



## Teismo praktikos rinkinys

BENDROJO TEISMO (septintoji išplėstinė kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. vasario 14 d.\*

„Valstybės pagalba – Belgijos įgyvendinta valstybės pagalbos schema – Sprendimas, kuriuo pagalbos schema pripažįstama nesuderinama su vidaus rinka ir neteisėta ir kuriuo nurodoma susigrąžinti išmokėtą pagalbą – Išankstinis sprendimas dėl mokesčių (angl. *tax ruling*) – Pelno perviršio neapmokestinimas – Valstybių narių fiskalinė autonomija – Pagalbos schemas sąvoka – Kitos įgyvendinimo priemonės“

Bylose T-131/16 ir T-263/16

**Belgijos Karalystė**, iš pradžių atstovaujama C. Pochet, M. Jacobs ir J.-C. Halleux, vėliau C. Pochet ir J.-C. Halleux, padedamų advokatų M. Segura Catalán ir M. Clayton,

ieškovė byloje T-131/16,

palaikoma

**Airijos**, iš pradžių atstovaujamos E. Creedon, G. Hodge ir M. A. Joyce, vėliau K. Duggan, M. Browne ir M. Joyce ir galiausiai M. A. Joyce ir J. Quaney, padedamų SC P. Gallagher, M. Collins, baristerių B. Doherty ir S. Kingston,

įstojusios į bylą T-131/16 šalies,

**Magnetrol International**, įsteigta Zelėje (Belgija,) atstovaujama advokatų H. Gilliams ir J. Bocken,

ieškovė byloje T-263/16,

prieš

**Europos Komisiją**, iš pradžių atstovaujamą P.-J. Loewenthal ir B. Stromsky, vėliau P.-J. Loewenthal ir F. Tomat,

atsakovę,

dėl SESV 263 straipsniu grindžiamo prašymo panaikinti 2016 m. sausio 11 d. Komisijos sprendimą (ES) 2016/1699 dėl valstybės pagalbos schemas, susijusios su pelno perviršio neapmokestinimu SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN), kurią įgyvendino Belgija (OL L 260, 2016, p. 61),

BENDRASIS TEISMAS (septintoji išplėstinė kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. van der Woude, teisėjai V. Tomljenović (pranešėjas), E. Bieliūnas, A. Marcoulli ir A. Kornezov,

\* Proceso kalba: anglų.

posėdžio sekretorė S. Spyropoulos, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2018 m. birželio 28 d. posėdžiui,

priima šį

## Sprendimą

### Ginčo aplinkybės

#### *Teisinis pagrindas*

##### *Dėl 1992 m. pajamų mokesčio kodekso*

- 1 Belgijoje pajamų apmokestinimo taisyklės yra kodifikuotos 1992 m. pajamų mokesčių kodekse (toliau – PMK 92). Pagal PMK 92 1 straipsnio 1 dalį kaip vienas iš pajamų mokesčių nustatytas mokestis už visas bendrovių rezidenčių pajamas, vadinamas pelno mokesčiu.
- 2 Konkrečiai kalbant apie pelno mokesčio bazę, PMK 92 185 straipsnyje numatyta, kad apmokestinama visa bendrovių pelno, įskaitant paskirstytus dividendus, suma.

##### *Dėl 2002 m. gruodžio 24 d. įstatymo*

- 3 2002 m. gruodžio 24 d. paskelbtas įstatymas, kuriuo iš dalies keičiama bendrovėms taikoma pajamų mokesčių schema ir nustatoma išankstinių sprendimų dėl mokesčių priėmimo sistema (toliau – 2002 m. gruodžio 24 d. įstatymas). Šio įstatymo 20 straipsnyje nustatyta, kad Federalinė valstybinė finansų tarnyba priima išankstinius sprendimus dėl visų prašymų, susijusių su mokesčių įstatymų taikymu. Be to, sąvoka „išankstinis sprendimas“ apibrėžiama kaip teisės aktas, kuriuo Federalinė viešoji finansų tarnyba pagal galiojančias nuostatas nustato, kaip įstatymas bus taikomas iki tol mokestinių padarinių nesukėlusiomis aplinkybėmis ar tam tikram sandoriui. Be to, nustatyta, kad išankstiniu sprendimu negali būti atleidiama nuo mokesčio arba jis sumažinamas.
- 4 2002 m. gruodžio 24 d. įstatymo 22 straipsnyje nustatyta, kad išankstinis sprendimas negali būti priimtas, be kita ko, kai prašymas susijęs su tokiais pat aplinkybėmis arba sandoriais kaip ir tie, kurie jau yra sukėlę mokestinių padarinių prašymą pateikusiam subjektui.
- 5 Be to, 2002 m. gruodžio 24 d. įstatymo 23 straipsnyje nustatyta, kad išankstinis sprendimas priimamas ne ilgesniam kaip penkerių metų laikotarpiui, išskyrus atvejus, kai tai pateisina paraiškos dalykas.

##### *Dėl 2004 m. birželio 21 d. įstatymo, kuriuo iš dalies pakeistas PMK 92*

- 6 2004 m. birželio 21 d. įstatymu, kuriuo iš dalies pakeistas PMK 92 ir 2002 m. gruodžio 24 d. įstatymas (toliau – 2004 m. birželio 21 d. įstatymas), Belgijos Karalystė nustatė naujas mokesčių nuostatas dėl tarpvalstybinių sandorių, kuriuos sudarė susiję tarptautinės grupės subjektai, kuriomis, be kita ko, numatomas apmokestinamojo pelno koregavimas, vadinamas „koreliaciniu koregavimu“.

– *Aiškinamasis memorandumas*

- 7 Remiantis aiškinamuoju memorandumu, esančiu įstatymo projekte, kurį Belgijos Karalystė pateikė Atstovų Rūmams, pirma, minėtu įstatymu siekiama patikslinti PMK 92, kad į jį būtų aiškiai įtrauktas tarptautiniu mastu paprastai pripažįstamas įprastų rinkos sąlygų principas. Kita vertus, juo siekiama iš dalies pakeisti 2002 m. gruodžio 24 d. įstatymą, kad Išankstinių sprendimų priėmimo tarnybai būtų suteikta kompetencija priimti šiuos sprendimus. Įprastų rinkos sąlygų principas į Belgijos mokesčių teisės aktus įtrauktas įterpus PMK 185 straipsnio 2 dalį, kuri pagrįsta Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) pavyzdinės sutarties dėl pajamų ir kapitalo apmokestinimo 9 straipsnio nuostatomis. PMK 92 185 straipsnio 2 dalimi siekiama užtikrinti, kad Belgijoje apmokestinamų bendrovių mokesčio bazė galėtų būti patikslinta koreguojant iš grupės viduje sudaromų tarptautinių sandorių gaunamą pelną, kai taikoma sandorių kainodara neatitinka rinkos mechanizmų ir įprastų rinkos sąlygų principo. Be to, PMK 92 185 straipsnio 2 dalies b punktu įtraukta sąvoka „tinkamas koregavimas“ yra pagrįsta, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo arba panaikinti (galimą) dvigubą apmokestinimą. Be to, nurodyta, kad šis koregavimas turi būti atliekamas atsižvelgiant į kiekvieną konkretų atvejį, remiantis turima informacija, kurią, be kita ko, pateikia mokesčių mokėtojas, ir kad koreliacinis koregavimas atliekamas tik jeigu mokesčių administratorius mano, jog kitoje valstybėje atliktas pirminis koregavimas yra pagrįstas, kiek tai susiję su juo koreguojama suma ir jo dydžiu.

– *PMK 92 185 straipsnio 2 dalis*

- 8 PMK 185 straipsnio 2 dalyje nurodyta:

„<...> [T]uo atveju, kai dvi bendrovės priklauso tarptautinei susijusių bendrovių grupei ir palaiko tarpvalstybinius tarpusavio santykius:

- a) jeigu jos abi, palaikydamos komercinius arba finansinius santykius, privalo laikytis sutartų ar nustatytų sąlygų, kurios skiriasi nuo tų, dėl kurių susitartų nepriklausomos bendrovės, pelnas, kuris netaikant šių sąlygų būtų gautas vienoje iš šių bendrovių, tačiau dėl šių sąlygų nebuvo gautas, gali būti įtrauktas į tos įmonės pelną;
- b) jeigu į vienos bendrovės pelną yra įtrauktas pelnas, kuris taip pat įtrauktas ir į kitos bendrovės pelną, ir jeigu toks pelnas atitinka tą, kurį kita bendrovė būtų gavusi, jeigu abiejų bendrovių sutartos sąlygos atitiktų tas, dėl kurių susitartų nepriklausomos bendrovės, pirmosios bendrovės pelnas atitinkamai pakoreguojamas.“

*Dėl 2006 m. liepos 4 d. administracinio aplinkraščio*

- 9 Finansų ministro vardu Bendrojo mokesčių biuro tarnautojams buvo išsiųstas 2006 m. liepos 4 d. aplinkraštis dėl įprastų rinkos sąlygų principo taikymo (toliau – 2006 m. liepos 4 d. administracinis aplinkraštis), siekiant pateikti paaiškinimą dėl 2 dalies įtraukimo į PMK 185 straipsnį ir atitinkamo to kodekso patikslinimo. Aplinkraštyje pažymėta, kad šiais pakeitimais, kurie įsigaliojo 2004 m. liepos 19 d., buvo siekiama į Belgijos mokesčių teisę perkelti įprastų rinkos sąlygų principą ir jie yra teisinis pagrindas, kuriuo remiantis, atsižvelgiant į minėtą principą, galima patikslinti apmokestinamąjį pelną, gautą dėl bendrovių, priklausančių tarptautinei grupei, tarpvalstybinių santykių grupės viduje.
- 10 Taigi, viena vertus, aplinkraštyje nurodyta, kad PMK 92 185 straipsnio 2 dalies a punkte numatytas teigiamas koregavimas leidžia padidinti tarptautinei grupei priklausančios bendrovės rezidentės pelną, įtraukiant pelną, kurį bendrovė rezidentė būtų turėjusi gauti sudariusi atitinkamą sandorį įprastomis rinkos sąlygomis.

- 11 Kita vertus, aplinkraštyje pažymėta, kad PMK 92 185 straipsnio 2 dalies b punkte numatytu neigiamu koreliaciniu koregavimu siekiama išvengti (galimo) dvigubo apmokestinimo arba jį panaikinti. Jame nurodyta, kad šiuo požiūriu negali būti nustatyta jokių kriterijų, nes toks koregavimas turi būti atliekamas atsižvelgiant į kiekvieną konkretų atvejį, remiantis turima informacija, kurią, be kita ko, pateikė mokesčių mokėtojas. Be to, jame pažymėta, kad koreliacinis koregavimas atliekamas tik jeigu mokesčių administratorius arba Išankstinių sprendimų priėmimo tarnyba mano, jog koregavimas yra pagrįstas, atsižvelgiant į juo koreguojamą sumą ir jo dydį. Be to, aplinkraštyje pažymėta, kad PMK 92 185 straipsnio 2 dalies b punktas netaikomas, jeigu valstybėje partnerėje gautas pelnas padidinamas tiek, kad jis tampa didesnis nei būtų gautas, jei būtų taikomas įprastų rinkos sąlygų principas.

*Dėl finansų ministro atsakymų į parlamento narių klausimus dėl PMK 92 185 straipsnio 2 dalies b punkto taikymo*

- 12 2005 m. balandžio 13 d., atsakydamas į parlamento narių klausimus, susijusius su pelno perviršio neapmokestinimu, Belgijos finansų ministras visų pirma patvirtino, kad PMK 92 185 straipsnio 2 dalies b punktas susijęs su situacija, kai priimamas išankstinis sprendimas dėl metodo, kurį taikant siekiama nustatyti įprastomis rinkos sąlygomis gaunamą pelną. Tada jis patvirtino, kad į Belgijoje veikiančios tarptautinės grupės Belgijos subjektų finansinėse ataskaitose nurodytą pelną, kuris viršija įprastinėmis rinkos sąlygomis gaunamą pelną, neturi būti atsižvelgiama nustatant apmokestinamąjį pelną Belgijoje. Galiausiai, jis patvirtino nuomonę, kad Belgijos mokesčių administratorius, vertindamas pelną, neprivalo nustatyti, į kokių užsienio įmonių pelną toks papildomas pelnas turi būti įskaičiuotas.
- 13 2007 m. balandžio 11 d. atsakydamas į naujus parlamento narių klausimus, susijusius su PMK 92 185 straipsnio 2 dalies a ir b punktų taikymu, Belgijos finansų ministras nurodė, kad šiuo etapu buvo gauti tik prašymai atlikti neigiamą koregavimą. Be to, jis pažymėjo, kad išankstiniuose sprendimuose nustatant Belgijos subjekto įprastomis rinkos sąlygomis gaunamo pelno nustatymo metodą buvo atsižvelgta į funkcijas, kurios būtų atliekamos, rizikas, kurios būtų prisiimamos, ir turtą, kuris būtų skirtas veikloms, kurios dar neturėjo mokesčių padarinių Belgijoje. Todėl tarptautinės grupės Belgijos subjektų finansinėse ataskaitose nurodytas Belgijoje gautas pelnas, kuris viršija įprastinėmis rinkos sąlygomis gaunamą pelną, neturėtų būti ištrauktas iš Belgijoje apmokestinamąjį pelną. Galiausiai, Belgijos finansų ministras nurodė, kad, atsižvelgiant į tai, kad Belgijos mokesčių administratorius neprivalo nustatyti, kokioms užsienio bendrovėms papildomas pelnas yra priskirtinas, nebuvo galima keistis informacija šiuo klausimu su užsienio mokesčių administratoriais.
- 14 Galiausiai 2015 m. sausio 6 d. Belgijos finansų ministras patvirtino, kad išankstiniai sprendimai grindžiami principu, kad yra apmokestinamas pelnas, kuris atitinka atitinkamos įmonės įprastomis rinkos sąlygomis gaunamą pelną, ir patvirtino savo pirmtako 2007 m. balandžio 11 d. pateiktus atsakymus, susijusius su tuo, kad Belgijos mokesčių administratorius neprivalo nustatyti, kokiam užsienio bendrovei turi būti priskirtas Belgijoje neapmokestintas pelno perviršis.

***Ginčijamas sprendimas***

- 15 2016 m. sausio 11 d. Sprendimu (ES) 2016/1699 dėl valstybės pagalbos schemos, susijusios su pelno perviršio neapmokestinimu SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN), kurią įgyvendino Belgija (OL L 260, 2016, p. 61, toliau – ginčijamas sprendimas), Europos Komisija konstatavo, kad Belgijos Karalystės leidimas neapmokestinti pelno perviršio, numatytas PMK 92 185 straipsnio 2 dalies b punktu grindžiamuose išankstiniuose sprendimuose, yra pagalbos schema, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, kuri yra nesuderinama su vidaus rinka ir kuri įgyvendinta pažeidžiant SESV 108 straipsnio 3 dalį.

- 16 Be to, Komisija nurodė iš pagalbos gavėjų, kurių galutinį sąrašą turi vėliau nustatyti Belgijos Karalystė, susigrąžinti taip suteiktą pagalbą. Ginčijamo sprendimo priede, remiantis Belgijos Karalystės per administracinę procedūrą pateikta informacija, preliminariai nustatyti 55 pagalbos gavėjai, įskaitant *Magnetrol International*, kuri yra ieškovė byloje T-263/16.
- 17 Pirma, kiek tai susiję su pagalbos priemonės vertinimu (ginčijamo sprendimo 99–110 konstatuojamosios dalys), Komisija nusprendė, kad nagrinėjama priemonė yra pagalbos schema, kuri grindžiama PMK 92 185 straipsnio 2 dalies b punktu, kurį taiko Belgijos mokesčių administratorius. Toks taikymas paaiškintas 2004 m. birželio 21 d. aiškinamajame memorandume, 2006 m. liepos 4 d. administraciniame aplinkraštyje ir finansų ministro atsakymuose į parlamento narių klausimus, susijusius su PMK 92 185 straipsnio 2 dalies b punkto taikymu. Komisija laikosi nuomonės, kad tai yra dokumentai, kurių pagrindu buvo leista neapmokestinti pelno perviršio. Be to, Komisija laikėsi nuomonės, kad neapmokestinti leista nesant reikalo imtis pagrindinių nuostatų taikymo priemonių, nes išankstiniai sprendimai yra tik aptariamoms schemoms taikymo techninės priemonės. Beje, Komisija pažymėjo, kad schemą nustatančiose nuostatose subjektai, kurių pelno perviršio leista neapmokestinti, buvo nustatyti bendrai ir abstrakčiai. Iš tikrųjų, leista neapmokestinti subjektų, priklausančių tarptautinei bendrovių grupei, pelno perviršio.
- 18 Antra, dėl SESV 107 straipsnio 1 dalies taikymo sąlygų (ginčijamo sprendimo 111–117 konstatuojamosios dalys), pirma, Komisija nurodė, kad pelno perviršio neapmokestinimas yra valstybės įsikišimas, dėl kurio ji atsakinga, ir dėl to prarandami valstybiniai ištekčiai, nes taip neapmokestinus pelno perviršio sumažėjo mokesčiai, kuriuos Belgijoje turi sumokėti įmonės, kurioms taikoma schema. Antra, ji laikėsi nuomonės, kad nagrinėjama schema galėjo būti daromas poveikis Europos Sąjungos vidaus prekybai, nes ji buvo taikoma tarptautinėms bendrovėms, savo veiklą vykdančioms keliose valstybėse narėse. Trečia, Komisija pažymėjo, kad pagal nagrinėjamą schemą įmonės, kurioms ji taikoma, išvengė išlaidų, kurias paprastai jos būtų patyrusios, todėl šia schema iškraipoma arba galėjo būti iškraipoma konkurencija, pagerinant šių įmonių finansinę padėtį. Ketvirta, Komisija nusprendė, kad nagrinėjama schema buvo suteiktas atrankusis pranašumas Belgijos subjektams, nes ji buvo taikoma tik tarptautinėms įmonių grupėms, kurioms šie subjektai priklausė.
- 19 Dėl atrankiojo pranašumo Komisija laikėsi nuomonės, kad leidimu neapmokestinti pelno perviršio nukrypstama nuo pagrindinės sistemos, įvardytos kaip bendroji Belgijos bendrovių pelno apmokestinimo sistema, nes buvo apmokestinamas ne visas faktiškai atitinkamos įmonės apskaitoje nurodytas pelnas, bet pakoreguotas įprastomis rinkos sąlygomis gaunamas pelnas (ginčijamo sprendimo 118–134 konstatuojamosios dalys).
- 20 Šiuo klausimu iš esmės (ginčijamo sprendimo 135–143 konstatuojamosios dalys) Komisija laikėsi nuomonės, kad nagrinėjama schema buvo atranki, visų pirma todėl, kad ji galėjo būti taikoma tik tarptautinei grupei priklausantiems subjektams, o ne savarankiškiems ar nacionalinėms bendrovių grupėms priklausantiems subjektams. Taip pat pažymėtina, kad nagrinėjamos schemos tarptautinės grupės, kurios pakeičia savo verslo modelį pradėdamos naują veiklą Belgijoje, išskiriamos iš visų kitų ekonominės veiklos vykdytojų, kurie ir toliau laikosi Belgijoje taikomų verslo modelių. Galiausiai, nagrinėjama schema buvo atranki ir *de facto*, nes iš tikrųjų gali būti neapmokestintas tik didelei ar vidutinei tarptautinei grupei priklausančių Belgijos subjektų pelno perviršis, o nedidelės tarptautinės grupės subjektams tokio leidimo nesuteikiama.
- 21 Papildomai (ginčijamo sprendimo 144–170 konstatuojamosios dalys) Komisija nurodė, kad net jeigu Belgijos įmonių pelno mokesčio sistema galėtų būti laikoma apimančia taisyklę, pagal kurią draudžiama apmokestinti tarptautinės grupės subjektų pelną, viršijantį įprastomis rinkos sąlygomis gaunamą pelną, *quod non*, taip neapmokestinant pelno perviršio nukrypstama nuo pagrindinės sistemos, nes priežastys, kuriomis pagrįstas tiek neapmokestinimas, tiek metodas, taikomas siekiant nustatyti pelno perviršį, yra nesuderinami su įprastų rinkos sąlygų principu. Šis metodas taikomas dviem etapais.

- 22 Pirmame etape kainos, kurios įprastomis rinkos sąlygomis taikomos grupei priklausančio Belgijos subjekto ir bendrovių, su kuriomis šis subjektas susijęs, sudarytiems sandoriams, nustatomos remiantis mokesčių mokėtojo pateikta sandorių kainodaros ataskaita. Ši sandorių kainodara nustatoma taikant sandorio grynosios maržos metodą (SGMM). Taip būtų nustatytas likutinis pelnas arba įprastomis rinkos sąlygomis gaunamas pelnas, kuris, kaip teigia Komisija, atitiktų iš tikrųjų Belgijos subjekto apskaitoje nurodytą pelną.
- 23 Antrame etape, remiantis mokesčių mokėtojo pateikta antra ataskaita, įprastomis rinkos sąlygomis gaunamas pakoreguotas Belgijos subjekto pelnas būtų nustatytas apskaičiuojant pelną, kurį gautų panaši savarankiška įmonė panašiomis sąlygomis. Skirtumas tarp pirmuoju ir antruoju etapais gauto pelno (t. y. iš likutinio pelno atėmus pakoreguotą įprastomis rinkos sąlygomis gaunamą pelną) yra pelno perviršis, kurį Belgijos mokesčių administratorius laikytų dėl sinergijos arba masto ekonomijos gautu pelnu dėl priklausymo įmonių grupei, todėl nėra priskiriamas Belgijos subjektui.
- 24 Pagal nagrinėjamą schemą šis pelno perviršis neapmokestinamas. Tačiau Komisija mano, kad dėl šio pelno perviršio neapmokestinimo subjektams, kuriems schema taikoma, buvo suteiktas atrankusis pranašumas, nes, be kita ko, pelno perviršio apskaičiavimo metodas neatitinka metodo, pagal kurį nustatomas patikimas rinka pagrįstas rezultatas, taigi ir įprastų rinkos sąlygų principo.
- 25 Be to, kalbant apie nagrinėjamos schemas pagrindimą, reikia pasakyti, kad Komisija laikėsi nuomonės, kad ji negali būti pagrįsta Belgijos mokesčių sistemos pobūdžiu ir bendrąja struktūra (ginčijamo sprendimo 173–181 konstatuojamosios dalys). Iš tikrųjų, priešingai, nei tvirtino Belgijos Karalystė, nagrinėjama schema nebuvo siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo, nes siekiant, kad pelno perviršis nebūtų apmokestinamas nereikėjo įrodyti, kad šis pelnas buvo įtrauktas į kitos bendrovės mokesčio bazę.
- 26 Trečia, Komisija laikėsi nuomonės, kad nagrinėjamos priemonės yra veiklos pagalba ir todėl yra nesuderinamos su vidaus rinka. Be to, kadangi apie šias priemones Komisijai nebuvo pranešta pagal SESV 108 straipsnio 3 dalį, jos yra neteisėta pagalba (ginčijamo sprendimo 189–194 konstatuojamosios dalys).
- 27 Kiek tai susiję su pagalbos susigrąžinimu (ginčijamo sprendimo 195–211 konstatuojamosios dalys), Komisija pažymėjo, kad Belgijos Karalystė negali remtis nei subjektų, kuriems taikoma schema, teisėtų lūkesčių apsaugos principu, nei teisinio saugumo principu, siekiant nevykdyti pareigos susigrąžinti neteisėtai suteiktą nesuderinamą pagalbą, ir kad iš kiekvieno pagalbos gavėjo susigrąžintinos sumos gali būti apskaičiuojamos remiantis skirtumu tarp mokesčių, kurie turėjo būti sumokėti pagal iš tikrųjų apskaitoje nurodytą pelną, ir pagal išankstinį sprendimą faktiškai sumokėtų mokesčių.
- 28 Ginčijamo sprendimo rezoliucinė dalis suformuluota taip:

*„1 straipsnis*

Pelno perviršio neapmokestinimo schema, pagrįsta [PMK 92] 185 straipsnio 2 dalies b punktu, pagal kurį [Belgijos Karalystė] priėmė tarptautinėms įmonių grupėms priklausančioms Belgijos subjektams palankius išankstinius sprendimus, kuriais leido pelno mokesčiu neapmokestinti dalies šių subjektų gauto pelno, yra su vidaus rinka nesuderinama pagalba pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, ir Belgija ją neteisėtai suteikė pažeisdama SESV 108 straipsnio 3 dalį.

*2 straipsnis*

1. [Belgijos Karalystė] iš pagalbos gavėjų privalo susigrąžinti 1 straipsnyje nurodytą nesuderinamą ir neteisėtą pagalbą.

2. Visos sumos, kurios iš pagalbos gavėjų dar nesusigrąžintos pagal 1 dalį, susigrąžinamos iš įmonių grupės, kuriai priklauso pagalbos gavėjas.
3. Susigrąžintinioms sumoms taikomos palūkanos, skaičiuojamos nuo sumų išmokėjimo pagalbos gavėjams dienos iki jų faktinio susigrąžinimo dienos.
4. Susigrąžintinių sumų palūkanos apskaičiuojamos pagrindinei sumai ir susikaupusioms palūkanoms pagal Komisijos reglamento (EB) Nr. 794/2004 V skyrių.
5. Nuo šio sprendimo priėmimo dienos [Belgijos Karalystė] nebeteikia 1 straipsnyje nurodytos pagalbos ir nutraukia visus dar neatliktus mokėjimus, susijusius su šia pagalba.
6. [Belgijos Karalystė] atmeta visus Išankstinių sprendimų priėmimo tarnybai pateiktus prašymus priimti išankstinį sprendimą, susijusius su 1 straipsnyje nurodyta pagalba arba dar neišnagrinėtus šio sprendimo priėmimo dieną.

### *3 straipsnis*

1. 1 straipsnyje nurodyta suteikta pagalba susigrąžinama nedelsiant ir veiksmingai.
2. [Belgijos Karalystė] užtikrina, kad šis sprendimas būtų visiškai įgyvendintas per keturis mėnesius nuo pranešimo apie jį dienos.

### *4 straipsnis*

1. Per du mėnesius nuo pranešimo apie šį sprendimą [Belgijos Karalystė] Komisijai pateikia šią informaciją:
  - a) 1 straipsnyje nurodytos pagalbos gavėjų sąrašą ir bendrą sumą, kurią šiuo pagrindu gavo kiekvienas jų;
  - b) bendrą sumą (pagrindinę sumą ir palūkanas), kuri turi būti susigrąžinta iš kiekvieno gavėjo;
  - c) išsamų priemonių, kurių imtasi ir kurių planuojama imtis siekiant įvykdyti šio sprendimo reikalavimus, aprašymą;
  - d) dokumentus, kuriais įrodoma, kad gavėjui nurodyta grąžinti pagalbą.
2. [Belgijos Karalystė] praneša Komisijai apie pažangą, padarytą taikant nacionalines priemones, kurių imtasi šiam sprendimui įgyvendinti, kol bus visiškai susigrąžinta 1 straipsnyje nurodyta suteikta pagalba. Komisijai paprašius, ji nedelsdama pateikia jai visą informaciją apie priemones, kurių jau ėmėsi ir kurių numato imtis šiam sprendimui įvykdyti. Ji taip pat pateikia išsamią informaciją apie pagalbos sumas ir palūkanas, jau susigrąžintas iš pagalbos gavėjų.

### *5 straipsnis*

Šis sprendimas skirtas Belgijos Karalystei.“

## Procesas ir šalių reikalavimai

### *Procesas ir šalių reikalavimai byloje T-131/16*

- 29 2016 m. kovo 22 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo Belgijos Karalystės ieškinį, kuriuo ji prašė panaikinti ginčijamą sprendimą.
- 30 Atskiru dokumentu (jį Bendrojo Teismo kanceliarija gavo 2016 m. balandžio 26 d.) Belgijos Karalystė pateikė prašymą taikyti laikinąsias apsaugos priemones, kuriame ji prašė, kad Bendrojo Teismo pirmininkas sustabdytų ginčijamo sprendimo 2–4 straipsnių vykdymą, kol Bendrasis Teismas priims sprendimą dėl ieškinio dėl esmės. 2016 m. liepos 19 d. nutartimi Bendrojo Teismo pirmininkas atmetė prašymą taikyti laikinąsias apsaugos priemones ir atidėjo klausimo dėl bylinėjimosi išlaidų nagrinėjimą.
- 31 2016 m. liepos 11 d. Bendrasis Teismas paprašė, kad Belgijos Karalystė atsakytų į klausimą. Belgijos Karalystė šį prašymą įvykdė 2016 m. liepos 19 d. raštu.
- 32 2016 m. liepos 11 d. Bendrojo Teismo kanceliarijai Airija pateikė raštą, kuriuo paprašė leisti įstoti į bylą palaikyti Belgijos Karalystės reikalavimų. 2016 m. rugpjūčio 25 d. sprendimu Bendrojo Teismo penktosios kolegijos pirmininkas patenkino Airijos prašymą leisti įstoti į bylą. Airija pateikė savo paaiškinimą, o per nustatytą terminą pagrindinės šalys dėl jo pateikė pastabas.
- 33 2016 m. rugsėjo 21 d. pakeitus Bendrojo Teismo kolegijų sudėtį, pagal Bendrojo Teismo procedūros reglamento 27 straipsnio 5 dalį teisėjas pranešėjas buvo paskirtas į septintąją kolegiją, todėl ši byla paskirta šiai kolegijai.
- 34 2017 m. sausio 26 d. Bendrojo Teismo kanceliarijai Belgijos Karalystė pateikė raštą, kuriuo paprašė, kad byla nagrinėtų išplėstinės sudėties kolegija. 2017 m. vasario 15 d. Bendrasis Teismas, remdamasis Procedūros reglamento 28 straipsnio 5 dalimi, pažymėjo, kad byla buvo perduota nagrinėti septintajai išplėstinei kolegijai.
- 35 Kadangi septintosios išplėstinės kolegijos teisėjas negalėjo dalyvauti posėdyje, 2017 m. kovo 28 d. sprendimu Bendrojo Teismo pirmininkas paskyrė į kolegiją Bendrojo Teismo pirmininko pavaduotoją.
- 36 Teisėjui pranešėjui pasiūlius, pagal Procedūros reglamento 67 straipsnio 2 dalį septintosios išplėstinės kolegijos pirmininkas 2017 m. gruodžio 12 d. nusprendė suteikti šios bylos nagrinėjimui pirmenybę.
- 37 Remdamasis teisėjo pranešėjo siūlymu Bendrasis Teismas (septintoji išplėstinė kolegija) nusprendė pradėti žodinę proceso dalį ir taikydamas Procedūros reglamento 64 straipsnyje numatytas proceso organizavimo priemones paprašė Belgijos Karalystės ir Komisijos raštu atsakyti į klausimus. Šalys šiuos prašymus įvykdė per nustatytus terminus.
- 38 2018 m. gegužės 17 d. nutartimi Bendrojo Teismo septintosios išplėstinės kolegijos pirmininkas, išklauses šalis, nusprendė sujungti bylas T-131/16 (*Belgija / Komisija*) ir T-263/16 (*Magnetrol International / Komisija*), kad būtų bendrai vykdoma žodinė proceso dalis pagal Procedūros reglamento 68 straipsnio 2 dalį, ir patenkino *Magnetrol International* pateiktą prašymą užtikrinti konfidencialumą Airijos atžvilgiu.
- 39 Per 2018 m. birželio 28 d. posėdį buvo išklaustytos šalys ir jų atsakymai į Bendrojo Teismo pateiktus klausimus.
- 40 Belgijos Karalystė Bendrojo Teismo prašo:
- panaikinti ginčijamą sprendimą;



- nepatenkinus pirmojo reikalavimo, panaikinti ginčijamo sprendimo rezoliucinės dalies 1 ir 2 straipsnius;
  - priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.
- 41 Airija Bendrojo Teismo prašo panaikinti ginčijamą sprendimą, kaip to prašo Belgijos Karalystė.
- 42 Komisija Bendrojo Teismo prašo:
- atmesti ieškinį,
  - priteisti iš Belgijos Karalystės bylinėjimosi išlaidas.

### ***Procesas ir šalių reikalavimai byloje T-263/16***

- 43 2016 m. gegužės 25 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo *Magnetrol International* ieškinį, kuriuo ji prašė panaikinti ginčijamą sprendimą.
- 44 2016 m. birželio 20 d. Komisija paprašė sustabdyti procedūrą, kol bus priimtas sprendimas byloje T-131/16 (*Belgija / Komisija*), tačiau 2016 m. liepos 26 d. tam paprieštaravo ieškovė. Sprendimu, kuris pagrindinėms šalims buvo išsiųstas 2016 m. rugpjūčio 9 d., Bendrojo Teismo penktosios kolegijos pirmininkas atmetė Komisijos prašymą sustabdyti procedūrą.
- 45 2016 m. rugsėjo 21 d. pakeitus Bendrojo Teismo kolegijų sudėtį, pagal Procedūros reglamento 27 straipsnio 5 dalį teisėjas pranešėjas buvo paskirtas į septintąją kolegiją, todėl ši byla paskirta šiai kolegijai.
- 46 Remdamasis septintosios kolegijos siūlymu Bendrasis Teismas, vadovaudamasis Procedūros reglamento 28 straipsnio 3 dalimi, 2018 m. kovo 12 d. nusprendė perduoti bylą nagrinėti išplėstinei kolegijai.
- 47 Kadangi septintosios išplėstinės kolegijos teisėjas negalėjo dalyvauti posėdyje, 2018 m. kovo 15 d. sprendimu Bendrojo Teismo pirmininkas paskyrė į kolegiją Bendrojo Teismo pirmininko pavaduotoją.
- 48 Teisėjui pranešėjui pasiūlius, pagal Procedūros reglamento 67 straipsnio 2 dalį septintosios išplėstinės kolegijos pirmininkas 2018 m. balandžio 16 d. nusprendė suteikti šios bylos nagrinėjimui pirmenybę.
- 49 Remdamasis teisėjo pranešėjo siūlymu, Bendrasis Teismas (septintoji išplėstinė kolegija) nusprendė pradėti žodinę proceso dalį ir, taikydamas Procedūros reglamento 64 straipsnyje numatytas proceso organizavimo priemones, paprašė *Magnetrol International* ir Komisijos raštu atsakyti į klausimus. Šalys šiuos prašymus įvykdė per nustatytus terminus.
- 50 2018 m. gegužės 17 d. nutartimi Bendrojo Teismo septintosios išplėstinės kolegijos pirmininkas, išklauses šalis, nusprendė sujungti bylas T-131/16 (*Belgija / Komisija*) ir T-263/16 (*Magnetrol International / Komisija*), kad būtų bendrai vykdoma žodinė proceso dalis pagal Procedūros reglamento 68 straipsnio 2 dalį, ir patenkino *Magnetrol International* pateiktą prašymą užtikrinti konfidencialumą Airijos atžvilgiu.
- 51 Kaip nurodyta šio sprendimo 39 punkte, per 2018 m. birželio 28 d. posėdį buvo išklaustos šalys ir jų atsakymai į Bendrojo Teismo pateiktus klausimus.
- 52 *Magnetrol International* Bendrojo Teismo prašo:
- panaikinti ginčijamą sprendimą;

- nepatenkinus pirmojo reikalavimo, panaikinti ginčijamo sprendimo 2–4 straipsnius;
- bet koku atveju panaikinti ginčijamo sprendimo 2–4 straipsnius, kadangi pagal šiuos straipsnius, pirma, reikalaujama iš subjektų, išskyrus išankstinį sprendimą gavusį subjektą, susigrąžinti pagalbą, ir, antra, nurodyta susigrąžinti pagalbos gavėjo sutaupyta mokesčių sumai lygią sumą, Belgijos Karalystei neleidžiant atsižvelgti į tai, kad kitas mokesčių administratorius mokesčių sumą pakoregavo ją padidindamas;
- priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

53 Komisija Bendrojo Teismo prašo:

- atmesti ieškinį,
- priteisti iš *Magnetrol International* bylinėjimosi išlaidas.

### Dėl teisės

54 Šiuo klausimu išklausęs pagrindines bylos šalis per posėdį, Bendrasis Teismas nusprendė sujungti nagrinėjamas bylas, kad, be kita ko, būtų priimtas galutinis sprendimas pagal Procedūros reglamento 68 straipsnį.

### Pirminės pastabos

55 Grįsdama savo ieškinį Belgijos Karalystė nurodo penkis ieškinio pagrindus. Pirmasis ieškinio pagrindas grindžiamas SESV 2 straipsnio 6 dalies ir ESS 5 straipsnio 1 ir 2 dalių pažeidimu, nes Komisija pažeidė Belgijos Karalystės kompetenciją mokesčių srityje. Antrasis pagrindas grindžiamas teisės klaida ir akivaizdžia vertinimo klaida, nes priemonės Komisija pripažino pagalbos schema. Jį sudaro dvi dalys: pirmąją ginčijamas dokumentų, kuriais grindžiama tariama nagrinėjama pagalbos schema, nustatymas, o antrąją – argumentas, susijęs su tuo, kad nėra kitų įgyvendinimo priemonių. Trečiasis ieškinio pagrindas grindžiamas SESV 107 straipsnio pažeidimu, kadangi Komisija nusprendė, jog perviršinio pelno sistema yra valstybės pagalbos priemonė. Ketvirtasis ieškinio pagrindas grindžiamas akivaizdžia Komisijos padaryta vertinimo klaida dėl tariamos pagalbos gavėjų nustatymo. Penktasis pagrindas, pateiktas papildomai, grindžiamas bendrojo teisėtumo principo ir 2015 m. liepos 13 d. Tarybos reglamento (ES) 2015/1589, nustatančio išsamias SESV 108 straipsnio taikymo taisykles (OL L 248, 2015, p. 9), 16 straipsnio 1 dalies pažeidimu, kadangi ginčijamu sprendimu nurodoma susigrąžinti pagalbą iš tarptautinių grupių, kurioms priklauso Belgijos subjektai, dėl kurių buvo priimtas išankstinis sprendimas.

56 Grįsdama savo ieškinį *Magnetrol International* nurodo keturis ieškinio pagrindus. Pirmasis pagrindas grindžiamas akivaizdžia vertinimo klaida, įgaliojimų viršijimu ir motyvų trūkumu tiek, kiek ginčijamu sprendimu konstatuojamas pagalbos schemas egzistavimas. Antrasis ieškinio pagrindas grindžiamas SESV 107 straipsnio ir pareigos nurodyti motyvus pažeidimu ir akivaizdžia vertinimo klaida tiek, kiek ginčijamame sprendime nagrinėjama schema laikoma atrankiąja priemone. Trečiasis pagrindas grindžiamas SESV 107 straipsnio ir pareigos nurodyti motyvus pažeidimu ir akivaizdžia vertinimo klaida tiek, kiek ginčijamame sprendime nurodyta, jog nagrinėjama schema suteikia pranašumą. Ketvirtasis ieškinio pagrindas, pateiktas papildomai, grindžiamas SESV 107 straipsnio, teisėtų lūkesčių apsaugos principo pažeidimu, akivaizdžia vertinimo klaida, įgaliojimų viršijimu ir motyvų trūkumu tiek, kiek tai susiję su tuo, kad ginčijamu sprendimu nurodyta susigrąžinti pagalbą, taip pat su pagalbos gavėjų nustatymu ir susigrąžintina suma.

- 57 Iš visų išdėstytų pagrindų matyti, kad Belgijos Karalystė ir *Magnetrol International* iš esmės nurodo, žinoma, skirtinga tvarka, pagrindus, grindžiamus:
- pirma, tuo, kad Komisija, viršydama savo kompetenciją valstybės pagalbos srityje, kišosi į išimtinę Belgijos Karalystės kompetenciją tiesioginių mokesčių srityje (pirmasis pagrindas byloje T-131/16 ir trečiojo pagrindo pirma dalis byloje T-263/16);
  - antra, klaidinga išvada dėl pagalbos schemos, kaip tai suprantama pagal Reglamento Nr. 2015/1589 1 straipsnio d punktą, egzistavimo šiuo atveju, visų pirma dėl to, kad neteisingai buvo nustatyti dokumentai, kurių pagrindu grindžiama tariama schema, ir neteisingai teigta, kad pagalbos schemai nereikalingos kitos įgyvendinimo priemonės (antrasis pagrindas byloje T-131/16 ir pirmasis pagrindas byloje T-263/16);
  - trečia, neteisingu vertinimu, kad išankstiniai sprendimai dėl pelno perviršio yra valstybės pagalba, atsižvelgiant, be kita ko, į tai, kad nesuteikta pranašumo ir nėra atrankumo (trečiasis pagrindas byloje T-131/16 ir trečiasis pagrindas byloje T-263/16);
  - ketvirta, be kita ko, teisėtumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principų pažeidimu dėl to, kad nepagrįstai nurodyta susigrąžinti tariamą pagalbą, įskaitant jos susigrąžinimą iš grupių, kurioms priklauso minėtos pagalbos gavėjai (ketvirtasis ir penktasis pagrindai byloje T-131/16 ir ketvirtasis pagrindas byloje T-263/16).
- 58 Bendrasis Teismas pagrindus nagrinės šio sprendimo 57 punkte nurodyta tvarka.

***Dėl tariamo Komisijos kišimosi į išimtinę Belgijos Karalystės kompetenciją tiesioginių mokesčių srityje***

- 59 Belgijos Karalystė ir *Magnetrol International* iš esmės tvirtina, kad Komisija viršijo savo kompetenciją, Sąjungos teisę valstybės pagalbos srityje panaudojusi tam, kad vienašališkai nustatytų aspektus, priskirtinus išimtinai valstybės narės kompetencijai mokesčių srityje. Iš tikrųjų, apmokestinamų pajamų nustatymas, kaip ir sprendimas, kaip apmokestinamas pelnas, gautas iš tarpvalstybinių sandorių įmonių grupių viduje, net jei tai lemia dvigubą apmokestinimą, vis dar priklauso išimtinai valstybių narių kompetencijai. Komisijos nuomonė, kad išankstiniai sprendimai dėl pelno perviršio yra valstybės pagalba dėl to, kad jais neteisingai taikomas, kaip tai supranta Komisija, įprastų rinkos sąlygų principas, prilygsta priverstiniam su apmokestinamų pajamų apskaičiavimu susijusių taisyklių derinimui, kuris nepriklauso Sąjungos kompetencijai.
- 60 Airija iš esmės tvirtina, kad ginčijamu sprendimu šurkščiau pažeidžiamas Sąjungos ir valstybių narių kompetencijų tinkamas paskirstymas, nustatytas, be kita ko, ESS 3 straipsnio 6 dalyje ir ESS 5 straipsnio 1 ir 2 dalyse ir patvirtintas suformuotoje jurisprudencijoje.
- 61 Komisija iš esmės tvirtina, kad, nors valstybės narės turi fiskalinę autonomiją tiesioginių mokesčių srityje, visos valstybių narių priimtose mokesčių priemonės turi atitikti Sąjungos normas valstybės pagalbos srityje.
- 62 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją, nors, atsižvelgiant į dabar galiojančią Sąjungos teisę, tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, vis dėlto jos turi ją įgyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės (žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-269/09, EU:C:2012:439, 47 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Kita vertus, neginčijama, kad Komisija yra kompetentinga stebėti, kad būtų laikomasi SESV 107 straipsnio.

- 63 Taigi valstybių narių priemonės, kurių jos imasi Sąjungoje nesuderintose srityse, pavyzdžiui, tiesioginių mokesčių srityje, nėra pašalintos iš teisės aktų dėl valstybės pagalbos kontrolės taikymo srities. Todėl Komisija gali mokesčių priemonę pripažinti valstybės pagalba, jeigu įvykdytos tokiam pripažinimui keliamos sąlygos (šiuo klausimu žr. 1974 m. liepos 2 d. Sprendimo *Italija / Komisija*, 173/73, EU:C:1974:71, 28 punktą; 2006 m. birželio 22 d. Sprendimo *Belgija ir Forum 187 / Komisija*, C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:416, 81 punktą ir 2015 m. kovo 25 d. Sprendimo *Belgija / Komisija*, T-538/11, EU:T:2015:188, 65 ir 66 punktus). Taigi savo kompetenciją mokesčių srityje valstybės narės turi įgyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės (2010 m. birželio 3 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-487/08, EU:C:2010:310, 37 punktą). Todėl šiomis aplinkybėmis jos turi nepriimti priemonių, kurios gali būti su vidaus rinka nesuderinama valstybės pagalba.
- 64 Žinoma, nesant šią sritį reglamentuojančių Sąjungos teisės aktų, valstybės narės turi kompetenciją nustatyti apmokestinimo bazes ir paskirstyti mokesčių našta skirtingiems gamybos veiksniams ir ūkio sektoriams (šiuo klausimu žr. 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, 97 punktą).
- 65 Vis dėlto tai nereiškia, kad visoms mokesčių priemonėms, kurios turi įtakos apmokestinimo bazei, į kurią atsižvelgia mokesčių administratorius, SESV 107 straipsnis yra netaikomas. Iš tikrųjų, jeigu tokia priemone faktiškai diskriminuojamos įmonės, kurių, atsižvelgiant į šia mokesčių priemone siekiamą tikslą, padėtis yra panaši, ir dėl to subjektams, kuriems priemonė taikoma, suteikiamas atrankusis pranašumas, kuriuo palaikomos „tam tikros“ įmonės ar „tam tikros“ prekės, ji galės būti laikoma valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį (šiuo klausimu žr. 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, 104 punktą).
- 66 Be to, priemonė, kuria viešosios valdžios institucijos tam tikroms įmonėms suteikia mokesčių lengvatų, nors tai ir nėra valstybės išteklių perdavimas, bet dėl jos šios įmonės atsiduria palankesnėje finansinėje situacijoje nei kiti apmokestinamieji asmenys, gali būti valstybės pagalba, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Tačiau bendrai visiems ūkio subjektams taikoma priemone suteikiamas pranašumas nėra valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnį (žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 56 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 67 Remiantis tuo, kas nurodyta, darytina išvada, kad, atsižvelgiant į tai, jog Komisija yra kompetentinga užtikrinti, kad būtų laikomasi SESV 107 straipsnio, ji negali būti kaltinama viršijusi savo kompetenciją, kai analizavo tariamą nagrinėjamą schemą sudarančias priemones, kad nustatytų, ar jos yra valstybės pagalba ir, jeigu taip, ar yra suderinamos su vidaus rinka, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.
- 68 Šios išvados negali paneigti Belgijos Karalystės argumentai, grindžiami, pirma, tuo, kad nėra kompetencijos mokesčių srityje apmokestinti pelno paviršį, ir, antra, jos pačios kompetencija nustatyti priemones, kuriomis siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo.
- 69 Belgijos Karalystė tvirtina, kad atsižvelgiant į tai, jog pelno paviršius neturėjo būti priskirtas Belgijoje apmokestintiems Belgijos subjektams, šis pelnas nepriskirtinas Belgijos kompetencijai mokesčių srityje. Todėl Komisija negali ginčyti šio pelno neapmokestinimo Belgijoje.
- 70 Tiek, kiek šie argumentai turėjo būti aiškinami kaip argumentai, kuriais ginčijama Komisijos kompetencija nagrinėti aptariamą priemonę, reikia pažymėti, kad šios priemonės susijusios su išankstiniais sprendimais, kuriuos priėmė Belgijos mokesčių administratorius, įgyvendindamas savo kompetenciją tiesioginių mokesčių srityje. Šiuo klausimu reikia priminti šio sprendimo 65 punkte nurodytą jurisprudenciją, pagal kurią visos mokesčių priemonės, kurios atitinka SESV 107 straipsnio

1 dalies taikymo sąlygas, yra valstybės pagalba. Darytina išvada, kad Komisija, įgyvendindama savo su SESV 107 straipsnio 1 dalies taikymu susijusią kompetenciją, turi galėti nagrinėti aptariamas priemones, kad nustatytų, ar jos atitinka minėtas sąlygas.

- 71 Kalbant apie argumentus, grindžiamus Belgijos Karalystės kompetencija nustatyti dvigubo apmokestinimo išvengimo priemones, iš jurisprudencijos, žinoma, matyti, kad valstybės narės turi imtis priemonių, būtinų tam, kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo situacijų, taikydamos, be kita ko, tarptautinėje mokesčių srityje naudojamus pasidalijimo kriterijus (šiuo klausimu žr. 2006 m. lapkričio 14 d. Sprendimo *Kerckhaert ir Morres*, C-513/04, EU:C:2006:713, 23 punktą). Vis dėlto, kaip pažymėta šio sprendimo 63 punkte, savo kompetenciją mokesčių srityje valstybės narės turi įgyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės ir nepriimti jokių priemonių, prilygstančių su vidaus rinka nesuderinamai valstybės pagalbai. Todėl Belgijos Karalystė negali remtis būtinybe išvengti dvigubo apmokestinimo kaip tikslu, kurio siekiama Belgijos mokesčių administratoriaus veiksmais, susijusiais su pelno perviršiu, siekiant pagrįsti išimtinę kompetenciją šioje srityje, kurios atitiktis SESV 107 straipsniui Komisija netikrintų.
- 72 Be to, bet kuriuo atveju reikia pažymėti, kad nagrinėjamu atveju neatrodo, kad pelno perviršio neapmokestinimu, kurį taikė Belgijos mokesčių administratorius, buvo siekta dvigubo apmokestinimo išvengimo tikslų. Iš tikrųjų tam, kad ginčijamos priemonės būtų taikomos, nebuvo reikalaujama įrodyti, kad šis pelnas buvo įtrauktas į kitos bendrovės pelną. Taip pat nebuvo nustatytas reikalavimas įrodyti, kad šis pelno perviršis faktiškai buvo apmokestintas kitoje šalyje.
- 73 Iš tikrųjų, PMK 92 185 straipsnio 2 dalies b punkte bendrovės pelno neigiamas koregavimas numatytas tik tuo atveju, jeigu jis buvo įtrauktas į kitos bendrovės pelną. Belgijos Karalystė ginčijamo sprendimo 173–181 konstatuojamosiose dalyse neginčijo Komisijos teiginių, susijusių su tuo, kad jos mokesčių administratorius taikė praktiką, kuri paaiškinta, be kita ko, šio sprendimo 12–14 punktuose nurodytuose finansų ministro atsakymuose, pagal kurią bendrovės, kuri pateikė prašymą priimti išankstinį sprendimą, mokesčio bazės neigiamas koregavimas buvo atliekamas neišnagrinėjus, ar iš šios bendrovės mokesčio bazės išskaičiuotas pelnas, laikomas pelno perviršiu, buvo faktiškai įtrauktas į kitos bendrovės pelną.
- 74 Atsižvelgiant į nurodytus argumentus, pagrindą, grindžiamą tariamu Komisijos kišimusi į Belgijos Karalystės kompetenciją mokesčių srityje, reikia atmesti kaip nepagrįstą.

***Dėl pagalbos schemas, kaip tai suprantama pagal Reglamento Nr. 2015/1589 1 straipsnio d punktą, egzistavimo***

- 75 Belgijos Karalystė ir *Magnetrol International* iš esmės tvirtina, kad Komisija klaidingai nustatė dokumentus, kuriais remiantis perviršinio pelno sistema yra pagalbos schema, ir klydo manydama, kad buvo nereikalingos kitos šių dokumentų įgyvendinimo priemonės, kaip tai suprantama pagal Reglamento Nr. 2015/1589 1 straipsnio d punktą. Be to, išvada, susijusi su pagalbos schemas egzistavimu, grindžiama prieštariniais motyvais.
- 76 Komisija iš esmės teigia, kad visame ginčijamame sprendime ji argumentus išdėstė nuosekliai, nes laikėsi nuomonės, kad pelno perviršio neapmokestinimo schema buvo pagrįsta PMK 92 185 straipsnio 2 dalies b punktu, kurį taikė Išankstinių sprendimų priėmimo tarnyba, atsižvelgiant į 2004 m. birželio 21 d. įstatymo aiškinamajame memorandume, 2006 m. liepos 4 d. administraciniame aplinkraštyje ir finansų ministro atsakymuose į parlamento narių klausimus dėl minėto straipsnio taikymo pateiktą išaiškinimą. Šie dokumentai rodo sistemingus ir nuoseklius veiksmus, kuriais, netaikant kitų įgyvendinimo priemonių, Belgijos mokesčių administratorius neapmokestino vadinamojo pelno perviršio.

- 77 Pagal Reglamento Nr. 2015/1589 1 straipsnio d punktą pagalbos schema yra bet kuris teisės aktas, pagal kurį bendrai ir abstrakčiai teisės aktuose apibrėžtoms įmonėms netaikant kitų įgyvendinimo priemonių galima teikti individualią pagalbą, ir bet kuris teisės aktas, pagal kurį vienai arba kelioms įmonėms gali būti teikiama su konkrečiu projektu nesusijusi ir neribotam laikotarpiui skirta pagalba arba neriboto dydžio pagalba.
- 78 Iš jurisprudencijos matyti, kad vertindama pagalbos schemą Komisija gali apsiriboti konkrečios schemos požymių analize, siekdama atitinkamo sprendimo motyvuose įvertinti, ar dėl schemos sąlygų ji suteikia didelį pranašumą jos gavėjams, palyginti su konkurentais, ir gali duoti daugiausia naudą įmonėms, užsiimančioms prekyba tarp valstybių narių. Komisija sprendime dėl tokios schemos neturi atlikti pagal tokią pagalbą schemą skirtos individualios pagalbos analizės. Tik susigražinant pagalbą būtina tikrinti kiekvienos susijusios įmonės individualią padėtį (žr. 2011 m. birželio 9 d. Sprendimo *Comitato „Venezia vuole vivere“ ir kt.* / Komisija, C-71/09 P, C-73/09 P ir C-76/09 P, EU:C:2011:368, 63 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 79 Be to, buvo nuspręsta, kad nagrinėdama pagalbos schemą ir nenustačiusi teisės akto, kuriuo sukuriama tokia pagalbos schema, Komisija gali remtis aplinkybių visuma, iš kurios būtų galima nustatyti iš tikrųjų buvus pagalbos schemą (šiuo klausimu žr. 1994 m. balandžio 13 d. Sprendimo *Vokietija ir Pleuger Worthington* / Komisija, C-324/90 ir C-342/90, EU:C:1994:129, 14 ir 15 punktus).
- 80 Reikia priminti, kad ginčijamame sprendime, visų pirma jo 97 konstatuojamojoje dalyje, nurodyta, jog leista neapmokestinti pelno paviršio remiantis PMK 92 185 straipsnio 2 dalies b punktu. Vėliau to paties sprendimo 98 konstatuojamojoje dalyje nurodyta, kad 2004 m. birželio 21 d. įstatymo aiškinamajame memorandume, 2006 m. liepos 4 d. administraciniame aplinkraštyje ir finansų ministro atsakymuose į parlamento narių klausimus dėl PMK 185 straipsnio 2 dalies b punkto taikymo paaiškinta, kaip Belgijos mokesčių administratorius turi taikyti šią nuostatą. Galiausiai ginčijamo sprendimo 99 konstatuojamojoje dalyje prieita prie išvados, kad PMK 92 185 straipsnio 2 dalies b punktas, 2004 m. birželio 21 d. įstatymo aiškinamasis memorandumas, 2006 m. liepos 4 d. administracinis aplinkraštis ir finansų ministro atsakymai į parlamento narių klausimus dėl PMK 185 straipsnio 2 dalies b punkto taikymo yra dokumentai, kuriais remiantis leidžiama neapmokestinti pelno paviršio.
- 81 Kita vertus, ginčijamo sprendimo 125 konstatuojamojoje dalyje nurodyta, kad PMK 92 nėra jokios nuostatos, pagal kurią draudžiama vienašališkai ir abstrakčiai neapmokestinti fiksuotos grupės priklausančio Belgijos subjekto iš tikrųjų apskaitoje nurodyto pelno dalies arba jo procentinės dalies. Be to, nurodyta, kad remiantis PMK 92 185 straipsnio 2 dalies b punktu leidžiama atlikti neigiamą sandorių kainodaros koregavimą, jeigu iš tam tikro tarptautinio sandorio arba susitarimo gautas neapmokestintinas pelnas yra įskaičiuotas į užsienio sandorio šalies, sudariusios šį sandorį ar susitarimą, pelną.
- 82 Reikia pripažinti, kad Komisijos argumentuose yra tam tikro dviprasmiškumo, kadangi, viena vertus, ji laikosi nuomonės, kad visi ginčijamo sprendimo 99 konstatuojamojoje dalyje nurodyti dokumentai yra nuostatos, kuriomis grindžiama ginčijama schema, nors, kita vertus, kai nagrinėdama, ar yra atrankusis pranašumas, analizuoja pagrindinę sistemą, ji tvirtina, kad pagal jokią PMK 92 nuostatą nedraudžiamas toks neapmokestinimas, kokį taiko Belgijos mokesčių administratorius.
- 83 Vertinant visą ginčijamą sprendimą, darytina išvada, kad PMK 92 185 straipsnio 2 dalies b punktas, kurį taiko Belgijos mokesčių administratorius, yra tariamos nagrinėjamos pagalbos schemos pagrindas ir kad toks taikymas gali būti kildinamas iš 2004 m. birželio 21 d. įstatymo aiškinamojo memorandumo, 2006 m. liepos 4 d. administracinio aplinkraščio ir finansų ministro atsakymų į parlamento narių klausimus dėl minėto straipsnio taikymo.

- 84 Todėl reikia išnagrinėti, ar tariamai pagalbos schemai, kuri grindžiama Komisijos nustatytais dokumentais, reikia kitų įgyvendinimo priemonių, kaip tai suprantama pagal Reglamento Nr. 2015/1589 1 straipsnio d punktą.
- 85 Remiantis Reglamento Nr. 2015/1589 1 straipsnio d punkte pateikta pagalbos schemos apibrėžtimi, nurodyta šio sprendimo 77 punkte, kuri išaiškinta jurisprudencijoje, galima pateikti toliau nurodytus teiginius.
- 86 Pirma, atsižvelgiant į tai, kad individuali pagalba teikiama netaikant kitų įgyvendinimo priemonių, pagrindiniai atitinkamos pagalbos schemos aspektai turi būti numatyti nuostatose, kurios laikomos minėtos schemos pagrindu.
- 87 Antra, taikydamos minėtą schemą šios valdžios institucijos negali turėti diskrecijos dėl atitinkamos pagalbos pagrindinių aspektų nustatymo ir dėl jos suteikimo tikslingumo. Iš tikrųjų tam, kad būtų galima teigti, jog tokių įgyvendinimo priemonių nėra, nacionalinės valdžios institucijos turi galėti tik paprastai techniškai taikyti nuostatas, kurios laikomos atitinkama pagalbos schema, jei reikia, patikrinus, ar prašymą pateikęs subjektas atitinka iš anksto nustatytas jos taikymo sąlygas.
- 88 Trečia, remiantis Reglamento Nr. 2015/1589 1 straipsnio d punktu, darytina išvada, kad dokumentuose, kuriais grindžiama pagalbos schema, turi būti bendrai ir abstrakčiai nustatyti pagalbos gavėjai, net jeigu jiems suteikta pagalba lieka nenustatyta.
- 89 Taigi reikia išnagrinėti, kokie ankstesniuose šio sprendimo punktuose aptarti aspektai yra nurodyti Komisijos nustatytuose dokumentuose, kuriais grindžiama pagalbos schema, tam, kad tariamos pagalbos priemonės, t. y. pelno perviršio neapmokestinimas, galėtų būti suteiktos remiantis minėtais dokumentais nesant būtinybės priimti kitų įgyvendinimo priemonių.

*Dėl pagrindinių nagrinėjamos pagalbos schemos aspektų*

- 90 Ginčijamo sprendimo 13–22 konstatuojamosiose dalyse nagrinėjamą pagalbos schemą Komisija aprašo kaip pelno perviršio neapmokestinimą ir nurodo aspektus, kurie iš esmės yra pagrindiniai aspektai, kad būtų leista neapmokestinti pelno perviršio, pakartoti ginčijamo sprendimo 102 konstatuojamojoje dalyje. Pirma, atsižvelgiama į tai, kad atitinkami Belgijos subjektai priklausytų tarptautinei grupei. Antra, atsižvelgiama į tai, ar priimtas Išankstinių sprendimų priėmimo tarnybos sprendimas, susijęs su naujomis aplinkybėmis, pavyzdžiui, reorganizavimu į Belgiją perkėlus pagrindinio verslininko veiklą, darbo vietų kūrimu arba investavimu. Trečia, atsižvelgiama į tai, ar yra pelno, viršijančio pelną, kurį panašiomis aplinkybėmis būtų gavę panašūs savarankiški subjektai. Vis dėlto, ketvirta, neatsižvelgiama į kitoje valstybėje narėje atliktą pirminį teigiamą koregavimą.
- 91 Šiuo klausimu reikia išnagrinėti, ar ankstesniuose šio sprendimo punktuose nurodyti tariamos pagalbos schemos pagrindiniai aspektai yra numatyti dokumentuose, kurie, Komisijos nuomone, yra pelno perviršio neapmokestinimo sistemos pagrindas.
- 92 Iš tikrųjų, iš karto reikia pažymėti, kad ginčijamo sprendimo 101 ir 139 konstatuojamosiose dalyse Komisija nurodė, kad pagrindiniai tariamos pagalbos aspektai buvo nustatyti išnagrinėjus tam tikrą išankstinių sprendimų imtį. Taigi pati Komisija pripažino, kad šie pagrindiniai aspektai yra ne dokumentuose, kuriais, jos tvirtinimu, buvo grindžiama schema, bet pačiuose išankstiniuose sprendimuose arba, tiksliau, tam tikroje jų imtyje.
- 93 Bet kuriuo atveju, nors, žinoma, kai kurie pagrindiniai schemos aspektai, kuriuos nurodė Komisija, gali būti kildinami iš ginčijamo sprendimo 97–99 konstatuojamosiose dalyse nurodytų dokumentų, tačiau to negalima pasakyti apie visus šiuos pagrindinius aspektus.

- 94 Iš tikrųjų, kaip pagrįstai teigia Belgijos Karalystė ir *Magnetrol International*, dokumentuose, kuriuos Komisija ginčijamo sprendimo 97–99 konstatuojamosiose dalyse nurodė kaip nagrinėjamos schemos pagrindą, net netiesiogiai nėra kalbama nei apie pelno perviršio apskaičiavimo dviem etapais metodą, nei apie reikalavimą dėl investavimo, darbo vietų kūrimo, veiklos Belgijoje centralizavimo arba plėtros. Taigi jeigu šių aspektų, kurie, kaip teigia pati Komisija, yra vieni iš pagrindinių tariamos pagalbos schemos aspektų, nėra dokumentuose, kurie turėtų būti šios schemos pagrindas, įgyvendinant šiuos dokumentus, taigi ir suteikiant tariamą pagalbą, tikrai turėtų būti priimtos kitos įgyvendinimo priemonės, taigi tai nėra pagalbos schema, kaip tai suprantama pagal Reglamento Nr. 2015/1589 1 straipsnio d punktą.
- 95 Viena vertus, ginčijamo sprendimo 97–99 konstatuojamosiose dalyse nurodytuose dokumentuose, minimuose šio sprendimo 80 punkte, neminimas dviejų etapų metodas, apimantis SGMM apskaičiuojant pelno perviršį. Iš ginčijamo sprendimo, būtent iš jo 6.3.2 punkto (minėto sprendimo 133, 144 ir 152–168 konstatuojamosios dalys), matyti, kad šis metodas buvo sistemingai taikytas ir yra schemos pagrindinis elementas, nes būtent todėl, kad taikomas šis metodas, minėta schema yra atrankiojo pobūdžio.
- 96 Todėl neatsižvelgiant į tai, kaip būtų atsakyta į klausimą, ar pelno perviršį nustatant pagal dviejų etapų metodą, aprašytą ginčijamame sprendime, būtų suteiktas atrankusis pranašumas, reikia pažymėti, kad šis aspektas, kuris yra nagrinėjamos schemos sudėtinė dalis, vis dėlto nenurodytas minėtos schemos pagrindą sudarančiuose dokumentuose, todėl jis negali būti taikomas be kitų įgyvendinimo priemonių.
- 97 Kita vertus, kalbant apie prašymą priimti išankstinius sprendimus pateikusių subjektų investicijas, darbo vietų kūrimą, veiklos centralizavimą ir plėtrą Belgijoje, reikia pažymėti, kad ginčijamo sprendimo 6.3.2.1 punkte Komisija nurodė, jog, nors šie aspektai nėra apibūdinti kaip pelno perviršio neapmokestinimo pagal PMK 92 185 straipsnio 2 dalies b punktą sąlygos, jie yra svarbiausi siekiant taikyti išankstinį sprendimą, kuris yra privalomas tam, kad pelno perviršis nebūtų apmokestintas.
- 98 Tačiau kaip pripažįsta pati Komisija, būtent ginčijamo sprendimo 139 konstatuojamojoje dalyje, šie aspektai nurodyti ne dokumentuose, kuriais grindžiama nagrinėjama schema, bet pačiuose išankstiniuose sprendimuose, kaip rodo jos išanalizuota imtis. Todėl, kaip pagrįstai tvirtina Belgijos Karalystė ir *Magnetrol International*, nors tokie aspektai nėra nurodyti dokumentuose, kurie, Komisijos nuomone, yra pagalbos schemos pagrindas, dėl jų tikrai turi būti priimtos kitos įgyvendinimo priemonės. Iš tikrųjų, jeigu, kaip teigia Komisija, Belgijos mokesčių administratorius atsižvelgia į tokias investicijas, kad būtų neapmokestintas pelno perviršis, toks atsižvelgimas tikrai reiškia, kad turi būti atlikta atitinkamų Belgijos subjektų siūlomų investicijų, įskaitant jų pobūdį, dydį ar kitas su įgyvendinimu susijusias ypatybes, analizė ir konkretus vertinimas. Tačiau tokia analizė turėtų būti atliekama tik kiekvienu konkrečiu atveju, taigi tam reikėtų kitų įgyvendinimo priemonių.

#### *Dėl Belgijos mokesčių administratoriaus diskrecijos*

- 99 Kaip ginčijamo sprendimo 100 konstatuojamojoje dalyje pagrįstai pažymėjo Komisija, kitų įgyvendinimo priemonių, kaip tai suprantama pagal Reglamento Nr. 2015/1589 1 straipsnio d punktą, taikymas reiškia, kad Belgijos mokesčių administratorius naudojami diskrecija, imdamasis aptariamų priemonių, kurios jam leidžia daryti įtaką pagalbos ypatybėms, sumai ir sąlygoms, kuriomis ji suteikiama. Komisija mano priešingai: paprastas techninis dokumento, pagal kurį numatyta teikti nagrinėjamą pagalbą, taikymas nėra kita įgyvendinimo priemonė, kaip tai suprantama pagal Reglamento Nr. 2015/1589 1 straipsnio d punktą.



- 100 Iš tikrųjų reikia pažymėti, kad tai, jog, siekiant gauti pagalbą, kompetentingam mokesčių administratoriui turi būti pateiktas prašymas suteikti išankstinį leidimą, nereiškia, kad šios valdžios institucijos turi diskreciją, kai jos tik patikrina, ar prašymą pateikęs subjektas atitinka nustatytus nagrinėjamos pagalbos suteikimo kriterijus (šiuo klausimu pagal analogiją žr. 2009 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Komisija / Koninklijke FrieslandCampina*, C-519/07 P, EU:C:2009:556, 57 punktą).
- 101 Šiuo atveju neginčijama, kad dėl pelno perviršio neapmokestinimo keliami išankstinio sprendimo priėmimo sąlyga. Šiuo klausimu reikia priminti 2002 m. gruodžio 24 d. įstatymo 20 straipsnio tekstą, pagal kurį išankstinis sprendimas – tai teisės aktas, kuriuo Federalinė viešoji finansų tarnyba pagal galiojančias nuostatas nustato, kaip įstatymas bus taikomas iki tol mokesčių padarinių nesukėlusiomis aplinkybėmis ar tam tikram sandoriui.
- 102 Todėl reikia išnagrinėti, ar, priimdama tokius išankstinius sprendimus, minėta tarnyba turėjo diskreciją, jai leidžiančią daryti poveikį leidžiamo neapmokestinti pelno perviršio sumai, pagrindiniams aspektams ir leidimo jo neapmokestinti sąlygoms.
- 103 Pirma, iš 2004 m. birželio 21 d. įstatymo, kuriuo iš dalies keičiamas PMK 92 (santrauka pateikta šio sprendimo 7 punkte), aiškinamojo memorandumo ir 2006 m. liepos 4 d. administracinio aplinkraščio (jis aprašytas šio sprendimo 9–11 punktuose), matyti, kad PMK 92 185 straipsnio 2 dalies b punkte numatytas neigiamas koregavimas turi būti atliktas atsižvelgiant į kiekvieną konkretų atvejį, remiantis turima informacija, kurią, be kita ko, pateikia mokesčių mokėtojas. Be to, nurodyta, kad negali būti nustatyta jokių šio koregavimo kriterijų, nes jis turi būti atliktas atsižvelgiant į kiekvieną konkretų atvejį. Vis dėlto pažymėta, kad koreliacinis koregavimas atliekamas tik jeigu mokesčių administratorius arba Išankstinių sprendimų priėmimo tarnyba mano, jog koregavimas yra pagrįstas, kiek tai susiję su juo koreguojama suma ir jo dydžiu. Be to, finansų ministro atsakymuose į parlamento narių klausimus dėl PMK 92 185 straipsnio 2 dalies b punkto taikymo (santrauka pateikta šio sprendimo 12–14 punktuose) tik bendrai pateikiama Belgijos mokesčių administratoriaus nuomonė dėl pelno perviršio ir įprastų rinkos sąlygų principo.
- 104 Remiantis bendru šio sprendimo 103 punkte nurodytų dokumentų aiškinimu galima padaryti išvadą, kad Belgijos mokesčių administratorius, priėmęs išankstinius sprendimus dėl pelno perviršio, ne techniškai taikė galiojančius teisės aktus, bet, priešingai, kiekybiniu ir kokybiniu požiūriu „konkrečiu atveju“ įvertinto kiekvieną prašymą, remdamasis atitinkamo subjekto pateiktomis ataskaitomis ir įrodymais, kad nuspręstų, ar pagrįsta leisti atlikti PMK 92 185 straipsnio 2 dalies b punkte numatytą neigiamą koregavimą. Todėl, priešingai, nei tvirtina Komisija, be kita ko, ginčijamo sprendimo 106 konstatuojamojoje dalyje, kadangi nėra kitų nurodymų, kuriais būtų ribojama Belgijos mokesčių administratoriaus teisė priimti sprendimą, jis tikrai turėjo turėti realią diskreciją, kai nusprendė, kad reikia atlikti tokį neigiamą koregavimą.
- 105 Antra, kaip nurodyta šio sprendimo 73 punkte, PMK 92 185 straipsnio 2 dalies b punkte bendrovės pelno neigiamas koregavimas numatytas tik tuo atveju, jeigu jis buvo įtrauktas į kitos bendrovės pelną. Tačiau praktikoje, kuri paaiškinta, be kita ko, 2006 m. liepos 4 d. administraciniame aplinkraštyje ir finansų ministro atsakymuose į parlamento narių klausimu dėl PMK 92 185 straipsnio 2 dalies b punkto taikymo, Išankstinių sprendimų priėmimo tarnyba neigiamą koregavimą atliko neatsakiusi į klausimą, kokioms užsienio bendrovėms pelno perviršis turėjo būti priskirtas.
- 106 Be to, iš ginčijamo sprendimo 67 ir 68 konstatuojamųjų dalių matyti, kad ginčijama schema susijusi ne su visais išankstiniais sprendimais, kurie buvo priimti remiantis PMK 92 185 straipsnio 2 dalies b punktu. Kalbama tik apie išankstinius sprendimus, kuriais leidžiama atlikti neigiamą koregavimą mokesčių administratoriui nepatikrinus, ar atitinkamas pelnas buvo įskaičiuotas į kitos bendrovės, priklausančios grupei, įsisteigusiai kitoje jurisdikcijoje, pelną. Kita vertus, išankstiniai sprendimai, kuriais, remiantis PMK 92 185 straipsnio 2 dalies b punktu, leidžiama atlikti neigiamą koregavimą, kuris lygus kitos bendrovės, priklausančios grupei, įsisteigusiai kitoje jurisdikcijoje, apmokestinamo pelno teigiamam koregavimui, nepriskirtini ginčijamai pagalbos schemai.

- 107 Todėl, kaip tvirtina Belgijos Karalystė ir *Magnetrol International*, nors pagal tą pačią nuostatą Belgijos mokesčių administratorius gali priimti tiek sprendimus, kuriais, Komisijos nuomone, suteikiama valstybės pagalba, tiek sprendimus, kuriais tokia pagalba nesuteikiama, negalima pagrįstai teigti, kad toks mokesčių administratorius tik techniškai taiko nagrinėjamą schemą.
- 108 Trečia, remiantis Belgijos Karalystės Komisijai pateikta informacija dėl Išankstinių sprendimų priėmimo tarnybos veikimo, svarbu išnagrinėti, kaip minėta tarnyba, individualiai nagrinėdama prašymus priimti išankstinius sprendimus, nustatė, ar buvo pagrindas susidaryti pelno perviršiu, ar reikėjo atlikti neigiamą koregavimą pagal PMK 92 185 straipsnio 2 dalies b punktą ir kokios yra tokio koregavimo ypatybės, suma ir sąlygos.
- 109 Kalbant apie ypatybes ir sąlygas, kuriomis leidžiama neapmokestinti pelno perviršio, pakanka priminti šio sprendimo 90–98 punktuose nurodytus argumentus, kad kai kurie pagrindiniai tariamos schemos aspektai nenurodyti dokumentuose, kurie, Komisijos nuomone, yra jos pagrindas.
- 110 Kiek tai susiję su neapmokestinama suma, reikia pažymėti, kad dokumentuose, kuriais grindžiama tariama pagalbos schema, nenurodyta pelno procentinė dalis, kuri laikoma perviršine. Iš tikrųjų, remiantis šiais dokumentais negalima nustatyti nei konkrečios procentinės dalies, nei intervalo, nei maksimalaus dydžio ir nepateikta jokios konkrečios informacijos dėl taikytino apskaičiavimo metodo nustatymo. Priešingai, iš ginčijamo sprendimo (minėto sprendimo 103 konstatuojamoji dalis) matyti, kad įvairiuose išankstiniuose sprendimuose nurodytos konkrečios aplinkybės, atitinkamos sumos ir sandoriai, į kuriuos reikėtų atsižvelgti, iš tikrųjų skiriasi. Be to, iš to, kaip ginčijamo sprendimo 15 konstatuojamojoje dalyje aprašytas pelno perviršis, matyti, kad jį nustatant kiekvienu konkrečiu atveju turi būti įvertinti mokesčių mokėtojo pateikti tyrimai dėl, pirma, bendrovės likutinio pelno, gauto iš jos sandorių su tai pačiai grupei priklausančiomis bendrovėmis, ir, antra, pelno perviršio, gauto dėl priklausymo grupei, kuris bus išskaičiuotas iš likutinio pelno, kuris buvo apskaičiuotas pirmame etape.
- 111 Konkrečiai, kaip pagrįstai tvirtina Belgijos Karalystė ir *Magnetrol International*, su pelno perviršio apskaičiavimu susiję parametrai ir informacija, kurių reikia, kad priimant išankstinius sprendimus būtų atsižvelgta į sinergiją, investicijas, veiklos centralizavimą ir darbo vietų kūrimą Belgijoje, nenumatyti dokumentuose, kurie, Komisijos nuomone, yra ginčijamos schemos pagrindas. Taigi būtent Išankstinių sprendimų priėmimo tarnyba, viena vertus, nustatė pagrindinius aspektus, kurių reikalauta, kad būtų leista atlikti neigiamą koregavimą, ir, kita vertus, patikrino, ar tuo atveju, kai ji sutiko leisti atlikti minėtą koregavimą, reikalavimas buvo įvykdytas. Taigi negalima teigti, kad Belgijos mokesčių administratoriaus diskrecija apėmė tik paprastą techninį ginčijamo sprendimo 99 konstatuojamojoje dalyje nurodytų nuostatų taikymą.
- 112 Ketvirta, reikia atsižvelgti į tai, kad vienas iš procedūros Išankstinių sprendimų priėmimo tarnyboje etapų yra pirminis etapas, per kurį analizuojamas prašymas priimti išankstinį sprendimą, kuriam pasibaigus oficialiai nagrinėjama tik dalis prašymų. Iš tikrųjų, iš Išankstinių sprendimų priėmimo tarnybos metinių ataskaitų, kurias nurodė Belgijos Karalystė, visų pirma iš 2014 m. ataskaitos, matyti, kad tik dėl apie 50 proc. etape iki pranešimo pateikimo nagrinėtų atvejų priimamas išankstinis sprendimas. Tai faktinis įrodymas, kad, priešingai, nei tvirtina Komisija, Išankstinių sprendimų priėmimo tarnyba turi diskreciją, kuria ji veiksmingai naudojasi, kai patenkina arba atmeta prašymus, įskaitant ir etape iki pranešimo pateikimo, susijusius su pelno perviršiu.
- 113 Galiausiai, reikia pažymėti, kad ginčijamo sprendimo 106 konstatuojamoje dalyje Komisija nurodo, kad Išankstinių sprendimų priėmimo tarnyba turi ribotą diskreciją patvirtinti konkretų neigiamo koregavimo koeficientą. Iš šio sprendimo 101–112 punktuose pateiktų argumentų matyti, kad šiuo atveju Belgijos mokesčių administratorius turi diskreciją dėl visų pagrindinių tariamos pagalbos schemos aspektų.

*Dėl pagalbos gavėjų nustatymo*

- 114 Kiek tai susiję su pagalbos gavėjų nustatymu, reikia priminti, kad ginčijamo sprendimo 109 konstatuojamojoje dalyje Komisija pateikia nuorodą į PMK 92 185 straipsnio 2 dalies b punktą. Šiame straipsnyje, kurio tekstas nurodytas šio sprendimo 8 punkte, numatyta, kad jis taikomas bendrovėms, kurios, kiek tai susiję su tarpvalstybiniais tarpusavio santykiais, priklauso tarptautinei grupei.
- 115 Žinoma, būtų galima laikyti, kad PMK 92 185 straipsnio 2 dalies b punktas taikomas bendrai ir abstrakčiai subjektų kategorijai, t. y. tarptautinei grupei priklausančioms bendrovėms jų tarpvalstybinių tarpusavio santykių srityje. Vis dėlto ginčijamame sprendime nurodyti subjektai, kuriems schema taikoma, negali būti nustatyti remiantis vien šia nuostata, netaikant kitų įgyvendinimo priemonių.
- 116 Iš tikrųjų, šiuo atveju Komisijos nurodyti subjektai, kuriems taikoma schema, priskirtini visai kitai grupei, nei priskiriamos tarptautinei grupei priklausančios bendrovės, kiek tai susiję su jų tarptautiniais tarpusavio santykiais. Remiantis Komisijos (būtent ginčijamo sprendimo 102 konstatuojamojoje dalyje) atliktu ginčijamos pagalbos schemos pagrindinių aspektų vertinimu, ši schema taikoma tarptautinei grupei priklausančioms bendrovėms, kurios, remdamosi ataskaitomis dėl sandorių kainodaros ir minėtose ataskaitose apskaičiuotu pelno perviršiu, prašo jo neapmokestinti pateikdamos prašymą priimti išankstinį sprendimą ir kurios, beje, investuoja, kuria darbo vietas arba centralizuoja veiklą Belgijoje.
- 117 Be to, reikia konstatuoti, kad kituose Komisijos nurodytuose dokumentuose, kuriais grindžiama schema, nepateikiama daugiau informacijos dėl subjektų, kuriems taikoma nagrinėjama schema, nustatymo.
- 118 Konkrečiai kalbant apie 2002 m. gruodžio 24 d. įstatymą, reikia pasakyti, kad jame nėra nuostatų, kuriomis būtų siekiama apibrėžti subjektus, kuriems taikoma tariama schema, nes jo 20 straipsnyje nustatytas reikalavimas dėl iki tol mokestinių padarinių nesukėlusių aplinkybių ar tam tikro sandorio. Kalbant apie 2006 m. liepos 4 d. administracinę aplinkraštį ir 2005 m. balandžio 13 d., 2007 m. balandžio 11 d. ir 2015 m. sausio 6 d. finansų ministro atsakymus, matyti, kad šiuose dokumentuose taip pat nėra paaiškinimų dėl subjektų, kuriems taikoma tariama schema. Be to, reikia pažymėti, kad pastarieji aktai priimti po 2004 m., nuo kurių, kaip Komisija mano, nagrinėjama schema buvo taikoma.
- 119 Todėl negalima daryti išvados, kad subjektai, kuriems taikoma tariama pagalbos schema, Komisijos nurodytuose dokumentuose, kuriais grindžiama pagalbos schema, apibrėžti bendrai ir abstrakčiai. Taigi jie turi būti apibrėžti kitomis įgyvendinimo priemonėmis.
- 120 Remiantis tuo, kas išdėstyta, matyti, kad Komisija neteisingai nusprendė, jog pelno perviršio neapmokestinimo schemos, jos apibrėžtos ginčijamame sprendime, atžvilgiu kitos įgyvendinimo priemonės buvo nereikalingos, taigi tai yra pagalbos schema, kaip tai suprantama pagal Reglamento Nr. 2015/1589 1 straipsnio d punktą.

*Dėl sisteminių veiksmų*

- 121 Šio sprendimo 120 punkte pateikta išvada negali būti paneigta Komisijos argumentais, grindžiamais tariamais sisteminiiais veiksmais, kuriuos ji nustatė išnagrinėjusi 22 išankstinius sprendimus iš 66 esamų.

- 122 Iš tikrųjų, reikia priminti šio sprendimo 79 punkte nurodytą jurisprudenciją, pagal kurią nagrinėdama pagalbos schemą ir nenustačiusi teisės akto, kuriuo sukuriama tokia pagalbos schema, Komisija vis dėlto gali remtis aplinkybių visuma, iš kurios būtų galima nustatyti iš tikrųjų buvus pagalbos schemą (šiuo klausimu žr. 1994 m. balandžio 13 d. Sprendimo *Vokietija ir Pleuger Worthington / Komisija*, C-324/90 ir C-342/90, EU:C:1994:129, 14 ir 15 punktus).
- 123 Todėl negalima atmesti galimybės, kad Komisija gali nuspręsti, jog pagalbos schema egzistuoja, jeigu jai pavyksta teisiniu požiūriu pakankamai įrodyti sisteminius veiksmus, kurių ypatybės atitinka Reglamento Nr. 2015/1589 1 straipsnio d punkte nustatytus reikalavimus.
- 124 Vis dėlto Komisijai nepavyko įrodyti, kad jos nustatyti veiksmai atitinka Reglamento Nr. 2015/1589 1 straipsnio d punkte nustatytus reikalavimus.
- 125 Pirma, kiek tai susiję su Komisijos visų pirma per posėdį pateiktais argumentais, kad tokie sisteminiai veiksmai gali būti pagalbos schemos pagrindas, pakanka priminti, kad tai nėra ginčijamame sprendime nurodytos schemos pagrindas. Iš tikrųjų, kaip pažymėta šio sprendimo 80 punkte, ginčijamo sprendimo 97–99 konstatuojamosiose dalyse Komisija nurodė, kad PMK 92 185 straipsnio 2 dalies b punktas, kurį taiko Belgijos mokesčių administratorius, yra tariamos nagrinėjamos pagalbos schemos pagrindas ir kad toks taikymas gali būti kildinamas iš 2004 m. birželio 21 d. įstatymo aiškinamojo memorandumo, 2006 m. liepos 4 d. administracinio aplinkraščio ir finansų ministro atsakymų į parlamento narių klausimus dėl minėto straipsnio taikymo.
- 126 Antra, darant prielaidą, kad Komisijos argumentus reikėtų aiškinti taip, kad pagrindiniai pagalbos schemos aspektai kildinami iš sisteminių veiksmų, kurie, savo ruožtu, kildinami iš ginčijamų sprendimų, kuriuos ji nagrinėjo, imties, reikia konstatuoti, kad ginčijamame sprendime Komisijai nepavyko teisiniu požiūriu pakankamai įrodyti, kad tokių sisteminių veiksmų būta.
- 127 Visų pirma reikia pažymėti, kad ginčijamo sprendimo 65 ir 103 konstatuojamosiose dalyse Komisija pripažino išnagrinėjusi 22 iš 66 susijusių išankstinių sprendimų. Kaip pagrįstai pažymi Belgijos Karalystė ir *Magnetrol International*, ginčijamame sprendime Komisija nepaiškino nei tokios imties pasirinkimo motyvų, nei priežasčių, dėl kurių ji laikė, kad tai yra reprezentatyvi visų išankstinių sprendimų imtis. Atsakydama, be kita ko, į raštu pateiktą Bendrojo Teismo klausimą, kuris buvo patikslintas per posėdį, Komisija nurodė paprašiusi 2005 (2004 m. tokių sprendimų nepriimta), 2007, 2010 ir 2013 m. priimtų išankstinių sprendimų, kad atlikdama analizę ji galėtų išnagrinėti laikotarpio, per kurį išankstinių sprendimų priėmimo tarnyba tokius sprendimus priėmė, pradžioje, viduryje ir pabaigoje priimtus sprendimus.
- 128 Be to, ginčijamo sprendimo 62–64 konstatuojamosiose dalyse ir 80 išnašoje pateiktos nuorodos į 6 iš 66 susijusių išankstinių sprendimų, kurie buvo aprašyti glaustai ir laikyti pavyzdžiais, kurie gali atskleisti išankstinių sprendimų visumą. Tačiau ginčijamame sprendime nėra jokio paaiškinimo dėl priežasčių, dėl kurių buvo pasirinkti šie 6 pavyzdžiai, šie išnagrinėti išankstiniai sprendimai yra pakankamai reprezentatyvūs visų 66 išankstinių sprendimų pagrindas, o šių 6 pavyzdžių pakanka Komisijos išvadai dėl Belgijos mokesčių administratoriaus sisteminių veiksmų buvimo pagrįsti.
- 129 Taip pat reikia priminti šio sprendimo 103–112 punktuose nurodytus argumentus, kad Belgijos mokesčių administratorius kiekvieną prašymą išnagrinėjo atsižvelgdamas į kiekvieną konkretų atvejį ir turėjo diskreciją, kuri apima kur kas daugiau nei paprastą techninį ginčijamo sprendimo 99 konstatuojamojoje dalyje nurodytų nuostatų taikymą, kai atlikęs tokią analizę priėmė kiekvieną išankstinį sprendimą, ir vien tai paneigia tariamų Belgijos mokesčių administratoriaus veiksmų sisteminių pobūdį. Be to, sisteminių veiksmų hipotezę paneigia šio sprendimo 98 punkte pateiktas teiginys, susijęs su kitomis įgyvendinimo priemonėmis, kurių galbūt reikia, kad būtų įgyvendinta sistema, susijusi su šiuo atveju ginčijamu pelno perviršiu.

- 130 Galiausiai, Belgijos Karalystė ir *Magnetrol International* tvirtina, kad tam tikruose išankstiniuose sprendimuose nėra nurodyti Komisijos ginčijamame sprendime nurodyti tariamos pagalbos schemos aspektai visų pirma dėl to, kad ne visi jie susiję su pagrindinio verslininko, į kurią atsižvelgė Komisija, vaidmeniu, dėl to, kad ne visais atvejais vykdyta veiklos centralizacija arba recentralizacija, ir dėl to, kad pelno perviršis apskaičiuotas atsižvelgiant į kiekvieną konkretų atvejį ir ne visada taikant Komisijos kritikuotą dviejų etapų apskaičiavimo metodą.
- 131 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad šio sprendimo 127 ir 128 punktuose nurodyti trūkumai negali būti pašalinti Komisijai pateikus papildomos informacijos atsakant į Bendrojo Teismo klausimus, nurodytus šio sprendimo 49 punkte, susijusius su jos išanalizuota išankstinių sprendimų imtimi. Iš tikrųjų Bendrasis Teismas tam, kad atmestų jam pateiktą pagrindą dėl panaikinimo, neperžengdamas ginčijamo sprendimo teisėtumo kontrolės ribų, negali remtis su minėtu sprendimu nesusijusiais motyvais (šiuo klausimu žr. 2016 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Airija ir Aughinish Alumina / Komisija*, T-50/06 RENV II ir T-69/06 RENV II, EU:T:2016:227, 145 punktą).
- 132 Bet kuriuo atveju, kaip pagrįstai tvirtina Belgijos Karalystė ir *Magnetrol International*, iš papildomos informacijos, kurią Komisija pateikė atsakydama į Bendrojo Teismo klausimus, matyti, kad išankstiniuose sprendimuose, kuriuos Komisija buvo įtraukusi į nagrinėjimo imtį, Belgijos mokesčių administratorius pateikia individualius atsakymus dėl įvairių jam pateiktų atvejų. Iš tikrųjų, dėl 22 sprendimų pateikta informacija rodo, kad pastarieji buvo priimti skirtingais atvejais, pavyzdžiui, jungimosi arba gamybos veiklos restruktūrizavimo, naujų įrenginių statymo, esamų įrenginių gamybos pajėgumų didinimo arba tiekimo sandorių įmonės viduje sudarymo atvejais. Taigi, priešingai, nei matyti iš ginčijamo sprendimo 15 konstatuojamosios dalies ir Komisijos motyvų, kuriais siekta įrodyti, kad tariama ginčijama schema suteikiamas atrankusis pranašumas (ginčijamo sprendimo 6.3.2.2 punktas), į nagrinėtą imtį įtraukti išankstiniai sprendimai apėmė ne visus atvejus, kai aptariamasis Belgijos subjektas taikė „pagrindinio verslininko“ struktūrą.
- 133 Be to, iš šio sprendimo 49 punkte nurodytos informacijos, kurią Komisija pateikė savo atsakyme į Bendrojo Teismo klausimus, matyti, kad metodas, kai pelno perviršis apskaičiuojamas dviem etapais, kurią Komisija laikė vienu iš pagrindinių tariamos pagalbos schemos aspektų ir aprašė ginčijamo sprendimo 15 konstatuojamojoje dalyje ir kuriuo remiantis naudojamos ataskaitos, susijusios su sandorių kainodara ir SGMM, nebuvo sistemingai taikytas.
- 134 Be šio sprendimo 127 ir 128 punktuose nurodytų trūkumų, kurie paneigia argumentus dėl Belgijos mokesčių administratoriaus sisteminių veiksmų buvimo, imtimi, kurią Komisija nurodo savo ginčijamame sprendime, tikrai negali būti įrodyta, kad tokie sisteminiai veiksmai faktiškai buvo atliekami ir kad jais buvo remtasi visuose susijusiuose išankstiniuose sprendimuose.

#### *Išvada dėl ginčijamų pagalbos schemos priemonių kvalifikavimo*

- 135 Remdamasi šiame sprendime nurodytais argumentais, Komisija padarė klaidingą išvadą, kad ginčijamame sprendime aprašyta nagrinėjama Belgijos sistema, susijusi su nagrinėjamu pelno perviršiu, yra pagalbos schema.
- 136 Todėl reikia pritarti Belgijos Karalystės ir *Magnetrol International* pateiktiems pagrindams, grindžiamiems Reglamento Nr. 2015/1589 1 straipsnio d punkto pažeidimu, kurie susiję su ginčijamame sprendime pateikta išvada dėl pagalbos schemos egzistavimo. Todėl reikia panaikinti visą ginčijamą sprendimą tiek, kiek jis grindžiamas neteisinga išvada, susijusia su tokios schemos egzistavimu, ir nėra reikalo nagrinėti kitų pagrindų, pateiktų dėl ginčijamo sprendimo.

## Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 137 Pagal Procedūros reglamento 134 straipsnio 1 dalį iš pralaimėjusios šalies priteisiamos bylinėjimosi išlaidos, jei laimėjusi šalis to reikalavo. Kadangi Komisija pralaimėjo bylą, ji turi padengti savo ir Belgijos Karalystės bylinėjimosi išlaidas, įskaitant tas, kurios susijusios su laikinųjų apsaugos priemonių taikymo procedūra, ir *Magnetrol International* bylinėjimosi išlaidas pagal jų pateiktus reikalavimus.
- 138 Pagal Procedūros reglamento 138 straipsnio 1 dalį įstojusios į bylą valstybės narės turi pačios padengti savo bylinėjimosi išlaidas. Todėl Airija padengia savo išlaidas.

Remdamasis šiais motyvais,

BENDRASIS TEISMAS (septintoji išplėstinė kolegija)

nusprendžia:

1. **Sujungti bylas T-131/16 ir T-263/16 tam, kad būtų priimtas šis sprendimas.**
2. **Panaikinti 2016 m. sausio 11 d. Komisijos sprendimą (ES) 2016/1699 dėl valstybės pagalbos schemos, susijusios su pelno perviršio neapmokestinimu SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN), kurią įgyvendino Belgija.**
3. **Europos Komisija padengia savo ir Belgijos Karalystės bylinėjimosi išlaidas, įskaitant tas, kurios susijusios su laikinųjų apsaugos priemonių taikymo procedūra, ir *Magnetrol International* bylinėjimosi išlaidas.**
4. **Airija padengia savo bylinėjimosi išlaidas.**

Van der Woude

Tomljenović

Bieliūnas

Marcoulli

Kornezov

Paskelbta 2019 m. vasario 14 d. viešame teismo posėdyje Liuksemburge.

Parašai.

## Turinys

Ginčo aplinkybės .....	2
Teisinis pagrindas .....	2
Dėl 1992 m. pajamų mokesčio kodekso .....	2
Dėl 2002 m. gruodžio 24 d. įstatymo .....	2
Dėl 2004 m. birželio 21 d. įstatymo, kuriuo iš dalies pakeistas PMK 92 .....	2
– Aiškinamasis memorandumas .....	3
– PMK 92 185 straipsnio 2 dalis .....	3
Dėl 2006 m. liepos 4 d. administracinio aplinkraščio .....	3
Dėl finansų ministro atsakymų į parlamento narių klausimus dėl PMK 92 185 straipsnio 2 dalies b punkto taikymo .....	4
Ginčijamas sprendimas .....	4
Procesas ir šalių reikalavimai .....	8
Procesas ir šalių reikalavimai byloje T-131/16 .....	8
Procesas ir šalių reikalavimai byloje T-263/16 .....	9
Dėl teisės .....	10
Pirminės pastabos .....	10
Dėl tariamo Komisijos kišimosi į išimtinę Belgijos Karalystės kompetenciją tiesioginių mokesčių srityje .	11
Dėl pagalbos schemos, kaip tai suprantama pagal Reglamento Nr. 2015/1589 1 straipsnio d punktą, egzistavimo .....	13
Dėl pagrindinių nagrinėjamos pagalbos schemos aspektų .....	15
Dėl Belgijos mokesčių administratoriaus diskrecijos .....	16
Dėl pagalbos gavėjų nustatymo .....	19
Dėl sisteminių veiksmų .....	19
Išvada dėl ginčijamų pagalbos schemos priemonių kvalifikavimo .....	21
Dėl bylinėjimosi išlaidų .....	22