



Teismo praktikos rinkinys

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

Byla C-898/19 P

Airija
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 – Referencinis pagrindas – Vadinamasis „įprastas“ apmokestinimas – Atrankusis pobūdis – Prezumpcija“

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	5
	3. Nagrinėjamo išankstinio sprendimo vertinimas	5
	C. Procesas Bendrajame Teisme ir skundžiamas sprendimas	7
	D. Procesas Teisingumo Teisme ir šalių apeliacinėje byloje reikalavimai	9
III.	Dėl apeliacinio skundo	10

¹ Originalo kalba: prancūzų.

A.	Dėl pirmojo, trečiojo, ketvirtojo ir penktojo pagrindų	10
1.	Dėl reikšmingumo	10
2.	Dėl priimtumo	11
3.	Dėl pagrįstumo	12
a)	Pirminės pastabos dėl pranašumo ir atrankiojo pobūdžio mokesčių srityje	12
1)	Dėl referencinio pagrindo nustatymo „didelės svarbos“ mokestinių priemonių atveju	12
2)	Dėl referencinio pagrindo mokesčių srityje (ir „įprasto“ apmokestinimo) nustatymo	13
b)	Dėl pirmojo pagrindo	15
1)	Šalių argumentai	15
2)	Vertinimas	16
i)	Pirminės pastabos dėl įprastų rinkos sąlygų principo kilmės	16
ii)	Dėl įprastų rinkos sąlygų principo skundžiamame sprendime	18
iii)	Dėl įprastų rinkos sąlygų principo pagrindo	19
iv)	Dėl įprastų rinkos sąlygų principo taikymo srities ir teisinio saugumo principo	26
3)	Išvada dėl pirmojo pagrindo	28
c)	Dėl trečiojo pagrindo	28
1)	Šalių argumentai	28
2)	Vertinimas	29
d)	Dėl ketvirtojo pagrindo	30
1)	Šalių argumentai	30
2)	Vertinimas	30
e)	Dėl penktojo pagrindo	32
1)	Šalių argumentai	32
2)	Vertinimas	32
B.	Dėl antrojo pagrindo	33

1. Dėl reikšmingumo	33
2. Dėl pagrįstumo	34
IV. Dėl ieškinio Bendrajame Teisme	37
V. Dėl bylinėjimosi išlaidų	38
VI. Išvada	38

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 mokesčių pasekmių. Taigi mokesčių mokėtojai siekia gauti administraciją saistantį patikinimą dėl jų sandorių mokesčio 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 dėl pelno paskirstymo tarp įvairių valstybių, 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. Taip pat 2014 m. lapkričio mėn. paskelbus vadinamojo „Lux Leaks“ žurnalistinio tyrimo informaciją į šį klausimą buvo atkreiptas plačiosios visuomenės dėmesys, taip dažniausiai sukeltiant pasipiktinimą³. Kai ši informacija buvo atskleista, tiek Europos, tiek tarptautiniu lygiais tam tikri politikai ėmėsi veiksmų, kuriais siekta pašalinti tai, kas nuo tada buvo suprantama kaip šiurkštus sąžiningo apmokestinimo pažeidimas. Naujusias 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, atsižvelgdamas tik į teisinius argumentus, savo būsimame sprendime turės išnagrinėti klausimus, kurių kyla dėl Komisijos pozicijos ginčijamame sprendime. Šiuo apeliaciniu skundu skundžiamas Bendrojo Teismo sprendimas byloje *Liuksemburgas ir Fiat Chrysler Finance Europe / Komisija*⁵, kuriuo patvirtinta ši pozicija.

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 įtraukioje sistemoje dėl mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo ir 2021 m. spalio 8 d. patvirtintą 137 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, toliau – skundžiamas sprendimas, EU:T:2019:670).

5. Komisijos pozicija yra nauja, be kita ko, dar ir dėl to, kad nagrinėjant, ar suteiktas ekonominis pranašumas, taikytas įprastų rinkos sąlygų principas. Atsižvelgiant į tai, kad šios sąvokos teisinis pagrindas yra ginčijamas, tam, kad atlikdamas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį reikalaujamą analizę Teisingumo Teismas išnagrinėtų šią sąvoką, jam reikės išanalizuoti, kaip pagal Sutartį valstybių narių autonomija mokesčių srityje atskiriama nuo draudimo teikti valstybės pagalbą.

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 institucijoms raštą, juo prašyta patvirtinti susitarimą dėl sandorių kainodaros. Šiam prašymui pagrįsti jis taip pat joms 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, jame 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, juo Liuksemburgo Didžiąją Hercogystę paragino pateikti jai 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, juo 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.

⁶ Ginčijamo sprendimo 9 ir 52–54 konstatuojamosios dalys.

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 mokesčių administracijos direktoriaus *Circulaire L.I.R. no 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 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. Nagrinėjamo išankstinio sprendimo vertinimas

12. 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 apibrėžė Teisingumo Teismas, siekdamas nustatyti, ar atitinkama mokestinė priemonė laikytina „atrankiąja“.

13. Pirmajame savo analizės etape Komisija nusprendė, kad referencinis pagrindas yra bendra Liuksemburgo pelno mokesčio sistema ir kad šia sistema siekiama apmokestinti visų Liuksemburge reziduojančių bendrovių pelną. Komisijos nuomone, skirtumas tarp savarankiškų bendrovių ir integruotų bendrovių apmokestinamųjų pajamų niekaip nėra susijęs su šiuo 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 požiūriu⁹.

14. Antrajame savo analizės etape Komisija visų pirma nurodė, kad klausimas, ar mokestinė priemonė 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 minėta priemonė suteiktas

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 nuo tada, kai Liuksemburgo Didžioji Hercogystė į 2017 m. sausio 1 d. Mokesčių kodeksą įtraukė naujus 56 ir 56a straipsnius dėl įprastų rinkos sąlygų principo.

⁸ Ginčijamo sprendimo 74–83 konstatuojamosios dalys.

⁹ Ginčijamo sprendimo 193–199 konstatuojamosios dalys.

pranašumas ir kartu – nukrypimas nuo referencinio pagrindo. Be to, Komisija priminė, kad pagal jurisprudenciją tokios individualios priemonės, kaip nagrinėjamas išankstinis sprendimas, atveju nustačius pranašumą iš esmės galima daryti prielaidą, kad jis yra atrankusis¹⁰.

15. 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 šios 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]rincip[ą], 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 sąlygomis¹¹“, 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 nagrinėjamu išankstiniu 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 dalį¹².

16. 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 sumažinimą¹³.

17. Ji 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 principas¹⁴. 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 Aplinkraščiu Nr. 164/2 grindžiama Liuksemburgo mokesčių 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 praktiką¹⁵.

18. 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 jokios priežasties, kuri galėtų tiesiogiai kilti iš pagrindinių referencinio pagrindo principų arba iš sistemos mechanizmų, reikalingų jos veikimui ir veiksmingumui užtikrinti¹⁶.

¹⁰ Ginčijamo sprendimo 216–218 konstatuojamosios dalys.

¹¹ Ginčijamo sprendimo 225 ir 226 konstatuojamosios dalys.

¹² Ginčijamo sprendimo 222–227 konstatuojamosios dalys.

¹³ Ginčijamo sprendimo 234–301 konstatuojamosios dalys.

¹⁴ Ginčijamo sprendimo 315–317 konstatuojamosios dalys.

¹⁵ Ginčijamo sprendimo 318–336 konstatuojamosios dalys.

¹⁶ Ginčijamo sprendimo 337 ir 338 konstatuojamosios dalys.

19. 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.

20. 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 būtina sumažėti FFT teikiamų paskolų kainos grupės viduje¹⁷.

C. Procesas Bendrajame Teisme ir skundžiamas sprendimas

21. 2015 m. gruodžio 30 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ieškinį byloje T-755/15 dėl ginčijamo sprendimo panaikinimo.

22. 2015 m. gruodžio 29 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo FFT ieškinį byloje T-759/15, juo taip pat prašyta panaikinti ginčijamą sprendimą.

23. 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.

24. 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, kad būtų priimtas sprendimas, kuriuo užbaigiamas procesas, dėl tarp jų esančio ryšio.

25. 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),
- 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 šis sprendimas 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),

¹⁷ Ginčijamo sprendimo 341–345 konstatuojamosios dalys.

- 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).

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

27. Dėl antrosios pagrindų grupės, visų pirma dėl pagrindų, grindžiamų neteisingu įprastų rinkos sąlygų principo taikymu atsižvelgiant į valstybės pagalbos kontrolę, 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 siekiant nustatyti, ar galimai suteiktas pranašumas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, Komisija gali palyginti tokios integruotos įmonės mokesčių našta, kurią lemia mokestinės priemonės taikymas, su mokesčių 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 sandorių¹⁸.

28. Šiomis aplinkybėmis, Bendrojo Teismo nuomone, įprastų rinkos sąlygų principas yra „priemonė“ arba „atskaitos kriterijus“, leidžiantys 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 kainodara¹⁹.

29. 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 šios 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, su panašioje faktinėje padėtyje esančios laisvos konkurencijos sąlygomis veikiančios įmonės apmokestinamuoju pelnu, gautu taikant įprastą apmokestinimo tvarką pagal Liuksemburgo teisę²⁰.

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

31. Kalbėdamas apie argumentą, kad Komisija nenurodė jokie įprastų rinkos sąlygų principo teisinio pagrindo ir 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 mokestines priemones, taikomas grupės bendrovėms, ir, antra, kad šis principas yra bendrasis vienodo požiūrio principas, taikomas mokesčių srityje ir

¹⁸ Skundžiamo sprendimo 140 ir 141 punktai.

¹⁹ Skundžiamo sprendimo 143 punktas.

²⁰ Skundžiamo sprendimo 145 ir 148 punktai.

siejamas su šio Sutarties straipsnio taikymu²¹. 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 įmonės²².

32. Dėl argumento, kad ginčijamame sprendime pritaikytas įprastų rinkos sąlygų principas yra Liuksemburgo mokesčių teisėje nenustatytas kriterijus, ir juo remdamasi Komisija galėjo galiausiai atlikti paslėptą suderinimą tiesioginių mokesčių srityje, pažeidžiant valstybių narių savarankiškumą mokesčių srityje, Bendrasis Teismas nusprendė, kad jis yra nepagrįstas, nes šiuo principu galima buvo remtis dėl to, kad Liuksemburgo mokesčių teisės normose buvo numatyta, jog integruotos bendrovės ir savarankiškos bendrovės apmokestinamos vienodai²³.

33. 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 mokesčiams²⁴.

D. Procesas Teisingumo Teisme ir šalių apeliacinėje byloje reikalavimai

34. Apeliaciniu skundu Airija Teisingumo Teismo prašo:

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

35. Komisija Teisingumo Teismo prašo:

- atmesti apeliacinį skundą ir
- priteisti iš Airijos bylinėjimosi išlaidas.

36. *Fiat Chrysler Finance Europe* Teisingumo Teismo prašo:

- patenkinti apeliacinį skundą ir
- priteisti iš Komisijos *Fiat Chrysler Finance Europe* bylinėjimosi išlaidas, susijusias su atsiliepimu į apeliacinį skundą ir vėlesniu *Fiat Chrysler Finance Europe* dalyvavimu apeliaciniame procese.

37. Liuksemburgo Didžioji Hercogystė Teisingumo Teismo prašo:

- patenkinti Airijos prašymus,

²¹ Skundžiamo sprendimo 150 punktą.

²² Skundžiamo sprendimo 155 punktą.

²³ Skundžiamo sprendimo 156–158 punktai.

²⁴ Skundžiamo sprendimo 160 ir 161 punktai.

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

38. 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 Airija, *Fiat Chrysler Finance Europe*, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir Komisija.

III. Dėl apeliacinio skundo

39. Apeliaciniam skundai pagrįsti Airija, kuriai pritaria Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir FFT, pateikia penkis pagrindus. Pirmajame, trečiajame, ketvirtajame ir penktajame pagrinduose Airija daugeliu aspektų ginčija Bendrojo Teismo atliktą analizę nustatant ekonominio pranašumo buvimą, visų pirma dėl valstybės pagalbos srityje taikomų taisyklių (pirmasis pagrindas), pareigos motyvuoti (trečiasis pagrindas), teisinio saugumo principo (ketvirtasis pagrindas) ir Sąjungos ir valstybių narių kompetencijos padalijimo paisymo (penktasis pagrindas). Pirmiausia išnagrinėsiu šiuos pagrindus, tada – Airijos antrąjį pagrindą, kuriame ji kritikuoja skundžiamo sprendimo 351–355 punktuose atliktą ginčijamos priemonės atrankiojo pobūdžio analizę.

A. Dėl pirmojo, trečiojo, ketvirtojo ir penktojo pagrindų

1. Dėl reikšmingumo

40. Komisija mano, kad pirmasis, trečiasis, ketvirtasis ir penktasis pagrindai yra nereikšmingi, nes net vieną iš šių pagrindų pripažinus pagrįstu nė vienas iš jų nelemtų skundžiamo sprendimo panaikinimo. Minėti pagrindai grindžiami 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 Airija neginčijo.

41. Šiuo klausimu visų pirma reikia priminti, kad ginčijamo sprendimo 315–317 konstatuojamosiose dalyse pateikti papildomi paaiškinimai, kuriais remiantis nagrinėjamu išankstiniu sprendimu taip pat suteikiamas atrankusis pranašumas FFT, kai ji vertinama atsižvelgiant į labiau ribotą referencinį pagrindą, kurį sudaro visos integruotos kainodarą taikančios bendrovės, kurioms taikomos pirma nurodytos nacionalinės nuostatos. Bendrasis Teismas iš esmės pritarė šiems argumentams skundžiamo sprendimo 287–299 punktuose.

42. Akivaizdu, kad su įprastų rinkos sąlygų principo pagrindu ir jo taikymo sritimi susijusį klausimą Bendrasis Teismas iš esmės nagrinėjo skundžiamo sprendimo 140–148 punktuose, o tai gali leisti manyti, kad galimas vieno iš Airijos nurodytų pagrindų pripažinimas pagrįstu neturėtų įtakos Bendrojo Teismo papildomai atliktai analizei šio sprendimo 287–299 punktuose. Vis dėlto

atidžiau skaitant skundžiamą sprendimą paaikškėja, kad ši analizė negali būti laikoma *atskira ir savarankiška* Bendrojo Teismo pagrindinių argumentų, pateiktų šio sprendimo 140–148 punktuose, atžvilgiu.

43. 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, visų pirma ginčijamo sprendimo 7.2.2 skirsniu, kuriame, mano nuomone, pateikiami Komisijos paaikškinimai dėl teisinio pagrindo ir įprastų rinkos sąlygų principo taikymo srities bei dėl šio principo taikymo šiuo atveju²⁵. Atsižvelgiant į tai, kad Komisijos papildomų argumentų teisinis pagrindas, kuriam Bendrasis Teismas pritarė, kildinamas iš jos pagrindinės analizės, tie argumentai negali būti teisiškai pagrįsti, jei ta analizė yra neteisėta. Kitaip tariant, jeigu vienas iš Airijos pateiktų pagrindų 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 pritaria skundžiamame sprendime, būtų nebegaliojanti.

44. Manau, kad šio apeliacinio skundo pirmasis, trečiasis, ketvirtasis ir penktasis pagrindai negali būti iš karto pripažinti nereikšmingais.

45. Be to, pritariu analizei, Airijos pateiktai dublike, kurioje pabrėžiamas Komisijos sprendimo į ginčijamą sprendimą įtraukti du alternatyvius argumentus delikatus poveikis ir pareiškimo, kad nagrinėjami pagrindai yra nereikšmingi, nepageidaujamos pasekmės. Šiuo klausimu neginčijama, kad pagrindas laikomas nereikšmingu tada, kai juo ginčijamas papildomas Bendrojo Teismo sprendimo motyvas, todėl jis negalėtų lemti šio sprendimo panaikinimo, nes prieš tai išnagrinėjus pagrindinius motyvus nenumatyta jokių teisės klaidų. Šiomis aplinkybėmis sunku įsivaizduoti, kaip galima suderinti nagrinėjamų pagrindų nereikšmingumą su skundžiamo sprendimo logika ir visais motyvais. Jo 287 punkte Bendrasis Teismas iš tikrųjų pažymėjo, kad papildomus Komisijos argumentus jis nagrinėjo „siek[damas] išsamumo“, nors sprendimas šiuos pagrindus laikyti nereikšmingais prilygtų sprendimui pagrindinius šio teismo motyvus laikyti papildomais.

2. Dėl priimtumo

46. Komisija iš esmės teigia, kad Airijos argumentais pagal pirmąjį, trečiąjį, ketvirtąjį ir penktąjį pagrindus iš esmės ginčijami tik ginčijamas sprendimas, bendra Komisijos praktika dėl išankstinių sprendimų dėl mokesčių ir tam tikri šios institucijos dokumentai, kuriuose aprašomas jos požiūris į šiuos sprendimus. Atsižvelgdama į tai, kad šie argumentai nėra susiję konkrečiai su skundžiamo sprendimo punktais, Komisija mano, kad juos reikia atmesti kaip nepriimtinius.

47. Reikia pripažinti, kad tam tikrose Airijos argumentų dalyse labai nutolstama nuo Bendrojo Teismo motyvų, pateiktų skundžiamame sprendime, ir jos labiau susijusios su metodu, kurį taikė Komisija, nustatydamas, kad ginčijamu sprendimu suteiktas atrankusis pranašumas, ir kurį ji taiko visoje savo sprendimų priėmimo praktikoje išankstinių sprendimų dėl mokesčių srityje, užuot nurodžiusi konkrečius prieštaravimus dėl skundžiamo sprendimo. Vis dėlto nemanau, kad dėl to Teisingumo Teismas turėtų iškart atmesti šį apeliacinį skundą kaip nepriimtina. Iš tikrųjų šios Airijos argumentų dalys yra tik dalis visos argumentacijos, kuria aiškiai siekiama užginčyti skundžiamame sprendime Bendrojo Teismo padarytas išvadas dėl įprastų rinkos sąlygų principo

²⁵ Žr. ginčijamo sprendimo 7.2.2.1 skirsnį („Atrankusis pranašumas, atsirandantis nukrypstant nuo įprastų rinkos sąlygų principo“).

taikymo ginčijamame sprendime teisėtumo. Be to, pati Komisija savo atsiliepime į apeliacinį skundą pripažįsta, kad tam tikri apeliaciniame skunde nurodyti argumentai yra susiję su konkrečiais skundžiamo sprendimo punktais. Tiksliau tariant, pirmajame pagrinde ne kartą kritikuojami šio sprendimo 141, 142, 147 ir 149 punktai. Trečiajame pagrinde kritikuojami sprendimo 150 ir 161 punktai. Ketvirtajame pagrinde kritikuojami skundžiamo sprendimo 180–184 punktai. Penktajame pagrinde kritikuojamas šio sprendimo 113 punktas.

48. Šiomis aplinkybėmis siūlau Teisingumo Teismui atmesti Komisijos pateiktą nepriimtiniu grindžiamą prieštaravimą.

3. Dėl pagrįstumo

a) Pirminės pastabos dėl pranašumo ir atrankiojo pobūdžio mokesčių srityje

1) Dėl referencinio pagrindo nustatymo „didelės svarbos“ mokestinių priemonių atveju

49. Reikia priminti, kad pranašumas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, paprastai suteikiamas, kai dėl valstybės priemonėmis pagerinama įmonės finansinė padėtis. Siekiant jį nustatyti reikia atlikti priešingos padėties vertinimą palyginant įmonės, kuriai pranašumas suteiktas, padėtį pritaikius nagrinėjamą valstybės priemonę ir tos įmonės padėtį be tokios priemonės.

50. Dėl mokestinių priemonių Teisingumo Teismas pažymėjo, kad, atsižvelgiant į tai, jog pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį valstybės priemonės apibrėžiamos pagal jų poveikį, sąvoka „valstybės pagalba“ apima ne tik faktines išmokas, bet taip pat „neigiamas“ priemones, kuriomis įvairiomis formomis mažinama įmonės mokesčių našta²⁶. Tokio pobūdžio valstybės priemone, kuria, nors ir neperduodami valstybės ištekliai, bet ja besinaudojančios įmonės atsiduria palankesnėje padėtyje, palyginti su kitais mokesčių mokėtojais, šioms įmonėms gali būti suteiktas pranašumas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį²⁷.

51. Atliekant šį vertinimą taip pat reikia išanalizuoti, ar nagrinėjama priemone sumažinama mokesčių našta, įprastai tenkanti įmonei, kuriai priemonė skirta²⁸. Remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, siekiant nustatyti tokią mokesčių našta reikia išnagrinėti jai taikomą nacionalinę apmokestinimo sistemą, kad būtų nustatytas vadinamasis „įprastas“ mokestis, kurį įmonė, kuriai skirta mokestinė priemonė, būtų turėjusi sumokėti, jeigu tokia priemonė nebūtų buvusi nustatyta²⁹. Taigi „įprastas“ mokestis yra lyginamasis kriterijus, taikomas atliekant priešingos padėties vertinimą, siekiant nustatyti, ar mokestine priemone buvo suteiktas koks nors pranašumas. Tik nustačius tokį mokestį galima nustatyti, ar nagrinėjama mokestine priemone suteikiamas pranašumas įmonei, kuriai ji skirta.

²⁶ 1994 m. kovo 15 d. Sprendimas *Banco Exterior de España* (C-387/92, EU:C:1994:100, 13 ir 14 punktai). Taip pat žr. 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 71 ir 72 punktai).

²⁷ 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 56 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

²⁸ Žr. 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimą *Prancūzija / Komisija* (C-241/94, EU:C:1996:353, 40 punktas) ir 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *Belgija / Komisija* (C-5/01, EU:C:2002:754, 38 ir 39 punktai).

²⁹ Žr. 2014 m. spalio 9 d. Sprendimą *Ministerio de Defensa ir Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 27 punktas).

52. Kai yra suteiktas ekonominis pranašumas, atrankusis pobūdis, kurį vertinant reikia nustatyti, ar valstybės priemone gali būti suteiktas pranašumas „tam tikr[oms] įmon[ėms] ar tam tikrų prekių gamyb[ai]“, turi būti preziumuojamas, jeigu ši priemonė yra individuali priemonė, taigi aiškiai buvo priimta siekiant suteikti tokį pranašumą³⁰. Kita vertus, kai minėta priemonė laikytina bendra valstybės pagalbos schema, jos atrankusis pobūdis, Teisingumo Teismo nuomone, priklauso nuo to, ar *pagal konkrečią teisinę sistemą* dėl nacionalinės priemonės tam tikros įmonės ar tam tikrų prekių gamyba gali būti palaikomos labiau nei kitos, kurių, atsižvelgiant į šią sistemą siekiamus tikslus, faktinė ir teisinė padėtis yra panaši³¹.

53. Siekdamas nustatyti, ar taip yra, Teisingumo Teismas ilgainiui nustatė trijų etapų analizės metodą, kuris buvo įtvirtintas naujausioje jurisprudencijoje³². Taikant šį metodą pirmiausia reikia nustatyti *referencinį pagrindą*, tada patikrinti, ar mokestine priemone diferencijuojami ekonominės veiklos vykdytojai, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į referenciniu pagrindu siekiamą tikslą, yra panaši. Jeigu atsakoma teigiamai, ši priemonė laikoma *a priori* atrankiaja ir galiausiai atitinkama valstybė narė turi tik galimybę įrodyti, kad tokį nevienodą požiūrį lemia referencinio pagrindo pobūdis arba bendra struktūra. Kitaip tariant, siekiant atsakyti į klausimą, ar nagrinėjama mokestinė priemonė lemia nepagrįstą skirtingą požiūrį taikant bendro pobūdžio pagalbos schemą, *iš pradžių reikia apibrėžti referencinį pagrindą*.

54. Šiame šios išvados etape reikia pažymėti, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją referencinio pagrindo nustatymas vertinant atrankųjį pobūdį „yra ypač svarbus mokestinių priemonių atveju, nes pats pranašumo egzistavimas gali būti nustatytas tik palyginus su vadinamuoju „įprastu“ apmokestinimu“³³. Taigi Teisingumo Teismas aiškiai susieja pranašumo sąvoką ir atrankiojo pobūdžio sąvoką. Tuo remiantis darytina išvada, kad Teisingumo Teismo nustatytus referencinio pagrindo apibrėžimo, siekiant išnagrinėti atrankųjį pobūdį, kriterijus taip pat reikia taikyti, kai, siekiant patikrinti, ar suteiktas ekonominis pranašumas, būtina nustatyti referencinį pagrindą, kuris yra „įprastas“ apmokestinimas³⁴. Bandysiu šiuos kriterijus apibrėžti kitoje dalyje.

2) Dėl referencinio pagrindo mokesčių srityje (ir „įprasto“ apmokestinimo) nustatymo

55. Savo pranešime dėl valstybės pagalbos sąvokos Komisija nurodė, kad referencinį pagrindą „sudaro nuoseklus taisyklių rinkinys, kuris, remiantis objektyviais kriterijais, paprastai taikomas visoms į jo taikymo sritį, kuri apibrėžta jo tikslu, patenkančioms įmonėms“³⁵. Teisingumo Teismas netaikė šios apibrėžties ir referencinį pagrindą apibūdino kaip „bendrą arba „įprastą“ mokesčių sistemą, taikomą atitinkamoje valstybėje narėje“³⁶.

³⁰ Žr., be kita ko, 2015 m. birželio 4 d. Sprendimą *Komisija / MOL* (C-15/14 P, EU:C:2015:362, 60 punktas).

³¹ Žr., be kita ko, 2006 m. rugsėjo 6 d. Sprendimą *Portugalija / Komisija* (C-88/03, EU:C:2006:511, 56 punktas) ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Komisija / Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 41 punktas).

³² 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981), 2018 m. birželio 28 d. Sprendimas *Andres (Heitkamp BauHolding bankrotas) / Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2018:505) ir 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024).

³³ Žr. 2006 m. rugsėjo 6 d. Sprendimą *Portugalija / Komisija* (C-88/03, EU:C:2006:511, 56 punktas), 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Komisija / Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 55 punktas), 2018 m. birželio 28 d. Sprendimą *Andres (Heitkamp BauHolding bankrotas) / Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 88 punktas) ir 2019 m. lapkričio 7 d. Sprendimą *UNESA ir kt.* (C-105/18–C-113/18, EU:C:2019:935, 62 punktas).

³⁴ Šie kriterijai man atrodo reikšmingi, neatsižvelgiant į tai, ar atitinkama valstybės priemonė yra pagalbos schema, ar individuali pagalba. Manau, kad šių kriterijų taikymas nustatant „įprastą“ apmokestinimą individualios priemonės atveju yra būtinas, siekiant išsaugoti valstybių narių išimtinę kompetenciją tiesioginių mokesčių srityje.

³⁵ Komisijos pranešimo dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos (OL C 262, 2016, p. 1) 133 punktas.

³⁶ 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57 punktas).

56. Sprendime *World Duty Free Group ir Ispanija / Komisija* Teisingumo Teismas pažymėjo, kad referencinio pagrindo nustatymas „turi būti atliekamas po rungimosi principu grindžiamų diskusijų su atitinkama valstybe nare“ ir kad jis „turi būti pagrįstas objektyviu pagal šios valstybės nacionalinę teisę taikytinų teisės normų turinio, formuluočių ir konkretaus poveikio tyrimu“³⁷. Kriterijai, kuriais remiantis toks nustatymas turi būti atliekamas ir kurie jau galėjo būti nustatyti remiantis esama jurisprudencija, buvo nuosekliai išdėstyti šiame sprendime.

57. Pirma, referencinį pagrindą sudarančios taisyklės ir principai turi būti nustatyti *remiantis objektyviais kriterijais*, visų pirma tam, kad būtų galima vykdyti vertinimo, kuriuo remiantis jis buvo nustatytas, teisminę kontrolę³⁸.

58. Antra, referencinis pagrindas turi būti *išsamus*, t. y. jis turi apimti *visas* taisykles ir principus, kurie turi įtakos įmonėms tenkančiai mokesčių neštai, taigi, kaip nurodė Teisingumo Teismas, jo negali sudaryti „kelios <...> nuostatos, dirbtinai atskirtos nuo platesnio teisinio pagrindo“³⁹.

59. Trečia, referencinis pagrindas turi būti nustatytas atlikus analizę, kuria siekiama įvardyti nuostatas, kuriomis *nacionalinės teisės aktų leidėjas siekė* nustatyti įmonių mokesčių našta. Šiuo atveju tai yra referencinio pagrindo *konkretumas*. Kaip buvo teisingai nurodyta⁴⁰, šis kriterijus grindžiamas tuo, kad referencinį pagrindą nustato atitinkama valstybė narė, naudodamasi išimtinę kompetencija tiesioginių mokesčių srityje, taigi visos jį sudarančios taisyklės ir principai turi priklausyti šios valstybės narės apmokestinimo sistemai.

60. Mano nuomone, tai reiškia, kad referencinis pagrindas turi būti nustatytas remiantis *nacionalinės teisės* normomis, įskaitant, aišku, į nacionalinės teisės sistemą perkeltą Sąjungos teisę ir tarptautinę teisę.

61. Teisingumo Teismo didžiosios kolegijos priimti sprendimai bylose *Komisija / Lenkija*⁴¹ ir *Komisija / Vengrija*⁴² tai patvirtina.

62. Pirmoji byla buvo susijusi su Lenkijos priemone, kuria nustatytas mažmeniniam prekių pardavimui taikomas mokestis, grindžiamas visų mažmenininkų mėnesine apyvarta. Antroji – su reklamos mokesčiu, nustatytu atsižvelgiant į reklamos platintojų (išskyrus kelias išimtis) grynąją metinę apyvartą iš reklamos platinimo. Abiem atvejais Komisija nusprendė, kad aptariama mokestine priemone buvo suteiktas atrankusis pranašumas todėl, kad dėl vidutinio mokesčio tarifo skirtumo, kurį lemia šia priemone nustatyti progresiniai tarifai, palankesnės sąlygos buvo sudarytos mažoms įmonėms, palyginti su didelėmis įmonėmis. Komisijos nuomone, referencinį pagrindą sudarė *vienodo tarifo* apyvartos mokestis, nes progresiniai tarifai pagal savo pobūdį buvo taikomi tik apmokestinant pelną. Taigi kilo klausimas, ar progresiniai tarifai turėjo būti neįtraukti į referencinį pagrindą, kuriuo remiantis reikia nustatyti, ar suteiktas atrankusis pranašumas, ar jie buvo sudedamoji jo dalis.

³⁷ 2021 m. spalio 6 d. Sprendimas *World Duty Free Group ir Ispanija / Komisija* (C-51/19 P ir C-64/19 P, EU:C:2021:793, 62 punktas).

³⁸ 2021 m. spalio 6 d. Sprendimas *World Duty Free Group ir Ispanija / Komisija* (C-51/19 P ir C-64/19 P, EU:C:2021:793, 66 punktas).

³⁹ 2021 m. spalio 6 d. Sprendimas *World Duty Free Group ir Ispanija / Komisija* (C-51/19 P ir C-64/19 P, EU:C:2021:793, 62 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

⁴⁰ Generalinio advokato G. Pitruzzella išvada sujungtose bylose *World Duty Free Group ir Ispanija / Komisija* (C-51/19 P ir C-64/19 P, EU:C:2021:51, 42 punktas) (išskirta mano).

⁴¹ 2021 m. kovo 16 d. Sprendimas *Komisija / Lenkija* (C-562/19 P, EU:C:2021:201).

⁴² 2021 m. kovo 16 d. Sprendimas *Komisija / Vengrija* (C-596/19 P, EU:C:2021:202).

63. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas iš esmės nusprendė, kad referencinis pagrindas, arba „įprasta“ apmokestinimo sistema, iš esmės apibrėžiamas pagal nagrinėjamo mokesčio savybes, įskaitant tarifą, mokesčio bazę ir apmokestinimo juo momentą. Išskyrus sritis, kuriose Sąjungos mokesčių teisė yra suderinta, Teisingumo Teismo nuomone, kiekviena valstybė narė turi diskreciją nustatyti šias savybes, naudodamasi išimtinė kompetencija tiesioginių mokesčių srityje⁴³.

64. Kadangi Teisingumo Teismas nustatė silogizmo *premissa maior* (referencinis pagrindas apibrėžiamas pagal mokesčio savybes) ir *premissa minor* (šias savybes nustato valstybės narės), tuo remdamasis galiu daryti išvadą. Referencinį pagrindą sudaro *tik* nacionalinės teisės sistemos taisyklės ir principai, jų negali pakeisti šiai sistemai nepriklausančios normos, nes dėl tokio pakeitimo referencinis pagrindas, remiantis Teisingumo Teismo vartota formuluote, taptų „neišsam[us] ir fiktyv[us]“⁴⁴.

65. Reikia pridurti, kad jeigu referencinis pagrindas, sudarytas iš nacionalinei teisei nepriklausančių normų, arba net tik „užterštas“ jas įtraukiant, turi būti laikomas „fiktyviu“ dėl to, kad jis nėra konkretus, kokios yra ir nacionalinės teisės normos, manau, kad tas pats taikytina ir referenciniam pagrindui, grindžiamam *nacionalinės teisės aktų leidėjo siekiamu tikslu* nustatant atitinkamą apmokestinimo sistemą. Kaip jau paaškinau anksčiau šioje išvadoje, referencinio pagrindo ribas apibrėžia ne preziumuojama nacionalinės teisės aktų leidėjo valia, bet būtent šios valios *teisinė išraiška*.

66. Taigi analizę, kuria siekiama nustatyti „įprastą“ apmokestinimą nagrinėjant, ar suteiktas mokesčio pobūdžio ekonominis pranašumas, reikia atlikti remiantis ir kriterijais, susijusiais su referencinio pagrindo objektyvumu, išsamumu ir konkretumu. Tai reikia turėti omenyje nagrinėjant šį apeliacinį skundą.

b) Dėl pirmojo pagrindo

1) Šalių argumentai

67. Pirmajame pagrinde nurodyta tariama teisės klaida taikant SESV 107 straipsnį, kurią Bendrasis Teismas tariamai padarė, patvirtindamas požiūrį dėl įprastų rinkos sąlygų principo, kurį taikė Komisija, nustatydamas ekonominio pranašumo buvimą. Siekiant analizės aiškumo, Airijos nurodytus ir Komisijos atmetus prieštaravimus reikia sugrupuoti į dvi kategorijas, t. y. pirma, argumentus, susijusius su šio principo teisiniu pagrindu, ir, antra, – su jo taikymo sritimi. Tačiau, mano nuomone, pirmiausia reikia atsekti ginčijamame sprendime taikyto įprastų rinkos sąlygų principo kilmę, apibendrinti laipsnišką jo turinio, kurį formavo Komisija, raidą ir priminti atitinkamą skundžiamo sprendimo dalį.

⁴³ 2021 m. kovo 16 d. Sprendimas *Komisija / Lenkija* (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 37–39 punktai) ir 2021 m. kovo 16 d. Sprendimas *Komisija / Vengrija* (C-596/19 P, EU:C:2021:202, 43–45 punktai).

⁴⁴ Žr. 2021 m. kovo 16 d. Sprendimas *Komisija / Lenkija* (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 45 punktas) ir 2021 m. kovo 16 d. Sprendimas *Komisija / Vengrija* (C-596/19 P, EU:C:2021:202, 51 punktas).

2) Vertinimas

i) Pirminės pastabos dėl įprastų rinkos sąlygų principo kilmės

68. Teisinė priemonė, žinoma „įprastų rinkos sąlygų principo“ pavadinimu, yra tarptautinės mokesčių teisės sričiai priskiriamas principas.

69. EBPO pavyzdinės sutarties dėl pajamų bei kapitalo apmokestinimo 9 straipsnio 1 dalyje šiuo metu jis kodifikuotas taip: „[Jeigu] abi [asocijuotosios] įmonės, palaikydamos komercinius arba finansinius santykius, privalo laikytis sutartų ar nustatytų sąlygų, kurios skiriasi nuo tų, dėl kurių susitartų nepriklausomos įmonės, pelnas, kuris, jei nebūtų šių sąlygų, būtų gautas vienoje iš šių įmonių, tačiau dėl šių sąlygų nebuvo gautas, gali būti įtraukiamas į tos įmonės pelną ir atitinkamai apmokestinamas“.

70. Taigi tai principas, kuriuo remiantis sandoriai tarp susijusių įmonių mokesčių tikslais turi būti vertinami taip, lyg jie buvo sudaryti įprastomis rinkos sąlygomis tarp savarankiškų įmonių.

71. Įprastų rinkos sąlygų principas įgyvendinamas patikslinant „sandorių kainodarą“, t. y. tarp tos pačios grupės bendrovių, reziduojančių skirtingose valstybėse narėse, sudarytų sandorių kainas. Reikia priminti, kad remiantis sandorių kainodara grupės viduje paskirstomos pajamos ir išlaidos, vadinasi, ir apmokestinamasis pelnas tarp asocijuotųjų įmonių, patenkančių į skirtingų mokesčių institucijų kompetencijos sritį. Taigi ji padeda suformuoti atitinkamą pasaulinio pelno dalį, kuri bus apmokestinama kiekvienoje šalyje, kur ši grupė vykdo veiklą.

72. Šie patikslinimai paaiškinami tuo, kad, skirtingai nei savarankiškų įmonių atveju, šių asocijuotųjų įmonių apmokestinamojo pelno apskaičiavimą lemia ne rinkos veiksniai. Iš tikrųjų grupės viduje sudarytų sandorių, kurie sudaromi tarp skirtingose valstybėse narėse įsteigtų nekonkuruojančių subjektų, kainą nustato grupę kontroliuojanti bendrovė. Todėl, jeigu nebūtų atliekami minėti patikslinimai, grupei priklausančios bendrovės su kitomis šios grupės bendrovėmis sudarytų sandorių kainą galėtų nustatyti ne rinkos sąlygomis ir taip pelną perkelti iš vienos šalies į kitą.

73. Taigi įprastų rinkos sąlygų principas yra tarptautiniu mastu pripažinto apmokestinimo įgaliojimų teritoriškumo principo, kuriuo remiantis visos valstybės gali apmokestinti bendroves rezidentės pagal jų pasaulinį pelną, o bendroves nerezidentės – pagal pelną, gaunamą iš šių bendrovių veiklos šioje valstybėje, pasekmė. Apmokestinimo įgaliojimų teritoriškumas iš tikrųjų reiškia, kad minėtos bendrovės negali laisvai, kada panorėjusios, perkelti pelno ir nuostolių iš vienos mokesstinės jurisdikcijos į kitą. Įprastų rinkos sąlygų principu būtent ir siekiama atitinkamą apmokestinimą nustatyti kiekvienoje jurisdikcijoje (ir išvengti dvigubo apmokestinimo)⁴⁵.

74. Valstybės pagalbos srityje įprastų rinkos sąlygų principą Komisija nurodė 2014 m. pradėtuose tyrimuose, kuriuose siekta išnagrinėti išankstinių sprendimų praktiką, kurios laikėsi tam tikrų valstybių narių kompetentingos valdžios institucijos tarptautinių įmonių atžvilgiu, ir savo pranešime dėl valstybės pagalbos sąvokos⁴⁶.

⁴⁵ EBPO principai sandorių kainodaros srityje, skirti tarptautinėms įmonėms ir mokesčių administratoriams, EBPO, 2010 m., p. 39, 1.15 punktą.

⁴⁶ Komisijos pranešimas dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos (OL C 262, 2016, p. 1).

75. Šiame pranešime Komisija visų pirma nurodė, kad „[j]eigu sprendimu dėl mokesčių patvirtinamas rezultatas, kuris aiškiai neatitinka rezultato, kuris būtų gautas įprastai taikant įprastą apmokestinimo tvarką, ir jeigu taikant tą atrankią tvarką sumažėja <...> mokestinis išpareigojimas <...>, palyginti su bendrovėmis, kurių faktinė ir teisinė padėtis yra panaši, gali būti, kad tuo sprendimu adresatui suteikiamas atrankusis pranašumas“⁴⁷. Vėliau ji nurodė įprastų rinkos sąlygų principo vaidmenį atliekant tokį vertinimą ir, remdamasi Sprendimu *Belgija ir Forum 187 / Komisija*⁴⁸, pabrėžė, kad „sprendimu dėl mokesčių, kuriuo patvirtinama sandorių kainodaros metodika įmonių grupės subjekto apmokestinamajam pelnui nustatyti, pagal kurią *negaunamas įprastų rinkos sąlygų principą atitinkantis patikimas rinkos rezultato įvertis*, to sprendimo gavėjui suteikiamas atrankusis pranašumas“⁴⁹.

76. Kalbant apie šio principo teisinį apibūdinimą, pažymėtina, kad Komisijos vartojamos formuluotės kaita matoma lyginant 2014 m. priimtą sprendimą pradėti oficialią tyrimo procedūrą⁵⁰ ir metais vėliau priimtą ginčijamą sprendimą.

77. Šio sprendimo pradėti procedūrą 60 punkte Komisija, pradėdama nagrinėti klausimą dėl ekonominio pranašumo buvimo, nurodė, kad, „kai [išankstinis susitarimas dėl kainų] yra susijęs su susitarimais dėl sandorių kainodaros tarp susijusių įmonės grupių įmonių, šie susitarimai neturi nukrypti nuo susitarimo arba atlygio, *su kuriuo savarankiškas rūpestingas ūkio subjektas būtų sutikęs įprastomis rinkos sąlygomis*“⁵¹, paskui 61 punkte pridūrė, kad „šiomis aplinkybėmis galima *atkurti rinkos sąlygas* sandorių kainodarą nustatant pagal įprastų rinkos sąlygų principą“⁵², o vėliau, 62 punkte, susijusiam su atitiktimi įprastų rinkos sąlygų principui, – kad „[p]rieš patvirtindamas mokesčių mokėtojo pasiūlytą mokesčio bazės apskaičiavimo metodą mokesčių administratorius turėtų palyginti šį metodą *su tariamo rinkos dalyvio*, kuris iš patronuojamosios įmonės arba filialo reikalautų rinkos sąlygas atitinkančio atlygio, atitinkančio įprastas konkurencijos sąlygas“⁵³, *atsargiu elgesiu*. Šiose nuostatose nesunku išvelgti logiškus veiksmus ir terminologiją, būdingą *rinkos ekonomikos sąlygomis veikiančio privataus ūkio subjekto principui*, nes nacionalinės mokesčių institucijos elgesys lyginamas su rinkos sąlygomis veikiančio rūpestingo ūkio subjekto elgesiu, tačiau reikia pažymėti, kad šios sąlygos nustatomos remiantis sandorių kainodara, kuri būtų priimtina tariamam rinkos dalyviui.

78. Ginčijamo sprendimo 228 konstatuojamoje dalyje Komisija tvirtina, kad: „įprastų rinkos sąlygų principas, kurį Komisija taiko vertindama valstybės pagalbą, nėra toks pat, kaip aprašyta EBPO [pavyzdinės sutarties dėl apmokestinimo, kuri nėra privaloma] 9 straipsnyje. Čia kalbama apie *bendrą lygių galimybių principą mokesčių srityje, kuriam taikoma SESV 107 straipsnio 1 dalis*. Šis principas yra taikomas valstybėms narėms ir jo taikymo sritis apima nacionalines mokesčių taisykles“⁵⁴. Taigi įprastų rinkos sąlygų principas apibūdinamas kaip susijęs su vienodo požiūrio principu, taikomu mokesčių srityje.

⁴⁷ Komisijos pranešimo dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos 170 punktas.

⁴⁸ 2006 m. birželio 22 d. sprendimas (C-182/03 ir C-217/03, toliau – Sprendimas *Forum 187*, EU:C:2006:416).

⁴⁹ Komisijos pranešimo dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos 171 punktas (išskirta mano).

⁵⁰ Sprendimas pradėti oficialią tyrimo procedūrą dėl valstybės pagalbos SA.38375 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) – Liuksemburgas, Tariamą pagalba FFT, C(2014) 3627 *final*.

⁵¹ Išskirta mano.

⁵² Išskirta mano.

⁵³ Išskirta mano.

⁵⁴ Išskirta mano.

ii) *Dėl įprastų rinkos sąlygų principo skundžiamame sprendime*

79. Reikia trumpai priminti skundžiamo sprendimo motyvus, susijusius su tuo, ar ginčijamame sprendime įprastų rinkos sąlygų principas galėjo būti taikomas siekiant nustatyti, ar suteiktas ekonominis pranašumas.

80. Skundžiamo sprendimo 141–154 punktuose Bendrasis Teismas paaiškino, kad jeigu nacionalinėje mokesčių teisėje apmokestinant pelno mokesčiu neišskiriamos integruotos įmonės ir savarankiškos įmonės, pagal tą nacionalinę teisę integruotos įmonės gautas pelnas apmokestinamas taip, lyg jis būtų gautas iš rinkos kaina sudarytų sandorių. Be to, Bendrojo Teismo teigimu, tai patvirtinta Sprendime *Forum 187*, kuris yra susijęs būtent su apmokestinimo sistema, kurioje numatyta, kad integruotos bendrovės ir savarankiškos bendrovės vertinamos vienodai. Bendrasis Teismas priminė, jog šio sprendimo 95 punkte Teisingumo Teismas pripažino, kad būtina palyginti pagalbos schemą „su įprasta apmokestinimo tvarka, pagrįsta laisvos konkurencijos sąlygomis veikiančios įmonės pajamų ir išlaidų skirtumu“. Šiomis aplinkybėmis Bendrasis Teismas nusprendė, kad Komisija galėjo taikyti įprastų rinkos sąlygų principą kaip *priemonę*, leidžiančią jai, naudojantis pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį suteikta kompetencija, patikrinti, ar mokesstinė priemonė, kuria nacionalinės valdžios institucijos patvirtino tam tikrą grupės viduje sudaromų sandorių kainos lygį, lėmė įprastai atitinkamos integruotos įmonės, kuriai skirta priemonė, biudžetui tenkančių mokesčių naštos sumažėjimą, taip jai suteikiant pranašumą. Atsižvelgiant į tai, kad Liuksemburgo mokesčių kodeksu šiuo atveju siekta vienodai apmokestinti integruotas bendroves ir savarankiškas bendroves, Komisija, atlikdama tokį patikrinimą, pagrįstai taikė šią priemonę.

81. Dėl argumento, kad Komisija savo ginčijamame sprendime nenurodė įprastų rinkos sąlygų principo teisinio pagrindo, Bendrasis Teismas pripažino, jog Komisija nurodė, kad įprastų rinkos sąlygų principas galioja neatsižvelgiant į tai, ar šis principas buvo inkorporuotas į nacionalinę teisę, ir kad jis skiriasi nuo įtvirtintojo EBPO pavyzdinės sutarties dėl apmokestinimo 9 straipsnyje. Vis dėlto jis pridūrė, jog Komisija taip pat pažymėjo, kad įprastų rinkos sąlygų principu ji neišvengiamai vadovaujasi pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, nagrinėdama mokesčines priemones, taikomas grupės bendrovėms, ir kad laiko jį „bendruoju vienodo požiūrio principu, taikomu mokesčių srityje“, kuris siejamas su šios Sutarties nuostatos taikymu.

82. Skundžiamo sprendimo 155–161 punktuose Bendrasis Teismas atsakė, pirma, į argumentą, kad Komisija išankstinį sprendimą išnagrino atsižvelgdama į įprastų rinkos sąlygų principą, taikytą ne kaip Liuksemburgo mokesčių teisėje nustatytą kriterijų, o tai tariamai lėmė paslėptą suderinimą pažeidžiant valstybių narių savarankiškumą tiesioginių mokesčių srityje. Šiuo klausimu Bendrasis Teismas iš esmės nusprendė, kad Komisija neviršijo savo kompetencijos, nes iš tikrųjų taikė įprastų rinkos sąlygų principą, kad patikrintų, ar nagrinėjamas išankstinis sprendimas lėmė FFT mokesčių naštos sumažėjimą dėl taikytų nacionalinės teisės normų. Iš tikrųjų iš to sprendimo matyti, kad integruotos bendrovės ir savarankiškos bendrovės buvo apmokestintos vienodai. Antra, dėl argumento, kad ginčijamo sprendimo 228 konstatuojamojoje dalyje Komisija nepagrįstai teigė, jog įprastų rinkos sąlygų principas yra „bendr[as] lygių galimybių princip[as] mokesčių srityje, kuriam taikoma SESV 107 straipsnio 1 dalis“, Bendrasis Teismas nusprendė, kad tokia formuluotė neturi būti „atsieta nuo jos konteksto“, ir ji nereiškia, kad Komisija tvirtino, jog „bendrasis vienodo požiūrio principas taikomas su SESV 107 straipsnio 1 dalimi *siejamiems* mokesčiams⁵⁵“. Bendrojo Teismo nuomone, toks aiškinimas iš tikrųjų lemtų pernelyg plačią šio straipsnio taikymo sritį.

⁵⁵ Išskirta mano.

iii) *Dėl įprastų rinkos sąlygų principo pagrindo*

83. Pirmasis prieštaravimas, kurį Airija nurodė šiame apeliacinio skundo pagrinde, susijęs būtent su skundžiamo sprendimo 161 punktu. Šiuo klausimu Airija iš esmės teigia, kad Bendrasis Teismas klaidingai patvirtino ginčijamo sprendimo 228 konstatuojamosios dalies paskutinį teiginį, kad įprastų rinkos sąlygų principas yra „bendr[as] lygių galimybių princip[as] mokesčių srityje, kuriam taikoma SESV 107 straipsnio 1 dalis“, nurodydamas, jog ši formuluotė negali būti atsieta nuo jos konteksto, todėl negali būti aiškinama taip, kad įprastų rinkos sąlygų principas kildinamas iš šios pirminės teisės nuostatos. Iš tikrųjų pagal suformuotą jurisprudenciją Bendrasis Teismas negali nei performuluoti ginčijamo sprendimo, nei papildyti jo motyvų. Antrasis Airijos prieštaravimas susijęs su tuo pačiu ginčijamo sprendimo teiginiu, Bendrojo Teismo patvirtintu skundžiamo sprendimo 141 punkte. Airija mano, kad nėra jokio bendrojo Sąjungos teisės principo, pagal kurį reikalaujama vienodai vertinti mokesčių mokėtojus. Šiuo klausimu ji pažymi, kad įmonių apmokestinimo srityje Sąjungos teisėje ir nacionalinėse teisės sistemose integruotos bendrovės ir savarankiškos bendrovės dažnai atskiriamos.

84. Dėl Airijos pirmojo prieštaravimo pirmiausia reikia pažymėti, kad dėl netinkamai suformuotų tam tikrų Komisijos pateiktų argumentų dalių itin sunku aiškinti ginčijamo sprendimo 7.2.2.1 skirsnį, visų pirma jo 228 konstatuojamąją dalį. Šiomis aplinkybėmis dar labiau apmaudu dėl to, kad Bendrasis Teismas nusprendė patvirtinti šios konstatuojamosios dalies paskutinį sakinį, bendrai nurodydamas „kontekstą“, kuriame tokia formuluotė pavartota, tačiau nepateikdamas išsamesnio paaiškinimo.

85. Taigi reikia pareikšti nuomonę dėl to, ar taip Bendrasis Teismas peržengė savo teisminės kontrolės ribas.

86. Apeliaciniame skunde Airija primena, kad iš suformuotos jurisprudencijos matyti, jog Bendrasis Teismas negali ginčijamo akto rengėjo motyvų *pakeisti savaisiais* ir *savo motyvais užpildyti* šio akto *motyvavimo spragos* taip, kad jo nagrinėjimas nebūtų susijęs su šiame akte esančiu vertinimu⁵⁶. Reikia pridurti, kad iš suformuotos jurisprudencijos taip pat matyti, kad minėto akto *aiškinimas* tikrai patenka į Bendrojo Teismo atliekamos kontrolės sritį⁵⁷.

87. Ar Bendrasis Teismas perrašė arba papildė ginčijamo sprendimo motyvus, ar tik pasinaudojo teisėta diskrecija jį aiškinti?

88. Nemanau, kad į šį klausimą galima atsakyti neatlikus išsamios analizės siekiant nustatyti, kaip teisingai aiškinti ginčijamo sprendimo 228 konstatuojamąją dalį. Tik atlikus tokią analizę bus galima suprasti, ką Bendrasis Teismas vertino skundžiamo sprendimo 161 punkte, ir bus galima pateikti nuomonę dėl Airijos pateiktų prieštaravimų.

89. Šioje konstatuojamojoje dalyje nurodyta, kad: „[š]iuo įprastų rinkos sąlygų principu Komisija neišvengiamai vadovaujasi vertindama mokesčių priemones, taikomas grupės bendrovėms pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį“. Reikia pripažinti, kad šis sakinyss gali leisti manyti, kad pagal ginčijamą sprendimą įprastų rinkos sąlygų principas kildinamas iš nurodytos Sutarties nuostatos. Vis dėlto man atrodo, kad minėtą sakinį taip pat galima suprasti plačiau, atsižvelgiant į kitą teiginį, kad šis principas taikomas nepriklausomai nuo to, ar jis prieš tai buvo integruotas į atitinkamos valstybės narės teisę („neatsižvelgdama į tai, ar valstybė narė įtraukė šį principą į savo nacionalinę teisinę sistemą“). Kitaip tariant, nors Komisija nurodo, kad įprastų rinkos sąlygų principu ji

⁵⁶ Žr. 2013 m. sausio 24 d. Sprendimą *Frucona Košice / Komisija* (C-73/11 P, EU:C:2013:32, 87–90 punktai).

⁵⁷ Žr. 2020 m. kovo 26 d. Sprendimą *Larko / Komisija* (C-244/18 P, EU:C:2020:238, 104 ir 105 punktai).

vadovaujasi atlikdama šį vertinimą net ir be tokio integravimo į nacionalinę teisę, tai vis dėlto nereiškia, kad įprastų rinkos sąlygų principo taikymui tokiame kontekste nekeliama kitos sąlygos, kaip antai sąlyga, kad pagal „įprastą“ apmokestinimo tvarką siekiama vienodai apmokestinti integruotas bendroves ir savarankiškas bendroves.

90. Be to, nagrinėjamos 228 konstatuojamosios dalies minėtame sakinyje, kurio kontrolę Teisingumo Teismas vykdo skundžiamo sprendimo 161 punkte, nurodyta, kad įprastų rinkos sąlygų principas yra „bendr[as] lygių galimybių princip[as] mokesčių srityje, kuriam taikoma SESV 107 straipsnio 1 dalis“⁵⁸, o ne tai, kad jis „kildinamas“ iš šios Sutarties nuostatos ar su ja „siejamas“.

91. Dėl ginčijamo sprendimo struktūros pirmiausia reikia pažymėti, kad jo 224, 226, 227 ir 228 konstatuojamosiose dalyse, kuriose nurodytas įprastų rinkos sąlygų principo pagrindas ir jo taikymo sritis, kalbama apie tai, kad remiantis šiuo principu galima identifikuoti palankias apmokestinimo sąlygas, integruotoms bendrovėms nustatytas *pagal bendrą pelno apmokestinimo sistemą* – ši pastaba būtų visiškai nereikšminga, jeigu Komisija būtų maniusi, kad minėtas principas kildinamas iš SESV 107 straipsnio 1 dalies.

92. Be to, pritariu Komisijos atsiliepime į apeliacinį skundą pateiktai jos nuomonei, kad ginčijamo sprendimo 7.2.2.1 skirsnis („Atrankusis pranašumas, atsirandantis nukrypstant nuo įprastų rinkos sąlygų principo“), kuriame yra 228 konstatuojamoji dalis, turi būti aiškinamas atsižvelgiant į jo 7.2.1 skirsnį („Bazinės sistemos nustatymas“).

93. Iš tikrųjų 7.2.2.1 skirsnis yra 7.2.2 skirsnio („Atrankusis pranašumas, atsirandantis nukrypstant nuo bendros Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos“), kuriame Komisija siekė įrodyti, kad Liuksemburgo mokesčių administratorius, patvirtindamas susitarimą dėl sandorių kainodaros, kuris lėmė mažesnę apmokestinimą, nei taikant įprastų rinkos sąlygų principą, suteikė pranašumą FFT ir taip nukrypo nuo nacionalinių pelno apmokestinimo taisyklių, įžanginė dalis. Būtent 7.2.1 skirsnyje Komisija nurodė, kad Liuksemburgo bendra pelno apmokestinimo sistema yra referencinis pagrindas, kuriuo remiantis turi būti nagrinėjama, ar suteiktas atrankusis pranašumas, ir taip pat konstatavo, kad integruotų bendrovių ir savarankiškų bendrovių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į minėtą sistemą siekiamą tikslą, yra panaši. Atsižvelgiant į šią išvadą, 7.2.2.1 skirsnyje paaiškinama, kad ginčijamame sprendime Komisijos nurodytas atskaitos kriterijus nustatant, ar išankstiniu sprendimu dėl sandorių kainodaros suteikiamas atrankusis pranašumas, yra savarankiškų bendrovių mokesstinis vertinimas pagal Liuksemburgo bendrą pelno apmokestinimo sistemą.

94. Taigi „kontekstas“, kuriuo remtasi skundžiamo sprendimo 161 punkte, yra būtent toks, kad šia nacionaline apmokestinimo sistema, kuri yra referencinis pagrindas nagrinėjant, ar suteiktas atrankusis pranašumas, siekiama vienodai apmokestinti integruotas bendroves ir savarankiškas bendroves. Taigi galima teigti, kad ginčijamame sprendime nurodytas įprastų rinkos sąlygų principas kildinamas iš nacionalinės teisės, o ne iš pačios SESV 107 straipsnio 1 dalies.

95. Darytina išvada, kad Bendrasis Teismas nei performulavo ginčijamo sprendimo motyvų, nei juos papildė, o tik aiškino juos, neperžengdamas savo teisminės kontrolės ribų. Todėl, mano nuomone, Airijos pirmąjį prieštaravimą reikia atmesti⁵⁹.

⁵⁸ Išskirta mano.

⁵⁹ Šiame etape reikia aiškiai pažymėti, kad siūlomas atsakymas tiksliai atitinka formalų prieštaravimą, susijusį su ginčijamo sprendimo motyvavimu, o ne galimą teisės klaidą, Bendrojo Teismo padarytą jam nagrinėjant Komisijos vertinimą dėl esmės. Pastarasis aspektas susijęs su penktuoju kaltinimu, kuris bus išnagrinėtas toliau šioje išvadoje.

96. Jeigu Teisingumo Teismas nepritarų mano pasiūlymui, reikia pateikti paskutinę pastabą. Iš tikrųjų, jeigu Teisingumo Teismas nuspręstų, kad, priešingai nei Bendrasis Teismas konstatavo skundžiamame sprendime, ginčijamo sprendimo motyvai turėtų būti aiškinami taip, kad įprastų rinkos sąlygų principas kildinamas iš SESV 107 straipsnio 1 dalies, telieka išsiaiškinti, ar iš šios Sutarties nuostatos iš tikrųjų gali būti kildinamas vienodo požiūrio į mokesčių mokėtojus principas.

97. Kaip apeliaciniame skunde tvirtina Airija, Teisingumo Teismas jau pripažino, kad, išskyrus Sutartyje *aiškiai* nurodytus atvejus (pilietybė, lytis, amžius ir kt.), joje nėra įtvirtinto bendrojo nediskriminavimo principo⁶⁰. Akivaizdu, kad SESV 107 straipsnio 1 dalyje, kurioje įtvirtintas bendras draudimas teikti valstybės pagalbą, tikrai nenurodytas bendrasis principas, pagal kurį reikalaujama užtikrinti vienodą požiūrį į mokesčių mokėtojus. Taigi ginčijant nacionalinės teisės aktų nuostatas tokiu principu galima remtis tik jeigu Sąjungos teisės aktų leidėjas jį prieš tai įtvirtino akte, iš kurio matyti aiškiai nustatytas turinys⁶¹, o vienodo požiūrio į integruotas ir savarankiškas įmones atveju, mano nuomone, taip nėra.

98. Antrasis Airijos pateiktas prieštaravimas grindžiamas prielaida, kad skundžiamo sprendimo 141 punkte nurodyta, jog įprastų rinkos sąlygų principas *kildinamas iš SESV 107 straipsnio 1 dalies*. Atsižvelgdamas į tai, kad šiame punkte vis dėlto nurodyta, kad įprastų rinkos sąlygų principas taikomas tada, kai pagal *nacionalinę teisę* siekiama vienodu pelno mokesčiu apmokestinėti integruotas bendroves ir savarankiškas bendroves, manau, kad šį prieštaravimą taip pat reikia atmesti.

99. Dabar reikia išnagrinėti penktąjį Airijos pateiktą prieštaravimą. Ji tvirtina, kad siekiant patikrinti, ar suteiktas pranašumas tokioje situacijoje, kaip nagrinėjama šioje byloje, įprastų rinkos sąlygų principas gali būti taikomas tik jeigu šis principas yra inkorporuotas į nacionalinę apmokestinimo sistemą, kuri yra „įprasta“ apmokestinimo tvarka, ir tai reiškia, kad reikia atsižvelgti į atitinkamoje valstybėje konkrečiai taikomas taisykles, o ne šiai sistemai nepriklausančias taisykles. Bendrasis Teismas tariamai neįvykdė šio reikalavimo, kai skundžiamo sprendimo 141 ir 145 punktuose patvirtino Komisijos sprendimą taikyti minėtą principą remiantis preziumuojamu Liuksemburgo mokesčių teisės tikslu.

100. Iškart reikia apibrėžti diskusijos ribas. Šalių nuomonė sutampa dėl dviejų esminių išvadų, kylančių iš skundžiamame sprendime pateiktų Bendrojo Teismo motyvų. Pirma, *a priori* nėra kliūčių įprastų rinkos sąlygų principą taikyti kaip „priemonę“, siekiant išnagrinėti, ar integruotai įmonei suteiktas pranašumas. Antra, ar šis principas taikomas, priklauso nuo to, ar jis priskirtinas įprastos apmokestinimo tvarkos, taikomos tokiai įmonei nesant nagrinėjamo išankstinio sprendimo, visumai. Šalys nesutaria tik dėl to, kaip Bendrasis Teismas atsakė į šį klausimą.

101. Taigi reikia pateikti nuomonę šiuo klausimu, todėl būtina atsižvelgti į kriterijus, taikomus nustatant tokią „įprastą“ apmokestinimo tvarką.

102. Kaip matyti iš ankstesnių mano paaiškinimų, sąvokos „įprastas“ apmokestinimas, taikomos vertinant, ar suteiktas ekonominis pranašumas, esminis prilyginimas „referencinio pagrindo“ sąvokai, taikomai analizuojant atrankų pobūdį, lemia, kad reikia manyti, jog jurisprudencijoje

⁶⁰ 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimas FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, 33 punktas).

⁶¹ Žr., be kita ko, 2009 m. spalio 15 d. Sprendimą *Audiolux ir kt.* (C-101/08, EU:C:2009:626, 34 punktas) ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimą *NCC Construction Danmark* (C-174/08, EU:C:2009:669, 42 punktas).

nustatyti kriterijai, taikomi siekiant nustatyti pastarosios sąvokos turinį, gali būti pritaikyti pirmajai sąvokai. Šie kriterijai susiję su teisės aktų visumos, kuri yra „įprasta“ apmokestinimo tvarka, objektyvumu, išsamumu ir konkretumu.

103. Atsižvelgdamas į šio prieštaravimo dalyką, manau, kad itin svarbus yra kriterijus, susijęs su „įprasto“ apmokestinimo *konkretumu*.

104. Šiuo klausimu reikia konstatuoti, pirma, kad remiantis skundžiamo sprendimo 139 punkto aiškinimu, jį siejant su 141 punkto pradžioje pateikta nuoroda, matyti, kad Bendrasis Teismas netiesiogiai pritarė teiginiui, kad „įprasta“ apmokestinimo tvarka turi apimti tik nacionalinės teisės normas.

105. Taip pat iš šio sprendimo 141 ir 145 punktų matyti, kad, Bendrojo Teismo nuomone, Liuksemburgo mokesčių kodekso *tikslo* vienodu pelno mokesčiu apmokestinti integruotas įmones ir savarankiškas įmones pakanka pagrįsti išvadą, kad įprastų rinkos sąlygų principas yra „įprastos“ apmokestinimo tvarkos dalis. Skundžiamo sprendimo 141 punkte Bendrasis Teismas iš tikrųjų rėmėsi aplinkybe, kad „jeigu nacionalinėje mokesčių teisėje <...> neišskiriamos integruotos įmonės ir savarankiškos įmonės, pagal tą nacionalinę teisę tokios integruotos įmonės ekonominės veiklos pelnas *apmokestinamas* taip, lyg jis būtų gautas iš rinkos kaina sudarytų sandorių“⁶². Skundžiamo sprendimo 145 punkte Bendrasis Teismas tvirtino, kad Liuksemburgo mokesčių kodeksu „*siekiama*, kad integruotos įmonės ir savarankiškos įmonės Liuksemburge būtų vienodai apmokestintos“, ir kad pagal šį kodeksą „integruotos įmonės iš ekonominės veiklos gautą mokestinį pelną *siekiama* apmokestinti taip, tarytum jis būtų gautas iš rinkos kaina sudarytų sandorių“⁶³. Vis dėlto jo išvadai pagrįsti nenurodyta jokios konkrečios Liuksemburgo teisės nuostatos.

106. Kaip nurodžiau ankstesniuose šios išvados punktuose ir remiantis naujausia Teisingumo Teismo jurisprudencija, „įprastos“ apmokestinimo tvarkos konkretumas reiškia, kad ji kildinama iš *pozityviosios* teisės normų. Siekiant išvengti bet kokio kišimosi į išimtinę valstybių narių kompetenciją tiesioginių mokesčių srityje, pranašumo buvimas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnį, gali būti patikrintas tik atsižvelgiant į nacionalinės teisės aktų leidėjo nustatytus teisės aktus *faktiškai* naudojantis šia kompetencija. Tik jis gali užtikrinti, kad įprastų rinkos sąlygų principas būtų viena iš visų taisyklių ir principų, taikomų tokios integruotos įmonės, kaip FFT, mokestinei situacijai, nesant nagrinėjamo išankstinio sprendimo.

107. Šiomis aplinkybėmis pritariu Airijos nuomonei, kad Komisijos pozicija ginčijamame sprendime, Bendrojo Teismo patvirtinta skundžiamame sprendime, galiausiai reiškia, kad į nacionalinę apmokestinimo sistemą, kuri yra „įprasta“ apmokestinimo tvarka, įterpiama taisyklė, t. y. įprastų rinkos sąlygų principas, kuri nepriklauso šiai sistemai. Iš tikrųjų dėl ankstesniame šios išvados punkte nurodytų priežasčių rėmimasis tariamu nacionalinės teisės aktų leidėjo siekiamu tikslu negali pagrįsti to, kad šis principas yra minėtos sistemos dalis.

108. Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad Airija taip pat teigia, jog Bendrasis Teismas paprasčiausiai neatsižvelgė į Mokesčių kodekso 164 straipsnio 3 dalį, kuria nacionalinės teisės aktų leidėjas inkorporavo įprastų rinkos sąlygų principą į Liuksemburgo mokesčių teisę. Jos nuomone, „įprastas“ apmokestinimas turėjo būti nustatytas remiantis vien šia nuostata.

⁶² Išskirta mano.

⁶³ Išskirta mano.

109. Nemanau, kad Bendrasis Teismas neatsižvelgė į šį straipsnį. Iš tikrųjų iš skundžiamo sprendimo 13 punkto matyti, jog Bendrasis Teismas tikrai atsižvelgė į ginčijamo sprendimo konstatuojamąsias dalis, kuriose Komisija nurodė, kad nagrinėjamas išankstinis sprendimas buvo priimtas remiantis Mokesčių kodekso 164 straipsnio 3 dalimi (ir Aplinkraščiu Nr. 164/2) ir kad šioje nuostatoje Liuksemburgo mokesčių teisėje įtvirtinamas įprastų rinkos sąlygų principas. Vis dėlto jis nusprendė, kad Komisija pagrįstai konstatavo, jog referencinis pagrindas, kuris yra „įprasta“ apmokestinimo tvarka, turėjo būti nustatytas plačiau, nei remiantis vien šiuo straipsniu. Reikia pabrėžti, kad būtent šiame vertinime padaryta teisės klaida.

110. Reikia atkreipti dėmesį į tai, kad jeigu įprastų rinkos sąlygų principas būtų inkorporuotas į nacionalinę teisę, sumažėtų nacionalinių mokesčių institucijų, kurių išankstinius sprendimus Komisija galėtų tikrinti valstybės pagalbos aspektu, ir EBPO gairės *de facto* taptų privalomos, taip apribojant Komisijos diskreciją nagrinėjant šiuos sprendimus. Vis dėlto tai yra vienintelis argumentas, kurį, mano nuomone, Bendrasis Teismas gali laikyti teisiškai teisingu, nes jis atitinka išimtinę valstybių narių kompetenciją tiesioginių mokesčių srityje.

111. Kita vertus, Komisijos pagrindiniuose teisiniuose argumentuose, kuriuos Bendrasis Teismas patvirtino skundžiamame sprendime, referencinis pagrindas, kuris yra „įprasta“ apmokestinimo tvarka, nustatomas remiantis įprastų rinkos sąlygų principo versija, grindžiama tokiu nekodifikuotu aspektu, kaip (tariamasis) Liuksemburgo mokesčių teisės tikslas. Ar tai nėra nepagrįstas kišimasis į valstybių narių autonomiją mokesčių srityje, kurį Teisingumo Teismas iki šiol visada kruopščiai kritikavo? Manau, kad yra⁶⁴.

112. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, esu įsitikinęs, kad Airijos nurodytas penktasis prieštaravimas turi būti pripažintas pagrįstu.

113. Pateikdama šeštąjį prieštaravimą Airija kritikuoja skundžiamo sprendimo 142 punktą ir teigia, kad Sprendimas *Forum 187* nepatvirtina išvados, jog pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį reikalaujama, kad valstybės narės laikytųsi atskiros pareigos taikyti įprastų rinkos sąlygų principą, nepriklausomai nuo to, ar šis principas buvo inkorporuotas į nacionalinę teisę. Ji, be kita ko, teigia, kad byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Forum 187*, nukrypimas nuo įprastų rinkos sąlygų principo pripažintas reikšmingu, nes šis principas buvo inkorporuotas į nagrinėtą nacionalinę teisę, t. y. Belgijos teisę.

114. Taigi reikia išnagrinėti, ar skundžiamo sprendimo 142 punkte pateiktas Sprendimo *Forum 187* aiškinimas yra teisingas.

115. Šioje byloje Teisingumo Teismo buvo prašoma išnagrinėti sprendimą, kuriame Komisija konstatavo, kad Belgijoje galiojanti patvirtintų koordinavimo centrų apmokestinimo sistema buvo su bendrąja rinka nesuderinama valstybės pagalba⁶⁵. Vienas iš kelių ekonominių pranašumų, kurie buvo suteikti šiems koordinavimo centrams pagal šią 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 %. Taip nustatytas pelnas buvo apmokestinamas įprastu pelno mokesčiu.

⁶⁴ Šiuo klausimu žr. R. Mason „Identifying Illegal Subsidies“, *American University Law Review*, 69 t., Nr. 2, 3 straipsnis, p. 530 ir 531.

⁶⁵ 2003 m. vasario 17 d. Komisijos sprendimas 2003/755/EB dėl Belgijos įgyvendintos pagalbos schemos Belgijoje įkurtiems koordinavimo centrams (OL L 282, 2003, p. 25).

116. Siekdamas patikrinti, ar pagal minėtą apmokestinimo sistemą koordinavimo centrams buvo suteiktas pranašumas, skundžiamo sprendimo 142 punkte Bendrojo Teismo nurodytoje ištraukoje Teisingumo Teismas nusprendė, kad reikia palyginti šią apmokestinimo sistemą su bendrąja apmokestinimo tvarka, pagal kurią visų laisvos konkurencijos sąlygomis veiklą vykdančių įmonių apmokestinamosios pajamos yra lygios jų pajamų ir išlaidų skirtumui⁶⁶. 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“⁶⁷.

117. Komisijos nuomone, nekyla jokių abejonių, kad taip 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.

118. Dėl minėto principo taikymo teisinio pagrindo Komisija pritaria Airijai 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 savarankiškomis 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.

119. Komisija mano, kad Sprendimas *Forum 187*, be to, lygiagrečiai patvirtina, kad įprastų rinkos sąlygų principo taikymas nėra siejamas su jo inkorporavimu į nacionalinę teisę. Iš tikrųjų Komisija pažymi, kad šiame sprendime Teisingumo Teismas nenagrinėjo klausimo, ar koordinavimo centrams suteiktas pranašumas, remdamasis ne įprastų rinkos sąlygų principu, kodifikuotu Belgijos mokesčių teisėje.

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

121. Niekur šiame sprendime nenurodyta, kad valstybės narės privalo taikyti įprastų rinkos sąlygų principą, kai šis principas nėra kodifikuotas nacionalinėje teisėje. Manau, kad tai nekeltų nuostabos, nes tai nėra teisinis klausimas, kurį aiškina Teisingumo Teismas.

122. Tai aiškiai matyti iš minėtame sprendime pateiktų Teisingumo Teismo argumentų struktūros. Visų 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, požymius⁶⁸. Vėliau, 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.

⁶⁶ Sprendimo *Forum 187* 95 punktas.

⁶⁷ Sprendimo *Forum 187* 96 punktas.

⁶⁸ *Moniteur belge*, 1983 m. sausio 13 d.

123. 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 kainas⁶⁹. Be to, iš Komisijos sprendimo matyti, kad Belgijos administracija, nustatydamą šią kainodarą, turėjo remtis EBPO ataskaitomis⁷⁰.

124. Manau, kad, priešingai, nei Komisija teigia atsiliepime į apeliacinį skundą, tai, kad Sprendime *Forum 187* neminimas įprastų rinkos sąlygų principas – net jeigu galėtų būti laikoma, kad 1992 m. Belgijos pajamų mokesčio kodekso 26 straipsnis apima šį principą, – nereikia, kad klausimas, ar minėtas principas yra inkorporuotas į nacionalinę teisę, šiame sprendime yra nereikšmingas.

125. Iš tikrųjų atrodo, kad nagrinėjamame sprendime Teisingumo Teismas išsprendžia skirtingą teisinį klausimą, o įprastų rinkos sąlygų principo inkorporavimas į nacionalinę teisę yra tiesiog logiška jo prielaida. Valstybė narė, nusprendusi į savo nacionalinę teisę inkorporuoti EBPO nustatytam „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, jeigu į šį metodą įtraukiamos nuostatos, lemiančios mažesnę mokesčių naštą nei ta, kuri šioms bendrovėms įprastai tektų pagal minėtą tvarką.

126. Apibendrinamas darau išvadą, kad, priešingai, nei skundžiamo sprendimo 142 punkte nusprendė Bendrasis Teismas, Sprendime *Forum 187* nepatvirtinta nuomonė, kad įprastų rinkos sąlygų principas taikomas tada, kai nacionaline mokesčių teise siekiama vienodai apmokestinti integruotas bendroves ir savarankiškas bendroves, neatsižvelgiant į tai, ar šis principas buvo inkorporuotas į šią teisę.

127. Taigi, mano nuomone, Airijos šeštąjį prieštaravimą reikia pripažinti pagrįstu.

128. Pateikdama septintąjį prieštaravimą Airija teigia, kad įprastų rinkos sąlygų principas nėra kildinamas iš EBPO dokumentų ir kad rinkos ekonomikos sąlygomis veikiančio privataus ūkio subjekto principas, kuriuo buvo grįsta jos nuomonė šioje srityje, nėra tinkamas teisinis pagrindas. Šiuo klausimu ji pažymi, kad Komisija šiuo principu rėmėsi sprendimuose pradėti procedūrą dėl *Apple*, *Fiat* ir *Starbucks* naudai priimtų išankstinių sprendimų ir kad per Bendrojo Teismo posėdį šioje byloje ši institucija patvirtino, kad jau nebegrindžia savo įprastų rinkos sąlygų principo teorijos rinkos ekonomikos sąlygomis veikiančio privataus ūkio subjekto principu.

129. Dėl šio prieštaravimo tik konstatuoju, kad juo, regis, bendrai kritikuojama bendra Komisijos pozicija dėl įprastų rinkos sąlygų principo pagrindo, neanalizuojant šios pozicijos patvirtinimo skundžiamame sprendime priežasčių. Šiomis aplinkybėmis siūlau Teisingumo Teismui jį pripažinti nepriimtiniu.

⁶⁹ Generalinio advokato P. Léger išvada sujungtose bylose *Belgija ir Forum 187 / Komisija* (C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:89).

⁷⁰ Sprendimo 2003/755/EB 95 konstatuojamoji dalis. Šiuo klausimu Komisija pateikia nuorodą į 1992 m. Belgijos pelno mokesčio kodekso komentarą Nr. 26/48.

130. Dėl Airijos nurodytų trečiojo ir ketvirtojo prieštaravimų reikia priminti atitinkamą skundžiamo sprendimo dalį. Jo 152 punkte Bendrasis Teismas pažymėjo, kad per teismo posėdį Komisija teigė, kad įprastų rinkos sąlygų principas siejamas su nacionalinėje teisėje nustatyta įprasta apmokestinimo tvarka kaip „atskiro juridinio subjekto“ požiūrio, pagal kurį nacionalinė teisė taikoma teisės subjektams, o ne ekonominiams subjektams, pasekme. 153 punkte Bendrasis Teismas nagrinėjo Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir FFT prieštaravimus, kad Komisija taip per teismo posėdį pakeitė nuomonę dėl įprastų rinkos sąlygų principo, kurią buvo nurodžiusi ginčijamame sprendime. Nors Bendrasis Teismas pripažino, kad įprastų rinkos sąlygų principo teisinio pagrindo pakeitimas ginčijamame sprendime nebuvo teisėtas, jis konstatavo, kad bet kuriuo atveju tai nepaneigia jo ankstesnės išvados, kad įprastų rinkos sąlygų principas yra priemonė, naudojama atliekant analizę pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

131. Šiuo klausimu Airija teigia, pirma, kad teismo posėdyje Komisija negalėjo pagrįstai remtis nauju argumentu, priešingu atveju būtų pažeista teisė į gynybą. Iš tikrųjų atskiro juridinio subjekto požiūris ginčijamame sprendime nebuvo nurodytas kaip šio principo teisinis pagrindas.

132. Antra, Airija tvirtina, kad net jeigu ginčijamame sprendime Komisija būtų nurodžiusi, jog atskiro juridinio subjekto požiūris buvo įprastų rinkos sąlygų principo teisinis pagrindas, ji būtų padariusi teisės klaidą. Iš tikrųjų būtų klaidinga tvirtinti, kad šis principas yra neišvengiama atskiro subjekto požiūrio pasekmė, nes minėtu požiūriu taip pat yra grindžiami kiti apmokestinimo modeliai, kaip antai paskirstymo pagal iš anksto nustatytą formulę modelis, numatytas pasiūlyme dėl direktyvos dėl bendros pelno mokesčio bazės.

133. Šiuo klausimu jau dabar reikia pažymėti, kad, mano nuomone, Teisingumo Teismas neturėtų veltis į beprasmes diskusijas, nes Bendrasis Teismas savo sprendimo negrindė Airijos nurodytuose prieštaravimuose kritikuojamais aspektais. Iš tikrųjų tokia diskusija būtų visiškai teorinė arba, tiksliau tariant, neturėtų jokios įtakos jo nagrinėjamos bylos baigčiai.

134. Iš tikrųjų reikia pažymėti, kad skundžiamo sprendimo 153 punkte Bendrasis Teismas neišsakė nuomonės dėl klausimo, ar paaiškinimais dėl atskiro juridinio subjekto požiūrio įgyvendinimo nacionalinėje apmokestinimo sistemoje ir įprastų rinkos sąlygų principo tarpusavio santykio, kuriuos ji pateikė per teismo posėdį, Komisija pakeitė savo pirminę poziciją, nurodytą ginčijamame sprendime. Veikiau priešingai, Bendrasis Teismas iš esmės tik nusprendė, kad net jeigu Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir FFT pateikti prieštaravimai būtų buvę pripažinti pagrįstais, tai neturėtų jokios įtakos jo išvadai dėl įprastų rinkos sąlygų principo taikymo teisinio pagrindo⁷¹. Taigi šie prieštaravimai grindžiami klaidingu skundžiamo sprendimo aiškinimu.

135. Manau, kad Airijos trečiąjį ir ketvirtąjį prieštaravimus reikia atmesti kaip nereikšmingus.

iv) Dėl įprastų rinkos sąlygų principo taikymo srities ir teisinio saugumo principo

136. Pateikdama aštuntąjį prieštaravimą Airija teigia, kad itin sunku apibrėžti įprastų rinkos sąlygų principo, kurį Komisija taikė ginčijamame sprendime ir kurį skundžiamame sprendime patvirtino Bendrasis Teismas, turinį. Šiuo klausimu ji pabrėžia, kad nors vienintelė tiksli įprastų rinkos sąlygų principo apibrėžtis yra nurodyta EBPO parengtuose dokumentuose, ginčijamo

⁷¹ Nors reikia pripažinti, kad skundžiamo sprendimo 153 punkte Bendrasis Teismas, atrodo, nemini šio teisinio pagrindo, kai savo išvadą šiuo klausimu tik apibendrina nurodydamas, kad „įprastų rinkos sąlygų principas taikomas nagrinėjant priemonę pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį“, taip pat reikia pripažinti, kad tokia užuomina kildinama iš visumos Bendrojo Teismo motyvų, kad įprastų rinkos sąlygų principo, kaip priemonės atliekant šią analizę, taikymo teisėtumas priklauso nuo to, ar *nacionaline teise* siekiama integruotos įmonės ekonominės veiklos pilną apmokestinimą, lyg jis būtų gautas iš rinkos kaina sudarytų sandorių.

sprendimo 229 konstatuojamojoje dalyje ir skundžiamo sprendimo 147 punkte nurodyta, jog EBPO pateiktas įprastų rinkos sąlygų principas skiriasi nuo Komisijos nurodyto įprastų rinkos sąlygų principo. Be to, iš skundžiamo sprendimo 149 punkto matyti, kad Komisija neprivalo atsižvelgti į tai, kaip įprastų rinkos sąlygų principas yra apibrėžtas nacionalinėje teisėje, todėl šiuo atveju ji neatsižvelgė į tai, kad šį principą Liuksemburgo Didžioji Hercogystė buvo inkorporavusi į nacionalinę teisę. Galiausiai Airija teigia, kad nėra vadovo ar gairių, kuriose būtų apibrėžtas įprastų rinkos sąlygų principo turinys, Komisijos aprašytas ginčijamame sprendime. Tai, kad šio principo turinys nėra nustatytas, yra problema teisinio saugumo principo požiūriu, nes mokesčių mokėtojai ar nacionaliniam mokesčių administratoriui neįmanoma žinoti faktiškai taikomų taisyklių.

137. Komisija, be kita ko, atsiliepime į apeliacinį skundą, atsikerta, kad šio principo turinys yra labai aiškus. Iš tikrųjų, remiantis juo, sandoriai tarp susijusių ekonominės veiklos vykdytojų mokesčių tikslais turi būti vertinami taip, lyg jie buvo sudaryti įprastomis rinkos sąlygomis tarp nesusijusių ekonominės veiklos vykdytojų.

138. Reikia priminti, kad pagal teisinio saugumo principą, kuris yra bendrasis Sąjungos teisės principas, todėl taikomas Sąjungos institucijų, organų ir įstaigų aktams, reikalaujama, remiantis suformuota jurisprudencija, kad teisės normos būtų aiškios ir tikslios, o jų taikymas nuspėjamas⁷². 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 veiksmų⁷³. Šis imperatyvas taikomas itin griežtai, kai aktas gali turėti finansinių pasekmių⁷⁴.

139. 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 taikymą⁷⁵.

140. 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 vykstant⁷⁶.

141. Nagrinėjamu atveju teisinio saugumo principu remtasi kritikuojant įprastų rinkos sąlygų principo taikymą nagrinėjant sąlygą dėl pranašumo, *nes pastarojo turinį esą sunktu apibrėžti*. Kitaip tariant, siekiama užginčyti Komisijos vertinimo, susijusio su *valstybės priemonės pripažinimu valstybės pagalboms*, pagrįstumą. Tačiau manau, kad 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.

⁷² 2019 m. rugsėjo 11 d. Sprendimas *Călin* (C-676/17, EU:C:2019:700, 50 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

⁷³ 2011 m. kovo 29 d. Sprendimas *ThyssenKrupp Nirosta / Komisija* (C-352/09 P, EU:C:2011:191, 81 punktas).

⁷⁴ 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).

⁷⁵ Žr. J.-P. Puissechet ir H. Legal „Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes“, *Cahiers du Conseil constitutionnel*, 2001, Nr. 11.

⁷⁶ Žr., pavyzdžiui, 2011 m. gruodžio 8 d. Sprendimą *France Télécom / Komisija* (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 99–108 punktai).

142. Jei taip būtų, nagrinėjant sąlygą dėl pranašumo nebūtų buvę galima vadovautis rinkos ekonomikos sąlygomis veikiančio investuotojo principu, nes pirmaisiais jo taikymo priimant sprendimus atvejais XX a. devintojo dešimtmečio pradžioje šio principo turinys tikrai nebuvo aiškus. Kai 1986 m. Teisingumo Teismas patvirtino rinkos ekonomikos sąlygomis veikiančio privataus investuotojo principą, pagal jį iš tikrųjų tiesiog reikėjo įvertinti, „ar panašiomis aplinkybėmis privatus akcininkas, atsižvelgęs į rentabilumo perspektyvas ir atmetęs bet kokius socialinio pobūdžio arba regioninės ar sektorinės politikos motyvus, būtų suteikęs tokį patį finansavimą“⁷⁷. Jo taikymo tvarka buvo nustatyta tik ilgainiui Komisijos priimamuose sprendimuose ir jai vykdant kvaziteisėkūros veiklą, taip pat Teisingumo Teismo jurisprudencijoje⁷⁸.

143. Be to, įprastų rinkos sąlygų principo turinį Komisija iš esmės apibrėžė taip: tarp integruotų įmonių sudaryti sandoriai mokesčių tikslais turi būti vertinami taip, lyg jie buvo sudaryti tarp savarankiškų įmonių. Nagrinėjamu atveju jis buvo taikytas laikantis EBPO gairių. Taikymo sąlygos bus nustatytos bendromis ankstesnio punkto gale minėtomis reglamentavimo ir jurisprudencijos priemonėmis.

144. Manau, kad teisinio saugumo principu negalima remtis kritikuojant Bendrąjį Teismą dėl to, kad jis pritarė nepakankamai tiksliai Komisijos atliktam atskaitos kriterijaus, kaip antai įprastų rinkos sąlygų principo, turinio apibūdinimui šios institucijos priimtame sprendime.

145. Mano nuomone, darytina išvada, kad Airijos pateiktą aštuntąjį prieštaravimą reikia atmesti kaip nepagrįstą.

3) Išvada dėl pirmojo pagrindo

146. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, visų pirma į savo siūlymus dėl Airijos pateiktų penktojo ir šeštojo prieštaravimų, siūlau Teisingumo Teismui pirmąjį pagrindą pripažinti pagrįstu, nes Bendrasis Teismas, patvirtindamas Komisijos nustatytą referencinį pagrindą analizei dėl pranašumo buvimo, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, atlikti, padarė teisės klaidą. Iš tikrųjų Teisingumo Teismo jurisprudencija, pagal kurią dėl klaidos, padarytos nustatant šį pagrindą, visa atrankiojo pobūdžio analizė tampa klaidinga⁷⁹, manau, pagal analogiją gali būti taikoma pranašumo analizei.

c) Dėl trečiojo pagrindo

1) Šalių argumentai

147. Trečiajame pagrinde Airija teigia, kad Bendrasis Teismas neįvykdė pareigos motyvuoti. Pirma, Bendrasis Teismas nepriėmė sprendimo dėl įprastų sąlygų principo tikslaus teisinio pagrindo, kuris paprasčiausiai apibūdintas kaip „priemonė“ ar „atskaitos kriterijus“. Antra, Airija tvirtina, kad skundžiamame sprendime pateikti argumentai yra priešaringi, nes Bendrasis Teismas nurodė, jog ginčijamame sprendime apibrėžtas įprastų rinkos sąlygų principas yra

⁷⁷ 1986 m. liepos 10 d. Sprendimas *Belgija / Komisija* (234/84, EU:C:1986:302, 14 punktas).

⁷⁸ Žr., be kita ko, Komisijos pranešimo dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos „valstybės pagalbos“ sąvokos 4.2 skirsnį.

⁷⁹ 2018 m. birželio 28 d. Sprendimas *Andres (Heitkamp BauHolding bankrotas) / Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 107 punktas).

„bendrasis vienodo požiūrio principas, taikomas mokesčių srityje“ (skundžiamo sprendimo 150 punktas), o ne „bendrasis vienodo požiūrio principas[,] taikomas <...> mokesčiams“ (skundžiamo sprendimo 161 punktas), tačiau nepaaiškino tokio skirtumo.

148. Komisija mano, kad šis pagrindas grindžiamas klaidingu skundžiamo sprendimo aiškinimu, todėl turi būti atmestas.

2) Vertinimas

149. Pirmiausia reikia priminti suformuotą jurisprudenciją, pagal kurią 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 kontrolę⁸⁰.

150. Dėl prieštaravimo, grindžiamo tuo, kad nenurodyti motyvai dėl įprastų rinkos sąlygų principo teisinio pagrindo, iškart reikia pažymėti, kad bendrai pažymėjusi, jog Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir FFT argumentai, kuriais kritikuojamas šis teisinis pagrindas, yra išnagrinėti skundžiamo sprendimo 126–187 punktuose, Airija, regis, nenurodo netinkamų šio sprendimo punktų. Jeigu ji būtų nurodžiusi tinkamus punktus, manau, kad nebūtų galėjusi kritikuoti Bendrojo Teismo dėl to, kad jis nenustatė aptariamo teisinio pagrindo.

151. Iš tikrųjų, kaip jau nurodžiau šioje išvadoje, šiuo klausimu Bendrasis Teismas pateikė nuomonę skundžiamo sprendimo 141 punkte. Prieš išdėstydamas jo turinį teiginyje, kad kai mokestinė priemonė taikoma integruotai įmonei, Komisija gali palyginti mokesčių našta, kurią lemia šios priemonės taikymas, su mokesčių našta, kurią turėtų panašioje situacijoje savarankiška įmonė, jai pritaikius „įprastą“ nacionalinėje teisėje nustatytą apmokestinimo tvarką, Bendrasis Teismas pažymėjo, kad įprastų rinkos sąlygų principas *kildinamas iš nacionalinės teisės*, ir, be kita ko, kad „jeigu nacionalinėje mokesčių teisėje apmokestinant pelno mokesčiu neišskiriamos integruotos įmonės ir savarankiškos įmonės, pagal tą nacionalinę teisę tokios integruotos įmonės ekonominės veiklos pelnas apmokestinamas taip, lyg jis būtų gautas iš rinkos kaina sudarytų sandorių“. Taigi nustatęs įprastų rinkos sąlygų principo teisinį pagrindą Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 145 punkte iš esmės nusprendė, kad šis principas nagrinētu atveju buvo taikomas, nes Liuksemburgo mokesčių kodeksu buvo siekiama vienodu pelno mokesčiu apmokestinti integruotas bendroves ir savarankiškas bendroves.

152. Nors, kaip matyti iš apeliacinio skundo pirmojo pagrindo penktojo prieštaravimo analizės, šis teisinis pagrindas neatitinka reikšmingos jurisprudencijos atitikties kriterijaus, negalima paneigti, kad jį nustatė Bendrasis Teismas, todėl prieštaravimas, grindžiamas tariamu motyvų šiuo klausimu nepateikimu skundžiamame sprendime, neabejotinai yra nepagrįstas.

153. Tai, kas išdėstyta, kaip pagrįstai pažymi Airija, paaiškina, kodėl skundžiamo sprendimo 151–154 punktuose nenurodyta, koks yra įprastų rinkos sąlygų principo pagrindas. Šio sprendimo 149–154 punktuose Bendrasis Teismas būtent ir siekė įrodyti, kad Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir FFT pateiktais argumentais negali būti paneigta *jau* padaryta išvada, t. y. kad įprastų rinkos sąlygų principas kildinamas iš nacionalinės teisės.

⁸⁰ Žr. 2021 m. balandžio 29 d. Sprendimą *Achemos Grupė ir Achema / Komisija* (C-847/19 P, nepaskelbtas Rink., EU:C:2021:343, 60 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

154. Dėl prieštaravimo, grindžiamo motyvų prieštaravimu, manau, kad jis grindžiamas netinkamu skundžiamo sprendimo 150 ir 161 punktų supratimu. Iš tikrųjų Airija remiasi prielaida, kad, Bendrojo Teismo nuomone, yra skirtumas tarp kvalifikavimo kaip „bendrojo vienodo požiūrio principo, taikomo mokesčių srityje“, kuris, remiantis 150 punktu, priskiriamas įprastų rinkos sąlygų principui, ir kvalifikavimo kaip „bendrojo vienodo požiūrio principo, taikomo mokesčiams“, kuris, remiantis 161 punktu, nepriskiriamas šiam principui. Manau, kad ši prielaida yra klaidinga.

155. 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*⁸¹. Šio sprendimo 161 punkte Bendrasis Teismas atsakė į prieštaravimą, kurį Airija ir FFT grindžia tuo, jog tokia formuluotė negali būti aiškinama kaip patvirtinanti „bendr[oj]o vienodo požiūrio princip[o], taikom[o] mokesčiams *ir siejam[o] su SESV 107 straipsnio 1 dalies taikymu*“⁸², egzistavimą. Taigi Bendrasis Teismas tik atmetė vieną iš galimų ginčijamo sprendimo 228 konstatuojamosios dalies, pakartotos skundžiamo sprendimo 150 punkte, aiškinimų, t. y. aiškinimą, kad įprastų rinkos sąlygų principo teisinis pagrindas yra SESV 107 straipsnio 1 dalis. Tad nematau jokie prieštaravimo tarp skundžiamo sprendimo 150 ir 161 punktų. Todėl, mano nuomone, šį prieštaravimą reikia atmesti.

156. Atsižvelgdamas į šiuos argumentus, siūlau Teisingumo Teismui atmesti trečiąjį pagrindą kaip nepagrįstą.

d) Dėl ketvirtojo pagrindo

1) Šalių argumentai

157. Ketvirtajame pagrinde Airija teigia, kad Bendrasis Teismas nepagrįstai atmetė skundžiamo sprendimo 180–184 punktuose nagrinėtą argumentą, grindžiamą tuo, kad Komisija, taikydama savo įprastų rinkos sąlygų principą, pažeidė teisinio saugumo principą. Bendrasis Teismas, skundžiamo sprendimo 183 punkte nurodęs, kad buvo galima „numatyti“, jog Komisija tikrins, ar sandorių kainų nustatymo metodas lėmė tai, kad buvo nukrypta nuo rinkos sąlygomis nustatytos kainos, kad išnagrinėtų, ar nagrinėjamu išankstiniu sprendimu buvo suteiktas pranašumas, neatsižvelgė į tai, jog Komisijos nustatytas principas yra nauja norma, kurios turinio Liuksemburgo mokesčių administratorius negalėjo žinoti iš anksto. Net jeigu Liuksemburgo mokesčių administratorius būtų galėjęs tikėtis, kad Komisija tikrins, ar integruota bendrovė ir savarankiška bendrovė mokesčių tikslais buvo vertinamos vienodai, jis nebūtų nei galėjęs numatyti, kad Komisija taikys savo įprastų rinkos sąlygų principo versiją, nei žinoti jo turinio.

158. Komisija prieštarauja visiems Airijos argumentams.

2) Vertinimas

159. Visų pirma reikia kruopščiai apibrėžti šio pagrindo ribas. Manau, kad Airija ginčija Bendrojo Teismo atsisakymą pripažinti, jog pranašumo suteikimo analize, atlikta atsižvelgiant į teisinį pagrindą, kuris yra visiškai naujas ir dėl to nacionalinis mokesčių administratorius negalėjo jo

⁸¹ Išskirta mano.

⁸² Išskirta mano.

numatyti, pažeistas teisinio saugumo principas. Iki ginčijamo sprendimo priėmimo Komisija iš tiesų neplėtojo įprastų rinkos sąlygų principo pagrindo ir turinio, be kita ko, skelbiant tokius *soft law* aktus, kaip vadovai ar gairės.

160. Aišku, negalima neigti, kad Komisijos pozicija ginčijamame sprendime yra tam tikra prasme nauja. Iš tikrųjų reikia priminti, kad ankstesniuose Komisijos sprendimuose fiskalinės pagalbos srityje nėra jokių požymių apie tokį įprastų rinkos sąlygų principą, kokį Komisija apibrėžė ginčijamame sprendime ir Bendrasis Teismas patvirtino skundžiamame sprendime. Šiuo klausimu šioje išvadoje jau buvo pateikti paaiškinimai siekiant įrodyti, kad skundžiamame sprendime nepagrįstai patvirtinta, jog ginčijamame sprendime pateiktas aiškinimas, kad Sprendimu *Forum 187* patvirtintas tokio įprastų rinkos sąlygų principo taikymas analizuojant, ar buvo suteiktas pranašumas, yra teisingas.

161. Vis dėlto nemanau, kad dėl to galima konstatuoti teisinio saugumo principo pažeidimą.

162. Šiuo klausimu reikia dar kartą remtis Sprendimo *Forum 187* dalimi, kurioje Teisingumo Teismas pritarė generalinio advokato P. Léger aiškinimui, kad nors nekyla abejonių, jog Komisija, vykdydama valstybės pagalbos tikrinimo funkciją, privalo laikytis teisinio saugumo principo, šis reikalavimas yra neatsiejamas nuo reikalavimo, susijusio su *teisėtumo principo*, taigi, ir SESV 107 ir 108 straipsnių nuostatų, paisymu⁸³. Todėl Teisingumo Teismas iš esmės nusprendė, kad teisinio saugumo principo pažeidimo negalima konstatuoti, kai Komisija keičia savo vertinimą dėl nacionalinės mokesstinės priemonės pripažinimo valstybės pagalba. Manau, kad nekyla jokių abejonių, jog išvada, susijusi su teisinio saugumo ir teisėtumo principų tarpusavio ryšiu, taip pat taikytina Komisijos vertinimui, kuris, atsižvelgiant į jos sprendimų priėmimo ankstesnę praktiką, yra naujas. Darytina išvada, kad pagal teisinio saugumo principą Komisijai nedraudžiama, kaip nagrinėjamu atveju, taikyti naują vertinimą dėl klausimo, ar valstybės priemonė yra valstybės pagalba, kai ji mano, kad toks turi būti SESV 107 straipsnio 1 dalies ir 108 straipsnio teisingo taikymo rezultatas. Beje, šios išvados 142 punkte paaiškinta, kad Komisijos vertinimo, susijusio su valstybės priemonės pripažinimu valstybės pagalba, pagrįstumas negali būti paneigtas remiantis teisinio saugumo principu.

163. Be to, pagal teisinio saugumo principą tikrai nereikalaujama, kad naujas aiškinimas, kurį Komisija nori taikyti atlikdama analizę pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, būtų iš anksto pateiktas vadovuose ar gairėse. Nors, kaip ne kartą priminė Teisingumo Teismas⁸⁴, šie aktai prisideda prie Komisijos veiksmų skaidrumo, nuspėjamumo ir teisinio saugumo užtikrinimo, jie visiškai nebūtinai tokios iniciatyvos teisėtumui pagrįsti.

164. Šiomis aplinkybėmis manau, kad skundžiamo sprendimo 183 punkte pateiktas teiginys teisiniu požiūriu yra nekritikuotinas.

165. Siūlau Teisingumo Teismui atmesti ketvirtąjį pagrindą kaip nepagrįstą.

⁸³ Sprendimo *Forum 187* 73–76 punktai ir generalinio advokato P. Léger išvada sujungtose bylose *Belgija ir Forum 187 / Komisija* (C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:89, 219 punktas).

⁸⁴ Žr. 2018 m. lapkričio 14 d. Sprendimą *Komisija / Graikija* (C-93/17, EU:C:2018:903, 119 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

e) *Dėl penktojo pagrindo*

1) *Šalių argumentai*

166. Penktajame pagrinde, kuriuo ginčijami skundžiamo sprendimo 100–117 punktai, Airija kaltina Bendrąjį Teismą atmetus jos argumentus, kad ginčijamas sprendimas reiškia, jog pažeidžiant ESS 3, 4 ir 5 straipsnius ir SESV 114 straipsnį įtvirtinamas paslėptas suderinimas, prieštaraujantis kompetencijų pasidalijimo principui. Ji teigia, kad Komisija ginčijamame sprendime rėmėsi taisyklėmis, kurios nepriklauso nacionalinei apmokestinimo sistemai, ir kartu neatsižvelgė į jos taikomas nuostatas. Airija pažymi, kad jeigu šioje byloje Komisijos reikalavimai būtų patenkinti, Komisijos įprastų rinkos sąlygų principas būtų taikomas visoms valstybėms narėms, neatsižvelgiant į tai, kas numatyta jų pačių mokesčių teisės aktuose.

167. Komisija atsikerta, kad nagrinėjamą išankstinį sprendimą ji tikrai vertino atsižvelgdama į Liuksemburgo bendrą apmokestinimo pelno mokesčiu sistemą, ir kad jeigu Bendrojo Teismo sprendimas, kiek jis susijęs su išvada dėl atrankiojo pranašumo buvimo, būtų patvirtintas, tai paprasčiausiai reikštų, kad valstybės narės, kurios pagal savo įprastas taisykles tarptautinių bendrovių filialus ar patronuojamąsias bendroves apmokestina taip, lyg tai būtų atskiri subjektai, negalėtų išvengti jų išankstinių sprendimų dėl mokesčių kontrolės pagal valstybės pagalbos teisės aktus, motyvuojant vien tuo, kad jų mokesčių teisės aktuose nėra aiškiai kodifikuoti objektyvūs kriterijai dėl pelno priskyrimo šiems filialams ar patronuojamosioms bendrovėms.

2) *Vertinimas*

168. Pirmiausia reikia pažymėti, kad Airija ginčija ne visus skundžiamo sprendimo 100–117 punktuose pateiktus Bendrojo Teismo motyvus. Iš tikrųjų ji pabrėžia pritarianti šių motyvų pirmajai daliai, kurioje Bendrasis Teismas pažymėjo, kad valstybės pagalbos taisyklės taikomos nacionalinėms mokesstinėms priemonėms. Jos prieštaravimai susiję su vienintele skundžiamo sprendimo 113 punkte nurodyta išvada.

169. Šio sprendimo 112 punkte priminęs, kad Komisija neturi kompetencijos, jai suteikiančios teisę savarankiškai nustatyti integruotos įmonės „įprastą“ apmokestinimą netaikant nacionalinės mokesčių teisės nuostatų, Bendrasis Teismas minėto sprendimo 113 punkte klaidingai konstatavo, kad ginčijamame sprendime Komisija paprasčiausiai patikrino, ar nagrinėjamas išankstinis sprendimas subjektui, kuriam jis taikomas, suteikė pranašumą, palyginti su vadinamuoju „įprastu“ apmokestinimu, *apibrėžtu nacionalinėje mokesčių teisėje*. Tai, kad ši išvada yra klaidinga, Airijos nuomone, patvirtina aplinkybė, jog skundžiamo sprendimo 149 punkte Bendrasis Teismas pripažino, kad Komisija nenagrinėjo, ar nagrinėjamas išankstinis sprendimas atitiko Liuksemburgo mokesčių teisę.

170. Kitaip tariant, šiame pagrinde ginčijama tik tai, kad Komisija taikė įprastų rinkos sąlygų principą, siekdama nustatyti „įprastą“ apmokestinimą, visiškai nesiremiant šio principo buvimu nacionalinėje teisėje. Todėl į šį pagrindą reikia atsakyti taip pat, kaip atsakyta į klausimą, ar turi būti patvirtintas Bendrojo Teismo vertinimas dėl referencinio pagrindo, kuris taikomas nustatant galimą mokesčinį pranašumą.

171. Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad visiškai nekelia nuostabos tai, jog, kiek tai susiję su teisine erdve, kurioje taikomos tiek Sutarties normos dėl valstybės pagalbos, tiek nacionalinės mokesčių nuostatos, ir kurioje rizikos dėl to, kad pirmosiomis bus kėsiniama į antrąsias, prevencija

reikalauja, atsižvelgiant į nacionalinį referencinį pagrindą, įvertinti, ar suteikiamas pranašumas, atsakymas į klausimą, ar Sąjungos ir jos valstybių narių kompetencijos pasidalijimas buvo pažeistas, priklauso nuo to, ar šis referencinis pagrindas buvo teisingai nustatytas.

172. Atsižvelgdamas į tai, kad šioje išvadoje siūliau apeliacinio skundo pirmąjį pagrindą pripažinti pagrįstu, kiek ginčijamame sprendime taikytas įprastų rinkos sąlygų principas nėra nacionalinėje teisėje aiškiai kodifikuota taisyklė, manau, kaip ir apeliante, kad skundžiamo sprendimo 113 punktu pažeidžiamos Sutarties nuostatos, kuriose nustatytos Sąjungos ir valstybių narių kompetencijų pasidalijimo sąlygos (3 straipsnio 6 dalis, 4 straipsnio 1 dalis ir 5 straipsnio 1 ir 2 dalys) ir nustatytas derinimo mokesčių srityje draudimas (SESV 114 straipsnio 2 dalis).

173. Taigi siūlau Teisingumo Teismui penktąjį pagrindą taip pat pripažinti pagrįstu.

B. Dėl antrojo pagrindo

174. Šiame pagrinde Airija iš esmės tvirtina, kad Bendrasis Teismas klaidingai konstatavo, jog nagrinėjamu atveju Komisija galėjo remtis atrankiojo pobūdžio prezumpcija, t. y. kad priemonė yra atrankiojo pobūdžio, jeigu ja suteikiamas pranašumas ir tai yra individuali pagalba, nes išankstinis sprendimas dėl mokesčių yra individuali pagalba.

175. Komisija teigia, kad šį pagrindą reikia atmesti kaip nereikšmingą. Iš tikrųjų ginčijamame sprendime atlikus pagalbos schemų atveju taikomų trijų etapų analizę taip pat įrodytas nagrinėjamo išankstinio sprendimo atrankusis pobūdis, ir Bendrasis Teismas ta patvirtino skundžiamo sprendimo 360–366 punktuose. Atsižvelgiant į tai, kad apeliaciniame skunde Airija neginčijo šių punktų, išvada dėl nagrinėjamo išankstinio sprendimo atrankiojo pobūdžio lieka galioti, nors šis pagrindas ir būtų pripažintas pagrįstu.

176. Kiek tai susiję su pagrįstumu, Komisija atsikerta, kad individualus išankstinis sprendimas negali būti laikomas taikomu pagal bendrąją pagalbos schemą. Iš tikrųjų, Komisijos manymu, mokesčių administratorius, išankstiniame sprendime tvirtindamas susitarimą dėl sandorių kainodaros, turi galimybę daryti įtaką sprendimui dėl pagalbos suteikimo individualiu atveju, nes jis gali patvirtinti susitarimą, kuriuo užtikrinamas įprastomis rinkos sąlygomis grindžiamas rezultatas, arba metodą, kuriuo nukrypstama nuo tokio rezultato. Be to, nagrinėjamu atveju elementai, kuriais suteikiamas pranašumas, įtvirtinti tik nagrinėjamame išankstiniame sprendime, o ne Liuksemburgo teisės normose, kuriomis remiantis priimtas šis išankstinis sprendimas.

1. Dėl reikšmingumo

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

178. Šiuo klausimu manau reikia priminti, kaip tai 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.

179. Atsižvelgdamas į tai tik pažymėsiu, kad ši papildomai atlikta analizė negalėtų likti galioti, jeigu Teisingumo Teismas būsimame sprendime nuspręstų paneigti Bendrojo Teismo išvadas, susijusias su įprastų rinkos sąlygų principo pagrindu – o tai šioje išvadoje jam ir siūlau padaryti – todėl būtų paneigta visa jos analizė dėl atrankiojo pranašumo, nurodyta tiek pagrindiniuose, tiek ir papildomuose motyvuose.

180. Taigi Teisingumo Teismui siūlau pripažinti, kad šis pagrindas nėra nereikšmingas.

2. Dėl pagrįstumo

181. Dėl atrankiojo pobūdžio prezumpcijos, reikia priminti, kad ji pirmą kartą nurodyta Sprendime *Komisija / MOL*, kuriame Teisingumo Teismas pažymėjo, kad „atrankinio pobūdžio sąlyga skiriasi, nelygu ar atitinkama priemonė yra numatyta kaip bendra pagalbos schema, ar kaip individuali pagalba“, o vėliau pridūrė, kad „[p]astaruojų atveju nustatytas ekonominę naudą [ekonominį pranašumą] iš principo galima preziumuoti jos [jo] atrankinį [atrakųjį] pobūdį“⁸⁵. Taigi tai yra nuginčijama prezumpcija, kurios taikymui keliamos dvi sąlygos: pranašumo egzistavimas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, ir atitinkamos priemonės individualus pobūdis.

182. Iki šiol šis individualus pobūdis buvo pripažintas tris kartus atrankiojo pobūdžio prezumpcijos taikymo tikslais. Pirmuose dviejuose sprendimuose, t. y. Teisingumo Teismo sprendime byloje *Orange / Komisija*⁸⁶ ir Bendrojo Teismo sprendime byloje *Graikija / Komisija*⁸⁷, ginčas kilo dėl *nacionalinės teisės akty*, priimtų atitinkamai *France Télécom*⁸⁸ ir privačios bendrovės, kuri yra dalies Pirėjo uosto eksploatavimo koncesininkė, naudai⁸⁹, pripažinimo valstybės pagalba. Trečiame Teisingumo Teismo sprendime byloje *Mytilinaios Anonymos Etairia – Omilos Epicheiriseon* ginčas kilo dėl priemonės, nustatytos *nutartyje dėl laikinųjų apsaugos priemonių taikymo*, kurioje negaliojančiu pripažintas Graikijos valstybinės elektros energijos įmonės sprendimas nutraukti su privačia bendrove sudarytą sutartį, pagal kurią pastarajai taikomi lengvatiniai elektros energijos tarifai⁹⁰, pripažinimo valstybės pagalba.

183. Taigi, mano žiniomis, nėra jokio precedento, kai Sąjungos teismų buvo prašoma šiuo aspektu išnagrinėti administracinį sprendimą. Atliekant šią analizę reikia atlikti sudėtingesnę vertinimą, nes toks sprendimas gali būti tiek individuali priemonė, tiek priemonė, taikoma pagal pagalbos schemą. Nagrinėjant šį pagrindą iš esmės vyksta diskusija dėl teisinio klausimo. Iš tiesų Airija kritikuoja Bendrojo Teismo išvadą skundžiamame sprendime ir teigia, kad, priešingai, nei jis

⁸⁵ 2015 m. birželio 4 d. sprendimas (C-15/14 P, EU:C:2015:362, 60 punktas).

⁸⁶ 2016 m. spalio 26 d. Sprendimas *Orange / Komisija* (C-211/15 P, EU:C:2016:798).

⁸⁷ 2017 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Graikija / Komisija* (T-314/15, nepaskelbtas Rink., EU:T:2017:903).

⁸⁸ Konkrečiai – Prancūzijos įstatymu sumažinta kompensacija, kurią *France Télécom* privalėjo mokėti į valstybės biudžetą už jos pareigūnų pensijų mokėjimą ir tvarkymą. Sprendime Teisingumo Teismas patvirtino Bendrojo Teismo išvadą, kad naudos gavėjo palyginimas su kitais ūkio subjektais, kurių faktinė ir teisinė padėtis yra panaši, kiek tai susiję su tokios priemonės siekiamu tikslu, nėra svarbus, nes „vertinam[a] *ad hoc* [priemonė], kuri [buvo] susijusi tik su viena įmone ir kuria siek[ta] pakeisti tam tikrus jai te[kusius] specifinius konkurencinius apribojimus“. Žr. 2016 m. spalio 26 d. Sprendimą *Orange / Komisija* (C-211/15 P, EU:C:2016:798, 53 ir 54 punktai).

⁸⁹ Konkrečiai – Graikijos įstatyme, kuriuo patvirtinama Pirėjo uosto valstybinio valdytojo ir *Piraeus Container Terminal SA* koncesijos sutartis, buvo numatytos tam tikros pastarajai taikomos mokesčių nuostatos. Tame sprendime Bendrasis Teismas pakartojė tą pačią Teisingumo Teismo anksčiau vartotą formuluotę. Žr. 2017 m. gruodžio 13 d. Sprendimą *Graikija / Komisija* (T-314/15, nepaskelbtas Rink., EU:T:2017:903, 81 punktas).

⁹⁰ 2019 m. gruodžio 11 d. Sprendimas *Mytilinaios Anonymos Etairia – Omilos Epicheiriseon* (C-332/18 P, EU:C:2019:1065, 69 punktas), kuriame Teisingumo Teismas iš esmės nusprendė, kad atrankiojo pobūdžio prezumpcija taikoma tiek, kiek šios nutarties pasekmės „skirtos tik nagrinėjamos bylos šalims“.

nusprendė, nagrinėjamas išankstinis sprendimas turi būti laikomas pagalba, suteikta pagal pagalbos schemą – ji, matyt, kalba apie pagalbos schemą, nustatytą pagal Mokesčių kodekso 164 straipsnio 3 dalį ir Aplinkraštį Nr. 164/2.

184. Bendrasis Teismas, skundžiamo sprendimo 342 ir 343 punktuose remdamasis sąvokų „individuali pagalba“ ir „pagalbos schema“ apibrėžtimis, pateiktomis atitinkamai Reglamento 2015/1589⁹¹ 1 straipsnio e punkte ir 1 straipsnio d punkte, atliko analizę ir konstatavo nagrinėjamo išankstinio sprendimo individualų pobūdį.

185. Pirmojoje iš šių nuostatų individuali pagalba apibūdinama kaip pagalba, kuri skiriama neatsižvelgiant į pagalbos schemą, o pagal antrąją kvalifikavimas kaip „pagalbos schemas“ siejamas su trijų kumuliacinių sąlygų įvykdymu. Pirmą, pagalba pagal šią nuostatą įmonėms gali būti skirta individualiai. Antra, šiai pagalbai suteikti nereikia jokios papildomos įgyvendinimo priemonės. Trečia, įmonės, kurioms gali būti suteikta individuali pagalba, turi būti apibrėžtos „bendrai ir abstrakčiai“⁹². Reikia pridurti, kad, kaip Bendrasis Teismas nurodė skundžiamo sprendimo 346 ir 347 punktuose ir kaip neseniai patvirtino Teisingumo Teismas, tam, kad būtų įvykdytos šios sąlygos, reikia, be kita ko, kad esminiai pagalbos schemas elementai būtų nustatyti nuostatose, laikomose šios schemas teisiniu pagrindu, ir kad nacionalinė mokesčių institucija neturėtų diskrecijos, kuri jai leistų daryti įtaką pagalbos dydžiui, jos ypatybėms arba jos suteikimo sąlygoms tada, kai ji nustatė priemonę⁹³.

186. Vis dėlto Airijos prieštaravimai yra susiję ne su šių sąlygų neįvykdymu nagrinėjamu atveju. Iš tikrųjų Airija nepateikė jokių įrodymų, kuriais būtų siekiama paneigti, be kita ko, Bendrojo Teismo išvadas, susijusias su valstybės pagalbos, tariamai suteiktos nagrinėjamu išankstiniu sprendimu, elementų teisiniu šaltiniu ir diskrecijos, kurią Liuksemburgo mokesčių administratoriaus turėjo priimdamas išankstinius sprendimus, apimtimi⁹⁴.

187. Airija iš esmės tvirtina, kad kontekstas, kuriame visais išankstiniais sprendimais dėl mokesčių paprasčiausiai taikoma teisės akto nuostata, kuri, be to, yra tam tikrų kitų išankstinių sprendimų pagrindas, rodo, kad tai yra pagalbos schema ir tam tikros individualios priemonės, taikytos pagal šią schemą. Taigi, mano nuomone, ji kalba apie sąvoką „pagalbos schema“, kurios taikymo sritis yra *platesnė*, nei numatyta Reglamento 2015/1589 1 straipsnio d punkte. Iš tikrųjų vėlesniuose argumentuose Airija kaltina Bendrąjį Teismą tuo, kad šią sąvoką jis nustatė remdamasis antrinės teisės aktu, neatsižvelgdamas į tai, kad atrankusis pobūdis, kaip valstybės pagalbos sąvokos sudedamoji dalis, yra tiesiogiai kildinamas iš Sutarties ir jis neturėtų būti siejamas su teisės aktuose nustatytais apibrėžtimis.

188. Airija mano, kad atrankiojo pobūdžio sąvoka, kaip ji aiškinama jurisprudencijoje, iš tikrųjų įrodo, kad, esant nagrinėjamoms aplinkybėms, reikia atlikti lyginamąją analizę, grindžiamą atsižvelgimu į kitų įmonių, kurioms buvo taikoma ta pati apmokestinimo tvarka kaip ir įmonei, kuriai skirtas išankstinis sprendimas, situaciją.

⁹¹ 2015 m. liepos 13 d. Tarybos reglamentas, nustatantis išsamias Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 108 straipsnio taikymo taisykles (OL L 248, 2015, p. 9).

⁹² 2021 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Komisija / Belgija ir Magnetrol International* (C-337/19 P, EU:C:2021:741, 60 punktas).

⁹³ 2021 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Komisija / Belgija ir Magnetrol International* (C-337/19 P, EU:C:2021:741, 105 punktas).

⁹⁴ Skundžiamo sprendimo 351 ir 352 punktai.

189. Savo argumentui pagrįsti Airija nurodo Sprendimą *Komisija / Hansestadt Lübeck*⁹⁵. Tačiau man atrodo akivaizdu, kad šis sprendimas niekaip negali patvirtinti šio argumento, nes nebuvo jokių abejonų, kad byloje, kurioje jis priimtas, valstybės priemonė, kurią Komisija klaidingai pripažino atrankiaja, t. y. Liubeko (Vokietija) oro uosto valdytojo nustatyta tvarka, susijusi su visų ši oro uostą naudojančių vežėjų mokamais mokesčiais, buvo pagalbos schema, todėl būtina atlikti pirmesniame šios išvados punkte aprašytą lyginamąjį tyrimą.

190. Tuo tikslu Airija taip pat remiasi Teisingumo Teismo sprendimu, priimtu byloje *Komisija / MOL*⁹⁶. Reikia priminti, kad ta byla buvo susijusi su Vengrijos kalnakasybos įstatymu, kuriame numatyta, jog bet kuri įmonė, vykdanči kalnakasybos veiklą pagal leidimą eksploatuoti, turėjo teisę vieną kartą paprašyti kalnakasybos tarnybos pratęsti atitinkamų gavybos vietų eksploatavimo terminą. Šiai tarnybai pritarus, atsakingo ministro ir suinteresuotosios įmonės sudarytoje sutartyje buvo nustatomas šioms gavybos vietoms taikomas gavybos mokesčio tarifas, laikantis įstatyme nustatytų didžiausios ir mažiausios ribų.

191. Tiesa, kad dėl minėtos tarnybos ir įmonės MOL sudaryto susitarimo dėl pratęsimo atrankiojo pobūdžio Teisingumo Teismas, kaip ir Bendrasis Teismas, nusprendė, kad Komisijai nepavyko įrodyti tokio pobūdžio, nes ji nepatikrino, ar ši įmonė buvo vertinta palankiau nei bet kuri kita įmonė, kurios situacija gali būti panaši. Taip pat aišku, kad sudarydama tokius susitarimus dėl pratęsimo, kaip nagrinėti toje byloje, nacionalinė institucija įgyvendino Kalnakasybos įstatymo nuostatą ir kad šis įstatymas galėjo būti laikomas kitų susitarimų pagrindu analogiškose situacijose. Vis dėlto nematau, kad remiantis šiuo sprendimu galima daryti išvadą, kaip, regis, padarė Airija, kad vien šių dviejų elementų pakanka, kad nagrinėjamu atveju būtų galima konstatuoti tokios pagalbos schemą suteiktos pagalbos buvimą, taigi tai, kad atrankiojo pobūdžio prezumpcija netaikoma. Iš tikrųjų reikia priminti, kad minėtoje byloje Teisingumo Teismo buvo prašoma priimti sprendimą dėl klausimo, ar remiantis nacionalinės valdžios institucijos diskrecija nustatant gavybos mokestį, kai sudaromi susitarimai dėl pratęsimo, galima daryti išvadą, kad aptariamas susitarimas buvo atrankiojo pobūdžio. Teisingumo Teismas, pabrėžęs nagrinėtos priemonės išskirtinumą („fakultatyviosios nacionalinės teisės nuostatos, kuriomis įtvirtinami papildomi mokesčiai“), atsakė neigiamai, paaiškindamas, kad „šioje byloje nagrinėjama diskrecija skirta papildomoms išlaidoms ūkio subjektams subalansuoti, kad būtų užtikrintas vienodo požiūrio principas, todėl *savo pobūdžiu* išsiskiria iš atvejų, kai diskrecija yra susijusi su pranašumo konkrečiam ūkio subjektui suteikimu“⁹⁷.

192. Taigi, atsižvelgdamas į tai, kad atrankiojo pobūdžio prezumpcijos netaikymas priklauso nuo nagrinėjamos valstybės priemonės⁹⁸, nematau, kaip galima būtų teigti, jog minėtame sprendime yra kriterijų, kurie galėtų būti taikomi ne tik Teisingumo Teismo nagrinėtais atvejais. Tam, kad nagrinėjamu atveju būtų prieita prie tos pačios išvados, manau, reikėtų įrodyti, kad byloje taip pat kalbama apie „fakultatyviasias nacionalinės teisės nuostatas, kuriomis įtvirtinami papildomi mokesčiai“. Šiuo klausimu reikia pažymėti, pirma, kad, kaip per teismo posėdį patvirtino Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, Mokesčių kodekso 164 straipsnio 3 dalis nėra neprivaloma, nes ji taikoma integruotoms įmonėms net jeigu jos neprašo, kad Liuksemburgo mokesčių administratorius priimtų išankstinį sprendimą. Antra, manau, akivaizdu, kad pagal šį straipsnį šioms įmonėms tikrai nenustatomi papildomi mokesčiai.

⁹⁵ 2016 m. gruodžio 21 d. sprendimas (C-524/14 P, EU:C:2016:971).

⁹⁶ 2015 m. birželio 4 d. sprendimas (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

⁹⁷ 2015 m. birželio 4 d. Sprendimas *Komisija / MOL* (C-15/14 P, EU:C:2015:362, 65 punktas). Išskirta mano.

⁹⁸ Šiuo klausimu taip pat žr. generalinio advokato N. Wahl išvadą byloje *Komisija / MOL* (C-15/14 P, EU:C:2015:32, 67 punktas), kad „atsižvelgiant į visiškai išimtinį aptariamą priemonės pobūdį reikės vengti skubotai nustatyti bet kokią analogiją su sistemų atranki[oj]o pobūdžio nagrinėjimu Sąjungos teismo iki šiol spręstuose ginčiuose“.

193. Apibendrinant pažymėtina, kad Airijos nurodyta su atrankiuoju pobūdžiu susijusi jurisprudencija nėra pagrindas leisti taikyti tokį aiškinimą, kad sąvokos „pagalbos schema“ taikymo sritis būtų platesnė nei ta, kuri pripažinta pagal Reglamentą 2015/1589, kaip nurodo ši valstybė narė. Taigi pagal šią jurisprudenciją nėra galimybės atmesti nagrinėjamo išankstinio sprendimo pripažinimo „individualia pagalba“, kaip nurodyta skundžiamo sprendimo 350–355 punktuose. Todėl manau, kad Bendrasis Teismas nepadarė klaidos, kai konstatavo, jog Komisija, pritaikiusi atrankiojo pobūdžio prezumpciją, pagrįstai įrodė nagrinėjamo išankstinio sprendimo atrankųjį pobūdį.

194. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui atmesti antrąjį Airijos pateiktą pagrindą kaip nepagrįstą.

195. Manau, kad siekiant išsamumo reikia pateikti paaiškinimą. Kai Bendrajame Teisme pirmojoje instancijoje ieškovės teigė, kad nagrinėjamas išankstinis sprendimas turi būti laikomas pagal pagalbos schemą suteikta pagalba, jos netvirtino, kad tokia schema buvo grindžiama Mokesčių kodekso 164 straipsnio 3 dalimi ir Aplinkraščiu Nr. 164/2, kartu laikantis *suformuotos Liuksemburgo mokesčių administratoriaus praktikos* dėl išankstinių sprendimų, skirtų ne FFT, o kitoms finansų ir pinigų valdymo bendrovėms. Jeigu būtų įrodyta, kad tokia administracinė praktika egzistuoja, pirmesniame šios išvados punkte mano siūlomas atsakymas greičiausiai būtų priešingas.

196. 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 šiame 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 schemą⁹⁹. 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“¹⁰⁰.

IV. Dėl ieškinio Bendrajame Teisme

197. Pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 61 straipsnio pirmą pastraipą, jei Teisingumo Teismas panaikina Bendrojo Teismo sprendimą, Teisingumo Teismas gali paskelbti galutinį sprendimą, jei toje bylos stadijoje tai galima daryti. Manau, kad būtent taip yra šioje byloje.

198. Remiantis šios išvados 101–113 punktuose ir 167–174 punktuose pateiktais argumentais darytina išvada, kad skundžiamame sprendime Bendrasis Teismas padarė klaidą, kai patvirtino ekonominio pranašumo buvimo analizę, grindžiamą referenciniu pagrindu, apimančiu įprastų

⁹⁹ 2021 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Komisija / Belgija ir Magnetrol International* (C-337/19 P, EU:C:2021:741, 79–81 punktai).

¹⁰⁰ 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).

rinkos sąlygų principą, kuris grindžiamas ne nacionaline mokesčių teise, ir tokiu patvirtinimu taip pat pažeidė nuostatas, kuriose nustatytos Sąjungos ir jos valstybių narių kompetencijų pasidalijimo sąlygos.

199. Taigi, mano nuomone, Teisingumo Teismas turėtų pripažinti pagrįstomis pirmojo pagrindo, Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės nurodyto byloje T-755/15, pirmą ir trečią dalis, taip pat pirmojo pagrindo, FFT nurodyto byloje T-759/15, pirmąjį prieštaravimą, ir atitinkamai panaikinti ginčijamą sprendimą.

V. Dėl bylinėjimosi išlaidų

200. Teisingumo Teismo procedūros reglamento 184 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad, jeigu apeliacinis skundas yra pagrįstas ir pats Teismas priima galutinį sprendimą byloje, išlaidų klausimą sprendžia Teisingumo Teismas.

201. 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 Airija, FFT ir Liuksemburgo Didžioji Hercogystė prašė priteisti bylinėjimosi išlaidas, Komisija turi padengti Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės bylinėjimosi išlaidas, patirtas Bendrajame Teisme, ir Airijos bylinėjimosi išlaidas, patirtas šiame apeliaciniame procese. Be to, Komisija turi padengti FFT bylinėjimosi išlaidas, patirtas Bendrajame Teisme ir šiame apeliaciniame procese.

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

VI. Išvada

203. Atsižvelgdamas į išdėstytus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui priimti tokį sprendimą:

1. Panaikinti 2019 m. rugsėjo 24 d. Europos Sąjungos Bendrojo Teismo sprendimą *Liuksemburgas ir Fiat Chrysler Finance Europe / Komisija* (T-755/15 ir T-759/15, EU:T:2019:670).
2. Pripažinti pagrįstais Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir *Fiat Chrysler Finance Europe* ieškinius, pareikštus Europos Sąjungos Bendrajame Teisme.
3. Panaikinti 2015 m. spalio 21 d. Komisijos sprendimą (ES) 2016/2326 dėl valstybės pagalbos SA.38375 (2014/C ex 2014/NN), kurią Liuksemburgo Didžioji Hercogystė suteikė bendrovei „Fiat“.
4. Europos Komisija padengia savo bylinėjimosi išlaidas, taip pat Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės bylinėjimosi išlaidas, patirtas Bendrajame Teisme, ir Airijos bylinėjimosi išlaidas, patirtas šiame apeliaciniame procese. Be to, ji padengia *Fiat Chrysler Finance Europe* bylinėjimosi išlaidas, patirtas Bendrajame Teisme ir šiame apeliaciniame procese.
5. Liuksemburgo Didžioji Hercogystė padengia savo bylinėjimosi išlaidas, patirtas šiame apeliaciniame procese.