Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA PRĪTA PIKAMĒES [*PRIIT PIKAMÄE*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2021. gada 16. decembrī[1]

Lieta C-898/19 P

Īrija
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 – Atsauces sistēma – Tā saucamie "normālie" nodokļi – Selektivitāte – Prezumpcija

Satura rādītājs

I. Ievads . . . 3

II. Lietas konteksts . . . 4

A. Par iepriekšējo lēmumu, ko Luksemburgas nodokļu iestādes ir pieņēmušas attiecībā uz *FFT*, un administratīvo procesu Komisijā . . . 4

B. Par apstrīdēto lēmumu . . . 4

1. Aplūkotā iepriekšējā lēmuma būtības apraksts . . . 4

2. Atbilstošo Luksemburgas noteikumu apraksts . . . 5

3. Aplūkotā iepriekšējā lēmuma vērtējums . . . 5

C. Tiesvedība Vispārējā tiesā un pārsūdzētais spriedums . . . 7

D. Tiesvedība Tiesā un lietas dalībnieku prasījumi apelācijas instancē . . . 9

III. Par apelācijas sūdzību . . . 10

[1] Oriģinālvaloda – franču.

A. Par pirmo, trešo, ceturto un piekto pamatu 10

1. Par efektivitāti 10

2. Par pieņemamību 11

3. Par pamatotību 12

a) Ievada apsvērumi par priekšrocību un selektivitāti nodokļu jomā 12

1) Par atsauces sistēmas noteikšanas "pastiprināto nozīmi" nodokļu pasākumu gadījumā 12

2) Par atsauces sistēmas (un "normālo" nodokļu) noteikšanu nodokļu jomā 13

b) Par pirmo pamatu 15

1) Lietas dalībnieku argumenti 15

2) Vērtējums 15

i) Ievada apsvērumi par nesaistītu pušu darījuma principa izcelsmi 15

ii) Par nesaistītu pušu darījuma principu pārsūdzētajā spriedumā 17

iii) Par nesaistītu pušu darījuma principa pamatojumu 19

iv) Par nesaistītu pušu darījuma principa piemērojamību un tiesiskās drošības principu 26

3) Secinājumi par pirmo pamatu 28

c) Par trešo pamatu 28

1) Lietas dalībnieku argumenti 28

2) Vērtējums 29

d) Par ceturto pamatu 30

1) Lietas dalībnieku argumenti 30

2) Vērtējums 30

e) Par piekto pamatu 31

1) Lietas dalībnieku argumenti 31

2) Vērtējums 32

B. Par otro pamatu 33

1. Par efektivitāti 33

2. Par pamatotību 33

IV. Par prasību Vispārējā tiesā 37

V. Par tiesāšanās izdevumiem 37

VI. 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, 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 piešķīrušas grupai *Fiat* [2].

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 [3]. 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 [4].

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 izvēlētā Komisijas pieeja. Vispārējās tiesas spriedums lietās Luksemburga un *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija [5], ar kuru tika apstiprināta šī pieeja, ir šīs apelācijas sūdzības priekšmets.

2 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").

3 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

4 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 nodokļa 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 137 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-souleves-par-la-numerisation-de-l-economie-octobre-2021.pdf

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

5. Komisijas pieejas novatoriskais raksturs tostarp ietvēra nesaistītu pušu darījuma principa ieviešanu, izvērtējot ekonomiskas priekšrocības esamību. Strīdīgā juridiskā pamata dēļ šī jēdziena ieviešana LESD 107. panta 1. punktā paredzētajā analīzē ļaus Tiesai uzdot jautājumus par Līgumā noteikto robežu starp dalībvalstu nodokļu autonomiju un valsts atbalsta piešķiršanas aizliegumu.

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 Apkārtrakstu 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 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 [6].

[6] Apstrīdētā lēmuma 9. un 52.–54. apsvērums.

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")[7] 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 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 atlīdzība, 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 atlīdzību, ja šos darījumus ir veikuši grupas finanšu uzņēmumi[8].

3. Aplūkotā iepriekšējā lēmuma vērtējums

12. 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 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".

13. 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 īpašie 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 uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējā režīma mērķi, atrodas līdzīgā faktiskā un juridiskā situācijā[9].

14. 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

7 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.

8 Apstrīdētā lēmuma 74.–83. apsvērums.

9 Apstrīdētā lēmuma 193.–199. apsvērums.

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 [10].

15. 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" [11], 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 [12].

16. Ņemot vērā šos apsvērumus, Komisija uzskatīja, ka vairākas Luksemburgas Lielhercogistes apstiprinātās izvēlētās metodes, parametri un vairāki pielāgojumi, kas ir transfertcenu analīzes pamatā aplūkotajā iepriekšējā lēmumā, izraisa neatkarīgo uzņēmumu maksājamā uzņēmumu nodokļa samazinājumu [13].

17. Pakārtoti Komisija uzskatīja, ka katrā ziņā ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu esot piešķirta selektīva priekšrocība, arī ņemot vērā ierobežotāku atsauces sistēmu, uz kuru atsaucas Luksemburgas Lielhercogiste un *FFT*, ko veido Nodokļu kodeksa 164. panta 3. punkts un Apkārtraksts Nr. 164/2, kurā bija paredzēts nesaistītu pušu darījuma princips Luksemburgas nodokļu tiesībās [14]. 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 Nr. 164/2, 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 [15].

18. 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 atsauces sistēmas pamatā esošajiem principiem vai kas izrietētu no mehānismiem, kuri ir nepieciešami tās darbībai un efektivitātei [16].

10 Apstrīdētā lēmuma 216.–218. apsvērums.

11 Apstrīdētā lēmuma 225. un 226. apsvērums.

12 Apstrīdētā lēmuma 222.–227. apsvērums.

13 Apstrīdētā lēmuma 234.–301. apsvērums.

14 Apstrīdētā lēmuma 315.–317. apsvērums.

15 Apstrīdētā lēmuma 318.–336. apsvērums.

16 Apstrīdētā lēmuma 337. un 338. apsvērums.

19. 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.

20. Komisija uzskatīja, ka šī atbalsta saņēmēja 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 [17].

C. Tiesvedība Vispārējā tiesā un pārsūdzētais spriedums

21. 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.

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

23. 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 Vispārējās tiesas septītās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētāja 2016. gada 15. decembra rīkojumu tika izslēgta no abām lietām kā persona, kas iestājusies lietā.

24. Ar Vispārējās tiesas septītās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētāja 2018. gada 27. aprīļa rīkojumu, uzklausot lietas dalībniekus, lietas T-755/15 un T-759/15 atbilstoši Reglamenta 68. panta 1. punktam tika apvienotas tiesvedības mutvārdu daļas vajadzībām. Turklāt, uzklausot 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.

25. 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);

[17] Apstrīdētā lēmuma 341.–345. apsvērums.

– ceturtā virkne – uz LESD 107. panta pārkāpumu un LESD 296. pantā paredzētā pienākuma norādīt pamatojumu neizpildi, ciktāl Komisija ir konstatējusi, ka ar aplūkoto pasākumu tiekot ierobežota konkurence un kropļota 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).

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

27. 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 parastie 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 aplikt ar nodokli uzņēmumu peļņu tā, it kā tā izrietētu no darījumiem, kas ir veikti atbilstoši tirgus cenai [18].

28. 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 [19].

29. 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 [20].

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

31. Attiecībā uz argumentiem, saskaņā ar kuriem Komisija nav norādījusi nekādu juridisko 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

18 Pārsūdzētā sprieduma 140. un 141. punkts.

19 Pārsūdzētā sprieduma 143. punkts.

20 Pārsūdzētā sprieduma 145. un 148. punkts.

vienlīdzīgas attieksmes princips nodokļu jomā, kas izriet no šī Līguma panta piemērošanas [21]. 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 atlīdzināti tā, it kā tie būtu noslēgti starp neatkarīgiem uzņēmumiem [22].

32. 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 [23].

33. 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 [24].

D. Tiesvedība Tiesā un lietas dalībnieku prasījumi apelācijas instancē

34. Īrijas prasījumi apelācijas sūdzībā Tiesai ir šādi:

– atcelt pārsūdzēto spriedumu;

– atcelt apstrīdēto lēmumu un

– piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

35. Komisija lūdz Tiesu:

– noraidīt apelācijas sūdzību un

– piespriest Īrijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

36. *Fiat Chrysler Finance Europe* lūdz Tiesu:

– apmierināt apelācijas sūdzību un

– piespriest Komisijai atlīdzināt *Fiat Chrysler Finance Europe* izmaksas saistībā ar atbildes rakstu un vēlāku *Finance Chrysler Finance Europe* dalību apelācijas tiesvedībā.

37. Luksemburgas Lielhercogiste lūdz Tiesu:

– apmierināt Īrijas prasījumus;

21 Pārsūdzētā sprieduma 150. punkts.

22 Pārsūdzētā sprieduma 155. punkts.

23 Pārsūdzētā sprieduma 156.–158. punkts.

24 Pārsūdzētā sprieduma 160. un 161. punkts.

– atcelt pārsūdzēto spriedumu;

– atcelt apstrīdēto lēmumu un

– piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

38. Īrija, *Fiat Chrysler Finance Europe*, 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

39. Apelācijas sūdzības pamatojumam Īrija, kurai pievienojas Luksemburgas Lielhercogiste un *FFT*, ir izvirzījusi piecus pamatus. Ar pirmo, trešo, ceturto un piekto pamatu Īrija vairākkārt apstrīd analīzi, ko Vispārējā tiesa veikusi, lai noteiktu ekonomiskas priekšrocības esamību, it īpaši saistībā ar noteikumiem, kas piemērojami valsts atbalsta jomā (pirmais pamats), pienākumu norādīt pamatojumu (trešais pamats), tiesiskās drošības principu (ceturtais pamats) un kompetenču sadalījumu starp Savienību un dalībvalstīm (piektais pamats). Sākšu ar šo pamatu izvērtēšanu un pēc tam pievērsīšos Īrijas otrajam pamatam, ar kuru tā kritizē pārsūdzētā sprieduma 351.–355. punktā veikto strīdīgā pasākuma selektivitātes pārbaudi.

A. Par pirmo, trešo, ceturto un piekto pamatu

1. Par efektivitāti

40. Komisija uzskata, ka pirmais, trešais, ceturtais un piektais pamats ir neefektīvi, jo, pat pieņemot, ka kāds no šiem pamatiem tiktu pieņemts, neviens no tiem nevarētu izraisīt pārsūdzētā sprieduma atcelšanu. Minētie pamati esot balstīti 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 kļūdains, pamatojot savu galveno konstatējumu par selektīvas priekšrocības esamību. Tomēr, pat ja šis apgalvojums būtu pareizs, un Komisija to 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 Īrija neapstrīd.

41. 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.

42. Taču ir acīmredzams, ka jautājumu par nesaistītu pušu darījuma principa juridisko pamatu un tvērumu Vispārējā tiesa galvenokārt ir izvērtējusi pārsūdzētā sprieduma 140.–148. punktā, un tas varētu likt domāt, ka viena no Īrijas izvirzītajiem pamatiem iespējamā atzīšana par pamatotu neietekmētu Vispārējās tiesas pakārtoti šī paša sprieduma 287.–299. punktā veikto pārbaudi.

Tomēr no pārsūdzētā sprieduma rūpīgākas interpretācijas izriet, ka šo pārbaudi nevar uzskatīt par *nodalāmu un neatkarīgu* no Vispārējās tiesas galvenokārt šī sprieduma 140.–148. punktā izklāstītās argumentācijas.

43. Proti, izvērtējot Komisijas pakārtoto argumentāciju, Vispārējā tiesa ir atzinusi, ka tā ir pamatoti 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 [25]. 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 kāds no Īrijas izvirzītajiem pamatiem 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.

44. Tāpēc es uzskatu, ka šīs apelācijas sūdzības pirmais, trešais, ceturtais un piektais pamats nevar tikt jau iepriekš atzīts par neefektīvu.

45. Turklāt es piekrītu analīzei, kuru Īrija ir izklāstījusi replikas rakstā, kurā ir uzsvērtas Komisijas izvēles delikātās sekas, iekļaujot apstrīdētajā lēmumā divus alternatīvus apsvērumus, un paziņojuma par attiecīgo pamatu neefektivitāti nevēlamās sekas. Šajā ziņā nav strīda par to, ka pamats tiek kvalificēts kā neefektīvs, ja tas ir vērsts pret Vispārējās tiesas sprieduma pakārtotu pamatojumu un tādējādi nevar būt pamats šī sprieduma atcelšanai, jo pamata pamatojuma iepriekšējā pārbaudē nav atklāta neviena tiesību kļūda. Šādos apstākļos ir grūti saskatīt, kā var saskaņot attiecīgo pamatu iespējamo neefektivitāti ar pārsūdzētā sprieduma loģiku un argumentāciju kopumā. Proti, tā 287. punktā Vispārējā tiesa precizēja, ka Komisijas pakārtotās argumentācijas pārbaude tika veikta "pakārtoti", lai gan minēto pamatu kvalificēšana par neefektīviem būtu līdzvērtīga tam, ka šīs tiesas *galvenais* pamatojums tiktu kvalificēts kā pakārtots.

2. Par pieņemamību

46. Komisija būtībā apgalvo, ka Īrijas pirmā, trešā, ceturtā un piektā pamata ietvaros izvirzītās argumentācijas būtība aprobežojas ar apstrīdētā lēmuma, Komisijas vispārējās prakses attiecībā uz iepriekšējiem nodokļu lēmumiem, kā arī atsevišķu šīs iestādes dokumentu, kuros aprakstīta Komisijas pieeja attiecībā uz šiem lēmumiem, apstrīdēšanu. Tā kā šī argumentācija konkrēti neattiecas uz pārsūdzētā sprieduma punktiem, tā, pēc Komisijas domām, ir jānoraida kā nepieņemama.

47. Ir taisnība, ka dažas Īrijas argumentācijas daļas būtiski attālinās no argumentācijas, kuru Vispārējā tiesa ir izmantojusi pārsūdzētajā spriedumā, un turklāt attiecas uz metodi, ko Komisija ir izmantojusi, lai noteiktu selektīvas priekšrocības esamību apstrīdētajā lēmumā, kā arī visā tās lēmumu pieņemšanas praksē iepriekšējo nodokļu lēmumu jomā, tā vietā, lai paustu precīzus iebildumus pret pārsūdzēto spriedumu. Tomēr man nešķiet, ka tam būtu jāliek Tiesai uzreiz noraidīt šo apelācijas sūdzību kā nepieņemamu. Proti, šīs Īrijas argumentācijas daļas ir tikai daļas no argumentu kopuma, kuru mērķis nepārprotami ir apstrīdēt secinājumus, pie kuriem Vispārējā tiesa ir nonākusi pārsūdzētajā spriedumā attiecībā uz nesaistītu pušu darījuma principa

[25] Skat. apstrīdētā lēmuma 7.2.2.1 iedaļu ("Selektīvās priekšrocības, ko rada novirze no nesaistītu pušu darījuma principa").

izmantošanas likumību apstrīdētajā lēmumā. Turklāt pati Komisija savā atbildes rakstā atzīst, ka daži apelācijas sūdzībā izvirzītie argumenti attiecas uz konkrētiem pārsūdzētā sprieduma punktiem. Konkrētāk, ar pirmo pamatu vairākkārt tiek kritizēts minētā sprieduma 141., 142., 147. un 149. punkts. Ar trešo pamatu tiek kritizēts minētā sprieduma 150.–161. punkts. Ar ceturto pamatu tiek kritizēts pārsūdzētā sprieduma 180.–184. punkts. Ar piekto pamatu tiek kritizēts šī sprieduma 113. punkts.

48. Šādos apstākļos es aicinu Tiesu noraidīt Komisijas izvirzīto iebildi par nepieņemamību.

3. Par pamatotību

a) Ievada apsvērumi par priekšrocību un selektivitāti nodokļu jomā

1) Par atsauces sistēmas noteikšanas "pastiprināto nozīmi" nodokļu pasākumu gadījumā

49. Jāatgādina, ka priekšrocība LESD 107. panta 1. punkta izpratnē parasti pastāv, ja uzņēmuma finansiālais stāvoklis tiek uzlabots ar valsts iejaukšanos. Lai to pierādītu, ir jāveic hipotētisks vērtējums, kas izpaužas kā saņēmēja uzņēmuma situācijas salīdzināšana, kas izriet no attiecīgā valsts pasākuma piemērošanas, ar situāciju, kādā šis uzņēmums atrastos, ja šāda pasākuma nebūtu.

50. Attiecībā uz nodokļu pasākumiem Tiesa ir precizējusi, ka, tā kā valsts iejaukšanās pasākumi LESD 107. panta 1. punkta ietvaros ir definēti atbilstoši to sekām, "valsts atbalsta" jēdziens ietver ne tikai pozitīvu pabalstu piešķiršanu, bet arī "negatīvu" iejaukšanos, kuras dažādos veidos samazina uzņēmuma nodokļu slogu [26]. Šāda veida valsts pasākums, kas, lai arī nav saistīts ar valsts līdzekļu piešķiršanu, tomēr nostāda saņēmējus uzņēmumus labvēlīgākā situācijā nekā pārējos nodokļu maksātājus, var sniegt priekšrocību šiem uzņēmumiem LESD 107. panta 1. punkta izpratnē [27].

51. Šis vērtējums nozīmē, ka ir jānoskaidro, vai attiecīgā pasākuma rezultātā tiek samazināta nodokļu nasta, kas parasti ir jāsedz no saņēmēja uzņēmuma budžeta [28]. Lai definētu šo nodokļu slogu, saskaņā ar Tiesas judikatūru ir jāpārbauda tai piemērojamais valsts nodokļu režīms, lai noteiktu tā saucamo "normālo" nodokli, kas uzņēmumam, kurš gūst labumu no nodokļu pasākuma, būtu bijis jāmaksā, ja šāds pasākums nebūtu veikts [29]. Tādējādi "normālie" nodokļi ir salīdzināšanas jēdziens, kas izmantots hipotētiskajā vērtējumā, kura mērķis ir noteikt jebkuras ar nodokļu pasākuma palīdzību piešķirtas priekšrocības esamību. Tikai tad, kad šie nodokļi ir noteikti, var noteikt, vai izvērtētais nodokļu pasākums piešķir priekšrocību saņēmējam uzņēmumam.

52. Selektivitāte, kas nozīmē, ka ir jānosaka, vai valsts pasākums var dot priekšroku "konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai", ir jāprezumē ekonomiskas priekšrocības gadījumā, ja šis pasākums ir individuāls pasākums, un tātad tas ir skaidri pieņemts, lai piešķirtu šādu

[26] Spriedums, 1994. gada 15. marts, *Banco Exterior de España* (C-387/92, EU:C:1994:100, 13. un 14. punkts). Skat. arī spriedumu, 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, 71. un 72. punkts).

[27] Spriedums, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 56. punkts un tajā minētā judikatūra).

[28] Skat. spriedumus, 1996. gada 26. septembris, Francija/Komisija (C-241/94, EU:C:1996:353, 40. punkts), un 2002. gada 12. decembris, Beļģija/Komisija (C-5/01, EU:C:2002:754, 38. un 39. punkts).

[29] Skat. spriedumu, 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa et Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 27. punkts).

priekšrocību [30]. Savukārt, ja minētais pasākums ir vispārēja atbalsta shēma, tā selektīvais raksturs, pēc Tiesas domām, ir atkarīgs no tā, vai *konkrētā tiesiskā regulējuma ietvaros* valsts pasākums var dot priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai salīdzinājumā ar citiem, kuri faktiskā un juridiskā ziņā ir līdzīgā situācijā, ņemot vērā šīs shēmas mērķi [31].

53. Lai noteiktu, vai tas tā ir, Tiesa gadu gaitā ir izstrādājusi trīs posmu analīzes metodi, kas ir tikusi nostiprināta jaunākajā judikatūrā [32]. Šīs metodes ietvaros, pirmkārt, ir jānosaka *atsauces sistēma* un, otrkārt, jāpārbauda, vai ar attiecīgo nodokļu pasākumu tiek ieviesta diferenciācija starp uzņēmumiem, kuri atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā, ņemot vērā ar atsauces sistēmu izvirzīto mērķi. Apstiprinošas atbildes gadījumā šis pasākums tiek uzskatīts par *a priori* selektīvu un attiecīgajai dalībvalstij ir vienīgi iespēja trešajā un pēdējā posmā pierādīt, ka šādi noteiktā nevienlīdzīgā attieksme izriet no atsauces sistēmas rakstura vai vispārējās sistēmas. Citiem vārdiem sakot, jautājums par to, vai aplūkotais nodokļu pasākums rada nepamatotu nevienlīdzīgu attieksmi vispārēja rakstura atbalsta shēmas gadījumā, ir atkarīgs no *atsauces sistēmas iepriekšējas definīcijas*.

54. Šajā šo secinājumu stadijā ir jāuzsver, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru atsauces sistēmas noteikšanai, lai novērtētu selektivitāti, "nodokļu pasākumu gadījumā [..] ir lielāka nozīme, jo pat pašu priekšrocību var konstatēt, tikai to salīdzinot ar tā saucamajiem "normālajiem" nodokļiem" [33]. Tādējādi Tiesa skaidri saskata saikni starp priekšrocības jēdzienu un selektivitātes jēdzienu. No tā es secinu, ka Tiesas noteiktie kritēriji, lai definētu atsauces sistēmu ar nolūku izvērtēt selektīvo raksturu, ir jāizmanto arī tad, ja ir jānosaka atsauces sistēma, kas veido "normālu" aplikšanu ar nodokli, lai pārbaudītu ekonomiskas priekšrocības esamību [34]. Nākamajā sadaļā es centīšos noteikt šos kritērijus.

2) Par atsauces sistēmas (un "normālo" nodokļu) noteikšanu nodokļu jomā

55. Paziņojumā par valsts atbalsta jēdzienu Komisija ir norādījusi, ka atsauces sistēmu veido "konsekvents to noteikumu kopums, kuri ir vispārēji – uz objektīvu kritēju pamata – piemērojami visiem uzņēmumiem, kas ietilpst sistēmas tvērumā atbilstoši tās mērķim" [35]. Tiesa šo definīciju nav izmantojusi un ir raksturojusi atsauces sistēmu kā "vispārēju vai "normālu" nodokļu režīmu, kas ir piemērojams attiecīgajā dalībvalstī" [36].

56. Spriedumā *World Duty Free Group* un Spānija/Komisija Tiesa precizēja, ka atsauces sistēmas noteikšanai ir "jāveic uz sacīkstes principu balstītas debates ar attiecīgo dalībvalsti iznākumā" un ka tai "ir jāizriet no saskaņā ar šīs valsts iekšējām tiesībām piemērojamo tiesību normu satura,

30 Skat. it īpaši spriedumu, 2015. gada 4. jūnijs, Komisija/*MOL* (C-15/14 P, EU:C:2015:362, 60. punkts).

31 Skat. it īpaši spriedumus, 2006. gada 6. septembris, Portugāle/Komisija (C-88/03, EU:C:2006:511, 56. punkts), un 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 41. punkts).

32 Spriedumi, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981); 2018. gada 28. jūnijs, *Andres* (*faillite Heitkamp BauHolding*)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505), un 2018. gada 19. decembris, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024).

33 Skat. spriedumus, 2006. gada 6. septembris, Portugāle/Komisija (C-88/03, EU:C:2006:511, 56. punkts); 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 55. punkts); 2018. gada 28. jūnijs, *Andres (Heitkamp BauHolding* maksātnespēja)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 88. punkts), un 2019. gada 7. novembris, *UNESA* u.c. (no C-105/18 līdz C-113/18, EU:C:2019:935, 62. punkts).

34 Šie kritēriji man šķiet atbilstoši neatkarīgi no attiecīgā valsts pasākuma atbalsta shēmas vai individuālā atbalsta rakstura. Minēto kritēriju izmantošana, nosakot "parastos" nodokļus individuāla pasākuma gadījumā, manuprāt, ir vajadzīga, lai nodrošinātu dalībvalstu ekskluzīvās kompetences tiešo nodokļu jomā saglabāšanu.

35 Komisijas paziņojums par Līguma par Eiropas Savienības darbību 107. panta 1. punktā minēto valsts atbalsta jēdzienu (OV 2016, C 262, 1. lpp.), 133. punkts.

36 Spriedums, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57. punkts).

savstarpējās saistības un konkrētu seku objektīva izvērtējuma"[37]. Kritēriji, pamatojoties uz kuriem ir jāveic šāda noteikšanas darbība, kas jau varēja tikt izsecināti no esošās judikatūras, ir uzskaitīti šajā spriedumā.

57. Pirmkārt, normas un principi, kas veido atsauces sistēmu, ir jānosaka, *ņemot vērā objektīvus kritērijus*, lai tostarp ļautu veikt tiesas pārbaudi attiecībā uz vērtējumiem, ar kuriem ir pamatota tā noteikšana[38].

58. Otrkārt, atsauces sistēmai ir jābūt *pilnīgai*, jo tajā ir jāiekļauj *visi* noteikumi un principi, kas ietekmē uzņēmumu nodokļu nastu, un tātad, kā to ir norādījusi Tiesa, to nevar veidot "daži [..] noteikumi, kas ir mākslīgi izņemti no plašāka tiesību ietvara"[39].

59. Treškārt, atsauces sistēma ir jānosaka, veicot analīzi, lai atklātu noteikumus, ar kuriem *valsts likumdevējs ir paredzējis* noteikt uzņēmumu nodokļu slogu. Šeit ir runa par atsauces sistēmas *konkrēto* raksturu. Kā pamatoti tika norādīts[40], šis kritērijs izriet no tā, ka atsauces sistēmu nosaka attiecīgā dalībvalsts, īstenojot savu ekskluzīvo kompetenci tiešo nodokļu jomā, un tādējādi tas nozīmē, ka šī sistēma sastāv no to normu un principu kopuma, kas ir ņemti no šīs dalībvalsts nodokļu režīma.

60. Manuprāt, tas nozīmē, ka atsauces sistēma ir jānosaka, pamatojoties uz *valsts tiesību* normām, tostarp, protams, uz Savienības tiesībām un starptautiskajām tiesībām, kas ir transponētas valsts tiesību sistēmā.

61. Tiesas virspalātas spriedumi lietās Komisija/Polija[41] un Komisija/Ungārija[42] apliecina šāda konstatējuma pareizību.

62. Pirmā lieta attiecās uz Polijas pasākumu, ar kuru tika ieviests mazumtirdzniecības nodoklis, kas tika aprēķināts no visu mazumtirgotāju ikmēneša apgrozījuma. Otrā attiecās uz reklāmas nodokli, kas tiek aprēķināts no reklāmas neto gada apgrozījuma, ko rada reklāmas izplatīšana, saimnieciskās darbības subjektiem, kas izplata reklāmu (ar dažiem izņēmumiem). Abos gadījumos Komisija uzskatīja, ka aplūkotais nodokļu pasākums rada selektīvu priekšrocību tādēļ, ka vidējās nodokļa likmes atšķirība, kas izriet no šajā pasākumā paredzētās likmju progresivitātes, ir labvēlīgāka maziem uzņēmumiem salīdzinājumā ar lieliem uzņēmumiem. Komisija uzskatīja, ka atsauces sistēma faktiski sastāvēja no apgrozījuma nodokļa *ar vienotu likmi*, jo progresīvā likme pēc definīcijas attiecās tikai uz peļņas nodokļiem. Tātad radās jautājums, vai likmju progresivitāte bija jāizslēdz no atsauces sistēmas, saskaņā ar kuru bija jāpierāda selektīvas priekšrocības esamība, vai arī tā bija tās neatņemama sastāvdaļa.

37 Spriedums, 2021. gada 6. oktobris (C-51/19 P un C-64/19 P, EU:C:2021:793, 62. punkts).

38 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, 66. punkts).

39 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 un tajā minētā judikatūra).

40 Ģenerāladvokāta Dž. Pitrucellas [*G. Pitruzzella*] secinājumi apvienotajās lietās *World Duty Free Group* un Spānija/Komisija (C-51/19 P un C-64/19 P, EU:C:2021:51, 42. punkts) (mans izcēlums).

41 Spriedums, 2021. gada 16. marts, Komisija/Polija (C-562/19 P, EU:C:2021:201).

42 Spriedums, 2021. gada 16. marts, Komisija/Ungārija (C-596/19 P, EU:C:2021:202).

63. Šajā ziņā Tiesa būtībā uzskatīja, ka atsauces sistēmu vai "normālo" nodokļu režīmu principā nosaka nodokļa, kas tiek pārbaudīts, raksturīgās pazīmes, it īpaši likme, nodokļa bāze un tā iekasējamības gadījums. Ārpus jomām, kurās Savienības nodokļu tiesības ir saskaņotas, šo iezīmju noteikšana, pēc Tiesas domām, ietilpst katras dalībvalsts novērtējuma brīvībā, īstenojot savu ekskluzīvo kompetenci tiešo nodokļu jomā [43].

64. Tā kā Tiesa ir noteikusi šī siloģisma lielo premisu (atsauces sistēma ir noteikta ar nodokli veidojošām raksturiezīmēm) un mazo premisu (šo iezīmju noteikšana ir dalībvalstu ziņā), es no tā atļaušos izdarīt secinājumu. Atsauces sistēma ietver *tikai* valsts tiesību sistēmai raksturīgos noteikumus un principus, neatzīstot to aizstāšanu ar normām, kas nav saistītas ar šo kārtību, ņemot vērā, ka šāda aizstāšana padarītu atsauces sistēmu – izmantojot Tiesas lietoto formulējumu – "nepilnīgu un fiktīvu" [44].

65. Piebildīšu, ka, ja atsauces sistēma, ko veido ar valsts tiesībām nesaistītas normas vai kas ir tikai "saistīta" ar to iekļaušanu, tiktu kvalificēta kā "fiktīva", jo tai nav valsts tiesību normu konkrētā rakstura, man šķiet, ka tas pats attiektos arī uz atsauces sistēmu, kuras pamatā ir *atsauce uz mērķi, ko valsts likumdevējs ir vēlējies sasniegt*, pieņemot attiecīgo nodokļu režīmu. Kā es jau izskaidroju iepriekš, atsauces sistēmas robežas nosaka nevis varbūtējā valsts likumdevēja griba, bet gan šīs gribas *normatīvā izpausme*.

66. Tātad, veicot analīzi, kuras mērķis ir noteikt "normālos" nodokļus, ir jāņem vērā arī kritēriji, kas attiecas uz atsauces sistēmas objektīvu, pilnīgu un konkrētu raksturu, izvērtējot, vai pastāv ekonomiska rakstura nodokļu priekšrocība. Tas ir jāpatur prātā, izvērtējot šo apelācijas sūdzību.

b) Par pirmo pamatu

1) Lietas dalībnieku argumenti

67. Pirmajā pamatā tiek apgalvots, ka Vispārējā tiesa, piemērojot LESD 107. pantu, ir pieļāvusi tiesību kļūdu, apstiprinot Komisijas izmantoto nesaistītu pušu darījuma principa pieeju, nosakot ekonomiskas priekšrocības esamību. Skaidrības labad Īrijas izvirzītie un Komisijas noraidītie iebildumi ir jāsagrupē divās kategorijās, proti, pirmkārt, argumenti par šī principa juridisko pamatu un, otrkārt, tā tvērumu. Vispirms man tomēr šķiet, ka ir nepieciešams atgādināt apstrīdētajā lēmumā piemērotā nesaistītu pušu darījuma principa izcelsmi, īsumā izklāstīt tā satura progresīvo attīstīšanu, ko veikusi Komisija, kā arī atgādināt attiecīgās pārsūdzētā sprieduma daļas saturu.

2) Vērtējums

i) Ievada apsvērumi par nesaistītu pušu darījuma principa izcelsmi

68. Juridiskais instruments, kas ir pazīstams ar nosaukumu "nesaistītu pušu darījuma princips", ir starptautisko nodokļu tiesību jomā ietilpstošs princips.

[43] Spriedumi, 2021. gada 16. marts, Komisija/Polija (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 37.–39. punkts), un 2021. gada 16. marts, Komisija/Ungārija (C-596/19 P, EU:C:2021:202, 43.–45. punkts).

[44] Skat. spriedumus, 2021. gada 16. marts, Komisija/Polija (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 45. punkts), un 2021. gada 16. marts, Komisija/Ungārija (C-596/19 P, EU:C:2021:202, 51. punkts).

69. Šobrīd tas ESAO Nodokļu paraugkonvencijas par nodokļu uzlikšanu ienākumiem un kapitālam 9. panta 1. punktā ir kodificēts šādi:

"Ja [..] abi [asociētie] uzņēmumi savās komerciālajās un finanšu attiecībās ir saistīti ar vienošanās ceļā panāktiem vai uzliktiem nosacījumiem, kuri atšķiras no tiem, par kuriem būtu panākta vienošanās starp neatkarīgiem uzņēmumiem, peļņu, ko bez šādiem nosacījumiem būtu guvis viens no uzņēmumiem, bet ko tas faktiski nav varējis izdarīt šo nosacījumu dēļ, var iekļaut šī uzņēmuma peļņā un attiecīgi aplikt ar nodokli."

70. Tātad runa ir par principu, saskaņā ar kuru darījumi starp saistītiem uzņēmumiem ir jāizvērtē nodokļu mērķiem tā, it kā tie būtu noslēgti atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam starp neatkarīgiem uzņēmumiem.

71. Nesaistītu pušu darījuma princips tiek īstenots, veicot "transfertcenu" korekcijas, proti, darījumu, kas veikti starp vienas un tās pašas grupas uzņēmumiem, kas ir dažādu dalībvalstu rezidenti. Atgādinājumam – transfertcenas nosaka ieņēmumu un izdevumu sadalījumu grupas ietvaros un tādējādi ar nodokli apliekamo peļņu asociēto uzņēmumu starpā, kas ir pakļauti dažādām nodokļu iestādēm. Tādējādi tās palīdz veidot attiecīgo pasaules peļņas daļu, kas tiks aplikta ar nodokli katrā valstī, kurā atrodas šī grupa.

72. Šīs korekcijas ir izskaidrojamas ar to, ka atšķirībā no neatkarīgiem uzņēmumiem šo asociēto uzņēmumu ar nodokli apliekamās peļņas aprēķināšana nav atkarīga no tirgus spēkiem. Proti, darījumu grupas iekšienē cenu aprēķins, kas tiek veikts starp uzņēmumiem, kuri nav konkurenti un kuri ir reģistrēti dažādās dalībvalstīs, ir tā uzņēmuma ziņā, kurš kontrolē grupu. Līdz ar to gadījumos, kad nepastāv šādi pielāgojumi, uzņēmumi, kas pieder vienai grupai, var noteikt ar citiem šīs grupas uzņēmumiem noslēgto darījumu cenu atbilstoši ārpustirgus nosacījumiem un tādējādi novirzīt peļņu no vienas valsts uz otru.

73. Nesaistītu pušu darījuma princips tātad ir starptautiski atzīta nodokļu kompetences teritorialitātes principa sekas, saskaņā ar kuru ikviena valsts ir tiesīga uzņēmumiem rezidentiem uzlikt nodokli par to peļņu visā pasaulē un uzņēmumiem nerezidentiem par peļņu, kas gūta no šo uzņēmumu veiktajām darbībām šajā valstī. Nodokļu kompetences teritoriālais raksturs nozīmē, ka minētie uzņēmumi nevar brīvi pārsūtīt savu peļņu un zaudējumus no vienas nodokļu jurisdikcijas uz citu. Nesaistītu pušu darījuma principa mērķi ir tieši sabalansēt pienācīgu nodokļu uzlikšanu katrā jurisdikcijā (un izvairīties no nodokļu dubultas uzlikšanas) [45].

74. Valsts atbalsta jomā Komisija ir atsaukusies uz nesaistītu pušu darījuma principu saistībā ar izmeklēšanu, kas sākta 2014. gadā un kuras mērķis bija pārbaudīt nodokļu uzlikšanas praksi, ko vairāku dalībvalstu kompetentās iestādes ievēro attiecībā uz daudznacionāliem uzņēmumiem, kā arī tās paziņojumā par valsts atbalsta jēdzienu [46].

75. Šajā paziņojumā Komisija vispirms norādīja – "ja ar nodokļu nolēmumu tiek atļauts tāds iznākums, kas nav ticams parastās nodokļu sistēmas normālas piemērošanas rezultāts, ar šo nolēmumu tā adresātam var tikt piešķirta selektīva priekšrocība, ja šī selektīvā pieeja rada adresāta nodokļu saistību samazinājumu [..] salīdzinājumā ar komercsabiedrībām, kuras ir līdzīgā

[45] ESAO principi attiecībā uz transfertcenām daudznacionāliem uzņēmumiem un nodokļu administrācijām, ESAO, 2010, 39. lpp., 1.15. punkts.

[46] Komisijas paziņojums par Līguma par Eiropas Savienības darbību 107. panta 1. punktā minēto valsts atbalsta jēdzienu (OV 2016, C 262, 1. lpp.).

faktiskajā un tiesiskajā situācijā"[47]. Pēc tam tā norādīja uz nesaistītu pušu darījuma principa nozīmi šāda vērtējuma ietvaros, atsaucoties uz spriedumu lietā Beļģija un *Forum 187*/Komisija[48], norādot, ka "nodokļu nolēmums, ar kuru uzņēmumu grupas subjekta ar nodokli apliekamās peļņas noteikšanai tiek atļauta tāda transfertcenu noteikšanas metodika, kuru piemērojot *netiek iegūta ticama tirgus rezultāta aproksimācija saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu*, rada selektīvu priekšrocību tā adresātam"[49].

76. Runājot par šī principa juridisko raksturojumu, tā attīstību, ko ir īstenojusi Komisija, apliecina 2014. gadā pieņemtā lēmuma par formālās izmeklēšanas procedūras[50] uzsākšanu salīdzinājums ar vēlāk pieņemto apstrīdēto lēmumu.

77. Šī lēmuma par formālās izmeklēšanas uzsākšanu 60. punktā Komisija, izskatot jautājumu par ekonomiskas priekšrocības esamību, norādīja – "ja [iepriekšēja vienošanās par cenām] attiecas uz nolīgumiem par transfertcenām starp uzņēmumiem, kas ir saistīti ar uzņēmumu grupu, minētie nolīgumi nedrīkst atkāpties no nolīguma vai atlīdzības, *kādai neatkarīgs uzņēmējs būtu piekritis parastos tirgus apstākļos*"[51], un pēc tam 61. punktā piebilda, ka "šajā kontekstā ir iespējams *radīt tirgus apstākļus*, nosakot transfertcenas atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam"[52], un 62. punktā, attiecībā uz atbilstību nesaistītu pušu darījuma principam, ka "pirms pieņemt nodokļu maksātāja piedāvāto nodokļa bāzes aprēķināšanas metodi, nodokļu administrācijai šī metode ir jāsalīdzina ar *tāda hipotētiska tirgus dalībnieka piesardzīgu rīcību*, kurš no meitasuzņēmuma vai filiāles pieprasītu tirgum atbilstošu atlīdzību, atspoguļojot normālus konkurences apstākļus"[53]. Nav grūti tur saskatīt loģisku pieeju, kā arī terminoloģiju, kas raksturīga *privāta tirgus ekonomikas dalībnieka principam*, jo valsts nodokļu iestādes rīcība tiek salīdzināta ar piesardzīga uzņēmēja rīcību tirgus apstākļos, precizējot, ka šie nosacījumi tiek noteikti, atsaucoties uz transfertcenu, kuru būtu pieņēmis hipotētisks tirgus dalībnieks.

78. Apstrīdētā lēmuma 228. apsvērumā Komisija ir norādījusi, ka "nesaistītu pušu darījuma princips, ko Komisija piemēro, veicot savu novērtēšanu, nav tas princips, kurš izriet no ESAO Nodokļu konvencijas projekta 9. panta, kas ir nesaistošs instruments. Runa ir par *vispārējo vienlīdzīgas attieksmes principu attiecībā uz aplikšanu ar nodokļiem, kas ir saistīts ar LESD 107. panta 1. punkta piemērošanu*, kurš ir saistošs dalībvalstīm un kura piemērošanas joma neizslēdz valstu noteikumus nodokļu jomā"[54]. Nesaistītu pušu darījuma princips tādējādi ir raksturots kā tāds, kas attiecas uz vienlīdzīgu attieksmi nodokļu jomā.

ii) Par nesaistītu pušu darījuma principu pārsūdzētajā spriedumā

79. Īsumā jāatgādina pārsūdzētā sprieduma pamatojums, kas veltīts jautājumam par to, vai apstrīdētajā lēmumā varēja izmantot nesaistītu pušu darījuma principu, lai noteiktu ekonomiskas priekšrocības esamību.

47 Komisijas paziņojums par Līguma par Eiropas Savienības darbību 107. panta 1. punktā minēto valsts atbalsta jēdzienu, 170. punkts.

48 Spriedums, 2006. gada 22. jūnijs (C-182/03 un C-217/03, turpmāk tekstā – "spriedums lietā *Forum 187*", EU:C:2006:416).

49 Komisijas paziņojums par Līguma par Eiropas Savienības darbību 107. panta 1. punktā minēto valsts atbalsta jēdzienu, 171. punkts (mans izcēlums).

50 Lēmums par formālās izmeklēšanas procedūras uzsākšanu par valsts atbalstu SA.38375 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) – Luksemburga, Iespējamais atbalsts par labu *FFT*, C(2014) 3627 *final*.

51 Mans izcēlums.

52 Mans izcēlums.

53 Mans izcēlums.

54 Mans izcēlums.

80. Pārsūdzētā sprieduma 141.–154. punktā Vispārējā tiesa paskaidroja, ka tad, ja valsts nodokļu tiesībās netiek nošķirti integrēti uzņēmumi no neatkarīgiem uzņēmumiem, lai tos apliktu ar uzņēmumu ienākuma nodokli, šo tiesību mērķis ir aplikt ar nodokli integrēto uzņēmumu gūto peļņu tā, it kā tā izrietētu no darījumiem, kas veikti par tirgus cenām. Turklāt, pēc Vispārējās tiesas domām, to apstiprina spriedums lietā *Forum 187*, kas attiecās tieši uz nodokļu režīmu, kurā ir paredzēts, ka integrētiem uzņēmumiem un neatkarīgiem uzņēmumiem tiek piemēroti vienādi nosacījumi. Vispārējā tiesa atgādināja, ka Tiesa minētā sprieduma 95. punktā ir atzinusi nepieciešamību salīdzināt atbalsta shēmu ar "parastu režīmu, kas balstīts uz tāda uzņēmuma, kurš darbojas brīvas konkurences apstākļos, ienākumu un izdevumu starpību". Šādos apstākļos Vispārējā tiesa uzskatīja, ka Komisija varēja izmantot nesaistītu pušu darījuma principu kā *instrumentu*, kas tai ļauj, īstenojot savu LESD 107. panta 1. punktā paredzēto kompetenci, pārbaudīt, vai nodokļu pasākums, ar kuru valsts iestādes ir akceptējušas noteiktu darījumu grupas iekšienē cenu līmeni, rada tādu izdevumu atvieglošanu, kuri parasti jāsedz no integrēta uzņēmuma saņēmēja budžeta, un tādējādi piešķir priekšrocību šim pēdējam minētajam. Tā kā Luksemburgas Nodokļu kodeksa mērķis šajā gadījumā bija uzlikt nodokli integrētiem uzņēmumiem un neatkarīgiem uzņēmumiem tādā pašā veidā, Komisija pamatoti ir izmantojusi minēto instrumentu, lai veiktu šādu pārbaudi.

81. Attiecībā uz argumentu, ka Komisija apstrīdētajā lēmumā nav norādījusi nesaistītu pušu darījuma principa juridisko pamatu, Vispārējā tiesa atzina, ka Komisija bija norādījusi, ka nesaistītu pušu darījuma princips pastāv neatkarīgi no tā, vai šis princips bija iekļauts valsts tiesībās un ka tas atšķiras no ESAO Nodokļu paraugkonvencijas 9. pantā paredzētā principa. Tomēr tā piebilda, ka Komisija tajā ir arī precizējusi, ka nesaistītu pušu darījuma princips noteikti ietilpst pārbaudē saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu par nodokļu pasākumiem, kas tiek piešķirti grupas sabiedrībām, un ka tā to ir kvalificējusi kā vispārēju vienlīdzīgas attieksmes principu nodokļu jomā, uz kuru attiecas šī Līguma tiesību norma.

82. Pārsūdzētā sprieduma 155.–161. punktā Vispārējā tiesa, pirmkārt, atbildēja uz argumentu, saskaņā ar kuru Komisija aplūkoto iepriekšējo lēmumu ir izvērtējusi, ņemot vērā nesaistītu pušu darījuma principu, kas ir piemērojams kā kritērijs, kas nav saistīts ar Luksemburgas nodokļu tiesībām, kā rezultātā esot notikusi slēpta saskaņošana, pārkāpjot dalībvalstu nodokļu autonomiju tiešo nodokļu jomā. Šajā ziņā Vispārējā tiesa būtībā uzskatīja, ka Komisija nav pārsniegusi savu kompetenci, jo tā faktiski ir piemērojusi nesaistītu pušu darījuma principu, lai pārbaudītu, vai aplūkotais iepriekšējais lēmums ir izraisījis *FFT* nodokļu nastas samazināšanos, piemērojot valsts tiesību normas. No pēdējās minētās faktiski izrietēja, ka integrētie uzņēmumi tika aplikti ar nodokli ar tādiem pašiem nosacījumiem kā neatkarīgie uzņēmumi. Otrkārt, attiecībā uz argumentu, saskaņā ar kuru Komisija apstrīdētā lēmuma 228. apsvērumā esot nepamatoti apgalvojusi, ka nesaistītu pušu darījuma princips ir "vispārēj[s] vienlīdzīgas attieksmes princip[s] attiecībā uz aplikšanu ar nodokļiem, kas ir saistīts ar LESD 107. panta 1. punkta piemērošanu", 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"[55]. Vispārējā tiesa uzskata, ka ar šādu interpretāciju šim pantam tiktu piešķirta pārāk plaša piemērošanas joma.

[55] Mans izcēlums.

iii) Par nesaistītu pušu darījuma principa pamatojumu

83. Pirmais iebildums, ko Īrija ir izvirzījusi saistībā ar šo apelācijas sūdzības pamatu, attiecas tieši uz pārsūdzētā sprieduma 161. punktu. Šajā ziņā Īrija būtībā apgalvo, ka Vispārējā tiesa ir kļūdaini apstiprinājusi apstrīdētā lēmuma 228. apsvērumā ietverto pēdējo apgalvojumu, saskaņā ar kuru nesaistītu pušu darījuma princips ir "vienlīdzīgas attieksmes princip[s] attiecībā uz aplikšanu ar nodokļiem, kas ir saistīts ar LESD 107. panta 1. punkta piemērošanu", uzskatot, ka šis formulējums nevar tikt izolēts no tā konteksta un tādējādi to nevar interpretēt tādējādi, ka šis nesaistītu pušu darījuma princips izriet no šīs primārās tiesību normas. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Vispārējā tiesa nevarot ne pārformulēt apstrīdēto lēmumu, ne papildināt tā pamatojumu. Otrais Īrijas iebildums attiecas uz to pašu apstrīdētajā lēmumā ietverto apgalvojumu, kādu to esot apstiprinājusi Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 141. punktā. Īrija uzskata, ka nepastāv neviens vispārējs Savienības tiesību princips, kas paredzētu vienlīdzīgu attieksmi pret nodokļu maksātājiem. Šajā ziņā tā norāda, ka uzņēmumu aplikšanas ar nodokļiem jomā Savienības tiesībās un valstu tiesībās bieži tiek nošķirti integrēti uzņēmumi un neatkarīgi uzņēmumi.

84. Attiecībā uz Īrijas izvirzīto pirmo iebildumu vispirms ir jānorāda, ka apstrīdētā lēmuma 7.2.2.1. iedaļas, it īpaši tās 228. apsvēruma, interpretācija ir ārkārtīgi sarežģīta dažu Komisijas argumentācijas daļu neveiksmīgās redakcijas dēļ. Šādos apstākļos vēl jo vairāk ir žēl, ka Vispārējā tiesa nolēma apstiprināt šī apsvēruma pēdējo teikumu, vispārīgi atsaucoties uz "kontekstu", kurā šāds formulējums tika izmantots, nesniedzot nekādus turpmākus precizējumus.

85. Ņemot vērā iepriekš minēto, ir jāizsaka viedoklis par to, vai Vispārējā tiesa tādējādi ir pārsniegusi savas pārbaudes tiesā robežas.

86. No pastāvīgās judikatūras, kā to savā apelācijas sūdzībā ir atgādinājusi Īrija, izriet, ka Vispārējā tiesa nav tiesīga *aizstāt apstrīdētā tiesību akta autora pamatojumu ar savējo* un tā nevar ar *savu pamatojumu novērst trūkumu šī akta pamatojumā* tādējādi, ka tās pārbaude neattiecas uz nevienu tajā rodamo vērtējumu [56]. Piebildīšu, ka ir vienlīdz skaidrs, ka minētā akta *interpretācija* patiešām attiecas uz Vispārējās tiesas veikto pārbaudi [57].

87. Vai Vispārējā tiesa ir atkārtojusi vai papildinājusi apstrīdētā lēmuma pamatojumu vai arī tā ir tikai izmantojusi likumīgu rīcības brīvību šī lēmuma interpretācijā?

88. Es nedomāju, ka uz šo jautājumu varētu atbildēt, neveicot padziļinātu analīzi, lai identificētu pareizu apstrīdētā lēmuma 228. apsvēruma izpratni. Tikai šāda analīze ļaus saprast pārsūdzētā sprieduma 161. punktā Vispārējās tiesas veiktā vērtējuma priekšmetu un tādējādi paust savu viedokli par Īrijas izvirzītajiem iebildumiem.

89. Redakcionālā ziņā minētajā apsvērumā ir noteikts, ka "atbilstīgi LESD 107. panta 1. punktam Komisijai, novērtējot grupas uzņēmumiem piešķirtos nodokļu pasākumus, noteikti ir jāņem vērā nesaistītu pušu darījuma princips". Es atzīstu, ka šis teikums varētu likt domāt, ka saskaņā ar apstrīdēto lēmumu nesaistītu pušu darījuma princips izriet no minētā Līguma noteikuma. Tomēr man šķiet, ka minēto teikumu varētu saprast arī šaurāk atkarībā no turpmākās argumentācijas, saskaņā ar kuru šis princips ir piemērojams neatkarīgi no tā iepriekšējas iekļaušanas attiecīgās dalībvalsts tiesībās ("neatkarīgi no jautājuma par zināšanu, vai dalībvalsts ir iekļāvusi šo principu savas valsts tiesību sistēmā"). Citiem vārdiem sakot, lai gan Komisija ir norādījusi, ka nesaistītu

56 Skat. spriedumu, 2013. gada 24. janvāris, *Frucona Košice*/Komisija (C-73/11 P, EU:C:2013:32, 87.–90. punkts).

57 Skat. spriedumu, 2020. gada 26. marts, *Larko*/Komisija (C-244/18 P, EU:C:2020:238, 104. un 105. punkts).

pušu darījuma princips ir šī vērtējuma neatņemama sastāvdaļa, pat ja šāda iekļaušana valsts tiesībās nepastāv, tas tomēr nenozīmē, ka nesaistītu pušu darījuma principa izmantošana šajā kontekstā nav pakļauta citiem nosacījumiem, piemēram, tam, ka "normālais" nodokļu režīms ir vērsts uz to, lai pret integrētiem uzņēmumiem un neatkarīgiem uzņēmumiem izturētos vienādi.

90. Turklāt pārbaudītajā minētā 228. apsvēruma teikumā, kuru Vispārējā tiesa ir pārbaudījusi pārsūdzētā sprieduma 161. punktā, ir norādīts, ka nesaistītu pušu darījuma princips ir "vispārēj[s] vienlīdzīgas attieksmes princip[s] attiecībā uz aplikšanu ar nodokļiem, *kas ir saistīts ar* LESD 107. panta 1. punkta *piemērošanu*"[58], nevis tas "izriet no" vai ir "raksturīgs" šim Līguma noteikumam.

91. Attiecībā uz apstrīdētā lēmuma sistēmu vispirms ir jānorāda, ka tā 224., 226., 227. un 228. apsvērumā, kuros ir izklāstīts nesaistītu pušu darījuma principa pamatojums, kā arī tvērums, ir atsauce uz to, ka šis princips ļauj konstatēt, ka pastāv labvēlīgs nodokļu režīms par labu integrētiem uzņēmumiem *saskaņā ar vispārējo uzņēmumu ienākuma nodokļa režīmu*, un šim precizējumam nebūtu nekādas nozīmes, ja Komisija būtu uzskatījusi, ka minētā principa saknes ir nostiprinātas LESD 107. panta 1. punktā.

92. Turklāt es piekrītu Komisijas nostājai tās atbildes rakstā, saskaņā ar kuru apstrīdētā lēmuma 7.2.2.1. iedaļa ("Selektīvās priekšrocības, ko rada novirze no nesaistītu pušu darījuma principa"), kurā ir ietverts 228. apsvērums, ir jāinterpretē, ņemot vērā tā 7.2.1. iedaļu ("Atsauces sistēmas noteikšana").

93. Proti, 7.2.2.1. iedaļa ir 7.2.2. iedaļas ievaddaļa ("Selektīvas priekšrocības, kuras rada atkāpšanās no Luksemburgas vispārējās uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas"), kurā Komisija centās pierādīt, ka, apstiprinot nolīgumu par transfertcenām, kura rezultāts ir mazāks par to, kas izriet no nesaistītu pušu darījuma principa piemērošanas, Luksemburgas nodokļu administrācija ir piešķīrusi priekšrocību *FFT* un tādējādi ir atkāpusies no valsts noteikumiem par uzņēmumu aplikšanu ar nodokli. Tomēr tieši 7.2.1. sadaļā Komisija uzskatīja, ka Luksemburgas vispārējā uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma ir atskaites sistēma, kuru ņemot vērā ir jāizvērtē selektīvas priekšrocības esamība, un arī norādīja, ka integrētie uzņēmumi un neatkarīgie uzņēmumi atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā, ņemot vērā šīs sistēmas mērķi. Ņemot vērā šo konstatējumu, 7.2.2.1. punktā ir paskaidrots, ka atsauces kritērijs, uz kuru Komisija ir atsaukusies apstrīdētajā lēmumā, lai noteiktu, vai iepriekšējs lēmums par transfertcenām rada selektīvu priekšrocību, ir neatkarīgu uzņēmumu nodokļu sistēma saskaņā ar vispārējo uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu Luksemburgā.

94. Līdz ar to "konteksts", uz kuru ir atsauce pārsūdzētā sprieduma 161. punktā, ir tāds, kurā ar šo valsts nodokļu sistēmu, kas veido atsauces sistēmu, lai izvērtētu selektīvas priekšrocības esamību, ir paredzēts vienādi aplikt ar nodokli integrētos uzņēmumus un neatkarīgos uzņēmumus. Tādējādi šķiet, ka apstrīdētajā lēmumā minētais nesaistītu pušu darījuma princips izriet no valsts tiesībām, nevis no paša LESD 107. panta 1. punkta.

95. No tā izriet, ka Vispārējā tiesa nav ne pārformulējusi, ne papildinājusi apstrīdētā lēmuma pamatojumu, bet ir vienkārši to interpretējusi, nepārkāpjot savas pārbaudes tiesā robežas. Tādējādi, manuprāt, Īrijas pirmais iebildums būtu jānoraida[59].

[58] Mans izcēlums.

[59] Šajā stadijā ir jāprecizē, ka ierosinātā atbilde atbilst formālam iebildumam par apstrīdētā lēmuma pamatojumu, nevis iespējamai tiesību kļūdai, ko Vispārējā tiesa pieļāvusi, izvērtējot Komisijas vērtējumu pēc būtības. Šis pēdējais minētais punkts attiecas tikai uz piekto iebildumu, kas tiks izvērtēts šo secinājumu turpmākajos punktos.

96. Gadījumā, ja Tiesa nepiekristu manam priekšlikumam, ir jāsniedz pēdējā piezīme. Proti, ja Tiesa uzskatītu, ka pretēji tam, ko Vispārējā tiesa ir nospriedusi pārsūdzētajā spriedumā, apstrīdētā lēmuma pamatojums ir jāsaprot tādējādi, ka nesaistītu pušu darījuma princips izriet no LESD 107. panta 1. punkta, vēl ir jānoskaidro, vai vienlīdzīgas attieksmes pret nodokļu maksātājiem princips faktiski var tikt izsecināts no šīs Līguma normas.

97. Kā apelācijas sūdzībā ir norādījusi Īrija, Tiesa jau ir atzinusi, ka Līgumā nav vispārēja diskriminācijas aizlieguma principa, izņemot gadījumus, kas tajā ir *skaidri* paredzēti (tautība, dzimums, vecums u.c.)[60]. Taču ir acīmredzami, ka LESD 107. panta 1. punktā, kurā ir paredzēts vispārējs aizliegums piešķirt valsts atbalstu, nekādā ziņā nav paredzēts vispārējs princips, kas paredz vienlīdzīgu attieksmi pret nodokļu maksātājiem. Tādējādi uz šādu principu var atsaukties, vēršoties pret valsts tiesību normām, tikai tad, ja Savienības likumdevējs to iepriekš ir izstrādājis tiesību aktā, kurā ir skaidri noteikts saturs[61], kas, manuprāt, tā nav vienlīdzīgas attieksmes pret integrētiem un neatkarīgiem uzņēmumiem gadījumā.

98. Otrais Īrijas izvirzītais iebildums ir balstīts uz premisu, saskaņā ar kuru pārsūdzētā sprieduma 141. punktā ir norādīts, ka nesaistītu pušu darījuma princips *izriet no LESD 107. panta 1. punkta*. Savukārt, ciktāl šajā punktā ir izklāstīts, ka nesaistītu pušu darījuma princips ir piemērojams, ja *valsts tiesībās* ir paredzēts piemērot vienādu attieksmi pret integrētiem uzņēmumiem un neatkarīgiem uzņēmumiem uzņēmumu ienākuma nodokļa uzlikšanas nolūkos, es uzskatu, ka arī šis iebildums ir jānoraida.

99. Tagad ir jāizvērtē Īrijas izvirzītais piektais iebildums. Tā apgalvo, ka nesaistītu pušu darījuma princips var tikt piemērots, lai pārbaudītu priekšrocības esamību tādā situācijā, kāda ir šajā lietā, tikai tad, ja šis princips ir iekļauts valsts "normālo" nodokļu sistēmā, un ka tas nozīmē, ka ir jāņem vērā attiecīgajā dalībvalstī konkrēti piemērotie noteikumi, nevis noteikumi, kas neietilpst šajā sistēmā. Vispārējā tiesa neesot izpildījusi šo prasību, pārsūdzētā sprieduma 141. un 145. punktā apstiprinot, ka Komisija minēto principu ir izmantojusi, pamatojoties uz Luksemburgas nodokļu tiesību varbūtējo mērķi.

100. Vispirms ir jāprecizē diskusijas formulējums. Lietas dalībnieki ir vienisprātis par diviem būtiskiem konstatējumiem, kas izriet no Vispārējās tiesas argumentācijas pārsūdzētajā spriedumā. Pirmkārt, *a priori* nav šķēršļu nesaistītu pušu darījuma principa kā "instrumenta" piemērošanai, lai izvērtētu priekšrocības esamību integrētam uzņēmumam. Otrkārt, šī principa piemērojamība ir atkarīga no tā, vai uz to attiecas visi parastie nodokļu uzlikšanas noteikumi, kas būtu piemērojami šādam uzņēmumam, ja nebūtu aplūkotā iepriekšējā lēmuma. Lietas dalībnieku nevienprātība skar tikai veidu, kādā Vispārējā tiesa ir atbildējusi uz šo pēdējo jautājumu.

101. Līdz ar to ir jāpieņem nostāja šajā jautājumā, kas prasa ņemt vērā kritērijus, kuri reglamentē "normālo" nodokļu uzlikšanu.

102. Kā izriet no maniem iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem, "normālo" nodokļu jēdziena, kas izmantots ekonomiskās priekšrocības esamības vērtējumā, būtiska pielīdzināšana jēdzienam "atsauces sistēma", kas izmantots selektivitātes analīzē, liek uzskatīt, ka kritēriji, kas judikatūrā ir izmantoti, lai noteiktu pēdējā minētā jēdziena saturu, patiešām var tikt attiecināti uz pirmo minēto jēdzienu. Šie kritēriji ir saistīti ar "normālos" nodokļus veidojošā normatīvā kopuma objektivitāti, pilnīgumu un konkrēto raksturu.

60 Spriedums, 2014. gada 18. decembris, *FOA* (C-354/13, EU:C:2014:2463, 33. punkts).

61 Skat. it īpaši spriedumus, 2009. gada 15. oktobris, *Audiolux* u.c. (C-101/08, EU:C:2009:626, 34. punkts), un 2009. gada 29. oktobris, *NCC Construction Danmark* (C-174/08, EU:C:2009:669, 42. punkts).

103. Ņemot vērā šī iebilduma priekšmetu, man šķiet, ka kritērijam par "normālo" nodokļu *konkrēto* raksturu ir īpaša nozīme.

104. Šajā ziņā vispirms ir jākonstatē, ka pārsūdzētā sprieduma 139. punkta interpretācija kopā ar atsauci uz tā 141. punkta sākumu liecina, ka Vispārējā tiesa ir netieši pieņēmusi premisu, saskaņā ar kuru "normāliem" nodokļiem ir jāietver tikai valsts tiesību normas.

105. Turpinājumā no šī sprieduma 141. un 145. punkta izriet, ka Vispārējā tiesa ir uzskatījusi, ka Luksemburgas Nodokļu kodeksa *mērķis* vienādi aplikt ar uzņēmumu nodokli integrētos un neatkarīgos uzņēmumus ir pietiekams, lai pamatotu secinājumu, saskaņā ar kuru nesaistītu pušu darījuma princips attiecas uz "normāliem" nodokļiem. Pārsūdzētā sprieduma 141. punktā Vispārējā tiesa faktiski ir atsaukusies uz to, ka, "tā kā valsts nodokļu noteikumos nav paredzēta nošķiršana starp integrētiem uzņēmumiem un neatkarīgiem uzņēmumiem [..], šo tiesību *nolūks* ir aplikt ar nodokli peļņu, kas izriet no šī integrētā uzņēmuma saimnieciskās darbības tādējādi, it kā tā izrietētu no darījumiem, kas ir veikti atbilstoši tirgus cenai"[62]. Pārsūdzētā sprieduma 145. punktā Vispārējā tiesa apstiprināja, ka Luksemburgas Nodokļu kodekss "*paredz*, ka integrētie uzņēmumi un neatkarīgie uzņēmumi Luksemburgā attiecībā uz uzņēmumu ienākuma nodokli tiek aplikti ar nodokli vienā un tajā pašā veidā" un "[*paredz*] peļņu, kas izriet no šāda integrēta uzņēmuma saimnieciskās darbības, aplikt ar nodokli tā, it kā tā izrietētu no darījumiem, kas ir veikti atbilstoši tirgus apstākļiem"[63]. Savukārt, lai pamatotu šo savu secinājumu, nav minēts neviens konkrēts Luksemburgas tiesību noteikums.

106. Kā esmu norādījis šo secinājumu iepriekšējos punktos un kā izriet no nesenākās Tiesas judikatūras, "normālu" nodokļu konkrētais raksturs nozīmē, ka tie izriet no *pozitīvām* tiesību normām. Lai izvairītos no jebkādas iejaukšanās dalībvalstu ekskluzīvajā kompetencē tiešo nodokļu jomā, priekšrocības pastāvēšanu LESD 107. panta nozīmē var pārbaudīt, tikai ņemot vērā normatīvo ietvaru, ko valsts likumdevējs ir noteicis, *faktiski* īstenojot šo kompetenci. Tikai pēdējais minētais var nodrošināt, ka nesaistītu pušu darījuma princips ir daļa no visiem noteikumiem un principiem, kas būtu piemērojami tāda integrēta uzņēmuma kā *FFT* nodokļu situācijai, ja nebūtu aplūkotā iepriekšējā lēmuma.

107. Šādos apstākļos es piekrītu Īrijas nostājai, saskaņā ar kuru Komisijas apstrīdētajā lēmumā izvēlētā un pārsūdzētajā spriedumā apstiprinātā pieeja galu galā nozīmē, ka valsts "normālo" nodokļu sistēmā tiek ieviests noteikums, proti, nesaistītu pušu darījuma princips, kas nav saistīts ar šo sistēmu. Proti, it īpaši iepriekšējā punktā paskaidroto iemeslu dēļ atsauce uz iespējamo valsts likumdevēja izvirzīto mērķi nevar pamatot šī principa piederību minētajai sistēmai.

108. Šajā ziņā ir jānorāda, ka Īrija arī apgalvo, ka Vispārējā tiesa tādējādi ir pilnībā ignorējusi Nodokļu kodeksa 164. panta 3. punktu, ar kuru valsts likumdevējs bija iestrādājis nesaistītu pušu darījuma principu Luksemburgas nodokļu tiesībās. Tā uzskata, ka "normālos" nodokļus esot vajadzējis noteikt, atsaucoties tikai uz šo tiesību normu.

109. Es neuzskatu, ka Vispārējā tiesa būtu ignorējusi šo pantu. Proti, no pārsūdzētā sprieduma 13. punkta izriet, ka Vispārējā tiesa patiešām ir ņēmusi vērā apstrīdētā lēmuma apsvērumus, kuros Komisija ir norādījusi, ka aplūkotais iepriekšējais lēmums tika pieņemts, pamatojoties uz Nodokļu kodeksa 164. panta 3. punktu (un Apkārtrakstu Nr. 164/2), un ka šajā tiesību normā

62 Mans izcēlums.

63 Mans izcēlums.

Luksemburgas nodokļu tiesībās ir noteikts nesaistītu pušu darījuma princips. Tomēr tā uzskatīja, ka Komisija ir pamatoti secinājusi, ka atsauces sistēma, kas veido "normālos" nodokļus, ir jānosaka plašāk nekā atsaucoties tikai uz šo pantu. Uzsvēršu, ka tieši šajā vērtējumā ir pieļauta tiesību kļūda.

110. Neesmu ignorējis to, ka, ja atsauce uz nesaistītu pušu darījuma principu tiktu iekļauta valsts tiesību sistēmā, tiktu samazināts to valsts nodokļu iestāžu skaits, kuru iepriekšējie lēmumi varētu būt Komisijas kontroles priekšmets no valsts atbalsta viedokļa, un ESAO pamatnostādnes kļūtu *de facto* saistošas, ierobežojot Komisijas rīcības brīvību šo lēmumu izvērtēšanā. Tomēr runa ir tikai par vienu argumentāciju, kuru Vispārējā tiesa, manuprāt, var uzskatīt par juridiski pareizu, jo ar to tiek ievērota dalībvalstu ekskluzīvā kompetence tiešo nodokļu jomā.

111. Savukārt juridiskajā argumentācijā, kuru galvenokārt ir izmantojusi Komisija un kuru pārsūdzētajā spriedumā ir apstiprinājusi Vispārējā tiesa, ir definēta atsauces sistēma, kas veido "normālus" nodokļus, pamatojoties uz nesaistītu pušu darījuma principa versiju, kuras pamatā ir nekodificēts elements, piemēram, (iespējamais) Luksemburgas nodokļu tiesību mērķis. Vai runa nav tieši par nepamatotu iejaukšanos dalībvalstu nodokļu autonomijā, ko Tiesa līdz šim ir vienmēr rūpīgi nosodījusi? Es domāju, ka jā [64].

112. Ņemot vērā visus šos apsvērumus, es esmu pārliecināts, ka Īrijas izvirzītais piektais iebildums ir jāapmierina.

113. Sestajā iebildumā Īrija kritizē pārsūdzētā sprieduma 142. punktu, norādot, ka spriedums lietā *Forum 187* neapstiprina secinājumu, saskaņā ar kuru LESD 107. panta 1. punktā dalībvalstīm ir noteikts pienākums ievērot autonomu pienākumu piemērot nesaistītu pušu darījuma principu neatkarīgi no tā, vai šis princips ir iekļauts valsts tiesībās. Tā it īpaši norāda, ka lietā, kurā tika taisīts spriedums *Forum 187*, atkāpšanās no nesaistītu pušu darījuma principa tika atzīta par atbilstošu, jo šis princips bija iekļauts attiecīgajās valsts – proti, Beļģijas – tiesībās.

114. Līdz ar to ir jāpārbauda, vai sprieduma lietā *Forum 187* interpretācija, kāda tā izriet no pārsūdzētā sprieduma 142. punkta, ir pareiza.

115. 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 [65]. Starp daudzām ekonomiskām 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.

116. 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

64 Šajā ziņā skat. Mason R., "Identifying Illegal Subsidies", *American University Law Review*, 69. sējums: Nr. 2, 3. raksts, 530. un 531 lpp.

65 Komisijas Lēmums 2003/755/EK (2003. gada 17. februāris) attiecībā uz Beļģijas ieviesto atbalsta shēmu par labu Beļģijā reģistrētajiem koordinācijas centriem (OV 2003, L 282, 25. lpp.).

ieņēmumiem un izmaksām [66]. 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" [67].

117. 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" un 96. punktā ietvertā formulējuma "transfertcenas" izmantošana nepieļauj nekādu citu interpretāciju.

118. Runājot par minētā principa piemērošanas juridisko pamatu, Komisija pievienojas Īrijai, 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 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 neatkarīgo uzņēmumu nodokļa bāze.

119. Vienlaikus, pēc Komisijas domām, spriedumā lietā *Forum 187* ir apstiprināts, ka nesaistītu pušu darījuma principa piemērošana nav atkarīga no tā iekļaušanas valsts tiesībās. Komisija norāda, ka Tiesa šajā spriedumā nav izvērtējusi koordinācijas centru priekšrocības esamību, atsaucoties uz Beļģijas nodokļu tiesībās kodificētu nesaistītu pušu darījuma principu.

120. Šāda sprieduma lietā *Forum 187* interpretācija, manuprāt, nav pārliecinoša.

121. Šajā spriedumā nevienā brīdī nav teikts, ka dalībvalstīm ir jāīsteno 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.

122. Tas skaidri izriet no Tiesas argumentācijas struktūras minētajā spriedumā. Vispirms Tiesa 91.–93. punktā atgādināja ar nodokli apliekamās peļņas noteikšanas metodes būtiskās īpašības, kas izriet no 1982. gada 30. decembra Karaliskajā dekrētā Nr. 187 par koordinācijas centru izveidi [68] paredzētā nodokļu režīma. Turpinājumā 94. punktā tā norādīja, 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.

123. 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 ģenerāladvokāts F. Ležē [*P. Léger*] minētajā lietā sniegto secinājumu 257. punktā, prasītājs nav apstrīdējis faktu, ka priekšrocības esamība vai neesamība ir jānovērtē, izmantojot kritēriju, kura

66 Spriedums lietā *Forum 187*, 95. punkts.

67 Spriedums lietā *Forum 187*, 96. punkts.

68 1983. gada 13. janvāra *Moniteur Belge*.

pamatā ir ESAO "izmaksas plus" metode, proti, metode, saskaņā ar kuru ir jānosaka darījuma cena, kāda tā būtu nesaistītu pušu darījuma apstākļos [69]. Turklāt no Komisijas lēmuma izriet, ka Beļģijas administrācijai, nosakot šīs cenas, bija jāatsaucas uz ESAO ziņojumiem [70].

124. Tas, manuprāt, nozīmē, ka pretēji tam, ko apgalvo Komisija savā atbildes rakstā, tas, ka spriedumā lietā *Forum 187* nav minēts nesaistītu pušu darījuma princips,– pat ja šo principu varētu uzskatīt par tādu, kas ietilpst Beļģijas 1992. gada Ienākumu nodokļa kodeksa 26. pantā,– nenozīmē, ka jautājumam par to, vai minētais princips ir iekļauts valsts tiesībās, šajā spriedumā nav nozīmes.

125. Aplūkotajā spriedumā, 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 aplikt ar nodokli šos uzņēmumus, pamatojoties uz tādu pašu 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.

126. Rezumējot es uzskatu, ka pretēji tam, ko Vispārējā tiesa ir uzskatījusi pārsūdzētā sprieduma 142. punktā, spriedums lietā *Forum 187* neapstiprina nostāju, saskaņā ar kuru nesaistītu pušu darījuma princips ir piemērojams, ja valsts nodokļu tiesību mērķis ir aplikt ar nodokli integrētus un neatkarīgus uzņēmumus vienādi, neatkarīgi no tā, vai šis princips ir iekļauts minētajās tiesībās.

127. Tādējādi, manuprāt, Īrijas sestais iebildums ir jāapmierina.

128. Septītajā iebildumā Īrija uzskata, ka nesaistītu pušu darījuma princips nav pamatots ar ESAO dokumentiem un ka princips par privātu tirgus ekonomikas dalībnieku, ar kuru esot pamatota pieeja šajā jomā, nav pareizs juridiskais pamats. Šajā ziņā tā norāda, ka Komisija uz šo principu ir atsaukusies lēmumos par disciplinārlietu ierosināšanu attiecībā uz ar iepriekšējiem lēmumiem, kas pieņemti par labu *Apple*, *Fiat* un *Starbucks*, un ka šī iestāde tiesas sēdē mutvārdu paskaidrojumu uzklausīšanai, kas notika Vispārējā tiesā šajā lietā, esot apstiprinājusi, ka tā vairs nebalstās uz nesaistītu pušu darījuma principa teoriju ar privāta tirgus ekonomikas dalībnieka principu.

129. Attiecībā uz šo iebildumu es tikai konstatēju, ka ar to, šķiet, vispārīgi tiek kritizēta Komisijas vispārējā pieeja attiecībā uz nesaistītu pušu darījuma principa pamatojumu, nevērtējot šīs pieejas apstiprināšanas iemeslus pārsūdzētajā spriedumā. Šādos apstākļos es aicinu Tiesu to atzīt par nepieņemamu.

130. Attiecībā uz Īrijas izvirzīto trešo un ceturto iebildumu ir jāatgādina pārsūdzētā sprieduma attiecīgā rindkopa. Tā 152. punktā Vispārējā tiesa norādīja, ka tiesas sēdē Komisija apgalvoja, ka nesaistītu pušu darījuma princips ir raksturīgs parastajam nodokļu režīmam, kas paredzēts valsts tiesībās kā sekas "atsevišķās juridiskās vienības" pieejai, proti, pieejai, saskaņā ar kuru valsts tiesības attiecas uz juridiskām vienībām, nevis uz saimnieciskām vienībām. 153. punktā Vispārējā tiesa ir aplūkojusi Luksemburgas Lielhercogistes un *FFT* iebildumus, saskaņā ar kuriem Komisija tādējādi tiesas sēdē esot mainījusi nostāju par nesaistītu pušu darījuma principu, ko tā bija paudusi apstrīdētajā lēmumā. Atzīstot, ka apstrīdētajā lēmumā izdarītais nesaistītu pušu darījuma principa

[69] Ģenerāladvokāta F. Ležē secinājumi apvienotajās lietās Beļģija un *Forum 187*/Komisija (C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:89).

[70] Lēmums 2003/755, 95. apsvērums. Šajā ziņā Komisija atsaucas uz *code belge des impôts sur les revenus 1992* [Beļģijas 1992. gada ienākumu nodokļa kodeksa] komentāru Nr. 26/48.

juridiskā pamata grozījums neesot bijis juridiski tiesisks, Vispārējā tiesa uzskatīja, ka katrā ziņā tas neliek apšaubīt tās iepriekš izdarīto konstatējumu, saskaņā ar kuru nesaistītu pušu darījuma princips ir līdzeklis, kas tiek izmantots pārbaudē saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu.

131. Šajā ziņā Īrija, pirmkārt, norāda, ka, ja vien netiek ievērotas tiesības uz aizstāvību, Komisija nevarēja pamatoti balstīties uz jaunu argumentu, kuru tā tādējādi bija izvirzījusi tiesas sēdē. Atsevišķas juridiskās vienības pieeja apstrīdētajā lēmumā neesot tikusi izmantota kā juridiskais pamats šim principam.

132. Otrkārt, Īrija apgalvo, ka, pat ja Komisija apstrīdētajā lēmumā būtu norādījusi, ka atsevišķas juridiskās vienības pieeja bija nesaistītu pušu darījuma principa juridiskais pamats, tā esot pieļāvusi tiesību kļūdu. Būtu tik tiešām kļūdaini apgalvot, ka šis princips ir neizbēgamas sekas atsevišķas juridiskās vienības pieejai, jo arī citi nodokļu modeļi, kā, piemēram, sadale saskaņā ar iepriekš noteiktu formulu, kas paredzēta priekšlikumā direktīvai par kopīgu uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzi, arī būtu pamatoti ar minēto pieeju.

133. Šajā ziņā es jau tagad uzskatu, ka Tiesai, manuprāt, nevajadzētu iesaistīties diskusijās, kurām nav praktiska rakstura, jo Vispārējā tiesa savu nolēmumu nav balstījusi uz elementiem, kas ir kritizēti Īrijas izvirzītajos iebildumos. Šādas diskusijas būtu tīri teorētiskas vai, precīzāk, tām nebūtu nekādas ietekmes uz tajā ierosinātās lietas risinājumu.

134. Jānorāda, ka pārsūdzētā sprieduma 153. punktā Vispārējā tiesa nav lēmusi par to, vai pēc paskaidrojumiem, ko tā sniedza tiesas sēdē par saikni starp atsevišķas juridiskās vienības pieejas īstenošanu valsts nodokļu režīmā un nesaistītu pušu darījuma principu, Komisija mainīja apstrīdētajā lēmumā sākotnēji pausto nostāju. Gluži pretēji, Vispārējā tiesa būtībā vienīgi nosprieda, ka, pat ja Luksemburgas Lielhercogistes un *FFT* izvirzītie iebildumi tiktu uzskatīti par pamatotiem, tam nebūtu nekādas ietekmes uz secinājumu, kuru tā ir izdarījusi attiecībā uz nesaistītu pušu darījuma principa izmantošanas juridisko pamatu[71]. Tādējādi šie iebildumi ir balstīti uz kļūdainu pārsūdzētā sprieduma izpratni.

135. Tādējādi trešais un ceturtais Īrijas iebildums, manuprāt, ir jānoraida kā neefektīvi.

iv) Par nesaistītu pušu darījuma principa piemērojamību un tiesiskās drošības principu

136. Astotajā iebildumā Īrija uzskata, ka nesaistītu pušu darījuma principa, ko Komisija ir izmantojusi apstrīdētajā lēmumā un ko Vispārējā tiesa ir apstiprinājusi pārsūdzētajā spriedumā, saturs ir ļoti grūti saprotams. Šajā ziņā tā norāda, ka, lai gan vienīgā precīzā nesaistītu pušu darījuma principa definīcija ir ietverta EASO sagatavotajos dokumentos, apstrīdētā lēmuma 229. apsvērumā un pārsūdzētā sprieduma 147. punktā esot norādīts, ka EASO nesaistītu pušu darījuma princips atšķiras no Komisijas principa. Turklāt no pārsūdzētā sprieduma 149. punkta izrietot, ka Komisijai nav pienākuma ņemt vērā veidu, kādā nesaistītu pušu darījuma princips ir definēts valsts tiesībās, kādēļ tā šajā gadījumā nav zinājusi, ka Luksemburgas Lielhercogiste patiešām ir iekļāvusi šo principu savās iekšējās tiesībās. Visbeidzot, Īrija uzskata, ka nepastāv rokasgrāmata vai pamatnostādnes, kurās būtu definēts nesaistītu pušu darījuma principa saturs,

[71] Lai gan ir taisnība, ka pārsūdzētā sprieduma 153. punktā Vispārējā tiesa, šķiet, neatsaucas uz šo juridisko pamatu, kad tā vienīgi rezumē savu secinājumu šajā ziņā, ka "nesaistītu pušu darījuma princips ir piemērojams, veicot izvērtējumu saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu", ir tiesa arī, ka šī atsauce ir izsecināma no Vispārējās tiesas argumentācijas kopumā, saskaņā ar kuru nesaistītu pušu darījuma principa kā līdzekļa izmantošanas leģitimitāte šī izvērtējuma ietvaros ir atkarīga no tā, vai *valsts tiesību* mērķis ir integrētā uzņēmuma saimnieciskās darbības peļņas aplikšana ar nodokli tā, it kā tā būtu gūta no darījumiem, kas veikti par tirgus cenām.

kā to ir aprakstījusi Komisija apstrīdētajā lēmumā. Šī principa satura raksturojuma neesamība esot problemātiska, ņemot vērā tiesiskās noteiktības principu, jo tādējādi nodokļu maksātājam vai valsts nodokļu administrācijai neesot iespējams zināt faktiski piemērojamos noteikumus.

137. Komisija savā atbildes rakstā tostarp iebilst, ka šī principa saturs ir ļoti skaidrs. Tajā esot paredzēts, ka darījumi starp saistītiem uzņēmumiem nodokļu mērķiem ir jāvērtē tā, it kā tie būtu noslēgti nesaistītu uzņēmumu starpā atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam.

138. Jāatgādina, ka 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 [72]. 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 [73]. Šī obligātā prasība ir īpaši svarīga, ja runa ir par aktu, kas var radīt finansiālas sekas [74].

139. 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 [75].

140. Tiesiskās drošības principa piemērošanas joma attiecībā uz administratīvo lēmumu, kā tas izriet no judikatūras par valsts atbalstu, ir šaurāka. Šajā jomā tiesiskās drošības principa pārkāpumu Tiesa var konstatēt tikai tad, ja runa ir par Komisijas rīcību pirms *procedūras*, kuras rezultātā tika pieņemts lēmums par valsts atbalsta atgūšanu, vai tās laikā [76].

141. Šajā gadījumā tiesiskās drošības princips ir izvirzīts attiecībā uz nesaistītu pušu darījuma principa izmantošanu priekšrocības nosacījuma izvērtēšanas nolūkos *pēdējā minētā principa it kā grūti uztveramā satura dēļ*. Šīs 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.

142. Ja tas tā būtu, tad privātā investora tirgus ekonomikā principu nebūtu bijis iespējams integrēt priekšrocības nosacījuma pārbaudē, ņemot vērā, ka, sākotnēji parādoties šim principam lēmumu pieņemšanas praksē 80. gadu sākumā, tā saturs nebūt nebija līdz galam izstrādāts. Kad Tiesa to apstiprināja 1986. gadā, privātā ieguldītāja princips tirgus ekonomikā lika vienkārši novērtēt, "vai līdzīgos apstākļos privāts sabiedrotais būtu piešķīris līdzīgu kapitāla daudzumu, pamatojoties uz paredzamajām rentabilitātes iespējām un norobežojoties no jebkādām sociāla, politiska, reģionāla

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

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

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

75 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*.

76 Skat. piemēram, spriedumu, 2011. gada 8. decembris, *France Télécom*/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 99.–108. punkts).

vai ar nozari saistīta rakstura ietekmēm”[77]. Tikai gadu gaitā Komisijas lēmumu pieņemšanas prakse un gandrīz likumdevējas darbība, kā arī Tiesas judikatūra noteica tā piemērošanas kārtību[78].

143. Tāpat nesaistītu pušu darījuma principa saturu Komisija būtībā ir definējusi tādējādi, ka darījumi, kas veikti starp integrētiem uzņēmumiem, ir jānovērtē nodokļu mērķiem tā, it kā tos būtu noslēguši neatkarīgi uzņēmumi. Šajā gadījumā tas tika piemērots atbilstoši ESAO pamatnostādnēm. Tieši iepriekšējā punkta beigās minēto regulējošo un tiesu struktūru apvienotā darbība vēlāk precizēs piemērošanas noteikumus.

144. Līdz ar to es uzskatu, ka uz tiesiskās drošības principu nevar atsaukties, lai pārmestu Vispārējai tiesai, ka tā ir akceptējusi nepietiekami precīzu Komisijas raksturojumu tāda atsauces kritērija kā nesaistītu pušu darījuma princips saturs šīs iestādes pieņemtajā lēmumā.

145. No tā izriet, ka Īrijas izvirzītais astotais iebildums, manuprāt, ir jānoraida kā nepamatots.

3) Secinājumi par pirmo pamatu

146. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus un it īpaši manus ierosinājumus attiecībā uz Īrijas izvirzīto piekto un sesto iebildumu, es ierosinu Tiesai apmierināt pirmo pamatu, ciktāl Vispārējā tiesa ir pieļāvusi tiesību kļūdu, apstiprinot atsauces sistēmu, kādu to ir noteikusi Komisija, lai pārbaudītu, vai šajā lietā pastāv priekšrocība LESD 107. panta 1. punkta izpratnē. Proti, Tiesas judikatūra, saskaņā ar kuru kļūda, kas pieļauta, nosakot šo ietvaru, padara spēkā neesošu visu selektivitātes analīzi[79], manuprāt, pēc analoģijas var tikt piemērota priekšrocības vērtējumam.

c) Par trešo pamatu

1) Lietas dalībnieku argumenti

147. Trešajā pamatā Īrija apgalvo, ka Vispārējā tiesa nav izpildījusi savu pienākumu norādīt pamatojumu. Pirmkārt, Vispārējā tiesa neesot izteikusies par precīzu nesaistītu pušu darījuma principa juridisko pamatu, kas esot vienkārši aprakstīts kā “līdzeklis” vai “atsauces kritērijs”. Otrkārt, Īrija apgalvo, ka pārsūdzētajā spriedumā izmantotā argumentācija ir pretrunīga, jo Vispārējā tiesa esot norādījusi, ka nesaistītu pušu darījuma princips, kā tas ir raksturots apstrīdētajā lēmumā, ir “vispārējs vienlīdzīgas attieksmes princips nodokļu jomā” (pārsūdzētā sprieduma 150. punkts), nevis “vispārēj[s] vienlīdzīgas attieksmes princip[s] [..] saistībā ar nodokli” (pārsūdzētā sprieduma 161. punkts), nepaskaidrojot šādu atšķirību.

148. Komisija uzskata, ka šis pamats ir balstīts uz kļūdainu pārsūdzētā sprieduma izpratni un tādējādi ir jānoraida.

77 Spriedums, 1986. gada 10. jūlijs, Beļģija/Komisija (234/84, EU:C:1986:302, 14. punkts).

78 Skat. it īpaši Komisijas paziņojumu par Līguma par Eiropas Savienības darbību 107. panta 1. punktā minēto valsts atbalsta jēdzienu, 4.2. iedaļu.

79 Spriedums, 2018. gada 28. jūnijs, *Andres* (*Heitkamp BauHolding* maksātnespēja)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 107. punkts).

2) Vērtējums

149. 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 [80].

150. Saistībā ar iebildumu par pamatojuma neesamību attiecībā uz nesaistītu pušu darījuma principa juridisko pamatu vispirms ir jānorāda, ka, vispārīgi norādot, ka Luksemburgas Lielhercogistes un *FFT* argumenti, ar kuriem tiek kritizēts šis juridiskais pamats, ir izvērtēti pārsūdzētā sprieduma 126.–187. punktā, Īrija, šķiet, nenorāda uz šī sprieduma atbilstošajiem punktiem. Ja tā to būtu darījusi, šī dalībvalsts, manuprāt, nebūtu varējusi pārmest Vispārējai tiesai, ka tā nav identificējusi attiecīgo juridisko pamatu.

151. Proti, kā es jau norādīju šajos secinājumos, Vispārējā tiesa šajā ziņā ir lēmusi pārsūdzētā sprieduma 141. punktā. Pirms tā satura izklāstīšanas, apgalvojot, ka, ja nodokļu pasākums tiek piešķirts integrētam uzņēmumam, Komisija var salīdzināt nodokļu nastu, kas izriet no šī pasākuma piemērošanas, ar to, kas izriet no "normālu" nodokļu piemērošanas neatkarīgam uzņēmumam, kurš atrodas salīdzināmā situācijā, Vispārējā tiesa ir precizējusi, ka nesaistītu pušu darījuma princips *izriet no valsts tiesībām* un it īpaši ka, "tā kā valsts nodokļu noteikumos nav paredzēta nošķiršana starp integrētiem uzņēmumiem un neatkarīgiem uzņēmumiem aplikšanas ar uzņēmumu ienākuma nodokli mērķiem, šo tiesību nolūks ir aplikt 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, identificējot nesaistītu pušu darījuma principa juridisko pamatu, Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 145. punktā būtībā uzskatīja, ka šis princips ir piemērojams šajā lietā, jo Luksemburgas Nodokļu kodeksa mērķis bija vienādi aplikt ar uzņēmumu ienākuma nodokli integrētus un neatkarīgus uzņēmumus.

152. Lai gan šis juridiskais pamats neiztur atbilstības attiecīgajai judikatūrai pārbaudi, kā tas izriet no apelācijas sūdzības pirmā pamata piektā iebilduma pārbaudes, nevar noliegt, ka Vispārējā tiesa to tomēr ir identificējusi, un tas neapšaubāmi atņem jebkādu pamatojumu iebildumam, kas attiecas uz apgalvoto pārsūdzētā sprieduma pamatojuma trūkumu šajā jautājumā.

153. Iepriekš minētais izskaidro, kāpēc, kā pamatoti norāda Īrija, pārsūdzētā sprieduma 151.–154. punktā nav norādīts, kāds ir nesaistītu pušu darījuma principa pamats. Proti, šī sprieduma 149.–154. punktā Vispārējā tiesa centās precīzi pierādīt, ka Luksemburgas Lielhercogistes un *FFT* izvirzītie argumenti nevar atspēkot *jau* izdarīto secinājumu, proti, ka nesaistītu pušu darījuma principa pamatā ir valsts tiesības.

154. Attiecībā uz iebildumu par pamatojuma pretrunīgo raksturu man šķiet, ka šis iebildums izriet no nepareizas pārsūdzētā sprieduma 150. un 161. punkta izpratnes. Īrija būtībā balstās uz premisu, saskaņā ar kuru Vispārējā tiesa esot ierosinājusi atšķirību starp "vispārējs vienlīdzīgas attieksmes princip[u] nodokļu jomā" kvalifikāciju, kas saskaņā ar 150. punktu atbilstu nesaistītu pušu darījuma principam, un "vispārēja vienlīdzīgas attieksmes principa esamību saistībā ar nodokli", kas saskaņā ar 161. punktu neatbilstu šim principam. Šī premisa, manuprāt, ir kļūdaina.

[80] Skat. spriedumu, 2021. gada 29. aprīlis, *Achemos Grupė* un *Achema*/Komisija (C-847/19 P, nav publicēts, EU:C:2021:343, 60. punkts un tajā minētā judikatūra).

155. 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*" [81]. Šī 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*" [82]. Tādējādi Vispārējā tiesa ir vienīgi noraidījusi vienu no iespējamām apstrīdētā lēmuma 228. apsvēruma interpretācijām, kas ir atspoguļota pārsūdzētā sprieduma 150. punktā, proti, interpretāciju, saskaņā ar kuru nesaistītu pušu darījuma principa juridiskais pamats ir rodams LESD 107. panta 1. punktā. Tādējādi es nesaskatu nekādu pretrunu starp pārsūdzētā sprieduma 150. punktu un 161. punktu. Tādēļ šis iebildums, manuprāt, ir jānoraida.

156. Ņemot vērā šos apsvērumus, es ierosinu Tiesai trešo pamatu noraidīt kā nepamatotu.

d) Par ceturto pamatu

1) Lietas dalībnieku argumenti

157. Ceturtajā pamatā Īrija apgalvo, ka Vispārējā tiesa esot kļūdaini noraidījusi pārsūdzētā sprieduma 180.–184. punktā izskatīto argumentu par to, ka Komisija, nosakot savu nesaistītu pušu darījuma principu, esot pārkāpusi tiesiskās drošības principu. Pārsūdzētā sprieduma 183. punktā apgalvojot, ka bija "paredzams", ka Komisija var pārbaudīt, vai transfertcenu noteikšanas metode atšķiras no cenas, kas būtu noteikta tirgus apstākļos, lai pārbaudītu, vai ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu tika piešķirta priekšrocība, Vispārējā tiesa neesot ņēmusi vērā, ka Komisijas noteiktais princips ir jauna norma, kuras saturu Luksemburgas nodokļu administrācija nevarēja zināt iepriekš. Pat ja Luksemburgas nodokļu administrācija būtu varējusi sagaidīt, ka Komisija mēģinās pārbaudīt, vai integrētam uzņēmumam nodokļu ziņā tiek piemērota tāda pati attieksme kā neatkarīgam uzņēmumam, tā nebūtu varējusi paredzēt, ka Komisija piemēros savu nesaistītu pušu darījuma principa versiju, nedz arī būtu varējusi zināt tās saturu.

158. Komisija iebilst pret visu Īrijas argumentāciju.

2) Vērtējums

159. Vispirms ir rūpīgi jānosprauž šī pamata robežas. Šķiet, ka Īrija apšauba Vispārējās tiesas atteikumu atzīt, ka priekšrocības esamības pārbaude, ņemot vērā pilnībā novatorisko un šī iemesla dēļ valsts nodokļu administrācijai neparedzamo tiesisko regulējumu, bija tiesiskās drošības principa pārkāpums. Komisija pirms apstrīdētā lēmuma pieņemšanas neesot izstrādājusi nesaistītu pušu darījuma principa pamatu un saturu, it īpaši publicējot tādus ieteikuma tiesību aktus kā rokasgrāmata vai pamatnostādnes.

160. Protams, nevar noliegt, ka apstrīdētajā lēmumā izmantotajai Komisijas pieejai piemīt noteikta novitātes pakāpe. Ir jāatgādina, ka Komisijas agrākajā lēmumu pieņemšanas praksē nodokļu atbalsta jomā nav atrodama neviena norāde uz nesaistītu pušu darījuma principu, kādu Komisija ir iedibinājusi apstrīdētajā lēmumā un ko Vispārējā tiesa ir apstiprinājusi pārsūdzētajā spriedumā. Šajā ziņā šajos secinājumos jau ir ticis veikts interpretācijas darbs, lai pierādītu, ka

81 Mans izcēlums.

82 Mans izcēlums.

pārsūdzētajā spriedumā kļūdaini ir apstiprināts no strīdīgā lēmuma izrietošā lasījuma pareizs raksturs, saskaņā ar kuru spriedumā lietā *Forum 187*, analizējot priekšrocības esamību, ir ratificēta šāda nesaistītu pušu darījuma principa izmantošana.

161. Tomēr es neuzskatu, ka tas varētu likt secināt, ka ir pārkāpts tiesiskās drošības princips.

162. Šajā ziņā vēlreiz ir jāatsaucas uz spriedumu lietā *Forum 187*, kurā Tiesa ir pieņēmusi ģenerāladvokāta F. Ležē interpretāciju, saskaņā ar kuru, lai gan nav šaubu, ka Komisijai, īstenojot valsts atbalsta kontroles uzdevumu, ir jāievēro tiesiskās drošības princips, šī prasība nav nodalāma no prasības ievērot *tiesiskuma principu* un līdz ar to – LESD 107. un 108. panta noteikumus [83]. Tādējādi Tiesa būtībā uzskatīja, ka nekāds tiesiskās drošības pārkāpums nevar tikt konstatēts, ja Komisija mainīja savu vērtējumu valsts nodokļu pasākuma kvalificēšanai par valsts atbalstu. Tomēr, manuprāt, nav nekādu šaubu, ka konstatējums par saikni starp tiesiskās drošības un tiesiskuma principiem attiecas arī uz Komisijas vērtējumu, kas ir jauns salīdzinājumā ar tās agrāko lēmumu pieņemšanas praksi. No tā izriet, ka tiesiskās drošības principam nav pretrunā tas, ka Komisija, kā tas ir šajā lietā, veic jaunu vērtējumu par to, vai valsts pasākums ir valsts atbalsts, ja tā uzskata, ka tāds ir secinājums, kuram ir jāizraisa pareiza LESD 107. panta 1. punkta un 108. panta piemērošana. Turklāt šo secinājumu 142. punktā ir paskaidrots, ka Komisijas vērtējuma par valsts pasākuma kvalificēšanu par valsts atbalstu pamatotība nevar tikt apšaubīta saskaņā ar tiesiskās drošības principu.

163. Tāpat tiesiskās drošības princips nekādā ziņā neprasa, lai jauna interpretācija, kuru Komisija vēlas ieviest analīzē, kas veikta saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu, iepriekš tiktu izklāstīta rokasgrāmatās vai pamatnostādnēs. Lai gan šie akti palīdz nodrošināt Komisijas veiktās rīcības pārskatāmību, paredzamību un tiesisko drošību, kā Tiesa to ir daudzkārt atgādinājusi [84], tie nekādi nav nepieciešami, lai pamatotu šādas iniciatīvas tiesiskumu.

164. Šādos apstākļos es uzskatu, ka pārsūdzētā sprieduma 183. punktā ietvertais apgalvojums nav pamats nekādai juridiskai kritikai.

165. Līdz ar to es ierosinu Tiesai noraidīt ceturto pamatu kā nepamatotu.

e) Par piekto pamatu

1) Lietas dalībnieku argumenti

166. 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 apstrīdētais lēmums, pārkāpjot LES 3., 4. un 5. pantu un LESD 114. pantu, nozīmējot slēptu saskaņošanu, kas ir pretrunā kompetenču sadales principam. Tā uzskata, ka Komisija apstrīdētajā lēmumā esot atsaukusies uz noteikumiem, kas nav daļa no valsts nodokļu režīma, vienlaikus neņemot vērā tā piemērojamos noteikumus. Īrija norāda, ka, ja Komisijai šajā lietā būtu labvēlīgs iznākums, Komisijas nesaistītu pušu darījuma princips būtu saistošs visām dalībvalstīm neatkarīgi no tā, kas ir paredzēts to pašu nodokļu tiesību aktos.

[83] Spriedums lietā *Forum 187*, 73.–76. punkts, un ģenerāladvokāta F. Ležē secinājumi apvienotajās lietās Beļģija un *Forum 187*/Komisija (C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:89, 219. punkts).

[84] Skat. spriedumu, 2018. gada 14. novembris, Komisija/Grieķija (C-93/17, EU:C:2018:903, 119. punkts un tajā minētā judikatūra).

167. Komisija iebilst, ka tā patiešām ir izvērtējusi aplūkoto iepriekšējo lēmumu, ņemot vērā vispārējo uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu Luksemburgā, un ka, ja Vispārējās tiesas spriedums tiktu apstiprināts attiecībā uz konstatējumu par selektīvas priekšrocības esamību, tas tikai nozīmējot, ka dalībvalstis, kas daudznacionālu sabiedrību filiālēm vai meitas sabiedrībām saskaņā ar to parastajiem noteikumiem uzliek nodokli tā, it kā tās būtu atsevišķas vienības, nevar pamatot izvairīšanos no to nodokļu lēmumu kontroles no valsts atbalsta noteikumu viedokļa tikai tāpēc, ka to nodokļu tiesību aktos nav skaidri noteikti objektīvie kritēriji peļņas attiecināšanai uz šīm filiālēm vai meitasuzņēmumiem.

2) Vērtējums

168. Vispirms ir jānorāda, ka Īrija neapstrīd visu Vispārējās tiesas argumentāciju pārsūdzētā sprieduma 100.–117. punktā. Tā precizē, ka tā apstiprina šīs argumentācijas pirmo daļu, kurā Vispārējā tiesa uzsvēra, ka noteikumi valsts atbalsta jomā ir piemērojami valsts nodokļu pasākumiem. Tās iebildumi attiecas tikai uz konstatējumu, kas izriet no pārsūdzētā sprieduma 113. punkta.

169. Pēc tam, kad Vispārējā tiesa minētā sprieduma 112. punktā bija atgādinājusi, ka Komisijai nav kompetences autonomi noteikt integrēta uzņēmuma "normālos" nodokļus, abstrahējoties no valsts nodokļu tiesību normām, Vispārējā tiesa minētā sprieduma 113. punktā esot kļūdaini nospriedusi, ka apstrīdētajā lēmumā Komisija ir vienkārši pārbaudījusi, vai ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu tā saņēmējam tiek piešķirta priekšrocība salīdzinājumā ar *valsts nodokļu tiesībās definētajiem* "normālajiem" nodokļiem. Turklāt, pēc Īrijas domām, šī konstatējuma kļūdaino raksturu apstiprinot tas, ka Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 149. punktā ir atzinusi, ka Komisija nav pārbaudījusi, vai aplūkotajā iepriekšējā lēmumā ir ievērotas Luksemburgas nodokļu tiesības.

170. Citiem vārdiem sakot, šis pamats aprobežojas ar to, ka tiek apstrīdētas Komisijas tiesības atsaukties uz nesaistītu pušu darījuma principu, lai noteiktu "normālos" nodokļus, to veicot neatkarīgi no jebkādas atsauces uz šī principa pastāvēšanu valsts tiesībās. Līdz ar to atbilde, kas sniedzama uz šo pamatu, sakrīt ar atbildi, kas sniegta uz jautājumu, vai ir jāapstiprina Vispārējās tiesas vērtējums attiecībā uz atsauces sistēmu, kas kalpo, lai noteiktu iespējamo nodokļu priekšrocības esamību.

171. Šajā ziņā norādīšu, ka, protams, nav pārsteidzoši, ka attiecībā uz juridisko telpu, ko raksturo Līguma noteikumu par valsts atbalstu un valsts nodokļu noteikumu līdzāspastāvēšana, kurā riska, ka pirmie minētie var skart otros, novēršana nozīmē izvērtēt priekšrocības esamību, ņemot vērā valsts atsauces sistēmu, pilnvaru sadalījuma starp Savienību un tās dalībvalstīm pārkāpums ir atkarīgs no tā, vai priekšrocības esamība ir tikusi noteikta, ņemot vērā valsts atsauces sistēmu.

172. Ņemot vērā šajos secinājumos izvirzīto ierosinājumu atzīt par pamatotu pirmo apelācijas sūdzības pamatu, ciktāl apstrīdētajā lēmumā izmantotais nesaistītu pušu darījuma princips nav valsts tiesībās skaidri kodificēts noteikums, es tāpat kā apelācijas sūdzības iesniedzēja uzskatu, ka pārsūdzētā sprieduma 113. punktā nav ievēroti Līguma noteikumi par kompetenču sadalījumu starp Savienību un tās dalībvalstīm (LESD 3. panta 6. punkts, 4. panta 1. punkts un 5. panta 1. un 2. punkts) un kuros ir paredzēts aizliegums veikt saskaņošanu nodokļu jomā (LESD 114. panta 2. punkts).

173. Tādēļ es aicinu Tiesu apmierināt arī piekto pamatu.

B. Par otro pamatu

174. Ar šo pamatu Īrija būtībā apgalvo, ka Vispārējā tiesa ir kļūdaini secinājusi, ka Komisija šajā lietā varēja atsaukties uz selektivitātes prezumpciju, saskaņā ar kuru pasākums ir uzskatāms par selektīvu, ja ar to tiek piešķirta priekšrocība, un ka runa ir par individuālu atbalstu, jo nodokļu nolēmums ir individuāls atbalsts.

175. Komisija apgalvo, ka šis pamats ir jānoraida kā neefektīvs. Proti, apstrīdētajā lēmumā aplūkotā iepriekšējā lēmuma selektivitāte esot pierādīta arī ar analīzi trīs posmos, kura piemērojama atbalsta shēmām, un Vispārējā tiesa to esot apstiprinājusi pārsūdzētā sprieduma 360.–366. punktā. Ņemot vērā, ka Īrija šos punktus savā apelācijas sūdzībā neesot apstrīdējusi, secinājums par aplūkotā iepriekšējā lēmuma selektivitāti paliek spēkā pat tad, ja šis pamats tiktu apmierināts.

176. Attiecībā uz pamatotību Komisija atbild, ka iepriekšēju individuālu lēmumu nevar uzskatīt par piešķirtu vispārējas atbalsta shēmas ietvaros. Komisija uzskata, ka nodokļu administrācijai, kad tā iepriekšējā lēmumā apstiprina nolīgumu transfertcenu jomā, ir iespēja ietekmēt to, vai atbalsts ir vai nav piešķirts konkrētā gadījumā, jo tā var apstiprināt vai nu nolīgumu, kas rada nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu rezultātu, vai metodi, kas atšķiras no šāda rezultāta. Turklāt priekšrocību veidojošie elementi šajā lietā izrietot vienīgi no aplūkotā iepriekšējā lēmuma, nevis no Luksemburgas tiesību normām, uz kuru pamata šis iepriekšējais lēmums esot ticis pieņemts.

1. Par efektivitāti

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

178. 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 atsauces 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 atsauces sistēmas – neatkarīgi no tā, vai priekšrocība būtu visplašākā vai vismazākā, – ir radies *vienlaikus* ar konstatējumu par priekšrocību, kas piešķirta atbalsta saņēmējam uzņēmumam.

179. Ņemot to vērā, es tikai norādīšu, ka šī pakārtotā analīze nevarētu saglabāt spēkā esamību, ja Tiesa savā pasludināmajā spriedumā nolemtu kritizēt Vispārējās tiesas secinājumus par nesaistītu pušu darījuma principa pamatojumu, kā es to aicinu darīt šajos secinājumos, un tas savukārt izraisītu to, ka tiktu atcelts viss tās selektīvās priekšrocības izvērtējums gan galvenajā, gan pakārtotajā argumentācijā.

180. Tādēļ es ierosinu Tiesai atzīt, ka šis pamats nav neefektīvs.

2. Par pamatotību

181. Attiecībā uz selektivitātes prezumpciju vispirms ir jāatgādina, ka selektivitātes prezumpcija pirmo reizi ir 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", un pēc tam piebilda, ka "pēdējā minētajā gadījumā ekonomiskās priekšrocības noteikšana principā ļauj prezumēt, ka tai ir selektīvs raksturs"[85]. Tā ir atspēkojama prezumpcija, kuras piemērošana ir pakļauta diviem nosacījumiem, proti, priekšrocības esamībai LESD 107. panta 1. punkta izpratnē un attiecīgā pasākuma individuālajam raksturam.

182. Līdz šim selektivitātes prezumpcijas piemērošanas nolūkā šis individuālais raksturs tika atzīts trīs reizes. Divos pirmajos spriedumos, kurus Tiesa pasludināja lietā Orange/Komisija[86] un Vispārējā tiesa lietā Grieķija/Komisija[87], strīds attiecās uz *valsts likumdošanas pasākumu*, kuri tika veikti attiecīgi par labu *France Télécom*[88] un privātam uzņēmumam, kas bija Pirejas ostas daļas koncesijas turētājs, kvalificēšanu par valsts atbalstu[89]. Trešajā Tiesas spriedumā lietā Mytilinaios Anonymos Etairia – Omilos Epicheiriseon strīds bija par tāda pasākuma kvalificēšanu par valsts atbalstu, kurš izrietēja no *rīkojuma par pagaidu noregulējumu*, ar kuru par spēkā neesošu tika atzīta Grieķijas elektroenerģijas sabiedrības iepriekš ar privātu sabiedrību noslēgtā līguma, piešķirot tai preferenciālu elektroenerģijas tarifu, izbeigšana[90].

183. Tātad, cik man zināms, nav neviena precedenta, kurā Savienības tiesām šajā aspektā būtu bijis jāizvērtē administratīvs lēmums. Šī pārbaude ietver sarežģītāku vērtējumu, jo šāds lēmums var būt gan individuāls pasākums, gan pasākums, kas ir veikts, pamatojoties uz atbalsta shēmu. Tieši juridiskais jautājums ir diskusiju, kas norisinās saistībā ar šo pamatu, centrā. Īrija faktiski kritizē secinājumu, ko Vispārējā tiesa ir izdarījusi pārsūdzētajā spriedumā, norādot, ka, pretēji tās nospriestajam, aplūkotais iepriekšējais lēmums ir jāuzskata par atbalstu, kas īstenots saskaņā ar atbalsta shēmu, tādējādi acīmredzot atsaucoties uz shēmu, kas noteikta Nodokļu kodeksa 164. panta 3. punktā un Apkārtrakstā Nr. 164/2.

184. 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 2015/1589 1. panta e) punktā un 1. panta d) punktā[91].

185. 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 tiesību normu. Otrkārt, šī atbalsta piešķiršanai nav nepieciešami nekādi turpmāki izpildes pasākumi. Treškārt, uzņēmumiem,

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

86 Spriedums, 2016. gada 26. oktobris, *Orange*/Komisija (C-211/15 P, EU:C:2016:798).

87 Spriedums, 2017. gada 13. decembris, Grieķija/Komisija (T-314/15, nav publicēts, EU:T:2017:903).

88 Konkrētāk, Francijas likumā tika samazināta atlīdzība, kas *France Télécom* bija jāmaksā Valsts kasei par tās ierēdņu pensiju aprēķināšanu un izmaksāšanu. Spriedumā Tiesa apstiprināja Vispārējās tiesas konstatējumu, saskaņā ar kuru saņēmēja salīdzinājums ar citiem tirgus dalībniekiem, kuri ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā, ņemot vērā šāda pasākuma mērķi, nav atbilstošs, jo runa ir par "tāda *ad hoc* pasākuma selektīvum[u], kurš attiecas tikai uz vienu vienīgu uzņēmumu un ar kuru domāts mainīt kādus šim uzņēmumam specifiski piemītošus tā konkurētspēju ierobežojošus aspektus". Skat. spriedumu, 2016. gada 26. oktobris, *Orange* /Komisija (C-211/15 P, EU:C:2016:798, 53. un 54. punkts).

89 Konkrētāk, Grieķijas likumā, ar ko ratificēts koncesijas līgums, kas noslēgts starp Pirejas ostas publisko vadītāju un *Piraeus Container Terminal SA*, bija paredzēta virkne nodokļu noteikumu par labu pēdējai minētajai. Spriedumā Vispārējā tiesa ir atkārtojusi to pašu formulējumu, ko Tiesa bija izmantojusi iepriekš. Skat. spriedumu, 2017. gada 13. decembris, Grieķija/Komisija (T-314/15, nav publicēts, EU:T:2017:903, 81. punkts).

90 Spriedums, 2019. gada 11. decembris, *Mytilinaios Anonymos Etairia – Omilos Epicheiriseon* (C-332/18 P, EU:C:2019:1065, 69. punkts), kurā Tiesa būtībā nosprieda, ka selektivitātes prezumpcija ir piemērojama, ciktāl šī rīkojuma sekas "attiecās tikai uz attiecīgā strīda pusēm".

91 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.).

kuriem var piešķirt individuālo atbalstu, ir jābūt definētiem "vispārīgi un teorētiski" [92]. Ir jāpiebilst, kā Vispārējā tiesa ir norādījusi pārsūdzētā sprieduma 346. un 347. punktā un kā Tiesa to ir nesen apstiprinājusi, ka šo nosacījumu izpilde tostarp nozīmē, ka atbalsta shēmas būtiskie elementi izriet no normām, kas ir identificētas kā šīs shēmas juridiskais pamats, un ka valsts nodokļu administrācijai, kura veic pasākumu, nav novērtējuma brīvības, kas tai ļautu ietekmēt atbalsta apmēru, tā iezīmes vai nosacījumus, ar kādiem tas tiek piešķirts [93].

186. Īrijas iebildumi tomēr neattiecas uz šo nosacījumu neīstenošanu šajā lietā. Proti, Īrija nav iesniegusi nevienu pierādījumu, lai it sevišķi apšaubītu Vispārējās tiesas konstatējumus par to elementu juridisko avotu, kuri veido valsts atbalstu, kurš esot piešķirts ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu, un tās novērtējuma brīvības apmēru, kāda bija Luksemburgas nodokļu administrācijai, pieņemot iepriekšējus lēmumus [94].

187. Īrija būtībā apgalvo, ka konfigurācija, kurā ar visiem nodokļu nolēmumiem vienkārši tiek piemērota tiesību norma, kas turklāt ir vairāku citu nolēmumu pamats, nozīmē, ka runa ir par atbalsta shēmu, kā arī par virkni individuālu pasākumu, kas tiek piešķirti, pamatojoties uz šo shēmu. Tādējādi, manuprāt, tā min jēdzienu "atbalsta shēma", kura tvērums ir *plašāks* nekā Regulas 2015/1589 1. panta d) punktā paredzētais. Proti, turpinot savu argumentāciju, Īrija pārmet Vispārējai tiesai, ka tā esot noteikusi šo jēdzienu, pamatojoties uz sekundāro tiesību aktu, lai gan selektivitāte kā valsts atbalsta jēdziena sastāvdaļa izrietot tieši no Līguma un tai nevajadzētu būt atkarīgai no tiesību aktos ietvertajām definīcijām.

188. Selektivitātes jēdziens, kāds tas ir raksturots judikatūrā, pēc Īrijas domām, pierādot, ka tādā konfigurācijā, kāda ir šīs pārbaudes priekšmets, ir jāveic salīdzinoša pārbaude, pamatojoties uz to, ka tiek ņemtas vērā citu uzņēmumu situācijas, kuri ir saņēmuši tādu pašu attieksmi kā uzņēmums, kurš ir iepriekšējā lēmuma adresāts.

189. Sava argumenta pamatojumam Īrija atsaucas uz spriedumu lietā Komisija/*Hansestadt Lübeck* [95]. Tomēr man šķiet acīmredzami, ka šis spriedums nekādi nevar apstiprināt šo argumentu, jo nebija nekādu šaubu, ka lietā, kurā tas tika taisīts, valsts pasākums, kuru Komisija kļūdaini bija kvalificējusi kā selektīvu, proti, Lībekas (Vācija) lidostas vadības pieņemtais regulējums par maksājumiem, kas jāmaksā visām aviosabiedrībām, kuras izmanto šo lidostu, bija atbalsta shēma, kas šo secinājumu iepriekšējā punktā aprakstīto salīdzinošo pārbaudi padara par obligātu.

190. Šajā pašā nolūkā Īrija atsaucas arī uz Tiesas spriedumu lietā Komisija/*MOL* [96]. Atgādinājumam – šī lieta attiecās uz Ungārijas Derīgo izrakteņu ieguves likumu, kurā bija paredzēts, ka ikvienam derīgo izrakteņu ieguves uzņēmumam, kas savu darbību veic uz ieguves atļaujas pamata, ir tiesības tikai vienu reizi lūgt Derīgo izrakteņu ieguves pārvaldi pagarināt attiecīgo ieguves laukiem paredzēto termiņu. Šīs iestādes piekrišanas gadījumā ar līgumu, kas noslēgts starp kompetento ministru un ieinteresēto uzņēmumu, tika noteikta izrakteņu ieguves nodevas likme, kas ir piemērojama šiem ieguves laukiem, ievērojot likumā noteikto maksimālo un minimālo robežvērtību.

92 Spriedums, 2021. gada 16. septembris, Komisija/Beļģija un *Magnetrol International* (C-337/19 P, EU:C:2021:741, 60. punkts).

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

94 Pārsūdzētā sprieduma 351. un 352. punkts.

95 2016. gada 21. decembra spriedums (C-524/14 P, EU:C:2016:971).

96 2015. gada 4. jūnija spriedums (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

191. Ir taisnība, ka attiecībā uz nolīguma par termiņa pagarināšanu, kas noslēgts starp minēto iestādi un uzņēmumu *MOL*, selektīvo raksturu Tiesa, tāpat kā Vispārējā tiesa, patiešām ir nospriedusi, ka Komisijai nav izdevies pierādīt šāda rakstura esamību tādēļ, ka tā nav pārbaudījusi, vai pret šo uzņēmumu ir bijusi labvēlīgāka attieksme salīdzinājumā ar visiem citiem uzņēmumiem, kas varētu atrasties salīdzināmā situācijā. Tāpat ir skaidrs, ka, noslēdzot nolīgumus par termiņa pagarināšanu, par kādiem ir runa šajā lietā, valsts iestāde piemēroja Derīgo izrakteņu ieguves likuma normu un ka pēdējā minētā varēja būt pamats citiem nolīgumiem līdzīgās situācijās. Tomēr es neuzskatu, ka no šī sprieduma var secināt, kā, manuprāt, to dara Īrija, ka ar šiem diviem elementiem vien pietiek, lai šajā lietā secinātu, ka pastāv atbalsts, kas piešķirts saskaņā ar atbalsta shēmu, un līdz ar to tas, ka selektivitātes prezumpcija nav piemērojama. Jāatgādina, ka šajā lietā Tiesai bija jālemj par jautājumu, vai valsts iestādes novērtējuma brīvība, nosakot izrakteņu ieguves nodevu nolīgumu par termiņa pagarināšanu noslēgšanas laikā, ļāva secināt, ka attiecīgais nolīgums bija selektīvs. Pēc tam, kad Tiesa bija norādījusi attiecīgā pasākuma unikālo raksturu ("fakultatīvas valsts tiesību normas, kurās noteikti papildu maksājumi"), Tiesa atbildēja noliedzoši, paskaidrojot, ka "attiecīgā novērtējuma brīvība šajā lietā līdzsvaro papildu maksājumu, kas noteikts saimnieciskās darbības subjektiem, lai ņemtu vērā obligātās prasības, kas izriet no vienlīdzīgas attieksmes principa, un līdz ar to *jau pēc būtības* atšķiras no gadījuma, ja šādas brīvības īstenošana ir saistīta ar priekšrocības piešķiršanu konkrētam saimnieciskās darbības subjektam" [97].

192. Tā kā selektivitātes prezumpcijas nepiemērojamība tādējādi ir atkarīga no valsts pasākuma, kas ir pārbaudes priekšmets [98], es nesaprotu, kā būtu iespējams uzskatīt, ka minētajā spriedumā ir sniegti kritēriji, kurus var īstenot ārpus Tiesas izskatītā gadījuma. Lai nonāktu pie tāda paša secinājuma šajā lietā, manuprāt, būtu jākonstatē, ka arī šajā gadījumā runa ir par "fakultatīvu valsts tiesību normu, kurā noteikti papildu maksājumi". Šajā ziņā ir jānorāda, pirmkārt, kā to tiesas sēdē apstiprināja Luksemburgas Lielhercogiste, ka Nodokļu kodeksa 164. panta 3. punktam nav fakultatīva rakstura, jo tas esot piemērojams integrētajiem uzņēmumiem, pat ja tie nelūdz iepriekšēju Luksemburgas nodokļu administrācijas lēmumu. Otrkārt, man šķiet acīmredzami, ka šajā pantā minētajiem uzņēmumiem nekādi nav noteikti papildu pienākumi.

193. Visbeidzot, judikatūra par selektivitāti, uz ko atsaucas Īrija, neatļauj tādu interpretāciju, ar kuru jēdzienam "atbalsta shēma" tiktu piešķirta plašāka piemērojamība nekā tā, kas tai ir atzīta Regulā 2015/1589, kā to apgalvo šī dalībvalsts. Tādējādi šī judikatūra neļauj izslēgt aplūkotā iepriekšējā lēmuma kvalificēšanu par "individuālu atbalstu", kā tas izriet no pārsūdzētā sprieduma 350.–355. punkta. Līdz ar to es uzskatu, ka Vispārējā tiesa nav pieļāvusi kļūdu, nospriežot, ka Komisija ir pamatoti konstatējusi aplūkotā iepriekšējā lēmuma selektīvo raksturu, piemērojot selektivitātes prezumpciju.

194. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es ierosinu Tiesai noraidīt Īrijas izvirzīto otro pamatu kā nepamatotu.

195. 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 šī shēma ir pamatota ar Nodokļu kodeksa 164. panta 3. punktu un Apkārtrakstu Nr. 164/2 kopā ar Luksemburgas nodokļu administrācijas pastāvīgo praksi, pieņemot iepriekšējus lēmumus, kas tiek pieņemti attiecībā uz citiem

[97] Spriedums, 2015. gada 4. jūnijs, Komisija/*MOL* (C-15/14 P, EU:C:2015:362, 65. punkts). Mans izcēlums.

[98] Šajā jautājumā skat. arī ģenerāladvokāta N. Vāla [*N. Wahl*] secinājumus lietā Komisija/*MOL* (C-15/14 P, EU:C:2015:32, 67. punkts), saskaņā ar kuriem, "ņemot vērā minētā pasākuma ļoti īpatnējo raksturu, nebūtu pārsteidzīgi konstatējama jebkāda analoģija ar selektivitātes izvērtēšanu saistībā ar shēmām, kuras Savienības tiesa ir izskatījusi līdz šim".

finansēšanas un naudas līdzekļu pārvaldības uzņēmumiem, nevis *FFT*. Ja tiktu apstiprināta šādas pastāvīgās administratīvās prakses pastāvēšana, atbilde, kuru es iesaku iepriekšējā punkta beigās, acīmredzot būtu pretēja.

196. 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 virspeļņu iepriekš pieņemtu lēmumu 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 [99]. 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" [100].

IV. Par prasību Vispārējā tiesā

197. Saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas Statūtu 61. panta pirmo daļu, ja apelācijas sūdzība ir pamatota un Tiesa atceļ Vispārējās tiesas nolēmumu, Tiesa var pati pieņemt galīgo spriedumu attiecīgajā lietā, ja to ļauj tiesvedības stadija. Es uzskatu, ka šajā lietā tas tā ir.

198. No šo secinājumu 101.–113. punktā un 167.–174. punktā izklāstītajiem apsvērumiem izriet, ka Vispārējā tiesa pārsūdzētajā spriedumā ir pieļāvusi tiesību kļūdu, apstiprinot ekonomiskās priekšrocības esamības pārbaudi, ņemot vērā atsauces sistēmu, kas ietver nesaistītu pušu darījuma principu, kurš neizriet no valsts nodokļu tiesībām, un tādējādi ir pārkāpusi arī tiesību normas, kas reglamentē kompetenču sadalījumu starp Savienību un tās dalībvalstīm.

199. Tādēļ Tiesai, manuprāt, būtu jāapmierina Luksemburgas Lielhercogistes lietā T-755/15 izvirzītā pirmā pamata pirmā un trešā daļa, kā arī *FFT* lietā T-759/15 izvirzītā pirmā pamata pirmais iebildums un līdz ar to jāatceļ apstrīdētais lēmums.

V. Par tiesāšanās izdevumiem

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

201. 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 Īrija, *FFT* un Luksemburgas Lielhercogiste to ir prasījušas, jāpiespriež Komisijai atlīdzināt Luksemburgas Lielhercogistes tiesāšanās izdevumus Vispārējā tiesā, kā arī tos, kas Īrijai radušies saistībā ar šo apelācijas sūdzību. Turklāt tai ir jāpiespriež atlīdzināt *FFT* tiesāšanās izdevumus Vispārējā tiesā un šajā apelācijas tiesvedībā.

[99] Spriedums, 2021. gada 16. septembris, Komisija/Beļģija un *Magnetrol International* (C-337/19 P, EU:C:2021:741, 79.–81. punkts).

[100] 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).

202. Saskaņā ar Reglamenta 140. panta 1. punktu dalībvalstis un iestādes, kas iestājušās lietā, sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas. Luksemburgas Lielhercogiste – persona, kas iestājusies lietā,– savus tiesāšanās izdevumus saistībā ar šo apelācijas tiesvedību sedz pati.

VI. Secinājumi

203. Tādējādi es ierosinu Tiesai:

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

2) Apmierināt Luksemburgas Lielhercogistes un *Fiat Chrysler Finance Europe* prasības, ko tās cēlušas Eiropas Savienības Vispārējā tiesā.

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) Piespriest Eiropas Komisijai segt savus, kā arī atlīdzināt Luksemburgas Lielhercogistes tiesāšanās izdevumus Vispārējā tiesā un Īrijas tiesāšanās izdevumus saistībā ar šo apelācijas tiesvedību. Tāpat piespriest tai atlīdzināt *Fiat Chrysler Finance Europe* tiesāšanās izdevumus Vispārējā tiesā un šajā apelācijas tiesvedībā.

5) Luksemburgas Lielhercogiste savus tiesāšanās izdevumus šajā apelācijas tiesvedībā sedz pati.