



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. lapkričio 8 d.*

„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“) – Pranašumas – Atrankumas – Įprastų rinkos sąlygų principas – Referencinis pagrindas – Taikytina nacionalinė teisė – Vadinamasis „įprastas“ apmokestinimas“

Sujungtose bylose C-885/19 P ir C-898/19 P

dėl 2019 m. gruodžio 4 d. pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 56 straipsnį pateiktų dviejų apeliacinių skundų

Fiat Chrysler Finance Europe, įsteigta Liuksemburge (Liuksemburgas), atstovaujama *avocat* N. de Boynes, *solicitor* M. Doeding, *Rechtsanwalt* M. Engel, *advokat* F. Hoseinian, *avvocati* G. Maisto, A. Massimiano, *abogado* J. Rodríguez, *avvocato* M. Severi ir *solicitor* A. Thomson,

apeliantė (C-885/19 P),

ieškovė pirmojoje instancijoje (C-898/19 P),

Airijs, atstovaujama M. Browne, A. Joyce ir J. Quaney, padedamų BL B. Doherty, SC P. Gallagher ir SC S. Kingston,

apeliantė (C-898/19 P),

įstojusi į bylą šalis pirmojoje instancijoje (C-885/19 P),

dalyvaujant kitoms proceso šalims:

Liuksemburgo Didžiąjai Hercogystei, atstovaujamai A. Germeaux ir T. Uri, padedamų *avocats* J. Bracker, A. Steichen ir D. Waelbroeck,

ieškovei pirmojoje instancijoje (C-898/19 P),

Europos Komisijai, atstovaujamai P.-J. Loewenthal ir B. Stromsky,

atsakovei pirmojoje instancijoje (C-885/19 P ir C-898/19 P),

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

* Proceso kalba: anglų.

kurių sudaro pirmininkas K. Lenaerts, pirmininko pavaduotojas L. Bay Larsen, kolegijų pirmininkai A. Arabadjiev, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Regan, ir P. G. Xuereb, teisėjai S. Rodin, F. Biltgen, N. Piçarra, A. Kumin, N. Jääskinen, N. Wahl (pranešėjas), I. Ziemele ir J. Passer,

generalinis advokatas P. Pikamäe,

posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2021 m. gegužės 10 d. posėdžiui,

susipažinęs su 2021 m. gruodžio 16 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

- 1 Apeliaciniais skundais *Fiat Chrysler Finance Europe*, anksčiau žinoma kaip *Fiat Finance and Trade Ltd* (toliau – FFT) (C-885/19 P), ir Airija (C-898/19 P) prašo 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, toliau – skundžiamas sprendimas, EU:T:2019:670), kuriuo buvo atmesti jų ieškiniai dėl 2015 m. spalio 21 d. Komisijos sprendimo (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), panaikinimo.

I. Ginčo aplinkybės

- 2 Dėl šio proceso poreikių skundžiamo sprendimo 1–46 punktuose aprašytos ginčo aplinkybės gali būti apibendrintos taip, kaip išdėstyta toliau.

A. Dėl Liuksemburgo mokesčių administratoriaus priimto išankstinio sprendimo dėl FFT

- 3 2012 m. kovo 14 d. FFT mokesčių patarėjas Liuksemburgo mokesčių administratoriui išsiuntė raštą ir paprašė patvirtinti susitarimą dėl sandorių kainodaros.
- 4 2012 m. rugsėjo 3 d. Liuksemburgo mokesčių administratorius priėmė FFT palankų išankstinį sprendimą (toliau – nagrinėjamas išankstinis sprendimas). Tas sprendimas buvo pateiktas laiške, kuriame nurodyta: „kiek tai susiję su 2012 m. kovo 14 d. raštu dėl finansavimo veiklos FFT grupės viduje, patvirtinama, kad sandorių kainodaros analizė buvo atlikta remiantis 2011 m. sausio 28 d. Aplinkraščiu Nr. 164/2 ir neprieštarauja įprastų rinkos sąlygų principui“.

B. Dėl administracinės procedūros Komisijoje

- 5 2013 m. birželio 19 d. Europos Komisija Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei išsiuntė pirmąjį prašymą pateikti išsamią informaciją apie nacionalinę praktiką išankstinių sprendimų dėl mokesčių srityje. Po šio pirmojo prašymo pateikti informaciją Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir Komisija daug bendravo raštu, kol 2014 m. kovo 24 d. Komisija priėmė sprendimą, kuriuo Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei nurodė jai pateikti informacijos.

- 6 2014 m. birželio 11 d. Komisija dėl nagrinėjamo išankstinio sprendimo pradėjo oficialią tyrimo procedūrą pagal SESV 108 straipsnio 2 dalį.

C. Dėl ginčijamo sprendimo

- 7 2015 m. spalio 21 d. Komisija priėmė ginčijamą sprendimą.

1. Komisijos pateiktas nagrinėjamo išankstinio sprendimo aprašymas

- 8 Ginčijamo sprendimo 2 skirsnyje „Priemonės aprašymas“ Komisija pirmiausia apibūdino FFT, t. y. nagrinėjamo išankstinio sprendimo adresatę, priklausančią *Fiat / Chrysler* automobilių grupei (toliau – *Fiat / Chrysler* grupė). Ji nurodė, kad FFT siūlo pinigų valdymo ir finansavimo paslaugas Europoje, išskyrus Italiją, įsteigtoms tos grupės bendrovėms ir vykdo veiklą iš Liuksemburgo, kur įsteigta jos buveinė. Komisija pažymėjo, kad FFT daugiausia verčiasi konkrečios rinkos finansavimo veikla ir investuoja grynusius pinigus, palaiko santykius su finansų rinkos subjektais, teikia koordinavimo ir konsultavimo finansų klausimais bei pinigų valdymo paslaugas grupės bendrovėms, joms teikia trumpalaikį ar vidutinės trukmės finansavimą ir koordinuoja ryšius su kitomis finansų bendrovėmis (ginčijamo sprendimo 34–51 konstatuojamosios dalys).
- 9 Antra, Komisija nurodė, kad nagrinėjamas išankstinis sprendimas buvo priimtas po to, kai, viena vertus, Liuksemburgo mokesčių administratoriui buvo atsiųstas 2012 m. kovo 14 d. FFT mokesčių patarėjo raštas, kuriame prašyta patvirtinti susitarimą dėl sandorių kainodaros, ir po to, kai, kita vertus, mokesčių patarėjas parengė ataskaitą dėl sandorių kainodaros, kurioje pateikta sandorių kainodaros analizė, atlikta siekiant pagrįsti FFT prašymą priimti išankstinį sprendimą (ginčijamo sprendimo 9, 53 ir 54 konstatuojamosios dalys).
- 10 Komisija nagrinėjamą išankstinį sprendimą apibūdino kaip tokį, kuriuo patvirtintas FFT pelno paskirstymo metodas *Fiat / Chrysler* grupėje, pagal kurį FFT kiekvienais metais nustato, kokio dydžio pelno mokesčių pervesti Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei. Ji nurodė, kad tas sprendimas privalomas penkerius metus, t. y. 2012–2016 mokesčiais metais (ginčijamo sprendimo 52 ir 54 konstatuojamosios dalys).

2. Liuksemburgo teisės normų ir EBPO gairių dėl sandorių kainodaros aprašymas

- 11 Komisija nurodė, kad nagrinėjamas išankstinis sprendimas priimtas remiantis Liuksemburgo pelno mokesčio kodekso (toliau – Mokesčių kodeksas) 164 straipsnio 3 dalimi ir 2011 m. sausio 28 d. Liuksemburgo mokesčių administracijos direktoriaus aplinkraščiu L.I.R. Nr. 164/2 (toliau – Aplinkraštis Nr. 164/2). Šiuo klausimu Komisija nurodė, viena vertus, kad toje nuostatoje Liuksemburgo mokesčių teisėje įtvirtintas įprastų rinkos sąlygų principas, pagal kurį už sandorius tarp tos pačios grupės bendrovių (toliau – integruotos bendrovės) turi būti atlyginama taip pat kaip ir už sandorius tarp nepriklausomų bendrovių, panašiomis aplinkybėmis veikiančių įprastomis rinkos sąlygomis (toliau – savarankiškos bendrovės). Kita vertus, ji nurodė, kad Aplinkraštyje Nr. 164/2 patikslinta, kaip konkrečiai nustatomas atlygis įprastomis rinkos sąlygomis, kiek tai susiję būtent su grupės finansų bendrovėmis (ginčijamo sprendimo 74–83 konstatuojamosios dalys).

- 12 Beje, Komisija nurodė Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) Mokestinių reikalų komiteto priimtus EBPO principus sandorių kainodaros srityje, skirtus tarptautinėms įmonėms ir mokesčių administratoriams (toliau – EBPO gairės), ir pažymėjo, jog sandorių kainodara reiškia komerciniams sandoriams tarp skirtingų tos pačios grupės subjektų taikomų kainų nustatymą. Ji tvirtino, jog, siekdami tikslo, kad tarptautinės bendrovės neturėtų finansinės paskatos skirti kuo mažiau pelno teritorijoms, kuriose jų pelnui taikomi didesni mokesčiai, mokesčių administratoriai turėtų pritarti sandorių kainodarai tarp integruotų bendrovių tik tuomet, jeigu, remiantis įprastų rinkos sąlygų principu, už tuos sandorius buvo atlyginta taip, tarsi jie būtų vykdyti tarp savarankiškų bendrovių, veikiančių panašiomis aplinkybėmis įprastomis rinkos sąlygomis (ginčijamo sprendimo 84–87 konstatuojamosios dalys).
- 13 Komisija taip pat priminė, kad EBPO gairėse išvardyti penki metodai, kaip apytikriai apskaičiuoti sandorių kainas įprastomis rinkos sąlygomis ir kaip paskirstyti pelną integruotoms bendrovėms. Vis dėlto, pasak Komisijos, tik du iš šių metodų buvo reikšmingi šioje byloje, t. y. palyginamosios kainos laisvojoje rinkoje metodas ir sandorio gryniosios maržos metodas (ginčijamo sprendimo 88 ir 89 konstatuojamosios dalys).

3. Nagrinėjamo išankstinio sprendimo vertinimas

- 14 Ginčijamo sprendimo 7 skirsnyje (185–347 konstatuojamosios dalys) Komisija išdėstė motyvus, dėl kurių, jos nuomone, nagrinėjamas išankstinis sprendimas atitinka visas SESV 107 straipsnio 1 dalyje nustatytas sąlygas, kad būtų laikomas valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.
- 15 Konkrečiai dėl sąlygos dėl atrankiojo pranašumo buvimo Komisija nusprendė, kad nagrinėjamas išankstinis sprendimas FFT suteikė tokį pranašumą, nes lėmė sumažėjusius suinteresuotosios šalies mokesčius Liuksemburgui ir skirtumą, palyginti su mokesčiais, kuriuos ji būtų turėjusi mokėti pagal bendrą pelno mokesčio sistemą (ginčijamo sprendimo 190 konstatuojamoji dalis). Tokią išvadą ji padarė bendrai išnagrinėjusi pranašumą ir atrankumą, vadovaudamasi trimis etapais, kuriuos Teisingumo Teismas įvardijo tam, kad būtų nustatyta, ar atitinkama mokestinė priemonė yra atrankioji (ginčijamo sprendimo 192 konstatuojamoji dalis ir skundžiamo sprendimo 119 punktas).
- 16 Dėl pirmojo etapo, siejamo su referencinės sistemos nustatymu, Komisija nusprendė, kad šiuo atveju ta sistema yra bendra Liuksemburgo pelno mokesčio sistema, kurios tikslas – visų bendrovių Liuksemburgo rezidenčių apmokestinimas pelno mokesčiu. Šiuo klausimu ji nurodė, kad ta bendra sistema taikoma vietinėms bendrovėms ir užsienio bendrovėms Liuksemburgo rezidentėms, įskaitant Liuksemburge veikiančius užsienio bendrovių padalinius. Komisija nusprendė, kad skirtumas tarp savarankiškų bendrovių ir integruotų bendrovių apmokestinamojo pelno skaičiavimo niekaip nesusijęs su Liuksemburgo bendros pelno mokesčio sistemos tikslu apmokestinti visas integruotas ir neintegruotas bendroves Liuksemburgo rezidentes ir kad abiejų rūšių bendrovės yra panašioje faktinėje ir teisinėje situacijoje esminio šios sistemos tikslo atžvilgiu. Komisija atmetė visus Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir FFT pateiktus argumentus, kad Mokesčių kodekso 164 straipsnis ar Aplinkraštis Nr. 164/2 yra tinkama referencinė sistema, ir jų argumentą, kad referencinė sistema, į kurią reikia atsižvelgti vertinant nagrinėjamo išankstinio sprendimo atrankumą, turėjo apimti tik įmones, kurioms taikomos sandorių kainodaros taisyklės (ginčijamo sprendimo 193–215 konstatuojamosios dalys).

- 17 Dėl antrojo etapo Komisija nurodė, kad klausimas, ar mokestine priemone nukrypstama nuo referencinės sistemos, 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 referencinę sistemą turėtų būti didesni, toks sumažėjimas yra mokestine priemone suteiktas pranašumas ir kartu – nukrypimas nuo referencinės sistemos. Be to, Komisija priminė, kad, remiantis jurisprudencija, kai taikoma individuali priemonė, nustatčius ekonominį pranašumą iš esmės galima daryti prielaidą, kad jis yra atrankusis (ginčijamo sprendimo 216–218 konstatuojamosios dalys).
- 18 Dėl nustatymo, ar yra pranašumas, Komisija iš esmės nurodė, kad mokestinė priemonė, dėl kurios grupei priklausančiai bendrovei taikomas kitoks sandorių kainodaros mokestis nei mokestis įprastomis rinkos sąlygomis, t. y. nepriklausomų bendrovių suderėtos kainos panašiomis aplinkybėmis laikantis įprastų rinkos sąlygų principo, suteikia tai bendrovei pranašumą, nes sumažinama jos apmokestinimo bazė, taigi ir mokestiniai išipareigojimai pagal įprastą bendrą pelno mokesčio sistemą. Komisijos nuomone, byloje, kurioje priimtas 2006 m. birželio 22 d. Sprendimas *Belgija ir Forum 187 / Komisija* (C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:416), Teisingumo Teismas pripažino įprastų rinkos sąlygų principą, t. y. „principą, 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 sąlygomis“, kaip atskaitos kriterijų siekiant nustatyti, ar grupės bendrovei buvo suteiktas pranašumas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, dėl priemonės, kuria nustatoma jos sandorių kainodara, o kartu ir jos mokesčio bazė. Dėl tos priežasties Komisija nusprendė, kad šiuo atveju ji turi patikrinti, ar Liuksemburgo mokesčių administratoriaus nagrinėjamame išankstiniame sprendime patvirtintas metodas, pagal kurį nustatomas FFT apmokestinamasis pelnas Liuksemburge, nukrypsta nuo metodo, pagal kurį gaunamas apytikris patikimas rinka pagrįstas rezultatas, o dėl to ir nuo įprastų rinkos sąlygų principo. Tokiu atveju, anot Komisijos, nagrinėjamas išankstinis sprendimas turi būti laikomas suteikiančiu FFT atrankųjį pranašumą, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį (ginčijamo sprendimo 222–227 konstatuojamosios dalys).
- 19 Taip Komisija nusprendė, kad įprastų rinkos sąlygų principu ji neišvengiamai vadovaujasi vertindama integruotoms bendrovėms taikytas mokesčių priemones pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, neatsižvelgdama į tai, ar valstybė narė įtraukė šį principą į savo nacionalinę teisės sistemą. Atsakydama į Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės per administracinę procedūrą pateiktus argumentus, Komisija nurodė, kad ji nenagrinėjo to, ar aptariamas išankstinis sprendimas atitiko įprastų rinkos sąlygų principą, apibrėžtą Mokesčių kodekso 164 straipsnio 3 dalyje ar Aplinkraštyje Nr. 164/2, o siekė nustatyti, ar Liuksemburgo mokesčių administratorius FFT suteikė atrankųjį pranašumą, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį (ginčijamo sprendimo 228–231 konstatuojamosios dalys).
- 20 Atsižvelgdama į šiuos argumentus ir dėl ginčijamo sprendimo 241–301 konstatuojamosiose dalyse išdėstytų priežasčių Komisija nusprendė, kad tam tikri Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės patvirtinti metodiniai sprendimai, kuriais grindžiama sandorių kainodaros analizė nagrinėjamame išankstiniame sprendime, lėmė savarankiškų bendrovių mokėtino pelno mokesčio sumažinimą (ginčijamo sprendimo 234–240 konstatuojamosios dalys).
- 21 Komisija subsidiariai nusprendė, kad bet kuriuo atveju nagrinėjamu išankstiniu sprendimu buvo suteiktas atrankusis pranašumas, taip pat kiek tai susiję su Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir FFT nurodyta labiau ribota referencine sistema, kurią sudaro Mokesčių kodekso 164 straipsnio 3 dalis ir Aplinkraštis Nr. 164/2, kuriais Liuksemburgo mokesčių teisėje įtvirtintas

įprastų rinkos sąlygų principas (ginčijamo sprendimo 315–317 konstatuojamosios dalys). Be to, Komisija atmetė FFT argumentą, kad siekdama įrodyti, jog dėl nagrinėjamo išankstinio sprendimo šiai bendrovei buvo suteiktas atrankusis pranašumas, ji turėjo palyginti tą išankstinį 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 praktiką išankstinių sprendimų srityje (ginčijamo sprendimo 318–336 konstatuojamosios dalys).

- 22 Trečiajame analizės etape Komisija nustatė, kad nei Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, nei FFT nepateikė nė menkausio motyvo, galinčio pagrįsti dėl nagrinėjamo išankstinio sprendimo FFT sudarytas palankias sąlygas, ir kad bet kuriuo atveju nebuvo nustatyta jokia priežastis, kuri galėtų tiesiogiai kilti iš pagrindinių referencinio pagrindo principų arba iš sistemos mechanizmų, reikalingų jos veikimui ir veiksmingumui užtikrinti (ginčijamo sprendimo 337 ir 338 konstatuojamosios dalys).
- 23 Todėl Komisija, atsižvelgdama į išdėstytus argumentus, nusprendė, kad nagrinėjamu išankstiniu sprendimu FFT buvo suteiktas atrankusis pranašumas, nes dėl to sprendimo sumažėjo FFT mokėtinas mokestis pirmiausiai pagal bendrą Liuksemburgo pelno mokesčio sistemą, palyginti su savarankiškoms bendrovėms, ir subsidiariai – pagal integruotų bendrovių apmokestinimo sistemą (ginčijamo sprendimo 339 ir 340 konstatuojamosios dalys). Ji nusprendė, kad aptariamo pranašumo gavėja yra visa *Fiat / Chrysler* grupė, nes kartu su kitais šios grupės subjektais FFT sudaro ekonominį vienetą, ir kad sumažinus FFT mokėtinus mokesčius neišvengiamai sumažėjo FFT teikiamų paskolų kainos grupės viduje (ginčijamo sprendimo 341–345 konstatuojamosios dalys).
- 24 Ginčijamo sprendimo 1 straipsnis suformuluotas taip:
- „[Nagrinėjamas išankstinis sprendimas], suteikiantis [FFT] galimybę per penkerių metų laikotarpį kasmet nustatyti savo mokesčio bazę Liuksemburge, pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį yra valstybės pagalba, nesuderinama su vidaus rinka. [Liuksemburgo Didžioji Hercogystė] ją neteisėtai suteikė pažeisdam[a] SESV 108 straipsnio 3 dalį.“

II. Procesas Bendrajame Teisme ir skundžiamas sprendimas

- 25 2015 m. gruodžio 29 d. ir 30 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo atitinkamai FFT (byla T-759/15) ir Liuksemburgo Didžioji Hercogystės (byla T-755/15) ieškinius dėl ginčijamo sprendimo panaikinimo.
- 26 2016 m. liepos 18 d. Bendrojo Teismo septintosios išplėstinės kolegijos pirmininko nutartimi Airijai buvo leista įstoti į bylą palaikyti FFT ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės reikalavimų.
- 27 2018 m. balandžio 27 d. Bendrojo Teismo septintosios išplėstinės kolegijos pirmininko nutartimi, išklausus šalis, bylos T-755/15 ir T-759/15 buvo sujungtos, kad būtų bendrai vykdoma žodinė proceso dalis.

- 28 Grįsdamos ieškinius Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir FFT pateikė penkias pagrindų grupes, iš esmės grindžiamas:
- pirma grupė: ESS 4 ir 5 straipsnių bei SESV 114 straipsnio pažeidimu, nes Komisijos analizė lėmė paslėptą mokesčių suderinimą (pirmojo pagrindo trečia dalis byloje T-755/15),
 - antra grupė: SESV 107 straipsnio, SESV 296 straipsnyje nustatytos pareigos motyvuoti ir teisinio saugumo bei teisėtų lūkesčių apsaugos principų pažeidimu, nes Komisija nusprendė, kad nagrinėjamu išankstiniu sprendimu suteiktas pranašumas, be kita ko, dėl to, kad tas išankstinis 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 atrankusis (pirmojo pagrindo pirma dalis byloje T-755/15 ir pirmojo pagrindo pirmos dalies pirmas prieštaravimas byloje T-759/15),
 - ketvirta grupė: SESV 107 straipsnio ir SESV 296 straipsnyje nustatytos pareigos motyvuoti pažeidimu, nes Komisija konstatavo, kad nagrinėjama priemonė riboja konkurenciją ir iškraipo valstybių narių tarpusavio prekybą (antrojo pagrindo antra dalis byloje T-755/15; pirmojo antra dalis ir antrojo pagrindo antra dalis byloje T-759/15) ir
 - penkta grupė: teisinio saugumo principo ir teisės į gynybą pažeidimu, nes Komisija nurodė susigrąžinti aptariamą pagalbą (trečiasis pagrindas byloje T-759/15).
- 29 Sujungęs bylas T-755/15 ir T-759/15, kad būtų priimtas skundžiamas sprendimas, Bendrasis Teismas jame atmetė visus šiuos pagrindus, taigi ir visiškai atmetė ieškinius šiose bylose.
- 30 Dėl antrosios pagrindų grupės, pirmiausia dėl pagrindų, grindžiamų neteisingu įprastų rinkos sąlygų principo taikymu valstybės pagalbos kontrolės atžvilgiu, Bendrasis Teismas visų pirma pažymėjo, kad nustatant integruotos bendrovės mokestinę padėtį grupės viduje sudarytų sandorių kaina nustatoma ne rinkos sąlygomis. Jis nusprendė, kad per tokiai integruotai bendrovei skirtos mokestinės priemonės tyrimą siekdama nustatyti, ar galėjo būti suteiktas pranašumas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, Komisija gali palyginti jos mokestinę naštą pritaikius tokią priemonę su rinkos sąlygomis veiklą vykdančios bendrovės mokestine našta pritaikius įprastas apmokestinimo taisykles pagal nacionalinę teisę, jeigu pagal nacionalinę mokesčių teisę jas apmokestinant pelno mokesčiu neišskiriamos integruotos „įmonės“ ir savarankiškos „įmonės“ ir taip siekiama pirmųjų įmonių pelną apmokestinti taip, lyg jis būtų gautas iš rinkos kaina sudarytų sandorių (skundžiamo sprendimo 140 ir 141 punktai).
- 31 Taip nusprenddamas Bendrasis Teismas pažymėjo, kad įprastų rinkos sąlygų principas yra „priemonė“ arba, kaip ginčijamo sprendimo 225 konstatuojamojoje dalyje nurodė Komisija, „atskaitos kriterijus“, leidžiantis patikrinti, ar grupės viduje sudarytų sandorių kainos, kurioms pritarė nacionalinės valdžios institucijos, atitinka rinkos sąlygomis nustatytas kainas, siekiant nustatyti, ar integruotai bendrovei buvo suteiktas pranašumas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, dėl mokestinės priemonės, kuria nustatoma jos sandorių kainodara (skundžiamo sprendimo 143 punktas).

- 32 Bendrasis Teismas taip pat pažymėjo, kad šiuo atveju nagrinėjamas išankstinis sprendimas susijęs su FFT apmokestinamuoju pelnu pagal mokesčių kodeksą, pagal kurį tos integruotos „įmonės“ iš ekonominės veiklos gautą pelną siekiama apmokestinti taip, lyg jis būtų gautas iš rinkos kaina sudarytų sandorių. Tuo remdamasis jis nusprendė, kad FFT apmokestinamąjį pelną, gautą pritaikius nagrinėjamą išankstinį sprendimą, Komisija galėjo palyginti su panašioje faktinėje padėtyje esančios laisvos konkurencijos sąlygomis veikiančios įmonės apmokestinamuoju pelnu, gautu taikant įprastą apmokestinimo tvarką pagal Liuksemburgo teisę (skundžiamo sprendimo 145 ir 148 punktai). Šiomis aplinkybėmis jis nurodė, kad Komisijai negalima priekaištauti dėl to, kad ji taikė, kaip pati manė, tinkamą kainų nustatymo metodą, nors ji turėjo pagrįsti to metodo pasirinkimą (skundžiamo sprendimo 146 punktas).
- 33 Galiausiai Bendrasis Teismas atmetė Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir FFT argumentus, kuriais siekiama paneigti šią išvadą.
- 34 Pirma, dėl argumentų, kad Komisija nenurodė jokio ginčijamame sprendime taikyto įprastų rinkos sąlygų principo teisinio pagrindo ir nenurodė jo turinio, Bendrasis Teismas nusprendė, kad Komisija tikrai pažymėjo, kad, pirma, įprastų rinkos sąlygų principu ji neišvengiamai vadovavosi pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį nagrinėdama grupės bendrovėms taikomas mokestines priemones ir, antra, šis principas yra mokesčių srityje taikomas bendrasis vienodo požiūrio principas, siejamas su to straipsnio taikymu (skundžiamo sprendimo 150 ir 151 punktai). 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 įmonės (skundžiamo sprendimo 155 punktas).
- 35 Antra, dėl argumento, kad ginčijamame sprendime pritaikytas įprastų rinkos sąlygų principas buvo Liuksemburgo mokesčių teisėje nenustatytas kriterijus ir kad juo remdamasi Komisija galėjo galiausiai atlikti paslėptą suderinimą tiesioginių mokesčių srityje, pažeisdama valstybių narių savarankiškumą mokesčių srityje, Bendrasis Teismas nusprendė, jog tas argumentas yra nepagrįstas, nes tuo principu galima buvo remtis dėl to, kad Liuksemburgo mokesčių teisės normose numatyta, jog integruotos bendrovės ir savarankiškos bendrovės apmokestinamos vienodai. Tuo remiantis darytina išvada, kad šį kriterijų taikydama toje byloje Komisija neviršijo savo įgaliojimų (skundžiamo sprendimo 156–158 punktai).
- 36 Trečia, dėl argumento, kad ginčijamame sprendime Komisija nepagrįstai tvirtino, jog mokesčių srityje galioja bendrasis vienodo požiūrio principas, Bendrasis Teismas nusprendė, kad tokia Komisijos formuluotė neturi būti atsieta nuo jos konteksto ir dėl to negali būti aiškinama taip, kad Komisija tvirtino, jog vienodo požiūrio principas taikomas su SESV 107 straipsnio 1 dalimi siejamiems mokesčiams (skundžiamo sprendimo 160 ir 161 punktai).

III. Šalių reikalavimai

A. Byla C-885/19 P

- 37 Apeliaciniu skundu FFT Teisingumo Teismo prašo:
- panaikinti skundžiamą sprendimą,
 - panaikinti ginčijamą sprendimą arba, nepatenkinus šio reikalavimo, jei Teisingumo Teismas negalėtų priimti galutinio sprendimo, grąžinti bylą nagrinėti Bendrajam Teismui ir

- priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas, patirtas per apeliacinį procesą ir per procesą Bendrajame Teisme.
- 38 Komisija Teisingumo Teismo prašo:
- atmesti apeliacinį skundą ir
 - priteisti iš FFT bylinėjimosi išlaidas.
- 39 Airija Teisingumo Teismo prašo:
- panaikinti skundžiamą sprendimą,
 - panaikinti ginčijamą sprendimą ir
 - priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.
- B. Byla C-898/19 P**
- 40 Apeliaciniu skundu Airija Teisingumo Teismo prašo:
- panaikinti skundžiamą sprendimą,
 - panaikinti ginčijamą sprendimą ir
 - priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.
- 41 Komisija Teisingumo Teismo prašo:
- atmesti apeliacinį skundą ir
 - priteisti iš Airijos bylinėjimosi išlaidas.
- 42 FFT Teisingumo Teismo prašo:
- patenkinti apeliacinį skundą ir
 - priteisti iš Komisijos jos išlaidas, susijusias su atsiliepimu į apeliacinį skundą ir vėlesniu jos dalyvavimu apeliaciniame procese.
- 43 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė Teisingumo Teismo prašo:
- patenkinti Airijos reikalavimus,
 - panaikinti skundžiamą sprendimą,
 - panaikinti ginčijamą sprendimą ir
 - priteisti iš Komisijos jos patirtas bylinėjimosi išlaidas.

IV. Procesas Teisingumo Teisme

- 44 2020 m. kovo 9 d. Teisingumo Teismo pirmininkas paprašė šalių pateikti nuomonę dėl galimo bylų C-885/19 P ir C-898/19 P sujungimo, kad būtų galima tęsti procesą.
- 45 2020 m. kovo 16 d. raštais FFT, Airija, Komisija ir Liuksemburgo Didžioji Hercogystė pranešė Teisingumo Teismui, kad neprieštarauja šių bylų sujungimui. 2020 m. balandžio 14 d. rašte Komisija vis dėlto nurodė, kad, išnagrinėjusi apeliančių pateiktą paaiškinimą turinį, laikosi nuomonės, jog šių bylų nereikia sujungti, kad būtų galima toliau nagrinėti bylą.
- 46 2020 m. balandžio 20 d. Teisingumo Teismo pirmininko sprendimu šalys buvo informuotos, kad šioje proceso stadijoje bylų sujungti nereikia.

V. Dėl apeliacinių skundų

- 47 Atsižvelgiant į tai, kad šios bylos yra susijusios, jas reikia sujungti, kad būtų bendrai priimtas sprendimas pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 54 straipsnio 1 dalį.

A. Dėl apeliacinio skundo byloje C-898/19 P

- 48 Grįsdama savo apeliacinį skundą byloje C-898/19 P, kurį reikia nagrinėti pirmiausia, Airija, palaikoma Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir FFT, nurodo penkis pagrindus.
- 49 Dėstydamą pirmąjį apeliacinio skundo pagrindą, kurį sudaro aštuonios dalys, Airija tvirtina, kad Bendrasis Teismas padarė teisės ir SESV 107 straipsnio 1 dalies taikymo klaidą dėl požiūrio į ginčijamame sprendime Komisijos taikytą įprastų rinkos sąlygų principą. Antrajame pagrinde Airija tvirtina, kad Bendrasis Teismas padarė klaidą, kai nagrinėjo aptariamo išankstinio sprendimo atrankumą. Trečiasis pagrindas grindžiamas pareigos motyvuoti pažeidimu. Ketvirtasis pagrindas grindžiamas teisinio saugumo principo pažeidimu. Galiausiai penktasis pagrindas susijęs su ESS 4 ir 5 straipsnių ir SESV 114 straipsnio pažeidimu, nes šiuo atveju valstybės pagalbos teikimo taisyklės buvo naudotos siekiant suderinti valstybių narių teisės normas tiesioginio apmokestinimo srityje.
- 50 Komisija prašo, kad apeliacinis skundas būtų pripažintas iš dalies nepriimtiniu, ir priduria, kad bet kuriuo atveju pagrindai, kuriais jis grindžiamas, turi būti atmesti kaip nepagrįsti.

1. Dėl priimtimumo

- 51 Komisija teigia, kad apeliacinis skundas yra iš dalies nepriimtinas. Ji iš esmės teigia, kad pirmajame ir trečiajame–penktajame pagrinduose Airijos išdėstyti argumentai iš esmės susiję veikiau su ginčijamu sprendimu, bendra Komisijos praktika dėl išankstinių sprendimų dėl mokesčių ir tam tikrais šios institucijos dokumentais, kuriuose aprašomas jos požiūris į tuos sprendimus, o ne su konkrečiais skundžiamo sprendimo punktais.
- 52 Šiuo klausimu pažymėtina, kad, remiantis SESV 256 straipsnio 1 dalies antra pastraipa, Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 58 straipsnio pirma pastraipa ir Procedūros reglamento 168 straipsnio 1 dalies d punktu bei 169 straipsnio 2 dalimi, darytina išvada, jog apeliaciniame skunde turi būti tiksliai nurodyti sprendimo, kurį prašoma panaikinti, kritikuojami punktai ir

teisiniai argumentai, konkrečiai pagrindžiantys šį prašymą, nes kitaip apeliacinis skundas arba atitinkamas pagrindas bus nepriimtini (2021 m. lapkričio 23 d. Sprendimo *Taryba / Hamas*, C-833/19 P, EU:C:2021:950, 50 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

- 53 Nagrinėjamu atveju kiekviename iš apeliacinio skundo pagrindų pakankamai tiksliai nurodyti kritikuojami skundžiamo sprendimo punktai ir išdėstyti motyvai, dėl kurių tie punktai, Airijos nuomone, yra nemotyvuoti ir teisiškai klaidingi, todėl Teisingumo Teismas gali atlikti teisėtumo kontrolę. Konkrečiai kalbant, kaip pripažįsta Komisija, iš Airijos rašytinių pastabų matyti, kad apeliaciniam skundui pagrįsti jos pateikti pagrindai aiškiai susiję su Bendrojo Teismo argumentais, išdėstytais būtent skundžiamo sprendimo 113, 140–142, 145, 147, 149, 150–152, 161 ir 180–184 punktuose.
- 54 Tuo remiantis darytina išvada, kad Komisijos nurodytas pagrindas dėl dalies apeliacinio skundo nepriimtinumą turi būti atmestas.

2. Dėl esmės

- 55 Pirmiausia reikia išnagrinėti pirmojo pagrindo penktą ir šeštą dalis bei penktąjį pagrindą.

a) Šalių argumentai

- 56 Pirmojo pagrindo penktoje dalyje Airija tvirtina, kad referencinis pagrindas, kuriuo remiantis reikia nustatyti, ar egzistuoja galimas atrankusis pranašumas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, turi būti grindžiamas nagrinėjama nacionaline mokesčių sistema, o ne hipotetine mokesčių sistema. Ji teigia, kad siekiant patikrinti, ar toks pranašumas egzistuoja tokiu atveju, kaip šioje byloje, įprastų rinkos sąlygų principas gali būti taikomas tik jei tas principas įtrauktas į nacionalinę mokesčių sistemą, pagal kurią taikomas „įprastas“ apmokestinimas. Iš tiesų, kai kyla klausimas, ar priemone nukrypstama nuo „įprastos“ mokesčių sistemos, reikia atsižvelgti į taisykles, kurios konkrečiai taikomos aptariamoje valstybėje narėje, o ne į su ta sistema nesusijusias ar hipotetinės taisykles. Tačiau, jos teigimu, šiuo atveju Bendrasis Teismas neįvykdė to reikalavimo, kai skundžiamo sprendimo 141 ir 145 punktuose patvirtino Komisijos sprendimą taikyti įprastų rinkos sąlygų principą remiantis numanomu Liuksemburgo mokesčių teisės tikslu. Taigi Bendrasis Teismas neatsižvelgė į konkrečias nacionalinės teisės normas, kurios taikomos integruotoms bendrovėms, kai rengiami išankstiniai sprendimai dėl mokesčių, kuriais valstybės narės mokesčių administratorius integruotos bendrovės prašymu pateikia nuomonę apie pastarąjį taikomą sandorių kainodarą.
- 57 Pirmojo pagrindo šeštoje dalyje Airija priekaištauja Bendrajam Teismui, kad skundžiamo sprendimo 142 punkte šis nusprendė, jog ginčijamame sprendime Komisija teisingai rėmėsi 2006 m. birželio 22 d. Sprendimu *Belgija ir Forum 187 / Komisija* (C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:416). Airijos teigimu, tame sprendime nepritariama Komisijos išvadai, kad įprastų rinkos sąlygų principas kyla iš SESV 107 straipsnio 1 dalies, neatsižvelgiant į tai, ar jis buvo įtrauktas į nacionalinę teisę. Priešingai, byloje, kurioje buvo priimtas tas sprendimas, Teisingumo Teismas nusprendė, kad nukrypimas nuo įprastų rinkos sąlygų principo yra reikšmingas tik todėl, kad jis buvo įtrauktas į nagrinėjamą nacionalinę teisę, t. y. Belgijos teisę.
- 58 Penktajame pagrinde dėl skundžiamo sprendimo 100–117 punktų Airija priekaištauja Bendrajam Teismui, kad šis atmetė jos argumentus, jog ginčijamame sprendime įtvirtinamas kompetencijų pasidalijimo principui prieštaraujantis paslėptas mokesčių suderinimas, neatsižvelgiant į

ESS 3, 4 ir 5 straipsnius ir SESV 114 straipsnį. Jos teigimu, ginčijamame sprendime Komisija rėmėsi taisyklėmis, kurios nėra nacionalinės mokesčių sistemos dalis, ir neatsižvelgė į taikytinas jos nuostatas. Airija pažymi, kad jei šioje byloje būtų priimtas Komisijai palankus sprendimas, Komisijos nustatytas įprastų rinkos sąlygų principas būtų taikomas visoms valstybėms narėms, neatsižvelgiant į tai, kas numatyta jų mokesčių teisės aktuose.

- 59 Komisija laikosi nuomonės, kad Airijos pateikti argumentai yra nereikšmingi. Šie argumentai, kurie daugiausia grindžiami klaidingu ir iškreiptu skundžiamo sprendimo aiškinimu, bet kuriuo atveju yra nepagrįsti.
- 60 Pirma, kiek tai susiję su pirmojo pagrindo penkta dalimi, Komisija teigia, kad dėl to, jog Airijos argumentais siekiama ginčyti skundžiamo sprendimo 145 punkte išdėstytus Bendrojo Teismo konstatavimus, kad pagal Mokesčių kodeksą, pirma, integruotos bendrovės ir savarankiškos bendrovės Liuksemburge pelno mokesčių apmokestinamos vienodai ir, antra, pagal Liuksemburgo teisę iš tokios integruotos bendrovės ekonominės veiklos gautas pelnas apmokestinamas taip, tarsi jis būtų gautas iš rinkos kainomis sudarytų sandorių, tokiais argumentais galiausiai imama kvestionuoti nustatytas faktines aplinkybes, kurių negalima iš naujo nagrinėti apeliaciniame procese.
- 61 Komisija teigia, kad bet kuriuo atveju dabar svarbu išsiaiškinti ne tai, ar mokesčių teisėje ir bendrovių teisėje dažnai daromas skirtumas tarp savarankiškų bendrovių ir grupei priklausančių bendrovių, o tai, ar šiose teisės srityse daromas skirtumas tarp šių bendrovių, kai reikia nustatyti jų apmokestinamąjį pelną pagal bendrą pelno mokesčio sistemą. Kaip skundžiamo sprendimo 145 punkte teisingai konstatavo Bendrasis Teismas, Liuksemburgo mokesčių kodekse toks skirtumas nedaromas. Taigi Bendrasis Teismas pagrįstai konstatavo, kad Liuksemburgo mokesčių teisės aktais siekiama apmokestinti iš tokios integruotos bendrovės ekonominės veiklos gautą pelną, tarsi jis būtų gautas iš rinkos kainomis sudarytų sandorių.
- 62 Antra, atsakydama į Airijos apeliacinio skundo pirmojo pagrindo šeštąjį prieštaravimą Komisija teigia, kad Bendrasis Teismas pagrįstai rėmėsi 2006 m. birželio 22 d. Sprendimu *Belgija ir Forum 187 / Komisija* (C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:416) ir padarė išvadą, kad kai pagal valstybės narės mokesčių sistemą grupei priklausančioms bendrovėms ir savarankiškomis bendrovėms taikomas vienodas pelno mokestis, sandorių kainodaros priemonė, leidžianti grupės bendrovei grupės vidaus sandorius vertinti mažesne kaina, nei ji yra įprastinėmis rinkos sąlygomis, suteikia pranašumą, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.
- 63 Atskaitos kriterijus, kurį to sprendimo 95 ir 96 punktuose Teisingumo Teismas taikė konstatuodamas pranašumo egzistavimą, yra būtent tas pats kriterijus, kurį Komisija išdėstė ginčijamo sprendimo 7.2.2.1 skirsnyje ir kuriam Bendrasis Teismas pritarė skundžiamo sprendimo 141 ir 145 punktuose, t. y. bendrųjų mokesčių teisės normų taikymas savarankiškomis bendrovėms. Komisijos teigimu, nekyla jokių abejonių, kad 2006 m. birželio 22 d. Sprendime *Belgija ir Forum 187 / Komisija* (C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:416) Teisingumo Teismas taikė įprastų rinkos sąlygų principą. Net jeigu tas principas aiškiai neįvardytas tame sprendime, Komisija teigia, kad to sprendimo 95 punkte pavartotas žodžių junginys „laisvos konkurencijos sąlygomis veikiančios“ ir to paties sprendimo 96 punkte – „pardavimo <...> kainos [sandorių kainodara]“ nepalieka vietos jokiame kitame aiškinime.
- 64 Trečia, atsakydama į penktąjį pagrindą Komisija nurodo, kad nagrinėjamą išankstinį sprendimą ji vertino atsižvelgdama į Liuksemburgo bendrą apmokestinimo pelno mokesčiu sistemą ir kad jeigu skundžiamas sprendimas būtų patvirtintas, kiek jis susijęs su konstatavimu, kad yra atrankusis

pranašumas, tai paprasčiausiai reikštų, kad valstybės narės, kurios pagal įprastas taisykles tarptautinių bendrovių padalinius ar patronuojamąsias bendroves apmokestina taip, tarsi tai būtų atskiri subjektai, negalėtų išsisukti nuo jų išankstinių sprendimų dėl mokesčių kontrolės pagal valstybės pagalbos teisės aktus tik todėl, kad jų mokesčių teisės aktuose nėra aiškiai kodifikuoti objektyvūs kriterijai dėl pelno priskyrimo šioms padaliniais ar patronuojamosioms bendrovėms.

b) Teisingumo Teismo vertinimas

1) Pirminės pastabos

- 65 Reikia priminti, kad pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją valstybių narių priemonės, kurių jos imasi Sąjungoje teisėje nesuderintose srityse, nėra pašalintos iš SESV nuostatų dėl valstybės pagalbos kontrolės taikymo srities. Todėl valstybės narės neturi priimti jokių mokestinių priemonių, kurios gali būti laikomos su vidaus rinka nesuderinama valstybės pagalba (2021 m. kovo 16 d. Sprendimo *Komisija / Lenkija*, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 26 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 66 Šiuo klausimu Teisingumo Teismo suformuotoje jurisprudencijoje nustatyta, jog tam, kad nacionalinę priemonę būtų galima kvalifikuoti kaip „valstybės pagalbą“, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, turi būti tenkinamos visos toliau nurodytos sąlygos. Pirma, turi būti valstybės parama arba parama, suteikta panaudojant valstybės išteklius. Antra, ši priemonė turi galėti daryti įtaką valstybių narių tarpusavio prekybai. Trečia, priemonė turi suteikti atrankųjį pranašumą jos gavėjui. Ketvirta, ji turi iškraipyti konkurenciją arba kelti tokią grėsmę (2021 m. spalio 6 d. Sprendimo *World Duty Free Group ir Ispanija / Komisija*, C-51/19 P ir C-64/19 P, EU:C:2021:793, 30 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 67 Dėl atrankiojo pranašumo sąlygos pažymėtina, kad ją taikant reikia nustatyti, ar pagal konkrečią teisės sistemą nagrinėjama nacionaline priemone „tam tikroms įmonėms ar tam tikrų prekių gamybai“ sudaromos palankesnės sąlygos nei kitoms, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į ta sistema siekiamą tikslą, yra panaši ir kurioms dėl to taikomas skirtingas požiūris, iš esmės galintis būti kvalifikuojamas kaip diskriminacinis (2021 m. kovo 16 d. Sprendimo *Komisija / Lenkija*, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 28 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 68 Kad nacionalinę mokesčių priemonę galėtų kvalifikuoti kaip „atrankiąją“, Komisija turi, pirma, apibrėžti atitinkamoje valstybėje narėje taikomą referencinę sistemą, t. y. „įprastą“ mokesčių sistemą, ir, antra, įrodyti, kad nagrinėjama mokestine priemone nukrypstama nuo referencinės sistemos, nes pagal ją diferencijuojami ūkio subjektai, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į šia sistema siekiamą tikslą, yra panaši. Vis dėlto sąvoka „valstybės pagalba“ neapima priemonių, kuriomis diferencijuojamos įmonės, esančios, atsižvelgiant į nagrinėjamos mokesčių teisės sistemos tikslą, panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje ir kurios dėl to yra *a priori* atrankinės, jeigu atitinkama valstybė narė, trečia, įrodo, jog ši diferenciacija pateisinama, nes atsiranda dėl sistemos, pagal kurią tos priemonės taikomos, pobūdžio ar struktūros (šiuo klausimu žr. 2021 m. spalio 6 d. Sprendimo *World Duty Free Group ir Ispanija / Komisija*, C-51/19 P ir C-64/19 P, EU:C:2021:793, 35 ir 36 punktus ir nurodytą jurisprudenciją).
- 69 Šiuo klausimu svarbu priminti, kad referencinio pagrindo nustatymas yra ypač svarbus mokesčių priemonių atveju, nes ekonominio pranašumo, kaip jis suprantamas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, buvimas gali būti nustatytas tik jas palyginus su vadinamuoju „įprastu“ apmokestinimu. Taigi siekiant nustatyti visas įmones, kurių faktinė ir teisinė padėtis yra panaši, pirma reikia

apibrėžti teisinę sistemą, kuria siekiamo tikslo atžvilgiu prireikus turi būti nagrinėjama, ar pranašumą iš nagrinėjamos priemonės gaunančių ir jo negaunančių įmonių faktinė ir teisinė padėtis yra panaši (2021 m. spalio 6 d. Sprendimo *World Duty Free Group ir Ispanija / Komisija*, C-51/19 P ir C-64/19 P, EU:C:2021:793, 60 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

- 70 Vis dėlto reikia pažymėti, kad reglamentavimo technika negali turėti lemiamos reikšmės nustatant mokesčių priemonės atrankumą, todėl ne visada būtina, kad ja būtų nukrypta nuo bendros ar įprastos mokesčių sistemos. Kaip galima teigti remiantis būtent 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732) 101 punktu, net ir priemonė, kuri formaliai nėra nukrypstanti ir kuri grindžiama kriterijais, kurie patys savaime yra bendrojo pobūdžio, gali būti atrankioji, jei ja iš tiesų diskriminuojamos panašiose situacijose esančios bendrovės, atsižvelgiant į atitinkama mokesčių sistema siekiamą tikslą (šiuo klausimu žr. 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, 32 ir 33 punktus ir nurodytą jurisprudenciją).
- 71 Taigi vertinant mokestinės priemonės atrankumą svarbu, kad bendra mokesčių sistema arba atitinkamoje valstybėje narėje taikoma referencinė sistema būtų teisingai identifiikuota Komisijos sprendime ir išnagrinėta teismo, kuriam pateiktas skundas dėl to identifikavimo. Kadangi referencinės sistemos nustatymas yra lyginamojo tyrimo, kuris turi būti atliktas vertinant atrankumą, atskaitos taškas, dėl per šį nustatymą padarytos klaidos visa su atrankumu susijusios sąlygos analizė neišvengiamai tampa klaidinga (šiuo klausimu žr. 2021 m. spalio 6 d. Sprendimo *World Duty Free Group ir Ispanija / Komisija*, C-51/19 P ir C-64/19 P, EU:C:2021:793, 61 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).
- 72 Šiomis aplinkybėmis reikia, pirma, pažymėti, kad referencinio pagrindo nustatymas, kuris turi būti atliktas po rungimosi principu grindžiamų diskusijų su atitinkama valstybe nare, turi būti pagrįstas objektyviu pagal šios valstybės nacionalinę teisę taikytinų teisės normų turinio, formuluočių ir konkretaus poveikio tyrimu (2021 m. spalio 6 d. Sprendimo *World Duty Free Group ir Ispanija / Komisija*, C-51/19 P ir C-64/19 P, EU:C:2021:793, 62 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 73 Antra, srityse, kuriose Sąjungos mokesčių teisė yra nesuderinta, mokesčio sudedamąsias savybes, kurios iš principo apibrėžia referencinę sistemą arba „įprastą“ mokesčių sistemą, kuria remiantis reikia analizuoti su atrankumu susijusią sąlygą, nustato būtent atitinkama valstybė narė, įgyvendindama savo kompetenciją tiesioginių mokesčių srityje ir nepažeisdama šioje srityje turimos autonomijos. Tai, be kita ko, taikoma nustatant mokesčio bazę ir apmokestinimo momentą (šiuo klausimu žr. 2021 m. kovo 16 d. Sprendimo *Komisija / Lenkija*, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 38 ir 39 punktus, taip pat 2021 m. kovo 16 d. Sprendimo *Komisija / Vengrija*, C-596/19 P, EU:C:2021:202, 44 ir 45 punktus).
- 74 Tuo remiantis darytina išvada, kad nustatant referencinę tiesioginių mokesčių sistemą reikia atsižvelgti tik į atitinkamoje valstybėje narėje taikytiną nacionalinę teisę, o šis nustatymas yra būtina išankstinė sąlyga vertinant ne tik tai, ar suteiktas pranašumas, bet ir atsakant į klausimą, ar tas pranašumas yra atrankusis.
- 75 Šiuo klausimu šio sprendimo 56–58 punktuose apibendrintuose Airijos argumentuose keliamas klausimas, ar Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, kai dėl to sprendimo 30–36 punktuose nurodytų motyvų patvirtino ginčijamame sprendime Komisijos nustatytą referencinę sistemą.

- 76 Dėl šio aspekto reikia pažymėti, kad, kaip nurodyta ginčijamo sprendimo 228 konstatuojamojoje dalyje, Komisija nusprendė, kad įprastų rinkos sąlygų principu ji neišvengiamai vadovavosi pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį vertindama grupės bendrovėms taikytas mokesčių priemones, neatsižvelgdama į tai, ar valstybė narė įtraukė šį principą į savo nacionalinę teisės sistemą.
- 77 Toje pačioje 228 konstatuojamojoje dalyje Komisija nurodė, kad įprastų rinkos sąlygų principas taikomas siekiant nustatyti, ar grupei priklausančios bendrovės apmokestinamasis pelnas pelno mokesčio apskaičiavimo tikslu buvo nustatomas taikant rinkos sąlygas labiau atitinkantį metodą, kad bendrovė nebūtų vertinama palankiau taikant bendrą pelno mokesčio sistemą, palyginti su neintegruotomis bendrovėmis, kurių apmokestinamąjį pelną nulemia rinka.
- 78 Be to, remiantis ginčijamo sprendimo sandara, ypač jo 193–209 konstatuojamosiose dalyse atliktos referencinės sistemos analize, galima teigti, kad Komisija atsižvelgė į aplinkybę, jog bendroje Liuksemburgo bendrovių apmokestinimo sistemoje nedaroma skirtumo tarp integruotų ir neintegruotų bendrovių, nes šios sistemos tikslas yra apmokestinti visas bendroves rezidentės.
- 79 Atsižvelgdamas būtent į šiuos argumentus skundžiamo sprendimo 161 punkte Bendrasis Teismas savo ruožtu pažymėjo, kad ginčijamo sprendimo 228 konstatuojamojoje dalyje išdėstytas teiginys, jog įprastų rinkos sąlygų principas yra bendrasis vienodo požiūrio principas apmokestinimo srityje, kuris patenka į SESV 107 straipsnio 1 dalies taikymo sritį, neturi būti atskirtas nuo konteksto ir negali būti aiškinamas taip, kad Komisija neva tvirtino, jog bendrasis vienodo požiūrio principas taikomas su SESV 107 straipsnio 1 dalimi siejamiems mokesčiams.
- 80 Kaip galima teigti remiantis skundžiamo sprendimo 141 punktu, Bendrasis Teismas nusprendė, kad įprastų sąlygų principas turi būti taikomas, kai taikomoje nacionalinėje mokesčių teisėje apmokestinimo pelno mokesčiu tikslais nedaroma skirtumo tarp integruotų „įmonių“ ir savarankiškų „įmonių“, nes tokiu atveju pagal tą teisę pelnas, gautas iš tokios integruotos „įmonės“ ekonominės veiklos, apmokestinamas taip, tarsi jis būtų gautas iš rinkos kaina sudarytų sandorių. Nustatęs šį teisinį pagrindą, skundžiamo sprendimo 145 punkte Bendrasis Teismas iš esmės nusprendė, kad tas principas nagrinėtu atveju buvo taikytinas, nes pagal mokesčių kodeksą integruotos bendrovės ir savarankiškos bendrovės buvo apmokestinamos vienodu pelno mokesčiu.

2) Dėl teisės klaidos, padarytos nustatant atitinkamoje valstybėje narėje taikomą „įprastą“ mokesčių sistemą

- 81 Iš karto reikia atmesti Komisijos argumentus, kad pateiktais prieštaravimais apeliantė iš tikrųjų ginčija būtent skundžiamo sprendimo 145 punkte išdėstytas Bendrojo Teismo išvadas dėl taikytinos nacionalinės teisės, t. y. faktų konstatavimus, kurių pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją negalima iš naujo nagrinėti apeliaciniame procese.
- 82 Tiesa, dėl Bendrojo Teismo pateiktų su nacionaline teise susijusių vertinimų, kurie valstybės pagalbos srityje laikomi faktinių aplinkybių vertinimu, nagrinėjimo per apeliacinį procesą reikia pažymėti, kad Teisingumo Teismas turi kompetenciją tikrinti tik tai, ar ši teisė buvo iškraipyta (2018 m. birželio 28 d. Sprendimo *Andres (Heitkamp BauHolding bankrotas)* / Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 78 punktą ir nurodyta jurisprudencija).
- 83 Vis dėlto šioje byloje pateikiamais argumentais Airija siekia ne užginčyti Bendrojo Teismo pateiktą nacionalinės teisės aiškinimą, o prašo Teisingumo Teismo nustatyti, ar Bendrasis Teismas nepadarė teisės klaidos pasisavindamas reikšmingo referencinio pagrindo apibrėžimą kaip

lemiamą reikšmę turintį kriterijų nagrinėjant, ar suteiktas atrankusis pranašumas, neatsižvelgdamas į Liuksemburgo teisėje numatytas specialias taisykles dėl integruotoms bendrovėms taikomos sandorių kainodaros.

- 84 Iš tiesų, Airija ginčija tik tai, kad Bendrasis Teismas taikė teisinį kriterijų, taikomą nustatant, ar tokiu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių, kaip nagrinėjamas šioje byloje, suteikiamas atrankusis pranašumas.
- 85 Klausimas, ar Bendrasis Teismas tinkamai apibrėžė taikytiną referencinę sistemą ir paskui teisingai pritaikė tokį teisinį kriterijų kaip įprastų rinkos sąlygų principas, yra teisinis klausimas, kuriam gali būti taikoma Teisingumo Teismo kontrolė per apeliacinį procesą. Iš tiesų, argumentai, kuriais ginčijamas referencinės sistemos pasirinkimas pirmajame atrankiojo pranašumo analizės etape, yra priimtini, nes ta analizė atliekama teisiškai kvalifikuojant nacionalinę teisę remiantis Sąjungos teisės nuostata (pagal analogiją žr. 2018 m. birželio 28 d. Sprendimo *Andres (Heitkamp BauHolding bankrotas)* / Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 80 ir 81 punktus).
- 86 Dėl Airijos argumento pagrįstumo reikia priminti, kad, kaip galima teigti iš esmės remiantis ginčijamo sprendimo 210 konstatuojamąja dalimi, FFT ir Liuksemburgo Didžioji Hercogystė Komisijai teigė, kad referencinė sistema turėtų būti taikoma tik grupės bendrovėms arba net finansinę veiklą vykdančioms grupės bendrovėms, kurioms taikoma Mokesčių kodekso 164 straipsnio 3 dalis, todėl nagrinėjamas išankstinis sprendimas turėtų būti lyginamas su išankstiniais sprendimais dėl 2010–2013 m. laikotarpio, skirtais 21 kitam mokesčių mokėtojui, apie kuriuos jai buvo pranešta 2014 m. sausio 15 d. Pasak Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir FFT, kadangi FFT sudarytos sąlygos neprieštaravo Mokesčių kodekso 164 straipsnio 3 daliai, Aplinkraščiui Nr. 164/2 ir šioje srityje taikomai administracinei praktikai, tuo išankstiniu sprendimu nebuvo suteiktas joks atrankusis pranašumas.
- 87 Tačiau ginčijamo sprendimo 211–215 konstatuojamosiose dalyse Komisija nusprendė, kad nustatant taikytiną referencinę sistemą nereikia atsižvelgti į šias konkrečias nuostatas, ir šiuo tikslu nurodė, kad jei į jas būtų atsižvelgta, tai prieštarautų bendrosios Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos, kurią ginčijamo sprendimo 193–209 konstatuojamosiose dalyse ši institucija jau nurodė kaip referencinę sistemą, tikslui. Šiuo klausimu ji nustatė, kad tos sistemos tikslas buvo apmokestinti visų bendrovių, kurios priklauso jos mokestinei kompetencijai, pelną, nesvarbu, ar tai būtų integruotos, ar neintegruotos bendrovės (ginčijamo sprendimo 198 ir 212 konstatuojamosios dalys).
- 88 Komisija nurodė, kad nenagrinės, ar nagrinėjamas išankstinis sprendimas neprieštarauja įprastų rinkos sąlygų principui, apibrėžtam Mokesčių kodekso 164 straipsnio 3 dalyje arba Aplinkraštyje Nr. 164/2 (ginčijamo sprendimo 229 konstatuojamoji dalis). Iš tiesų, jeigu būtų galima įrodyti, kad Liuksemburgo mokesčių administratoriaus šiuo išankstiniu sprendimu patvirtintas metodas, kuriuo remiantis nustatomas FFT apmokestinamasis pelnas Liuksemburge, nukrypo nuo metodo, pagal kurį gaunamas apytikslis, patikimas rinkos grindžiamas rezultatas, taigi ir nuo įprastų rinkos sąlygų principo, tas sprendimas būtų laikomas suteikiančiu FFT atrankųjį pranašumą, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį (ginčijamo sprendimo 231 konstatuojamoji dalis).

- 89 Remiantis skundžiamo sprendimo 149–151 punktais teigtina, kad Bendrasis Teismas patvirtino Komisijos metodiką, kuri iš esmės reiškė, kad pagal mokesčių sistemą, kuria siekiama apmokestinti visų integruotų ar neintegruotų bendrovių rezidenčių pelną, įprastų rinkos sąlygų principo taikymas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį pateisinamas neatsižvelgiant į tai, ar šis principas įtrauktas į nacionalinę teisę.
- 90 Taigi reikia nustatyti, ar Bendrasis Teismas, atlikdamas vertinimą pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį ir, konkrečiai kalbant, apibrėždamas referencinę sistemą, kad nustatytų, ar nagrinėjamas išankstinis sprendimas suteikia atrankųjį pranašumą jo gavėjui, padarė teisės klaidą, kai patvirtino Komisijos požiūrį, pagal kurį iš esmės neatsižvelgiama į tą principą, nustatytą Mokesčių kodekso 164 straipsnio 3 dalyje ir patikslintą dėl jo priimtame Aplinkraštyje Nr. 164/2.
- 91 Šiuo atveju Komisija, neatsižvelgdama į Mokesčių kodekso 164 straipsnio 3 dalies ir Aplinkraščio Nr. 164/2 svarbą, taikė įprastų rinkos sąlygų principą, kuris skiriasi nuo nustatyto Liuksemburgo teisėje. Taigi, siekdama bendros Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos tikslo, ji tik nustatė abstrakčią šio principo išraišką ir išnagrinėjo aptariamą išankstinį sprendimą, neatsižvelgdama į tai, kaip šis principas konkrečiai įtrauktas į šią teisę, ypač kiek tai susiję su integruotomis bendrovėmis.
- 92 Patvirtindamas tokį požiūrį Bendrasis Teismas neatsižvelgė į šio sprendimo 68–74 punktuose nurodytoje jurisprudencijoje įtvirtintą reikalavimą, kad siekdama nustatyti, ar mokestine priemone imonei buvo suteiktas atrankusis pranašumas, Komisija, objektyviai išnagrinėjusi teisės normų, taikytinų pagal atitinkamos valstybės nacionalinę teisę, turinį, struktūrą ir konkretų poveikį, tą priemonę turi palyginti su apmokestinimo sistema, kuri įprastai taikoma toje valstybėje narėje. Taip jis padarė teisės klaidą taikydamas SESV 107 straipsnio 1 dalį.
- 93 Žinoma, kaip pripažįsta visos šalys, Liuksemburgo bendrovėms taikoma nacionaline teise siekiama, kiek tai susiję su integruotų bendrovių apmokestinimu, patikimai apytikriai nustatyti rinkos kainą. Nors šis tikslas apskritai atitinka įprastų rinkos sąlygų principo tikslą, vis dėlto, nesant suderinimo Sąjungos teisėje, konkreti šio principo taikymo tvarka nustatyta nacionalinėje teisėje ir į ją reikia atsižvelgti siekiant nustatyti referencinį pagrindą, kad būtų galima nustatyti atrankiojo pranašumo egzistavimą.
- 94 Be to, skundžiamo sprendimo 113 punkte pripažindamas, kad Komisija gali remtis taisyklėmis, kurios nėra Liuksemburgo teisės dalis, nors to sprendimo 112 punkte jis priminė, kad ši institucija šiuo Sąjungos teisės raidos etapu neturi kompetencijos savarankiškai apibrėžti „įprastą“ integruotos bendrovės apmokestinimą, neatsižvelgdama į nacionalines mokesčių taisykles, Bendrasis Teismas neatsižvelgė į SESV nuostatas dėl Europos Sąjungos priimamų valstybių narių teisės aktų, susijusių su tiesioginiu apmokestinimu, derinimo priemonių, konkrečiai į SESV 114 straipsnio 2 dalį ir 115 straipsnį. Iš tiesų valstybės narės autonomija tiesioginių mokesčių srityje, pripažinta šio sprendimo 73 punkte primintoje suformuotoje jurisprudencijoje, negali būti visiškai užtikrinta, jei, nesant jokios tokio pobūdžio suderinimo priemonės, pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį atliekamas tyrimas grindžiamas ne išimtinai įprastomis atitinkamos valstybės narės teisės aktų leidėjo nustatytais apmokestinimo taisyklėmis.
- 95 Dėl šio aspekto reikia pažymėti, pirma, kad, nesant suderinimo šiuo klausimu, galimas metodų ir kriterijų, leidžiančių nustatyti „įprastų rinkos sąlygų“ rezultatą, nustatymas priklauso valstybių narių diskrecijai. Nors EBPO valstybės narės pripažįsta įprastų rinkos sąlygų principo taikymo pranašumus nustatant teisingą bendrovių pelno priskyrimą skirtingoms šalims, išsamus sandorių

kainodaros nustatymo metodų taikymas šiose valstybėse labai skiriasi. Kaip ginčijamo sprendimo 88 konstatuojamojoje dalyje nurodė pati Komisija, EBPO gairėse išvardyti keli metodai, kaip apytikriai apskaičiuoti sandorių kainas įprastomis rinkos sąlygomis ir kaip paskirstyti pelną tos pačios grupės bendrovėms.

- 96 Be to, net jeigu tarptautinio apmokestinimo srityje yra tam tikras konsensusas dėl to, kad ekonomiškai susijusių bendrovių sandoriai, ypač grupės vidaus sandoriai, mokesčių tikslais turėtų būti vertinami taip, tarsi jie būtų sudaryti tarp ekonomiškai nepriklausomų bendrovių, o daugelis kompetenciją mokesčių srityje turinčių nacionalinių valdžios institucijų, rengdamos ir kontroliuojamos sandorių kainodarą, dėl to vadovaujasi EBPO gairėmis, analizuojant klausimą, ar konkretūs sandoriai turi būti nagrinėjami atsižvelgiant į įprastų konkurencijos sąlygų principą ir, jei reikia, ar sandorių kainodara, kuria grindžiama mokesčio mokėtojo apmokestinamųjų pajamų bazė ir jos paskirstymas tarp atitinkamų valstybių narių, skiriasi nuo įprastomis rinkos sąlygomis gaunamo rezultato, turi būti vadovujamasi tik nacionalinėmis nuostatomis, nepažeidžiant šio sprendimo 120–122 punktuose išdėstytų argumentų. Taigi nagrinėjant, ar egzistuoja atrankusis mokestinis pranašumas, kaip jis suprantamas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, ir siekiant nustatyti, kokia mokesčių našta paprastai turėtų tekti įmonei, neturi būti atsižvelgiama į parametrus ir taisykles, nesusijusius su nagrinėjama nacionaline mokesčių sistema, nebent ši sistema aiškiai jais remiasi.
- 97 Ši išvada yra mokesčio teisėtumo principo, kuris, kaip bendrasis teisės principas, yra Sąjungos teisės sistemos dalis, išraiška; pagal tą principą reikalaujama, kad bet kokia pareiga sumokėti mokestį ir visi esminiai duomenys, apibrėžiantys jo pagrindinius požymius, būtų numatyti teisės aktuose, o apmokestinamasis asmuo turi galėti numatyti ir apskaičiuoti mokėtino mokesčio dydį ir nustatyti, kada jis turi būti sumokėtas (šiuo klausimu žr. 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, C-566/17, EU:C:2019:390, 39 punktą).
- 98 Antra, per teismo posėdį Liuksemburgo Didžioji Hercogystė nurodė, kad, be to, kad EBPO gairės nėra privalomos šios organizacijos valstybėms narėms, Aplinkraštyje Nr. 164/2, kuriame aiškinama Mokesčių kodekso 164 straipsnio 3 dalis, nustatytos specialios taisyklės dėl grupės finansų bendrovėms, kaip antai FFT, taikomos sandorių kainodaros, kuriose nustatyta, kad apskaičiuojant tą kainodarą neatsižvelgiama į veiklą, susijusią su turimomis akcijomis. Ginčijamo sprendimo 79 konstatuojamojoje dalyje, kuri išdėstyta to sprendimo 2.3.2 skirsnyje ir kurioje aprašytas to aplinkraščio turinys, patvirtinta, kad ši valstybė narė nustatė specialias taisykles, pagal kurias tokioms bendrovėms nustatomas atlygis įprastomis rinkos sąlygomis, ir kad apie šias taisykles Komisijai buvo pranešta per administracinę procedūrą.
- 99 Vis dėlto Komisijos atliktoje referencinės sistemos, o kartu ir FFT suteikto atrankiojo pranašumo buvimo analizėje, patvirtintoje Bendrojo Teismo, neatsižvelgiama į šiuos norminius sprendimus, kuriais siekiama patikslinti įprastų rinkos sąlygų principo apimtį ir jo įgyvendinimą Liuksemburgo teisėje.
- 100 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad atsakydama į per posėdį pateiktą klausimą Komisija nurodė, jog nagrinėjamame išankstiniame sprendime Liuksemburgo mokesčių administratorius „neteisingai taikė įprastai taikomas taisykles“, kiek tai susiję su įprastų rinkos sąlygų principu ir sandorių kainodaros apskaičiavimu. Vis dėlto reikia konstatuoti, kad ginčijamame sprendime Komisija, kurios poziciją patvirtino Bendrasis Teismas, visiškai neišnagrinėjo, kaip buvo aiškinamas ir taikomas įprastų rinkos sąlygų principas, iš esmės įtvirtintas Mokesčių kodekso 164 straipsnio 3 dalyje.

- 101 Bendrasis Teismas aiškiai patvirtino šią analizę skundžiamo sprendimo 146 punkte, kur nurodė, kad negalima priekaištauti Komisijai, jog ši taikė sandorių kainodaros nustatymo metodą, kurį šiuo atveju laikė tinkamu, kad išnagrinėtų vieno sandorio ar kelių glaudžiai susijusių sandorių, kuriems taikoma ginčijama priemonė, kainos dydį, taip pat to paties sprendimo 147 punkte, kur jis pabrėžė, kad EBPO gairės, kuriomis rėmėsi Komisija, „grindžiamos reikšmingais kompetentingų ekspertų grupių atliktais darbais“, kad jose „atsispindi tarptautiniu lygiu pasiektas bendras sutarimas dėl sandorių kainodaros“ ir kad „todėl jos tikrai turi praktinę reikšmę aiškinant su sandorių kainodara susijusius klausimus“.
- 102 Trečia, priešingai, nei skundžiamo sprendimo 142 punkte nusprendė Bendrasis Teismas, 2006 m. birželio 22 d. Sprendime *Belgija ir Forum 187 / Komisija* (C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:416) nepatvirtinta pozicija, kad įprastų rinkos sąlygų principas taikomas tuo atveju, jeigu pagal nacionalinę mokesčių teisę vienodai apmokestinamos integruotos bendrovės ir savarankiškos bendrovės, neatsižvelgiant į tai, ar ir kaip šis principas buvo inkorporuotas į šią teisę.
- 103 Tame sprendime Teisingumo Teismas nurodė, kad jeigu valstybė narė nusprendžia į nacionalinę teisę inkorporuoti EBPO nustatytam „*cost plus*“ metodui analogišką integruotų bendrovių apmokestinamojo pelno nustatymo metodą ir taip siekia šias bendroves apmokestinti panašiai kaip taikant bendrąją apmokestinimo tvarką, tai reiškia, kad ji toms bendrovėms suteikia ekonominį pranašumą, jeigu į šį metodą įtraukia nuostatas, lemiančias mažesnę mokesstinę naštą, nei šioms bendrovėms įprastai tektų pagal minėtą tvarką.
- 104 Taigi tame sprendime atsižvelgdamas būtent į taikytinoje nacionalinėje teisėje, t. y. Belgijos teisėje, nustatytas apmokestinimo taisyklės, kuriose pelno apmokestinimo mechanizmas nustatytas pagal EBPO „*cost plus*“ metodą, Teisingumo Teismas nusprendė, kad reikia taikyti įprastų rinkos sąlygų principą. Todėl remiantis tuo sprendimu negalima daryti išvados, kad Teisingumo Teismas ketino įtvirtinti savarankišką įprastų rinkos sąlygų principą, taikomą neatsižvelgiant į tai, ar jis buvo įtrauktas į nacionalinę teisę, kad būtų galima išnagrinėti mokesčių priemones taikant SESV 107 straipsnio 1 dalį.
- 105 Remiantis visais išdėstytais argumentais darytina išvada, kad šio sprendimo 17–20 punktuose primintuose skundžiamo sprendimo motyvuose, susijusiuose su Komisijos pagrindinių argumentų, kad ginčijamu išankstiniu sprendimu nukrypta nuo bendros Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos, nagrinėjimu, padaryta teisės klaida, nes Bendrasis Teismas patvirtino Komisijos požiūrį; ta klaida padaryta dėl to, kad per tyrimą pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį apibrėžiant referencinę sistemą, kad būtų galima nustatyti, ar aptariamu išankstiniu sprendimu suteikiamas atrankusis pranašumas to sprendimo adresatui, iš esmės neatsižvelgta į Mokesčių kodekso 164 straipsnio 3 dalyje nustatytą ir Aplinkraštyje Nr. 164/2 išaiškintą įprastų konkurencijos sąlygų principą.
- 106 Vis dėlto reikia išnagrinėti, ar dėl Bendrojo Teismo padarytos teisės klaidos skundžiamas sprendimas gali būti panaikintas.
- 107 Iš tiesų Komisija teigė, kad galimos teisės klaidos skundžiamo sprendimo 125–286 punktuose negalėtų lemti skundžiamo sprendimo panaikinimo, jei to sprendimo 290–299 punktuose pateikta Bendrojo Teismo analizė būtų patvirtinta.

- 108 Todėl Komisija mano, kad apeliacinis skundas yra nereikšmingas, nes net jeigu vienas iš nurodytų apeliacinio skundo pagrindų būtų pripažintas pagrįstu, dėl tokios aplinkybės skundžiamas sprendimas negalėtų būti panaikintas. Iš tiesų ginčijamame sprendime yra papildomų argumentų, grindžiamų Mokesčių kodekso 164 straipsnio 3 dalimi ir Aplinkraščiu Nr. 164/2, kurių patvirtinimo Bendrajame Teisme Airija visiškai neginčia.
- 109 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad skundžiamo sprendimo 290–299 punktuose nurodytais motyvais Bendrasis Teismas iš esmės patvirtino ginčijamo sprendimo 315–317 konstatuojamosiose dalyse Komisijos pateiktus „papildomus“ argumentus, kad nagrinėjamu išankstiniu sprendimu nukrypstama nuo referencinės sistemos, kurią sudaro Mokesčių kodekso 164 straipsnio 3 dalis ir Aplinkraštis Nr. 164/2.
- 110 Nors Airija tiesiogiai neginčijo šioje skundžiamo sprendimo ištraukoje nurodytų motyvų, Komisijos teigimu, vis dėlto negalima tvirtinti, kad apeliacinis skundas turi būti pripažintas nereikšmingu, nes Airijos išplėtoti argumentai negali turėti įtakos skundžiamo sprendimo rezoliucinei daliai.
- 111 Iš tiesų, kaip išvados 42 punkte pažymėjo generalinis advokatas, skundžiamo sprendimo 290–299 punktuose pateiktuose argumentuose nepateikta analizė, kurią būtų galima atskirti ir kuri būtų savarankiška, palyginti su Komisijos nustatytos referencinės sistemos pagrindine analize, todėl tie argumentai negali ištaisyti toje analizėje padarytos klaidos. Žinoma, ginčijamo sprendimo 317 konstatuojamojoje dalyje Komisija konstatavo, kad išankstinis sprendimas lėmė FFT mokėtino mokesčio sumažėjimą, „palyginti su tuo atveju, jei būtų buvęs tinkamai taikomas [Mokesčių kodekso 164 straipsnio 3 dalyje] numatytas įprastų rinkos sąlygų principas“. Vis dėlto, kaip Bendrasis Teismas pažymėjo skundžiamo sprendimo 294 punkte, kiek tai susiję su šiuo teisingu taikymu, ji padarė nuorodą į pagrindinę referencinės sistemos, pagrįstos bendrąja bendrovių apmokestinimo sistema Liuksemburge, analizę.
- 112 Tuo remiantis galima teigti, kad argumentai, kuriais Komisija rėmėsi papildomai, tik paviršutiniškai ištaiso jos padarytą klaidą nustatant referencinę sistemą, kuri turėjo būti jos atliekamos atrankiojo pranašumo egzistavimo analizės pagrindas. Tokiomis aplinkybėmis dėl teisės klaidos, kurią Bendrasis Teismas padarė analizuodamas pagrindinius Komisijos argumentus dėl referencinės sistemos, jo atlikta ginčijamame sprendime šiuo klausimu pateiktų papildomų argumentų analizė taip pat yra klaidinga.
- 113 Remiantis tuo, kas išdėstyta, galima teigti, kad reikia pritarti pirmojo pagrindo penktai ir šeštai dalims, taip pat penktajam pagrindui ir dėl to panaikinti skundžiamą sprendimą, nesant reikalo nagrinėti kitų apeliacinio skundo pirmojo pagrindo dalių ir kitų skundo pagrindų.

B. Dėl apeliacinio skundo byloje C-885/19 P

- 114 Atsižvelgiant į tai, kad skundžiamas sprendimas panaikinamas, nebereikia priimti sprendimo dėl FFT apeliacinio skundo.

VI. Dėl ieškinių Bendrajame Teisme

- 115 Pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 61 straipsnio pirmos pastraipos antrą sakinį, kai Bendrojo Teismo sprendimas yra panaikinamas, Teisingumo Teismas pats gali priimti galutinį sprendimą, jeigu toje bylos stadijoje tai galima daryti.

- 116 Taip yra nagrinėjamu atveju, nes ieškinio pagrindai dėl ginčijamo sprendimo panaikinimo buvo aptarti Bendrajame Teisme laikantis rungimosi principo ir juos nagrinėjant nereikia imtis papildomų proceso organizavimo ar bylos medžiagos tyrimo priemonių.
- 117 Šiuo klausimu pakanka pažymėti, kad dėl šio sprendimo 81–112 punktuose išdėstytų priežasčių ginčijamas sprendimas turi būti panaikintas, nes Komisija padarė teisės klaidą konstatuodama atrankiojo pranašumo buvimą remdamasi įprastų rinkos sąlygų principą apimančiu referenciniu pagrindu, pagal kurį neatliekamas išsamus taikytinos nacionalinės mokesčių teisės tyrimas pasibaigus surengtoms rungimosi principu pagrįstoms diskusijoms su valstybe nare šiuo klausimu, ir taip pat pažeidė SESV nuostatas dėl Sąjungos priimamų valstybių narių teisės aktų tiesioginio apmokestinimo srityje derinimo priemonių, konkrečiai SESV 114 straipsnio 2 dalį ir 115 straipsnį.
- 118 Kaip galima teigti remiantis šio sprendimo 71 punkte priminta jurisprudencija, dėl tokios klaidos nustatant taisykles, kurios iš tikrųjų taikytinos pagal atitinkamą nacionalinę teisę, taigi nustatant vadinamąjį „įprastą“ apmokestinimą, į kurį atsižvelgiant turi būti vertinamas nagrinėjamas išankstinis sprendimas, visi argumentai dėl atrankiojo pranašumo buvimo neišvengiamai yra klaidingi.
- 119 Vis dėlto tokia išvada nereikia, kad tiesioginių mokesčių priemonės, kaip antai valstybių narių priimti išankstiniai sprendimai dėl mokesčių, gali būti kvalifikuojamos kaip valstybės pagalba, jei tenkinamos visos SESV 107 straipsnio 1 dalies taikymo sąlygos, primintos šio sprendimo 66 punkte.
- 120 Iš tiesų, kaip priminta šio sprendimo 65 punkte, valstybių narių priemonės, kurių jos imasi Sąjungoje teisėje nesuderintose srityse, nėra pašalintos iš SESV nuostatų dėl valstybės pagalbos kontrolės taikymo srities.
- 121 Taigi kompetenciją, kuri valstybėms narėms suteikta tiesioginių mokesčių srityje, pavyzdžiui, išankstinių sprendimų dėl mokesčių priėmimo srityje, jos turi įgyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės ir, be kita ko, SESV nustatytų taisyklių dėl valstybės pagalbos. Taigi naudojamosi šia kompetencija jos neturi priimti priemonių, kurios gali būti pripažintos su vidaus rinka nesuderinama valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnį (šiuo klausimu žr. 2021 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Komisija / Belgique ir Magnetrol International*, C-337/19 P, EU:C:2021:741, 161 ir 162 punktus ir nurodytą jurisprudenciją).
- 122 Konkrečiai kalbant, nurodžiusi, kad valstybė narė nusprendė taikyti įprastų rinkos sąlygų principą, kad nustatytų integruotų bendrovių sandorių kainodarą, Komisija, remdamasi šio sprendimo 70 punkte nurodyta jurisprudencija, turi galėti įrodyti, kad nacionalinėje teisėje toje srityje nustatyti parametrai akivaizdžiai prieštarauja nacionaline mokesčių sistema siekiamam tikslui nediskriminuojant apmokestinti visas integruotas ar neintegruotas bendroves rezidentės ir sistemingai lemia integruotoms bendrovėms arba tam tikroms iš jų, pavyzdžiui, finansų bendrovėms, taikomos sandorių kainodaros nepakankamą vertinimą, palyginti su rinkos kainomis, taikomomis neintegruotų bendrovių vykdomiems panašioms sandoriams.
- 123 Nagrinėjamu atveju, kaip nuspręsta šio sprendimo 105 punkte, ginčijamame sprendime Komisija neatliko tokio tyrimo, nes jos analizės schema apėmė ne visas reikšmingas normas, kuriomis pagal Liuksemburgo teisę įgyvendinamas įprastų rinkos sąlygų principas.

- 124 Remiantis visais išdėstytais argumentais, reikia pritarti byloje T-755/15 Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės pateikto pirmojo pagrindo pirmai ir trečiai dalims, taip pat byloje T-759/15 FFT pateikto pirmojo pagrindo pirmam prieštaravimui. Dėl tos priežasties ginčijamas sprendimas turi būti panaikintas, nesant reikalo nagrinėti kitų ieškinuose dėl panaikinimo nurodytų pagrindų.

VII. Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 125 Pagal Procedūros reglamento 184 straipsnio 2 dalį, jeigu apeliacinis skundas yra pagrįstas ir pats Teisingumo Teismas priima galutinį sprendimą byloje, jis sprendžia bylinėjimosi išlaidų klausimą.
- 126 Pagal šio reglamento 138 straipsnio 1 dalį, taikomą apeliacinėse bylose pagal jo 184 straipsnio 1 dalį, pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jei laimėjusi šalis to prašė.
- 127 Kadangi šioje byloje, kiek tai susiję su apeliaciniu skundu byloje C-898/19 P, Airija laimėjo bylą, remiantis jos reikalavimais, reikia nurodyti Komisijai padengti savo ir Airijos patirtas bylinėjimosi išlaidas.
- 128 Dėl apeliacinio skundo byloje C-885/19 P pažymėtina, kad pagal Procedūros reglamento 149 straipsnį, taikomą apeliacinėse bylose pagal šio reglamento 190 straipsnį, jeigu nereikia priimti sprendimo, Teisingumo Teismas sprendžia bylinėjimosi išlaidų klausimą. Pagal Procedūros reglamento 142 straipsnį, taikomą apeliacinėse bylose pagal šio reglamento 184 straipsnį, bylinėjimosi išlaidų klausimą tokiu atveju Teisingumo Teismas sprendžia savo nuožiūra. Nagrinėjamu atveju reikia nuspręsti, kad kiekviena šalis padengia savo bylinėjimosi išlaidas, susijusias su apeliaciniu skundu byloje C-885/19 P.
- 129 Be to, kadangi Bendrajame Teisme pareikšti ieškiniai buvo patenkinti, Komisija turi padengti visas bylinėjimosi išlaidas, susijusias su procesu pirmojoje instancijoje.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (didžioji kolegija) nusprendžia:

1. Sujungti bylas C-885/19 P ir C-898/19 P, kad būtų priimtas bendras sprendimas.
2. 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).
3. Panaikinti 2015 m. spalio 21 d. Komisijos sprendimą (ES) 2016/2326 dėl valstybės pagalbos SA.38375 (2014/C ex 2014/NN), kurią Liuksemburgas suteikė bendrovei „Fiat“.
4. Nereikia priimti sprendimo dėl apeliacinio skundo byloje C-885/19 P.
5. Kiekviena šalis padengia savo bylinėjimosi išlaidas byloje C-885/19 P.
6. Europos Komisija padengia bylinėjimosi išlaidas, susijusias su apeliaciniu procesu byloje C-898/19 P.
7. Europos Komisija padengia bylinėjimosi išlaidas, susijusias su procesu pirmojoje instancijoje.

Parašai.