Judikatūras krājums

VISPĀRĒJĀS TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta paplašinātā sastāvā)

2019. gada 24. septembrī*

Valsts atbalsts – Luksemburgas īstenots atbalsts – Lēmums, ar kuru atbalsts atzīts par nesaderīgu ar iekšējo tirgu un prettiesīgu un noteikts pienākums to atgūt – Iepriekšējs lēmums (*tax ruling*) – Priekšrocība – Nesaistītu pušu darījuma princips – Selektivitāte – Prezumpcija – Konkurences ierobežojums – Atgūšana

Lietās T-755/15 un T-759/15

Luksemburgas Lielhercogiste, kuru sākotnēji pārstāvēja *D. Holderer* un *T. Uri*, vēlāk – *T. Uri*, pārstāvji, kuriem sākotnēji palīdzēja *D. Waelbroeck*, *S. Naudin* un *A. Steichen*, vēlāk – *D. Waelbroeck* un *A. Steichen*, *avocats*,

prasītāja lietā T-755/15,

ko atbalsta

Īrija, ko sākotnēji pārstāvēja *E. Creedon*, *G. Hodge* un *A. Joyce*, vēlāk – *G. Hodge*, *M. Browne* un *A. Joyce* un visbeidzot – *A. Joyce* un *J. Quaney*, pārstāvji, kuriem palīdz *P. Gallagher*, *M. Collins*, *SC*, *B. Doherty* un *S. Kingston*, *barristers*,

persona, kas iestājusies lietā,

Fiat Chrysler Finance Europe, Luksemburga (Luksemburga), ko pārstāv *J. Rodríguez*, *solicitor*, *G. Maisto* un *M. Engel*, *avocats*,

prasītāja lietā T-759/15,

ko atbalsta

Īrija, ko sākotnēji pārstāvēja *E. Creedon*, *G. Hodge*, *K. Duggan* un *A. Joyce*, vēlāk – *G. Hodge*, *K. Duggan*, *M. Browne* un *A. Joyce* un visbeidzot – *A. Joyce* un *J. Quaney*, pārstāvji, kuriem palīdz *M. Collins*, *P. Gallagher*, *SC*, *S. Kingston* un *B. Doherty*, *barristers*,

persona, kas iestājusies lietā,

pret

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

atbildētāja,

* Tiesvedības valoda – franču un angļu.

par prasību, kura ir pamatota ar LESD 263. pantu un ar kuru tiek lūgts atcelt Komisijas Lēmumu (ES) 2016/2326 (2015. gada 21. oktobris) par valsts atbalstu SA.38375 (2014/C ex 2014/NN), ko Luksemburga īsteno par labu *Fiat* (OV 2016, L 351, 1. lpp.),

VISPĀRĒJĀ TIESA (septītā palāta paplašinātā sastāvā)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs M. van der Vaude [*M. van der Woude*], tiesneši V. Tomljenoviča [*V. Tomljenović*] (referente), E. Bieļūns [*E. Bieliūnas*], A. Markulli [*A. Marcoulli*] un A. Kornezovs [*A. Kornezov*],

sekretāre: S. Spiropula [*S. Spyropoulos*], administratore,

ņemot vērā tiesvedības rakstveida daļu un 2018. gada 21. jūnija tiesas sēdi,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

I. Tiesvedības priekšvēsture

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

1 2012. gada 14. martā *Fiat Chrysler Finance Europe*, agrāk saukta par *Fiat Finance and Trade Ltd* (turpmāk tekstā – "*FFT*"), nodokļu konsultants nosūtīja vēstuli Luksemburgas nodokļu iestādēm, lūdzot pieņemt pirmstermiņa nodokļu lēmumu par aplikšanu ar nodokļiem (jeb iepriekšēju lēmumu). [*konfidenciāli*] [1]

2 2012. gada 3. septembrī Luksemburgas nodokļu iestādes pieņēma iepriekšēju lēmumu *FFT* interesēs (turpmāk tekstā – "aplūkotais iepriekšējais lēmums"). Minētais lēmums bija ietverts vēstulē, kurā tika norādīts, ka, "ciktāl tas attiecas uz 2012. gada 14. marta vēstuli saistībā ar *FFT* grupas iekšējām finansēšanas aktivitātēm, ir apstiprināts, ka nodošanas darījums tika analizēts atbilstoši 2011. gada 28. janvāra Apkārtrakstam Nr. 164/2 un ka, to veicot, tika ievērots pilnas konkurences [nesaistītu pušu darījuma] princips".

3 2012. gada 3. septembra vēstulē tika arī precizēts, ka tajā ietvertais lēmums ir saistošs nodokļu iestādēm piecus gadus (proti, no 2012. taksācijas gada līdz 2016. taksācijas gadam).

B. Par administratīvo procesu Komisijā

4 Eiropas 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 sazināšanās starp Luksemburgas Lielhercogisti un Komisiju, līdz 2014. gada 24. martā šī pēdējā minētā pieņēma lēmumu, uzdodot Luksemburgas Lielhercogistei tai sniegt informāciju.

1 Konfidenciālie dati ir aizsegti.

5 2014. gada 11. jūnijā Komisija uzsāka LESD 108. panta 2. punktā paredzēto formālo izmeklēšanas procedūru (turpmāk tekstā – "lēmums par formālās izmeklēšanas procedūras uzsākšanu") par aplūkoto iepriekšējo lēmumu. Laikā no lēmuma par uzsākšanu pieņemšanas dienas līdz 2015. gada 15. jūlijam Komisija bieži sazinājās ar Luksemburgas Lielhercogisti, kā arī ar *FFT* saistībā ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu.

C. Par apstrīdēto lēmumu

6 Komisija 2015. gada 21. oktobrī pieņēma Lēmumu (ES) 2016/2326 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").

1. Apstrīdētā pasākuma apraksts

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

8 Otrkārt, Komisija aprakstīja aplūkoto iepriekšējo lēmumu, precizējot, ka Luksemburgas nodokļu iestāde to ir pieņēmusi 2012. gada 3. septembrī. Tā norādīja, ka šis lēmums ir turpinājums, pirmkārt, *FFT* nodokļu konsultanta 2012. gada 14. marta vēstulei, kas tika adresēta Luksemburgas nodokļu iestādei un kurā bija ietverts lūgums apstiprināt nolīgumu par transfertcenām, un, otrkārt, ziņojumam par transfertcenām, kurā bija ietverta transfertcenu analīze, ko nodokļu konsultants bija sagatavojis, lai pamatotu lūgumu pieņemt iepriekšēju lēmumu attiecībā uz *FFT* (turpmāk tekstā – "ziņojums par transfertcenām") (apstrīdētā lēmuma 9., 53. un 54. apsvērums).

9 Komisija apraksta aplūkoto iepriekšējo lēmumu kā tādu, ar kuru ir apstiprināta *FFT* peļņas sadales metode *Fiat/Chrysler* grupā, kas ļāva *FFT* ik gadu noteikt sava uzņēmuma ienākumu nodokļa apmēru, kurš jāiemaksā Luksemburgas Lielhercogistē. Tā precizē, ka iepriekšējais lēmums ir saistošs piecus gadus, sākot no 2012. gada taksācijas gada līdz 2016. taksācijas gadam (apstrīdētā lēmuma 52. un 54. apsvērums).

10 Komisija konstatē, ka saskaņā ar ziņojumu par transfertcenām metode, kas uzskatīta par vispiemērotāko, lai noteiktu ar nodokli apliekamo *FFT* peļņu, ir starpības pārsnieguma kompromisa metode (turpmāk tekstā – "*TNMM*"). Komisija uzskata, ka ar šo metodi tiek ņemti vērā starpības pārsniegumi, ko var konstatēt salīdzināmos darījumos, kurus veikuši neatkarīgi uzņēmumi. Saskaņā ar minēto ziņojumu šādu izvēli pamato fakts, ka *FFT* sniedz finanšu pakalpojumus vienīgi uzņēmumiem, kas ietilpst *Fiat/Chrysler* grupā. Komisija piebilst, ka saskaņā ar ziņojumu par transfertcenām atlīdzība, kas pienākas *FFT* un kas ir ar nodokli apliekamā peļņa, esot jānosaka, salīdzinot ar aktīviem, kuri *FFT* esot vajadzīgi, lai tā varētu veikt savas funkcijas un uzņemties radušos riskus, ņemot vērā izmantotos aktīvus (apstrīdētā lēmuma 55. un 56. apsvērums).

11 Precīzāk, Komisija konstatē, ka ziņojumā par transfertcenām, kas apstiprināts ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu, tika piedāvāts kopējo atlīdzību, kas pienākas *FFT* par tās veiktajām finansēšanas un naudas līdzekļu pārvaldības darbībām un par riskiem, ko tā uzņemas, aprēķināt, pamatojoties uz šādiem diviem elementiem (apstrīdētā lēmuma 70. apsvērums):

– "atlīdzība par risku", ko aprēķina, *FFT* hipotētisko regulējošām prasībām atbilstošo pašu kapitālu, kurš, pēc analoģijas piemērojot Bāzeles II kapitāla sistēmu, ir aprēķināts 28 500 000 EUR apmērā, sareizinot ar paredzamo diskontēto peļņu pirms nodokļiem, kas, izmantojot finanšu aktīvu novērtēšanas modeli (turpmāk tekstā – "FANM"), ir noteikta 6,05 % apmērā;

– "atlīdzība par funkciju veikšanu", ko aprēķina, sareizinot norādīto *FFT* pašu kapitālu, kuru izmanto funkciju veikšanai un kurš ir noteikts 93 710 000 EUR vērtībā, ar īstermiņa noguldījumam piemēroto tirgus procentu likmi, kas ir norādīta 0,87 % apmērā.

12 Turklāt Komisija norāda, ka ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu esot apstiprināts ziņojuma par transfertcenām priekšlikums neatlīdzināt *FFT* pašu kapitāla daļu *Fiat Finance North America Inc.* (turpmāk tekstā – "*FFNA*") un *Fiat Finance Canada Ltd* (turpmāk tekstā – "*FFC*") (apstrīdētā lēmuma 69. apsvērums).

2. Luksemburgas noteikumu attiecībā uz transfertcenām apraksts

13 Komisija norāda, ka aplūkotais iepriekšējais lēmums tika pieņemts, pamatojoties uz Luksemburgas *loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu* (1967. gada 4. decembra Uzņēmumu ienākumu nodokļa kodekss ar grozījumiem, turpmāk tekstā – "Nodokļu kodekss") 164. panta 3. punktu un Luksemburgas par nodokļiem atbildīgā dienesta direktora 2011. gada 28. janvāra Apkārtrakstu *L.I.R.* Nr. 164/2 (turpmāk tekstā – "apkārtraksts"). Šajā ziņā, pirmkārt, Komisija norāda, ka minētajā pantā ir noteikts nesaistītu pušu darījuma princips Luksemburgas nodokļu tiesībās, saskaņā ar kuru par darījumiem starp vienas grupas uzņēmumiem (turpmāk tekstā – "integrētie uzņēmumi") ir jāsaņem tāda atlīdzība, it kā tos būtu veikuši neatkarīgi uzņēmumi, veicot pārrunas salīdzināmos apstākļos ar nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošiem nosacījumiem (turpmāk tekstā – "neatkarīgi uzņēmumi"). Otrkārt, tā piebilst, ka apkārtrakstā tostarp bija precizēts, kā noteikt nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu atlīdzību īpaši saistībā ar grupas finanšu uzņēmumiem (apstrīdētā lēmuma 74.–83. punkts).

3. ESAO pamatnostādņu apraksts

14 Komisija min Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) principus transfertcenu jomā un norāda, ka transfertcenās ir norādīta atsauce uz cenām par tirdzniecības darījumiem starp vienas uzņēmumu grupas dažādiem uzņēmumiem. Tā apstiprina, ka, lai izvairītos no tā, ka daudznacionāliem uzņēmumiem ir finansiāls stimuls piešķirt pēc iespējas mazāku peļņu tām teritorijām, kas šo peļņu apliek ar lielākiem nodokļiem, nodokļu iestādēm būtu jāakceptē transfertcenas starp integrētiem uzņēmumiem tikai tad, ja atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam par darījumiem tiktu saņemta atlīdzība kā tad, ja tos būtu akceptējuši neatkarīgi uzņēmumi, kuri panāk vienošanos pārrunu ceļā salīdzināmos apstākļos ar nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošiem nosacījumiem. Komisija precizē, ka šis princips ir ietverts ESAO nodokļu konvencijas projekta saistībā ar ieņēmumiem un līdzekļiem (turpmāk tekstā – "ESAO nodokļu paraugkonvencija") 9. pantā (apstrīdētā lēmuma 84.–87. apsvērums).

15 Komisija atgādina, ka principos, kas piemērojami transfertcenām attiecībā uz daudznacionāliem uzņēmumiem un nodokļu iestādēm, ko ESAO Komiteja nodokļu jautājumos pieņēma 1995. gada 27. jūnijā un pārskatīja 2010. gada 22. jūlijā (turpmāk tekstā – "ESAO pamatnostādnes"), ir uzskaitītas

piecas metodes, lai noteiktu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošas cenas darījumiem un peļņas sadaļai starp integrētiem uzņēmumiem. Tikai divām no tām ir nozīme apstrīdētajā lēmumā (apstrīdētā lēmuma 88. un 89. apsvērums).

16 Pirmā metode, kas ir tradicionāla uz darījumiem balstīta metode, ir salīdzināmās cenas metode brīvajā tirgū (turpmāk tekstā – "faktisko cenu noteikšanas metode"). Komisija atgādina, ka faktisko cenu noteikšanas metode salīdzina rēķinā norādīto cenu par preču nosūtīšanu vai pakalpojumu sniegšanu darījumā starp diviem asociētiem uzņēmumiem ar rēķinā norādīto cenu par preču nosūtīšanu vai pakalpojumu sniegšanu salīdzināma, brīvā tirgū veiktā darījumā starp diviem uzņēmumiem, kas ir neatkarīgi viens no otra, salīdzināmos apstākļos (apstrīdētā lēmuma 90. apsvērums).

17 Otrā metode ir *TNMM*, kas ir viena no netiešajām metodēm, kuru izmanto, lai noteiktu provizorisko nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošo cenu par darījumiem un peļņas sadalījumu starp vienas grupas uzņēmumiem. Komisija apraksta šo metodi kā tādu, kuru veido iespējamo ienākumu summas noteikšana atbilstīgi nesaistītu pušu darījuma principam par darbību kopumā, nevis par konkrētiem darījumiem. Tā precizē, ka šajā saistībā esot jāizvēlas peļņas līmeņa rādītājs, piemēram, izmaksas, apgrozījums vai fiksētie ieguldījumi, un tam jāpiemēro peļņas likme, kas atspoguļo to, kāda ir novērota brīvajā tirgū veiktajos salīdzināmos darījumos (apstrīdētā lēmuma 91. apsvērums).

4. Apstrīdētā pasākuma izvērtēšana

18 Apstrīdētā lēmuma 7. sadaļā "Apstrīdētā pasākuma izvērtēšana" Komisija konstatē valsts atbalsta esamību.

19 Atgādinājusi valsts atbalsta esamības nosacījumus, saskaņā ar kuriem, lai valsts pasākums varētu tikt kvalificēts par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, pirmkārt, tam ir jābūt saistītam ar valsts iejaukšanos vai valsts līdzekļu izmantošanu, otrkārt, šim iejaukšanās gadījumam jābūt tādam, kas var ietekmēt tirdzniecību starp dalībvalstīm, treškārt, tam jābūt tādam, ar ko tiek radīta selektīva priekšrocība tā saņēmējam, un, ceturtkārt, tam jābūt tādam, ar ko tiek izkropļota konkurence vai tiek radīti draudi to izkropļot, Komisija uzskatīja, ka šajā gadījumā ir izpildīts pirmais nosacījums. Šajā ziņā, pirmkārt, tā norādīja, ka aplūkotais iepriekšējais lēmums ir attiecināms uz Luksemburgas Lielhercogisti. Otrkārt, Komisija konstatēja, ka šis lēmums esot izraisījis valsts līdzekļu zaudējumu, jo jebkāds *FFT* maksājamā nodokļa samazinājums rada to nodokļu ieņēmumu zaudējumus, kādi varētu būt Luksemburgas Lielhercogistes rīcībā, ja nebūtu šī samazinājuma (apstrīdētā lēmuma 185.–188. apsvērums).

20 Attiecībā uz otro un ceturto nosacījumu, pirmkārt, Komisija uzskata, ka, tā kā *FFT* ietilpst grupā, kas veic savu darbību visās dalībvalstīs, jebkāds atbalsts par labu tai var iespaidot tirdzniecību Savienības iekšienē. Otrkārt, tā uzskata, ka, ciktāl ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu *FFT* tiek atbrīvota no nodokļu parāda, tā esot uzlabojusi savu finansiālo stāvokli un tiekot izkropļota konkurence vai tiek radīti draudi to izkropļot (apstrīdētā lēmuma 189. apsvērums).

21 Attiecībā uz trešo valsts atbalsta esamības nosacījumu Komisija uzskata, ka ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu *FFT* tiek piešķirtas selektīvas priekšrocības tādā mērā, ciktāl ar to tiek radīts ieinteresētās personas Luksemburgai maksājamā nodokļa samazinājums salīdzinājumā ar nodokli, kāds pretējā gadījumā tai būtu jāmaksā saskaņā ar uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējo sistēmu (apstrīdētā lēmuma 190. apsvērums).

22 Iesākumā Komisija atgādina, ka saskaņā ar judikatūru ir jāveic trīs posmu analīze, lai noteiktu, vai nodokļu pasākums ir selektīvs. Pirmajā posmā ir jānosaka, kāds ir dalībvalstī piemērojamais kopējais vai parastais nodokļu režīms, proti, "atsauces sistēma". Otrajā posmā ir jānosaka, vai konkrētais nodokļu pasākums ir atkāpe no šīs sistēmas tādā mērā, ka tas rada diferenciāciju starp saimnieciskās darbības subjektiem, kuri, ņemot vērā sistēmas iekšējos mērķus, faktiski un juridiski ir salīdzināmā

situācijā. Tad Komisija atgādināja, ka, treškārt, ja pasākums ir uzskatāms par atkāpi no atsauces sistēmas, valstij ir jānosaka, vai šis pasākums ir pamatots pēc būtības vai saskaņā ar atsauces sistēmas vispārējo shēmu (apstrīdētā lēmuma 192. apsvērums).

23 Attiecībā uz pirmo posmu, kas ir saistīts ar atsauces sistēmas noteikšanu, Komisija uzskata, ka šajā gadījumā minētā sistēma ir Luksemburgas vispārējā uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma, kuras mērķis ir piemērot nodokļus visiem uzņēmumiem, kas ir nodokļu maksātāji Luksemburgā. Tā šajā ziņā precizē, ka Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu piemēro vietējiem uzņēmumiem un ārzemju uzņēmumiem, kas ir rezidenti Luksemburgā, tostarp ārzemju uzņēmumu filiālēm Luksemburgā. Komisija uzskata, ka tas, ka pastāv atšķirība ar nodokli apliekamo ienākumu aprēķinā starp neatkarīgiem uzņēmumiem un integrētiem uzņēmumiem, nekādi neietekmē Luksemburgas uzņēmumu ienākumu nodokļa sistēmas mērķi – aplikt ar nodokļiem visu Luksemburgā rezidējošu integrētu un neintegrētu uzņēmumu peļņu, un abu veidu uzņēmumi atrodas faktiski un juridiski līdzīgā situācijā, ņemot vērā šīs sistēmas patieso mērķi. Komisija noraidīja visus Luksemburgas Lielhercogistes un *FFT* norādītos argumentus, saskaņā ar kuriem Nodokļu kodeksa 164. pants vai apkārtraksts esot uzskatāmi par atbilstošo atsauces sistēmu, kā arī to argumentu, saskaņā ar kuru atsauces sistēmā, kas jāņem vērā, izvērtējot aplūkotā iepriekšējā lēmuma selektivitāti, esot jāietver vienīgi uzņēmumi, kas ir pakļauti noteikumiem transfertcenu jomā (apstrīdētā lēmuma 193.–215. apsvērums).

24 Attiecībā uz otro posmu Komisija norāda, ka jautājums, vai nodokļu pasākums ir atkāpe no atsauces sistēmas, parasti sakrīt ar secinājumu par priekšrocību piešķiršanu labuma guvējam no šī pasākuma. Tā uzskata – ja nodokļu pasākums rada nepamatotu nodokļa samazinājumu labuma guvējam, kam gadījumā, ja šā pasākuma nebūtu, atbilstīgi atsauces sistēmai būtu bijis jāmaksā lielāks nodoklis, šis samazinājums ir nodokļu pasākuma radīta priekšrocība un vienlaicīgi arī atkāpe no atsauces sistēmas. Turklāt Komisija atgādina, ka saskaņā ar judikatūru individuāla pasākuma gadījumā ekonomiskas priekšrocības noteikšana principā var pieļaut selektivitāti (apstrīdētā lēmuma 216.–218. apsvērums).

25 Tad Komisija apstiprināja, 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, kam esot piekritusi Tiesa. Līdz ar to Komisija precizēja, ka tai ir jāpārbauda, vai metode, kuru līdz ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu ir apstiprinājusi Luksemburgas nodokļu iestāde nolūkā noteikt *FFT* ar nodokli apliekamo peļņu Luksemburgā, ir atkāpe no metodes, kas ļauj iegūt tirgū balstīta rezultāta ticamu aplēsi, un līdz ar to ir atkāpe no nesaistītu pušu darījuma principa. Šajā gadījumā iepriekšējais lēmums tiekot uzskatīts par tādu, kas izriet no *FFT* sniegtas selektīvas priekšrocības LESD 107. panta 1. punkta izpratnē (apstrīdētā lēmuma 222.–227. apsvērums).

26 Attiecīgi Komisija uzskata, ka, novērtējot grupas uzņēmumiem piešķirtos nodokļu pasākumus atbilstīgi LESD 107. panta 1. punktam, noteikti ir jāņem vērā nesaistītu pušu darījuma princips neatkarīgi no jautājuma, vai dalībvalsts ir iekļāvusi šo principu savas valsts tiesību sistēmā. Komisija tādējādi precizēja, ka, atbildot uz Luksemburgas Lielhercogistes argumentiem, kas izvirzīti administratīvajā procesā, tā nav izvērtējusi, vai aplūkotajā iepriekšējā lēmumā ir ievērots Nodokļu kodeksa 164. panta 3. punktā vai apkārtrakstā definētais nesaistītu pušu darījuma princips, bet gan tā vēlējās noteikt, vai Luksemburgas nodokļu administrācija ir piešķīrusi *FFT* selektīvu priekšrocību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē (apstrīdētā lēmuma 228.–231. apsvērums).

27 Pirmām kārtām Komisija uzskata, ka vairākas Luksemburgas Lielhercogistes apstiprinātās izvēlētās metodoloģijas, kas ir transfertcenu analīzes pamatā aplūkotajā iepriekšējā lēmumā, izraisa neatkarīgo uzņēmumu maksājamā uzņēmumu nodokļa samazinājumu (apstrīdētā lēmuma 234.–240. apsvērums).

28 Pirmkārt, attiecībā uz atlīdzināmo pašu kapitālu Komisija uzskata, ka nodokļu konsultanta izvēlētais regulējošām prasībām atbilstīgais pašu kapitāls nav piemērots peļņas līmeņa rādītājs, izmantojot *TNMM*, lai provizoriski aprēķinātu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu atlīdzību par *FFT*

veiktajām funkcijām. Komisija tādējādi konstatēja, ka, ņemot vērā regulējošām prasībām atbilstīgo pašu kapitālu 28,5 miljonu EUR vērtībā, nevis 2011. gadā grāmatvedības uzskaitē esošo pašu kapitālu 287,5 miljonu EUR apmērā, uz kura pamata tika piemērota FANM, nodokļu konsultants ar nodokli apliekamo *FFT* atlīdzību izdalīja ar 10. Komisija precizē, ka tā noraida visus Luksemburgas Lielhercogistes un *FFT* argumentus šajā ziņā (apstrīdētā lēmuma 248.–266. apsvērums).

29 Otrkārt, attiecībā uz Bāzeles II kapitāla sistēmas piemērošanu, nosakot regulējošām prasībām atbilstīgo pašu kapitālu, Komisija uzskata, ka Luksemburgas Lielhercogiste ir pieļāvusi kļūdas, kuru rezultātā tā pazemināja *FFT* regulējošām prasībām atbilstīgo pašu kapitāla summu un samazināja *FFT* maksājamā nodokļa apmēru (apstrīdētā lēmuma 267.–276. apsvērums).

30 Treškārt, Komisija uzskata, ka nodokļu konsultants veica vairākus ar atlikušo *FFT* kapitālu saistītus samazinājumus, neievērojot tirgū balstītu rezultātu. Vispirms tā uzskata – ja hipotētiskais regulējošām prasībām atbilstīgais pašu kapitāls būtu ticis aprēķināts pareizi, ir iespējams, ka pašu kapitāls nepārsniegtu regulējošām prasībām atbilstošo pašu kapitālu. Tad Komisija uzskatīja, ka nodokļu konsultanta lēmums, aprēķinot *FFT* nodokļu bāzi, no pašu kapitāla atņemt komponenti ar nosaukumu "pašu kapitāls, kas sedz finanšu ieguldījumus uzņēmumos *FFNA* un *FFC*, un tai piemērot nulles atlīdzību, nav atbilstošs. Komisija norāda, ka Luksemburgas Lielhercogistes argumenti šajā ziņā nepārliecina (apstrīdētā lēmuma 277.–291. apsvērums).

31 Ceturtkārt, Komisija uzskata, ka nodokļu konsultanta izdarītā izvēle, piemērojot FANM, lai noteiktu pašu kapitāla atdevi, kāda piemērojama hipotētiskajam reglamentējošajām prasībām atbilstošajam *FFT* pašu kapitālam, saglabāt beta vērtību 0,29, izraisa *FFT* peļņas sadali, kas neatbilst nesaistītu pušu darījuma principam (apstrīdētā lēmuma 292.–301. apsvērums).

32 Ņemot vērā iepriekš konstatēto, Komisija tostarp uzskata, pirmkārt, ka piemērotais atlīdzības līmenis par *FFT* finansēšanas funkciju veikšanu un naudas līdzekļu pārvaldību ir jānosaka, pamatojoties uz grāmatvedības uzskaitē norādīto pašu kapitālu, otrkārt, ka 2012. gads ir piemērots atsauces gads, lai izvērtētu *FFT* nodokļu bāzi Luksemburgā, treškārt, ka pašu kapitāla atdeve pirms nodokļu nomaksas – 6,05 % (un pēc nodokļu nomaksas – 4,3 %), kas tika apstiprināta aplūkotajā iepriekšējā lēmumā un aprēķināta, izmantojot FANM, ir krietni zem finanšu sektorā pieprasītās pašu kapitāla atdeves, kura nemainīgi ir 10 % un vairāk, ceturtkārt, ka pieprasītā pašu kapitāla atdeve ir 10 % pēc nodokļiem, kas piemēroti kopējai grāmatvedības uzskaitē norādītā pašu kapitāla summai (apstrīdētā lēmuma 302.–311. apsvērums).

33 Otrām kārtām Komisija noraidīja *FFT* argumentu, saskaņā ar kuru *Fiat/Chrysler* grupa neesot saņēmusi nekādas priekšrocības, ņemot vērā, ka jebkādu nodokļu bāzes pieaugumu Luksemburgā esot pilnībā kompensējuši nodokļu atskaitījumu pieaugumi citās dalībvalstīs (apstrīdētā lēmuma 312.–314. apsvērums).

34 Trešām kārtām pakārtoti tā 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, kurā ir paredzēts nesaistītu pušu darījuma princips Luksemburgas nodokļu tiesībās (apstrīdētā lēmuma 315.–317. apsvērums).

35 Ceturtām kārtām Komisija iebilst pret *FFT* argumentu, saskaņā ar kuru, lai pierādītu tai piemērotas selektīvas attieksmes esamību, kas izriet no aplūkotā iepriekšējā lēmuma, tai esot bijis jāsalīdzina šis iepriekšējais lēmums ar Luksemburgas nodokļu administrācijas praksi, balstoties uz apkārtrakstu, konkrētāk, ar iepriekšējiem lēmumiem, kuri noteikti 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 (apstrīdētā lēmuma 318.–336. apsvērums).

36 Piektām kārtām ne Luksemburga, ne *FFT* neesot norādījusi ne vismazāko iemeslu, kas varētu pamatot no aplūkotā iepriekšējā lēmuma izrietošo selektīvo attieksmi pret *FFT*. Komisija neesot noteikusi arī iemeslu, kas spētu pamatot preferenciālo režīmu, no kura *FFT* gūst labumu (apstrīdētā lēmuma 337. un 338. apsvērums).

37 Komisija tādējādi secina, ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ka ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu *FFT* esot piešķirta selektīva priekšrocība, ciktāl tā, galvenokārt, esot radījusi *FFT* maksājamā nodokļa samazinājumu, ņemot vērā Luksemburgas vispārējo uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu, salīdzinot ar nodokli, kas jāmaksā neatkarīgiem uzņēmumiem, un pakārtoti – ņemot vērā sistēmu integrēto uzņēmumu aplikšanai ar nodokli (apstrīdētā lēmuma 339. un 340. apsvērums).

38 Visbeidzot, Komisija uzskata, ka aplūkotās priekšrocības labuma guvējs bija *Fiat/Chrysler* grupa kopumā, ciktāl *FFT* veido saimniecisku vienību kopā ar citām minētās grupas vienībām, kas esot guvušas labumu no *FFT* piešķirtā nodokļu samazinājuma, ņemot vērā faktu, ka šāds nodokļa samazinājums noteikti ietekmēja nosacījumus attiecībā uz cenām par tā grupas iekšienē veiktajiem aizdevumiem (apstrīdētā lēmuma 341.–345. apsvērums).

39 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, Komisija secināja, ka aplūkotais iepriekšējais lēmums ir uzskatāms par valsts atbalstu un ka runa ir par darbības atbalstu (apstrīdētā lēmuma 346. un 347. apsvērums).

40 Apstrīdētā lēmuma 8. sadaļā "Atbalsta nesaderība ar iekšējo tirgu" Komisija uzskatīja, ka *FFT* piešķirtais atbalsts nav saderīgs ar iekšējo tirgu. Tādējādi tā konstatēja, pirmkārt, ka Luksemburgas Lielhercogiste neesot atsaukusies ne uz vienu no izņēmumiem, kas paredzēti LESD 107. panta 2. un 3. punktā, un, otrkārt, ka aplūkoto atbalstu, kas esot jāuzskata par darbības atbalstu, parasti nevar uzskatīt par saderīgu ar iekšējo tirgu (apstrīdētā lēmuma 348.–351. apsvērums).

41 Apstrīdētā lēmuma 9. sadaļā "Atbalsta nelikumīgais raksturs" Komisija konstatēja, ka Luksemburgas Lielhercogiste neesot tai paziņojusi atbilstīgi LESD 108. panta 3. punktam nevienu aplūkotā iepriekšējā lēmuma projektu un neesot ievērojusi rīcības apturēšanas pienākumu, kas tai bija jāievēro atbilstoši šim pantam. Līdz ar to runa esot par prettiesisku valsts atbalstu, kas īstenots, pārkāpjot minēto tiesību normu (apstrīdētā lēmuma 352. un 353. apsvērums).

42 Apstrīdētā lēmuma 10. sadaļā "Atgūšana", pirmkārt, Komisija uzskatīja, ka nav pamatoti Luksemburgas Lielhercogistes izvirzītie argumenti saistībā ar tiesiskās paļāvības aizsardzības principa un tiesiskās drošības principa ievērošanu (apstrīdētā lēmuma 354.–364. apsvērums).

43 Otrkārt, Komisija norāda, ka tai neesot jānorāda precīza atgūstamā atbalsta summa, jo pietiekot ar to, ka apstrīdētajā lēmumā ir ietvertas norādes, kas ļauj tā adresātam bez pārmērīgām grūtībām pašam noteikt šo summu. Šajā gadījumā Komisija apstrīdētajā lēmumā piedāvāja metodi, kas var atcelt ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu *FFT* piešķirto selektīvo priekšrocību, un precizēja, ka tā varot arī pieņemt citu aprēķināšanas metodi, ja Luksemburgas Lielhercogiste to tai piedāvātu pirms apstrīdētā lēmuma spēkā stāšanās datuma, ciktāl ar šo metodi būtu iespējams iegūt tirgū balstīta rezultāta ticamu aplēsto vērtību (apstrīdētā lēmuma 365.–369. apsvērums).

44 Treškārt, Komisija uzskata, ka Luksemburgas Lielhercogistei vispirms esot vajadzējis atgūt no *FFT* prettiesisko un ar iekšējo tirgu nesaderīgo atbalstu, kas piešķirts ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu. Ja *FFT* nespēj atdot visu atbalsta summu, tad Luksemburgas Lielhercogistei ir jāatgūst atlikusī summa no *Fiat Chrysler Automobiles NV*, kas ir *Fiat SpA* tiesību pārņēmējs, ņemot vērā, ka šī vienība kontrolēja grupu, kurā ietilpst *Fiat* (apstrīdētā lēmuma 370. apsvērums).

45 Nobeigumā Komisija uzskata, ka Luksemburgas Lielhercogiste ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu prettiesiski piešķīra valsts atbalstu *FFT* un grupai, kurā pēdējā minētā ietilpst, pārkāpjot LESD 108. panta 3. punktu, ka šis atbalsts nav saderīgs ar iekšējo tirgu un ka līdz ar to Luksemburgas Lielhercogistei ir jāatgūst minētais atbalsts no *FFT* vai no *Fiat Chrysler Automobiles*, ja *FFT* neatmaksātu visu atbalsta summu (apstrīdētā lēmuma 371. apsvērums).

46 Apstrīdētā lēmuma rezolutīvā daļa ir formulēta šādi:

"1. pants

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

2. pants

1. Luksemburga[s Lielhercogistei] ir jāatgūst 1. pantā minētais nesaderīgais un nelikumīgais atbalsts no [*FFT*].

2. Visa tā summa, ko pēc 1. punktā aprakstītās atgūšanas īstenošanas nav iespējams atgūt no [*FFT*], ir atgūstama no uzņēmuma *Fiat Chrysler Automobiles NV*.

3. Atgūstamajai summai pieskaita procentus, ko aprēķina, sākot no datuma, kad tā ir nodota atbalsta saņēmēju rīcībā, līdz tās pilnīgai atgūšanai.

4. Procentus aprēķina pēc saliktas bāzes saskaņā ar Regulas (EK) Nr. 794/2004 V nodaļu.

3. pants

1. Šā lēmuma 1. punktā minētā atbalsta atmaksa [atgūšana] ir tūlītēja un efektīva.

2. Luksemburgas [Lielhercogistes] pienākums ir nodrošināt šā lēmuma īstenošanu četru mēnešu laikā pēc tā paziņošanas.

4. pants

1. Divu mēnešu laikā pēc šā lēmuma paziņošanas Luksemburga[s Lielhercogiste] Komisijai dara zināmu informāciju par izmantoto metodi atbalsta precīzas summas aprēķināšanai.

2. Līdz 1. pantā minētajai atbalsta pilnīgai atgūšanai Luksemburga[s Lielhercogiste] informē Komisiju par to, kā notiek valsts veiktie pasākumi saistībā ar šā lēmuma īstenošanu. Pēc Komisijas pieprasījuma tā nekavējoties nosūta informāciju par jau veiktajiem un paredzētajiem pasākumiem, lai nodrošinātu atbilstību šim lēmumam.

5. pants

Šis lēmums attiecas uz Luksemburgas Lielhercogisti."

II. Tiesvedība un lietas dalībnieku prasījumi

A. Par tiesvedības rakstveida daļu un lietas dalībnieku prasījumiem lietā T-755/15

47 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.

1. Par iztiesāšanas sastāvu un prioritāru izskatīšanu

48 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2016. gada 6. jūnijā, Luksemburgas Lielhercogiste lūdza lietu izskatīt paplašinātā tiesas sastāvā. Vispārējā tiesa atbilstoši Reglamenta 28. panta 5. punktam ņēma vērā, ka lieta T-755/15 ir nodota piektajai palātai paplašinātā sastāvā.

49 Tā kā 2016. gada 26. septembrī Vispārējās tiesas palātu sastāvs tika mainīts, atbilstoši Reglamenta 27. panta 5. punktam tiesnesis referents tagad darbojas septītajā palātā paplašinātā sastāvā, kurai attiecīgi tika nodota lieta T-755/15.

50 Tā kā viens no Vispārējās tiesas septītās palātas paplašinātā sastāva locekļiem nevarēja piedalīties lietas izskatīšanā, Vispārējās tiesas priekšsēdētājs ar 2017. gada 6. februāra lēmumu norīkoja Vispārējās tiesas priekšsēdētāja vietnieku, lai viņš papildinātu palātu.

51 Ar 2017. gada 12. decembra lēmumu Vispārējās tiesas septītās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētājs apmierināja tiesneša ziņotāja priekšlikumu izskatīt lietu T-755/15 prioritāri atbilstoši Reglamenta 67. panta 2. punktam.

2. Par pieteikumu lietu izskatīt paātrināti

52 Ar atsevišķu dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2015. gada 30. decembrī, Luksemburgas Lielhercogiste lūdza, lai lieta T-755/15 tiktu izskatīta paātrinātā procedūrā, kas paredzēta Reglamenta 151. pantā. 2016. gada 2. februārī Vispārējā tiesa nolēma neapmierināt šo lūgumu.

3. Par iestāšanos lietā

53 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2016. gada 6. aprīlī, Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotā Karaliste lūdza atļauju iestāties lietā Komisijas atbalstam.

54 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2016. gada 7. aprīlī, Īrija lūdza atļaut tai iestāties lietā Luksemburgas Lielhercogistes prasījumu atbalstam.

55 Ar Vispārējās tiesas piektās palātas priekšsēdētāja 2016. gada 25. maija rīkojumu Apvienotās Karalistes un Īrijas pieteikumi par iestāšanos lietā tika apmierināti.

56 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2016. gada 9. novembrī, Apvienotā Karaliste savu iestāšanos lietā atsauca.

57 Ar 2016. gada 15. decembra rīkojumu Vispārējās tiesas septītās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētājs izslēdza Apvienoto Karalisti no lietas T-755/15 kā personu, kas iestājusies lietā.

4. Par pieteikumiem piemērot konfidencialitāti

58 Ar dokumentiem, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegti 2016. gada 29. aprīlī, 2016. gada 27. jūnijā un 2016. gada 24. oktobrī, Luksemburgas Lielhercogiste lūdza piemērot konfidencialitāti attiecībā uz Apvienoto Karalisti un Īriju atsevišķai informācijai, kas ietverta prasības pieteikumā, replikā, atbildē uz repliku, kā arī atsevišķos šo procesuālo rakstu pielikumos. Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2017. gada 3. janvārī, Luksemburgas Lielhercogiste informēja Vispārējo tiesu, ka tā vēloties atstāt spēkā savus pieteikumus piemērot konfidencialitāti attiecībā uz Īriju gadījumā, ja tiktu apvienotas lietas T-755/15 un T-759/15.

5. Par lietas dalībnieku prasījumiem

59 Luksemburgas Lielhercogistes prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:

– atzīt šo prasību par pieņemamu un pamatotu;

– galvenokārt – atcelt apstrīdēto lēmumu;

– pakārtoti – atcelt apstrīdēto lēmumu, ciktāl tajā ir noteikts pienākums atgūt attiecīgo atbalstu;

– piespriest Komisijas atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

60 Īrijas, kas iestājusies lietā Luksemburgas Lielhercogistes prasījumu atbalstam, prasījumi Vispārējai tiesai ir pilnībā vai daļēji atcelt apstrīdēto lēmumu.

61 Komisijas prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:

– prasību atzīt par nepamatotu;

– piespriest Luksemburgas Lielhercogistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

B. Par procesa rakstveida daļu un lietas dalībnieku prasījumiem lietā T-759/15

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

1. Par iztiesāšanas sastāvu un prioritāru izskatīšanu

63 Tā kā 2016. gada 26. septembrī Vispārējās tiesas palātu sastāvs tika mainīts, atbilstoši Reglamenta 27. panta 5. punktam tiesnesis referents tagad darbojas septītajā palātā paplašinātā sastāvā, kurai attiecīgi tika nodota lieta T-759/15.

64 Pēc septītās palātas priekšlikuma Vispārējā tiesa 2017. gada 15. februārī nolēma nodot lietu izskatīšanai paplašinātā tiesas sastāvā.

65 Tā kā viens no septītās palātas paplašinātā sastāva locekļiem nevarēja piedalīties lietas izskatīšanā, Vispārējās tiesas priekšsēdētājs ar 2017. gada 23. februāra lēmumu norīkoja Vispārējās tiesas priekšsēdētāja vietnieku, lai viņš papildinātu palātu.

66 Ar 2017. gada 12. decembra lēmumu Vispārējās tiesas septītās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētājs apmierināja tiesneša referenta priekšlikumu izskatīt lietu T-759/15 prioritāri atbilstoši Reglamenta 67. panta 2. punktam.

2. Par pieteikumu par paātrināto tiesvedību

67 Ar atsevišķu dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2015. gada 29. decembrī, *FFT* lūdza izskatīt lietu T-759/15 paātrinātā procesā, kura paredzēta Reglamenta 151. pantā. 2016. gada 2. februārī Vispārējā tiesa nolēma neapmierināt šo lūgumu.

3. Par iestāšanos lietā

68 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2016. gada 6. aprīlī, Apvienotā Karaliste lūdza atļauju iestāties lietā Komisijas prasījumu atbalstam.

69 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2016. gada 7. aprīlī, Īrija lūdza atļauju iestāties lietā *FFT* izvirzīto prasījumu atbalstam.

70 Ar Vispārējās tiesas piektās palātas priekšsēdētāja 2016. gada 18. jūlija rīkojumu Apvienotās Karalistes un Īrijas pieteikumi par iestāšanos lietā tika apmierināti.

71 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2016. gada 9. novembrī, Apvienotā Karaliste savu iestāšanos lietā atsauca.

72 Ar 2016. gada 15. decembra rīkojumu septītās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētājs izslēdza Apvienoto Karalisti no lietas T-759/15 kā personu, kas iestājusies lietā.

4. Par pieteikumiem piemērot konfidencialitāti

73 Ar dokumentiem, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegti 2016. gada 20. maijā, 2016. gada 11. jūnijā, 2016. gada 27. jūlijā un 2016. gada 28. jūlijā, *FFT* lūdza piemērot konfidencialitāti attiecībā uz Apvienoto Karalisti un Īriju atsevišķai informācijai, kas ietverta prasības pieteikumā, iebildumu rakstā, replikā, kā arī atsevišķos šo procesuālo rakstu pielikumos.

74 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2017. gada 17. janvārī, *FFT* norādīja, ka gadījumā, ja lieta tiktu apvienota ar lietu T-755/15, tā apstiprina savus pieteikumus par konfidencialitāti attiecībā uz Īriju.

5. Par lietas dalībnieku prasījumiem

75 *FFT* prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:

– atzīt prasību par pieņemamu;

– atcelt apstrīdētā lēmuma 1. un 4. pantu;

– piespriest Komisijas atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

76 Īrijas, kas iestājusies lietā *FFT* prasījumu atbalstam, prasījumi Vispārējai tiesai ir pilnībā vai daļēji atcelt apstrīdēto lēmumu.

77 Komisijas prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:

– prasību atzīt par nepamatotu;

– piespriest *FFT* atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

C. Par lietu T-755/15 un T-759/15 apvienošanu tiesvedības mutvārdu daļas vajadzībām un par procesa mutvārdu daļu

1. Par apvienošanu

78 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2016. gada 1. decembrī, Luksemburgas Lielhercogiste lūdza apvienot lietas T-755/15 un T-759/15 tiesvedības mutvārdu daļas vajadzībām un galīgā lēmuma pieņemšanai.

79 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2016. gada 1. decembrī, *FFT* arī lūdza apvienot lietas T-755/15 un T-759/15 tiesvedības mutvārdu daļas vajadzībām un galīgā lēmuma pieņemšanai.

80 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. Ar šo pašu rīkojumu tika nolemts izņemt konfidenciālos datus no Īrijai pieejamajiem lietas materiāliem.

2. Par lietu T-755/15 un T-759/15 tiesvedības mutvārdu daļu

81 Ar vēstuli, kas Vispārējās tiesas kancelejā tika iesniegta 2017. gada 7. februārī, Luksemburgas Lielhercogiste lūdza rīkot tiesas sēdi mutvārdu paskaidrojumu uzklausīšanai atbilstoši Reglamenta 106. panta 2. punktam.

82 Ar vēstuli, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegta 2017. gada 10. februārī, *FFT* lūdza rīkot tiesas sēdi mutvārdu paskaidrojumu uzklausīšanai atbilstoši Reglamenta 106. panta 2. punktam.

83 Pēc tiesneša referenta ziņojuma Vispārējā tiesa nolēma sākt tiesvedības mutvārdu daļu lietās T-755/15 un T-759/15. Šo procesa organizatorisko pasākumu ietvaros, kuri ir paredzēti Reglamenta 89. pantā, Vispārējā tiesa lūdza lietas dalībniekiem atbildēt uz rakstveidā uzdotiem jautājumiem. Lietas dalībnieki šos lūgumus izpildīja noteiktajā termiņā.

84 2017. gada 24. maijā *FFT* iesniedza procesuālo rakstu, piedāvājot jaunus pierādījumus, lietas dalībnieki iesniedza savus apsvērumus par to.

85 Tiesas sēdē 2018. gada 21. jūnijā tika uzklausīti lietas dalībnieku mutvārdu paskaidrojumi un to atbildes uz Vispārējās tiesas uzdotajiem jautājumiem.

III. Juridiskais pamatojums

A. Par lietu apvienošanu šī sprieduma pasludināšanai

86 Saskaņā ar Reglamenta 19. panta 2. punktu Vispārējās tiesas septītās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētājs lēmumu par lietu T-755/15 un T-759/15 apvienošanu galīgā lēmuma pieņemšanai, kas ietilpa viņa kompetencē, nodeva Vispārējās tiesas septītajai palātai paplašinātā sastāvā.

87 Tiesas sēdes laikā uzklausot lietas dalībniekus jautājumā par iespējamu apvienošanu, lietas T-755/15 un T-759/15 ir jāapvieno kā saistītas galīgā lēmuma pieņemšanai atbilstoši Reglamenta 68. panta 1. punktam.

B. Par izvirzītajiem pamatiem un šo prasību izvērtēšanas struktūru

88 Prasībās, kas celtas lietās T-755/15 un T-759/15, tiek lūgts atcelt apstrīdēto lēmumu, ciktāl ar to aplūkotais iepriekšējais lēmums ir kvalificēts kā valsts atbalsts LESD 107. panta 1. punkta izpratnē un ciktāl ar to ir uzdots atgūt summas, kuras Luksemburgas Lielhercogiste nebija iekasējusi no *FFT* un *Fiat/Chrysler* grupas kā uzņēmumu nodokli.

89 Savas prasības pamatojumam Luksemburgas Lielhercogiste izvirza trīs pamatus.

90 Pirmais pamats, kurš būtībā attiecas uz nosacījumu par selektīva atbalsta esamību un Komisijas kompetenci nodokļu jomā, ir iedalīts trīs daļās. Pirmkārt, Luksemburgas Lielhercogiste uzskata, ka izvērtējot apstrīdētā pasākuma selektivitāti, Komisija ir kļūdaini uzskatījusi, ka atbilstošā atsauces sistēma ir vispārējā uzņēmumu aplikšanas ar nodokli sistēma (pirmā daļa). Otrkārt, Luksemburgas Lielhercogiste apgalvo, ka Komisija nav pierādījusi, ka aplūkotais iepriekšējais lēmums būtu uzskatāms par atkāpi no izmantotās atbalsta sistēmas, nedz arī to, ka tas būtu atkāpe no nesaistītu pušu darījuma principa (otrā daļa). Treškārt, Luksemburgas Lielhercogiste uzskata, ka Komisija ir pārkāpusi LES 4. un 5. pantu un LESD 114. pantu, veicot slēptu nodokļu saskaņošanu, kas izpaužas kā nesaistītu pušu darījuma principa noteikšana *sui generis* (trešā daļa).

91 Otrais pamats, kas ir iedalīts divās daļās, attiecas uz LESD 107. panta 1. punkta pārkāpumu un LESD 296. pantā Komisijai paredzētā pienākuma norādīt pamatojumu neievērošanu, ciktāl pēdējā minētā neesot pierādījusi nedz priekšrocības esamību (pirmā daļa), nedz konkurences ierobežošanu (otrā daļa).

92 Trešais pamats, kas ir izvirzīts pakārtoti, attiecas uz Padomes Regulas (EK) Nr. 659/1999 (1999. gada 22. marts), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus [LESD] 108. panta piemērošanai (OV 1999, L 83, 1. lpp.), 14. panta 1. punkta pārkāpumu. Tomēr, tā kā šī regula tika atcelta ar Padomes Regulu (ES) 2015/1589 (2015. gada 13. jūlijs), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus [LESD] 108. panta piemērošanai (OV 2015, L 248, 9. lpp.), kas bija piemērojama apstrīdētā lēmuma pieņemšanas dienā, jāuzskata, ka minētais pamats attiecas uz šīs pēdējās minētās regulas 16. panta 1. punkta pārkāpumu. Šis pamats ir iedalīts divās daļās. Luksemburgas Lielhercogiste apgalvo, ka Komisija ir piespriedusi atgūt atbalstu, neievērojot tiesiskās drošības principu (pirmā daļa) un tās tiesības uz aizstāvību (otrā daļa).

93 Savas prasības pamatojumam *FFT* izvirza četrus pamatus.

94 Pirmais pamats, kas ir iedalīts divās daļās, attiecas uz LESD 107. panta pārkāpumu. Pirmā pamata pirmās daļas pamatojumam *FFT* apgalvo, ka Komisija ir kļūdaini piemērojusi selektīvās priekšrocības jēdzienu. Šajā saistībā tā izvirza četrus iebildumus. Pirmais iebildums attiecas uz kļūdu, nosakot atbilstošo atsauces sistēmu. Otrais iebildums attiecas uz kļūdu nesaistītu pušu darījuma principa piemērošanā, to piemērojot neprecīzi un bez iepriekšēja precedenta. Trešais iebildums attiecas uz pierādījumu neesamību tam, ka būtu piešķirta priekšrocība, kas sniedz labumu *Fiat/Chrysler* grupai. Ceturtais iebildums attiecas uz to, ka, pat ja tiktu pieņemts, ka aplūkotais iepriekšējais lēmums atkāpjas no vispārējās uzņēmumu ienākumu nodokļa sistēmas, šāda atkāpe esot attaisnojama. Sava pirmā pamata otrās daļas atbalstam *FFT* apgalvo, ka Komisija nav pierādījusi, ka aplūkotais iepriekšējais lēmums varētu kropļot konkurenci.

95 Otrais pamats, kas arī ir iedalīts divās daļās, attiecas uz LESD 296. panta otrās daļas pārkāpumu. Komisija neesot ievērojusi savu pienākumu norādīt pamatojumu, apstrīdētajā lēmumā neizskaidrojot, kā tā ir noteikusi nesaistītu pušu darījuma principu Savienības tiesībās un ko šis princips ietver (pirmā daļa). Turklāt Komisija neesot norādījusi iemeslus, kuru dēļ tā uzskatīja, ka aplūkotais iepriekšējais lēmums kropļojot konkurenci (otrā daļa).

96 Ar trešo pamatu tiek apgalvots, ka ir pārkāpts tiesiskās drošības princips. *FFT* apgalvo, ka Komisijas izmantotā nesaistītu pušu darījuma principa definīcija rada tiesisku nedrošību un sajaukšanas iespēju saistībā ar apstākļiem, kādos iepriekšējs lēmums var pārkāpt valsts atbalstu regulējošus noteikumus.

97 Ceturtais pamats attiecas uz tiesiskās paļāvības aizsardzības principa pārkāpumu, ciktāl Komisija nav izvērtējusi aplūkoto iepriekšējo lēmumu, ņemot vērā atbilstošos EASO pieņemtos noteikumus.

98 No visu iepriekš minēto konstatējumu izklāsta izriet, ka Luksemburgas Lielhercogiste un *FFT*, lai arī, neapšaubāmi, atšķirīgā secībā, izvirza piecas pamatu virknes, kas būtībā attiecas uz:

– pirmā virkne – uz LES 4. un 5. panta pārkāpumu, ciktāl 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 neievērošanu, kā arī uz tiesiskās drošības un tiesiskās paļāvības aizsardzības principa neievērošanu, ciktāl Komisija uzskata, ka ar aplūkoto sākotnējo lēmumu ir piešķirta priekšrocība, īpaši, pamatojoties uz to, ka minētais iepriekšējais lēmums neatbilstot nesaistītu pušu darījuma principam (pirmā pamata otrā daļa un otrā pamata pirmā daļa lietā T-755/15, pirmā pamata pirmās daļas otrais un trešais iebildums, otrā pamata pirmā daļa, trešais pamats un ceturtais pamats lietā T-759/15);

– trešā virkne – uz LESD 107. panta pārkāpumu, ciktāl Komisija ir konstatējusi šīs priekšrocības selektivitāti (pirmā pamata pirmā daļa lietā T-755/15 un pirmā pamata pirmās daļas pirmais iebildums lietā T-759/15);

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

99 Vispārējā tiesa pārbaudīs pamatus šī sprieduma 98. punktā norādītās pamatu virknes secībā.

C. Par pirmo pamatu virkni, kas attiecas uz LES 4. un 5. panta pārkāpumu, ciktāl Komisija esot veikusi slēptu nodokļu saskaņošanu

100 Luksemburgas Lielhercogiste būtībā apgalvo, ka Komisija ir pārsniegusi savas kompetences un pārkāpusi LES 4. un 5. pantu, veicot slēptu nodokļu saskaņošanu, lai gan tieši nodokļi ir dalībvalstu ekskluzīvā kompetencē atbilstoši LESD 114. pantam. Tā piebilst, ka Komisija esot sevi iecēlusi par valstu "nodokļu iestāžu apelācijas padomi", pārbaudot, vai aplūkotajam iepriekšējam lēmumam ir anormāls raksturs, ņemot vērā Luksemburgas un EASO tiesības.

101 Īrija apgalvo, ka ar apstrīdēto lēmumu ir pārkāpts Savienības un dalībvalstu kompetenču sadalījums, kas tostarp ir noteikts LES 3. panta 6. punktā un LES 5. panta 1. un 2. punktā, jo tieša aplikšana ar nodokļiem ietilpst dalībvalstu ekskluzīvajā kompetencē. Tā tādējādi apgalvo, ka Komisija esot veikusi slēptu saskaņošanu.

102 Komisija šo argumentāciju apstrīd.

103 Būtībā lietas dalībnieku viedokļi atšķiras jautājumā, vai Komisija ir pārkāpusi kompetenču sadales noteikumus, ciktāl tā apstrīdētajā lēmumā esot veikusi slēptu nodokļu saskaņošanu.

104 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai gan tiešie nodokļi Savienības tiesību pašreizējā attīstības stadijā ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm tā tomēr ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības (skat. spriedumu, 2012. gada 12. jūlijs, Komisija/Spānija, C-269/09, EU:C:2012:439, 47. punkts un tajā minētā judikatūra). Tādējādi dalībvalstu pasākumi jomās, kas Savienībā nav saskaņotas, piemēram, tiešo nodokļu jomā, nav izslēgti no valsts atbalsta kontroles tiesiskā regulējuma piemērošanas jomas. Tātad Komisija var kvalificēt nodokļu pasākumu kā valsts atbalstu, ja vien ir izpildīti šādas kvalifikācijas nosacījumi (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1974. gada 2. jūlijs, Itālija/Komisija, 173/73, EU:C:1974:71, 28. punkts; 2006. gada 22. jūnijs, Beļģija un *Forum 187* /Komisija, C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416, 81. punkts, un 2015. gada 25. marts, Beļģija/Komisija, T-538/11, EU:T:2015:188, 65. un 66. punkts).

105 Neapšaubāmi, tā kā šajā jomā nav Savienības tiesiskā regulējuma, dalībvalstīm ir kompetence noteikt nodokļu bāzes un nodokļu maksājumu sadali atkarībā no dažādiem ražošanas faktoriem un dažādām saimniecības nozarēm (šajā nozīmē skat. 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, 97. punkts).

106 Tomēr tas nenozīmē, ka LESD 107. pants nav piemērojams visiem tiem nodokļu pasākumiem, kas tostarp ietekmē nodokļu administrācijas vērā ņemto nodokļu bāzi. Proti, ja ar šādu nodokļu pasākumu, ņemot vērā tā īstenošanas mērķi, faktiski tiek diskriminēti salīdzināmā situācijā esoši uzņēmumi un tādējādi tiek radītas selektīvas priekšrocības šī pasākuma adresātiem, dodot priekšroku "atsevišķiem" uzņēmumiem vai "atsevišķu" preču ražošanai, to var uzskatīt par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē (šajā nozīmē skat. 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, 104. punkts).

107 No iepriekš minētā izriet, ka Komisijai, kuras kompetencē ir nodrošināt LESD 107. panta ievērošanu, nevar pārmest savas kompetences robežu pārkāpšanu, tai izvērtējot aplūkoto iepriekšējo lēmumu, lai pārbaudītu, vai tas ir uzskatāms par valsts atbalstu, un apstiprinošas atbildes gadījumā – vai tas ir saderīgs ar iekšējo tirgu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

108 Tādējādi Luksemburgas Lielhercogiste kļūdaini uzskata, ka Komisija sevi esot iecēlusi par Luksemburgas Lielhercogistes nodokļu apelācijas padomi, jo Komisija ir vienīgi īstenojusi savu kompetenci saskaņā ar LESD 107. pantu, izvērtējot jautājumu, vai aplūkotais iepriekšējais lēmums atbilst valsts atbalsta tiesībām.

109 Šādos apstākļos ir jāsecina, ka Komisija, pieņemot apstrīdēto lēmumu, nav pārkāpusi nedz LES 4. un 5. pantu, nedz LESD 114. pantu.

110 Šo secinājumu neliek apšaubīt Luksemburgas Lielhercogistes un Īrijas argumenti.

111 Pirmkārt, ciktāl Luksemburgas Lielhercogiste un Īrija apgalvo, ka Komisija ir veikusi slēptu nodokļu saskaņošanu, neņemot vērā Luksemburgas noteikumus, lai secinātu, ka nodokļu aprēķināšana neatbilst nesaistītu pušu darījuma principam, un norādot uz noteikumiem, kas neietilpst Luksemburgas nodokļu sistēmā, šis arguments ir jānoraida kā nepamatots.

112 Faktiski, neapšaubāmi, no šī sprieduma 105. punktā minētās judikatūras izriet, ka Komisijai šajā Savienības tiesību attīstības stadijā nav kompetences, kas tai ļautu autonomi noteikt integrēta uzņēmuma tā saukto "normālo" aplikšanu ar nodokli, neievērojot valsts nodokļu normas.

113 Tomēr, lai gan tā sauktā "normālā" aplikšana ar nodokli ir noteikta valsts nodokļu normās un lai gan pati priekšrocības esamība ir jāpierāda saistībā ar šādu aplikšanu ar nodokli, tomēr no tā neizriet, kā tas tika atgādināts šī sprieduma 106. punktā, ka nodokļu pasākums, kas ietekmē nodokļu bāzi, ko ņem vērā nodokļu iestādes, var ietilpt LESD 107. panta 1. punkta piemērošanas jomā. Tādējādi, izvērtējot

jautājumu, vai aplūkotais ierobežotais lēmums atbilst valsts atbalsta jomas noteikumiem, Komisija nav veikusi nekādu "nodokļu saskaņošanu", bet gan īstenojusi kompetenci, kas tai ir piešķirta ar LESD 107. panta 1. punktu, tostarp pārbaudot, vai konkrētā gadījumā ar minēto iepriekšējo lēmumu tā labuma guvējam ir piešķirta priekšrocība, salīdzinot ar tā saukto "normālo" aplikšanu ar nodokļiem, kas noteikta valsts nodokļu tiesībās.

114 Otrkārt, Luksemburgas Lielhercogiste un Īrija apgalvo, ka ar apstrīdēto lēmumu tiekot radīta "absolūta tiesiskā nedrošība" ne tikai dalībvalstīs, bet arī trešajās valstīs, ka šo pasākumu plaši kritizējot tostarp Amerikas Savienoto Valstu vadītāji, ka runa esot par "pirmo šādu reizi", kas esot prettiesiska un kas liekot dalībvalstīm paziņot visus savus iepriekšējos lēmumus un apšaubīt esošos iepriekšējos lēmumus. Šie argumenti ir noraidāmi kā nepamatoti.

115 Pirmkārt, no apstrīdētā lēmuma neizriet, ka Komisija uzskatītu, ka jebkurš iepriekšējs lēmums neapšaubāmi būtu uzskatāms par valsts atbalstu LESD 107. panta izpratnē. Faktiski, ciktāl ar to netiek piešķirta nekāda selektīva priekšrocība, tostarp, ciktāl ar to tā labuma guvējam netiek radīts nodokļu nastas samazinājums, atkāpjoties no tā sauktajiem "normālas" aplikšanas ar nodokļiem noteikumiem, šāds iepriekšējs lēmums nav uzskatāms par valsts atbalstu LESD 107. panta izpratnē un nav pakļauts paziņošanas pienākumam saskaņā ar Regulas 2015/1589 2. pantu.

116 Otrkārt, pretēji tam, ko apgalvo Luksemburgas Lielhercogiste un Īrija, apstrīdētais lēmums nav tāds, kas radītu "pilnīgu tiesisko nedrošību" dalībvalstīs vai trešajās valstīs. Faktiski tas ir uzskatāms vienīgi par LESD 107. un 108. panta, saskaņā ar kuriem valsts pasākums, kas esot uzskatāms par ar iekšējo tirgu nesaderīgu atbalstu, ir aizliegts un ir jāatgūst, piemērošanu aplūkotajam iepriekšējam lēmumam.

117 No visa iepriekš minētā izriet – pamats nolūkā pierādīt, ka Komisija ir veikusi slēptu nodokļu saskaņošanu, ir jānoraida kā nepamatots.

D. Par otro pamatu virkni, kas attiecas uz priekšrocības neesamību

1. Ievada apsvērumi

118 Iesākumā ir jāatgādina, ka saskaņā ar judikatūru kvalificēšana par valsts atbalstu pieprasa, lai tiktu izpildīti visi LESD 107. pantā norādītie nosacījumi. Tādējādi ir noteikts, ka, lai pasākums varētu tikt kvalificēts kā valsts atbalsts šīs tiesību normas izpratnē, pirmkārt, runai ir jābūt par valsts iejaukšanos vai valsts līdzekļu izmantošanu, otrkārt, šim iejaukšanās gadījumam jābūt tādam, kas var ietekmēt tirdzniecību starp dalībvalstīm, treškārt, tam jābūt tādam, ka ar to tiek radīta selektīva priekšrocība tā saņēmējam, un, ceturtkārt, tam jābūt tādam, ar ko tiek izkropļota konkurence vai arī tiek radīti draudi to izkropļot (skat. spriedumu, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).

119 Šajā gadījumā ir jānorāda, kā tas izriet no šī sprieduma 21.–37. punkta, ka apstrīdētajā lēmumā Komisija vienlaicīgi izvērtēja abus kritērijus saistībā ar priekšrocības esamību un aplūkotā pasākuma selektivitāti.

120 Precīzāk, pirmkārt un galvenokārt, Komisija uzskatīja, ka ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu *FFT* esot piešķirta selektīva priekšrocība, ņemot vērā vispārējo uzņēmuma ienākuma nodokļa sistēmu Luksemburgā, pamatojoties uz to, ka minētajā iepriekšējā lēmumā apstiprinātā metodoloģija neatbilstot nesaistītu pušu darījuma principam, kas neapšaubāmi esot neatņemama daļa, Komisijai saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu vērtējot kādas grupas uzņēmumiem piešķirtos nodokļu pasākumus neatkarīgi no tā, vai dalībvalsts šo principu ir iekļāvusi savā valsts tiesību sistēmā, un saskaņā ar kuru darījumi grupas iekšienē esot jāatlīdzina tā, it kā tie būtu notikuši starp neatkarīgiem uzņēmumiem (turpmāk tekstā – "nesaistītu pušu darījuma princips atbilstoši Komisijas aprakstam

apstrīdētajā lēmumā") (skat. apstrīdētā lēmuma 219.–231. apsvērumu, īpaši minētā lēmuma 228. apsvērumu). Komisija tādējādi apstrīdētā lēmuma 234.–311. apsvērumā esot norādījusi savu argumentāciju, saskaņā ar kuru *FFT* ar nodokli apliekamās peļņas noteikšanas metode, kas apstiprināta aplūkotajā iepriekšējā lēmumā, neļaujot panākt tirgū balstīta rezultāta ticamu aplēsi (nesaistītu pušu darījuma principa rezultāts).

121 Otrkārt un pakārtoti, Komisija uzskata, ka ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu *FFT* tika piešķirta priekšrocība, pamatojoties uz to, ka ar to tika noteikta atkāpe no Nodokļu kodeksa 164. panta 3. punkta un apkārtraksta, kuros ir noteikts nesaistītu pušu darījuma princips Luksemburgas tiesībās (skat. apstrīdētā lēmuma 316. un 317. apsvērumu). Komisija tādējādi atsaucas uz savu analīzi, saskaņā ar kuru aplūkotajā iepriekšējā lēmumā apstiprinātā metode neļaujot panākt tirgū balstīta rezultāta ticamu aplēsi, kas veikta tās pamata argumentācijā (skat. apstrīdētā lēmuma 234.–311. apsvērumu).

122 Komisijas pieeja, vienlaicīgi izvērtējot priekšrocības un selektivitātes kritērijus, pati par sevi nav kļūdaina, jo, kā norāda Komisija, ir izvērtēta gan priekšrocība, gan tās selektīvais raksturs. Tomēr Vispārējā tiesa uzskata par piemērotu izvērtēt, pirmkārt, vai Komisija varēja pamatoti konstatēt priekšrocības esamību, pirms vajadzības gadījumā tiek izvērtēts jautājums par to, vai šī priekšrocība ir jāuzskata par selektīvu.

123 Šajā ziņā ir jānorāda, ka, lai gan atsevišķi Luksemburgas Lielhercogistes un *FFT* izvirzītie argumenti, tostarp tie, kas norādīti Luksemburgas Lielhercogistes pirmā pamata otrajā daļā, ir norādīti kā tādi, kas attiecas uz aplūkotā pasākuma selektivitāti, Vispārējā tiesa uzskata, ka to nolūks ir arī likt konstatēt, ka Komisija ir kļūdaini uzskatījusi, ka ar aplūkoto pasākumu tiekot piešķirta priekšrocība *FFT*. Vispārējā tiesa tādējādi argumentus, kas ir izvirzīti Luksemburgas Lielhercogistes pirmā pamata otrajā daļā, izvērtēs kopā ar pamatiem nolūkā apstrīdēt Komisijas secinājumu, saskaņā ar kuru ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu ir piešķirta priekšrocība *FFT*.

124 Ņemot vērā šos apsvērumus, Vispārējā tiesa izvērtēs izvirzītos pamatus argumentācijas atbalstam, saskaņā ar kuru *FFT* nav guvusi labumu no priekšrocības, pirmkārt, nošķirot iebildumus, kas formulēti par Komisijas galvenokārt norādīto argumentāciju, no, otrkārt, iebildumiem par argumentāciju, kas norādīta pakārtoti. Visbeidzot treškārt, Vispārējā tiesa izvērtēs Luksemburgas Lielhercogistes izvirzīto iebildumu, saskaņā ar kuru Komisija nav pierādījusi priekšrocību *Fiat/Chrysler* grupas līmenī.

2. Par Komisijas galvenokārt norādīto argumentāciju, saskaņā ar kuru ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu esot veikta atkāpe no uzņēmumu ienākumu nodokļa vispārējās sistēmas Luksemburgā

125 Luksemburgas Lielhercogistes un *FFT* izvirzītos pamatus nolūkā apstrīdēt Komisijas galvenokārt veiktās priekšrocības izvērtējumu var apkopot šādi. Pirmkārt, Luksemburgas Lielhercogiste un *FFT*, kuras atbalsta Īrija, apstrīd nesaistītu pušu darījuma principa atbilstoši Komisijas aprakstam apstrīdētajā lēmuma esamību un tā piemērošanu, kā to veic Komisija, kā kritēriju selektīvas priekšrocības esamības izvērtējumam. Otrkārt, Luksemburgas Lielhercogiste apstrīd Komisijas secinājumu, saskaņā ar kuru aplūkotajā iepriekšējā lēmumā apstiprinātā metode, lai noteiktu *FFT* maksājamā nodokļa summu, neatbilst nesaistītu pušu darījuma principam.

a) Par pamatiem, kas attiecas uz kļūdu, piemērojot nesaistītu pušu darījuma principu valsts atbalsta pārbaudes jomā

126 Būtībā Luksemburgas Lielhercogiste un *FFT* pārmet Komisijai, ka tā esot noteikusi Savienības tiesībām raksturīgo nesaistītu pušu darījuma principu, pārkāpjot dalībvalstu nodokļu autonomiju, un izvērtējusi aplūkoto iepriekšējo lēmumu atbilstoši šim principam, neņemot vērā Luksemburgas tiesības. Tās arī apgalvo, piemērojot nesaistītu pušu darījuma principu atbilstoši aprakstam apstrīdētajā lēmumā, ka Komisija esot pārkāpusi tiesiskās drošības un tiesiskās paļāvības aizsardzības principus, kā arī nav ievērojusi tās pienākumu norādīt pamatojumu.

127 Komisija apstrīd šo argumentāciju.

128 Atgādinājumam, apstrīdētā lēmuma 219.–231. apsvērumā Komisija norādīja, ka tā, lai konstatētu selektīvas priekšrocības esamību, var izvērtēt, vai aplūkotais iepriekšējais lēmums atkāpjas no nesaistītu pušu darījuma principa, kas aprakstīts apstrīdētajā lēmumā. Tā tādējādi precizēja minētā nesaistītu pušu darījuma principa robežas.

129 Vispirms ir jānorāda, kā tas tostarp izriet no apstrīdētā lēmuma 216., 231. un 311. apsvēruma, ka izvērtējums, ņemot vērā nesaistītu pušu darījuma principu atbilstoši Komisijas aprakstam apstrīdētajā lēmumā, ietilpst tās galvenokārt veiktajā selektīvas priekšrocības analīzē. Kā izriet no apstrīdētā lēmuma 216., 219. un 301. apsvēruma, ar šo analīzi tiek izvērtēts, vai aplūkotais iepriekšējais lēmums atkāpjas no vispārējās Luksemburgas uzņēmumu nodokļu sistēmas. Šajā ziņā ir jānorāda, ka Komisija iepriekš apstrīdētā lēmuma 194.–199. apsvērumā norādīja, ka Luksemburgas uzņēmumu nodokļu vispārējās sistēmas mērķis ir sniegt labumu visiem uzņēmumiem rezidentiem Luksemburgā neatkarīgi no tā, vai tie ir vai nav integrēti, un ka šo abu veidu uzņēmumi saistībā ar šo mērķi atrodas līdzīgā faktiskajā un juridiskajā situācijā.

130 Attiecībā uz nesaistītu pušu darījuma principa noteikšanu Komisija apstrīdētā lēmuma 222. un 225. apsvērumā apstiprināja, ka saskaņā ar šo principu darījumi grupas iekšienē ir jāatlīdzina tā, it kā tie būtu notikuši starp neatkarīgiem uzņēmumiem. Apstrīdētā lēmuma 226. apsvērumā tā piebilst, ka minētā principa mērķis ir pārliecināties, ka nodokļu mērķiem darījumi grupas iekšienē tiek aplūkoti, ņemot vērā peļņas apmēru, kas būtu gūts, ja darījumu būtu noslēguši neatkarīgi uzņēmumi. Komisija turklāt tiesas sēdē apgalvoja, ka nesaistītu pušu darījuma princips, kā tā uzskata, ir līdzeklis cenu līmeņa novērtēšanai darījumu grupas ietvaros.

131 Attiecībā uz nesaistītu pušu darījuma principa juridisko raksturu Komisija apstrīdētā lēmuma 228. apsvērumā uzskatīja, ka nesaistītu pušu darījuma princips neapšaubāmi esot daļa no pārbaudes, kas saskaņā ar LESD 107. pantu veicama grupas uzņēmumiem noteiktiem nodokļu pasākumiem, neatkarīgi no tā, vai dalībvalsts šo principu ir iekļāvusi savā valsts tiesību sistēmā. Tā precizēja, ka tās piemērotais nesaistītu pušu darījuma princips ir vispārējs vienlīdzīgas attieksmes princips nodokļu jomā, kas izriet no LESD 107. panta piemērošanas. Komisija šo konstatējumu balstīja uz 2006. gada 22. jūnija spriedumu lietā Beļģija un *Forum 187*/Komisija (C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416) par koordinācijas centru Beļģijā nodokļu režīmu, kurā Tiesa esot uzskatījusi, ka ar minētajā režīmā paredzēto ar nodokli apliekamās peļņas noteikšanas metodi minētajiem centriem esot piešķirta selektīva priekšrocība. Precīzāk, Komisija atsaucas uz minētā sprieduma 96. punktu, kurā Tiesa konstatēja, ka minēto centru ar nodokli apliekamās peļņas noteikšanas metode "neļauj nodrošināt tādu darījuma cenu, kas līdzinātos tai, kāda tā būtu brīvas konkurences apstākļos".

132 Attiecībā uz nesaistītu pušu darījuma principa piemērošanu apstrīdētā lēmuma 227. apsvērumā Komisija norādīja, ka, "lai novērtētu, vai Luksemburga[s Lielhercogiste] uzņēmumam *FFT* ir piešķirusi selektīvas priekšrocības, Komisijai ir jāpārbauda, vai metode, kuru līdz ar [aplūkoto iepriekšējo lēmumu] ir apstiprinājusi Luksemburgas nodokļu iestāde nolūkā noteikt *FFT* ar nodokli apliekamo peļņu Luksemburgā, ir atkāpe no metodes, kas ļauj iegūt tirgū balstīta rezultāta ticamu aplēsi, un līdz ar to atbilst nesaistītu pušu darījuma principam". Apstrīdētā lēmuma 228. apsvērumā tā piebilst, ka nesaistītu pušu darījuma princips tika piemērots, lai noteiktu, vai grupai piederoša uzņēmuma ar nodokli apliekamā peļņa nolūkā aprēķināt uzņēmumu ienākuma nodokli ir tikusi aprēķināta, piemērojot metodi, kas tuvināta tirgus nosacījumiem, tā, lai šis uzņēmums, piemērojot vispārējo uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu, nesaņemtu labvēlīgāku attieksmi nekā nesaistīti uzņēmumi, kuru ar nodokli apliekamo peļņu nosaka tirgus.

133 Tādējādi ir jāpārbauda, vai Komisija varēja analizēt aplūkoto pasākumu, ņemot vērā nesaistītu pušu darījuma principu atbilstoši tam, kā tas aprakstīts apstrīdētajā lēmumā un kā norādīts šī sprieduma 130.–132. punktā, ar kuru tiek pārbaudīts, vai darījumi grupas iekšienē tiek atlīdzināti tā, it kā tie būtu noslēgti tirgus apstākļos.

134 Kā tika norādīts šī sprieduma 104. punktā, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai gan tiešie nodokļi Savienības tiesību pašreizējā attīstības stadijā ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm tā tomēr ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības (skat. spriedumu, 2012. gada 12. jūlijs, Komisija/Spānija, C-269/09, EU:C:2012:439, 47. punkts un tajā minētā judikatūra). Tādējādi tiešo nodokļu jomā dalībvalstu iejaukšanās, pat ja tā attiecas uz jautājumiem, kas Eiropas Savienībā nav saskaņoti, nav izslēgta no valsts atbalsta pārbaudes tiesiskā regulējuma piemērošanas jomas.

135 No tā izriet, ka Komisija var kvalificēt nodokļu pasākumu kā valsts atbalstu, ja vien ir izpildīti šādas kvalifikācijas nosacījumi (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1974. gada 2. jūlijs, Itālija/Komisija, 173/73, EU:C:1974:71, 28. punkts, un 2006. gada 22. jūnijs, Beļģija un *Forum 187*/Komisija, C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416, 81. punkts). Faktiski dalībvalstīm kompetence tiešo nodokļu jomā ir jāīsteno saskaņā ar Savienības tiesībām (spriedums, 2010. gada 3. jūnijs, Komisija/Spānija, C-487/08, EU:C:2010:310, 37. punkts). Līdz ar to šajā kontekstā dalībvalstīm ir jāatturas no tādu pasākumu noteikšanas, kas var būt ar iekšējo tirgu nesaderīgs valsts atbalsts.

136 Attiecībā uz nosacījumu, saskaņā ar kuru ar aplūkoto pasākumu ir jāpiešķir ekonomiskas priekšrocības, jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru par valsts atbalstu tiek uzskatīta tāda iejaukšanās, kas neatkarīgi no tās veida var dot tiešu vai netiešu labumu uzņēmumiem vai kas uzskatāma par ekonomisku priekšrocību, kuru atbalsta saņēmējs uzņēmums negūtu parastos tirgus apstākļos (skat. spriedumu, 2010. gada 2. septembris, Komisija/*Deutsche Post*, C-399/08 P, EU:C:2010:481, 40. punkts un tajā minētā judikatūra; 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa* un *Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, 21. punkts).

137 Precīzāk, pasākums, ar kuru valsts iestādes atsevišķiem uzņēmumiem piešķir labvēlīgu nodokļu režīmu, kas, kaut arī nav valsts līdzekļu piešķiršana, rada saņēmējiem finansiāli izdevīgāku stāvokli nekā pārējiem nodokļu maksātājiem, ir uzskatāms par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē (spriedums, 1994. gada 15. marts, *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, 14. punkts; skat. arī spriedumu, 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* u.c., no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 46. punkts un tajā minētā judikatūra).

138 Nodokļu pasākumu gadījumā pašu priekšrocības esamību var konstatēt, vienīgi to salīdzinot ar tā saucamajiem "normālajiem" nodokļiem (spriedums, 2006. gada 6. septembris, Portugāle/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, 56. punkts). Tādējādi ar šādu pasākumu tiek piešķirta tāda ekonomiska priekšrocība tās saņēmējam, ja ar to tiek atvieglota nasta, kas parasti gulstas uz uzņēmuma budžetu, kurai šī iemesla dēļ, kaut arī tās nav subsīdijas šī jēdziena šaurā izpratnē, tomēr ir tāds pats raksturs un ir tādas pašas sekas (spriedums, 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa* un *Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, 22. punkts).

139 Līdz ar to, lai noteiktu, vai pastāv nodokļu priekšrocība, ir jāsalīdzina saņēmēja situācija, kas izriet no aplūkotā pasākuma piemērošanas, ar situāciju, kāda būtu aplūkotā pasākuma neesamības gadījumā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 26. aprīlis, *Cellnex Telecom* un *Telecom Castilla-La Mancha* /Komisija, C-91/17 P un C-92/17 P, nav publicēts, EU:C:2018:284, 114. punkts) un piemērojot parastos noteikumus aplikšanai ar nodokli.

140 Integrēta uzņēmuma, kas ietilpst uzņēmumu grupā, nodokļu situācijas noteikšanas kontekstā vispirms ir jānosaka, ka tā veikto darījumu grupas iekšienē cenas netiek noteiktas tirgus apstākļos. Faktiski vienošanās par šīm cenām tiek panākta starp uzņēmumiem, kas pieder vienai un tai pašai grupai, tādējādi tie nav pakļauti tirgus noteikumiem.

141 Tomēr, 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. Šādos apstākļos ir jākonstatē, ka kompetences ietvaros, kas Komisijai ir piešķirta ar LESD 107. panta 1. punktu, izvērtējot nodokļu

pasākumu, kas ir piešķirts šādam integrētam uzņēmumam, tā var salīdzināt šāda integrēta uzņēmuma nodokļu nastu, kas izriet no minētā nodokļu pasākuma piemērošanas, ar nodokļu nastu, kas izriet no parastiem nodokļu pasākumiem atbilstoši uzņēmuma, kurš atrodas salīdzināmā faktiskajā situācijā un veic savu darbību atbilstoši tirgus apstākļiem, valsts tiesībām.

142 Turklāt un kā Komisija pamatoti norādīja apstrīdētajā lēmumā, šo secinājumu apstiprina 2006. gada 22. jūnija spriedums Beļģija un *Forum 187*/Komisija (C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416), kas attiecās uz Beļģijas nodokļu tiesībām un kurā bija paredzēts, ka pret integrētiem uzņēmumiem un neatkarīgiem uzņēmumiem tiek piemērota vienāda attieksme. Faktiski šī sprieduma 95. punktā Tiesa atzina nepieciešamību salīdzināt atkāpes nodokļa režīmu ar "parastu režīmu, kas balstīts uz tāda uzņēmuma, kurš darbojas brīvas konkurences apstākļos, ienākumu un izdevumu starpību".

143 Šādā saistībā, ja, izmantojot minēto integrētam uzņēmumam noteiktu nodokļu pasākumu, valsts iestādes ir piekritušas zināmam darījuma grupas iekšienē cenu līmenim, LESD 107. panta 1. punkts ļauj Komisijai pārbaudīt, vai šis cenu līmenis atbilst tam, kas būtu īstenots tirgus apstākļos, lai pārbaudītu, vai no tā izriet nastas, kāda parasti ir aplūkotā uzņēmumam budžetam, atvieglojums, kas tam tādējādi piešķirtu priekšrocību minētā panta izpratnē. Nesaistītu pušu darījuma princips, kuru Komisija aprakstījusi apstrīdētajā lēmumā, tādējādi ir līdzeklis, kas ļauj veikt šo pārbaudi, īstenojot savu kompetenci saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu. Komisija turklāt apstrīdētā lēmuma 225. apsvērumā ir pamatoti precizējusi, ka nesaistītu pušu darījuma princips tika izmantots kā "atsauces kritērijs", lai noteiktu, vai integrētam uzņēmumam, izmantojot nodokļu pasākumu, ar kuru tiek noteiktas tā transfertcenas, ir piešķirta priekšrocība LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

144 Turklāt ir jāprecizē, ka, Komisijai piemērojot šo līdzekli, lai pārbaudītu, vai integrēta uzņēmuma ar nodokli apliekamā peļņa, piemērojot nodokļu pasākumu, atbilst ar nodokli apliekamas peļņas tirgū balstīta rezultāta ticamai aplēsei, tā priekšrocības esamību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē var konstatēt vienīgi ar nosacījumu, ka atšķirības starp abiem salīdzināmajiem faktoriem pārsniedz neprecizitāti, kas ir saistīta ar metodi, kura tiek piemērota, lai panāktu minēto aplēsi.

145 Šajā gadījumā aplūkotais iepriekšējais lēmums attiecas uz *FFT* atlīdzības par tās finansēšanas darbībām grupas iekšienē un naudas līdzekļu pārvaldību noteikšanu, lai aprēķinātu tās ar nodokli apliekamo peļņu atbilstoši Luksemburgas Nodokļu kodeksam, kas neatkarīgi no tā, vai normālie nodokļu noteikumi ir jānosaka plašā vai šaurā apmērā, paredz, ka integrētie uzņēmumi un neatkarīgie uzņēmumi Luksemburgā attiecībā uz uzņēmumu ienākuma nodokli tiek aplikti ar nodokli vienā un tajā pašā veidā. Tādējādi Komisija varēja pārbaudīt, vai *FFT* ar nodokli apliekamā peļņa, piemērojot aplūkoto iepriekšējo lēmumu, ir mazāka par *FFT* nodokļu nastu minētā iepriekšējā lēmuma neesamības gadījumā un piemērojot parastos nodokļu noteikumus Luksemburgas tiesībās. Ņemot vērā, ka *FFT* ir integrēts uzņēmums un ka Luksemburgas Nodokļu kodeksā ir paredzēts 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, izvērtējot aplūkoto iepriekšējo lēmumu, ir jāsalīdzina *FFT* ar nodokli apliekamā peļņa, kas izriet no minētā iepriekšējā lēmuma piemērošanas, ar tāda uzņēmuma situāciju, kas, piemērojot parastos nodokļu noteikumus Luksemburgas tiesībās, atrodas salīdzināmā faktiskajā situācijā un veic savu darbību brīvas konkurences apstākļos. Šādā ziņā, ja aplūkotajā iepriekšējā lēmumā tika apstiprināts zināms cenu līmenis darījumiem grupas iekšienē, ir jāpārbauda, vai šis cenu līmenis atbilst tam, kas būtu piemērots tirgus apstākļos.

146 Šādā kontekstā ir jāprecizē, ka attiecībā uz jautājuma, vai integrēts uzņēmums ir ieguvis priekšrocību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, izvērtēšanu Komisijai nevar pārmest to, ka tā ir izmantojusi tādu metodi transfertcenu noteikšanai, ko tā uzskata par piemērotu šajā gadījumā, lai izvērtētu transfertcenu līmeni darījumam vai vairākiem cieši saistītiem darījumiem, kas ietilpst apstrīdētajā pasākumā. Komisijai tomēr ir jāpamato tās metodoloģijas izvēle.

147 Pat, ja Komisija ir pamatoti norādījusi, ka tai formāli nav saistošas EASO pamatnostādnes, tomēr šo pamatnostādņu pamatā ir būtisks darbs, ko ir veikušas atzītu ekspertu grupas, tās atspoguļo starptautiskā līmenī panāktu konsensu attiecībā uz transfertcenām un šī iemesla dēļ tām ir zināma praktiska nozīme, interpretējot jautājumus saistībā ar transfertcenām, kā Komisija to atzina apstrīdētā lēmuma 87. apsvērumā.

148 Tādējādi Komisija ir pamatoti uzskatījusi, ka tā, veicot savu analīzi saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu, var izvērtēt, vai darījumi grupas iekšienē ir jāatlīdzina tā, it kā tie būtu noslēgti atbilstoši tirgus apstākļiem. Šo konstatējumu neliek apšaubīt citi Luksemburgas Lielhercogistes un *FFT* argumenti.

149 Pirmkārt, attiecībā uz *FFT* argumentu, saskaņā ar kuru Komisija nav norādījusi nekādu juridisku pamatojumu savam nesaistītu pušu darījuma principam, neapšaubāmi ir jānorāda, ka apstrīdētā lēmuma 228. un 229. apsvērumā Komisija norādīja, ka nesaistītu pušu darījuma princips atbilstoši tā aprakstam apstrīdētajā lēmumā pastāv neatkarīgi no šāda principa iekļaušanas valsts tiesību sistēmā. Tā arī precizēja, ka tā nav izvērtējusi, vai aplūkotajā iepriekšējā lēmumā tika ievērots Nodokļu kodeksa 164. panta 3. punktā vai apkārtrakstā paredzētais nesaistītu pušu darījuma princips, ar kuru nesaistītu pušu darījuma princips ir iekļauts Luksemburgas tiesībās. Tāpat Komisija apstiprina, ka tās piemērotais nesaistītu pušu darījuma princips atšķiras no tā, kuram ir veltīts EASO nodokļu paraugkonvencijas 9. pants.

150 Tomēr Komisija apstrīdētā lēmuma 228. apsvērumā arī precizēja, ka nesaistītu pušu darījuma princips neapšaubāmi ir neatņemama daļa kādam grupas uzņēmumiem piešķirtu nodokļu pasākumu izvērtējumam, kas veikts atbilstoši LESD 107. panta 1. punktam, un vispārējs vienlīdzīgas attieksmes princips nodokļu jomā, kas izriet no LESD 107. panta piemērošanas.

151 Tādējādi no apstrīdētā lēmuma izriet, ka Komisijas aprakstītais nesaistītu pušu darījuma princips ir līdzeklis, kuru tā ir pamatoti izmantojusi izvērtējumā, kas veikts saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu.

152 Neapšaubāmi tiesas sēdē Komisija apgalvoja, ka apstrīdētajā lēmumā aprakstītais nesaistītu pušu darījuma princips neizriet nedz no Savienības tiesībām, nedz starptautiskajām tiesībām, bet ir neatņemama valsts tiesībās paredzētās parastās nodokļu sistēmas sastāvdaļa. Tādējādi Komisija uzskata – ja dalībvalsts savā valsts nodokļu sistēmā izvēlētos piemērot atsevišķas juridiskas vienības pieeju, saskaņā ar kuru nodokļu tiesības ir saistītas ar juridiskām vienībām, nevis ekonomiskām vienībām, nesaistītu pušu darījuma princips nešaubīgi izriet no šādas pieejas, kam ir saistoša vērtība attiecīgajā dalībvalstī, neatkarīgi no tā, vai nesaistītu pušu darījuma princips tieši vai netieši ir iekļauts valsts tiesībās.

153 Šajā ziņā Luksemburgas Lielhercogiste un *FFT* tiesas sēdē norādīja, ka ar saviem apgalvojumiem Komisija šķietami grozīja savu nostāju attiecībā uz apstrīdētajā lēmumā aprakstīto nesaistītu pušu darījuma principu. Tomēr, pat ja tiktu pieņemts, ka ir patiesa Luksemburgas Lielhercogistes un *FFT* izvirzītā interpretācija, katrā ziņā ir jānorāda, ka Komisija tiesas sēdes laikā nevar grozīt nesaistītu pušu darījuma principa juridisko pamatu, kuru tā bija norādījusi apstrīdētajā lēmumā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 1998. gada 25. jūnijs, *British Airways* u.c./Komisija, T-371/94 un T-394/94, EU:T:1998:140, 116. punkts). Katrā ziņā ir jākonstatē, ka tiesas sēdē sniegtais precizējums neliek apšaubīt šī sprieduma 151. punktā veikto konstatējumu, saskaņā ar kuru no apstrīdētā lēmuma izriet, ka nesaistītu pušu darījuma princips ir piemērojams, veicot izvērtējumu saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu. Turklāt no visiem Luksemburgas Lielhercogistes un *FFT* procesuālajiem rakstiem izriet, ka tie patiešām ir ietverti apstrīdētajā lēmumā tādā ziņā, ka apstrīdētajā lēmumā ietvertais Komisijas aprakstītais nesaistītu pušu darījuma princips ir piemērojams, izvērtējot valsts nodokļu pasākumu atbilstoši LESD 107. panta 1. punktam.

154 Tādējādi ir jānoraida *FFT* arguments, saskaņā ar kuru Komisija nav norādījusi nekādu juridisku pamatojumu apstrīdētajā lēmumā aprakstītajam nesaistītu pušu darījuma principam.

155 Otrkārt, ciktāl *FFT* uzskata, ka Komisija nav precizējusi aprakstītajā lēmumā ietverto nesaistītu pušu darījuma principa saturu, pietiek konstatēt, 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 (skat. šī sprieduma 151. punktu). Tādēļ šis apgalvojums ir jānoraida.

156 Treškārt, Luksemburgas Lielhercogiste būtībā Komisijai pārmet, ka tā aplūkoto iepriekšējo lēmumu ir izvērtējusi apstrīdētajā lēmumā aprakstītā nesaistītu pušu darījuma principa gaismā, lai gan tas esot Luksemburgas nodokļu tiesībām svešs kritērijs. Tā norāda, ka apstrīdētajā lēmumā Komisijas aprakstītais nesaistītu pušu darījuma princips tai ļaujot noteikt metodoloģiskus noteikumus ar nodokli apliekamās peļņas noteikšanai, kas nav ietverti valsts tiesību aktos, un tā rezultātā notiekot slēpta saskaņošana tiešo nodokļu jomā, kas ir pretrunā dalībvalstu nodokļu autonomijai. Tomēr šis arguments ir jānoraida.

157 Faktiski šajā ziņā pietiek atgādināt, kā tika konstatēts šī sprieduma 138. un 141. punktā, ka, lai gan tā sauktos "normālos" nodokļus nosaka valsts nodokļu noteikumi un lai gan pati priekšrocības esamība ir jāpierāda atbilstoši šādiem nodokļiem, tomēr, ja šajos valsts noteikumos ir paredzēts, ka integrēti uzņēmumi tiek aplikti ar nodokļiem ar tādiem pašiem nosacījumiem kā neatkarīgi uzņēmumi, LESD 107. panta 1. punkts ļauj Komisijai pārbaudīt, vai darījumu grupas iekšienē cenas līmenis, kam valsts iestādes ir piekritušas, nosakot integrēta uzņēmuma nodokļu bāzi, atbilst cenas līmenim, kas būtu piemērots pilnīgas konkurences apstākļos.

158 Tādējādi, ja Komisija izvērtē, vai ar valsts nodokļu pasākumu apstiprināta metode rada rezultātu, kas ir pierādīts atbilstoši šī sprieduma 151. punktā definētajam nesaistītu pušu darījuma principam, tā savu kompetenci nepārsniedz.

159 Turklāt, ciktāl Luksemburgas Lielhercogiste un *FFT* uzskata, ka Komisija ir veikusi novērtējumu nesaistītu pušu darījuma principa gaismā, nepārbaudot priekšrocību atbilstoši valsts nodokļu normai, pietiek norādīt, ka no apstrīdētā lēmuma 231., 266., 276., 291., 301. un 339. apsvēruma skaidri izriet, ka Komisija ir izvērtējusi, vai aplūkotā iepriekšējā lēmuma rezultātā ir samazināta *FFT* nodokļu nasta, salīdzinot ar to, kāda tai būtu parastos apstākļos, piemērojot Luksemburgas nodokļu noteikumus. Tādējādi tā patiešām ir vēlējusies pārbaudīt, vai ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu ir samazināta nodokļu nasta, piemērojot valsts tiesību normas. Lai gan Komisija šādā kontekstā savu vērtējumu ir veikusi atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam, tā minēto principu ir izmantojusi, kā tas tika konstatēts šī sprieduma 151. punktā, kā līdzekli, kas tai ļauj pārbaudīt, vai *FFT* transfertcenu līmenis tika mākslīgi samazināts, salīdzinot ar situāciju, kurā cenas būtu tikušas noteiktas atbilstoši tirgus apstākļiem. Tādējādi ir jānoraida arguments, saskaņā ar kuru Komisija ir aizstājusi Luksemburgas nodokļu tiesību normas ar tajās neietilpstošu noteikumu.

160 Ceturtkārt, *FFT* un Īrija būtībā apgalvo, ka Komisija apstrīdētajā lēmumā esot nepamatoti apgalvojusi vispārēja vienlīdzīgas attieksmes principa esamību nodokļu jomā.

161 Neapšaubāmi, Komisija apstrīdētā lēmuma 228. apsvērumā norāda, ka nesaistītu pušu darījuma princips ir vispārējs vienlīdzīgas attieksmes princips nodokļu jomā, kas ietilpst LESD 107. panta 1. punkta piemērošanas jomā. Tomēr šādu 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, kurš sniedzot minētajam pantam pārāk plašu piemērošanas jomu.

162 Katrā ziņā no apstrīdētā lēmuma 222.–231. apsvēruma, it īpaši no šī lēmuma 226. un 229. apsvēruma, netieši, bet noteikti izriet, ka apstrīdētajā lēmumā Komisijas aprakstīto nesaistītu pušu darījuma principu tā saprot vienīgi kā līdzekli, kas tai ļauj pārbaudīt, ka darījumi grupas iekšienē tiek atlīdzināti

tā, it kā tie būtu noslēgti starp neatkarīgiem uzņēmumiem. *FFT* un Īrijas arguments nevar likt apšaubīt šī sprieduma 146. punktā veikto konstatējumu, saskaņā ar kuru Komisija, veicot analīzi atbilstoši LESD 107. panta 1. punktam, var izvērtēt, vai darījumi grupas iekšienē tiek atlīdzināti tā, it kā tie būtu noslēgti tirgus apstākļos.

163 Tādējādi ir jānoraida *FFT* un Īrijas arguments šajā ziņā.

164 Piektkārt, *FFT* pārmet Komisijai, ka tā apstrīdētajā lēmumā esot atkāpusies no nesaistītu pušu darījuma principa koncepcijas, kuru tā bija izmantojusi lēmumā par formālas izmeklēšanas procedūras uzsākšanu. Tā šajā ziņā apgalvo, ka Komisija lēmumā par formālas izmeklēšanas procedūras uzsākšanu 14. un 62. punktā atsaucās uz EASO nodokļu paraugkonvencijas 9. pantu.

165 Šajā ziņā ir jānorāda, ka *FFT* nav nekādas juridiskas sekas no apgalvojuma, saskaņā ar kuru apstrīdētajā lēmumā Komisijas aprakstītais nesaistītu pušu darījuma princips atšķiroties no nesaistītu pušu darījuma principa, uz kuru Komisija atsaucās lēmumā par procedūras uzsākšanu. Līdz ar to šis arguments ir jānoraida kā neefektīvs.

166 Katrā ziņā šis arguments ir arī noraidāms kā nepamatots.

167 Faktiski, pirmkārt, pat ja Komisija lēmuma par formālas izmeklēšanas procedūras uzsākšanu 14. punktā ir atsaukusies uz "[EASO nodokļu paraugkonvencijas] 9. pantā noteikto nesaistītu pušu darījuma principu", šī atsauce tika veikta sadaļā "Iepazīstināšana ar nodokļu lēmumiem transfertcenu jomā". No *FFT* norādītā lēmuma par procedūras uzsākšanu 14. punkta neizriet, ka Komisija savu pagaidu vērtējumu būtu balstījusi uz EASO nodokļu paraugkonvencijas 9. pantu. Tāpat, lai gan *FFT* norādītā lēmuma par procedūras uzsākšanu 62. apsvērumā Komisija ir atsaukusies uz EASO pamatnostādnēm, Komisija uz tām norāda vienīgi kā uz "atsauces dokumentu" vai kā uz "piemērotām pamatnostādnēm". Tomēr šāda norāde nav atšķirīga no tās, kuru Komisija izmantojusi apstrīdētajā lēmumā.

168 Otrkārt, jākonstatē, ka no lēmuma par formālas izmeklēšanas procedūras uzsākšanu 58. un 59. apsvēruma izriet, ka Komisija jau šajā procedūras stadijā pauda savu nostāju, saskaņā ar kuru tā var piemērot nesaistītu pušu darījuma principu, veicot pārbaudi saskaņā ar LESD 107. pantu, lai pārbaudītu, vai ar nodokļu pasākumu ir piešķirta selektīva priekšrocība integrētam uzņēmumam.

169 Šajā ziņā ir jānorāda, ka lēmuma par formālas izmeklēšanas procedūras uzsākšanu 61. apsvērumā Komisija norādīja, ka ar metodi aplikšanai ar nodokli, kas piemērota transfertcenām, kurā nav ievērots nesaistītu pušu darījuma princips un kuras rezultātā tiek samazināta labuma guvēja nodokļu bāze, tiek piešķirta priekšrocība. Tā tādējādi pamatoja šo konstatējumu ar 2006. gada 22. jūnija spriedumu Beļģija un *Forum 187*/Komisija (C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416), kā tā to vēlāk darīja arī apstrīdētajā lēmumā.

170 Sestkārt, jānoraida *FFT* arguments, saskaņā ar kuru Komisijas nostājas par nesaistītu pušu darījuma principu pamatā ir tās iepriekšējā lēmumu pieņemšanas prakse, ciktāl šī lēmumu pieņemšanas prakse attiecībā uz citām lietām nevar ietekmēt apstrīdētā lēmuma spēkā esamību, kuru var novērtēt vienīgi saistībā ar LESD objektīvajiem noteikumiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2010. gada 20. maijs, *Todaro Nunziatina & C.*, C-138/09, EU:C:2010:291, 21. punkts).

171 Septītkārt, ciktāl *FFT* norāda, ka Komisija ir bijusi ļoti neskaidra attiecībā uz tās izmantoto nesaistītu pušu darījuma principa jēdzienu, liedzot tai iesniegt slaidrādes, ko pēdējā minētā bija izveidojusi seminārā par valsts atbalstu Briselē, šis arguments ir jānoraida kā neefektīvs. Faktiski Komisijas nostāja, izmantojot nesaistītu pušu darījuma principu, izriet no apstrīdētā lēmuma 219.–231. apsvēruma, tādējādi tas, ka tā nav iesniegusi slaidrādes pēc semināra, nekādi neietekmē apstrīdētā lēmuma tiesiskumu.

172 Astotkārt, *FFT* apgalvo, ka apstrīdētajā lēmumā Komisijas aprakstītais nesaistītu pušu darījuma princips atšķiroties no EASO izmantotā principa. Tā norāda, ka pēdējais minētais pieļaujot "piemērotus pielāgojumus", piemēram, tā meitas uzņēmumu dalības neņemšanu vērā, aprēķinot atlīdzību par *FFT* funkcijām. Tas turklāt esot izskaidrots ekonomikas konsultāciju sabiedrības ziņojumā, kas ir pievienots prasības pieteikuma pielikumā. Šis arguments ir jānoraida kā daļēji nepieņemams un daļēji nepamatots.

173 Faktiski attiecībā uz apgalvojumu, saskaņā ar kuru nesaistītu pušu darījuma princips atšķiroties no EASO izmantotā principa, *FFT* nav izvirzījusi nevienu pareizu argumentu, izņemot to, kas ir saistīts ar tās dalības ņemšanu vērā. Tomēr, ciktāl *FFT* apgalvo, ka Komisija neesot ievērojusi EASO pamatnostādņu 2.74. punktu, saskaņā ar kuru, piemērojot *TNMM*, ir jāizmanto piemēroti pielāgojumi, papildus tam, ka Komisijai, kā tas tika norādīts šī sprieduma 147. punktā, šīs pamatnostādnes nav formāli saistošas, jākonstatē, ka, pretēji *FFT* apgalvotajam, Komisija nav noliegusi iespēju veikt "piemērotus pielāgojumus". Faktiski Komisija vienīgi konstatēja, ka šajā gadījumā *FFT daļ*u izslēgšana *FFNA* un *FFC* nebija pamatota, šis jautājums vēl tiks izskatīts šī sprieduma 273.–278. punktā.

174 Turklāt, pirmkārt, ciktāl *FFT* atsaucas uz ekonomikas konsultāciju sabiedrības ziņojumu, kurā eksperts ir izstrādājis argumentus nolūkā pierādīt, ka Komisijai neesot vajadzējis ņemt vērā *FFT* dalību meitasuzņēmumos, atsauce uz šo argumentāciju saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nav pieņemama, jo tā nav ietverta pašā prasības pieteikumā. Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar judikatūru, pat ja prasības pieteikuma tekstu īpašos jautājumos var pamatot un papildināt, norādot uz attiecīgām tā pielikumā iekļauto dokumentu daļām, vispārīga norāde uz citiem dokumentiem, pat ja tie ir iekļauti pielikumos, neattaisno, ka prasības pieteikumā nav norādīti galvenie faktiskie apstākļi, jo pielikumi ir izmantojami vienīgi pierādījumu iegūšanas un tehniskos nolūkos (skat. spriedumu, 2007. gada 30. janvāris, *France Télécom*/Komisija, T-340/03, EU:T:2007:22, 167. punkts un tajā minētā judikatūra).

175 Otrkārt un katrā ziņā, pat ja tiktu uzskatīts, ka Komisija kļūdaini nav veikusi "piemērotus pielāgojumus", uz kuriem atsaucas *FFT*, jākonstatē, ka tas neietekmēs konstatējumu, saskaņā ar kuru *FFT* nesniedz nevienu argumentu, kas ļautu saprast iemeslus, kuru dēļ Komisijas izmantotais nesaistītu pušu darījuma princips būtu kļūdains. Faktiski, ņemot vērā, ka EASO pamatnostādnēs ir paredzēti "piemēroti pielāgojumi", lai ņemtu vērā katru faktisko situāciju, un ka šajā gadījumā var pastāvēt apstākļi, kas sniedz pamatu šādiem pielāgojumiem, neliek apšaubīt konstatējumu, ka būtībā nesaistītu pušu darījuma princips pieprasa, lai integrēti uzņēmumi sagatavotu rēķinu par transfertcenām, kas atspoguļo cenas, par kurām tiktu sagatavoti rēķini konkurences apstākļos, kas atbilst pārbaudei, kuru Komisija ir veikusi apstrīdētajā lēmumā.

176 Devītkārt, jānoraida Luksemburgas Lielhercogistes arguments, saskaņā ar kuru apstrīdētajā lēmumā Komisijas aprakstītais nesaistītu pušu darījuma princips esot subjektīvs un patvaļīgs. Faktiski, pirmkārt, pietiek konstatēt, ka izvērtējums, ņemot vērā nesaistītu pušu darījuma principu, kā tas izriet no apstrīdētā lēmuma 231. apsvēruma, ietver vērtējumu, vai aplūkotajā iepriekšējā lēmumā apstiprinātā transfertcenu noteikšanas metode ļauj panākt tirgū balstīta rezultāta ticamu aplēsto vērtību. Otrkārt, Komisija savas analīzes nolūkiem plaši atsaucas uz EASO pamatnostādnēm, kas ir plaša konsensa priekšmets. Turklāt Luksemburgas Lielhercogiste un *FFT* neapstrīd šo pēdējo punktu.

177 Desmitkārt, *FFT* apgalvo, ka Komisija nav izskaidrojusi, uz kāda pamata tā ir izstrādājusi apstrīdētajā lēmumā aprakstīto nesaistītu pušu darījuma principu, kā arī šī principa saturu, neievērojot tās pienākumu norādīt pamatojumu, kas paredzēts LESD 296. pantā.

178 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai LESD 296. panta 2. punktā prasītajam pamatojumam ir jābūt pielāgotam atbilstoši attiecīgā tiesību akta būtībai un tam skaidri un nepārprotami ir jāatspoguļo tiesību akta izdevējas iestādes argumentācija, lai ļautu ieinteresētajām personām noskaidrot veiktā pasākuma pamatojumu un ļautu kompetentajai tiesai veikt pārbaudi. Prasība norādīt pamatojumu ir izvērtējama, ievērojot lietas apstākļus, it īpaši attiecīgā tiesību akta saturu, norādīto motīvu būtību un akta adresātu vai citu personu, uz kurām tas attiecas tieši un individuāli, iespējamo interesi saņemt paskaidrojumus. Netiek prasīts, lai pamatojumā tiktu norādīti

visi atbilstošie faktiskie un juridiskie apstākļi, jo jautājums par to, vai tiesību akta pamatojums atbilst minētā LESD 296. panta 2. punkta prasībām, ir jāizvērtē, ņemot vērā ne tikai tā tekstu, bet arī tā kontekstu, kā arī visas tās tiesību normas, kuras reglamentē attiecīgo jomu (skat. spriedumu, 2004. gada 15. jūlijs, Spānija/Komisija, C-501/00, EU:C:2004:438, 73. punkts un tajā minētā judikatūra).

179 Šajā gadījumā šī sprieduma 149.–151. un 154. punktā jau ir konstatēts, ka, pretēji *FFT* norādītajam, Komisija ir precizējusi nesaistītu pušu darījuma principa juridisko pamatu, kā arī saturu apstrīdētā lēmuma 219.–231. apsvērumā. Tādējādi ir jākonstatē, ka attiecībā uz šiem jautājumiem apstrīdētais lēmums ir pietiekami pamatots. Turklāt, kā tika konstatēts šī sprieduma 153. punktā, no visiem Luksemburgas Lielhercogistes un *FFT* procesuālajiem rakstiem izriet, ka tajos ir iekļauts apstrīdētais lēmums tādā ziņā, ka minētajā lēmumā Komisijas aprakstītais nesaistītu pušu darījuma princips tika izmantots, veicot valsts nodokļu pasākuma izvērtējumu saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu.

180 Vienpadsmitkārt, ciktāl *FFT* apgalvo, ka Komisijas aprakstītais nesaistītu pušu darījuma princips apstrīdētā lēmuma 219.–231. apsvērumā, konkrētāk, tā 228. apsvērumā, rada tiesisku nedrošību un sajaukumu, kas neļauj saprast, vai ar iepriekšēju lēmumu, kas balstās uz transfertcenām, ir vai nav ievērotas valsts atbalsta tiesības, šis arguments ir jānoraida.

181 Saskaņā ar judikatūru tiesiskās drošības princips, kas ir vispārējs Savienības tiesību princips, pieprasa, lai tiesību normas būtu skaidras un precīzas, un tā mērķis ir nodrošināt, lai Savienības tiesību reglamentētās situācijas un tiesiskās attiecības būtu paredzamas (spriedums, 1996. gada 15. februāris, *Duff* u.c./Komisija, C-63/93, EU:C:1996:51, 20. punkts).

182 Tomēr pirmām kārtām jāatgādina, ka valsts atbalsta jēdziens tiek definēts atkarībā no pasākuma iedarbības uz tā saņēmēja konkurences stāvokli (šajā ziņā skat. spriedumu, 2008. gada 22. decembris, *British Aggregates*/Komisija, C-487/06 P, EU:C:2008:757, 87. punkts). No tā izriet, ka ar LESD 107. pantu ir aizliegts jebkāds atbalsta pasākums neatkarīgi no tā formas vai šāda atbalsta piešķiršanai izmantotās reglamentējošās tehnikas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 79. punkts).

183 Otrām kārtām jāatgādina, ka Luksemburgas nodokļu tiesībās ir paredzēts, ka integrēti uzņēmumi un neatkarīgi uzņēmumi ir pakļauti uzņēmumu ienākuma nodoklim ar vieniem un tiem pašiem nosacījumiem. Šādos apstākļos bija paredzams, ka Komisija, veicot LESD 107. pantā paredzēto izvērtējumu, var pārbaudīt, vai iepriekšējā lēmumā apstiprinātā transfertcenu noteikšanas metode atkāpjas no cenas, kas būtu noteikta tirgus apstākļos, lai pārbaudītu, vai ar minēto iepriekšējo lēmumu ir piešķirta priekšrocība tā labuma guvējam.

184 Katrā ziņā, ciktāl *FFT* vienīgi apgalvo, ka tā uzskata, ka apstrīdētā lēmuma 228. apsvēruma redakcija nav skaidra un esot tiesiskas nedrošības avots, pietiek atgādināt, ka apstrīdētais lēmums ir jālasa kopumā. Kā izriet no šī sprieduma 130.–132. punkta, Komisija apstrīdētajā lēmumā precizēja nesaistītu pušu darījuma principa definīciju, piemērošanas jomu un juridisko iedabu. Turklāt, kā tika konstatēts šī sprieduma 115. punktā, no apstrīdētā lēmuma neizriet, ka Komisija būtu uzskatījusi, kas jebkurš iepriekšējs lēmums noteikti būtu uzskatāms par valsts atbalstu LESD 107. panta izpratnē. Faktiski, ciktāl ar to netiek piešķirta nekāda selektīva priekšrocība, īpaši, ciktāl tā rezultātā netiek samazināta labuma guvēja nodokļu nasta, šāds iepriekšējs lēmums nav uzskatāms par valsts atbalstu LESD 107. panta izpratnē un tas nav pakļauts paziņošanas pienākumam Regulas 2015/1589 2. panta izpratnē.

185 Divpadsmitkārt, ciktāl *FFT* uzskata, ka Komisija ir pārkāpusi tiesiskās paļāvības principu, jo neviens neparedzēja un nevarēja paredzēt, ka Komisija piemēros citu nesaistītu pušu darījuma principu, nevis to, kuru ir paredzējusi EASO, šāds iebildums ir jānoraida.

186 Faktiski pietiek atgādināt, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru iespēja atsaukties uz tiesiskās paļāvības aizsardzības principu ir ikvienam saimnieciskās darbības subjektam, kuram iestāde ir radījusi pamatotas cerības, sniedzot tam precīzas garantijas (skat. spriedumu, 2013. gada 24. oktobris, *Kone* u.c./Komisija, C-510/11 P, nav publicēts, EU:C:2013:696, 76. punkts un tajā minētā judikatūra). Tomēr šajā gadījumā *FFT* nav pierādījusi vai pat apgalvojusi, kādā veidā tā būtu saņēmusi precīzas garantijas no Komisijas, saskaņā ar kurām aplūkotais iepriekšējais lēmums neatbilstu atbalsta nosacījumiem LESD 107. panta izpratnē. Turklāt fakts pats par sevi, ka *FFT* uzskata, ka Komisija esot tīši pamatojusi atsevišķus agrākus lēmumus valsts atbalsta jomā ar EASO nodokļu paraugkonvencijas 9. pantā paredzēto nesaistītu pušu darījuma principu, nav uzskatāms par precīzām garantijām iepriekš norādītās judikatūras ietvaros.

187 Šajos apstākļos Luksemburgas Lielhercogistes un *FFT* izvirzīto iebildumu kopums saistībā ar apstrīdētajā lēmumā Komisijas aprakstīto nesaistītu pušu darījuma principu ir jānoraida kā daļēji nepamatots un daļēji neefektīvs.

b) Par pamatu attiecībā uz kļūdainu aprēķināšanas metodoloģiju, nosakot FFT atlīdzību

188 Luksemburgas Lielhercogiste būtībā apgalvo, ka ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu *FFT* netika piešķirta priekšrocība, jo ar to netika izraisīta *FFT* samaksātā nodokļa apmēra samazināšana. Šādā saistībā Luksemburgas Lielhercogiste apstrīd apgalvoto kļūdu *FFT* atlīdzības aprēķināšanas metodoloģijā esamību, ko esot apstiprinājušas Luksemburgas nodokļu iestādes un uz kurām Komisija norāda apstrīdētajā lēmumā.

189 Komisija apstrīd Luksemburgas Lielhercogistes argumentus.

1) Ievada apsvērumi

190 Ar pirmā pamata otro daļu Luksemburgas Lielhercogiste norāda, ka Komisija nav pierādījusi, ka aplūkotajā iepriekšējā lēmumā apstiprinātā metodoloģija neatbilstu nesaistītu pušu darījuma principam neatkarīgi no tā, vai runa ir par nesaistītu pušu darījuma principu, kas ir ietverts Luksemburgas valsts tiesībās vai EASO pamatnostādnēs, vai nesaistītu pušu darījuma principu, ko Komisija apraksta apstrīdētajā lēmumā.

191 Būtībā Luksemburgas Lielhercogiste apstrīd piecas kļūdas *FFT* atlīdzības aprēķināšanas metodoloģijā, uz kurām esot norādījusi Komisija.

192 Iesākumam Luksemburgas Lielhercogiste būtībā apstrīd Komisijas vērtējumu, saskaņā ar kuru *FFT* pašu kapitālu neesot vajadzējis segmentēt, jo visam *FFT* grāmatvedības uzskaitē norādītajam pašu kapitālam vajadzēja piemērot vienotu likmi (turpmāk tekstā – "pirmā kļūda").

193 Turpinājumā Luksemburgas Lielhercogiste apgalvo, ka, pretēji tam, ko apgalvo Komisija apstrīdētajā lēmumā, tā neesot pieļāvusi nekādas kļūdas, nedz apstiprinot hipotētiskā regulējošām prasībām atbilstošā pašu kapitāla izmantošanu (turpmāk tekstā – "otrā kļūda"), nedz aprēķinot šī hipotētiskā regulējošām prasībām atbilstošā pašu kapitāla apmēru (turpmāk tekstā – "trešā kļūda"). Turklāt tā apstrīd, ka būtu pieļāvusi kļūdu, apstiprinot *FFT daļu FFC* un *FFNA* atskaitīšanu (turpmāk tekstā – "ceturtā kļūda"). Šī otrā, trešā un ceturtā kļūda ir saistīta ar pirmo kļūdu attiecībā uz kapitāla segmentāciju.

194 Visbeidzot Luksemburgas Lielhercogiste apstrīd piekto Komisijas norādīto kļūdu attiecībā uz hipotētiskajam regulējošām prasībām atbilstošajam kapitālam piemērotās peļņas likmes 6,05 % apmērā aprēķināšanu (turpmāk tekstā – "piektā kļūda").

195 Lai gan uz piecām Luksemburgas Lielhercogistes apstrīdētajām kļūdām netika skaidri norādīts apstrīdētajā lēmumā, it īpaši attiecībā uz pirmo kļūdu saistībā ar pašu kapitāla segmentāciju, ir jākonstatē, ka šīs piecas kļūdas būtībā izriet no minētā lēmuma teksta.

196 Faktiski ir jāatgādina, ka Komisija apstrīdētā lēmuma 248.–301. apsvērumā (minētā lēmuma 7.2.2.5.–7.2.2.9. iedaļa) konstatēja, ka *FFT* finansēšanas darbību atlīdzības noteikšanas metodē, kas ir apstiprināta ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu, ir ietvertas vairākas kļūdas metodoloģiju, parametru un korekcijas izvēlē. Šajā ziņā ir jākonstatē, ka norādītās kļūdas attiecas, pirmkārt, uz atlīdzināmā kapitāla apmēru, proti, uz peļņas līmeņa indikatoru, un, otrkārt, uz piemērojamo peļņas likmi.

197 Pirmkārt, attiecībā uz atlīdzināmā kapitāla apmēru Komisija būtībā uzskatīja, ka izvēle segmentēt pašu kapitālu trīs kategorijās, kurām tiek piemērotas dažādas peļņas likmes, ir kļūdaina – tas atbilst pirmajai kļūdai. Faktiski, kā tas tostarp izriet no apstrīdētā lēmuma 265., 278. un 287. apsvēruma, Komisija uzskata, ka grāmatvedības uzskaitē ietvertajam pašu kapitālam kopumā esot bijusi jāpiemēro vienota peļņas likme. Komisija tādējādi apstrīdētā lēmuma 265. apsvērumā apstiprināja, ka, izmantojot grāmatvedības uzskaitē ietverto pašu kapitālu, neesot bijis nepieciešams aprēķināt atsevišķu "atlīdzību par funkciju veikšanu".

198 Pirmā kļūda ir otrās līdz ceturtās kļūdas pamatā, kas katra ir skaidri noteiktas apstrīdētā lēmuma sadaļas priekšmets. Vispirms apstrīdētā lēmuma 249.–266. apsvērumā (minētā lēmuma 7.2.2.6. iedaļa) Komisija uzskata, ka ir kļūdaini izmantot hipotētisko regulējošām prasībām atbilstošo pašu kapitālu kā peļņas līmeņa indikatoru – tas atbilst otrajai kļūdai. Tad apstrīdētā lēmuma 267.–276. apsvērumā (7.2.2.7. iedaļa) Komisija apstiprināja, ka, pat ja tiktu uzskatīts, ka var izmantot hipotētisko regulējošām prasībām atbilstošo pašu kapitālu, ir kļūdaina Bāzeles II kapitāla sistēmas piemērošana pēc analoģijas, nosakot *FFT* hipotētiskā regulējošām prasībām atbilstošā pašu kapitāla līmeni – tas atbilst trešajai kļūdai. Visbeidzot apstrīdētā lēmuma 277.–291. apsvērumā (7.2.2.8. iedaļa) Komisija uzskatīja, ka ir kļūdaina *FFNA* un *FFC daļ*u atskaitīšana – tas atbilst ceturtajai kļūdai.

199 Otrkārt, attiecībā uz peļņas likmi Komisija apstrīdētā lēmuma 292.–301. apsvērumā (7.2.2.9. iedaļa) uzskatīja, ka ir kļūdains atlīdzināmā kapitāla peļņas līmenis, kas tika aprēķināts 6,05 % apmērā, piemērojot FANM – tas atbilst piektajai kļūdai.

200 Vispārējā tiesa tādējādi secīgi izvērtēs Komisijas norādītās un Luksemburgas Lielhercogistes apstrīdētās piecas kļūdas, kas norādītas šī sprieduma 196.–199. punktā.

201 Šajā ziņā Vispārējā tiesa norāda, ka pirmā pamata lietā T-755/15 otrajā daļā Luksemburgas Lielhercogistes un Komisijas viedokļi atšķiras par pārbaudes, kuru Komisija var piemērot metodoloģijai, kuru Luksemburgas Lielhercogiste izmanto, lai aprēķinātu *FFT* atlīdzību aplūkotajā iepriekšējā lēmumā apmēru, ņemot vērā ar transfertcenu aprēķināšanu saistītās neskaidrības un faktu, ka runa ir par iejaukšanos valsts iestāžu darbības brīvībā.

202 Jāatgādina, ka valsts atbalsta pārbaudes jomā principā šāda atbalsta pierādījums apstrīdētajā lēmumā ir jāsniedz Komisijai (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2007. gada 12. septembris, *Olympiaki Aeroporia Ypiresies*/Komisija, T-68/03, EU:T:2007:253, 34. punkts, un 2015. gada 25. jūnijs, *SACE* un *Sace BT* /Komisija, T-305/13, EU:T:2015:435, 95. punkts). Šajā ziņā Komisijai attiecīgo pasākumu izmeklēšanas procedūra ir jāveic rūpīgi un objektīvi, lai galīgā lēmuma, kurā tiek konstatēta atbalsta pastāvēšana un attiecīgajā gadījumā – tā nesaderība un prettiesiskums, pieņemšanas brīdī tās rīcībā būtu cik vien iespējams vispilnīgākie un visticamākie pierādījumi (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2010. gada 2. septembris, Komisija/*Scott*, C-290/07 P, EU:C:2010:480, 90. punkts, un 2014. gada 3. aprīlis, Francija/Komisija, C-559/12 P, EU:C:2014:217, 63. punkts).

203 Turpretī dalībvalstij, kas ir ieviesusi uzņēmumu diferenciāciju, ir jāpierāda, ka tā faktiski ir pamatota ar attiecīgās sistēmas raksturu un struktūru. Valsts atbalsta jēdziens neietver valsts pasākumus, kuri rada diferenciāciju uzņēmumu starpā un tādējādi *a priori* ir selektīvi, ja šāda diferenciācija izriet no sistēmas, kurā tie ietilpst, rakstura vai uzbūves (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 21. jūnijs, *BNP Paribas* un *BNL*/Komisija, C-452/10 P, EU:C:2012:366, 120. un 121. punkts un tajos minētā judikatūra).

204 Ņemot vērā iepriekš minēto, Komisijai apstrīdētajā lēmumā ir jāpierāda, ka ir izpildīti nosacījumi valsts atbalsta pastāvēšanai LESD 107. panta 1. punkta izpratnē. Šajā ziņā ir jākonstatē, ka, lai gan nav strīdu par to, ka dalībvalstij ir novērtējuma brīvība, apstiprinot transfertcenas, tomēr šī novērtējuma brīvība nevar liegt Komisijai tās kompetenci pārbaudīt to, lai aplūkotās transfertcenas neizraisītu selektīvas priekšrocības piešķiršanu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē. Šādā kontekstā Komisijai ir jāņem vērā fakts, ka nesaistītu pušu darījuma princips tai ļauj pārbaudīt, vai dalībvalsts apstiprināta transfertcena atbilst tirgū balstīta rezultāta ticamai aplēstajai vērtībai un vai iespējami konstatētās atšķirības šajā pārbaudē nav plašākas par ar metodi, kas piemērota, lai panāktu minēto aplēsto vērtību, saistītajām neprecizitātēm.

205 Luksemburgas Lielhercogistes un Komisijas viedokļi atšķiras arī jautājumā par pārbaudes apmēru, kuru Vispārējā tiesa var veikt Komisijas vērtējumam par *FFT* ar nodokļiem apliekamās peļņas aprēķinu. Faktiski Komisija uzskata, ka Vispārējai tiesai esot jāveic ierobežota šo sarežģīto ekonomisko vērtējumu pārbaude. Šajā ziņā ir jānorāda, kā tas izriet no LESD 263. panta, ka prasības atcelt tiesību aktu priekšmets ir pārbaudīt tajā uzskaitīto Savienības iestāžu pieņemto tiesību aktu likumību. Tādējādi ne šādā prasībā izvirzīto pamatu analīzes mērķis, ne tās sekas nav aizstāt lietas pilnīgu izmeklēšanu administratīvā procesa ietvaros (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2010. gada 2. septembris, Komisija/*Deutsche Post*, C-399/08 P, EU:C:2010:481, 84. punkts).

206 Attiecībā uz valsts atbalsta jomu jāatgādina, ka LESD definētajam valsts atbalsta jēdzienam ir juridisks raksturs un tas ir jāinterpretē, balstoties uz objektīviem kritērijiem. Šī iemesla dēļ Savienības tiesai, ņemot vērā gan konkrētos tajā iesniegtās lietas apstākļus, gan Komisijas sniegto vērtējumu tehnisko vai sarežģīto raksturu, ir jāveic pilna pārbaude attiecībā uz jautājumu par to, vai pasākums ietilpst LESD 107. panta 1. punkta piemērošanas jomā (spriedumi, 2014. gada 4. septembris, *SNCM* un Francija/*Corsica Ferries France*, C-533/12 P un C-536/12 P, EU:C:2014:2142, 15. punkts, un 2016. gada 30. novembris, Komisija/Francija un *Orange*, C-486/15 P, EU:C:2016:912, 87. punkts).

207 Attiecībā uz jautājumu, vai integrēta uzņēmuma transfertcenu noteikšanas metode atbilst nesaistītu pušu darījuma principam, ir jāatgādina, kā tas jau tika norādīts šajā spriedumā, ka, izmantojot šo līdzekli vērtējumā atbilstoši LESD 107. panta 1. punktam, Komisijai ir jāņem vērā tā aptuvenais raksturs. Vispārējās tiesas pārbaudes mērķis tādējādi ir pārliecināties, vai apstrīdētajā lēmumā norādītās kļūdas, ar kurām Komisija ir pamatojusi savu konstatējumu par priekšrocības pastāvēšanu, pārsniedz ar metodes, kas ļauj iegūt tirgū balstīta rezultāta ticamu aplēsi, piemērošanu saistītās neprecizitātes

208 Komisijas dažādās norādītās kļūdas ir jāizvērtē šo precizējumu gaismā.

2) Par pirmo kļūdu saistībā ar visa FFT pašu kapitāla neņemšanu vērā

209 Luksemburgas Lielhercogiste apgalvo, ka Komisija ir kļūdaini uzskatījusi, ka ir jāņem vērā viss grāmatvedības uzskaitē iekļautais pašu kapitāls, lai piemērotu *FFT* vienotu 10 % atskaitījumu neatkarīgi no tās dažādajām darbībām. Tā apgalvo, ka aplūkotajā iepriekšējā lēmumā apstiprinātajā metodoloģijā ir piemērots "funkcionālās analīzes" princips veidā, kas atbilst Luksemburgas un EASO noteikumiem, lai ņemtu vērā *FFT* darbību jaukto veidu, ievērojot izmantotos aktīvus un radušos riskus. Luksemburgas Lielhercogiste uzskata, ka tādējādi, nosakot *FFT* atlīdzību, esot jānodala aktīvi vai kapitāls, kas ir saistīts ar darījumu izmantošanu vai pastāvīgajām funkcijām tā, lai tiktu ņemti vērā vienīgi pamatdarbības aktīvi un izmantotais kapitāls atbilstoši EASO pamatnostādnēm. Šīs prasības

esot pārņemtas ar apkārtrakstu, ciktāl vispirms ar to no tā ietvara ir izslēgtas holdinga darbības, turklāt tajā ir pārņemta EASO terminoloģija un, visbeidzot, tajā ir noteikts pašu kapitāls, kas sedz ar finansēšanas darbībām saistītos riskus.

210 Komisija šos argumentus apstrīd.

i) Apsvērumi par aplūkoto iepriekšējo lēmumu

211 Pirmkārt, kā izriet no aplūkotā iepriekšējā lēmuma un kā tika konstatēts apstrīdētajā lēmumā (tostarp skat. minētā lēmuma 70. apsvērumu), aplūkotais iepriekšējais lēmums attiecas uz *FFT* atlīdzināšanu par tā finansēšanas darījumiem grupas iekšienē un naudas līdzekļu pārvaldību. Tādējādi nodoklis, kas *FFT* ir jāsamaksā Luksemburgai, ir aprēķināts, nosakot parasto Luksemburgā piemērojamo uzņēmumu nodokļa likmi *FFT* neto peļņai, pamatojoties uz aplūkotajā iepriekšējā lēmumā apstiprināto atlīdzību.

212 Šajā ziņā vispirms ir jāatgādina, ka aplūkotajā iepriekšējā lēmumā ir noteikta *FFT* atlīdzība par darījumiem saistībā ar tā finansēšanas darījumiem grupas iekšienē un naudas līdzekļu pārvaldību. Starp lietas dalībniekiem nav strīda par to, ka šāda veida darījumiem ir piemērojams nodoklis atbilstoši Nodokļu kodeksam.

213 Turklāt lietas dalībnieki neapstrīd to, ka, tā kā darījumi, kas veido *FFT* finansēšanas darījumus grupas iekšienē un naudas līdzekļu pārvaldību, ir darījumi grupas iekšienē, aplūkotais iepriekšējais lēmums attiecas uz to transfertcenu noteikšanu līmenī, kas atbilst tam, kas būtu noteikts, ja šāda veida darījums būtu noslēgts starp neatkarīgiem uzņēmumiem, kas ir pakļauti tirgus apstākļiem. Turklāt tās neapstrīd, ka šis iepriekšējais lēmums ļauj *FFT* noteikt nodokļu bāzi Luksemburgā.

214 Visbeidzot, apstrīdētajā lēmumā Komisija neapstrīdēja aplūkotajā iepriekšējā lēmumā apstiprināto izvēli izmantot *TNMM* kā metodi transfertcenu piemērotā līmeņa noteikšanai darījumiem, kas veido *FFT* finansēšanas un naudas līdzekļu pārvaldības darbības. Šajā ziņā nav strīda par to, ka pareiza *TNMM* piemērošana šajā gadījumā izpaužas kā kapitāla atdeves analīze.

215 Lietas dalībnieku viedokļi tādējādi būtībā atšķiras vienīgi, ciktāl tas attiecas uz *FFT* atlīdzības līmeni darījumiem, kas ietilpst tās finansēšanas grupas iekšienē un naudas līdzekļu pārvaldības darbībās.

216 Otrkārt, kā izriet no ziņojuma par transfertcenām un kā Komisija to konstatēja apstrīdētā lēmuma 2. tabulā un minētā lēmuma 61., 62., 65. un 70. apsvērumā, tajā kapitāla atdeves aprēķināšanas nolūkos *FFT* pašu kapitāls, kura kopējais apmērs sasniedz 287 477 000 EUR, ir segmentēts trīs līdzekļu kategorijās, proti:

– pirmkārt, hipotētiskajā regulējošām prasībām atbilstošajā pašu kapitālā Bāzeles II kapitāla sistēmas izpratnē, lai atlīdzinātu "risku", proti, 28 523 000 EUR apmērā, kam ir piemērota peļņas likme 6,05 % apmērā;

– tad – pašu kapitālā, kas tiek izmantots, lai kompensētu daļas *FFNA* un *FFC*, kas ir saistītas ar *FFT* "holdinga" darbībām, proti, 165 244 000 EUR apmērā, no kurām peļņa netiek piemērota;

– visbeidzot, pašu kapitāls, kas izmantots "funkciju" veikšanai, proti, 93 710 000 EUR apmērā, kam ir piemērota peļņas likme 0,87 % apmērā. Tas atbilst kopējam grāmatvedības uzskaitē iekļautajam pašu kapitālam, no tā atņemot hipotētisko regulējošajām prasībām atbilstošo pašu kapitālu un *FFT daļu FFNA* un *FFC* apmēru.

217 Šajā ziņā lietas dalībnieki neapstrīd to, ka pašu kapitāla segmentācija ierobežo kapitāla bāzi, kas tiek ņemta vērā, aprēķinot šo atdevi. To viedokļi būtībā atšķiras par pašu principu, ar kuru *TNMM* ietvaros kapitāls tiek piešķirts īpašām funkcijām, kas ir pakļautas atšķirīgām peļņas likmēm. Faktiski

Luksemburgas Lielhercogiste un *FFT* uzskata, ka šāda kapitāla segmentācija ne tikai atbilst EASO pamatnostādnēm un apkārtrakstam, bet ir arī piemērota, ņemot vērā atšķirīgās *FFT* darbības. Turpretī Komisija uzskata, ka šāda segmentācija ir kļūdaina.

218 Tādējādi ir jāizvērtē, vai Komisija ir pareizi uzskatījusi, ka pašu kapitāla segmentācija, kam tiek piemērotas atšķirīgas peļņas likmes, no nesaistītu pušu darījuma principa neļauj panākt ticamu aplēsi un tādējādi veicina *FFT* nodokļu nastas samazinājumu.

ii) Par iespēju veikt kapitāla segmentāciju EASO pamatnostādnēs un apkārtrakstā

219 Kā lietas dalībnieki to būtībā ir atzinuši tiesas sēdē, apkārtraksts un EASO pamatnostādnes, uz kurām ir atsauces apkārtrakstā, neatļauj, bet arī neaizliedz iespēju segmentēt integrēta uzņēmuma kapitālu atkarībā no tā dažādajām darbībām.

220 Katrā ziņā neviens no Luksemburgas Lielhercogistes tās procesuālajos rakstos izvirzītajiem argumentiem neļauj konstatēt, ka EASO pamatnostādnes vai apkārtraksts ļautu veikt kapitāla segmentāciju, lai panāktu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu rezultātu.

221 Pirmkārt, Luksemburgas Lielhercogiste apgalvo, ka, piemērojot vienotu peļņas likmi *FFT* pašu kapitālam kopumā, netiek ievēroti EASO pamatnostādņu noteikumi, īpaši prasība veikt attiecīgā uzņēmuma darbības tā saukto "funkcionālo" analīzi, ar kuru tiek nodalītas dažādas uzņēmuma darbības un noteikti ar šīm darbībām saistītie aktīvi un riski. Šajā ziņā ir jānorāda, ka, pretēji tam, ko apgalvo Luksemburgas Lielhercogiste, EASO pamatnostādņu D.1.2.2. punkts, kurā ir norāde uz "funkcionālo analīzi", neļauj secināt, ka šajā gadījumā būtu pareizi segmentēt *FFT* kapitālu atkarībā no tā dažādajām darbībām.

222 Faktiski no EASO pamatnostādņu 1.42. punkta izriet, ka izolēt un saistīt ar konkrētiem riskiem un darbībām var ar katru darbību saistītos aktīvus, nevis kapitālu. Lai gan, kā uzskata Luksemburgas Lielhercogiste, gan kapitāla, gan aktīvu rentabilitāti var izmantot kā norādi *TNMM* piemērošanai, tas tomēr nenozīmē, ka pašu kapitāls būtu jāpielīdzina pamatlīdzekļiem. Faktiski atšķirībā no pamatlīdzekļiem kapitāls ir izsmeļams un ir pakļauts riskam neatkarīgi no tā, kādas darbības ar to ir paredzēts īstenot.

223 Otrkārt, ciktāl Luksemburgas Lielhercogiste atsaucas uz EASO pamatnostādņu 2.77. un 2.78. punktu, šajā ziņā pietiek konstatēt, kā to dara Komisija, ka, lai gan ir redzams, ka būtībā ir jāņem vērā vienīgi ar darījumu saistītie elementi, nevienā no šiem punktiem nav paredzēts, ka būtu jāņem vērā vienīgi kapitāls, kas ir saistīts ar nodokli apliekamām darbībām. Kā to pamatoti norāda Komisija, kapitāls pēc sava rakstura ir izsmeļams.

224 Treškārt, ciktāl Luksemburgas Lielhercogiste uzskata, ka Luksemburgas tiesībās esot iespējams sasaistīt konkrētu kapitālu ar konkrētām darbībām, jākonstatē, kā tas tika norādīts šī sprieduma 212.–215. punktā, ka aplūkotais iepriekšējais lēmums attiecas vienīgi uz *FFT* atlīdzības noteikšanu par darījumiem, kas ietilpst tā finansēšanas grupas iekšienē un naudas līdzekļu pārvaldības darbībās nesaistītu pušu darījuma principa līmenī. Kā izriet no šī sprieduma 137.–139. punkta, Komisija saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu varēja pārbaudīt, vai šīs atlīdzības līmenis ir mazāks par nesaistītu pušu darījuma principa līmeni, un tādējādi – vai ar iepriekšējo lēmumu ir piešķirta priekšrocība *FFT*. Kontrolēta darījuma funkcionālā analīze tostarp ļauj vajadzības gadījumā izvēlēties pārbaudāmo daļu, piemērotāko transfertcenas metodi un pārbaudāmo finanšu norādi vai noteikt būtiskus vērā ņemamus salīdzināšanas faktorus.

225 Turpretī aplūkotais iepriekšējais lēmums neattiecas uz jautājumu, vai *FFT* funkcionālās analīzes dēļ atsevišķas *FFT* kapitāla daļas netiek apliktas ar nodokli atbilstoši Luksemburgas Nodokļu kodeksam.

226 Turklāt Luksemburgas Lielhercogiste savu apgalvojumu balsta uz juridisku rakstu par Luksemburgas nodokļu sistēmu un Lielhercogistes regulu. Tomēr ir jākonstatē – pat ja tiktu uzskatīts, ka šie ar Luksemburgas tiesībām saistītie apstākļi ir būtiski, saistībā ar LESD 107. panta 1. punkta piemērošanu izvērtējot jautājumu par to, vai *FFT* atlīdzība ir zemāka par nesaistītu pušu darījuma principa līmeni, tie nepierāda, ka *FFT* pašu kapitālu varētu segmentēt atkarībā no tā dažādajām darbībām, aprēķinot kapitāla atdevi.

227 Pirmkārt, ciktāl Luksemburgas Lielhercogiste atsaucas uz *règlement grand-ducal du 16 juillet 1987, modifiant le règlement grand-ducal du 23 juillet 1983 portant exécution de l'article 1er de la loi du 23 juillet 1983 modifiant certaines dispositions de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu* (Lielhercoga 1987. gada 16. jūlija regula, ar kuru grozīta Lielhercoga 1983. gada 23. jūlija regula par 1983. gada 23. jūlija likuma, ar kuru grozīti atsevišķi 1967. gada 4. decembra Likuma par ienākuma nodokli noteikumi, 1. panta īstenošanu; publicēta 1987. gada 6. augusta *Mémorial* A Nr. 65, 1540. lpp.), jānorāda, ka tajā ir noteikts, ka "tiek atzīts, ka aktīvi tiek finansēti no pašu kapitāla šādā secībā: materiāli un nemateriāli aktīvi, finanšu aktīvi, pieejamie un realizējamie vērtspapīri". Tādējādi ir jākonstatē, ka minētajā Lielhercoga regulā, pretēji Luksemburgas Lielhercogistes apgalvotajam, nebija paredzēts, ka uzņēmuma pašu kapitālu varētu piešķirt uzņēmuma noteiktiem aktīviem.

228 Otrkārt, ciktāl Luksemburgas Lielhercogiste atsaucas uz izvilkumu no juridiskā žurnāla par Luksemburgas nodokļu sistēmu, saskaņā ar kuru, "pamatojoties uz tīri ekonomiskiem apsvērumiem, Vācijas doktrīnā tiek pieļauts, ka ilgtermiņa resursi prioritāri tiek piešķirti ilgtermiņa aktīviem" un ka "saskaņā ar šādu loģiku var uzskatīt, ka ar pašu kapitālu vispirms tiek finansēti pamatlīdzekļi", jānorāda, ka šis doktrīnas elements nav pietiekams, lai pamatotu Luksemburgas Lielhercogistes nostāju, saskaņā ar kuru uzņēmuma pašu kapitālu var segmentēt, piemērojot *TNMM*, lai tas tiktu piešķirts aktīviem vai īpašām darbībām. Faktiski, lai gan šo izvilkumu var saprast tādējādi, ka uzņēmumam piederošas daļas prioritāri tiek finansētas ar pašu kapitālu, atbilde uz jautājumu, vai šādam apsvērumam ir nozīme, piemērojot *TNMM*, konkrētāk, nosakot kapitāla atdevi, skaidri neizriet no šī izvilkuma teksta. Turklāt šis izvilkums ir norādīts, neminot konkrētu tā kontekstu, un to neapstiprina citi doktrīnas elementi, tādējādi tā pierādījuma spēks ir ļoti ierobežots.

229 Tādējādi ir jāsecina, ka integrēta uzņēmuma kapitāla segmentācija atkarībā no tā dažādajām darbībām nav nedz tieši atļauta, nedz aizliegta. Šādos apstākļos ir jāpārbauda, vai aplūkotajā iepriekšējā lēmumā izmantotā segmentācija ir piemērota, ņemot vērā šī gadījuma īpašo raksturu.

iii) Par pašu kapitāla segmentācijas piemērotību

230 Lietas dalībnieku viedokļi atšķiras jautājumā, vai Komisija ir pieļāvusi kļūdu, uzskatot, ka šajā gadījumā nebija piemēroti veikt pašu kapitāla segmentāciju.

231 Pirmkārt, ir jākonstatē, ka šajā gadījumā *FFT* pašu kapitāla segmentāciju neattaisno nepieciešamība diferencēt atlīdzību par dažādajām *FFT* funkcijām.

232 Pretēji tam, ko būtībā norāda Luksemburgas Lielhercogiste, pašu kapitāla segmentācija, kas ir apstiprināta aplūkotajā iepriekšējā lēmumā, neatspoguļo ziņojumā par transfertcenām norādītās dažādās funkcijas vai darbības tā sauktās "funkcionālās" analīzes ietvaros, attiecībā uz kurām aplūkotajā iepriekšējā lēmumā ir apstiprināts atlīdzības līmenis.

233 Kā tika konstatēts šī sprieduma 211. punktā, aplūkotajā iepriekšējā lēmumā apstiprinātā metode neattiecas uz atlīdzības noteikšanu par *FFT* holdinga darbībām, bet gan vienīgi uz atlīdzību par *FFT* finansēšanas darbībām grupas iekšienē un naudas līdzekļu pārvaldīšanu.

234 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka ziņojums par transfertcenām [*konfidenciāli*].

235 Tomēr aplūkotajā iepriekšējā lēmumā apstiprinātās trīs pašu kapitāla kategorijas attiecīgi ir saistītas ar atlīdzību par risku, atlīdzību par holdinga darbībām un atlīdzību par funkciju veikšanu. Turklāt attiecībā uz šo pēdējo minēto kategoriju ir jānorāda, ka ziņojumā par transfertcenām ir precizēts, ka [*konfidenciāli*]. Tādējādi šis segments atbilst *FFT* darbību kopumam, kas ir aplūkotā iepriekšējā lēmuma priekšmets.

236 Tādējādi no šiem konstatējumiem izriet, ka, pretēji Luksemburgas Lielhercogistes norādītajam, pašu kapitāla segmentācijas mērķis nav panākt atbilstību prasībai par *FFT* funkciju diferenciāciju.

237 Otrkārt, jākonstatē, ka Komisija nav pieļāvusi kļūdu, uzskatot, ka tāda pašu kapitāla segmentācija, kāda ir apstiprināta aplūkotajā iepriekšējā lēmumā, nav piemērota, jo tās pamatā ir tīri mākslīga *FFT* pašu kapitāla izmantošanas analīze.

238 Pirmkārt, jānorāda, kā Komisija to būtībā apstiprina apstrīdētā lēmuma 282. apsvērumā, ka *FFT* pašu kapitāla segmentācija nav piemērota, jo šādi līdzekļi pēc sava rakstura ir izsmeļami. Faktiski, ciktāl *FFT* pašu kapitāla kopums ir pakļauts riskam un ir pieejams, lai atbalstītu *FFT* maksātspēju, šis kapitāls būtu jāatlīdzina kopumā, to nesegmentējot.

239 Šajā ziņā, pat ja tiktu uzskatīts, ka ir taisnība, ka daļa no *FFT* pašu kapitāla ir piešķirta daļām *FFNA* un *FFC*, kas jau esot apliktas ar nodokli un tādējādi vairs nav apliekamas ar nodokli, šis fakts nekādi neietekmē konstatējumu, ka arī šī pašu kapitāla daļa ir pakļauta riskiem, un tādējādi tai ir jābūt atlīdzības par risku priekšmetam.

240 Kā izriet no apstrīdētā lēmuma 247. un 286. apsvēruma, veicot drīzāk pašu kapitāla segmentāciju, nevis saglabājot visu pašu kapitālu kā bāzi, no kuras tiek aprēķināta kapitāla atdeve, Luksemburgas Lielhercogiste neņem vērā faktu, ka pašu kapitāla kopējā summa ir nepieciešama, lai nodrošinātu finansēšanas funkcijas un lai vajadzības gadījumā absorbētu ar finansēšanas darbībām saistītos zaudējumus. Kā Komisija to atgādināja tiesas sēdē, ja sviras rādītājs starp kapitālu un aizdotajām summām no [*konfidenciāli*] % sasniedz 1,3 vai 1,5 %, tas būtu zemāks par kredītiestādei pieļaujamo rādītāju.

241 Turklāt ir jānorāda, kā Komisija uzskata apstrīdētā lēmuma 247. apsvērumā, ko Luksemburgas Lielhercogiste neapstrīd, ka *FFT* piemīt termiņu pārveidošanas, kā arī finanšu starpnieka loma, jo tas aizņemas tirgū grupas finansēšanas vajadzībām. Kā izriet no apstrīdētā lēmuma 43. apsvēruma, *FFT* finansējums ir iegūts no tādiem instrumentiem kā obligāciju emisijas, bankas termiņaizdevumi, kredītlīnijas noteiktam un nenoteiktam mērķim. Tādējādi ir jākonstatē, kā to turklāt ir atzinusi Luksemburgas Lielhercogiste, atbildot uz jautājumiem tiesas sēdē, ka, tai aizņemoties tirgū savu darbību finansēšanai, tirgus dalībnieki, no kuriem tā aizņemas, ņem vērā visu *FFT* kapitālu. Tomēr pašu kapitāla segmentācijā atkarībā no *FFT* darbībām netiek ņemts vērā fakts, ka apliekamā peļņa svārstoties atkarībā no aizņēmuma izmaksām, kas tostarp ir atkarīgas no tā kapitāla lieluma.

242 Otrkārt un katrā ziņā, trīs segmenti, kas ir apstiprināti aplūkotajā iepriekšējā lēmumā, ir mākslīgi.

243 Vispirms attiecībā uz pirmo segmentu, proti, pašu kapitālu, kas izmantots riska atbalstam, pietiek atgādināt, kā tas tika konstatēts šī sprieduma 238. punktā, ka riskam ir pakļauta *FFT* pašu kapitāla kopējā summa.

244 Turklāt attiecībā uz otro segmentu, proti, pašu kapitālu, kas tiek izmantots daļām *FFNA* un *FFC*, pietiek atgādināt, ka, tā kā kapitāls ir izsmeļams, to līdzekļu daļu, kas atbilst daļu apmēram *FFNA* un *FFC*, nevar nodalīt no pārējā *FFT* pašu kapitāla. Pretēji tam, ko apgalvo gan Luksemburgas Lielhercogiste, gan *FFT* savos apsvērumos tiesas sēdes laikā, lai gan daļu iegūšana *FFNA* un *FFC* nedod tiesības uz ar nodokli apliekamām dividendēm, *FFNA* un *FFC* dividendes jau bija apliktas ar nodokli, pirms tās tika piešķirtas *FFT* kā holdingam, tomēr *FFT* maksātnespējas gadījumā ar šo daļu

iegūšanu saistītais pašu kapitāls, tāpat kā viss pārējais pašu kapitāls, tiktu izmantots *FFT* parādu segšanai. Šādos apstākļos *FFT* kapitāls neatkarīgi no tā, vai tas var vai nevar būt saistīts ar tai piederošajām daļām, katrā ziņā ir pakļauts riskam un ir jāņem vērā, aprēķinot *FFT* atlīdzību.

245 Turklāt grupas iekšienes kontekstā mātesuzņēmuma daļas tā meitasuzņēmumos faktiski varētu tikt uzskatītas par kapitāla ieguldījumu, kas būtu alternatīva aizdevumam grupas iekšienē. Tādējādi arī nošķiršana starp otro segmentu un pirmo segmentu, kuru saskaņā ar ziņojumu par pašu kapitālu veido tostarp kredītrisks un darījumu partnera risks (apstrīdētā lēmuma 58. punkts), šī paša iemesla dēļ ir mākslīga, ciktāl abi galu galā varētu izpausties kā finansēšanas darbības grupas iekšienē, kā to Luksemburgas Lielhercogiste būtībā apstiprināja tiesas sēdē.

246 Visbeidzot attiecībā uz trešo segmentu, proti, pašu kapitālu, kas izmantots funkciju izpildei, jākonstatē, kā Komisija norādīja apstrīdētā lēmuma 277. apsvērumā, ka tas atbilst atlikušajam pašu kapitālam, kas ir iegūts, atskaitot divus pirmos segmentus no kopējā pašu kapitāla. No tā izriet, ka sava pakārtotā rakstura dēļ šis segments faktiski neatbilst nevienai attiecīgajai funkcijai vai darbībai. Turklāt, kā Komisija pamatoti apstiprināja apstrīdētā lēmuma 265. apsvērumā, šis segments neatbilst nevienai no parastajām pašu kapitāla sastāvdaļām, kas tiek izmantotas, aprēķinot prasības attiecībā uz atdevi. Turklāt ir jānorāda, ka [*konfidenciāli*]. Tomēr šīs funkcijas atbilst funkcijām, par kurām ir aprēķināta *FFT* atlīdzība, kas apstiprināta ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu. Attiecīgi ir jākonstatē, ka šāda segmentācija ir neapšaubāmi nepiemērota.

247 No šiem konstatējumiem tādējādi izriet, ka Komisija nav pieļāvusi kļūdu, būtībā uzskatot, ka pašu kapitāla segmentācija ir kļūdaina un ka, atlīdzinot risku, ir jāņem vērā *FFT* pašu kapitāla kopējā summa.

248 Pārējie Luksemburgas Lielhercogistes argumenti nepārliecina.

249 Ciktāl Luksemburgas Lielhercogiste apgalvo, ka *FFT* būtu bijis jāmaksā tāds pats nodokļu apmērs arī gadījumā, ja tā darbības būtu bijušas sadalītas starp trīs atsevišķām vienībām, šo argumentu nevar atbalstīt.

250 Faktiski, pirmkārt, kā tika konstatēts šī sprieduma 235. punktā, pašu kapitāla segmentācija neatbilst dažādām *FFT* veiktajām funkcijām. Otrkārt, kā tika norādīts šī sprieduma 241. punktā, tirgus dalībnieki, no kuriem tā aizņemas, ņem vērā visu *FFT* kapitālu, un tās spēja aizņemties neapšaubāmi ietekmē tās finansēšanas darbības un peļņu. Tādējādi nevar uzskatīt, ka *FFT* būtu jāmaksā tāda pati nodokļu likme gadījumā, ja tās kapitāls piederētu trīs atsevišķiem uzņēmumiem, lai tā veiktu savas darbības ar atsevišķu atdevi. Turklāt, kā tika norādīts šī sprieduma 240. punktā, *FFT* pašu kapitāls saistībā ar finansēšanas darbībām neesot pietiekams, ņemot vērā riskus, kas rastos, ja tās tiktu ņemtas vērā. Katrā ziņā šis arguments ir jānoraida, ciktāl tas attiecas uz hipotētisku situāciju, kas nav pietuvināta situācijai, kura ir šīs lietas priekšmets.

251 Ņemot vērā visu iepriekš minēto, jākonstatē, ka Komisija ir pareizi uzskatījusi –aprēķinot atlīdzību par tās finansēšanas darbībām grupas iekšienē un naudas līdzekļu pārvaldību, bija jāņem vērā *FFT* pašu kapitāla kopējā summa.

3) Par otro kļūdu saistībā ar hipotētiskā regulējošajām prasībām atbilstošā pašu kapitāla ņemšanu vērā

252 Luksemburgas Lielhercogiste būtībā apstrīd Komisijas vērtējumu, saskaņā ar kuru ir kļūdaini ņemt vērā hipotētisko regulējošajām prasībām atbilstošo pašu kapitālu atlīdzībai par risku, kas saistīts ar *FFT* finansēšanas darbībām grupas iekšienē un naudas līdzekļu pārvaldību. Šajā ziņā Luksemburgas Lielhercogiste apstrīd Komisijas vērtējumu, saskaņā ar kuru neesot nekādas ekonomiskas racionalitātes

piemērot pašu kapitāla atdevi uz bāzes, ko veido *FFT* regulējošajām prasībām atbilstošais kapitāls, ja *TNMM* pieprasa, lai tiktu izvērtēts dažādām *FFT* funkcijām piešķirtais pašu kapitāls, piebilstot, ka Bāzeles II kapitāla sistēma un *TNMM* ir starptautisko tiesību normas.

253 Komisija iebilst pret šo argumentāciju, balstoties uz to, ka bāzes, kas tiek pakļauta aplikšanai ar nodokli, aprēķināšana, pamatojoties uz *FFT* īstenoto hipotētisko regulējošajām prasībām atbilstošo pašu kapitālu, esot, pirmkārt, kļūdaina un, otrkārt, nesaskanīga.

254 Pirmkārt, ir jāatgādina, kā Komisija norāda apstrīdētā lēmuma 254. un 262. apsvērumā un Luksemburgas Lielhercogiste to neapstrīd, ka Bāzeles II kapitāla sistēmā pieprasītais regulējošām prasībām atbilstīgais pašu kapitāls ir definēts kā bankas vai finanšu iestādes pārvaldībā esošā aktīvu daļa, kas izsvērta, ņemot vērā katram no šiem aktīviem pamatā esošo risku. Tādējādi regulējošām prasībām atbilstīgais pašu kapitāls ir uzskatāms par regulatora veiktu minimālā kapitalizācijas līmeņa, kas ir jāuztur bankai vai citai finanšu iestādei, novērtējumu un tas nav uzskatāms par tiesībām uz aplūkotās vienības peļņu vai tiesībām uz atlīdzību par šai vienībai radīto risku.

255 Otrkārt, attiecībā uz Komisijas galvenokārt veikto vērtējumu, saskaņā ar kuru aplūkotajā iepriekšējā lēmumā apstiprinātā izvēle, ar kuru ir ņemts vērā *FFT* regulējošām prasībām atbilstīgais pašu kapitāls, ir kļūdaina, jākonstatē, kā to dara Komisija, ka atšķirībā no grāmatvedības uzskaitē norādītā pašu kapitāla, kas izmantots *FFT* finansēšanas darbībām, regulējošām prasībām atbilstīgajam pašu kapitālam nav nekādas saiknes ar peļņu, ko ieguldītājs pieprasītu no uzņēmuma, kurā tas iegulda. Faktiski regulējošām prasībām atbilstīgais pašu kapitāls nav uzskatāms par pienācīgu norādi uz peļņu, kuru guvusi banka vai finanšu iestāde, bet vienīgi par šīm iestādēm noteiktā rūpības pienākuma īstenošanu. Hipotētiskais regulējošām prasībām atbilstīgais pašu kapitāls, kas noteikts, pēc analoģijas piemērojot Bāzeles II kapitāla sistēmu, *a fortiori* nevar tikt uzskatīts par pienācīgu norādi, nosakot atlīdzību par risku, kuram ir pakļauts *FFT* kapitāls.

256 Neviens no Luksemburgas Lielhercogistes argumentiem nevar likt apšaubīt šo konstatējumu.

257 Pirmkārt, Luksemburgas Lielhercogistes norādītais apstāklis, atbildot uz Vispārējās tiesas jautājumiem tiesas sēdes laikā, saskaņā ar kuru nodokļu iestāde esot interesējusies par to, vai *FFT* esot pareizi kapitalizēta, neattaisno to, ka hipotētiskais regulējošām prasībām atbilstīgais pašu kapitāls ir izmantots par norādi uz peļņas līmeni.

258 Otrkārt, Luksemburgas Lielhercogistes arguments, saskaņā ar kuru atbilstoši apkārtrakstam *FFT* kā finansēšanas uzņēmuma rīcībā ir jābūt minimālajam kapitālam, ir jānoraida kā neatbilstošs. Faktiski pietiek konstatēt, kā to dara Komisija, ka šāds pienākums neattaisno to, ka minimālais kapitāls, kas tiek turēts atbilstoši šim pienākumam, ir uzskatāms par norādi uz pienācīgu peļņas līmeni, jo regulējošajām prasībām atbilstīgais pienākums neatspoguļo gūto peļņu.

259 Treškārt, attiecībā uz Komisijas pakārtoto vērtējumu, saskaņā ar kuru pastāvot neatbilstība, ja hipotētiskais regulējošām prasībām atbilstīgais pašu kapitāls tiek ņemts vērā, nosakot atdevi no grāmatvedības uzskaitē norādītā pašu kapitāla, atšķirībā no regulējošām prasībām atbilstīgās pašu kapitāla atdeves, jākonstatē – pat ja tiktu uzskatīts, ka ir pareizi par norādi uz peļņas līmeni izmantot vienīgi hipotētisko regulējošām prasībām atbilstīgo pašu kapitālu, tad tomēr Luksemburgas Lielhercogiste nesniedz nekādu pārliecinošu paskaidrojumu, kas varētu attaisnot neatbilstības izmantotajā metodoloģijā.

260 Kā Komisija norādīja apstrīdētā lēmuma 253. un 254. apsvērumā, atdeve no pašu kapitāla ir rentabilitātes koeficients. Grāmatvedības uzskaitē norādītā pašu kapitāla ņemšana vērā ļauj noteikt neto peļņu, kas ir uzskatāma par atlīdzību akcionāriem, savukārt regulējošām prasībām atbilstīgais pašu kapitāls neatspoguļo nekādas tiesības uz uzņēmuma peļņu, bet gan vienīgi līdzekļus, kam ir jābūt regulējošām prasībām atbilstīgā uzņēmuma rīcībā.

261 Luksemburgas Lielhercogistes argumenti – saskaņā ar kuriem metode, kas izmantota, lai noteiktu atdevi no pašu kapitāla, neesot "atbilstoša", jo pirmām kārtām tā ļaujot ņemt vērā atšķirīgas *FFT* darbības un otrām kārtām tāpēc, ka Bāzeles II kapitāla sistēma, tāpat kā FANM, ir starptautisks standarts, – ir jānoraida kā šajā gadījumā neatbilstoši. Faktiski neviens no tiem neļauj izskaidrot iemeslus, kuru dēļ regulējošām prasībām atbilstīgo pašu kapitālu var izmantot, lai noteiktu atdevi no grāmatvedības uzskaitē norādītā pašu kapitāla.

262 Otrkārt, arī jānorāda, kā Komisija to konstatē apstrīdētā lēmuma 263. apsvērumā, ka, ciktāl *FFT* salīdzināšanas, kas veikta ziņojumā par transfertcenām, lai aprēķinātu FANM, ar 66 uzņēmumiem, uz kuriem ir norādījis nodokļu konsultants, pamatā nav šo 66 uzņēmumu hipotētiskais regulējošām prasībām atbilstīgais pašu kapitāls, izvēle piemērot *FFT* regulējošām prasībām atbilstīgo pašu kapitālu kā norādi uz peļņas līmeni nav konsekventa.

263 Ņemot vērā iepriekš minēto, jākonstatē, ka Komisija ir pamatoti uzskatījusi, ka Luksemburgas Lielhercogistei nevajadzēja izmantot *FFT* hipotētisko regulējošām prasībām atbilstīgo pašu kapitālu kā pamatu, aprēķinot atlīdzību par risku.

264 Tiklīdz kā ir konstatēts, ka Komisija ir pareizi uzskatījusi, ka hipotētisko regulējošām prasībām atbilstīgo pašu kapitālu nevar izmantot, aprēķinot *FFT* atlīdzību, nav jāizvērtē Luksemburgas Lielhercogistes argumenti nolūkā apstrīdēt Komisijas vērtējumu, saskaņā ar kuru hipotētiskā regulējošām prasībām atbilstīgā pašu kapitāla aprēķins esot kļūdains (trešā kļūda). Faktiski šo argumentāciju Komisija izstrādāja pakārtoti, kā tas izriet no apstrīdētā lēmuma 276. apsvēruma, un tā pamatā ir kļūdainā premisa, saskaņā ar kuru hipotētisko regulējošām prasībām atbilstīgo pašu kapitālu var izmantot kā norādi uz peļņas līmeni, lai aprēķinātu atlīdzību par *FFT* radušos risku.

4) Par ceturto kļūdu saistībā ar FFT daļu neņemšanu vērā

265 Luksemburgas Lielhercogiste apstrīd Komisijas vērtējumu, saskaņā ar kuru kapitāls saistībā ar *FFT daļ* ām *FFC* un *FFNA* esot bijis jāņem vērā, aprēķinot atlīdzību par *FFT* finansēšanas darbībām grupas iekšienē un naudas līdzekļu pārvaldību.

266 Vispirms Luksemburgas Lielhercogiste apgalvo, ka Komisija esot uzskatījusi, ka atlīdzība par daļām *FFC* un *FFNA* pēc definīcijas ir izslēgta no transfertcenu piemērošanas jomas. Faktiski no daļām izrietošās dividendes esot atbrīvotas no nodokļa un ar šo finansējumu neesot saistītas nekādas finansiālās izmaksas, nedz arī atskaitījumi.

267 Turklāt Luksemburgas Lielhercogiste apgalvo, ka, pretēji tam, ko apgalvo Komisija apstrīdētā lēmuma 282. apsvērumā, Luksemburgas tiesībās visi finansēšanas avoti, cik vien iespējams, ir jāpiesaista katram uzņēmuma aktīvam. Tomēr *FFT* piederošās daļas esot finansētas no pašu kapitāla 165 244 000 EUR apmērā, kas turklāt neietilpstot transfertcenu piemērošanas jomā un esot jāizslēdz no aprēķiniem saistībā ar atlīdzību par riskiem, kas radušies *FFT* saistībā ar tā finansēšanas darbībām grupas iekšienē.

268 Turklāt Luksemburgas Lielhercogiste apgalvo, ka Bāzeles II kapitāla sistēmas noteikumu piemērošana ļauj izslēgt daļas citās kredītiestādēs. Ciktāl Komisija apstrīdētā lēmuma 281. apsvērumā ir noraidījusi šo argumentu, pamatojoties uz to, ka *FFT* nav kredītiestāde, Luksemburgas Lielhercogiste uzskata, ka šī pieeja nav konsekventa ar pārējo apstrīdēto lēmumu, kurā Komisija ir piemērojusi Bāzeles II kapitāla sistēmu.

269 Turklāt Luksemburgas Lielhercogiste apstrīd apstrīdētā lēmuma 286. apsvērumā formulēto Komisijas vērtējumu, saskaņā ar kuru būtībā daļas *FFNA* un *FFC* nevar atskaitīt no grāmatvedības uzskaitē norādītā pašu kapitāla, jo tādējādi tiktu noraidīts *FFT* sviras efekts, kurš atbilst parādu/pašu kapitāla rādītājam, kas ir [*konfidenciāli*] %, ņemot vērā šīs daļas, [*konfidenciāli*] no vidējās Eiropas banku parādu rādītāja, kas ir 2,9 % vai 3,3 % atkarībā no izmantotā parauga. Faktiski, pirmkārt, Komisijas izmantotais

banku panelis un no tā izrietošais vidējais rādītājs nekādi neesot noteicošais standarts, jo citām bankām ir augstāki parādu rādītāji. Otrkārt, vajadzējis ņemt vērā nevis individuālo grāmatvedības uzskaitē norādīto pašu kapitālu, bet gan konsolidēto grāmatvedības uzskaitē norādīto pašu kapitālu. Turklāt arī Komisijas izmantotais paraugs neesot reprezentatīvs.

270 Visbeidzot Luksemburgas Lielhercogiste uzskata, ka Komisijas veiktais salīdzinājums apstrīdētā lēmuma 288. apsvērumā ar *Fiat Finance SpA* (turpmāk tekstā – "*FF*"), Itālijā reģistrētu līdzekļu pārvaldības sabiedrību, neesot nedz būtisks, nedz izšķirošs. Šajā ziņā tā apstrīd, ka *FF* būtu jāpiemēro tāda pati metodoloģija, kāda ir piemērota *FFT*, proti, tāda, ar kuru tiek atskaitītas pašu kapitāla daļas, jo tas *FF* izraisītu negatīvu kapitālu. Pirmām kārtām *FF* esot Itālijas, nevis Luksemburgas nodokļu maksātājs. Otrām kārtām Komisija esot vienīgi pierādījusi to, ka *FF* gadījumā daļas tika finansētas ar parādu.

271 Iesākumam ir jākonstatē, ka apstrīdētā lēmuma 277.–290. apsvērumā Komisija būtībā uzskatīja, ka Luksemburgas Lielhercogiste ir pieļāvusi kļūdu vērtējumā, izolējot "finansiālās investīcijas *FFNA* un *FFC*", ko *FFT* esot novērtējusi 165 244 000 EUR apmērā (apstrīdētā lēmuma 2. tabula), tiem piešķirot atlīdzību nulles vērtībā. Tas, kā uzskata Komisija, būtu izraisījis no *FFT* pieprasāmā nodokļa samazinājumu.

272 Tāpat ir jānorāda, ka nav strīda par to, ka Luksemburgas Lielhercogistes apstiprinātās metodes mērķis aplūkotajā iepriekšējā lēmumā *FFT* maksājamā nodokļa noteikšanas nolūkos ir noteikt atlīdzību, ko tā būtu saņēmusi par savām finansēšanas darbībām grupas iekšienē un naudas līdzekļu pārvaldību, ja tā būtu darbojusies tirgus apstākļos. Aplūkotā metode izpaužas kā kapitāla atdeves aprēķins. Šādā kontekstā neapšaubāmi tas, ka *FFT* kā holdinga sabiedrība nav apliekama ar nodokļiem par dividendēm, ko tā saņem no *FFNA* un *FFC*, par kurām nav strīda attiecībā uz to, ka tās ir apliktas ar nodokli par dividendēm, var likt domāt, ka šīm daļām piešķirtais kapitāls nav jāņem vērā, nosakot nodokli, kas *FFT* būtu jāmaksā, ja tā darbotos neierobežotas konkurences apstākļos. Tomēr šādu apgalvojumu nevar apmierināt šādu iemeslu dēļ.

273 Pirmkārt, jākonstatē, kā to pamatoti apgalvo Komisija apstrīdētā lēmuma 282. apsvērumā, ka pašu kapitāls ir izsmeļams. *FFT* maksātnespējas gadījumā kreditoriem tiktu izmaksāta atlīdzība, pamatojoties uz visu pašu kapitālu. Tādējādi, pretēji tam, ko apgalvo Luksemburgas Lielhercogiste, kā arī *FFT* apsvērumos tiesas sēdē, lai gan daļas *FFNA* un *FFC* nesniedzot tiesības uz ar nodokli apliekamām dividendēm, jo to dividendes jau esot bijušas apliktas ar nodokli pirms to izsniegšanas *FFT* kā holdingam, tomēr *FFT* maksātnespējas gadījumā ar šo daļu iegūšanu saistītais pašu kapitāls, tāpat kā pārējais pašu kapitāls, tiks izmantots *FFT* parādu atlīdzināšanai. Šādos apstākļos *FFT* kapitāls, kas var vai nevar tikt saistīts ar tai piederošajām daļām, katrā ziņā ir pakļauts riskam, un tas ir jāņem vērā, aprēķinot *FFT* atlīdzību, lai arī daļas *FFNA* un *FFC* nav pamats nekādiem ar nodokli apliekamiem ienākumiem.

274 Otrkārt, jāuzsver, kā Komisija pamatoti norāda, ka Luksemburgas Lielhercogiste nav pierādījusi, ka citas sabiedrības, ar kurām tā salīdzina *FFT*, būtu no sava kapitāla atskaitījušas savas daļas meitasuzņēmumos, vai arī ka tā nezinātu par to, ka finanšu iestādēm, kas darbojas tirgū, pieder šādas daļas. Šādos apstākļos Komisija pamatoti uzskata, ka *FFT daļ*u abos tās meitasuzņēmumos izslēgšana neļauj veikt pienācīgu *FFT* salīdzinājumu ar citiem uzņēmumiem, kas darbojas tirgū.

275 Treškārt, jākonstatē – pat ja tiktu uzskatīts, ka Bāzeles II kapitāla sistēmas principi šajā gadījumā nav piemērojami, *FFT* neatbilstu nosacījumam, kas tiek pieprasīts, lai atskaitītu daļu no tā pašu kapitāla apmēra, kas atbilst daļām *FFNA* un *FFC*, jo *FFT*, *FFNA* un *FFC* nav konsolidētu kontu Luksemburgā. Faktiski, kā Komisija norāda apstrīdētā lēmuma 112. un 281. apsvērumā un kā Luksemburgas Lielhercogiste apstiprināja, atbildot uz procesa organizatoriskajiem pasākumiem, *FFT* konti Luksemburgā ir konsolidēti.

276 Ceturtkārt, jānorāda – pat ja Luksemburgas Lielhercogiste apstrīd, ka *FFT* sviras rādītājs ir jāsalīdzina ar Komisijas izmantotajiem banku paraugiem, tomēr tā neizvirza nevienu argumentu, nedz pierādījumu, kas ļautu saprast, kādu iemeslu dēļ, ja būtu jāuzskata, ka pašu kapitāls, kas sedz finanšu investīcijas *FFNA* un *FFC*, nav jāņem vērā, lai arī tas veido gandrīz 60 % no visa *FFT* pašu kapitāla (apstrīdētā lēmuma 2. tabula), šis rādītājs neesot daudz mazāks par Komisijas norādīto un pat par to, ko ir izmantojusi pati Luksemburgas Lielhercogiste.

277 Ciktāl sviras rādītājs tiek aprēķināts attiecībā pret pašu kapitāla apmēru, jākonstatē, ka, lai gan Komisijas norādītais sviras rādītājs [*konfidenciāli*] %, [*konfidenciāli*], ņemot vērā visu *FFT* pašu kapitālu, [*konfidenciāli*], ja netiek ņemta vērā pašu kapitāla daļa, kas atbilst daļām *FFNA* un *FFC*. Šāds konstatējums ir jāpiemēro neatkarīgi no tā, vai tirgus norma ir 2,9 % vai 3,3 %, kā to noteikusi Komisija, vai pat 4–4,5 %, kā tas izriet no Luksemburgas Lielhercogistes izmantotā rādītāju parauga.

278 Ņemot vērā šī sprieduma 271.–277. punktā norādītos apsvērumus, jākonstatē, ka Komisija ir pareizi uzskatījusi, ka Luksemburgas Lielhercogiste kļūdaini daļu no *FFT* pašu kapitāla, kas atbilst tās daļām meitasuzņēmumos, izslēdza no kapitāla, kas ir jāņem vērā, nosakot *FFT* atlīdzību par tās finansēšanas darbībām grupas iekšienē un naudas līdzekļu pārvaldību.

279 No visiem šī sprieduma 209.–278. punktā norādītajiem apsvērumiem izriet, ka Komisija pamatoti uzskatīja, ka, aprēķinot *FFT* atlīdzību, bija jāņem vērā *FFT* pašu kapitāla kopējā summa un ka bija jāpiemēro vienota likme. Katrā ziņā tā arī pareizi uzskatīja, ka metode, ar kuru, pirmkārt, tiek izmantots *FFT* hipotētiskajam regulējošām prasībām atbilstošais pašu kapitāls un, otrkārt, no atlīdzināmā kapitāla apmēra tiek izslēgtas *FFT daļas FFNA* un *FFC*, neļauj panākt nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu rezultātu.

280 Šādos apstākļos ir jākonstatē, ka Luksemburgas Lielhercogistes apstiprinātā metode samazināja *FFT* atlīdzību, uz kuras pamata tika noteikts maksājamais nodoklis, un nav nepieciešams izvērtēt Luksemburgas Lielhercogistes iebildumus saistībā ar piekto Komisijas norādīto kļūdu saistībā ar peļņas likmi. Faktiski šajā gadījumā, lai tiktu pierādīta priekšrocības esamība, pietiek ar konstatējumu, ka atlīdzināmā kapitāla vērtība tika norādīta pārāk zemu.

281 Pirmkārt, attiecība starp kapitālu, kas faktiski tika ņemts vērā aplūkotajā iepriekšējā lēmumā izmantotajā metodē, un kopējo pašu kapitālu ir tik ievērojama, ka kļūda, nosakot atlīdzināmo kapitālu, neapšaubāmi izraisa *FFT* nodokļu nastas samazinājumu neatkarīgi no piemērojamā vienotā peļņas likmes līmeņa. Faktiski hipotētiskā regulējošām prasībām atbilstošā pašu kapitāla apmērs 28 miljonu EUR vērtībā atspoguļo vienīgi aptuveni 10 % no kopējā pašu kapitāla apmēra, kas, savukārt, ir 287 miljoni EUR.

282 Otrkārt, kā tika konstatēts šī sprieduma 211. punktā, aplūkotajā iepriekšējā lēmumā apstiprinātā metode atlīdzības par *FFT* finansēšanas darbībām grupas iekšienē un naudas līdzekļu pārvaldības noteikšanai ir iedalīta divos posmos, pirmkārt, atlīdzināmā kapitāla apmēra noteikšana un, otrkārt, piemērojamās peļņas likmes noteikšana. Tomēr pirmajā posmā ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu apstiprinātajā metodē tiek nošķirti trīs atsevišķi apmēri, kam tiek piemērotas trīs atšķirīgas likmes, kas ir noteiktas, izmantojot dažādas metodes. Attiecīgi, ja pirmais aprēķināšanas posms ir kļūdains, nav nepieciešams izvērtēt otro šīs aprēķināšanas posmu. Faktiski, konstatējot kļūdu ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu apstiprinātās metodes pirmajā posmā, neapšaubāmi zūd priekšmets iespējamu kļūdu izvērtējumam, aprēķinot peļņas likmi, kas veido šīs metodes otro posmu. Luksemburgas Lielhercogistei būtu pilnībā jāpārrēķina peļņa, ievērojot kapitāla apmēru, kas tai bija jāņem vērā. Turklāt no apstrīdētā lēmuma 311. apsvēruma izriet, ka pareiza *FFT* nodokļu bāze būtu jāaprēķina, pamatojoties uz vienotas likmes piemērošanu kopējam tās grāmatvedības uzskaitē norādītajam pašu kapitāla apmēram.

283 Jānorāda, ka attiecībā uz peļņas likmes apmēru lietas dalībnieku viedokļi atšķiras jautājumā par to, vai tam ir jāsasniedz 10 %, kā to norāda Komisija, vai 6,05 %, kā to norāda Luksemburgas Lielhercogiste (apstrīdētā lēmuma 304. apsvērums). Attiecīgi, pat ja tiktu uzskatīts, ka ir jāpiemēro viszemākā likme, no tā izrietošais *FFT* atlīdzības apmērs joprojām būtu ievērojami zemāks par to, kas tika apstiprināts ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu. Faktiski šī likme, kas atbilst tai, kura tika piemērota pirmajā segmentā, tiktu pilnībā piemērota pašu kapitāla apmēram, kas atspoguļo desmit reizes lielāku apmēru par to, kuram tika piemērota šī likme saskaņā ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu. Šādā kontekstā ir jānorāda, ka katrā ziņā neviens no Luksemburgas Lielhercogistes argumentiem saistībā ar peļņas likmi nevar atzīt par spēkā neesošu Komisijas konstatējumu saistībā ar priekšrocības esamību.

284 Attiecīgi Vispārējā tiesa uzskata, ka, lai gan Luksemburgas Lielhercogiste ir apstrīdējusi piekto Komisijas norādīto kļūdu saistībā ar peļņas likmi (skat. šī sprieduma 194. punktu), nav nepieciešams izvērtēt šo argumentu pamatotību.

285 Šādos apstākļos ir jānoraida visi Luksemburgas Lielhercogistes izvirzītie iebildumi saistībā ar Komisijas veikto metodes *FFT* atlīdzības noteikšanai izvērtējumu.

286 No visiem šī sprieduma 211.–285. punktā veiktajiem konstatējumiem izriet, ka Komisija ir pareizi uzskatījusi, ka ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu tika apstiprināta tāda metode *FFT* atlīdzības noteikšanai, kas neļāva panākt nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu rezultātu un kuras rezultātā tika samazināta *FFT* nodokļu nasta. Tādējādi tā, veicot pamata argumentāciju, pamatoti uzskatīja, ka ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu ir piešķirtas priekšrocības *FFT*.

3. Par Komisijas pakārtoti formulēto argumentāciju, saskaņā ar kuru aplūkotajā iepriekšējā lēmumā ir atkāpe no Nodokļu kodeksa 164. panta 3. punkta un apkārtraksta.

287 Šī sprieduma 286. punktā veiktais konstatējums pats par sevi, ka Komisija nav pieļāvusi kļūdas savā pamata argumentācijā, ir pietiekams, lai uzskatītu, ka Komisija ir pierādījusi, ka ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu *FFT* ir piešķirtas priekšrocības. Tomēr Vispārējā tiesa uzskata par piemērotu pakārtoti izvērtēt Komisijas pakārtoti formulēto argumentāciju, saskaņā ar kuru minētajā aplūkotajā lēmumā ir atkāpe no Nodokļu kodeksa 164. panta 3. punkta un apkārtraksta.

288 Šajā ziņā Vispārējā tiesa norāda, ka tās pirmā pamata otrajā daļā Luksemburgas Lielhercogiste apgalvo, ka aplūkotais iepriekšējais lēmums atbilst Luksemburgas valsts tiesībās paredzētajam nesaistītu pušu darījuma principam.

289 Komisija šos argumentus apstrīd.

290 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka pakārtoti apstrīdētā lēmuma 7.2.4. sadaļā "Papildu apsvērumi: selektīvas priekšrocības sakarā ar atkāpi no [Nodokļu kodeksa] 164. panta un/vai apkārtraksta" (apstrīdētā lēmuma 315.–317. apsvērums) Komisija uzskatīja, ka ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu *FFT* ir piešķirtas priekšrocības, pamatojoties uz to, ka tajā ir atkāpe no nesaistītu pušu darījuma principa Luksemburgas tiesībās, kas ir paredzēts Nodokļu kodeksa 164. panta 3. punktā un apkārtrakstā (skat. apstrīdētā lēmuma 316. un 317. apsvērumu).

291 Proti, apstrīdētā lēmuma 316. apsvērumā Komisija norādīja:

"Savukārt papildu apsvērumu rezultātā [..] [ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu] uzņēmumam *FFT* tiek piešķirtas selektīvas priekšrocības arī ierobežotākas atsauces sistēmas ietvaros, kas sastāv no grupas uzņēmumiem, kuri izmanto transfertcenas un uz kuriem attiecas uz [Nodokļu kodeksa] 164. panta 3. punkts un apkārtraksts. Ar šo noteikumu Luksemburgas nodokļu tiesībās tiek iekļauts nesaistītu pušu darījuma 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. Apkārtraksta 2. sadaļā tieši ir ietverts nesaistītu pušu darījuma princips tāds, kāds tas ir definēts ESAO principos, ko piemēro transfertcenām un kāds ir transponēts valsts tiesību aktos."

292 Turpinājumā apstrīdētā lēmuma 317. apsvērumā Komisija atgādināja, ka tā jau ir pierādījusi minētā lēmuma 7.2.2. punktā, ka aplūkotais iepriekšējais lēmums neļaujot panākt tirgū balstīta rezultāta ticamu aplēsto vērtību. Pamatojoties uz šo konstatējumu, tā secināja, ka aplūkoto iepriekšējo lēmumu "tiek piešķirtas arī selektīvas priekšrocības ierobežotākas atsauces sistēmas, proti, [Nodokļu kodeksa] 164. panta 3. punkta vai apkārtraksta, ietvaros, jo tas izraisa *FFT* maksājamā nodokļa samazināšanu salīdzinājumā ar situāciju, kādā šajā noteikumā iekļautais nesaistītu pušu darījuma princips būtu bijis pareizi jāpiemēro".

293 No apstrīdētā lēmuma 316. un 317. apsvēruma skaidri izriet, ka Komisija ir secinājusi, ka ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu *FFT* ir piešķirta selektīva priekšrocība, ņemot vērā, ka ar to tika izraisīta maksājamā nodokļa samazināšanās, salīdzinot ar situāciju, kurā Nodokļu kodeksa 164. panta 3. punktā un apkārtrakstā minētais nesaistītu pušu darījuma princips būtu ticis piemērots pareizi.

294 Jākonstatē, ka Komisija šo secinājumu ir balstījusi uz savu aplūkotā iepriekšējā lēmuma izvērtējumu, veicot pamata analīzi. Tādējādi tā apstiprināja, ka tā apstrīdētā lēmuma 7.2.2. sadaļā jau esot pierādījusi, ka aplūkotais iepriekšējais lēmums neļauj panākt tirgū balstīta rezultāta ticamu aplēsto vērtību.

295 Šajā ziņā, pirmkārt, ir jākonstatē, ka Nodokļu kodeksa 164. panta 3. punktā ir noteikts, ka "peļņas slēptā sadale ietverama ar nodokli apliekamajos ienākumos" un ka "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". Turklāt apkārtraksta 2. punktā ir paredzēts – "ja ir sniegts pakalpojums grupas iekšienē, būtu jānosaka, tāpat kā attiecībā uz cita veida pārvedumiem grupas iekšienē, vai atlīdzība, par kuru ir panākta vienošanās, atbilst nesaistītu pušu darījuma principam, proti, atbilst cenai, kādu salīdzināmos apstākļos būtu noteikuši un pieņēmuši neatkarīgi uzņēmumi". No tā izriet, ka Nodokļu kodeksa 164. panta 3. punktā un apkārtrakstā ir paredzēts, ka atlīdzība par darījumiem grupas iekšienē ir jānosaka tā, it kā šo darījumu cena būtu noteikta starp neatkarīgiem uzņēmumiem. Luksemburgas Lielhercogiste un *FFT* turklāt neapstrīd apstrīdētā lēmuma 75. apsvērumā formulēto Komisijas vērtējumu, saskaņā ar kuru ar šīm tiesību normām Luksemburgas tiesībās ir ieviests nesaistītu pušu darījuma princips.

296 Otrkārt, jākonstatē, ka apkārtrakstā ir atsauce uz EASO nodokļu paraugkonvencijas 9. pantu un EASO pamatnostādnēm kā starptautisko noteikumu standartu, nosakot transfertcenas. Veicot savu selektīvo priekšrocību pamata analīzi, Komisija plaši atsaucās uz EASO pamatnostādnēm, tostarp, lai noteiktu piecas kļūdas *FFT* atlīdzības noteikšanas metodē. No tā izriet, ka Komisija varēja izmantot šo pašu analīzes ietvaru, veicot gan pamata analīzi, gan pakārtoto analīzi.

297 Tādējādi šīs lietas apstākļos ir jāsecina, ka Komisija nav pieļāvusi kļūdu, uzskatot, ka tā varēja pārnest savu analīzi, kas tika veikta, ņemot vērā apstrīdētajā lēmumā aprakstīto nesaistītu pušu darījuma principu, kas izpaudās kā *FFT* atlīdzības noteikšana, lai secinātu, ka ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu *FFT* ir piešķirta priekšrocība, jo pēdējai minētajai tika aprēķināts nodoklis par mazāku summu nekā tā, kas tai būtu bijusi jāmaksā, piemērojot Nodokļu kodeksa 164. panta 3. punktu un apkārtrakstu.

298 Luksemburgas Lielhercogistes argumenti, saskaņā ar kuriem aplūkotais iepriekšējais lēmums atbilstot Luksemburgas tiesībām, neļauj apstrīdēt šī sprieduma 297. punktā veikto konstatējumu. Faktiski šie argumenti jau tika noraidīti šī sprieduma 226. un 227. punktā.

299 No visiem šiem konstatējumiem izriet, ka Komisija pamatoti uzskatīja, ka katrā ziņā ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu *FFT* ir piešķirta priekšrocība, pamatojoties uz to, ka tas izraisot *FFT* nodokļu nastas samazinājumu, salīdzinot ar to, kas tai būtu bijis jāmaksā, piemērojot Nodokļu kodeksa 164. panta 3. punktu un apkārtrakstu.

4. Par pamatu, kas attiecas uz priekšrocības neesamību grupas līmenī

300 Luksemburgas Lielhercogiste un *FFT* būtībā apgalvo, ka Komisija nav pierādījusi priekšrocības esamību *Fiat/Chrysler* grupas līmenī un tādējādi ir pārkāpusi savu LESD 296. pantā paredzēto pienākumu norādīt pamatojumu, kā arī LESD 107. pantu.

301 Precīzāk, Luksemburgas Lielhercogiste uzskata, ka apstrīdētā lēmuma pamatojums ir acīmredzami kļūdains un pretrunīgs, ciktāl Komisija šī lēmuma 314. apsvērumā attiecās ņemt vērā tā ietekmi *Fiat/Chrysler* grupas līmenī, vienlaicīgi norādot uz šīs priekšrocības ietekmi, minētā lēmuma 342. un 344. apsvērumā aprakstot minēto grupu kā apgalvotā atbalsta saņēmēju.

302 Pirmkārt, Luksemburgas Lielhercogiste apgalvo, ka atšķirībā no faktiem lietā, kurā tika pasludināts 2010. gada 31. augusta rīkojums *France Télécom*/Komisija (C-81/10 P, nav publicēts, EU:C:2010:475, 43. punkts), iespējamā citu meitasuzņēmumu nasta, piemēram, lielāki nodokļi, nav "bez nozīmes" saistībā ar *FFT* iegūto priekšrocību. Otrkārt, tā pamatojas uz 2015. gada 17. decembra spriedumu Spānija u.c./Komisija (T-515/13 un T-719/13, EU:T:2015:1004, 115. un 116. punkts), lai pārmestu Komisijai to, ka tā nav nedz pētījusi, nedz pamatojusi, kā *Fiat/Chrysler* grupa būtu faktiski guvusi labumu no priekšrocības.

303 Savukārt pati *FFT* apgalvo, ka Komisija nav ievērojusi LESD 107. pantu, neņemot vērā aplūkotā iepriekšējā lēmuma ietekmi uz *Fiat/Chrysler* grupu kopumā, nosakot, vai *FFT* un *Fiat/Chrysler* grupa ir saņēmusi priekšrocību.

304 Pirmkārt, *FFT* norāda, ka Komisijas Lēmuma 2011/276/ES (2010. gada 26. maijs) par valsts atbalstu, slēdzot vienošanās par nodokļu darījumiem, ko Beļģija īstenojusi attiecībā uz uzņēmumu *Umicore SA* (iepriekš *Union Minière SA*) (valsts atbalsts C 76/03 (ex NN 69/03)) (OV 2011, L 122, 76. lpp.; turpmāk tekstā – "*Umicore* lēmums"), 155. apsvērumā Komisija atzina, ka valsts nodokļu iestādēm ir jāpiešķir novērtējuma brīvība, izvērtējot transfertcenas. Apgalvotā priekšrocība *FFT* interesēs neesot nesamērīga un izrietot vienīgi no šīs novērtējuma brīvības.

305 Otrkārt, *FFT* norāda, ka apstrīdētā lēmuma 314. apsvērumā Komisija kļūdaini uzskatīja, ka nav pamata izvērtēt, vai aplūkotā iepriekšējā lēmuma ietekme nav neitrāla grupas līmenī. Tādējādi *FFT* apgalvo, ka, pat ja darbības starp to un citu grupas uzņēmumu tai būtu radījušas lielāku peļņu Luksemburgā, tas nozīmētu, ka citam *Fiat/Chrysler* grupas uzņēmumam būtu tiesības atskaitīt vēl vairāk procentu no izdevumiem.

306 Turklāt *FFT* norāda, ka apstrīdētais lēmums ir pretrunīgs, ciktāl Komisija, no vienas puses, secina, ka nodokļu priekšrocība ir visas grupas interesēs, un, no otras puses, atsakās ņemt vērā pasākuma ietekmi uz visu grupu. *FFT* apgalvo, ka šajā gadījumā atšķirībā no faktiem lietā, kurā ir pasludināts 2009. gada 30. novembra spriedums Francija un *France Télécom*/Komisija (T-427/04 un T-17/05, EU:T:2009:474), pasākuma ietekme grupas līmenī ir neitralizēta, tādējādi priekšrocības nav.

307 Turklāt *FFT* apalvo, ka septiņi spriedumi, uz kuriem atsaucas Komisija, neapstiprina nostāju, saskaņā ar kuru tai neesot jāpārbauda priekšrocības esamība *Fiat/Chrysler* grupas līmenī.

308 Šajā ziņā *FFT* norāda, ka ietekmes nozīmību uz *Fiat/Chrysler* grupu, lai pierādītu, vai ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu ir piešķirtas priekšrocības, pierāda grūtības, ar kurām minētā grupa ir sastapusies, ciktāl Itālijas nodokļu iestāde uzskata, ka *FFT* ar nodokļiem apliekamā peļņa ir pārāk liela, lai uzskatītu, ka tā ir iegūta pilnīgas konkurences apstākļos. Tādējādi *FFT* esot pārvērtējusi savu ar nodokļiem apliekamo peļņu un pārmaksājusi nodokļus par uzņēmumiem Luksemburgā.

309 Visbeidzot, attiecībā uz dažādiem metodoloģiskajiem punktiem *FFT* uzskata, ka Komisijai esot vajadzējis piemērot samērīguma kritēriju, nosakot, vai ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu tai ir piešķirta priekšrocība. Turklāt *FFT* apgalvo, ka tā bez atrunām atbalsta Luksemburgas Lielhercogistes argumentus lietā T-755/15 saistībā ar metodi tās atlīdzības noteikšanai un nolūkā apstrīdēt Komisijas norādītās kļūdas.

310 Komisija iebilst pret šiem argumentiem.

311 Iesākumam ir jānorāda, ka Luksemburgas Lielhercogiste nekādi nenošķir tās izvirzītos argumentus neatkarīgi no tā, vai to nolūks ir noteikt LESD 107. panta pārkāpumu vai pamatojuma neesamību šajā ziņā. Tomēr ir jākonstatē, ka būtībā tās argumentācijas mērķis ir pierādīt, pirmkārt, pamatojuma neesamību, ciktāl pastāvot nekonsekvence apstrīdētajā lēmumā, un, otrkārt, LESD 107. panta pārkāpumu, ciktāl, kā tā uzskata un kā uzskata arī *FFT*, Komisija nevarēja konstatēt, ka *FFT* un *Fiat/Chrysle*r grupai būtu piešķirtas priekšrocības.

312 Vispirms attiecībā uz apgalvoto nekonsekvenci apstrīdētajā lēmumā, pirmkārt, ir jānorāda, ka apstrīdētā lēmuma 314. apsvērumā Komisija būtībā konstatēja, ka *FFT* ir piešķirta selektīva priekšrocība, ciktāl ir samazināta tās nodokļu nasta Luksemburgā. Šajā ziņā Komisija minētajā apsvērumā arī norādīja, ka saskaņā ar judikatūru tas, ka šāda nodokļa samazināšana Luksemburgā ir izraisījusi lielāku nodokļu nastu citā dalībvalstī, neietekmē šī atbalsta pasākuma kvalifikāciju.

313 Otrkārt, apstrīdētā lēmuma 341.–345. apsvērumā Komisija uzskatīja – ja ar apstrīdēto iepriekšējo lēmumu *FFT* ir piešķirta selektīva priekšrocība LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, *FFT* piešķirtais labvēlīgais nodokļu režīms radot labumu minētajai grupai kopumā, ciktāl *FFT* un *Fiat/Chrysler* grupa veidojot saimniecisku struktūrvienību. Komisija šajā ziņā precizē, ka, tā kā *FFT* samaksātā nodokļa apmērs ietekmē cenas nosacījumus aizdevumiem grupas iekšienē, kurus tā piešķir minētās grupas uzņēmumiem, *FFT* maksājamā nodokļa samazinājuma rezultātā tiek samazināti šo aizdevumu grupas iekšienē cenas nosacījumi.

314 Attiecībā uz priekšrocības esamības nosacījumiem, kas ir uzskatāmi par trešo nosacījumu, kurš nepieciešams, lai konstatētu valsts atbalsta esamību atbilstoši šī sprieduma 118. punktā minētajai judikatūrai, tādējādi ir jākonstatē, ka nepastāv nekāda nekonsekvence starp Komisijas vērtējumiem apstrīdētajā lēmumā attiecībā uz peļņas saņēmēja noteikšanu, kurš būtībā, tāpat kā *FFT*, tika noteikts tieši, un *Fiat/Chrysler* grupu netieši, ciktāl *FFT* veido saimniecisku struktūrvienību un tādējādi – uzņēmumu valsts atbalsta tiesību izpratnē – ar *Fiat/Chrysler* grupu.

315 Tādējādi šis pirmais Luksemburgas Lielhercogistes iebildums attiecībā uz pamatojuma neesamību ir jānoraida kā nepamatots.

316 Attiecībā uz iebildumu, saskaņā ar kuru Komisija esot pārkāpusi LESD 107. pantu, uzskatot, ka *FFT* un *Fiat/Chrysler* grupai ir piešķirta priekšrocība, vispirms ir jākonstatē, kā norāda Komisija, ka Luksemburgas Lielhercogiste neizvirza nevienu argumentu, kas pierādītu, ka *Fiat/Chrysler* grupa un *FFT* neveido saimniecisku struktūrvienību valsts atbalsta tiesību izpratnē. Katrā ziņā, kā norāda Komisija apstrīdētā lēmuma 342. apsvērumā, *FFT* pilnībā kontrolē *Fiat SpA*, kuru savukārt kontrolē *Fiat/Chrysler* grupa. Tādējādi jebkura priekšrocība, kas tiktu piešķirta *FFT*, tiktu piešķirta minētajai grupai kopumā, īpaši, ja tā ietver, kā to norāda Komisija, Luksemburgas Lielhercogistei pret šo punktu neiebilstot, nosacījumus aizdevumam, ko *FFT* piešķir citiem grupas uzņēmumiem, un tie ir labvēlīgāki, jo ir samazināta pēdējās minētās nodokļu nasta.

317 Turklāt un katrā ziņā, pat ja tiktu uzskatīts, ka šim faktoram var būt nozīme, jākonstatē, ka ne Luksemburgas Lielhercogiste, ne *FFT* nav pierādījusi, ka pēdējai minētajai Luksemburgā piešķirtos nodokļu samazinājumus "neitralizētu" nodokļu pieaugums citās dalībvalstīs.

318 Turklāt, pat ja tas tā būtu, šāda neitralizēšana neļautu uzskatīt, ka *FFT* vai *Fiat/Chrysler* grupai Luksemburgā nav piešķirta priekšrocība. Faktiski ir jāuzskata, ka nodokļu pasākuma ietvaros priekšrocības esamība tiek noteikta attiecībā pret parastiem nodokļu noteikšanas noteikumiem, tādējādi nav nozīmes citas dalībvalsts nodokļu noteikumiem (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2004. gada 11. novembris, Spānija/Komisija, C-73/03, nav publicēts, EU:C:2004:711, 28. punkts). Tādējādi, ja ir pierādīts, ka integrēts uzņēmums saskaņā ar dalībvalsts piešķirtu nodokļu pasākumu gūst tādas nodokļu nastas samazinājumu, kāda tam parasti būtu bijusi, piemērojot parastos noteikumus aplikšanai ar nodokli, cita grupas uzņēmuma nodokļu situācija citā dalībvalstī neietekmē priekšrocības esamību. Šī paša iemesla dēļ un pat nepastāvot nepieciešamībai lemt par pieņemamību *FFT* iesniegtajiem dokumentiem pēc replikas, kuru nolūks ir pierādīt, ka ir uzsākta šķīrējtiesas procedūra, lai izvairītos no dubultas nodokļu uzlikšanas *FFT* Luksemburgā un Itālijā, jānoraida kā nepamatots *FFT* arguments, saskaņā ar kuru būtībā katrā ziņā tās ienākumi būtu apliekami ar nodokli Itālijā vai Luksemburgā, tādējādi tai neesot piešķirta priekšrocība.

319 Neviens no argumentiem, ko Luksemburgas Lielhercogiste un *FFT* izvirza šajā ziņā, neļauj apstrīdēt šo konstatējumu.

320 Pirmkārt, ciktāl Luksemburgas Lielhercogiste apgalvo, ka Komisija nevarēja atsaukties uz 2010. gada 31. augusta rīkojumu *France Télécom*/Komisija (C-81/10 P, nav publicēts, EU:C:2010:475, 43. punkts), ciktāl tā nav pētījusi, vai *Fiat*/*Chrysler* grupa patiešām ir piešķirta priekšrocība, šis arguments ir jānoraida kā nepamatots. Proti, šajā ziņā pietiek konstatēt, ka apstrīdētā lēmuma 343. apsvērumā Komisija uzskatīja, ka jebkāds *FFT* labvēlīgs nodokļu režīms neapšaubāmi sniedz priekšrocību citiem grupas uzņēmumiem, kuriem tā izraksta rēķinu par transfertcenām.

321 Otrkārt, ciktāl Luksemburgas Lielhercogiste norāda uz 2015. gada 17. decembra spriedumu Spānija u.c./Komisija (T-515/13 un T-719/13, EU:T:2015:1004, 115. un 116. punkts), lai pierādītu, ka Komisijai vajadzēja pētīt, vai *Fiat*/*Chrysler* grupai patiešām ir piešķirta priekšrocība, papildus tam, ka minēto spriedumu Tiesa atcēla (spriedums, 2018. gada 25. jūlijs, Komisija/Spānija u.c., C-128/16 P, EU:C:2018:591), jākonstatē, ka faktiem lietā, kurā tika pasludināts šis spriedums, katrā ziņā nav nekādas saiknes ar šīs lietas faktiem.

322 Faktiski 2015. gada 17. decembra spriedumā Spānija u.c./Komisija (T-515/13 un T-719/13, EU:T:2015:1004) Vispārējā tiesa nosprieda, ka Komisija ir pieļāvusi kļūdu, uzskatot, ka atbalsta saņēmēji ir ekonomisko interešu grupas (EIG) un to locekļi, lai arī nevarēja tikt pierādīts, ka to locekļiem, uz kuriem vienīgajiem attiecās atgūšanas rīkojums, bija piešķirtas selektīvas priekšrocības.

323 Šajā gadījumā Komisija juridiski pietiekami pierādīja, ka ne tikai *FFT*, bet arī visi šajā grupā ietilpstošie uzņēmumi, kas sadarbojas ar *FFT*, esot guvuši labumu no *FFT* piešķirtās nodokļu priekšrocības, ņemot vērā tās ietekmi uz tā aizdevumu grupas iekšienē cenas nosacījumiem. Tādējādi šis Luksemburgas Lielhercogistes arguments ir jānoraida kā nepamatots.

324 Treškārt, ciktāl *FFT* uzskata, ka Komisijai esot vajadzējis piemērot samērīguma kritēriju, nosakot, vai ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu ir piešķirta priekšrocība, īpaši, ņemot vērā *Umicore* lēmumu, šis arguments ir jānoraida kā nepamatots. Faktiski, pirmkārt, ir jāatgādina, ka Komisijai nav saistoša tās lēmumu pieņemšanas prakse. Otrkārt, kā ir uzsvērts *Umicore* lēmumā, Komisija nodokļu iestādēm ir atzinusi rīcības brīvību darījumā, ar kuru tiek izbeigts strīds, kas tādējādi ļauj izvairīties no iespējami ilga vai neskaidra procesa, nevis iepriekšējā lēmumā, kura nolūks ir noteikt nodokli, kas uzņēmumam būs jāmaksā nākotnē.

325 No iepriekš minētā izriet, ka trešais pamats ir jānoraida kā nepamatots.

326 Tādējādi, ņemot vērā šī sprieduma 118.–325. punktā norādītos apsvērumus, jākonstatē, ka Komisija nav pārkāpusi LESD 107. pantu, konstatējot, ka *FFT* un *Fiat*/*Chrysler* grupai ir piešķirta priekšrocība, kas izriet no fakta, ka *FFT* tika aprēķināts mazāks nodoklis, salīdzinot ar to, kāds būtu jāmaksā uzņēmumam, kas veic darījumus tirgū.

327 Šādos apstākļos otrā Luksemburgas Lielhercogistes un *FFT* izvirzīto pamatu virkne attiecībā uz priekšrocības esamību ir pilnībā jānoraida.

E. Par trešo pamatu virkni attiecībā uz selektivitātes neesamību FFT piešķirtajā priekšrocībā

328 Ar pirmo pamatu lietā T-755/15 un ar pirmo iebildumu pirmā pamata pirmajā daļā lietā T-759/15 Luksemburgas Lielhercogiste un *FFT* apgalvo, ka Komisija ir kļūdaini uzskatījusi, ka aplūkotais iepriekšējais lēmums būtu selektīvs pasākums. Tās principā norāda, ka, veicot selektivitātes analīzi trīs posmos, Komisija ir ņēmusi vērā kļūdainu atsauces sistēmu. Tie uzskata, ka aplūkotais iepriekšējais lēmums neatkāpjas no integrētu uzņēmumu aplikšanas ar nodokli režīma, kas esot būtiskā atsauces sistēma. Tie tādējādi uzskata, ka Komisija nav pierādījusi, ka aplūkotais iepriekšējais lēmums būtu pieņemts attiecībā uz *FFT* ar labvēlīgākiem nosacījumiem nekā tie, kas ir piešķirti citiem integrētajiem uzņēmumiem.

329 Turklāt Luksemburgas Lielhercogiste un *FFT* apstrīd Komisijas argumentu, saskaņā ar kuru tā katrā ziņā var prezumēt aplūkotā iepriekšējā lēmuma selektivitāti, jo runa ir par individuālu pasākumu un tā bija pierādījusi, ka *FFT* ir piešķirta priekšrocība. Tās apgalvo, ka judikatūrā tiek nošķirts starp individuāliem *ad hoc* pasākumiem un individuāliem nodokļu pasākumiem, piemērojot vispārējus nodokļu noteikumus. Šajā pēdējā minētajā gadījumā selektivitāti nevar prezumēt, bet tā būtu jāizvērtē saistībā ar Luksemburgas tiesībām un praksi, lai pierādītu, vai tās piemērošanas nosacījumi ir diskriminējoši vai arī valsts iestādēm atstātā rīcības brīvība ir pārmērīga. Luksemburgas Lielhercogiste un *FFT* līdz ar to apgalvo, ka aplūkotais iepriekšējais lēmums nav individuāls *ad hoc* pasākums, bet gan individuāls pasākums, kas ietilpst vispārējā sistēmā, kura paredz aplikt ar nodokli papildu izdevumus, proti, tiesību aktos par transfertcenām, kā tas bija lietā, kurā tika pasludināts 2015. gada 4. jūnija spriedums Komisija/*MOL* (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

330 Īrija apgalvo, ka saskaņā ar judikatūru un doktrīnu vienīgā atbilstošā atsauces sistēma, lai izvērtētu nodokļa pasākuma selektivitāti, ir dalībvalsts, kurā iekļaujas minētais pasākums, nodokļu sistēma, nevis abstrakta un hipotētiska nodokļu sistēma, kā Komisija to esot kļūdaini piemērojusi apstrīdētajā lēmumā. Tā uzskata, ka atsauces sistēma, kas ir jāņem vērā, ir konkrētā sistēma integrēto uzņēmumu aplikšanai ar nodokli.

331 Komisija visus šos argumentus apstrīd.

332 Vispirms ir jāatgādina, ka no LESD 107. panta 1. punkta izrietošā selektivitātes prasība ir skaidri jānošķir no ekonomiskās priekšrocības konstatēšanas, jo pēc tam, kad Komisija ir konstatējusi priekšrocības esamību plašā nozīmē, kas tieši vai netieši izriet no attiecīgā pasākuma, tai vēl ir jāpierāda, ka šī priekšrocība konkrēti sniedz labumu vienam vai vairākiem uzņēmumiem. Lai to izdarītu, tai it īpaši ir jāpierāda, ka ar attiecīgo pasākumu tiek ieviesta to uzņēmumu diferenciācija, kuri attiecībā uz sasniedzamo mērķi ir salīdzināmā situācijā. Līdz ar to ir jābūt tā, ka priekšrocība tiek piešķirta selektīvi un ka tās dēļ daži uzņēmumi var nonākt labvēlīgākā situācijā salīdzinājumā ar citiem (spriedums, 2015. gada 4. jūnijs, Komisija/*MOL*, C-15/14 P, EU:C:2015:362, 59. punkts).

333 Tomēr ir jānorāda, ka selektivitātes prasība atšķiras atkarībā no tā, vai attiecīgais pasākums ir paredzēts kā vispārīga atbalsta shēma vai kā individuāls atbalsts. Pēdējā minētajā gadījumā ekonomiskās priekšrocības noteikšana principā ļauj prezumēt, ka tai ir selektīvs raksturs (turpmāk tekstā – "selektivitātes prezumpcija"). Savukārt, izvērtējot vispārīgo atbalsta shēmu, ir jāidentificē, vai attiecīgais pasākums – neraugoties uz konstatējumu, ka tas sniedz vispārīgu priekšrocību, – ir labvēlīgs tikai

noteikta veida uzņēmumiem vai darbības nozarēm (spriedumi, 2015. gada 4. jūnijs, Komisija/*MOL*, C-15/14 P, EU:C:2015:362, 60. punkts, un 2016. gada 30. jūnijs, Beļģija/Komisija, C-270/15 P, EU:C:2016:489, 49. punkts; šajā nozīmē skat. arī spriedumu, 2016. gada 26. oktobris, *Orange*/Komisija, C-211/15 P, EU:C:2016:798, 53. un 54. punkts). Jāprecizē, ka gadījumā, kad runa ir par individuālu atbalstu, selektivitātes prezumpcija ir piemērojama neatkarīgi no tā, vai attiecīgajā tirgū ir uzņēmums vai uzņēmumi, kas ir salīdzināmā faktiskā vai tiesiskā situācijā (spriedums, 2017. gada 13. decembris, Grieķija/Komisija, T-314/15, nav publicēts, EU:T:2017:903, 79. punkts).

334 No pastāvīgās judikatūras arī izriet, ka, lai valsts nodokļu pasākumu, kas nav uzskatāms par individuālu pasākumu, kvalificētu kā "selektīvu", Komisijai vispirms ir jāidentificē attiecīgajā dalībvalstī piemērojamā parastā jeb "normālā" nodokļu sistēma un tad ir jāpierāda, ka aplūkotais nodokļu pasākums ir atkāpe no minētās kopējās sistēmas, ciktāl ar to tiek ieviestas atšķirības starp tirgus dalībniekiem, kuri, ņemot vērā šīs parastās sistēmas mērķi, ir faktiski un juridiski līdzīgā situācijā (spriedumi, 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* u.c., no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 49. punkts; 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, un 2017. gada 13. decembris, Grieķija/Komisija, T-314/15, nav publicēts, EU:T:2017:903, 85. punkts).

335 "Valsts atbalsta" jēdziens tomēr neattiecas uz pasākumiem, ar ko nosaka diferenciāciju starp uzņēmumiem, kuri, ievērojot ar attiecīgo tiesisko režīmu izvirzīto mērķi, atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā un kuri tātad *a priori* ir selektīvi, tiklīdz attiecīgā dalībvalsts spēj pierādīt, ka šāda diferenciācija ir pamatota, jo tā izriet no sistēmas, kurā tie ietilpst, rakstura vai uzbūves (skat. spriedumu, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 58. punkts un tajā minētā judikatūra).

336 Tādējādi, izmantojot šī sprieduma 334. un 335. punktā norādīto trīs posmu metodi, ir iespējams secināt, ka valsts nodokļu pasākumam, kas nav uzskatāms par individuālu pasākumu, ir selektīvs raksturs.

337 Šajā gadījumā ir jānorāda, ka apstrīdētajā lēmumā Komisija galvenokārt ir veikusi aplūkotā pasākuma selektivitātes izvērtējumu, ievērojot šī sprieduma 334.–336. punktā minētos trīs posmus. Tomēr tā arī piemēroja selektivitātes prezumpciju, saskaņā ar kuru pasākums tiek prezumēts kā selektīvs, ja ar to tiek piešķirta priekšrocība un ja runa ir par individuālu atbalstu. Faktiski apstrīdētā lēmuma 218. apsvērumā un procesuālajos rakstos Komisija atgādināja – "kā uzskata Tiesa, individuāla atbalsta gadījumā, atšķirībā no sistēmas, konstatējot ekonomiskas priekšrocības, principā var pieļaut selektivitāti" un *FFT* šajā gadījumā ir piešķirts "individuāls atbalsta pasākums". Komisija turklāt tiesas sēdē, atbildot uz Vispārējās tiesas jautājumiem, uzsvēra, ka tā apstrīdētajā lēmumā vairākos veidos esot pierādījusi aplūkotā atbalsta selektivitāti, tostarp, izmantojot selektivitātes prezumpciju, kuras tiesiskums tomēr judikatūrā esot ticis apstiprināts vienīgi pēc apstrīdētā lēmuma pieņemšanas.

338 Vispārējā tiesa uzskata, ka ir atbilstoši sākt, izvērtējot Luksemburgas Lielhercogistes un *FFT* argumentāciju, saskaņā ar kuru Komisija nevarēja nedz prezumēt atbalsta selektivitāti, nedz konstatēt, ka tās nav apvērsušas selektivitātes prezumpciju.

339 Vispirms attiecībā uz selektivitātes prezumpciju ir jāatgādina, kā tas būtībā izriet no šī sprieduma 333. punktā minētās judikatūras, ka tā ir piemērojama ar dubultu nosacījumu, ka aplūkotais pasākums, pirmkārt, ir uzskatāms par individuālu atbalstu (nevis atbalsta shēmu) un, otrkārt, ka ar to ir piešķirta priekšrocība uzņēmumam, kurš no tā gūst labumu. Runājot par vienkāršu prezumpciju, prasītājai, lai tā to varētu mainīt, līdz ar to ir jāpierāda, ka nav pierādīts viens vai otrs no šiem diviem nosacījumiem.

340 Pirmkārt, attiecībā uz nosacījumu, kas ir saistīts ar priekšrocības esamību, jākonstatē, ka tas ir izpildīts. Faktiski, kā tika norādīts šī sprieduma 286. punktā, Luksemburgas Lielhercogiste un *FFT* nav pierādījušas, ka Komisija būtu kļūdaini secinājusi, ka nodokļu apmērs, kas *FFT* bija jāmaksā, būtu mazāks par to, kas tai būtu bijis jāmaksā normālos tirgus apstākļos.

341 Otrkārt, attiecībā uz apstākli, kas ir saistīts ar to, ka aplūkotais pasākums esot individuāls atbalsts, Luksemburgas Lielhercogiste un *FFT* būtībā gan savos procesuālajos rakstos, gan tiesas sēdē, atbildot uz Vispārējās tiesas jautājumiem, apstrīd to, ka aplūkotais iepriekšējais lēmums varētu tikt uzskatīts par *ad hoc* individuālu atbalstu. Tās uzskata, ka runa esot par individuālu piemērošanas pasākumu, kas ietilpst vispārējā sistēmā, kā tas bija lietā, kurā pasludināts 2015. gada 4. jūnija spriedums Komisija/*MOL* (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

342 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar Regulas 2015/1589 1. panta e) punktu individuāls atbalsts ir atbalsts, ko nepiešķir, pamatojoties uz atbalsta shēmu, vai ko piešķir, pamatojoties uz atbalsta shēmu, bet kas ir paziņojams saskaņā ar minētās regulas 2. pantu.

343 Atbilstoši Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta noteikumiem atbalsta shēma ir "visi akti, pamatojoties uz kuriem, bez turpmākiem izpildes pasākumiem var piešķirt individuālu atbalstu uzņēmumiem, kas vispārīgi un teorētiski definēti attiecīgajos aktos, un visi akti, pamatojoties uz kuriem, vienam vai vairākiem uzņēmumiem uz nenoteiktu laika periodu un/vai nenoteiktā apmērā var piešķirt atbalstu, kas nav saistīts ar kādu konkrētu projektu".

344 No šī sprieduma 343. punktā minētās Regulas 2015/1589 1. panta d) punktā paredzētās atbalsta shēmas definīcijas, kā tā ir interpretēta judikatūrā, var izsecināt šādus apsvērumus.

345 Pirmkārt, atbalsta shēmas esamībai principā ir nepieciešams identificēt noteikumus, uz kuru pamata atbalsts ir piešķirts. Tomēr ir nospriests, ka atbalsta shēmas pārbaudes ietvaros un neidentificējot tiesību aktu, ar kuru šāda atbalsta shēma ir izveidota, Komisija var pamatoties uz apstākļu kopumu, kas var faktiski atklāt atbalsta shēmas esamību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 1994. gada 13. aprīlis, Vācija un *Pleuger Worthington*/Komisija, C-324/90 un C-342/90, EU:C:1994:129, 14. un 15. punkts).

346 Otrkārt, tā kā individuālais atbalsts tiek piešķirts, neīstenojot turpmākus izpildes pasākumus, konkrētās atbalsta shēmas būtiskajiem elementiem ir noteikti jāizriet no tiesību normām, kas ir identificētas kā minētās shēmas pamats.

347 Treškārt, valsts iestādēm, atbalsta shēmu piemērojot, nevar būt rīcības brīvība attiecībā uz konkrētā atbalsta būtisko elementu noteikšanu un attiecībā uz tā piešķiršanas lietderību. Proti, lai izslēgtu šādu izpildes pasākumu esamību, valsts iestāžu pilnvarām būtu jāierobežojas ar tiesību normu, kas tiek uzskatītas par konkrētās shēmas pamatu, tehnisku piemērošanu, nepieciešamības gadījumā – pēc pārbaudes par to, vai prasītāji izpilda priekšnosacījumus atbalsta saņemšanai.

348 Ceturtkārt, no Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta izriet, ka atbalsta shēmu pamatā esošajos aktos saņēmējiem ir jābūt vispārīgi un teorētiski definētiem, pat ja viņiem piešķirtā atbalsta apmērs ir nenoteikts.

349 Šajā gadījumā ir jākonstatē, kā Komisija to uzsver, atbildot uz jautājumiem tiesas sēdē, ka aplūkoto iepriekšējo lēmumu nevar uzskatīt par pasākumu, kas ir noteikts, pamatojoties uz atbalsta shēmu.

350 Vispirms ir jānorāda, ka ne vispārējā sistēma uzņēmumu aplikšanai ar nodokli, ne īpašā sistēma integrētu uzņēmumu aplikšanai ar nodokli, nedz arī kāda cita lietas dalībnieku norādīta tiesību norma nav uzskatāma par sistēmu Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta teikuma pirmās un otrās daļas izpratnē, kas ir pamats, saskaņā ar kuru aplūkotais pasākums tika piemērots *FFT*. Lietas dalībnieki nenorāda arī uz apstākļu kopumu, kas varētu pierādīt faktisku atbalsta shēmas esamību.

351 Turklāt ir jānorāda, ka aplūkotais pasākums neattiecas vispārēji uz iepriekšējiem lēmumiem, kurus pieņēmušas nodokļu iestādes, bet gan uz iepriekšēju lēmumu, kas konkrēti un precīzi attiecas uz *FFT* (skat. spriedumu, 2017. gada 13. decembris, Grieķija/Komisija, T-314/15, nav publicēts, EU:T:2017:903, 80. un 81. punkts). Nav strīda par to, ka aplūkotā iepriekšējā lēmuma priekšmets ir noteikt nodokļu apmēru, kas ir jāmaksā vienīgi *FFT* saskaņā ar piemērojamajiem Luksemburgas

nodokļu noteikumiem, līdz ar to aplūkotais iepriekšējais lēmums attiecas vienīgi uz individuālo *FFT* situāciju. Tādējādi ir jākonstatē, ka būtiskie atbalsta pasākuma elementi, tostarp elementi, kas veido priekšrocību, proti, *FFT* atlīdzības noteikšanas metodes apstiprināšana, pamatojoties uz pašu kapitāla segmentāciju, un atšķirīgu peļņas līmeņu piemērošana atkarībā no šīs segmentācijas, tādējādi neievērojot nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu rezultātu, izriet vienīgi no aplūkotā iepriekšējā lēmuma, nevis Luksemburgas nodokļu tiesību normām, uz kuru pamata esot pieņemts aplūkotais iepriekšējais lēmums.

352 Visbeidzot, katrā ziņā ir jākonstatē, kā to norādīja Luksemburgas Lielhercogiste, atbildot uz Vispārējās tiesas mutvārdu jautājumiem, ka no pašiem Luksemburgas tiesību aktiem izriet, ka nodokļu administrācijai ir rīcības brīvība, ņemot vērā katra gadījuma apstākļus, izvērtējot labāko metodi katra uzņēmuma, kurš iesniedz pieteikumu par iepriekšēju lēmumu, nodokļu apmēra aprēķināšanai. Faktiski, Luksemburgas nodokļu iestādēm pieņemot iepriekšējus lēmumus, katrā gadījumā ir jāveic īpaša analīze, kas pieprasa sarežģītu vērtējumu. Šī rīcības brīvība, kas Luksemburgas administrācijai ir katrā iepriekšējā lēmumā, tādējādi izslēdz to, ka aplūkotais iepriekšējais lēmums būtu uzskatāms vienīgi par atbalsta shēmas piemērošanas pasākumu.

353 Šajā ziņā ir jānorāda – tas, ka aplūkotais iepriekšējais lēmums nav uzskatāms par izolētu pasākumu, bet gan tas ir viens no ļoti daudzajiem attiecībā uz Luksemburgas uzņēmumiem pieņemtajiem iepriekšējiem lēmumiem, neietekmē konstatējumu, ka, tā kā ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu ir piešķirta priekšrocība *FFT*, šāds iepriekšējs lēmums ir uzskatāms par individuālu atbalstu šim uzņēmumam.

354 No visiem šiem apsvērumiem, tostarp šī sprieduma 345. un 350. punkta, izriet, ka aplūkotais iepriekšējais lēmums nav uzskatāms nedz par atbalsta shēmu, nedz individuālu atbalsta pasākumu, kas ir pieņemts saskaņā ar atbalsta shēmu Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta teikuma pirmās un otrās daļas izpratnē. Faktiski, pirmkārt, aplūkotajā iepriekšējā lēmumā nav ietverts neviens noteikums, uz kura pamata būtu iespējams piešķirt atbalstu Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta teikuma pirmās un otrās daļas izpratnē. Otrkārt, neviens apstāklis neļauj uzskatīt, ka šis iepriekšējais lēmums būtu ticis pieņemts, pamatojoties uz šādu tiesību normu.

355 Šādos apstākļos līdz ar to ir jākonstatē, ka aplūkotais iepriekšējais lēmums ir jāuzskata par tādu, kas veido individuālu atbalstu Regulas 2015/1589 1. panta e) punkta izpratnē.

356 Šis secinājums nav apstrīdams ar citiem Luksemburgas Lielhercogistes un *FFT* izvirzītajiem argumentiem.

357 Pirmkārt, ir jānoraida kā nepamatots Luksemburgas Lielhercogistes arguments, saskaņā ar kuru Komisija būtībā nevar apstrīdēt atbalstu, kas ir pieņemts, piemērojot atbalsta shēmu, vispirms neapstrīdot minēto shēmu, jo aplūkotais iepriekšējais lēmums nav ticis pieņemts, piemērojot atbalsta shēmu.

358 Otrkārt, ciktāl *FFT* apgalvo, ka aplūkotais iepriekšējais lēmums atspoguļojot noteikumu transfertcenu jomā piemērošanu Luksemburgā un ka Komisija neesot noteikusi, kuri uzņēmumi atrodas ar *FFT* salīdzināmos faktiskos un juridiskos apstākļos, un ka ar to ir ņemtas vērā ievērojamās atšķirības starp grupas uzņēmumiem un neatkarīgiem uzņēmumiem, šis arguments ir jānoraida kā neefektīvs. Proti, ar šo argumentu netiek apstrīdēts konstatējums, saskaņā ar kuru aplūkotais pasākums ir *ad hoc* individuāls pasākums.

359 Iepriekš minētā gaismā ir jāsecina, ka Komisija katrā ziņā nav pieļāvusi kļūdu, uzskatot, ka priekšrocība, kas ir piešķirta *FFT* ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu, ir selektīva, jo šajā gadījumā ir izpildīti ar selektivitātes prezumpciju saistītie nosacījumi.

360 Katrā ziņā, pat ja tiktu pieņemts, ka selektivitātes prezumpcija nebija jāpiemēro, jānorāda, ka Komisija arī uzskatīja, ka priekšrocība, kas *FFT* ir piešķirta ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu, ir selektīva, ņemot vērā šī sprieduma 334.–336. punktā minēto izvērtējumu trīs posmos. Atgādinājumam – šo izvērtējumu veido, pirmkārt, atbilstošās atsauces sistēmas noteikšana, otrkārt, izvērtējums, vai aplūkotais pasākums atkāpjas no šīs atsauces sistēmas, un, visbeidzot treškārt, pārbaude, vai šādu atkāpi var pamatot noteikumu, kas veido atsauces sistēmu, veids un struktūra. Komisija šo izvērtējumu veica, par atsauces sistēmu galvenokārt izmantojot vispārējo Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu un pakārtoti – Nodokļu kodeksa 164. pantu un apkārtrakstu.

361 Attiecībā uz pirmo un otro posmu ir jānorāda, ka neatkarīgi no Komisijas izmantotās atsauces sistēmas, vienalga, vai runa ir par vispārējo uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu vai Nodokļu kodeksa 164. pantu un apkārtrakstu, Komisija varēja nekļūdīgi uzskatīt, ka iepriekšējais lēmums atkāpjas no noteikumiem, kas veido katru no atsauces sistēmām. Faktiski, kā tika konstatēts šī sprieduma 286. un 299. punktā, Komisija gan savā pamata analīzē saistībā ar vispārējo uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu, gan pakārtotajā analīzē saistībā ar Nodokļu kodeksa 164. pantu un apkārtrakstu pareizi uzskatīja, ka ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu ir piešķirta priekšrocība *FFT*. Kā tika konstatēts šī sprieduma 122. punktā, Komisija skaidrā veidā izvērtēja priekšrocības esamību un, veicot selektivitātes vērtējumu, atkāpes esamību no iepriekš noteiktajām atsauces sistēmām. Faktiski, kā Komisija apstiprināja apstrīdētā lēmuma 217. apsvērumā, jautājums par to, vai aplūkotais iepriekšējais lēmums ir uzskatāms par atkāpi no atsauces sistēmas, sakrīt ar konstatējumu, ka ar šo pasākumu saņēmējam ir piešķirta priekšrocība.

362 Šādos apstākļos ir jākonstatē, ka lietas dalībnieku argumenti nolūkā apstrīdēt Komisijas norādīto atsauces sistēmu nav efektīvi un kā nepamatoti ir jānoraida argumenti nolūkā apstrīdēt Komisijas analīzi saistībā ar otro tās argumentācijas posmu, proti, atkāpes no atsauces sistēmas izvērtējumu.

363 Attiecībā uz trešo posmu ir jānorāda, ka apstrīdētajā lēmumā, pirmkārt, Komisija uzskatīja, ka ne Luksemburgas Lielhercogiste, ne *FFT* nav iesniegušas nevienu pamatu, kas ļautu attaisnot *FFT* selektīvo attieksmi, kura izriet no aplūkotā iepriekšējā lēmuma. Otrkārt, tā apstiprināja, ka neesot arī identificējusi pamatu, kas attaisnotu preferenciālo režīmu, kādu *FFT* esot izmantojusi (apstrīdētā lēmuma 337. un 338. apsvērums).

364 Turklāt, ciktāl *FFT*, pamatojot atkāpi, apgalvo, ka aplūkotais iepriekšējais lēmums atbilstot nesaistītu pušu darījuma principam, pietiek konstatēt, ka šī argumenta pamatā ir kļūdaina premisa.

365 Attiecībā uz *FFT* argumentu, saskaņā ar kuru aplūkotais iepriekšējais lēmums ļaujot izvairīties no dubultas aplikšanas ar nodokli, jākonstatē, kā to pamatoti norāda Komisija, ka *FFT* neapgalvo un arī nepierāda to, ka tā varētu izvairīties no dubultas aplikšanas ar nodokli vienīgi ar nosacījumu, ka tiek pieņemts iepriekšējais lēmums. Turklāt katrā ziņā ir jākonstatē, kā Komisija to pamatoti norādīja, ka jautājums par dubultu aplikšanu ar nodokli neietekmē un nav saistīts ar jautājumu par priekšrocības selektivitātes noteikšanu.

366 Tādējādi no šī sprieduma 360.–365. punktā norādītajiem apsvērumiem izriet, ka Komisija nav pieļāvusi nekādas kļūdas, konstatējot aplūkotā pasākuma selektivitāti, balstoties uz selektivitātes analīzi trīs posmos.

367 Ņemot vērā iepriekš minēto, Luksemburgas Lielhercogistes un *FFT* izvirzītā trešā pamatu sērija attiecībā uz *FFT* piešķirtās priekšrocības selektivitātes neesamību ir jānoraida pilnībā.

F. Par ceturto pamatu sēriju attiecībā uz konkurences ierobežojumu

368 Luksemburgas Lielhercogiste apgalvo, ka Komisija, pārkāpjot LESD 107. un 296. pantu, nav iesniegusi pierādījumus nekādam pašreizējam vai iespējama konkurences ierobežojumam.

369 Luksemburgas Lielhercogiste uzskata, pirmkārt, ka Komisija nedz apstrīdētā lēmuma 189. apsvērumā, nedz minētā lēmuma 343. un 345. apsvērumā nav pierādījusi, kā *FFT* atbrīvojuma no nodokļu parāda, kas tam parastos apstākļos būtu jāsedz, rezultātā būtu nostiprināta tā vai *Fiat/Chrysler* grupas pozīcija jebkādā tirgū. Otrkārt, vispārīga norāde apstrīdētā lēmuma 189. apsvērumā pati par sevi uz minētās grupas finanšu stāvokli esot acīmredzami nepietiekama, lai raksturotu šādu ietekmi, pat ja tā ir iespējama.

370 *FFT* arī apgalvo, ka Komisija esot pārkāpusi LESD 107. un 296. pantu, ciktāl tā apstrīdētajā lēmumā faktiski neesot izvērtējusi aplūkotā iepriekšējā lēmuma ietekmi uz konkurenci.

371 Iesākumam *FFT* pārmet Komisijai, ka tā apstrīdētā lēmuma 189. apsvērumā vienīgi esot apgalvojusi, ka ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu esot nostiprināts tā un *Fiat/Chrysler* grupas finansiālais stāvoklis un šī iemesla dēļ varot tikt kropļota konkurence.

372 Turklāt *FFT* uzsver, ka saskaņā ar judikatūru pasākums ir jāizvērtē, ņemot vērā tā ietekmi, nevis mērķus. Savukārt vienkāršs apgalvojums, saskaņā ar kuru samazināts nodokļu parāds Luksemburgā esot nostiprinājis *Fiat/Chrysler* grupas konkurētspēju, esot pielīdzināms apsūdzībai attiecībā uz mērķi, lai arī nozīme esot vienīgi ietekmei. Komisija joprojām nevarot uzskatīt, ka konkurence būtu kropļota. Tā piebilst, ka šīs lietas fakti esot sarežģīti un ka esot vajadzējis ņemt vērā aplūkotā iepriekšējā lēmuma globālo ietekmi uz grupu.

373 Turklāt *FFT* uzskata, ka, pat ja tiktu uzskatīts, ka tā esot guvusi labumu no pārlieku zema uzņēmumu ienākuma nodokļa Luksemburgā, tā nesniedz pakalpojumus un nepiegādā preces trešajām personām, tādējādi tai nav nekādas konkurētspējas tirgū, kurā varētu tikt kropļota konkurence.

374 Otrkārt, *FFT* uzskata, ka apstrīdētā lēmuma 345. apsvērumā ietvertās norādes, attiecībā uz kurām tā uzskata, ka tās nav ietvertas apstrīdētajā lēmumā veiktajā analīzē par ietekmi uz konkurenci, nav precīzas.

375 Treškārt, *FFT* apgalvo, ka Komisija savu secinājumu, saskaņā ar kuru aplūkotais iepriekšējais lēmums ietekmējot konkurenci, balstot uz pieņēmumu, saskaņā ar kuru tā esot samaksājusi zemāku uzņēmumu ienākuma nodokli, nekā neatkarīgs uzņēmums. *FFT* šo salīdzinājumu apstrīd.

376 Komisija šos argumentus apstrīd.

377 Attiecībā uz Komisijas veikto konkurences ierobežojuma esamības konstatējumu, kas ir uzskatāms par ceturto nosacījumu valsts atbalsta esamībai, jānorāda, ka apstrīdētā lēmuma 189. apsvērumā vispirms Komisija atgādināja, ka valsts noteikts pasākums tiek uzskatīts par tādu, kas rada vai draud radīt konkurences izkropļojumus, ja tas pēc savas būtības ir tāds, kurš palielina saņēmēja konkurētspēju salīdzinājumā ar citiem konkurējošiem uzņēmumiem. Turklāt tā konstatēja, ka, ciktāl ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu *FFT* ir atbrīvots no nodokļu parāda, kas tam normālos apstākļos būtu jāmaksā saskaņā ar vispārējo uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu, ar šo iepriekšējo lēmumu tiekot radīts vai tiek draudēts radīt konkurences izkropļojumus, nostiprinot *FFT* un *Fiat/Chrysler* grupas finansiālo stāvokli.

378 Turklāt apstrīdētā lēmuma 343.–345. apsvērumā, kas attiecas uz apstrīdētā pasākuma saņēmēju, Komisija precizē, ka ar apstrīdēto iepriekšējo lēmumu tiekot sniegts labums visai *Fiat/Chrysler* grupai, ciktāl ar to tiekot piešķirti papildu resursi ne tikai *FFT*, bet visai grupai. Komisija piebilst, ka nodokļa, ko *FFT* ir samaksājusi Luksemburgā, apmērs ietekmējot aizdevumu grupas iekšienē, kurus tā piešķirot grupas uzņēmumiem, cenas nosacījumus, jo šie nosacījumi tiekot noteikti atkarībā no grupas kapitāla vidējām izmaksām. Komisija no tā secina, ka *FFT* maksājamā nodokļa samazinājumu rezultātā neapšaubāmi esot samazinājušies tās aizdevumu grupas iekšienē cenas nosacījumi.

379 Kā tika norādīts šī sprieduma 178. punktā, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru LESD 296. pantā prasītais pamatojums ir jāpielāgo attiecīgā akta veidam, tam ir skaidri un nepārprotami jāizklāsta tās iestādes pamatojums, kura ir pieņēmusi apstrīdēto aktu, lai ļautu ieinteresētajām personām iepazīties ar noteiktā pasākuma pamatojumu un Savienības tiesai – veikt savas kontroles funkcijas.

380 Šī principa piemērošana pasākuma kvalificēšanai par atbalstu nozīmē, ka ir jābūt norādītiem iemesliem, kāpēc Komisija uzskata, ka attiecīgais pasākums ietilpst LESD 107. panta 1. punkta piemērošanas jomā. Šajā ziņā pat gadījumā, ja no apstākļiem, kādos atbalsts ir ticis piešķirts, izriet, ka tas var ietekmēt tirdzniecību starp dalībvalstīm un izkropļot vai draudēt izkropļot konkurenci, Komisijai šie apstākļi ir jāmin vismaz sava lēmuma pamatojumā (spriedumi, 2006. gada 6. septembris, Portugāle/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, 89. punkts, un 2009. gada 30. aprīlis, Komisija/Itālija un *Wam*, C-494/06 P, EU:C:2009:272, 49. punkts).

381 Runājot par konkurences izkropļošanas nosacījumu, no judikatūras izriet, ka atbalsts, kura mērķis ir atbrīvot uzņēmumu no izmaksām, kas tam parasti būtu jāsedz, īstenojot savas ikdienas pārvaldības vai ierastās darbības, principā izkropļo konkurences apstākļus (spriedumi, 2000. gada 19. septembris, Vācija/Komisija, C-156/98, EU:C:2000:467, 30. punkts, un 2005. gada 3. marts, *Heiser*, C-172/03, EU:C:2005:130, 55. punkts).

382 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai valsts pasākums varētu tikt atzīts par "valsts atbalstu", ir nevis jāpierāda, ka atbalsts patiešām ietekmē tirdzniecību starp dalībvalstīm un faktiski izkropļo konkurenci, bet tikai jāpārbauda, vai atbalsts var ietekmēt šo tirdzniecību un izkropļot konkurenci (skat. spriedumu, 2006. gada 10. janvāris, *Cassa di Risparmio di Firenze* u.c., C-222/04, EU:C:2006:8, 140. punkts un tajā minētā judikatūra).

383 Turklāt īpaši attiecībā uz darbības atbalstu, kāds ir aplūkotais atbalsts, kā apgalvo Komisija, no judikatūras izriet, ka ar to uzņēmumu paredzēts atbrīvot no izmaksām, kuras tam parasti būtu jāsedz saistībā ar ikdienas pārvaldību vai parastu darbību, un tas principā rada konkurences apstākļu izkropļojumu (skat. spriedumu, 2011. gada 9. jūnijs, *Comitato "Venezia vuole vivere"* u.c./Komisija, C-71/09 P, C-73/09 P un C-76/09 P, EU:C:2011:368, 136. punkts un tajā minētā judikatūra).

384 Šajā gadījumā ir jākonstatē, ka no apstrīdētā lēmuma 189., 343. un 345. apsvēruma, kura saturs ir pārņemts šī sprieduma 377. un 380. punktā, izriet, ka Komisija uzskata, ka *FFT* un grupa, kurā tā ietilpst, gūst priekšrocību, kas izriet no tāda nodokļu samazinājuma, kāda nav citiem konkurējošiem uzņēmumiem, un ka tādējādi ar to esot nostiprināta tā finansiālā situācija tirgū, tādējādi ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu tiekot ierobežota konkurence. Komisija uzskata, ka ar *FFT* nodokļu nastas samazinājumu, kas izriet no aplūkotā iepriekšējā lēmuma, tiek piešķirti papildu resursi visai grupai, ciktāl tā rezultātā esot samazināti cenas nosacījumi aizdevumiem grupas iekšienē. Ņemot vērā šī sprieduma 379.–382. punktā norādīto judikatūru, jākonstatē, ka šie apstākļi ir pietiekami, lai uzskatītu, ka Komisija ir norādījusi uz apstākļiem, kuru saistībā tā uzskatīja, ka aplūkotais pasākums var ietekmēt konkurenci un kropļot tirdzniecību. Šajā ziņā ir jāatgādina, kā tas izriet no šī sprieduma 7. punkta, ka *FFT* sniedz naudas līdzekļu pārvaldības pakalpojumus un nodrošina ar finanšu līdzekļiem minētās grupas uzņēmumus Eiropā, izņemot tos, kas ir reģistrēti Itālijā.

385 Tādējādi jāuzskata, ka Komisija nav pārkāpusi savu pienākumu norādīt pamatojumu, nedz arī pieļāvusi kļūdu vērtējumā, secinot, ka minētais pasākums var kropļot konkurenci tirgū, jo atbilstošais nodokļu samazinājums uzlabojot *FFT* un grupas, kurā tas ietilpst, finansiālo stāvokli, kaitējot konkurentu stāvoklim.

386 Šis secinājums nav apstrīdams ar citiem Luksemburgas Lielhercogistes un *FFT* izvirzītajiem argumentiem.

387 Pirmkārt, ciktāl Luksemburgas Lielhercogiste norāda uz 2015. gada 17. decembra spriedumu Spānija u.c./Komisija (T-515/13 un T-719/13, EU:T:2015:1004), jānorāda, kā tas tika minēts šī sprieduma 321. punktā, ka šo Vispārējās tiesas spriedumu Tiesa atcēla ar 2018. gada 25. jūlija spriedumu Komisija/Spānija u.c. (C-128/16 P, EU:C:2018:591).

388 Katrā ziņā ir jākonstatē, ka 2015. gada 17. decembra spriedumā Spānija u.c./Komisija (T-515/13 un T-719/13, EU:T:2015:1004) Vispārējā tiesa konstatēja nepietiekamu pamatojumu Komisijas lēmumā, ciktāl no tā pietiekami skaidri neizrietēja iemesli, kuru dēļ priekšrocība, kas tika piešķirta investētājiem, bet ne kuģniecības sabiedrībām un kuģu būvētavām, kas bija saņēmušas atbalstu, varēja izraisīt konkurences izkropļošanu. Šīs lietas fakti atšķiras, ciktāl priekšrocība ir piešķirta *FFT* un grupai, kurā tā ietilpst. Tādējādi šīs lietas apstākļi nepieprasa nekādu citu skaidrojumu, kā vien to, ar kuru ir norādīts, ka *FFT* un *Fiat/Chrysler* grupas uzņēmumi, kuriem ir jāmaksā mazāks nodoklis, ir saņēmuši priekšrocību, tādējādi ir ietekmēta konkurence tirgos, kuros darbojas *Fiat/Chrysler* grupas uzņēmumi.

389 Otrkārt, *FFT* norāda uz trīs spriedumiem tās atbalstam savas argumentācijas, saskaņā ar kuru Komisijai esot vajadzējis veikt detalizētāku faktu izvērtējumu.

390 Pirmkārt, attiecībā uz 1980. gada 17. septembra spriedumu *Philip Morris*/Komisija (730/79, EU:C:1980:209, 11. punkts) un 2000. gada 15. jūnija spriedumu *Alzetta* u.c./Komisija (T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, no T-600/97 līdz T-607/97, T-1/98, no T-3/98 līdz T-6/98 un T-23/98, EU:T:2000:151, 80. punkts) jākonstatē, ka, pretēji *FFT* apgalvotajam, lai gan Komisija šajos spriedumos īpašā veidā noteica konkrēto tirgu, iepriekšējo konkurences stāvokli un atbalsta mērķi, ne no viena no šiem spriedumiem neizriet, ka Komisijai būtu sistemātiski jāveic šāda analīze, ja tā norāda iemeslus, kuru dēļ aplūkotais pasākums kropļo konkurenci. Kā tika konstatēts šī sprieduma 384. punktā, Komisija norāda iemeslus, kuru dēļ aplūkotais pasākums ir uzskatāms par darbības atbalstu, kas ļauj *FFT* un *Fiat/Chrysler* grupas uzņēmumiem gūt labumu no priekšrocības un nostiprināt savu finansiālo stāvokli un attiecībā uz *FFT* samazināt aizdevumu grupas iekšienē cenas nosacījumus.

391 Turklāt atšķirībā no faktiem lietā, kurā tika pasludināts 1996. gada 24. oktobra spriedums Vācija u.c./Komisija (C-329/93, C-62/95 un C-63/95, EU:C:1996:394), kurā Tiesa atcēla Komisijas lēmumu pamatojuma neesamības dēļ, un pretēji faktiem, kuru rezultātā tika pasludināts 1985. gada 13. marta spriedums Nīderlande un *Leeuwarder Papierwarenfabriek*/Komisija (296/82 un 318/82, EU:C:1985:113), šajā gadījumā Komisija pienācīgi norādīja iemeslus, kuru dēļ tā uzskata, ka pastāvēja konkurences ierobežojums.

392 Tādēļ šie argumenti ir noraidāmi kā nepamatoti.

393 Treškārt, ciktāl *FFT* apgalvo, ka pasākums ir jāizvērtē tā ietekmes, nevis mērķu dēļ, pietiek atgādināt, ka no šī sprieduma 118. punktā minētās judikatūras izriet, ka atbalstam ir jārada vai jādraud radīt konkurences izkropļojums. Tomēr šajā gadījumā, kā tika konstatēts šī sprieduma 384. punktā, Komisija pareizi uzskatīja, ka aplūkotā pasākuma rezultātā tiek kropļota konkurence.

394 Ceturtkārt, ciktāl *FFT* uzskata, ka Komisija savu secinājumu, saskaņā ar kuru aplūkotais iepriekšējais lēmums ir ietekmējis konkurenci, balsta uz kļūdainu pieņēmumu, saskaņā ar kuru tas esot maksājis zemāku uzņēmumu ienākuma nodokli nekā neatkarīgs uzņēmums, šis arguments ir jānoraida kā nepamatots. Faktiski Komisija pamatoti uzskata, ka *FFT* ir guvusi labumu no nodokļu priekšrocības, tādējādi tai bija tiesības secināt, ka šāda priekšrocība var kropļot konkurenci tirgū, kurā darbojas *FFT* un grupa, kurā tā ietilpst.

395 Piektkārt, ciktāl *FFT* norāda – pat, ja tiktu uzskatīts, ka tā ir guvusi labumu no pārmērīgi zema uzņēmumu ienākuma nodokļa Luksemburgā, tā nesniedz pakalpojumus un nepārdod preces trešajām personām, tādējādi tai nav nekādas konkurētspējas tirgū, kurā varētu tikt kropļota konkurence, vai ka

preces un pakalpojumi, kurus piedāvā grupas uzņēmumi, atbilst tirgus apstākļiem, šie argumenti ir jānoraida kā nepamatoti. Faktiski, tai saņemot savas nodokļu nastas samazinājumu, *FFT* var finansēt citu grupas uzņēmumu darbības ar zemākām izmaksām, tādējādi kropļojot konkurenci tirgos, kuros darbojas šie pēdējie minētie uzņēmumi.

396 Sestkārt, *FFT* uzskata, ka apstrīdētā lēmuma 345. apsvērumā ietvertās norādes, attiecībā uz kurām tā uzskata, ka tās nav ietvertas apstrīdētajā lēmumā veiktajā ietekmes uz konkurenci analīzē, nav precīzas. *FFT* uzskata, ka Komisija tajā kļūdaini uzskatīja, ka pastāv saikne starp *FFT* samaksātā nodokļa apmēru Luksemburgā un procentu apmēru, ko *FFT* piemēro aizdevumiem, kurus tas piešķir *Fiat/Chrysler* grupas uzņēmumiem. Šajā ziņā pietiek konstatēt, kā to turklāt atzīst pats *FFT*, – fakts, ka Komisija ir pieļāvusi kļūdu procentu apmērā, kas ir jāņem vērā, neietekmē konstatējumu par konkurences ierobežojuma esamību. Tātad šis arguments ir jānoraida kā neefektīvs.

397 Septītkārt, ciktāl *FFT* apgalvo, ka pastāv līdzības starp lēmumu, kuru Tiesa ir atcēlusi 2009. gada 30. aprīļa spriedumā Komisija/Itālija un *Wam* (C-494/06 P, EU:C:2009:272), un šo lēmumu, šis arguments, kuru tā neizvirzīja pirmā pamata otrajā daļā, ir jānoraida kā nepamatots. Proti, kā norāda Komisija, pirmajā lietā Tiesa norādīja, ka aplūkotais atbalsts nav uzskatāms par darbības atbalstu. Turklāt *FFT* nav apstrīdējusi judikatūru, uz kuru Komisija šajā gadījumā balstījās, saskaņā ar kuru darbības atbalsts principā kropļo konkurences apstākļus. *FFT* nepierāda arī, ka šāda prezumpcija nebūtu piemērojama šajā gadījumā.

398 Ņemot vērā iepriekš minēto, jānoraida Luksemburgas Lielhercogistes un *FFT* izvirzītie pamati, saskaņā ar kuriem Komisija neesot pierādījusi konkurences ierobežojuma esamību.

G. Par piekto pamatu virkni attiecībā uz atbalsta atgūšanu

399 Šī pamatu virkne, kuru Luksemburgas Lielhercogiste ir izvirzījusi pakārtoti un kura attiecas uz atbalsta atgūšanu, ir iedalīta divās daļās.

1. Par pirmo daļu attiecībā uz Regulas 2015/1589 pārkāpumu, ciktāl aplūkotā apgalvotā atbalsta atgūšana nav saderīga ar tiesiskās drošības principu

400 Luksemburgas Lielhercogiste uzskata, ka Komisija ir pārkāpusi tiesiskās drošības principu un Regulas 2015/1589 16. panta 1. punktu, piespriežot atgūt aplūkoto apgalvoto atbalstu.

401 Īrija norāda, ka tā pievienojas Luksemburgas Lielhercogistes viedoklim, saskaņā ar kuru Komisija ir pārkāpusi tiesiskās drošības principu.

402 Komisija šos argumentus apstrīd.

403 Ir jāatgādina, ka Regulas 2015/1589 16. panta 1. punktā ir paredzēts:

"Kad nelikumīga atbalsta gadījumos tiek pieņemti negatīvi lēmumi, Komisija izlemj, ka attiecīgā dalībvalsts veic visus vajadzīgos pasākumus, lai atgūtu atbalstu no saņēmēja [..]. Komisija neprasa atbalsta atgūšanu, ja tas ir pretrunā ar kādu Kopienas tiesību vispārēju principu."

404 Apstrīdētajā lēmumā vispirms Komisija norāda, ka saskaņā ar Regulas 2015/1589 16. panta 1. punktu tai ir jāpiespriež atgūt visu prettiesisko un ar iekšējo tirgu nesaderīgo atbalstu, ja vien šāda atgūšana nav pretrunā kādam vispārējam tiesību principam (apstrīdētā lēmuma 354. un 355. apsvērums). Turklāt Komisija uzskata, ka Luksemburgas Lielhercogistes argumenti, saskaņā ar kuriem atgūšana pārkāpjot tiesiskās paļāvības aizsardzības principu un tiesiskās drošības principu, neesot pamatoti (apstrīdētā lēmuma 364. apsvērums). Pirmkārt, attiecībā uz tiesiskās paļāvības aizsardzību ir jānorāda,

ka tā Luksemburgas Lielhercogistei vai *FFT* nav sniegusi nekādas precīzas garantijas (apstrīdētā lēmuma 356.–358. apsvērums). Otrkārt, attiecībā uz tiesiskās drošības principa pārkāpumu neesot nekādas iepriekšējas lēmumu pieņemšanas prakses, kas varētu izraisīt neskaidrības attiecībā uz to, ka iepriekšējie lēmumi var nozīmēt valsts atbalsta piešķiršanu. Turklāt un konkrētāk Komisija atgādina, ka saskaņā ar judikatūru tai nav jānorāda precīzs atgūstamā atbalsta apmērs (apstrīdētā lēmuma 360.–363. apsvērums).

405 Saskaņā ar judikatūru tiesiskās drošības princips, kas ir vispārējs Savienības tiesību princips, pieprasa, lai tiesību normas būtu skaidras un precīzas, un tā mērķis ir nodrošināt, lai Savienības tiesību reglamentētās situācijas un tiesiskās attiecības būtu paredzamas (spriedums, 1996. gada 15. februāris, *Duff* u.c./Komisija, C-63/93, EU:C:1996:51, 20. punkts).

406 Šajā gadījumā, pirmkārt, ciktāl Luksemburgas Lielhercogiste uzskata, ka saskaņā ar Regulas 2015/1589 16. panta 1. punktu nebija jāpiesprież atgūšana, jo tā pārkāpjot tiesiskās drošības principu, jākonstatē, ka tiesību norma, kas lika pieņemt apstrīdēto lēmumu, proti, LESD 107. pants, un četri nosacījumi šāda atbalsta esamībai, kas ir atgādināti šī sprieduma 118. punktā, ir skaidri un precīzi.

407 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka valsts atbalsta jēdziens tiek definēts atkarībā no pasākuma ietekmes uz tā saņēmēja konkurētspēju (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2008. gada 22. decembris, *British Aggregates* /Komisija, C-487/06 P, EU:C:2008:757, 87. punkts). No tā izriet, ka ar LESD 107. pantu ir aizliegts jebkāds atbalsta pasākums neatkarīgi no tā formas vai šāda atbalsta piešķiršanai izmantotās reglamentējošās tehnikas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 79. punkts).

408 No tā izriet, ka nav nekādu šaubu par to, ka jebkāds valsts pasākums, kāds ir iepriekšējais lēmums, kas atbilst LESD 107. pantā paredzētajiem nosacījumiem, principā ir aizliegts un attiecībā uz to ir jāpieņem rīkojums par atgūšanu.

409 Otrkārt, katrā ziņā ir jākonstatē, kā to norāda Komisija, ka nav tādu objektīvu faktu, kas Luksemburgas Lielhercogistei vai *FFT* ļautu secināt, ka Komisija nebūtu piemērojusi LESD 107. pantu tās iepriekšējiem lēmumiem. Pirmkārt, no Komisijas lēmumu pieņemšanas prakses, uz kuru tā atsaucas apstrīdētā lēmuma 71. zemsvītras piezīmē un kuras pamatotību Luksemburgas Lielhercogiste neapstrīd, izriet, ka tā iepriekš ir izvērtējusi iepriekšējo lēmumu atbilstību LESD 107. pantam. Otrkārt, Luksemburgas Lielhercogiste neapstrīd to, ka Komisija jau ir izvērtējusi individuālos nodokļu pasākumus un ir izmantojusi nesaistītu pušu darījuma principu, lai piespriestu atgūt atbalstu.

410 Šādos apstākļos LESD 107. panta piemērošana pati par sevi aplūkotajam iepriekšējam lēmumam nevar tikt uzskatīta par tiesiskās drošības principa pārkāpumu. Tādējādi, lai pamatotu to, ka, piemērojot Regulas 2015/1589 16. panta 1. punktu, netiek atgūts atbalsts, kas izriet no aplūkotā iepriekšējā lēmuma, nevar pamatoti atsaukties ne uz kādu šī principa pārkāpumu.

411 Pārējie Luksemburgas Lielhercogistes un Īrijas izvirzītie argumenti nepārliecina.

412 Vispirms, ciktāl Luksemburgas Lielhercogiste uzskata, ka Komisijas izmantotais *FFT* nodokļu bāzes analīzes modelis neesot pietiekami paredzams, ka vajagot pierādīt elastību, nepieprasot nereālu precizitātes līmeni, un ka nevar uzskatīt, ka būtu bijusi ļaunticība, jāatgādina, ka dalībvalstīm ir rīcības brīvība, nosakot transfertcenas, un ka vienīgi tad, ja Komisija atklāj kļūdu minēto cenu noteikšanā, kas ir tāda, ka šīs transfertcenas neatbilst tirgū balstīta rezultāta ticamai aplēstajai vērtībai, tai ir tiesības konstatēt atbalsta esamību (skat. šī sprieduma 204. punktu). Šajā gadījumā Vispārējā tiesa konstatēja, ka Komisija varēja pamatoti uzskatīt, ka Luksemburgas Lielhercogiste ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu ir apstiprinājusi kļūdas *FFT* atlīdzības noteikšanas metodē, kas neļauj panākt tādu transfertcenu, kura atspoguļotu cenas, kas būtu panāktas tirgus apstākļos. Šādos apstākļos nevar uzskatīt, ka Komisija

būtu pieprasījusi nereālu precizitātes līmeni, nedz arī to, ka tās analīzes modelis nebūtu paredzams. Tādējādi Luksemburgas Lielhercogiste nevar pamatoti apgalvot, ka nebija paredzams tas, ka Komisija konstatētu atbalsta esamību un piespriestu tā atgūšanu.

413 Turklāt, ciktāl Luksemburgas Lielhercogiste apgalvo, ka tās iepriekšējo lēmumu prakse atbilst uzvedības kodeksam uzņēmumu nodokļu jomā un EASO pamatnostādnēm, pietiek norādīt, ka Komisija ir konstatējusi, ka ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu, kas tai netika paziņots, Luksemburgas Lielhercogiste ir piešķīrusi ar iekšējo tirgu nesaderīgu valsts atbalstu LESD 107. panta izpratnē. Šādi rīkojoties, pirmkārt, tā nav apstrīdējusi pašu iepriekšējo lēmumu praksi. Otrkārt, valsts atbalsta esamības izvērtējums tiek veikts, ņemot vērā LESD 107. pantā paredzētos kritērijus. Šādos apstākļos tas, ka tekstus transfertcenu jomā, kas nav saistoši Komisijai, ir apstiprinājusi Eiropas Savienības Padome vai EASO, neietekmē konstatējumu, ka ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu tiek piešķirta selektīva priekšrocība *FFT*.

414 Turklāt Luksemburgas Lielhercogiste un Īrija norāda, ka tiesiskās drošības principa piemērošana var pieprasīt tiesību akta atpakaļejošā spēka ierobežošanu, ja pastāv smags ekonomiska rakstura apdraudējums un ja ieinteresētās puses ir labticīgas – šie nosacījumi šajā gadījumā ir izpildīti. Ciktāl Luksemburgas Lielhercogiste izvirza šo argumentu, lai apstrīdētu aplūkotā atbalsta pasākuma atgūšanu, pietiek atgādināt, ka rīkojums par atgūšanu nav uzskatāms par tiesību akta piemērošanu ar atpakaļejošu spēku. Proti, nelikumīga atbalsta novēršana, to atgūstot, ir atzinuma par atbalsta prettiesiskumu loģiskas sekas ar mērķi atjaunot agrāko stāvokli (spriedums, 2005. gada 19. oktobris, *CDA Datenträger Albrechts*/Komisija, T-324/00, EU:T:2005:364, 77. punkts un tajā minētā judikatūra).

415 Katrā ziņā, ciktāl Luksemburgas Lielhercogiste apgalvo, ka apstrīdētais lēmums radot smagu ekonomiska rakstura apdraudējumu vai smagas problēmas tai un citām dalībvalstīm, kā uz to tostarp esot norādījuši Amerikas Savienoto Valstu pārstāvji, pirmkārt, jākonstatē, ka Regulas 2015/1589 16. panta 1. punktā nav paredzēts, ka atbalstu, kurš ir atzīts par nesaderīgu, varētu neatgūt šāda iemesla dēļ. Otrkārt, neviens no Luksemburgas Lielhercogistes norādītajiem argumentiem neļauj pierādīt šādas smagas ekonomiska rakstura ietekmes esamību. Nav šaubu, ka aplūkotā atbalsta atgūšana pati par sevi nevar radīt negatīvu ekonomisku ietekmi Luksemburgas Lielhercogistei, jo atgūstamās summas tiek piešķirtas tās valsts finansēm. Turklāt, pretēji tam, ko šķietami norāda Luksemburgas Lielhercogiste, *FFT* saņemtā atbalsta atgūšana pati par sevi, piemērojot aplūkoto iepriekšējo lēmumu, nevar tieši radīt iespējamu "ļoti liela skaita iepriekšēju lēmumu Luksemburgas Lielhercogistē un, iespējams, tūkstošiem lēmumu pārējās dalībvalstīs apstrīdēšanu". Proti, fakts pats par sevi, ka Komisija ir apstrīdējusi iepriekšēju lēmumu, ar kuru uzņēmumam ir piešķirta selektīva priekšrocība, nozīmē vienīgi to, ka minētais iepriekšējais lēmums, kas ir pieņemts, pārkāpjot LESD 107. pantu, ir atgūšanas priekšmets, bet nevis to, ka visi iepriekšēji lēmumi, tostarp tie, kas nav uzskatāmi par valsts atbalstu, būtu atgūšanas priekšmets.

416 Tādējādi nav jāuzskata, ka apstrīdētajam lēmumam būtu jaunas vai smagas sekas starptautisko nodokļu jomā, jo Komisijai vienmēr ir bijusi kompetence izvērtēt, vai jebkurš nodokļu pasākums ir uzskatāms par valsts atbalstu LESD 107. panta izpratnē.

417 Visbeidzot, ciktāl Īrija būtībā uzskata, ka Komisija nevarot, kā tā to esot darījusi apstrīdētajā lēmumā, ierosināt, tai nenosakot atbalsta apmēru, lai dalībvalsts vēršas pie tās apmēra noteikšanai, pietiek konstatēt, ka šajā gadījumā Luksemburgas Lielhercogiste neapgalvo un nepierāda to, ka Komisijas veiktais vērtējums apstrīdētā lēmuma 311. apsvērumā attiecībā uz *FFT* maksājamā nodokļa aprēķināšanas metodi būtu tik neprecīzs, ka tā nevarētu aprēķināt saņemtā atbalsta apmēru, nevēršoties Komisijā, tādā veidā, ka ar apstrīdēto lēmumu būtu radīta tiesiskā nedrošība. Gluži pretēji, Luksemburgas Lielhercogiste atzīst, ka tā ir aprēķinājusi atgūstamā atbalsta summu 23,1 miljona EUR vērtībā. Tādēļ šis arguments ir noraidāms kā nepamatots.

418 Ņemot vērā iepriekš minēto, pamatu virknes saistībā ar atgūšanu pirmā daļa ir jānoraida kā nepamatota.

2. Par otro daļu attiecībā uz Regulas 2015/1589 pārkāpumu, ciktāl aplūkotā apgalvotā atbalsta atgūšana esot pretrunā tiesībām uz aizstāvību

419 Luksemburgas Lielhercogiste apgalvo, ka saskaņā ar Komisijas lēmumu pieņemšanas praksi, ja atbalsta apmēru nevar aprēķināt, to nav pamata atgūt. Faktiski, nepastāvot iespējai precīzi aprēķināt atbalstu vai nepastāvot parametriem, kas ļauj dalībvalstij, sadarbojoties ar Komisiju, veikt precīzu atbalsta aprēķināšanu, tiekot pārkāptas tās tiesības uz aizstāvību un tas esot šķērslis atgūšanai.

420 Šajā ziņā Luksemburgas Lielhercogiste norāda, ka tā neapšaubāmi esot pieprasījusi apgalvotā atbalsta saņēmējam pārskaitīt konkrētu summu uz bloķētu bankas kontu. Šī summa esot tikusi aprēķināta atbilstoši Komisijas norādēm apstrīdētā lēmuma 311. apsvērumā, kurām esot piemērots precizējums, saskaņā ar kuru šis aprēķins neietekmē Komisijas piemērotās metodoloģijas apstrīdēšanu. Tomēr Luksemburgas Lielhercogiste uzskata, ka šis aprēķins ir pilnībā mākslīgs, ciktāl neesot iespējams precīzi novērtēt apgalvoto atbalstu, "neizmantojot Komisijas šajā ziņā pilnīgi patvaļīgi veiktos vērtējumus". Būtībā, kā uzskata EASO un Komisija, neesot vienas pareizas transfertcenas, bet gan pastāvot plaša pareizo cenu svārstība. Turklāt Luksemburgas Lielhercogistei neesot nekādu ticamu iespēju neievērot Komisijas apstrīdētajā lēmumā piedāvāto metodoloģiju.

421 Komisija šos argumentus apstrīd.

422 Apstrīdētajā lēmumā Komisija vispirms 367. apsvērumā uzskata, ka saskaņā ar judikatūru, lai gan Savienības tiesībās nav paredzēts pienākums noteikt precīzu atgūstamā atbalsta summu, tomēr esot pietiekami, ja Komisijas lēmumā ir ietvertas norādes, kas tā adresātam bez pārmērīgām grūtībām ļauj pašam noteikt šo summu. Tā turklāt precizē, ka tā apstrīdētā lēmuma 311. apsvērumā ir norādījusi metodi, kas var novērst *FFT* piešķirto selektīvo priekšrocību, ja Luksemburgas Lielhercogiste izvēlētos saglabāt *TNMM*, vienlaicīgi minot faktu, ka līdz šī lēmuma spēkā stāšanās dienai var tikt piemērota cita metode (apstrīdētā lēmuma 367.–369. apsvērums).

423 Šajā gadījumā, pirmkārt, ir jākonstatē, ka Luksemburgas Lielhercogiste neapstrīd Komisijas vērtējumu, saskaņā ar kuru no 2007. gada 18. oktobra sprieduma Komisija/Francija (C-441/06, EU:C:2007:616, 29. punkts un tajā minētā judikatūra) izriet, ka Komisijas lēmumā nav obligāti jānosaka atgūstamā atbalsta apmērs, ja tajā ir ietvertas norādes, kas ļauj dalībvalstij bez pārmērīgām grūtībām pašai noteikt šo summu.

424 Otrkārt, jānorāda, ka Luksemburgas Lielhercogiste neapgalvo, ka šajā gadījumā apstrīdētajā lēmumā nebūtu sniegtas norādes, kas tai ļautu pašai noteikt atgūstamo apmēru. Faktiski, pirmkārt, tā atzīst, ka ir aprēķinājusi un novērtējusi šo apmēru 23,1 miljona EUR vērtībā, lai panāktu atgūšanu no *FFT*. Otrkārt, ne tuvu neuzskatot, ka Komisijas izvēlētā aprēķināšanas metode nebūtu precīza, tā būtībā vienīgi apgalvo, ka minētā metode tai nesniedzot "ticamas iespējas noraidīt Komisijas dogmatisko nostāju". Šādi rīkojoties, Luksemburgas Lielhercogiste vismaz netieši atzīst, ka minētā metode ir pietiekami precīza, lai varētu aprēķināt atgūstamā atbalsta apmēru.

425 Šādos apstākļos Komisijai nevar pārmest to, ka tā būtu pārkāpusi Luksemburgas Lielhercogistes tiesības uz aizstāvību, nenorādot atgūstamā atbalsta summu apstrīdētajā lēmumā.

426 Neviens no Luksemburgas Lielhercogistes iesniegtajiem argumentiem nav tāds, kas varētu apšaubīt šo secinājumu.

427 Vispirms, ciktāl Luksemburgas Lielhercogiste apgalvo, ka tas, ka tā ir pieprasījusi, lai *FFT* iemaksātu 23,1 miljonu EUR bloķētā bankas kontā, neietekmē faktu, ka tā apstrīd Komisijas izraudzīto aprēķināšanas metodi, šis arguments ir jānoraida kā neefektīvs. Faktiski Luksemburgas Lielhercogiste nepierāda, ka apstrīdētais lēmums nebūtu pietiekami precīzs tādā mērā, ka tā nevarētu noteikt

atgūstamo apmēru. Tā vienīgi apstrīd Komisijas izraudzīto metodoloģiju, aprēķinot atgūstamā atbalsta summu, kuru tā kvalificē kā patvaļīgu. Tomēr jautājumam, vai metodoloģija ir vai nav pareiza, nav nekādas saistības ar tiesību uz aizstāvību pārkāpšanu, uz kuru attiecas piektās pamatu virknes otrā daļa.

428 Turklāt, ciktāl Luksemburgas Lielhercogiste apgalvo, ka, nosakot iespējamo apmēru "plašo svārstību", apstrīdētajā lēmumā neesot ievērota prasība nolūkā relatīvi precīzā veidā norādīt atbalsta apmēru, pirmkārt, pietiek norādīt, ka Komisija, nosakot metodi, kuru Luksemburgas Lielhercogiste ir ņēmusi vērā, ir ievērojusi šī sprieduma 423. punktā minētajā judikatūrā norādīto nosacījumu, saskaņā ar kuru metodei ir jāļauj bez grūtībām noteikt atgūstamo apmēru. Otrkārt, Komisijas piedāvātā starpība neattiecas uz atgūstamā atbalsta summu, bet gan uz summu, kuru tā uzskata par piemērotu *FFT* nodokļu bāzes noteikšanai. Šāda norāde ir pietiekami precīza, lai Luksemburgas Lielhercogiste varētu aprēķināt atgūstamā atbalsta summu. Turklāt tas, ka Komisija ir apstiprinājusi, ka citas metodes varētu izraisīt citus apmērus un ka tā sniedz iespēju piedāvāt alternatīvu metodi atgūstamā apmēra aprēķināšanai, nevar apstrīdēt faktu, ka apstrīdētajā lēmumā ir ietvertas pietiekami precīzas norādes attiecībā uz atgūšanu, nedz arī pats par sevi traucēt atgūt atbalstu.

429 Šādos apstākļos piektās pamatu virknes saistībā ar atgūšanu otrā daļa un šī pamatu virkne kopumā ir jānoraida kā nepamatota.

430 No visiem iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka prasības, kas celtas lietās T-755/15 un T-759/15, ir jānoraida.

IV. Par tiesāšanās izdevumiem

A. Lietā T-755/15

431 Atbilstoši Reglamenta 134. 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 Luksemburgas Lielhercogistei nolēmums ir nelabvēlīgs, tai jāpiespriež segt savus, kā arī atlīdzināt Komisijas tiesāšanās izdevumus saskaņā ar tās prasījumiem.

432 Atbilstoši Reglamenta 138. panta 1. punktam dalībvalstis, kas iestājas lietā, sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas. Tādējādi Īrija sedz savus tiesāšanās izdevumus pati.

B. Lietā T-759/15

433 Atbilstoši Reglamenta 134. 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 *FFT* nolēmums ir nelabvēlīgs, tai jāpiespriež segt savus, kā arī atlīdzināt Komisijas tiesāšanās izdevumus saskaņā ar tās prasījumiem.

434 Atbilstoši Reglamenta 138. panta 1. punktam dalībvalstis, kas iestājas lietā, sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas. Tādējādi Īrija sedz savus tiesāšanās izdevumus pati.

Ar šādu pamatojumu

VISPĀRĒJĀ TIESA (septītā palāta paplašinātā sastāvā)

nospriež:

1) Lietas T-755/15 un T-759/15 apvienot sprieduma taisīšanai.

2) Prasības noraidīt.

3) Luksemburgas Lielhercogiste sedz savus, kā arī atlīdzina Eiropas Komisijas tiesāšanās izdevumus lietā T-755/15.

4) *Fiat Chrysler Finance Europe* sedz savus, kā arī atlīdzina Komisijas tiesāšanās izdevumus lietā T-759/15.

5) Īrija sedz savus tiesāšanās izdevumus pati.

Van der Woude Tomljenović Bieliūnas

Marcoulli Kornezov

Pasludināts atklātā tiesas sēdē Luksemburgā 2019. gada 24. septembrī.

[Paraksti]

Satura rādītājs

I. Tiesvedības priekšvēsture 2

A. Par iepriekšēju lēmumu, ko Luksemburgas nodokļu iestādes pieņēmušas attiecībā uz *FFT* 2

B. Par administratīvo procesu Komisijā 2

C. Par apstrīdēto lēmumu 3

1. Apstrīdētā pasākuma apraksts 3

2. Luksemburgas noteikumu attiecībā uz transfertcenām apraksts 4

3. ESAO pamatnostādņu apraksts 4

4. Apstrīdētā pasākuma izvērtēšana 5

II. Tiesvedība un lietas dalībnieku prasījumi 10

A. Par tiesvedības rakstveida daļu un lietas dalībnieku prasījumiem lietā T-755/15 10

1. Par iztiesāšanas sastāvu un prioritāru izskatīšanu 10

2. Par pieteikumu lietu izskatīt paātrināti 10

3. Par iestāšanos lietā 10

4. Par pieteikumiem piemērot konfidencialitāti 11

5. Par lietas dalībnieku prasījumiem 11

B. Par procesa rakstveida daļu un lietas dalībnieku prasījumiem lietā T-759/15 11

1. Par iztiesāšanas sastāvu un prioritāru izskatīšanu 11

2. Par pieteikumu par paātrināto tiesvedību 12

3. Par iestāšanos lietā 12

4. Par pieteikumiem piemērot konfidencialitāti 12

5. Par lietas dalībnieku prasījumiem 12

C. Par lietu T-755/15 un T-759/15 apvienošanu tiesvedības mutvārdu daļas vajadzībām un par procesa mutvārdu daļu 13

1. Par apvienošanu 13

2. Par lietu T-755/15 un T-759/15 tiesvedības mutvārdu daļu 13

III. Juridiskais pamatojums 13

A. Par lietu apvienošanu šī sprieduma pasludināšanai 13

B. Par izvirzītajiem pamatiem un šo prasību izvērtēšanas struktūru 14

C. Par pirmo pamatu virkni, kas attiecas uz LES 4. un 5. panta pārkāpumu, ciktāl Komisija esot veikusi slēptu nodokļu saskaņošanu 15

D. Par otro pamatu virkni, kas attiecas uz priekšrocības neesamību 17

1. Ievada apsvērumi 17

2. Par Komisijas galvenokārt norādīto argumentāciju, saskaņā ar kuru ar aplūkoto iepriekšējo lēmumu esot veikta atkāpe no uzņēmumu ienākumu nodokļa vispārējās sistēmas Luksemburgā 18

a) Par pamatiem, kas attiecas uz kļūdu, piemērojot nesaistītu pušu darījuma principu valsts atbalsta pārbaudes jomā 18

b) Par pamatu attiecībā uz kļūdainu aprēķināšanas metodoloģiju, nosakot *FFT* atlīdzību ... 27

1) Ievada apsvērumi 27

2) Par pirmo kļūdu saistībā ar visa *FFT* pašu kapitāla neņemšanu vērā 29

i) Apsvērumi par aplūkoto iepriekšējo lēmumu 30

ii) Par iespēju veikt kapitāla segmentāciju EASO pamatnostādnēs un apkārtrakstā . 31

iii) Par pašu kapitāla segmentācijas piemērotību 32

3) Par otro kļūdu saistībā ar hipotētiskā regulējošajām prasībām atbilstošā pašu kapitāla ņemšanu vērā 34

4) Par ceturto kļūdu saistībā ar *FFT* daļu neņemšanu vērā 36

3. Par Komisijas pakārtoti formulēto argumentāciju, saskaņā ar kuru aplūkotajā iepriekšējā lēmumā ir atkāpe no Nodokļu kodeksa 164. panta 3. punkta un apkārtraksta. 39

4. Par pamatu, kas attiecas uz priekšrocības neesamību grupas līmenī 41

E. Par trešo pamatu virkni attiecībā uz selektivitātes neesamību *FFT* piešķirtajā priekšrocībā 44

F. Par ceturto pamatu sēriju attiecībā uz konkurences ierobežojumu 48

G. Par piekto pamatu virkni attiecībā uz atbalsta atgūšanu 52

1. Par pirmo daļu attiecībā uz Regulas 2015/1589 pārkāpumu, ciktāl aplūkotā apgalvotā atbalsta atgūšana nav saderīga ar tiesiskās drošības principu 52

2. Par otro daļu attiecībā uz Regulas 2015/1589 pārkāpumu, ciktāl aplūkotā apgalvotā atbalsta atgūšana esot pretrunā tiesībām uz aizstāvību 55

IV. Par tiesāšanās izdevumiem 56

A. Lietā T-755/15 56

B. Lietā T-759/15 56