Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Р. PIKAMÄE
представено на 25 май 2023 година [1]

Дело C-831/21 P

Fachverband Spielhallen eV,
LM
срещу

Европейска комисия

„Обжалване — Държавни помощи — Понятие за държавна помощ — Предимство — Селективен характер — Данъчно третиране на операторите на публични казина в Германия — Отхвърляне на жалба от Комисията“

1. Приписваното на папа Пий XI твърдение „Simul stabunt aut simul cadent“ („Едновременно ще стоят или едновременно ще паднат“) е изразено в хода на преговорите за уреждане на отношенията между Римокатолическата църква и бившето кралство Италия, довели до подписването на Латеранските договори и Конкордата на 11 февруари 1929 г. То изразява твърдата воля на папата да се противопостави на това да се придаде неотменим характер само на договорите и по този начин да се раздели съдбата на тези два инструмента.

2. По настоящото дело от Съда е поискано да установи по-специално дали в областта на данъчното облагане съществува подобна връзка между предимството и селективността, които са условията, съставляващи понятието „държавна помощ“. Ако случаят е такъв, от това би следвало, че основание, изтъкнато пред Общия съд срещу преценката на Европейската комисия относно изпълнението на едното от тези условия, непременно би трябвало да се разглежда и като отнасящо се до другото.

3. Със своята жалба Fachverband Spielhallen e.V. и LM (наричани по-нататък „жалбоподателите“) искат отмяна на определението на Общия съд на Европейския съюз от 22 октомври 2021 г., Fachverband Spielhallen и LM/Комисия (T-510/20, наричано по-нататък „обжалваното определение“, непубликувано), с което Общият съд отхвърля жалбата им за отмяна на Решение C(2019) 8819 final на Комисията от 9 декември 2019 година относно Държавна помощ SA.44944 (2019/C) (ex 2019/FC) — Данъчно третиране на операторите на публични казина в Германия и Държавна помощ SA.53552 (2019/C) (ex 2019/FC) — Предполагаема гаранция за операторите на публични казина в Германия (гаранция за рентабилност) (ОВ C 187, 2020 г., стр. 80, наричано по-нататък „спорното решение“). По-специално жалбоподателите оспорват решението на Общия съд да не разглежда доводите им, с мотива, че същите не се отнасят до констатацията на Комисията относно липсата на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

[1] Език на оригиналния текст: френски.

Обстоятелствата по спора и спорното решение

4. На 22 март 2016 г. жалбоподателите Fachverband Spielhallen eV, професионално сдружение на 88 оператори на автомати за хазартни игри със залагане, и LM, оператор на автомати за хазартни игри, подават три жалби до Комисията относно данъчното третиране на операторите на обществени казина в Германия.

5. Третата от тези жалби се отнася по-специално до Spielbank-Gesetz NRW (Закон за казината в Северен Рейн-Вестфалия, наричан по-нататък „Законът за казината“), който е бил в сила в Северен Рейн-Вестфалия (Германия) до замяната си през 2020 г. По силата на този закон Westdeutsche Spielbanken GmbH & Co. KG (наричано по-нататък „WestSpiel“) е единственият концесионер на публичните казина в тази провинция.

6. Съгласно Закона за казината генерираните от тях приходи са предмет на два различни данъчни режима. От една страна, приходите от хазартни игри подлежат на специален данъчен режим, състоящ се от данък „казино“. От друга страна, приходите, които не са получени от тези игри, като например приходите от зоните за хранене, се облагат по обичайния данъчен режим, предвиждащ данък върху доходите или корпоративен данък и местен данък върху доходите от стопанска дейност (наричан по-нататък „обичайният данъчен режим“).

7. Освен това в член 14 от Закона за казината се предвижда, че 75 % от годишната печалба, декларирана от операторите на публични казина, независимо дали е получена от хазартни игри, трябва да бъде прехвърлена на провинция Северен Рейн-Вестфалия. В случай че останалата една четвърт от тази печалба надвишава 7 % от сбора на дяловете от акционерния капитал, резервите и взаимоспомагателния фонд, този член предвижда, че тази печалба трябва да се прехвърли изцяло на провинцията (наричано по-нататък „прехвърляне на печалбите“).

8. При все това прехвърлянето на печалбите до размера на частта от тях, произтичаща от приходи, които не са получени от хазартни игри, подлежи на приспадане от данъчната основа на местния данък върху доходите от стопанска дейност и на данъка върху доходите или корпоративния данък като „разходи, направени в хода на стопанската дейност“. С третата си жалба жалбоподателите оспорват именно тази възможност за приспадане (наричана по-нататък „възможността за приспадане на прехвърлянето на печалбите“ или „спорната мярка“) с мотива, че тя представлявала държавна помощ.

9. След размяна на писма с жалбоподателите, на 9 декември 2019 г. Комисията приема, че спорната мярка не води до никакво селективно предимство, а следователно и до никаква държавна помощ, поради което със спорното решение решава да не започва официалната процедура по разследване, предвидена в член 108, параграф 2 ДФЕС, по отношение на тази мярка.

10. Всъщност в спорното решение Комисията приема, че за приходите на операторите на публични казина, които не са от хазартни игри, се прилага, от една страна, обичайният данъчен режим, и от друга страна, прехвърлянето на печалбите, което тя квалифицира като „специален данък“.

11. Комисията отбелязва, че възможността за приспадане на прехвърлянето на печалбите от данъчната основа на корпоративния данък и на местния данък върху доходите от стопанска дейност не произтича от конкретна разпоредба, а от прилагането на общите правила за данъчно облагане на обичайния данъчен режим, съгласно които данъците се изчисляват въз основа на нетната печалба след приспадане на „разходите, направени в хода на стопанската дейност“, като в конкретния случай, прехвърлянето на печалбите. Според Комисията от това следва, че възможността за приспадане на прехвърлянето на печалбите не предоставя селективно предимство.

12. По-нататък в спорното решение Комисията продължава анализа на спорната мярка с оглед на доводите, изтъкнати от жалбоподателите във фазата на предварителното разглеждане.

13. Комисията отбелязва, на първо място, че с доводите си жалбоподателите имплицитно поддържат, че прехвърлянето на печалбите е данък, сравним с данъците върху печалбата, които не подлежат на приспадане съгласно общите данъчни правила на обичайния данъчен режим, по-специално съгласно член 4, параграф 5b от Einkommensteuergesetz (Закон за данъка върху доходите). За сметка на това според Комисията прехвърлянето на печалбите може да се разглежда като специален данък върху печалбата. В това отношение тя изтъква, че член 4, параграф 5b от Закона за данъка върху доходите изключва квалификацията „подлежащи на приспадане професионални разходи“ само за местния данък върху доходите от стопанска дейност, но не и за всички данъци върху печалбата. Всъщност според Комисията няма разпоредба, която да възпрепятства по принцип възможността за приспадане на определен данък върху печалбата.

14. На второ място, Комисията отговаря на довода, който жалбоподателите извеждат от член 10, параграф 2 от Körperschaftsteuergesetz (Закон за корпоративния данък) и съгласно който данъкът върху доходите и другите данъци на физическите лица не подлежат на приспадане за целите на определяне на данъчната основа на корпоративния данък. Тя отбелязва по-специално, че тази разпоредба се отнася до общите данъци върху печалбата и че няма данни тя да се прилага и по отношение на специален допълнителен данък, като прехвърлянето на печалбите, който не се плаща от друг данъкоплатец, освен от операторите на публични казина, и чиято данъчна основа не съответства с точност на приходите от дейността на последните.

15. На трето място и в отговор на друг довод на жалбоподателите, в който се твърди, че съгласно общите данъчни правила на обичайния данъчен режим дивидентите не подлежат на приспадане от данъчната основа на местния данък върху доходите от стопанска дейност и от данъчната основа на данъка върху доходите, Комисията изтъква, че прехвърлянето на печалбите не е дивидент.

16. С оглед на гореизложеното Комисията приема в спорното решение, че възможността за приспадане на прехвърлянето на печалбите е в съответствие с общото правило за приспадане на разходите, направени в хода на стопанската дейност, и следователно няма селективен характер.

17. Накрая, в точка 159 от спорното решение, Комисията отбелязва, че що се отнася по-конкретно до критерия за предимство, други икономически оператори и по-специално операторите на автомати за хазартни игри не са задължени да извършват прехвърляне на

печалбите. Следователно фактът, че размерът на този специален данък е бил приспаднат от данъчната основа на други данъци, не можел да предостави на WestSpiel никакво предимство в сравнение с обичайния данъчен режим.

18. В това отношение Комисията посочва, че през 2014 г. прехвърлянето на печалбите възлиза на 82,02 млн. евро, а ставките на местния данък върху доходите от стопанска дейност и на корпоративния данък са съответно 17,7 % и 15,6 %. Поради това тя отбелязва, че възможността за приспадане на това прехвърляне в рамките по член 14 от Закона за казината е довела до неприлагането на тези данъчни ставки към тази сума. В резултат на това общата сума, дължима от WestSpiel за местния данък върху доходите от стопанска дейност и за корпоративния данък, е намалена с 27,3 млн. евро. В същото време обаче общата данъчна тежест, която WestSpiel е трябвало да понесе, се е увеличила с много по-голяма сума, а именно тези 82,02 млн. евро, съответстващи на прехвърлянето на печалбите.

19. Така в спорното решение Комисията стига до извода, че твърдяното предимство, произтичащо от възможността оператор като WestSpiel да приспадне частично прехвърлянето на печалбите от данъчната основа на корпоративния данък и на местния данък върху доходите от стопанска дейност, във всички случаи се компенсира от по-голямата тежест, свързана с плащането на това прехвърляне, която е специфична за операторите на публични казина и винаги е много по-голяма от тези два данъка.

20. В бележка под линия 87 от спорното решение Комисията уточнява, че доколкото корпоративният данък и местният данък върху доходите от стопанска дейност са пропорционални, а данъкът върху доходите на физическите лица е с прогресивни ставки по траншове, предимството на операторите на публични казина, произтичащо от намаляването на данъчната основа с част от прехвърлянето на печалбите, е по-малко от неблагоприятното положение, произтичащо от задължението им да правят това прехвърляне.

Производството пред Общия съд и обжалваното определение

21. На 14 август 2020 г. жалбоподателите подават в секретариата на Общия съд жалба за отмяна на спорното решение.

22. В подкрепа на жалбата си те изтъкват едно-единствено основание, а именно нарушение на процесуалните им права поради отказа на Комисията да започне официалната процедура по разследване, предвидена в член 108, параграф 2 ДФЕС, тъй като в края на фазата на предварителното разглеждане тази институция не е била в състояние да преодолее всички сериозни затруднения, с които според жалбоподателите се е сблъскала.

23. Според Общия съд това единствено основание по същество се състои от пет части.

24. В първата част жалбоподателите поддържат, че Комисията погрешно е приела, че според тях прехвърлянето на печалбите е данък. Във втората част те твърдят, че Комисията е определила прехвърлянето на печалбите като „специален данък“, като неправилно е приела, че начинът, по който националното право квалифицира дадена мярка, не е определящ. В третата част те оспорват критериите, използвани от Комисията за квалифицирането на прехвърлянето на печалбите като данък. В четвъртата част те

изтъкват с редица доводи, че дори да се предположи, че прехвърлянето на печалбите представлява данък, то не би могло да бъде приспаднато от данъчните основи на данъка върху дохода или корпоративния данък и на местния данък върху доходите от стопанска дейност. В петата част те излагат доводи срещу съдържащото се в бележка под линия 77 от спорното решение сравнение между прехвърлянето на печалбите и специалните плащания, налагани на предприятията, например за антиконкурентно поведение, които подлежат на приспадане съгласно германското право.

25. В точки 48 и 57 от обжалваното определение Общият съд приема, че жалбоподателите критикуват изключително твърдените недостатъци на спорното решение, доколкото то отрича селективния характер на спорната мярка и доколкото в това решение Комисията не е извършила цялостен преглед на критериите, свързани с наличието на предимство и селективност. За сметка на това Комисията е положила усилия да докаже, от една страна, в отговор на доводите на жалбоподателите, че твърдяната селективност в случая не е налице, и от друга страна и отделно, че не е налице икономическо предимство, независимо от какъвто и да е въпрос за селективност.

26. В точка 58 от обжалваното определение Общият съд отбелязва, че жалбоподателите не са оспорили по-специално констатацията, съдържаща се в съображение 159 и в бележка под линия 87 от спорното решение, съгласно която възможността за приспадане на прехвърлянето на печалбите не може да предостави предимство на оператор на обществено казино като WestSpiel, тъй като тежестта, която се понася от този оператор във връзка с прехвърлянето на печалбите, винаги и неизбежно е много по-голяма от данъка, който би бил дължим върху сумата, съответстваща на това прехвърляне.

27. В точки 60—66 от обжалваното определение Общият съд все пак разглежда приложенията към писмената реплика, в които се описват различни „сценарии за данъчно облагане“, основани на счетоводни данни за финансовите 2014 и 2019 г., с оглед на тяхната относимост за доказването на наличието на предимство, произтичащо от възможността за приспадане на прехвърлянето на печалбите. В това отношение той приема, че данните от тези приложения не може да бъдат взети предвид за доказване на съществуването на това предимство и че във всеки случай те са закъснели и недопустими.

28. След като в точка 67 от обжалваното определение припомня, че наличието на предимство трябва да се преценява независимо от условието за селективност, в точка 68 от това определение Общият съд приема, че жалбоподателите явно нямат основание да твърдят, че спорното решение е нарушило процесуалните им права, тъй като не са доказали, че във фазата на предварителното разглеждане на обжалваната мярка преценката на информацията и обстоятелствата, с които е разполагала Комисията, е трябвало да породи съмнения и сериозни затруднения по въпроса дали възможността за приспадане на прехвърлянето на печалбите представлява предимство за WestSpiel.

29. Накрая, в точка 71 от обжалваното определение, Общият съд стига до извода, че единственото основание, а следователно и жалбата като цяло трябва да се отхвърлят като явно лишени от всякакво правно основание.

Искания на страните

30. Жалбоподателите искат от Съда:

– да отмени обжалваното определение,

– да отмени спорното решение и

– да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.

31. Комисията иска от Съда:

– да отхвърли жалбата и

– да осъди жалбоподателите да заплатят съдебните разноски.

По жалбата

Обобщение на доводите на страните

32. В подкрепа на жалбата си жалбоподателите изтъкват едно-единствено основание, с което по същество поддържат, че като е отхвърлил жалбата им с мотива, че спорната мярка не може да предостави каквото и да било предимство, Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото при прилагането на условията, които трябва да са изпълнени, за да може дадена мярка да бъде квалифицирана като държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. Ако не бил допуснал тази грешка и по този начин бил установил наличието на предимство, Общият съд трябвало да анализира и въпроса дали това предимство е било избирателно по същество, и така щял да може да заключи, че случаят е такъв.

33. Всъщност, както впрочем приема Общият съд в точка 52 от обжалваното определение, условията, свързани с предимството и селективността, трябва да бъдат разглеждани заедно.

34. В това отношение жалбоподателите припомнят, че съгласно постоянната съдебна практика национална данъчна мярка може да бъде квалифицирана като селективна само след разглеждане на три етапа, първият от които предполага да се установи приложимият в съответната държава членка „обичаен“ данъчен режим. От този метод на разглеждане на условието за селективност на три етапа следвало, че за да може да направи извод за липса на предимство, Общият съд трябвало задължително да започне с определянето на „обичайния“ данъчен режим.

35. Според жалбоподателите обаче спорен в първоинстанционното производство бил именно въпросът дали, както твърди Комисията в точка 159 от спорното решение, предвиденото в член 14 от Закона за казината прехвърляне на печалбите представлява „специален данък“, който може да бъде приспадан от данъчната основа на местния данък върху доходите от стопанска дейност и на данъка върху доходите или корпоративния данък съгласно общите данъчни правила на германското право.

36. Всъщност при преценката си от правна страна в обжалваното определение Общият съд не се произнесъл по този спорен въпрос и поради това фактически възпроизвел определението за „обичаен“ данъчен режим, съдържащо се в точка 159 от спорното решение.

37. Ако квалифицирането като „специален данък“ е било неправилно и ако, напротив, както твърдят жалбоподателите пред Общия съд, прехвърлянето на печалбите представлява трансфер или разпределение на печалбите, възможността за приспадане на това прехвърляне би представлявала дерогация от „обичайния“ данъчен режим и по този начин спорната мярка би имала селективен характер.

38. От това жалбоподателите заключават, че в обжалваното определение Общият съд е приложил неправилно понятието „държавна помощ“ по член 107, параграф 1 ДФЕС, като е отхвърлил наличието на предимство, без преди това да е определил „обичайния“ данъчен режим по начин, независим от преценката на Комисията в спорното решение, тъй като това определяне е необходим етап за установяването на наличие или липса на предимство.

39. Комисията възразява, че единственото основание за обжалване е неотносимо и при всички положения напълно неоснователно.

Анализ

40. В самото начало следва да се разгледа накратко доводът на Комисията, че единственото основание на настоящата жалба се основава на неправилно разбиране на обжалваното определение.

41. В това отношение следва да се отбележи, че отхвърлянето на жалбата от Общия съд не е мотивирано, както твърдят жалбоподателите, с липсата на предимство, предоставено със спорната мярка, както е установено в спорното решение. Както е видно по-специално от точка 58 от това определение, отхвърлянето е обосновано от факта, че в жалбата си жалбоподателите не са изтъкнали никакво основание, изведено от наличието на това предимство. Според Общия съд те само са поставили под въпрос констатацията за липса на селективен характер на посочената мярка.

42. Общият съд по същество приема, че дори да се предположи, че условието за селективност е изпълнено, както твърдят жалбоподателите пред Общия съд, спорната мярка не може да представлява държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС поради липсата на предимство за тези бенефициери. Следователно жалбоподателите не са успели да докажат, че отрицателното заключение на Комисията относно наличието на такава помощ е погрешно.

43. От жалбата обаче е видно, че жалбоподателите упрекват Общия съд, че не е анализирал доводите им относно селективния характер на спорната мярка. Ако бе разгледал и по необходимост подкрепил тези доводи, Общият съд е трябвало да установи и наличието на предимство в полза на бенефициерите на спорната мярка. Всъщност според жалбоподателите условието за предимство и условието за селективност в данъчната област зависят от факта, че действителното облагане произтича от дерогация от „обичайния“ данъчен режим, и следователно трябва да се разглеждат заедно.

44. Въпросът дали тези две условия трябва да се преценяват заедно, когато въпросната мярка е с данъчен характер, е в основата на настоящото дело.

45. За тази цел е важно да се разгледа предпоставката, от която изхожда Общият съд в своите съображения, изложени в точки 49—53 от обжалваното определение.

46. Първо, Общият съд уточнява, че изискването за селективност, което произтича от член 107, параграф 1 ДФЕС, „трябва да бъде ясно разграничено от едновременното установяване на икономическо предимство“, така че, когато Комисията установява наличието на предимство, тя е длъжна да докаже освен това, че посоченото предимство е в полза конкретно на едно или повече предприятия.

47. По-нататък, Общият съд признава, че в областта на данъчното облагане условията за предимство и за селективност „могат да се разгледат заедно“, тъй като и двете „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“, какъвто е случаят в решение от 12 май 2021 г., Люксембург и др./Комисия (T-516/18 и T-525/18, EU:T:2021:251).

48. Общият съд приема, от една страна, че това обстоятелство обаче не означава, че наличието на предимство „може да бъде пренебрегнато“, и от друга страна, че фактическата обстановка по настоящото дело се отличава от тази по делото, по което е постановено посоченото по-горе решение Люксембург/Комисия [2].

49. Съображенията на Общия съд в тази част от обжалваното определение според мен могат да бъдат обобщени по следния начин. Първо, Общият съд, изглежда, приема, че *съгласно общо правило*, което се прилага и в областта на данъчното облагане, разглеждането за наличие на предимство не може да съвпада с разглеждането за селективен характер. Второ, съдът, изглежда, посочва, че *в някои хипотези, свързани с областта на данъчното облагане*, тези две условия могат да бъдат предмет на едно и също разглеждане, тъй като и двете предполагат да се провери дали въпросната мярка води до намаляване на данъчната тежест, която бенефициерът по принцип би трябвало да понесе.

50. Това схващане за връзката между разглеждането на предимството и разглеждането на селективността в областта на данъчното облагане според мен е погрешно.

51. В самото начало следва да се припомни, че съгласно установената съдебна практика, за да може да квалифицира такава мярка като селективна, Комисията трябва да извърши анализ на три етапа. По-специално, Комисията трябва, на първо място, да установи коя е референтната рамка, тоест приложимият в съответната държава членка „обичаен“ данъчен режим, и на второ място, да провери дали данъчната мярка въвежда диференциация между икономически оператори, които от гледна точка на преследваната от референтната рамка цел се намират в сходно фактическо и правно положение. При утвърдителен отговор съответната държава членка разполага само с възможността да докаже, на трето място, че тази мярка е обоснована поради това, че произтича от естеството или от общата структура на референтната рамка. С други думи, въпросът дали разглежданата данъчна мярка има

[2] Решение от 12 май 2021 г. (T-516/18 и T-525/18, EU:T:2021:251).

селективен характер, зависи от предварителното определяне на референтната рамка, което означава, че допуснатата при това определяне грешка по необходимост опорочава целия анализ на условието за селективност [3].

52. В контекста на настоящото дело е важно да се отбележи, че отново съгласно съдебната практика определянето на референтната рамка за целите на преценката на селективния характер „е от особено значение, когато става дума за [национални] данъчни мерки, тъй като наличието на икономическо предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС може да се установи само при сравнение с т.нар. „обичайно“ данъчно облагане“ [4].

53. Тъй като по този начин Съдът ясно установява връзка между понятието „предимство“ и понятието „селективност“ [5], това определяне представлява необходима предпоставка за преценката не само на селективния характер на дадена данъчна мярка, но и на наличието на предимство. Подобно на преценката за установяване на евентуално необосновано неравно третиране за целите на селективността в областта на данъчното облагане, съпоставителната оценка, с която се цели да се установи наличието на предимство, се извършва по отношение на „обичайния“ данъчен режим. Така наличието на облекчаване на данъчната тежест за предприятията, които се ползват от разглежданата данъчна мярка, предполага непременно удовлетворяване както на условието за селективност, така и на условието за предимство.

54. От това следва, че разглеждането на тези две условия трябва да се извършва съвместно в областта на данъчното облагане, *с единственото изключение* на хипотезата, при която дадена схема за помощ предоставя предимство, чието предоставяне зависи от упражняването на широки дискреционни правомощия от страна на данъчната администрация по отношение на неговите бенефициери и на условията, при които то се предоставя. Всъщност в тази хипотеза Съдът съвсем неотдавна потвърди, че определянето на референтната рамка не е необходимо, за да се прецени нейната селективност, тъй като упражняването на това дискреционно правомощие по необходимост облагодетелства бенефициерите на схемата пред всяко друго предприятие в сходно фактическо и правно положение [6]. Очевидно прилагането на разглежданата в случая схема за помощ по никакъв начин не зависи от упражняването на това дискреционно правомощие.

55. Освен това Съдът уточнява, че определянето на референтната рамка трябва да произтича от обективно изследване на съдържанието, на връзката и на конкретните последици от приложимите норми съгласно националното право на всяка държава членка. Всъщност извън областите, в които данъчното право на Съюза е предмет на хармонизация, определянето на конститутивните характеристики на данъка, които по принцип определят референтната рамка, попада в обхвата на правото на преценка на тези държави [7].

56. В конкретния случай е безспорно, както Общият съд установява по същество в точки 47 и 48 от обжалваното определение, че в писмените си изявления в първоинстанционното производство жалбоподателите изрично критикуват точността на преценката на Комисията, съгласно която спорната мярка нямала селективен характер, и на няколко

[3] Решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (C-885/19 P и C-898/19 P, наричано по-нататък „решението Fiat Chrysler Finance Europe“, EU:C:2022:859, т. 71 и цитираната съдебна практика).

[4] Решение Fiat Chrysler Finance Europe (т. 69 и цитираната съдебна практика).

[5] Както посочвам в точка 54 от заключението си по дело Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (C-855/19 P, EU:C:2021:1028).

[6] Вж. по-специално решение от 2 февруари 2023 г., Испания и др./Комисия, (C-649/20 P, C-658/20 P и C-662/20 P, EU:C:2023:60, т. 48 и 68).

[7] Решение Fiat Chrysler Finance Europe (т. 72 и 73 и цитираната съдебна практика).

пъти се позовават на „обичайния“ данъчен режим, за да докажат, че тази мярка дерогира общите правила за данъчно облагане на обичайния данъчен режим, приложим в съответната държава членка, които представляват основата на проверката за селективност.

57. По същество жалбоподателите повтарят пред Общия съд тезата, която вече е изтъкната във фазата на предварителното разглеждане и е отхвърлена от Комисията в спорното решение, че възможността за приспадане на прехвърлянето на печалбите от данъчната основа на данъка върху дохода или корпоративния данък и на местния данък върху доходите от стопанска дейност дерогира „обичайния“ данъчен режим, приложим в Германия. По- конкретно, тези жалбоподатели твърдят, че съгласно общите правила за данъчно облагане на „обичайния“ данъчен режим това прехвърляне не можело да се приспада от данъчната основа на горепосочените данъци, тъй като представлявало трансфер или разпределение на печалбата, а не „специален данък“, както е квалифицирано в спорното решение, и че дори да се предположело, че въпросното прехвърляне представлява данък, то не можело да бъде приспадано като „разходи, направени в хода на стопанската дейност“.

58. В точки 10—12 от обжалваното определение Общият съд възпроизвежда съображенията, поради които в спорното решение Комисията отхвърля тази теза въз основа на тълкуване на германското право, и по-специално на член 4, параграф 5b от Закона за данъка върху доходите и на член 10, параграф 2 от Закона за корпоративния данък[8]. Той обаче не разглежда доводите на жалбоподателите, с които те оспорват точността на такова тълкуване с оглед на някои принципи и разпоредби на германското данъчно право, тъй като тези доводи се отнасят единствено до селективния характер на спорната мярка.

59. По-конкретно, в точка 48 от обжалваното определение Общият съд отбелязва, че жалбоподателите са критикували спорното решение само доколкото в него се отрича селективният характер на спорната мярка, а в точка 58 от същото определение — че тези жалбоподатели не са оспорили констатацията в точка 159 и в бележка под линия 87 от спорното решение, че спорната мярка не може да предостави предимство.

60. Според мен подходът на Общия съд противоречи на съдебната практика, припомнена в точки 51—55 от настоящото заключение. Съгласно тази съдебна практика проверката, която Комисията трябва да извърши, за да установи селективността на схема за помощи от данъчно естество, *съвпада*, що се отнася до определянето на референтната рамка (или на „обичайния“ данъчен режим), с тази, която трябва да се извърши, за да се провери дали спорната мярка води до предоставяне на предимство на нейните получатели.

[8] Вж. точки 155—157 от спорното решение.

61. Този прочит не може да бъде опроверган от доводите, развити от Комисията в писмените ѝ изявления, в които тя се позовава на концептуална разлика между условията за предимство и за селективност [9], без да се опита да обясни, по-специално чрез позоваване на практиката на Съда, поради каква причина тези условия трябва да бъдат анализирани поотделно в случай като този по настоящото дело.

62. Освен това бих добавил, че ако Общият съд беше анализирал доводите на жалбоподателите, критикуващи тълкуването на германското данъчно право от Комисията в спорното решение, той би могъл евентуално да приеме, че произтичащото от това решение определяне на референтната рамка, съставляваща „обичайния“ данъчен режим, е неправилно. Подобна грешка по необходимост би опорочила не само целия анализ за селективност, но и анализа за предимство, тъй като, както бе посочено по-горе, „обичайният“ данъчен режим представлява база за сравнение, използвана в рамките на съпоставителната оценка с цел да се провери наличието на икономическо предимство. Така изводът, направен от Общия съд в точка 68 от обжалваното определение, съгласно който жалбоподателите не са успели да докажат, че преценката на информацията и на данните, с които е разполагала Комисията, е трябвало да породи съмнения и сериозни затруднения относно това дали възможността за приспадане на прехвърлянето на печалбите представлява предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, и следователно те явно нямат основание да твърдят, че спорното решение е нарушило процесуалните им права, не би бил обоснован.

63. С оглед на изложеното по-горе считам, че Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, като е приел, че подадената от жалбоподателите жалба е явно неоснователна.

64. Това заключение не може да противоречи, както по същество твърди Комисията в писмените си изявления, на ограничението, изведено от принципа ne ultra petita, съгласно който правомощието на Общия съд за вземане на решение се ограничава до въпросите, които са отнесени пред него от страните. Според Комисията Общият съд не може да разгледа въпроса за наличието на предимство, без да наруши този принцип, тъй като критиките, отправени от жалбоподателите пред Общия съд срещу определянето на референтната рамка, са формално насочени *единствено* към констатацията за липса на селективност на спорната мярка.

65. Убеден съм, че с този довод задължението на Общия съд да се придържа към предмета на искането (petitum), се смесва със задължението, все така на Общия съд, да отговаря на излаганите пред него основания, като прилага всички относими правни норми. От постоянната съдебна практика е видно, че макар да трябва да се произнася само по искане на страните, които очертават рамките на спора, съдът на Съюза трябва, освен да разглежда доводите им, да прилага релевантните за решаването на спора правни норми към представените му факти. В противен случай той би могъл да се окаже принуден да основе решението си на погрешни правни съображения [10].

[9] За тази цел Комисията посочва като пример индивидуална мярка, за която се предполага, че е селективна, без непременно да включва предоставяне на предимство, и мярка, обоснована от естеството или общата структура на референтната рамка, която не е селективна, но може да предостави предимство на своя бенефициер. В това отношение е достатъчно да се отбележи, от една страна, че спорната мярка е схема за помощ, и от друга страна, че доказването на обосноваването с естеството или общата структура на референтната рамка е задължение на държавите членки и следователно не е необходима част от проверката за селективност, извършвана от Комисията (вж. решение от 16 март 2021 г., Комисия/Унгария (C-596/19 P, EU:C:2021:202, т. 38 и цитираната съдебна практика).

[10] Вж. решение от 20 януари 2021 г. Комисия/Printeos (C-301/19 P, EU:C:2021:39, т. 58 и цитираната съдебна практика).

66. Независимо от факта, че критиките на жалбоподателите се отнасят единствено до преценката на селективността в спорното решение, Общият съд е бил длъжен, прилагайки установената с решение Fiat Chrysler Finance Europe съдебна практика, да приеме, че оспорването на определянето на референтната рамка непременно се отнася и до проверката за наличие на предимство в допълнение към тази за селективния характер на обжалваната мярка.

67. От тези съображения следва също, че Общият съд е трябвало да се произнесе по доводите, изтъкнати от жалбоподателите, дори последните да не са оспорили констатацията в точка 159 и в бележка под линия 87 от спорното решение, че спорната мярка не може да предостави предимство на своите бенефициери, както отбелязва Общият съд в точка 48 от обжалваното определение.

68. От съображения за изчерпателност ми се струва полезно да се направи още едно уточнение.

69. Уточнявам, че в посочената точка 159 и в посочената бележка под линия 87 Комисията твърди, че възможността за приспадане на прехвърлянето на печалбите не може да предостави предимство на оператор на публично казино като WestSpiel. Всъщност тя сравнява платената през 2014 г. сума като прехвърляне на печалбите (82,02 млн. евро) с размера на прехвърлянето, приспаднато от данъчната основа на данъка върху доходите или корпоративния данък и на местния данък върху доходите от стопанска дейност (27,3 млн. евро), и заключава, че икономическата изгода, произтичаща от възможността за приспадане, се компенсира от по-голямата тежест, свързана с плащането на това прехвърляне, която е специфична за операторите на публични казина.

70. Основанието за това тълкуване е предложеното от Комисията и имплицитно прието от Общия съд тълкуване на решение Комисия/Fútbol Club Barcelona[11]. Съгласно точка 63 от това решение при разглеждането на отделните конститутивни елементи на мярка, която може да представлява държавна помощ, е необходимо да се разгледат всички правни или фактически елементи, съпътстващи тази мярка, и по-конкретно изгодите и тежестите, произтичащи от нея.

71. Според мен този принцип очевидно е неотносим в настоящия случай. Струва ми се, че от това решение следва, че за да се провери дали са изпълнени конститутивните условия на понятието „държавна помощ“, включително предимството, то изгодите и тежестите, произтичащи от национална данъчна мярка, трябва да бъдат взети предвид като необходими последици *от въпросната данъчна мярка*.

72. С други думи, тези изгоди и тежести трябва да произтичат от мярката, чийто ефект на намаляване на данъчната тежест на бенефициерите спрямо „обичайното данъчно облагане“ е предмет на обсъждане, а не от съчетанието на тази мярка с правилата за данъчно облагане, съставляващи „обичайния“ данъчен режим.

[11] Решение от 4 март 2021 г. (C-362/19 P, EU:C:2021:169).

73. В конкретния случай при проверката за наличие на предимство трябва да се вземат предвид именно изгодите и тежестите, произтичащи от възможността за приспадане на прехвърлянето на печалбите, а не съчетанието между тази мярка и самото прехвърляне на печалбите, тъй като няма никакво съмнение относно принадлежността на последното към „обичайния“ данъчен режим.

74. Ето защо съм убеден, че ако бъде възприето тълкуването, изложено в точка 69 от настоящото заключение, то би могло да преобърне логиката, залегнала в основата на контрола върху държавната помощ в данъчната област, доколкото би позволило на държавите членки да изключват всяка данъчна мярка от квалифициране като държавна помощ, като доказват, че данъчната тежест на съответното предприятие е по-голяма от икономическата изгода, която то получава в резултат на прилагането на въпросната мярка.

75. На този етап следва да се припомни, че съгласно член 61, първа алинея от Статута на Съда на Европейския съюз, когато отменя решението на Общия съд, Съдът може сам да постанови окончателно решение по делото, когато фазата на производството позволява това, или да върне делото на Общия съд за постановяване на решение.

76. Считам, че в случая Съдът следва да върне настоящото дело на Общия съд, който да разгледа единственото основание, изтъкнато пред него от жалбоподателите.

77. Както вече бе посочено по-горе, с това основание всъщност се цели да се оспори, с оглед на някои принципи и разпоредби на германското данъчно право, точността на даденото от Комисията тълкуване на националното право при определянето на референтната рамка, съставляваща „обичайния“ данъчен режим. От практиката на Съда следва, че проверката на възприетото при това от Комисията тълкуване на приложимото национално право представлява *преценка на фактите* и следователно може да бъде предмет на разглеждане от Съда в рамките на производство по обжалване единствено за да се провери дали това право е било изопачено[12]. Отбелязвам обаче, че в рамките на настоящото обжалване жалбоподателите не са изтъкнали никакъв довод, насочен към това да се установи такова изопачаване.

Заключение

78. С оглед на изложените по-горе съображения предлагам на Съда да отмени определението на Общия съд на Европейския съюз от 22 октомври 2021 г., Fachverband Spielhallen и LM/Комисия (T-510/20) и да върне делото на Общия съд, който да се произнесе по единственото основание, изтъкнато пред него от Fachverband Spielhallen e.V. и LM.

[12] Решение Fiat Chrysler Finance Europe (т. 82 и цитираната съдебна практика).