Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2022. gada 8. novembrī*

Apelācija – Valsts atbalsts – Luksemburgas Lielhercogistes īstenots atbalsts – Lēmums, ar kuru atbalsts atzīts par nesaderīgu ar iekšējo tirgu un nelikumīgu un uzdots to atgūt – Iepriekšējs nodokļu lēmums (*tax ruling*) – Priekšrocība – Selektīvs raksturs – Nesaistītu pušu darījuma princips – Atsauces sistēma – Piemērojamās valsts tiesības – Tā sauktā "parastā" aplikšana ar nodokli

Apvienotajās lietās C-885/19 P un C-898/19 P

par divām apelācijas sūdzībām atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas statūtu 56. pantam, kas iesniegtas 2019. gada 4. decembrī,

Fiat Chrysler Finance Europe, Luksemburga (Luksemburga), ko pārstāv *N. de Boynes*, *avocat*, *M. Doeding*, *solicitor*, *M. Engel*, *Rechtsanwalt*, *F. Hoseinian*, *advokat*, *G. Maisto*, *A. Massimiano*, *avvocati*, *J. Rodríguez*, *abogado*, *M. Severi*, *avvocato*, un *A. Thomson*, *solicitor*,

apelācijas sūdzības iesniedzējs (C-885/19 P),

prasītājs pirmajā instancē (C-898/19 P),

Īrija, ko pārstāv *M. Browne*, *A. Joyce* un *J. Quaney*, pārstāvji, kuriem palīdz *B. Doherty*, *BL*, *P. Gallagher*, *SC*, un *S. Kingston*, *SC*,

apelācijas sūdzības iesniedzēja (C-898/19 P),

persona, kas iestājusies lietā pirmajā instancē (C-885/19 P),

pārējās lietas dalībnieces:

Luksemburgas Lielhercogiste, ko pārstāv *A. Germeaux* un *T. Uri*, pārstāvji, kuriem palīdz *J. Bracker*, *A. Steichen* un *D. Waelbroeck*, *avocats*,

prasītāja pirmajā instancē (C-898/19 P),

Eiropas Komisija, ko pārstāv *P.-J. Loewenthal* un *B. Stromsky*, pārstāvji,

atbildētāja pirmajā instancē (C-885/19 P un C-898/19 P),

TIESA (virspalāta)

* Tiesvedības valoda – angļu.

šādā sastāvā: priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], priekšsēdētāja vietnieks L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], palātu priekšsēdētāji A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], K. Jirimēe [*K. Jürimäe*], K. Likurgs [*C. Lycourgos*], E. Regans [*E. Regan*] un P. Dž. Švīrebs [*P. G. Xuereb*], tiesneši S. Rodins [*S. Rodin*], F. Biltšens [*F. Biltgen*], N. Pisarra [*N. Piçarra*], A. Kumins [*A. Kumin*], N. Jēskinens [*N. Jääskinen*], N. Vāls [*N. Wahl*] (referents), I. Ziemele un J. Pasers [*J. Passer*],

ģenerāladvokāts: P. Pikamēe [*P. Pikamäe*],

sekretāre: S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2021. gada 10. maija tiesas sēdi,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2021. gada 16. decembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 *Fiat Chrysler Finance Europe*, agrāk saukts par *Fiat Finance and Trade Ltd* (turpmāk tekstā – "*FFT*") (C-885/19 P), un Īrija (C-898/19 P) attiecīgajās apelācijas sūdzībās lūdz atcelt Eiropas Savienības Vispārējās tiesas 2019. gada 24. septembra spriedumu Luksemburga un *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija (T-755/15 un T-759/15; turpmāk tekstā – "pārsūdzētais spriedums"; EU:T:2019:670), ar kuru Vispārējā tiesa noraidīja viņu prasību atcelt Komisijas lēmumu (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 – "strīdīgais lēmums").

I. Tiesvedības priekšvēsture

2 Šīs tiesvedības mērķiem tiesvedības priekšvēsturi, kura izklāstīta pārsūdzētā sprieduma 1.–46. punktā, var apkopot šādi.

A. Par iepriekšējo lēmumu, ko Luksemburgas nodokļu iestādes ir pieņēmušas attiecībā uz FFT

3 2012. gada 14. martā *FFT* nodokļu konsultants nosūtīja Luksemburgas nodokļu iestādēm vēstuli, lūdzot apstiprināt nolīgumu par transfertcenām.

4 2012. gada 3. septembrī Luksemburgas nodokļu iestādes pieņēma iepriekšēju lēmumu *FFT* interesēs (turpmāk tekstā – "aplūkotais iepriekšējais lēmums"). Minētais lēmums bija ietverts vēstulē, kurā tika norādīts, ka, "ciktāl tas attiecas uz 2012. gada 14. marta vēstuli saistībā ar *FFT* grupas iekšējām finansēšanas darbībām, ir [ticis] apstiprināts, ka transfertcenu analīze tika veikta saskaņā ar 2011. gada 28. janvāra Apkārtrakstu Nr. 164/2 un tajā ir ievērots nesaistītu pušu darījuma princips".

B. Par administratīvo procesu Komisijā

5 Eiropas Komisija 2013. gada 19. jūnijā nosūtīja Luksemburgas Lielhercogistei pirmo informācijas pieprasījumu, lūdzot 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 pēdējā minētā pieņēma lēmumu, uzdodot Luksemburgas Lielhercogistei sniegt tai informāciju.

6 2014. gada 11. jūnijā Komisija sāka LESD 108. panta 2. punktā paredzēto formālo izmeklēšanas procedūru par aplūkoto iepriekšējo lēmumu.

C. Par strīdīgo lēmumu

7 2015. gada 21. oktobrī Komisija pieņēma strīdīgo lēmumu.

1. Komisijas sniegtais aplūkotā iepriekšējā lēmuma apraksts

8 Strīdīgā lēmuma 2. sadaļā "Pasākuma apraksts", pirmām kārtām, Komisija aprakstīja *FFT*, aplūkotā iepriekšējā lēmuma labuma guvēju, kas ietilpst automobiļu ražotāju grupā *Fiat/Chrysler* (turpmāk tekstā – "*Fiat/Chrysler* grupa"). Tā norādīja, ka *FFT* sniedz finansēšanas un ar naudas līdzekļu pārvaldību saistītus pakalpojumus minētās grupas uzņēmumiem Eiropā, izņemot Itāliju, un ka tā darbojas Luksemburgā, kur atrodas tās juridiskā adrese. Komisija precizēja, ka *FFT* īpaši aktīvi nodarbojas ar finansēšanu, izmantojot tirgu un likvīdo līdzekļu investīcijas, uztur attiecības ar finanšu tirgus dalībniekiem, sniedz saskaņošanas pakalpojumus un finanšu konsultācijas grupas uzņēmumiem, sniedz naudas līdzekļu pārvaldības pakalpojumus grupas uzņēmumiem, sniedz īstermiņa un vidēja termiņa starpuzņēmumu finansēšanas pakalpojumus un veic saskaņošanu ar citiem finansēšanas uzņēmumiem (strīdīgā lēmuma 34.–51. apsvērums).

9 Otrām kārtām, Komisija norādīja, ka aplūkotais iepriekšējais lēmums ir turpinājums, pirmkārt, *FFT* nodokļu konsultanta 2012. gada 14. marta vēstulei, kas tika adresēta Luksemburgas nodokļu iestādei un kurā bija ietverts lūgums apstiprināt nolīgumu par transfertcenām, un, otrkārt, ziņojumam par transfertcenām, kurā bija ietverta transfertcenu analīze, ko nodokļu konsultants bija sagatavojis, lai pamatotu *FFT* lūgumu pieņemt iepriekšēju lēmumu (strīdīgā lēmuma 9., 53. un 54. apsvērums).

10 Komisija aplūkoto iepriekšējo lēmumu aprakstīja kā tādu, ar kuru ir atbalstīta *FFT* peļņas sadales metode *Fiat/Chrysler* grupā, kas ļāva *FFT* ik gadu noteikt sava uzņēmuma ienākumu nodokļa apmēru, kurš jāmaksā Luksemburgas Lielhercogistē. Tā precizēja, ka šis lēmums bija saistošs piecus gadus, sākot no 2012. gada taksācijas gada līdz 2016. taksācijas gadam (strīdīgā lēmuma 52. un 54. apsvērums).

2. Luksemburgas noteikumu un ESAO pamatnostādņu transfertcenu jomā apraksts

11 Komisija norādīja, ka aplūkotais iepriekšējais lēmums tika pieņemts, pamatojoties uz Luksemburgas ienākumu nodokļa kodeksa (turpmāk tekstā – "nodokļu kodekss") 164. panta 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, pirmkārt, norāda, ka šajā tiesību normā ir noteikts nesaistītu pušu darījuma princips

Luksemburgas nodokļu tiesībās, saskaņā ar kuru par darījumiem starp vienas grupas uzņēmumiem (turpmāk tekstā – "integrētie uzņēmumi") ir jāsaņem tāda atlīdzība, it kā tos būtu veikuši neatkarīgi uzņēmumi, veicot pārrunas salīdzināmos apstākļos ar nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošiem nosacījumiem (turpmāk tekstā – "neatkarīgi uzņēmumi"). Otrkārt, tā piebilda, ka Apkārtrakstā Nr. 164/2 tostarp bija precizēts, kā noteikt nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu atlīdzību īpaši saistībā ar grupas finanšu uzņēmumiem (strīdīgā lēmuma 74.–83. punkts).

12 Turklāt Komisija izklāstīja Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) principus transfertcenu jomā daudznacionāliem uzņēmumiem un nodokļu administrācijām, kurus pieņēmusi ESAO Nodokļu lietu komiteja (turpmāk tekstā – "ESAO pamatnostādnes"), un norādīja, ka transfertcenās bija atsauce uz cenām, kas norādītas rēķinos par komerciāliem darījumiem starp dažādām vienībām, kas ietilpst vienā un tajā pašā uzņēmumu grupā. Tā apstiprināja, ka, lai izvairītos no tā, ka daudznacionāliem uzņēmumiem būtu finansiāls stimuls piešķirt pēc iespējas mazāku peļņu tām teritorijām, kas 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 tāda atlīdzība, it kā tos būtu veikuši neatkarīgi uzņēmumi, veicot pārrunas salīdzināmos apstākļos ar nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošiem nosacījumiem (strīdīgā lēmuma 84.–87. apsvērums).

13 Komisija arī atgādināja, ka ESAO pamatnostādnēs ir uzskaitītas piecas metodes, lai konstatētu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu provizorisku cenu darījumiem un peļņas sadali starp integrētiem uzņēmumiem. Tomēr, pēc Komisijas domām, šajā lietā nozīme bija tikai divām no šīm metodēm, proti, salīdzināmās cenas metodei brīvajā tirgū un starpības pārsnieguma kompromisa metodei (strīdīgā lēmuma 88. un 89. apsvērums).

3. Aplūkotā iepriekšējā lēmuma vērtējums

14 Strīdīgā lēmuma 7. sadaļā (preambulas 185.–347. apsvērums) Komisija ir izklāstījusi iemeslus, kuru dēļ, tāsprāt, aplūkotais iepriekšējais lēmums atbilst visiem LESD 107. panta 1. punktā paredzētajiem nosacījumiem, lai to varētu kvalificēt par valsts atbalstu šīs tiesību normas izpratnē.

15 Konkrētāk attiecībā uz nosacījumu par selektīvas priekšrocības pastāvēšanu Komisija uzskatīja, ka ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu *FFT* tiek piešķirtas šādas priekšrocības, ciktāl ar to tiek radīts ieinteresētās personas Luksemburgai maksājamā nodokļa samazinājums salīdzinājumā ar nodokli, kāds pretējā gadījumā tai būtu jāmaksā saskaņā ar uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējo sistēmu (strīdīgā lēmuma 190. apsvērums). 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 selektīvs (strīdīgā lēmuma 192. apsvērums un pārsūdzētā sprieduma 119. punkts).

16 Attiecībā uz pirmo posmu, kas ir saistīts ar atsauces sistēmas noteikšanu, Komisija uzskatīja, ka šajā gadījumā minētā sistēma ir Luksemburgas vispārējā uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma, kuras mērķis ir piemērot nodokļus visu tādu uzņēmumu peļņai, kas ir nodokļu maksātāji Luksemburgā. Šajā ziņā tā precizēja, ka Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu piemēro vietējiem uzņēmumiem un ārzemju uzņēmumiem, kas ir rezidenti Luksemburgā, tostarp ārzemju uzņēmumu filiālēm Luksemburgā. Komisija uzskatīja, ka tas, ka pastāv atšķirība ar nodokli apliekamo ienākumu aprēķinā starp neatkarīgiem uzņēmumiem un integrētiem uzņēmumiem, nekādi neietekmē Luksemburgas uzņēmumu ienākumu nodokļa sistēmas mērķi – aplikt ar nodokļiem visu Luksemburgā rezidējošu integrētu un neintegrētu uzņēmumu peļņu, un

abu veidu uzņēmumi atrodas faktiski un juridiski līdzīgā situācijā, ņemot vērā šīs sistēmas patieso mērķi. Komisija noraidīja visus Luksemburgas Lielhercogistes un *FFT* norādītos argumentus, saskaņā ar kuriem Nodokļu kodeksa 164. pants vai Apkārtraksts Nr. 164/2 veidojot atbilstošo atsauces sistēmu, kā arī to argumentu, saskaņā ar kuru atsauces sistēmā, kas jāņem vērā, izvērtējot aplūkotā iepriekšējā lēmuma selektivitāti, esot jāietver vienīgi tie uzņēmumi, kas ir pakļauti noteikumiem transfertcenu jomā (strīdīgā lēmuma 193.–215. apsvērums).

17 Attiecībā uz otro posmu Komisija norādīja, ka jautājums par to, vai nodokļu pasākums ir atkāpe no atsauces sistēmas, parasti sakrīt ar secinājumu par priekšrocību piešķiršanu labuma guvējam no šī pasākuma. Tās ieskatā, 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 nodokļu pasākuma radīta priekšrocība un vienlaikus arī atkāpe no atsauces sistēmas. Turklāt Komisija atgādina, ka saskaņā ar judikatūru individuāla pasākuma gadījumā ekonomiskas priekšrocības noteikšana principā ļauj prezumēt, ka tai ir selektīvs raksturs (strīdīgā lēmuma 216.–218. apsvērums).

18 Attiecībā uz priekšrocības noteikšanu Komisija būtībā nolēma, ka tāds nodokļu pasākums, kuru piemērojot, pie grupas piederošs uzņēmums savos rēķinos norāda transfertcenas, kas neatspoguļo tādas cenas, kādas tiktu norādītas rēķinos brīvas konkurences apstākļos, proti, par kādām būtu panākta vienošanās salīdzināmos apstākļos saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu, rada priekšrocības šim uzņēmumam tādā veidā, ka samazinās nodokļu bāze un līdz ar to arī nodoklis, kas maksājams, piemērojot vispārējo uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu. Komisija uzskata, ka tādējādi Tiesa lietā, kurā tika pasludināts 2006. gada 22. jūnija spriedums Beļģija un *Forum 187*/Komisija (C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416), ir atzinusi nesaistītu pušu darījuma principu, proti, "principu, atbilstīgi kuram būtu jānosaka atlīdzība par vienas grupas uzņēmumu starpā īstenotajiem darījumiem, kā tad, ja tos būtu īstenojuši neatkarīgi uzņēmumi, kas panākuši vienošanos salīdzināmos apstākļos ar nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošiem nosacījumiem", kā atsauces kritēriju, lai noteiktu, vai grupas uzņēmums gūst labumu no priekšrocībām LESD 107. panta 1. punkta nozīmē, kuras rada nodokļu pasākums, kas nosaka uzņēmuma transfertcenas un tādējādi arī tā nodokļu bāzi. Līdz ar to Komisija uzskatīja, ka tai ir jāpārbauda, vai metode, kuru līdz ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu ir apstiprinājusi Luksemburgas nodokļu iestāde, lai noteiktu *FFT* ar nodokli apliekamo peļņu Luksemburgā, ir atkāpe no metodes, kas ļauj iegūt tirgū balstīta rezultāta ticamu aplēsi, un līdz ar to atbilst nesaistītu pušu darījuma principam. Šādā gadījumā aplūkotais iepriekšējais lēmums, Komisijas ieskatā, būtu jāuzskata par tādu, kas uzņēmumam *FFT* rada selektīvas priekšrocības LESD 107. panta 1. punkta izpratnē (strīdīgā lēmuma 222.–227. apsvērums).

19 Tādējādi Komisija uzskatīja, ka atbilstīgi LESD 107. panta 1. punktam, novērtējot grupas uzņēmumiem piešķirtos nodokļu pasākumus, noteikti ir jāņem vērā nesaistītu pušu darījuma princips, neatkarīgi no jautājuma par to, vai dalībvalsts ir iekļāvusi šo principu savas valsts tiesību sistēmā. Atbildot uz Luksemburgas Lielhercogistes argumentiem, kas izvirzīti administratīvajā procesā, Komisija precizēja, ka tā nav izvērtējusi, vai aplūkotajā iepriekšējā lēmumā ir ievērots nesaistītu pušu darījuma princips, kāds tas ir definēts Nodokļu kodeksa 164. panta 3. punktā vai Apkārtrakstā Nr. 164/2, bet ka tā centās noteikt, vai Luksemburgas nodokļu iestāde ir piešķirusi *FFT* selektīvas priekšrocības LESD 107. panta 1. punkta nozīmē (strīdīgā lēmuma 228.–231. apsvērums).

20 Ņemot vērā šos apsvērumus un strīdīgā lēmuma 241.–301. apsvērumā izklāstītos iemeslus, Komisija uzskatīja, ka dažas Luksemburgas Lielhercogistes apstiprinātās metodoloģijas izvēles, kas ir pamatā transfertcenu analīzei aplūkotajā iepriekšējā lēmumā, izraisīja uzņēmumu ienākuma nodokļa, kas būtu bijis jāmaksā neatkarīgiem uzņēmumiem, samazinājumu (strīdīgā lēmuma 234.–240. apsvērums).

21 Pakārtoti Komisija uzskatīja, ka katrā ziņā ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu esot piešķirta selektīva priekšrocība, arī ierobežotākas atsauces sistēmas – uz ko atsaucas *FFT* un Luksemburgas Lielhercogiste – ietvaros, un kuru veido Nodokļu kodeksa 164. panta 3. punkts un Apkārtraksts Nr. 164/2, kurā bija paredzēts nesaistītu pušu darījuma princips Luksemburgas nodokļu tiesībās (strīdīgā lēmuma 315.–317. apsvērums). Komisija turklāt noraidīja *FFT* argumentu, saskaņā ar kuru, lai pierādītu to, ka uzņēmumam par labu pastāv no aplūkotā iepriekšējā lēmuma izrietošs selektīvs režīms, Komisijai būtu jāsalīdzina šis nolēmums ar Luksemburgas nodokļu iestādes administratīvo praksi, kas pamatojas uz Apkārtrakstu Nr. 164/2, it īpaši ar citiem iepriekšējiem lēmumiem, kas pieņemti attiecībā uz citiem finansēšanas un naudas līdzekļu pārvaldības uzņēmumiem, par kuriem informāciju Luksemburga iesniedza Komisijai kā reprezentatīvu paraugu par savu praksi iepriekšēju lēmumu jomā (strīdīgā lēmuma 318.–336. apsvērums).

22 Savas analīzes trešajā posmā Komisija norādīja, ka ne Luksemburgas Lielhercogiste, ne *FFT* neesot norādījuši ne vismazāko iemeslu, kas spētu pamatot preferenciālo režīmu, no kura *FFT* gūst labumu aplūkotā iepriekšējā lēmuma pieņemšanas rezultātā un ka jebkurā gadījumā nav bijis iespējams identificēt nevienu iemeslu, kas varētu tikt uzskatīts par tādu, kurš tieši izriet no atsauces sistēmas pamatā esošajiem principiem vai kas izrietētu no mehānismiem, kuri ir nepieciešami tās darbībai un efektivitātei (strīdīgā lēmuma 337. un 338. apsvērums).

23 Tādējādi Komisija, ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, secināja, ka ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu *FFT* tika piešķirta selektīva priekšrocība, ciktāl tā esot radījusi *FFT* maksājamā nodokļa samazinājumu, ņemot vērā Luksemburgas vispārējo uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu, salīdzinot ar nodokli, kas jāmaksā neatkarīgiem uzņēmumiem, un pakārtoti – ņemot vērā sistēmu integrēto uzņēmumu aplikšanai ar nodokli (strīdīgā lēmuma 339. un 340. apsvērums). Tā uzskatīja, ka aplūkotās priekšrocības saņēmējs ir *Fiat/Chrysler* grupa kopumā, ciktāl *FFT* veido ekonomisku vienību ar citām šīs grupas vienībām, un ka *FFT* maksājamā nodokļa samazinājuma rezultātā noteikti tika atviegloti *FFT* grupas iekšienē piešķirto aizdevumu cenas nosacījumi (strīdīgā lēmuma 341.–345. apsvērums).

24 Strīdīgā lēmuma 1. pants bija formulēts šādi:

> "[Aplūkotais iepriekšējais lēmums], kas [*FFT*] ļauj ik gadu piecu gadu laikposmā noteikt savu nodokļu bāzi Luksemburgā, ir atbalsts LESD 107. panta 1. punkta nozīmē, kurš nav saderīgs ar iekšējo tirgu un kuru [Luksemburgas Lielhercogiste] ir īstenojusi nelikumīgi, pārkāpjot LESD 108. panta 3. punktu."

II. Tiesvedība Vispārējā tiesā un pārsūdzētais spriedums

25 Ar prasības pieteikumiem, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegti attiecīgi 2015. gada 29. un 30. decembrī, *FFT* (lieta T-759/15) un Luksemburgas Lielhercogiste (lieta T-755/15) cēla prasības atcelt strīdīgo lēmumu.

26 Ar Vispārējās tiesas septītās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētāja 2016. gada 18. jūlija rīkojumu Īrijai tika atļauts iestāties lietā *FFT* un Luksemburgas Lielhercogistes prasījumu atbalstam.

27 Ar Vispārējās tiesas septītās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētāja 2018. gada 27. aprīļa rīkojumu pēc lietas dalībnieku uzklausīšanas lietas T-755/15 un T-759/15 tika apvienotas tiesvedības mutvārdu daļas vajadzībām.

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

– pirmā virkne – uz LES 4. un 5. panta, kā arī uz LESD 114. 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 uzskatīja, 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);

– ceturtā virkne – uz LESD 107. panta pārkāpumu un LESD 296. pantā paredzētā pienākuma norādīt pamatojumu neievērošanu, ciktāl Komisija ir konstatējusi, ka ar aplūkoto pasākumu tiekot ierobežota konkurence un kropļota tirdzniecība starp dalībvalstīm (otrā pamata otrā daļa lietā T-755/15; otrā daļa pirmajā un otrajā pamatā lietā T-759/15); un

– piektā virkne – uz tiesiskās drošības principa un tiesību uz aizstāvību pārkāpumu, ciktāl Komisija ir uzdevusi atgūt aplūkoto atbalstu (trešais pamats lietā T-759/15).

29 Pēc tam, kad Vispārējā tiesa bija apvienojusi lietas T-755/15 un T-759/15 pārsūdzētā sprieduma taisīšanai, tā ar to noraidīja visus šos pamatus un līdz ar to prasības šajās lietās kopumā.

30 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. Tā uzskatīja, ka, lai noteiktu, vai pastāv priekšrocība LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, Komisija, izvērtējot nodokļu pasākumu, kas ir piešķirts šādam integrētam uzņēmumam, var salīdzināt nodokļu slogu, kas tam izriet no šāda nodokļu pasākuma piemērošanas, ar nodokļu slogu, kas izriet no tā, ka tiek piemēroti parastie valsts tiesību noteikumi par uzņēmuma, kurš darbojas tirgus apstākļos, aplikšanu ar nodokli, ja valsts nodokļu tiesībās aplikšanas ar uzņēmumu nodokli mērķiem netiek nošķirti "integrētie" uzņēmumi un neatkarīgie "uzņēmumi" un ir paredzēts aplikt ar nodokli uzņēmumu peļņu tā, it kā tā izrietētu no darījumiem, kas ir veikti atbilstoši tirgus cenai (pārsūdzētā sprieduma 140. un 141. punkts).

31 Šajā kontekstā Vispārējā tiesa uzsvēra, ka nesaistītu pušu darījuma princips ir "līdzeklis" vai, kā Komisija to ir norādījusi strīdīgā lēmuma 225. apsvērumā, "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 tā transfertcenas, ir priekšrocība LESD 107. panta 1. punkta izpratnē (pārsūdzētā sprieduma 143. punkts).

32 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 aplikt 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 (pārsūdzētā sprieduma 145. un 148. punkts). Šajā kontekstā tā precizēja, ka Komisijai nevar pārmest, ka tā ir izmantojusi cenu noteikšanas metodi, kuru tā uzskata par piemērotu, tomēr tai ir jāpamato sava metodoloģijas izvēle (pārsūdzētā sprieduma 146. punkts).

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

34 Pirmām kārtām, attiecībā uz argumentiem, saskaņā ar kuriem Komisija nav izvirzījusi nekādu juridisko pamatu nesaistītu pušu darījuma principam, kas piemērots strīdīgajā lēmumā, un nav precizējusi tā saturu, Vispārējā tiesa nosprieda, ka Komisija bija norādījusi, pirmkārt, ka nesaistītu pušu darījuma princips neapšaubāmi ir neatņemama daļa kādam grupas uzņēmumiem piešķirtu nodokļu pasākumu izvērtējumam, kas veikts atbilstoši LESD 107. panta 1. punktam, un, otrkārt, ka šis princips ir vispārējs vienlīdzīgas attieksmes princips nodokļu jomā, kas izriet no šā panta piemērošanas (pārsūdzētā sprieduma 150. un 151. punkts). Attiecībā uz nesaistītu pušu darījuma principa saturu Vispārējā tiesa uzskatīja, ka no strīdīgā lēmuma izriet, ka runa ir par līdzekli, kas ļauj pārbaudīt, ka darījumi grupas iekšienē tiek atlīdzināti tā, it kā tie būtu noslēgti starp neatkarīgiem uzņēmumiem (pārsūdzētā sprieduma 155. punkts).

35 Otrām kārtām, attiecībā uz argumentu, saskaņā ar kuru strīdīgajā lēmumā piemērotais nesaistītu pušu darījuma princips bija kritērijs, kāda nav Luksemburgas nodokļu tiesībās 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 šo principu izmantot pieļāva tas, ka Luksemburgas nodokļu tiesību normās bija paredzēts, ka integrētie uzņēmumi tiek aplikti ar nodokli tāpat kā neatkarīgi uzņēmumi. No tā izrietot, ka, piemērojot šo kritēriju šajā lietā, Komisija nav pārsniegusi savu kompetenci (pārsūdzētā sprieduma 156.–158. punkts).

36 Trešām kārtām, attiecībā uz argumentu, saskaņā ar kuru Komisija strīdīgajā 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 (pārsūdzētā sprieduma 160. un 161. punkts).

III. Lietas dalībnieku prasījumi

A. Lieta C-885/19 P

37 Apelācijas sūdzībā *FFT* lūdz Tiesu:

– atcelt pārsūdzēto spriedumu;

– atcelt strīdīgo lēmumu vai, pakārtoti, ja Tiesa nevar pieņemt galīgo nolēmumu, nodot lietu atpakaļ Vispārējai tiesai un

– piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus apelācijas tiesvedībā un tiesvedībā Vispārējā tiesā.

38 Komisijas prasījumi Tiesai ir šādi:

– apelācijas sūdzību noraidīt un

– piespriest *FFT* atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

39 Īrijas prasījumi Tiesai ir šādi:

– atcelt pārsūdzēto spriedumu;

– atcelt strīdīgo lēmumu un

– piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

B. Lieta C-898/19 P

40 Īrijas prasījumi apelācijas sūdzībā Tiesai ir šādi:

– atcelt pārsūdzēto spriedumu;

– atcelt strīdīgo lēmumu un

– piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

41 Komisijas prasījumi Tiesai ir šādi:

– apelācijas sūdzību noraidīt un

– piespriest Īrijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

42 *FFT* prasījumi Tiesai ir šādi:

– apmierināt apelācijas sūdzību un

– piespriest Komisijai segt *FFT* izdevumus saistībā ar atbildes rakstu un tā vēlāko dalību apelācijas tiesvedībā.

43 Luksemburgas Lielhercogistes prasījumi Tiesai ir šādi:

– apmierināt Īrijas prasījumus;

– atcelt pārsūdzēto spriedumu;

– atcelt strīdīgo lēmumu un

– piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

IV. Tiesvedība Tiesā

44 2020. gada 9. martā Tiesas priekšsēdētājs aicināja lietas dalībniekus paust nostāju par lietu C-885/19 P un C-898/19 P iespējamo apvienošanu turpmākai tiesvedībai.

45 2020. gada 16. marta vēstulēs *FFT*, Īrija, Komisija un Luksemburgas Lielhercogiste informēja Tiesu, ka tām nav iebildumu pret šo lietu apvienošanu. 2020. gada 14. aprīļa vēstulē Komisija tomēr norādīja, ka tā, izvērtējusi apelācijas sūdzības iesniedzēju iesniegto procesuālo rakstu saturu, uzskata, ka apvienot šīs lietas tiesvedības turpināšanai nav lietderīgi.

46 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2020. gada 20. aprīļa lēmumu lietas dalībnieki tika informēti, ka šajā tiesvedības stadijā lietas nav jāapvieno.

V. Par apelācijas sūdzībām

47 Ņemot vērā to saistību, saskaņā ar Tiesas Reglamenta 54. panta 1. punktu šīs lietas ir jāapvieno sprieduma taisīšanai.

A. Par apelācijas sūdzību lietā C-898/19 P

48 Savas apelācijas sūdzības pamatošanai lietā C-898/19 P, kas ir jāizskata vispirms, Īrija, kurai pievienojas Luksemburgas Lielhercogiste un *FFT*, izvirza piecus pamatus.

49 Ar pirmo apelācijas sūdzības pamatu, kas ir iedalīts astoņās daļās, Īrija apgalvo, ka Vispārējā tiesa savā pieejā attiecībā uz nesaistītu pušu darījuma principa izmantošanu strīdīgajā lēmumā esot pieļāvusi tiesību kļūdu un kļūdu LESD 107. panta 1. punkta piemērošanā. Ar otro pamatu Īrija apgalvo, ka Vispārējā tiesa esot pieļāvusi kļūdu, izvērtējot aplūkotā iepriekšējā lēmuma selektivitāti. Trešais pamats attiecas uz pienākuma norādīt pamatojumu neizpildi. Ar ceturto pamatu tiek apgalvots, ka ir pārkāpts tiesiskās drošības princips. Visbeidzot, piektais un pēdējais pamats ir par LES 4. un 5. panta un LESD 114. panta pārkāpumu, jo noteikumi valsts atbalsta jomā šajā gadījumā ir tikuši izmantoti, lai saskaņotu dalībvalstu tiesību normas tiešo nodokļu jomā.

50 Komisija lūdz atzīt apelācijas sūdzību par daļēji nepieņemamu un piebilst, ka katrā ziņā tās pamatojumam izvirzītie pamati ir jānoraida kā nepamatoti.

1. Par pieņemamību

51 Komisija apgalvo, ka apelācijas sūdzība ir daļēji nepieņemama. Būtībā tā apgalvo, ka Īrijas pirmā un trešā līdz piektā pamata ietvaros izvirzītā argumentācija būtībā ir drīzāk vērsta uz to, lai apstrīdētu strīdīgo lēmumu, Komisijas vispārējo praksi attiecībā uz iepriekšējiem lēmumiem un atsevišķus šīs iestādes dokumentus, kuros ir aprakstīta tās pieeja attiecībā uz šiem lēmumiem, nevis konkrētus pārsūdzētā sprieduma punktus.

52 Šajā ziņā no LESD 256. panta 1. punkta otrās daļas un Eiropas Savienības Tiesas statūtu 58. panta pirmās daļas, kā arī Tiesas Reglamenta 168. panta 1. punkta d) apakšpunkta un 169. panta 2. punkta izriet, ka apelācijas sūdzībā ir precīzi jānorāda kritizētie sprieduma punkti, kuru atcelšana tiek lūgta, kā arī šo lūgumu īpaši pamatojošie juridiskie argumenti, pretējā gadījumā apelācijas sūdzība vai attiecīgais pamats ir nepieņemami (spriedums, 2021. gada 23. novembris, Padome/*Hamas*, C-833/19, EU:C:2021:950, 50. punkts un tajā minētā judikatūra).

53 Šajā gadījumā apelācijas sūdzībā katrā no tās pamatiem ir pietiekami precīzi identificēti kritizētie pārsūdzētā sprieduma punkti un izklāstīti motīvi, kuru dēļ, pēc Īrijas domām, šajos punktos nav norādīts pamatojums un pieļautas tiesību kļūdas, kas līdz ar to ļauj Tiesai veikt tiesiskuma pārbaudi. It īpaši un kā to atzīst Komisija, no Īrijas procesuālajiem rakstiem izriet, ka pamati, kurus tā ir izvirzījusi savas apelācijas sūdzības atbalstam, skaidri attiecas uz Vispārējās tiesas apsvērumiem, kas ietverti pārsūdzētā sprieduma 113., 140.–142., 145., 147., 149., 150.–152., 161. un 180.–184. punktā.

54 No tā izriet, ka Komisijas izvirzītā iebilde par vienas apelācijas sūdzības daļas nepieņemamību ir jānoraida.

2. Par lietas būtību

55 Vispirms ir jāizvērtē pirmā pamata piektā un sestā daļa, kā arī piektais pamats.

a) Lietas dalībnieku argumenti

56 Pirmā pamata piektajā daļā Īrija apgalvo, ka atsauces sistēmai, atbilstoši kurai ir jānoskaidro, vai pastāv selektīva priekšrocība LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, ir jābalstās uz attiecīgo valsts nodokļu sistēmu, nevis uz hipotētisku nodokļu sistēmu. Tā apgalvo, ka nesaistītu pušu darījuma princips var tikt piemērots, lai pārbaudītu šādas priekšrocības esamību tādā situācijā, kāda ir šajā lietā, tikai tad, ja šis princips ir iekļauts valsts nodokļu režīmā, kas veido "parastu" aplikšanu ar nodokli. Ja rodas jautājums, vai pasākums ietver atkāpi no "parastā" nodokļu režīma, būtu jāņem vērā noteikumi, kas konkrēti tiek piemēroti attiecīgajā dalībvalstī, nevis noteikumi, kas nav saistīti ar šo sistēmu vai ir hipotētiski. Šajā gadījumā Vispārējā tiesa neesot izpildījusi šo prasību, pārsūdzētā sprieduma 141. un 145. punktā akceptējot, ka Komisija nesaistītu pušu darījuma principu ir izmantojusi, pamatojoties uz Luksemburgas nodokļu tiesību prezumēto mērķi. Tādējādi Vispārējā tiesa neesot ņēmusi vērā specifiskās valsts tiesību normas, kas ir piemērojamas integrētiem uzņēmumiem, sagatavojot iepriekšējus nodokļu lēmumus, ar kuriem dalībvalsts nodokļu iestāde pēc integrēta uzņēmuma lūguma pieņem nostāju par šim uzņēmumam piemērojamajām transfertcenām.

57 Ar pirmā pamata sesto daļu Īrija pārmet Vispārējai tiesai, ka tā pārsūdzētā sprieduma 142. punktā ir atzinusi, ka Komisija strīdīgajā lēmumā ir pamatoti atsaukusies uz 2006. gada 22. jūnija spriedumu Beļģija un *Forum 187*/Komisija (C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416). Īrija uzskata, ka šajā spriedumā nav rodams atbalsts Komisijas secinājumam, saskaņā ar kuru nesaistītu pušu darījuma princips izriet no LESD 107. panta 1. punkta neatkarīgi no tā, vai tas ir vai nav ticis iekļauts valsts tiesībās. Gluži pretēji, lietā, kurā pasludināts minētais spriedums, Tiesa atkāpi no nesaistītu pušu darījuma principa atzina par nozīmīgu tikai tāpēc, ka tas bija iekļauts attiecīgajās valsts tiesībās, proti, Beļģijas tiesībās.

58 Ar piekto pamatu, kas ir vērsts pret pārsūdzētā sprieduma 100.–117. punktu, Īrija pārmet Vispārējai tiesai, ka tā ir noraidījusi tās argumentāciju, saskaņā ar kuru strīdīgais lēmums, pārkāpjot LES 3.–5. pantu un LESD 114. pantu, nozīmējot slēptu saskaņošanu, kas ir pretrunā kompetences piešķiršanas principam. Tā uzskata, ka Komisija strīdīgajā lēmumā esot atsaukusies uz noteikumiem, kas nav daļa no valsts nodokļu režīma, vienlaikus neņemot vērā tā piemērojamos noteikumus. Īrija norāda, ka, ja Komisijai spriedums šajā lietā būtu labvēlīgs, nesaistītu pušu darījuma princips, kādu to redz Komisija, būtu saistošs visām dalībvalstīm neatkarīgi no tā, kas ir paredzēts to nodokļu tiesību aktos.

59 Komisija uzskata, ka Īrijas argumentācija nav iedarbīga. Šī argumentācija, kas lielā mērā ir balstīta uz kļūdainu un neobjektīvu pārsūdzētā sprieduma interpretāciju, katrā ziņā esot nepamatota.

60 Runājot, pirmām kārtām, par pirmā pamata piekto daļu, Komisija apgalvo, ka, ciktāl Īrijas argumenti ir vērsti uz to, lai apstrīdētu Vispārējās tiesas konstatējumus pārsūdzētā sprieduma 145. punktā – atbilstoši kuriem saskaņā ar nodokļu kodeksu, pirmkārt, integrēti uzņēmumi un neatkarīgi uzņēmumi attiecībā uz uzņēmumu ienākuma nodokli Luksemburgā tiek aplikti ar nodokli tādā pašā veidā un, otrkārt, Luksemburgas tiesību mērķis ir aplikt ar nodokli peļņu, kas izriet no šāda integrēta uzņēmuma saimnieciskās darbības tā, it kā tā būtu gūta no darījumiem, kas ir veikti atbilstoši tirgus cenai – ar šiem argumentiem galu galā tiek apšaubīti faktu konstatējumi, kuri apelācijā nevar tikt pārskatīti.

61 Komisija uzskata, ka katrā ziņā šajā gadījumā nozīme ir nevis tam, vai nodokļu tiesības un sabiedrību tiesības bieži nošķir neatkarīgus uzņēmumus no grupas uzņēmumiem, bet gan tam, vai šīs tiesības nošķir šos uzņēmumus, nosakot to ar nodokli apliekamo peļņu atbilstoši vispārējai uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmai. Kā Vispārējā tiesa esot pamatoti konstatējusi pārsūdzētā sprieduma 145. punktā, Luksemburgas nodokļu kodeksā šāda nošķiršana neesot veikta. Tādējādi Vispārējā tiesa esot pamatoti konstatējusi, ka Luksemburgas nodokļu tiesību aktu mērķis ir aplikt ar nodokli peļņu, kas gūta no šāda integrēta uzņēmuma saimnieciskās darbības, tā, it kā tā būtu gūta no darījumiem, kas veikti par tirgus cenām.

62 Otrām kārtām, Komisija, atbildot uz Īrijas apelācijas sūdzības pirmā pamata sesto iebildumu, apgalvo, ka Vispārējā tiesa ir pamatoti balstījusies uz 2006. gada 22. jūnija spriedumu Beļģija un *Forum 187*/Komisija (C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416), lai secinātu, ka tad, ja dalībvalsts nodokļu sistēma uzņēmumu ienākuma nodokļa jomā vienādi attiecas pret grupā ietilpstošiem uzņēmumiem un neatkarīgiem uzņēmumiem, pasākums transfertcenu jomā, kas ļauj grupas uzņēmumam savus darījumus grupas iekšienē novērtēt zem nesaistītu pušu darījumu līmeņa, rada priekšrocību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

63 Atsauces kritērijs, kuru Tiesa ir piemērojusi, lai konstatētu priekšrocības esamību minētā sprieduma 95. un 96. punktā, esot tieši tāds pats kā tas, kuru Komisija ir izklāstījusi strīdīgā lēmuma 7.2.2.1. sadaļā un kuru Vispārējā tiesa ir atbalstījusi pārsūdzētā sprieduma 141. un

145. punktā, proti, attieksme pret neatkarīgiem uzņēmumiem vispārējo nodokļu tiesību normu ietvaros. Komisija uzskata, ka nav nekādu šaubu, ka Tiesa 2006. gada 22. jūnija spriedumā Beļģija un *Forum 187*/Komisija (C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416) tādējādi ir piemērojusi nesaistītu pušu darījuma principu. Pat ja šis princips šajā spriedumā nav minēts *expressis verbis*, Komisija uzskata, ka minētā sprieduma 95. punktā ietvertā formulējuma "veic darbību brīvas konkurences apstākļos" un 96. punktā ietvertā formulējuma "transfertcenas" izmantošana nepieļauj nekādu citu interpretāciju.

64 Trešām kārtām, Komisija, atbildot uz piekto pamatu, norāda, ka tā ir izvērtējusi aplūkoto iepriekšējo lēmumu, ņemot vērā vispārējo uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu Luksemburgā, un ka, ja pārsūdzētais spriedums tiktu apstiprināts attiecībā uz konstatējumu par selektīvas priekšrocības esamību, tas tikai nozīmētu, ka dalībvalstis, kas daudznacionālu sabiedrību filiālēm vai meitasuzņēmumiem saskaņā ar to parastajiem noteikumiem uzliek nodokli tā, it kā tās būtu atsevišķas vienības, nevar izvairīties no to iepriekšējo nodokļu lēmumu kontroles no valsts atbalsta noteikumu viedokļa tikai tāpēc vien, ka šo valstu nodokļu tiesību aktos nav skaidri noteikti objektīvie kritēriji peļņas attiecināšanai uz šīm filiālēm vai meitasuzņēmumiem.

b) Tiesas vērtējums

1) Ievada piezīmes

65 Vispirms jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru dalībvalstu rīcība Savienības tiesībās nesaskaņotajās jomās nav izslēgta no LESD noteikumu par valsts atbalsta kontroli piemērošanas jomas. Līdz ar to dalībvalstīm ir jāatturas pieņemt jebkādu nodokļu pasākumu, kas var būt ar iekšējo tirgu nesaderīgs valsts atbalsts (spriedums, 2021. gada 16. marts, Komisija/Polija, C-562/19, EU:C:2021:201, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

66 Šajā ziņā no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet arī tas, ka, lai valsts pasākums būtu kvalificējams par "valsts atbalstu" LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, ir jābūt izpildītiem visiem turpmāk izklāstītajiem nosacījumiem. Pirmkārt, nosacījums ir tāds, ka pastāv valsts iejaukšanās vai tāda iejaukšanās, kurā tiek izmantoti valsts līdzekļi. Otrkārt, šī iejaukšanās ir tāda, kas var ietekmēt tirdzniecību starp dalībvalstīm. Treškārt, ar to tiek sniegta selektīva priekšrocība tās saņēmējam. Ceturtkārt, tā ir tāda, ar ko tiek izkropļota konkurence vai arī tiek radīti draudi to izkropļot (spriedums, 2021. gada 6. oktobris, *World Duty Free Group* un Spānija/Komisija, C-51/19 P un C-64/19 P, EU:C:2021:793, 30. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

67 Runājot par priekšrocības selektivitātes nosacījumu, ir jānoskaidro, vai konkrētā tiesiskā regulējuma ietvaros šis valsts pasākums var dot priekšroku "noteiktiem uzņēmumiem vai noteiktu preču ražošanai" salīdzinājumā ar citiem, kuri, ņemot vērā ar minēto režīmu izvirzīto mērķi, atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā un kuriem tādējādi tiek piemērota atšķirīga attieksme, kas būtībā var tikt kvalificēta kā diskriminējoša (spriedums, 2021. gada 16. marts, Komisija/Polija, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

68 Lai valsts nodokļu pasākumu kvalificētu par "selektīvu", Komisijai vispirms ir jāidentificē atsauces sistēma, proti, attiecīgajā dalībvalstī piemērojamais "parastais" nodokļu režīms, un tad ir jāpierāda, ka attiecīgais nodokļu pasākums ir atkāpe no šīs atsauces sistēmas, jo ar to tiek ieviesta diferenciācija starp subjektiem, kuri – no šīs sistēmas mērķa skatpunkta – atrodas salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā. Tomēr pasākumi, ar ko tiek ieviesta diferenciācija starp uzņēmumiem, kuri – no attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķa skatpunkta – atrodas salīdzināmā

faktiskā un juridiskā situācijā, un kas tātad *a priori* būtu uzskatāmi par selektīviem, neietilpst "valsts atbalsta" jēdzienā, ja attiecīgā dalībvalsts spēj pierādīt, ka šī diferenciācija ir attaisnota tādā ziņā, ka tā izriet no sistēmas, kurā šie pasākumi ietilpst, rakstura vai uzbūves (spriedums, 2021. gada 6. oktobris, *World Duty Free Group* un Spānija/Komisija, C-51/19 P un C-64/19 P, EU:C:2021:793, 35. un 36. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

69 Šajā ziņā jāatgādina, ka atsauces sistēmas noteikšanai ir īpaši liela nozīme nodokļu pasākumu gadījumā, jo pašu ekonomiskas priekšrocības esamību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē var konstatēt, tikai salīdzinot to ar tā saukto "parasto" aplikšanu ar nodokļiem. Tādējādi, lai noteiktu visu to uzņēmumu kopumu, kuri atrodas salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā, iepriekš ir jānosaka tiesiskais režīms, kura mērķa gaismā attiecīgā gadījumā ir jāizvērtē uzņēmumu, kas gūst labumu no attiecīgā pasākuma, faktiskās un juridiskās situācijas salīdzināmība ar to uzņēmumu situāciju, kas šo labumu negūst (spriedums, 2021. gada 6. oktobris, *World Duty Free Group* un Spānija/Komisija, C-51/19 P un C-64/19 P, EU:C:2021:793, 60. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

70 Tomēr ir jāprecizē, ka, lai pierādītu nodokļu pasākuma selektivitāti, nav izšķiroši tas, kāda regulējuma metode ir izmantota, tādā nozīmē, ka ne vienmēr ir nepieciešams, lai tā ietvertu atkāpi no kopējā jeb parastā nodokļu režīma. Kā izriet it īpaši no 2011. gada 15. novembra sprieduma Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732) 101. punkta, pat pasākums, kurš formāli neietver atkāpi un kas ir balstīts uz vispārēja rakstura kritērijiem, var būt selektīvs, ja ar to tiek faktiski radīta diskriminācija starp sabiedrībām, kas atrodas salīdzināmā situācijā, ņemot vērā attiecīgā nodokļu režīma mērķi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 19. decembris, *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, 32. un 33. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

71 Lai novērtētu vispārpiemērojama nodokļu pasākuma selektivitāti, tātad ir svarīgi, lai vispārējais nodokļu režīms vai atsauces sistēma, kas piemērojama attiecīgajā dalībvalstī, tiktu pareizi identificēta Komisijas lēmumā un pārbaudīta tiesā, kurā tiek apstrīdēta šī identificēšana. Tā kā atsauces sistēmas noteikšana ir salīdzinošās pārbaudes, kas jāveic atbalsta shēmas selektivitātes vērtējuma kontekstā, sākumpunkts, kļūda, kas pieļauta šajā noteikšanā, noteikti padara kļūdainu visu selektivitātes nosacījuma analīzi (spriedums, 2021. gada 6. oktobris, *World Duty Free Group* un Spānija/Komisija, C-51/19 P un C-64/19 P, EU:C:2021:793, 61. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

72 Šajā kontekstā iesākumā, pirmkārt, ir jāprecizē, ka atsauces sistēmas noteikšanai, kas jāveic uz sacīkstes principu balstītas debates ar attiecīgo dalībvalsti iznākumā, ir jāizriet no saskaņā ar šīs valsts iekšējām tiesībām piemērojamo tiesību normu satura, savstarpējās saistības un konkrētu seku objektīva izvērtējuma (spriedums, 2021. gada 6. oktobris, *World Duty Free Group* un Spānija/Komisija, C-51/19 P un C-64/19 P, EU:C:2021:793, 62. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

73 Otrkārt, ārpus jomām, kurās Savienības nodokļu tiesības ir saskaņotas, tieši attiecīgā dalībvalsts, īstenojot savu kompetenci tiešo nodokļu jomā un ievērojot savu autonomiju nodokļu jomā, nosaka pazīmes, kas veido nodokli un kuras principā nosaka atsauces sistēmu vai "parasto" nodokļu režīmu, no kura vadoties, ir jāizvērtē selektivitātes nosacījums. Tas it īpaši attiecas uz nodokļa bāzes noteikšanu un tā iekasējamības gadījuma noteikšanu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2021. gada 16. marts, Komisija/Polija, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 38. un 39. punkts, kā arī 2021. gada 16. marts, Komisija/Ungārija, C-596/19 P, EU:C:2021:202, 44. un 45. punkts).

74 No tā izriet, ka, lai identificētu atsauces sistēmu tiešo nodokļu jomā, ir jāņem vērā vienīgi attiecīgajā dalībvalstī piemērojamās valsts tiesības, jo šī identificēšana pati par sevi ir obligāts priekšnoteikums, lai izvērtētu ne vien priekšrocības esamību, bet arī to, vai tai ir selektīvs raksturs.

75 Šajā gadījumā Īrijas argumentācija, kas apkopota šī sprieduma 56.–58. punktā, rada jautājumu, vai Vispārējā tiesa ir pieļāvusi tiesību kļūdu, pārsūdzētā sprieduma 30.–36. punktā atgādināto iemeslu dēļ apstiprinot strīdīgajā lēmumā Komisijas izmantoto atsauces sistēmu.

76 Šajā ziņā ir jānorāda, ka saskaņā ar strīdīgā lēmuma 228. apsvērumu Komisija uzskatīja, ka nesaistītu pušu darījuma princips noteikti ir neatņemama daļa no tās vērtējuma atbilstoši LESD 107. panta 1. punktam attiecībā uz nodokļu pasākumiem, kas tiek piešķirti grupas uzņēmumiem, neatkarīgi no tā, vai dalībvalsts šo principu ir iekļāvusi savā valsts tiesību sistēmā.

77 Šajā pašā 228. apsvērumā Komisija ir precizējusi, ka šo nesaistītu pušu darījuma principu piemēro, lai noteiktu, vai grupai piederoša uzņēmuma ar nodokli apliekamā peļņa uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķināšanas nolūkā ir tikusi aprēķināta, piemērojot metodi, kas tuvināta tirgus nosacījumiem, tā, lai šis uzņēmums, piemērojot vispārējo uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu, nesaņemtu labvēlīgāku attieksmi nekā nesaistīti uzņēmumi, kuru ar nodokli apliekamo peļņu nosaka tirgus.

78 Turklāt no strīdīgā lēmuma struktūras, it īpaši no atsauces sistēmas analīzes tā 193.–209. apsvērumā, izriet, ka Komisija ir ņēmusi vērā apstākli, ka vispārējā uzņēmumu aplikšanas ar nodokli sistēma Luksemburgā nenošķir integrētus un neintegrētus uzņēmumus, jo šīs sistēmas mērķis ir aplikt ar nodokli visus uzņēmumus rezidentus.

79 Tieši ņemot vērā šos apsvērumus, Vispārējā tiesa savukārt pārsūdzētā sprieduma 161. punktā precizēja, ka strīdīgā lēmuma 228. apsvērumā ietvertais apgalvojums, saskaņā ar kuru nesaistītu pušu darījuma princips ir vispārējs vienlīdzīgas attieksmes princips nodokļu jomā, kas ietilpst LESD 107. panta 1. punkta piemērošanas jomā, nevar tikt izolēts no tā konteksta un nevar tikt interpretēts tādējādi, ka Komisija būtu apgalvojusi, ka pastāv vispārējs vienlīdzīgas attieksmes princips, kas izriet no LESD 107. panta 1. punkta.

80 Kā izriet no pārsūdzētā sprieduma 141. punkta, Vispārējā tiesa ir atzinusi, ka nesaistītu pušu darījuma princips ir piemērojams, ja attiecīgajās valsts nodokļu tiesībās netiek nošķirti "integrētie uzņēmumi" un "neatkarīgie uzņēmumi" to aplikšanas ar uzņēmumu ienākuma nodokli nolūkā, jo šādā gadījumā šo tiesību mērķis būtu aplikt ar nodokli peļņu, kas izriet no šāda "integrēta uzņēmuma" saimnieciskās darbības, tā, it kā tā izrietētu no darījumiem, kas veikti par tirgus cenām. Identificējusi nesaistītu pušu darījuma principa juridisko pamatu, Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 145. punktā būtībā uzskatīja, ka šis princips ir piemērojams šajā lietā, jo Nodokļu kodeksa mērķis bija vienādi aplikt ar uzņēmumu ienākuma nodokli integrētus un neatkarīgus uzņēmumus.

2) Par tiesību kļūdas pastāvēšanu, nosakot attiecīgajā dalībvalstī piemērojamo "parasto" nodokļu režīmu

81 Vispirms ir jānoraida Komisijas argumentācija, saskaņā ar kuru apelācijas sūdzības iesniedzēja ar tās izvirzītajiem iebildumiem patiesībā apstrīd Vispārējās tiesas konstatējumus par piemērojamajām valsts tiesībām, kas it īpaši ir ietverti pārsūdzētā sprieduma 145. punktā un ir faktu konstatējumi, kurus saskaņā ar Tiesas judikatūru nevar pārskatīt apelācijas tiesvedībā.

82 Taisnība – apelācijas tiesvedībā pārbaudot tādu novērtējumu, ko Vispārējā tiesa veikusi attiecībā uz valsts tiesībām un kas valsts atbalsta jomā ir faktu novērtējums, Tiesai ir kompetence tikai pārbaudīt, vai ir notikusi šo tiesību sagrozīšana (spriedums, 2018. gada 28. jūnijs, *Andres* (*Heitkamp BauHolding* maksātnespēja)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 78. punkts un tajā minētā judikatūra).

83 Tomēr šajā lietā ar argumentiem, kurus Īrija ir izklāstījusi, tā necenšas apstrīdēt Vispārējās tiesas veikto valsts tiesību interpretāciju, bet gan aicina Tiesu noteikt, vai Vispārējā tiesa nav pieļāvusi tiesību kļūdu, pārņemdama atbilstošās atsauces sistēmas noteikšanu kā izšķirošo parametru, lai izvērtētu selektīvas priekšrocības esamību, neņemot vērā Luksemburgas tiesībās paredzētās integrētiem uzņēmumiem piemērojamās speciālās tiesību normas transfertcenu jomā.

84 Faktiski Īrija vienīgi apstrīd to, ka Vispārējā tiesa ir piemērojusi juridisko kritēriju, kura mērķis ir noteikt, vai tāds iepriekšējs nodokļu lēmums kā pamatlietā sniedz selektīvu priekšrocību.

85 Jautājums par to, vai Vispārējā tiesa ir pienācīgi noteikusi atbilstošo atsauces sistēmu un līdz ar to pareizi piemērojusi tādu juridisku kritēriju kā nesaistītu pušu darījuma princips, ir tiesību jautājums, kas var būt Tiesas pārbaudes priekšmets apelācijas stadijā. Argumenti ar nolūku apstrīdēt atsauces sistēmas izvēli selektīvās priekšrocības pastāvēšanas analīzes pirmajā posmā ir pieņemami, jo šī analīze izriet no valsts tiesību juridiskās kvalifikācijas, pamatojoties uz Savienības tiesību normu (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2018. gada 28. jūnijs, *Andres* (*Heitkamp BauHolding* maksātnespēja)/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 80. un 81. punkts).

86 Attiecībā uz Īrijas argumentācijas pamatotību ir jāatgādina, kā tas būtībā izriet no strīdīgā lēmuma 210. apsvēruma, ka *FFT* un Luksemburgas Lielhercogiste Komisijā ir apgalvojušas, ka atsauces sistēmā ir jāietver tikai grupas uzņēmumi, proti, grupas uzņēmumi, kas veic finansēšanas darbības, uz ko attiecas Nodokļu kodeksa 164. panta 3. punkts, un tādējādi aplūkotais iepriekšējais lēmums esot bijis jāsalīdzina ar iepriekšējiem lēmumiem par 2010.–2013. gadu, kuri attiecās uz 21 citu nodokļu maksātāju un par kuriem Komisijai bija paziņots 2014. gada 15. janvārī. Luksemburgas Lielhercogiste un *FFT* uzskata, ka, ņemot vērā, ka *FFT* piešķirtā attieksme atbilst Nodokļu kodeksa 164. panta 3. punktam, Apkārtrakstam Nr. 164/2 un administratīvajai praksei šajā jomā, ar šo iepriekšējo lēmumu netika piešķirta selektīva priekšrocība.

87 Tomēr Komisija strīdīgā lēmuma 211.–215. apsvērumā uzskatīja, ka, nosakot atbilstošo atsauces sistēmu, nav jāņem vērā šie īpašie noteikumi, un šajā ziņā norādīja, ka šāda ņemšana vērā būtu pretrunā mērķim, kāds ir Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējai sistēmai, kuru šī iestāde šī lēmuma 193.–209. apsvērumā jau bija identificējusi kā atsauces sistēmu. Šajā gadījumā tā ir uzskatījusi, ka šīs sistēmas mērķis ir aplikt ar nodokli visu tās nodokļu kompetencē ietilpstošo uzņēmumu peļņu neatkarīgi no tā, vai runa ir par integrētiem uzņēmumiem vai neintegrētiem uzņēmumiem (strīdīgā lēmuma 198. un 212. apsvērums).

88 Komisija norādīja, ka tā nepārbaudīs, vai aplūkotajā iepriekšējā lēmumā ir ievērots nesaistītu pušu darījuma princips, kāds tas ir definēts Nodokļu kodeksa 164. panta 3. punktā vai Apkārtrakstā Nr. 164/2 (strīdīgā lēmuma 229. apsvērums). Ja varētu tikt pierādīts, ka ar šo iepriekšējo lēmumu Luksemburgas nodokļu iestādes apstiprinātā metode, kuras nolūks ir noteikt *FFT* ar nodokli apliekamo peļņu Luksemburgā, ir atkāpe no metodes, kas ļauj iegūt tirgū balstīta rezultāta ticamu aplēsi, un līdz ar to no nesaistītu pušu darījuma principa, šis nodokļu nolēmums tiktu uzskatīts par tādu, kas uzņēmumam *FFT* piešķir selektīvas priekšrocības LESD 107. panta 1. punkta izpratnē (strīdīgā lēmuma 231. apsvērums).

89 No pārsūdzētā sprieduma 149.–151. punkta izriet, ka Vispārējā tiesa ir apstiprinājusi Komisijas metodoloģiju, kuras būtība bija uzskatīt, ka, ja pastāv nodokļu sistēma, kuras mērķis ir aplikt ar nodokli visu uzņēmumu rezidentu peļņu, neatkarīgi no tā, vai tie ir vai nav integrēti, nesaistītu pušu darījuma principa piemērošana LESD 107. panta 1. punkta piemērošanas nolūkā ir pamatota neatkarīgi no šī principa iekļaušanas valsts tiesībās.

90 Tātad ir jānosaka, vai Vispārējā tiesa ir pieļāvusi tiesību kļūdu, apstiprinot Komisijas pieeju, kas būtībā ietvēra to, ka, veicot pārbaudi atbilstoši LESD 107. panta 1. punktam un it īpaši, definējot atsauces sistēmu, lai noteiktu, vai ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu labuma guvējam tiek piešķirta selektīva priekšrocība, netiek ņemts vērā šis princips, kāds tas ir paredzēts nodokļu kodeksa 164. panta 3. punktā un precizēts ar to saistītajā Apkārtrakstā Nr. 164/2.

91 Šajā ziņā, noraidot nodokļu kodeksa 164. panta 3. punkta un Apkārtraksta Nr. 164/2 nozīmīgumu, Komisija piemēroja nesaistītu pušu darījuma principu, kas atšķiras no Luksemburgas tiesībās noteiktā principa. Tādējādi tā ir aprobežojusies ar to, ka uzņēmumu ienākuma nodokļa Luksemburgā vispārējās sistēmas mērķī ir identificējusi šī principa abstraktu izpausmi un izvērtējusi aplūkoto iepriekšējo lēmumu, neņemdama vērā veidu, kādā minētais princips konkrēti ir iekļauts šajās tiesībās it īpaši attiecībā uz integrētiem uzņēmumiem.

92 Apstiprinot šādu pieeju, Vispārējā tiesa nav ņēmusi vērā no šī sprieduma 68.–74. punktā minētās judikatūras izrietošo prasību, saskaņā ar kuru, lai noteiktu, vai nodokļu pasākums ir radījis uzņēmumam selektīvu priekšrocību, Komisijai pēc saskaņā ar šīs valsts tiesībām piemērojamo tiesību normu satura, savstarpējās saistības un konkrētu seku objektīvu pārbaudes ir jāveic salīdzinājums ar nodokļu sistēmu, kas parasti ir piemērojama attiecīgajā dalībvalstī. Šādi rīkojoties, tā ir pieļāvusi tiesību kļūdu, piemērojot LESD 107. panta 1. punktu.

93 Protams, kā to atzīst visi lietas dalībnieki, Luksemburgas sabiedrībām piemērojamo valsts tiesību mērķis ir panākt ticamu tirgus cenas aplēsto vērtību integrētu uzņēmumu aplikšanas ar nodokli jomā. Lai gan šis mērķis vispārīgi atbilst nesaistītu pušu darījuma principam, tomēr, tā kā Savienības tiesībās nav veikta saskaņošana, konkrēta šī principa piemērošanas kārtība ir noteikta valsts tiesībās un ir jāņem vērā, lai noteiktu atsauces sistēmu selektīvas priekšrocības esamības noteikšanas nolūkā.

94 Turklāt, pārsūdzētā sprieduma 113. punktā atzīstot, ka Komisija var atsaukties uz noteikumiem, kas nav Luksemburgas tiesību daļa, lai gan minētā sprieduma 112. punktā tā atgādināja, ka šai iestādei šajā Savienības tiesību attīstības stadijā nav kompetences, kas tai ļautu autonomi noteikt integrēta uzņēmuma tā saukto "parasto" aplikšanu ar nodokli, neņemot vērā valsts nodokļu tiesību normas, Vispārējā tiesa ir pārkāpusi LESD tiesību normas par pasākumiem, ko Eiropas Savienība veic dalībvalstu tiesību aktu tiešo nodokļu jomā tuvināšanai, it īpaši LESD 114. panta 2. punktu un 115. pantu. Proti, dalībvalsts autonomija tiešo nodokļu jomā, kas ir atzīta šī sprieduma 73. punktā atgādinātajā pastāvīgajā judikatūrā, nevar tikt pilnībā nodrošināta, ja ārpus šāda veida tuvināšanas pasākuma veiktā pārbaude saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu nav balstīta vienīgi uz attiecīgās dalībvalsts likumdevēja pieņemtajiem parastajiem nodokļu uzlikšanas noteikumiem.

95 Šajā ziņā ir jāuzsver, pirmām kārtām, ka, tā kā šajā jautājumā nav veikta saskaņošana, iespējamā metožu un kritēriju definēšana, kas ļauj noteikt "nesaistītu pušu darījuma" rezultātu, ietilpst dalībvalstu rīcības brīvībā. Lai gan ESAO dalībvalstis atzīst, ka ir jāizmanto nesaistītu pušu darījuma princips, lai noteiktu uzņēmumu peļņas pareizu sadali dažādās valstīs, starp šīm valstīm pastāv ievērojamas atšķirības transfertcenu noteikšanas metožu sīkākā piemērošanā. Kā Komisija

pati ir minējusi strīdīgā lēmuma 88. apsvērumā, ESAO pamatnostādnēs ir uzskaitītas vairākas metodes, lai noteiktu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu provizorisku cenu darījumiem un peļņas sadali starp vienas grupas uzņēmumiem.

96 Turklāt, pat pieņemot, ka starptautisko nodokļu jomā pastāv zināma vienprātība par to, ka darījumi starp ekonomiski saistītiem uzņēmumiem, it īpaši darījumi grupas iekšienē, nodokļu mērķiem ir jāvērtē tā, it kā tie būtu noslēgti starp ekonomiski neatkarīgiem uzņēmumiem, un ka tādējādi daudzas nodokļu jomā kompetentās valsts iestādes ir iedvesmojušās no ESAO pamatnostādnēm, sagatavojot un kontrolējot transfertcenu – analizējot to, vai attiecīgie darījumi ir jāaplūko no nesaistītu pušu darījuma principa viedokļa un attiecīgā gadījumā – vai transfertcenas, kas ir pamatā ar nodokli apliekamo ienākumu bāzei un to sadalījumam starp attiecīgajām valstīm, atkāpjas no nesaistītu pušu darījuma rezultāta, nozīme, neskarot šā sprieduma 120.–122. punktā izklāstīto informāciju, ir tikai valsts tiesību normām. Tātad, pārbaudot, vai pastāv selektīva nodokļu priekšrocība LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, un lai noteiktu nodokļu slogu, kam parasti ir jābūt uzliktam uzņēmumam, nevar tikt ņemti vērā rādītāji un noteikumi, kas nav saistīti ar attiecīgo valsts nodokļu sistēmu, ja vien pēdējā minētā uz tiem tieši neatsaucas.

97 Šis konstatējums ir nodokļa tiesiskuma principa izpausme, kas ir daļa no Savienības tiesību sistēmas kā vispārējs tiesību princips, kas prasa, lai ikviens pienākums maksāt nodokli, kā arī visi būtiskie elementi, kas nosaka nodokļa pamatiezīmes, būtu paredzēti tiesību aktos, jo nodokļa maksātājam ir jābūt iespējai paredzēt un aprēķināt maksājamā nodokļa apmēru un noteikt, kurā brīdī tas tam būs jāmaksā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 8. maijs, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, C-566/17, EU:C:2019:390, 39. punkts).

98 Otrām kārtām, Luksemburgas Lielhercogiste tiesas sēdē norādīja, ka papildus apstāklim, ka šīs organizācijas dalībvalstīm ESAO pamatnostādnes nav saistošas, Apkārtrakstā Nr. 164/2, kurā ir interpretēts Nodokļu kodeksa 164. panta 3. punkts, ir paredzēti īpaši noteikumi attiecībā uz transfertcenu aprēķinu tādiem grupas finansēšanas uzņēmumiem kā *FFT*, un tas nozīmē, ka, aprēķinot šīs cenas, netiek ņemtas vērā darbības saistībā ar kapitāldaļu turējumu. Strīdīgā lēmuma 79. apsvērums, kas ir ietverts šī lēmuma 2.3.2. iedaļā un kurā ir ietverts minētā apkārtraksta satura apraksts, apstiprina, ka šī dalībvalsts attiecībā uz šādiem uzņēmumiem ir paredzējusi īpašus noteikumus, lai noteiktu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu atlīdzību, un ka šie noteikumi Komisijai tika darīti zināmi administratīvajā procesā.

99 Tomēr Komisijas veiktajā atsauces sistēmas analīzē un līdz ar to *FFT* piešķirtās selektīvās priekšrocības esamības analīzē, kādu to ir apstiprinājusi Vispārējā tiesa, nav ņemtas vērā šīs normatīvās izvēles, kuru mērķis ir precizēt nesaistītu pušu darījuma principa piemērojamību un tā īstenošanu Luksemburgas tiesībās.

100 Šajā ziņā ir jānorāda, ka, atbildot uz tiesas sēdē uzdotu jautājumu, Komisija norādīja, ka aplūkotajā iepriekšējā lēmumā Luksemburgas nodokļu iestāde "nepareizi piemēroja noteikumus, ko tā parasti piemēro," attiecībā uz nesaistītu pušu darījuma principu un transfertcenu aprēķinu. Tomēr ir jākonstatē, ka strīdīgajā lēmumā Komisija, kuras pieeju apstiprināja Vispārējā tiesa, ir atturējusies no jebkādas pārbaudes par to, kā Nodokļu kodeksa 164. panta 3. punktā paredzētais nesaistītu pušu darījuma princips bija ticis interpretēts un piemērots.

101 Vispārējā tiesa šo analīzi ir skaidri apstiprinājusi pārsūdzētā sprieduma 146. punktā, norādot, ka Komisijai nevar pārmest, ka tā ir izmantojusi transfertcenu noteikšanas metodi, kuru tā šajā gadījumā uzskatīja par atbilstošu, lai izvērtētu transfertcenu līmeni darījumam vai vairākiem cieši

saistītiem darījumiem, kas ir daļa no apstrīdētā pasākuma, kā arī šī paša sprieduma 147. punktā, kurā tā uzsvēra, ka ESAO pamatnostādņu, uz kurām balstījās Komisija, "pamatā ir būtisks darbs, ko ir veikušas atzītu ekspertu grupas", ka tās "atspoguļo starptautiskā līmenī panāktu konsensu attiecībā uz transfertcenām" un ka "šī iemesla dēļ tām ir zināma praktiska nozīme, interpretējot jautājumus saistībā ar transfertcenām".

102 Trešām kārtām, pretēji tam, ko Vispārējā tiesa ir uzskatījusi pārsūdzētā sprieduma 142. punktā, 2006. gada 22. jūnija spriedums Beļģija un *Forum 187*/Komisija (C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416) neapstiprina nostāju, saskaņā ar kuru nesaistītu pušu darījuma princips ir piemērojams, ja valsts nodokļu tiesībās ir paredzēts vienādi uzlikt nodokli integrētiem uzņēmumiem un neatkarīgiem uzņēmumiem, neatkarīgi no tā, vai un kādā veidā šis princips ir iekļauts šajās tiesībās.

103 Šajā spriedumā Tiesa atzina, ka, tiklīdz dalībvalsts ir izvēlējusies savās valsts tiesībās iekļaut tādu integrēto uzņēmumu ar nodokli apliekamās peļņas noteikšanas metodi, kas ir analoga ESAO "izmaksas plus" ("*cost plus*") metodei un kuras mērķis tādējādi ir aplikt ar nodokli šos uzņēmumus, pamatojoties uz tādu pašu bāzi, kāda izrietētu no vispārējās tiesību sistēmas piemērošanas, šī valsts minētajiem uzņēmumiem piešķir ekonomisku priekšrocību, ja tā šajā metodē iekļauj noteikumus, ar kuriem tiek atvieglots nodokļu slogs, kas šiem uzņēmumiem parasti būtu, piemērojot minēto sistēmu.

104 Tādējādi šajā spriedumā Tiesa secināja, ka ir jāizmanto nesaistītu pušu darījuma princips, ņemot vērā attiecīgajās valsts tiesībās, proti, Beļģijas tiesībās, paredzēto nodokļu uzlikšanas mehānismu peļņai saskaņā ar ESAO "izmaksas plus" metodi. Līdz ar to no minētā sprieduma nevar secināt, ka Tiesa, lai izvērtētu fiskāla rakstura pasākumus saistībā ar LESD 107. panta 1. punkta piemērošanu, būtu paredzējusi izveidot autonomu nesaistītu pušu darījuma principu, kas ir piemērojams neatkarīgi no tā, vai tas ir iekļauts valsts tiesībās.

105 No visiem šiem apsvērumiem izriet, ka pārsūdzētā sprieduma pamatojumā, kas attiecas uz Komisijas primārās argumentācijas pārbaudi, saskaņā ar kuru aplūkotais iepriekšējais lēmums ir atkāpe no Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējās sistēmas, un kas atgādināts šī sprieduma 17.–20. punktā, ir pieļauta tiesību kļūda, jo Vispārējā tiesa ir apstiprinājusi Komisijas pieeju, kas būtībā ietvēra to, ka, nosakot atsauces sistēmu saistībā ar pārbaudi, kas veikta atbilstoši LESD 107. panta 1. punktam, lai noteiktu, vai ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu tā labuma guvējam tiek piešķirta priekšrocība, netiek ņemts vērā nesaistītu pušu darījuma princips, kāds tas ir paredzēts Nodokļu kodeksa 164. panta 3. punktā un precizēts Apkārtrakstā Nr. 164/2.

106 Tomēr ir jānoskaidro, vai Vispārējās tiesas pieļautā tiesību kļūda var izraisīt pārsūdzētā sprieduma atcelšanu.

107 Komisija ir norādījusi, ka iespējamās tiesību kļūdas, kas pieļautas pārsūdzētā sprieduma 125.–286. punktā, nevarētu izraisīt pārsūdzētā sprieduma atcelšanu, ja tiktu apstiprināta Vispārējās tiesas analīze, kas izklāstīta minētā sprieduma 290.–299. punktā.

108 Līdz ar to Komisija uzskata, ka apelācijas sūdzība ir neefektīva, jo, pat pieņemot, ka kāds no izvirzītajiem pamatiem tiek atzīts par pamatotu, šāds apstāklis nevar būt pamats pārsūdzētā sprieduma atcelšanai. Proti, strīdīgajā lēmumā esot ietverta pakārtota argumentācija, kas pamatota ar Nodokļu kodeksa 164. panta 3. punktu un Apkārtrakstu Nr. 164/2, kuru Vispārējā tiesa ir apstiprinājusi, un Īrija to nekādi nav apstrīdējusi.

109 Šajā ziņā ir jānorāda, ka ar pārsūdzētā sprieduma 290.–299. punktā izklāstīto pamatojumu Vispārējā tiesa būtībā ir apstiprinājusi argumentāciju, ko Komisija bija izteikusi "pakārtoti" strīdīgā lēmuma 315.–317. apsvērumā un saskaņā ar kuru aplūkotais iepriekšējais lēmums ir atkāpe no atsauces sistēmas, ko veido Nodokļu kodeksa 164. panta 3. punkts un Apkārtraksts Nr. 164/2.

110 Lai gan Īrija šajā pārsūdzētā sprieduma daļā ietverto pamatojumu nav tieši apstrīdējusi, tomēr nevar apgalvot, kā to dara Komisija, ka apelācijas sūdzība ir jāatzīst par neefektīvu, jo Īrijas izvirzītie argumenti nevarot ietekmēt pārsūdzētā sprieduma rezolutīvo daļu.

111 Kā ģenerāladvokāts ir norādījis secinājumu 42. punktā, pārsūdzētā sprieduma 290.–299. punktā izklāstītajā argumentācijā nav ietverta nodalāma un neatkarīga analīze attiecībā pret analīzi, kas izriet no Komisijas galvenokārt izmantotās atsauces sistēmas, un tādējādi tā neļauj labot tajā pieļauto kļūdu. Taisnība – Komisija strīdīgā lēmuma 317. apsvērumā konstatēja, ka ar iepriekšējo lēmumu *FFT* maksājamais nodoklis tika samazināts "salīdzinājumā ar situāciju, kurā [nodokļu kodeksa 164. panta 3. punktā] noteiktais nesaistītu pušu darījuma princips būtu bijis pareizi jāpiemēro". Tomēr, kā Vispārējā tiesa ir norādījusi pārsūdzētā sprieduma 294. punktā, attiecībā uz šo pareizo piemērošanu Komisija ir pilnībā atsaukusies uz savu galveno atsauces sistēmas analīzi, kas balstīta uz vispārējo sistēmu uzņēmumu aplikšanai ar nodokli Luksemburgā.

112 No tā izriet, ka argumentācija, uz kuru Komisija ir balstījusies pakārtoti, tikai šķietami labo kļūdu, ko tā ir pieļāvusi, nosakot atsauces sistēmu, kurai būtu bijis jābūt pamatā tās analīzei par selektīvas priekšrocības esamību. Šādos apstākļos tiesību kļūda, ko Vispārējā tiesa pieļāvusi, analizējot Komisijas galveno argumentāciju saistībā ar atsauces sistēmu, padara par spēkā neesošu arī strīdīgajā lēmumā ietvertās pakārtotās argumentācijas par šo aspektu analīzi.

113 No iepriekš minētā izriet, ka pirmā pamata piektā un sestā daļa, kā arī piektais pamats ir jāapmierina un līdz ar to pārsūdzētais spriedums ir jāatceļ, nelemjot par pirmā pamata pārējām daļām un pārējiem apelācijas sūdzības pamatiem.

B. Par apelācijas sūdzību lietā C-885/19 P

114 Ņemot vērā pārsūdzētā sprieduma atcelšanu, par *FFT* apelācijas sūdzību vairs nav jālemj.

VI. Par prasībām Vispārējā tiesā

115 Atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas statūtu 61. panta pirmajai daļai Vispārējās tiesas nolēmuma atcelšanas gadījumā Tiesa pati var pieņemt galīgo spriedumu lietā, ja strīds ir izskatāmā stāvoklī.

116 Tā tas ir šajā lietā, jo prasības pamati par strīdīgā lēmuma atcelšanu ir tikuši apspriesti uz sacīkstes principu balstītās debatēs Vispārējā tiesā un to izvērtēšanai nav jāveic nekādi papildu organizatoriski vai pierādījumu savākšanas pasākumi.

117 Šajā ziņā pietiek norādīt, ka šī sprieduma 81.–112. punktā izklāstīto iemeslu dēļ strīdīgais lēmums ir jāatceļ, jo Komisija ir pieļāvusi tiesību kļūdu, konstatēdama, ka pastāv selektīva priekšrocība, ņemot vērā atsauces sistēmu, kurā ir ietverts nesaistītu pušu darījuma princips un nav veikta pilnīga attiecīgo valsts nodokļu tiesību pārbaude pēc debatēm, kas balstītas uz sacīkstes principu,

par šo jautājumu ar attiecīgo dalībvalsti, un ka tādējādi tā ir pārkāpusi LESD tiesību normas par Savienības pasākumu noteikšanu dalībvalstu tiesību aktu tuvināšanai tiešo nodokļu jomā, it īpaši LESD 114. panta 2. punktu un 115. pantu.

118 Kā izriet no šī sprieduma 71. punktā atgādinātās judikatūras, šāda kļūda, nosakot saskaņā ar atbilstošajām valsts tiesībām faktiski piemērojamos noteikumus un tādējādi – nosakot tā saukto "parasto" aplikšanu ar nodokli, attiecībā uz kuru bija jāizvērtē aplūkotais iepriekšējais lēmums, visu argumentāciju par selektīvas priekšrocības pastāvēšanu neizbēgami padara par spēkā neesošu.

119 Šāds konstatējums tomēr neizslēdz to, ka tādi tiešo nodokļu pasākumi kā dalībvalstu iepriekšējie nodokļu lēmumi var tikt kvalificēti par valsts atbalstu, ja ir izpildīti visi šī sprieduma 66. punktā atgādinātie LESD 107. panta 1. punkta piemērošanas nosacījumi.

120 Kā atgādināts šī sprieduma 65. punktā, dalībvalstu intervence jomās, kas nav saskaņotas Savienības tiesībās, nav izslēgta no LESD noteikumu par valsts atbalsta kontroli piemērošanas jomas.

121 Tādējādi dalībvalstīm sava kompetence tiešo nodokļu jomā, kāda tām ir attiecībā uz iepriekšēju nodokļu lēmumu pieņemšanu, ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības un it īpaši LESD noteikumus valsts atbalsta jomā. Tādējādi tām, īstenojot šo kompetenci, ir jāatturas noteikt pasākumus, kas var būt ar iekšējo tirgu nesaderīgs valsts atbalsts LESD 107. panta izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 16. septembris, Komisija/Beļģija un *Magnetrol International*, C-337/19 P, EU:C:2021:741, 161. un 162. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

122 It īpaši pēc tam, kad Komisija ir norādījusi, ka dalībvalsts ir izvēlējusies piemērot nesaistītu pušu darījuma principu, lai noteiktu integrēto uzņēmumu transfertcenas, Komisijai saskaņā ar šī sprieduma 70. punktā atgādināto judikatūru ir jāspēj noteikt, ka valsts tiesību aktos šajā jomā paredzētie parametri ir acīmredzami nesaderīgi ar valsts nodokļu sistēmas izvirzīto mērķi uzlikt nodokļus visiem uzņēmumiem rezidentiem, neatkarīgi no tā, vai tie ir vai nav integrēti, un tas sistemātiski noved pie tā, ka integrētiem uzņēmumiem vai dažiem no viņiem, piemēram, finansēšanas uzņēmumiem, piemērojamās transfertcenas tiek novērtētas pārāk zemu salīdzinājumā ar tirgus cenām salīdzināmiem darījumiem, ko veic neintegrēti uzņēmumi.

123 Šajā lietā, kā ir secināts šī sprieduma 105. punktā, strīdīgajā lēmumā Komisija šādu pārbaudi nav veikusi, jo tās analīzes sistēmā nebija iekļautas visas atbilstošās tiesību normas, ar kurām nesaistītu pušu darījuma princips tiek īstenots saskaņā ar Luksemburgas tiesībām.

124 No visiem šiem apsvērumiem izriet, ka lietā T-755/15 Luksemburgas Lielhercogistes izvirzītā pirmā pamata pirmā un trešā daļa, kā arī lietā T-759/15 *FFT* izvirzītā pirmā pamata pirmais iebildums ir jāapmierina. Attiecīgi strīdīgais lēmums ir jāatceļ un nav nepieciešams pārbaudīt pārējos atcelšanas prasību pamatus.

VII. Par tiesāšanās izdevumiem

125 Atbilstoši Tiesas Reglamenta 184. panta 2. punktam Tiesa lemj par tiesāšanās izdevumiem, ja apelācijas sūdzība ir pamatota un Tiesa lietā taisa galīgo spriedumu.

126 Reglamenta 138. panta 1. punktā, kas piemērojams apelācijas tiesvedībā, pamatojoties uz Reglamenta 184. panta 1. punktu, ir noteikts, ka lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs.

127 Šajā lietā attiecībā uz apelācijas sūdzību lietā C-898/19 P, tā kā Īrijai spriedums ir labvēlīgs, saskaņā ar tās prasījumiem Komisijai ir jāpiespriež segt savus, kā arī atlīdzināt Īrijas tiesāšanās izdevumus.

128 Attiecībā uz apelācijas sūdzību lietā C-885/19 P atbilstoši Reglamenta 149. pantam, kas saskaņā ar Reglamenta 190. pantu ir piemērojams apelācijas tiesvedībā, ja tiesvedību lietā izbeidz pirms sprieduma taisīšanas, Tiesa lemj par tiesāšanās izdevumiem. Saskaņā ar Reglamenta 142. pantu – kas piemērojams apelācijas tiesvedībā, pamatojoties uz tā 184. pantu,– šādā gadījumā par tiesāšanās izdevumiem Tiesa lemj pēc saviem ieskatiem. Šajā gadījumā ir jānolemj, ka katrs lietas dalībnieks savus tiesāšanās izdevumus saistībā ar apelācijas tiesvedību lietā C-885/19 P sedz pats.

129 Turklāt, tā kā prasības Vispārējā tiesā ir apmierinātas, Komisija atlīdzina visus tiesāšanās izdevumus saistībā ar tiesvedību pirmajā instancē.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

1) **Lietas C-885/19 P un C-898/19 P apvienot sprieduma taisīšanai.**

2) **Atcelt Eiropas Savienības Vispārējās tiesas 2019. gada 24. septembra spriedumu Luksemburga un *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija (T-755/15 un T-759/15, EU:T:2019:670).**

3) **Atcelt Komisijas Lēmumu (ES) 2016/2326 (2015. gada 21. oktobris) par valsts atbalstu SA.38375 (2014/C ex 2014/NN), ko Luksemburga īsteno par labu *Fiat*.**

4) **Izbeigt tiesvedību par apelācijas sūdzību lietā C-885/19 P.**

5) **Katrs lietas dalībnieks savus tiesāšanās izdevumus lietā C-885/19 P sedz pats.**

6) **Eiropas Komisija atlīdzina tiesāšanās izdevumus saistībā ar apelācijas sūdzību lietā C-898/19 P.**

7) **Eiropas Komisija atlīdzina tiesāšanās izdevumus, kas radušies tiesvedībā pirmajā instancē.**

[Paraksti]