



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА ОБЩИЯ СЪД (втори разширен състав)

12 май 2021 година *

[Текст, поправен с определение от 16 септември 2021 г.]

„Държавни помощи — Помощ, приведена в действие от Люксембург в полза на Engie —
Решение, с което помощта се обявява за несъвместима с вътрешния пазар и за
незаконосъобразна и се разпорежда възстановяването ѝ — Предварителни данъчни
решения (tax rulings) — Държавни ресурси — Предимство — Комбиниран ефект на две
данъчни мерки — Освобождаване от данъчно облагане на приходите от дялови участия —
Облагане на разпределението на печалбата — Злоупотреба със закона —
Избирателен характер — Референтна рамка — Установяване на дерогация —
Сходство на положенията — Система за облагане на дружества майки и дъщерни
дружества — Група от дружества — Възстановяване — Непряка хармонизация —
Процесуални права — Задължение за мотивиране“

По дела T-516/18 и T-525/18

Велико херцогство Люксембург, за което се явява T. Uri, в качеството на представител,
подпомаган от D. Waelbroeck, адвокат,

жалбоподател по дело T-516/18,

подпомагано от

Ирландия, за която се явяват J. Quaney, M. Browne и A. Joyce, в качеството на
представители, подпомагани от P. Gallagher, S. Kingston, SC, и B. Doherty, barrister,

встъпила страна,

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

Engie Invest International SA, установено в Люксембург,

Engie, установено в Курбевоа (Франция),

за които се явяват B. Le Bret, M. Struys и C. Rydzynski, адвокати,

жалбоподатели по дело T-525/18,

срещу

* Език на производството: френски.

Европейска комисия, за която се явяват В. Stromsky и S. Noë, в качеството на представители,

ответник,

с предмет жалба на основание член 263 ДФЕС 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),

ОБЩИЯТ СЪД (втори разширен състав),

състоящ се от: М. van der Woude, председател, V. Tomljenović (докладчик), F. Schalin, P. Škvařilová-Pelzl и I. Nömm, съдии,

секретар: М. Marescaux, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 15 септември 2020 г.,

постанови настоящото

Решение

I. Обстоятелствата по спора

- 1 На 23 март 2015 г. Комисията изпраща до Великото херцогство Люксембург искане за информация относно неговите практики в областта на предварителните данъчни становища спрямо дружествата от групата Engie, включително Engie (наричано по-нататък „Engie SA“), Engie Global LNG Holding Sàrl и Engie Invest International SA (наричани по-нататък заедно „Engie“).
- 2 С това искане Комисията изисква, от една страна, да се представят всички предварителни данъчни становища, които са в сила или са били в сила през последните 10 години преди 23 март 2015 г., издадени на дружествата от групата Engie, считано от 2004 г.
- 3 От друга страна, Комисията иска изпращането на годишните счетоводни отчети на групата Engie и на съставлящите я дружества за 2011 г., 2012 г. и 2013 г. и копие от техните данъчни декларации.

A. Групата Engie

- 4 Както е посочено в съображения 16—22 от 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 „обжалваното решение“), групата Engie се състои от установеното във Франция дружество Engie SA и всички дружества, пряко или непряко контролирани от последното, наричани общо в обжалваното решение „Engie“.

- 5 В Люксембург Engie SA контролира различни дружества. Това се отнася и до Compagnie européenne de financement S.E.F. SA (наричано по-нататък „CEF“), регистрирано в Люксембург през 1933 г. и преименувано през 2015 г. на Engie Invest International SA.
- 6 Предметът на дейност на последното е придобиване на дялови участия в Люксембург и в чуждестранни субекти и управление, експлоатация и контрол на тези дялови участия.
- 7 CEF притежава, първо, GDF Suez Treasury Management Sàrl (наричано по-нататък „GSTM“) и второ, Electrabel Invest Luxembourg SA (наричано по-нататък „EIL“).
- 8 Считано от 2010 г., CEF прехвърля на GSTM своята дейност по финансиране и управление на парични средства.
- 9 CEF притежава, трето, GDF Suez LNG Holding Sàrl (наричано по-нататък „LNG Holding“), учредено в Люксембург през 2009 г. и преименувано през 2015 г. на Engie Global LNG Holding Sàrl.
- 10 Предметът на дейност на последното е придобиване на дялови участия в Люксембург и в чуждестранни субекти и управление на тези дялови участия.
- 11 В края на 2009 г. LNG Holding поема от друго дружество от групата Engie — Suez LNG Trading (наричано по-нататък „LNG Trading“) — управлението на GDF Suez LNG Supply SA (наричано по-нататък „LNG Supply“) и GDF Suez LNG Luxembourg Sàrl (наричано по-нататък „LNG Luxembourg“).
- 12 LNG Luxembourg и LNG Supply са учредени в Люксембург през 2009 г. и са създадени по-конкретно с цел да осигурят на 30 октомври 2009 г. финансирането, а след това и прехвърлянето на дейностите в сектора на втечнения природен газ и производни газови продукти от LNG Trading на LNG Supply, преминавайки през LNG Luxembourg.
- 13 Вътрешногруповото прехвърляне на дейностите на CEF и на LNG Trading на съответните им дъщерни дружества е финансирано в рамките на групата Engie посредством поемането от LNG Supply и GSTM (наричани по-нататък заедно „дъщерните дружества“) на задължения съответно към LNG Luxembourg и към EIL (наричани по-нататък заедно „посредническите дружества“) по вид безлихвен заем, задължително конвертируем в акции, наречен „ZORA“.
- 14 Както прехвърлянето на дейността по финансиране и управление на парични средства от CEF на GSTM, така и прехвърлянето на дейността по покупка, продажба и търговия с втечен природен газ и производни газови продукти от LNG Trading на LNG Supply водят до издаването от страна на люксембургската данъчна администрация на две серии предварителни данъчни становища.

Б. Предварителни данъчни становища

- 15 В отговор на искането за информация от 23 март 2015 г. Великото херцогство Люксембург представя на Комисията две серии предварителни данъчни становища (наричани по-нататък заедно „разглежданите ПДС“):
- една серия предварителни данъчни становища относно прехвърлянето на дейността по покупка, продажба и търговия с втечен природен газ и производни газови продукти от LNG Holding на LNG Supply, както и финансирането на прехвърлянето посредством заем, предоставен от LNG Luxembourg, като всички участващи дружества са със седалище в Люксембург,
 - една серия предварителни данъчни становища относно прехвърлянето на дейността по финансиране и управление на парични средства от CEF на GSTM, както и финансирането на прехвърлянето посредством заем, предоставен от EIL, като всички участващи дружества са със седалище в Люксембург.

1. Предварителни данъчни становища относно прехвърлянето на дейности в полза на LNG Supply

- 16 Предварителните данъчни становища относно прехвърлянето на дейности, свързани с втечен природен газ и производни газови продукти, в полза на LNG Supply, са представени в съображения 23—58 от обжалваното решение и са приложени към преписката по дело Т-516/18.
- 17 Първото предварително данъчно становище е издадено на 9 септември 2008 г. В него са отразени създаването на LNG Supply, а след това — и на LNG Luxembourg, както и проекта за прехвърляне на дейностите на LNG Trading в полза на LNG Luxembourg и последващото им прехвърляне в полза на LNG Supply.
- 18 Схематично изложено, LNG Supply придобива дейностите на LNG Trading като поема задължения по ZORA към LNG Luxembourg. При преобразуването LNG Supply емитира акции, включващи номиналната стойност на ZORA плюс или минус начисленията върху този заем (наричани по-нататък „начисленията върху ZORA“).
- 19 От данъчна гледна точка, от предварителното данъчно становище от 9 септември 2008 г. се установява, че LNG Supply се облага с данъци единствено върху марж, договорен с люксембургската данъчна администрация. Този марж съответства на процент от [поверително]¹ от LNG Supply, не по-нисък от [поверително]. Разликата между реализираната всяка година печалба и договорения с люксембургската данъчна администрация марж съответства на начисленията върху ZORA, които са приспадащ се разход.
- 20 В съображение 48 от обжалваното решение Комисията илюстрира това, като посочва, че за 2011 г. при оборот от [поверително], облагаемият доход на LNG Supply е определен на [поверително] %, а именно [поверително]. Следователно LNG Supply е платило [поверително] EUR данък върху приходите за 2011 г.

¹ Заличени поверителни данни.

- 21 От своя страна LNG Luxembourg финансира въпросния заем, като сключва с LNG Trading предплатена форуърдна капиталова сделка, по силата на която LNG Luxembourg поема задължението да прехвърли всички емитирани от LNG Supply акции на датата на преобразуването на цена, равна на номиналната стойност на разглеждания ZORA.
- 22 От данъчна гледна точка люксембургската администрация предоставя на LNG Luxembourg възможността за срока на действие на разглеждания ZORA да не осчетоводява нито облагаем приход, нито каквито и да е приспадащи се за данъчни цели разходи във връзка с този ZORA. Тя предвижда също така, че ако LNG Luxembourg реши да приложи член 22 bis от изменения Закон от 4 декември 1967 г. за подоходния данък (наричан по-нататък „LIR“), както е представен в съображение 89 от обжалваното решение, преобразуването на разглеждания ZORA няма да доведе до облагаема капиталова печалба. С други думи, ако се избере прилагането на член 22 bis от LIR, начисленията върху ZORA няма да бъдат обложени към момента на преобразуването.
- 23 От предварителното данъчно становище от 9 септември 2008 г. се установява още, че LNG Trading ще осчетоводи полученото плащане по предплатената форуърдна капиталова сделка по перо „финансови активи“ и тези активи ще бъдат остойностени по цена на придобиване, поради което преди преобразуването на разглеждания ZORA LNG Trading няма да регистрира никакъв облагаем доход или данъчно приспадащ се разход във връзка с този ZORA. От друга страна, данъчната администрация потвърждава, че член 166 от LIR, представен в съображения 83—86 от обжалваното решение, който позволява да бъдат освободени от данъци някои приходи от дялови участия, се прилага към закупеното по силата на форуърдната сделка дялово участие.
- 24 Второто предварително данъчно становище е издадено на 30 септември 2008 г. и се отнася до прехвърлянето на ефективното управление на LNG Trading в Нидерландия.
- 25 Третото предварително данъчно становище е издадено на 3 март 2009 г. и валидира извършените изменения в структурата на финансиране, предвидена в предварителното данъчно становище от 9 септември 2008 г., и по-конкретно заместването на LNG Trading с LNG Holding и прилагането на ZORA, предоставен на LNG Supply от LNG Luxembourg и LNG Holding.
- 26 Четвъртото предварително данъчно становище е издадено на 9 март 2012 г. и пояснява някои счетоводни термини, използвани при изчисляването на маржа, върху който се облага LNG Supply.
- 27 Последното предварително данъчно становище е издадено на 13 март 2014 г. и с него се потвърждава подадено на 20 септември 2013 г. искане. То се отнася до данъчното третиране на частичното преобразуване на ZORA, получен от LNG Supply. От него следва, че в деня на преобразуване на този заем LNG Supply ще намали капитала си със сумата на посоченото преобразуване.
- 28 От данъчна гледна точка люксембургската данъчна администрация потвърждава, че разглежданото частично преобразуване няма да има последици за LNG Luxembourg. От своя страна LNG Holding ще отчете печалба, равна на разликата между номиналната стойност на преобразуваните акции и сумата на преобразуването. Освен това се предвижда тази печалба да бъде обхваната от освобождаването от данъчно облагане на дяловите участия на основание член 166 от LIR.

2. Предварителни данъчни становища относно прехвърлянето на дейностите в полза на GSTM

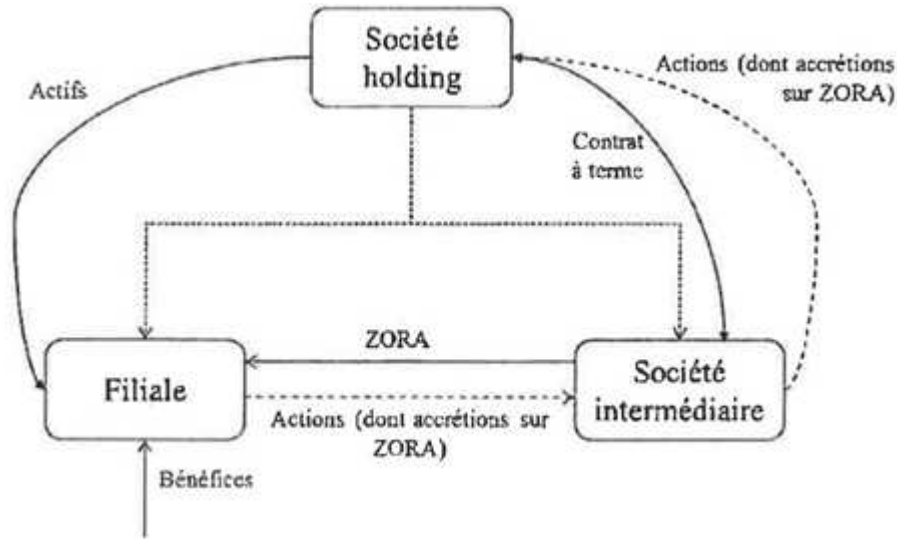
- 29 Предварителните данъчни становища относно прехвърлянето на дейностите по финансиране и управление на парични средства в полза на GSTM са представени в съображения 59—77 от обжалваното решение и са приложени към преписката по дело T-516/18.
- 30 Първото предварително данъчно становище, издадено на 9 февруари 2010 г., валидира структура, аналогична на създадената от LNG Holding за финансиране на прехвърлянето на неговите дейности в сектора на втечнения природен газ на LNG Supply. Въпросната структура всъщност се основава на ZORA, предоставен на GSTM от EIL, който служи за финансиране на придобиването на дейността по финансиране и управление на парични средства на CEF.
- 31 Както е при LNG Supply, GSTM се облага за срока на действие на ZORA въз основа на марж, договорен с люксембургската данъчна администрация. Този марж съответства на процент от [поверително].
- 32 За илюстрация в съображение 74 от обжалваното решение Комисията посочва, че за 2011 г. при нетни приходи преди облагане с данъци и преди начисленията в размер на 45 522 581 EUR и обща средна стойност на активите на GSTM от 3,7 милиарда евро, последното е обложено с [поверително].
- 33 Второто предварително данъчно становище, издадено на 15 юни 2012 г., валидира данъчното третиране на операцията по финансиране и се основава на анализ, идентичен с анализа в предварителното данъчно становище от 9 септември 2008 г. по повод прехвърлянето на дейностите на LNG Trading в полза на LNG Supply. То се различава обаче от него, доколкото се отнася до евентуално увеличение на размера на ZORA, получен от GSTM.

3. Обобщение на структурите на финансиране, създадени от дружествата от групата Engie

- 34 От съображения 23—77 от обжалваното решение се установява, че разглежданите ПДС валидират различни вътрешногрупови трансакции с оглед на люксембургското данъчно право. Освен това Комисията изтъква факта, че от посочените ПДС се установява, че тези трансакции представляват съвкупност, която привежда в действие една-единствена операция за LNG Supply и GSTM, а именно съответно вътрешногруповото прехвърляне на дейностите, свързани с втечен природен газ, и на дейностите, свързани с финансирането и управлението на парични средства, чието финансиране също е осигурено в рамките на тази група. Комисията подчертава също така, че още от самото начало е предвидено тези трансакции да се извършат на три последователни, но взаимно зависими етапа, с участието на холдинговите дружества, посредническите дружества и дъщерните дружества от групата Engie. Основните характеристики на тези трансакции са следните.
- 35 Първо, едно холдингово дружество прехвърля на свое дъщерно дружество съвкупност от активи.

- 36 От съображение 34 от обжалваното решение се установява, от една страна, че прехвърлянето на дейностите на LNG Trading в полза на LNG Supply води до издаване от последното на два записа на заповед в полза на LNG Trading на 30 октомври 2009 г. Първият запис на заповед покрива вземане в размер на 11 милиона щатски долара (около 9,26 милиона евро), а вторият — вземане в размер на 646 милиона щатски долара (около 544 милиона евро). LNG Trading прехвърля на LNG Holding само второто вземане.
- 37 От друга страна, от съображение 61 от обжалваното решение се установява, че прехвърлянето на дейностите на CEF в полза на GSTM води до издаване на един запис на заповед в полза на CEF. Записът на заповед покрива вземане в размер на 1 036 912 506,84 EUR.
- 38 Второ, за да финансира прехвърлените активи, дъщерното дружество подписва с посредническо дружество ZORA. Въз основа на този договор, освен обстоятелството, че предоставеният заем не носи никаква периодична лихва, в момента на преобразуването му сключилото ZORA дъщерно дружество връща заема, като издава акции за сума, представляваща номиналната стойност на заема, увеличена с премия, състояща се от всички печалби, получени от дъщерното дружество за срока на заема, или начисленията върху ZORA, след приспадане на ограничен марж, договорен с люксембургските данъчни органи.
- 39 От една страна, от съображение 34 от обжалваното решение се установява, че на 30 октомври 2009 г. между LNG Supply и LNG Luxembourg е сключен ZORA с номинална стойност 646 милиона щатски долара за срок от 15 години.
- 40 От друга страна, съгласно съображение 61 от обжалваното решение на 17 юни 2011 г. и на 30 юни 2014 г. са сключени два договора с цел GSTM да получи от EIL ZORA, чийто падеж е определен през 2026 г., а номиналната стойност е 1 036 912 506,84 EUR.
- 41 Трето, посредническото дружество финансира предоставения на дъщерното дружество заем като сключва с холдинговото дружество предплатена форуърдна капиталова сделка. Съгласно клаузите на тази сделка холдинговото дружество плаща на посредническото дружество сума, равна на номиналната стойност на заема, в замяна на придобиване на правата върху акциите, които дъщерното дружество ще издаде при преобразуването на разглеждания ZORA. Така, ако дъщерното дружество реализира печалба за срока на действие на разглеждания ZORA, дружеството майка ще притежава правата върху всички издадени акции, които ще включват не само номиналната стойност на заема, но и реализираните печалби.
- 42 На практика, както се установява от съображение 34 от обжалваното решение, на 30 октомври 2009 г. е сключена предплатена форуърдна капиталова сделка между LNG Luxembourg и LNG Holding. Тази сделка се отнася, първо, до покупката от LNG Holding на всички права на LNG Luxembourg върху акциите на LNG Supply на стойност 646 милиона щатски долара и второ, прехвърлянето на акциите на LNG Supply още на датата на емитирането им.
- 43 От своя страна, в съображение 61 от обжалваното решение се посочва, че на 17 юни 2011 г. е сключена идентична предплатена форуърдна капиталова сделка между CEF и EIL.

- 44 Чрез предоставянето на ZORA на GSTM и LNG Supply съответно от EIL и LNG Luxembourg, и сключването от последните на предплатена форуърдна капиталова сделка съответно със CEF и LNG Holding (наричани по-нататък „засегнатите холдингови дружества“), се замества първоначалното финансиране на прехвърлянето на секторите на дейност посредством издаването от GSTM и LNG Supply на записи на заповед, чиито поематели са били съответно CEF и LNG Holding.
- 45 Схемата, съдържаща се в съображение 27 от обжалваното решение и възпроизведена по-долу, илюстрира тези три последователни операции.



4. Влияние на частичното преобразуване на ZORA, сключен от LNG Supply

- 46 В съображения 46, 47, 49, 53 и 57 от обжалваното решение Комисията излага подробно влиянието на частичното преобразуване през 2014 г. на сключения от LNG Supply ZORA — единственият ZORA, който е преобразуван преди издаването на обжалваното решение.
- 47 За целите на частичното преобразуване на сключения от него ZORA LNG Supply погасява част от номиналния размер на този ZORA и част от начисленията върху ZORA.
- 48 За тази цел през септември 2014 г. LNG Supply увеличава капитала си с 699,9 милиона щатски долара (около 589,6 милиона евро), от които 193,8 милиона щатски долара (около 163,3 милиона евро) за погасяване на част от номиналния размер на разглеждания ZORA, и към същата дата [поверително] за погасяване на част от начисленията върху ZORA. Въпреки това Комисията отбелязва, че с оглед данъчните декларации на LNG Supply за 2014 г. сумата на натрупаните начисления върху ZORA всъщност е била намалена [поверително].
- 49 Що се отнася до LNG Luxembourg, частичното преобразуване на разглеждания ZORA води до намаляване на счетоводната стойност на този ZORA като актив със 193,8 милиона щатски долара, и корелативно, до намаляване на стойността на предплатената форуърдна капиталова сделка, осчетоводена като пасив, със същия размер.

- 50 Накрая, в резултат от анулирането на получените на основание предплатената форуърдна капиталова сделка акции LNG Holding отчита [*поверително*] капиталова печалба, за която е ползвано освобождаване от данъчно облагане в качеството на приходи от дялови участия.
- 51 Относно сключения от GSTM ZORA в съображение 165 от обжалваното решение Комисията посочва, че наличието на предимство не зависи от преобразуването на ZORA, дори ако за целите на определяне на сумата, която трябва да бъде възстановена, се счита, че предимството се осъществява едва тогава, когато получените от CEF приходи са освободени от данъчно облагане.

В. Официална процедура по разследване

- 52 С писмо от 1 април 2016 г. Комисията уведомява Великото херцогство Люксембург, че има съмнения относно съответствието на разглежданите ПДС с правото в областта на държавните помощи.
- 53 На 23 май 2016 г. Великото херцогство Люксембург представя на Комисията своите коментари.
- 54 На 19 септември 2016 г. Комисията решава да открие официална процедура по разследване съгласно член 108, параграф 2 ДФЕС (наричано по-нататък „решението за откриване на процедурата“). Решението за откриване на процедурата е публикувано в *Официален вестник на Европейския съюз* на 3 февруари 2017 г.
- 55 С писмо от 21 ноември 2016 г. Великото херцогство Люксембург представя своите коментари относно откриването на официалната процедура по разследване и исканата информация.
- 56 На 27 февруари 2017 г. Engie представя своите коментари относно решението за откриване на процедурата.
- 57 С писмо от 10 март 2017 г. Комисията предава на люксембургските власти коментарите на Engie, като им предоставя възможност да изразят становище по тях.
- 58 С писмо от 22 март 2017 г. Комисията иска от Великото херцогство Люксембург да предостави допълнителна информация.
- 59 На 10 април и на 12 май 2017 г. Великото херцогство Люксембург уведомява Комисията, че възприема изпратените му коментари и представя допълнително поисканата информация.
- 60 На 1 юни 2017 г. се провежда тристранна среща между Комисията, Великото херцогство Люксембург и Engie, за която е съставен протокол.
- 61 На 16 юни 2017 г., вследствие от срещата от 1 юни 2017 г. Великото херцогство Люксембург предоставя допълнителна информация.
- 62 С писмо от 11 декември 2017 г. Комисията отново иска допълнителна информация, като на 31 януари 2018 г. на това искане се отзовават както Великото херцогство Люксембург, така и Engie.

63 На 20 юни 2018 г. Комисията приема обжалваното решение.

II. Обжалваното решение

64 С обжалваното решение Комисията по същество приема, че посредством своята данъчна администрация в нарушение на член 107, параграф 1 и на член 108, параграф 3 ДФЕС Великото херцогство Люксембург е предоставило изборително предимство на субект, който съгласно съображения 16, 316 и 317 от обжалваното решение включва всички дружества от групата Engie, считани за една и съща стопанска единица.

65 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 двата сектора на дейност, Комисията оспорва конкретните последици от тази структура за общото данъчно задължение на тази група поради факта, че по същество почти всички печалби, реализирани от дъщерните дружества в Люксембург в действителност не са обложени.

A. Отговорност на държавата

66 Що се отнася до отговорността на държавата за разглежданите ПДС и до участието на държавни ресурси, в съображения 156 и 157 от обжалваното решение Комисията подчертава, че разглежданите ПДС са приети от люксембургската данъчна администрация и се изразяват в загуба на данъчни приходи, поради което предоставеното посредством тези ПДС икономическо предимство следва да се вмени на Великото херцогство Люксембург и е финансирано с държавни ресурси.

Б. Предоставяне на предимство

67 Що се отнася до предоставянето на икономическо предимство на засегнатите холдингови дружества, Комисията приема по-конкретно в съображения 163 и 166 от обжалваното решение, че предимството се изразява в липсата на данъчно облагане по силата на разглежданите ПДС на приходи от дялови участия на посочените дружества, които приходи от икономическа гледна точка съответстват на начисленията върху ZORA, приспаднати като разходи от облагаемите приходи на дъщерните дружества.

68 По-точно, според Комисията начисленията върху ZORA не са обложени нито на равнището на дъщерните дружества, нито на равнището на посредническите дружества, нито на равнището на засегнатите холдингови дружества.

69 От данъчна гледна точка дъщерните дружества са платили корпоративен данък, чиято данъчна основа съответства на ограничен марж, договорен с данъчните органи, както се установява от съображения 35, 47 и 62 от обжалваното решение.

70 Комисията отбелязва, че заради бъдещото преобразуване на разглеждания ZORA дъщерните дружества са осчетоводявали всяка година провизии, съответстващи на начисленията върху ZORA, които по същество съответстват на разликата между действително реализираната от дъщерните дружества печалба и маржа, договорен с данъчната администрация като облагаеми приходи. Тези начисления върху ZORA се

считат за подлежащи на приспадане разходи. Така според Комисията спорните мерки на практика са позволили на дъщерните дружества да изключат от данъчната основа за дължимия от тях корпоративен данък почти всички печалби, реализирани за срока на действие на заема.

- 71 Съгласно съображения 39 и 52 от обжалваното решение посредническите дружества също не са били обложени за начисленията върху ZORA.
- 72 Всъщност при преобразуването на ZORA и при прилагане на предплатената форуърдна капиталова сделка, сключена със засегнатите холдингови дружества, посредническите дружества отчитали загуба в размер, равен на начисленията върху ZORA.
- 73 Накрая, според съображение 56 от обжалваното решение засегнатите холдингови дружества, които по силата на предплатената форуърдна капиталова сделка притежават акциите от дъщерните дружества, също не са обложени върху сума, съответстваща на начисленията върху ZORA, доколкото приходите, отчетени при анулирането на акциите на техните дъщерни дружества, според разглежданите ПДС попадат в обхвата на член 166 от LIR, който освобождава от корпоративен подоходен данък приходите от дялови участия. Така в съображение 57 от обжалваното решение Комисията изтъква, че вследствие частичното преобразуване на ZORA на LNG Supply през 2014 г. е генерирана [поверително] капиталова печалба, за която напълно е избегнато облагането с данък.

В. Селективност на разглежданите ПДС

- 74 За установяване на селективността на разглежданите ПДС, както следва по-специално от съображения 163—170 и 237 от обжалваното решение, Комисията се основава главно на три линии на разсъждение. Две линии на разсъждение се отнасят, от една страна, до наличието на селективно предимство на равнището на холдинговите дружества в светлината на разширена до люксембургската система за корпоративно данъчно облагане референтна рамка и от друга страна — на референтна рамка, ограничена до разпоредбите 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. Освен това от съображение 289 от обжалваното решение следва, че при условията на евентуалност Комисията счита, че селективно предимство е произтекло от неприлагането на член 6 от Steueranpassungsgesetz (Закон за уредбата на данъчното облагане) от 16 октомври 1934 г. (Mémorial A 901) (наричан по-нататък „разпоредбата относно злоупотребата със закона“). От друга страна Комисията констатира липсата на обосновка за избирателното третиране, произтичащо от разглежданите ПДС.

1. По селективността на равнище холдингови дружества

- 75 Най-напред, в съображения 171—199 от обжалваното решение Комисията приема, първо, че разглежданите ПДС предоставят селективно предимство на групата Engie на равнище холдингови дружества, доколкото дерогират от люксембургската система за корпоративно данъчно облагане.

76 В съображения 200—236 от обжалваното решение Комисията приема, второ, че разглежданите ПДС предоставят селективно предимство на групата Engie на равнище холдингови дружества, тъй като дерогират от разпоредбите относно освобождаването от данъчно облагане на приходите от дялови участия и облагането на разпределението на печалбата. Според Комисията тези дерогации не могат да се обосноват със структурата на данъчната система.

а) По дерогацията от референтната рамка, разширена до люксембургската система за корпоративно данъчно облагане

77 Що се отнася до люксембургската система за корпоративно данъчно облагане, Комисията приема, че тази система се извежда от членове 18, 23, 40, 159 и 163 от LIR, както са представени в съображения 78—81 от обжалваното решение, 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 уточнява, че за целите на дефиниране на референтна рамка извеждането на преследвана цел или принцип, произтичащ от съставящите тази рамка разпоредби, е в съответствие с практиката на Съда, и че що се отнася до посочената цел, тоест облагането на печалбите на всички данъчнозадължени за корпоративен данък в Люксембург дружества, както са записани в техните счетоводни отчети, тя следва ясно от люксембургския закон.

78 Комисията добавя, че вземането предвид на референтна рамка, разширена до люксембургската система за корпоративно данъчно облагане, също е в съответствие с практиката на Съда. При наличие на мерки, отнасящи се до корпоративното данъчно облагане, последният многократно постановявал, че 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.

79 Така разглежданите ПДС дерогирали от люксембургската система за корпоративно данъчно облагане като одобрявали липсата на облагане на равнище холдингови дружества на приходите от дялови участия, които от икономическа гледна точка съответствали на начисленията върху ZORA.

80 Разглежданите ПДС също така били причина за дискриминация в полза на холдинговите дружества. Всъщност, за разлика от холдинговите дружества, данъчнозадължените за корпоративен данък в Люксембург дружества се облагали върху техните печалби, както са записани в техните счетоводни отчети.

б) По дерогацията от референтната рамка, ограничена до разпоредбите относно данъчното облагане на разпределението на печалбата и освобождаването от данъчно облагане на приходите от дялови участия

81 Комисията констатира, че разглежданите ПДС дерогират и от люксембургските разпоредби относно освобождаването от данъчно облагане на приходите от дялови участия и облагането на разпределението на печалбата, а именно членове 164 и 166 от LIR, както са представени в съображения 82—87 от обжалваното решение.

- 82 Всъщност, според Комисията 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, съответствали от икономическа гледна точка на начисленията върху ZORA, приспаднати от дъщерните дружества като разходи от техните облагаеми приходи.
- 83 Макар начисленията върху ZORA формално да не съответстват на разпределение на печалбата, Комисията отбелязва, че освободените от данък приходи от дялови участия са осчетоводени от LNG Holding като „данъчно освободени дивиденди“ и че от икономическа гледна точка, с оглед пряката и очевидна връзка между освободените от данъчно облагане приходи на равнището на LNG Holding и начисленията върху ZORA, приспаднати на равнището на LNG Supply, посочените начисления са равностойни на разпределение на печалбата.
- 84 Тази дерогация от ограничената референтна рамка според Комисията е породила дискриминация в полза на холдинговите дружества. По същество дружествата майки, които могат да получават приходи от дялови участия и които в този смисъл се намират в сходно правно и фактическо положение с холдинговите дружества, не можели да се ползват от освобождаване от облагане на такива приходи, ако последните не са били предварително обложени на равнището на техните дъщерни дружества.
- 85 Според Комисията липсата на явно установена връзка между членове 164 и 166 от LIR не може да постави под съмнение тази констатация. Ако един и същ приход може да бъде освободен на равнище дружество майка и да бъде приспаднат 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.
- 86 От друга страна, Комисията изтъква по същество, че макар действащата по време на приемане на разглежданите ПДС директива, а именно последователно Директива 90/435/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки (ОВ L 225, 1990 г., стр. 6; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 97) и Директива 2011/96/ЕС на Съвета от 30 ноември 2011 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки (ОВ L 345, 2011 г., стр. 8) (наричани по-нататък заедно „директивата за дружествата майки и дъщерните дружества“), да не е възнамерявала официално да постави облагането на разпределените приходи на равнище дъщерно дружество като условие за освобождаване от облагане на приходите от дялови участия на равнище дружество майка, този режим се прилагал само в хипотезите на трансгранично разпределение на печалбата, при които несъответствия в данъчните системи на две различни държави могат да се проявят и да доведат до липса на данъчно облагане. Ето защо с позоваване на тази директива не можело в чисто вътрешно положение надлежно да се оправдае освобождаването от данъчно облагане на приходите от дялови участия, които не са били изобщо обложени на равнище дъщерно дружество.

2. По селективността на равнището на групата Engie

- 87 По-нататък Комисията твърди, че без да се засяга заключението относно наличието на селективно предимство на равнище холдингови дружества, според съображения 237—244 от обжалваното решение селективността на разглежданите ПДС се установявала също така и от анализ на равнището на групата Engie, съставена от засегнатите холдингови дружества, посредническите дружества и дъщерните дружества. Този подход бил оправдан от факта, че след 2015 г. засегнатите холдингови дружества, посредническите дружества и дъщерните дружества формират едно и също обединение за данъчни цели. Според Комисията, доколкото анализът на икономическите последици от държавните мерки трябвало да се извърши спрямо предприятията, а не спрямо отделните правни субекти, във всички случаи следва да се приеме, че засегнатите холдингови дружества, посредническите дружества и дъщерните 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 са се отнасяли до данъчното третиране на съвкупността от правни субекти в групата Engie и от друга страна, че икономическото предимство, от което се е възползвала тази група на равнището на засегнатите холдингови дружества, се изразява в съчетанието от освобождаване от данъчно облагане на приходите от дялови участия на равнището на посочените дружества и приспадане на начисленията върху ZORA като разходи на равнището на дъщерните дружества.
- 88 Според Комисията разглежданите ПДС предоставяли селективно предимство на групата Engie, тъй като дерогирали 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 техните счетоводни отчети.
- 89 Всъщност Комисията отбелязва, че 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 е компенсирано с увеличение на данъчната тежест на равнището на засегнатите холдингови дружества или с реално увеличение на облагаемите приходи на посредническите дружества, което на практика довело до намаляване на общите облагаеми приходи на групата Engie в Люксембург.
- 90 Според Комисията други групи дружества, които са в сходно правно и фактическо положение, не могли да получат намаление на комбинирания облагаеми приходи, независимо от финансовия инструмент, използвания договор или размера на възнаграждението.
- 91 Според Комисията същото се отнася и до групите дружества, които са използвали пряк ZORA. Член 22 bis, втора алинея от LIR, цитиран в съображение 89 от обжалваното решение, не се прилагал към начисленията върху ZORA и дори да се предположи, че се прилага, той можел да доведе единствено до отсрочване на данъчното облагане.

3. По селективността вследствие от неприлагане на разпоредбата относно злоупотребата със закона

- 92 Накрая, Комисията добавя в съображения 289—312 от обжалваното решение като алтернатива, че разглежданите ПДС дерогират от люксембургската данъчна разпоредба относно злоупотребата със закона, както е цитирана в съображение 90 от обжалваното решение. Според Комисията създадената структура на финансиране водела до злоупотреба. Четирите критерия, установени от люксембургската съдебна практика, чрез които се характеризира злоупотребата със закона, били изпълнени според нея, а именно използването на форми или институти от частното право, намаляване на данъчната тежест, използването на неподходящ правен способ или липсата на извънданъчни аргументи.
- 93 По-точно, що се отнася до последните два критерия, от една страна Комисията подчертава, че предпочетеният от групата Engie правен способ довел до почти пълно необлагане на печалбата, реализирана от дъщерните дружества в Люксембург, което не би било възможно, ако прехвърлянето на секторите на дейност беше извършено посредством капиталов или заемен инструмент между дъщерните дружества и засегнатите холдингови дружества. От друга страна, не съществувал реален икономически мотив, който да дава на групата Engie достатъчно икономическо предимство, освен реализирането на значителни данъчни икономии, за да предпочете тя създадените сложни схеми за финансиране, одобрени с разглежданите ПДС.

4. По липсата на обосновка

- 94 В съображения 285—287 от обжалваното решение Комисията посочва, че тъй като Великото херцогство Люксембург не представя никаква обосновка за благоприятното третиране, одобрено с разглежданите ПДС, 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.

Г. По нарушаването на конкуренцията

- 95 В съображение 160 от обжалваното решение Комисията уточнява, че доколкото групата Engie извършва дейност в секторите на електроенергията, природния газ и втечнения природен газ, услугите за енергийна ефективност и други свързани пазари в няколко държави членки, предоставеното въз основа на разглежданите ПДС данъчно третиране освободило посочената група от данъчна тежест, която тя поначало е трябвало да понесе в текущото управление на дейностите си. Като укрепвали положението на групата Engie, разглежданите ПДС нарушили или заплашвали да нарушат конкуренцията.

Д. По бенефициера на помощта

- 96 В съображения 314—318 от обжалваното решение Комисията приема, че всички дружества от групата Engie също са се ползвали от селективното предимство, от което се е ползвала групата Engie на равнището на засегнатите холдингови дружества, доколкото то е предоставило допълнителни финансови ресурси на групата като цяло. Макар посочената

група да е организирана в отделни юридически лица и разглежданите ПДС да са се отнасяли до данъчното третиране на отделни правни субекти, според Комисията тя трябва да се счита за една стопанска единица, а именно едно и също предприятие, бенефициер на държавна помощ.

Е. По възстановяването на помощта

- 97 В съображения 318—365 от обжалваното решение Комисията подчертава, че тъй като държавната помощ е несъвместима с вътрешния пазар и е неправомерна, Великото херцогство Люксембург трябва да 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 правоприемници, както и да не прилага разглежданите ПДС по отношение на освобождаването от данъчно облагане на приходите от дялови участия, от което евентуално са се възползвали засегнатите холдингови дружества при пълното преобразуване на сключения в полза на дъщерните дружества ZORA.
- 98 Комисията счита, че такова възстановяване не нарушава принципите на правна сигурност, на защита на оправданите правни очаквания, на равно третиране и на добра администрация. Тя също така отхвърля оплакванията на Великото херцогство Люксембург и на Engie за процесуални нарушения, допуснати в официалната процедура по разследване. Според нея техните процесуални права са били напълно спазени.

III. Производство и искания на страните

А. По писмената фаза на производството по дело Т-516/18

- 99 Жалбата на Великото херцогство Люксембург, постъпила в секретариата на Общия съд на 30 август 2018 г., е регистрирана като дело Т-516/18.
- 100 На 23 ноември 2018 г. Комисията подава писмена защита.

1. По съдебния състав

- 101 С решение на Общия съд от 28 септември 2018 г. дело Т-516/16 е разпределено на седми състав на Общия съд в предходния му персонален състав.
- 102 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 дело Т-516/18 да бъде разгледано от разширен състав. С решение на Общия съд от 13 февруари 2019 г. искането на Великото херцогство Люксембург е разгледано и дело Т-516/18 е преразпределено на седми разширен състав в предходния му персонален състав.
- 103 С решение на Общия съд от 16 октомври 2019 г. дело Т-516/18 е разпределено на втори разширен състав на основание член 27, параграф 5 от Процедурния правилник.

104 Тъй като един от членовете на втори разширен състав е възпрепятстван да заседава, с решение от 21 януари 2020 г. председателят на Общия съд определя себе си като заместник и като изпълняващ функцията на председател на втори разширен състав.

2. По искането за встъпване

105 С акт, подаден в секретариата на Общия съд на 20 декември 2018 г., Ирландия моли съгласно членове 142 и 143 от Процедурния правилник да встъпи в производството в подкрепа на исканията на Великото херцогство Люксембург.

106 С определение от 15 февруари 2019 г. председателят на седми разширен състав на Общия съд уважава молбата за встъпване на Ирландия.

107 С акт, подаден в секретариата на Общия съд на 12 април 2019 г., Ирландия представя изявление при встъпване.

3. По искането за поверително третиране

108 На 30 януари 2018 г. и 18 февруари 2019 г. Великото херцогство Люксембург иска поверително третиране спрямо Ирландия на някои от приложенията към жалбата и що се отнася до писмената реплика.

109 След допускането на Ирландия като встъпила страна, тя получава само неповерителните варианти на процесуалните документи и не прави възражение срещу исканията за поверително третиране спрямо нея.

4. По исканията на страните

110 Великото херцогство Люксембург иска от Общия съд:

- като главно искане, да отмени обжалваното решение,
- при условията на евентуалност, да отмени член 2 от обжалваното решение,
- да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.

111 Комисията иска от Общия съд:

- да отхвърли жалбата,
- да осъди жалбоподателя да заплати съдебните разноски.

112 Ирландия иска от Общия съд да отмени изцяло или частично обжалваното решение в съответствие с исканията на Великото херцогство Люксембург.

Б. По писмената фаза на производството по дело Т-525/18

- 113 Жалбата на Engie, постъпила в секретариата на Общия съд на 4 септември 2018 г., е регистрирана като дело Т-525/18.
- 114 На 14 декември 2018 г. Комисията подава писмена защита.
- 115 На 4 юни 2019 г. Engie прави искане съгласно член 106, параграф 2 от Процедурния правилник да бъде изслушано в рамките на съдебно заседание за изслушване на устните състезания.

1. По съдебния състав

- 116 С решение на Общия съд от 28 септември 2018 г. дело Т-525/18 е разпределено на седми състав на Общия съд в предходния му персонален състав.
- 117 С решение на Общия съд от 11 септември 2019 г. дело Т-525/18 е преразпределено на седми разширен състав в предходния му персонален състав на основание член 28 от Процедурния правилник.
- 118 С решение на Общия съд от 16 октомври 2019 г. дело Т-525/18 е разпределено на втори разширен състав на основание член 27, параграф 5 от Процедурния правилник.
- 119 Тъй като един от членовете на втори разширен състав е възпрепятстван да заседава, с решение от 21 януари 2020 г. председателят на Общия съд определя себе си като заместник и като изпълняващ функцията на председател на втори разширен състав.

2. По искането за поверително третиране

- 120 На 3 юли 2019 г. Engie иска от Общия съд в случай, че настоящото дело бъде съединено с дело Т-516/18, поверително третиране спрямо встъпилата по последното дело Ирландия на приложения А.1 и А.9 към жалбата, както и на приложение С.1 към писмената реплика.
- 121 На 3 юли 2019 г. Engie подава в секретариата на Общия съд поверителните варианти на приложенията към жалбата и към писмената реплика.

3. По исканията на страните

- 122 Engie иска от Общия съд:
- като главно искане, да отмени обжалваното решение,
 - при условията на евентуалност, да отмени член 2 от обжалваното решение,
 - да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.

123 Комисията иска от Общия съд:

- да отхвърли жалбата,
- да осъди ответника да заплати съдебните разноски.

IV. От правна страна

A. По съединяването на дела Т-516/18 и Т-525/18 и отговора на исканията за поверително третиране

- 124 С актове, подадени в секретариата на Общия съд съответно на 4 и 25 юни 2019 г., Engie и Великото херцогство Люксембург искат съединяване на дела Т-516/18 и Т-525/18 за целите на устната фаза на производството и на съдебния акт, с който се слага край на производството.
- 125 Комисията и Ирландия не правят възражения срещу съединяването на дела Т-516/18 и Т-525/18.
- 126 С определение на председателя на втори разширен състав на Общия съд от 12 юни 2020 г. след изслушване на страните дела Т-516/18 и Т-525/18 са съединени за целите на устната фаза на производството на основание член 68, параграф 1 от Процедурния правилник. Със същото определение е решено поверителните данни да бъдат изключени от преписката, до която има достъп Ирландия.
- 127 С определение на Общия съд от 28 септември 2020 г. устната фаза на производството по съединени дела Т-516/18 и Т-525/18 е възобновена, за да бъде поставен чрез процесуално-организационни действия въпрос на Комисията относно съединяването на посочените дела за целите на съдебния акт, с който се слага край на производството.
- 128 С оглед на риска от евентуално екстраполиране на някои от доводите на страните, Комисията изразява резерви относно съединяването на дела Т-516/18 и Т-525/18. Въпреки това Общият съд счита за уместно, предвид връзката помежду им, да ги съедини за целите на решението, с което се слага край на производството, на основание член 68 от Процедурния правилник, и отново да изключи поверителните данни от преписката, до която има достъп Ирландия.

Б. По същество

- 129 В подкрепа на жалбата си по дело Т-516/18 Великото херцогство Люксембург излага по същество шест основания:
- първо, погрешна преценка на селективността на разглежданите ПДС,
 - второ, нарушение на понятието за предимство,
 - трето, прикрита данъчна хармонизация,

- четвърто, нарушение на процесуалните права,
 - пето, изложено при условията на евентуалност, нарушение на общите принципи на правото на Европейския съюз в областта на възстановяване на предполагаемо предоставените помощи,
 - шесто, нарушение на задължението за мотивиране.
- 130 В подкрепа на жалбата си по дело Т-525/18 Engie излага по същество осем основания:
- първо, липса на отговорност на държавата за разглежданите ПДС,
 - второ, нарушение на понятието за предимство,
 - трето, погрешна преценка на селективността на разглежданите ПДС,
 - четвърто, погрешно квалифициране на разглежданите ПДС като индивидуални помощи,
 - пето, с което по същество се твърди прикрита данъчна хармонизация,
 - шесто, нарушение на процесуалните права,
 - седмо, изтъкнато при условията на евентуалност, нарушение на общите принципи на правото на Съюза в рамките на възстановяване на предполагаемо предоставените помощи,
 - осмо, нарушение на задължението за мотивиране.
- 131 За целите на настоящото решение е уместно най-напред да се разгледат по същество основанията, първо, с които се твърди прикрита данъчна хармонизация, доколкото при утвърдителен отговор Комисията не би била компетентна да преценява разглежданите ПДС с оглед на законодателството в областта на държавните помощи, второ, с които се оспорва спазването от страна на Комисията на нейното задължение за мотивиране и трето, тези, които се отнасят до твърдения за нарушение на процесуалните права.
- 132 На второ място ще бъдат разгледани основанията, отнасящи се до липсата на отговорност на Великото херцогство Люксембург за разглежданите ПДС, до липсата на селективно предимство, до неправилното квалифициране на разглежданите ПДС като индивидуални помощи и до неправилното разпореждане за възстановяване на помощите, за които се твърди, че са предоставени.
- 1. По петото основание по дело Т-525/18 и по третото основание по дело Т-516/18, с които по същество се твърди наличие на прикрита данъчна хармонизация***
- 133 Петото основание на жалбата по дело Т-525/18 се разделя по същество на две части. В първата част Engie изтъква нарушение на членове 3—5 и 113—117 ДФЕС, а във втората — злоупотреба с власт от страна на Комисията. По дело Т-516/18 Великото херцогство Люксембург от своя страна твърди прикрита данъчна хармонизация в нарушение на членове 4 ДЕС и 5 ДЕС.

а) По твърдяното нарушение на членове 4 ДЕС и 5 ДЕС и на членове 3—5 ДФЕС и 113—117 ДФЕС

- 134 От една страна, Engie твърди, че Комисията се намесила в политиката на Великото херцогство Люксембург в данъчната област, доколкото квалифицирала разглежданите ПДС като държавни помощи, макар с тях да се прилагат общи мерки в областта на прякото данъчно облагане, които не създават дискриминация и следователно са лишени от селективност. С това Комисията нарушила членове 3—5 ДФЕС и 113—117 ДФЕС.
- 135 От друга страна, със своето широко разбиране на понятието за селективност Комисията иззела правомощията на Великото херцогство Люксембург при определянето и тълкуването на използваните референтни рамки.
- 136 Великото херцогство Люксембург добавя, че като наложила своето собствено тълкуване на люксембургското данъчно право и на това каква би трябвало да е неговата цел, Комисията злоупотребила с правилата в областта на държавните помощи в нарушение на суверенното правомощие на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане и на принципите относно разпределението на правомощията между държавите членки и Съюза.
- 137 Комисията оспорва основателността на всички тези доводи. Тя подчертава по-специално задължението на държавите членки да спазват правото на Съюза като цяло, и в частност правото в областта на държавните помощи, при упражняване на своята запазена компетентност в областта на прякото данъчно облагане. Тя набляга и на обстоятелството, че обжалваното решение по никакъв начин не поставя под съмнение компетентността на Великото херцогство Люксембург да определи своята собствена система за данъчно облагане.
- 138 В това отношение следва да се напомни, че съгласно постоянната съдебна практика, 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 (вж. решение от 12 юли 2012 г., Комисия/Испания, С-269/09, ЕУ:С:2012:439, т. 47 и цитираната съдебна практика).
- 139 Така намесата на държавите членки в областите, в които няма хармонизация в Съюза, каквато е прякото данъчно облагане, не е изключена от приложното поле на правната уредба, отнасяща се до контрола на държавните помощи. Ето защо Комисията може да квалифицира една данъчна мярка като държавна помощ, стига да са изпълнени всички условия за такова квалифициране (решение от 25 март 2015 г., Белгия/Комисия, Т-538/11, ЕУ:Т:2015:188, т. 65 и 66; вж. в този смисъл и решения от 2 юли 1974 г., Италия/Комисия, 173/73, ЕУ:С:1974:71, т. 28 и от 22 юни 2006 г., Белгия и Forum 187/Комисия, С-182/03 и С-217/03, ЕУ:С:2006:416, т. 81).
- 140 Всъщност, 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 (вж. в този смисъл решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство, С-106/09 Р и С-107/09 Р, ЕУ:С:2011:732, т. 104).

- 141 От гореизложеното следва, 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 ПДС са държавни помощи, и ако това е така, дали същите са съвместими с вътрешния пазар по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.
- 142 Ето защо Engie и Великото херцогство Люксембург погрешно твърдят, че Комисията се е намесила в политиката на последното в областта на данъчното облагане, при положение че Комисията единствено е упражнила своите правомощия по член 107 ДФЕС като е разгледала въпроса дали разглежданите ПДС са в съответствие с правото в областта на държавните помощи.
- 143 Изложенияте от Engie и Великото херцогство Люксембург доводи не могат да поставят под съмнение този извод.
- 144 Първо, обратно на твърденията на Engie и Великото херцогство Люксембург, при доказване на селективността на разглежданите ПДС Комисията не е наложила свое собствено тълкуване на люксембургското данъчно право. Всъщност Комисията се е придържала стриктно към разпоредбите на люксембургското данъчно право, представени от нея в съображения 78—90 от обжалваното решение. Именно въз основа на разпоредбите на люксембургското данъчно право, Комисията по-конкретно е определила отделните използвани референтни рамки, както се установява от съображения 171—176, 200—205, 245 и 292—298 от обжалваното решение.
- 145 Освен това при своята проверка Комисията не се е основавала на свое собствено тълкуване на люксембургските данъчни норми, а на тълкуването на люксембургските данъчни органи, както се установява по-конкретно от съображение 283 от обжалваното решение.
- 146 От това следва, че Комисията е обсъдила разглежданите ПДС не в светлината на своето собствено тълкуване на люксембургските данъчни норми, а на разпоредбите от люксембургското данъчно право, така както са прилагани от люксембургските данъчни органи.
- 147 Второ, Комисията не е нарушила запазената компетентност на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане само поради това, че е извършила своя собствена проверка на разглежданите ПДС с оглед на люксембургските данъчни разпоредби, за да установи дали посочените ПДС предоставят селективно предимство на своите бенефициери.
- 148 Всъщност от съдебната практика, посочена по-горе в точка 138, наистина следва, че при сегашното състояние на правото на Съюза Комисията не разполага с компетентност, която да ѝ позволи да определя самостоятелно правилата в областта на прякото корпоративно данъчно облагане, като се абстрахира от националните данъчни разпоредби.
- 149 Въпреки това, макар т.нар. „обичайно“ данъчно облагане да се определя от националните данъчни разпоредби, а самото наличие на селективно предимство да трябва да се установи спрямо него, това не означава, както е припомнено по-горе в точка 139, че данъчни мерки, които създават на практика дискриминация между дружества, които се намират в сходно положение от гледна точка на преследваната от тези данъчни мерки цел, не могат да попаднат в приложното поле на член 107, параграф 1 ДФЕС.

- 150 Така, проверявайки дали разглежданите ПДС са в съответствие с правилата в областта на държавните помощи, Комисията е можела единствено да извърши преценка на т.нар. „обичайно“ данъчно облагане, дефинирано от люксембургското данъчно право, както се прилага от люксембургските данъчни органи. По този начин тя не е извършила никаква „данъчна хармонизация“, а е упражнила правомощията, предоставени ѝ от член 107, параграф 1 ДФЕС.
- 151 Всъщност 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.
- 152 Трето, твърдението, че евентуална дискриминация в полза на Engie не е доказана, е несъстоятелно за целите на установяване на евентуалната липса на компетентност на Комисията. Обратно, такъв довод цели да покаже нарушение от страна на Комисията на член 107 ДФЕС при самото упражняване на нейната компетентност.
- 153 При тези обстоятелства Комисията не е нарушила нито членове 4 и 5 ДЕС, нито членове 3—5 ДФЕС и 113—117 ДФЕС при приемане на обжалваното решение.

б) По твърдяната злоупотреба с власт

- 154 Според Engie Комисията използвала правомощията, предоставени ѝ от членове 107 ДФЕС и 108 ДФЕС, за да принуди Великото херцогство Люксембург да промени своята данъчна политика „в областта на освобождаването от данъчно облагане на печалбата“, и че така разполагала със средствата непряко да извърши данъчна хармонизация.
- 155 За преследването на скритата цел за данъчна хармонизация свидетелствали определянето на референтна рамка за установяване на селективността на разглежданите ПДС с оглед на цел, дефинирана по собствено усмотрение, неотчитането от страна на Комисията на принципа за законоустановеност на данъците, на данъчното третиране на трансграничните положения и на специфичното естество на ZORA, тълкуването от страна на Комисията на критериите за злоупотреба със закона, както и приемането на обжалваното решение по едно и също време с внасянето в люксембургската *Chambre des députés* (Камара на депутатите) на проектозакон за изменение на член 22 bis от LIR.
- 156 Комисията оспорва основателността на всички тези доводи. Тя изтъква, че доколкото обжалваното решение не е мярка за хармонизация, тя не може бъде упреквана изобщо в злоупотреба с власт.
- 157 В това отношение следва да се припомни, че даден акт е опорочен поради злоупотреба с власт само ако въз основа на обективни, относими и непротиворечиви доказателства изглежда, че е бил приет с единствената или поне определяща цел да постигне цели, различни от целите, с оглед на които е предоставено съответното правомощие или да избегне процедура, специално предвидена от Договора (решения от 16 април 2013 г., Испания и Италия/Съвет, С-274/11 и С-295/11, EU:С:2013:240, т. 33 и от 12 юли 2018 г., РА/Парламент, Т-608/16, непубликувано, EU:Т:2018:440, т. 42).

- 158 Освен това по силата на член 108ДФЕС Комисията е компетентна да провери съвместимостта с вътрешния пазар на държавните мерки, които представляват държавни помощи.
- 159 В случая Комисията обаче не може да бъде упреknата в злоупотреба с власт при приемане на обжалваното решение, което след проведената официална процедура по разследване на разглежданите ПДС е имало за цел да установи, че посредством тези ПДС Великото херцогство Люксембург е предоставило държавна помощ, несъвместима с вътрешния пазар.
- 160 От една страна, обжалваното решение не може да се счита за мярка за прикрита данъчна хармонизация, както беше посочено по-горе в точка 153.
- 161 Що се отнася по-специално до внасянето в люксембургската *Chambre des députés* (Камера на депутатите) на законопроект за изменение на член 22 bis от LIR по едно и също време с приемането на обжалваното решение, следва да се отбележи, че Engie не представя никакви данни, които да сочат по какъв начин тази законодателна инициатива на Великото херцогство Люксембург би била индиция за злоупотреба с власт от страна на Комисията. Ето защо самото изменение на член 22 bis от LIR от страна на Великото херцогство Люксембург не би могло да се счита за достатъчна индиция за такава злоупотреба с власт.
- 162 От друга страна, останалите индиции, изложени от Engie в подкрепа на твърденията за евентуална злоупотреба с власт, имат за цел преди всичко да оспорят преценката на Комисията за селективността на разглежданите ПДС и следователно са неотнoсими за целите на доказване на твърдяната злоупотреба с власт по смисъла на съдебната практика, цитирана по-горе в точка 157.
- 163 Поради това доводът за злоупотреба с власт, а следователно и петото основание на жалбата по дело T-525/18 и третото основание на жалбата по дело T-516/18, следва да бъдат отхвърлени по същество.

2. По осмото основание на жалбата по дело T-525/18 и по шестото основание на жалбата по дело T-516/18, с които се твърди нарушение на задължението за мотивиране

- 164 Великото херцогство Люксембург и Engie излагат множество пропуски при доказване на селективността на разглежданите ПДС в обжалваното решение. Така Комисията не мотивирала в достатъчна степен нито своята преценка относно наличието на селективно предимство в полза на засегнатите холдингови дружества, нито преценката относно наличието на селективно предимство поради неприлагането от страна на Великото херцогство Люксембург на разпоредбата относно злоупотребата със закона.
- 165 Engie добавя, че Комисията не е изпълнила задължението си за мотивиране, тъй като не изложила ясно мотивите, които я накарали да не вземе предвид факта, че и други предприятия са се ползвали от идентично данъчно третиране като дружествата от групата Engie.

- 166 В по-общ план, липсата на позовавания на разпоредбите и на административната и съдебна практика, както и липсата на доказателства за по-ранни предварителни данъчни становища в различен смисъл, показвали неизпълнението от страна на Комисията на нейното задължение за мотивиране.
- 167 Комисията оспорва основателността на всички тези доводи. Тя твърди, че Engie и Великото херцогство Люксембург по никакъв начин не посочват евентуалните пропуски в обжалваното решение. Тя отбелязва също така, че Engie е било в състояние да разбере нейните съображения и да ги оспори надлежно пред Общия съд.
- 168 В това отношение следва да се припомни, че мотивите трябва да дадат възможност на заинтересованите лица да се запознаят с основанията за взетата мярка, за да могат, от една страна, да защитят правата си и да проверят дали решението е основателно или не, а от друга страна, да позволят на съда на Съюза да упражни своя контрол за законосъобразност. Не се изисква мотивите да уточняват всички релевантни фактически и правни обстоятелства, доколкото въпросът дали мотивите на даден акт отговарят на изискванията на член 296 ДФЕС следва да се преценява с оглед не само на текста, но и на контекста, както и на съвкупността от правни норми, уреждащи съответната материя (решения от 15 юни 2005 г., *Corsica Ferries France/Комисия*, Т-349/03, ЕУ:Т:2005:221, т. 62—63, от 16 октомври 2014 г., *Eurallumina/Комисия*, Т-308/11, непубликувано, ЕУ:Т:2014:894, т. 44 и от 6 май 2019 г., *Scor/Комисия*, Т-135/17, непубликувано, ЕУ:Т:2019:287, т. 80).
- 169 В частност Комисията не е длъжна да изрази позиция по всички доводи, приведени пред нея от заинтересованите лица, а за нея е достатъчно да изложи фактите и правните съображения, които са от съществено значение в структурата на решението (решения от 15 юни 2005 г., *Corsica Ferries France/Комисия*, Т-349/03, ЕУ:Т:2005:221, т. 64, от 16 октомври 2014 г., *Eurallumina/Комисия*, Т-308/11, непубликувано, ЕУ:Т:2014:894, т. 44 и от 6 май 2019 г., *Scor/Комисия*, Т-135/17, непубликувано, ЕУ:Т:2019:287, т. 80).
- 170 В настоящия случай, освен обстоятелството, че Engie и Великото херцогство Люксембург са били тясно привлечени към официалната процедура по разследване, необходимо е най-напред да се посочи, че от техните писмени изявления до Общия съд се установява, че са били в състояние ефикасно да оспорят основателността на обжалваното решение.
- 171 По-нататък, обжалваното решение няма пропуски, които да не позволяват на Общия съд да упражни в пълен обем своя контрол за законосъобразност.
- 172 Всъщност от обжалваното решение се установява, че Комисията е изложила достатъчно мотиви от фактическа и правна страна защо счита, че в случая разглежданите ПДС са част от фактическия състав на държавна помощ, несъвместима с вътрешния пазар по смисъла на член 107 ДФЕС.
- 173 По-специално, що се отнася до третото условие за наличието на селективно предимство, в случая в точка 6.2 от обжалваното решение (съображения 163—236 от посоченото решение) Комисията обяснява причините, поради които счита, че е налице селективно предимство в полза на групата Engie на равнище холдингови дружества.
- 174 По същество Комисията счита, че разглежданите ПДС предоставят селективно предимство на засегнатите холдингови дружества, като дерогират, първо, от референтна рамка, разширена до люксембургската система за корпоративно данъчно облагане, и второ, от

референтна рамка, ограничена до люксембургските разпоредби относно облагането на разпределението на печалбата и освобождаването от облагане на приходите от дялови участия.

- 175 В точка 6.3 от обжалваното решение (съображения 237—288 от посоченото решение) Комисията уточнява мотивите, въз основа на които счита, че е налице селективно предимство поради преференциалното данъчно третиране на групата Engie. Според Комисията това е така, доколкото данъчната тежест на групата Engie, състояща се от дъщерните дружества, посредническите дружества и холдинговите дружества, е била намалена вследствие от разглежданите ПДС, докато по принцип тази данъчна тежест е трябвало да остане постоянна на равнището на групата. Според Комисията още с намаляването на данъчната тежест има дерогация от люксембургската система за корпоративно данъчно облагане.
- 176 В точка 6.4 от обжалваното решение (съображения 289—312 от посоченото решение) Комисията посочва и причините, поради които счита, че е налице селективно предимство в резултат от неприлагането на разпоредбата относно злоупотребата със закона.
- 177 Като обосновава своята преценка с критериите за злоупотреба със закона, както са изведени от люксембургската административна и съдебна практика, Комисията иска да докаже, че всеки от тези критерии в случая е надлежно изпълнен. Също така, че поради неприлагането на разпоредбата относно злоупотребата със закона от страна на люксембургската данъчна администрация, Великото херцогство Люксембург е предоставило селективно предимство на засегнатите холдингови дружества.
- 178 Накрая, невземането под внимание на люксембургската административна практика в областта на предварителните данъчни становища от страна на Комисията или невземането под внимание на предприятията, които потенциално са ползвали същото предимство като дружествата от групата Engie, не би могло да доведе до установяване на неизпълнение на задължението за мотивиране от страна на Комисията. Такъв довод всъщност цели да оспори обжалваното решение не по форма, а по същество.
- 179 Ето защо осмото основание на жалбата по дело T-525/18 и шестото основание на жалбата по дело T-516/18, с които се твърди нарушение на задължението за мотивиране, следва да се отхвърлят по същество.

3. По шестото основание на жалбата по дело T-525/18 и четвъртото основание на жалбата по дело T-516/18, с които се твърди нарушение на процесуалните права

- 180 И Engie, и Великото херцогство Люксембург упрекват Комисията, че е нарушила техните процесуални права.
- 181 На първо място, Engie твърди, че Комисията е нарушила неговите процесуални права, тъй като не му предала отговора на Великото херцогство Люксембург на писмото на Комисията от 22 март 2017 г. Този отговор е можел да позволи на Engie да се защити по-добре, доколкото в него се посочвало, че други предприятия се ползват от идентично данъчно третиране.

- 182 По-конкретно тази информация била от съществено значение за установяването на селективно предимство вследствие на индивидуалното прилагане на данъчен режим по общото право, съгласно решение от 12 ноември 2013 г., MOL/Комисия (Т-499/10, ЕУ:Т:2013:592), и скорошната практика на Комисията по вземане на решения в областта на предварителните данъчни становища.
- 183 В това отношение от съдебната практика на Съда е видно, че заинтересованите страни, различни от засегнатата държава членка, в процедурата по контрол над държавните помощи имат възможност единствено да изпращат на Комисията цялата информация, предназначена да даде яснота на Комисията при бъдещите ѝ действия, и не биха могли да претендират за участие в обсъждане с Комисията при условията на състезателност, каквато възможност е предвидена в полза на посочената държава членка (решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство, С-106/09 Р и С-107/09 Р, ЕУ:С:2011:732, т. 181).
- 184 Така независимо от представените от Engie доводи с цел оправдаване на необходимостта, каквато според него имало, да му се изпрати отговорът на Великото херцогство Люксембург, то не би могло да претендира за участие в обсъждане с Комисията при условията на състезателност, нито да изисква от нея да му съобщи отговорите на останалите страни в процедурата.
- 185 Единствената възможност на заинтересованите страни, различни от засегнатата държава членка, всъщност е да представят коментари по своя инициатива или в отговор на документите и въпросите, изпратени от Комисията в официалната процедура по разследване. В това отношение, както беше посочено по-горе в точки 56—62, следва да се приеме, че Engie се е възползвало от тази възможност, тъй като неколкократно е представило коментари в рамките на официалната процедура по разследване.
- 186 На второ място Engie и Великото херцогство Люксембург твърдят, че Комисията нарушила техните процесуални права поради факта, че по същество не е прието ново решение за откриване на процедурата, или поне решение за поправка. Такова решение щяло да позволи да се отстранят неточностите в решението за откриване на процедурата и страните надлежно да изложат коментарите си в хода на административната процедура по съображенията, възприети в обжалваното решение *in fine* с цел установяване на селективността на разглежданите ПДС.
- 187 Всъщност измененията, направени от Комисията в обжалваното решение, не могли да се предвидят. Според Engie Комисията не се ограничила само до това да развие своите съображения, но освен това променила основните твърдения за нарушения и самия предмет на решението.
- 188 Великото херцогство Люксембург уточнява, че макар ситуацията да изисквала това, Комисията не приела нито ново решение за откриване на процедурата, нито решение за поправка, с което нарушила неговото право на защита, както и 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 и поправка в ОВ L 186, 19.7.2017 г., стр. 17).

- 189 Великото херцогство Люксембург добавя, че Комисията е обосновала обжалваното решение единствено със съображения, които са изложени непълно в решението за откриване на процедурата и които, изглежда, се вписвали в рамките на твърдения за нарушения, които тя не поддържала по-нататък. При достатъчно обосновани твърдения за нарушения, то е можело да представи повече данни, за да бъде приетото решение различно.
- 190 Освен това според Великото херцогство Люксембург писмото на Комисията от 11 декември 2017 г., което не било решение за поправка, не отстранило нито едно от двусмислията в решението за откриване на процедурата.
- 191 Комисията оспорва основателността на всички тези доводи. В светлината на съдебната практика тя изтъква, че е можела да коригира позицията си между решението за откриване на процедурата и крайното решение, без да е необходимо да открива отново официалната процедура по разследване, и добавя по същество, че решението за откриване на процедурата разглежда всички твърдения, повдигнати в обжалваното решение.
- 192 В това отношение следва да се припомни, че според постоянната съдебна практика спазването на правото на защита в рамките на официалната процедура по разследване, водена по силата на член 108, параграф 2 ДФЕС, изисква на държавата членка да е била дадена възможност да изложи ефективно своята гледна точка относно истинността и релевантността на твърдените факти и относно документите, приети от Комисията в подкрепа на твърдението ѝ за наличието на нарушение на правото на Съюза, както и относно коментарите, представени от трети заинтересовани страни, в съответствие с член 108, параграф 2 ДФЕС. Доколкото държавата членка не е получила възможност да изрази становище по тези коментари, Комисията не може да ги вземе предвид в решението си срещу тази държава (вж. решение от 13 декември 2017 г., Гърция/Комисия, Т-314/15, непубликувано, EU:T:2017:903, т. 25 и цитираната съдебна практика).
- 193 Съгласно член 6 от Регламент 2015/1589, когато Комисията реши да започне официална процедура по разследване, решението за откриване на процедурата може да се сведе до обобщаване на релевантните фактически и правни въпроси, което включва предварителна оценка на разглежданата държавна мярка с цел да се определи дали тя има характера на помощ, и да се изложат основанията, пораждащи съмнения относно съвместимостта ѝ с вътрешния пазар (вж. в този смисъл решение от 13 декември 2017 г., Гърция/Комисия, Т-314/15, непубликувано, EU:T:2017:903, т. 26).
- 194 Необходимо е също така да се отбележи, че официалната процедура по разследване позволява да се задълбочат и изяснят повдигнатите в решението за откриване на процедурата твърдения.
- 195 От член 9 от Регламент 2015/1589 следва, че след провеждане на официалната процедура по разследване изводите на Комисията може да претърпят промяна, тъй като тя може в крайна сметка да реши, че мярката не представлява помощ или че са отхвърлени съмненията относно нейната несъвместимост. От това следва, че крайното решение може в известна степен да се разминава с решението за откриване на процедурата, без обаче това да опорочава крайното решение (вж. в този смисъл решение от 13 декември 2017 г., Гърция/Комисия, Т-314/15, непубликувано, EU:T:2017:903, т. 27).

- 196 В случая обаче е необходимо преди всичко останало да се отбележи, че в решението за откриване на процедурата Комисията е направила предварителен извод за наличие на селективно предимство в полза както на дъщерните дружества, тоест LNG Supply и GSTM, така и в полза на групата Engie като цяло.
- 197 Така Комисията твърди главно, че разглежданите ПДС позволяват необлагането на начисленията върху ZORA и по този начин дерогират от член 109, първа алинея и от член 164 от LIR — данъчните разпоредби, приложими спрямо всички дружества, подлежащи на данъчно облагане в Люксембург.
- 198 При условията на евентуалност Комисията счита от една страна, че разглежданите ПДС дерогират от разпоредбите относно данъчното облагане на капиталовите печалби в резултат от заем, конвертируем в акции, тоест членове 22 bis и 97 от LIR, доколкото одобряват необлагането на приходите на дъщерните дружества, като приравняват начисленията върху ZORA на подлежащи на приспадане лихви.
- 199 От друга страна Комисията изтъква, че комбинираният ефект на дерогациите от членове 22 bis и 109 от LIR, който позволява необлагането на начисленията върху ZORA, води до дерогация от разпоредбата относно злоупотребата със закона.
- 200 След припомнянето на тези съображения, най-напред е необходимо да се посочи, че наистина в обжалваното решение Комисията не е възпроизвела цялата аргументация, развита на етапа на решението за откриване на процедурата във връзка с анализа на селективността на разглежданите ПДС.
- 201 Това обаче не означава, че това ограничаване на обхвата на анализа на Комисията трябва да се тълкува като промяна в предмета на решението за откриване на процедурата, който остава съответствието на разглежданите ПДС с правото в областта на държавните помощи.
- 202 По-нататък, отправните точки на възприетия *in fine* в обжалваното решение анализ на селективността на разглежданите ПДС се съдържат в решението за откриване на процедурата, което Engie и Великото херцогство Люксембург не оспорват.
- 203 Всъщност, както е посочено в съображения 91—100 от обжалваното решение, решението за откриване на процедурата е идентифицирало като елементи, които могат да водят до селективно предимство, от една страна, възможността дадено дъщерно дружество, получило ZORA, да приспадне начисленията върху ZORA под формата на лихви на основание член 109 от LIR и от друга страна, прилагането в конкретния случай на член 22 bis от LIR, доколкото той може да позволи необлагането на посочените начисления в момента на преобразуване на разглеждания ZORA. Освен това е идентифициран комбиниран ефект между възможността за приспадане на начисленията върху ZORA на равнище дъщерни дружества и необлагането на съответстващите им приходи на равнището на засегнатите холдингови дружества.
- 204 С други думи, още в решението за откриване на процедурата са посочени неправилното прилагане както на член 166 от LIR на равнището на засегнатите холдингови дружества за приходи от дялови участия, съответстващи от икономическа гледна точка на необложени печалби на равнище дъщерни дружества, така и на член 22 bis от LIR, който няма за цел да

освободи окончателно от данъчно облагане начисленията върху ZORA, а само да отложи тяхното облагане във времето. Също така Комисията вече е посочила неприлагането на разпоредбата относно злоупотребата със закона.

- 205 При това положение, доколкото ключовите елементи, възприети от Комисията в обжалваното решение във връзка с наличието на селективно предимство, вече са били установени в решението за откриване на процедурата, Великото херцогство Люксембург не може да упреква Комисията, че не му е позволила да изложи надлежно своята гледна точка относно наличието на селективно предимство по смисъла на съдебната практика, цитирана по-горе в точка 192.
- 206 Необходимо е да се добави, че с писмо от 11 декември 2017 г. Комисията е искала да уточни в структуриран вид своите съображения и да получи коментари по този повод от Engie и от Великото херцогство Люксембург.
- 207 Това се установява ясно от дефинираните референтни рамки, възприети в обжалваното решение за целите на установяване на селективността на разглежданите ПДС както на равнището на засегнатите холдингови дружества, така и на групата Engie.
- 208 Освен това, макар в писмото от 11 декември 2017 г. Комисията да не е синтезирала своята аргументация във връзка с неприлагането на разпоредбата относно злоупотребата със закона, която тя е изложила в решението за откриване на процедурата, тя отново е поканила страните да представят допълнителни коментари по този въпрос.
- 209 Накрая, ограничаването на обхвата на анализа на селективността на разглежданите ПДС в обжалваното решение в сравнение с решението за откриване на процедурата се дължи на кореспонденцията между службите на Комисията, Великото херцогство Люксембург и Engie, което разкрива, ако изобщо е необходимо, самата цел на официалната процедура по разследване, както и ползата и ефикасността на кореспонденцията в хода на посочената процедура.
- 210 Ето защо с оглед на тези съображения, като не е приела ново решение за откриване на процедурата или най-малкото решение за поправка, Комисията в случая не е нарушила процесуалните права на Великото херцогство Люксембург и на Engie.
- 211 Следователно шестото основание на жалбата по дело T-525/18 и четвъртото основание на жалбата по дело T-516/18 следва да се отхвърлят по същество.

4. По първото основание на жалбата по дело T-525/18, с което се твърди липса на използване на ресурси на държавата и липса на отговорност на държавата за разглежданите ПДС

- 212 На първо място, Engie твърди, че не трябвало да се счита, че разглежданите ПДС предполагат намеса на държавата. Всъщност те били факултативни и единствено извеждали стриктните последици от прилагането на люксембургското данъчно право в конкретна ситуация.

- 213 Според Engie този извод не може да се постави под съмнение от неприлагането на разпоредбата относно злоупотребата със закона, доколкото Комисията по никакъв начин не доказала, че практиката на люксембургските власти, за която в случая било установено най-много, че те са се въздържали от намеса, е била различна в сходни случаи.
- 214 В това отношение е необходимо да се напомни, че за да могат да бъдат квалифицирани като „помощи“ по член 107, параграф 1 ДФЕС, предимствата трябва, от една страна, да бъдат пряко или непряко предоставени чрез държавни ресурси и от друга страна, отговорността за тях да се носи от държавата (решение от 28 март 2019 г., Германия/Комисия, С-405/16 Р, ЕУ:С:2019:268, т. 48).
- 215 За да се установи дали държавата носи отговорност за дадена мярка, следва да се прецени дали публичните органи са участвали в приемането на тази мярка (решение от 28 март 2019 г., Германия/Комисия, С-405/16 Р, ЕУ:С:2019:268, т. 49).
- 216 В случая разглежданите ПДС са приети от люксембургската данъчна администрация, както основателно подчертава Комисията в съображение 156 от обжалваното решение.
- 217 Ето защо с оглед дори само на тази констатация не може да се оспорва успешно, че отговорността за посочените ПДС е на Великото херцогство Люксембург.
- 218 На второ място, според Engie разглежданите ПДС не предполагат и ангажиране на държавни ресурси. Всъщност те не водели до намаление на размера на обичайно дължимия данък.
- 219 В това отношение от съдебната практика следва, че не е необходимо във всички случаи да се установява прехвърляне на държавни ресурси, за да може предоставеното на едно или на няколко предприятия предимство да се счете за държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС (решение от 19 март 2013 г., Bouygues и Bouygues Télécom/Комисия и др. и Комисия/Франция и др., С-399/10 Р и С-401/10 Р, ЕУ:С:2013:175, т. 100).
- 220 Така за държавни помощи се считат по-специално други видове намеса, облекчаващи под различна форма тежестите, които обичайно натоварват бюджета на едно предприятие и които, без да са субсидии в строгия смисъл на думата, имат същото естество и последици (решение от 19 март 2013 г., Bouygues и Bouygues Télécom/Комисия и др. и Комисия/Франция и др., С-399/10 Р и С-401/10 Р, ЕУ:С:2013:175, т. 101).
- 221 Както се установява от съображение 158 от обжалваното решение, с разглежданите ПДС люксембургската данъчна администрация е позволила на засегнатите холдингови дружества да не бъдат облагани за някои от своите приходи от дялови участия. С други думи, посочените ПДС облекчават разходите, които обичайно натоварват бюджета на едно предприятие, по смисъла на съдебната практика, цитирана по-горе в точка 220.
- 222 Поради това условието да са използвани държавни ресурси също е изпълнено.
- 223 Ето защо първото основание на жалбата по дело Т-525/18 трябва да се отхвърли по същество.

5. По първото и второто основание на жалбата по дело T-516/18 и по второто и третото основание на жалбата по дело T-525/18, с които по същество се твърдят грешки при преценката и при прилагане на правото при идентифициране на селективното предимство

а) Предварителни бележки

- 224 От съображения 162, 171, 200, 237 и 289 от обжалваното решение става ясно, и Комисията потвърждава това в отговор на въпрос на Общия съд в заседанието за изслушване на устните състезания, че тя доказва, че групата Engie се е ползвала от селективно предимство, като развива четири линии на разсъждение, една от които е представена като алтернатива според съображение 289 от обжалваното решение.
- 225 Така Комисията счита, първо, че разглежданите ПДС предоставят селективно предимство на групата Engie на равнището на засегнатите холдингови дружества, като дерогират от референтна рамка, разширена до люксембургската система за корпоративно данъчно облагане.
- 226 Второ, Комисията счита, че има и селективно предимство, предоставено на групата Engie на равнището на засегнатите холдингови дружества, поради факта че разглежданите ПДС дерогират от референтна рамка, ограничена до люксембургските разпоредби относно облагането на разпределението на печалбата и освобождаването от данъчно облагане на приходите от дялови участия.
- 227 Трето, с оглед на референтна рамка, разширена до люксембургската система за корпоративно данъчно облагане, Комисията приема, че разглежданите ПДС предоставят и селективно предимство в полза на групата Engie, която в случая включва засегнатите холдингови дружества, посредническите дружества и дъщерните дружества.
- 228 Четвърто, при условията на евентуалност Комисията счита, че разглежданите ПДС предоставят селективно предимство на всички дружества от групата Engie, наричани общо в обжалваното решение „Engie“, доколкото дерогират от разпоредбата относно злоупотребата със закона, която е неразделна част от референтната рамка, разширена до люксембургската система за корпоративно данъчно облагане.
- 229 В своите жалби Engie и Великото херцогство Люксембург оспорват всички съображения на Комисията, с които тя цели да обоснове наличието на селективно предимство в случая. За тази цел жалбоподателите излагат основания и доводи, които макар и да са представени по различен начин в съответните жалби, имат важни прилики по същество.
- 230 В това отношение е необходимо предварително да се припомни, че доколкото определени мотиви на едно решение могат сами по себе си да го обосноват в достатъчна степен, пороците, от които биха могли да страдат други мотиви в акта, във всеки случай не оказват влияние върху разпоредителната му част (решение от 14 декември 2005 г., General Electric/Комисия, T-210/01, EU:T:2005:456, т. 42).
- 231 Освен това, щом като разпоредителната част на решение на Комисията почива на няколко аргументиращи опорни точки, всяка от които сама по себе си е достатъчна да обоснове тази разпоредителна част, по принцип този акт трябва да се отмени само ако всяка от тези опорни точки е засегната от незаконосъобразност. В тази хипотеза грешка или друга

незаконосъобразност, засягаща само една от опорните точки в аргументацията, не може да бъде достатъчна, за да се обоснове отмяната на обжалваното решение, тъй като тази грешка не може да има определяща роля за разпоредителната част, която е възприета от институцията, издала това решение (решение от 14 декември 2005 г., General Electric/Комисия, Т-210/01, ЕУ:Т:2005:456, т. 43).

- 232 Така в случая основателността само на едно от съображенията на Комисията би направила безпредметни доводите на Engie и Великото херцогство Люксембург срещу останалите посоки на разсъждение на Комисията.
- 233 За целите на настоящото решение Общият съд счита за удачно да разгледа най-напред доводите, изложени от Engie и Великото херцогство Люксембург, с които те упрекуват Комисията, че е смесила условията, водещи до установяване на предимство, и условието за селективност на разглежданите ПДС, тъй като не извършила отделна преценка на тези две условия.
- 234 След това Общият съд ще разгледа доводите срещу преценката на Комисията относно наличието на селективно предимство, като започне с констатацията за дерогация от референтната рамка, ограничена до разпоредбите относно облагането на разпределението на печалбата и освобождаването от данъчно облагане на приходите от дялови участия.

б) По твърденията за смесване на условията за наличие на предимство и за селективност на разглежданите ПДС

- 235 Engie и Великото херцогство Люксембург упрекуват Комисията, че смесила понятията за предимство и за селективност.
- 236 Вместо последователно да разгледа наличието на предимство и на диференцирано третиране, според Engie Комисията направила извод за наличието на предимство от твърдяната 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.
- 237 Позоваването на целта на една данъчна система обаче можело да стане едва на етапа на преценката за селективност на разглежданите ПДС, а не на идентифицирането на предимство.
- 238 От своя страна Комисията подчертава, че макар условието за наличие на предимство да е различно от условието за неговата селективност, това не означава, че доказването на едното не се припокрива отчасти с доказването на другото. Всъщност, ако една данъчна мярка дерогира от обичайна система за данъчно облагане, условието за наличие на предимство е удовлетворено, както и първите два етапа от съображенията, свързани с неговата селективност. Комисията по-конкретно добавя, че що се отнася до твърденията за смесване на правилата, от които е съставена референтната система, и целта на тази система, общите правила на системата на данъчно облагане, тоест правилата, които се прилагат спрямо всички предприятия, отразяват именно целта на системата за данъчно облагане.

- 239 В това отношение следва да се припомни, че по принцип селективността и предимството са два отделни критерия. Що се отнася до предимството, Комисията трябва да докаже, че мярката подобрява финансовото положение на получателя (вж. в този смисъл решение от 2 юли 1974 г., Италия/Комисия, 173/73, EU:C:1974:71, т. 33).
- 240 Що се отнася обаче до селективността, Комисията трябва да докаже, че други предприятия, намиращи се с оглед на целта на референтната рамка в сходно фактическо и правно положение с бенефициера, не се ползват от това предимство (решение от 8 септември 2011 г., Paint Graphos и др., C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 49).
- 241 Въпреки това 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“ (вж. в този смисъл решение от 30 юни 2016 г., Белгия/Комисия, C-270/15 P, EU:C:2016:489, т. 32).
- 242 В случая Комисията се е постарала да докаже, независимо от основателността на всички съображения, възпроизведени в обжалваното решение, че разглежданите ПДС 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.
- 243 Всъщност Комисията най-напред приема, че като потвърждава възможността засегнатите холдингови дружества да се ползват от освобождаване от данък за приходите от дялови участия, които според люксембургската система за корпоративно данъчно облагане би трябвало да се облагат в отсъствието на разглежданите ПДС, последните, от една страна, предоставят на посочените дружества предимство, а от друга страна, дерогират от люксембургската система за корпоративно данъчно облагане.
- 244 Позоваването в съображения 166 и 176 от обжалваното решение на целта на люксембургската система за корпоративно данъчно облагане, установена от членове 18, 23, 40, 159 и 163 от LIR, както са представени в съображения 78—81 от обжалваното решение, не може да се изтъкне успешно, за да покаже смесване на условията за предимство и за селективност.
- 245 Наистина, целта на една данъчна система се използва преди всичко, за да се установи селективността на данъчна мярка, доколкото именно с оглед на такава цел се идентифицират данъчнозадължените лица, които се намират в сходно фактическо и правно положение с бенефициера на дадена помощ.
- 246 Въпреки това целта, изложена от Комисията по-конкретно в съображения 166 и 176 от обжалваното решение, а именно „данъчното облагане на печалбите на всички дружества, данъчнозадължени в Люксембург, както са записани в техните счетоводни отчети“,

изглежда по-скоро като възприет от Комисията принцип, от който се ръководят общите разпоредби, съставляващи люксембургската система за корпоративно данъчно облагане, отколкото като цел на разглежданата система.

- 247 Така независимо от правотата на даденото от Комисията тълкуване на посочените разпоредби и на изведения принцип, доказването на дерогация от последния води и до доказване на предоставеното предимство.
- 248 По-нататък, същият извод се налага и с оглед не на люксембургската система за корпоративно данъчно облагане, а на люксембургските разпоредби относно освобождаването от облагане на приходите от дялови участия и облагането на разпределението на печалбата.
- 249 От съображения 208 и 209 от обжалваното решение по-специално следва, че в отсъствието на разглежданите ПДС засегнатите холдингови дружества не биха били в състояние да се ползват от освобождаване от данък за разпределените приходи, които не са били обект на облагане на равнището на съответните дъщерни дружества, което води до установяване не само на предимство, но и на дерогация от разпоредбите относно освобождаването от облагане на приходите от дялови участия и облагането на разпределението на печалбата.
- 250 Накрая, установяването на дерогация от разпоредбата относно злоупотребата със закона предполага в същото време предоставянето на предимство, както следва от съображение 312 от обжалваното решение. Комисията по същество твърди, че в отсъствието на разглежданите ПДС и при прилагане на разпоредбата относно злоупотребата със закона засегнатите холдингови дружества нямаше да се ползват от освобождаване от данък за разглежданите приходи от дялови участия.
- 251 Така Комисията в случая не е смесила условията за установяване на предимство и условията за доказване на селективността на разглежданите ПДС, които биха могли, с оглед данъчното естество на посочените ПДС, да бъдат преценени едновременно.
- 252 Ето защо доводът за такова смесване следва да се отхвърли като неоснователен.
- 253 При тези обстоятелства понастоящем е необходимо да се провери дали Комисията е имала основание да направи извод за наличие на селективно предимство след извършената от нея проверка за селективност на разглежданите ПДС с оглед на тясната референтна рамка, тоест рамката, ограничена до люксембургските разпоредби относно освобождаването от данъчно облагане на приходите от дялови участия и облагането на разпределението на печалбата.

в) По твърденията за липса на селективно предимство на равнището на засегнатите холдингови дружества с оглед на тясната референтна рамка

- 254 В съображения 200—235 от обжалваното решение Комисията твърди, че селективността на разглежданите ПДС може да се установи с оглед на тясна референтна рамка, съставена от членове 164 и 166 от LIR, а именно от разпоредбите относно облагането на разпределението на печалбата и освобождаването от данъчно облагане на приходите от дялови участия.

255 Член 164 от LIR гласи следното:

- „1. При определяне на облагаемите приходи не се взема предвид дали приходите са разпределени между имащите право на тях.
2. Разпределението, както е определено в предходния параграф, се счита за разпределение от какъвто и да било вид, направено за притежателите на акции, дружествени дялове или дялове на учредители, дялове без право на ликвидационен дял или всякакви ценни книжа, включително облигации с променлив доход, които дават право на дял от годишната печалба или положителното салдо по ликвидационния баланс.
3. Скритото разпределение на печалбата се включва в облагаемите приходи. Скрито разпределение на печалбата е налице по-специално когато съдружник, член или заинтересовано лице получава пряко или непряко предимства от дружество или сдружение, каквито обичайно не би получил, ако нямаше това качество“.

256 Член 166, параграф 1 от LIR гласи следното:

„Приходите от дялово участие на:

1. местно персонално юридическо лице, което е изцяло данъчнозадължено и е в една от правно-организационните форми, изброени в приложение към параграф 10,
2. местно капиталово дружество, което е изцяло данъчно задължено и не е посочено в приложението към параграф 10,
3. място на стопанска дейност в страната на персонално юридическо лице, посочено в член 2 от Директива [2011/96],
4. място на стопанска дейност в страната на капиталово дружество, което е местно лице на държава, с която Великото херцогство Люксембург е сключило спогодба за избягване на двойното данъчно облагане,
5. място на стопанска дейност в страната на капиталово или кооперативно дружество, което е местно лице на държава, която е страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство (ЕИП), но не е държава членка на Европейския съюз,

се освобождават, когато на датата на предоставяне на приходите бенефициентът държи или се ангажира да задържи това участие за непрекъснат период от най-малко 12 месеца и по време на този период участието не пада под прага от 10 % или цена на придобиване под 1 200 000 EUR“.

257 От съображения 201 и 202 от обжалваното решение се установява по-конкретно че тълкуването на член 164 и на член 166, параграф 1 от LIR във връзка един с друг според люксембургското право изключва освобождаването от данъчно облагане на равнището на дружеството, което получава приходи от дялови участия, когато тези приходи предварително не са били обложени на равнището на разпределителното ги дружество.

- 258 Член 164 от LIR не позволявал от облагаемите приходи на дадено дружество да се приспадне разпределената печалба. С други думи, печалба можела да се разпределя само след данъчно облагане, независимо от естеството на извършеното разпределение. От своя страна член 166 от LIR позволявал освобождаване от данък на разпределената печалба на равнището на получаващото я дружество, при положение че полученият приход е реализиран от дялово участие.
- 259 Така в съображение 226 от обжалваното решение Комисията прави извода, че доколкото с разглежданите ПДС е позволила на засегнатите холдингови дружества да бъдат освободени от облагане за приходите от дялови участия, които съответстват от икономическа гледна точка на начисленията върху ZORA, вече приспаднати като разходи на равнището на съответните дъщерни дружества, люксембургската данъчна администрация е предоставила селективно предимство на засегнатите холдингови дружества.
- 260 По същество Engie и Великото херцогство Люксембург твърдят, че Комисията не само погрешно определила тясната референтна рамка, но и погрешно установила дерогация от последната, като по този начин направила извод за предоставянето на селективно предимство в полза на засегнатите холдингови дружества.
- 261 Ето защо най-напред е необходимо да се разгледат доводите относно погрешното дефиниране от страна на Комисията на референтна рамка, ограничена до разпоредбите относно облагането на разпределението на печалбата и освобождаването от облагане на приходите от дялови участия, а след това да бъдат разгледани доводите срещу частта от обжалваното решение, отнасяща се до наличието на дерогация от посочените разпоредби.
- 1) По дефинирането на референтната рамка, ограничена до разпоредбите относно данъчното облагане на печалбата и освобождаването от данъчно облагане на приходите от дялови участия*
- 262 В обжалваното решение Комисията преценява селективността на разглежданите ПДС на равнището на засегнатите холдингови дружества от гледна точка на тясна референтна рамка, съставена от разпоредбите относно освобождаването от данъчно облагане на приходите от дялови участия и данъчното облагане на разпределението на печалбата, а именно членове 164 и 166 от LIR.
- i) По липсата на разширяване на референтната рамка до директивата за дружествата майки и дъщерните дружества*
- 263 Великото херцогство Люксембург и Engie твърдят, че Комисията погрешно свела референтната рамка до разпоредбите, които се прилагат в чисто вътрешни положения. Тя трябвало да направи обратното, да се позове и на положенията, които са обхванати от приложното поле на директивата за дружествата майки и дъщерните дружества.
- 264 Engie отбелязва, че по силата на директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, в сила към момента на приемане на разглежданите ПДС, Великото херцогство Люксембург не изисквало печалбите на дъщерните дружества, установени в други държави членки, да бъдат предварително обложени с данък в държавата на тяхното установяване, за да могат установените в Люксембург дружества майки да се ползват от освобождаването от данъчно облагане, предвидено в директивата за дружествата майки и дъщерните дружества.

- 265 Engie и Великото херцогство Люксембург добавят, че с оглед на практиката на Съда Комисията не можела да счита, че освобождаването от облагане без условие, свързано с предварителното облагане на печалбата на равнище дъщерно дружество, се прилага само за трансгранични положения.
- 266 На основание решение от 13 ноември 1990 г., *Marleasing* (C-106/89, EU:C:1990:395), Engie настоява на необходимостта член 166 от LIR да се тълкува с оглед на правото на Съюза, и по-конкретно с оглед на директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, в сила към момента на приемане на разглежданите ПДС.
- 267 От друга страна, нееднаквото данъчно третиране на трансграничното разпределение на печалби и на чисто вътрешните разпределения водело до обратна дискриминация на равнището на люксембургските дружества майки и дъщерни дружества. По този начин Комисията не можела да оспори избора на люксембургския законодател що се отнася до режима за освобождаване от данъчно облагане на приходите от дялови участия, независимо дали става въпрос за вътрешно или за трансгранично разпределение.
- 268 Според Engie и Великото херцогство Люксембург такова нееднакво данъчно третиране противоречало и на член 107 ДФЕС, както се установявало от решения от 22 декември 2008 г., *Les Vergers du Vieux Tauves* (C-48/07, EU:C:2008:758) и 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).
- 269 Комисията оправдава по същество невключването на трансграничните положения в референтната рамка с това, че директивата за дружествата майки и дъщерните дружества има за цел единствено да предотврати неблагоприятното третиране на трансграничните положения спрямо чисто вътрешните, а не да оправдае разширяването на преференциалното третиране на трансграничните положения спрямо чисто вътрешните положения.
- 270 В това отношение, от една страна, е необходимо да се припомни, че проверката на условието за селективност по принцип предполага най-напред да бъде определена референтната рамка, в която се вписва разглежданата мярка, и това определяне придобива по-голямо значение при данъчните мерки, тъй като самото съществуване на предимство може да бъде установено само в сравнение с едно „обичайно“ облагане (решения от 6 септември 2006 г., Португалия/Комисия, C-88/03, EU:C:2006:511, т. 56 и от 21 декември 2016 г., Комисия/*Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 55).
- 271 От друга страна, селективността на данъчна мярка не може да се прецени с оглед на референтна рамка, съставена от няколко разпоредби, изкуствено извадени от по-широка законодателна рамка (решение от 28 юни 2018 г., Германия/Комисия, C-209/16 P, непубликувано, EU:C:2018:507, т. 99).
- 272 Комисията не може да бъде упреknата, че в случая не е взела предвид данъчното третиране на трансграничните разпределения на дивиденди при действието на директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, в сила към момента на приемане на разглежданите ПДС.
- 273 Първо, разглежданото в настоящото дело положение е чисто вътрешно. Както засегнатите холдингови дружества, така и дъщерните и посредническите дружества са установени във Великото херцогство Люксембург. В случая тяхното данъчно положение е от

компетентността на един и същ данъчен орган. Ето защо рисковете от двойно данъчно облагане, които са присъщи на различни данъчни режими и на намесата на различни данъчни органи, и които биха могли да съществуват в случай на трансгранично разпределение на печалбата, не могат да се проявят в чисто вътрешно положение като разглежданото в настоящото дело.

- 274 Второ, при действието на директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, в сила към момента на приемане на разглежданите ПДС, наистина официално не се е изисквало за освобождаването от данъчно облагане на приходите от дялови участия да е изпълнено условието за предварително облагане на печалбата, разпределена на равнище дъщерни дружества.
- 275 Всъщност член 4 от директивата за дружествата майки и дъщерните дружества е предвиждал по-конкретно, че държавата членка на дружеството майка, което получава дивиденди от дъщерно дружество от друга държава, може да се въздържи от облагането им.
- 276 Не трябва обаче да се забравя, че такъв режим за освобождаване от данъчно облагане, който формално не се подчинява на условието за облагане на разпределената печалба на равнище дъщерно дружество от друга държава, е имал за цел преди всичко, съгласно съображение 3 от директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, да улесни групирането на дружества на равнището на Съюза и да отговори на възможните различия между данъчното законодателство на две различни държави членки. Със сигурност тази логика не може да се приложи в положение, при което дружествата са установени в една и съща държава членка.
- 277 Решения от 13 ноември 1990 г., *Marleasing* (C-106/89, EU:C:1990:395), от 22 декември 2008 г., *Les Vergers du Vieux Tauves* (C-48/07, EU:C:2008:758), и 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), не поставят под съмнение тази констатация.
- 278 Най-напред, решение от 13 ноември 1990 г., *Marleasing* (C-106/89, EU:C:1990:395), не може да се тълкува в искания от *Engie* смисъл. В това дело Съдът постановява, че в рамките на спор, който попада в обхвата на директива, която е трябвало да бъде транспонирана във вътрешното право, националният съд е бил длъжен да тълкува своето национално право в светлината на буквата и на целта на директивата. В случая изобщо не става въпрос да се тълкува член 166 от LIR в хипотеза, попадаща в приложното поле на директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, тоест в случай на разпределение на печалба между дружества, установени в различни държави членки.
- 279 По-нататък, решение от 22 декември 2008 г., *Les Vergers du Vieux Tauves* (C-48/07, EU:C:2008:758), също не може да обоснове евентуално задължение за Великото херцогство Люксембург да уеднакви данъчното третиране на трансграничните разпределения с това на чисто вътрешните разпределения.
- 280 В това дело е бил поставен единствено въпросът дали понятието „дял от капитала“ по смисъла на директивата за дружествата майки и дъщерните дружества включва притежаването на плодоползване върху дружествени дялове (а не право на собственост в пълен обем), въпрос, на който Съдът е отговорил отрицателно.

- 281 Все пак Съдът е искал също така да припомни, че държава членка не може да третира по-неблагоприятно трансграничните положения в сравнение с чисто вътрешните положения. Ето защо по делото, по което е постановено решение от 22 декември 2008 г., *Les Vergers du Vieux Tauves* (C-48/07, EU:C:2008:758), Съдът постановява, че ако една държава членка освобождава от данък дивидентите, получени от дружество, което е носител на плодopolзване върху дяловете в дъщерно дружество, това трябва да важи и в трансгранично положение. Всъщност целта на правото на Съюза не е да се бори срещу обратната дискриминация, а да гарантира, че трансграничните положения няма да бъдат третирани по-неблагоприятно от чисто вътрешните положения, не обратното.
- 282 Накрая, същият извод се налага и по отношение на 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). Обратно на твърденията на Великото херцогство Люксембург, Комисията не би могла да го упрекне в предоставяне на държавна помощ, като третира по-благоприятно трансграничните разпределения на дивиденди в сравнение с чисто вътрешните разпределения.
- 283 Всъщност условието отговорността за такава мярка да е на държавата не е изпълнено, когато разглежданата мярка произтича от акт на Съюза, например директива (вж. в този смисъл решение от 5 април 2006 г., *Deutsche Bahn/Комисия*, T-351/02, EU:T:2006:104, т. 99—104). В този случай режимът за освобождаване от данъчно облагане на приходите от дялови участия произтича от директивата за дружествата майки и дъщерните дружества.
- 284 При всички случаи директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, която е в сила към момента на приемане на разглежданите ПДС, не е пречка да се установи и да се изисква връзка между облагането на разпределената печалба на равнище дъщерно дружество и последващото освобождаване от облагане на приходите от дялови участия на равнище дружество майка от друга държава (вж. в този смисъл решение от 22 декември 2008 г., *Les Vergers du Vieux Tauves*, C-48/07, EU:C:2008:758, т. 36 и 37).
- 285 Тази директива цели да предотврати положения на двойно облагане, което непременно, макар и непряко означава, че тя се основава на правилото за облагане на печалбата в държавата членка на дъщерното дружество преди нейното разпределение (вж. в този смисъл решение от 22 декември 2008 г., *Les Vergers du Vieux Tauves*, C-48/07, EU:C:2008:758, т. 36 и 37).
- 286 Нещо повече, независимо от въпроса относно прилагането *rationae temporis*, такова тълкуване се подкрепя от член 1 от Директива 2014/86/ЕС на Съвета от 8 юли 2014 година за изменение на Директива 2011/96 (ОВ L 219, 2014 г., стр. 40), доколкото освобождаването от данъчно облагане на приходите от трансгранични дялови участия е възможно само ако те не подлежат на приспадане от дъщерното дружество.
- 287 Ето защо в случая Комисията не е била длъжна да разшири референтната рамка до режима на директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, който поначало не би могъл да изключи, или поне не в чисто вътрешни положения, всякаква връзка между освобождаването от облагане на приходите от дялови участия и облагането на разпределението на печалбата.

ii) По тълкуването на членове 164 и 166 от LIR във връзка един с друг

- 288 Великото херцогство Люксембург и Engie изтъкват, 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 една във връзка с друга.
- 289 Освен обстоятелството, че ZORA не предполагал разпределение на печалба по смисъла на член 164 от LIR, Великото херцогство Люксембург и Engie твърдят, че член 166 от LIR 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.
- 290 Великото херцогство Люксембург изразява съжаление и че Комисията пренебрегнала коментарите, съдържащи се в неговото писмо от 31 януари 2018 г., в което ясно било обяснено, че членове 164 и 164 от LIR имат различно приложно поле и че спазването на член 164 от LIR не е условие за прилагането на член 166 от LIR.
- 291 Комисията настоява по-специално на факта, че допълването между член 166 и член 164, параграфи 1 и 2 от LIR е необходимо, за да се гарантира съгласуваността на люксембургската данъчна система, което поначало се потвърждавало от данъчната доктрина.
- 292 В това отношение, от една страна наистина е необходимо да се посочи, 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.
- 293 Все пак обаче освобождаването от данъчно облагане на приходите от дялови участия може да бъде допуснато само ако разпределените от дъщерно дружество приходи са били предварително обложени, освен ако не се предвижда хипотеза на двойно необлагане на печалбата в чисто вътрешно положение.
- 294 Схематично член 164 от LIR предвижда облагането на приходите, генерирани от дружество, независимо дали тези приходи са разпределени или не. По силата на член 164, параграф 3 от LIR тези приходи включват и скритото разпределение на печалбата. От своя страна член 166 от LIR освобождава от облагане приходите от дялови участия при определени условия, които позволяват да се избегнат хипотези на двойно данъчно облагане. Всъщност разпределените печалби, които са били обложени на равнище дъщерно дружество, по принцип се осчетоводяват като облагаеми приходи на равнище дружество майка.
- 295 Връзката между двете разпоредби изрично се установява от отговора на Великото херцогство Люксембург от 31 януари 2018 г. Според недвусмисления цитат, предаден в съображение 202 от обжалваното решение и съдържащ се в бележка под линия 223, Великото херцогство Люксембург признава, 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]“.
- 296 [Поправено с определение от 16 септември 2021 г.] Връзката между тези две разпоредби се налага още повече при прочита на становището на люксембургския Conseil d'État (Държавен съвет) от 2 април 1965 г. по законопроекта, с който в LIR е включен член 166,

към което Комисията основателно препраща в бележки под линия 139 и 238 от обжалваното решение. Както подчертава люксембургския Conseil d'État, член 166 от LIR 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.

297 С други думи, освобождаването от данъчно облагане на приходите от дялови участия се прилага единствено за приходите, които не са били приспаднати от облагаемите приходи на дъщерното дружество.

298 Следователно Комисията не е допуснала грешка при прилагане на правото, като е констатирала в съображение 204 от обжалваното решение връзка между членове 164 и 166 от LIR, и по-конкретно между освобождаването от данъчно облагане на приходите от дялови участия на равнището на дружеството майка и облагането на разпределената печалба на равнището на неговото дъщерно дружество.

299 От друга страна, Великото херцогство Люксембург и Engie изтъкват, че ZORA не предполага разпределение на печалба по смисъла на член 164 от LIR, поради което позоваването на посочения член, по-специално в съображения 204 и 210 и следващите от обжалваното решение, е неправилно.

300 Макар формално начисленията върху ZORA да не са разпределение на печалба, приходите от дялови участия, освободени от данъчно облагане на равнището на LNG Holding, съответстват по същество на размера на посочените начисления, поради което, както основателно е посочено в съображения 210—212 от обжалваното решение, в специфичните обстоятелства на конкретния случай и като се вземе предвид корпоративната схема, включваща холдингово дружество, посредническо дружество и дъщерно дружество, тези начисления съответстват по същество на разпределение на печалбата. Така, за да дефинира тясната референтна рамка, Комисията основателно се е позовала на членове 164 и 166 от LIR, които регламентират в националното право данъчното облагане на приходите от дялови участия.

301 Поради това доводът за неправилно тълкуване на членове 164 и 166 от LIR във връзка един с друг следва да се отхвърли, а следователно и всички доводи, насочени срещу дефинираната от Комисията тясна референтна рамка.

2) По дерогацията от разпоредбите относно данъчното облагане на разпределението на печалбата и освобождаването от данъчно облагане на приходите от дялови участия

302 В съображения 208—226 от обжалваното решение Комисията приема, че с разглежданите ПДС люксембургските данъчни органи са дерогирали от разпоредбите относно данъчното облагане на разпределението на печалбата и освобождаването от данъчно облагане на приходите от дялови участия, доколкото са позволили на засегнатите холдингови дружества да бъдат освободени от облагане за приходите от дялови участия, които от икономическа гледна точка съответстват на начисленията върху ZORA, приспаднати като разходи на равнището на техните съответни дъщерни дружества.

- 303 Най-напред е необходимо да се подчертае, както беше посочено по-горе в точки 247 и 248, че ако дерогацията от люксембургските разпоредби относно освобождаването от облагане на приходите от дялови участия и облагането на разпределението на печалбата се приеме за доказана, тя води до констатиране на предимство.
- 304 Според постоянната практика на Съда преценката на един от елементите, формиращи понятието „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, отнасящ се до селективността на предоставеното предимство, изисква да се установи дали в рамките на даден правен режим разглежданата национална мярка може да постави в по-благоприятно положение „определени предприятия или производството на някои стоки“ в сравнение с други, които от гледна точка на преследваните от този правен режим цели се оказват в сходно фактическо и правно положение и по този начин са обект на диференцирано третиране, което по същество може да се квалифицира като дискриминационно (вж. 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. 54 и цитираната съдебна практика).
- 305 Великото херцогство Люксембург и Engie твърдят по същество, че в случая не може да се установи никаква дерогация, като изтъкват, първо, че член 164 от LIR не регламентира ZORA и че няма никаква пряка и очевидна връзка между възможността за приспадане на начисленията върху ZORA на равнище дъщерни дружества и освобождаването от облагане на приходите от дялови участия на равнището на засегнатите холдингови дружества, второ, че увеличението на стойността на ZORA е било несигурно при емитирането им, трето, че членове 164 и 166 от LIR, разглеждани поотделно, са приложени правилно, четвърто, че Комисията не е доказала нарушението на тези две разпоредби, разглеждани поотделно, и пето, че не е доказано преференциално третиране на групата Engie на равнището на засегнатите холдингови дружества.
- i) По прилагането на член 164 от LIR спрямо ZORA и по наличието на връзка 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 засегнатите холдингови дружества*
- 306 Великото херцогство Люксембург и Engie изтъкват, че член 164 от LIR регламентира в люксембургското законодателство само разпределението на печалбата, но не и ZORA, който е отчасти дългов и отчасти капиталов инструмент.
- 307 Така Комисията пренебрегнала конвертируемостта на ZORA, която водела до неприложимост на член 164 от LIR в случая, така че не можело да се установи никаква дерогация от тази разпоредба. Комисията основала анализа си с крайно тълкуване на люксембургското данъчно право, като по този начин нарушила принципа на законоустановеност на данъчното облагане, съгласно който данъчните закони трябва да се тълкуват стриктно.
- 308 Такава дерогация липсвала и поради това че според Engie не можело да се установи никаква пряка и очевидна връзка между печалбата на LNG Holding и начисленията върху ZORA, приспаднати като разходи на равнището на LNG Supply. Комисията погрешно свързала и извършването на предплатената форуърдна капиталова сделка с последващата операция за намаляване на капитала на LNG Supply, която поначало не била предвидена в момента на издаване на разглежданите ПДС. В отсъствието на такава връзка разглежданите ПДС по същество не дерогирани от възприетата референтна рамка.

- 309 Освен това според Engie начисленията върху ZORA били вписани като облагаема печалба в счетоводството на LNG Luxembourg, поради което дори да се предположи, че бъде установена връзка между размера на начисленията, приспаднати като разходи на равнището на LNG Supply, и освободената от данъчно облагане на равнището на LNG Holding сума, по същество освобождаването не се отнасяло до сума, която изобщо да не е била предмет на данъчно облагане.
- 310 Комисията оспорва основателността на всички тези доводи. Тя изтъква по-специално, че ако една и съща сума на печалбата може да бъде приспадната като разходи на равнището на разпределилия я правен субект и да бъде освободена от облагане като приход на равнището на получателя, тази печалба ще избегне напълно данъчното облагане във Великото херцогство Люксембург, което в случая всъщност разкривало наличието на дерогация от тясната референтна рамка, приложима към холдинговите дружества.
- 311 В това отношение, за разлика от формалния подход, който се изразява в самостоятелно разглеждане на всяка от операциите в състава на една сложна финансова схема, е важно да се превъзмогнат правните привидности, за да се схване икономическата и данъчната реалност на посочената схема, както е направила Комисията. За да се определи дали държавните мерки могат да съставляват държавни помощи, следва под внимание да се вземат последиците от съответната мярка по отношение на ползващите се предприятия (вж. решение от 13 септември 2010 г., Гърция и др./Комисия, T-415/05, T-416/05 и T-423/05, EU:T:2010:386, т. 212 и цитираната съдебна практика).
- 312 Макар начисленията върху ZORA формално да не са разпределение на печалбата, приходите от дялови участия, освободени от данъчно облагане на равнището на LNG Holding, съответстват по същество на размера на посочените начисления, поради което, както основателно е посочено в съображения 210—212 от обжалваното решение, при твърде специфичните обстоятелства в случая последните по същество съответстват на разпределение на печалбата.
- 313 Разглежданите ПДС одобряват отделни транзакции, които образуват едно цяло и с които е приведено в действие взаимозависимото прехвърляне на даден сектор на дейност и неговото финансиране в кръг между три дружества от една и съща група. Тези транзакции са замислени да се извършат на три последователни, но взаимозависими етапа, с участието на холдингово дружество, посредническо дружество и дъщерно дружество.
- 314 Наистина, първо, начисленията върху ZORA са вписани като облагаема печалба в счетоводствата на посредническите дружества.
- 315 Въпреки това обаче, в отговор на поставен от Общия съд въпрос в заседанието за изслушване на устните състезания, Великото херцогство Люксембург и Engie изрично потвърждават, че тази печалба е неутрализирана на равнище посреднически дружества със загуба в същия размер в момента на изпълнение на предплатената форуърдна капиталова сделка, сключена между посредническите дружества и засегнатите холдингови дружества.
- 316 Нещо повече, по силата на посочената сделка засегнатите холдингови дружества автоматично стават притежатели на акциите, издадени в момента на преобразуване на разглеждания ZORA, които включват номиналната стойност на предоставения заем и печалбите, реализирани от дъщерните дружества.

- 317 С други думи, предплатената форуърдна капиталова сделка, сключена между засегнатите холдингови дружества и посредническите дружества, в действителност е позволила да се неутрализира облагаемата печалба на равнище посреднически дружества, като в същото време прехвърля собствеността на издадените в момента на преобразуване на разглеждания ZORA акции на посочените холдингови дружества.
- 318 Така засегнатите холдингови дружества стават притежатели на посочените акции, чиято стойност включва начисленията върху ZORA.
- 319 Наистина, второ, изпълнението на предплатената форуърдна капиталова сделка е също така операция, която е съвсем отделна от последващото анулиране на част от получените акции от дъщерните дружества.
- 320 Въпреки това в случая с LNG Holding обаче приходите, генерирани на равнището на това дружество по силата на предплатената форуърдна капиталова сделка, и на още по-силно основание — приходите, генерирани вследствие анулирането на акциите на LNG Supply, на практика съответстват от икономическа гледна точка на размера на начисленията върху ZORA, реализирани преди частичното преобразуване на този ZORA, което Великото херцогство Люксембург изрично признава в съдебното заседание за изслушване на устните състезания в отговор на въпрос на Общия съд.
- 321 Този извод не може да се обори с довода, че разглежданите ПДС не разглеждат последващото анулиране на част от получените акции на дъщерните дружества, а само изпълнението на предплатената форуърдна капиталова сделка.
- 322 Всъщност според цитата от подаденото на 20 септември 2013 г. искане за предварително данъчно становище, възпроизведен в съображение 43 от обжалваното решение, ясно се установява, че преди преобразуването на разглеждания ZORA всъщност е било предвидено последващо анулиране на част от получените акции на дъщерните дружества на равнището на засегнатите холдингови дружества.
- 323 В него всъщност се посочва, че „[в] резултат от намаляването на капитала [на LNG Supply], [LNG Holding] ще отчете печалба, равняваща се на разликата между номиналната стойност на преобразуваните акции и сумата на преобразуването“ и че „[т]ази печалба ще бъде видима в счетоводната документация на [LNG Holding] и попада в обхвата на разпоредбата за освобождаване от данъчно облагане на приходите от дялови участия, както беше потвърдено по-рано от данъчната администрация“.
- 324 Това изрично позоваване на по-ранното потвърждение по този въпрос от страна на люксембургската данъчна администрация сочи по същество, че получените от LNG Holding приходи вследствие от операцията за намаляване на капитала на LNG Supply са приходите, за които е поискано прилагане на член 166 от LIR, по-конкретно с искането за предварително данъчно становище от 9 септември 2008 г., на което Великото херцогство Люксембург е дало положителен отговор.
- 325 Наистина, трето, приспадането на начисленията върху ZORA на равнище дъщерни дружества формално е операция, отделна от освобождаването от облагане на приходите от дялови участия на равнище холдингови дружества.

326 При все това в случая на практика има пряка връзка между тези две операции. Приходите, освободени на равнището на LNG Holding на основание член 166 от LIR, съответстват по същество на начисленията върху ZORA, приспаднати на равнището на LNG Supply, както Великото херцогство Люксембург потвърждава в съдебното заседание за изслушване на устните състезания.

327 Ето защо Комисията основателно излага взаимодействията между множество операции, които наистина формално са самостоятелни, но по същество са свързани, и приема, че като е одобрила освобождаването от данъчно облагане на равнище холдингови дружества на приходите от дялови участия, които от икономическа гледна точка съответстват на размера на начисленията върху ZORA, приспаднати като разходи на равнище дъщерни дружества, люксембургската данъчна администрация е дерогирала от референтната рамка, съставена от членове 164 и 166 от LIR.

ii) По несигурната стойност на ZORA в деня на неговото емитиране

328 Великото херцогство Люксембург и Engie твърдят, че Комисията не можела да пренебрегва, че увеличението на стойността на ZORA е било несигурно в момента на тяхното сключване, както и в момента на приемане на разглежданите ПДС. Според Великото херцогство Люксембург случаят със CEF бил точно такъв, още повече че полученият от GSTM ZORA не бил преобразуван.

329 Според Великото херцогство Люксембург и Engie несигурността в деня на издаване на разглежданите ПДС относно реализирането на бъдеща печалба от дъщерните дружества, получатели на разглеждания ZORA, по същество правела невъзможен извода за дерогация от тясната референтна рамка.

330 В това отношение следва да се напомни, че за държавни помощи се считат мерките, които под каквато и да било форма са в състояние пряко или непряко да поставят определени предприятия в по-благоприятно положение или които трябва да се разглеждат като икономическо предимство, което съответното предприятие не би получило в нормални пазарни условия (решение от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa и Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 21).

331 От друга страна, една мярка може да съставлява държавна помощ дори и когато размерът на помощта и а fortiori установяването на предимство зависи от обстоятелства, външни на системата на данъчно облагане.

332 Така дадена мярка може да съставлява държавна помощ по смисъла на член 107 ДФЕС дори когато в деня на приемане на разглежданата мярка предимството все още не се е материализирало. Самата вероятност от бъдещо материализиране на предимството е достатъчна. Всъщност нематериализирането на предимството изключва единствено възстановяването на помощта, но не и нейното квалифициране като такава.

333 В случая обаче предимството и, in fine, дерогацията от референтната рамка наистина се проявяват изцяло при наличието на печалба, реализирана от дъщерните дружества в срока на действие на разглеждания ZORA. Въпреки това наличието на алеаторност при реализирането на печалба на равнище дъщерни дружества в деня на приемане на разглежданите ZORA не може да изключи предоставянето на засегнатите холдингови дружества на селективно предимство и извода за дерогация от тясната референтна рамка.

334 Всъщност в деня на издаване на разглежданите ПДС, с оглед на представената пред нея финансова схема люксембургската данъчна администрация е зела позиция в полза на освобождаване от данъчно облагане на равнището на засегнатите холдингови дружества на приходите от дялови участия, които от икономическа гледна точка са могли да съответстват на приходи, приспаднати като разходи на равнището на дъщерните дружества.

335 Ето защо Комисията не е допуснала грешка, като е направила извода, че определяйки специалния режим за данъчно облагане на засегнатите холдингови дружества, люксембургската данъчна администрация е дефинирала правна рамка, която им е позволила да получат предимство и по този начин е дерогирала от тясната референтна рамка.

iii) По извода за дерогация вследствие комбинирания ефект от общи разпоредби

336 Engie твърди, че Комисията не можела да знае за непредвидения в закона комбиниран ефект от приспадането на начисленията върху ZORA на равнище дъщерни дружества и освобождаването от данъчно облагане на приходите от дялови участия на равнище холдингови дружества. Според Engie прилагането на две разпоредби с общ характер в частен случай не можело да предостави предимство, когато съответните разпоредби са общоприложими и прилагането на всяка от тези разпоредби, взета поотделно, съответства на тяхното обичайно прилагане.

337 Комисията се отклонила от своята предходна практика по вземане на решения, пример за която е Решение 2014/200/ЕС от 17 юли 2013 година относно Държавна помощ SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06), приведена в действие от Испания — Система за данъчно облагане, приложима за някои споразумения за финансов лизинг, известна като испанска система „лизинг срещу данък“ (ОВ L 114, 2014 г., стр. 1), наричано по-нататък „решението относно испанската система „лизинг срещу данък“), при прилагането на която всяка данъчна мярка, разгледана самостоятелно, трябва да дерогира от обичайното прилагане на разглежданите данъчни разпоредби. Такова изискване било още по-важно при наличието на множество данъчнозадължени лица, както в настоящия случай.

338 Engie добавя, че възприетата от Комисията в обжалваното решение теза предполага, че по силата на принципа за съгласуваност прилагането на данъчните разпоредби спрямо едно данъчнозадължено лице зависи от данъчното третиране на друго данъчнозадължено лице на основание други общи разпоредби. Комисията също така пренебрегнала решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732), което ограничило възможността да се вземат предвид последиците от данъчен режим само до хипотезата, при която е ясно, че неговото създаване е произволно или изкривено.

339 Такъв довод не може да се приеме.

340 Както следва от точки 306—327 по-горе, трябва да се приеме за установено, че в люксембургското право има връзка 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.

- 341 Така прилагането на такова освобождаване от данъчно облагане не би могло да се предвиди, без предварително да се провери дали освободените от данък приходи са били обект на данъчно облагане. Що се отнася до член 166 от LIR, данъчното третиране на дружеството получател на разпределените приходи зависи от данъчното третиране на разпределителя ги дружество.
- 342 В случая, съгласно точки 312—327 по-горе съществува и връзка между възможността за приспадане на начисленията върху ZORA на равнището на LNG Supply и освобождаването от данъчно облагане на равнището на LNG Holding на приходите от дялови участия, съответстващи от икономическа гледна точка на посочените начисления. Тази връзка произтича от самата структура на финансиране, създадена от Engie, и отделните договори между дружествата от групата Engie, както са одобрени с разглежданите ПДС. Акциите на LNG Supply, които включват стойността на начисленията върху ZORA, в действителност се прехвърлят посредством този ZORA от LNG Supply на LNG Luxembourg, а посредством предплатената форуърдна капиталова сделка — от LNG Luxembourg на LNG Holding, което в крайна сметка генерира освободена от данъчно облагане капиталова печалба от анулирането на получените акции. Същото става и между GSTM и CEF, макар полученият от първото ZORA да не е преобразуван.
- 343 Поради посочената връзка и възприемането на комбинирания ефект от тези две операции на равнището на засегнатите холдингови дружества, разглежданите ПДС дерогират от тясната референтна рамка. В случая освобождаването от данъчно облагане на равнището на LNG Holding на приходите от дялови участия, съответстващи от икономическа гледна точка на начисленията върху ZORA, не е можело да се предвиди, доколкото посочените начисления са били приспаднати като разходи на равнището на LNG Supply.
- 344 От този комбиниран ефект Комисията основателно е направила извод в съображения 208 и 209 от обжалваното решение, че е налице дерогация от референтната рамка, съставена от членове 164 и 166 от LIR.
- 345 Поради това, при наличието на такива връзки Комисията 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.
- 346 Този извод не може да бъде поставен под съмнение от решението относно испанската система „лизинг срещу данък“, цитирано по-горе в точка 337.
- 347 От една страна, следва да се припомни, че постоянната съдебна практика предвижда, че практиката на Комисията по вземане на решения по други преписки не може да засегне валидността на решението — предмет на обжалване, която може да се преценява единствено с оглед на обективните правила на Договора (вж. решение от 20 септември 2019 г., Havenbedrijf Antwerpen и Maatschappij van de Brugse Zeehaven/Комисия, T-696/17, EU:T:2019:652, т. 68 и цитираната съдебна практика).
- 348 От друга страна, независимо от съждението, че Комисията не е обвързана от своята по-ранна практика по вземане на решения, от съображения 131 и 140 от решението относно испанската система „лизинг срещу данък“ по-конкретно следва, че макар данъчната схема в това дело да е произтичала от съчетанието на множество отделни данъчни мерки, по това дело Комисията не е поставила като условие за установяване на

- селективността на испанската система „лизинг срещу данък“ всяка от съставлящите посочената система мярка, разгледана самостоятелно, да е селективна. Освен това испанската система „лизинг срещу данък“ е образувана от пет мерки, чието комбинирано прилагане изобщо не следва от законодателна разпорежба, нито от формална, нито от материална страна, за разлика от настоящия случай, в който играят роля членове 164 и 166 от LIR, чието взаимно допълване се установява по същество от тълкуването им във връзка един с друг.
- 349 Решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (С-106/09 Р и С-107/09 Р, ЕУ:С:2011:732), също не би могло да се тълкува в смисъл, че вземането предвид на последиците от дадена мярка трябва да зависи само от нейния характер, който да е определен като „произволен или изкривен“.
- 350 От една страна следва да се отбележи, че делата, по които е постановено решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (С-106/09 Р и С-107/09 Р, ЕУ:С:2011:732), чувствително се различават от настоящото дело по това, че самият разглеждан режим е представлявал референтната рамка, спрямо която е установено преференциалното третиране на офшорните дружества.
- 351 От друга страна следва да се отбележи, че член 107, параграф 1 ДФЕС не провежда разграничение в зависимост от причините и целите на държавната намеса, а я определя в зависимост от нейните последици, тоест независимо от използваната техника. Съдебната практика, на която се позовава Engie, обаче може да бъде изтъквана само по спорове в хипотези, аналогични на хипотезите по делата, по които е постановено решението от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (С-106/09 Р и С-107/09 Р, ЕУ:С:2011:732).
- iv) По липсата на нарушение на членове 164 и 166 от LIR, разглеждани поотделно*
- 352 Великото херцогство Люксембург твърди, че при прилагане на членове 164 и 166 от LIR в съответствие с националното право, Комисията трябвало да докаже, че разглежданите ПДС нарушават посочените членове.
- 353 С оглед на решение от 12 ноември 2013 г., MOL/Комисия (Т-499/10, ЕУ:Т:2013:592), Комисията трябвало да установи селективността на разглежданите ПДС чрез позоваване на разпоредбите, на които те се основават, като докаже, че те са нарушени.
- 354 От своя страна Комисията набляга на обстоятелството, че селективността на разглежданите ПДС не зависи толкова от установяването на неправилно прилагане на разпоредбите, въз основа на които са приети тези ПДС, колкото от селективността на последните разпоредби.
- 355 В това отношение следва да се отбележи, че обратно на твърденията на Великото херцогство Люксембург в случая, установяването на дерогация от тясната референтна рамка не зависи от установяването на нарушение на членове 164 и 166 от LIR, разглеждани поотделно. Напротив, дерогацията следва да се прецени с оглед на комбинацията от членове 164 и 166 от LIR, които съставят тясната референтна рамка, при прилагането на която приходите от дялови участия не могат да бъдат освободени от данъчно облагане на равнище дружество майка, ако посочените приходи не са били обложени на равнището на неговото дъщерно дружество, и обратното.

- 356 От съображения 212 и 213 от обжалваното решение обаче става ясно че, разглежданите ПДС дерогират от тясната референтна рамка, доколкото при тяхното прилагане групата Engie се ползва на равнището на засегнатите холдингови дружества от освобождаване от данък за приходите, които икономически съответстват на разпределена печалба и не са обложени с данък на равнището на техните дъщерни дружества. Точно така е станало в случая със ZORA, емитиран в полза на LNG Supply. Всъщност LNG Holding е било освободено от данъчно облагане за приходите от дялови участия, които от икономическа гледна точка съответстват на приходи, приспаднати като разходи от LNG Supply.
- 357 Задължението да докаже, че разглежданите ПДС нарушават членове 164 и 166 от LIR, също по никакъв начин не може да се изведе от решение от 12 ноември 2013 г., MOL/Комисия (Т-499/10, EU:T:2013:592). Всъщност, обратно на твърденията на Великото херцогство Люксембург, това решение е само пример, че селективността на дадена мярка за помощ може да произтича от дискреционно правомощие, предоставено на администрацията от разпоредба с общо приложение, независимо от самото упражняване на посоченото правомощие. В него се уточнява също така, че ако такова правомощие не е упражнено, е необходимо да се прибегне към съдържанието на мярката, за да се провери дали последната предоставя селективно предимство на своя бенефициер.
- 358 При тези обстоятелства доводите, че не е доказано нарушение на членове 164 и 166 от LIR, разглеждани поотделно, следва да се отхвърлят.
- v) По преференциалното третиране на групата Engie на равнището на засегнатите холдингови дружества*
- 359 Според Engie и Великото херцогство Люксембург, подкрепени в това отношение от Ирландия, Комисията не е доказала, че разглежданите ПДС третират преференциално групата Engie в сравнение с други дружества или групи дружества, които се намират в сравнимо с нейното положение.
- 360 Според Engie Комисията не е представила доказателства за наличие на предварителни данъчни становища в различен смисъл и за отказ на люксембургската данъчна администрация да издаде такова становище на предприятие, което се намира в сходно положение, нито за наличие на данъчен акт срещу предприятия, които са въвели структурата, предвидена в разглежданите ПДС.
- 361 В случая е можело да се констатира само фактическа дискриминация, поради което, в светлината на решения от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (С-106/09 Р и С-107/09 Р, EU:С:2011:732), и от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (С-20/15 Р и С-21/15 Р, EU:С:2016:981), предвид наличието на индивидуална мярка за прилагане на общ режим Комисията 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.
- 362 В противен случай Комисията е трябвало да докаже, че данъчните разпоредби, приложени с разглежданите ПДС, въпреки привидния им общ характер, сами по себе си са можели да третират по-благоприятно някои предприятия поради техните специфични характеристики в сравнение с други предприятия, които се намират в сходно положение.

- 363 Великото херцогство Люксембург, подкрепяно в този смисъл от Ирландия, изтъква още, че ако всяко данъчнозадължено лице можело да създаде структура на финансиране, аналогична на разглежданата във въпросните ПДС, както признава Комисията, последната не можела да настоява за селективността на посочените ПДС.
- 364 Ирландия набляга на факта, че доколкото всяко данъчнозадължено лице можело да се ползва от същото данъчно третиране като Engie, като създаде финансова схема, аналогична на разглежданата във въпросните ПДС, не можело да се установи дискриминация или изключение. Според Ирландия Комисията е трябвало да докаже, че друга група дружества е била изключена, *de jure* или *de facto*, от идентично благоприятно данъчно третиране, въпреки създаването на аналогична финансова схема. При липсата обаче на такава констатация не е могло да има диференцирано третиране, въведено от националното право: единствената разлика се изразявала в начина, по който всяко от данъчнозадължените лица индивидуално е избрало да организира своята дейност.
- 365 Според Комисията обстоятелството, че дадена структура на финансиране по принцип е открита за всеки оператор на даден пазар, не може да изключи селективността на спорните предварителни данъчни становища.
- 366 В това отношение следва да се припомни, че релевантният показател, за да се установи селективността на дадена мярка, се състои в това да се провери дали тя въвежда необосновано от естеството и структурата на съответната обща система за данъчно облагане диференциране между оператори, които от гледна точка на преследваната от тази система цел се намират в сходно фактическо и правно положение (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. 60).
- 367 По-точно, 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 на операторите, докато от гледна точка на целта, преследвана от посочената система на данъчно облагане на тази държава членка, ползващите се от данъчното предимство оператори и тези, които са изключени от него, се намират в сходно фактическо и правно положение (вж. в този смисъл 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. 67).
- 368 От съдебната практика следва също така, че констатирането на селективността на дерогираща данъчна мярка не може да зависи от установяването на конкретна категория предприятия, които да могат да се отличат по специфични характеристики. Такова установяване обаче е релевантно при наличието на мярка, която е представена не под формата на данъчно предимство в отклонение от общата система на данъчно облагане, а под формата на прилагане на „обща“ система за данъчно облагане, основаващо се на критерии, които сами по себе си също имат общ характер (вж. в този смисъл 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. 71—78).
- 369 При наличието на данъчна мярка, дерогираща обща система, изводът за селективност не произтича непременно от невъзможността за някои предприятия да се ползват от предимството, предвидено в разглежданата мярка, поради правни, икономически или практически ограничения, които им пречат да извършат операцията, от която зависи

предоставянето на това предимство, а може да произтече от самата констатация, че съществува операция, която, макар и сравнима с тази, от която зависи предоставянето на разглежданото предимство, не дава право на такова. От това следва, че 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 (вж. в този смисъл решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., С-20/15 Р и С-21/15 Р, ЕУ:С:2016:981, т. 80—88).

- 370 В случая от съображения 205 и 215 от обжалваното решение обаче следва, че според Комисията засегнатите холдингови дружества са се ползвали от по-благоприятно данъчно третиране в сравнение с дружествата, които получавали приходи от дялови участия и в резултат от това, за разлика от посочените холдингови дружества, се подчинявали на правилата относно освобождаването от данъчно облагане на приходите от дялови участия и данъчното облагане на разпределението на печалбата.
- 371 Макар в чисто вътрешни положения освобождаването от данъчно облагане на приходите от дялови участия на равнище дружество майка да е предвидено само в случай на облагане на разпределените приходи на равнището на неговото дъщерно дружество, в случая засегнатите холдингови дружества се ползват от освобождаване от данъчно облагане на приходите от дялови участия за приходите, които съответстват от икономическа гледна точка на размера на начисленията върху ZORA, приспаднати като разходи на равнището на съответните дъщерни дружества. За една и съща сравнима операция, а именно получаването на приходи от дялови участия вследствие от инвестиция в капитала на дъщерно дружество, някои дружества майки са изключени от данъчното предимство, от което се ползват засегнатите холдингови дружества.
- 372 Поради това 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 тяхното разпределение.
- 373 Представените от Engie и Великото херцогство Люксембург доводи не могат да поставят под съмнение този извод.
- 374 От една страна, при наличието на отворена за всички система на финансиране, на което се позовават засегнатите холдингови дружества, Engie твърди, че за да установи селективността на разглежданите ПДС Комисията трябвало да докаже, че на други дружества, които се намират в сходно положение, е отказано идентично данъчно третиране.
- 375 Дори да се предположи, че холдингови дружества се ползват от данъчно третиране, аналогично на предоставеното на CEF и LNG Holding, при наличието на операции за финансиране, включващи също емитирането на ZORA от посредническо дружество, съществуването на идентични предварителни данъчни становища би било най-много индиция за евентуална схема за помощ, а не за липса на дискриминация.
- 376 Освен това съждението на Engie се основава на погрешната предпоставка, че възприетата от Комисията референтна рамка е съставена от специалния режим на облагане на засегнатите холдингови дружества вследствие от разглежданите ПДС. Всъщност да се изисква от

- Комисията да констатира дискриминация като идентифицира дружества, на които е отказано идентично данъчно третиране за същата финансова схема, би означавало, че Комисията е приела за референтна рамка посочения специален режим за данъчно облагане.
- 377 Напротив, референтната рамка се състои от членове 164 и 166 от LIR, които регламентират облагането на разпределението на печалбата или на равнището на дъщерното дружество, или на равнището на дружеството майка, от която рамка дерогират разглежданите ПДС.
- 378 От друга страна, доводът, че Комисията не идентифицирала особена категория предприятия, към която принадлежали дружествата от групата Engie в зависимост от специфичните им характеристики като привилегирована категория, също не може да бъде споделен.
- 379 Всъщност съгласно точка 368 по-горе, идентифицирането на такава категория се изисква само в рамката на общ данъчен режим, който сам по себе си би съставлявал възприетата референтна рамка.
- 380 Настоящият случай не е такъв, доколкото, за да установи селективността на разглежданите ПДС, Комисията се основава на произтичащото от тях неравно третиране, тъй като те предоставят предимство на засегнатите холдингови дружества, а не на други, които са в сходно положение с оглед на целта на тясната референтна рамка, от която дерогират разглежданите ПДС.
- 381 Ето защо в обжалваното решение Комисията основателно е установила преференциалното данъчно третиране на засегнатите холдингови дружества. Поради това следва да бъдат отхвърлени като неоснователни доводите срещу извода за дерогация от разпоредбите относно облагането на разпределението на печалбата и освобождаването от облагане на дяловите участия, а следователно и за селективност на разглежданите ПДС.
- vi) Заключение относно предоставянето на селективно предимство на групата Engie на равнището на засегнатите холдингови дружества в светлината на тясната референтна рамка*
- 382 Доколкото, от една страна, Комисията е доказала селективността на разглежданите ПДС, използвайки четири линии на разсъждение, една от които при условията на евентуалност, и от друга страна, доводите, с които се оспорва основателността на една от тези линии, а именно наличието на селективно предимство на равнището на засегнатите холдингови дружества с оглед на тясната референтна рамка, са отхвърлени като неоснователни, по принцип се налага, по съображения за процесуална икономия и доколкото са станали неотнормими, да не бъдат разглеждани доводите срещу останалите алтернативни разсъждения, в съответствие със съдебната практика, цитирана по-горе в точки 230 и 231.
- 383 Въпреки това, предвид първите по рода си съображения, които имат за цел да докажат селективността на разглежданите ПДС спрямо референтната рамка, включваща разпоредбата относно злоупотребата със закона, Общият съд намира за удачно да разгледа и основателността на доводите, насочени срещу тях.

г) По твърденията за липса на селективно предимство с оглед на разпоредбата относно злоупотребата със закона

- 384 В съображения 289—312 от обжалваното решение Комисията твърди, че разглежданите ПДС предоставят селективно предимство на Engie поради неприлагането на разпоредбата относно злоупотребата със закона. Както следва от съображение 290 от обжалваното решение, тази разпоредба била част от люксембургската система за корпоративно данъчно облагане.
- 385 Съгласно текста на разпоредбата относно злоупотребата със закона „данъчното задължение не може да се избягва или намалява чрез злоупотреба с правните форми и възможностите на гражданското право“ и „[в] случай на злоупотреба, данъците се събират такива, каквито биха били в случай на използване на правна структура, съответстваща на операциите, фактите и икономическите обстоятелства“.
- 386 Използването на „Engie“ по-конкретно в съображение 162 от обжалваното решение, за да се обозначи субектът, на равнището на който трябва да се преценява селективността, следваща от неприлагането на разпоредбата относно злоупотребата със закона, според съображение 16 от обжалваното решение препраща към Engie SA и към дружествата, които последното контролира пряко и непряко, а именно засегнатите холдингови дружества, посредническите дружества и дъщерните дружества в Люксембург.
- 387 Съгласно съображения 292—298 от обжалваното решение финансовата схема, създадена от Engie, изпълнява четирите условия за установяване на злоупотреба със закона, изведени от люксембургската съдебна практика, както е сведена до знанието на Комисията от Великото херцогство Люксембург в неговия отговор от 31 януари 2018 г. на писмото от 11 декември 2017 г., а именно, първо, използване на правна форма от частното право, второ, намаляване на данъчната тежест, трето, използване на неподходящ правен способ и четвърто, липса на извънданъчни аргументи.
- 388 Освен констатацията за липса на облагане на начисленията върху ZORA на равнището на дъщерните дружества, посредническите дружества и засегнатите холдингови дружества, в съображения 304—310 от обжалваното решение във връзка с условието за използване на подходящ правен способ Комисията счита, че е имало и други достъпни способи за финансиране, съответстващи на намерението на люксембургския законодател, като например капиталови или заемни инструменти, които не биха довели до необлагане на приходите, генерирани от дъщерните дружества.
- 389 Според Комисията сред достъпните заемни инструменти са ZORA, предоставен пряко от дружество майка в полза на неговото дъщерно дружество, без намесата на посредническо дружество. Всъщност Комисията тълкува член 22 bis от LIR в смисъл, че ако се приеме, че той се прилага към начисленията върху ZORA, би позволил единствено облагането на тези начисления да се отложи във времето.

390 Член 22 bis, параграф 2, точка 1 от LIR, в сила към датата на приемане на разглежданите ПДС, чието тълкуване от страна на Комисията се оспорва, гласи следното:

„2. Чрез дерогация от член 22, параграф 5 обменните операции, посочени в номера 1—4 по-нататък, не водят до реализиране на капиталови печалби, присъщи на разменени стоки, освен в случаите, посочени в номера 1, 3 и 4, ако кредиторът или съдружникът не се откаже от прилагането на тази разпоредба:

1. При преобразуване на заем: на кредитора се предоставят ценни книжа, представляващи акционерен капитал на длъжника. В случай на преобразуване на подлежащ на капитализиране конвертируем заем капитализираната лихва, отнасяща се за периода на текущата финансова година, предшестваща преобразуването, се облага към момента на замяната;

[...]“.

391 В съображения 278—284 от обжалваното решение Комисията твърди, че член 22 bis, параграф 2, точка 1 от LIR, който по същество гласи, че в случай на преобразуване на заем, предоставянето на кредитора на ценни книжа от акционерния капитал на длъжника не води до реализиране на капиталова печалба, освен ако кредиторът или съдружникът се откажат от прилагането на тази разпоредба, не се прилага към начисленията върху ZORA. Член 22 bis от LIR всъщност уточнявал, че в случай на преобразуване на конвертируем заем, капитализираната лихва, отнасяща се за периода на текущата финансова година, предшестваща преобразуването, се облага към момента на замяната. Дори в случай на прилагане на член 22 bis от LIR към начисленията върху ZORA, Комисията подчертава, че този член не би довел до постоянно данъчно освобождаване на начисленията върху ZORA, а само до отлагане на тяхното облагане.

392 Във връзка с условието за липса на извънданъчни аргументи, в съображения 306—313 от обжалваното решение Комисията подчертава, че финансирането на прехвърлянето на секторите на дейност посредством ZORA, предоставен от посредническо дружество и съчетан с предплатена форуърдна капиталова сделка, сключена с холдингово дружество, не може да бъде обосновано с евентуалното ограничение на рисковия профил на дъщерните дружества или с подобряването на резултатите и на гъвкавостта на групата. Единственият преследван мотив бил реализирането на значителни данъчни икономии.

393 Според Комисията предимството, от което се ползвало Engie поради неприлагането на разпоредбата относно злоупотребата със закона, било селективно, защото съгласно съображения 311 и 312 от обжалваното решение, в които се установява неприлагането на закона, макар да са изпълнени всички условия за неговото прилагане, по принцип то не се предлагало за никое друго предприятие.

1) Предварителни бележки

394 В обжалваното решение Комисията проверява селективността на разглежданите ПДС с оглед на разпоредбата относно злоупотребата със закона като съставна част от люксембургската система за корпоративно данъчно облагане.

- 395 Разглежданите ПДС не можели да бъдат издадени вследствие на изпълнението на условията за прилагане на разпоредбата относно злоупотребата със закона, поради което Великото херцогство Люксембург предоставило селективно предимство на Engie. Това предимство се основавало на неприлагане на закона в случай, в който условията за неговото прилагане обаче са изпълнени, и „по дефиниция не се предлага[ло] за никое друго предприятие“.
- 396 В това отношение е необходимо най-напред да се отбележи, че с доводите си Великото херцогство Люксембург и Engie не оспорват дефинираната референтна рамка, възприета от Комисията за целите на доказване на селективността на разглежданите ПДС в светлината на разпоредбата относно злоупотребата със закона.
- 397 Наистина, в съображения 290 и 291 от обжалваното решение Комисията посочва като референтна система „люксембургската система за корпоративно данъчно облагане“, чиято основна цел е „облагането на корпоративните печалби“ и към която принадлежи разпоредбата относно злоупотребата със закона.
- 398 Въпреки това в съображения 299—312 от обжалваното решение Комисията идентифицира дерогация само от разпоредбата относно злоупотребата със закона, като проверява дали в случая са изпълнени четирите кумулативни условия.
- 399 С други думи, доводите, изложени в писмените изявления на Engie и Великото херцогство Люксембург, срещу доказването от Комисията в съображения 171—199 от обжалваното решение на селективност на разглежданите ПДС на равнището на засегнатите холдингови дружества посредством референтна рамка, разширена до „люксембургската система за корпоративно данъчно облагане“, не могат да бъдат уважени за целите на оспорването в рамките на настоящите основания на установената от Комисията дерогация само от разпоредбата относно злоупотребата със закона. Същото се отнася по-специално и до доводите, с които Великото херцогство Люксембург и Engie упрекуват Комисията, че установила дерогация не от разпоредбите, съставляващи люксембургската система за корпоративно данъчно облагане, представени в съображения 78—81 от обжалваното решение, а от твърдяната цел на посочената референтна рамка.
- 400 „Основната цел на люксембургската система за корпоративно данъчно облагане“, на която Комисията се позовава в съображение 305 от обжалваното решение, в частта относно злоупотребата със закона, не е използвана, за да се установи дерогация от тази „цел“, а за да се провери дали данъчното третиране, одобрено с разглежданите ПДС, съответства на намерението на люксембургския законодател. Ето защо използването на тази „цел“ е част от подход, отделен от изложения в съображения 171—199 от обжалваното решение.
- 401 Великото херцогство Люксембург и Engie обаче оспорват, първо, преценката на критериите, които следва да са изпълнени, за да се установи злоупотреба със закона по люксембургското право, и второ, наличието на преференциално третиране. Въпреки това, преди да се провери основателността на изложените за тази цел доводи, следва да се преценят доводите, представени от Великото херцогство Люксембург с цел оспорване на допустимостта на съображенията, основани на разпоредбата относно злоупотребата със закона.

2) По твърдението за новост на съображенията, основани на разпоредбата относно злоупотребата със закона

402 Великото херцогство Люксембург изтъква, че съображенията на Комисията, че е предоставено селективно предимство поради дерогация от разпоредбата относно злоупотребата със закона, са „недопустими“. Комисията само изтъкнала, но не развила това твърдение за нарушение по време на административната процедура.

403 Според Великото херцогство Люксембург в решението за откриване на процедурата за целите на прилагане на разпоредбата относно злоупотребата със закона всъщност било визирано не освобождаването от данъчно облагане на приходите от дялови участия на равнище холдингови дружества, а възможността за приспадане на начисленията на равнище дъщерни дружества. От друга страна, писмото на Комисията от 11 декември 2017 г. по никакъв начин не попълнило пропуските по този въпрос в решението за откриване на процедурата.

404 В това отношение следва да се отбележи, че още от решението за откриване на процедурата Комисията е наблегнала на неприлагането на тази разпоредба, както се установява от точка 204 по-горе. Нещо повече, макар в писмото от 11 декември 2017 г. Комисията да не е синтезирала своите аргументи във връзка с неприлагането на разпоредбата относно злоупотребата със закона, тя все пак отново е поканила страните да представят допълнителни коментари по този въпрос.

405 Ето защо доводът на Великото херцогство Люксембург, с който то настоява, че съображенията на Комисията, основани на разпоредбата относно злоупотребата със закона, са нови, и с който цели да оспори тяхната „допустимост“, следва да се отхвърли като неоснователен.

3) По дерогацията от разпоредбата относно злоупотребата със закона

406 Великото херцогство Люксембург и Engie оспорват прилагането в случая на разпоредбата относно злоупотребата със закона. Освен обстоятелството, че за да установи селективност в това отношение, Комисията трябвало да се позове на административната практика на люксембургските данъчни органи, Великото херцогство Люксембург и Engie упрекуват Комисията, че допуснала редица грешки в преценката при прилагането на критериите, които трябва да са изпълнени според люксембургското право, за да се обоснове прилагането на разпоредбата относно злоупотребата със закона. Те изтъкват, че доколкото критериите не били спазени, люксембургските органи не могли да направят извод за злоупотреба със закона, и следователно не можело да се установи дерогация от тази разпоредба. При всички случаи, дори да се предположи, че разпоредбата относно злоупотребата със закона е била приложима, Великото херцогство Люксембург и Engie подчертават, от една страна, че Комисията не доказала преференциално третиране на дружествата от групата Engie, и от друга страна, че забраната на финансовата схема поради твърдението, че е с характер на злоупотреба, водела до нарушаване на свободата на установяване.

407 Комисията изтъква по-специално, че четирите критерия за установяване на злоупотреба със закона, изведени от люксембургската практика, в случая са изпълнени. Очевидно било, че печалбата на дружествата от групата, участвали в схемата, е била освободена от данък, макар икономически равностойни операции, извършени без тази схема, да са били обложени.

i) По твърденията за неотчитане на административната практика на люксембургските данъчни органи

408 Преди всичко останало следва да се отбележи, че от преписките по съединени дела T-516/18 и T-525/18 не се установява изобщо, че в хода на административната процедура Великото херцогство Люксембург или Engie са довели до знанието на Комисията люксембургска административна практика, която евентуално е била необходима, за да се обори селективността на разглежданите ПДС по този въпрос.

409 Независимо от тази констатация следва да се приеме, че Комисията правилно се е позовала, видно от съображения 293—298 от обжалваното решение, както на меморандум от 1989 г. на люксембургската администрация, така и на люксембургската съдебна практика, от която е извела четирите критерия, които трябва да са изпълнени, за да се установи злоупотреба със закона според люксембургското право. От друга страна, вземането под внимание на административната практика изглежда не е било необходимо, доколкото разпоредбата относно злоупотребата със закона в случая не поставила никакви затруднения при тълкуването.

ii) По преценката на критериите, обосноваващи прилагането на разпоредбата относно злоупотребата със закона

410 Между страните няма спор относно критериите, които трябва да са изпълнени, за да се установи злоупотреба със закона според люксембургското право. В светлината на съображения 301—306 от обжалваното решение и решение на Cour administrative du Grand-Duché de Luxembourg (Административен съд на Великото херцогство Люксембург) от 7 февруари 2013 г., приложено към жалбата по дело T-516/18, установяването зависи от спазването на четири критерия, тоест, използване на форми или институти от частното право, намаляване на данъчната тежест, използване на неподходящ правен способ и липса на извънданъчни аргументи.

411 Що се отнася до първия критерий, в случая не се оспорва, че Engie е използвало форми от частното право, одобрени с разглежданите ПДС. Всъщност, както беше посочено по-горе в точка 34, въпросните ПДС разглеждат различни вътрешногрупови трансакции, които образуват една съвкупност, привеждаща в действие една-единствена операция за LNG Supply и за GSTM, тоест съответно, вътрешногруповото прехвърляне на дейностите, свързани с втечен природен газ, и на дейностите, свързани с финансиране и управление на парични средства, чието финансиране е било осигурено също в рамките на тази група. Още от самото начало тези трансакции са замислени да се извършат в три последователни, но взаимозависими етапа с участието на засегнатите холдингови дружества, посредническите дружества и дъщерните дружества.

412 Engie и Великото херцогство Люксембург обаче оспорват преценката относно останалите три критерия, които трябва да са изпълнени, за да бъде установена злоупотреба със закона според люксембургското право.

– *По критерия относно намаляването на данъчната тежест*

413 Що се отнася до втория критерий, Великото херцогство Люксембург и Engie твърдят, че разглежданите ПДС не са довели до намаляване на данъчната тежест на дъщерните дружества, посредническите дружества и засегнатите холдингови дружества.

414 Необходимо е да се отбележи, както прави Комисията в съображение 302 от обжалваното решение, че посочената схема всъщност води до необлагане на начисленията върху ZORA, независимо дали на равнището на дъщерните дружества, на посредническите дружества или на засегнатите холдингови дружества.

415 Най-напред, макар дъщерните дружества да могат да приспаднат от облагаемите си приходи начисленията върху ZORA, с изключение на договорен с данъчната администрация марж, по-нататък посредническите дружества не се облагат за посочените начисления, тъй като поради предплатената форуърдна капиталова сделка, сключена със засегнатите холдингови дружества, в момента на преобразуване на разглеждания ZORA, те отчитат загуба в същия размер, която неутрализира в техните счетоводни отчети капиталовата печалба, съответстваща на посочените начисления.

416 Накрая, с оглед на разглежданите ПДС засегнатите холдингови дружества се освобождават от данъчно облагане за приходите от дялови участия, което в случая е приложено за приходи, съответстващи от икономическа гледна точка на начисленията върху ZORA, както потвърди Великото херцогство Люксембург в съдебното заседание изслушване на устните състезания.

417 За постигането на този данъчен резултат посредническите дружества играят решаваща роля. Макар от гледна точка на операцията по финансиране те да изглеждат като излишна брънка от финансовата схема, създадена от Engie, от данъчна гледна точка те са съществен елемент от посочената схема, обратно на твърденията на Великото херцогство Люксембург и Engie.

418 От гледна точка на операцията по финансиране, в отношенията с дъщерните дружества посредническите дружества осигуряват финансирането на разглеждания ZORA и при преобразуването на последния получават акции, чиято стойност включва номиналната стойност на посочения ZORA заедно с начисленията върху ZORA.

419 В своите отношения със засегнатите холдингови дружества, в момента на емитирането на разглеждания ZORA посредническите дружества получават номиналната стойност на последния, а в момента на преобразуване на посочения ZORA осигуряват прехвърлянето на собствеността на акциите, издадени от дъщерните дружества, чиято стойност включва номиналната стойност и начисленията върху ZORA.

420 Така посредническите дружества изпълняват единствено операцията по финансиране, решението за която е взето от засегнатите холдингови дружества, с оглед на прехвърлянето на секторите на дейност в полза на дъщерните дружества.

- 421 От данъчна гледна точка, от една страна посредническите дружества реално не се облагат за начисленията върху ZORA. Макар в момента на преобразуване на посочения ZORA посредническите дружества да отчитат капиталова печалба, съответстваща на начисленията върху ZORA, поради предплатената форуърдна капиталова сделка в същото време те понесат загуба в размер, равен на размера на посочените начисления.
- 422 Именно така се е случило в деня на частичното преобразуване на ZORA, емитиран в полза на LNG Supply. Тъй като не е избрало да се прилага член 22 bis от LIR, LNG Luxembourg отчита в счетоводството си капиталова печалба, която, както потвърди Великото херцогство Люксембург в съдебното заседание за изслушване на устните състезания, е била неутрализирана със загуба в същия размер поради прилагането на предплатената форуърдна капиталова сделка, сключена с LNG Holding. Така, ако предплатената форуърдна капиталова сделка я нямаше, посредническите дружества щяха да дължат данък за начисленията върху ZORA.
- 423 От друга страна, посредническите дружества позволяват по подходящ начин, поне привидно, да се прекъсне връзката между печалбата, реализирана от засегнатите холдингови дружества поради анулирането на част от акциите, получени при прилагане на предплатената форуърдна капиталова сделка, и печалбата, съответстваща на начисленията върху ZORA, и да се задейства прилагането на член 166 от LIR. Всъщност, доколкото начисленията върху ZORA не могат да се приравнят на приход от дялови участия по смисъла на член 166 от LIR, последният не би могъл да обоснове право на освобождаване от данъчно облагане за посочените начисления.
- 424 С други думи, с оглед на ZORA, получен от LNG Supply, намесата на LNG Luxembourg в качеството на посредническо дружество позволява на LNG Holding да маскира прихода, формиран от анулирането на акциите на LNG Supply, като приход от дялови участия, макар последният да съответства по същество на начисленията върху ZORA. Такъв резултат не би могъл да се постигне, ако ZORA беше сключен пряко между LNG Supply и LNG Holding.
- 425 Както твърди Комисията в съображение 304 от обжалваното решение и обратно на твърденията на Великото херцогство Люксембург и Engie, сключването на ZORA между две дружества не може да доведе до същия данъчен резултат като резултата, получен вследствие от намесата на посредническите дружества в разглежданата схема на финансиране.
- 426 Наистина, в хипотеза на ZORA, сключен между дъщерно дружество и неговото дружество майка, начисленията върху ZORA биха подлежали на приспадане на равнището на дъщерното дружество с изключение на договорения с люксембургската данъчна администрация марж.
- 427 Това обаче не променя факта, че на равнището на дружеството майка начисленията биха били обект на данъчно облагане било в момента на преобразуване на разглеждания ZORA, било в по-късен момент, според опцията, оставена от член 22 bis от LIR.
- 428 От една страна, макар в момента на преобразуване на ZORA дружеството притежател на конвертираните акции може да избере прилагането на член 22 bis от LIR, за да не бъде обложено в момента на преобразуването и по този начин да се гарантира данъчната

неутралност на операцията, същият член не би могъл да се тълкува в смисъл, че реализираната капиталова печалба няма в бъдеще да бъде обект на никакво данъчно облагане.

- 429 Това тълкуване се подкрепя от циркулярно писмо, издадено от люксембургската данъчна администрация на 27 ноември 2002 г., според което, съгласно посоченото в съображение 283 от обжалваното решение и цитата в бележка под линия 288, „[ц]елта на член 22 [bis от LIR] е да определи сделките с ценни книжа, които могат да бъдат извършени по данъчно неутрален начин“ и „[този член] обаче не цели окончателно данъчно освобождаване на капиталовите печалби, които без тази мярка биха били облагаеми при прехвърлителя, а да отложи тяхното данъчно облагане във времето“.
- 430 Нещо повече, законопроектът от 17 юли 2018 г., който транспонира в люксембургското право 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), на който Engie се позовава в писмените си изявления, уточнява, че „целта на [член 22 bis от LIR] е да позволи на данъчнозадължените лица да отложат във времето облагането на капиталовите печалби, реализирани при замяна на ценни книжа при определени положения“. Макар този законопроект в действителност да е по-късен от обжалваното решение, той все пак позволява да се илюстрира позицията на люксембургския законодател относно смисъла, който трябва да бъде придаден на този член.
- 431 От друга страна, всеки приход, получен от дружество майка в случай на пряк ZORA вследствие на анулиране на част от акциите, не би бил освободен от данъчно облагане приход по силата на член 166 от LIR, при все че членове 166 и 22 bis от LIR не го изключват формално.
- 432 Всяко тълкуване в обратен смисъл би било в противоречие с целта на член 22 bis от LIR, която, както подчертава люксембургската данъчна администрация в циркулярното писмо от 27 ноември 2002 г., е да се отложи във времето облагането на евентуалната капиталова печалба, а не тя окончателно да избегне всякакво данъчно облагане.
- 433 Поначало такова тълкуване следва по същество от уточненията, дадени от Великото херцогство Люксембург по време на административната процедура в писмо до Комисията от 31 януари 2018 г.
- 434 На въпроса дали един ZORA е инструмент за дялово участие по смисъла на член 166 от LIR или ценна книга по смисъла на член 164 от LIR, Великото херцогство Люксембург ясно уточнява, че „ZORA, емитирани съответно от [LNG Supply] и [GSTM] би трябвало да запазят своята квалификация като договор за заем и на практика са изключени от приложното поле на членове 164 и 166 от LIR, които се прилагат към приходите от дялови участия“.
- 435 С други думи, ако един ZORA трябва да запази квалификацията си като договор за заем, както твърди Великото херцогство Люксембург по време на административната процедура, от това следва, че всеки приход, получен по силата на такъв договор, не би могъл да се ползва от данъчно освобождаване на основание член 166 от LIR, който се отнася до приходите от дялови участия.

436 Ето защо Комисията не е допуснала грешка, като е приела, че критерият относно намаляването на данъчната тежест е изпълнен в случая.

– По критерия относно използването на неподходящ правен способ

437 Що се отнася до третия критерий, а именно използването на неподходящ правен способ, Великото херцогство Люксембург и Engie подчертават факта, че в случая е било удачно да се прибегне до непряк ZORA, тоест с намесата на посредническо дружество, за да бъде финансирано прехвърлянето на съответните сектори на дейност на дъщерните дружества.

438 Обратно на твърденията на Комисията, структурата на финансиране била адекватна и не била равностойна на други способи за финансиране като финансиране чрез заем или чрез собствен капитал. Engie подчертава, че в случай на капиталова инжекция дъщерните дружества биха били свръхкапитализирани, което нямало да позволи да се възползват от левъридж ефект и от достатъчна свобода за преговори с трети инвеститори. Освен това в случай на заем дъщерните дружества биха били длъжни да го погасят в пари, което не било така в рамките на ZORA.

439 Във всички случаи Engie настоява, че има правото да избере способ на финансиране, за който се дължат възможно най-малко данъци, и упреква Комисията, че за да направи извод за неподходящия характер на структурата на финансиране, е наложила своето собствено тълкуване на намерението на люксембургския законодател, като неправилно се позовала на целта на люксембургската система за корпоративно данъчно облагане.

440 В това отношение е необходимо предварително да се отбележи, че съгласно писмото на Великото херцогство Люксембург от 31 декември 2018 г., цитирано в съображение 297 от обжалваното решение, условието относно използването на неподходящ правен способ се отнася до правното положение, при което данъчнозадължено лице избира способ, който пряко противоречи на очевидното намерение на законодателя, съответстващо на целта или на духа на закона.

441 Макар създадената от Engie сложна финансова схема, която е взета под внимание в разглежданите ПДС, наистина да позволява да се финансира прехвърлянето на секторите на дейност на съответните дъщерни дружества, в действителност тя също така води, както Комисията основателно отбелязва в съображения 304 и 305 от обжалваното решение, до необлагане на начисленията върху ZORA.

442 Ето защо предпочетеният от Engie способ за финансиране не може да се квалифицира като подходящ, доколкото пряко противоречи на намерението на люксембургския законодател, за което в областта на данъчното облагане не може разумно да се счита, че е да се насърчават сложни финансови схеми, които в действителност водят до двойно необлагане на разпределените приходи, както на равнище дъщерно дружество, така и на равнището на неговото дружество майка.

443 В този смисъл Комисията не е допуснала грешка в преценката, като е посочила в съображение 305 от обжалваното решение, че одобреното с разглежданите ПДС данъчно третиране е в пряко противоречие с целта на люксембургската система за корпоративно данъчно облагане, при прилагане на която печалбите на дружество, както са посочени в счетоводните му отчети, по принцип подлежат на данъчно облагане. Тази цел произтича

от съвместното тълкуване на разпоредбите, от които е съставена люксембургската система за корпоративно данъчно облагане, посочени в съображения 78—81 от обжалваното решение.

444 Поради това Комисията не може да бъде упреknата, че произволно е дефинирала целта на люксембургската система за корпоративно данъчно облагане, нито че по същество е подменила намерението на люксембургския законодател със своето собствено намерение.

445 Имало е и други лесно достъпни способи за финансиране, които, както Комисията основателно подчертава в съображения 304 и 310 от обжалваното решение, осигуряват финансирането на прехвърлянето на съответните сектори на дейност към дъщерните дружества, и в същото време водят до реализирането на облагаема печалба съответно на равнището на дъщерните дружества, на посредническите дружества или на засегнатите холдингови дружества.

446 Най-напред, посредством капиталов инструмент дъщерните дружества са могли да се ползват от допълнителен капитал на стойност, равна в случая на номиналния размер на разглеждания ZORA. При тази хипотеза реализираните от дъщерните дружества печалби щели да бъдат обложени или на равнището на последните, или на равнището на засегнатите холдингови дружества, с оглед по-специално на членове 164 и 166 от LIR.

447 По-нататък, в случай на финансиране на прехвърлянето на сектор на дейност чрез неподлежащ на капитализиране заем, сключен с дружество от групата, печалбите на дъщерните дружества за срока на действие на заема щели също да бъдат обложени на равнището на тези дружества. Освен това начислените лихви по заема безспорно щели да подлежат на приспадане на равнището на дъщерните дружества, но да се облагат на равнището на посредническите дружества или на засегнатите холдингови дружества, в зависимост от това кои са дружествата кредитори в тази хипотеза.

448 Накрая, с оглед на изложеното по-горе в точки 425—435, същото щеше да се случи и при сключване на пряк ZORA между дъщерните дружества и засегнатите холдингови дружества, както основателно посочва Комисията в съображение 304 от обжалваното решение, противно на твърденията на Великото херцогство Люксембург и Engie.

449 От това следва, че е било възможно други правни способи да се считат за подходящи за финансиране в случая на прехвърлянето на секторите на дейност в полза на дъщерните дружества.

– *По критерия относно липсата на извънданъчни аргументи*

450 Що се отнася до последния критерий, Великото херцогство Люксембург и Engie твърдят, че операцията по финансиране не преследвала изключително данъчна цел, а била мотивирана с валидни икономически аргументи. Всъщност според Engie било икономически оправдано дейността да се финансира чрез непряк ZORA.

451 Освен обстоятелството, че в Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества клауза срещу злоупотребите е включена едва при извършена през 2015 г. реформа, от клаузата срещу злоупотребите в Директива 2016/1164 се установявало, че дадена транзакция не се счита за злоупотреба, ако е извършена с валидни икономически аргументи, които отразяват икономическата реалност.

- 452 Освен това Комисията не можела да се обосновава само с намесата на посредническите дружества и само с използването на сложни финансови продукти, за да направи извод, че дадена операция има характер на злоупотреба. Това важало с още по-голяма сила, тъй като ZORA, приведен в действие между две дружества без намесата на посредническо дружество, според Великото херцогство Люксембург и Engie може да доведе до същия резултат при прилагане на член 22 bis от LIR.
- 453 В това отношение Великото херцогство Люксембург и Engie поначало се затрудняват да докажат защо финансиране по-специално чрез капиталова инжекция не би било валиден финансов инструмент, с мотива, че би увеличил финансовия риск на дъщерните дружества. Всъщност в съдебното производство те не представят никакви доказателства, от които да се установи, че алтернативните способи, посочени от Комисията в съображения 304, 309 и 310 от обжалваното решение, сред които е капиталовата инжекция, биха увеличили рисковете за дъщерните дружества в рамките на схемата, одобрена с разглежданите ПДС.
- 454 Ако беше направена капиталова инжекция в размер на номиналната стойност на разглеждания ZORA, дъщерното дружество a priori е щяло да финансира прехвърляната дейност, носейки в същото време риск, равностоен на риска в хипотезата на отрицателни начисления върху ZORA.
- 455 Всъщност, в случай на увеличение на капитала дъщерните дружества биха могли да се ползват от собствени средства в размер, равен на заема, който те са получили вследствие емитирания от посредническите дружества ZORA.
- 456 Тази капиталова инжекция също би била съпътствана от емисия нови акции, така както за погасяването на ZORA. Освен това емитираните в резултат от преобразуването на разглеждания ZORA акции в случай на положителни начисления включват номиналната стойност на заема и посочените начисления, за разлика от случая на обикновеното увеличение на капитала, което би било извършено само до номиналния размер на заема, поради което доводът за риск от свръхкапитализация не би могъл да се приеме.
- 457 Освен това, както Комисията основателно подчертава в съображение 309 от обжалваното решение, първоначалният капитал на едно дъщерно дружество се засяга по същия начин от евентуално претърпените загуби, независимо дали става въпрос за хипотезата на капиталова инжекция или за хипотезата на ZORA, ако загубите надхвърлят размера на инжекцията или номиналния размер на този ZORA.
- 458 Освен това финансовият риск се носи по един и същ начин от засегнатите холдингови дружества както при капиталова инжекция, така и при непряко емитиране на ZORA, както е в случая. В хипотезата на капиталова инжекция, ако загубите надхвърлят капиталовата инжекция, съответните дялове от капитала биха имали по-ниска стойност, а в хипотезата на отрицателни начисления по ZORA предоставилото го дружество ще носи риска от намаляване на вземането си, което може да достигне евентуално стойност под номиналния размер на разглеждания ZORA.
- 459 Ето защо, макар едно данъчнозадължено лице да не може да бъде упреknато, че избира правния способ, водещ до най-малко данъци, това не е така когато има други подходящи способи, а предпочетеният правен способ има чисто данъчна цел и в действителност води до липса на данъчно облагане.

460 Доводът за избор на финансиране срещу възнаграждение в зависимост от резултатите на дъщерните дружества също трябва да се отхвърли.

461 Макар наистина в рамките на ZORA предоставящото го дружество да получава по-голямо възнаграждение когато заемополучателят има печалба, това зависи от резултатите възнаграждение може да бъде получено и в случай на финансиране чрез капиталова инжекция, тъй като то се изразява просто в по-голяма печалба, подлежаща на разпределение.

462 Освен това дори да се предположи, че прибягването до ZORA е било обосновано само с грижата да се избере инструмент за финансиране, възнаграждението по който зависи от резултатите на дъщерните дружества, тази цел би била постигната по-скоро с пряк, отколкото с непряк ZORA, който, както се установява от точки 448 и 449 по-горе, за разлика от първия води до почти пълното необлагане на начисленията върху ZORA на дъщерните дружества.

463 Ето защо доводите, изложени с цел доказване на наличието на извънданъчни аргументи, следва да се отхвърлят като неоснователни.

– По преференциалното третиране на дружествата от групата Engie

464 Великото херцогство Люксембург и Engie изтъкват във всички случаи, че дори да се предположи, че разпоредбата относно злоупотребата със закона е приложима, Комисията изобщо не доказала преференциално третиране на дружествата от групата Engie в сравнение с други дружества, които се намират в сходно фактическо и правно положение.

465 Освен това, според Великото херцогство Люксембург забраняване на структурата на финансиране заради това, че евентуално има характер на злоупотреба, би довело до нарушаване на свободата на установяване, прогласена в член 49ДФЕС.

466 В това отношение е необходимо да се припомни, че релевантният показател, за да се установи селективността на разглежданата мярка, се състои в това да се провери дали тя въвежда необосновано от естеството и структурата на съответната обща система на данъчно облагане диференциране между оператори, които от гледна точка на преследваната от тази система цел се намират в сходно фактическо и правно положение (решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., С-20/15 Р и С-21/15 Р, ЕУ:С:2016:981, т. 60).

467 По-точно условието относно селективността е изпълнено, когато Комисията успее да докаже, че 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 на операторите, докато от гледна точка на целта, преследвана от посочената система на данъчно облагане на тази държава членка, ползващите се от данъчното предимство оператори и тези, които са изключени от него, се намират в сходно фактическо и правно положение (решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., С-20/15 Р и С-21/15 Р, ЕУ:С:2016:981, т. 67).

- 468 Доколкото критериите за установяване на злоупотреба със закона в случая са били изпълнени, не може успешно да се оспорва, че вследствие от неприлагането в разглежданите ПДС на разпоредбата относно злоупотребата със закона, групата Engie се е ползвала от преференциално данъчно третиране, както Комисията основателно подчертава в съображение 312 от обжалваното решение.
- 469 Всъщност с оглед на целта, преследвана от разпоредбата относно злоупотребата със закона, а именно борбата със злоупотребите в данъчната област, Engie и в частност засегнатите холдингови дружества се намират във фактическо и правно положение, сходно с всички люксембургски данъчнозадължени лица, които не могат да имат правни очаквания също да се възползват от неприлагане на разпоредбата относно злоупотребата със закона в случаите, когато са изпълнени условията за нейното прилагане.
- 470 Наличието на дискриминация е още по-очевидно, доколкото в миналото люксембургската администрация вече е прилагала разпоредбата относно злоупотребата със закона. Така в решение, постановено на 7 февруари 2013 г., приложено към жалбата по дело T-516/18, Cour administrative du Grand-Duché du Luxembourg (Административен съд на Великото херцогство Люксембург), потвърждава първоинстанционно решение по дело между директора по преките данъци и дружество, свързано с прилагането спрямо това дружество на разпоредбата относно злоупотребата със закона.
- 471 Така люксембургската данъчна администрация е ограничила неприлагането на разпоредбата относно злоупотребата със закона само до групата Engie.
- 472 Ето защо Комисията е доказала в достатъчна степен дерогация от референтната рамка, включваща разпоредбата относно злоупотребата със закона.
- *По твърдяното нарушение на свободата на установяване*
- 473 Великото херцогство Люксембург изтъква, че забраната на финансовата схема заради твърденията, че има характер на злоупотреба, води до нарушение на свободата на установяване по смисъла на член 49 ДФЕС.
- 474 Налага се констатацията, че тъй като разглежданото положение е изцяло вътрешно, по принцип член 49 ДФЕС не би трябвало да се прилага. Нещо повече, дори да се приеме, че се прилага свободата на установяване, изводът за наличие на евентуално ограничение би могъл да се обоснове със самия факт на борбата срещу злоупотребата със закона (вж. в този смисъл решение от 26 февруари 2019 г., N Luxembourg 1 и др., C-115/16, C-118/16, C-119/16 и C-299/16, EU:C:2019:134, т. 177).
- 475 Наистина, в правото на Съюза съществува общ правен принцип, съгласно който правните субекти не могат да се позовават на нормите на правото на Съюза с цел измама или злоупотреба. Този принцип има за цел по-специално да предотврати извършването на чисто формални или изкуствени сделки, лишени от всякаква икономическа и търговска обосновка, с основната цел да се ползва неследващо се предимство (решение от 26 февруари 2019 г., N Luxembourg 1 и др., C-115/16, C-118/16, C-119/16 и C-299/16, EU:C:2019:134, т. 96 и 125).

476 Съвсем същото важи и при наличието на изкуствена договореност, в рамките на която, благодарение на намесата на дружество за насочване на дохода, включено в структурата на групата между изплащащото приходи дружество и дружеството, което е действителният им бенефициер, се избягва плащането на данък върху посочения доход (вж. в този смисъл решение от 26 февруари 2019 г., N Luxembourg 1 и др., C-115/16, C-118/16, C-119/16 и C-299/16, EU:C:2019:134, т. 127).

477 Ето защо Комисията правилно е установила селективността на разглежданите ПДС, свързана с факта, че те дерогират прилагането на разпоредбата относно злоупотребата със закона в случай, при който обаче условията за прилагането ѝ са изпълнени.

478 Следователно първото и второто основание на жалбата по дело T-516/18 и второто и третото основание на жалбата по дело T-525/18, изведени от това, че Комисията е направила неправилен извод за селективност на разглежданите ПДС с оглед на тясната референтна рамка и на разпоредбата относно злоупотребата със закона, трябва да се отхвърлят по същество, без да е необходимо във всички случаи произнасяне по основателността на доводите, изложени срещу останалите линии на разсъждение.

6. По четвъртото основание по дело T-525/18, с което се твърди погрешно квалифициране на разглежданите ПДС като индивидуална помощ

479 Engie подчертава, че селективността на индивидуално предварително данъчно становище може да се установи само чрез препращане към разпоредбите и административната практика, приложими към разглеждания данъчен режим.

480 Според него, ако Комисията обаче беше взела под внимание разпоредбите и административната практика, приложими към разглежданите ПДС, според Engie тя щяла да идентифицира схема за помощ, също както в Решение (ЕС) 2016/1699 на Комисията от 11 януари 2016 година относно схемата за държавна помощ във връзка с освобождаването от данък на свръхпечалбата SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN), прилагана от Белгия (ОВ L 260, 2016 г., стр. 61).

481 Engie подчертава всъщност, че при прилагане на идентични предварителни данъчни становища други предприятия ползват същата структура на финансиране, което се потвърждавало от изявленията на члена на Комисията, отговарящ за конкуренцията.

482 Нещо повече, в обжалваното решение Комисията признала, че одобрените с разглежданите ПДС структури на финансиране били „отворен[и] за всяка група в Люксембург“ и че било възможно „дадена категория предприятия — групите предприятия, които използват пряк ZORA — [да могат] да се ползват от същото данъчно третиране“.

483 В писмената реплика Engie добавя, че Комисията е трябвало да докаже, че въпреки техния общ характер, разпоредбите, на които се основават разглежданите ПДС, сами по себе си могат да доведат до предоставяне на селективно предимство.

484 Що се отнася до наличието на евентуална схема за помощ, от една страна, Комисията подчертава, че групите дружества, които използват пряк ZORA, не могат да се ползват от същото данъчно третиране като групата Engie, както се установявало изрично от обжалваното решение. От друга страна, тя посочва, че няма пречка да направи извод за наличие на индивидуална помощ, дори ако тази помощ е част от по-широка схема. Така

позоваването на издаденото решение по случая с белгийската схема за освобождаване от данък на свръхпечалбата и на възприетия от Комисията в това решение метод, било напълно неотнормено.

- 485 В това отношение, независимо от въпроса за наличието на идентични предварителни данъчни становища е необходимо да се подчертае, че Комисията е в състояние да приеме мярка за прилагане на общ режим за индивидуална помощ, без предварително да е длъжна да доказва, че разпоредбите, на които се основава посочената схема, представляват схема за помощ, дори и случаят да е такъв (вж. по аналогия решение от 9 юни 2011 г., Comitato „Venezia vuole vivere“ и др./Комисия, C-71/09 P, C-73/09 P и C-76/09 P, EU:C:2011:368, т. 63).
- 486 От друга страна, от точки 382 и 477 по-горе става ясно, че Комисията е доказала в достатъчна степен, че разглежданите ПДС предоставят на засегнатите холдингови дружества селективно предимство, доколкото дерогират от членове 164 и 166 от LIR, както и от разпоредбата относно злоупотребата със закона.
- 487 Следователно като е счела разглежданите ПДС за индивидуална помощ, Комисията не е допуснала грешка при прилагане на правото.
- 488 При това положение четвъртото основание на жалбата по дело T-525/18 трябва да се отхвърли по същество.

7. По седмото основание по дело T-525/18 и по петото основание по дело T-516/18, с които при условията на евентуалност се твърди грешка при прилагане на правото във връзка със задължението за възстановяване на твърдените помощи

- 489 Според Великото херцогство Люксембург и Engie Комисията нарушила общите принципи на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания, като разпоредила възстановяването на помощта съгласно член 2 от обжалваното решение.
- 490 Най-напред, подходът на Комисията, основан на установяването на предимство в резултат на комбинацията от две данъчни мерки, поради своя новаторски характер не бил предвидим нито за Великото херцогство Люксембург, нито за Engie.
- 491 Новаторският характер на този подход се установявал на още по-силно основание, от една страна, от анализа на селективността на разглежданите ПДС с оглед целта на референтната рамка, включваща разпоредбите, на които се основава люксембургската система за корпоративно данъчно облагане, и от друга страна, от неприлагането на разпоредбата относно злоупотребата със закона.
- 492 Ето защо непредвидимостта на обжалваното решение според Engie изисквала дерогация от задължението за възстановяване на помощта в съответствие с принципите на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания.
- 493 По-нататък Великото херцогство Люксембург и Engie припомнят, че в своята практика Комисията вече е смекчавала задължението за възстановяване на помощ, когато „сложността на анализа на данъчните мерки с оглед на правилата в областта на държавните помощи създава правна несигурност“.

- 494 Накрая, според Engie Комисията нарушила правната сигурност, като извършила скрита данъчна хармонизация на люксембургските разпоредби, които били ясни и точни и не оставяли никаква свобода на преценка на люксембургските органи при приемането на предварителни данъчни становища.
- 495 Комисията оспорва основателността на всички тези доводи. Тя обяснява, че като разпоредила възстановяването на предоставената помощ по никакъв начин не нарушила принципа на правна сигурност и добавя, че твърдяната от Engie сложност произтича не от нейните съображения, а от данъчната схема, създадена от Engie и одобрена от люксембургската данъчна администрация с разглежданите ПДС. Освен това нейните съображения в никакъв случай не били нови, а се основавали на класически концепции в областта на държавните помощи.
- 496 В това отношение е необходимо да се припомни, че според член 16 от Регламент 2015/1589 при прието отрицателно решение относно неправомерна помощ, Комисията решава съответната държава членка да вземе всички необходими мерки за възстановяване на помощта от бенефициера, освен ако това противоречи на общ принцип на правото на Съюза.
- 497 В случая Комисията не е допуснала грешка при прилагане на правото, налагайки на Великото херцогство Люксембург да възстанови помощта съгласно член 2 от обжалваното решение. Обратно на твърденията на Великото херцогство Люксембург и Engie, такова задължение не противоречи нито на принципа на правна сигурност, нито на принципа на взаимно доверие.
- 498 На първо място, принципът на правната сигурност, който е част от общите принципи на правото на Съюза, изисква правните норми на правото на Съюза да бъдат ясни и точни, за да могат заинтересованите лица да се ориентират в правни положения и отношения, свързани с правния ред на Съюза (решение от 8 декември 2011 г., France Télécom/Комисия, С-81/10 Р, ЕУ:С:2011:811, т. 100).
- 499 С други думи, заинтересованите лица трябва да могат да се запознаят с точния обхват на задълженията, които им налага правната уредба на Съюза, да се запознаят по недвусмислен начин с правата и задълженията си и да действат съобразно с тях (решение от 11 декември 2012 г., Комисия/Испания, С-610/10, ЕУ:С:2012:781, т. 49).
- 500 Наистина, макар в случая съображенията на Комисията да са приложени към предварително данъчно становище, те не са нови в нейната практика по вземане на решения.
- 501 Освен това начинът, по който Комисията доказва селективността на разглежданите ПДС, се основава на познати съображения на Комисията и на постоянната съдебна практика в областта на държавните помощи.
- 502 Поначало, както правилно посочва Комисията, същинската сложност, която може да се изтъкне в настоящия случай, се отнася до данъчната схема, създадена от групата Engie и одобрена от Великото херцогство Люксембург за целите на финансиране на прехвърлянето на секторите на дейност на дъщерните дружества от групата Engie.

- 503 Ето защо, Комисията не е нарушила принципа на правна сигурност, като е разпоредила възстановяването на помощта.
- 504 На второ място, същият извод се налага и по отношение на принципа на защита на оправданите правни очаквания.
- 505 Всъщност принципът на защита на оправданите правни очаквания, който е основен принцип на правото на Съюза, позволява на всеки икономически оператор, у когото дадена институция е породила основателни очаквания, да се позове на тях (решение от 22 април 2016 г., Франция/Комисия, Т-56/06 RENV II, EU:T:2016:228, т. 42).
- 506 Предвид императивния характер на контрола в областта на държавните помощи, извършван от Комисията, предприятията бенефициери на дадена помощ по принцип могат да имат оправдани правни очаквания за нейната правомерност само ако помощта е била предоставена при спазване на процедурата по член 108 ДФЕС (решение от 12 септември 2007 г., Италия/Комисия, Т-239/04 и Т-323/04, EU:T:2007:260, т. 154).
- 507 Освен това Комисията по никакъв начин не е създала със своето поведение основателни очаквания за правомерността на разглежданите ПДС с оглед на правото в областта на държавните помощи.
- 508 Ето защо, Комисията не е нарушила принципа на защита на оправданите правни очаквания, като е разпоредила възстановяването на помощта.
- 509 Следователно седмото основание на жалбата по дело Т-525/18 и петото основание на жалбата по дело Г-516/18 следва да се отхвърлят по същество, а следователно и жалбите в тяхната цялост.

V. По съдебните разноски

A. По дело Т-516/18

- 510 Съгласно член 134, параграф 1 от Процедурния правилник загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. След като Великото херцогство Люксембург е загубило делото, то следва да бъде осъдено да понесе направените от него съдебни разноски, както и разноските на Комисията в съответствие с искането на последната.
- 511 Съгласно член 138, параграф 1 от Процедурния правилник държавите членки, встъпили по делото, понасят направените от тях съдебни разноски. Следователно Ирландия понася направените от нея съдебни разноски.

Б. По дело Т-525/18

- 512 След като Engie е загубило делото, на основание член 134, параграф 1 от Процедурния правилник то следва да бъде осъдено да понесе направените от него съдебни разноски, както и разноските на Комисията в съответствие с искането на последната.

По изложените съображения

ОБЩИЯТ СЪД (втори разширен състав)

реши:

- 1) Съединява дела T-516/18 и T-525/18 за целите на съдебното решение.
- 2) Отхвърля жалбите.
- 3) Великото херцогство Люксембург понася направените от него съдебни разноси, както и разноските на Европейската комисия по дело T-516/18.
- 4) Engie Global LNG Holding Sàrl, Engie Invest International SA и Engie понасят направените от тях съдебни разноси, както и разноските на Комисията по дело T-525/18.
- 5) Ирландия понася направените от нея съдебни разноси.

Van der Woude

Tomljenović

Schalin

Škvařilová-Pelzl

Nömm

Обявено в открито съдебно заседание в Люксембург на 12 май 2021 година.

Подписи

Съдържание