



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

19 септември 2024 година *

„Обжалване — Държавни помощи — Схема за помощи, приведена в действие от Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия в полза на определени многонационални групи — Данъчно облагане на нетърговските финансови печалби на контролирани чуждестранни дружества (КЧД) — Случаи на освобождаване — Съществени функции на персонала — Изкуствено отклоняване на печалби — Свиване на данъчната основа — Решение, с което схемата за помощи се обявява за несъвместима с вътрешния пазар и се разпорежда възстановяване на изплатените помощи — Референтна рамка — Приложимо национално право — „Обичайно“ данъчно облагане“

По съединени дела C-555/22 P, C-556/22 P и C-564/22 P

с предмет три жалби на основание член 56 от Статута на Съда на Европейския съюз, подадени съответно на 16, 17 и 25 август 2022 г.,

Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия, представлявано първоначално от L. Baxter, впоследствие от L. Baxter и S. Fuller, след това от R. Fadoju и S. Fuller, а накрая от S. Fuller, подпомагани от P. Baker, KC, и T. Johnston, barrister,

жалбоподател и ответник в първоинстанционното производство (C-555/22 P),

встъпила страна в първоинстанционното производство (C-556/22 P и C-564/22 P),

ITV plc, установено в Лондон (Обединено кралство), представлявано от K. Beal, KC, и J. Lesar, solicitor,

жалбоподател (C-556/22 P)

жалбоподател в първоинстанционното производство (C-556 P и C-564/22 P),

и

LSEGH (Luxembourg) Ltd, установено в Лондон,

London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd, установено в Лондон,

представлявани от O. W. Brouwer и A. Pliego Selie, advocaaten, и A. von Bonin, Rechtsanwalt,

жалбоподатели (C-564/22 P)

* Език на производството: английски.

встъпила страна в първоинстанционното производство (C-556/22 P и C-564/22 P),

като другата страна в производството е:

Европейска комисия, за която се явяват М. Farley, L. Flynn и В. Stromsky, в качеството на представители,

ответник в първоинстанционното производство (C-555/22 P, C-556/22 P и C-564/22 P),

СЪДЪТ (втори състав),

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

генерален адвокат: L. Medina,

секретар: Р. Стефанова-Камишева, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 10 януари 2024 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 11 април 2024 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Със съответните си жалби Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия (C-555/22 P), ITV plc (C-556/22 P), LSEGH (Luxembourg) Ltd и London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd (наричани по-нататък заедно „LSEGH“) (C-564/22 P) искат отмяна на решение на Общия съд на Европейския съюз от 8 юни 2022 г., Обединено кралство и ITV/Комисия (T-363/19 и T-456/19, наричано по-нататък „обжалваното съдебно решение“, EU:T:2022:349), с което Общият със отхвърля жалбите на Обединеното кралство и ITV, подпомагани от LSEGH, за отмяна на Решение (ЕС) 2019/1352 на Комисията от 2 април 2019 година относно държавна помощ SA.44896, приведена в действие от Обединеното кралство относно освобождаването на финансирането на групи по отношение на контролираните чуждестранни дружества (ОВ L 216, 2019 г., стр. 1, наричано по-нататък „спорното решение“).

Правото на Обединеното кралство

- 2 В Обединеното кралство данъчните правила относно контролираните чуждестранни дружества (КЧД) са систематизирани в част 9А от Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 (Закон за данъчното облагане от 2010 г. (международни и други разпоредби), наричан по-нататък „ТИОРА“).

3 Релевантните разпоредби на част 9А от ТПОРА са следните:

„[...]

Глава 1

Общ преглед

371АА Общ преглед на част [9 А от ТПОРА]

- (1) Съгласно настоящата част установените в Обединеното кралство дружества, които имат определени интереси в КЧД, се облагат с данък (наричан по-нататък „данък за КЧД“).
- (2) Данъкът за КЧД се прилага по отношение на облагаемите печалби на КЧД.
- (3) „КЧД“ е дружество, което не е установено в Обединеното кралство, но е контролирано от едно или няколко лица, установени в Обединеното кралство [...]
- (4) Глава 2 определя основните характеристики на данъка за КЧД, включително:
 - (а) условие за облагане с данък за КЧД (на което трябва да отговарят печалбите на КЧД, за да може този данък да се прилага спрямо тях), и
 - (б) етапите, които трябва да се следват, за да се приложи данъкът за КЧД.
- (5) Към глава 2 се добавят глави 3—17, по-специално:
 - (а) глава 3 установява начина, по който да се определи дали (и ако да, кои от посочените) глави 4—8 се прилагат спрямо печалбите на КЧД,
 - (б) доколкото са приложими, глави 4—8 установяват начина, по който да се определи дали (и ако да, кои от посочените) печалби на КЧД отговарят на условието за облагане с данък за КЧД [...]
 - (с) глава 9 определя освобождаванията за печалбите от квалифицирани заеми,
 - (д) глави 10—14 определят общите освобождавания от данъка за КЧД.

[...]

- (12) Настоящата част е включена в обхвата на Corporation Tax Acts [(Закони за корпоративния данък)].

Глава 2

Данъкът за КЧД

371ВА Въведение в данъка за КЧД

- (1) Данъкът за КЧД се прилага за счетоводната година на КЧД съгласно член 371ВС.

[...]

371ВВ Условия за облагане с данък за КЧД

- (1) Следвайте долупосочените етапи, за да определите в каква степен прогнозната обща печалба на КЧД за дадена счетоводна година отговаря на условията за облагане с данък за КЧД.

Първи етап В съответствие с глава 3 определете дали (и ако да, кои от посочените) глави 4—8 се прилагат за счетоводната година. Ако нито една от тези глави не се прилага, нито една прогнозна обща печалба на КЧД не отговаря на условията за облагане с данък за КЧД и не е необходимо да се следва етап 2.

Етап 2 Определете степента, в която прогнозната обща печалба на КЧД попада в една от главите, приложими за счетоводната година [...]

- (2) Параграф 1 [по-горе] се прилага, при положение [че:]
(а) глава 9 (освобождавания за печалби от квалифицирани заеми) [...]

[...]

371BC Прилагане на данъка за КЧД

[...]

- (3) [...]

„подходящата ставка“ [...] означава [:]

[...]

- (б) ако е налице повече от [...] ставка, средната ставка за цялата съответна счетоводна година [...]

[...]

Глава 3

Условия за облагане с данък за КЧД: да се определи дали (и ако да, коя от посочените) глави 4—8 се прилагат

[...]

371CB Глава 5 приложима ли е?

- (1) [...] глава 5 (нетърговски финансови печалби) се прилага за счетоводната година на КЧД, ако (и само ако) КЧД е реализирало нетърговски финансови печалби.
- (2) В настоящия член и в глава 5 позоваването на нетърговските финансови печалби на КЧД се отнася до тези печалби, с изключение на печалбата по параграфи 3 и 4 [по-нататък] или по глава 8 [...]

[...]

- (8) В случай на облагаемо дружество, което подаде заявление съгласно глава 9, позоваванията в настоящия член и в глава 5 към нетърговски финансови печалби на КЧД се отнасят до тези печалби, като същевременно се изключват печалбите от квалифицирани заеми (определени в глава 9).

[...]

Глава 4

Условия за облагане с данък за КЧД: печалба, която може да бъде разпределена към дейности в Обединеното кралство

371DA Въведение в глава 4

- (1) Следвайте етапите, посочени в член 371 DB, параграф 1, за да се определят печалбите на КЧД, които попадат в обхвата на настоящата глава [...]
- (2) В настоящата глава позоваванията на прогнозната обща печалба на КЧД се отнасят до тези печалби, като същевременно се изключват евентуалните нетърговски финансови печалби [...]
- (3) За целите на настоящата глава:
- (а) „докладът на ОИСР“ означава доклада на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие („ОИСР“) от 22 юли 2010 г. за разпределение на печалбата на местата на стопанска дейност,

[...]

- (f) [„СФП“] означава съществени функции на персонала [...]
- (g) СФП е „СФП на ОК“, доколкото СФП се осъществява в Обединеното кралство [...]
- (h) СФП е „СФП извън ОК“, доколкото не е СФП на ОК.

[...]

371DB Етапите

- (1) Това са [осемте] етапа, посочени в член 371DA, параграф 1.

Етапите трябва да се следват в съответствие с принципите, изложени в доклада на ОИСР (доколкото е релевантен).

Първи етап Посочете активите, с които разполага или е разполагала КЧД, и рисковете, които понася или е понесла и от които произтичат суми, включени в общата прогнозна печалба на КЧД. Определените [по този начин] активи и рискове се наричат „съответните активи и рискове“.

Етап 2 [...]

Етап 3 Посочете СФП, извършени от групата, която принадлежи КЧД, които са от значение за [:]

- (а) икономическата собственост върху активите, включени в съответните активи и рискове, или
- (б) поемането и управлението на рисковете, включени в съответните активи и рискове.

За тази цел предположете, че групата, към която принадлежи КЧД, е едно-единствено дружество.

Етап 4 Определете в каква степен определените на етап 3 СФП са СФП на ОК и в каква степен са СФП извън ОК. Ако нито една от СФП не е СФП на ОК, независимо в каква степен, то нито една от печалбите не попада в обхвата на тази глава и не е необходимо да се следват останалите етапи.

Етап 5 Накратко, СФП на ОК, определени на етап 4, се осъществяват от място на стопанска дейност, притежавано от КЧД в Обединеното кралство, и вследствие на това определете степента, в която активите и рисковете, включени в съответните активи и рискове, ще бъдат разпределени на мястото на стопанска дейност. [...]

[...]

Етап 7 Определете отново прогнозната обща печалба на КЧД, изхождайки от принципа, че КЧД [:]

- (а) не притежава или не е притежавала активите, включени в съответните активи и рискове, и
- (б) не поема или не е поемала рисковете, включени в съответните активи и рискове,

доколкото биха били разпределени на мястото на стопанска дейност, посочено в етап 5. „Предварителните печалби по глава 4“ са прогнозните общи печалби на КЧД, доколкото са изключени от новото определяне на печалбите.

Етап 8 Изключете от предварителните печалби по глава 4 сумите, които трябва да бъдат изключени съгласно член 371DD, член 371DE или член 371DF. Останалите печалби (ако има такива) попадат в обхвата на настоящата глава.

[...]

Глава 5

Условия за облагане с данък за КЧД: нетърговски финансови печалби

371EA Основно правило

- (1) Печалбите на КЧД по настоящата глава за целите на етап 2 на член 371BB, параграф 1 (условия за облагане с данък за КЧД) са нетърговските му финансови печалби, доколкото спадат към някой от членове 371EB—371EE.

- (2) Позоваванията в настоящата глава на нетърговските финансови печалби трябва да се тълкуват в съответствие с член 371 СВ, параграф 2, и доколкото е приложим — с член 371СВ, параграф 8.

371ЕВ Дейности в Обединеното кралство

- (1) За да се определи до каква степен нетърговските финансови печалби на КЧД попадат в обхвата на настоящия член, следвайте етапи 1—5 и 7 от член 371 DB, параграф 1, като се приеме, че позоваванията в член 371 DB на прогнозната обща печалба на КЧД са позовавания на нетърговските финансови печалби.
- (2) Нетърговските финансови печалби са включени в обхвата на настоящия член, доколкото биха били включени във временните печалби по глава 4, определени съгласно параграф 1 [от настоящия член].

371ЕС Капиталови инвестиции от Обединеното кралство

- (1) Нетърговските финансови печалби попадат в обхвата на настоящия член, доколкото произтичат от съответни средства или други активи в Обединеното кралство.

[...]

Глава 9

Освобождаване на печалбите от квалифицирани заеми

371IA Основно правило

- (1) Настоящата глава се прилага, в случай че[:]
- (a) като се изключи настоящата глава, за дадена счетоводна година на КЧД се прилага глава 5 (нетърговски финансови печалби),
 - (b) нетърговските финансови печалби на КЧД включват печалби от квалифицирани заеми, и
 - (c) Е изпълнено условието относно търговските помещения [...].
- (2) Данъчнозадължено дружество („дружество S“) за счетоводната година може да подаде заявление [...] за прилагане на етап 2 от член 371BB, параграф 1 (условие за облагане с данък за КЧД) само за дружеството S, при спазване на настоящата глава.
- (3) Ако дружеството S подаде заявление само за дружеството S, печалбите от квалифицирани заеми отговарят на условията за облагане с данък за КЧД, доколкото (и само доколкото) не са освободени съгласно настоящата глава.

[...]

371IG Какво представлява „квалифициран заем“?

- (1) В настоящата глава „квалифициран заем“ означава отношение, свързано с вземане на КЧД [:]

(а) при което крайният длъжник е дружество е дружество, отговарящо на изискванията [...]

[...]

[...]

(8) В настоящата глава „отговарящо на изискванията дружество“ означава дружество, което
[:]

(а) е свързано с КЧД, и

(б) Се контролира от лице или лица, установено/и в Обединеното кралство, контролиращи
КЧД.

371ПН Изключения от определението за „квалифицирани заеми“

[...]

(2) Ако крайният длъжник по вземане на КЧД е установено в Обединеното кралство
дружество, това вземане може да бъде квалифициран заем само когато [:]

а) [разпоредбите относно освобождаването от данък на печалбите или загубите на
чуждестранни места на стопанска дейност [се прилагат] за [това] дружество, и

(б) всички задължения на посоченото дружество се осчетоводяват [с оглед прилагането
на тези разпоредби]

[...]“.

- 4 Част 2 от ТПОРА е посветена на облекчаване на двойното данъчно облагане, както следва от
заглавието ѝ.

Обстоятелствата по спора

- 5 За нуждите на настоящото производство обстоятелствата по спора, изложени в точки 1—28
от обжалваното съдебно решение, могат да бъдат обобщени по следния начин.

Относно групата ITV

- 6 ITV, местно лице за данъчни цели в Обединеното кралство, е холдинговото дружество
начело на едноименната група, занимаващо се със създаване, производство и
разпространение на аудио-визуално съдържание чрез различни платформи по света, което
включва по-специално КЧД.

- 7 В продължение на няколко счетоводни години включително най-малко счетоводната
2016 г., за печалбата, разпределена на ITV от лихви върху някои заеми, отпуснати от КЧД,
контролирани от посоченото дружество, е подадено заявление за освобождаване от
облагане съгласно част 9 А, глава 9 от ТПОРА (наричана по-нататък „глава 9“).

По националната данъчноправна уредба, представена от Общия съд

8 Общият съд обобщава националната данъчноправна уредба по следния начин:

„3. Съгласно системата на корпоративно данъчно облагане в Обединеното кралство дружествата се облагат за печалбите си от дейности и активи в Обединеното кралство. В съответствие с принципа на териториалност не се облагат разпределяните обратно към Обединеното кралство печалби на чуждестранни дружества. Също така печалбите, относими към чуждестранни места на стопанска дейност, не подлежат на облагане с корпоративен данък в Обединеното кралство.

4 Приложимите за КЧД правила определят общо дали може да се приеме, че печалбите на КЧД са били изкуствено отклонени от Обединеното кралство, и поради това се облагат в Обединеното кралство посредством специален данък[, а именно данък за КЧД, посочен в член 371AA от част 9 А от ТИОРА].

5 В член 371BA, намиращ се в глава 2 от част 9 А от ТИОРА, този данък е дефиниран общо като данък, който за съответната счетоводна година се събира върху облагаемите печалби на КЧД, определени в член 371BB като печалбите, които се облагат на основание глави 4—8 от част 9 А от ТИОРА [...], по-специално, при условие че се прилага глава 9 [...], която предвижда освобождавания.

6 Член 371EA, намиращ се в глава 5 от част 9А от ТИОРА, предвижда, че нетърговските финансови печалби на КЧД се облагат в Обединеното кралство в следните хипотези:

- нетърговските финансови печалби от дейности, при които [СФП] се изпълняват в Обединеното кралство, са посочени в член 371EB от част 9 А от ТИОРА под заглавие „Дейности в Обединеното кралство“,
- нетърговските финансови печалби от средства или активи с произход Обединеното кралство са посочени в член 371EC от част 9 А от ТИОРА под заглавие „Капиталови инвестиции от Обединеното кралство“,

[...]

8 В глава 9 [...] се предвижда, че данъчнозадължените образувания могат да искат освобождаване от данъка за КЧД, който би бил дължим съгласно глава 5 от част 9А от ТИОРА, за нетърговските финансови печалби от квалифицирани заеми [...].

9 В това отношение в точка 8, последно изречение от обжалваното съдебно решение Общият съд уточнява, че „[п]о силата на член 371IG [от глава 9] квалифицираните заеми са по същество вътрешногрупови заеми, отпуснати от КЧД на други членове на многонационалната група, които не са местни за Обединеното кралство лица“. Това определение трябва да се разглежда в светлината на точка 145 от посоченото решение, в която Общият съд уточнява, че по силата на член 371IH [от глава 9] от определението на понятието за квалифицирани заеми са изключени заемите, отпуснати на местно за Обединеното кралство дружество или на притежавано от чуждестранно дружество място на стопанска дейност в тази държава.

- 10 Освен това в точка 9 от посоченото решение той постановява, че глава 9 предвижда следните три вида освобождаване (наричано по-нататък „спорните освобождавания“):
- освобождаване, което може да се приложи към 75 % от облагаемите нетърговски финансови печалби от квалифицирани заеми,
 - пълно освобождаване — когато и доколкото квалифицираните заеми се финансират със средства на КЧД, и
 - освобождаване, известно като „счетована лихва“, което при определени условия може да се приложи по отношение на остатъка от облагаемите нетърговски финансови печалби.

По спорното решение

- 11 В спорното решение, прието вследствие на официална процедура по разследване на основание член 108, параграф 2 ДФЕС, Европейската комисия е приела, че схемата, получена в резултат на спорните освобождавания (наричана по-нататък „оспорваната схема“), представлява държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, доколкото се прилага към произтичащи от квалифицирани заеми нетърговски финансови печалби, които попадат в обхвата на член 371ЕВ от глава 5, част 9 А от ТИОРА (наричана по-нататък „глава 5“). По-специално, тя е приела, че спорните освобождавания представляват схема за помощ по смисъла на член 1, буква д) от Регламент (ЕС) 2015/1589 на Съвета от 13 юли 2015 година за установяване на подробни правила за прилагането на член 108 [ДФЕС] (ОВ L 248, 2015 г., стр. 9), че тази схема е несъвместима с вътрешния пазар и че прилагането ѝ е неправомерно предприето от Обединеното кралство в нарушение на член 108, параграф 3 ДФЕС (член 1 от спорното решение).
- 12 Комисията обаче счита, че оспорваната схема не представлява помощ, когато се прилага за нетърговски финансови печалби от квалифицирани заеми, които отговарят на критерия, изведен от член 371, глава 5, основан на свързания с Обединеното кралство капитал (наричан по-нататък „критерият за свързания с Обединеното кралство капитал“), и не отговарят на критерия по член 371ЕВ от посочената глава, основан на факта, че съответните СФП са се упражнявали в Обединеното кралство (наричан по-нататък „критерият за СФП в Обединеното кралство“).
- 13 За да стигне до изводите, изложени в точки 10 и 11 от настоящото решение, Комисията изследва условията, които трябва да бъдат изпълнени, за да се квалифицират спорните освобождавания като държавни помощи по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.
- 14 След като констатира, че спорните освобождавания представляват мярка, която е приета от Обединеното кралство и е финансирана с ресурси на тази държава, че те могат да засегнат търговията между държавите членки и че нарушават или заплашват да нарушат конкуренцията, Комисията се фокусира върху наличието на избирателно предимство.
- 15 Така Комисията е отбелязала, че спорните освобождавания предоставят икономическо предимство, тъй като позволяват на установено в Обединеното кралство дружество, контролиращо КЧД, което в противен случай би подлежало на облагане с данък за КЧД съгласно глава 5, да подаде заявление по реда на глава 9, че този данък се прилага само за 25 % от нетърговските финансови печалби на това КЧД, доколкото произхождат от квалифицирани заеми, поради което 75 % от тези печалби са освободени от посочения

данък. При определени условия същият данък е можел да бъде приложен по отношение на още по-нисък процент от печалбите, което да доведе до освобождаване, което може да обхване до 100 % от съответните печалби на КЧД.

- 16 Що се отнася до избирателния характер на спорните освобождавания, Комисията е приела, че референтната рамка се състои от приложимите за КЧД правила, посочени в част 9А от ТИОРА, и че тези освобождавания представляват изключение от тази рамка.
- 17 Във връзка с това Комисията поддържа, че положението на облагаем субект, който контролира КЧД, получаващо нетърговски финансови печалби от квалифицирано от квалифицирани заеми, може да се приравни на положението на облагаем субект, който контролира КЧД, получаващ други нетърговски финансови печалби, особено в контекста на заеми, предоставени от това КЧД на установени в Обединеното кралство свързани дружества, известни като „заеми нагоре по веригата“, и заеми, предоставени от посоченото КЧД на трети лица, обозначени като „фиктивни заеми“.
- 18 Комисията припомня, че мярка, дерогираща референтната рамка, все пак може да бъде обоснована от естеството или от общия разум на въпросната рамка и че задача на съответната държава членка е да докаже тази обоснованост. От една страна, Обединеното кралство изтъква, че спорните освобождавания са имали за цел да гарантират, че системата е управляема и приложима. От друга страна, те гарантирали упражняването на свободата на установяване в рамките на Европейския съюз.
- 19 Във връзка с това Комисията е приела, че доколкото оспорваната схема покрива случаи, попадащи в приложното поле на глава 5 с оглед на критерия за свързани с Обединеното кралство капитали, може да се счита, че тази схема е била насочена към осигуряване на административната осъществимост на правилата за КЧД.
- 20 За сметка на това Комисията изключва възможността тази схема, доколкото е приложим към положения, които отговарят на критерия за СФП в Обединеното кралство, да бъде обоснован с необходимостта от приложими и управляеми правила срещу избягването на данъчно облагане или с необходимостта да се спазват установените с Договорите свободи.
- 21 Освен това тя уточнява, че след измененията на приложимите за КЧД правила във връзка с транспонирането на Директива (ЕС) 2016/1164 на Съвета от 12 юли 2016 година за установяване на правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар (ОВ L 193, 2016 г., стр. 1), считано от 1 януари 2019 г., и съгласно които вече не е възможно да се искат спорните освобождавания, що се отнася до печалбите, отговарящи на критерия за СФП в Обединеното кралство, оспорваната схема вече е в съответствие с правилата относно държавните помощи.
- 22 Що се отнася до съвместимостта на оспорваната схема с вътрешния пазар, Комисията по същество посочва, че предоставените по силата на тази схема помощи не улесняват развитието на някои икономически дейности или на някои икономически региони, поради което не попадат в обхвата на член 107, параграф 3, буква в) ДФЕС.
- 23 На последно място, при липсата на нарушение на основните принципи на правото на Съюза Комисията разпорежда отпуснатите по оспорваната схема помощи да бъдат възстановени от техните бенефициери.

Жалбите пред Общия съд и обжалваното съдебно решение

- 24 С жалба, подадена в секретариата на Общия съд на 12 юни 2019 г. по дело T-363/19, Обединеното кралство иска отмяна на спорното решение.
- 25 С жалба, подадена в секретариата на Общия съд на 4 юли 2019 г. по дело T-456/19, ITV иска отмяна на това решение.
- 26 С решение от 29 януари 2020 г. Обединеното кралство е допуснато да встъпи по дело T-456/19 в подкрепа на исканията на ITV.
- 27 С определение от 24 ноември 2020 г., ITV/Комисия (T-456/19, EU:T:2020:640), Общият съд уважава молбата на LSEGH за встъпване по дело T-456/19 в подкрепа на исканията на ITV.
- 28 С решение от 21 юли 2021 г. дела T-363/19 и T-456/19 са съединени за целите на устната фаза на производството.
- 29 С обжалваното съдебно решение Общият съд, след като съединява дела T-363/19 и T-456/19 за целите на това решение, отхвърля жалбите.
- 30 За тази цел Общият съд по-специално е разгледал условието за наличие на избирателно предимство, като прилага тристепенен анализ, изискван в съответствие с решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 57 и 58), цитирано в точка 61 от обжалваното съдебно решение, което се състои най-напред в установяване на референтната рамка, а впоследствие в проверка дали оспорваната схема представлява изключение от тази рамка с оглед на преследваната с нея цел, и накрая, в установяване дали съответната държава членка е доказала, че въведената с тази схема диференциация е обоснована, тъй като произтича от естеството или от общата структура на рамката, от която схемата е част. Като в точки 63—203 от обжалваното съдебно решение следва тези три етапа, Общият съд потвърждава съдържащите се в спорното решение констатации относно това условие.
- 31 По-специално, в рамките на първия етап, посочен в предходната точка от настоящото решение, Общият съд е отхвърлил основанията, с които Обединеното кралство и ITV твърдят, че Комисията е допуснала грешка в преценката, като е направила извод, че референтната рамка не е съставена от общата система на корпоративния данък в Обединеното кралство (наричана по-нататък „ОСКД“), а единствено от приложимите за КЧД правила.
- 32 В това отношение, на първо място, Общият съд посочва, от една страна, че ОСКД се основава на принципа на териториалност, съгласно който се облагат само печалбите, реализирани в Обединеното кралство. От друга страна, той отбелязва, че приложимите за КЧД правила са имали за цел реализираните от КЧД печалби, които по силата на посочения принцип поначало не биха били обложени в Обединеното кралство, все пак да бъдат обложени, ако се приеме, че те са били изкуствено отклонени от Обединеното кралство. Оттам Общият съд стига до извода, че приложимите за КЧД правила могат да бъдат отделени от ОСКД (т. 77, 78 и 80—83 от обжалваното съдебно решение).

- 33 На второ място, Общият съд е приел, че приложимите за КЧД правила образуват пълна съвкупност от правила, различна от ОСКД, по-специално по отношение на данъчната основа, данъчнозадължените лица, данъчното събитие и данъчната ставка. Той подчертава също, че тези правила предвиждат механизъм за избягване на двойното данъчно облагане, който не бил релевантен при изчисляването на данъка въз основа на ОСКД (т. 85—90 от обжалваното съдебно решение).
- 34 В рамките на втория етап, предвиден в точка 30 от настоящото решение, на първо място, Общият съд е отхвърлил доводите на Обединеното кралство и ITV, че данъчните органи на Обединеното кралство не биха могли да предоставят никакво предимство с прилагането на глава 9, тъй като разпоредбите на тази глава не могат да бъдат разглеждани отделно от разпоредбите на част 9 А, глава 3 от ТИОРА (наричана по-нататък „глава 3“) и разпоредбите на глава 5.
- 35 За тази цел по същество Общият съд е приел, че определените в част 9 А от ТИОРА правила предвиждат критерии за определяне на положения, от които възниква изкуствено отклоняване на печалби, като например включените в глава 5. Така според Общия съд при изпълнение на някой от въведените с тези правила критерии реализираните печалби от въпросните КЧД се облагат в Обединеното кралство с данъка за КЧД. От това той прави извод, че представлява предимство фактът, че в глава 9 са предвидени освобождавания от този данък за печалби, които в противен случай биха били предмет на такова освобождаване по силата на горепосочените критерии (т. 96 и 100—108 от обжалваното съдебно решение).
- 36 На второ място, Общият съд разглежда доводите на Обединеното кралство и на ITV, подпомагани от LSEGH, че Комисията неправилно е приела, че целта на приложимите за КЧД правила е ограничена до облагането на изкуствено отклонените печалби, докато посочените правила имали за цел да защитят данъчната основа на корпоративния данък в Обединеното кралство.
- 37 В това отношение Общият съд е приел, че защитата на данъчната основа за корпоративния данък на Обединеното кралство е широка цел, в рамките на която се вписва по-специфичната цел за облагане на изкуствено отклонените от Обединеното кралство печалби. Той подчертава, че макар да са били приети няколко мерки за защита на тази данъчна основа, от преписката е видно, че конкретната цел на релевантната референтна рамка, състояща се от приложимите за КЧД правила, е да допринесе за тази защита чрез облагане на изкуствено отклонените от Обединеното кралство печалби на КЧД (т. 109 и 114—120 от обжалваното съдебно решение).
- 38 На трето място, Общият съд анализира доводите на Обединеното кралство и ITV, подпомагано от LSEGH, че по същество оспорваната схема *a priori* не е избирателна, тъй като приложимите за КЧД правила имали за цел да наложат данъчно задължение само в случаите, при които съществува повишен риск от злоупотреба или изкуствено отклоняване на печалби от Обединеното кралство.
- 39 За тази цел Общият съд по-специално отбелязва, че спорните освобождавания засягат нетърговските финансови печалби на КЧД от отпуснати от тях заеми, по отношение на които е изпълнен критерият за СФП в Обединеното кралство или критерият за капитала, свързан с Обединеното кралство (т. 131 от обжалваното съдебно решение).

- 40 След като разглежда избирателността а priori, Общият съд стига до извода, че спорните освобождавания, доколкото са приложими само към нетърговските финансови печалби на КЧД от квалифицирани заеми, като изключват печалбите от заеми, отпуснати от дружества, свързани с Обединеното кралство, и от трети лица, водят до различно третиране на двете сходни положения, така че Комисията не е допуснала грешка в преценката, когато е заключила, че в случая е налице предимство и че то е а priori избирателно (т. 167—182 от обжалваното съдебно решение).
- 41 В рамките на третия етап, посочен в точка 30 от настоящото решение, Общият съд отхвърля доводите на Обединеното кралство и ITV, че спорните освобождавания са обосновани от съображения, свързани, от една страна, с административната осъществимост, и от друга страна, със зачитането на свободата на установяване.
- 42 Що се отнася по-специално до тази свобода, Общият съд припомня, че в точки 72 и 73 от решение от 12 септември 2006 г., Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), Съдът е постановил, че доколкото ограничава прилагането на облагането на печалбите на КЧД само до напълно изкуствените схеми, действащото към онзи момент законодателство относно КЧД е съвместимо с разпоредбите на Договорите, които гарантират свободата на установяване. От това той прави извод, че данъкът за КЧД, с който се облагат печалбите, които съгласно критерия за СФП в Обединеното кралство трябва да се считат за изкуствено отклонени, не представлява пречка за свободата на установяване и следователно спорните освобождавания не могат да бъдат обосновани с необходимостта да се гарантира зачитането на тази свобода (т. 200 и 201 от обжалваното съдебно решение).
- 43 С оглед на всички тези обстоятелства Общият съд е стигнал до извода, че Комисията не е допуснала грешка в преценката, като е приела, че спорните освобождавания предоставят на получателите си избирателно предимство.

Производството пред Съда и исканията на страните

- 44 По жалбите, подадени в секретариата на Съда съответно на 16, 17 и 25 август 2022 г. от Обединеното кралство, ITV и LSEGH са образувани дела съответно под номера C-555/22 P, C-556/22 P и C-564/22 P.
- 45 С решение на председателя на Съда от 6 октомври 2022 г. дела C-555/22 P, C-556/22 P и C-564/22 P са съединени за целите на писмената и устната фаза на производство и на съдебното решение.
- 46 Обединеното кралство иска от Съда:
- да отмени обжалваното съдебно решение и да уважи исканията пред Общия съд,
 - при условията на евентуалност, да отмени обжалваното съдебно решение и да върне делото на Общия съд за постановяване на окончателно решение и
 - да осъди Комисията да заплати съдебните разноски в производствата пред двете инстанции.

47 ITV иска от Съда:

- да отмени обжалваното съдебно решение в частта, в която отхвърля жалбата и го осъжда да заплати съдебните разноски,
- да отмени спорното решение и
- да осъди Комисията да заплати съдебните разноски в производствата пред двете инстанции.

48 LSEGH иска от Съда:

- да отмени обжалваното съдебно решение,
- да се произнесе окончателно и да отмени спорното решение или, при условията на евентуалност, да върне делото на Общия съд за постановяване на решение в съответствие с решението на Съда, и
- да осъди Комисията да заплати съдебните разноски пред двете инстанции, включително разноските, направени от евентуално встъпилите страни.

49 Комисията иска от Съда:

- да отхвърли жалбите и
- да осъди Обединеното кралство, ITV и LSEGH да заплатят съдебните разноски.

По жалбите пред Съда

- 50 В подкрепа на жалбата си Обединеното кралство изтъква пет основания: първо — грешка при прилагане на правото, изопачаване и неправилна квалификация на фактите, що се отнася до определянето на референтната рамка, второ — грешка при прилагане на правото, изопачаване и неправилна квалификация на фактите, що се отнася до наличието на предимство, трето — грешка при прилагане на правото, изопачаване и неправилна квалификация на фактите, както и неизпълнение на задължението за мотивиране, що се отнася до избирателността, четвърто — грешка при прилагане на правото, от изопачаване и от неправилна квалификация на фактите и от нарушение на задължението за мотивиране по отношение на административната осъществимост, и пето — грешка при прилагане на правото, що се отнася до свободата на установяване.
- 51 От своя страна ITV повдига четири основания: първо — грешка при определянето на референтната рамка, второ — грешка при определянето на избирателно предимство, трето — грешка при разглеждането на обосновката за спорните освобождавания, и четвърто — грешка при прилагането на решение от 12 септември 2006 г., Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).
- 52 LSEGH, от своя страна, изтъква пет основания: първо — грешка при прилагане на правото във връзка с определянето на референтната рамка, второ — грешка при прилагане на правото, що се отнася до определянето на целта на тази рамка, трето — грешка при

прилагане на правото, що се отнася до наличието на дискриминация между икономическите оператори, четвърто: нарушение на членове 263 и 296 ДФЕС поради липсата на отговор на някои основания, както и от заместването на преценката на Комисията в спорното решение със съображенията на Общия съд, и пето — грешка при прилагане на правото, що се отнася до обосновката на спорните освобождавания.

53. Както по същество отбелязва генералният адвокат в точки 41—45 от заключението си, от една страна, макар че не всички жалбоподатели изтъкват един и същ брой основания и че в тях всеки жалбоподател може да е придал по-голяма или по-малка тежест на някои доводи или да е изложил конкретни доводи, оспорванията им се отнасят основно до четири въпроса, а именно, първо, до определянето на референтната рамка, второ, до наличието на избирателно предимство, трето, до обосновката на оспорвания режим с необходимостта да се позволи административната осъществимост на приложимите за КЧД правила, и четвърто, до обосновката на този режим с необходимостта да се зачита свободата на установяване.
54. От друга страна, основната част от жалбите се отнася до оспорването на определянето на референтната рамка с уточнението, че доводите на жалбоподателите относно необходимостта от тълкуване на глава 5 във връзка с глава 9, доколкото отразявали следвания от Обединеното кралство подход, основан на риска, са релевантни и за преценката на това оспорване, дори когато са формулирани или развити по-подробно в рамките на оспорването на наличието на избирателно предимство или на довода относно обосновката на спорните освобождавания с необходимостта да се зачита свободата на установяване.

По оспорването на определянето на референтната рамка

По допустимостта

55. Комисията изтъква, че преценката на националното право е въпрос от фактическо естество, който попада в изключителната компетентност на Общия съд, освен когато тълкуването му се основава на изопачени доказателства. Тя признава, че съгласно изводите, изведени по-специално от решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (C-885/19 P и C-898/19 P, EU:C:2022:859), правилното определяне на референтната рамка, първият етап от анализа на избирателността на национална данъчна мярка, е правен въпрос, но поддържа, че в това решение констатираната от Съда грешка се отнася до това дали Общият съд е взел под внимание подходящите обстоятелства при определянето на тази рамка, а не до тълкуването на националното право.
56. За разлика от това в настоящия случай жалбоподателите не претендирали, че Общият съд се е основал на неправилни доказателства при преценката дали Комисията е определила правилно референтната рамка. Те само оспорвали тълкуването на националното право, възприето от Общия съд, докато, за да се приемат доводите им за допустими, те трябвало да докажат, че това право е било изопачено, в смисъл че то е било предмет на тълкуване, което явно противоречи на съдържанието на релевантните разпоредби или което би довело до придаване на обхват, който те очевидно не са имали.

- 57 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 [на Съда на Европейския съюз] условия и ограничения“. При изброяването на основанията, на които може да бъде направено позоваване в това отношение, в член 58, първа алинея от този статут се уточнява, че нарушението на правото на Съюза от страна на Общия съд е основание за обжалване.
- 58 Безспорно, по принцип, що се отнася до извършваната в производството по обжалване проверка на изводите на Общия съд относно националното право, които в областта на държавните помощи представляват фактически изводи, Съдът е компетентен единствено да провери дали това право не е било изопачено. 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 от страна на Общия съд (решение от 5 декември 2023 г., Люксембург и др./Комисия, C-451/21 P и C-454/21 P, EU:C:2023:948, т. 77 и цитираната съдебна практика).
- 59 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 оспорва изборът на референтната система или нейното съдържание в рамките на първия етап от анализа за наличие на избирателно предимство, са допустими, тъй като този анализ произтича от правна квалификация на националното право въз основа на разпоредба от правото на Съюза (решение от 5 декември 2023 г., Люксембург и др./Комисия, C-451/21 P и C-454/21 P, EU:C:2023:948, т. 78 и цитираната съдебна практика).
- 60 Да се приеме, че Съдът не може да определя дали Общият съд е допуснал грешка при прилагането на правото, като е възприел определянето на релевантната референтна рамка, нейното тълкуване и прилагане като решаващ параметър за целите на преценката дали е налице избирателно 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 57 от настоящото решение (решение от 5 декември 2023 г., Люксембург и др./Комисия, C-451/21 P и C-454/21 P, EU:C:2023:948, т. 79).
- 61 Ето защо следва да се приеме, че е допустимо жалбоподателите да искат от Съда да провери дали за целите на анализа относно наличието на избирателно предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС Общият съд правилно е потвърдил направеното от Комисията ограничаване на референтната рамка само до приложимите за КЧД правила.

По същество

– Доводи на страните

- 62 Жалбоподателите изтъкват по същество, че Общият съд е допуснал грешка при прилагането на правото, че е изопачил националното право или е дал неправилна правна квалификация на това право, когато по подобие на Комисията в спорното решение е приел, че референтната рамка, по отношение на която следва да се определи дали спорните освобождавания предоставят избирателно предимство, е съставена от приложимите за КЧД правила, а не от ОСКД, съдържащи се в част 9 А от ТИОРА.
- 63 В това отношение, на първо място, жалбоподателите поддържат, че Общият съд неправилно е презумирал, че е „обичайно“ облагането на печалбите, генерирани от КЧД, произтичащи от дейности или активи в Обединеното кралство, на дружество, което попада в обхвата на ОСКД. Според тях, от една страна, тази система е основно, но не изключително териториална, в смисъл че, като се изключат някои освобождавания, които се отнасят по-специално до дивидентите с произход от чуждестранни дъщерни дружества, се облагат печалбите, реализирани в световен мащаб от данъчнозадължени лица, установени в Обединеното кралство. От друга страна, посочената система била основана на принципа на отделно облагане на дружествата само въз основа на собствените им печалби, а не на принципа на групово облагане. Подход, по силата на който правилата, приложими за КЧД биха били квалифицирани като „обичайна“ система на данъчно облагане, по необходимост не би могъл да постави тези правила в релевантния контекст като строго ограничено изключение от общия принцип на териториално в голяма степен данъчно облагане.
- 64 ITV посочва по-точно, че спорните освобождавания са формулирани много широко именно поради изключителния характер на извънтериториалното данъчно облагане. Всъщност тези освобождавания имали за цел да приведат облагането на приходите, генерирани от КЧД извън Обединеното кралство, в съответствие с териториалното по същество естество на ОСКД. Законодателят на Обединеното кралство придал на данъка за КЧД потенциално широк периметър, но също така предвидил освобождавания, които служат за „пролуки“, позволяващи да не се облагат с този данък печалбите на КЧД, които в действителност не засягат данъчната основа в Обединеното кралство или не представляват напълно изкуствено отклонени печалби.
- 65 LSEGH от своя страна припомня, че референтната рамка трябва да се определи след обективна преценка на съдържанието, взаимовръзката и конкретните последици на приложимите норми съгласно националното право на съответната държава членка. Така според него приложимите за КЧД правила относно нетърговските финансови печалби трябва да се тълкуват във връзка по-специално с правилата относно дивидентите, получени от установени в Обединеното кралство дружества от техните чуждестранни дъщерни дружества.
- 66 На второ място, жалбоподателите твърдят, че противно на постановеното от Общия съд, приложимите за КЧД правила не могат да бъдат отделени от ОСКД, а представляват, съгласно използваната от Обединеното кралство и ITV формулировка, изключение от принципа на териториалност, който до голяма степен характеризира ОСКД, според използваната от LSEGH, корективна мярка, неделима от него, която има за цел да защити данъчната основа на корпоративния данък в Обединеното кралство от злоупотребите с участието на КЧД.

- 67 В подкрепа на оспорването на възможността за отделяне на приложимите за КЧД правила, призната от Общия съд, най-напред Обединеното кралство и, макар и не толкова подробно, ITV, оспорва констатациите в обжалваното съдебно решение относно облагаемата основа, данъчнозадълженото лице, данъчното събитие и данъчната ставка.
- 68 По-нататък, Обединеното кралство и ITV поддържат, че наличието на правила, които позволяват да се избегне международното двойно данъчно облагане не е особеност на приложимите за КЧД правила, както е приел Общият съд, а е основна характеристика на ОСКД, както следвало от част 2 от ТИОРА.
- 69 Накрая, Обединеното кралство уточнява, че макар част 9А от ТИОРА да съдържа специални разпоредби относно изчисляването на данъка за КЧД, тези правила по същество са идентични с правилата на ОСКД в много отношения.
- 70 На трето място, жалбоподателите поддържат, че Общият съд неправилно е постановил, че глава 9 предвижда освобождавания от данък за КЧД в полза на нетърговските финансови печалби на КЧД, които иначе биха подлежали на облагане по глава 5. Общият съд надценил ролята на критерия за СФП в Обединеното кралство, приемайки, че всяка нетърговска финансова печалба на КЧД, която отговаря на този критерий, автоматично се квалифицира като изкуствено отклонена от Обединеното кралство и следователно ще бъде обложена с данък за КЧД съгласно глава 5. Някои видове схеми, а именно квалифицираните заеми, не били свързани с голям риск от изкуствено отклоняване на печалби, независимо от наличието на СФП в Обединеното кралство. Други видове схеми, а именно тези, които не спадат към квалифицираните заеми, съдържащи такъв риск, отново независимо от присъствието на СФП в Обединеното кралство.
- 71 В това отношение жалбоподателите подчертават, че глави 5 и 9 не съдържат съответно правила и изключения от тези правила, в смисъл че втората глава би довела до облекчаване на данъка, иначе дължим по силата на първата глава. Тези две глави се допълвали взаимно и образували единна и съгласувана съвкупност от правила относно данъчното облагане на нетърговските финансови печалби на КЧД. Така в своята цялост тези глави определяли приложното поле на данъка за КЧД предвид оценката на риска, който представляват за данъчната основа в Обединеното кралство произходът и използването на капитала, от който се реализират тези нетърговски финансови печалби.
- 72 В този контекст жалбоподателите се позовават по-специално на член 371СВ, параграфи 1 и 8 от глава 3. ITV и LSEGH също се позовават на член 371ВВ от част 9 А, глава 2 от ТИОРА (наричана по-нататък „глава 2“).
- 73 По-специално според Обединеното кралство и ITV фактът, че глава 5, член 371ЕА, параграф 2 препраща към този член 371СВ, параграф 8, предполага, че когато КЧД реализира нетърговски финансови печалби, на първо време се взема предвид глава 9, и само нетърговската финансова печалба, която не е обхваната от тази глава, на второ място трябва да се разгледа съгласно глава 5.
- 74 Обединеното кралство и по същество ITV и LSEGH добавят, че глава 9, член 371ІА, на която се позовава Комисията, не поставя под въпрос факта, че следва да се вземе предвид преди всичко последната глава.

- 75 По подобен начин жалбоподателите изтъкват доводи, с които по същество упрекуват Общия съд, че не е взел предвид факта, че приложимите за КЧД правила като цяло и с оглед на целта им били замислени съгласно подход, основан на оценката на рисковете, които печалбите на КЧД пораждат за корпоративно данъчно облагане в Обединеното кралство.
- 76 Обединеното кралство поддържа, че приложимите за КЧД правила имат за цел да предотвратят както свиването на данъчната основа, произтичащо от факта, че установените в Обединеното кралство дружества, които са част от група, биха могли да приспаднат от печалбите си лихвите, които плащат на дружества от същата група, които не са установени в тази държава, така и прехвърлянето на печалби извън посочената държава под формата на изкуствено отклоняване.
- 77 ITV и по същество LSEGH твърдят, че разпоредбите на глава 9 съдържат собствената им оценка на риска, свързан с квалифицираните заеми, която не зависела от критерия за СФП в Обединеното кралство, посочен в глава 5.
- 78 ITV добавя по същество, че тези разпоредби от глава 9 са необходими, за да се гарантира, че приложимите за КЧД правила позволяват да се налагат само напълно изкуствени схеми при спазване на насоките от решение от 12 септември 2006 г., Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).
- 79 Комисията поддържа, на първо място, че ОСКД има за цел да обложи установените в Обединеното кралство дружества, както и чуждестранните дружества с място на стопанска дейност в тази държава, върху печалбите им от активи или дейности, намиращи се в тази държава. Поради в голяма степен териториалното естество на тази система печалбите, реализирани извън територията на Обединеното кралство, по принцип не подлежали на облагане с корпоративен данък. Тъй като по този начин британските дружества могли да бъдат насърчени да създават КЧД в държави с по-ниски данъци и изкуствено да отклонят към тях печалбите, генерирани от активи или дейности в Обединеното кралство, тази държава приела специални правила, за да избегне свиването на данъчната основа на корпоративния данък посредством КЧД. Приложимите към последните правила позволявали да се определи въз основа на избрани от Обединеното кралство критерии наличието на такова отклоняване, произтичащо от факта, че реализираните от КЧД печалби произхождат от активи или дейности в Обединеното кралство, както тази държава потвърдила в хода на административното производство. Облагането с данък за КЧД върху тези печалби позволявало да се премахне данъчното предимство от това отклоняване.
- 80 В този контекст Комисията подчертава, че Общият съд не е приел, че е „обичайно“ да се облагат всички печалби на КЧД, а е отбелязал, че печалбите на КЧД подлежат на облагане с данък за КЧД, независимо дали са реализирани от дружества, които не са установени в Обединеното кралство, когато са резултат от изкуствено отклоняване. Също така правилата за КЧД правели възможно да се интегрират в данъчната основа на Обединеното кралство печалби от активи или дейности, намиращи се в тази държава, които иначе биха били изключени от тази основа. От това Комисията заключава, че данъкът за КЧД се прилага само при изключителни обстоятелства, а именно такива, при които съществува достатъчно голям риск от изкуствено отклоняване. Такъв бил случаят с ползите, отговарящи на критериите по глава 5.

- 81 На второ място, Комисията твърди, че Общият съд правилно е приел, че приложимите за КЧД правила, от една страна, могат да бъдат отделени от ОСКД, тъй като следват логика, различна от логиката на ОСКД, и от друга страна, в допълнение или като последица от ОСКД, от която не представляват изключение, а продължение.
- 82 В това отношение, най-напред, Комисията поддържа, че възможността за отделяне на приложимите за КЧД правила произтича не само от разпоредбите за тях относно данъчната основа, данъчнозадълженото лице, данъчното събитие и данъчната ставка, но и от обстоятелството, че тези правила позволяват да се вземат предвид евентуални проблеми с двойното данъчно облагане, които не били релевантни в рамките на ОСКД.
- 83 По-нататък Комисията подчертава, че възможността за отделяне не се поставя под въпрос от факта, че приложимите за КЧД правила препращат към разпоредби на SGIS. Всъщност би било нереалистично да се очаква тези правила да бъдат напълно самостоятелни.
- 84 Накрая, посоченият отделен характер не се опровергавал и от твърдяното наличие на връзка между приложимите за КЧД правила и правилата, по силата на които, от една страна, не се облагат дивидентите, изплащани от КЧД на установените в Обединеното кралство дружества майки, и от друга страна, последните могат да приспадат определени лихви.
- 85 На трето място, Комисията изтъква, че глави 5 и 9 не трябва да се разглеждат заедно. Според нея глава 5 съдържа общи правила, по-специално критериите на СФП в Обединеното кралство и на капитала, свързан с Обединеното кралство, които позволяват да се установят положенията, при които при упражняване на правото си на преценка органите на тази държава считат, че съществува достатъчно голям риск нетърговските финансови печалби, генерирани от КЧД, да представляват изкуствено отклонени от Обединеното кралство печалби и поради това да подлежат на облагане с данък за КЧД. От своя страна глава 9 въвежда чрез предвиждането на спорните освобождавания пълна или частична дерогация от този данък за нетърговските финансови печалби, които КЧД реализират, като отпускат някои видове заеми, въпреки че тези печалби обикновено попадали в обхвата на глава 5.
- 86 В този контекст Комисията се позовава на глава 9, член 371IA, параграф 1, който доказвал, че печалбите, за които се отнасят спорните освобождавания, обичайно биха подлежали на облагане с данък за КЧД на основание глава 5 и представлявали подгрупа от печалбите, попадащи в обхвата на последната глава. Параграфи 2 и 3 от този член подкрепяли тази теза. За сметка на това нито една разпоредба от част 9 А от ТИОРА не подкрепяла твърдението на Обединеното кралство, че нетърговските финансови печалби трябва преди всичко да бъдат разгледани съгласно критериите по глава 9. По-специално член 371CB, параграф 8 от глава 3 не подкрепяли това твърдение. При всички положения тълкуването, че глава 5 трябвало да се прилага преди глава 9, оставало в границите на разумната преценка на релевантните разпоредби. Така жалбоподателите не доказали, че Общият съд е изопачил националното законодателство.
- 87 Що се отнася до прилагането на данъка за КЧД само към финансовите печалби, които представляват достатъчно голям риск от изкуствено отклоняване, Комисията изтъква, че законодателят на Обединеното кралство е разработил приложимите правила за КЧД, изхождайки от основната предпоставка, че те покриват печалбите от активите и рисковете, които се управляват и контролират в Обединеното кралство. Така тези правила имали

широко приложно поле и можели да се отнасят до положения, при които КЧД вероятно е било създадено по действителни търговски съображения и рискът от изкуствено отклоняване на печалби от Обединеното кралство е нисък. За да отчетат обаче тези положения, властите на Обединеното кралство въвели, от една страна, в глава 3 критерии, за да определят дали реализираните от КЧД печалби трябва да се преценяват с оглед на следващите глави, и от друга страна, освобождаванията, изброени в съображение 19 от спорното решение.

- 88 От това следвало, че ако нетърговските финансови печалби на КЧД не са освободени от този преглед и не попадат в обхвата на тези освобождавания, въпреки че отговарят на един от критериите, установени в глава 5, по силата на създадената от самото Обединено кралство система тези печалби трябва да се считат за представляващи достатъчно голям риск от изкуствено отклоняване, за да доведат до облагане с данък за КЧД. Също така тази глава позволявала да се обложат само печалбите, които са били отклонени, без да е необходима друга корекция съгласно глава 9, за да се избегне облагането с данък на печалби, които не са били отклонени.
- 89 Освен това Комисията признава, че данъчната основа в Обединеното кралство може да бъде свита и по начин, различен от изкуственото отклоняване, по-специално чрез приспадане на лихви, но поддържа, че борбата с другите рискове от свиване на тази основа не попадат в обхвата на целта на приложимите за КЧД правила и че за тази цел могат или са били приети специфични мерки.

– *Съображения на Съда*

- 90 Следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика 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 P и C-898/19 P, EU:C:2022:859, т. 65 и цитираната съдебна практика).
- 91 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 избирателно предимство на своя получател. 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 P и C-898/19 P, EU:C:2022:859, т. 66 и цитираната съдебна практика).
- 92 Що се отнася до условието, свързано с избирателното 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 P и C-898/19 P, EU:C:2022:859, т. 67 и цитираната съдебна практика).

- 93 В това отношение е важно да се припомни, че за да квалифицира национална данъчна мярка като „избирателна“, Комисията трябва, на първо място, да установи коя е референтната рамка, тоест приложимият в съответната държава членка „обичаен“ режим на данъчно облагане, и на второ място, да докаже, че разглежданата данъчна мярка дерогира референтната рамка, 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 избирателни *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 P и C-898/19 P, EU:C:2022:859, т. 68 и цитираната съдебна практика).
- 94 В този контекст е важно да се припомни, че определянето на референтната рамка 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 при сравнение с т.нар. „обичайно“ данъчно облагане. 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 P и C-898/19 P, EU:C:2022:859, т. 69 и цитираната съдебна практика).
- 95 Изводът коя е референтната рамка, който трябва да се прави въз основа на състезателно обсъждане със съответната държава членка, трябва да произтича от обективна преценка на съдържанието, взаимовръзката и конкретните последици на приложимите норми съгласно националното право на тази държава. В това отношение избирателността на дадена данъчна мярка не може да се преценява с оглед на референтна система, включваща няколко разпоредби от националното право на съответната държава членка, които са били извадени изкуствено от по-широка законодателна рамка. Вследствие на това, когато въпросната данъчна мярка е неделима от общата система на данъчно облагане в съответната държава членка, именно тази система трябва да се използва като референтна. Обратно, когато съответната мярка може ясно да се отдели от тази обща система, не е изключено релевантната за целите на преценката референтна рамка да е по-тясна от посочената обща система и дори да съвпада със самата мярка, ако последната представлява норма със самостоятелна правна логика и не е възможно да се установи наличие на съгласувана нормативна съвкупност извън нея (вж. решение от 6 октомври 2021 г., World Duty Free Group и Испания/Комисия, C-51/19 P и C-64/19 P, EU:C:2021:793, т. 62 и 63 и цитираната съдебна практика).

- 96 Също така следва да се припомни, че извън областите, в които данъчното право на Съюза е предмет на хармонизация, съответната държава членка, чрез упражняване на собствените си правомощия в областта на прякото данъчно облагане и при зачитане на данъчната си автономия, определя конститутивните характеристики на данъка, които по принцип определят референтната рамка или „обичайния“ данъчен режим, от който следва да се анализира условието за избиращелност. Същото се отнася по-специално и до определянето на данъчната основа, данъчното събитие и свързаните с това възможни освобождавания от данъчно облагане (решение от 5 декември 2023 г., Люксембург и др./Комисия, C-451/21 P и C-454/21 P, EU:C:2023:948, т. 112 и цитираната съдебна практика).
- 97 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 95 от настоящото решение, стига това тълкуване да е съвместимо с текста на тези разпоредби (решение от 5 декември 2023 г., Люксембург и др./Комисия, C-451/21 P и C-454/21 P, EU:C:2023:948, т. 120).
- 98 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 (решение от 5 декември 2023 г., Люксембург и др./Комисия, C-451/21 P и C-454/21 P, EU:C:2023:948, т. 121).
- 99 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. 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 (решение от 5 декември 2023 г., Люксембург и др./Комисия, C-451/21 P и C-454/21 P, EU:C:2023:948, т. 122).
- 100 Именно в светлината на тези принципи следва да се провери дали жалбоподателите са доказали, че Общият съд неправилно е потвърдил, че както приема Комисията в спорното решение, референтната рамка в настоящия случай се ограничава до правилата, приложими за КЧД.
- 101 За тази цел следва да се припомни, че що се отнася до логиката в основата на приложимите за КЧД правила, в точка 80 от обжалваното съдебно решение Общият съд отбелязва, че ОСКД се основава на принципа на териториалност, „съгласно който се облагат само реализираните в Обединеното кралство печалби, а именно печалбите на местни дружества или печалбите на чуждестранни дружества от техни дейности, извършени в Обединеното кралство посредством място на стопанска дейност в тази държава“.
- 102 В точка 81 от това съдебно решение, Общият съд подчертава, че съгласно приложимите за КЧД правила обаче „някои реализирани от КЧД печалби, които съгласно принципа на териториалност поначало не се облагат в Обединеното кралство, все пак е можело да бъдат обложени, ако се приеме, че изкуствено са били отклонени от Обединеното кралство“. От

това в точка 82 от същото решение той прави извода, че приложимите за КЧД правила почиват „на логика, различна от тази на [ОСКД]“, като същевременно уточнява, че „[т]ази логика се явява допълнение или [...] последица от основаната на принципа на териториалност [ОСКД], но [че] е отделима от нея“.

- 103 В точка 83 от обжалваното съдебно решение Общият съд добавя, на първо място, че приложимите за КЧД правила „не представляват изключение от [ОСКД], доколкото могат да се считат по-скоро за нейно продължение“, по-нататък, че тези правила „са [били] насочени към това да се обложат печалбите, които са били изкуствено отклонени от Обединеното кралство и съответно изкуствено са увеличили печалбите на КЧД, което след това [щяло да] разпредели дивиденди, които не са [били] облагаеми в Обединеното кралство“, и накрая, че „логиката на [въпросните] правила е [била] свързана с отклоняването на печалбите към КЧД, така че на практика те да се реализират извън Обединеното кралство“. От това заключава, че тази логика следователно е „различна от тази в основата на [ОСКД] [...], която почива на реализираните в Обединеното кралство печалби“.
- 104 В това отношение е важно да се отбележи, че елемент, квалифициран като „последица“, „допълнение“ или „продължение“ на основен елемент, трудно може да се счита за ясно отделен от последния елемент или за подчинен на самостоятелна правна логика по смисъла на съдебната практика, цитирана в точка 95 от настоящото решение.
- 105 Всъщност поради тясната връзка, която обикновено съществува между тези два елемента, разделянето им по принцип означава изкуствено изваждане на някои разпоредби от националното право на съответната държава членка от по-широката законодателна рамка, от която те са част, в нарушение на принципите, припомнени в точка 95 от настоящото решение.
- 106 В случая е безспорно, че ОСКД е широко териториална, в смисъл че с някои изключения предвижда облагане на реализираната на световно равнище печалба на дружествата, които са установени в Обединеното кралство, или на печалбите, реализирани от чуждестранни дружества, генерирани от извършваните от тях дейности в Обединеното кралство чрез място на стопанска дейност в тази държава. Така, тъй като не е допълнена с други правила, ОСКД не позволявала да се обложат печалбите, реализирани от КЧД на дружества от Обединеното кралство, въпреки изтъкнатия от Общия съд факт, че последните получават дивиденди от своите КЧД, които не подлежат на облагане в Обединеното кралство по силата на разпоредбите на ОСКД.
- 107 Според жалбоподателите по същество приложимите за КЧД правила са изключение от принципа на териториалност, който до голяма степен характеризира ОСКД, и целят да я допълнят, така че да се обложат печалбите на КЧД с данъка за КЧД, на който подлежат дружествата от Обединеното кралство, контролиращи КЧД, по същия начин, по който, ако тези печалби бяха реализирани от дружества от Обединеното кралство, когато съществува достатъчно голям риск тези печалби да са резултат от договорености, които водят до изкуствено отклоняване на печалби или до свиване на данъчната основа на корпоративния данък в Обединеното кралство. Обратно, спорните освобождавания позволявали, при липсата на достатъчно голям риск, съответните печалби да не бъдат облагани с никакъв данък за КЧД по същия начин, по който не биха подлежали на облагане съгласно ОСКД, или този данък се прилага само за част от печалбите по предварително определена оценка на последиците от тези договорености върху облагаемата основа.

- 108 Ако се възприеме това тълкуване на приложимите за КЧД правила и връзката им с ОСКД, би трябвало да се счита, че тези правила следват същата логика като общата система. Възщност съгласно посоченото тълкуване, от една страна, те въвеждат изключение от принципа на териториалност, който до голяма степен характеризира ОСКД, за да се избегне възможността печалбите, които при липса на отклоняване или свиване на данъчната основа биха били обложени по силата на тази система, да останат извън контрола на данъчните органи на Обединеното кралство. От друга страна, със спорните освобождавания те участват в до голяма степен териториалния характер на ОСКД, в смисъл че данъкът за КЧД не се прилага или не се прилага изцяло, когато рискът от изкуствено отклоняване на печалби или от свиване на данъчната основа на дружествата от Обединеното кралство не е достатъчно голям. С други думи, съгласно тълкуването на жалбоподателите ОСКД и приложимите за КЧД правила са неделими по смисъла на съдебната практика, припомнена в точка 95 от настоящото решение.
- 109 Следователно трябва да се установи тълкуването на националното право, което има предимство между тълкуването, на което се основава спорното решение, потвърдено от Общия съд в обжалваното съдебно решение, и тълкуването, защитавано от съответната държава членка.
- 110 В този контекст е важно да се отбележи, че от принципите, установени в цитираната в точки 97—99 от настоящото решение съдебна практика, следва, че когато по отношение на схема за помощи Комисията не разполага със съдебна или административна практика на съответната държава членка, която да подкрепя собственото ѝ тълкуване на националното право, след като тази държава членка ѝ е потвърдила в хода на административното производство, че не съществува такава съдебна или административна практика, това тълкуване може да има предимство пред защитаваното от тази държава членка само ако Комисията е в състояние да докаже, че последното тълкуване е несъвместимо с текста на релевантните разпоредби.
- 111 Що се отнася до спора между Комисията и Обединеното кралство относно правилното тълкуване на приложимите за КЧД правила, по-специално що се отнася до взаимодействието между глава 5 и глава 9, от посоченото в точка 110 от настоящото решение следва, че трябва да се разгледа въпросът дали защитаваното от Обединеното кралство тълкуване, което е автор на посочените правила, е съвместимо с текста на релевантните им разпоредби.
- 112 Следва да се отбележи, че както следва от съображение 72 от спорното решение, Обединеното кралство е изтъкнало, че глави 5 и 9 отразяват подход, основан на рисковете и въздействието на различни договорености върху данъчната основа в Обединеното кралство. Също така пред Общия съд Обединеното кралство явно е упрекнало Комисията, че не е тълкувала във връзка една с друга тези глави, които позволявали да се установят договорености с достатъчно висок риск от злоупотреба или изкуствено отклоняване.
- 113 В това отношение, първо, глава 2, член 371BB, след като в параграф 1 е посочил етапите, които трябва да се следват, за да се определи в съответствие с глава 3 дали и при утвърдителен отговор кои от глави 4—8 от част 9 А от ТИОРА се прилагат към печалбите на КЧД (етап 1), както и степента, в която тези печалби спадат към една от тези глави (етап 2), в параграф 2 посочва, че параграф 1 се прилага „при спазване“ по-специално на глава 9.

- 114 Тези параграфи, разгледани във своята взаимовръзка, допускат защитаването от Обединеното кралство тълкуване на приложимите за КЧД правила, според което глави 5 и 9 се допълват взаимно и заедно определят приложното поле на данъка за КЧД предвид оценката на риска нетърговски финансови печалби да са резултат от договорености, които водят до изкуствено отклоняване на печалби или до свиване на данъчната основа на корпоративния данък в Обединеното кралство. Поради това, когато печалбите отговарят на условията на глава 9, те не следва да се разглеждат в светлината на останалите глави от част 9 А от ТИОРА. Така, когато се прилага глава 9, не е необходимо да се проверява дали съответните печалби отговарят на някой от критериите по глава 5, тъй като, независимо дали случаят е такъв или не, тези печалби при поискване могат да бъдат освободени съгласно правилата на глава 9.
- 115 Второ, член 371СВ от глава 3, който описва начина, по който следва да се провери дали се прилага глава 5, в параграф уточнява, че „[в] случай на облагаемо дружество, което подаде заявление съгласно глава 9, позоваванията в настоящия член и в глава 5 към нетърговски финансови печалби на КЧД се отнасят до тези печалби, като същевременно се изключват печалбите от квалифицирани заеми (определени в глава 9)“.
- 116 Както бе потвърдено в съдебното заседание, присъствието на наречието „също“ в член 371СВ, параграф 8 от глава 3 се дължи на факта, че параграфи 2—7 от този член съдържат правила, позволяващи изключването на някои други ползи от приложното поле на посочения член и на глава 5.
- 117 Следователно посочената глава 3, член 371 СВ допуска защитаването от Обединеното кралство тълкуване, че по същество параграфи 1 и 8 означават, че глава 9 може да се приложи, без да се вземе предвид глава 5.
- 118 Трето, глава 5, член 371ЕА, параграф 1 предвижда, че за целите на етап 2 от глава 2, член 371ВВ, параграф 1 печалбите на КЧД по глава 5 са неговите нетърговски финансови печалби, доколкото те отговарят на критериите по тази глава. В параграф 2 от този член 371ЕА се уточнява, че „позоваванията [...] на нетърговските финансови печалби трябва да се тълкуват в съответствие с член 371СВ, параграф 2, и доколкото е приложим — с член 371СВ, параграф 8“.
- 119 Тъй като препраща към глава 3, член 371СВ, параграф 8, посоченият член 371ЕА, който според самото си заглавие е „основното правило“ на глава 5, посветена на нетърговските финансови печалби на КЧД, може да се тълкува в смисъл, че поставя прилагането на критериите, посочени в тази глава, в зависимост от обстоятелството, че нетърговските финансови печалби, които следва да се разгледат, не попадат в обхвата на глава 9, така че текстът на посочения член е съвместим с тълкуването, защитавано от Обединеното кралство.
- 120 Четвърто, глава 9, член 371ІА, параграф 1, буква а) предвижда, че „като се изключи настоящата глава [...] се прилага глава 5“ за печалбите на КЧД. В параграф 2 от този член се добавя, че „данъчнозадължено дружество [...] може да подаде заявление [...] за прилагане на етап 2 от член 371ВВ, параграф 1 (условие за облагане с данък за КЧД) само [...] при спазване на настоящата глава“. Параграф 3 от посочения член уточнява, че ако това дружество подаде заявление, „печалбите от квалифицирани заеми отговарят на условията за облагане с данък за КЧД, доколкото (и само доколкото) не са освободени съгласно настоящата глава“.

- 121 Според Комисията този член доказва, че нетърговските финансови печалби, посочени в глава 9, са печалбите, които при липсата на предвиденото в тази глава освобождаване биха подлежали на облагане с данък за КЧД в съответствие с глава 5.
- 122 Налага се констатацията, че това тълкуване предполага, че глава 9 предвижда освобождаване от дължимия данък, евентуално съгласно глава 5, като това по силата на глава 9, член 371IA, параграф 3 може да доведе до облагане на нетърговските финансови печалби, които не попадат или не попадат изцяло в обхвата на глава 9. Прилагането на спорните освобождавания обаче към нетърговски финансови печалби, които могат да отговарят, освен на условията, предвидени в глава 9, и на един от критериите по глава 5, не противоречи на тълкуването, поддържано от Обединеното кралство, обобщено в точка 114 от настоящото решение. Всъщност, когато и доколкото нетърговските финансови печалби на КЧД отговарят на условията по глава 9, те могат да бъдат освободени изцяло или частично от данъка за КЧД, макар да отговарят на един от критериите по глава 5, с мотива че според направената от законодателя на Обединеното кралство оценка обстоятелството, че тези условия са изпълнени, позволява да се изключи наличието на достатъчно висок риск тези печалби да произтичат от договорености, които водят до изкуствено отклоняване на печалби или до свиване на облагаемата основа на корпоративния данък в Обединеното кралство.
- 123 Следователно разпоредбите на глава 9, член 371IA, на които се позовава Комисията, също не позволяват да се приеме, че тълкуването на приложимите за КЧД правила, на което се позовава Обединеното кралство, не е съвместимо с текста на тези правила.
- 124 Освен това ITV поддържа по същество, че при тълкуването на приложимите за КЧД правила трябва да се вземат предвид изводите от решение от 12 септември 2006 г., Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).
- 125 От диспозитива на това решение следва, че членове 49 и 54 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат в данъчната основа на местно дружество, установено в държава членка, да бъдат включени реализирани от КЧД печалби в друга държава членка, когато за тези печалби там е предвидено по-ниско ниво на данъчно облагане в сравнение с приложимото в първата държава, освен ако това включване е свързано само с изцяло привидни договорености, които целят да се избегне заплащането на обичайно дължимия национален данък. Ето защо такава данъчна мярка не трябва да се прилага, когато въз основа на обективни факти, които могат да бъдат проверени от трети лица, се установи, независимо от наличието на съображения от данъчен характер, че това КЧД реално е установено в приемащата държава членка и действително осъществява стопанска дейност там.
- 126 Тълкуването на приложимите за КЧД правила, съдържащи се в част 9A от ТИОРА, на което се позовават жалбоподателите, отразява тези принципи, тъй като с глави 5 и 9 тази част цели да се обложат печалбите, произтичащи от злоупотреби, като например напълно изкуствени договорености, като на данъчнозадължените лица се предоставя възможност да направят искане, за да избегнат или намалят това облагане, когато са изпълнени определени условия, които според националния законодател премахват или намаляват риска от съществуването на такива договорености.

- 127 От това следва, както по същество отбелязва генералният адвокат в точки 87—90 от заключението си, приложимите за КЧД правила, взети в тяхната цялост, и по-специално що се отнася до нетърговските финансови печалби, правилата, съдържащи се в глави 5 и 9, допълват ОСКД, като следват същата логика, която до голяма степен се основава на принципа на териториалност. Всъщност данъкът за КЧД не се прилага или се прилага само частично за нетърговските финансови печалби на КЧД, като тези от квалифицирани заеми, които нямат достатъчна териториална връзка с Обединеното кралство и които следователно не представляват изкуствено отклонени печалби или свиване на данъчната основа на корпоративния данък в Обединеното кралство.
- 128 Този извод не се опровергава от анализа в точки 85—90 от обжалваното съдебно решение. За да приеме, че приложимите за КЧД правила представляват пълна съвкупност, различна от ОСКД, в тях Общият съд най-напред подчертава разликите, които съществували между ОСКД и тези правила по отношение на данъчната основа, данъчнозадълженото лице, данъчното събитие и данъчната ставка, след това, наличието в част 9А от ТИОРА на специални разпоредби относно данъка за КЧД, и накрая, съществуването на механизъм за избягване на двойното данъчно облагане в тази част.
- 129 В това отношение, първо, що се отнася до данъчната основа, както подчертава Обединеното кралство, Общият съд неправилно прави разграничение между реализираните в тази държава печалби и изкуствено отклонените от нея печалби, за да приеме, че двете образуват две отделни облагаеми основи. Всъщност и в двата случая данъчната основа съответства на реализираните печалби.
- 130 Второ, що се отнася до данъчнозадължените лица, следва да се отбележи, че данъчнозадължените лица по данъка за КЧД са установените в Обединеното кралство дружества майки, а именно дружества, които са данъчнозадължени лица и по корпоративния данък в Обединеното кралство. Вярно е, че става въпрос за подгрупа дружества, установени в Обединеното кралство, тъй като не всички тези дружества непременно имат КЧД, чиито печалби подлежат на облагане с данък за КЧД. Факт е обаче, че в рамките на тази подгрупа едни и същи дружества подлежат на облагане както с корпоративен данък, така и с данък за КЧД. Следователно Общият съд неправилно е приел, че е налице релевантно разграничение между данъчнозадължените лица по данъка за КЧД и данъчнозадължените лица по ОСКД.
- 131 Трето, що се отнася до данъчното събитие, Общият съд е приел, че данъкът за КЧД се прилага, когато КЧД реализират печалби извън Обединеното кралство в резултат от договорености или напълно изкуствено отклоняване на ресурси или печалби, за които е трябвало да бъде платен данък в Обединеното кралство. От това той прави извод, че данъчното събитие на този данък не съответства на реализирането на облагаемите печалби по ОСКД в Обединеното кралство. По този начин Общият съд е тълкувал неправилно понятието за данъчно събитие, тъй като и в двата случая събитието, което поражда облагането на дадено лице с данък, е реализирането на печалба от него.
- 132 Четвърто, що се отнася до данъчната ставка на данъка за КЧД, тя съвпада с предвидената в ОСКД, както приема Общият съд. Действително последният добавя, че що се отнася до данъка за КЧД, съществува специфичен механизъм за изчисляване, който може да доведе до прилагане на осреднена стойност от няколко данъчни ставки, приложими към печалбата на данъчнозадължено дружество в Обединеното кралство. Както обаче подчертава Обединеното кралство, без това да се оспорва от Комисията, възможността

данъчната ставка да е получена чрез осреднена стойност от няколко ставки е налице както по отношение на данъка за КЧД, така и по отношение на данъка за дружествата, установени в Обединеното кралство. Всъщност член 8, параграф 5 от Corporation Tax Act 2009 (Закон за корпоративното облагане от 2009 г.) предвижда равностоеен механизъм на предвидения в глава 2, член 371BC, споменат от Общия съд в точка 88 от обжалваното съдебно решение.

- 133 Пето, макар да е безспорно, че част 9А от ТИОРА съдържа специални разпоредби относно изчисляването на данъка за КЧД, тези правила по същество са идентични на правилата по ОСКД в много отношения, както твърди Обединеното кралство и както признава Комисията.
- 134 Шесто, що се отнася до двойното данъчно облагане, Обединеното кралство и ITV основателно изтъкват, че част 2 от ТИОРА е посветена на тези проблеми, така че Общият съд неправилно е приел, че наличието на механизъм за избягване на двойното данъчно облагане е особеност на приложимите за КЧД правила.
- 135 От всички тези съображения следва, че приложимите за КЧД правила са неразделна част от ОСКД, които допълват, следвайки същата логика, че с данък се облагат печалбите, които имат достатъчна териториална връзка с Обединеното кралство. При това положение, както изтъкват жалбоподателите с първото си оспорване, посочено в точка 53 от настоящото решение, Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, като е потвърдил, че както е приела Комисията в спорното решение, референтната рамка за целите на преценката на избирателността на спорните освобождавания с оглед на член 107, параграф 1 ДФЕС са единствено правилата, приложими за КЧД, посочени в част 9А от ТИОРА.

Заключение по жалбите

- 136 От практиката на Съда следва, че определянето на референтната рамка представлява отправна точка за сравнителното разглеждане, което трябва да се извърши в контекста на преценката на избирателността, допуснатата при това определяне грешка неизбежно опорочава целия анализ на условието за избирателност (решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия, C-885/19 P и C-898/19 P, EU:C:2022:859, т. 71 и цитираната съдебна практика).
- 137 Следователно установената в точка 135 от настоящото решение грешка при прилагане на правото е достатъчна, за да се отмени обжалваното съдебно решение в своята цялост, без да е необходимо да се разглеждат останалите оспорвания, посочени в точка 53 от настоящото решение.

По жалбите пред Общия съд

- 138 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.

- 139 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.
- 140 В това отношение е достатъчно да се отбележи, че по съображенията, изложени в точки 90—135 от настоящото решение, спорното решение трябва да бъде отменено поради това, че Комисията е допуснала грешка при прилагане на правото, като е констатирила наличието на избирателно предимство с оглед на референтна рамка, ограничена до правилата, приложими за КЧД, съдържащи се в част 9А от ТИОРА, при положение че тези правила са неотделими от ОСКД.
- 141 Както следва от съдебната практика, припомнена в точка 136 от настоящото решение, такава грешка при определянето на действително приложимите правила съгласно релевантното национално право и следователно при установяването на т.нар. „обичайно“ облагане, с оглед на което е трябвало да се преценят спорните освобождавания, неизбежно опорочава всички съображения, свързани с наличието на избирателно предимство.

По съдебните разноски

- 142 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.
- 143 Съгласно член 138, параграф 1 и член 140, параграф 1 от този правилник, приложими за производството по обжалване по силата на член 184, параграф 1 от същия, от една страна, загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане, и от друга страна, държавите членки и институциите, встъпили по делото, понасят направените от тях съдебни разноски.
- 144 В случая, що се отнася до жалбите по дела C-555/22 P, C-556/22 P и C-564/22 P, тъй като Обединеното кралство, ITV и LSEGH са спечелили делото, в съответствие с исканията им Комисията следва да бъде осъдена да заплати, освен направените от нея съдебни разноски, и разноските на жалбоподателите.
- 145 Освен това, тъй като жалбите пред Общия съд са уважени, Комисията се осъжда да понесе, наред с направените от нея съдебни разноски, и разноските на Обединеното кралство по дело T-363/19, както и разноските на ITV и LSEGH по дело T-456/19.
- 146 Обединеното кралство понася направените от него съдебни разноски по дело T-456/19.

По изложените съображения Съдът (втори състав) реши:

- 1) Отменя решение на Общия съд на Европейския съюз от 8 юни 2022 г., Обединено кралство и ITV/Комисия (T-363/19 и T-456/19, EU:T:2022:349).**

- 2) **Отменя Решение (ЕС) 2019/1352 на Комисията от 2 април 2019 година относно държавна помощ SA.44896, приведена в действие от Обединеното кралство относно освобождаването на финансирането на групи по отношение на контролираните чуждестранни дружества.**
- 3) **Осъжда Европейската комисия да заплати съдебните разноски по жалбите по дела C-555/22 P, C-556/22 P и C-564/22 P.**
- 4) **Осъжда Европейската комисия да заплати съдебните разноски по жалбата по дело T-363/19.**
- 5) **Европейската комисия понася, освен направените от нея съдебни разноски, и разноските на ITV plc, както и на LSEGH (Luxembourg) Ltd и London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd по дело T-456/19.**
- 6) **Обединеното кралство Великобритания и Северна Ирландия понася направените от него съдебни разноски по дело T-456/19.**

Подписи