



# Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA PRĪTA PIKAMĒES [PRIIT PIKAMĀĒ]  
SECINĀJUMI,  
sniegti 2021. gada 16. decembrī<sup>1</sup>

**Lieta C-885/19 P**

***Fiat Chrysler Finance Europe***  
**pret**

**Eiropas Komisiju**

Apelācija – Valsts atbalsts – Luksemburgas Lielhercogistes īstenots atbalsts – Lēmums, ar kuru atbalsts ir atzīts par nesaderīgu ar iekšējo tirgu un nelikumīgu, un ir uzdots to atgūt – Iepriekšējs nodokļu lēmums (*tax ruling*) – Nesaistītu pušu darījuma princips – Priekšrocība – Selektivitāte – Tiesiskās drošības princips

## Satura rādītājs

I.	Ievads .....	3
II.	Lietas konteksts .....	4
	A. Par iepriekšējo lēmumu, ko Luksemburgas nodokļu iestādes ir pieņēmušas attiecībā uz <i>FFT</i> , un administratīvo procesu Komisijā .....	4
	B. Par apstrīdēto lēmumu .....	4
	1. Aplūkotā iepriekšējā lēmuma būtības apraksts .....	4
	2. Atbilstošo Luksemburgas noteikumu apraksts .....	4
	3. ESAO pamatnostādņu apraksts .....	5
	4. Aplūkotā iepriekšējā lēmuma vērtējums .....	5
	C. Tiesvedība Vispārējā tiesā un pārsūdzētais spriedums .....	8
	D. Tiesvedība Tiesā un lietas dalībnieku prasījumi apelācijas instancē .....	11

<sup>1</sup> Oriģinālvaloda – franču.

III. Par apelācijas sūdzību .....	11
A. Par otro pamatu .....	12
1. Lietas dalībnieku argumenti .....	12
2. Par otrā pamata efektivitāti .....	12
3. Par pirmās daļas pamatotību .....	13
4. Par otrās daļas pamatotību .....	15
B. Par pirmo pamatu .....	18
1. Lietas dalībnieku argumenti .....	18
2. Par pirmo daļu .....	20
a) Par pieņemamību .....	20
b) Par pamatotību .....	21
1) Ievada apsvērumi .....	21
2) Vērtējums .....	22
3. Par otro daļu .....	26
a) Par efektivitāti .....	26
b) Par pamatotību .....	27
C. Par trešo pamatu .....	32
1. Lietas dalībnieku argumenti .....	32
2. Par pirmo daļu .....	33
a) Par efektivitāti .....	33
b) Par pamatotību .....	33
3. Par otro daļu .....	35
a) Par efektivitāti .....	35
b) Par pamatotību .....	36
D. Secinājumi par apelācijas sūdzību .....	38
IV. Par tiesāšanās izdevumiem .....	38
V. Secinājumi .....	38

## I. Ievads

1. *Tax ruling* jeb “iepriekšējs nodokļu lēmums” ir ierasta prakse, kas ļauj uzņēmumiem lūgt nodokļu administrācijai “iepriekšēju lēmumu” par nodokli, kas tiem būs jāmaksā. Vārds *ruling* vispārīgi apzīmē to, ka nodokļu administrācija, visbiežāk pēc nodokļu maksātāja pieprasījuma, ieņem oficiālu nostāju par atsevišķu spēkā esošu tiesību normu piemērošanu attiecībā uz situāciju vai vienu vai vairākiem darījumiem, kas vēl nav radījuši nodokļu sekas. Tādējādi nodokļu maksātāji vēlas saņemt apliecinājumus, kas ir saistoši administrācijai attiecībā uz viņu darījumiem piemērojamo nodokļu režīmu.

2. Kopš 2014. gada jūnija Eiropas Komisija ir sākusi virkni izmeklēšanu, lai pārbaudītu vairāku dalībvalstu nodokļu iestāžu prakses attiecībā uz daudznacionāliem uzņēmumiem atbilstību Līguma noteikumiem par valsts atbalstu un it īpaši to pieeju peļņas sadalei starp dažādām valstīm, kurās darbojas šie uzņēmumi. Vienas šādas izmeklēšanas rezultātā tika pieņemts lēmums attiecībā uz atbalstu, ko Luksemburgas nodokļu iestādes esot piešķirušas grupai *Fiat*<sup>2</sup>.

3. Vienlaikus informācija, kas ir nākusi atklātībā pēc žurnālistu veiktās izmeklēšanas tā sauktajā “*Lux Leaks*”, 2014. gada novembrī pievērsa plašu sabiedrības uzmanību, lielākoties raisot sašutumu<sup>3</sup>. Pēc šīs informācijas publiskošanas vairāki politiskie līderi gan Eiropas, gan starptautiskā mērogā veica pasākumus, lai novērstu to, kas kopš tā laika tika uzskatīts par smagu nodokļu taisnīguma pārkāpumu. Jaunākais no šiem pasākumiem tika konkretizēts nolīgumā, ar kuru tika ieviests vispārējs daudznacionālo uzņēmumu ienākuma nodoklis<sup>4</sup>.

4. Apzinoties šīs lietas politisko, ekonomisko un pat sociālo kontekstu, Tiesai savā pasludināmajā spriedumā, pamatojoties tikai uz juridiskiem apsvērumiem, būs jāizvērtē jautājumi, kurus ir izraisījusi apstrīdētajā lēmumā izvēlēta Komisijas pieeja. Vispārējās tiesas spriedums lietās Luksemburga un *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija<sup>5</sup>, ar kuru tika apstiprināta šī pieeja, ir šīs apelācijas sūdzības priekšmets.

5. Komisijas pieejas novatoriskais raksturs tostarp ietvēra nesaistītu pušu darījuma principa ieviešanu, izvērtējot ekonomiskas priekšrocības esamību. Šādos apstākļos Tiesai būs iespēja savā pasludināmajā spriedumā izteikties tostarp par dažiem jautājumiem, kas saistīti ar šī principa piemērošanu, piemēram, jautājumu par nepieciešamību ņemt vērā iepriekšējā lēmuma ietekmi uz attiecīgo sabiedrību grupu kopumā, lai pārbaudītu priekšrocības esamību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

<sup>2</sup> Komisijas Lēmums (ES) 2016/2326 (2015. gada 21. oktobris) par valsts atbalstu SA.38375 (2014/C ex 2014/NN), ko Luksemburga īsteno par labu *Fiat* (OV 2016, L 351, 1. lpp., turpmāk tekstā – “apstrīdētais lēmums”).

<sup>3</sup> Runa ir par izmeklēšanu, ko kopīgi veicis Starptautiskais Pētnieciskās žurnālistikas konsorcijs (*International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ)*) un četrdesmit citi plašsaziņas līdzekļi. Šajā ziņā skat. it īpaši rakstu laikrakstā *Le Monde*, kas ir pieejams šādā tīmekļvietnē:  
[https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/11/05/evasion-fiscale-tout-sur-les-secrets-du-luxembourg\\_4518895\\_4862750.html](https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/11/05/evasion-fiscale-tout-sur-les-secrets-du-luxembourg_4518895_4862750.html)

<sup>4</sup> Šajā ziņā it īpaši skat. dokumentu *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* [“Paziņojums par divu pīlāru risinājumu, lai risinātu nodokļu problēmas, ko rada ekonomikas digitalizācija”], kas tika apspriests ESAO/G20 iekļaujošajā satvarā par nodokļa bāzes samazināšanu un peļņas novirzīšanu un ko 2021. gada 8. oktobrī apstiprināja 136 dalībvalstu tiesas; tas ir pieejams šādā tīmekļvietnē:  
<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-sur-une-solution-reposant-sur-deux-piliers-pour-resoudre-les-defis-fiscaux-soulevees-par-la-numerisation-de-l-economie-octobre-2021.pdf>

<sup>5</sup> Spriedums, 2019. gada 24. septembris (T-755/15 un T-759/15, turpmāk tekstā – “pārsūdzētais spriedums”, EU:T:2019:670).

## II. Lietas konteksts

### A. Par iepriekšējo lēmumu, ko Luksemburgas nodokļu iestādes ir pieņēmušas attiecībā uz FFT, un administratīvo procesu Komisijā

6. *Fiat Chrysler Finance Europe*, agrāk saukta par *Fiat Finance and Trade Ltd* (turpmāk tekstā – “*FFT*”), nodokļu konsultants 2012. gada 14. martā Luksemburgas nodokļu iestādēm nosūtīja vēstuli, lūdzot apstiprināt nolīgumu par transfertcenām. Šī pieteikuma pamatojumam viņš tām iesniedza arī paša sagatavotu ziņojumu, kurā tika analizētas transfertcenas, kas piemērotas *FFT* veiktajiem darījumiem.

7. 2012. gada 3. septembrī Luksemburgas nodokļu iestādes, atbildot uz *FFT* pieteikumu, pieņēma iepriekšēju lēmumu (turpmāk tekstā – “aplūkotais iepriekšējais lēmums”). Šis lēmums bija ietverts vēstulē, kurā bija norādīts, ka, “ciktāl tas attiecas uz 2012. gada 14. marta vēstuli saistībā ar *FFT* grupas iekšējām finansēšanas aktivitātēm, ir [ticis] apstiprināts, ka transfertcenu analīze tika veikta saskaņā ar 2011. gada 28. janvāra Apkartrakstu Nr. 164/2 un ka tajā ir ievērots nesaistītu pušu darījuma princips”.

8. Komisija 2013. gada 19. jūnijā nosūtīja Luksemburgas Lielhercogistei pirmo informācijas pieprasījumu sniegt detalizētu informāciju par iepriekšēju nodokļu lēmumu praksi valstī. Šim pirmajam informācijas pieprasījumam sekoja plaša apmaiņa ar vēstulēm starp Luksemburgas Lielhercogisti un Komisiju, līdz 2014. gada 24. martā šī pēdējā minētā pieņēma lēmumu, uzdodot Luksemburgas Lielhercogistei sniegt tai informāciju.

9. 2014. gada 11. jūnijā Komisija sāka LESD 108. panta 2. punktā paredzēto formālo izmeklēšanas procedūru par aplūkoto iepriekšējo lēmumu. 2015. gada 21. oktobrī Komisija pieņēma apstrīdēto lēmumu, atzīstot, ka šis iepriekšējais lēmums ir valsts atbalsts LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

### B. Par apstrīdēto lēmumu

#### 1. Aplūkotā iepriekšējā lēmuma būtības apraksts

10. Komisija aprakstīja aplūkoto iepriekšējo lēmumu kā tādu, ar kuru ir apstiprināta *FFT* peļņas sadales metode automobiļu ražotāju grupā *Fiat/Chrysler*, un tas ļāva *FFT* ik gadu noteikt uzņēmuma ienākumu nodokļa apmēru, kurš bija jāsamaksā Luksemburgas Lielhercogistē. Komisija precizēja, ka šis lēmums ir saistošs nodokļu administrācijai piecus gadus, proti, no 2012. finanšu gada līdz 2016. finanšu gadam<sup>6</sup>.

#### 2. Atbilstošo Luksemburgas noteikumu apraksts

11. Komisija norādīja, ka aplūkotais iepriekšējais lēmums tika pieņemts, pamatojoties uz Luksemburgas *loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu* (1967. gada 4. decembra Ienākumu nodokļa kodekss ar grozījumiem, turpmāk tekstā – “Nodokļu kodekss”)<sup>7</sup> 164. panta

<sup>6</sup> Apstrīdētā lēmuma 9. un 52.–54. apsvērums.

<sup>7</sup> Atbilstoši šim pantam: “Peļņas slēptā sadale ietverama ar nodokli apliekamajos ienākumos. Peļņas slēptā sadale ir tad, ja partneris, akcionārs vai ieinteresētā persona tieši vai netieši saņem tādas priekšrocības no uzņēmuma vai asociācijas, kādas parasti viņš nebūtu saņēmis, ja viņam šī statusa nebūtu.” Jānorāda, ka šī tiesību norma vairs nav spēkā, jo Luksemburgas Lielhercogiste 2017. gada 1. janvāra Nodokļu kodeksā ir ieviesusi jaunus pantus, 56. un 56.a pantu, par nesaistītu pušu darījuma principu.

3. punktu un Luksemburgas par nodokļiem atbildīgā dienesta direktora 2011. gada 28. janvāra Apkārtrakstu L.I.R. Nr. 164/2 (turpmāk tekstā – “Apkārtraksts Nr. 164/2”). Šajā ziņā Komisija norādīja, pirmkārt, ka šajā pantā ir noteikts nesaistītu pušu darījuma princips Luksemburgas nodokļu tiesībās, saskaņā ar kuru par darījumiem starp vienas grupas uzņēmumiem ir jāsaņem tāda atbildzība, it kā tos būtu veikuši neatkarīgi uzņēmumi, veicot pārrunas salīdzināmos apstākļos ar nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošiem nosacījumiem. Otrkārt, tā norādīja, ka Apkārtrakstā Nr. 164/2 tostarp bija precizēts, kā noteikt nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu atbildzību, ja šos darījumus ir veikuši grupas finanšu uzņēmumi<sup>8</sup>.

### 3. ESAO pamatnostādņu apraksts

12. Komisija ir minējusi Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) principus transfertcenu jomā un ir norādījusi, ka transfertcenās ir norādīta atsauce uz cenām par tirdzniecības darījumiem starp vienas uzņēmumu grupas dažādiem uzņēmumiem. Tā apstiprināja, ka, lai izvairītos no tā, ka daudznacionāliem uzņēmumiem ir stimulēts piešķirt pēc iespējas mazāku peļņu valstīs, kurās šo peļņu apliek ar lielākiem nodokļiem, nodokļu iestādēm būtu jāakceptē transfertcenas starp integrētiem uzņēmumiem tikai tad, ja atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam par darījumiem tiktu saņemta atbildzība kā tad, ja tos būtu akceptējuši neatkarīgi uzņēmumi, kuri panāk vienošanos pārrunu ceļā salīdzināmos apstākļos ar nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošiem nosacījumiem. Komisija precizēja, ka šis princips ir ietverts ESAO nodokļu konvencijas projekta saistībā ar ieņēmumiem un līdzekļiem 9. pantā<sup>9</sup>.

13. Komisija atgādināja, ka principos, kas piemērojami transfertcenām attiecībā uz daudznacionāliem uzņēmumiem un nodokļu iestādēm, ko ESAO Komiteja nodokļu jautājumos pieņēma 1995. gada 27. jūnijā un pārskatīja 2010. gada 22. jūlijā (turpmāk tekstā – “ESAO pamatnostādnes”), ir uzskaitītas piecas metodes, lai noteiktu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošas cenas darījumiem un peļņas sadaļai starp integrētiem uzņēmumiem<sup>10</sup>.

14. Otrā metode ir starpības pārsnieguma kompromisa metode (turpmāk tekstā – “TNMM”), kas ir viena no netiešajām metodēm, kuru izmanto, lai noteiktu provizorisko nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošo cenu par darījumiem un peļņas sadalījumu starp vienas grupas uzņēmumiem. Komisija aprakstīja šo metodi kā tādu, kuru veido iespējamo ienākumu summas noteikšana atbilstīgi nesaistītu pušu darījuma principam par darbību kopumā, nevis par konkrētiem darījumiem. Tā turklāt precizēja, ka, lai veiktu šo novērtējumu, bija jāizvēlas peļņas rādītājs, piemēram, izmaksas, apgrozījums vai fiksētie ieguldījumi, un tam jāpiemēro peļņas likme, kas atspoguļo to, kāda ir novērota brīvajā tirgū veiktajos salīdzināmos darījumos<sup>11</sup>.

### 4. Aplūkoto iepriekšējā lēmuma vērtējums

15. Attiecībā uz trešo un ceturto valsts atbalsta esamības nosacījumu Komisija uzskatīja, ka ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu *FFT* tika piešķirtas selektīvas priekšrocības, jo ar to tika radīts ieinteresētās personas Luksemburgai maksājamā nodokļa samazinājums salīdzinājumā ar nodokli, kāds pretējā gadījumā tai būtu bijis jāmaksā saskaņā ar uzņēmumu ienākuma nodokļa

<sup>8</sup> Apstrīdētā lēmuma 74.–83. apsvērums.

<sup>9</sup> Apstrīdētā lēmuma 84.–87. apsvērums.

<sup>10</sup> Apstrīdētā lēmuma 88. un 89. apsvērums.

<sup>11</sup> Apstrīdētā lēmuma 91. apsvērums.

vispārējo režīmu. Tā nonāca pie šī secinājuma, veicot *vienlaicīgu* priekšrocības un selektivitātes *izvērtējumu*, kas strukturēts saskaņā ar Tiesas noteiktajiem trim posmiem, lai noteiktu, vai attiecīgais nodokļu pasākums ir kvalificējams kā “selektīvs”.

16. Analīzes pirmajā posmā Komisija uzskatīja, ka šajā gadījumā minētā sistēma ir Luksemburgas vispārējā uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma, kuras *mērķis* ir piemērot nodokļus visiem uzņēmumiem, kas ir rezidējoši Luksemburgā. Atšķirībai, aprēķinot ar nodokli apliekamo peļņu starp neatkarīgiem uzņēmumiem un integrētiem uzņēmumiem, Komisijas ieskatā, nebija nekādas ietekmes uz minēto mērķi, jo tas nozīmēja, ka ar nodokli tiek aplikta visu uzņēmumu rezidentu peļņa neatkarīgi no tā, vai tie ir integrēti vai nav. Tāpat kā īpaši noteikumi, kas ir piemērojami grupām, kuru mērķis bija vienīgi nodrošināt vienlīdzīgu attieksmi pret šo divu veidu uzņēmumiem. Turklāt aplūkotā iepriekšējā lēmuma mērķis, proti, noteikt *FFT* ar nodokli apliekamo peļņu uzņēmumu ienākuma nodokļa mērķiem saskaņā ar minēto shēmu, apstiprināja, ka pēdējā minētā ir atsauces sistēma, jo šis mērķis nenošķīra *FFT* tās piederības kādai grupai dēļ. Šajā ziņā Komisija uzskatīja, ka integrēti un neintegrēti uzņēmumi, ņemot vērā Luksemburgas Lielhercogistes uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējā režīma mērķi, atrodas līdzīgā faktiskā un juridiskā situācijā<sup>12</sup>.

17. Analīzes otrajā posmā Komisija vispirms norādīja, ka jautājums, vai nodokļu pasākums ir atkāpe no atsauces sistēmas, *parasti sakrīt* ar secinājumu par priekšrocību piešķiršanu labuma guvējam no šī pasākuma. Tā uzskatīja – ja nodokļu pasākums rada nepamatotu nodokļa samazinājumu labuma guvējam, kam gadījumā, ja šā pasākuma nebūtu, atbilstīgi atsauces sistēmai būtu bijis jāmaksā lielāks nodoklis, šis samazinājums ir minētā pasākuma radīta priekšrocība un vienlaikus arī atkāpe no atsauces sistēmas. Turklāt Komisija atgādināja, ka saskaņā ar judikatūru tāda individuāla pasākuma gadījumā kā aplūkotais iepriekšējais lēmums, ekonomiskas priekšrocības noteikšana principā var pieļaut selektivitāti<sup>13</sup>.

18. Attiecībā uz priekšrocības noteikšanu šajā lietā Komisija atgādināja, ka tāds nodokļu pasākums, kuru piemērojot, grupā ietilpstošs uzņēmums savos rēķinos norāda transfertcenas, kas neatspoguļo tādas cenas, kādas tiktu norādītas rēķinos saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu, rada priekšrocības šim uzņēmumam tādā veidā, ka samazinās tā nodokļu bāze un līdz ar to arī nodoklis, kas maksājams, piemērojot uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējo sistēmu. Komisija uzskatīja, ka Tiesa tādējādi ir atzinusi, ka nesaistītu pušu darījuma princips, proti, “[princips], atbilstīgi kuram vienas grupas ietvaros veiktie darījumi ir jāatlīdzina tādā cenu līmenī, par kādu būtu vienojušies neatkarīgi uzņēmumi, slēdzot darījumus salīdzināmos apstākļos ar nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošiem nosacījumiem”<sup>14</sup>, ir atsauces kritērijs, lai noteiktu, vai grupas uzņēmums gūst priekšrocību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē. Līdz ar to Komisija precizēja, ka tai ir jāpārbauda, vai metode, kuru aplūkotajā iepriekšējā lēmumā ir apstiprinājusi Luksemburgas nodokļu iestāde, ir atkāpe no metodes, kas ļauj iegūt tirgū balstīta rezultāta ticamu aplēsi, un līdz ar to ir atkāpe no nesaistītu pušu darījuma principa. Šādā gadījumā aplūkotais iepriekšējais lēmums, pēc Komisijas domām, tiktu uzskatīts par tādu, ar kuru *FFT* tiek piešķirta selektīva priekšrocība LESD 107. panta 1. punkta izpratnē<sup>15</sup>.

<sup>12</sup> Apstrīdētā lēmuma 193.–199. apsvērumi.

<sup>13</sup> Apstrīdētā lēmuma 216.–218. apsvērumi.

<sup>14</sup> Apstrīdētā lēmuma 225. un 226. apsvērumi.

<sup>15</sup> Apstrīdētā lēmuma 222.–227. apsvērumi.

19. Ņemot vērā šos apsvērumus, Komisija uzskatīja, ka vairākas Luksemburgas Lielhercogistes apstiprinātās izvēlētās metodes, parametri un vairāki pielāgojumi, kas ir transfertcenu analīzes pamatā aplūkotojā iepriekšējā lēmumā, izraisa neatkarīgo uzņēmumu maksājamā uzņēmumu nodokļa samazinājumu<sup>16</sup>.

20. Pirmkārt, attiecībā uz atlīdzināmo pašu kapitālu Komisija uzskata, ka nodokļu konsultanta izvēlētais regulējošām prasībām atbilstīgais *FTT* pašu kapitāls nav piemērots peļņas līmeņa rādītājs, izmantojot *TNMM*, lai provizoriski aprēķinātu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu atlīdzību par *FTT* veiktajām funkcijām. Komisija tādējādi konstatēja, ka, ņemot vērā regulējošām prasībām atbilstīgo pašu kapitālu 28,5 miljonu EUR vērtībā, nevis 2011. gadā grāmatvedības uzskaitē esošo pašu kapitālu 287,5 miljonu EUR, uz kura pamata tika piemērots finanšu aktīvu novērtēšanas modelis (turpmāk tekstā – “*FANM*”), nodokļu konsultants ar nodokli apliekamo *FTT* atlīdzību izdalīja ar desmit<sup>17</sup>.

21. Otrkārt, attiecībā uz Bāzeles II kapitāla sistēmas piemērošanu, nosakot regulējošām prasībām atbilstīgo pašu kapitālu, Komisija uzskatīja, ka Luksemburgas Lielhercogiste ir pieļāvusi kļūdas, kuru rezultātā tā pazemināja *FTT* regulējošām prasībām atbilstīgo kapitāla summu un samazināja *FTT* maksājamā nodokļa apmēru<sup>18</sup>.

22. Treškārt, Komisija uzskatīja, ka *FTT* nodokļu konsultants veica vairākus atlikušo šī uzņēmuma kapitāla samazinājumus, neievērojot tirgū balstītu rezultātu. Šajā ziņā tā uzskatīja, ka nodokļu konsultanta lēmums, aprēķinot *FTT* nodokļu bāzi, no pašu kapitāla atņemt komponenti ar nosaukumu “pašu kapitāls, kas sedz finanšu ieguldījumus uzņēmumos [*Fiat Finance North America Inc.* (turpmāk tekstā – “*FFNA*”)] un [*Fiat Finance Canada* (turpmāk tekstā – “*FFC*”)], un tai piemērot nulles atlīdzību, nav atbilstošs<sup>19</sup>.

23. Ceturtkārt, Komisija uzskatīja, ka nodokļu konsultanta izdarītā izvēle, piemērojot *FANM*, lai noteiktu pašu kapitāla atdevi, kāda piemērojama hipotētiskajam reglamentējošajām prasībām atbilstošajam *FTT* pašu kapitālam, saglabāt beta vērtību 0,29, izraisa *FTT* peļņas sadali, kas neatbilst nesaistītu pušu darījuma principam<sup>20</sup>.

24. Tādējādi Komisija tostarp uzskatīja, pirmkārt, ka piemērotais atlīdzības līmenis par *FTT* finansēšanas funkciju veikšanu un naudas līdzekļu pārvaldību ir jānosaka, pamatojoties uz grāmatvedības uzskaitē norādīto pašu kapitālu, otrkārt, ka 2012. gads ir piemērots atsaucis gads, lai izvērtētu *FTT* nodokļu bāzi Luksemburgā, treškārt, ka pašu kapitāla atdeve pirms nodokļu nomaksas – 6,05 % (un pēc nodokļu nomaksas – 4,3 %), kas tika apstiprināta aplūkotojā iepriekšējā lēmumā un aprēķināta, izmantojot *FANM*, ir krietni zem finanšu sektorā pieprasītās pašu kapitāla atdeves, kura nemainīgi ir 10 % un vairāk, ceturtkārt, ka pieprasītā pašu kapitāla atdeve ir 10 % pēc nodokļiem, kas piemēroti kopējai grāmatvedības uzskaitē norādītā pašu kapitāla summai<sup>21</sup>.

25. Pakārtoti Komisija uzskatīja, ka katrā ziņā ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu esot piešķirta selektīva priekšrocība, arī ņemot vērā ierobežotāku atsaucis sistēmu, uz kuru atsaucis Luksemburgas Lielhercogiste un *FTT*, ko veido Nodokļu kodeksa 164. panta 3. punkts un

<sup>16</sup> Apstrīdētā lēmuma 234.–301. apsvērumi.

<sup>17</sup> Apstrīdētā lēmuma 248.–266. apsvērumi.

<sup>18</sup> Apstrīdētā lēmuma 267.–276. apsvērumi.

<sup>19</sup> Apstrīdētā lēmuma 277.–291. apsvērumi.

<sup>20</sup> Apstrīdētā lēmuma 292.–301. apsvērumi.

<sup>21</sup> Apstrīdētā lēmuma 302.–311. apsvērumi.

Apkārtraksts Nr. 164/2, kurā bija paredzēts nesaistītu pušu darījuma princips Luksemburgas nodokļu tiesībās<sup>22</sup>. Turklāt Komisija noraidīja *FFT* argumentu, saskaņā ar kuru, lai pierādītu tai piemērotas selektīvas attieksmes esamību, kas izriet no aplūkotā iepriekšējā lēmuma, tai esot bijis jāsalīdzina šis lēmums ar Luksemburgas nodokļu administrācijas praksi, balstoties uz apkārtrakstu, konkrētāk, ar iepriekšējiem lēmumiem, kuri pieņemti attiecībā uz citām finansēšanas funkciju veikšanas un naudas līdzekļu pārvaldības sabiedrībām un kurus Luksemburgas Lielhercogiste iesniedza Komisijai kā paraugu, kas atspoguļo tās praksi iepriekšējo lēmumu jomā<sup>23</sup>.

26. Savas analīzes trešajā posmā Komisija norādīja, ka ne Luksemburgas Lielhercogiste, ne *FFT* neesot norādījusi ne vismazāko iemeslu, kas varētu pamatot no aplūkotā iepriekšējā lēmuma izrietošo preferenciālo režīmu attiecībā pret *FFT*, un ka jebkurā gadījumā nav bijis iespējams identificēt nevienu iemeslu, kas varētu tikt uzskatīts par tādu, kurš tieši izriet no atsaucē sistēmas pamatā esošajiem principiem vai kas izrietētu no mehānismiem, kuri ir nepieciešami tās darbībai un efektivitātei<sup>24</sup>.

27. Komisija secināja, ka ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu *FFT* tika piešķirta selektīva priekšrocība un ka šis lēmums tādējādi ir uzskatāms par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

28. Komisija uzskatīja, ka šī atbalsta saņēmējs bija *Fiat/Chrysler* autoražotāju grupa kopumā, ciktāl *FFT* veidoja ekonomisku vienību ar citām šīs grupas vienībām un *FFT* maksājamā nodokļa samazinājuma rezultātā noteikti tika pazemināti *FFT* piešķirto aizdevumu grupas iekšienē cenas nosacījumi<sup>25</sup>.

### C. Tiesvedība Vispārējā tiesā un pārsūdzētais spriedums

29. Ar prasības pieteikumu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2015. gada 30. decembrī, Luksemburgas Lielhercogiste cēla šo prasību lietā T-755/15 par apstrīdētā lēmuma atcelšanu.

30. Ar prasības pieteikumu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2015. gada 29. decembrī, *FFT* cēla prasību lietā T-759/15 par apstrīdētā lēmuma atcelšanu.

31. Ar Vispārējās tiesas piektās palātas priekšsēdētāja 2016. gada 25. maija un 2016. gada 18. jūlija rīkojumu Īrijas un Apvienotās Karalistes pieteikumi par iestāšanos lietās T-755/15 un T-759/15 tika apmierināti. Tā kā Apvienotā Karaliste atsauca savu iestāšanos ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2016. gada 9. decembrī, tā ar septītās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētāja 2016. gada 15. decembra rīkojumu tika izslēgta no abām lietām kā persona, kas iestājusies lietā.

32. Ar Vispārējās tiesas septītās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētāja 2018. gada 27. aprīļa rīkojumu, uzklusot lietas dalībniekus, lietas T-755/15 un T-759/15 atbilstoši Reglamenta 68. panta 1. punktam tika apvienotas tiesvedības mutvārdu daļas vajadzībām. Turklāt, uzklusot lietas dalībniekus tiesas sēdē, Vispārējā tiesa nolēma, ka lietas T-755/15 un T-759/15 to saistības dēļ ir jāapvieno galīgā nolēmuma taisīšanai saskaņā ar šo tiesību normu.

<sup>22</sup> Apstrīdētā lēmuma 315.–317. apsvērums.

<sup>23</sup> Apstrīdētā lēmuma 318.–336. apsvērums.

<sup>24</sup> Apstrīdētā lēmuma 337. un 338. apsvērums.

<sup>25</sup> Apstrīdētā lēmuma 341.–345. apsvērums.



33. Savu prasību pamatojumam *FFT* un Luksemburgas Lielhercogiste izvirzīja piecas pamatu virknes, kas būtībā attiecās uz:

- pirmā virkne – uz LES 4. un 5. panta pārkāpumu, jo Komisijas analīze izraisot slēptu nodokļu saskaņošanu (pirmā pamata trešā daļa lietā T-755/15);
- otrā virkne – uz LESD 107. panta pārkāpumu, LESD 296. pantā paredzētā pienākuma norādīt pamatojumu neizpildi, kā arī uz tiesiskās drošības un tiesiskās paļāvības aizsardzības principu neievērošanu, ciktāl Komisija uzskata, ka ar aplūkoto sākotnējo lēmumu ir piešķirta priekšrocība, īpaši, pamatojoties uz to, ka šis lēmums neatbilstot nesaistītu pušu darījuma principam (pirmā pamata otrā daļa un otrā pamata pirmā daļa lietā T-755/15, pirmā pamata pirmās daļas otrais un trešais iebildums, otrā pamata pirmā daļa, trešais pamats un ceturtais pamats lietā T-759/15);
- trešā virkne – uz LESD 107. panta pārkāpumu, ciktāl Komisija ir konstatējusi šīs priekšrocības selektivitāti (pirmā pamata pirmā daļa lietā T-755/15 un pirmā pamata pirmās daļas pirmais iebildums lietā T-759/15);
- ceturta virkne – uz LESD 107. panta pārkāpumu un LESD 296. pantā paredzētā pienākuma norādīt pamatojumu neizpildi, ciktāl Komisija ir atzinusi, ka ar aplūkoto pasākumu tiek ierobežota konkurence un izkropļota tirdzniecība starp dalībvalstīm (otrā pamata otrā daļa lietā T-755/15 un otrā daļa pirmajā un otrajā pamatā lietā T-759/15);
- piektā virkne – uz tiesiskās drošības principa un tiesību uz aizstāvību pārkāpumu, ciktāl Komisija ir uzdevusi atgūt aplūkoto atbalstu (trešais pamats lietā T-759/15).

34. Ar pārsūdzēto spriedumu Vispārējā tiesa noraidīja visus šos pamatus un līdz ar to prasības lietās T-755/15 un T-759/15 kopumā.

35. Attiecībā uz otro pamatu virkni un it īpaši pamatiem par nesaistītu pušu darījuma principa kļūdainu piemērošanu valsts atbalsta kontrolei Vispārējā tiesa vispirms norādīja, ka integrēta uzņēmuma nodokļu situācijas noteikšanas kontekstā darījumu grupas iekšienē cenas nav noteiktas tirgus apstākļos. Turpinājumā tā uzskatīja, ka, lai noteiktu, vai pastāv priekšrocība LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, Komisija var salīdzināt nodokļu nastu, kas izriet no šāda integrēta uzņēmuma nodokļu pasākuma piemērošanas, ar nodokļu nastu, kas izriet no tā, ka tiek piemēroti parasti valsts tiesību noteikumi par uzņēmuma, kurš darbojas tirgus apstākļos, aplikšanu ar nodokli, ja valsts nodokļu tiesībās netiek nošķirti integrētie uzņēmumi un neatkarīgie uzņēmumi, lai tos apliktu ar uzņēmumu nodokli, un ir paredzēts aplikēt ar nodokli uzņēmumu peļņu tā, it kā tā izrietētu no darījumiem, kas ir veikti atbilstoši tirgus cenai<sup>26</sup>.

36. Šajā ziņā Vispārējās tiesas ieskatā nesaistītu pušu darījuma princips ir “rīks” vai “atsauces kritērijs”, kas ļauj pārbaudīt, vai valsts iestāžu akceptētās darījumu grupas iekšienē cenas atbilst tirgus apstākļos piemērotajām cenām, lai noteiktu, vai integrētam uzņēmumam saskaņā ar nodokļu pasākumu, kurā ir noteiktas transfertcenas, ir piešķirta priekšrocība LESD 107. panta 1. punkta izpratnē<sup>27</sup>.

<sup>26</sup> Pārsūdzētā sprieduma 140. un 141. punkts.

<sup>27</sup> Pārsūdzētā sprieduma 143. punkts.

37. Turpinājumā Vispārējā tiesa norādīja, ka šajā gadījumā aplūkotais iepriekšējais lēmums attiecas uz *FFT* ar nodokli apliekamās peļņas noteikšanu atbilstoši Luksemburgas Nodokļu kodeksam un ka šī kodeksa mērķis ir aplikēt ar nodokli peļņu, kas izriet no minētā integrētā uzņēmuma saimnieciskās darbības, tā, it kā tā izrietētu no darījumiem, kas veikti par tirgus cenām. Uz šī pamata tā uzskatīja, ka Komisija varēja salīdzināt *FFT* ar nodokli apliekamo peļņu, kura izriet no aplūkotā iepriekšējā lēmuma piemērošanas, ar to ar nodokli apliekamo peļņu, kura izriet no parasto Luksemburgas tiesību normu par aplikšanu ar nodokli piemērošanas attiecībā uz uzņēmumu, kas atrodas salīdzināmā faktiskā situācijā un veic savu darbību brīvas konkurences apstākļos<sup>28</sup>.

38. Visbeidzot Vispārējā tiesa noraidīja Luksemburgas Lielhercogistes un *FFT* argumentus, kuru mērķis ir apstrīdēt šo secinājumu.

39. Attiecībā uz argumentiem, saskaņā ar kuriem Komisija nav sniegusi nekādu juridisku pamatu savam nesaistītu pušu darījuma principam un nav precizējusi tā saturu, Vispārējā tiesa attiecībā uz juridisko pamatu apstiprināja, ka Komisija bija norādījusi, pirmkārt, ka nesaistītu pušu darījuma princips noteikti ir neatņemama grupas sabiedrībām piešķirto nodokļu pasākumu pārbaudes saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu sastāvdaļa un, otrkārt, ka šis princips ir vispārējs vienlīdzīgas attieksmes princips nodokļu jomā, kas izriet no šī Līguma panta piemērošanas<sup>29</sup>. Attiecībā uz nesaistītu pušu darījuma principa saturu Vispārējā tiesa uzskatīja, ka no apstrīdētā lēmuma izriet, ka runa ir par līdzekli, kas ļauj pārbaudīt, ka darījumi grupas iekšienē tiek atļidzināti tā, it kā tie būtu noslēgti starp neatkarīgiem uzņēmumiem<sup>30</sup>.

40. Attiecībā uz argumentu, saskaņā ar kuru apstrīdētajā lēmumā piemērotais nesaistītu pušu darījuma princips bija kritērijs, kas nav saistīts ar Luksemburgas nodokļu tiesībām, un kas tādējādi ļāva Komisijai galu galā īstenot slēptu saskaņošanu tiešo nodokļu jomā, neņemot vērā dalībvalstu nodokļu autonomiju, Vispārējā tiesa uzskatīja, ka tas nav pamatots, jo šī principa izmantošanu atļāva tas, ka Luksemburgas nodokļu tiesību normās bija paredzēts, ka integrētie uzņēmumi tiek aplikti ar nodokli tāpat kā neatkarīgie uzņēmumi<sup>31</sup>.

41. Attiecībā uz argumentu, saskaņā ar kuru Komisija apstrīdētajā lēmumā esot nepamatoti apgalvojusi, ka pastāv vispārējs vienlīdzīgas attieksmes princips nodokļu jomā, Vispārējā tiesa uzskatīja, ka šo Komisijas formulējumu nevar skatīt izolēti no tā konteksta un to nevar interpretēt tādējādi, ka Komisija būtu apstiprinājusi vispārēja vienlīdzīgas attieksmes principa esamību saistībā ar nodokli, kas izriet no LESD 107. panta 1. punkta<sup>32</sup>.

42. Attiecībā uz pamatu par kļūdām aprēķina metodoloģijā, nosakot *FFT* atlīdzību, Vispārējā tiesa nosprieda, ka apstrīdētajā lēmumā Komisija pamatoti ir uzskatījusi, pirmkārt, ka *FFT* pašu kapitāls kopumā esot bijis jāņem vērā, aprēķinot atlīdzību par *FFT* finansēšanas darbībām grupas iekšienē un naudas līdzekļu pārvaldību<sup>33</sup>; otrkārt, ka Luksemburgas Lielhercogistei neesot bijis jāņem vērā hipotētiskais *FFT* regulējošajām prasībām atbilstīgais kapitāls, lai aprēķinātu atlīdzību par risku<sup>34</sup>; treškārt, ka Luksemburgas Lielhercogiste daļu no *FFT* pašu kapitāla, kas atbilst tās daļām meitasuzņēmumos, kļūdaini izslēdza no kapitāla, kas ir jāņem vērā, nosakot *FFT* atlīdzību par tās

<sup>28</sup> Pārsūdzētā sprieduma 145. un 148. punkts.

<sup>29</sup> Pārsūdzētā sprieduma 150. punkts.

<sup>30</sup> Pārsūdzētā sprieduma 155. punkts.

<sup>31</sup> Pārsūdzētā sprieduma 156.–158. punkts.

<sup>32</sup> Pārsūdzētā sprieduma 160. un 161. punkts.

<sup>33</sup> Pārsūdzētā sprieduma 209.–251. punkts.

<sup>34</sup> Pārsūdzētā sprieduma 252.–264. punkts.

finansēšanas darbībām grupas iekšienē un naudas līdzekļu pārvaldību<sup>35</sup>. Šādos apstākļos Vispārējā tiesa konstatēja, ka Luksemburgas nodokļu iestāžu apstiprinātā metode samazināja *FFT* atlīdzību, uz kuras pamata tika noteikts maksājamais nodoklis, tādējādi tai piešķirot ekonomisku priekšrocību, un nebija nepieciešams izvērtēt Luksemburgas Lielhercogistes iebildumus saistībā ar Komisijas pieļauto kļūdu, nosakot peļņas likmi.

#### **D. Tiesvedība Tiesā un lietas dalībnieku prasījumi apelācijas instancē**

43. *Fiat Chrysler Finance Europe* prasījumi apelācijas sūdzībā Tiesai ir šādi:

- atcelt pārsūdzēto spriedumu;
- atcelt apstrīdēto lēmumu vai, pakārtoti, ja un tikai tad, ja Tiesa nevar pieņemt galīgo nolēmumu, nodot lietu atpakaļ Vispārējai tiesai un
- piespriest Komisijai atlīdzināt *Fiat Chrysler Finance Europe* tiesāšanās izdevumus apelācijas tiesvedībā un tiesvedībā Vispārējā tiesā.

44. Komisija lūdz Tiesu:

- noraidīt apelācijas sūdzību un
- piespriest *Fiat Chrysler Finance Europe* atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

45. Īrija lūdz Tiesu:

- atcelt pārsūdzēto spriedumu;
- atcelt apstrīdēto lēmumu un
- piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

46. *Fiat Chrysler Finance Europe*, Īrija, Luksemburgas Lielhercogiste un Komisija sniedza Tiesai mutvārdu apsvērumus kopīgajā tiesas sēdē lietās C-885/19 P un C-898/19 P, kas notika 2021. gada 10. maijā.

### **III. Par apelācijas sūdzību**

47. Apelācijas sūdzības pamatojumam *FFT*, kurai pievienojas Īrija, ir izvirzījusi trīs pamatus. Pirmais pamats attiecas uz LESD 107. panta 1. punkta pārkāpumu, jo Vispārējā tiesa savā analīzē esot pieļāvusi vairākas kļūdas, noskaidrojot, vai apelācijas sūdzības iesniedzēja ir saņēmusi ekonomisku priekšrocību. Otrais pamats attiecas uz pienākuma norādīt pamatojumu neizpildi, jo Vispārējā tiesa nesaistītu pušu darījuma principa juridisko pamatu esot izvērtējusi nekonsekventi un pretrunīgi. Trešais pamats attiecas uz tiesiskās drošības principa pārkāpumu, jo Vispārējā tiesa, pirmkārt, esot apstiprinājusi kļūdaini definētu “nesaistītu pušu darījuma” principu, nepārbaudot

<sup>35</sup> Pārsūdzētā sprieduma 265.–278. punkts.

ne tā tvērumu, ne saturu, un, otrkārt, esot uzskatījusi, ka selektivitātes prezumpcija ir piemērojama aplūkojamam iepriekšējam lēmumam. Skaidrības un saskaņotības labad sāksu ar otro *FFT* izvirzīto pamatu.

## A. Par otro pamatu

### 1. *Lietas dalībnieku argumenti*

48. Ar otrā pamata pirmo daļu *FFT* apgalvo, ka pārsūdzētajā spriedumā esot ietverta nekonsekventa un pretrunīga Komisijas argumentācija attiecībā uz nesaistītu pušu darījuma principa juridiskā pamata analīzi. Lai gan Vispārējā tiesa ir apstiprinājusi Komisijas aizstāvēto pieeju, tā acīmredzami nav ievērojusi šo pieeju, minētā principa piemērošanu pakārtojot tā iekļaušanai attiecīgās dalībvalsts tiesībās, nesniedzot nekādus paskaidrojumus vai pamatojumus. Turklāt Vispārējā tiesa esot norādījusi, ka Komisijas nesaistītu pušu darījuma princips neizriet ne no valsts tiesībām, ne no ESAO un ka tas izriet no LESD 107. panta kā vienlīdzīgas attieksmes princips nodokļu jomā, vienlaikus piebilstot, ka šajā pantā nav ietverts vienlīdzīgas attieksmes princips nodokļu jomā. *FFT* ieskatā šī aizklātā un nekonsekventā argumentācija esot sprieduma pamatojuma trūkums.

49. Otrā pamata otrajā daļā *FFT* apgalvo, pirmkārt, ka Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 142. punktā kļūdaini ir apstiprinājusi apstrīdētā lēmuma atsauci uz spriedumu lietā *Forum 187*<sup>36</sup>, lai pamatotu tēzi, saskaņā ar kuru nesaistītu pušu darījuma princips ir piemērojams neatkarīgi no tā iepriekšējas iekļaušanas valsts tiesībās. Šajā ziņā *FFT* turklāt uzskata, ka Vispārējā tiesa nav ņēmusi vērā stāvokļa maiņas ietekmi uz sprieduma lietā *Forum 187* piemērojamību. Otrkārt, *FFT* apgalvo, ka Vispārējās tiesas argumentācija pārsūdzētajā spriedumā sniedz neskaidru priekšstatu par nesaistītu pušu darījuma principa pamatojumu. No tā izriet, ka šī argumentācija ir acīmredzami kļūdaina, nekonsekventa un pretrunīga, neievērojot Vispārējai tiesai noteikto pienākumu norādīt pamatojumu.

50. Komisija apgalvo, ka otrais pamats ir jānoraida tā neefektīvā rakstura dēļ. Katrā ziņā gan šī pamata pirmā, gan otrā daļa, pēc Komisijas domām, ir jānoraida pēc būtības. Attiecībā uz pirmo daļu Komisija uzskata, ka tā izriet no selektīvas un sagrozītas pārsūdzētā sprieduma interpretācijas un tādējādi tā ir jānoraida. Attiecībā uz otro daļu Komisija it īpaši norāda, ka Vispārējā tiesa pamatoti ir balstījusies uz spriedumu lietā *Forum 187*, lai pamatotu secinājumu, ko tā ir izdarījusi, balstoties uz nesaistītu pušu darījuma principu.

### 2. *Par otrā pamata efektivitāti*

51. Komisija uzskata, ka otrais pamats ir neefektīvs, jo, pat pieņemot, ka šis pamats tiktu pieņemts, tas nevarētu izraisīt pārsūdzētā sprieduma atcelšanu. Šis pamats esot balstīts uz apgalvojumu, ka Vispārējā tiesa esot pieļāvusi tiesību kļūdu, apstiprinot to, ka Komisija izmantoja nesaistītu pušu darījuma principu *sui generis*, lai pamatotu savu galveno konstatējumu par selektīvas priekšrocības pastāvēšanu. Tomēr, pat ja šis apgalvojums ir pareizs, un to Komisija apstrīd, apstrīdētajā lēmumā ir ietverta pakārtota argumentācija, kura ir balstīta uz citu juridisko pamatu, proti, Nodokļu kodeksa 164. panta 3. punktu un Apkartrakstu Nr. 164/2, un kuru Vispārējā tiesa ir apstiprinājusi, bet *FFT* nav apstrīdējusi.

<sup>36</sup> Spriedums, 2006. gada 22. jūnijs, Beļģija un *Forum 187*/Komisija (C-182/03 un C-217/03, turpmāk tekstā – “spriedums *Forum 187*”, EU:C:2006:416).

52. Šajā ziņā vispirms ir jāatgādina, ka apstrīdētā lēmuma 315.–317. apsvērumā ir izklāstīta pakārtota argumentācija, saskaņā ar kuru aplūkotais iepriekšējais lēmums arī piešķir *FFT* selektīvu priekšrocību, ja tas tiek izvērtēts, ņemot vērā šaurāku atsauces sistēmu, ko veido visi integrētie uzņēmumi, kuri piemēro transfertcenas un uz kuriem attiecas iepriekš minētās valsts tiesību normas. Šo argumentāciju Vispārējā tiesa būtībā ir apstiprinājusi pārsūdzētā sprieduma 287.–299. punktā.

53. Taču ir acīmredzams, ka jautājumu par nesaistītu pušu darījuma principa juridisko pamatu Vispārējā tiesa galvenokārt izvērtēja pārsūdzētā sprieduma 140.–148. punktā, un tas varētu likt domāt, ka šī pamata iespējamā pamatotības atzīšana neietekmētu Vispārējās tiesas pakārtoti šī sprieduma 287.–299. punktā veikto pārbaudi. Tomēr no pārsūdzētā sprieduma rūpīgas interpretācijas izriet, ka šo pārbaudi nevar uzskatīt par *nodalāmu un neatkarīgu* no Vispārējās tiesas galvenokārt šī sprieduma 140.–148. punktā izklāstītās argumentācijas.

54. Proti, izvērtējot Komisijas pakārtoto argumentāciju, Vispārējā tiesa ir atzinusi, ka tā pamatoti ir transponējusi noteiktus analīzes elementus, kas ir raksturīgi tās galvenajam pamatojumam. It īpaši pārsūdzētā sprieduma 292. un 294. punktā tā konstatēja, ka Komisijas pakārtotā argumentācija ir balstīta uz tās galveno attiecīgā iepriekšējā lēmuma pārbaudi, it īpaši uz apstrīdētā lēmuma 7.2.2. iedaļu, kurā, manuprāt, ir ietverti Komisijas apsvērumi par nesaistītu pušu darījuma principa juridisko pamatu un tvērumu, kā arī šī principa piemērošanu šajā lietā<sup>37</sup>. Tā kā Komisijas pakārtotās argumentācijas juridiskais pamats, kādu to ir apstiprinājusi Vispārējā tiesa, izriet no Vispārējās tiesas galvenās pārbaudes, pirmā nevar turpināt juridiski pastāvēt, ja otrā ir atzīta par nelikumīgu. Citiem vārdiem sakot, ja *FFT* izvirzītais otrais pamats tiktu pieņemts, tādējādi noraidot atsaukšanos uz nesaistītu pušu darījuma principu, šajā pakārtotajā argumentācijā būtu pieļauta tiesību kļūda, līdz ar to apstrīdētajā lēmumā izdarītais secinājums, kas apstiprināts pārsūdzētajā spriedumā, vairs nebūtu spēkā.

55. Tāpēc es uzskatu, ka šīs apelācijas sūdzības otrais pamats nevar tikt atzīts par neefektīvu.

### 3. Par pirmās daļas pamatotību

56. Vispirms ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Vispārējās tiesas sprieduma pamatojumā skaidri un nepārprotami ir jābūt norādītai tās argumentācijai, lai ieinteresētās personas varētu uzzināt pieņemtā lēmuma pamatojumu un lai Tiesa varētu veikt tiesas pārbaudi<sup>38</sup>.

57. Tādējādi Tiesai tiek lūgts noteikt, vai pārsūdzētā sprieduma pamatojums attiecībā uz nesaistītu pušu darījuma principa juridisko pamatu atbilst šajā judikatūrā paredzētajiem nosacījumiem. Manuprāt, atbildei uz šo jautājumu būtu jābūt apstiprinošai turpmāk minēto iemeslu dēļ.

58. Vispirms ir jānorāda, ka *FFT* apelācijas sūdzībā paustā kritika galvenokārt ir vērsta pret pārsūdzētā sprieduma 149.–162. punktu. Tomēr man šķiet neapstrīdami, ka lielākā daļa Vispārējās tiesas argumentācijas par apstrīdētajā lēmumā piemērotā nesaistītu pušu darījuma principa juridisko pamatu drīzāk ir atrodama šī sprieduma 140.–148. punktā.

<sup>37</sup> Skat. apstrīdētā lēmuma 7.2.2.1. iedaļu (“Selektīvās priekšrocības, ko rada novirze no nesaistītu pušu darījuma principa”).

<sup>38</sup> Skat. spriedumu, 2021. gada 29. aprīlis, *Achamos Grupē* un *Achema*/Komisija (C-847/19 P, nav publicēts, EU:C:2021:343, 60. punkts un tajā minētā judikatūra).

59. Kā jau esmu atgādinājis iepriekš, Vispārējā tiesa minētā sprieduma 140. punktā būtībā norādīja, ka ikviena integrēta uzņēmuma nodokļu nasta netiek noteikta atbilstoši tirgus loģikai, jo darījumu grupas iekšienē vienošanās par cenām ir panākta starp uzņēmumiem, kas pieder vienai grupai. Turpinājumā Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 141. punktā norādīja, ka, ja nodokļu pasākums tiek piešķirts integrētam uzņēmumam, Komisija var pārbaudīt ekonomiskās priekšrocības esamību, salīdzinot nodokļu nastu, kas izriet no šī pasākuma piemērošanas, ar nodokļu nastu, kas rodas, piemērojot “normālās” nodokļu tiesību normas uzņēmumam, kurš atrodas salīdzināmā situācijā.

60. Pirms Vispārējā tiesa apstrīdētajā lēmumā izklāstīja izmantotā nesaistītu pušu darījuma principa saturu, tā tajā pašā punktā precizēja, ka šis princips ir piemērojams, “tā kā valsts nodokļu noteikumos nav paredzēta nošķiršana starp integrētiem uzņēmumiem un neatkarīgiem uzņēmumiem aplikšanas ar uzņēmumu ienākuma nodokli mērķiem”, ņemot vērā, ka šādā gadījumā “šo tiesību nolūks ir aplikēt ar nodokli peļņu, kas izriet no šī integrētā uzņēmuma saimnieciskās darbības tādējādi, it kā tā izrietētu no darījumiem, kas ir veikti atbilstoši tirgus cenai”. Tādējādi pārsūdzētajā spriedumā ir skaidri norādīts, ka nesaistītu pušu darījuma principa juridiskais pamats ir rodams valsts tiesībās, precīzāk, tajā, ka šīs tiesības atspoguļo valsts likumdevēja mērķi pret integrētiem uzņēmumiem nodokļu mērķiem piemērot tādu pušu attieksmi kā pret neatkarīgiem uzņēmumiem uzņēmumu aplikšanas ar nodokli vajadzībām. Lai gan 142. punktā Vispārējā tiesa atsauca uz spriedumu lietā *Forum 187*, tā to dara tikai, lai pamatotu izdarītos secinājumus.

61. Tā kā nesaistītu pušu darījuma principa juridiskais pamats ir definēts šādi un pēc tam, kad pārsūdzētā sprieduma 143. un 144. punktā tā bija izklāstījusi šī principa nozīmi, nosakot priekšrocības esamību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, Vispārējā tiesa minētā sprieduma 145. punktā uzskatīja, ka minētais princips šajā lietā ir piemērojams, jo Luksemburgas Nodokļu kodeksa mērķis tieši bija tādā pašā veidā attiecībā uz uzņēmumu ienākuma nodokli aplikēt ar nodokli integrētos uzņēmumus un patstāvīgos uzņēmumus. Pārsūdzētā sprieduma 147. punktā Vispārējā tiesa piebilda, ka, lai gan Komisijai, īstenojot nesaistītu pušu darījuma principu, ESAO pamatnostādnes nav saistošas, šīm pamatnostādnēm “ir zināma praktiska nozīme, interpretējot jautājumus saistībā ar transfertcenām”.

62. Ņemot vērā šos apsvērumus, pārsūdzētā sprieduma 149.–162. punktā ietvertais Vispārējās tiesas pamatojums, kas tika pievienots, lai ņemtu vērā noteiktus *FFT* un Luksemburgas Lielhercogistes pirmajā instancē izvirzītos argumentus, neliecina par nekonsekvenci vai iekšējam pretrunām.

63. Šajā ziņā ir jānorāda, pirmkārt, ka nav nekādu pretrunu starp apgalvojumu, saskaņā ar kuru apstrīdētajā lēmumā aprakstītais nesaistītu pušu darījuma princips pastāv “neatkarīgi no tā, vai šāds princips ir iekļauts valsts tiesību sistēmā” – kas izriet no šī lēmuma 228. un 229. apsvēruma un ko Vispārējā tiesa būtībā ir apstiprinājusi pārsūdzētā sprieduma 149. un nākamajos punktos –, un ideju, ka šis princips ir piemērojams šajā lietā, jo tā ir “neatņemama valsts tiesībās paredzētās parastās nodokļu sistēmas sastāvdaļa”, atsaucoties uz tiesas sēdē Vispārējā tiesā izmantoto Komisijas formulējumu, ko šī tiesa ir iekļāvusi pārsūdzētā sprieduma 152. punktā.

64. Manuprāt, pārsūdzētā sprieduma 152. punktā ietvertie jēdzieni ir jāpielīdzina šī sprieduma 141. punkta pirmā teikuma formulējumam. Citiem vārdiem sakot, būtu kļūdaini tos saprast, kā to dara *FFT*, tādējādi, ka Vispārējā tiesa iespēju atsaukties uz nesaistītu pušu darījuma principu, kas piemērots apstrīdētajā lēmumā, ir pakārtojusi nosacījumam par tā iepriekšēju iekļaušanu valsts tiesībās. Tieši pretēji, Vispārējā tiesa vēlējās norādīt, ka nesaistītu pušu darījuma princips ir

piemērojams neatkarīgi no tā, ka tas ir *skaidri kodificēts* valsts tiesībās, ar nosacījumu, ka var konstatēt, ka valsts nodokļu režīms, kas regulē uzņēmumu aplikšanu ar nodokli, ir vērst uz to, lai pret integrētiem uzņēmumiem nodokļu mērķiem piemērotu tādu pašu attieksmi kā pret neatkarīgiem uzņēmumiem, kas pilnībā atbilst pārsūdzētā sprieduma 149. punkta saturam.

65. Otrkārt, es uzskatu, ka Vispārējās tiesas argumentācijas, kas veltīta nesaistītu pušu darījuma principa juridiskajam pamatam, skaidrība un konsekvence arī netiek vājināta, kā to apgalvo *FFT*, ar to, ka Vispārējā tiesa minētā sprieduma 147. un 149. punktā ir apstiprinājusi Komisijas apgalvojumu, saskaņā ar kuru apstrīdētajā lēmumā piemērotais nesaistītu pušu darījuma princips atšķiras no ESAO principa. Šajā ziņā es uzsveru, ka no visas argumentācijas kopuma izriet, ka Vispārējā tiesa nav nospriedusi, ka šī nesaistītu pušu darījuma principa juridiskais pamats bija kodificētā tiesību normā, kas noteikti tika ieviesta, lai valsts nodokļu tiesībās transponētu ESAO izstrādāto nesaistītu pušu darījuma principu.

66. Treškārt un visbeidzot, norādīšu, ka apgalvotā nekonsekvence starp pārsūdzētā sprieduma 150. un 161. punktu, uz ko norāda *FFT*, izriet no nepareizas šo punktu izpratnes. Līdz ar to ir lietderīgi izvērtēt to formulējumus.

67. Pārsūdzētā sprieduma 150. punktā Vispārējā tiesa atzina, ka Komisija apstrīdētā lēmuma 228. apsvērumā ir norādījusi, ka nesaistītu pušu darījuma princips ir “vispārējs vienlīdzīgas attieksmes princips nodokļu jomā, kas izriet no *LESD 107. panta piemērošanas*”<sup>39</sup>. Minētā sprieduma 161. punktā Vispārējā tiesa atbildēja uz iebildumu, ko bija izvirzījusi Īrija un *FFT*, norādot, ka šis formulējums nevar tikt saprasts tādējādi, ka ar to tiek apgalvots, ka pastāv “vispārējs vienlīdzīgas attieksmes princips saistībā ar nodokli, kas izriet no *LESD 107. panta 1. punkta*”<sup>40</sup>.

68. Pretēji *FFT* apgalvotajam apstrīdētā lēmuma 228. apsvērumā, kas ir atkārtots pārsūdzētā sprieduma 150. punktā, obligāti nenozīmē, ka nesaistītu pušu darījuma princips izriet no *LESD 107. panta 1. punkta*. Gluži pretēji, man šķiet, ka Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 161. punktā ir noraidījusi šādu šī apsvēruma interpretāciju, pilnībā ievērojot secinājumu, kas iepriekš tika izdarīts pārsūdzētā sprieduma 141. punktā un saskaņā ar kuru nesaistītu pušu darījuma principa juridiskais pamats ir rodams valsts tiesībās, it īpaši tajā, ka šīs tiesības atspoguļo valsts likumdevēja mērķi pret integrētiem uzņēmumiem nodokļu jomā attiekties tāpat kā pret neatkarīgiem uzņēmumiem attiecībā uz uzņēmuma ienākuma nodokli. Jautājums par to, vai šis juridiskais pamats atbilst attiecīgajai judikatūrai, nav šī apelācijas pamata priekšmets.

69. Ciktāl Vispārējās tiesas sniegtais pamatojums attiecībā uz nesaistītu pušu darījuma principa juridisko pamatu atbilst judikatūrā izvirzītajiem skaidrības un saskaņotības nosacījumiem, uzskatu, ka Tiesai būtu jānoraida šī pamata pirmā daļa.

#### **4. Par otrās daļas pamatotību**

70. Otrā pamata otrā daļa arī iekļaujas *FFT* apgalvojumā par pārsūdzētā sprieduma pamatojuma nesaskanīgo un pretrunīgo raksturu.

71. Ar pirmo iebildumu *FFT* apgalvo, ka šādi pieļautās pienākuma norādīt pamatojumu neizpildes pamatā ir kļūdaina sprieduma *Forum 187* tvēruma interpretācija.

<sup>39</sup> Mans izcēlums.

<sup>40</sup> Mans izcēlums.

72. Šajā ziņā ir jāatgādina, ka apstrīdētajā lēmumā Komisija uzskatīja, ka spriedumā lietā *Forum 187* Tiesa ir apstiprinājusi nesaistītu pušu darījuma principa izmantošanu, lai noteiktu, vai nodokļu pasākums, ar kuru ir izmantota grupas uzņēmuma ar nodokli apliekamās peļņas aprēķina metode, rada selektīvu priekšrocību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē<sup>41</sup>.

73. *FFT* uzskata, ka Vispārējā tiesa sprieduma *Forum 187* 95. punktu ir izolējusi no tā konteksta, pārsūdzētā sprieduma 142. punktā uzskatot, ka Tiesa atzinusi nepieciešamību salīdzināt atkāpes atbalsta režīmu ar “parastu režīmu, kas balstīts uz tāda uzņēmuma, kurš darbojas brīvas konkurences apstākļos, ienākumu un izdevumu starpību”. *FFT* ieskatā, šajā teikumā neesot ņemts vērā attiecīgais juridiskais konteksts, kurā saskaņā ar “parasto tiesību režīmu” (valsts nodokļu tiesību aktiem) paredzēta šāda pārbaude.

74. Ir jāpārbauda, vai šai nostājai var piekrist.

75. Lietā, kurā tika taisīts šis spriedums, Tiesai tika lūgts izvērtēt lēmumu, ar kuru Komisija secināja, ka Beļģijā spēkā esošais nodokļu režīms par labu apstiprinātajiem koordinācijas centriem bija valsts atbalsta režīms, kas nav saderīgs ar kopējo tirgu<sup>42</sup>. Starp daudzām ekonomiskajām priekšrocībām, ko šie koordinācijas centri saņēma saskaņā ar šo nodokļu režīmu, bija ar nodokli apliekamo ienākumu noteikšanas metode. Ar nodokli apliekamā peļņa tika noteikta vienotā apmērā atbilstoši tā sauktajai “*cost plus*” metodei un atbilda noteiktai procentuālai daļai no to izdevumu un kārtējo izdevumu summas, no kuriem it īpaši tika izslēgtas personāla izmaksas un finanšu izmaksas. Tā kā nebija nekādas informācijas par veikto darbību, vērā ņemamais peļņas procents bija 8 %. Šādi noteiktā peļņa tika aplikta ar parasto uzņēmumu ienākuma nodokli.

76. Lai pārbaudītu, vai minētais nodokļu režīms sniedz priekšrocības koordinācijas centriem, Tiesa pārsūdzētā sprieduma 142. punktā Vispārējās tiesas citētajā rindkopā uzskatīja par vajadzīgu salīdzināt šo nodokļu režīmu ar vispārējo režīmu, kurā visu uzņēmumu, kas veic savu darbību brīvas konkurences apstākļos, ar nodokli apliekamie ienākumi atbilst starpībai starp tā ieņēmumiem un izmaksām<sup>43</sup>. Tādējādi Tiesa secināja, ka personāla izmaksu un finanšu izmaksu izslēgšana, kas galvenokārt veicina koordinācijas centru ienākumu gūšanu, no izmaksām, kas tiek izmantotas, lai noteiktu šo centru ar nodokli apliekamos ienākumus, “neļ[āva] sasniegt tādas transfertcenas, kas būtu līdzīgas tām, kuras [tika] praktizētas brīvas konkurences apstākļos<sup>44</sup>”.

77. Komisija uzskata, ka nav nekādu šaubu, ka Tiesa tādējādi ir piemērojusi nesaistītu pušu darījuma principu. Pat ja šis princips nav minēts sprieduma lietā *Forum 187* 95. un 96. punktā, Komisija uzskata, ka 95. punktā ietvertā formulējuma “veic darbību brīvas konkurences apstākļos” izmantošana un 96. punktā ietvertā formulējuma “transfertcenas” izmantošana nepieļauj nekādu citu interpretāciju.

78. Runājot par minētā principa piemērošanas juridisko pamatu, Komisija pievienojas *FFT*, lai norādītu, ka Tiesa spriedumā lietā *Forum 187* salīdzināja koordinācijas centru nodokļu režīmu ar Beļģijas tiesību vispārīgajiem noteikumiem. Tomēr tā piebilst, ka iemesls, kādēļ Tiesa par atskaites kritēriju izmantoja autonomu uzņēmumu nodokļu režīmu, lai konstatētu priekšrocības esamību par labu šiem centriem, bija tāds pats kā tas, ko Vispārējā tiesa ir izmantojusi pārsūdzētā

<sup>41</sup> Šajā ziņā skat. apstrīdētā lēmuma 225. apsvērumu.

<sup>42</sup> Komisijas Lēmums 2003/757/EK (2003. gada 17. februāris) attiecībā uz Beļģijas ieviesto atbalsta shēmu par labu Beļģijā reģistrētajiem koordinācijas centriem (OV 2003, L 282, 25. lpp.).

<sup>43</sup> Spriedums lietā *Forum 187*, 95. punkts.

<sup>44</sup> Spriedums lietā *Forum 187*, 96. punkts.



sprieduma 141. un 145. punktā, saskaņā ar kuru attiecīgā valsts nodokļu režīma galvenais mērķis bija nodrošināt, lai integrēto uzņēmumu nodokļa bāze tiktu vērtēta tāpat kā autonomo uzņēmumu nodokļa bāze.

79. Šāda sprieduma lietā *Forum 187* interpretācija, manuprāt, nav pārlicinoša.

80. Šajā spriedumā nevienā brīdī nav teikts, ka dalībvalstīm ir jāisteno nesaistītu pušu darījuma princips, ja šis princips nav iekļauts valsts tiesībās. Manuprāt, tas nav pārsteidzoši, jo runa nav par juridisko jautājumu, kas ir Tiesas interpretācijas priekšmets.

81. Tas skaidri izriet no Tiesas argumentācijas struktūras minētajā spriedumā. Vispirms Tiesa 91.–93. punktā ir atgādinājusi ar nodokli apliekamās peļņas noteikšanas metodes būtiskās īpašības, kas izriet no 1982. gada 30. decembra Karaliskajā dekrētā Nr. 187 par koordinācijas centru izveidi<sup>45</sup> paredzētā nodokļu režīma. Turpinājumā 94. punktā tā ir norādījusi, ka šīs metodes “pamatā ir tā saucamā “izmaksas plus” metode, ko [ESAO] rekomendē tādu pakalpojumu aplikšanai ar nodokli, ko sniedz meitassabiedrība vai stabila iestāde tādu sabiedrību vārdā, kas pieder pie tās pašas grupas un ir dibinātas citās valstīs”, pēc tam 95. un 96. punktā pēc būtības konstatējot, ka bija jāsalīdzina ar nodokli apliekamo ienākumu apmērs, kas izriet no šī nodokļu režīma piemērošanas, ar to, kas izriet no vispārējās tiesību sistēmas piemērošanas.

82. No tā izriet, ka Beļģijas likumdevējs valsts tiesībās ir iestrādājis metodi, kas ir analoga tā sauktajai “izmaksas plus” metodei, kas ir viena no ESAO ieteiktajām transfertcenu aprēķināšanas metodēm, lai netieši noteiktu nesaistītu pušu darījuma cenu grupas ietvaros. Taču, kā ir uzsvēris ģenerālvokāts F. Ležē [P. Léger] minētajā lietā sniegto secinājumu 257. punktā, prasītājs nav apstrīdējis faktu, ka priekšrocības esamība vai neesamība ir jānovērtē, izmantojot kritēriju, kura pamatā ir ESAO “izmaksas plus” metode, proti, metode, saskaņā ar kuru ir jānosaka darījuma cena, kāda tā būtu nesaistītu pušu darījuma apstākļos<sup>46</sup>. Turklāt no Komisijas lēmuma izriet, ka Beļģijas administrācijai, nosakot šīs cenas, bija jāatsaucas uz ESAO ziņojumiem<sup>47</sup>.

83. Tādējādi, manuprāt, Tiesa atrisina juridisku jautājumu, kura loģiska premisa ir nesaistītu pušu darījuma principa iekļaušana valsts tiesībās. Tiklīdz dalībvalsts ir izvēlējusies savās valsts tiesībās iekļaut integrēto uzņēmumu ar nodokli apliekamās peļņas noteikšanas metodi, kas ir analoga ESAO “izmaksas plus” metodei *un kuras mērķis tādējādi ir aplikēt ar nodokli šos uzņēmumus, pamatojoties uz tādu pušu pamatojumu, kāds izrietētu no vispārējās tiesību sistēmas piemērošanas*, šī valsts minētajām sabiedrībām piešķir ekonomisku priekšrocību, iekļaujot šajā metodē noteikumus, ar kuriem tiek atvieglots nodokļu slogs, kas šīm sabiedrībām parasti būtu, piemērojot minēto shēmu.

84. Tomēr vienīgā kļūdainā atsauce uz spriedumu lietā *Forum 187*, manuprāt, nevar raksturot nekonsekvenci vai pretrunu Vispārējās tiesas argumentācijā saistībā ar nesaistītu pušu darījuma principa juridisko pamatu, jo tā nav nepieciešamais pamatojums pārsūdzētajā spriedumā izklāstītajai argumentācijai.

<sup>45</sup> 1983. gada 13. janvāra *Moniteur Belge*.

<sup>46</sup> Ģenerālvokāta F. Ležē secinājumi apvienotajās lietās Beļģija un *Forum 187*/Komisija (C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:89).

<sup>47</sup> 2003/757/EK: Komisijas Lēmums (2003. gada 17. februāris) par Beļģijas īstenoto atbalstu Beļģijā dibinātiem koordinācijas centriem (OV 2003, L 282, 25. lpp.), 95. apsvērumš. Šajā ziņā Komisija atsaucas uz *code belge des impôts sur les revenus 1992* [Beļģijas 1992. gada ienākumu nodokļa kodeksa] komentāru Nr. 26/48.

85. Attiecībā uz otro iebildumu vispirms ir jānorāda, ka *FFT* atsaucas uz pārsūdzētā sprieduma 152. un 153. punktu, kuros Vispārējā tiesa būtībā ir nospriedusi, ka apgalvotā Komisijas nostājas maiņa tiesas sēdē (“nesaistītu pušu darījuma princips [...] ir neatņemama valsts tiesībās paredzētās parastās nodokļu sistēmas sastāvdaļa”), katrā ziņā neesot varējusi apšaubīt konstatējumu, saskaņā ar kuru no apstrīdētā lēmuma izriet, ka nesaistītu pušu darījuma princips “ir piemērojams, izvērtējot valsts nodokļu pasākumu atbilstoši LESD 107. panta 1. punktam”.

86. Attiecībā uz to, ka nav izvērtēta Komisijas nostājas maiņas ietekme uz atsaucis uz spriedumu lietā *Forum 187* pamatotību, lai pamatotu būtībā analogisku secinājumu tam, kas apstrīdētajā lēmumā ir izdarīts attiecībā uz nesaistītu pušu darījuma principa juridisko pamatu, ir jānorāda, ka *FFT* nevar apgalvot, kā tā to dara, pirmkārt, ka Komisija ir mainījusi nostāju, ko tā ieņēma apstrīdētajā lēmumā, un, otrkārt, ka Vispārējā tiesa nepamatoti nav ņēmusi vērā minēto argumentu. Es piekritu pārsūdzētā sprieduma 153. punktā veiktajai analīzei, saskaņā ar kuru Komisijai nav tiesību tiesas sēdes laikā grozīt apstrīdētajā lēmumā pausto nostāju<sup>48</sup>. No tā izriet, ka tiesas sēdē izvirzīto argumentu Vispārējā tiesa nevarēja iekļaut savā argumentācijā.

87. Attiecībā uz neskaidru priekšstatu par nesaistītu pušu darījuma principa izcelsmi, kas izrietot no pārsūdzētā sprieduma, man šķiet, ka *FFT* norāda ne tikai uz minētā sprieduma 152. un 153. punktu, bet arī uz tā 150., 151. un 161. punktu. Ar šādu pamatojumu Vispārējā tiesa nosprieda, ka argumenti, ar kuriem tiek apgalvots, ka apstrīdētajā lēmumā nav norādīts nesaistītu pušu darījuma principa juridiskais pamats, un tas ir nepareizi kvalificēts par “vispārēju vienlīdzīgas attieksmes principu nodokļu jomā”, nevar atspēkot pārsūdzētā sprieduma 140.–148. punktā ietvertu argumentāciju.

88. It īpaši Vispārējā tiesa uzskatīja, ka apstrīdētajā lēmumā nesaistītu pušu darījuma princips bija raksturots kā “līdzeklis”, kas var tikt izmantots pārbaudē saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu, un kā vispārējs vienlīdzīgas attieksmes princips nodokļu jomā, kas iepriekš minētajos Līguma noteikumos “ietilpst” (nevis “izriet no [tiem]”).

89. Tomēr 150.–153. un 161. punkts man šķiet pilnībā saderīgi ar argumentiem, ko Vispārējā tiesa ir veltījusi nesaistītu pušu darījuma principa juridiskajam pamatam, it īpaši pārsūdzētā sprieduma 141. punktā. Nobeigumā un, tā kā Vispārējās tiesas argumentācijas nekonsekvence un pretruna šajā lietā nevar tikt konstatēta, šis otrais iebildums, manuprāt, nebūtu pieņemams.

90. Ņemot vērā visus šos apsvērumus, es uzskatu, ka otrā pamata otrā daļa ir jānoraida.

## B. Par pirmo pamatu

### 1. Lietas dalībnieku argumenti

91. Pirmā pamata pirmajā daļā *FFT* apgalvo, ka Vispārējā tiesa esot kļūdaini piemērojusi juridisko kritēriju, kas ļauj noskaidrot, vai aplūkotajā iepriekšējā lēmumā ir apstiprināta transfertcenu metodoloģija, kas pārsniedz šai metodoloģijai raksturīgās neprecizitātes<sup>49</sup>. *FFT* uzskata, ka kļūdas,

<sup>48</sup> Pretēji *FFT* viedoklim 1998. gada 25. jūnija sprieduma *British Airways u.c./Komisija* (T-371/94 un T-394/94, EU:T:1998:140) 117. punktā, uz kuru Vispārējā tiesa šī secinājuma pamatošanai ir atsaukusies pārsūdzētā sprieduma 153. punktā, nekādi nav teikts, ka Komisijas mutvārdu paziņojumi, ar kuriem tiesas sēdē tiek grozīts apstrīdētā lēmuma pamatojums, tomēr var tikt izmantoti Vispārējās tiesas argumentācijā.

<sup>49</sup> *FFT* tādējādi apstrīd analīzi, kuru Vispārējā tiesa ir veikusi pārsūdzētā sprieduma 188.–286. punktā saistībā ar Komisijas galveno argumentāciju, kā arī šī sprieduma 287.–299. punktā saistībā ar pakārtoti formulēto argumentāciju.

kas, kā apgalvots, esot pieļautas *FFT* atlīdzības aprēķina metodē, kura ir izmantota aplūkotajā iepriekšējā lēmumā, esot balstītas uz fundamentālu *TNMM* neizpratni, kas izmantota, lai noteiktu *FFT* hipotētisko peļņu nesaistītu pušu darījuma principam attiecībā uz šajā lēmumā norādītajām darbībām. It īpaši esot jāpatur prātā, ka *TNMM* neattiecas uz visām viena uzņēmuma darbībām, bet tikai uz tām darbībām, attiecībā uz kurām tiek mēģināts gūt labumu no nesaistītu pušu darījuma principa. Tādējādi, ciktāl *FFT* veic citas darbības, tām neesot nozīmes *TNMM* piemērošanā.

92. *FFT* uzsver, ka Vispārējā tiesa nevarēja secināt, ka aplūkotajā iepriekšējā lēmumā ir apstiprināta metodoloģija, kas pārsniegtu plašo novērtējuma brīvību, kura noteikti ir jāatzīst šajā jomā, ņemot vērā finanšu darījumu sarežģītību un subjektivitātes elementu, kas raksturīgs *TNMM* piemērošanai. Komisijai esot pienākums pierādīt, ka iespējamās metodoloģiskās kļūdas izraisa būtiskas atšķirības salīdzinājumā ar nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu rezultātu.

93. Neņemot vērā novērtējuma brīvības apmēru, kas ir jāatzīst, izstrādājot aplūkoto iepriekšējo lēmumu, Vispārējā tiesa esot pieļāvusi tiesību kļūdu, izvērtējot Komisijas apgalvoto pirmo, otro un ceturto kļūdu, apstiprinot kritiku, ko tā ir paudusi, lai secinātu, ka ar šo lēmumu *FFT* ir piešķirta priekšrocība.

94. Saistībā ar pirmo apgalvoto kļūdu, kas attiecas uz iespēju segmentēt integrēta uzņēmuma kapitālu atkarībā no tā dažādajām darbībām, *FFT* būtībā uzskata, ka Vispārējā tiesa ir pieļāvusi vairākas kļūdas, apstiprinot Komisijas secinājumus un uzskatot, ka *FFT* esot bijis jāizmanto viss savs grāmatvedības uzskaitē iekļautais pašu kapitāls *TNMM* piemērošanas vajadzībām. Attiecībā uz otro apgalvoto kļūdu saistībā ar hipotētiskām regulējošām prasībām atbilstošā pašu kapitāla kā peļņas līmeņa indikatora ņemšanu vērā atlīdzībai par riskiem, kas saistīti ar *FFT* finansēšanas darbībām grupas iekšienē un naudas līdzekļu pārvaldību, *FFT* apgalvo, ka tam, ka šie līdzekļi nav uzskatāmi par tiesībām attiecībā uz aplūkojamā uzņēmuma peļņu, nedz arī atlīdzībai par to radītajiem riskiem, neesot nozīmes. Attiecībā uz ceturto apgalvoto kļūdu, kas saistīta ar to, ka, aprēķinot atlīdzību par *FFT* finansēšanas darbībām un naudas līdzekļu pārvaldību, nav ņemtas vērā *FFT* kapitāldaļas *FFNA* un *FFC*, Vispārējās tiesas analizē pārsūdzētā sprieduma 274. punktā esot pieļautas divas tiesību kļūdas, proti, pierādīšanas pienākuma maiņa un apgalvojums, ka *FFT* piederošo daļu minētajos meitasuzņēmumos izslēgšana neļauj to pienācīgi salīdzināt ar citiem uzņēmumiem, kas darbojas tirgū.

95. Komisija norāda, ka pirmā pamata pirmā daļa ir jāatzīst par nepamatotu. Runājot par lietas būtību, tā iebilst pret *FFT* izvirzīto argumentu kopumu un tādējādi uzskata, ka šī daļa būtu jānoraida.

96. Pirmā pamata otrajā daļā *FFT* uzskata, ka Vispārējā tiesa ir pieļāvusi kļūdu, jo tā ir ņēmusi vērā vienīgi nodokļu ietekmi uz *FFT*, lai noteiktu, vai ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu ir piešķirta priekšrocība saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu. Šādi rīkojoties, Vispārējā tiesa neesot pienācīgi ņēmusi vērā šī lēmuma ietekmi uz *Fiat/Chrysler* grupu tās iekšienē, kā arī pārrobežu līmenī. Tādējādi pārsūdzētajā spriedumā, precīzāk, tā 317. un 318. punktā, esot pieļautas divas kļūdu virknes. Pirmkārt, Vispārējā tiesa esot kļūdaini secinājusi, ka *FFT* nav pierādījusi priekšrocības “neitralizēšanu” grupas līmenī. Otrkārt, Vispārējā tiesa esot kļūdaini uzskatījusi, ka grupas ietekme varēja netikt ņemta vērā, izvērtējot ekonomiskas priekšrocības esamību. Šajā pēdējā ziņā *FFT* apgalvo, ka, neņemot vērā grupas ietekmi, Vispārējā tiesa ir ieņēmusi nostāju, kas nav saderīga ar tās pašas apgalvojumu, saskaņā ar kuru jebkura priekšrocība *FFT* labā ir priekšrocība par labu visai *Fiat/Chrysler* grupai.

97. Komisija uzskata, ka pirmā pamata otrā daļa ir jāatzīst par neefektīvu vai katrā ziņā ir jānoraida pēc būtības, jo visi argumenti, ko *FFT* ir izvirzījusi šīs daļas pamatojumam, nevar tikt pieņemti.

## 2. Par pirmo daļu

### a) Par pieņemamību

98. Komisija uzskata, ka pirmā pamata pirmā daļa ir nepieņemama kopumā, jo *FFT* cenšas panākt, lai tiktu pārskatītas Komisijas norādītās metodoloģijas kļūdas, slēdzot vienošanos par transfertcenām, kura apstiprināta ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu, pamatojoties uz jaunu faktu vai jaunu argumentāciju.

99. Šajā ziņā Komisija norāda, ka *FFT* galvenā kritika attiecas uz to, ka Vispārējā tiesa, izvērtējot apstrīdētajā lēmumā veikto Komisijas vērtējumu, nav ņēmusi vērā faktu, ka *FFT* ir veikusi divas atšķirīgas darbības, proti, risku uzņemšanos, kas saistīti ar tās finansēšanas un naudas līdzekļu pārvaldības lomu, un finansēšanas pakalpojumu sniegšanu grupas iekšienē un naudas līdzekļu pārvaldību. Atzīstot, ka Luksemburgas Lielhercogiste Vispārējā tiesā ilgstoši ir apgalvojusi, ka Komisijas formulētie metodoloģiskie iebildumi par *TNMM* piemērošanu attiecībā uz vienošanos par transfertcenām nav pamatoti, Komisija uzsver, ka šī dalībvalsts iepriekš minēto nošķirumu nekad nav veikusi. No tā izrietot, ka šajā apelācijas sūdzībā *FFT* neizvirza tiesību jautājumu par juridiskā kritērija, kura mērķis ir pārbaudīt priekšrocības esamību šajā lietā, kļūdainu piemērošanu, bet drīzāk kritizē šī kritērija piemērošanu *presumēta fakta* dēļ, kas nekad nav ticis izvirzīts Vispārējā tiesā.

100. Pieņemot, ka ir iespējams apgalvot, ka šis prezumētais fakts izriet no Vispārējai tiesai iesniegtajiem dokumentiem, pēc Komisijas domām, būtu jāuzskata, ka šī daļa ir balstīta uz argumentāciju, kas nav vienkārši tiesvedības laikā Vispārējā tiesā izvirzītā argumenta papildinājums, bet gan ir pilnīgi jauns arguments.

101. Vispirms īsumā jāatgādina principi, kas Tiesai ir jāņem vērā, lai tā varētu lemt par Komisijas izvirzīto iebildi par nepieņemamību.

102. Komisijas nostāja būtībā ir balstīta uz pastāvīgo judikatūru, saskaņā ar kuru Tiesas kompetence apelācijas sūdzības izskatīšanā attiecas vienīgi uz tā juridiskā risinājuma izvērtēšanu, kas sniegts saistībā ar pamatiem, kurus ir izskatījusi Vispārējā tiesa, tādēļ lietas dalībnieks nevar Tiesā pirmo reizi izvirzīt pamatu, kuru tas nav izvirzījis Vispārējā tiesā, jo tādējādi tas Tiesā varētu vērsties ar plašāku strīdu nekā iepriekš Vispārējā tiesā izskatītais<sup>50</sup>.

103. Kā *FFT* ir apgalvojusi savā replikas rakstā, Tiesa arī atkārtoti ir norādījusi, ka apelācijas sūdzības iesniedzējs savā apelācijas sūdzībā var izvirzīt pamatus, kas izriet no paša pārsūdzētā sprieduma un kuru mērķis ir kritizēt tā juridisko pamatotību<sup>51</sup>. Tātad ir pilnīgi iespējams, ka apelācijas tiesvedībā izklāstītā juridiskā argumentācija atšķiras no pirmajā instancē izklāstītās<sup>52</sup>, ņemot vērā, ka šādā gadījumā apelācijas sūdzības pamati būtu formulēti nevis atkarībā no Komisijas lēmuma, bet gan no Vispārējās tiesas sprieduma.

<sup>50</sup> Spriedums, 2021. gada 4. marts, Komisija/*Fútbol Club Barcelona* (C-362/19 P, EU:C:2021:169, 47. punkts un tajā minētā judikatūra).

<sup>51</sup> Spriedums, 2020. gada 19. marts, *ClientEarth*/Komisija (C-612/18 P, nav publicēts, EU:C:2020:223, 15. punkts).

<sup>52</sup> Skat. spriedumu, 2014. gada 19. jūnijs, *FLS Plast*/Komisija (C-243/12 P, EU:C:2014:2006, 47. un 48. punkts).

104. Šajā lietā, pat pieņemot, kā to ir apgalvojusi Komisija, ka pirmā pamata pirmā daļa ir balstīta uz “jaunu faktu” vai “jaunu argumentāciju” attiecīgi saistībā ar pirmajā instancē izskatītajiem faktiem un argumentiem, ar to vien nebūtu pietiekami, lai to atzītu par nepieņemamu.

105. Proti, no šīs daļas interpretācijas izriet, ka *FFT* pārmet Vispārējai tiesai, ka tā ir kļūdaini pamatojusi apstrīdētajā lēmumā izdarīto secinājumu, saskaņā ar kuru aplūkotajā iepriekšējā lēmumā ir apstiprināta transfertcenu noteikšanas metodoloģija, kas *sniedzas tālāk par šādi metodoloģijai raksturīgām neprecizitātēm*. Konkrētāk, *FFT* uzskata, ka Vispārējās tiesas veiktā analīze par apgalvotajām kļūdām, kas pieļautas, nosakot attiecīgās transfertcenas, izriet no *TNMM* būtiskas nesapratnes. Šīs pēdējās minētās mērķis esot nevis noteikt peļņas līmeni uzņēmuma *vispārējai* darbībai, bet gan tikai tā darbības līmeni, *attiecībā uz kuru tiek mēģināts gūt labumu no nesaistītu pušu darījuma principa*. Tieši šajā kontekstā iekļaujas *FFT* arguments, ar kuru Vispārējai tiesai tiek pārmests, ka tā nav ņēmusi vērā abas šī uzņēmuma veiktās atšķirīgās darbības.

106. Citiem vārdiem sakot, *FFT* ar šo daļu vēlas izvirzīt argumentus, kas izriet no paša pārsūdzētā sprieduma<sup>53</sup> un kuru mērķis ir kritizēt tā juridisko pamatotību. Precīzāk, tā apšaubā to, kā Vispārējā tiesa ir piemērojusi juridisko kritēriju, kas tiek izmantots, lai noteiktu, vai tāds iepriekšējs nodokļu lēmums kā pamatlietā aplūkots rada ekonomisku priekšrocību. Taču saskaņā ar pastāvīgo judikatūru jautājums par to, vai Vispārējā tiesa ir pareizi piemērojusi tādu juridisku kritēriju kā nesaistītu pušu darījuma princips, ir tiesību jautājums, ko Tiesa var pārbaudīt apelācijas stadijā<sup>54</sup>.

107. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uzskatu, ka pirmā pamata pirmā daļa nebūtu uzreiz jānoraida pilnībā un tādēļ es aicinu Tiesu to atzīt par pieņemamu, ciktāl šī daļa attiecas uz Vispārējās tiesas kļūdu, apstiprinot apstrīdētajā lēmumā ietverto argumentāciju par *TNMM* piemērošanu šajā lietā.

## **b) Par pamatotību**

### *1) Ievada apsvērumi*

108. Vispirms ir jāatgādina, ka, lai noteiktu, vai ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu *FFT* ir piešķirta priekšrocība, Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 141. punktā norādīja, ka “Komisija var salīdzināt šāda integrēta uzņēmuma nodokļu nastu, kas izriet no minētā nodokļu pasākuma piemērošanas, ar nodokļu nastu, kas izriet no parastiem nodokļu pasākumiem atbilstoši uzņēmuma, kurš atrodas salīdzināmā faktiskajā situācijā un veic savu darbību atbilstoši tirgus apstākļiem, valsts tiesībām”. Pēc tam Vispārējā tiesa šī sprieduma 143. punktā precizēja, ka, lai gan ar aplūkotā nodokļu pasākuma palīdzību valsts iestādes ir pieņēmušas noteiktu cenu līmeni darījuma grupas iekšienē, “LESD 107. panta 1. punkts ļauj Komisijai pārbaudīt, vai šis cenu līmenis atbilst tam, kas būtu īstenots tirgus apstākļos, lai pārbaudītu, vai no tā izriet nastas, kāda parasti ir aplūkotā uzņēmumam budžetam, atvieglojums, kas tam tādējādi piešķirtu priekšrocību minētā panta izpratnē”. Tādējādi Vispārējās tiesas ieskatā nesaistītu pušu darījuma princips ir “līdzeklis” vai “atsauces kritērijs”, kas ļauj Komisijai noteikt, vai integrētam uzņēmumam saskaņā ar nodokļu pasākumu, ar kuru tiek noteiktas tā transfertcenas, ir piešķirta priekšrocība LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

<sup>53</sup> Ir jānorāda, ka katrs *FFT* izvirzītais arguments attiecas uz konkrētu pārsūdzētā sprieduma punktu.

<sup>54</sup> Attiecībā uz privātā aizdevēja kritēriju skat. spriedumu, 2017. gada 20. septembris, Komisija/*Frucona Košice* (C-300/16 P, EU:C:2017:706, 10.–31. punkts).

109. Kā izriet no pārsūdzētā sprieduma 196. punkta, nesaistītu pušu darījuma principa īstenošanas rezultātā Komisija šajā gadījumā konstatēja priekšrocības esamību tādēļ, ka *FFT* atlīdzības aprēķina metodoloģijā, kādu ir apstiprinājušas Luksemburgas nodokļu iestādes, ir pieļautas vairākas kļūdas attiecībā uz, pirmkārt, atlīdzināmā kapitāla apmēru un, otrkārt, piemērojamo peļņas likmi.

110. Minētā sprieduma 197.–199. punktā Vispārējā tiesa precizēja, ka piecas Komisijas konstatētās kļūdas attiecīgi bija saistītas ar, pirmkārt, izvēli segmentēt kapitālu trīs kategorijās, kurām tika piemērota peļņas likme, otrkārt, hipotētiskā regulējošām prasībām atbilstīgā pašu kapitāla izmantošanu par peļņas līmeņa rādītāju, treškārt, pieņemot, ka šī izmantošana ir atļauta, Bāzeles II sistēmas piemērošanu pēc analogijas, lai noteiktu *FFT* hipotētiskā regulējošām prasībām atbilstošā pašu kapitāla līmeni, ceturtkārt, *FFNA* un *FFC* daļu atskaitīšanu, un, piekto, atlīdzināmā kapitāla peļņas līmeni, kas tika aprēķināts 6,05 % apmērā, piemērojot *FANM*.

111. Visbeidzot, minētā sprieduma 264.–284. punktā Vispārējā tiesa izvērtēja Luksemburgas Lielhercogistes argumentus attiecībā uz Komisijas norādīto pirmo, otro un ceturto kļūdu. Ņemot vērā šīs pārbaudes secinājumus, Vispārējā tiesa uzskatīja, ka nav nepieciešams paplašināt tās analīzi attiecībā uz to argumentu pamatotību, kas attiecas uz Komisijas norādīto trešo un piekto kļūdu.

112. Tādējādi Tiesa pasludināmajā spriedumā ir aicināta noteikt, vai Vispārējā tiesa ir pamatoti apstiprinājusi Komisijas secinājumus par tās norādīto pirmo, otro un ceturto kļūdu.

113. Šajā ziņā vispirms ir jānorāda, ka domstarpības starp lietas dalībniekiem neskar ne Komisijas šajā lietā izmantotās metodoloģijas mērķi, ne saturu. Ir skaidrs, ka *TNMM* ir paredzēta *darījumu*, kas noslēgti starp diviem integrētiem uzņēmumiem, transfertcenās noteikšanai, un tā notiek trīs posmos. Pirmais ir tās *darbības* noteikšana, attiecībā uz kuru tiek mēģināts panākt nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu cenu. Otrajā gadījumā tiek izvēlēta atbilstīga bāze, ko sauc par *peļņas līmeņa rādītāju*. Trešajā ir paredzēts, ka šim rādītājam tiek piemērota *peļņas likme*, kas atspoguļo to, kāda ir novērota brīvajā tirgū veiktajos salīdzināmos darījumos.

114. Tomēr lietas dalībnieku viedokļi atšķiras jautājumā par atbilstošā peļņas līmeņa rādītāja izvēli. Lai gan *FFT* uzskata, ka aplūkotajā iepriekšējā lēmumā kā peļņas rādītājs ir pamatoti izmantots banku iestāžu normatīvajos aktos prasītais kapitāls, Vispārējā tiesa apstiprināja pirmās, trešās un ceturtais kļūdas esamību, kas ir norādītas apstrīdētajā lēmumā, jo viss *FFT* grāmatvedības uzskaitē esošais pašu kapitāls, kas ietver arī kapitālu, kas *FFT* pieder noteiktos grupas meitasuzņēmumos, tieši pretēji, ir jāņem vērā. Šādi rīkojoties, Vispārējā tiesa, *FFT* ieskatā, nav pienācīgi ņēmusi vērā novērtējuma brīvību, kāda ir Luksemburgas nodokļu administrācijai, apstiprinot transfertcenās.

## 2) Vērtējums

115. Pirms tiek izvērtēts, cik pamatoti ir iebildumi, kurus *FFT* ir izvirzījusi attiecībā uz Vispārējo tiesu par to, ka tā nav ievērojusi novērtējuma brīvību, kāda ir valsts iestādēm, piemērojot tādas metodoloģijas kā *TNMM*, man šķiet nepieciešams divkārsš precizējums.

116. Attiecībā uz Vispārējās tiesas veiktās pārbaudes tiesā raksturu tā pārsūdzētā sprieduma 207. punktā uzskatīja, ka tās pārbaudes mērķis ir “pārliecināties, vai apstrīdētajā lēmumā norādītās kļūdas, ar kurām Komisija ir pamatojusi savu konstatējumu par priekšrocības pastāvēšanu, pārsniedz ar metodes, kas ļauj iegūt tirgū balstīta rezultāta ticamu aplēsi, piemērošanu saistītās

*neprecizitātes*<sup>55</sup>. Citiem vārdiem sakot, Vispārējai tiesai būtu jāpārbauda, vai Komisija ir pierādījusi, ka metodoloģiskās kļūdas, ko tā konstatējusi, neļauj panākt nesaistītu pušu darījuma principam atbilstoša rezultāta ticamu aplēsi tādēļ, ka šo kļūdu rezultātā ir samazināta ar nodokli apliekamā peļņa salīdzinājumā ar nodokļu slogu, kas izriet no parasto nodokļu pasākumu atbilstoši valsts tiesībām piemērošanas. Šim Vispārējās tiesas pārbaudes aprakstam, manuprāt, ir jāpiekrīt, jo ar to ir izdevies saskaņot prasību nodrošināt, ka valsts atbalsta kvalifikācija ir atkarīga vienīgi no attiecīgā valsts pasākuma sekām, un prasību piešķirt valsts nodokļu iestādēm novērtējuma brīvību, ņemot vērā transfertcenu noteikšanas metodoloģijas aptuveno raksturu.

117. Attiecībā uz novērtējuma brīvību, kas valsts nodokļu iestādēm ir atzīta šīs kontroles ietvaros, Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 204. punktā norādīja, ka “dalībvalstij ir novērtējuma brīvība, apstiprinot transfertcenas, tomēr šī novērtējuma brīvība nevar liegt Komisijai tās kompetenci pārbaudīt to, lai aplūkotās transfertcenas neizraisītu selektīvas priekšrocības piešķiršanu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē,” piebilstot, ka “*šādā kontekstā* Komisijai ir jāņem vērā fakts, ka nesaistītu pušu darījuma princips tai ļauj pārbaudīt, vai dalībvalsts apstiprināta transfertcena atbilst tirgū balstīta rezultāta ticamai aplēstajai vērtībai un vai iespējami konstatētās atšķirības šajā pārbaudē nav plašākas par ar metodi, kas piemērota, lai panāktu minēto aplēsto vērtību, saistītajām neprecizitātēm”<sup>56</sup>.

118. Līdz ar to man šķiet, ka ir jānoraida šī *FFT* apelācijas sūdzībā izvirzītā punkta interpretācija, saskaņā ar kuru valsts nodokļu administrācijai, pieņemot iepriekšējos lēmumus, noteikti būtu *plaša* novērtējuma brīvība un ka no tā nenovēršami izrietētu subjektivitātes elements attiecībā uz veidu, kādā metodoloģija, kuras mērķis ir noteikt transfertcenas, tiek piemērota katrā konkrētajā gadījumā. Proti, es esmu pārliecināts, ka minētais punkts vienkārši ir jāinterpretē tādējādi, ka valsts nodokļu iestādēm ir novērtējuma brīvība – kas pārsūdzētajā spriedumā nekādi nav kvalificēta kā “*plaša*” –, ņemot vērā transfertcenu noteikšanas metodoloģijas *aptuveno raksturu*.

119. Kad tas ir precizēts, ir jāizvērtē tās *FFT* kritikas pamatotība, saskaņā ar kuru Vispārējā tiesa kļūdaini ir nospriedusi, ka trīs kļūdas, kuras, kā uzskata Komisija, esot pieļāvusi Luksemburgas nodokļu administrācija, īstenojot *TNMM*, neļauj panākt nesaistītu pušu darījuma principam atbilstoša rezultāta ticamu aplēsto vērtību.

120. Attiecībā uz pirmo kļūdu, kas attiecas uz izvēli *FFT* kapitālu segmentēt trīs kategorijās, Vispārējā tiesa apstiprināja Komisijas secinājumus divu iemeslu dēļ. Pirmkārt, kapitāla segmentācija nebija orientēta uz to, lai izpildītu prasību par *FFT* funkciju nošķiršanu<sup>57</sup>. Otrkārt, šī segmentācija balstījās uz tīri mākslīgu *FFT* pašu kapitāla izmantošanas analīzi<sup>58</sup>.

121. Runājot par šo pamatojumu, *FFT* galvenā kritika attiecas uz pārsūdzētā sprieduma 235. punktu, kurā Vispārējā tiesa vispirms ir norādījusi, ka “[aplūkotajā iepriekšējā] lēmumā apstiprinātās trīs pašu kapitāla kategorijas attiecīgi ir saistītas ar atlīdzību par risku, atlīdzību par holdinga darbībām un atlīdzību par funkciju veikšanu”, lai pēc tam secinātu, ka “šis [pēdējais] segments atbilst *FFT* darbību *kopumam*, kas ir aplūkotā iepriekšējā lēmuma priekšmets”<sup>59</sup>. *FFT* uzskata, ka Vispārējā tiesa nav ņēmusi vērā faktu, ka tā veic *divas dažādas darbības*, kas ir jāatlīdzina divos dažādos veidos, proti, pirmkārt, trešo aktīvu turēšanu (ko atlīdzina ar “atlīdzību par risku”), un, otrkārt, kredītu piešķiršanu *Fiat/Chrysler* grupas ietvaros (ko atlīdzina ar

<sup>55</sup> Mans izcēlums.

<sup>56</sup> Mans izcēlums.

<sup>57</sup> Pārsūdzētā sprieduma 231.–236. punkts.

<sup>58</sup> Pārsūdzētā sprieduma 237.–246. punkts.

<sup>59</sup> Mans izcēlums.

“atlīdzību par funkcijām”), un tādējādi ir kļūdaini secinājusi, ka *FFT* kapitālu neesot vajadzējis segmentēt, lai aprēķinātu nesaistītu pušu darījuma atlīdzību. Ciktāl *FFT* veic divas atsevišķas darbības, Vispārējā tiesa arī nevarot uzskatīt, kā tā ir darījusi 238. un 239. punktā, ka *FFT* pašu kapitāls būtu jāatlīdzina kopumā, izslēdzot jebkādu segmentāciju, pamatojoties uz to, ka viss šis pašu kapitāls ir pakļauts riskiem un ir pieejams, lai atbalstītu šī uzņēmuma maksātspēju.

122. Nav šaubu, ka *FFT* argumentācija principā atbilst *TNMM* loģikai. Kā tika norādīts iepriekš, šīs apelācijas lietas dalībnieki ir vienisprātis par to, ka šīs metodoloģijas pirmais posms ir noteikt *darbību*, attiecībā uz kuru tiek mēģināts panākt nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu cenu. Tomēr es uzskatu, ka šādas argumentācijas premisa, proti, tas, ka *FFT* veic divas atsevišķas darbības, nav juridiski pietiekami pierādīta.

123. Šajā ziņā ir jānorāda, ka no lietas materiāliem izriet, ka *FFT* acīmredzami ir grūtības noteikt tās apelācijas sūdzībā minēto “trešo personu aktīvu turēšanu”. Gadījumā, ja *FFT*, kā man šķiet, vēlētos atsaukties uz darbību, ko veido riska uzņemšanās saistībā ar citiem grupas uzņēmumiem sniegtiem finanšu un naudas līdzekļu pārvaldības pakalpojumiem, es piekritu Komisijas nostājai, saskaņā ar kuru nošķirums starp šādu darbību un vienu un to pašu finansēšanas un naudas līdzekļu pakalpojumu sniegšanu neesot lietderīgs, jo runa ir par vienas un tās pašas darbības (vai “funkcijas” – izmantojot ESAO pamatnostādņu terminoloģiju) divām daļām, proti, finansējumu grupas iekšienē un naudas līdzekļu pārvaldību.

124. Tādējādi *FFT* galvenais arguments, kā arī loģiski ar to saistītie argumenti, manuprāt, nav pamatoti.

125. Attiecībā uz iemeslu, saskaņā ar kuru *FFT* kapitāla segmentācija ir balstīta uz tīri mākslīgu tās pašu kapitāla izmantošanas analīzi, *FFT* apgalvo, ka Vispārējā tiesa nevarēja pamatoti apgalvot, kā tā to ir darījusi pārsūdzētā sprieduma 241. punktā, ka “pašu kapitāla segmentācijā atkarībā no *FFT* darbībām netiek ņemts vērā fakts, ka apliekamā peļņa svārstoties atkarībā no aizņēmuma izmaksām, kas tostarp ir atkarīgas no tā kapitāla lieluma”. *FFT* uzskata, ka Vispārējā tiesa nav ņēmusi vērā, ka, ja aizņēmēja kapitāla apmērs pārsniedz saprātīgi pietiekamu līmeni, lai segtu tā riskus, jebkāds papildu aizņēmuma izmaksu samazinājums, kas izriet no kapitāla palielināšanas, ir minimāls vai vienāds ar nulli. Vispārējai tiesai esot bijis jāatceļ apstrīdētais lēmums, ciktāl Komisija tajā neesot pārbaudījusi, vai *FFT* piederošais kapitāls, kas pārsniedz hipotētisko regulējošām prasībām atbilstošu kapitālu, faktiski palielina tās peļņu. Šādi rīkojoties, *FFT*, manuprāt, tikai izsaka vispārīgu apgalvojumu, kas pats par sevi, manuprāt, nav pietiekams, lai pierādītu, ka pārsūdzētā sprieduma 241. punkts ir balstīts uz kļūdainu pieņēmumu. Tāpēc šis arguments būtu jānoraida.

126. *FFT* apstrīd arī pakārtoto argumentu, ko Vispārējā tiesa ir izmantojusi, lai pamatotu secinājumu, saskaņā ar kuru *FFT* kapitāla otrais segments ([uzņēmumam piederošās] daļas *FFNA* un *FFC*), kāds tas ir apstiprināts aplūkotajā iepriekšējā lēmumā, nevarot tikt nošķirts no pirmā, lai aprēķinātu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu atlīdzību. Konkrētāk, *FFT* ieskatā neesot pareizi apgalvot, ka mātesuzņēmuma daļas tā meitasuzņēmumos faktiski varētu tikt uzskatītas – kā Vispārējā tiesa ir konstatējusi pārsūdzētā sprieduma 245. punktā – par kapitāla ieguldījumu, kas būtu alternatīva aizdevumam grupas iekšienē. Manuprāt, tā kā *FFT* nekritizē galveno konstatējumu, kas pamato šādu secinājumu, kurš ietverts pārsūdzētā sprieduma 244. punktā, saskaņā ar kuru *FFT* piederošās daļas *FFNA* un *FFC* nevarēja tikt nodalītas no pirmā segmenta, ciktāl tās arī bija pakļautas riskam *FFT* maksātnespējas gadījumā, šis iebildums būtu jāuzskata par neefektīvu.



127. Attiecībā uz *FFT* izvirzīto argumentu, saskaņā ar kuru grāmatvedības uzskaitē esošā pašu kapitāla izmantošana par *FTT* peļņas līmeņa rādītāju esot neatbilstoša, ciktāl ar to varētu viegli manipulēt, es tāpat kā Komisija uzskatu, ka šis arguments ir nepieņemams, jo tas nav vērstts pret pārsūdzēto spriedumu.

128. Attiecībā uz otro kļūdu, kas izpaužas kā hipotētiskā regulējošām prasībām atbilstošā kapitāla izmantošana par peļņas rādītāju, *FFT* pārmet Vispārējai tiesai, ka tā ir nospriedusi, ka šis kapitāls nevar tikt šādi kvalificēts, pamatojoties uz to, ka tas “nav uzskatāms par tiesībām uz aplūkotās vienības peļņu vai tiesībām uz atlīdzību par šai vienībai radīto risku”<sup>60</sup>. Ja tas tā būtu, tiktu izslēgti daudzi rādītāji par peļņas līmeni, kas ir atzīti ESAO pamatnostādņēs<sup>61</sup>, piemēram, pārdošana, darbības izdevumi un darbības aktīvi. Tomēr es uzskatu, ka pārsūdzētā sprieduma nākamā punkta sākumā (“Otrkārt, attiecībā uz Komisijas galvenokārt veikto vērtējumu, saskaņā ar kuru [...] izvēle, ar kuru ir ņemts vērā *FFT* regulējošām prasībām atbilstīgais pašu kapitāls, ir kļūdaina [...]”<sup>62</sup>) ir lasāms tikai ievada konstatējums Vispārējās tiesas veiktajam vērtējumam minētā sprieduma 255. punktā. Ar šo konstatējumu Vispārējā tiesa, manuprāt, nekādā ziņā nevēlējās paust obligātu nosacījumu “peļņas līmeņa rādītāja” kvalifikācijai. Tādēļ šis arguments, manuprāt, ir jānoraida kā nepamatots.

129. *FFT* apstrīd arī pārsūdzētā sprieduma 255. punktā ietverto Vispārējās tiesas vērtējumu, saskaņā ar kuru hipotētisko regulējošām prasībām atbilstošo pašu kapitālu nevar ņemt vērā, jo tam “nav nekādas saiknes ar peļņu, ko ieguldītājs pieprasītu no uzņēmuma, kurā tas iegulda”. *FFT* apgalvo, ka *TNMM* nav nepieciešams, lai peļņas līmeņa rādītājam būtu “saikne” ar šo peļņu, bet vismaz saprātīgi uzticama “korelācija”<sup>63</sup>.

130. Taču nošķirums starp “saikni” un “korelāciju” ir mākslīgs un, manuprāt, Vispārējās tiesas vērtējumu nevar padarīt par spēkā neesošu, vēl jo vairāk tādēļ – kā ir atgādinājusi Komisija savā atbildes rakstā –, ka ESAO pamatnostādņu 2.87. punktā, šķiet, ir norādīts, ka peļņas līmeņa rādītājam ir jāatspoguļo attiecīgā uzņēmuma veikto funkciju vērtība un līdz ar to peļņa, ko šis uzņēmums var gūt. Līdz ar to arī šis arguments nepārlicina.

131. Visbeidzot, attiecībā uz ceturto kļūdu, ko attiecas uz to, ka nav ņemts vērā kapitāls, kas saistīts ar *FFT* piederošajām daļām *FFC* un *FFNA*, aprēķinot atlīdzību par *FFT* finansēšanas darbībām grupas iekšienē un naudas līdzekļu pārvaldību, šī pēdējā minētā vispirms apšaubā Vispārējās tiesas apgalvojumu, kas ietverts pārsūdzētā sprieduma 273. punktā un saskaņā ar kuru pašu kapitāls tā aizvietojamā rakstura dēļ *pilnā apmērā* ir pakļauts riskam un tādējādi ir jāņem vērā šādas atlīdzības aprēķinā. Pretēji *FFT* apgalvojotajam no pirmajai kļūdai veltītās apelācijas sūdzības sadaļas teksta acīmredzami izriet, ka *FFT* nav iesniegusi nevienu argumentu, lai pamatotu savu apgalvojumu, saskaņā ar kuru pašu kapitāla izsmelamais raksturs netraucē tā segmentācijai.

132. Turklāt *FFT* apgalvo, ka pārsūdzētā sprieduma 274. punktā Vispārējās tiesas veiktajā konstatējumā, saskaņā ar kuru Luksemburgas Lielhercogiste nav pierādījusi, ka uzņēmumi, ar kuriem Komisija salīdzināja *FFT*, būtu atskaitījuši savas daļas meitasuzņēmumos, vai arī, ka tā nezinātu par to, ka finanšu iestādēm, kas darbojas tirgū, pieder šādas daļas, ir pieļautas divas tiesību kļūdas.

<sup>60</sup> Pārsūdzētā sprieduma 254. punkts.

<sup>61</sup> *FFT* šajā ziņā min šo pamatnostādņu 2.87. punktu.

<sup>62</sup> Pārsūdzētā sprieduma 255. punkts.

<sup>63</sup> Vārdnīcā *Larousse* korelācija ir definēta kā “saikne starp diviem faktiem, kas saistīti ar nepieciešamu atkarību”.

133. Pirmkārt, šis konstatējums apvēršot pierādīšanas pienākumu, ņemot vērā, ka Komisijai esot bijis jāpierāda, ka Luksemburgas nodokļu administrācijas izmantotie salīdzinājuma dati bija nepiemēroti, un nevis dalībvalstij būtu bijis jāpamato šāds izmantojums. Es nepiekrītu šai argumentācijai. Kā Komisija ir norādījusi savā atbildes rakstā, pārsūdzētā sprieduma 274. punkts ir atbilde uz argumentu, kuru Luksemburgas Lielhercogiste ir izvirzījusi savā prasības pieteikumā pirmajā instancē un kura mērķis ir, pamatojoties uz šīs dalībvalsts apkopoto 28 sistēmisko banku konsolidētajiem datiem, apstrīdēt apstrīdētajā lēmumā izdarīto konstatējumu, saskaņā ar kuru *FFT* pašu kapitāla līmenis juridiski neļāva veikt nekādus atskaitījumus<sup>64</sup>. Minētajā 274. punktā Vispārējā tiesa ir tikai apstiprinājusi Komisijas pieeju, kas balstīta uz Eiropas Banku iestādes noteikto vidējo sviras rādītāju. Tā kā pierādīšanas pienākums nav apvērsts, ko tādējādi būtu iespējams noteikt, šis arguments, manuprāt, nevar tikt pieņemts.

134. Otrkārt, *FFT* apšauba konstatējuma, kas izriet no pārsūdzētā sprieduma 274. punkta, premisu, saskaņā ar kuru, ja ir pieejami vienīgi konsolidēti dati, neesot iespējams novērtēt salīdzināmas patstāvīga uzņēmuma istenotas darbības rentabilitāti konsolidētā līmenī. Gluži pretēji, *FFT* ieskatā nekas neliedzot veikt šādu novērtējumu. Šim argumentam, manuprāt, nevar piekrist, jo, kā savā atbildes rakstā ir norādījusi Komisija, ir saprātīgi uzskatīt, ka konsolidētos datus šajā nolūkā var izmantot tikai tad, ja visi salīdzināmā uzņēmuma meitasuzņēmumi vienas un tās pašas darbības ietvaros veic vienādas funkcijas.

135. Ņemot vērā iepriekš minēto, es ierosinu Tiesai pilnībā noraidīt pirmā pamata pirmo daļu, jo Vispārējā tiesa nav pieļāvusi tiesību kļūdu, uzskatot, ka trīs kļūdas, kas pieļautas, aprēķinot atlīdzību par *FFT* veikto finansēšanas un naudas līdzekļu pārvaldības darbībām, kā tās ir identificējusi Komisija apstrīdētajā lēmumā, neļāva panākt nesaistītu pušu darījuma principam atbilstoša rezultāta ticamu aplēsto vērtību un tādējādi varēja būt par pamatu priekšrocības esamības konstatējumam LESD 107. panta 1. punkta izpratnē. Šajā ziņā uzsveru, ka *FFT* neapstrīd pārsūdzētā sprieduma 283. punktā ietverto Vispārējās tiesas apgalvojumu, saskaņā ar kuru, pat ja tiktu pieņemts, ka ir jāpiemēro Luksemburgas Lielhercogistes paredzētā peļņas likme, no tā izrietošais *FFT* atlīdzības apmērs joprojām būtu lielāks nekā aplūkotajā iepriekšējā lēmumā noteiktais, jo šī likme tiktu piemērota visai pašu kapitāla summai, kas atbilst desmit reizes lielākai summai nekā summa, kurai minētā likme tika piemērota atbilstoši aplūkotajam iepriekšējam lēmumam.

### 3. Par otro daļu

#### a) Par efektivitāti

136. Komisijas ieskatā pirmā pamata otrās daļas iespējamais neefektīvais raksturs ir saistīts ar to, ka tā neattiecas uz pārsūdzētā sprieduma 316. punktu, kurā ir izklāstīts galvenais pamatojums, kas Vispārējai tiesai lika noraidīt argumentu, saskaņā ar kuru Komisijai bija jāpierāda priekšrocības esamība grupas līmenī.

137. Ir jāatgādina, ka pārsūdzētā sprieduma 316. punktā Vispārējā tiesa vispirms norādīja, ka Luksemburgas Lielhercogiste nav izvirzījusi nevienu argumentu, “kas pierādītu, ka *Fiat/Chrysler* grupa un *FFT* neveido saimniecisku struktūrvienību valsts atbalsta tiesību izpratnē”. Pēc tam tā uzskatīja, ka katrā ziņā *FFT* pilnībā kontrolē *Fiat SpA*, kuru savukārt kontrolē *Fiat/Chrysler*

<sup>64</sup> Skat. apstrīdētā lēmuma 285.–287. apsvērumu.

grupa. Visbeidzot Vispārējā tiesa secināja, ka “jebkura priekšrocība, kas tiktu piešķirta *FFT*, tiktu piešķirta minētajai grupai kopumā, īpaši, ja tā ietver [...] nosacījumus aizdevumam, ko *FFT* piešķir citiem grupas uzņēmumiem, un tie ir labvēlīgāki, jo ir samazināta pēdējās minētās nodokļu nasta”.

138. Ir taisnība, ka *FFT* savā apelācijas sūdzībā nav apstrīdējusi šos Vispārējās tiesas secinājumus. Tomēr man šķiet kļūdaini tādēļ secināt, ka šis pamats nav efektīvs. Proti, pretēji Komisijai es nesaskatu iemeslu interpretēt Vispārējās tiesas argumentāciju pārsūdzētā sprieduma 316., 317. un 318. punktā tādējādi, ka pirmajā no šiem punktiem ir izklāstīts galvenais pamatojums un divos pēdējos ir ietverts tikai pakārtots vērtējums. Kā tikko ilustrēts, Vispārējā tiesa minētā sprieduma 316. punktā apstiprināja Komisijas konstatējumu, saskaņā ar kuru *FFT* un *Fiat/Chrysler* grupa bija aplūkotā atbalsta saņēmēji, un pēc tam minētā sprieduma 317. un 318. punktā atzina, ka tas, ka Komisija nav novērtējusi ekonomiskas priekšrocības esamību grupas līmenī, nevar tikt kritizēts. Tādējādi runa ir par divām neatņemamām *vienotas argumentācijas* sastāvdaļām, lai pierādītu, ka Komisija nebija pieļāvusi tiesību kļūdu, uzskatot, ka *FFT* un *Fiat/Chrysler* grupai bija piešķirta priekšrocība LESD 107. panta 1. punkta izpratnē. Manuprāt, šo interpretāciju neatspēko vārda “turklāt” izmantošana sprieduma 317. un 318. punkta sākumā, kā to ir apgalvojusi Komisija<sup>65</sup>.

139. Apelācijas sūdzībā *FFT* pārmet Vispārējai tiesai, ka tā, veicot pārbaudi par ekonomiskas priekšrocības esamību, nav ņēmusi vērā “grupas ietekmi”, kuras dēļ ir nepieciešams veikt analīzi par iepriekšējā lēmuma transfertcenu jomā ekonomisko ietekmi uz visu attiecīgo grupu. Kā Komisija ir atzinusi apstrīdētā lēmuma 343. apsvērumā, “transfertcenu noteikšanas mehānisms pēc savas būtības ietekmē vairāk nekā vienu grupas uzņēmumu (cenu pieaugums vienā uzņēmumā samazinās otra peļņu)”. Līdz ar to man šķiet acīmredzami, ka, ja šī daļa tiktu pieņemta, Vispārējās tiesas secinājums, saskaņā ar kuru Komisija esot pamatoti uzskatījusi, ka *FFT* un *Fiat/Chrysler* grupai tika piešķirta ekonomiska priekšrocība, tiktu atzīts par spēkā neesošu un tas izraisītu pārsūdzētā sprieduma atcelšanu.

140. Šādos apstākļos es uzskatu, ka pirmā pamata otrā daļa būtu jāatzīst par efektīvu.

## **b) Par pamatotību**

141. Atgādinājumam – Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 317. punktā konstatēja, ka, pat pieņemot, ka šim elementam ir nozīme, izvērtējot ekonomiskās priekšrocības esamību, ne Luksemburgas Lielhercogiste, ne *FFT* “nav pierādījusi, ka pēdējai minētajai Luksemburgā piešķirtos nodokļu samazinājumus “neitralizētu” nodokļu pieaugums citās dalībvalstīs”. Pēc tam šī sprieduma 318. punktā tā precizēja, ka, pat ja šāda “neitralizēšana” būtu pierādīta, tas neļautu uzskatīt, ka *FFT* un *Fiat/Chrysler* grupai nav piešķirta priekšrocība, jo pēdējās minētās esamība “tiek noteikta attiecībā pret parastiem nodokļu noteikšanas noteikumiem, tādējādi nav nozīmes citas dalībvalsts nodokļu noteikumiem”. Vispārējā tiesa uzskatīja, ka no tā izriet – “ja ir pierādīts, ka integrēts uzņēmums saskaņā ar dalībvalsts piešķirtu nodokļu pasākumu gūst tādas nodokļu nastas samazinājumu, kāda tam parasti būtu bijusi, piemērojot parastos noteikumus aplikšanai ar nodokli, cita grupas uzņēmuma nodokļu situācija citā dalībvalstī neietekmē priekšrocības esamību”. Šī paša iemesla dēļ Vispārējā tiesa noraidīja *FFT* argumentu, saskaņā ar kuru katrā ziņā tā neesot saņēmusi nekādu priekšrocību tādēļ, ka šie ienākumi esot tikuši aplikti ar nodokli vai nu Itālijā, vai Luksemburgā.

<sup>65</sup> Norādišu arī, ka pārsūdzētā sprieduma 317. punktā ietvertie izteicieni “katrā ziņā” un “pat ja tiktu uzskatīts”, kā arī šī sprieduma 318. punktā ietvertais izteiciens “pat ja tas tā būtu”, šķiet, attiecas vienīgi uz loģisko sasaisti starp šiem diviem punktiem, izslēdzot 316. punktu.

142. Vispirms es izskatišu iebildumu, kas ir vērstas pret pārsūdzētā sprieduma 317. punktu, kura mērķis būtībā ir apstrīdēt Vispārējās tiesas secinājumu, saskaņā ar kuru *FFT* piešķirtās priekšrocības grupas līmenī nodokļu neitralizēšanu *FFT* neesot pierādījusi, un pēc tam iebildumu, kas ir vērstas pret šī sprieduma 318. punktu, kurā ir apstrīdēta tās *atbilstība*, lai izvērtētu priekšrocības LESD 107. panta 1. punkta izpratnē esamību.

143. Attiecībā uz iebildumu, saskaņā ar kuru Vispārējā tiesa uzskatīja, ka *FFT* neesot pierādījusi, ka apgalvotā piešķirtā priekšrocība tiktu neitralizēta grupas līmenī, *FFT* apgalvo, pirmkārt, ka pārsūdzētā sprieduma 317. punktā Vispārējā tiesa ir apgriezusi pierādīšanas pienākumu, pieprasot *FFT* pierādīt priekšrocības neesamību, kas esot pretrunā klasiskajai judikatūrai, saskaņā ar kuru Komisijai ir jāpierāda tās esamība.

144. Tas vien, ka ir ņemta vērā pārsūdzētā sprieduma struktūra, manuprāt, liek secināt, ka tas tā nav. Ir norādīts, ka 317. punkts ir ietverts šī sprieduma D sadaļas 4. iedaļā. D sadaļa ar nosaukumu “Par otro pamatu virkni, kas attiecas uz priekšrocības neesamību” sastāv no četrām iedaļām, proti, 1. iedaļas (“Ievada apsvērumi”), 2. iedaļas (“Par Komisijas galvenokārt norādīto argumentāciju, saskaņā ar kuru ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu esot veikta atkāpe no uzņēmumu ienākumu nodokļa vispārējās sistēmas Luksemburgā”), 3. iedaļas (“Par Komisijas pakārtoti formulēto argumentāciju, saskaņā ar kuru aplūkotajā iepriekšējā lēmumā ir atkāpe no Nodokļu kodeksa 164. panta 3. punkta un Apkārtraksta [Nr. 164/2]” un 4. iedaļas (“Par pamatu, kas attiecas uz priekšrocības neesamību grupas līmenī”). 2. un 3. iedaļā, kas ir izstrādātas attiecīgi galvenokārt un pakārtoti, ir norādīts tāds pats secinājums, proti, ka Komisija pamatoti ir uzskatījusi, ka ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu *FFT* bija piešķirta priekšrocība<sup>66</sup>. Tādējādi Komisija patiešām ir izpildījusi tai uzlikto pienākumu pierādīt priekšrocības esamību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē. Šādos apstākļos *FFT* un Luksemburgas Lielhercogistei – un tas nenozīmē pierādīšanas pienākuma apgrīšanu – bija jāpierāda, ka šāda priekšrocība ir tikusi neitralizēta grupas līmenī, jo *FFT* nodokļu nastas samazinājums Luksemburgā tika pilnībā kompensēts ar cita grupas uzņēmuma nodokļu nastas palielināšanu citā dalībvalstī. Līdz ar to es nevaru piekrist pirmajam *FFT* izvirzītajam argumentam.

145. Otrkārt, *FFT* apgalvo, ka pārsūdzētā sprieduma 317. punktā Vispārējā tiesa esot vienīgi apgalvojusi, ka tā nav iesniegusi nevienu pierādījumu tam, ka *Fiat/Chrysler* grupas līmenī pastāv nodokļu neitralizēšanas efekts, tādējādi ignorējot daudzus argumentus, ar kuriem *FFT* ir norādījusi kļūdas un neprecizitātes, kuru dēļ Komisija ir izdarījusi šādu secinājumu<sup>67</sup>. No tā izrietot Vispārējās tiesas pienākuma norādīt pamatojumu neizpilde.

146. *FFT* uzskata, ka tā bija iesniegusi Itālijas nodokļu policijas audita ziņojumu un divus Itālijas nodokļu pārvaldes uzņēmumu ienākuma nodokļa novērtēšanas atzinumus, kuros apgalvots, ka *FFT* bija pārvērtējusi savu ar nodokli apliekamo peļņu un tādējādi Luksemburgā bija samaksājusi pārāk augstu uzņēmumu ienākuma nodokli, ņemot vērā pārāk lielo procentu summu, kas saņemta par aizdevumiem grupas iekšienē, kuri bija piešķirti vienam no tās meitasuzņēmumiem (*Fiat Chrysler Finance SpA*, turpmāk tekstā – “*FCF*”). Tātad no tā acīmredzami izrietot, ka starp *FFT* un *FCF* peļņu pastāv neapstrīdama saikne tādā ziņā, ka lielāki *FFT* ienākumi (jo tiek iekasēti lielāki procenti) izraisītu *FCF* ienākumu samazināšanos (jo tiek maksāti lielāki procenti) un otrādi. Turklāt savstarpējas vienošanās procedūra saskaņā ar Arbitrāžas konvenciju, kuras mērķis ir

<sup>66</sup> Skat. pārsūdzētā sprieduma 286. un 299. punktu.

<sup>67</sup> Man šķiet acīmredzami, ka runa ir par pārrakstīšanās kļūdu un ka *FFT* vēlējas atsaukties uz Komisijas secinājumu, saskaņā ar kuru ietekme uz *Fiat/Chrysler* grupu *nebija* neitrāla. Katrā ziņā ir norādīts, ka Komisija patiesībā nav ieņēmusi nekādu nostāju jautājumā par nodokļu neitralizēšanu grupas līmenī. Skat. it īpaši apstrīdētā lēmuma 314. apsvērumu.

novērst nodokļu dubultu uzlikšanu starp Itāliju un Luksemburgu, liecinot, ka lielāka Luksemburgā ar nodokli apliekamo ienākumu summa noteikti ietver mazāku Itālijā ar nodokli apliekamo ienākumu summu.

147. Ar šo argumentu, manuprāt, *FFT* pārmet Vispārējai tiesai, ka tā *nav* ņēmusi vērā pierādījumus, kas iesniegti pirmajā instancē, lai pamatotu *FFT* šķietami piešķirtās priekšrocības neitralizēšanu nodokļu jomā *Fiat/Chrysler* grupas līmenī. Ja mana *FFT* argumenta izpratne ir pareiza, ir jāizvērtē pārsūdzētā sprieduma 317. punktā ietvertais atbilstošais teikums, kas ir formulēts šādi: “[..] jākonstatē, ka ne Luksemburgas Lielhercogiste, ne *FFT* nav *pierādījusi*, ka pēdējai minētajai Luksemburgā piešķirtos nodokļu samazinājumus “neitralizētu” nodokļu pieaugums citās dalībvalstīs”<sup>68</sup>. Taču darbības vārds “pierādīt”, ko Vispārējā tiesa, šķiet, ir rūpīgi izvēlējusies, manuprāt, skaidri nozīmē, ka *FFT* iesniegtie pierādījumi ir tikuši pārbaudīti pat tad, ja tie tika uzskatīti par nepietiekamiem, lai apstiprinātu *FFT* argumentu. Šādos apstākļos, manuprāt, nevar piekrist izvērtējamajam argumentam, ņemot vērā – kā tas izriet no Tiesas pastāvīgās judikatūras<sup>69</sup>–, ka, lai arī Vispārējai tiesai nav pienākuma tieši pamatot savus vērtējumus attiecībā uz katra tai iesniegtā pierādījuma vērtību, it īpaši tad, ja tā uzskata, ka šie pierādījumi nav svarīgi vai tiem nav nozīmes strīda atrisināšanai, tas neierobežo pienākumu ievērot vispārējos principus un procesuālās tiesību normas par pierādīšanas pienākumu un pierādījumu iegūšanu un pienākumu nesagrozīt pierādījumus<sup>70</sup>.

148. Ņemot vērā iepriekš minēto, es aicinu Tiesu pirmā pamata otrās daļas pirmo iebildumu noraidīt.

149. Attiecībā uz iebildumu par nodokļu neitralizēšanas vērā ņemšanas nozīmīgumu grupas līmenī vispirms ir jāatgādina, ka Vispārējā tiesa ir nospriedusi, ka priekšrocības esamība ir jānosaka, ņemot vērā parastos nodokļu noteikumus, kas izslēdz iespēju ņemt vērā citas dalībvalsts nodokļu tiesību normas, lai novērtētu nodokļu pasākuma ietekmi uz grupas situāciju kopumā.

150. Jānorāda, ka Vispārējā tiesa šajā ziņā ir balstījusies uz spriedumu lietā Spānija/Komisija<sup>71</sup>. Lietā, kurā tika taisīts minētais spriedums, strīdīgie pasākumi ietvēra nodokļu priekšrocības noteiktu zemju nodošanā un aizdevumu un garantiju subsidēšanu Spānijas lauksaimnieku labā, lai mazinātu sekas, ko radīja ievērojams dīzeļdegvielas cenu pieaugums pasaules mērogā. Spānijas Karaliste it īpaši aizstāvējās, apgalvojot, ka šos pasākumus nevar kvalificēt par valsts atbalstu, jo šādi piešķirtā priekšrocība bija zemāka par to, ko baudīja citu dalībvalstu lauksaimnieki saistībā ar pasākumiem, kurus šis valstis ir noteikušas, lai samazinātu nodokļa uzlikšanu degvielai to teritorijā. Tiesa noraidīja šo pamatu, apgalvojot, ka “valsts atbalsta saņēmējiem piešķirtās priekšrocības jēdzienu [...] nosaka salīdzinājumā ar citiem *šīs pašas dalībvalsts* uzņēmumiem, nevis ar citu dalībvalstu uzņēmumiem”<sup>72</sup>.

151. *FFT* uzskata, ka šis spriedums neapstiprina Vispārējās tiesas secinājumu. Lai gan no tā skaidri izriet, ka priekšrocības esamības pārbaude nevar nozīmēt salīdzinājumu starp *FFT* nodokļu situāciju un citu nodokļu maksātāju, kas reģistrēti citās dalībvalstīs, situāciju, no tā turpretim nevar secināt, ka šajā pārbaudē varētu abstrahēties no grupas ietekmes. Šajā ziņā *FFT* būtībā

<sup>68</sup> Mans izcēlums.

<sup>69</sup> Skat. it īpaši spriedumu, 2017. gada 26. janvāris, Komisija/*Keramag Keramische Werke* u.c. (C-613/13 P, EU:C:2017:49, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).

<sup>70</sup> Šajā ziņā ir jānorāda, ka *FFT* šajā gadījumā nav paudusi apgalvojumu par jebkādu pierādījumu sagrozišanu.

<sup>71</sup> 2004. gada 11. novembra spriedums (C-73/03, nav publicēts, EU:C:2004:711).

<sup>72</sup> Spriedums, 2004. gada 11. novembris, Spānija/Komisija (C-73/03, nav publicēts, EU:C:2004:711, 28. punkts). Mans izcēlums.

apgalvo, ka grupas ietekmes ņemšana vērā ir vēl jo ievērojamāka, jo, kā Komisija ir norādījusi apstrīdētā lēmuma 343. apsvērumā, “transfertcenu noteikšanas mehānismam pēc savas būtības ir ietekme uz vairāk nekā vienu grupas uzņēmumu”.

152. Tātad rodas jautājums, vai – pretēji tam, ko Vispārējā tiesa ir nospriedusi pārsūdzētajā spriedumā, – Komisijai, pārbaudot, vai ar šo lēmumu ir piešķirta priekšrocība LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, bija jāņem vērā attiecīgā iepriekšējā lēmuma seku *grupas un pārrobežu dimensija*. Ja Komisija to būtu izdarījusi, tā, *FFT* ieskatā, būtu varējusi konstatēt peļņas samazinājumu grupas līmenī vai to neitralizēšanu, kā rezultātā *faktiskās* priekšrocības apmērs būtu bijis vai nu mazāks par uzreiz uztveramās priekšrocības apmēru, vai arī samazināts līdz nullei.

153. Atbilde uz šo jautājumu, manuprāt, noteikti prasa atgādināt valsts atbalsta noteikumu piemērošanas jomas robežas.

154. Ir vispārzināms, ka LESD 107. panta 1. punktā dalībvalstij ir aizliegts piešķirt jebkādas nepamatotas priekšrocības. Šī aizlieguma jēga ir pielīdzināma Savienības tiesību normu par brīvu pārvietošanos būtībai. Tāpat kā pēdējās minētās, tā ir izskaidrojama ar pakāpenisku tādu reglamentējošo pasākumu atcelšanu, kuri var kavēt tirgus dalībnieku brīvu pārvietošanos<sup>73</sup>.

155. Precīzāk, noteikumu valsts atbalsta jomā mērķis, kā zināms, ir izvairīties no “subsīdiu kara” (*subsidies war*) starp Savienības dalībvalstīm, kas radītu šķēršļus uzņēmumu, kā arī preču, pakalpojumu, darba ņēmēju un kapitāla brīvai aprītei<sup>74</sup>.

156. Tādējādi aizliegums piešķirt valsts atbalstu ir attiecināms uz pasākumiem, tostarp nodokļu pasākumiem, kurus ir veikusi dalībvalsts un kas var radīt šķēršļus piekļuvei tās valsts tirgum. Pats par sevi saprotams, ka noteikumi, kas reglamentē uzņēmumu darbību pēdējā minētajā tirgū un kas tiek saukti par “parastajiem nodokļu noteikumiem”, ja tiem ir nodokļu raksturs, var ietilpt tikai minētās valsts tiesību sistēmā.

157. Šādos apstākļos Vispārējā tiesa, manuprāt, pamatoti ir uzskatījusi, ka citās dalībvalstīs spēkā esošie noteikumi nav attiecināmi uz ekonomiskās priekšrocības esamības pārbaudi šajā lietā, lai gan šie noteikumi var izraisīt peļņas samazināšanu vai neitralizēšanu grupas līmenī un līdz ar to arī faktiskās priekšrocības, ko guvusi visa attiecīgā grupa, samazināšanu vai neitralizēšanu.

158. Šādu interpretāciju, manuprāt, apstiprina divi konstatējumi.

159. Pirmkārt, man šķiet acīmredzami, ka dalībvalsts autonomiju tiešo nodokļu jomā, kas ir atzīta pastāvīgajā judikatūrā<sup>75</sup>, nevar pilnībā nodrošināt, ja parastos nodokļu noteikumus, kas ir ņemti vērā, lai veiktu pārbaudi saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu, nav pieņēmis *vienīgi* attiecīgās dalībvalsts likumdevējs.

160. Otrkārt, ir viegli saprotams, ka, ja tām būtu jāņem vērā citu dalībvalstu nodokļu tiesību normu iedarbība, dalībvalsts nodokļu iestādes nevarētu novērtēt, vai ar iepriekšējiem lēmumiem, kuru pieņemšana ir paredzēta, tiek piešķirta ekonomiska priekšrocība un vai līdz ar to tie ir valsts

<sup>73</sup> Skat. Biondi, A., “The Rationale of State Aid Control: A Return to Orthodoxy”, 12. sējums, *CYELS*, 2010, 35.–52. lpp.

<sup>74</sup> Skat. Buendía Sierra, J. L., un Smulders, B., “The Limited Role of the “Refined Economic Approach” in Achieving the Objectives of State Aid Control: Time for Some Realism”, *EC State Aid Law: Liber Amicorum Francisco Santaolalla Gadea, Kluwer*, Alfenā pie Reinas, 2008.

<sup>75</sup> Skat., piemēram, spriedumu, 2012. gada 12. jūlijs, Komisija/Spānija (C-269/09, EU:C:2012:439).

atbalsts LESD 107. panta 1. punkta izpratnē. Šādos apstākļos man nešķiet iedomājams, ka šīs iestādes reaģētu, paziņojot Komisijai visu šo iepriekšējo lēmumu tekstu, kas šai iestādei radītu vismaz pārmērīgu darba apjomu.

161. Pārējie *FFT* izvirzītie argumenti, lai pamatotu grupas ietekmes ņemšanu vērā, manuprāt, nevar likt apšaubīt iepriekš piedāvāto interpretāciju.

162. *FFT* uzskata, ka šāda ņemšana vērā atbilstu principam, ko Vispārējā tiesa ir noteikusi sprieduma *Fútbol Club Barcelona/Komisija*<sup>76</sup> 47. punktā, saskaņā ar kuru ekonomiskas priekšrocības esamība ir jāvērtē, pamatojoties uz pasākuma ietekmi, kas aplūkota kopumā. Es pilnībā apzinos šīs judikatūras pastāvēšanu. Turklāt tieši apelācijas tiesvedībā taisītajā spriedumā Tiesa nesen atgādināja, ka, lai noteiktu, vai valsts pasākums ir valsts atbalsts, “ir jāizvērtē visi tiesību vai faktiskie elementi, kas raksturo šo pasākumu, tostarp no tā izrietošā peļņa un izdevumi [...] un līdz ar to ir jāveic minētā pasākuma izvērtējums kopumā, ņemot vērā visas tam piemītošās iezīmes”<sup>77</sup>.

163. Tomēr ir jānorāda, ka ne šajā lietā, ne lietās, kurās tika pasludināti minētie Tiesas spriedumi<sup>78</sup>, “tiesību elementi”, kas bija pievienoti attiecīgajam valsts pasākumam, ietvēra citas dalībvalsts nodokļu tiesību normas. No tā izriet, ka Komisijas veicamā novērtējuma globālais raksturs šajā gadījumā neliek izvērtēt, vai uzņēmumu ienākuma nodokļa, ko *FFT* maksā Luksemburgā aplūkotā iepriekšējā lēmuma pieņemšanas dēļ, apmēra samazinājums pilnībā vai daļēji tiek kompensēts ar nodokļa, ko citi *Fiat/Chrysler* grupas uzņēmumi ir samaksājuši par uzņēmumu ienākuma nodokli citās dalībvalstīs, apmēra palielināšanu.

164. *FFT* ieskatā grupas ietekmes ņemšana vērā varētu arī tikt saskaņota ar septiņiem spriedumiem, kuros Tiesa ir konstatējusi, ka iespējai kompensēt priekšrocību nav nozīmes tikai tad, ja šādas kompensācijas rodas no izmaksām, kas ir “atsevišķas” un “bez saiknes” ar nodokļu pasākumu, kas ir pielīdzināms valsts atbalstam<sup>79</sup>. Es savukārt uzskatu, ka minētajai judikatūrai šajā lietā nav nozīmes. Proti, izmaksas, ar kurām šajos spriedumos pārbaudīto nodokļu pasākumu saņēmēji vēlējas kompensēt šo pasākumu rezultātā iegūto ekonomisko priekšrocību, nekādi neizriet no to nodokļu tiesību normu piemērošanas, kas pieder citas dalībvalsts tiesību sistēmai.

165. *FFT* uzsver, ka tās argumentu apstiprina fakts, ka tas, ka netika ņemtas vērā iepriekšējā lēmuma sekas *Fiat/Chrysler* grupas līmenī, neesot saderīgs ar Vispārējās tiesas apgalvojumu, saskaņā ar kuru jebkura priekšrocība *FFT* labā būtu sniegusi labumu šai grupai kopumā<sup>80</sup>. Vienīgā interpretācija, kas piedāvāta apelācijas sūdzībā, varētu patiešām tikt uzskatīta par saderīgu ar šo pēdējo apgalvojumu.

166. Šis papildu arguments man arī neliek mainīt atbildi, kuru es iesaku Tiesai sniegt uz pirmā pamata otro daļu.

<sup>76</sup> 2019. gada 26. februāra spriedums (T-865/16, EU:T:2019:113).

<sup>77</sup> Spriedums, 2021. gada 4. marts, Komisija/*Fútbol Club Barcelona* (C-362/19 P, EU:C:2021:169, 63. punkts un tajā minētā judikatūra).

<sup>78</sup> Runa ir par spriedumiem, 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732), un 2011. gada 8. decembris, *France Télécom/Komisija* (C-81/10 P, EU:C:2011:811).

<sup>79</sup> Runa ir par spriedumiem, 1961. gada 23. februāris, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Augstā* iestāde (30/59, EU:C:1961:2); 1974. gada 2. jūlijs, Itālija/Komisija (173/73, EU:C:1974:71); 1999. gada 5. oktobris, Francija/Komisija (C-251/97, EU:C:1999:480); 2004. gada 11. novembris, Spānija/Komisija (C-73/03, nav publicēts, EU:C:2004:711); 2011. gada 8. decembris, *France Télécom/Komisija* (C-81/10 P, EU:C:2011:811); 2009. gada 30. novembris, Francija un *France Télécom/Komisija* (T-427/04 un T-17/05, EU:T:2009:474), kā arī 2013. gada 16. septembris, *British Telecommunications* un *BT Pension Scheme Trustees/Komisija* (T-226/09 un T-230/09, nav publicēts, EU:T:2013:466).

<sup>80</sup> Pārsūdzētā sprieduma 316. punkts.

167. Proti, *FFT* neapšaubā pārsūdzētā sprieduma 313. un 316. punktā ietverto Vispārējās tiesas konstatējumu, saskaņā ar kuru *FFT* piemērotā labvēlīgā nodokļu režīma labuma guvēja ir *Fiat/Chrysler* grupa kopumā, ciktāl *FFT* un *Fiat/Chrysler* grupa veido ekonomisku vienību. Gluži pretēji, tā pieņem šādu labuma guvējas noteikšanu tā, it kā tā būtu aksioma.

168. Tādējādi manā skatījumā pirmā pamata otrā daļa ir jānoraida.

169. Ņemot vērā šos apsvērumus, es ierosinu Tiesai noraidīt pirmo pamatu kopumā.

## C. Par trešo pamatu

### 1. *Lietas dalībnieku argumenti*

170. Trešā pamata pirmajā daļā *FFT* apgalvo, ka Vispārējā tiesa esot tikai un vienīgi apstiprinājusi Komisijas izmantoto nesaistītu pušu darījuma principu, kurš ir novatorisks un slikti definēts. Šādas pieejas tiešās sekas esot tādas, ka Komisijai tiktu atļauts veidot šī principa piemērojamību pēc saviem ieskatiem, kas radītu būtisku tiesisko nenoteiktību gan dalībvalstīm, gan uzņēmumiem. Šo nenoteiktību pastiprinot tas, ka Komisija piemēroja nesaistītu pušu darījuma principu attiecībā uz individuāliem nodokļu nolīgumiem ar gandrīz atpakaļejošu spēku. Līdz ar to Vispārējās tiesas neatbilstoša šī principa piemērojamības analīze būtiski apdraudētu uzņēmumu spēju paredzēt un plānot savas nodokļu saistības.

171. Komisija iebilst, ka šī daļa ir jānoraida kā neefektīva. Pēc būtības tā arī uzskata, ka šī daļa, kurā būtībā ir pārņemts apelācijas sūdzības otrais pamats, nevar tikt pieņemta. Šajā ziņā Komisija it īpaši apgalvo, ka nesaistītu pušu darījuma principa piemērojamība un saturs esot ārkārtīgi skaidrs, jo Vispārējā tiesa esot norādījusi, ka saskaņā ar Luksemburgas nodokļu tiesībām darījumi starp saistītiem saimnieciskās darbības subjektiem nodokļu mērķiem ir jāvērtē tā, it kā tie būtu noslēgti nesaistītu pušu darījuma principa ietvaros.

172. Trešā pamata otrajā daļā *FFT* uzskata, ka Vispārējā tiesa ir pārkāpusi tiesiskās drošības principu, pārsūdzētā sprieduma 339.–359. punktā apstiprinot selektivitātes prezumpciju, ko Komisija ir attiecinājusi uz apstrīdēto pasākumu. Šajā gadījumā nekas neļaujot apgalvot, ka šis pasākums ir individuāls atbalsts un ka būtu piemērojama Tiesas judikatūrā iedibinātā selektivitātes prezumpcija. Šīs prezumpcijas, kas attiecas uz iepriekšējiem nodokļu lēmumiem, apstiprināšana, *FFT* ieskatā, rada ievērojamu tiesisko nenoteiktību uzņēmumiem un dalībvalstīm.

173. Komisija iebilst, ka arī šī daļa ir jānoraida kā neefektīva. Tā arī neesot pamatota, jo *FFT* neesot izvirzījusi nevienu argumentu tā iebilduma pamatojumam, saskaņā ar kuru Vispārējā tiesa ir pārkāpusi tiesiskās drošības principu, atsaucoties uz selektivitātes prezumpciju attiecībā uz individuāliem nodokļu pasākumiem. Komisija, ņemot vērā Tiesas judikatūru, apgalvo, ka iepriekšēju individuālu lēmumu transfertcenu jomā nevar uzskatīt par pieņemtu atbalsta shēmas ietvaros, kā to pārsūdzētajā spriedumā esot apstiprinājusi Vispārējā tiesa.



## 2. Par pirmo daļu

### a) Par efektivitāti

174. Komisija uzskata, ka trešā pamata pirmā daļa ir neefektīva, jo, pat pieņemot, ka šī daļa tiktu apmierināta, tā nevarētu izraisīt pārsūdzētā sprieduma atcelšanu. Šis pamats esot balstīts uz apgalvojumu, ka Vispārējā tiesa esot pieļāvusi tiesību kļūdu, apstiprinot to, ka Komisija ir *ad hoc* izmantojusi nesaistītu pušu darījuma principu, kura juridiskais pamats ir kļūdainis, pamatojot savu galveno konstatējumu par selektīvas priekšrocības esamību. Tomēr, pat ja šis apgalvojums būtu pareizs, un to Komisija apstrīd, apstrīdētajā lēmumā ir ietverta pakārtota argumentācija attiecībā uz citu juridisko pamatu, proti, Nodokļu kodeksa 164. panta 3. punktu un Apkārtrakstu Nr. 164/2, kuru Vispārējā tiesa ir apstiprinājusi un kuru *FFT* neapstrīd.

175. Pretēji Komisijai es uzskatu, ka to pašu iemeslu dēļ kā šo secinājumu 52.–54. punktā minētie šīs apelācijas sūdzības trešā pamata pirmā daļa nevar tikt atzīta par neefektīvu.

### b) Par pamatotību

176. Vispirms ir jāprecizē, ka ar šo daļu *FFT* būtībā apgalvo, ka Vispārējā tiesa ir pieļāvusi tiesību kļūdu, atturoties kritizēt to, ka Komisija nav pietiekami raksturojusi nesaistītu pušu darījuma principa *piemērojamību* tiesiskās drošības principa pārkāpuma dēļ. Tādējādi pretēji tam, ko apgalvo Komisija, šīs daļas priekšmets ir jānošķir no otrā pamata priekšmeta, jo pretēji tam tās mērķis nav apstrīdēt nesaistītu pušu darījuma principa *juridiskā pamata* definīciju, kas izriet no pārsūdzētā sprieduma.

177. Ņemot to vērā, ir jāformulē daži ievada apsvērumi par tiesiskās drošības principu.

178. Tiesiskās drošības princips, kas ir Savienības tiesību vispārējs princips un kas tādējādi ir piemērojams Savienības iestāžu un struktūru aktiem, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru prasa, lai tiesību normas būtu skaidras un precīzas un lai tās būtu paredzamas<sup>81</sup>. Konkrētāk, šis princips nozīmē, ka ir jāizvērtē, vai Savienības tiesību akts ļauj ieinteresētajām personām precīzi un nepārprotami zināt savu tiesību un pienākumu apjomu un attiecīgi rīkoties<sup>82</sup>. Šī obligātā prasība ir īpaši svarīga, ja runa ir par aktu, kas var radīt finansiālas sekas<sup>83</sup>.

179. No Tiesas judikatūras izriet, ka tiesiskās drošības princips ir cieši saistīts ar Savienības un valstu iestāžu normatīvo izstrādi, kad tās īsteno Savienības tiesības, un ka tas atļauj veikt pārbaudi tiesā attiecībā uz trūkumiem, kas var izraisīt neskaidru apstrīdētā normatīvā akta piemērošanu<sup>84</sup>.

180. Tiesiskās drošības principa piemērošanas joma attiecībā uz administratīvo lēmumu, kā tas izriet no judikatūras par valsts atbalstu, ir šaurāka. Šajā jomā Tiesa ir konstatējusi tiesiskās drošības principa pārkāpumu tikai tad, kad runa bija par Komisijas rīcību pirms *procedūras*, kuras rezultātā tika pieņemts lēmums par valsts atbalsta atgūšanu, vai tās laikā<sup>85</sup>.

<sup>81</sup> Spriedums, 2019. gada 11. septembris, *Călin* (C-676/17, EU:C:2019:700, 50. punkts un tajā minētā judikatūra).

<sup>82</sup> Spriedums, 2011. gada 29. marts, *ThyssenKrupp Nirosta*/Komisija (C-352/09 P, EU:C:2011:191, 81. punkts).

<sup>83</sup> Spriedums, 2020. gada 23. septembris, Spānija u.c./Komisija (T-515/13 RENV un T-719/13 RENV, EU:T:2020:434, 194. punkts).

<sup>84</sup> Skat. Puissochet, J., un Legal, H., "Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes", *Les Cahiers du Conseil constitutionnel*, Nr. 11, 2001.

<sup>85</sup> Skat. it īpaši spriedumu, 2011. gada 8. decembris, *France Télécom*/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 99.–108. punkts).

181. Šajā gadījumā tiesiskās drošības princips ir izvirzīts attiecībā uz nesaistītu pušu darījuma principa izmantošanu priekšrocības nosacījuma izvērtēšanas nolūkos, *jo pēdējā minētā principa piemērojamība nav raksturota*. Šis apstrīdēšanas priekšmets, citiem vārdiem sakot, ir Komisijas vērtējuma pamatotība attiecībā uz *valsts pasākuma kvalificēšanu par valsts atbalstu*. Tomēr šāda vērtējuma pamatotība nevar tikt apšaubīta no atbilstības tiesiskās drošības principam viedokļa. Pretēja nostāja nozīmētu, ka Komisijai, piemērojot tiesību normas, tiktu aizliegts apsvērt jaunas pieejas un tādējādi tai nāktos iesaldēt savu nostāju. It īpaši šāda interpretācija nozīmētu, ka Komisijai būtu liegts izmantot jebkādus iepriekš nepieredzētus atsauces kritērijus, kas varētu tai palīdzēt izvērtēt priekšrocības esamību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

182. Ņemot vērā iepriekš minēto judikatūru un to, ka *FFT* kritika galu galā attiecas uz priekšrocības esamības konstatējumu, lai aplūkoto iepriekšējo nodokļu lēmumu kvalificētu par valsts atbalstu, ir jāsecina, ka šajā lietā nevar pamatoti atsaukties uz tiesiskās drošības principu. Tādējādi Vispārējai tiesai nevar pārmest nekādu tiesību kļūdu, jo tā nav kritizējusi nesaistītu pušu darījuma principa piemērojamības raksturojumu, kāds tas izriet no apstrīdētā lēmuma. Tādējādi trešā pamata pirmā daļa, manuprāt, būtu jānoraida.

183. Katrā ziņā Vispārējā tiesa, atbildot uz attiecīgi *FFT* un Luksemburgas Lielhercogistes izvirzītajiem argumentiem, kuri ir ietverti pārsūdzētā sprieduma 155. un 176. punktā, ir pamatoti uzskatījusi, ka Komisija ir pietiekami raksturojusi apstrīdētajā lēmumā piemērotā nesaistītu pušu darījuma principa piemērojamību un saturu un ka tādējādi šis raksturojums nepamato nekādu kritiku par Komisijai atstātās novērtējuma brīvības pārmērīgi plašo raksturu, piemērojot šo principu. Es it īpaši piekritu Vispārējās tiesas apgalvojumiem, saskaņā ar kuriem nesaistītu pušu darījuma princips ir “līdzekli[s], kas ļauj pārbaudīt, ka darījumi grupas iekšienē tiek atlīdzināti tā, it kā tie būtu noslēgti starp neatkarīgiem uzņēmumiem”, un saskaņā ar kuriem šī principa pārbaude “ietver vērtējumu, vai aplūkotajā iepriekšējā lēmumā apstiprinātā transfertcenu noteikšanas metode ļauj panākt tirgū balstīta rezultāta ticamu aplēsto vērtību”.

184. Attiecībā uz *FFT* argumentu, saskaņā ar kuru Komisijas pārmērīgi plašā novērtējuma brīvība izrietot no tā – kā Vispārējā tiesa ir atzinusi pārsūdzētā sprieduma 413. punktā –, ka ESAO pamatnostādnes nav “Komisijai saistošas” un tās “neietekmē” tās analīzi, ir grūti saprast, kā šis arguments varētu apstiprināt tiesiskās drošības principa pārkāpumu, kas Komisijai tiek pārmests tādā individuālā lēmumā kā apstrīdētais lēmums. Lai veiktu analīzi par ekonomiskās priekšrocības pastāvēšanu, šī iestāde patiešām ir plaši atsaukusies uz minētajās pamatnostādnēs paredzētajiem nesaistītu pušu darījuma principa piemērošanas noteikumiem, kā to pārsūdzētā sprieduma 176. punktā ir apstiprinājusi Vispārējā tiesa.

185. Līdz ar to ir kļūdaini apgalvot, ka Vispārējai tiesai būtu bijis jāatceļ apstrīdētais lēmums, jo Komisija nav precizējusi ne nesaistītu pušu darījuma principa piemērojamību, ne saturu.

186. Manuprāt, šo secinājumu nevar atspēkot ar *FFT* argumentu, ar kuru tiek apgalvots, ka Vispārējai tiesai esot bijis jānorāda uz nesaistītu pušu darījuma principa “gandrīz atpakaļejošo” raksturu, ko Komisija piemēroja individuāliem nodokļu nolīgumiem. *FFT* uzskata, ka šāds raksturs ir izskaidrojams ar to, ka Komisija saskaņā ar LESD 107. pantu var no jauna uzsākt un pārbaudīt šos individuālos nodokļu nolīgumus, lai pārbaudītu, vai tie nav nelikumīgs valsts atbalsts, tādējādi liedzot gan valsts nodokļu iestādēm, gan saņēmējiem uzņēmumiem saprātīgi paredzēt, vai Komisijai izdosies vai neizdosies veiksmīgi apstrīdēt nodokļu nolīgumu.

187. Šajā ziņā ir jānorāda, ka šāda kvalifikācija pirmšķietami var norādīt uz juridisku situāciju, kas nav saderīga ar tiesiskās drošības principu. Šis princips parasti nepieļauj Savienības materiālo tiesību normu piemērošanu ar atpakaļejošu spēku, to atļaujot tikai tad, ja no to teksta, mērķa vai struktūras skaidri izriet, ka tām ir jāpiešķir atpakaļejošs spēks<sup>86</sup>. Tomēr ir acīmredzams, ka nesaistītu pušu darījuma principa piemērošanu, ko veic Komisija, *FFT* ir kvalificējusi kā “gandrīz atpakaļejošu” tikai tādēļ, ka tā ietver nodokļu nolīgumu, kurus valsts nodokļu administrācija *jau ir noslēgusi* ar attiecīgajiem uzņēmumiem, pārbaudi. Šai piemērošanai ne tikai nav nekādas saistības ar atpakaļejošu spēku, bet tā ir tipiska Komisijai uzticētā valsts atbalsta kontroles uzdevuma īstenošana. Ja valsts ekonomiskā atbalsta pasākums ir ticis piešķirts uzņēmumam, iepriekš par to nepaziņojot Komisijai, Komisija ir tiesīga izskatīt šādu pasākumu saskaņā ar LESD 107. un 108. pantu.

188. Neesmu ignorējis to, ka attiecīgie nodokļu nolīgumi tiek slēgti tieši tādēļ, lai radītu tiesisko drošību attiecībā uz nodokļa summu, kas jāmaksā uzņēmumam, kurš ir to puse. Tomēr man nešķiet, ka šis konstatējums pieļautu atkāpi no judikatūras noteikuma, saskaņā ar kuru uzņēmumi, kas gūst labumu no valsts ekonomiskā atbalsta pasākumiem, nevar atsaukties uz tiesisko palāvību – “objektīvā tiesiskās drošības principa subjektīvo pusi”<sup>87</sup>– attiecībā uz to tiesiskumu, ja tie nav tikuši piešķirti, ievērojot valsts atbalsta paziņošanas procedūru<sup>88</sup>.

189. Šādos apstākļos trešā pamata pirmā daļa, manuprāt, nav pieņemama.

### 3. Par otro daļu

#### a) Par efektivitāti

190. Saistībā ar trešā pamata otro daļu Komisija apgalvo, ka arī tā ir jānoraida kā neefektīva. Komisija uzskata, ka apstrīdētajā lēmumā aplūkotā iepriekšējā lēmuma selektivitāte ir pierādīta arī ar analīzi trīs posmos, kas piemērojama atbalsta shēmām, un Vispārējā tiesa to esot apstiprinājusi pārsūdzētā sprieduma 360.–366. punktā. Ņemot vērā, ka *FFT* šos punktus savā apelācijas sūdzībā neesot apstrīdējusi, secinājums par aplūkotā iepriekšējā lēmuma selektivitāti paliek spēkā pat tad, ja šī daļa tiktu apmierināta.

191. Jākonstatē, ka apstrīdētajā lēmumā selektivitāte ir vērtēta, izmantojot ne tikai prezumpciju, bet arī šajos secinājumos iepriekš aprakstīto triju posmu analīzi. Pakārtoti šo analīzi Vispārējā tiesa apstiprināja pārsūdzētā sprieduma 360.–366. punktā.

192. Šajā ziņā, manuprāt, ir jāatgādina – kā to ir izdarījusi Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 361. punktā –, ka pirmie divi minētās analīzes posmi, proti, tie, kas ir saistīti attiecīgi ar atsaucēs sistēmas noteikšanu un atkāpes no tās esamības pārbaudi, ir tikuši izvērtēti *vienlaikus* ar ekonomisko priekšrocību un ka jautājums par to, vai iepriekšējais lēmums ir atkāpe no atsaucēs sistēmas – neatkarīgi no tā, vai priekšrocība būtu visplašākā vai vismazākā, – ir *radies vienlaikus* ar konstatējumu par priekšrocību, kas piešķirta atbalsta saņēmējam uzņēmumam.

<sup>86</sup> Šajā ziņā skat. it īpaši spriedumu, 2015. gada 6. oktobris, Komisija/*Andersen* (C-303/13 P, EU:C:2015:647).

<sup>87</sup> Simon, D., “La confiance légitime en droit communautaire: vers un principe général de limitation de la volonté de l’auteur de l’acte?”, *Le rôle de la volonté dans les actes juridiques. Études à la mémoire du professeur Alfred Rieg*, Bruylant, Brisele, 2000, 733. lpp.

<sup>88</sup> Skat. spriedumu, 2008. gada 22. aprīlis, Komisija/*Salzgitter* (C-408/04 P, EU:C:2008:236, 104. punkts un tajā minētā judikatūra).

193. Ņemot to vērā, es tikai norādīšu, ka šī pakārtotā analīze nevarētu tikt saglabāta spēkā, ja Tiesa savā pasludināmajā spriedumā nolemtu kritizēt Vispārējās tiesas secinājumus par nesaistītu pušu darījuma principa pamatojumu, kā es to aicinu darīt secinājumos lietā C-898/19 P Īrija/Komisija u.c., un tas savukārt izraisītu to, ka tiktu atcelts viss tās selektīvās priekšrocības izvērtējums gan galvenajā, gan pakārtotajā argumentācijā.

194. Tādēļ es ierosinu Tiesai atzīt, ka trešā pamata otrā daļa nav neefektīva.

### **b) Par pamatotību**

195. Vispirms ir jāatgādina, ka selektivitātes prezumpcija pirmo reizi tika minēta spriedumā Komisija/MOL, kurā Tiesa norādīja, ka “selektivitātes prasība atšķiras atkarībā no tā, vai attiecīgais pasākums ir paredzēts kā vispārīga atbalsta shēma vai kā individuāls atbalsts”, lai pēc tam piebilstu, ka “pēdējā minētajā gadījumā ekonomiskās priekšrocības noteikšana principā ļauj prezumēt, ka tai ir selektīvs raksturs”<sup>89</sup>. Tā ir atspēkojama prezumpcija, kuras piemērošana ir pakļauta diviem nosacījumiem, proti, priekšrocības esamībai LESD 107. panta 1. punkta izpratnē un attiecīgā pasākuma individuālajam raksturam.

196. Šī daļa, manuprāt, ietver divus atsevišķus iebildumus. Attiecībā uz pirmo iebildumu *FFT* norāda uz tiesiskās drošības pārkāpumu, pamatojoties uz to, ka, tā kā Vispārējā tiesa ir apstiprinājusi selektivitātes prezumpciju, aplūkotā iepriekšējā lēmuma kvalificēšana par valsts atbalstu esot atkarīga vienīgi no ekonomiskās priekšrocības esamības pārbaudes, kas tiek īstenota, piemērojot tādu principu kā nesaistītu pušu darījuma princips, kura juridiskais pamats paliktu nenoteikts un tvērums – nepilnīgi definēts. Šajā ziņā pietiek norādīt, ka šī iebilduma premisas, proti, neskaidrība par nesaistītu pušu darījuma principa juridisko pamatu un tā piemērojamības nenoteikšana, šajos secinājumos jau ir atspēkotas, analizējot otrā pamata pirmo daļu un trešā pamata pirmo daļu. Tādējādi attiecīgais iebildums, manuprāt, būtu jānoraida.

197. Attiecībā uz otro iebildumu, kas attiecas uz selektivitātes prezumpcijas piemērošanas tiesiskumu šajā lietā, ir jāatgādina, ka Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 342. un 343. punktā veiktās analīzes noslēgumā ir secinājusi, ka aplūkotais iepriekšējais lēmums ir individuāls, ņemot vērā “individuāla atbalsta” un “atbalsta shēmas” definīcijas, kas ietvertas attiecīgi Regulas (ES) 2015/1589 1. panta e) punktā un 1. panta d) punktā<sup>90</sup>.

198. Pirmajā no šīm tiesību normām individuālais atbalsts būtībā ir raksturots kā atbalsts, kas nav piešķirts saskaņā ar atbalsta shēmu, savukārt otrajā minētajā tiesību normā valsts pasākuma kvalificēšanai par “atbalsta shēmu” ir izvirzīti trīs kumulatīvi nosacījumi. Pirmkārt, atbalsts var tikt piešķirts individuāli uzņēmumiem, pamatojoties uz aktiem. Otrkārt, šī atbalsta piešķiršanai nav nepieciešami nekādi turpmāki izpildes pasākumi. Treškārt, uzņēmumiem, kuriem var piešķirt individuālo atbalstu, ir jābūt definētiem “vispārīgi un teorētiski”<sup>91</sup>. Kā Vispārējā tiesa ir norādījusi pārsūdzētā sprieduma 346. un 347. punktā un kā Tiesa to nesen ir apstiprinājusi, iepriekš uzskaitīto nosacījumu izpilde tostarp nozīmē, ka atbalsta shēmas būtiskie elementi izriet

<sup>89</sup> Spriedums, 2015. gada 4. jūnijs (C-15/14 P, EU:C:2015:362, 60. punkts).

<sup>90</sup> Padomes Regula (2015. gada 13. jūlijs), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Līguma par Eiropas Savienības darbību 108. panta piemērošanai (OV 2015, L 248, 9. lpp.).

<sup>91</sup> Spriedums, 2021. gada 16. septembris, Komisija/Belģija un *Magnetrol International* (C-337/19 P, EU:C:2021:741, 60. punkts).

no normām, kas ir identificētas kā šīs shēmas juridiskais pamats, un ka valsts nodokļu administrācijai, kas veic pasākumu, nav novērtējuma brīvības, kas tai ļautu ietekmēt atbalsta apmēru, tā iezīmes vai nosacījumus, ar kādiem tā tiek piešķirta<sup>92</sup>.

199. Tāpat kā Komisija norādīšu, ka *FFT* nav iesniegusi nevienu elementu, lai pamatotu savu argumentu, saskaņā ar kuru aplūkotais iepriekšējais lēmums nav individuāls pasākums. No tā izriet, ka trešā pamata otrā daļa, manuprāt, nav pieņemama.

200. Katrā ziņā, manuprāt, nav nekāda pamata kritizēt Vispārējās tiesas secinājumu, ar kuru aplūkotais iepriekšējais lēmums ir kvalificēts kā “individuāls pasākums”. It īpaši šķiet taisnīgi uzskatīt – kā Vispārējā tiesa to ir darījusi pārsūdzētā sprieduma 352. punktā –, ka, pieņemot iepriekšēju lēmumu, Luksemburgas nodokļu administrācijai “ir novērtējuma brīvība, ņemot vērā katra gadījuma apstākļus, izvērtējot labāko metodi katra uzņēmuma, kurš iesniedz pieteikumu par iepriekšēju lēmumu, nodokļu apmēra aprēķināšanai”. Turklāt šķiet grūti apšaubīt pārsūdzētā sprieduma 351. punktā noteiktos atbalsta būtiskos elementus un elementus, kas veido ekonomisko priekšrocību, proti, “*FFT* atlīdzības noteikšanas metodes apstiprināšana, pamatojoties uz pašu kapitāla segmentāciju, un atšķirīgu peļņas līmeņu piemērošana atkarībā no šīs segmentācijas”. Ja šī premisa ir pieņemta, nav šaubu, ka šie elementi šajā gadījumā izriet tikai no aplūkotā iepriekšējā lēmuma, nevis no valsts tiesību normām, uz kuru pamata tika pieņemts iepriekšējais lēmums, proti, Nodokļu kodeksa 164. panta 3. punkta un Apkārtraksta Nr. 164/2. Tādēļ es ierosinu Tiesai trešā pamata otro daļu noraidīt.

201. Pilnības labad, manuprāt, ir jāpievieno precizējums. Kad prasītājas pirmajā instancē Vispārējā tiesā apgalvoja, ka aplūkotais iepriekšējais lēmums ir jāuzskata par atbalstu, kas piešķirts saskaņā ar atbalsta shēmu, tās neapgalvoja, ka šis režīms ir pamatots ar Nodokļu kodeksa 164. panta 3. punktu un Apkārtrakstu Nr. 164/2 kopā ar *Luksemburgas nodokļu administrācijas pastāvīgo praksi*, pieņemot iepriekšējus nolēmumus, kas tiek piešķirti citiem finansēšanas un naudas līdzekļu pārvaldības uzņēmumiem, nevis *FFT*. Ja tiktu apstiprināta šādas pastāvīgas administratīvās prakses pastāvēšana, atbilde, kuru es esmu piedāvājis šo secinājumu iepriekšējā punkta beigās, acīmredzot būtu pretēja.

202. Tās būtu sekas tam, ka tiek ņemta vērā Regulas 2015/1589 1. panta d) punktā ietvertā jēdziena “atbalsta shēma” interpretācija, kuru nesen Tiesa ir sniegusi spriedumā Komisija/Beļģija un *Magnetrol International* par Beļģijas iestāžu piešķirto atbrīvojumu no nodokļiem par virspelņu iepriekš pieņemtu nolēmumu veidā. Pārbaudot šajā pantā paredzētā pirmā nosacījuma izpildi, Tiesa ir precizējusi, ka “akti”, kuri ir individuālā atbalsta piešķiršanas shēmas pamatā, var būt arī dalībvalsts iestāžu pastāvīgā administratīvā prakse, “ja šī prakse atklāj “sistemātisku pieeju”, kuras raksturlielumi atbilst [minētajā pantā] paredzētajām prasībām” un ka šādas administratīvās prakses ņemšana vērā neaprobežojas tikai ar situācijām, kurās attiecīgā režīma pamatā nav nekādu tiesību normu<sup>93</sup>. Taču, kā izriet no šī sprieduma, minētās administratīvās prakses esamība parasti nozīmē, ka ir izpildīti arī citi nosacījumi, ņemot vērā, ka Regulas 2015/1589 1. panta d) punktā paredzētos nosacījumus Tiesa uzskata par “nesaraujami saistītiem”<sup>94</sup>.

203. Ņemot vērā iepriekš minēto, es ierosinu Tiesai apelācijas trešo pamatu noraidīt pilnībā.

<sup>92</sup> Spriedums, 2021. gada 16. septembris, Komisija/Beļģija un *Magnetrol International* (C-337/19 P, EU:C:2021:741, 105. punkts).

<sup>93</sup> Spriedums, 2021. gada 16. septembris (C-337/19 P, EU:C:2021:741, 80. un 81. punkts).

<sup>94</sup> Skat. it īpaši spriedumu, 2021. gada 16. septembris, Komisija/Beļģija un *Magnetrol International* (C-337/19 P, EU:C:2021:741, 106. un 121. punkts).

#### D. Secinājumi par apelācijas sūdzību

204. Ņemot vērā šos apsvērumus, es ierosinu Tiesai noraidīt apelācijas sūdzību kopumā.

#### IV. Par tiesāšanās izdevumiem

205. Saskaņā ar Tiesas Reglamenta 184. panta 2. punktu, ja apelācijas sūdzība nav pamatota, Tiesa lemj par tiesāšanās izdevumiem.

206. Atbilstoši Reglamenta 138. panta 1. punktam, kas piemērojams apelācijas tiesvedībā atbilstoši šī reglamenta 184. panta 1. punktam, lietas dalībniekam, kuram nolēmums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram nolēmums ir labvēlīgs. Tā kā Komisija ir prasījusi piespriež *FFT* atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, kas Komisijai radušies šajā apelācijas tiesvedībā, ir jāpiespriež *FFT* atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

207. Saskaņā ar Reglamenta 140. panta 1. punktu dalībvalstis un iestādes, kas iestājušās lietā, sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas. Tādējādi Īrijai, kas iestājusies lietā, savi tiesāšanās izdevumi, kas radušies šajā apelācijas tiesvedībā, ir jāsedz pašai.

#### V. Secinājumi

208. Ņemot vērā šos apsvērumus, es ierosinu Tiesai lemt šādi:

- 1) Apelācijas sūdzību noraidīt.
- 2) *Fiat Chrysler Finance Europe* sedz savus, kā arī atlīdzina Eiropas Komisijas tiesāšanās izdevumus šajā apelācijas tiesvedībā.
- 3) Īrija savus tiesāšanās izdevumus saistībā ar šo apelācijas tiesvedību sedz pati.

<sup>i</sup> — 193. punktā pēc sākotnējās elektroniskās publikācijas ir veikts labojums.