



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO PRIIT PIKAMÄE
IŠVADA,
pateikta 2021 m. gruodžio 16 d.¹

Byla C-885/19 P

**Fiat Chrysler Finance Europe
prieš**

Europos Komisiją

„Apeliacinis skundas – Valstybės pagalba – Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės suteikta pagalba – Sprendimas, kuriuo pagalba pripažįstama nesuderinama su vidaus rinka ir neteisėta ir nurodoma ją susigrąžinti – Išankstinis sprendimas dėl mokesčių (angl. „tax ruling“) – Įprastų rinkos sąlygų principas – Pranašumas – Atrankusis pobūdis – Teisinio saugumo principas“

Turinys

I.	Ižanga	3
II.	Ginčo aplinkybės	4
A.	Dėl išankstinio sprendimo, kurį Liuksemburgo mokesčių administratorius priėmė dėl FFT, ir administracinės procedūros Komisijoje	4
B.	Dėl ginčijamo sprendimo	4
1.	Nagrinėjamo išankstinio sprendimo esmės aprašymas	4
2.	Reikšmingų Liuksemburgo normų aprašymas	4
3.	EBPO gairių aprašymas	5
4.	Nagrinėjamo išankstinio sprendimo vertinimas	5
C.	Procesas Bendrajame Teisme ir skundžiamas sprendimas	8
D.	Procesas Teisingumo Teisme ir šalių apeliacinėje byloje reikalavimai	11

¹ Originalo kalba: prancūzų.

III. Dėl apeliacinio skundo	11
A. Dėl antrojo pagrindo	12
1. Šalių argumentai	12
2. Dėl antrojo pagrindo reikšmingumo	12
3. Dėl pirmos dalies pagrįstumo	13
4. Dėl antros dalies pagrįstumo	15
B. Dėl pirmojo pagrindo	19
1. Šalių argumentai	19
2. Dėl pirmos dalies	20
a) Dėl priimtinumų	20
b) Dėl pagrįstumo	21
1) Pirminės pastabos	21
2) Vertinimas	23
3. Dėl antros dalies	27
a) Dėl reikšmingumo	27
b) Dėl pagrįstumo	28
C. Dėl trečiojo pagrindo	32
1. Šalių argumentai	32
2. Dėl pirmos dalies	33
a) Dėl reikšmingumo	33
b) Dėl pagrįstumo	33
3. Dėl antros dalies	36
a) Dėl reikšmingumo	36
b) Dėl pagrįstumo	36
D. Išvada dėl apeliacinio skundo	38
IV. Dėl bylinėjimosi išlaidų	38
V. Išvada	39

I. Įžanga

1. „Ruling fiscal“ arba „išankstinis sprendimas dėl mokesčių“ yra įprastai taikoma priemonė, leidžianti įmonėms prašyti, kad mokesčių administratorius priimtų „išankstinį sprendimą“ dėl mokesčių, kuriuos jos turės sumokėti. Žodis „ruling“ paprastai reiškia mokesčių administratoriaus oficialią poziciją, dažniausiai mokesčių mokėtojo prašymu priimtą dėl tam tikrų galiojančių teisės aktų taikymo atvejui arba vienam ar keliems sandoriams, kurie dar nesukėlė mokestinių pasekmių. Taigi mokesčių mokėtojai siekia gauti administraciją saistantį patikinimą dėl jų sandorių mokestinio vertinimo.

2. Nuo 2014 m. birželio mėn. Europos Komisija pradėjo tam tikrus tyrimus, siekdama patikrinti tam tikrų valstybių narių mokesčių administratorių veiksmų, susijusių su tarptautinėmis įmonėmis, visų pirma kiek tai susiję su pelno paskirstymu įvairioms valstybėms, kuriose šios įmonės vykdo veiklą, atitiktį Sutarties taisyklėms dėl valstybės pagalbos. Atlikus vieną šių tyrimų priimtas sprendimas dėl pagalbos, kurią Liuksemburgo mokesčių administratorius suteikė *Fiat* grupei².

3. Tuo pat metu paskelbta vadinamojo „Lux Leaks“ žurnalistinio tyrimo informacija 2014 m. lapkričio mėn. atkreipė plačiosios visuomenės dėmesį į šį klausimą, kilo pasipiktinimas³. Kai ši informacija buvo atskleista, tiek Europos, tiek tarptautiniu lygiu tam tikri politikai ėmėsi veiksmų, kuriais siekiama pašalinti tai, kas nuo tada buvo suprantama kaip šurkštus sąžiningo apmokestinimo pažeidimas. Naujausias iš šių veiksmų yra susitarimas, pagal kurį nustatomas bendras tarptautinių įmonių pajamų mokestis⁴.

4. Suprasdamas politinį, ekonominį ir net visuomeninį šios bylos kontekstą Teisingumo Teismas sprendime, kurį priims, turės, atsižvelgdamas vien tik į teisinius argumentus, išnagrinėti klausimus, kurių kyla dėl Komisijos pozicijos priimant ginčijamą sprendimą. Šiuo apeliaciniu skundu skundžiamas Bendrojo Teismo sprendimas byloje *Liuksemburgas ir Fiat Chrysler Finance Europe / Komisija*⁵, kuriuo patvirtinta ši pozicija.

5. Komisijos pozicija yra nauja, be kita ko, dar ir dėl to, kad nagrinėjant, ar suteiktas ekonominis pranašumas, taikytas įprastų rinkos sąlygų principas. Šiomis aplinkybėmis būsimame sprendime Teisingumo Teismas turės galimybę nuspręsti, be kita ko, dėl tam tikrų klausimų, susijusių su šio principo taikymu, kaip antai klausimo dėl būtinybės atsižvelgti į išankstinio sprendimo poveikį visai atitinkamai bendrovių grupei, siekiant patikrinti, ar yra ekonominis pranašumas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

² 2015 m. spalio 21 d. Komisijos sprendimas (ES) 2016/2326 dėl valstybės pagalbos SA.38375 (2014/C, ex 2014/NN), kurią Liuksemburgas suteikė bendrovei „Fiat“ (OL L 351, 2016, p. 1; toliau – ginčijamas sprendimas).

³ Tai tyrimas, kurį bendrai atliko JAV tiriamosios žurnalistikos konsorciumas (*International Consortium of Investigative Journalists*, ICIJ) ir keturiasdešimt kitų žiniasklaidos priemonių. Šiuo klausimu žr., be kita ko, laikraštyje *Le Monde* paskelbtą straipsnį, prieinamą šiuo interneto adresu: https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/11/05/evasion-fiscale-tout-sur-les-secrets-du-luxembourg_4518895_4862750.html.

⁴ Šiuo klausimu žr., be kita ko, dokumentą „Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie“, aptartą EBPO ir (arba) G 20 įtraukiojoje sistemoje dėl mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo ir 2021 m. spalio 8 d. patvirtintą 136 narių, kuris prieinamas šiuo interneto adresu: <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-sur-une-solution-reposant-sur-deux-piliers-pour-resoudre-les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie-octobre-2021.pdf>

⁵ 2019 m. rugsėjo 24 d. sprendimas (T-755/15 ir T-759/15, EU:T:2019:670; toliau – skundžiamas sprendimas).

II. Ginčo aplinkybės

A. Dėl išankstinio sprendimo, kurį Liuksemburgo mokesčių administratorius priėmė dėl FFT, ir administracinės procedūros Komisijoje

6. *Fiat Chrysler Finance Europe*, anksčiau – *Fiat Finance and Trade Ltd* (toliau – FFT), mokesčių patarėjas 2012 m. kovo 14 d. išsiuntė Liuksemburgo mokesčių administratoriui raštą, kuriuo prašyta patvirtinti susitarimą dėl sandorių kainodaros. Šiam prašymui pagrįsti jis mokesčių administratoriui taip pat pateikė savo ataskaitą, kurioje analizuojama sandorių kainodara, taikoma FFT sudaromiems sandoriams.

7. 2012 m. rugsėjo 3 d. Liuksemburgo mokesčių administratorius priėmė išankstinį sprendimą pagal FFT prašymą (toliau – nagrinėjamas išankstinis sprendimas). Šis sprendimas buvo pateiktas laiške, kuriame nurodyta: „kiek tai susiję su 2012 m. kovo 14 d. raštu dėl finansavimo veiklos FFT grupės viduje, patvirtinama, kad sandorių kainodaros analizė buvo atlikta remiantis 2011 m. sausio 28 d. Aplinkraščiu Nr. 164/2 ir neprieštarauja įprastų rinkos sąlygų principui“.

8. 2013 m. birželio 19 d. Komisija Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei išsiuntė pirmąjį prašymą pateikti išsamią informaciją apie nacionalinę praktiką išankstinių sprendimų srityje. Po šio pirmojo prašymo pateikti informaciją Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir Komisija daug bendravo raštu, kol 2014 m. kovo 24 d. Komisija priėmė sprendimą, kuriuo Liuksemburgo Didžiąją Hercogystę paragino jai pateikti informacijos.

9. 2014 m. birželio 11 d. Komisija dėl nagrinėjamo išankstinio sprendimo pradėjo oficialią tyrimo procedūrą pagal SESV 108 straipsnio 2 dalį. 2015 m. spalio 21 d. Komisija priėmė ginčijamą sprendimą, kuriuo šis išankstinis sprendimas pripažintas valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

B. Dėl ginčijamo sprendimo

1. Nagrinėjamo išankstinio sprendimo esmės aprašymas

10. Komisija nagrinėjamą išankstinį sprendimą apibūdino kaip tokį, kuriuo patvirtintas FFT pelno paskirstymo metodas *Fiat / Chrysler* automobilių grupėje, pagal kurį FFT kiekvienais metais nustato Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei mokėtino pelno mokesčio dydį. Komisija pažymėjo, kad šis sprendimas mokesčių administratoriui yra privalomas penkerius metus, t. y. 2012–2016 m. mokestiniais metais⁶.

2. Reikšmingų Liuksemburgo normų aprašymas

11. Komisija nurodė, kad nagrinėjamas išankstinis sprendimas priimtas remiantis Liuksemburgo pelno mokesčio kodekso (iš dalies pakeistas 1967 m. gruodžio 4 d. Įstatymas dėl pelno mokesčio, toliau – Mokesčių kodeksas)⁷ 164 straipsnio 3 dalimi ir 2011 m. sausio 28 d. Liuksemburgo

⁶ Ginčijamo sprendimo 9 ir 52–54 konstatuojamosios dalys.

⁷ Šiame straipsnyje nurodyta: „Apmokestinamosios pajamos apima ir paslėptą pelno paskirstymą. Paslėptas pelno paskirstymas vyksta ypač tada, kai bendrovės dalininkas, akcininkas ar suinteresuotoji šalis tiesiogiai ar netiesiogiai gauna naudos iš bendrovės ar asociacijos, kurios neturėdamas šio statuso jis negautų.“ Reikia pažymėti, kad ši nuostata nebegalioja, nes Liuksemburgo Didžioji Hercogystė į 2017 m. sausio 1 d. Mokesčių kodeksą įtraukė naujus 56 ir 56a straipsnius dėl įprastų rinkos sąlygų principo.

mokesčių administracijos direktoriaus aplinkraščiu Nr. 164/2 (toliau – Aplinkraštis Nr. 164/2). Šiuo klausimu Komisija nurodė, kad, pirma, šiame straipsnyje Liuksemburgo mokesčių teisėje įtvirtintas įprastų rinkos sąlygų principas, pagal kurį už sandorius tarp tos pačios grupės bendrovių turi būti atlyginama taip pat kaip ir už sandorius, sudarytus tarp nepriklausomų bendrovių, panašiomis aplinkybėmis veikiančių įprastomis rinkos sąlygomis. Antra, ji pažymėjo, kad Aplinkraštyje Nr. 164/2 patikslinta, kaip konkrečiai nustatomas atlygis įprastomis rinkos sąlygomis, kai šiuos sandorius vykdo grupės finansų bendrovės⁸.

3. EBPO gairių aprašymas

12. Komisija nurodė Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) taikomus sandorių kainodaros principus ir pažymėjo, jog sandorių kainodara reiškia komerciniams sandoriams tarp skirtingų tos pačios grupės subjektų taikomų kainų nustatymą. Ji tvirtino, jog, siekdami išvengti, kad tarptautinės bendrovės turėtų paskatą skirti kuo mažiau pelno šalims, kuriose tokiame pelnui taikomi didesni mokesčiai, mokesčių administratoriai turėtų pritarti sandorių kainodarai tarp integruotų bendrovių tik tuomet, jeigu, remiantis įprastų rinkos sąlygų principu, už tuos sandorius yra atlyginama taip, tarsi jie būtų vykdomi tarp savarankiškų bendrovių, veikiančių panašiais įprastų rinkos sąlygų atvejais. Komisija pažymėjo, jog šis principas yra įtvirtintas EBPO pavyzdinės sutarties dėl pajamų ir kapitalo apmokestinimo 9 straipsnyje⁹.

13. Komisija priminė, kad EBPO mokestinių reikalų komiteto 1995 m. birželio 27 d. priimtose ir 2010 m. liepos 22 d. peržiūrotose tarptautinėms įmonėms ir mokesčių administratoriams taikomose gairėse dėl sandorių kainodaros (toliau – EBPO gairės) išvardyti penki metodai, kaip apytikriai apskaičiuoti sandorių kainas įprastomis rinkos sąlygomis ir paskirstyti pelną integruotoms bendrovėms¹⁰.

14. Antrasis metodas yra sandorio grynosios maržos metodas (toliau – SGMM) – tai netiesioginis metodas, naudojamas siekiant apytikriai apskaičiuoti sandorių kainas įprastomis rinkos sąlygomis ir paskirstyti pelną tos pačios grupės bendrovėms. Komisija šį metodą apibūdino kaip leidžiantį, taikant įprastų rinkos sąlygų principą, numatyti galimą pelną, gaunamą iš visos veiklos bendrai, o ne iš tam tikrų sandorių. Be to, ji pažymėjo, kad, atliekant tokį vertinimą, reikia pasirinkti pelno lygio rodiklį, kaip antai išlaidas, apyvartą arba fiksuotas investicijas, ir jam pritaikyti pelno normą, atitinkančią normą, stebimą panašių laisvojoje rinkoje sudarytų sandorių atveju¹¹.

4. Nagrinėjamo išankstinio sprendimo vertinimas

15. Dėl trečiosios ir ketvirtosios valstybės pagalbos egzistavimo sąlygų Komisija nusprendė, kad nagrinėjamas išankstinis sprendimas FFT suteikė atrankųjį pranašumą, nes lėmė sumažėjusius suinteresuotosios šalies mokesčius Liuksemburge ir skirtumą, palyginti su mokesčiais, kuriuos FFT būtų turėjusi mokėti pagal įprastą pelno mokesčio sistemą. Tokią išvadą ji padarė *bendrai išnagrinėjusi* pranašumą ir atrankųjį pobūdį, vadovaudamasi trimis etapais, kuriuos Teisingumo Teismas apibrėžė tam, kad būtų nustatyta, ar atitinkama mokestinė priemonė laikytina „atrankiąja“.

⁸ Ginčijamo sprendimo 74–83 konstatuojamosios dalys.

⁹ Ginčijamo sprendimo 84–87 konstatuojamosios dalys.

¹⁰ Ginčijamo sprendimo 88 ir 89 konstatuojamosios dalys.

¹¹ Ginčijamo sprendimo 91 konstatuojamoji dalis.

16. Pirmajame šios analizės etape Komisija nusprendė, kad referencinis pagrindas yra bendra Liuksemburgo pelno mokesčio sistema ir kad šia sistema *siekama* apmokestinti visų Liuksemburge reziduojančių bendrovių pelną. Komisijos nuomone, skirtumas tarp savarankiškų bendrovių ir integruotų bendrovių apmokestinamųjų pajamų niekaip nėra susijęs su minėtu tikslu, nes siekiama apmokestinti visų integruotų ir neintegruotų Liuksemburge reziduojančių bendrovių pajamas. Su juo taip pat nėra susijusios atskiros grupėms taikomos nuostatos, kuriomis tik siekiama sudaryti vienodas sąlygas šioms dviejų tipų bendrovėms. Be to, nagrinėjamo išankstinio sprendimo tikslas, t. y. nustatyti apmokestinamąsias FFT pajamas siekiant nustatyti pelno mokestį pagal minėtą sistemą, patvirtina, kad jis laikytinas referenciniu pagrindu, kiek jo požiūriu FFT nediferencijuojama pagal tai, ar ji priklauso grupei. Todėl Komisija nusprendė, kad integruotos ir neintegruotos bendrovės yra panašioje faktinėje ir teisinėje situacijoje bendros Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos tikslo požiūriu¹².

17. Antrajame savo analizės etape Komisija visų pirma nurodė, kad klausimas, ar mokestine priemone nukrypstama nuo referencinio pagrindo, *paprastai reiškia*, kad taikant šią priemonę konstatuojama, kad jos gavėjui suteiktas pranašumas. Komisijos nuomone, jeigu dėl mokestinės priemonės nepagrįstai sumažėja jos gavėjo mokėtini mokesčiai, kurie be tokios priemonės pagal referencinį pagrindą turėtų būti didesni, toks sumažėjimas yra mokestine priemone suteiktas pranašumas ir kartu – nukrypimas nuo referencinio pagrindo. Be to, Komisija priminė, kad pagal jurisprudenciją tokios individualios priemonės, kaip nagrinėjamas išankstinis sprendimas, atveju nustatčius pranašumą iš esmės galima daryti prielaidą, kad jis yra atrankusis¹³.

18. Dėl pranašumo nustatymo šiuo atveju Komisija priminė, kad mokestinė priemonė, dėl kurios grupei priklausanti bendrovė taiko sandorių kainas, mažesnes nei tos, kurias tarpusavyje taikytų savarankiškos įmonės, šiai bendrovei suteikia pranašumą, nes dėl minėtos priemonės sumažėja jos mokesčio bazė, todėl ir pagal bendrą pelno mokesčio sistemą mokėtinas mokestis. Komisijos nuomone, Teisingumo Teismas pripažino įprastų rinkos sąlygų principą, t. y. „[p]rincipą, kuriuo remiantis už sandorius, vykdomus tarp tos pačios grupės bendrovių, turėtų būti atlyginama taip, tarsi jie būtų buvę vykdomi nepriklausomų bendrovių, veikiančių panašiomis aplinkybėmis įprastomis rinkos sąlygomis¹⁴“, kaip atskaitos kriterijų siekiant nustatyti, ar grupės bendrovei buvo suteiktas pranašumas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Todėl Komisija nurodė, kad ji turi patikrinti, ar Liuksemburgo mokesčių administratoriaus nagrinėjamo išankstinio sprendimu patvirtintas metodas nukrypo nuo metodo, pagal kurį gaunamas apytikris, bet patikimas rinka pagrįstas rezultatas, ir dėl šios priežasties nuo įprastų rinkos sąlygų principo. Tokiu atveju nagrinėjamas išankstinis sprendimas, Komisijos nuomone, būtų laikomas tokiu, kuriuo suteikiamas atrankusis pranašumas FFT, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį¹⁵.

19. Atsižvelgdama į šiuos argumentus, Komisija nusprendė, kad keli Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės priimti metodai ir parametrai bei patikslinimai, patvirtinantys sandorių kainodaros analizę nagrinėjamame išankstiniame sprendime, lėmė savarankiškų bendrovių mokėtino pelno mokesčio sumažinimą¹⁶.

¹² Ginčijamo sprendimo 193–199 konstatuojamosios dalys.

¹³ Ginčijamo sprendimo 216–218 konstatuojamosios dalys.

¹⁴ Ginčijamo sprendimo 225 ir 226 konstatuojamosios dalys.

¹⁵ Ginčijamo sprendimo 222–227 konstatuojamosios dalys.

¹⁶ Ginčijamo sprendimo 234–301 konstatuojamosios dalys.

20. Pirma, kiek tai susiję su nuosavu kapitalu, už kurį turi būti atlyginta, Komisija nusprendė, kad FFT nuosavas reglamentuojamas hipotetinis kapitalas, kurį pasirinko finansų patarėjas, nėra tinkamas pelno rodiklis taikant sandorio grynosios maržos metodą, kuriuo siekiama apskaičiuoti atlygį už FFT vykdomas funkcijas įprastomis rinkos sąlygomis. Todėl Komisija konstatavo, kad mokesčių patarėjas, pasirinkdamas 28,5 mln. EUR reglamentuojamų hipotetinių lėšų sumą, o ne 287,5 mln. EUR nuosavą apskaitinį kapitalą 2011 m., kuriam taikomas kapitalo įkainojimo modelis (toliau – KĮM), FFT apmokestinamąjį atlygį padalijo iš 10¹⁷.

21. Antra, dėl Bazelio II sistemos taikymo apskaičiuojant nuosavas reglamentuojamas hipotetines lėšas Komisija nusprendė, kad Liuksemburgo Didžioji Hercogystė padarė klaidų, dėl kurių sumažino FFT reglamentuojamas hipotetines lėšas, o tai lėmė mažesnę FFT mokėtiną pelno mokestį¹⁸.

22. Trečia, Komisija nusprendė, kad FFT mokesčių patarėjas atliko tam tikrų atskaitymų iš likusio šios bendrovės kapitalo, kuriais nukrypstama nuo rinkos paremto rezultato. Šiuo klausimu ji, be kita ko, nusprendė, kad mokesčių patarėjo sprendimas išskirti nuosavų lėšų dalį, vadinamą „nuosavomis lėšomis, kurias sudaro finansinės investicijos į [*Fiat Finance North America Inc.* (toliau – FFNA) ir *Fiat Finance Canada* (toliau – FFC)]“, ir jai nepriskirti jokio atlygio apskaičiuojant FFT mokesčio bazę buvo netinkamas¹⁹.

23. Ketvirta, Komisija nusprendė, kad mokesčių patarėjo nustatytas 0,29 dydžio beta kintamasis taikant KĮM, siekiant nustatyti nuosavo kapitalo grąžą, taikytiną reglamentuojamoms FFT hipotetinėms nuosavoms lėšoms, padarė poveikį jos pelnui, kuris neatitiko įprastų rinkos sąlygų principo²⁰.

24. Taigi Komisija, be kita ko, nusprendė, kad, pirma, tinkamas FFT atlygis už finansavimo ir pinigų valdymo funkcijas turi būti nustatomas remiantis nuosavomis apskaitinėmis FFT lėšomis, antra, 2012 m. yra tinkami referenciniai metai FFT mokesčio bazei Liuksemburge įvertinti, trečia, pagal kapitalo įkainojimo modelį apskaičiuota FFT nuosavo kapitalo grąža, lygi 6,05 proc. iki mokesčių (ir 4,3 proc. po mokesčių), patvirtinta nagrinėjamu išankstiniu sprendimu, yra gerokai mažesnė nei finansų sektoriuje reikalaujama nuosavo kapitalo grąža, kuri nuolat sudarė 10 proc. ir daugiau, ir, ketvirta, reikalaujama nuosavo kapitalo grąža sudarė 10 proc. po mokesčių, taikomų visai nuosavo apskaitinio kapitalo sumai²¹.

25. Komisija subsidiariai nusprendė, kad bet kuriuo atveju nagrinėjamu išankstiniu sprendimu buvo suteiktas atrankusis pranašumas, taip pat ir kiek tai susiję su Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir FFT nurodytu labiau ribotu referenciniu pagrindu, nustatytu Mokesčių kodekso 164 straipsnio 3 dalyje ir Aplinkraštyje Nr. 164/2, pagal kuriuos Liuksemburgo mokesčių teisėje įtvirtintas įprastų rinkos sąlygų principas²². Be to, Komisija atmetė FFT argumentą, kad siekdama įrodyti, jog dėl nagrinėjamo išankstinio sprendimo jai buvo suteiktas atrankusis pranašumas, Komisija turėjo palyginti tą sprendimą su šiuo aplinkraščiu grindžiama Liuksemburgo mokesčių

¹⁷ Ginčijamo sprendimo 248–266 konstatuojamosios dalys.

¹⁸ Ginčijamo sprendimo 267–276 konstatuojamosios dalys.

¹⁹ Ginčijamo sprendimo 277–291 konstatuojamosios dalys.

²⁰ Ginčijamo sprendimo 292–301 konstatuojamosios dalys.

²¹ Ginčijamo sprendimo 302–311 konstatuojamosios dalys.

²² Ginčijamo sprendimo 315–317 konstatuojamosios dalys.

administratoriaus praktika, ypač su išankstiniais sprendimais, skirtais kitoms finansų ir pinigų valdymo bendrovėms, kuriuos Liuksemburgo Didžioji Hercogystė pateikė Komisijai kaip pavyzdžius, atspindinčius jos išankstinių sprendimų praktiką²³.

26. Trečiajame savo analizės etape Komisija pažymėjo, kad nei Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, nei FFT niekaip nepagrindė, kodėl dėl nagrinėjamo išankstinio sprendimo FFT buvo sudarytos palankios sąlygos, ir kad bet kuriuo atveju nebuvo nustatyta jokia priežastis, kuri galėtų tiesiogiai kilti iš pagrindinių referencinio pagrindo principų arba iš sistemos mechanizmų, reikalingų jos veikimui ir veiksmingumui užtikrinti²⁴.

27. Galiausiai Komisija nusprendė, kad nagrinėjamu išankstiniu sprendimu FFT yra suteikiamas atrankusis pranašumas ir kad dėl to šis sprendimas laikytinas valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

28. Komisijos nuomone, šios pagalbos gavėja yra visa *Fiat / Chrysler* automobilių grupė, nes kartu su kitais šios grupės subjektais FFT sudaro ekonominį subjektą, ir kad sumažinus FFT mokėtinus mokesčius neišvengiamai sumažėjo FFT teikiamų paskolų kainos grupės viduje²⁵.

C. Procesas Bendrajame Teisme ir skundžiamas sprendimas

29. 2015 m. gruodžio 30 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ieškinį byloje T-755/15 dėl ginčijamo sprendimo panaikinimo.

30. 2015 m. gruodžio 29 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo FFT ieškinį byloje T-759/15, kuriuo taip pat prašoma panaikinti ginčijamą sprendimą.

31. 2016 m. gegužės 25 d. ir 2016 m. liepos 18 d. nutartimis Bendrojo Teismo penktosios kolegijos pirmininkas patenkino Airijos ir Jungtinės Karalystės prašymus įstoti į bylas T-755/15 ir T-759/15. Atsižvelgiant į tai, kad 2016 m. gruodžio 9 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo dokumentą, kuriuo Jungtinė Karalystė atsisakė savo prašymo įstoti į bylą, 2016 m. gruodžio 15 d. nutartimi Bendrojo Teismo septintosios išplėstinės kolegijos pirmininkas pašalino iš abiejų bylų Jungtinę Karalystę, kaip į bylą įstojusią šalį.

32. 2018 m. balandžio 27 d. Bendrojo Teismo septintosios išplėstinės kolegijos pirmininko nutartimi, išklausius šalis, bylos T-755/15 ir T-759/15 buvo sujungtos, kad, remiantis Bendrojo Teismo procedūros reglamento 68 straipsnio 1 dalimi, būtų bendrai vykdoma žodinė proceso dalis. Be to, per teismo posėdį išklausęs šalis, Bendrasis Teismas remdamasis ta pačia nuostata nusprendė, kad reikia sujungti bylas T-755/15 ir T-759/15 dėl tarp jų esančio ryšio, kad būtų priimtas sprendimas, kuriuo užbaigiamas procesas.

33. Grįsdamos savo ieškinius FFT ir Liuksemburgo Didžioji Hercogystė pateikė penkias pagrindų grupes, iš esmės grindžiamas:

- pirma grupė – ESS 4 ir 5 straipsnių pažeidimu, nes Komisijos analizė lėmė paslėptą mokesčių suderinimą (pirmojo pagrindo trečia dalis byloje T-755/15),

²³ Ginčijamo sprendimo 318–336 konstatuojamosios dalys.

²⁴ Ginčijamo sprendimo 337 ir 338 konstatuojamosios dalys.

²⁵ Ginčijamo sprendimo 341–345 konstatuojamosios dalys.

- antra grupė – SESV 107 straipsnio pažeidimu, SESV 296 straipsnyje nurodytos pareigos motyvuoti neįvykdymu ir teisinio saugumo bei teisėtų lūkesčių apsaugos principų pažeidimu, nes Komisija nusprendė, kad nagrinėjamu išankstiniu sprendimu suteiktas pranašumas, be kita ko, dėl to, kad jis neatitiko įprastų rinkos sąlygų principo (pirmojo pagrindo antra dalis ir antrojo pagrindo pirma dalis byloje T-755/15, pirmojo pagrindo pirmos dalies antras ir trečias prieštaravimai, antrojo pagrindo pirma dalis ir trečiasis bei ketvirtasis pagrindai byloje T-759/15),
- trečia grupė – SESV 107 straipsnio pažeidimu, nes Komisija konstatavo, kad šis pranašumas yra atrankiojo pobūdžio (pirmojo pagrindo pirma dalis byloje T-755/15 ir pirmojo pagrindo pirmos dalies pirmas prieštaravimas byloje T-759/15),
- ketvirta grupė – SESV 107 straipsnio pažeidimu ir SESV 296 straipsnyje nurodytos pareigos motyvuoti nesilaikymu, nes Komisija nustatė, kad nagrinėjama priemonė riboja konkurenciją ir iškraipo valstybių narių tarpusavio prekybą (antrojo pagrindo antra dalis byloje T-755/15 ir pirmojo ir antrojo pagrindų antros dalys byloje T-759/15),
- penkta grupė – teisinio saugumo principo ir teisės į gynybą pažeidimu, nes Komisija nurodė susigrąžinti atitinkamą pagalbą (trečiasis pagrindas byloje T-759/15).

34. Skundžiamu sprendimu Bendrasis Teismas atmetė visus šiuos pagrindus, taigi visiškai atmetė ieškinius bylose T-755/15 ir T-759/15.

35. Dėl antrosios pagrindų grupės ir visų pirma dėl pagrindų, grindžiamų neteisingu įprastų rinkos sąlygų principo taikymu valstybės pagalbos kontrolės atžvilgiu, Bendrasis Teismas visų pirma pažymėjo, kad nustatant integruotos bendrovės mokestinę situaciją grupės viduje sudarytų sandorių kaina nustatoma ne rinkos sąlygomis. Jis taip pat konstatavo, kad siekdama nustatyti, ar galimai suteiktas pranašumas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, Komisija gali palyginti tokios integruotos įmonės mokestinę naštą, kurią lemia mokestinės priemonės taikymas, su mokestine našta, kurią turėtų rinkos sąlygomis veikianti panašioje faktinėje situacijoje esanti įmonė, jai pritaikius įprastą nacionalinėje teisėje nustatytą apmokestinimo tvarką, jeigu nacionalinėje mokesčių teisėje apmokestinant pelno mokesčiu neišskiriamos integruotos įmonės ir savarankiškos įmonės ir taip pagal tokią teisę pirmųjų įmonių pelnas apmokestinamas taip, lyg jis būtų gautas iš rinkos kaina sudarytų sandorių²⁶.

36. Šiomis aplinkybėmis, Bendrojo Teismo nuomone, įprastų rinkos sąlygų principas yra „priemonė“ arba „atskaitos kriterijus“, leidžiantis patikrinti, ar grupės viduje sudarytų sandorių kainos, kurioms pritarė nacionalinės valdžios institucijos, atitinka rinkos sąlygomis nustatytas kainas, siekiant nustatyti, ar integruotai bendrovei buvo suteiktas pranašumas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, dėl mokestinės priemonės, kuria nustatoma jos sandorių kainodara²⁷.

37. Bendrasis Teismas taip pat pažymėjo, kad šiuo atveju nagrinėjamas išankstinis sprendimas susijęs su FFT apmokestinamuoju pelnu pagal Liuksemburgo mokesčių kodeksą ir kad pagal šį kodeksą minėtos įmonės iš ekonominės veiklos gautą pelną siekiama apmokestinti taip, lyg jis būtų gautas iš rinkos kaina sudarytų sandorių. Tuo remdamasis jis nusprendė, kad Komisija galėjo palyginti FFT apmokestinamąjį pelną, gautą pritaikius nagrinėjamą išankstinį sprendimą,

²⁶ Skundžiamo sprendimo 140 ir 141 punktai.

²⁷ Skundžiamo sprendimo 143 punktas.

su panašioje faktinėje padėtyje esančios laisvos konkurencijos sąlygomis veikiančios įmonės apmokestinamuoju pelnu, gautu taikant įprastą apmokestinimo tvarką pagal Liuksemburgo teisę²⁸.

38. Galiausiai Bendrasis Teismas atmetė Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir FFT argumentus, kuriais siekiama paneigti šią išvadą.

39. Kalbėdamas apie argumentą, kad Komisija nenurodė jokio įprastų rinkos sąlygų principo teisinio pagrindo ir nenurodė jo turinio, Bendrasis Teismas dėl teisinio pagrindo nurodė, kad Komisija pažymėjo, pirma, kad įprastų rinkos sąlygų principu ji neišvengiamai vadovaujasi pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį nagrinėdama mokesťines priemones, taikomas grupės bendrovėms, ir, antra, kad šis principas yra bendrasis vienodo požiūrio principas, taikomas mokesčių srityje ir siejamas su šio Sutarties straipsnio taikymu²⁹. Dėl įprastų rinkos sąlygų principo turinio Bendrasis Teismas konstatavo, kad iš ginčijamo sprendimo matyti, jog tai yra priemonė, leidžianti patikrinti, ar už sandorius grupėje atlyginama taip, lyg dėl jų derėjosi savarankiškos įmonės³⁰.

40. Bendrasis Teismas nusprendė, kad argumentas, jog ginčijamame sprendime pritaikytas įprastų rinkos sąlygų principas buvo Liuksemburgo mokesčių teisėje nenustatytas kriterijus ir juo remdamasi Komisija galėjo galiausiai atlikti paslėptą suderinimą tiesioginių mokesčių srityje, pažeisdama valstybių narių savarankiškumą mokesčių srityje, yra nepagrįstas, nes minėtu principu galima buvo remtis dėl to, kad Liuksemburgo mokesčių teisės normose buvo numatyta, jog integruotos bendrovės ir savarankiškos bendrovės apmokestinamos vienodai³¹.

41. Dėl argumento, kad ginčijamame sprendime Komisija nepagrįstai tvirtino, jog galioja bendrasis vienodo požiūrio principas, taikomas mokesčių srityje, Bendrasis Teismas nusprendė, kad tokia Komisijos formuluotė neturi būti atsieta nuo jos konteksto ir negali būti aiškinama taip, kad Komisija tvirtino, jog vienodo požiūrio principas taikomas su SESV 107 straipsnio 1 dalimi siejamiems mokesčiams³².

42. Dėl pagrindo, grindžiamo klaidingu FFT atlygio apskaičiavimo metodu, Bendrasis Teismas nusprendė, kad ginčijamame sprendime Komisija pagrįstai nurodė, pirma, kad apskaičiuojant atlygį už finansavimo ir pinigų valdymo veiklą grupės viduje turėjo būti atsižvelgta į visą FFT nuosavą kapitalą³³, antra, kad Liuksemburgo Didžioji Hercogystė neturėjo atsižvelgti į reglamentuojamą FFT hipotetinį kapitalą kaip į atlygio už riziką apskaičiavimo pagrindą³⁴, trečia, kad Liuksemburgo Didžioji Hercogystė klaidingai neįtraukė FFT nuosavo kapitalo dalies, kurią sudaro turimos patronuojamųjų bendrovių akcijos, į kapitalą, į kurį turi būti atsižvelgta apskaičiuojant FFT atlygį už jos finansavimo ir pinigų valdymo veiklą grupės viduje³⁵. Todėl Bendrasis Teismas konstatavo, kad Liuksemburgo mokesčių administratoriaus patvirtintas metodas lėmė mažesnę FFT atlygį, kuriuo remtasi nustatant jos mokėtiną mokestį, ir taip jai suteikė ekonominį pranašumą, ir tam nereikia nagrinėti Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės prieštaravimo dėl Komisijos padarytos klaidos, susijusios su grąžos rodiklio nustatymu.

²⁸ Skundžiamo sprendimo 145 ir 148 punktai.

²⁹ Skundžiamo sprendimo 150 punktas.

³⁰ Skundžiamo sprendimo 155 punktas.

³¹ Skundžiamo sprendimo 156–158 punktai.

³² Skundžiamo sprendimo 160 ir 161 punktai.

³³ Skundžiamo sprendimo 209–251 punktai.

³⁴ Skundžiamo sprendimo 252–264 punktai.

³⁵ Skundžiamo sprendimo 265–278 punktai.

D. Procesas Teisingumo Teisme ir šalių apeliacinėje byloje reikalavimai

43. Apeliaciniu skundu *Fiat Chrysler Finance Europe* Teisingumo Teismo prašo:

- panaikinti skundžiamą sprendimą,
- panaikinti ginčijamą sprendimą arba, subsidiariai, jei Teisingumo Teismas negalėtų priimti galutinio sprendimo, grąžinti bylą nagrinėti Bendrajam Teismui ir
- priteisti iš Komisijos *Fiat Chrysler Finance Europe* bylinėjimosi išlaidas, susijusias su apeliaciniu procesu ir procesu Bendrajame Teisme.

44. Komisija Teisingumo Teismo prašo:

- atmesti apeliacinį skundą ir
- priteisti iš *Fiat Chrysler Finance Europe* bylinėjimosi išlaidas.

45. Airija Teisingumo Teismo prašo:

- panaikinti skundžiamą sprendimą,
- panaikinti ginčijamą sprendimą ir
- priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

46. Per bendrą teismo posėdį bylose C-885/19 P ir C-898/19 P, surengtą 2021 m. gegužės 10 d., Teisingumo Teisme žodines pastabas pateikė *Fiat Chrysler Finance Europe*, Airija, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir Komisija.

III. Dėl apeliacinio skundo

47. Grįsdama savo apeliacinį skundą FFT, kuriai pritaria Airija, pateikia tris pagrindus. Pirmasis grindžiamas SESV 107 straipsnio 1 dalies pažeidimu, nes Bendrasis Teismas padarė kelias klaidas nagrinėdamas, ar apeliantei buvo suteiktas ekonominis pranašumas. Antrasis grindžiamas pareigos motyvuoti pažeidimu, nes įprastų rinkos sąlygų principo teisinį pagrindą Bendrasis Teismas vertino nenuosekliai ir prieštaringai. Trečiasis grindžiamas teisinio saugumo principo pažeidimu, nes Bendrasis Teismas, pirma, patvirtino klaidingai apibrėžtą „įprastų rinkos sąlygų“ principą, nepatikrinęs nei jo taikymo srities, nei jo turinio, ir, antra, nusprendė, kad atrankiojo pobūdžio prezumpcija taikoma nagrinėjamam išankstiniam sprendimui. Siekdamas aiškumo ir nuoseklumo pirmiausia išnagrinėsiu antrąją FFT pateiktą pagrindą.

A. Dėl antrojo pagrindo

1. Šalių argumentai

48. Antrojo pagrindo pirmoje dalyje FFT teigia, kad dėl Komisijos įprastų rinkos sąlygų principo teisinio pagrindo analizės skundžiamame sprendime pateikti nenuoseklūs ir prieštaringi argumentai. Nors Bendrasis Teismas pritaria Komisijos nuomonei, jis akivaizdžiai į ją neatsižvelgė, nes minėto principo taikymą susiejo su jo įtraukimu į atitinkamos valstybės narės teisę nepateikdamas jokių paaiškinimų ar motyvų. Be to, Bendrasis Teismas nurodė, kad Komisijos įprastų rinkos sąlygų principas nekildinamas nei iš nacionalinės teisės, nei iš EBPO principų, ir kad jis, kaip vienodo požiūrio principas, taikomas mokesčių srityje, yra siejamas su SESV 107 straipsniu, tačiau pridūrė, kad šiame straipsnyje nėra nustatytas vienodo požiūrio principas, taikomas mokesčių srityje. FFT manymu, tokie painūs ir nenuoseklūs argumentai yra sprendimo motyvavimo trūkumas.

49. Antrojo pagrindo antroje dalyje FFT tvirtina, pirma, kad skundžiamo sprendimo 142 punkte Bendrasis Teismas klaidingai pritarė tam, kad ginčijamame sprendime, siekiant pagrįsti teiginį, kad įprastų rinkos sąlygų principas yra taikomas nepriklausomai nuo to, ar prieš tai jis yra įtrauktas į nacionalinę teisę, remiamasi Sprendimu *Forum 187*³⁶. Šiuo klausimu FFT taip pat mano, kad Bendrasis Teismas neatsižvelgė į nuomonės dėl Sprendimo *Forum 187* taikymo pakeitimo poveikį. Antra, FFT tvirtina, kad iš Bendrojo Teismo skundžiamo sprendimo argumentų nėra aiškus įprastų rinkos sąlygų principo pagrindas. Darytina išvada, kad šie argumentai yra akivaizdžiai klaidingi, nenuoseklūs ir prieštaringi, todėl Bendrasis Teismas nesilaikė jam tenkančios pareigos motyvuoti.

50. Komisija tvirtina, kad antrąjį pagrindą reikia atmesti, nes jis yra nereikšmingas. Bet kuriuo atveju Komisija mano, kad tiek šio pagrindo pirmą, tiek antrą dalį reikia atmesti iš esmės. Dėl pirmos dalies Komisija mano, kad ji grindžiama atrankiniu ir iškreiptu skundžiamo sprendimo aiškinimu ir todėl ją reikia atmesti. Dėl antros dalies Komisija teigia, be kita ko, kad Bendrasis Teismas pagrįstai rėmėsi Sprendimu *Forum 187* grįsdamas savo išvadą, grindžiamą įprastų rinkos sąlygų principo teisiniu pagrindu.

2. Dėl antrojo pagrindo reikšmingumo

51. Komisija mano, kad antrasis pagrindas yra nereikšmingas, nes net šį pagrindą pripažinus pagrįstu tai nelemtų skundžiamo sprendimo panaikinimo. Šis pagrindas grindžiamas teiginiu, kad Bendrasis Teismas, pritardamas Komisijos sprendimui remtis įprastų rinkos sąlygų principu *sui generis* siekiant pagrįsti jos pagrindinį teiginį dėl atrankiojo pranašumo suteikimo, padarė teisės klaidą. Net jeigu šis teiginys būtų teisingas (Komisija tai ginčija), ginčijamame sprendime yra pateikti papildomi argumentai, grindžiami skirtingu teisiniu pagrindu, t. y. Mokesčių kodekso 164 straipsnio 3 dalimi ir Aplinkraščiu Nr. 164/2, t. y. argumentai, kuriems Bendrasis Teismas pritarė ir kurių FFT neginčijo.

52. Šiuo klausimu visų pirma reikia priminti, kad ginčijamo sprendimo 315–317 konstatuojamosiose dalyse pateikti papildomi paaiškinimai, kad nagrinėjamu išankstiniu sprendimu taip pat suteikiamas atrankusis pranašumas FFT, kai ji vertinama labiau

³⁶ 2006 m. birželio 22 d. Sprendimas *Belgique ir Forum 187 / Komisija* (C-182/03 ir C-217/03, toliau – Sprendimas *Forum 187*, EU:C:2006:416).

riboto referencinio pagrindo, kurį sudaro visos integruotos kainodarą taikančios bendrovės, kurioms taikomos pirmiau nurodytos nacionalinės nuostatos, požiūriu. Bendrasis Teismas iš esmės pritarė šiems argumentams skundžiamo sprendimo 287–299 punktuose.

53. Akivaizdu, kad su įprastų rinkos sąlygų principo teisiniu pagrindu susijusį klausimą Bendrasis Teismas iš esmės nagrinėjo skundžiamo sprendimo 140–148 punktuose, o tai gali leisti manyti, kad galimas šio pagrindo pripažinimas pagrįstu neturėtų įtakos Bendrojo Teismo papildomai atliktai analizei to sprendimo 287–299 punktuose. Vis dėlto atidžiau skaitant skundžiamą sprendimą paaiškėja, kad ši analizė negali būti laikoma *atskira ir savarankiška* Bendrojo Teismo pagrindinių argumentų, pateiktų to sprendimo 140–148 punktuose, atžvilgiu.

54. Iš tiesų Bendrasis Teismas, vertindamas papildomus Komisijos argumentus, pripažino, kad savo pagrindiniams argumentams ji pagrįstai pritaikė kai kuriuos savo analizės elementus. Visų pirma skundžiamo sprendimo 292 ir 294 punktuose jis konstatavo, kad papildomi Komisijos argumentai buvo grindžiami pagrindine jos analize dėl nagrinėjamo išankstinio sprendimo ir visų pirma ginčijamo sprendimo 7.2.2 skirsniu, kuriame, mano nuomone, pateikiami Komisijos paaiškinimai dėl teisinio pagrindo ir įprastų rinkos sąlygų principo taikymo srities bei dėl šio principo taikymo šiuo atveju³⁷. Atsižvelgiant į tai, kad Komisijos papildomų argumentų teisinis pagrindas, kuriam Bendrasis Teismas pritarė, kildinamas iš jos pagrindinės analizės, pirmieji negali būti teisiškai pagrįsti, jei ši analizė yra neteisėta. Kitaip tariant, jeigu antrasis FFT pateiktas pagrindas būtų pripažintas pagrįstu ir taip įprastų rinkos sąlygų principo taikymas būtų paneigtas, tokiuose papildomuose argumentuose taip pat būtų padaryta teisės klaida, taigi ginčijamame sprendime pateikta išvada, kuriai pritarta skundžiamame sprendime, būtų nebegaliojanti.

55. Todėl manau, kad šio apeliacinio skundo antrasis pagrindas negali būti pripažintas nereikšmingu.

3. Dėl pirmos dalies pagrįstumo

56. Pirmiausia reikia priminti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją Bendrojo Teismo sprendimo motyvuose turi būti pateikiami aiškūs ir nedviprasmiški argumentai, kad suinteresuotieji asmenys galėtų susipažinti su priimto akto pagrindimu, o Teisingumo Teismas – vykdyti jo teisminę kontrolę³⁸.

57. Taigi Teisingumo Teismo prašoma nustatyti, ar skundžiamo sprendimo motyvai dėl įprastų rinkos sąlygų principo teisinio pagrindo atitinka šioje jurisprudencijoje nustatytas sąlygas. Manau, kad dėl toliau nurodytų priežasčių į šį klausimą reikėtų atsakyti teigiamai.

58. Visų pirma reikia pažymėti, kad FFT apeliaciniame skunde pateikta kritika visų pirma yra susijusi su skundžiamo sprendimo 149–162 punktais. Mano nuomone, nekyla abejonių, kad esminiai Bendrojo Teismo argumentai dėl ginčijamame sprendime taikyto įprastų rinkos sąlygų principo teisinio pagrindo yra pateikti veikiau to sprendimo 140–148 punktuose.

59. Kaip jau priminiau pirmiau, minėto sprendimo 140 punkte Bendrasis Teismas iš esmės pažymėjo, kad ne visų integruotų bendrovių mokestinė našta nustatoma remiantis rinkos logika, nes dėl grupės viduje sudaromų sandorių kainos sutaria tos pačios grupės bendrovės.

³⁷ Žr. ginčijamo sprendimo 7.2.2.1 skirsnį („Atrankusis pranašumas, atsirandantis nukrypstant nuo įprastų rinkos sąlygų principo“).

³⁸ Žr. 2021 m. balandžio 29 d. Sprendimą *Achamos Grupė ir Achema / Komisija* (C-847/19 P, nepaskelbtas Rink., EU:C:2021:343, 60 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

Skundžiamo sprendimo 141 punkte Bendrasis Teismas taip pat nurodė, kad kai mokestinė priemonė taikoma integruotai įmonei, Komisija gali patikrinti, ar suteiktas ekonominis pranašumas, palygindama mokestinę naštą, kurią lemia šios priemonės taikymas, su mokestine našta, kurią turėtų panašioje situacijoje esanti įmonė, jai pritaikius įprastą nacionalinėje teisėje nustatytą apmokestinimo tvarką.

60. Taigi prieš išdėstydamas ginčijamame sprendime taikyto įprastų rinkos sąlygų principo turinį Bendrasis Teismas tame pačiame punkte pažymėjo, kad šis principas taikomas, „jeigu nacionalinėje mokesčių teisėje apmokestinant pelno mokesčiu neišskiriamos integruotos įmonės ir savarankiškos įmonės“, atsižvelgiant į tai, kad tokiu atveju „pagal tą nacionalinę teisę tokios integruotos įmonės ekonominės veiklos pelnas apmokestinamas taip, lyg jis būtų gautas iš rinkos kaina sudarytų sandorių“. Taigi skundžiamame sprendime aiškiai nurodyta, kad įprastų rinkos sąlygų principo teisinis pagrindas yra nacionalinė teisė, o tiksliau – tai, kad šioje teisėje įtvirtintas nacionalinio teisės aktų leidėjo tikslas mokestiniu požiūriu dėl pelno mokesčio apmokestinimo integruotas bendroves ir savarankiškas bendroves vertinti vienodai. 142 punkte Bendrasis Teismas remiasi Sprendimu *Forum 187* tik tam, kad pagrįstų padarytą išvadą.

61. Taigi Bendrasis Teismas, apibrėžęs įprastų rinkos sąlygų principo teisinį pagrindą ir skundžiamo sprendimo 143 ir 144 punktuose aptaręs šio principo svarbą nustatant, ar suteiktas pranašumas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, to sprendimo 145 punkte nusprendė, kad šiuo atveju minėtas principas taikomas, nes Liuksemburgo mokesčių kodeksu būtent ir siekta vienodu pelno mokesčiu apmokestinti integruotas ir savarankiškas bendroves. Skundžiamo sprendimo 147 punkte Bendrasis Teismas pridūrė, kad nors Komisija nėra saistoma EBPO gairių, kai įgyvendinamas įprastų rinkos sąlygų principas, šios gairės „turi praktinę reikšmę aiškinant su sandorių kainodara susijusius klausimus“.

62. Atsižvelgiant į šiuos argumentus skundžiamo sprendimo 149–162 punktuose nurodyti Bendrojo Teismo motyvai, kurie buvo papildomai pateikti siekiant atsižvelgti į tam tikrus FFT ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės pirmojoje instancijoje išdėstytus argumentus, neatrodo nenuoseklūs ar savaime priešaringi.

63. Šiuo klausimu reikia pažymėti, pirma, kad nėra jokio prieštaravimo tarp teiginio, kad ginčijamame sprendime aprašytas įprastų rinkos sąlygų principas egzistuoja „nepaisant to, ar jis inkorporuotas į nacionalinę teisės sistemą“, kuris pateiktas to sprendimo 228 ir 229 konstatuojamosiose dalyse ir kuriam skundžiamo sprendimo 149 ir paskesniuose punktuose iš esmės pritarė Bendrasis Teismas, ir minties, kad šis principas šiuo atveju taikomas dėl to, kad jis „siejamas <...> su įprasta apmokestinimo sistema, nustatyta nacionalinėje teisėje“, kaip nurodyta Komisijos teiginiuose, pateiktuose per teismo posėdį Bendrajame Teisme, kuriuos jis pakartojo skundžiamo sprendimo 152 punkte.

64. Manau, kad skundžiamo sprendimo 152 punkte pakartoti žodžiai turi būti prilyginami jo 141 punkto pirmojo sakinio žodžiams. Kitaip tariant, klaidinga būtų juos aiškinti, kaip tą darė FFT, taip, kad galimybę pasinaudoti ginčijamame sprendime taikytu įprastų rinkos sąlygų principu Bendrasis Teismas susiejo su reikalavimu prieš tai jį būti inkorporavus į nacionalinę teisę. Priešingai, Bendrasis Teismas norėjo konstatuoti, kad įprastų rinkos sąlygų principas taikomas neatsižvelgiant į tai, ar jis buvo *aiškiai kodifikuotas* nacionalinėje teisėje, jeigu galima konstatuoti, kad nacionaline apmokestinimo sistema, kurioje nustatoma bendrovių apmokestinimo tvarka, mokestiniu požiūriu *siekiamą* vienodai vertinti integruotas bendroves ir savarankiškas bendroves, o tai visiškai atitinka skundžiamo sprendimo 149 punkto turinį.

65. Antra, manau, kad Bendrojo Teismo argumentai dėl įprastų rinkos sąlygų principo teisinio pagrindo nėra mažiau aiškūs ar nuoseklūs, kaip teigia FFT, dėl to, kad to sprendimo 147 ir 149 punktuose Bendrasis Teismas pritarė Komisijos teiginiui, kad ginčijamame sprendime taikytas įprastų rinkos sąlygų principas skiriasi nuo EBPO nustatyto principo. Šiuo atveju reikia pabrėžti tai, kad iš visų argumentų matyti, jog Bendrasis Teismas nenusprendė, kad teisiniu požiūriu šis įprastų rinkos sąlygų principas grindžiamas kodifikuota norma, kuri būtinai turi būti nustatyta siekiant į nacionalinę mokesčių teisę perkelti EBPO suformuotą įprastų rinkos sąlygų principą.

66. Galiausiai, trečia, reikia pažymėti, kad tariamą FFT nurodytą skundžiamo sprendimo 150 ir 161 punktų nenuoseklumą lemia tai, kad šie punktai suprantami netinkamai. Taigi tikslinga išnagrinėti jų tekstą.

67. Skundžiamo sprendimo 150 punkte Bendrasis Teismas konstatavo, kad ginčijamo sprendimo 228 konstatuojamojoje dalyje Komisija nurodė, jog įprastų rinkos sąlygų principas yra „bendrasis vienodo požiūrio principas, taikomas mokesčių srityje *ir siejamas su SESV 107 straipsnio taikymu*“³⁹. To sprendimo 161 punkte Bendrasis Teismas atsakė į Airijos ir FFT pateiktą prieštaravimą nurodydamas, kad tokia formuluotė negali būti aiškinama kaip patvirtinanti „bendr[oj]o vienodo požiūrio princip[o], taikom[o] mokesčių srityje *ir siejam[o] su SESV 107 straipsnio taikymu*“⁴⁰, egzistavimą.

68. Priešingai, nei tvirtina FFT, ginčijamo sprendimo 228 konstatuojamoji dalis, pateikta skundžiamo sprendimo 150 punkte, nebūtinai reiškia, kad įprastų rinkos sąlygų principas kildinamas iš SESV 107 straipsnio 1 dalies. Priešingai, man atrodo, kad skundžiamo sprendimo 161 punkte Bendrasis Teismas atmetė tokį šios konstatuojamosios dalies aiškinimą, ir tai visiškai atitinka prieš tai skundžiamo sprendimo 141 punkte padarytą išvadą, kad įprastų rinkos sąlygų principo teisinis pagrindas yra nacionalinė teisė ir visų pirma tai, kad šioje teisėje įtvirtintas nacionalinio teisės aktų leidėjo tikslas integruotas bendroves ir savarankiškas bendroves vienodai apmokestinti pelno mokesčiu. Klausimas, ar šis teisinis pagrindas atitinka reikšmingą jurisprudenciją, nėra šio apeliacinio skundo pagrindo dalykas.

69. Atsižvelgdamas į tai, kad Bendrojo Teismo pateikti motyvai dėl įprastų rinkos sąlygų principo teisinio pagrindo atitinka jurisprudencijoje nustatytas aiškumo ir nuoseklumo sąlygas, manau, kad Teisingumo Teismas turėtų atmesti šio pagrindo pirmą dalį.

4. Dėl antros dalies pagrįstumo

70. Antrojo pagrindo antra dalis taip pat yra dalis FFT teiginio, susijusio su skundžiamo sprendimo motyvų nenuoseklumu ir prieštaringumu.

71. Pirmajame prieštaravime FFT nurodo, kad pareiga motyvuoti neįvykdyta dėl to, kad klaidingai aiškinta Sprendimo *Forum 187* taikymo sritis.

³⁹ Išskirta mano.

⁴⁰ Išskirta mano.

72. Šiuo klausimu reikia priminti, kad ginčijamame sprendime Komisija konstatavo, jog Sprendime *Forum 187* Teisingumo Teismas patvirtino, kad įprastų rinkos sąlygų principas gali būti taikomas siekiant nustatyti, ar mokestine priemone, pagal kurią taikomas grupės bendrovės apmokestinamojo pelno apskaičiavimo metodas, suteikiamas atrankusis pranašumas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį⁴¹.

73. FFT mano, kad Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 142 punkte konstatavęs, jog Teisingumo Teismas pripažino, kad būtina palyginti išimtinę pagalbos tvarką „su įprasta apmokestinimo tvarka, pagrįsta laisvos konkurencijos sąlygomis veikiančios įmonės pajamų ir išlaidų skirtumu“, Sprendimo *Forum 187* 95 punktą vertino neatsižvelgdamas į jo kontekstą. FFT mano, kad šiuo sakiniu neatsižvelgta į aptariamas teises aplinkybes, kuriomis pagal pačią „bendrąją apmokestinimo tvarką“ (nacionalinę mokesčių teisę) reikalaujama atlikti tokią analizę.

74. Reikia patikrinti, ar galima pritarti tokiai nuomonei.

75. Byloje, kurioje priimtas tas sprendimas, Teisingumo Teismo buvo prašoma išnagrinėti sprendimą, kuriame Komisija konstatavo, kad Belgijoje galiojanti patvirtintų koordinavimo centrų apmokestinimo sistema buvo su bendrąja rinka nesuderinama valstybės pagalba⁴². Vienas iš kelių ekonominių pranašumų, kurie buvo suteikti šiems koordinavimo centrams pagal minėtą apmokestinimo sistemą, buvo jų apmokestinamųjų pajamų nustatymo metodas. Apmokestinamosios pajamos buvo nustatomos taikant vadinamąjį „cost plus“ (papildomų išlaidų) metodą, kuris reiškė, kad mokamas procentas nuo veiklos išlaidų ir sąnaudų sumos iš jų atėmus, be kita ko, personalo išlaidas ir finansavimo išlaidas. Jeigu nėra jokios informacijos apie vykdomą veiklą, nustatyta, kad pelno procentas, į kurį reikia atsižvelgti, yra 8 proc. Taip nustatytas pelnas buvo apmokestinamas įprastu pelno mokesčiu.

76. Siekdamas patikrinti, ar pagal šią apmokestinimo sistemą koordinavimo centrams buvo suteiktas pranašumas, skundžiamo sprendimo 142 punkte Bendrojo Teismo nurodytoje ištraukoje Teisingumo Teismas nusprendė, kad reikia palyginti tą apmokestinimo sistemą su bendrąja apmokestinimo tvarka, pagal kurią visų laisvos konkurencijos sąlygomis veiklą vykdančių įmonių apmokestinamosios pajamos yra lygios jų pajamų ir išlaidų skirtumui⁴³. Todėl Teisingumo Teismas konstatavo, kad personalo išlaidų ir finansavimo išlaidų, kurios sudaro geras sąlygas koordinavimo centrams gauti pajamų, nepriskyrimas prie sąnaudų, pagal kurias nustatomos šių centrų apmokestinamosios pajamos, „lemia, kad pardavimo grupės viduje kainos yra nepanašios į laisvos konkurencijos sąlygomis taikomas kainas“⁴⁴.

77. Komisijos nuomone, neįvyksta jokių abejonių, kad tokiu būdu Teisingumo Teismas taikė įprastų rinkos sąlygų principą. Net jeigu Sprendimo *Forum 187* 95 ir 96 punktuose šis principas nėra nurodytas, Komisija mano, kad žodžiai „laisvos konkurencijos sąlygomis veikiančios <...>“, vartojami 95 punkte, ir žodžiai „pardavimo grupės viduje kainos [sandorių kainodara]“, vartojami 96 punkte, nepalieka vietos kitokiam aiškinimui.

78. Dėl šio principo taikymo teisinio pagrindo Komisija pritaria FFT ir nurodo, kad Sprendime *Forum 187* Teisingumo Teismas lygino koordinavimo centrų apmokestinimo tvarką su įprastomis Belgijos teisės normomis. Vis dėlto ji priduria, kad priežastis, dėl kurios

⁴¹ Šiuo klausimu žr. ginčijamo sprendimo 225 konstatuojamąją dalį.

⁴² 2003 m. vasario 17 d. Komisijos sprendimas 2003/757/EB dėl Belgijos įgyvendintos pagalbos schemos Belgijoje įkurtiems koordinavimo centrams (OL L 282, 2003, p. 25).

⁴³ Sprendimo *Forum 187* 95 punktas.

⁴⁴ Sprendimo *Forum 187* 96 punktas.

savarankiškoms bendrovėms taikomą apmokestinimo tvarką Teisingumo Teismas naudojo kaip atskaitos tašką konstatuodamas, kad šiems centrams buvo suteikiamas pranašumas, yra ta pati kaip skundžiamo sprendimo 141 ir 145 punktuose Bendrojo Teismo nurodyta priežastis, kad nagrinėjama nacionaline apmokestinimo sistema galiausiai siekiama užtikrinti, jog integruotų bendrovių ir savarankiškų bendrovių mokesčio bazės būtų vertinamos vienodai.

79. Manau, kad toks Sprendimo *Forum 187* aiškinimas neįtikina.

80. Niekur tame sprendime nenurodyta, kad valstybės narės privalo taikyti įprastų rinkos sąlygų principą, kai šis principas nėra inkorporuotas į nacionalinę teisę. Manau, kad tai nekelia nuostabos, nes tai nėra teisinis klausimas, kurį aiškina Teisingumo Teismas.

81. Tai aiškiai matyti iš minėtame sprendime pateiktų Teisingumo Teismo argumentų struktūros. Pirma, 91–93 punktuose Teisingumo Teismas primena pagrindinius apmokestinamojo pelno nustatymo metodo, nustatyto 1982 m. gruodžio 30 d. Karaliaus dekretu Nr. 187 dėl koordinavimo centrų įsteigimo, požymius⁴⁵. Toliau, 94 punkte, jis nurodo, kad šis metodas „pagrįstas vadinamuoju *cost plus* metodu, kurį [EBPO] rekomendavo taikyti apmokestinant filialo [patronuojamosios įmonės] arba nuolatinio padalinio [nuolatinės buveinės] paslaugas, suteiktas tai pačiai grupei priklausančių ir kitose valstybėse įsteigtų bendrovių vardu“, tada 95 ir 96 punktuose iš esmės konstatuoja, kad reikia palyginti apmokestinamųjų pajamų sumą pagal minėtą apmokestinimo tvarką ir apmokestinamųjų pajamų sumą pagal bendrąją apmokestinimo tvarką.

82. Darytina išvada, kad Belgijos teisės aktų leidėjas į nacionalinę teisę inkorporavo vadinamajam „cost plus“ metodui analogišką metodą, kuris yra vienas iš EBPO rekomenduojamų sandorių kainodaros apskaičiavimo metodų siekiant netiesiogiai nustatyti įprastomis rinkos sąlygomis taikomą grupės viduje sudaryto sandorio kainą. Kaip pažymi generalinis advokatas P. Léger savo išvados, kurią jis pateikė šioje byloje, 257 punkte, apeliante neginčijo to, jog pranašumo buvimas turi būti vertinamas atsižvelgiant į kriterijų, kuriuo yra pagrįstas EBPO „cost plus“ metodas, t. y. kad sandorių kainodara turi būti nustatyta taip, kad atitiktų įprastomis rinkos sąlygomis taikomas kainas⁴⁶. Be to, iš Komisijos sprendimo matyti, kad Belgijos administracija, nustatydamą minėtą kainodarą, turėjo remtis EBPO ataskaitomis⁴⁷.

83. Taigi manau, kad Teisingumo Teismas išsprendžia teisinį klausimą, kurio logiška prielaida yra įprastų rinkos sąlygų principo inkorporavimas į nacionalinę teisę. Valstybė narė, nusprendusi į savo nacionalinę teisę inkorporuoti EBPO nustatytą „cost plus“ metodui analogišką integruotų bendrovių apmokestinamojo pelno nustatymo metodą ir taip siekdama šias bendroves apmokestinti panašiai kaip taikant bendrąją apmokestinimo tvarką, suteikia minėtoms bendrovėms ekonominį pranašumą, kai į minėtą metodą įtraukiamos nuostatos, lemiančios mažesnę mokesstinę naštą nei ta, kurią šios bendrovės įprastai turėtų pagal minėtą tvarką.

84. Vis dėlto, mano nuomone, viena klaidinga nuoroda į Sprendimą *Forum 187* nelemia Bendrojo Teismo argumentų, susijusių su įprastų rinkos sąlygų principo teisiniu pagrindu, nenuoseklumo ar prieštaravimo, nes ji nėra skundžiamame sprendime išdėstytų argumentų būtinas pagrindas.

⁴⁵ *Moniteur belge*, 1983 m. sausio 13 d.

⁴⁶ Generalinio advokato P. Léger išvada sujungtose bylose *Belgija ir Forum 187 / Komisija* (C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:89).

⁴⁷ 2003/757/EB: 2003 m. vasario 17 d. Komisijos sprendimo dėl Belgijos įgyvendintos pagalbos schemos Belgijoje įkurtiems koordinavimo centrams (OL L 282, 2003, p. 25) 95 konstatuojamoji dalis. Šiuo klausimu Komisija pateikia nuorodą į 1992 m. Belgijos pelno mokesčio kodekso komentarą Nr. 26/48.

85. Dėl antrojo prieštaravimo visų pirma reikia pažymėti, kad FFT remiasi skundžiamo sprendimo 152 ir 153 punktais, kuriuose Bendrasis Teismas iš esmės nusprendė, kad dėl tariamo Komisijos nuomonės pasikeitimo per teismo posėdį („įprastų rinkos sąlygų principas yra siejamas su įprasta apmokestinimo tvarka, numatyta nacionalinėje teisėje“) bet koku atveju nebūtų galėjęs būti paneigtas teiginys, kad iš ginčijamo sprendimo matyti, jog įprastų rinkos sąlygų principas „taikomas nagrinėjant nacionalinę mokestinę priemonę pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį“.

86. Dėl Komisijos nuomonės pasikeitimo poveikio nuorodos į Sprendimą *Forum 187*, kuria grindžiama išvada, kuri iš esmės yra analogiška ginčijamame sprendime pateiktai išvada dėl įprastų rinkos sąlygų principo teisinio pagrindo, pagrįstumo atžvilgiu nenagrinėjimo reikia pažymėti, kad FFT negali teigti, kaip ji tą daro, pirma, kad Komisija grįžo prie nuomonės, kuriuos ji laikėsi ginčijamame sprendime, ir, antra, kad Bendrasis Teismas suklydo neatsižvelgęs į minėtą argumentą. Iš tiesų pritariu skundžiamo sprendimo 153 punkte pateiktai analizei, kad Komisija negali per teismo posėdį pakeisti ginčijamame sprendime išdėstytos pozicijos⁴⁸. Darytina išvada, kad Bendrasis Teismas į savo motyvus negalėjo įtraukti per teismo posėdį pateikto argumento.

87. Dėl su įprastų rinkos sąlygų principo kilme susijusios painiavos skundžiamame sprendime manau, kad FFT kalba ne tik apie šio sprendimo 152 ir 153 punktus, bet taip pat apie jo 150, 151 ir 161 punktus. Remdamasis šiais motyvais Bendrasis Teismas nusprendė, kad argumentai, kuriais kritikuojama tai, jog ginčijamame sprendime nenurodytas įprastų rinkos sąlygų principo teisinis pagrindas, ir jo neteisingas kvalifikavimas kaip „bendrojo vienodo požiūrio principo, taikomo apmokestinimo srityje“, negali paneigti skundžiamo sprendimo 140–148 punktuose nurodytų motyvų.

88. Visų pirma Bendrasis Teismas nusprendė, kad ginčijamame sprendime įprastų rinkos sąlygų principas apibūdintas kaip „priemonė“, kuri gali būti taikoma atliekant analizę pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, ir kaip bendrasis vienodo požiūrio principas, taikomas apmokestinimo srityje, „kuriam taikoma“ (o ne kuris „siejamas“ su) minėta Sutarties nuostata.

89. Man atrodo, kad 150–153 ir 161 punktai visiškai atitinka argumentus, kuriuos Bendrasis Teismas nurodo, be kita ko, skundžiamo sprendimo 141 punkte, dėl įprastų rinkos sąlygų principo teisinio pagrindo. Apibendrinant, kiek šiuo atveju Bendrojo Teismo argumentai negali būti kritikuojami dėl nenuoseklumo ar prieštaravimo, mano nuomone, antrasis prieštaravimas neturėtų būti pripažintas pagrįstu.

90. Atsižvelgdamas į visus šiuos argumentus, manau, kad antrojo pagrindo antrą dalį reikia atmesti.

⁴⁸ Priešingai, nei mano FFT, 1998 m. birželio 25 d. Sprendimo *British Airways ir kt. / Komisija* (T-371/94 ir T-394/94, EU:T:1998:140) 117 punkte, kuriuo Bendrasis Teismas remiasi skundžiamo sprendimo 153 punkte grįsdamas šią išvadą, tikrai nenurodyta, kad Komisijos žodinės pastabos, kuriomis per teismo posėdį iš dalies keičiami ginčijamo sprendimo motyvai, vis dėlto gali būti įtrauktos į Bendrojo Teismo argumentus.

B. Dėl pirmojo pagrindo

1. Šalių argumentai

91. Pirmojo pagrindo pirmoje dalyje FFT tvirtina, kad Bendrasis Teismas klaidingai taikė teisinį kriterijų, kuriuo remiantis galima išsiaiškinti, ar nagrinėjamu išankstiniu sprendimu buvo pritarta sandorių kainodaros metodui, viršijant šio metodo nulemtus netikslumus⁴⁹. FFT nuomone, FFT atlygio nustatymo metodo, kuriam pritarta nagrinėjamame išankstiniame sprendime, tariamos klaidos susijusios su tuo, kad iš esmės nesuprantamas SGMM, taikomas nustatant hipotetinį įprastomis rinkos sąlygomis FFT gaunamą pelną iš šiame sprendime nurodytų veiklų. Visų pirma reikia nepamiršti to, kad SGMM yra susijęs ne su visomis bendrovės veiklomis, bet tik su ta, kuria siekiama nustatyti įprastomis rinkos sąlygomis gaunamą pelną. Taigi, atsižvelgiant į tai, kad FFT vykdo ir kitas veiklas, jos neturi reikšmės taikant SGMM.

92. FFT pabrėžia, kad Bendrasis Teismas negalėjo konstatuoti, jog nagrinėjamu išankstiniu sprendimu pritarta metodui, kuris peržengia plačios diskrecijos, kurią būtina pripažinti šioje srityje, atsižvelgiant į finansinių sandorių sudėtingumą ir su SGMM taikymu susijusį subjektyvumą, ribas. Iš tikrųjų Komisija privalo įrodyti, kad preziumuojamos metodinės klaidos lemia didelį skirtumą, palyginti su įprastomis rinkos sąlygomis gaunamu rezultatu.

93. Neatsižvelgęs į diskrecijos, kuri turi būti pripažįstama rengiant nagrinėjamą išankstinį sprendimą, apimtį Bendrasis Teismas, nagrinėdamas Komisijos nurodytas pirmą, antrą ir ketvirtą klaidas, esą padarė teisės klaidą pritaręs jos nurodytai kritikai ir, tuo remdamasis, konstatavęs, kad šiuo sprendimu FFT suteiktas pranašumas.

94. Dėl pirmos nurodytos klaidos, susijusios su galimybe išskaidyti integruotos bendrovės kapitalą atsižvelgiant į skirtingas veiklas, FFT iš esmės mano, kad Bendrasis Teismas padarė kelias klaidas pritardamas Komisijos išvadoms ir konstatuodamas, kad taikydama SGMM FFT turėjo įtraukti visą savo nuosavą apskaitinį kapitalą. Dėl antros nurodytos klaidos, susijusios su atsižvelgimu į reglamentuojamas hipotetines nuosavas lėšas kaip pelno dydžio rodiklį nustatant atlygį už FFT finansavimo ir pinigų valdymo veiklos grupės viduje keliamą riziką, FFT tvirtina, kad tai, jog šios lėšos nesuteikia teisės nei į atitinkamos bendrovės pelno dalį, nei į atlygį už jos patirtą riziką, neturi reikšmės. Dėl ketvirtos nurodytos klaidos, susijusios su neatsižvelgimu į FFT turimas FFNA ir FFC akcijas apskaičiuojant FFT atlygį už finansavimo ir pinigų valdymo veiklą, skundžiamo sprendimo 274 punkte pateiktoje Bendrojo Teismo analizėje padarytos dvi teisės klaidos, t. y. prievolės įrodyti perkėlimas ir teiginys, kad neįtraukus FFT turimų minėtų patronuojamųjų bendrovių akcijų nėra galimybės ją tinkamai palyginti su kitomis rinkoje veikiančiomis įmonėmis.

95. Komisija atsikerta, kad pirmojo pagrindo pirma dalis turi būti pripažinta nepriimtina. Dėl esmės ji prieštariauja visiems FFT pateiktiems argumentams ir mano, kad ši dalis turėtų būti atmesta.

96. Pirmojo pagrindo antroje dalyje FFT mano, kad Bendrasis Teismas padarė klaidą dėl to, kad siekdamas nustatyti, ar nagrinėjamu išankstiniu sprendimu suteikiamas pranašumas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, jis atsižvelgė tik į mokestines pasekmes FFT. Taigi Bendrasis Teismas netinkamai įvertino to sprendimo poveikį *Fiat / Chrysler* grupei grupės vidaus ir tarpvalstybinio požiūriu. Taigi skundžiamame sprendime, tiksliau – jo 317 ir 318 punktuose,

⁴⁹ FFT ginčija skundžiamo sprendimo 188–286 punktuose Bendrojo Teismo atliktą analizę dėl pagrindinių Komisijos argumentų ir šio sprendimo 287–299 punktuose atliktą analizę dėl papildomų argumentų.

padarytos dvi klaidos. Pirma, Bendrasis Teismas klaidingai konstatavo, kad FFT neįrodė grupės lygmeniu suteikto pranašumo „neutralizavimo“. Antra, Bendrasis Teismas klaidingai konstatavo, kad nagrinėjant, ar suteiktas ekonominis pranašumas, galima neatsižvelgti į poveikį grupei. Pastaruoju klausimu FFT tvirtina, kad neatsižvelgęs į poveikį grupės lygmeniu Bendrasis Teismas laikėsi požiūrio, nesuderinamo su jo paties teiginiu, kad bet koks FFT suteiktas pranašumas yra visai *Fiat / Chrysler* grupei suteiktas pranašumas.

97. Komisija mano, kad pirmojo pagrindo antrą dalį reikia pripažinti nereikšminga arba bet kuriuo atveju ją reikia atmesti iš esmės, nes visi FFT šiai daliai pagrįsti pateikti argumentai negali būti pripažinti pagrįstais.

2. Dėl pirmos dalies

a) Dėl priimtinumų

98. Komisija mano, kad visa pirmojo pagrindo pirma dalis yra nepriimtina, ir motyvuoja tuo, kad FFT siekia, jog remiantis naujomis aplinkybėmis arba naujais argumentais būtų pakartotinai išnagrinėtos Komisijos nurodytos metodinės klaidos susitarime dėl sandorių kainodaros, patvirtintame nagrinėjamame išankstiniame sprendime.

99. Šiuo klausimu Komisija pažymi, kad pagrindinė FFT kritika yra susijusi su tuo, kad Bendrasis Teismas, nagrinėdamas Komisijos atliktą ginčijamo sprendimo vertinimą, neatsižvelgė į tai, kad FFT vykdė dvi skirtingas veiklas, t. y. rizikos, susijusios su jos finansavimo ir pinigų valdymo veiklomis, priėmimas ir finansavimo ir pinigų valdymo paslaugų teikimas grupės viduje. Nors Komisija pripažįsta, kad Liuksemburgo Didžioji Hercogystė Bendrajame Teisme išsamiai nurodė, kad Komisijos nurodyti metodiniai trūkumai dėl SGMM taikymo susitarime dėl sandorių kainodaros, yra nepagrįsti, Komisija pažymi, kad ši valstybė narė niekada nedarė minėto skirtumo. Darytina išvada, kad šiame apeliaciniame skunde FFT nekelia teisės klausimo dėl netinkamo teisinio kriterijaus taikymo siekiant patikrinti, ar šiuo atveju suteiktas pranašumas, o veikiau kritikuoja šio kriterijaus taikymą dėl *preziumuojamos aplinkybės*, kuri Bendrajam Teismui niekada nebuvo pateikta.

100. Jei būtų buvę galima teigti, kad ši preziumuojama aplinkybė buvo nurodyta Bendrajam Teismui pateiktuose dokumentuose, Komisija mano, kad reikėtų manyti, jog ši dalis grindžiama argumentu, kuris nėra tik procese Bendrajame Teisme pateiktų argumentų papildymas, bet yra visiškai naujas argumentas.

101. Pirmiausia reikia trumpai priminti principus, į kuriuos Teisingumo Teismas turi atsižvelgti, kad galėtų priimti sprendimą dėl Komisijos pateikto nepriimtumu grindžiamo prieštaravimo.

102. Komisijos nuomonė iš esmės grindžiama suformuota jurisprudencija, pagal kurią Teisingumo Teismas turi kompetenciją tik ištirti Bendrajame Teisme nagrinėtų pagrindų ir argumentų teisinį vertinimą, todėl iš esmės leidimas šaliai Teisingumo Teisme pirmą kartą remtis pagrindu, kuris nebuvo pateiktas Bendrajame Teisme, reikštų leidimą jai pateikti Teisingumo Teismui nagrinėti platesnės apimties ginčą nei tas, kurį nagrinėjo Bendrasis Teismas⁵⁰.

⁵⁰ 2021 m. kovo 4 d. Sprendimas *Komisija / Fútbol Club Barcelona* (C-362/19 P, EU:C:2021:169, 47 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

103. Savo dublike FFT pažymi, kad Teisingumo Teismas taip pat ne kartą yra nurodęs, jog apeliantas gali apeliaciniame skunde nurodyti pagrindus, kurie yra suformuluoti būtent remiantis skundžiamu sprendimu ir kuriais siekiama sukritikuoti jo teisinį pagrindumą⁵¹. Taigi visiškai įmanoma, kad apeliaciniame skunde pateikti teisiniai argumentai skiriasi nuo pirmojoje instancijoje nurodytų argumentų⁵², atsižvelgiant į tai, kad tokiu atveju apeliacinio skundo pagrindai nurodyti atsižvelgiant ne į Komisijos sprendimą, bet būtent į Bendrojo Teismo sprendimą.

104. Šiuo atveju, net jeigu, kaip teigia Komisija, pirmojo pagrindo pirma dalis būtų grindžiama „nauja aplinkybe“ arba „nauju argumentu“, palyginti su atitinkamai su pirmoje instancijoje nurodytomis aplinkybėmis ir argumentais, vien to nepakaktų, kad ji būtų pripažinta nepriimtina.

105. Iš tikrųjų iš šios dalies matyti, kad FFT kaltina Bendrąjį Teismą tuo, kad jis nepagrįstai pritarė ginčijamame sprendime padarytai išvadai, kad nagrinėjamu išankstiniu sprendimu patvirtintas sandorių kainodaros nustatymo metodas, *viršijant tokiam metodui būdingus netikslumus*. Tiksliau tariant, FFT mano, kad Bendrojo Teismo atliktą tariamų klaidų nustatant nagrinėjamą sandorių kainodarą analizę lėmė tai, kad iš esmės nebuvo suprastas SGMM. Taikant pastarąjį metodą siekiama nustatyti ne įmonės bendros veiklos pelno dydį, bet tik jos veiklos, *kurios įprastomis rinkos sąlygomis gaunamą pelną siekiama išsiaiškinti*, pelno dydį. Toks yra FFT argumento, kuriuo Bendrasis Teismas kaltinamas tuo, kad neatsižvelgė į dvi atskiras šios bendrovės vykdomas veiklas, kontekstas.

106. Kitaip tariant, šioje dalyje FFT siekia remtis argumentais, kurie grindžiami pačiu skundžiamu sprendimu⁵³ ir kuriais siekiama sukritikuoti jo teisinį pagrindumą. Tiksliau tariant, ji ginčija tai, kad Bendrasis Teismas taikė teisinį kriterijų, naudojamą nustatant, ar tokiu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių, kaip nagrinėjamas šioje byloje, suteikiamas ekonominis pranašumas. Iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad klausimas, ar Bendrasis Teismas teisingai taikė tokį teisinį kriterijų kaip įprastų rinkos sąlygų principas, yra teisinis klausimas, dėl kurio Teisingumo Teismas gali vykdyti kontrolę nagrinėdamas apeliacinį skundą⁵⁴.

107. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, manau, kad negalima iškart atmesti visos pirmojo pagrindo pirmos dalies, todėl siūlau Teisingumo Teismui ją pripažinti priimtina, kiek ji susijusi su Bendrojo Teismo klaida pritariant ginčijamame sprendime nurodytiems argumentams dėl SGMM taikymo šiuo atveju.

b) Dėl pagrįstumo

1) Pirminės pastabos

108. Pirmiausia reikia priminti, kad analizuodamas, ar nagrinėjamu išankstiniu sprendimu suteikiamas pranašumas FFT, skundžiamo sprendimo 141 punkte Bendrasis Teismas nurodė, jog „[Komisija] gali palyginti tokios integruotos įmonės mokestinę naštą, kurią lemia tos mokestinės priemonės taikymas, su mokestine našta, kurią turėtų rinkos sąlygomis veikianti panašioje faktinėje situacijoje esanti įmonė, jai pritaikius įprastą nacionalinėje teisėje nustatytą

⁵¹ 2020 m. kovo 19 d. Sprendimas *ClientEarth / Komisija* (C-612/18 P, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:223, 15 punktas).

⁵² Žr. 2014 m. birželio 19 d. Sprendimą *FLS Plast / Komisija* (C-243/12 P, EU:C:2014:2006, 47 ir 48 punktai).

⁵³ Iš tiesų reikia pažymėti, kad kiekvienas FFT pateiktas argumentas yra susijęs su konkrečiu skundžiamo sprendimo punktu.

⁵⁴ Dėl privataus kreditoriaus kriterijaus žr. 2017 m. rugsėjo 20 d. Sprendimą *Komisija / Frucona Košice* (C-300/16 P, EU:C:2017:706, 10–31 punktai).

apmokestinimo tvarką“. Toliau to sprendimo 143 punkte Bendrasis Teismas pažymėjo, kad jeigu nagrinėjama mokestine priemone nacionalinės valdžios institucijos pritarė grupės viduje sudarytų sandorių tam tikro dydžio kainai, „remdamasi SESV 107 straipsnio 1 dalimi, Komisija gali kontroliuoti, ar šis kainos dydis atitinka tą, kuris būtų nustatytas rinkos sąlygomis, kad patikrintų, ar tai lėmė įprastai atitinkamos įmonės biudžetui tenkančių mokesčių naštos sumažėjimą, taip jai suteikiant pranašumą, kaip tai suprantama pagal tą straipsnį“. Taigi, Bendrojo Teismo teigimu, įprastų rinkos sąlygų principas yra „priemonė“ arba „atskaitos kriterijus“, kuriuo remdamasi Komisija gali nustatyti, ar integruotai bendrovei buvo suteiktas pranašumas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, dėl mokestinės priemonės, kuria nustatoma jos sandorių kainodara.

109. Kaip matyti iš skundžiamo sprendimo 196 punkto, šiuo atveju Komisijai pritaikius įprastų rinkos sąlygų principą konstatuota, kad suteiktas pranašumas, nes FFT atlygio apskaičiavimo metode, kuriam pritarė Liuksemburgo mokesčių institucijos, padarytos kelios klaidos, susijusios, pirma, su atlygintino kapitalo dydžiu ir, antra, su taikytinu grąžos rodikliu.

110. To sprendimo 197–199 punktuose Bendrasis Teismas pažymėjo, kad penkios Komisijos nustatytos klaidos buvo susijusios atitinkamai su: pirma, sprendimu išskaidyti nuosavą kapitalą į tris kategorijas, kurioms taikomi grąžos rodikliai, antra, reglamentuojamų hipotetinių nuosavų lėšų kaip pelno dydžio rodiklio naudojimu, trečia, net jeigu jos gali būti panaudotos – Bazelio II sistemos taikymu pagal analogiją, siekiant apskaičiuoti reglamentuojamų hipotetinių FFT nuosavų lėšų dydį, ketvirta, FFNA ir FFC akcinio kapitalo dalių atskaitymu ir, penkta, 6,05 proc. atlygintino kapitalo grąžos rodikliu, apskaičiuotu pritaikius KĮM.

111. Galiausiai skundžiamo sprendimo 264–284 punktuose Bendrasis Teismas išnagrinėjo Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės argumentus, susijusius su Komisijos nurodytomis pirma, antra ir ketvirta klaidomis. Atsižvelgdamas į šios analizės išvadas Bendrasis Teismas nusprendė, kad nereikia išplėsti jo analizės ir nagrinėti argumentų, susijusių su Komisijos nurodytomis trečia ir penkta klaidomis, pagrįstumo.

112. Taigi Teisingumo Teismo prašoma būsimame sprendime nustatyti, ar Bendrasis Teismas pagrįstai patvirtino Komisijos išvadas, susijusias su jos nurodytomis pirma, antra ir ketvirta klaidomis.

113. Šiuo klausimu visų pirma reikia pažymėti, kad šalių ginčas nesusijęs nei su Komisijos šiuo atveju taikyto metodo tikslu, nei su jo turiniu. Iš tiesų neginčijama, kad pagal SGMM siekiama nustatyti tarp dviejų integruotų bendrovių sudaromų *sandorių* kainas ir kad jį sudaro trys etapai. Pirmiausia nustatoma *veikla*, kurios atžvilgiu siekiama nustatyti kainą įprastomis rinkos sąlygomis. Antrame etape pasirenkama tinkama bazė, vadinama *pelno dydžio rodikliu*. Trečiame etape šiam rodikliui pritaikomas *grąžos rodiklis*, atitinkantis rodiklį, taikomą panašioms laisvos rinkos sąlygomis sudaromiems sandoriams.

114. Vis dėlto šalys nesutaria dėl taikomo pelno dydžio rodiklio pasirinkimo. Nors FFT mano, kad nagrinėjamame išankstiniame sprendime kaip pelno rodiklis pagrįstai patvirtintas kapitalas, kurio pagal teisės aktus reikalaujama iš kredito įstaigų, Bendrasis Teismas patvirtino ginčijamame sprendime nurodytas pirmą, trečią ir ketvirtą klaidas, nes vis dėlto turėjo būti atsižvelgta į visą FFT nuosavą apskaitinį kapitalą, kuris apima ir FFT turimas akcijas tam tikrose grupės patronuojamosiose bendrovėse. FFT mano, kad tai konstatuodamas Bendrasis Teismas neatsižvelgė į Liuksemburgo mokesčių administratoriaus diskreciją tvirtinant sandorių kainodarą.

2) Vertinimas

115. Manau, kad prieš pradedant nagrinėti FFT kaltinimų Bendrajam Teismui dėl to, kad jis neatsižvelgė į nacionalinių valdžios institucijų diskreciją vertinant tokius metodus kaip SGMM, pagrįstumą reikia pabrėžti du aspektus.

116. Dėl Bendrojo Teismo vykdomos teisminės kontrolės pobūdžio skundžiamo sprendimo 207 punkte jis konstatavo, kad vykdydamas kontrolę jis „[tikrina], ar ginčijamame sprendime nustatytos klaidos, kuriomis Komisija grindė konstatuotą pranašumo egzistavimą, *viršija metodo, skirtą rinka grindžiamam apytiksliam, bet patikimam rezultatui nustatyti, taikymo nulemtus netikslumus*“⁵⁵. Kitaip tariant, Bendrasis Teismas turėjo patikrinti, ar Komisija įrodė, kad jos nustatytos metodinės klaidos neleido pasiekti įprastomis rinkos sąlygomis grindžiamo apytikslio, bet patikimo rezultato, nes dėl šių klaidų sumažėjo apmokestinamasis pelnas, palyginti su mokestine našta, kuri būtų, jei būtų taikoma įprasta nacionalinėje teisėje nustatyta apmokestinimo tvarka. Manau, kad tokiam Bendrojo Teismo teisminės kontrolės apibūdinimui reikia pritarti, nes ją vykdant pavyksta suderinti reikalavimą užtikrinti, kad valstybės pagalbos kvalifikavimas priklausytų tik nuo atitinkamos valstybės priemonės poveikio, ir reikalavimą suteikti diskreciją nacionalinėms mokesčių institucijoms dėl to, kad sandorių kainodaros nustatymo metodai yra apytiksliai.

117. Dėl nacionalinių mokesčių institucijų diskrecijos, kuri pripažįstama vykdant šią kontrolę, Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 204 punkte nurodė, kad „valstybė narė turi diskreciją patvirtinti sandorių kainodarą“ ir kad „dėl šios diskrecijos Komisija negali netekti kompetencijos kontroliuoti, kad nagrinėjama sandorių kainodara nelemtų suteikiamo atrankinio [atrankiojo] pranašumo, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį“, ir toliau pridūrė, kad „[š]iomis aplinkybėmis Komisija turi atsižvelgti į tai, kad įprastų rinkos sąlygų principas jai suteikia teisę tikrinti, ar valstybės narės patvirtinta sandorių kainodara atitinka rinka grindžiamą apytikslį, bet patikimą rezultatą ir ar toks galimai po šio nagrinėjimo konstatuotas atotrūkis neviršija netikslumų, kuriuos lėmė tam apytiksliam rezultatui gauti taikytas metodas“⁵⁶.

118. Todėl manau, kad reikia atmesti šio punkto aiškinimą, kurį apeliaciniame skunde pateikė FFT ir kuriuo remiantis nacionalinis mokesčių administratorius, priimdamas išankstinius sprendimus, turi turėti *placią* diskreciją, ir kad ji neabejotinai lemia sandorių kainodaros nustatymo metodų taikymo kiekvienu konkrečiu atveju subjektyvumą. Iš tiesų esu įsitikinęs, kad minėtą punktą paprasčiausiai reikia aiškinti taip, kad nacionalinės mokesčių institucijos turi diskreciją – kuri skundžiamame sprendime tikrai nėra laikoma „placia“ – dėl to, kad sandorių kainodaros nustatymo metodai yra *apytiksliai*.

119. Atsižvelgiant į tai, reikia patikrinti, ar FFT kritika, kad Bendrasis Teismas klaidingai konstatavo, jog trys klaidos, kurias, Komisijos nuomone, Liuksemburgo mokesčių administratorius tariamai padarė taikydamas SGMM, neleidžia pasiekti įprastomis rinkos sąlygomis grindžiamo apytikslio, bet patikimo rezultato, yra pagrįsta.

⁵⁵ Išskirta mano.

⁵⁶ Išskirta mano.

120. Dėl pirmos klaidos, susijusios su sprendimu išskaidyti FFT kapitalą į tris kategorijas, Bendrasis Teismas patvirtino Komisijos išvadas dėl dviejų priežasčių. Pirmą, kapitalo išskaidymu nesiekta įgyvendinti FFT funkcijų atskyrimo reikalavimo⁵⁷. Antra, šis skaidymas grindžiamas visiškai dirbtine FFT nuosavo kapitalo naudojimo analize⁵⁸.

121. Kiek tai susiję su šiais motyvais, pagrindinė FFT kritika susijusi su skundžiamo sprendimo 235 punktu, kuriame Bendrasis Teismas pirmiausia pažymi, kad „[v]isos trys nagrinėjamo išankstiniu sprendimu patvirtintos nuosavo kapitalo kategorijos atitinkamai susijusios su atlygiu už riziką, atlygiu už kontroliuojančiosios bendrovės veiklą ir atlygiu už funkcijas“, tada konstatuoja, kad „[t]aigi [pastarasis] segmentas apima *visą* FFT veiklą, kuriai taikomas nagrinėjamas išankstinis sprendimas⁵⁹“. FFT mano, kad Bendrasis Teismas neatsižvelgė į tai, kad ji vykdo *dviejų skirtingų rūšių veiklą*, už kurią turi būti atlyginta dviem skirtingais būdais, t. y. pirma, ji laiko trečiųjų šalių turtą (už tai atlyginama „atlygiu už riziką“) ir, antra, teikia kreditus *Fiat / Chrysler* grupėje (už kurią atlyginama „atlygiu už vykdomas funkcijas“), ir todėl klaidingai konstatavo, kad apskaičiuojant atlygį įprastomis rinkos sąlygomis FFT kapitalas neturėtų būti išskaidytas. Atsižvelgiant į tai, kad FFT vykdo dviejų skirtingų rūšių veiklą, Bendrasis Teismas taip pat negalėjo konstatuoti, kaip tą padarė 238 ir 239 punktuose, kad turėtų būti atlyginama už visą FFT nuosavą kapitalą, jo niekaip neskaidant, nes rizika kyla visam šiam nuosavam kapitalui ir visas kapitalas skirtas šios bendrovės mokumui palaikyti.

122. Nekyla abejonų dėl to, kad FFT argumentai iš esmės atitinka SGMM logiką. Kaip nurodyta anksčiau, šio apeliacinio skundo šalys sutaria, kad pirmame šio metodo etape nustatoma *veiklos rūšis*, kurios kainą įprastomis rinkos sąlygomis siekiama nustatyti. Vis dėlto manau, kad tokio argumento prielaida, t. y. kad FFT vykdo dviejų skirtingų rūšių veiklą, nebuvo teisiniu požiūriu pakankamai įrodyta.

123. Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad iš bylos medžiagos matyti, jog FFT akivaizdžiai kyla sunkumų apibrėžiant jos apeliaciniame skunde nurodytą „trečiųjų šalių turto turėjimą“. Jeigu FFT kalbėtų – atrodo, kad taip ir yra, – apie veiklą, kurią vykdamas prisiimama rizika teikiant finansavimo ir pinigų valdymo paslaugas kitoms grupės bendrovėms, pritariu Komisijos nuomonei, kad netikslinga kalbėti apie tai, kad tokia veikla skiriasi nuo tų pačių finansavimo ir pinigų valdymo paslaugų teikimo veiklos, nes tai yra dvi tos pačios veiklos rūšies, t. y. finansavimo ir pinigų valdymo veikla grupės viduje, atšakos (arba, kaip tai vadinama EBPO gairėse, „funkcijos“).

124. Taigi, manau, kad pagrindinis FFT argumentas ir su juo loginiu požiūriu susiję argumentai yra nepagrįsti.

125. Dėl motyvo, kad FFT kapitalo išskaidymas grindžiamas visiškai dirbtine jos nuosavo kapitalo naudojimo analize, FFT teigia, kad Bendrasis Teismas negalėjo pagrįstai teigti, kaip tą padarė skundžiamo sprendimo 241 punkte, jog „išskaidant nuosavą kapitalą pagal FFT veiklą neatsižvelgiama į tai, kad jos apmokestinamasis pelnas kinta, nelygu paskolų sąnaudų, kurias, be kita ko, lemia jos kapitalo dydis“. FFT mano, kad Bendrasis Teismas neatsižvelgė į tai, jog kai kreditoriaus kapitalas išauga tiek, kad viršija lygį, kurio, remiantis pagrįstu vertinimu, pakanka jo rizikoms padengti, bet koks paskolos sąnaudų papildomas sumažinimas dėl kapitalo didinimo yra labai nedidelis arba lygus nuliui. Bendrasis Teismas turėjo panaikinti ginčijamą sprendimą, nes jame Komisija neišnagrinėjo, ar dėl FFT turimo kapitalo, kuris viršija reglamentuojamą hipotetinį

⁵⁷ Skundžiamo sprendimo 231–236 punktai.

⁵⁸ Skundžiamo sprendimo 237–246 punktai.

⁵⁹ Išskirta mano.

kapitalą, faktiškai didėja jo grąža. Manau, kad FFT tik pateikia bendrą teiginį, kurio, mano nuomone, vargu ar savaime pakanka, kad būtų įrodyta, jog skundžiamo sprendimo 241 punktą grindžiamas neteisinga prielaida. Todėl šį argumentą reikėtų atmesti.

126. FFT taip pat ginčija papildomą argumentą, kuriuo remiasi Bendrasis Teismas, grįsdamas išvadą, kad apskaičiuojant atlygį įprastomis rinkos sąlygomis antrasis FFT kapitalo segmentas (turimos FFNA ir FFC akcijos), patvirtintas nagrinėjamu išankstiniu sprendimu, negali būti atskirtas nuo pirmojo. Tiksliau tariant, FFT teigia, kad neteisinga tvirtinti, jog tai, kad patronuojančioji bendrovė įsigyja patronuojamųjų bendrovių akcijų, kaip Bendrasis Teismas konstatavo skundžiamo sprendimo 245 punkte, gali būti laikoma paskolų suteikimui grupės viduje alternatyvia kapitalo injekcijos forma. Manau, kad atsižvelgiant į tai, jog FFT nekritikuoja *pagrindinio* teiginio, kuriuo grindžiama tokia išvada, pateikta skundžiamo sprendimo 244 punkte, kad FFT turimos FFNA ir FFC akcijos negali būti atskirtos nuo pirmojo segmento, nes joms taip pat kyla rizika FFT nemokumo atveju, šis prieštaravimas turėtų būti laikomas nereikšmingu.

127. FFT pateiktas argumentas, kad nuosavo apskaitinio kapitalo, kaip FFT pelno dydžio rodiklio, naudojimas yra netinkamas, nes juo galima lengvai manipuliuoti, manau, kaip ir Komisija, yra nepriimtinas, nes jis nesusijęs su skundžiamu sprendimu.

128. Dėl antros klaidos, susijusios atsižvelgimu į reglamentuojamas hipotetines lėšas kaip į pelno dydžio rodiklį, FFT kaltina Bendrąjį Teismą konstatavus, kad šios lėšos negali būti laikomos tokiu rodikliu, nes jos „nesuteikia teisės į atitinkamos įstaigos pelno dalį ar atlygį už jos patirtą riziką“⁶⁰. Jei taip būtų, nebūtų galima naudoti tam tikrų pelno dydžio rodiklių, kurie galimi pagal EBPO gaires⁶¹, pavyzdžiui, pardavimų, veiklos išlaidų ir veikloje naudojamo turto. Manau, kad skundžiamo sprendimo toliau nurodyto punkto pradžios tekstas („Antra, dėl pagrindinio Komisijos vertinimo, pagal kurį <...> pasirinkimas atsižvelgti į FFT reglamentuojamą hipotetinį kapitalą yra klaidingas“⁶²) yra tik minėto sprendimo 255 punkte pateikto Bendrojo Teismo vertinimo įžanginis teiginys. Manau, kad šiuo teiginiu Bendrasis Teismas tikrai neketino nustatyti būtinos „pelno dydžio rodiklio“ kvalifikavimo sąlygos. Todėl, mano nuomone, šį argumentą reikia atmesti kaip nepagrįstą.

129. FFT taip pat ginčija Bendrojo Teismo vertinimą skundžiamo sprendimo 255 punkte, kuriuo remiantis į reglamentuojamas hipotetines lėšas negalima atsižvelgti, kai jos „visiškai nesusijusios su pelnu, kurio investuotojas reikalautų iš bendrovės, į kurią investuoja“. FFT teigia, kad pagal SGMM nereikalaujama, jog pelno dydžio rodiklis būtų „susijęs“ su šiuo pelnu, o reikalaujama nebent pakankamai patikimos „koreliacijos“⁶³.

130. „Šąsajos“ ir „koreliacijos“ atskyrimas yra dirbtinis ir, mano nuomone, jis negali paneigti Bendrojo Teismo vertinimo, juo labiau kad, kaip savo atsiliepime į apeliacinį skundą primena Komisija, iš EBPO gairių 2.87 punkto, regis, matyti, kad pelno dydžio rodiklis turi atspindėti atitinkamo subjekto vykdomų funkcijų vertę, taigi pelną, kurį šis subjektas gali gauti. Todėl šis argumentas taip pat neįtikina.

⁶⁰ Skundžiamo sprendimo 254 punktą.

⁶¹ Šiuo klausimu FFT nurodo gairių 2.87 punktą.

⁶² Skundžiamo sprendimo 255 punktą.

⁶³ Žodyne *Larousse* koreliacija apibrėžiama kaip „santykis tarp dviejų neatsiejamu priklausomybės ryšiu susietų dalykų“.

131. Galiausiai dėl ketvirtos klaidos, susijusios su tuo, kad apskaičiuojant atlyginimą už FFT finansavimo ir pinigų valdymo veiklą grupės viduje neatsižvelgiama į kapitalą, susijusį su FFT turimomis FFC ir FFNA akcijomis, FFT visų pirma ginčija skundžiamo sprendimo 273 punkte pateiktą Bendrojo Teismo teiginį, kad dėl to, jog nuosavas kapitalas yra prie pakeičiamų dalykų priskiriamas turtas, *visam* nuosavam kapitalui kyla rizika ir į jį turi būti atsižvelgta apskaičiuojant tokių atlygį. Priešingai, nei teigia FFT, iš apeliacinio skundo dalies, susijusios su pirma klaida, aiškiai matyti, kad FFT nepateikė jokio argumento, kad pagrįstų savo teiginį, jog tai, kad nuosavas kapitalas yra prie pakeičiamų dalykų priskiriamas turtas, nėra kliūtis jo skaidymui.

132. Be to, FFT tvirtina, kad skundžiamo sprendimo 274 punkte pateiktame Bendrojo Teismo teiginyje, jog Liuksemburgo Didžioji Hercogystė neįrodė, kad bendrovės, su kuriomis Komisija lygino FFT, iš savo kapitalo išskaitė turimas patronuojamųjų bendrovių akcijas ar kad neįprasta, jog rinkoje veikiančios finansų įstaigos turi tokių akcijų, padarytos dvi teisės klaidos.

133. Pirma, pagal šį teiginį būtų perkeliama prievolė įrodyti, nes Komisija turėtų įrodyti, kad Liuksemburgo mokesčių administratoriaus naudoti palyginamieji duomenys buvo netinkami, o ne valstybė narė pateisinti tokių naudojimą. Nepritariu šiam argumentui. Kaip savo atsiliepime į apeliacinį skundą pažymi Komisija, skundžiamo sprendimo 274 punkte iš tikrųjų atsakoma į Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ieškinyje pirmojoje instancijoje pateiktą argumentą, kuriuo siekiama, remiantis šios valstybės narės surinktais konsoliduotais 28 sisteminės svarbos bankų duomenimis, užginčyti ginčijamo sprendimo teiginį, kad FFT nuosavo kapitalo lygis nesuteikia galimybės atskaitymams⁶⁴. Tame 274 punkte Bendrasis Teismas tik patvirtina Komisijos nuomonę, kad reikia remtis Europos bankininkystės institucijos nustatytu vidutiniu sverto koeficientu. Prievolės įrodyti neperkėlimo, kurį tokiu būdu galima konstatuoti, atveju, manau, toks argumentas negali būti pripažintas pagrįstu.

134. Antra, FFT ginčija iš skundžiamo sprendimo 274 punkto kildinamą prielaidą, kad kai prieinami tik konsoliduoti duomenys, nėra galimybės panašios savarankiškos bendrovės vykdomos veiklos pelningumo vertinti remiantis konsoliduota baze. Priešingai, FFT nuomone, niekas netrukdo atlikti tokio vertinimo. Manau, kad šis argumentas negali būti pripažintas pagrįstu, nes pagrįsta manyti, kaip savo atsiliepime į apeliacinį skundą pažymi Komisija, kad tokiu tikslu konsoliduoti duomenys gali būti naudojami tik tuo atveju, kai visos panašios bendrovės patronuojamosios bendrovės vykdo tas pačias funkcijas vykdydamos tą pačią veiklos rūšį.

135. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui atmesti visą pirmojo pagrindo pirmą dalį, nes Bendrasis Teismas nepadarė teisės klaidos konstatuodamas, jog Komisijos ginčijamame sprendime nurodytos trys atlygio už FFT vykdomą finansavimo ir pinigų valdymo veiklą apskaičiavimo klaidos neleidžia pasiekti įprastomis rinkos sąlygomis grindžiamo apytikslio, bet patikimo rezultato, todėl galėjo būti laikomos pagrindu konstatuoti suteiktą pranašumą, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Šiuo klausimu reikia pažymėti, jog FFT neginčija skundžiamo sprendimo 283 punkte pateikto Bendrojo Teismo teiginio, kad, darant prielaidą, jog taikomas Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės numatytas grąžos dydis, iš to išplaukianti FFT atlygio suma būtų daug didesnė už tą, kuri patvirtinta nagrinėjamame išankstiniame sprendime, nes šis dydis būtų taikomas visam nuosavam kapitalui, kuris yra dešimt kartų didesnis už sumą, kuriai buvo taikomas tas dydis pagal nagrinėjamą išankstinį sprendimą.

⁶⁴ Žr. ginčijamo sprendimo 285–287 konstatuojamąsias dalis.

3. Dėl antros dalies

a) Dėl reikšmingumo

136. Tai, kad pirmojo pagrindo antra dalis yra nereikšminga, Komisijos nuomone, lemia aplinkybė, jog ji nesusijusi su skundžiamo sprendimo 316 punktu, kuriame nurodyti pagrindiniai motyvai, kuriais remdamasis Bendrasis Teismas nusprendė atmesti argumentą, kad Komisija privalėjo įrodyti, kad pranašumas buvo suteiktas grupės lygiu.

137. Reikia priminti, kad skundžiamo sprendimo 316 punkte Bendrasis Teismas visų pirma nurodė, kad Liuksemburgo Didžioji Hercogystė nepateikė jokių argumentų, „įrodančių, kad FFT ir Fiat / Chrysler grupė nesudaro vieno ekonominio vieneto, kaip tai suprantama pagal valstybės pagalbai taikomas teisės normas“. Paskui jis konstatavo, kad bet kuriuo atveju FFT yra visiškai kontroliuojama Fiat Spa, kontroliuojančios Fiat / Chrysler grupę. Galiausiai Bendrasis Teismas konstatavo, kad „bet koks FFT suteiktas pranašumas būtų suteiktas ir visai tai grupei, ypač jeigu <...> tai lemia palankesnes FFT kitoms grupės bendrovėms teikiamų paskolų sąlygas dėl sumažėjusios jos mokestinės naštos“.

138. Tiesa, kad apeliaciniame skunde FFT neginčija šių Bendrojo Teismo išvadų. Vis dėlto manau, kad tuo remiantis klaidinga daryti išvadą, jog šis pagrindas yra nereikšmingas. Iš tikrųjų, priešingai nei Komisija, nematau, kodėl Bendrojo Teismo argumentus, nurodytus skundžiamo sprendimo 316, 317 ir 318 punktuose, reikėtų aiškinti taip, kad pirmajame iš šių punktų pateikti pagrindiniai motyvai, o paskutiniuose dviejuose – tik visiškai subsidarius vertinimas. Kaip ką tik nurodyta, to sprendimo 316 punkte Bendrasis Teismas patvirtino Komisijos teiginį, kad FFT ir Fiat / Chrysler grupė yra nagrinėjamos pagalbos gavėjos, o toliau minėto sprendimo 317 ir 318 punktuose konstatavo, kad negalima kritikuoti to, kad Komisija nevertino, ar ekonominis pranašumas buvo suteiktas grupei. Tai yra dvi *vienos argumentacijos*, kuria siekiama įrodyti, kad Komisija nepadarė teisės klaidos nusprendusi, jog FFT ir Fiat / Chrysler grupei suteiktas pranašumas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, būtinos sudedamosios dalys. Manau, kad, kaip nurodo Komisija, tokio aiškinimo nepaneigia sprendimo 317 ir 318 punktų pradžioje vartojami žodžiai „[b]e to“ ir „[b]eje“⁶⁵.

139. Apeliaciniame skunde FFT kaltina Bendrąjį Teismą dėl to, kad atlikdamas analizę, susijusią su ekonominio pranašumo suteikimu, jis neatsižvelgė į „poveikį grupei“, kurį vertinant reikia atlikti išankstinio sprendimo ekonominio poveikio visai atitinkamai grupei sandorių kainodaros srityje analizę. Kaip ginčijamo sprendimo 343 konstatuojamojoje dalyje pripažino Komisija, „sandorių kainodaros nustatymo mechanizmas savo pobūdžiu turi įtakos daugiau nei vienai grupės bendrovei (dėl išaugusių kainų vienoje bendrovėje sumažės kitos bendrovės pelnas)“. Todėl, mano nuomone, akivaizdu, kad jeigu ši dalis būtų pripažinta pagrįsta, Bendrojo Teismo išvada, kad Komisija pagrįstai nusprendė, jog ekonominis pranašumas buvo suteiktas FFT ir Fiat / Chrysler grupei, būtų paneigta ir dėl to turėtų būti panaikintas skundžiamas sprendimas.

140. Šiomis aplinkybėmis manau, kad pirmojo pagrindo antrą dalį reikia pripažinti reikšminga.

⁶⁵ Taip pat reikia pažymėti, kad skundžiamo sprendimo 317 punkte nurodyti žodžiai „bet kuriuo atveju“ ir „net jeigu“, taip pat jo 318 punkte nurodyti žodžiai „net jeigu taip būtų“, regis, reiškia tik logišką santykį tarp šių dviejų punktų, neįtraukiant 316 punkto.

b) Dėl pagrįstumo

141. Reikia priminti, kad skundžiamo sprendimo 317 punkte Bendrasis Teismas konstatavo, jog jeigu šis aspektas būtų reikšmingas nagrinėjant, ar suteiktas ekonominis pranašumas, nei Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, nei FFT „neįrodė, kad pastarajai Liuksemburge taikytas mokesčio sumažinimas buvo „neutralizuotas“ mokesčio padidėjimo kitose valstybėse narėse“. To sprendimo 318 punkte jis toliau pažymėjo, kad net jeigu toks „neutralizavimas“ būtų įrodytas, tai neleistų nuspręsti, kad FFT ir *Fiat / Chrysler* grupei nebuvo suteiktas pranašumas, nes jo egzistavimas „[vertinamas] atsižvelgiant į įprastas apmokestinimo normas, todėl kitos valstybės narės mokestinės normos neturi reikšmės“. Bendrojo Teismo nuomone, darytina išvada, jog „atsižvelgiant į tai, kad įrodyta, jog pagal mokestinę priemonę integruotai įmonei valstybė narė sumažino mokestinę naštą, kuri įprastai jai tektų pagal įprastas apmokestinimo nuostatas, kitos grupės bendrovės mokestinė situacija kitoje valstybėje narėje neturi reikšmės pranašumo egzistavimui“. Dėl tos pačios priežasties Bendrasis Teismas atmetė FFT argumentą, kad bet kuriuo atveju jai nebuvo suteiktas joks pranašumas, nes jos pajamos yra apmokestintos Italijoje arba Liuksemburge.

142. Pirmiausia nagrinėsiu prieštaravimą dėl skundžiamo sprendimo 317 punkto, kuriuo iš esmės siekiama paneigti Bendrojo Teismo išvadą, kad FFT neįrodė jai suteikto pranašumo neutralizavimo mokesčių požiūriu grupės lygmeniu, tada išnagrinėsiu prieštaravimą dėl šio sprendimo 318 punkto, kuriuo ginčijamas pats neutralizavimo *reikšmingumas* vertinant pranašumo egzistavimą, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

143. Dėl prieštaravimo, kad Bendrasis Teismas konstatavo, jog FFT neįrodė, kad tariamai suteiktas pranašumas buvo neutralizuotas grupės lygmeniu, FFT tvirtina, pirma, kad skundžiamo sprendimo 317 punkte Bendrasis Teismas, reikalaudamas, kad FFT įrodytų, jog pranašumas nesuteiktas, perkėlė prievolę įrodyti, o tai prieštarauja tradicinei jurisprudencijai, pagal kurią Komisija turi įrodyti jo egzistavimą.

144. Manau, kad vien atsižvelgus į skundžiamo sprendimo struktūrą galima konstatuoti, jog taip nėra. Iš tikrųjų reikia pažymėti, kad 317 punktas yra šio sprendimo D antraštinės dalies 4 skirsnioje. D antraštinę dalį „Dėl antros grupės pagrindų, susijusių su pranašumo nebuvimu“ sudaro keturi skirsniai, t. y. 1 skirsnis („Pirminės pastabos“), 2 skirsnis („Dėl pagrindinių Komisijos argumentų, kad nagrinėjamu išankstiniu sprendimu nukrypta nuo Liuksemburgo bendros pelno mokesčio sistemos“), 3 skirsnis („Dėl Komisijos subsidiniai pateikti argumentų, kad nagrinėjamas išankstinis sprendimas nukrypsta nuo Mokesčių kodekso 164 straipsnio 3 dalies ir Aplinkraščio [Nr. 164/2]“) ir 4 skirsnis („Dėl pagrindo, susijusio su grupei suteikto pranašumo nebuvimu“). 2 ir 3 skirsniuose, kuriuose pateikti atitinkamai pagrindiniai ir papildomi paaiškinimai, pateikta ta pati išvada, t. y. kad Komisija pagrįstai nusprendė, jog nagrinėjamu išankstiniu sprendimu suteiktas pranašumas FFT⁶⁶. Taigi Komisija įvykdė jai tenkančią prievolę įrodyti pranašumo egzistavimą, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Šiomis aplinkybėmis FFT ir Liuksemburgo Didžioji Hercogystė turėjo įrodyti, kad toks pranašumas buvo neutralizuotas grupės lygmeniu, nes FFT mokestinės naštos sumažinimas Liuksemburge buvo visiškai kompensuotas padidėjusia mokestine našta kitai grupės įmonei kitoje valstybėje narėje, ir tai nereiškia prievolės įrodyti perkėlimo. Vis dėlto negaliu pritarti pirmam FFT pateiktam argumentui.

⁶⁶ Žr. skundžiamo sprendimo 286–299 punktus.

145. Antra, FFT teigia, kad skundžiamo sprendimo 317 punkte Bendrasis Teismas tik nurodė, kad ji nepateikė jokių įrodymų, patvirtinančių mokesčių neutralizavimo poveikį *Fiat / Chrysler* grupės lygmeniu, taip neatsižvelgdamas į tam tikrus argumentus, kuriais FFT atskleidė klaidas ir trūkumus, kuriais remdamasi Komisija padarė tokią išvadą⁶⁷. Tuo remiantis Bendrasis Teismas neįvykdė jam tenkančios pareigos motyvuoti.

146. FFT teigia, kad ji pateikė Italijos mokesčių policijos audito ataskaitą ir dvi Italijos mokesčių administratoriaus nuomones dėl pelno mokesčio vertinimo, kuriose teigiama, kad FFT nustatė pernelyg didelį savo apmokestinamąjį pelną, taigi Liuksemburge sumokėjo pernelyg didelį pelno mokestį dėl pernelyg didelės palūkanų, gautų už grupės viduje jos patronuojamosioms bendrovėms suteiktas paskolas (*Fiat Chrysler Finance S.p.A.*, toliau – FCF), sumos. Taigi akivaizdžiai matyti, kad tarp FFT ir FCF pelno yra neabejotinas ryšys, nes dėl didesnių FFT pajamų (dėl to, kad gautos didesnės palūkanos) sumažėjo FCF pajamos (dėl didesnių mokamų palūkanų) ir atvirkščiai. Be to, iš bendro susitarimo procedūros pagal arbitražinį susitarimą, kuriuo siekiama dvigubo apmokestinimo išvengimo tarp Italijos ir Liuksemburgo, matyti, kad didesnė apmokestinamųjų pajamų suma Liuksemburge reiškia mažesnę apmokestinamųjų pajamų sumą Italijoje.

147. Manau, kad šiuo argumentu FFT kaltina Bendrąjį Teismą tuo, kad jis *neatsižvelgė* į pirmoje instancijoje pateiktus įrodymus, kuriais pagrindžiamas FFT tariamai suteikto pranašumo neutralizavimas mokesčių požiūriu *Fiat / Chrysler* grupėje. Jeigu teisingai suprantu FFT argumentą, reikia išnagrinėti atitinkamą skundžiamo sprendimo 317 punkto sakinį, kuris suformuluotas taip: „<...> reikia konstatuoti, kad nei Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, nei FFT *neįrodė*, kad pastarajai Liuksemburge taikytas mokesčio sumažinimas buvo „neutralizuotas“ mokesčio padidėjimo kitose valstybėse narėse“⁶⁸. Veiksmazodis „įrodyti“, kurį, manau, Bendrasis Teismas kruopščiai pasirinko, mano nuomone, aiškiai reiškia, kad FFT pateikti įrodymai tikrai buvo išnagrinėti net jeigu jie buvo pripažinti nepakankamais, kad pagrįstų FFT argumentus. Šiomis aplinkybėmis manau, kad nagrinėjamam argumentui negalima pritarti, nes, kaip matyti iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos⁶⁹, iš Bendrojo Teismo negali būti reikalaujama aiškiai motyvuoti savo vertinimą dėl kiekvieno jam pateikto įrodymo, be kita ko, kai jis mano, kad jie nėra svarbūs ar reikšmingi bylai išspręsti, jis turi paisyti pareigos laikytis bendrųjų principų ir procesinių taisyklių dėl įrodinėjimo naštos ir įrodymų teikimo, taip pat šių neiškraipyti⁷⁰.

148. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui atmesti pirmojo pagrindo antros dalies pirmąjį prieštaravimą.

149. Dėl prieštaravimo, susijusio su atsižvelgimo į mokesčių neutralizavimą grupės lygmeniu reikšmingumu, pirmiausia reikia priminti, kad Bendrasis Teismas nusprendė, jog pranašumo egzistavimas turi būti nustatomas atsižvelgiant į įprastas apmokestinimo normas, o tai reiškia, kad vertinant mokestinės priemonės poveikį visos grupės situacijai negalima atsižvelgti į kitos valstybės narės mokesčių teisės nuostatas.

⁶⁷ Manau, akivaizdu, kad tai spausdinimo klaida ir FFT turėjo omenyje Komisijos išvadą, kad poveikis *Fiat / Chrysler* grupei *nebuvo* neutralus. Bet kokių atveju reikia pažymėti, kad Komisija iš tikrųjų neišreiškė jokios pozicijos dėl mokesčių neutralizavimo grupės lygmeniu. Žr., be kita ko, ginčijamo sprendimo 314 konstatuojamąją dalį.

⁶⁸ Išskirta mano.

⁶⁹ Žr., be kita ko, 2017 m. sausio 26 d. Sprendimą *Komisija / Keramag Keramische Werke ir kt.* (C-613/13 P, EU:C:2017:49, 39 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

⁷⁰ Šiuo klausimu svarbu pažymėti, kad nagrinėjamoje byloje FFT nenurodė, kad buvo iškraipyti įrodymai.

150. Reikia pažymėti, kad šiuo klausimu Bendrasis Teismas remiasi Sprendimu *Ispanija / Komisija*⁷¹. Byloje, kurioje priimtas tas sprendimas, ginčijamomis priemonėmis Ispanijos ūkininkams buvo suteiktos mokesčių lengvatos perduodant tam tikrus žemės sklypus ir lengvatinės paskolos bei garantijos, siekiant sušvelninti pasauliniu mastu gerokai padidėjusių dyzelino kainų poveikį. Ispanijos Karalystė atsikirta, be kita ko, teigdama, kad šios priemonės negalėjo būti pripažintos valstybės pagalba, motyvuojant tuo, kad toks suteiktas pranašumas buvo mažesnis nei tas, kuris buvo suteiktas kitų valstybių narių ūkininkams pagal šių valstybių nustatytas priemones, kuriomis siekiama sumažinti degalų apmokestinimą jų teritorijoje. Teisingumo Teismas atmetė šį pagrindą ir nurodė, kad „valstybės pagalbos gavėjams suteikto pranašumo sąvoka <...> nustatoma atliekant palyginimą su kitomis *tos pačios valstybės narės* įmonėmis, o ne su kitų valstybių narių įmonėmis“⁷².

151. FFT mano, kad šis sprendimas nepatvirtina Bendrojo Teismo išvados. Nors aiškiai matyti, kad nagrinėjant, ar suteiktas pranašumas, negalima lyginti FFT mokestinės situacijos ir kitų kitose valstybėse narėse įsisteigusių mokesčių mokėtojų mokestinės situacijos, tuo remiantis negalima daryti išvados, kad tokioje analizėje negalima atsižvelgti į poveikį grupei. Šiuo klausimu FFT iš esmės teigia, kad atsižvelgti į poveikį grupei juo labiau būtina dėl to, kad, kaip Komisija pažymėjo ginčijamo sprendimo 343 konstatuojamojoje dalyje, „sandorių kainodaros nustatymo mechanizmas savo pobūdžiu turi įtakos daugiau nei vienai grupės bendrovei“.

152. Taigi kyla klausimas, ar, priešingai, nei skundžiamame sprendime konstatavo Bendrasis Teismas, Komisija, tikrindama, ar šiuo sprendimu suteikiamas pranašumas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, privalėjo atsižvelgti į nagrinėjamo išankstinio sprendimo poveikį *grupės viduje ir jo tarpvalstybinį aspektą*. FFT mano, kad jeigu Komisija būtų tai padariusi, ji būtų konstatavusi grupės lygiu sumažėjusį pelną arba jo neutralizavimą, todėl *tikrojo* pranašumo dydis būtų buvęs mažesnis nei iš karto pastebimo pranašumo dydis arba jo nebūtų.

153. Manau, kad siekiant atsakyti į šį klausimą reikia priminti valstybės pagalbos taisyklių taikymo srities ribas.

154. Gerai žinoma, kad pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį valstybėms narėms draudžiama suteikti nepagrįstą pranašumą. Šio draudimo tikslas turi būti prilygintas Sąjungos taisyklių, susijusių su laisvu judėjimu, tikslui. Kaip ir pastarųjų atveju, jis paaiškinamas laipsnišku reglamentavimo, kuris gali trukdyti laisvą ekonominės veiklos vykdytojų judėjimą, panaikinimu⁷³.

155. Tiksliau tariant, valstybės pagalbos taisyklių tikslas yra, kaip žinoma, išvengti „subsidių karo“ (angl. „subsidies war“) tarp Sąjungos valstybių narių, dėl kurio atsirastų kliūčių laisvam bendrovių, taip pat prekių, paslaugų, darbuotojų ir kapitalo judėjimui⁷⁴.

156. Taigi draudimas teikti valstybės pagalbą galioja valstybės narės nustatytoms priemonėms, įskaitant mokestines priemones, kuriomis sudaroma kliūčių patekti į jos nacionalinę rinką. Savaime suprantama, kad bendrovių veiklą toje nacionalinėje rinkoje reglamentuojančios taisyklės, vadinamosios „įprastos apmokestinimo taisyklės“, kai jos yra mokestinio pobūdžio, gali būti priskiriamos tik minėtos valstybės teisės sistemai.

⁷¹ 2004 m. lapkričio 11 d. sprendimas (C-73/03, nepaskelbtas Rink., EU:C:2004:711).

⁷² 2004 m. lapkričio 11 d. Sprendimas *Ispanija / Komisija* (C-73/03, nepaskelbtas Rink., EU:C:2004:711, 28 punktas). Išskirta mano.

⁷³ Žr., be kita ko, A. Biondi, „The Rationale of State Aid Control: A Return to Orthodoxy“, vol 12, CYELS, 2010, p. 35–52.

⁷⁴ Žr. J. L. Buendía Sierra ir B. Smulders „The Limited Role of the „Refined Economic Approach“ in Achieving the Objectives of State Aid Control: Time for Some Realism“, EC State Aid Law: Liber Amicorum Francisco Santaolalla, Alphen aan den Rijn: Kluwer 2008.

157. Šiomis aplinkybėmis Bendrasis Teismas, mano nuomone, pagrįstai nusprendė, kad kitose valstybėse narėse galiojančios taisyklės nėra svarbios šioje byloje nagrinėjant, ar suteiktas ekonominis pranašumas, net jeigu pagal šias taisykles pelnas grupės lygmeniu, taigi ir tikrasis visos atitinkamos grupės įgytas pranašumas, galėtų sumažėti arba būti neutralizuotas.

158. Manau, kad tokį aiškinimą patvirtina du teiginiai.

159. Pirma, manau, kad akivaizdu, jog pagal suformuotą jurisprudenciją⁷⁵ pripažinta valstybės narės autonomija tiesioginių mokesčių srityje negali būti visiškai užtikrinta, jeigu įprastos apmokestinimo taisyklės, į kurias atsižvelgiama atliekant analizę pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, nebuvo nustatytos *išimtinai* atitinkamos valstybės narės teisės aktų leidėjo.

160. Antra, nesunkiai suprantama, kad jeigu vienos valstybės narės mokesčių institucijos turėtų vertinti kitų valstybių narių mokesčių teisės normų poveikį, jos vargu ar galėtų įvertinti, ar planuojamais priimti išankstiniais sprendimais suteikiamas ekonominis pranašumas ir dėl to jie laikytini valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Šiomis aplinkybėmis man neatrodo neįmanoma, kad šios valdžios institucijos reaguotų Komisijai pranešdamos apie visų šių išankstinių sprendimų nuostatas, o dėl to šiai institucijai tenkantis darbo krūvis taptų, švelniai tariant, pernelyg didelis.

161. Manau, kad FFT argumentai, pateikti siekiant pagrįsti, jog turi būti atsižvelgta į poveikį grupei, nepaneigia ankstesniuose šios išvados punktuose pateikto aiškinimo.

162. FFT mano, kad toks atsižvelgimas atitinka Sprendimo *Fútbol Club Barcelona / Komisija*⁷⁶ 47 punkte Bendrojo Teismo nurodytą principą, pagal kurį ekonominio pranašumo egzistavimas turi būti vertinamas remiantis visu priemonės poveikiu. Tikrai žinau, kad tokia jurisprudencija egzistuoja. Beje, būtent sprendime, priimtame išnagrinėjus apeliacinį skundą, Teisingumo Teismas neseniai priminė, kad siekiant nustatyti, ar valstybės priemonė yra valstybės pagalba, „būtina atsižvelgti į visas teises ar faktines aplinkybes, susijusias su šia priemone, visų pirma į patiriamą naudą ir išlaidas, todėl šią priemonę reikia vertinti bendrai, atsižvelgiant į jai būdingas savybes“⁷⁷.

163. Vis dėlto reikia pažymėti, kad nei šioje byloje, nei bylose, kuriose priimti Teisingumo Teismo nurodyti sprendimai⁷⁸, „teisinės aplinkybės“, susijusios su nagrinėjama valstybės priemone, neapėmė kitos valstybės narės mokesčių teisės normų. Darytina išvada, kad bendras vertinimo, kurį turi atlikti Komisija, pobūdis neįpareigoja Komisijos šiuo atveju vertinti, ar dėl priimto nagrinėjamo išankstinio sprendimo mažesni Liuksemburge FFT sumokėta pelno mokesčiai visiškai ar iš dalies kompensuoja kitų *Fiat / Chrysler* grupės bendrovių kitose valstybėse narėse sumokėtas didesnis pelno mokesčiai.

164. FFT nuomone, reikalavimas atsižvelgti į poveikį grupei taip pat gali būti suderinamas su septyniais sprendimais, kuriuose Teisingumo Teismas konstatavo, kad galimybė kompensuoti pranašumą yra svarbi tik jeigu tokia kompensacija yra grindžiama mokesčiais, kurie yra „atskiri“

⁷⁵ Žr., pavyzdžiui, 2012 m. liepos 12 d. Sprendimą *Komisija / Ispanija* (C-269/09, EU:C:2012:439).

⁷⁶ 2019 m. vasario 26 d. sprendimas (T-865/16, EU:T:2019:113).

⁷⁷ 2021 m. kovo 4 d. Sprendimas *Komisija / Fútbol Club Barcelona* (C-362/19 P, EU:C:2021:169, 63 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

⁷⁸ Tai 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimas *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732) ir 2011 m. gruodžio 8 d. Sprendimas *France Télécom / Komisija* (C-81/10 P, EU:C:2011:811).

ir su valstybės pagalbai prilyginama mokestine priemone „neturintys jokio ryšio“⁷⁹. Manau, kad nagrinėjamu atveju ši jurisprudencija netaikoma. Iš tikrųjų mokesčių, kuriais šiuose sprendimuose nagrinėtų mokestinių priemonių gavėjai ketino kompensuoti dėl šių priemonių gautą ekonominį pranašumą, tikrai nelėmė kitos valstybės narės teisės sistemai priskiriamų mokesčių teisės normų taikymas.

165. FFT pažymi, kad jos argumentą patvirtina aplinkybė, jog neatsižvelgimas į išankstinio sprendimo poveikį *Fiat / Chrysler* grupei yra nesuderinamas su Bendrojo Teismo teiginiu, kad bet koks FFT suteiktas pranašumas būtų suteiktas visai šiai grupei⁸⁰. Tik apeliaciniame skunde pasiūlytas aiškinimas iš tikrųjų galėtų būti laikomas suderinamu su pastaruoju teiginiu.

166. Šis papildomas argumentas irgi nėra priežastis pakeisti atsakymą, kurį Teisingumo Teismui pasiūliau dėl pirmojo pagrindo antros dalies.

167. Iš tikrųjų FFT neginčia skundžiamo sprendimo 313 ir 316 punktuose pateiktos Bendrojo Teismo išvados, kad dėl FFT palankesnio mokestinio vertinimo naudos turėjo visa *Fiat / Chrysler* grupė, nes FFT ir *Fiat / Chrysler* sudaro vieną ekonominį vienetą. Veikia priešingai – ji pritaria naudos gavėjo tokiam nustatymui, lyg tai būtų aksioma.

168. Todėl, mano nuomone, reikėtų atmesti pirmojo pagrindo antrą dalį.

169. Atsižvelgdamas į šiuos argumentus, siūlau Teisingumo Teismui atmesti visą pirmąjį pagrindą.

C. Dėl trečiojo pagrindo

1. Šalių argumentai

170. Trečiojo pagrindo pirmoje dalyje FFT teigia, kad Bendrasis Teismas tik paprasčiausiai patvirtino naują ir neapibrėžtą įprastų rinkos sąlygų principą, kuriuo rėmėsi Komisija. Tokio požiūrio tiesioginė pasekmė yra tai, kad Komisijai leidžiama savo nuožiūra apibrėžti šį principą, o tai lemia didelį teisinį netikrumą tiek valstybėms narėms, tiek įmonėms. Šis netikrumas yra dar didesnis dėl to, kad įprastų rinkos sąlygų principą Komisija kone atgaline data taiko individualiems susitarimams dėl mokesčių. Todėl tai, kad Bendrasis Teismas netinkamai aiškina šio principo taikymo sritį, sudaro didelių kliūčių įmonių galimybei numatyti ir planuoti savo mokestines prievoles.

171. Komisija atsikerta, kad šią dalį reikia atmesti kaip nereikšmingą. Dėl esmės ji taip pat mano, kad ši dalis, kurioje iš esmės pakartojamas apeliacinio skundo antrasis pagrindas, negali būti pripažinta pagrįsta. Šiuo klausimu Komisija, be kita ko, teigia, kad įprastų rinkos sąlygų taikymo sritis ir turinys yra labai aiškūs, nes Bendrasis Teismas nurodė, kad pagal Liuksemburgo

⁷⁹ Tai yra 1961 m. vasario 23 d. Sprendimas *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg / Vyriausioji valdyba* (30/59, EU:C:1961:2), 1974 m. liepos 2 d. Sprendimas *Italija / Komisija* (173/73, EU:C:1974:71), 1999 m. spalio 5 d. Sprendimas *Prancūzija / Komisija* (C-251/97, EU:C:1999:480), 2004 m. lapkričio 11 d. Sprendimas *Ispanija / Komisija* (C-73/03, nepaskelbtas Rink., EU:C:2004:711), 2011 m. gruodžio 8 d. Sprendimas *France Télécom / Komisija* (C-81/10 P, EU:C:2011:811), taip pat 2009 m. lapkričio 30 d. Sprendimas *Prancūzija ir France Télécom / Komisija* (T-427/04 ir T-17/05, EU:T:2009:474) ir 2013 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *British Telecommunications ir BT Pension Scheme Trustees / Komisija* (T-226/09 ir T-230/09, nepaskelbtas Rink., EU:T:2013:466).

⁸⁰ Skundžiamo sprendimo 316 punktą.

mokesčių teisę susijusių ekonominės veiklos vykdytojų sandoriai mokesčių tikslais turi būti vertinami taip, lyg jie būtų sudaryti įprastomis rinkos sąlygomis tarp nesusijusių ekonominės veiklos vykdytojų.

172. Trečiojo pagrindo antroje dalyje FFT nurodo, kad Bendrasis Teismas, skundžiamo sprendimo 339–359 punktuose patvirtinęs atrankiojo pobūdžio prezumpciją, kurią Komisija taikė ginčijamai priemonei, pažeidė teisinio saugumo principą. Šiuo atveju nėra pagrindo teigti, kad ši priemonė yra individuali pagalba ir kad taikoma Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nustatyta atrankiojo pobūdžio prezumpcija. FFT mano, kad dėl šios prezumpcijos, susijusios su išankstiniais sprendimais dėl mokesčių, patvirtinimo kyla didelis teisinis nesaugumas įmonėms ir valstybėms narėms.

173. Komisija atsikerta, kad šią dalį taip pat reikia atmesti kaip nereikšmingą. Ji taip pat nėra pagrįsta, nes FFT nepateikė jokių argumentų dėl prieštaravimo, susijusių su tuo, kad Bendrasis Teismas pažeidė teisinio saugumo principą, kai jis rėmėsi atrankiojo pobūdžio prezumpcija individualių mokestinių priemonių atžvilgiu. Atsižvelgdama į Teisingumo Teismo jurisprudenciją Komisija teigia, kad individualus išankstinis sprendimas dėl sandorių kainodaros negali būti laikomas priimtu pagal valstybės pagalbos schemą – tą patvirtina Bendrasis Teismas skundžiamame sprendime.

2. Dėl pirmos dalies

a) Dėl reikšmingumo

174. Komisija mano, kad trečiojo pagrindo pirma dalis yra nereikšminga, nes net šią dalį pripažinus pagrįsta tai nelemtų skundžiamo sprendimo panaikinimo. Šis pagrindas grindžiamas teiginiu, kad Bendrasis Teismas, pritardamas Komisijos sprendimui taikyti *ad hoc* įprastų rinkos sąlygų principą, kurio teisinis pagrindas yra klaidingas, siekiant pagrįsti jos pagrindinį teiginį dėl atrankiojo pranašumo suteikimo, padarė teisės klaidą. Net jeigu šis teiginys būtų teisingas – Komisija tai ginčija – ginčijamame sprendime pateikti papildomi argumentai, grindžiami skirtingu teisiniu pagrindu, t. y. Mokesčių kodekso 164 straipsnio 3 dalimi ir Aplinkraščiu Nr. 164/2, t. y. argumentai, kuriems Bendrasis Teismas pritarė ir kurių FFT neginčijo.

175. Todėl, priešingai nei Komisija, manau, kad šio apeliacinio skundo trečiojo pagrindo pirma dalis negali būti pripažinta nereikšminga dėl tų pačių priežasčių, kokios išdėstytos šios išvados 52–54 punktuose.

b) Dėl pagrįstumo

176. Iškart reikia pažymėti, kad šioje dalyje FFT iš esmės teigia, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, kai nekritikavo Komisijos dėl jos nepakankamai apibrėžtos įprastų rinkos sąlygų principo *taikymo srities*, kadangi pažeistas teisinio saugumo principas. Taigi, priešingai, nei teigia Komisija, šios dalies dalyką reikia atskirti nuo antrojo pagrindo dalyko, nes ja, priešingai nei antruoju, nesiekama ginčyti skundžiamame sprendime nurodyto įprastų rinkos sąlygų principo *teisinio pagrindo* apibrėžimo.

177. Atsižvelgiant į tai, reikia pateikti kelias pirmines pastabas dėl teisinio saugumo principo.

178. Remiantis suformuota jurisprudencija, pagal teisinio saugumo principą, kuris yra bendrasis Sąjungos teisės principas ir todėl taikomas Sąjungos institucijų, organų ir įstaigų aktams, reikalaujama, kad teisės normos būtų aiškos ir tikslios ir kad jų taikymas būtų nuspėjamas⁸¹. Tiksliau tariant, taikant šį principą reikia vertinti, ar Sąjungos teisės aktas leidžia suinteresuotiesiems asmenims tiksliai ir aiškiai žinoti juo nustatytų teisių ir pareigų turinį ir imtis atitinkamų veiksmų⁸². Šis imperatyvas taikomas itin griežtai, kai aktas gali turėti finansinių pasekmių⁸³.

179. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad teisinio saugumo principas yra neatsiejamas nuo Sąjungos ir nacionalinių valdžios institucijų norminių aktų priėmimo, kai jos įgyvendina Sąjungos teisę, ir kad, remiantis juo, galima vykdyti teisminę kontrolę dėl trūkumų, kurie gali lemti neaiškų kritikuojamo norminio akto taikymą⁸⁴.

180. Iš jurisprudencijos, susijusios su valstybės pagalba, matyti, kad teisinio saugumo principo taikymo sritis administracinio sprendimo atžvilgiu yra siauresnė. Šioje srityje Teisingumo Teismas tik konstatavo, kad teisinio saugumo principas buvo pažeistas, kai buvo nagrinėjamas Komisijos elgesys prieš *procedūrą*, po kurios priimtas sprendimas dėl valstybės pagalbos susigrąžinimo, arba jai vykstant⁸⁵.

181. Nagrinėjamu atveju teisinio saugumo principu remtasi kritikuojant įprastų rinkos sąlygų principo taikymą nagrinėjant sąlygą dėl pranašumo, *nes nebuvo nustatyta šio principo taikymo sritis*. Kitaip tariant, siekiama užginčyti Komisijos vertinimo, susijusio su *valstybės priemonės kvalifikavimu kaip valstybės pagalbos*, pagrįstumą. Vis dėlto tokio vertinimo pagrįstumas negali būti paneigtas dėl atitikties teisinio saugumo principui. Priešinga pozicija reikštų, kad Komisijai būtų uždrausta numatyti naujus teisės normų taikymo būdus ir ji būtų pasmerkta niekada nebekeisti savo pozicijos. Visų pirma toks aiškinimas reikštų, kad Komisija negali remtis jokių nauju atskaitos kriterijumi atlikdama vertinimą dėl pranašumo egzistavimo, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

182. Atsižvelgiant į pirmiau minėtą jurisprudenciją ir į tai, kad FFT kritika galiausiai susijusi su pranašumo egzistavimo konstatavimu, siekiant nagrinėjamą išankstinį sprendimą dėl mokesčių pripažinti valstybės pagalba, reikia konstatuoti, kad šiuo atveju negalima pagrįstai remtis teisinio saugumo principu. Taigi Bendrasis Teismas negali būti kaltinamas padaręs teisės klaidą dėl to, kad nekritikavo to, kaip ginčijamame sprendime apibrėžta įprastų rinkos sąlygų principo taikymo sritis. Todėl, mano nuomone, trečiojo pagrindo pirmą dalį reikia atmesti.

183. Bet kuriuo atveju Bendrasis Teismas, atsakydamas į atitinkamai FFT ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės pateiktus argumentus, nurodytus skundžiamo sprendimo 155 ir 176 punktuose, pagrįstai nusprendė, kad ginčijamame sprendime Komisija pakankamai apibrėžė įprastų rinkos sąlygų principo taikymo sritį ir turinį ir kad toks apibrėžimas nekritikuotinas remiantis pernelyg plačia Komisijai suteikta diskrecija taikant šį principą. Visų pirma turiu omenyje Bendrojo Teismo teiginius, kad įprastų rinkos sąlygų principas yra „yra priemonė, leidžianti kontroliuoti, ar už sandorius grupėje atlyginama taip, lyg dėl jų derėjosi savarankiškos

⁸¹ 2019 m. rugsėjo 11 d. Sprendimas *Călin* (C-676/17, EU:C:2019:700, 50 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

⁸² 2011 m. kovo 29 d. Sprendimas *ThyssenKrupp Nirosta / Komisija* (C-352/09 P, EU:C:2011:191, 81 punktas).

⁸³ 2020 m. rugsėjo 23 d. Sprendimas *Ispanija ir kt. / Komisija* (T-515/13 RENV ir T-719/13 RENV, EU:T:2020:434, 194 punktas).

⁸⁴ Žr. J. Puissochet ir H. Legal „Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes“, *Les Cahiers du Conseil constitutionnel*, Nr. 11, 2001.

⁸⁵ Žr., be kita ko, 2011 m. gruodžio 8 d. Sprendimą *France Télécom / Komisija* (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 99–108 punktai).

įmonės“, ir kad nagrinėjimas atsižvelgiant į šį principą „reiškia tikrinimą, ar nagrinėjamu išankstiniu sprendimu patvirtintas sandorių kainų nustatymo metodas leidžia pasiekti rinkos sąlygomis grindžiamą apytikslį, bet patikimą rezultatą“.

184. Kiek tai susiję su FFT argumentu, kad pernelyg plačią Komisijos diskreciją lemia tai, kad, kaip skundžiamo sprendimo 413 punkte nurodė Bendrasis Teismas, EBPO gairės „Komisijai neprivalom[os]“ ir „neturi reikšmės“ jos analizei, sunku įsivaizduoti, kaip šis argumentas galėtų patvirtinti, kad tokia individualiame sprendime kaip ginčijamas sprendimas Komisija pažeidė teisinio saugumo principą. Iš tikrųjų analizuodama, ar suteiktas ekonominis pranašumas, Komisija iš esmės rėmėsi įprastų rinkos sąlygų principo taikymo sąlygomis, numatytais minėtose gairėse – tą patvirtino Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 176 punkte.

185. Taigi klaidinga teigti, kad Bendrasis Teismas turėjo kritikuoti ginčijamą sprendimą dėl to, kad Komisija nenurodė nei įprastų rinkos sąlygų principo taikymo srities, nei jo turinio.

186. Manau, kad šios išvados nepaneigia FFT argumentas, kad Bendrasis Teismas turėjo atsižvelgti į tai, kad Komisija „kone atgaline data“ taiko įprastų rinkos sąlygų principą individualiems susitarimams dėl mokesčių. FFT mano, kad toks taikymas paaiškinamas tuo, jog pagal SESV 107 straipsnį Komisija gali sugrįžti prie šių individualių susitarimų dėl mokesčių ir juos nagrinėti, kad įvertintų, ar jie nelaikytini neteisėta valstybės pagalba, taip užkertant kelią tiek nacionalinėms mokesčių institucijoms, tiek įmonėms, kurioms jie skirti, pagrįstai įvertinti ir numatyti, ar Komisija sėkmingai užginčys susitarimą dėl mokesčių.

187. Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad dėl tokio kvalifikavimo *prima facie* gali susiklostyti nesuderinamumo su teisinio saugumo principu teisinė situacija. Paprastai pagal šį principą draudžiama Sąjungos materialinės teisės normas taikyti atgaline data, tą leidžiant daryti tik tada, kai iš jų nuostatų, tikslo ar struktūros matyti, kad jų galiojimas atgaline data turi būti leidžiamas⁸⁶. Vis dėlto akivaizdu, kad FFT mano, jog įprastų rinkos sąlygų principą Komisija taiko „kone atgaline data“, vien dėl to, kad tai reiškia, jog reikia išnagrinėti nacionalinio mokesčių administratoriaus ir atitinkamų įmonių *jau sudarytus* susitarimus dėl mokesčių. Toks taikymas ne tik neturi jokio ryšio su taikymu atgaline data, bet ir yra įprastas Komisijai patikėtos valstybės pagalbos kontrolės funkcijos taikymas. Kai valstybinė ekonominės paramos priemonė buvo taikyta įmonei iš anksto apie ją nepranešus Komisijai, ši turi teisę nagrinėti tokią priemonę pagal SESV 107 ir 108 straipsnius.

188. Atkreipiau dėmesį į tai, kad aptariamais susitarimais dėl mokesčių būtent ir yra sudaromi siekiant užtikrinti teisinį saugumą dėl įmonės, kuri yra jų šalis, mokėtinų mokesčių dydžio. Vis dėlto nemanau, kad ši išvada leistų taikyti išimtį dėl jurisprudencijos taisyklės, pagal kurią įmonės, kurioms taikomos valstybės ekonominės paramos priemonės, negali remtis teisėtų lūkesčių – „objektyvaus teisinio saugumo principo subjektyviu aspektu“⁸⁷ – teisėtumu, kai jos taikytos nesilaikant pranešimo apie valstybės pagalbą procedūros⁸⁸.

189. Taigi šiomis aplinkybėmis manau, kad trečiojo pagrindo pirma dalis negali būti pripažinta pagrįsta.

⁸⁶ Šiuo klausimu žr., be kita ko, 2015 m. spalio 6 d. Sprendimą *Komisija / Andersen* (C-303/13 P, EU:C:2015:647).

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

⁸⁸ Žr. 2008 m. balandžio 22 d. Sprendimą *Komisija / Salzgitter* (C-408/04 P, EU:C:2008:236, 104 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

3. *Dėl antros dalies*

a) *Dėl reikšmingumo*

190. Dėl trečiojo pagrindo antros dalies Komisija tvirtina, kad ji taip pat turi būti atmesta kaip nereikšminga. Komisija teigia, kad ginčijamame sprendime atlikus pagalbos schemų atveju taikomų trijų etapų analizę taip pat įrodytas nagrinėjamo išankstinio sprendimo atrankusis pobūdis ir Bendrasis Teismas tą patvirtino skundžiamo sprendimo 360–366 punktuose. Atsižvelgiant į tai, kad apeliaciniame skunde FFT neginčijo šių punktų, išvada dėl nagrinėjamo išankstinio sprendimo atrankiojo pobūdžio lieka galioti, nors ši dalis ir būtų pripažinta pagrįsta.

191. Reikia konstatuoti, kad ginčijamame sprendime atrankusis pobūdis vertinamas remiantis ne tik prezumpcija, bet taip pat šioje išvadoje jau aprašyta trijų etapų analize. Šią analizę, kuri atlikta subsidiariai, Bendrasis Teismas patvirtino skundžiamo sprendimo 360–366 punktuose.

192. Šiuo klausimu manau reikia priminti, kaip tą padarė Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 361 punkte, kad pirmi du minėtos analizės etapai, t. y. etapai, susiję atitinkamai su referencinio pagrindo nustatymu ir patikrinimu, ar yra nuo jo nukrypta, buvo išnagrinėti *kartu* su ekonominiu pranašumu ir kad išankstinio sprendimo nukrypimas nuo referencinio pagrindo, neatsižvelgiant į tai ar jis yra plačiausias, koks gali būti, ar labiau ribotas, *reiškia*, kad konstatuotas įmonei, kuriai skirta priemonė, suteiktas pranašumas.

193. Atsižvelgdamas į tai tik pažymėsiu, kad ši papildomai atlikta analizė nebegalėtų galioti, jeigu Teisingumo Teismas sprendime, kuris bus priimtas, nuspręstų paneigti Bendrojo Teismo išvadas, susijusias su įprastų rinkos sąlygų principo pagrindu – ką išvadoje, pateiktoje byloje C-898/19 P, *Airija / Komisija ir kt.*, jam ir siūlau padaryti, – todėl būtų paneigta visa jo analizė dėl atrankiojo pranašumo, nurodyta tiek pagrindiniuose, tiek ir papildomuose motyvuose.

194. Taigi Teisingumo Teismui siūlau pripažinti, kad trečiojo pagrindo antra dalis nėra nereikšminga.

b) *Dėl pagrįstumo*

195. Pirmiausia reikia priminti, kad atrankiojo pobūdžio prezumpcija pirmą kartą paminėta Sprendime *Komisija / MOL*, kuriame Teisingumo Teismas nurodė, kad „atrankinio pobūdžio sąlyga skiriasi, nelygu ar atitinkama priemonė yra numatyta kaip bendra pagalbos schema, ar kaip individuali pagalba“, o paskui pridūrė, kad „[p]astaruoju atveju nustačius ekonominę naudą [ekonominį pranašumą] iš principo galima preziumuoti jos [jo] atrankinį [atrankųjį] pobūdį“⁸⁹. Tai yra nuginčijama prezumpcija, kurios taikymui keliamos dvi sąlygos, t. y. pranašumo egzistavimas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, ir atitinkamos priemonės individualus pobūdis.

196. Manau, kad šioje dalyje nurodyti du atskiri prieštaravimai. Kalbant apie pirmąjį, FFT nurodo, kad teisinio saugumo principas buvo pažeistas, nes dėl to, kad Bendrasis Teismas patvirtino atrankiojo pobūdžio prezumpciją, nagrinėjamo išankstinio sprendimo pripažinimas valstybės pagalba priklauso tik nuo analizės dėl ekonominio pranašumo egzistavimo, kuri atliekama taikant tokį principą kaip įprastų rinkos sąlygų principas, kurio teisinis pagrindas lieka neaiškus, o

⁸⁹ 2015 m. birželio 4 d. sprendimas (C-15/14 P, EU:C:2015:362, 60 punktas).

taikymo sritis – neapibrėžta. Šiuo klausimu pakanka pažymėti, kad šio prieštaravimo prielaidos, t. y. tai, kad įprastų rinkos sąlygų principo teisinis pagrindas nėra aiškus ir nėra apibrėžta jo taikymo sritis, jau buvo atmestos šioje išvadoje, analizuojant antrojo pagrindo pirmą dalį ir trečiojo pagrindo pirmą dalį. Todėl manau, kad nagrinėjamą prieštaravimą reikėtų atmesti.

197. Kalbant apie antrąjį prieštaravimą, kuris susijęs su atrankiojo pobūdžio prielaidos taikymo šiuo atveju teisėtumu, reikia priminti, kad Bendrasis Teismas, skundžiamo sprendimo 342 ir 343 punktuose atlikęs apibūtinimą „individuali pagalba“ ir „pagalbos schema“, pateiktą atitinkamai Reglamento (ES) 2015/1589⁹⁰ 1 straipsnio e punkte ir 1 straipsnio d punkte, analizę, konstatavo nagrinėjamo išankstinio sprendimo individualų pobūdį.

198. Pirmojoje iš šių nuostatų individuali pagalba apibūdinama kaip pagalba, kuri skiriama neatsižvelgiant į pagalbos schemą, o pagal antrąją valstybės priemonės kvalifikavimas kaip „pagalbos schema“ siejamas su trijų kumuliacinių sąlygų įvykdymu. Pirmą, pagalba pagal šią nuostatą įmonėms gali būti skirta individualiai. Antra, šiai pagalbai suteikti nereikia jokios papildomos (kitos) įgyvendinimo priemonės. Trečia, įmonės, kurioms gali būti suteikta individuali pagalba, turi būti apibrėžtos „bendrai ir abstrakčiai“⁹¹. Kaip Bendrasis Teismas nurodė skundžiamo sprendimo 346 ir 347 punktuose ir Teisingumo Teismas neseniai patvirtino, tam, kad būtų įvykdytos pirmiau nurodytos sąlygos, reikia, be kita ko, kad esminiai pagalbos schemas elementai būtų nustatyti nuostatose, laikomose šios schemas teisiniu pagrindu, ir kad priemonę nustatantis nacionalinis mokesčių administratorius neturėtų diskrecijos, kuri jam leistų daryti įtaką pagalbos dydžiui, jos ypatybėms arba sąlygoms, kuriomis ji suteikiama⁹².

199. Reikia pažymėti, kaip tą padarė Komisija, kad FFT nepateikė jokių įrodymų, pagrindžiančių jos argumentą, kad nagrinėjamas išankstinis sprendimas nėra individuali priemonė. Darytina išvada, kad trečiojo pagrindo antra dalis, mano nuomone, negali būti pripažinta pagrįsta.

200. Bet kuriuo atveju, mano nuomone, nėra jokio pagrindo kritikuoti Bendrojo Teismo išvados, kurioje nagrinėjamas išankstinis sprendimas pripažintas „individualia priemone“. Visų pirma atrodo pagrįsta manyti, kaip tai padarė Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 352 punkte, kad priimdamas išankstinį sprendimą Liuksemburgo mokesčių administratorius, „atsižvelgdamas į kiekvieno atvejo aplinkybes, turi diskreciją vertinti, koks metodas yra geriausias apskaičiuoti kiekvienos prašymą priimti išankstinį sprendimą teikiančios bendrovės mokesčio bazę“. Be to, atrodo, kad sunku ginčyti esminius skundžiamo sprendimo 351 punkte nustatytus pagalbos priemonės elementus, kuriais suteikiamas pranašumas, t. y. „patvirtintas FFT atlygio nustatymo metodas, pagal kurį išskaidomas nuosavas kapitalas ir atsižvelgiant į šį išskaidymą taikomi skirtingi gražos koeficientai“. Pritarus šiai prielaidai nekyla abejonių, kad šiuo atveju šie elementai yra nustatyti tik nagrinėjamame išankstiniame sprendime, o ne nacionalinės teisės nuostatose, kuriomis remiantis buvo priimtas išankstinis sprendimas, t. y. Mokesčių kodekso 164 straipsnio 3 dalyje ir Aplinkraštyje Nr. 164/2. Todėl Teisingumo Teismui siūlau atmesti trečiojo pagrindo antrą dalį.

201. Manau, kad siekiant išsamumo reikia pateikti paaiškinimą. Kai ieškovės pirmoje instancijoje Bendrajame Teisme teigė, kad nagrinėjamas išankstinis sprendimas turi būti laikomas pagal pagalbos schemą suteikta pagalba, jos netvirtino, kad tokia pagalbos schema buvo grindžiama Mokesčių kodekso 164 straipsnio 3 dalimi ir Aplinkraščiu Nr. 164/2, kartu laikantis *suformuotos*

⁹⁰ 2015 m. liepos 13 d. Tarybos reglamentas, nustatantis išsamias Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 108 straipsnio taikymo taisykles (OL L 248, 2015, p. 9).

⁹¹ 2021 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Komisija / Belgija ir Magnetrol International* (C-337/19 P, EU:C:2021:741, 60 punktas).

⁹² 2021 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Komisija / Belgija ir Magnetrol International* (C-337/19 P, EU:C:2021:741, 105 punktas).

Liuksemburgo mokesčių administratoriaus praktikos priimant išankstinius sprendimus, skirtus ne FFT, o kitoms finansų ir pinigų valdymo bendrovėms. Jeigu būtų įrodyta, kad tokia administracinė praktika egzistuoja, pirmesnio šios išvados punkto pabaigoje mano siūlomas atsakymas greičiausiai būtų priešingas.

202. Taip būtų dėl to, kad būtų atsižvelgta į Reglamento Nr. 2015/1589 1 straipsnio d punkte įtvirtintos sąvokos „pagalbos schema“ išaiškinimą, kurį neseniai pateikė Teisingumo Teismas Sprendime *Komisija / Belgija ir Magnetrol International*, susijusiame su pelno perviršio neapmokestinimu, kurį pagal išankstinius sprendimus leido Belgijos valdžios institucijos. Atlikdamas analizę dėl minėtame straipsnyje numatytos pirmos sąlygos įvykdymo Teisingumo Teismas iš tikrųjų pažymėjo, kad schemas „nuostata“, pagrindžianti individualios pagalbos teikimą, taip pat gali būti suformuota valstybės narės mokesčių institucijų administracinė praktika, „kai ši praktika atskleidžia „sisteminius veiksmus“, kurių ypatybės atitinka [minėtame straipsnyje] nustatytus reikalavimus“, ir kad į tokią administracinę praktiką atsižvelgti galima ne tik tais atvejais, kai nėra jokios teisės nuostatos, pagrindžiančios aptariamą schemą⁹³. Kaip matyti iš šio sprendimo, tokios administracinės praktikos egzistavimas paprastai reiškia, kad kitos sąlygos taip pat yra įvykdytos, nes Reglamento Nr. 2015/1589 1 straipsnio d punkte numatytas sąlygas Teisingumo Teismas laiko „neatsiejamai susijusiomis“⁹⁴.

203. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, Teisingumo Teismui siūlau atmesti visą trečiąją apeliacinio skundo pagrindą.

D. Išvada dėl apeliacinio skundo

204. Atsižvelgdamas į šiuos argumentus, Teisingumo Teismui siūlau atmesti visą apeliacinį skundą.

IV. Dėl bylinėjimosi išlaidų

205. Pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 184 straipsnio 2 dalį, jeigu apeliacinis skundas yra nepagrįstas, išlaidų klausimą sprendžia Teisingumo Teismas.

206. Pagal Procedūros reglamento 138 straipsnio 1 dalį, taikomą apeliaciniame procese pagal jo 184 straipsnio 1 dalį, iš pralaimėjusios šalies priteisiamos bylinėjimosi išlaidos, jei laimėjusi šalis to reikalavo. Kadangi Komisija prašė priteisti bylinėjimosi išlaidas, FFT turi padengti Komisijos bylinėjimosi išlaidas, patirtas šiame apeliaciniame procese.

207. Pagal Procedūros reglamento 140 straipsnio 1 dalį valstybės narės ir į bylą įstojusios institucijos pačios padengia savo bylinėjimosi išlaidas. Airija, į bylą įstojusi šalis, padengia savo bylinėjimosi išlaidas, patirtas šiame apeliaciniame procese.

⁹³ 2021 m. rugsėjo 16 d. sprendimas (C-337/19 P, EU:C:2021:741, 80 ir 81 punktai).

⁹⁴ Žr., be kita ko, 2021 m. rugsėjo 16 d. Sprendimą *Komisija / Belgija ir Magnetrol International* (C-337/19 P, EU:C:2021:741, 106 ir 121 punktai).

V. Išvada

208. Atsižvelgdamas į šiuos argumentus, Teisingumo Teismui siūlau priimti tokį sprendimą:

- 1) Atmesti apeliacinį skundą.
- 2) *Fiat Chrysler Finance Europe* padengia savo bylinėjimosi išlaidas ir Europos Komisijos bylinėjimosi išlaidas, patirtas šiame apeliaciniame procese.
- 3) Airija padengia savo bylinėjimosi išlaidas, patirtas šiame apeliaciniame procese.