че Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото и не е спазил собствената си съдебна практика, като не е съобразил, че дори когато се тълкува стриктно, понятието „злоупотреба със закона“ следва винаги да се преценява за всеки отделен случай.
- 145 С третата част на второто основание Engie и др. твърдят, че дори да се приеме, че референтната рамка включва член 6 от Закона за уредбата на данъчното облагане, Общият съд е допуснал явна грешка в преценката при тълкуването на тази разпоредба и при нейното прилагане. По този начин той изпаднал в противоречие, като приел, че прякото преобразуване на ZORA не може да породи освободен от данъчно облагане приход по смисъла на член 166 от LIR с оглед на член 22 bis от този закон, преди да допусне, че тези разпоредби формално не изключват освобождаването от данъчно облагане на приходите.
- 146 Комисията оспорва второто основание на жалбите.

- 147 Тя посочва по-специално, че Общият съд не е допуснал никакво изопачаване, като приел, че определянето на референтната рамка, включваща член 6 от Закона за уредбата на данъчното облагане, не е оспорено от Великото херцогство Люксембург и Engie и др. При всички случаи, Общият съд не отрекъл необходимостта от преценка на злоупотребата със закона за всеки отделен случай, а само уточнил, че критериите за наличието на злоупотреба със закона, въведени в люксембургското право, са ясни.
- 148 При условията на евентуалност, макар Комисията да не оспорва свободния избор на данъчнозадълженото лице да следва пътя на най-ниско данъчно облагане, и забраната за данъчната администрация да замества избора на предприятието със свой собствен, тя все пак счита, че тези принципи намират своята правна рамка в люксембургското право в член 6 от Закона за уредбата на данъчното облагане и че всяко тълкуване, което е в разрез с тази разпоредба, би я изпразнило от съдържание.
- 149 По отношение на посочването от Общия съд на обстоятелството, че член 6 от Закона за уредбата на данъчното облагане вече бил прилаган, от това не можело да се направи извод, че Общият съд приема, че разглежданите мерки са селективни само поради това обстоятелство, а че се опитва да предотврати възражението, че тази разпоредба е без приложение.
- 150 Комисията посочва също така, че не е презумирала наличието на злоупотреба със закона. Тя твърди, че прекият ZORA не води до същия данъчен резултат като непрекия ZORA, но дори това да е така, пак била налице злоупотреба със закона. Освен това тя анализирала четирите критерия от фактическия състав на злоупотребата със закона с оглед на фактите по случая, преди да приеме, че тези критерии са изпълнени. В това отношение обстоятелството, че за разглежданите дейности съществувала икономическа несигурност, не било релевантно. От значение бил единствено въпросът дали разглежданото данъчно третиране представлява злоупотреба.

б) Съображения на Съда

- 151 Най-напред следва да се разгледат доводите на Великото херцогство Люксембург и Engie и др., че Общият съд неправилно е приел, че Комисията е успяла да докаже селективния характер на разглежданите предварителни данъчни становища с оглед на референтната рамка, състояща се от член 6 от Закона за уредбата на данъчното облагане, без да вземе под внимание националната административна практика, свързана с тази разпоредба, с мотива, че последната не е поставила никакви затруднения при тълкуването.
- 152 В това отношение следва, на първо място, да се припомни, че квалифицирането на дадена данъчна мярка като „селективна“ предполага не само познаване на съдържанието на нормите на относимото право, но изисква да се разгледа и техният обхват въз основа, наред с другото, на административната и съдебната практика на съответната държава членка (вж. в този смисъл решение от 18 юли 2013 г., Р, C-6/12, EU:C:2013:525, т. 20).
- 153 На второ място, както по същество посочва генералният адвокат в точки 146—148 от заключението си, една разпоредба за хоризонтално избягване на данъчните злоупотреби, като например член 6 от Закона за уредбата на данъчното облагане, поради своето естество е с особено голяма степен на абстрактност, което позволява да се прилага в много широк контекст и при различни ситуации.

- 154 В съответствие с припомнената в точка 112 от настоящото решение съдебна практика изборът да се предвиди такава разпоредба в националното право и да се определи начинът, по който данъчните органи трябва да я изпълняват, попада в обхвата на собствените правомощия на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане и съответно на тяхната данъчна автономия в областите, в които данъчното право на Съюза не е предмет на хармонизация.
- 155 Като се има предвид обаче естеството на една разпоредба за предотвратяване на злоупотребите като посочената в точка 153 от настоящото решение, Комисията може да направи извод, че неприлагането ѝ от страна на данъчните органи, за да се откаже поискано от данъчнозадължено лице с искане за предварително данъчно становище данъчно третиране, е довело до предоставянето на селективно предимство само ако това неприлагане се отклонява от съдебната или административната практика относно тази разпоредба. Всъщност в противен случай Комисията би могла сама да определя кое представлява правилно прилагане на такава разпоредба и кое не, което би надхвърлило границите на предоставената ѝ с договорите компетентност в областта на контрола върху държавните помощи и би било несъвместимо с данъчната автономия на държавите членки, припомнена в предходната точка.
- 156 Следователно Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, като е приел в точка 409 от обжалваното съдебно решение, че вземането под внимание от страна на Комисията на административната практика на люксембургските данъчни органи по член 6 от Закона за уредбата на данъчното облагане не е било необходимо, доколкото тази разпоредба не поставя никакви затруднения при тълкуването.
- 157 Безспорно е, че в точка 409 Общият съд подчертава, че в съображения 293—298 от спорното решение Комисията се е позовала на меморандум на люксембургската данъчна администрация и на съдебната практика на тази държава членка, от която е извела четирите критерия, въз основа на които според люксембургското право може да се установи злоупотреба със закона в областта на данъчното облагане по смисъла на тази разпоредба.
- 158 Както обаче посочва генералният адвокат в точки 153 и 154 от заключението си, в този пасаж от спорното решение Комисията се е задоволила да разгледа най-общо условията за приложимост на член 6 от Закона за уредбата на данъчното облагане, без да докаже, че в разглежданите предварителни данъчни становища люксембургската данъчна администрация се е отклонила по-конкретно от своята собствена практика относно операции, които са сходни на разглежданите в случая.
- 159 Следователно с тези съображения трябва се уважи и второто основание на жалбите пред Съда, без да е необходимо да се разглеждат останалите доводи на Великото херцогство Люксембург и Engie и др. в подкрепа на това основание.
- 160 Предвид уважаването по същество на първото и второто основание на жалбите следва да се отмени обжалваното съдебно решение, без да е необходимо произнасяне по останалите основания за обжалване. Всъщност уважаването по същество на тези основания води до отпадане на основаниято за извода на Общия съд в точка 478 от обжалваното съдебно решение, че отхвърлянето на основанията за отмяна, които по същество се отнасят до направения в спорното решение анализ на референтна рамка, ограничена до членове 164

и 166 от LIR, или на референтна рамка, състояща се от член 6 от Закона за уредбата на данъчното облагане, е достатъчно за доказване на селективността на разглежданите предварителни данъчни становища.

V. По жалбите пред Общия съд

- 161 Съгласно член 61, първа алинея, второ изречение от Статута на Съда на Европейския съюз, в случай че отмени решението на Общия съд, Съдът може съм да постанови окончателно решение по делото, когато фазата на производството позволява това.
- 162 Такъв е настоящият случай, тъй като основанията в жалбата за отмяна на спорното решение вече са били обсъдени при условията на състезателност в производството пред Общия съд и разглеждането им не налага извършване на някакво допълнително процесуално-организационно действие или събиране на доказателства.
- 163 Следва да се разгледат, на първо място, първото и второто основание на жалбата по дело T-516/18 и второто и третото основание на жалбата по дело T-525/18, доколкото с тях жалбоподателите упрекуват Комисията, че неправилно е стигнала до извода, че разглежданите предварителни данъчни становища са предоставили селективно предимство в светлината на референтната рамка, ограничена до членове 164 и 166 от LIR, и на референтната рамка, състояща се от член 6 от Закона за уредбата на данъчното облагане, които са анализирани от Общия съд в обжалваното съдебно решение и които съответстват на втората и четвъртата линия на разсъждение, посочени в точка 31 от настоящото решение.
- 164 Що се отнася до втората линия на разсъждение относно селективността, посочена в точка 31 от настоящото решение, няма спор, че Комисията е включила член 166 от LIR в референтната рамка, ограничена до разпоредбите на люксембургското право относно облагането на разпределението на печалбата и освобождаването от данъчно облагане на приходите от дялови участия. Тази институция обаче счита, че разглежданите предварителни данъчни становища прилагат неправилно посочената разпоредба.
- 165 Така в съображение 202 от спорното решение, след като констатира, че понятието „приходи от дялови участия“ по смисъла на член 166 от LIR не е определено в закона, за да дефинира това понятие, Комисията се позовава на писмото от 31 януари 2018 г., в което Великото херцогство Люксембург посочва, че „всички холдинги, чиито приходи отговарят на изискванията за освобождаване по член 166 от [LIR], са обхванати също и от разпоредбите на член 164 от [LIR]“. От това тя прави извод, че понятието „приходи от дялови участия“, които се ползват от данъчното освобождаване по член 166 от LIR, се състои от „разпределение на печалбата“ в полза на притежателите на права, посочени в член 164 от този закон, като уточнява, че разпределението на печалбата трябва да е било обложено на равнището на разпределящото дружество. В съображения 204 и 213 от спорното решение Комисията подчертава, че това последно условие се прилага, без значение дали разглежданите приходи се определят като разпределение на печалби, или на капиталови печалби.
- 166 Освен това в съображение 212 от спорното решение Комисията изрично приема, че от икономическа гледна точка приходите, получени от LNG Holding и CEF, произтичащи от преобразуването на ZORA, са еквивалентни на такова разпределение на печалбата.

- 167 Тъй като обаче това разпределение на печалбата не е обложено на равнището на LNG Supply и GSTM, Комисията установява дерогиране от референтна рамка, която се състои от правила на люксембургското право относно данъчното освобождаване на приходите от дялови участия и данъчното облагане на разпределението на печалбата. По-точно, тя извлича това дерогиране от обстоятелството, че чрез разглежданите предварителни данъчни становища люксембургската данъчна администрация приема, че реализирането на начисленията върху ZORA на равнището на LNG Holding и CEF се ползва от данъчно освобождаване на приходите от дялови участия на основание член 166 от LIR, въпреки че тези начисления са приспаднати от облагаемата печалба на LNG Supply и GSTM.
- 168 Съгласно практиката на Съда обаче, припомнена в точка 110 от настоящото решение, този анализ страда от грешка, която опорочава цялата втора линия на разсъждение относно селективността, посочена в точка 31 от решението.
- 169 В това отношение, от една страна, от анализа на първите основания за обжалване, и по-конкретно от точки 128—131 от настоящото решение, е видно, че Комисията неправилно е счела, че от писмото от 31 януари 2018 г. и от становището на Conseil d'État от 2 април 1965 г. може да се направи извод за съществуването на режим на обвързаност между член 164 от LIR и член 166 от същия закон, която изисква предварително данъчно облагане на приходите на равнището на разпределящото дружество, за да може да се ползва данъчното освобождаване, предвидено с последната разпоредба.
- 170 От друга страна, Комисията не е разгледала, нито a fortiori е доказала, че в люксембургското право понятието „разпределение на печалбата“ по смисъла на член 164 от LIR, посредством което според Великото херцогство Люксембург трябва да се определят „приходите от дялови участия“ по смисъла на член 166 от същия закон, е несъвместимо с понятието „данъчно приспадащ се разход“ на равнището на разпределящото дружество.
- 171 Поради това, ако, както е посочила Комисията в съображение 212 от спорното решение, се приеме, че начисленията върху ZORA, които са обхванати от разглежданите предварителни данъчни становища, се състоят, от икономическа гледна точка, от разпределение на печалба по смисъла на член 164 от LIR, то тогава тези становища не са могли да дерогират член 166 от същия закон, квалифицирайки тези начисления като приходи от дялови участия за LNG Holding и CEF и съответно освобождавайки от данъчно облагане тези приходи на основание на последната разпоредба. Поради това се налага изводът, че що се отнася до втората линия на разсъждение, Комисията не се е съобщила с принципите, посочени в точки 120—122 от настоящото решение.
- 172 При това положение подобен извод е без значение за проверка на евентуалния селективен характер на разглежданите предварителни данъчни становища с оглед на констатацията, че в замяна на приспадането на начисленията върху ZORA като разходи, в хода на всяка съответна финансова година приходите на LNG Supply и GSTM са облагани върху марж, договорен с люксембургските данъчни органи, а не по правилата на общото данъчно право, съгласно които данъчното задължение на дружество по принцип се изчислява съгласно стандартна данъчна ставка върху действително реализираните приходи, нетно след приспадане на оперативните и други разходи.
- 173 Що се отнася до четвъртата линия на разсъждение, посочена в точка 31 от настоящото решение, от точки 153—158 от това решение е видно, че анализът на Комисията за наличието на селективно предимство поради неприлагането на член 6 от Закона за

уредбата на данъчното облагане, отнасящ се до злоупотребата със закона, също е опорочен от грешка при прилагане на правото, доколкото Комисията не е доказала, че в разглежданите предварителни данъчни становища люксембургската данъчна администрация се е отклонила от собствената си практика относно сделки, които са сходни на разглежданите в случая.

- 174 Следва да се разгледат, на второ място, първото и второто основание на жалбата по дело T-516/18 и второто и третото основание на жалбата по дело T-525/18, доколкото с тях жалбоподателите упрекуват Комисията, че неправилно е стигнала до извода, че разглежданите предварителни данъчни становища са предоставили селективно предимство на LNG Holding и CEF или на групата Engie в светлината на разширена до люксембургската система за корпоративно данъчно облагане референтна рамка, и се отнасят до първата и втората линия на разсъждение, посочени в точка 31 от настоящото решение.
- 175 В това отношение, що се отнася до първата линия на разсъждение, посочена в точка 31 от настоящото решение, следва да се отбележи, че както е видно от съображения 166 и 196 от спорното решение, Комисията не счита, че данъчното освобождаване, предвидено с люксембургската система за корпоративно данъчно облагане, и в частност данъчното освобождаване по член 166 от LIR, сами по себе си представляват схема за помощ, а че тяхното прилагане чрез разглежданите предварителни данъчни становища предоставя на групата Engie селективно предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. По този начин Комисията нито твърди, нито доказва нарушение на последната разпоредба, допуснато поради самото съществуване на съответните разпоредби от люксембургското данъчно право.
- 176 Следователно случаят, посочен в точка 114 от настоящото решение, в който самата референтна рамка, произтичаща от националното право, е счетена от Комисията за несъвместима с правото на Съюза в областта на държавните случаи, не съвпада с настоящото дело.
- 177 Както е видно обаче от точки 112 и 118 от настоящото решение, референтната система или „обичайният“ данъчен режим, от който следва да се анализира условието за избирателност, трябва да включва разпоредбите, предвиждащи данъчното освобождаване, което националната данъчна администрация счита за приложимо в конкретния случай, когато тези разпоредби сами по себе си не предоставят селективно предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. В тази хипотеза, като се имат предвид собствените правомощия на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане и при дължимото зачитане на тяхната данъчна автономия, припомнени в точка 118 от настоящото решение, Комисията не може да докаже отклонение от референтната рамка само чрез констатиране, че дадена мярка се отклонява от обща цел за данъчно облагане на всички дружества, установени в съответната държава членка, без да вземе под внимание разпоредбите на националното право, които конкретизират начина, по който тази цел се изпълнява.
- 178 В конкретния случай, като използва разширена до люксембургската система за корпоративно данъчно облагане референтна рамка, Комисията не включва член 166 от LIR в тази рамка, както е видно от съображения 171—176 от спорното решение.

- 179 В съображения 179, 182, 184, 185, 187, 188, 190 и 192 от това решение Комисията по същество отхвърля релевантността на член 166 от LIR поради това, че прилагането на тази разпоредба не може да постави под въпрос извода, че комбинираният ефект на възможността за приспадане на начисленията върху ZORA на равнището на LNG Supply и GSTM и освобождаването от данъчно облагане на съответстващите приходи на равнището на LNG Holding и CEF се отклонява от целта на общата система на люксембургското корпоративно данъчно облагане, изразяваща се в облагане на печалбите на всички дружества, данъчнозадължени в Люксембург. Именно въз основа на такъв анализ Комисията стига до извод, както е видно от съображения 192 и 193 от това решение, че дерогацията от тази референтна рамка е приела формата на освобождаване от данъчно облагане на приходите, получени от LNG Holding и CEF като холдингови дружества съответно на LNG Supply и GSTM.
- 180 Предвид изложеното в точка 177 от настоящото решение обаче следва да се приеме, че този извод е опорочен от грешка при прилагане на правото. Всъщност член 166 от LIR, който е правното основание на разглежданите предварителни данъчни становища, е следвало да бъде част от референтната рамка, определяща „обичайната“ система на данъчно облагане, доколкото Комисията не е счела, че сама по себе си тази разпоредба предоставя селективно предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.
- 181 В съответствие с практиката на Съда, припомнена в точка 110 от настоящото решение, тази грешка също неизбежно опорочава целия анализ на селективността, извършен от Комисията въз основа на разширена до люксембургската система за корпоративно данъчно облагане референтна рамка.
- 182 Накрая, що се отнася до третата линия на разсъждение, посочена в точка 31 от настоящото решение, установените в точки 168—171 и 180 от това решение грешки опорочават и анализа на Комисията относно последиците, произтичащи от разглежданите предварителни данъчни становища, на равнището на групата Engie.
- 183 Всъщност, от една страна, в съображения 252—254 от спорното решение, които се отнасят до данъчното освобождаване на приходите от дялови участия съгласно член 166 от LIR, Комисията възпроизвежда по същество анализа, направен в рамките на втората линия на разсъждение, като се основава на референтна рамка, ограничена до разпоредбите на люксембургското право относно данъчното облагане на разпределението на печалбите и освобождаването от данъчно облагане на приходите от дялово участие, и с тази цел прави препращане по-специално към съображение 202 от същото решение. Следователно този анализ е опорочен от същата грешка като установената в точки 168—171 от настоящото решение.
- 184 От друга страна, от съображение 245 от спорното решение следва, че за целите на този анализ Комисията взема предвид като референтна система люксембургската система за корпоративно данъчно облагане, така както е описана в съображения 171—190 от това решение. Както обаче бе посочено в точки 180 и 181 от настоящото решение, това определяне на референтната рамка е неправилно, доколкото не включва член 166 от LIR.
- 185 Освен това по съображенията, изложени в точка 177 от настоящото решение, в рамките на тази трета линия на разсъждение Комисията не е успяла надлежно да докаже дерогиране от „обичайната“ система на данъчно облагане единствено чрез позоваване на обща цел на

люксембургската данъчна система за облагането на печалбите на всички дружества, подлежащи на данъчно облагане в Люксембург, както е направила в съображение 256 от спорното решение.

- 186 От изложените дотук съображения е видно, че следва да се уважат първото и второто основание на жалбата по дело Т-516/18 и второто и третото основание на жалбата по дело Т-525/18, изведени по същество от грешки при преценката и при прилагане на правото, допуснати при установяването на селективно предимство. Поради това спорното решение следва да бъде отменено, без да е необходимо да се разглеждат останалите основания от жалбите за отмяна.

VI. По съдебните разноски

- 187 Съгласно член 184, параграф 2 от Процедурния правилник на Съда, когато жалбата е основателна и Съдът се произнася окончателно по спора, той се произнася по съдебните разноски.
- 188 Член 138, параграф 1 от този правилник, който се прилага по отношение на производството по обжалване по силата на член 184, параграф 1, предвижда, че загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане.
- 189 В случая, що се отнася до жалбата по дело C-451/21 Р, тъй като Великото херцогство Люксембург е спечелило делото, в съответствие с исканията му Комисията следва да бъде осъдена да заплати, освен направените от нея съдебни разноски, и тези на Великото херцогство Люксембург.
- 190 Що се отнася до жалбата по дело C-454/21 Р, тъй като Engie и др. са спечелили делото, в съответствие с исканията им Комисията следва да бъде осъдена да заплати, освен направените от нея съдебни разноски, и тези на Engie и др.
- 191 Освен това, тъй като жалбите пред Общия съд са уважени, Комисията се осъжда да понесе всички съдебни разноски, свързани с първоинстанционното производство.

По изложените съображения Съдът (голям състав) реши:

- 1) Съединява дела C-451/21 Р и C-454/21 Р за целите на съдебното решение.**
- 2) Отменя решение на Общия съд на Европейския съюз от 12 май 2021 г., Люксембург и др./Комисия (Т-516/18 и Т-525/18, EU:T:2021:251).**
- 3) Отменя Решение (ЕС) 2019/421 на Комисията от 20 юни 2018 година относно държавна помощ SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN), приведена в действие от Люксембург в полза на Engie (Анжи).**
- 4) Осъжда Европейската комисия да заплати съдебните разноски, направени в производството по обжалване по дела C-451/21 Р и C-454/21 Р.**
- 5) Осъжда Европейската комисия да заплати съдебните разноски, направени в първоинстанционното производство.**

Подписи