

KOMISIJAS LĒMUMS (ES) 2016/1699**(2016. gada 11. janvāris)****par valsts atbalsta shēmu attiecībā uz atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu SA.37667 (2015/C)
(ex 2015/NN), ko īsteno Beļģija***(izziņots ar dokumenta numuru C(2015) 9837)***(Autentisks ir tikai teksts franču un nīderlandiešu valodā)****(Dokuments attiecas uz EEZ)**

EIROPAS KOMISIJA,

ņemot vērā Līgumu par Eiropas Savienības darbību un jo īpaši tā 108. panta 2. punkta pirmo daļu;

ņemot vērā Līgumu par Eiropas Ekonomikas zonu un jo īpaši tā 62. panta 1. punkta a) apakšpunktu;

pēc tam, kad ieinteresētās personas aicinātas iesniegt savus apsvērumus atbilstīgi minētajiem pantiem ⁽¹⁾, un ņemot vērā šos apsvērumus,

tā kā:

1. PAMATLIETA

- (1) Komisija ar 2013. gada 19. decembra vēstuli aicināja Beļģiju iesniegt informāciju par “iepriekšēju nodokļu nolēmumu sistēmu attiecībā uz virspeļņu” (“atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu” jeb “attiecīgā shēma”), kuras pamatā bija 1992. gada Ienākumu nodokļu kodeksa (“CIR 92”) 185. panta 2. punkta b) apakšpunkts. Komisija arī pieprasīja iesniegt iepriekšējo nolēmumu sarakstu attiecībā uz atbrīvojuma shēmu no nodokļa par virspeļņu.
- (2) Beļģija ar 2014. gada 21. janvāra vēstuli atbildēja uz jautājumiem, kas bija iekļauti Komisijas informācijas pieprasījumā. Tomēr tā nenosūtīja Komisijai pieprasīto iepriekšējo nolēmumu sarakstu, paskaidrojot, ka šāda saraksta iesniegšanai vajag vairāk laika.
- (3) Komisija 2014. gada 21. februārī nosūtīja papildu jautājumus un atkārtoja pieprasījumu attiecībā uz iepriekšējo nolēmumu sarakstu. Saistībā ar nolēmumiem, kas attiecīgās shēmas ietvaros izdoti 2004., 2007., 2010. un 2013. gadā, tā arī pieprasīja, lai tai nosūta šo nolēmumu pilnus tekstus, kā arī atbilstošos lūgumus sniegt nolēmumus, to pielikumus un attiecīgā gadījumā – visu turpmāko saraksti, kas saistīti ar minētajiem lūgumiem.
- (4) Beļģija 2014. gada 18. martā atbildēja uz Komisijas papildu jautājumiem, nosūtot tai prasītos iepriekšējos nolēmumus, tostarp to lūgumus, pielikumus un turpmāko saraksti saistībā ar šo nolēmumu pieņemšanu.
- (5) Komisija ar 2014. gada 28. jūlija vēstuli darīja zināmu, ka atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu varētu klasificēt kā valsts atbalstu, kas nav saderīgs ar iekšējo tirgu. Tā arī pieprasīja papildu informāciju par vairākiem konkrētiem nolēmumiem. Beļģija ar 2014. gada 1. septembra un 4. novembra vēstulēm atbildēja uz 2014. gada 28. jūlija pieprasījumu.
- (6) Komisijas dienestu un Beļģijas iestāžu kopīgā sanāksme notika 2014. gada 25. septembrī.

⁽¹⁾ OVC 188, 5.6.2015., 24. lpp.

- (7) Komisija ar 2015. gada 3. februāra vēstuli darīja zināmu Beļģijai, ka ir nolēmusi sākt formālo izmeklēšanas procedūru, kas paredzēta Līguma par Eiropas Savienības darbību ("LESD") 108. panta 2. punktā, attiecībā uz atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu.
- (8) Pēc lūguma par termiņa pagarināšanu, 2015. gada 29. maijā Beļģija izteica savas piezīmes par sākšanas lēmumu.
- (9) Lēmums par formālās izmeklēšanas procedūras sākšanu ("sākšanas lēmums") 2015. gada 5. jūnijā tika publicēts *Eiropas Savienības Oficiālajā Vēstnesī* ⁽²⁾. Šajā lēmumā Komisija aicināja ieinteresētās personas iesniegt savas piezīmes par attiecīgo pasākumu.
- (10) Ieinteresētās personas 2015. gada 1. un 2. jūlijā iesniedza piezīmes par sākšanas lēmumu, un tās tika pārsūtītas Beļģijas iestādēm. Beļģija 2015. gada 14. septembrī darīja zināmu Komisijai, ka tai nav nodoma iesniegt komentārus par šīm piezīmēm.
- (11) Komisija ar 2015. gada 16. septembra vēstuli pieprasīja Beļģijai izskaidrot vairākus argumentus, kas minēti tās 2015. gada 29. maijā piezīmēs par sākšanas lēmumu. Beļģija atbildēja uz šo pieprasījumu ar 2015. gada 16. oktobra vēstuli.
- (12) Komisijas dienestu un Beļģijas iestāžu kopīgā sanāksme notika 2015. gada 20. oktobrī un 7. decembrī.

2. ATTIECĪGĀS SHĒMAS APRAKSTS

2.1. Atbrīvojuma shēma no nodokļa par virspeļņu

- (13) Atbrīvojuma shēma no nodokļa par virspeļņu ļauj uzņēmumiem, kas veic uzņēmējdarbību Beļģijā un pieder kādai daudz nacionālai grupai, un Beļģijā esošiem ārvalstu uzņēmumiem, kas pieder kādai daudz nacionālai grupai ("grupas struktūras Beļģijā"), samazināt savu nodokļu bāzi Beļģijā, atskaitot no savas faktiski reģistrētās peļņas "virspeļņu". Minēto virspeļņu nosaka, aplēšot vidējo hipotētiskos peļņu, kuru patstāvīgs uzņēmums ⁽³⁾, kas veic līdzīgas darbības, varētu iegūt salīdzināmos apstākļos, un no tiem atskaitot peļņas summu, ko faktiski reģistrējusi attiecīgā grupas struktūra Beļģijā. Lai varētu izmantot atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu, "Iepriekšēja nolēmumu dienestam" jāpieņem iepriekšējs nolēmums.
- (14) Kā apgalvo Beļģijas iestādes ⁽⁴⁾, atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu pamato vēlme nodrošināt, lai grupas struktūra Beļģijā tiktu aplikta ar nodokli vienīgi attiecībā uz peļņu, kas iegūta nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošos apstākļos, tādējādi ļaujot tai samazināt nodokļu bāzi, atskaitot to reģistrēto peļņu, kas pārsniedz minēto nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošos apstākļos gūto peļņu, kas atbilst sinerģijām, apjomradītiem ietaupījumiem vai citām priekšrocībām, kas izriet no dalības daudz nacionālā grupā un nebūtu pieejamas līdzīgam patstāvīgam uzņēmumam.
- (15) Kā apgalvo Beļģijas iestādes ⁽⁵⁾, virspeļņas summu, kas atbrīvota saskaņā ar šo atbrīvojuma shēmu, nosaka, izmantojot divos posmos dalītu metodi.

— Pirmkārt, cenu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošos apstākļos, ko piemēro darījumiem, kuri noslēgti starp grupas struktūru Beļģijā un ar to saistītiem uzņēmumiem, nosaka, pamatojoties uz nodokļa maksātāja iesniegto deklarāciju par transfertcenu. Tā kā grupas struktūra Beļģijā šajās attiecībās ir uzskatāma par "galveno uzņēmēju", uz to attiecinā atlikušo peļņu no minētajiem darījumiem.

⁽²⁾ Skatīt 1. zemsvītras piezīmi.

⁽³⁾ Skatīt 30. punktu Beļģijas 2015. gada 29. maija piezīmēs par sākšanas lēmumu, kurā termins "patstāvīgs" ir izskaidrots kā tāds, kas nav saistīts uzņēmumu daudz nacionālās grupas loceklis.

⁽⁴⁾ Jo īpaši skatiet 39. un 40. punktu Beļģijas 2015. gada 29. maija piezīmēs par sākšanas lēmumu.

⁽⁵⁾ Skatiet 30. punktu Beļģijas 2015. gada 29. maija piezīmēs par sākšanas lēmumu.

- Otrkārt, kā apgalvo Beļģija, atlikusī peļņa nav uzskatāma par grupas struktūras Beļģijā peļņu, kas gūta nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošos apstākļos, jo tā var pārsniegt peļņu, ko līdzīgs patstāvīgs uzņēmums, nepiederot daudznacionālai grupai, būtu ieguvis apstākļos, kas salīdzināmi ar tiem, kuros darbojas šī struktūra. Līdz ar to šo “virspeļņu” nosaka, pamatojoties uz otru deklarāciju, ko nodokļu maksātājs iesniedz līdz ar lūgumu sniegt iepriekšēju nolēmumu saskaņā ar attiecīgo shēmu, un to atbrīvo no nodokļa.
- (16) Beļģija apgalvo, ka deklarācijām, ko iesniedz šajos abos posmos, piemēro atbilstošākās ESAO transfertcenas noteikšanas metodes. Faktiski iesniegtā informācija liecina, ka otrajā posmā izmantotā metode ir darījumu tūrās peļņas metode (“DTPM”). DTPM šajā situācijā izmanto, lai panāktu daudznacionālai grupai piederošas struktūras rentabilitātes tuvināšanu, salīdzinot to ar līdzīgu neatkarīgu ⁽⁶⁾ (patstāvīgu) uzņēmumu peļņu, tiem veicot līdzīgu darbību. DTPM ļauj aplēst peļņu, ko neatkarīgi uzņēmumi varētu iegūt no savas darbības, piemēram, no preču pārdošanas, izmantojot piemērotu aprēķinu bāzi, tādu kā izmaksas, apgrozījums vai ieguldījumi pamatlīdzekļos (atkarībā no pildītajām funkcijām, uzņemtajiem riskiem un izmantotajiem aktīviem) un piemērojot ieņēmumu koeficientu (“peļņas līmeņa rādītāju”), kas atbilst tam, kāds ar šādu bāzi konstatēts līdzīgiem neatkarīgiem uzņēmumiem.
- (17) DTPM ļauj aprēķināt vidējo hipotētisko peļņu grupas struktūrai Beļģijā, pamatojoties uz pētījumu, kurā šo struktūru salīdzina ar līdzīgiem patstāvīgiem uzņēmumiem ⁽⁷⁾. Vidējo hipotētisko peļņu nosaka kā lielumu, kas atrodas tā peļņas līmeņa rādītāja starpkvartīlu diapazonā, kurš izvēlēts visiem salīdzināmajiem patstāvīgajiem uzņēmumiem ⁽⁸⁾, un vidējo lielumu aprēķina par noteiktu periodu (parasti par pieciem gadiem). Beļģija uzskata šo vidējo hipotētisko peļņu par peļņu, ko grupas struktūra Beļģijā iegūtu, ja tā būtu patstāvīgs uzņēmums, nevis daudznacionālai grupai piederoša struktūra. Šajā lēmumā minētā peļņa tiek apzīmēta ar terminu “korigētā peļņa atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam”.
- (18) Tādējādi no nodokļa atbrīvojamās virspeļņas summu aprēķina kā starpību starp peļņu atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam, kas aplēsta par grupas struktūru Beļģijā pirmajā posmā (kā vidējais lielums plānotajā periodā), un “korigēto peļņu atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principiem”, kas iegūta otrajā posmā (arī kā vidējais lielums tajā pašā plānotajā periodā). Šo starpību izsaka kā atbrīvojuma procentu no peļņas vai zaudējumiem pirms nodokļu samaksas (*EBIT* ⁽⁹⁾ vai *PBT* ⁽¹⁰⁾), lai iegūtu vidējo procentuālo virspeļņu plānotajā periodā. Šis procentuālais rādītājs raksturo nodokļu bāzes samazinājumu, kuru attiecīgās shēmas ietvaros pieļauj un piemēro peļņai, ko grupas struktūra Beļģijā faktiski reģistrējusi par pieciem gadiem, kuru laikā iepriekšējais nolēmums ir saistošs Beļģijas nodokļu iestādēm.
- (19) Beļģijas iestādes apgalvo, ka to struktūru gaidāmie komerciālie rezultāti, kuras izmanto attiecīgo shēmu, tiek novērtēti, pamatojoties uz peļņu, kas faktiski reģistrēta pēc trim gadiem. Saskaņoto procentuālo rādītāju pēc tam vajadzības gadījumā var koriģēt minētā novērtējuma laikā. Tomēr nekas neliecina, ka Komisijas izskatītajās lietās šāds novērtējums jau būtu licis koriģēt saskaņoto samazinājuma procentu.
- (20) Pamatojoties uz *CIR 92 185*. panta 2. punktu, iepriekšējs nolēmums ir obligāts, lai varētu saņemt atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu. Šis noteikums ierobežo arī nolēmuma piemērošanu struktūrām, kas pieder saistītu uzņēmumu daudznacionālām grupām, saistībā ar to pārrobežu attiecībām. Turklāt saskaņā ar Beļģijas 2002. gada 24. decembra likumu ⁽¹¹⁾ iepriekšējos nolēmumus var pieņemt tikai jaunās situācijās ⁽¹²⁾.
- (21) Ņemot vērā to, ka iepriekšējs lēmums ir nepieciešams, lai varētu izmantot atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu, un šo lēmumu var pieņemt tikai attiecībā uz peļņu, kas gūta jaunā situācijā, priekšrocības, ko daudznacionāla grupa var iegūt no attiecīgās shēmas, ir atkarīgas no tās Beļģijā notiekošo darbību pārvietošanas vai paplašināšanas un ir samērīgas ar šajā valstī veikto jauno darbību nozīmību un jaunās gūtās peļņas lielumu. Iepriekšējie

⁽⁶⁾ Skatīt ESAO transfertcenu vadlīniju vārdnīcu: “Divi uzņēmumi ir neatkarīgi viens no otra, ja tie nav saistīti.”

⁽⁷⁾ Vairākos gadījumos Komisija konstatēja, ka struktūras, kas izvēlētas kā līdzīgas, lai veiktu salīdzināmu pētījumu, nebija patstāvīgi uzņēmumi, kas uzskatāmi par līdzīgiem, bet gan holdingsabiedrības vai mātesuzņēmumi, kas uzskatāmi par līdzīgiem, proti, konsolidēta grupa, kas izvēlēta, pamatojoties uz konsolidētiem datiem.

⁽⁸⁾ Ienākumi no pārdošanas ir peļņas līmeņa rādītājs, ko visbiežāk izmanto, nosakot nodokļu bāzi grupas struktūrai Beļģijā.

⁽⁹⁾ *Earnings Before Interest and Taxes*, proti, peļņa pirms nodokļiem un finansiālajām maksām.

⁽¹⁰⁾ *Profit Before Tax*, proti, ieņēmumi pirms nodokļu samaksas.

⁽¹¹⁾ 2002. gada 24. decembra Likums, ar ko groza uzņēmumu shēmu nodokļu jomā attiecībā uz ienākumiem un izveido iepriekšējo nodokļu nolēmumu sistēmu, *Moniteur Belge*, Nr. 410, 2. izdevums, 2002. gada 31. decembris, 58817. lpp.

⁽¹²⁾ Skatīt 44. un 45. apsvērumu.

nolēmumi, kas pieņemti saskaņā ar attiecīgo shēmu un ko izskatījusi Komisija, nemainīgi attiecas uz daudz nacionālas grupas organizatoriskās struktūras izmaiņām; saistībā ar to būtiskā informācija, kas norādīta lūgumā sniegt nolēmumu, uzsver Beļģijā notiekošu darbību plānotu pārvietošanu, no jauna veicamus ieguldījumus un darba vietu radīšanu šajā valstī.

- (22) Kopumā, grupas struktūras Beļģijā, kas saņēmušas iepriekšējus nolēmumus, izmantojot attiecīgo shēmu, katru gadu drīkst proaktīvi veikt negatīvu korekciju ar uzņēmumu nodokli apliekamajai nodokļu bāzei, pamatojoties uz CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunktu, un atskaitīt iespējamo "virspeļņu" no faktiski reģistrētās peļņas summas. Beļģijas iestādes arī uzskata, ka šo virspeļņu nedrīkst attiecināt uz grupas struktūru Beļģijā un tādēļ tā ir izslēdzama no Beļģijā piemērojamās nodokļu bāzes saskaņā ar CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunktu. Līdz ar to grupas struktūrai Beļģijā, kas saņem atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu, ar nodokli tiek aplikta summa, kas atbilst starpībai starp faktiski reģistrēto peļņu un šo "virspeļņu".

2.2. Piemērojamā normatīvo aktu bāze

2.2.1. Ienākumu aplikšana ar nodokli saskaņā ar uzņēmumu nodokļa sistēmu Beļģijā

- (23) CIR 92 paredz Beļģijā piemērojamās noteikumus par ienākumu aplikšanu ar nodokli. 1. pants definē četras ienākuma nodokļa kategorijas, iedalot to nodokļos, ar ko aplik fiziskas personas (II daļas 3.–178. pants), rezidējošus uzņēmumus (III daļas 179.–219. pants), citas juridiskas personas (IV daļas 220.–226. pants) un nerezidējošus nodokļu maksātājus – fiziskas personas, uzņēmumus un citas juridiskas personas (V daļas 227.–248/3. pants).
- (24) CIR 92 183. pants paredz, ka ienākumi, ko aplik ar nodokli saskaņā ar III daļu (rezidējošiem uzņēmumiem), ir tādi paši kā tie, ko aplik ar nodokli saskaņā ar II daļu (juridiskām personām), un ka aplikamo summu nosaka saskaņā ar noteikumiem, ko piemēro peļņai. CIR 92 24. pants norāda, ka rūpniecības, tirdzniecības un lauksaimniecības uzņēmumu aplikamie ienākumi ir visi ienākumi, kas gūti uzņēmējdarbībā, piemēram, ienākumi, kas gūti "no visām darbībām, ko īsteno šo uzņēmumu pārstāvniecības vai kas tiek veiktas ar to starpniecību", un no "jebkura aktīvu vērtības palielinājuma (...) un no jebkura pasīvu vērtības samazinājuma (...), ja šī virsvērtība vai mazākā vērtība tiek iekļauta vai atspoguļota grāmatvedības uzskaitē vai gada pārskatos".
- (25) CIR 92 185. panta 1. punkts paredz, ka uzņēmumi tiek aplikti ar nodokli par ienākumu kopsumu pirms to sadales. Saistībā ar CIR 92 1., 24. un 183. pantu šis noteikums paredz, ka aplikamajai peļņai saskaņā ar Beļģijas nodokļu likumu jāietver vismaz – kā sākuma punkts un neatkarīgi no jebkādam iespējamām turpmākām korekcijām uz augšu vai uz leju – peļņas kopsomma, kas reģistrēta nodokļu maksātāja grāmatvedībā.
- (26) Būtībā Beļģijā ar ienākumu nodokli aplikamā bāze tiek noteikta, par sākuma punktu ņemot nodokļu maksātāja grāmatvedībā faktiski reģistrēto peļņu. Pēc tam var veikt vairākas pozitīvas korekcijas (piemēram, attiecībā uz neatskaitāmajiem izdevumiem) vai negatīvas korekcijas (piemēram, attiecībā uz noteiktu sadalīto dividenžu daļēju atbrīvojumu, nākamo periodu zaudējumiem, nodokļu atvieglojumiem), lai noteiktu aplikamo pamatsummu. Par katru darbību nodokļu maksātājiem jāiesniedz nodokļu iestādei informācija, sagatavojot nodokļu deklarāciju (275.1. veidlapa), un jāspēj nodrošināt šīs korekcijas apliecinājošie dokumenti.
- (27) Tā kā Beļģijas nodokļu likums paredz pastāvīgu atbrīvojumu tai peļņas daļai, kas faktiski reģistrēta nodokļu maksātāja grāmatvedībā kā rezerve, attiecīgu korekciju var veikt nodokļu bāzes pirmajā aprēķināšanas posmā, īstenojot "sākotnējās rezervju pozīcijas palielinājumu".
- (28) Tādējādi, kaut arī nodokļu bāze ne vienmēr obligāti atbilst neto peļņai, kas faktiski reģistrēta nodokļu maksātāja gada pārskatā, ņemot vērā šai bāzei nodokļu iekasēšanas nolūkā veiktās korekcijas, jebkurā gadījumā bāzi nosaka,

pamatojoties uz datiem, kas faktiski reģistrēti šajos pārskatos kā sākuma punkts. Nodokļu bāzes noteikšana sākas, piemēram, ar apliekamo rezervju neto palielinājuma vai samazinājuma aprēķināšanu (peļņa/zaudējumi finanšu gadā, nākamo periodu peļņa/zaudējumi, citi ieņēmumi, kas ieskaitīti rezervē) nodokļu gada laikā. Ar nodokļu likuma noteikumu piemērošanu pamatos gadījumos vai pēc nodokļu inspekcijas datus, kas reģistrēti nodokļu maksātāja finanšu pārskatā, vai datus, kas norādīti viņa nodokļu deklarācijā, var precizēt vai koriģēt.

2.2.2. 2004. gada 21. jūnija likums, ar ko groza CIR 92

- (29) Ar 2004. gada 21. jūnija likumu⁽¹³⁾ Beļģija ieviesa jaunus nodokļu noteikumus attiecībā uz pārrobežu darījumiem, ko īsteno daudznacionālā grupā saistītas struktūras. Proti, CIR 92 185. pantam tika pievienots 2. punkts, lai transponētu Beļģijas nodokļu tiesībās starptautiski atzīto “nesaistītu pušu darījuma” principu, nosakot transfertcenas⁽¹⁴⁾. CIR 92 185. panta 2. punktā ir noteikts:

“(…), attiecībā uz diviem uzņēmumiem, kas pieder saistītu uzņēmumu daudznacionālai grupai, un to savstarpējām pārrobežu attiecībām:

- a) kad divu saistītu uzņēmumu komerciālās vai finanšu attiecības tiek veidotas vai nodibinātas saskaņā ar noteikumiem, kas atšķiras no noteikumiem, kuri būtu spēkā starp neatkarīgiem uzņēmumiem, jebkuru peļņu, ko bez šiem noteikumiem gūtu viens no uzņēmumiem, bet kas to dēļ netiek iegūta, var iekļaut šī uzņēmuma peļņā;
- b) kad viena uzņēmuma peļņā iekļauj peļņu, ko iekļauj arī otra uzņēmuma peļņā, šādi iekļautā peļņa ir tā peļņa, ko gūtu šis otrs uzņēmums, ja noteikumi, par kuriem vienojušies abi uzņēmumi, būtu tie, par kuriem vienotos neatkarīgi uzņēmumi, pirmā uzņēmuma peļņu attiecīgi koriģē.

Pirmo daļu piemēro ar iepriekšēju nolēmumu, neskarot nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas konvencijas piemērošanu.”

- (30) Lai gan ir atšķirības formulējumā, tomēr CIR 92 185. panta 2. punkts ir līdzīgs 9. pantam ESAO nodokļu paraugkonvencijā par ienākumiem un kapitālu, kas ir juridiskais pamats transfertcenas korekcijām lielākajā daļā konvenciju, kuras noslēgtas starp divām jurisdikcijām, lai novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu tiem ienākumiem, ko guvis vienas attiecīgās jurisdikcijas rezidents (“nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas konvencija”).
- (31) Saskaņā ar CIR 92 185. panta 2. punkta pēdējo daļu pozitīvai korekcijai, kas minēta a) apakšpunktā, un negatīvai korekcijai, kas minēta b) apakšpunktā, piemēro obligāto iepriekšējas apstiprināšanas procedūru, lai varētu pieņemt iepriekšēju nolēmumu. Vienīgie šā noteikuma izņēmumi ir gadījumi, kad korekcija ir nepieciešama, piemērojot nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas konvenciju, ja tiek koriģēta saistīto uzņēmumu peļņa (“ES Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu sakarā ar asociēto uzņēmumu peļņas korekciju”)⁽¹⁵⁾, vai nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas konvenciju.
- (32) 2004. gada 21. jūnija likums arī ieviesa grozījumus CIR 92 235. panta 2. punktā, lai noteikumus attiecībā uz transfertcenas noteikšanu, kas paredzēti CIR 92 185. panta 2. punktā, piemērotu arī nerezidējošu uzņēmumu pastāvīgajām pārstāvniecībām Beļģijā.

⁽¹³⁾ 2004. gada 21. jūnija Likums, ar ko groza 1992. gada Ienākuma nodokļa kodeksu un 2002. gada 24. decembra Likumu, ar ko groza kārtību, kādā uzņēmumus apliek ar ienākuma nodokli, un izveido iepriekšēju nodokļu nolēmumu sistēmu, publicēts *Moniteur belge*, 2004. gada 9. jūlijā: http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278. Šis likums stājas spēkā 2004. gada 19. jūlijā.

⁽¹⁴⁾ Skatīt 2.3.2. punktu.

⁽¹⁵⁾ OV L 225, 20.8.1990., 10. lpp.

2.2.3. 2004. gada 21. jūnija likuma paskaidrojuma raksts un tajā iekļautās nostādnes

2.2.3.1. 2004. gada 21. jūnija likuma paskaidrojuma raksts

- (33) 2004. gada 21. jūnija likuma paskaidrojuma raksts ("paskaidrojuma raksts") ietver nostādnes attiecībā uz CIR 92185. panta 2. punkta mērķi un piemērošanu⁽¹⁶⁾. Saskaņā ar šo paskaidrojuma rakstu CIR 92185. panta 2. punkta "pamatā ir 9. panta teksts ESAO nodokļu paraugkonvencijā nodokļu uzlikšanu ienākumiem un kapitālam"⁽¹⁷⁾. Paskaidrojuma raksts arī norāda, ka "piedāvātie noteikumi ļauj saskaņot Beļģijas tiesību aktus ar starptautiski atzītiem standartiem"⁽¹⁸⁾. Tas uzsver īpaši ciešo saistību starp grāmatvedības likumu un nodokļu likumu, kuras dēļ atkāpei no grāmatvedības likuma nodokļu iekasēšanas nolūkā ir nepieciešams skaidrs juridiskais pamats. Tādēļ bija nepieciešama nesaistītu pušu darījuma principa iekļaušana Beļģijas ienākuma nodokļa kodeksā, lai varētu veikt transfertcenās korekcijas, kas vajadzīgas saskaņā ar starptautiski atzītiem standartiem, bet atkāpjas no grāmatvedības likuma.
- (34) Attiecībā uz negatīvo korekciju, kas paredzēta CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunktā, paskaidrojuma raksts izskaidro, ka šā noteikuma mērķis ir "novērst vai atcelt (iespējamo) nodokļu dubulto uzlikšanu". Tas arī norāda, ka šī korekcija tiek veikta tikai, ja iepriekšējo nolēmumu dienests atzīst primāro korekciju par pamatotu principā un attiecībā uz summu.
- (35) Paskaidrojuma raksts satur arī nostādnes par to, kas uzskatāms par saistītu uzņēmumu daudz nacionālu grupu un kāds ir iepriekšējo nolēmumu dienesta darbības virsuzdevums. Tajā jo īpaši ir izskaidrots, ka iepriekšējo nolēmumu dienestam, nosakot nodokļu bāzi, ir jāsniedz viedoklis par izmantoto metodiku, veicamajām funkcijām, uzņemtajiem riskiem un izmantotajiem aktīviem.

2.2.3.2. 2006. gada 4. jūlija administratīvais apkārtraksts

- (36) 2006. gada 4. jūlijā tika publicēts administratīvs apkārtraksts ar nostādnēm par to, kā piemērot CIR 92 185. panta 2. punktu ("apkārtraksts") gan attiecībā uz transfertcenās pozitīvām, gan negatīvām korekcijām⁽¹⁹⁾. Apkārtraksts apstiprina definīcijas, kas iekļautas paskaidrojuma rakstā attiecībā uz struktūrām, kuras pieder daudz nacionālai grupai, un pārrobežu darījumiem, kas paredzēti CIR 92 185. panta 2. punktā. Tas arī raksturo iepriekšējo nolēmumu dienesta funkcijas, pienākumus un kompetences.
- (37) Šis apkārtraksts atsaucas uz iepriekšējo nolēmumu dienesta obligāto iejaukšanos, lai veiktu negatīvas korekcijas, un uz šā dienesta patstāvību, nosakot katrā gadījumā atsevišķus noteikumus, kas paredzēti, lai veicinātu efektivitāti un nostiprinātu nodokļu maksātāju pārliecību, kā arī uzlabotu ieguldījumu vidi Beļģijā.
- (38) Apkārtraksts apstiprina, ka, aprēķinot nodokļu bāzi, negatīva korekcija atbilstoši peļņai saskaņā ar CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunktu tiek veikta kā uzņēmuma nodokļu deklarācijā raksturotā "rezervju sākotnējā stāvokļa palielināšana" (275.1. veidlapa)⁽²⁰⁾. Attiecībā uz terminu "atbilstošs", kas izmantots CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunktā saistībā ar negatīvo korekciju, apkārtraksts konstatē, ka tā nebūs korelatīva negatīvā korekcija⁽²¹⁾, ja primārā pozitīvā korekcija, ko izmanto citā jurisdikcijā, būs pārmērīga. Tas arī apraksta veidu, kādā transfertcenās korekcijas jāreģistrē attiecīgā Beļģijas uzņēmuma nodokļu dokumentos. Visbeidzot, apkārtraksts atgādina, ka CIR 92 185. panta 2. punkts tiek piemērots no 2004. gada 19. jūlija.

⁽¹⁶⁾ DOC 51, 1079/001; Beļģijas Pārstāvju palāta, 2004. gada 30. aprīlis: <http://www.lachambre.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>.

⁽¹⁷⁾ Atsevišķu pantu pārbaude, 2. pants: "Nesaistītu pušu darījuma principa jēdziens ir iekļauts nodokļu likumā, pievienojot 2. punktu CIR 92 185. pantam. Tā pamatā ir 9. panta teksts ESAO nodokļu paraugkonvencijā par nodokļu uzlikšanu ienākumiem un kapitālam."

⁽¹⁸⁾ Turpat: "Piedāvātie noteikumi ļauj saskaņot Beļģijas tiesību aktus ar starptautiski atzītiem standartiem".

⁽¹⁹⁾ 2007. gada 4. jūlija Apkārtraksts Nr. Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006).

⁽²⁰⁾ Skatīt 27. apsvērumu.

⁽²¹⁾ ESAO principu vārdnīca attiecībā uz transfertcenu definē korelatīvu korekciju šādi: "No citā valstī izveidota saistīta uzņēmuma iekasējamā nodokļa korekciju veic šis valsts nodokļu iestāde, lai varētu ņemt vērā primāro korekciju, ko īstenojusi pirmās valsts nodokļu iestāde, un pareizi sadalītu šo peļņu starp abām valstīm."

2.2.3.3. Finanšu ministra atbildes uz parlamenta deputātu jautājumiem attiecībā uz atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu

- (39) Atbildot uz parlamenta deputāta 2005. gadā iesniegtu jautājumu ⁽²²⁾, tā laika finanšu ministrs apstiprināja, ka peļņa, ko faktiski reģistrējusi grupas struktūra Beļģijā un kas pārsniedz peļņu atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam, Beļģijā nav jāapliek ar nodokli, un Beļģijas nodokļu iestāžu pienākums nav noteikt, kuras ir tās grupas ārzemju struktūras, kam jāpieskaita nodokļu bāzei šī virspeļņa.
- (40) Parlamenta deputāta 2007. gada jautājums par iepriekšējiem nolēmumiem un starptautisko izvairīšanos no nodokļu maksāšanas ⁽²³⁾ atsaucās uz saikni starp CIR 92 185. panta 2. punkta a) un b) apakšpunktu, no vienas puses, un 9. panta attiecīgo 1. un 2. punktu ESAO nodokļu paraugkonvencijā par ienākumiem un kapitālu, no otras puses. Deputāts uzdeva šo jautājumu, konstatējot, ka lielākā daļa Beļģijas noslēgto nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas konvenciju satur tikai vienu noteikumu, kas attiecas uz transfertcenā pozitīvu koriģēšanu. Konvencijās, kurās iekļauts noteikums par transfertcenā negatīvu korekciju, Beļģijas iestāžu veiktā negatīvā korekcija vienmēr bija reakcija uz citas līgumslēdzējas valsts izmantotu pozitīvu korekciju. Deputāts arī norādīja, ka tikai daži nodokļu maksātāji pieprasa pieņemt iepriekšēju nolēmumu par transfertcenā pozitīvu korekciju, pat neraugoties uz to, ka, no juridiskā viedokļa, noteikums attiecas arī uz šāda veida korekcijām. Visbeidzot, šis deputāts jautāja, vai Beļģija veic vienpusēju negatīvu korekciju gadījumos, kad attiecīgā ārvalsts pielāgo savu primāro korekciju vai tiek informēta par Beļģijas veikto negatīvu korekciju.
- (41) Tā laika finanšu ministrs atbildēja, ka līdz šim būtībā ir saņemti tikai pieprasījumi veikt negatīvu korekciju. Turklāt ministrs apstiprināja, ka Beļģijai nav tiesību noteikt valsti, uz kuru attiecināt virspeļņu, un tādēļ nav iespējams noteikt valsti, ar kuru jāapmainās ar informāciju par Beļģijas veikto negatīvu korekciju.
- (42) 2015. gada janvārī, pēc preses publikācijām par lietu *LuxLeaks*, finanšu ministram atkal tika adresēti vairāki parlamenta deputātu jautājumi par informācijas apmaiņu vai tās neesību starp nodokļu iestādēm, par atbrīvojuma shēmas atbalstīšanu attiecībā uz virspeļņu, izmantojot lozungu “*Only in Belgium*”, un par daudznacionāliem uzņēmumiem piedāvātajām iespējām samazināt uzņēmuma nodokli maksājamo summu ar iepriekšējo nolēmumu palīdzību ⁽²⁴⁾. Finanšu ministrs atgādināja, ka iepriekšējos nolēmumos par atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu iepriekšējo nolēmumu dienests apmierinājās tikai ar nesaistītu pušu darījumu principa piemērošanu, un apstiprināja atbildi, ko deva finanšu ministrs 2007. gadā attiecībā uz informācijas apmaiņu.

2.2.4. 2002. gada 24. decembra likums, ar ko ievieša iepriekšējo nolēmumu sistēmu nodokļu jomā

- (43) 2002. gada 24. decembra likums atļāva finanšu ministram lemt, pieņemot iepriekšējus nolēmumus par visiem lūgumiem attiecībā uz nodokļu likuma noteikumu īstenošanu ⁽²⁵⁾.
- (44) Šā likuma 20. pants definēja, kas ir iepriekšējs nolēmums, un ievieša principu, ka ar šādu nolēmumu nevar samazināt nodokļa summu, kas jāmaksā nodokļu maksātājam, vai atbrīvot viņu no šā nodokļa nomaksas.

“Ar iepriekšēju nolēmumu jāsaprot tiesību akts, ar kuru Valsts federālais finanšu dienests atbilstoši spēkā esošajiem nosacījumiem nosaka, kādā veidā likumu piemēro konkrētai situācijai vai darbībai, kas vēl nav atstājusi ietekmi uz nodokļu plānu.

Ar iepriekšēju nolēmumu nevar atbrīvot no nodokļa nomaksas vai samazināt tā summu.”

- (45) Likuma 22. pants definē apstākļus, kādos iepriekšēju nolēmumu nedrīkst pieņemt, piemēram, kad lūgums attiecas uz situācijām vai darbībām, kas identiskas tām, kuras jau atstājušas ietekmi uz nodokļu plānu. Likuma 23. pants definē principu, saskaņā ar kuru iepriekšējie nolēmumi uzliek saistības nodokļu iestādei nākotnē, kā arī apstākļus, kādos iepriekšējs nolēmums nodokļu iestādei nav saistošs. Tā tas ir gadījumos, kad izrādās, ka iepriekšējais nolēmums neatbilst līgumu, Savienības likumu vai valsts likumu normām.

⁽²²⁾ Finanšu un budžeta komisijas 2005. gada 13. aprīļa sanāksmes protokols, CRABV 51 COM 559 – 19.

⁽²³⁾ Finanšu un budžeta komisijas 2007. gada 11. aprīļa sanāksmes protokols, CRABV 51 COM 1271 – 06.

⁽²⁴⁾ Finanšu un budžeta komisijas 2015. gada 6. janvāra sanāksmes protokols, CRABV 54 COM 043 – 02.

⁽²⁵⁾ Skatīt 11. zemsvitras piezīmi.

- (46) 2004. gada 21. jūnija likums paredzēja grozījumu 2002. gada 24. decembra likumā, ar ko izveido iepriekšēju nolēmumu sistēmu nodokļu jomā, izveidojot Beļģijas administrācijā patstāvīgu struktūru, kas atbild par šādu iepriekšēju nolēmumu pieņemšanu ⁽²⁶⁾. Pamatojoties uz 2004. gada 21. jūnija likumu, ar 2004. gada 23. augusta Karaļa rīkojumu iepriekšējo nolēmumu dienests tika izveidots Finanšu ministrijas ietvaros, kas bija kompetenta pieņemt iepriekšējus nolēmumus (*"Valsts federālais finanšu dienests"*). Iepriekšējo nolēmumu dienests publicē gada pārskatu par savu darbību.

2.3. ESAO norādījumu apraksts par transfertcēmām

2.3.1. ESAO nodokļu paraugkonvencija un ESAO transfertcenu vadlīnijas

- (47) Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācija ("ESAO") izdod norādījumus savām dalībvalstīm nodokļu jautājumos. ESAO norādījumi par transfertcēmām ir iekļauti ESAO nodokļu paraugkonvencijā un ESAO vadlīnijās, ko transfertcenu jomā piemēro daudznacionāliem uzņēmumiem un nodokļu iestādēm ("ESAO transfertcenu vadlīnijas") ⁽²⁷⁾, un tie abi ir juridiski nesaistoši instrumenti.
- (48) Ņemot vērā ESAO nodokļu paraugkonvencijas un transfertcenu vadlīniju juridiski nesaistošo raksturu, ESAO dalībvalstu nodokļu iestādes tiek vienkārši mudinātas tos ievērot. Tomēr kopumā abi šie instrumenti noder kā atsaucē punkti, un tiem ir noteikta ietekme uz ESAO dalībvalstu (kā arī valstu, kas nav dalībvalstis) praksi nodokļu jomā. Turklāt daudzas ESAO dalībvalstīs šie instrumenti ir ieguvuši likuma spēku vai tiek izmantoti kā atsaucē punkts, interpretējot nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas konvencijas un valstu tiesību aktus nodokļu jomā ⁽²⁸⁾. Komisija šajā lēmumā citē ESAO nodokļu paraugkonvenciju un principus, ko piemēro transfertcenu jomā, tādēļ, ka šie instrumenti ir radīti ESAO ekspertu diskusiju rezultātā un nodrošina precizējumus par veidiem, kā risināt kopīgas problēmas.
- (49) ESAO nodokļu paraugkonvencija un tās paskaidrojumi sniedz norādes, kā interpretēt nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas konvencijas. ESAO transfertcenu vadlīnijas sniedz norādes nodokļu iestādēm un daudznacionāliem uzņēmumiem par to, kā piemērot nesaistītu pušu darījuma principu, nosakot transfertcenu ⁽²⁹⁾. Transfertcena ir cena, ko iekasē par tirdzniecību starp vienas uzņēmumu grupas dažādām struktūrām. Saiknes, kas vieno daudznacionālas grupas dalībniekus, var tiem ļaut izveidot tādas attiecības grupas ietvaros, kas ietekmē transfertcenas (un līdz ar to arī apliekamos ienākumus), radot īpašus apstākļus, kas atšķiras no situācijas, kāda veidotos, ja grupas dalībnieki rīkotos kā neatkarīgi uzņēmumi ⁽³⁰⁾. Tas var nodrošināt iespēju pārcelt peļņu no vienas nodokļu teritorijas uz citu un mudināt piesaistīt iespējami maz peļņas tām teritorijām, kur to apliek ar lielāku nodokli. Lai novērstu šādas situācijas, nodokļu iestādēm būtu jāpiekrīt tikai tādi transfertceni starp vienas grupas uzņēmumiem, kas atļūdzina darījumus tā, itin kā tos slēgtu starp neatkarīgiem uzņēmumiem, kuri vienojas līdzīgos nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošos apstākļos ⁽³¹⁾. To sauc par "nesaistītu pušu darījuma principu".
- (50) Nesaistītu pušu darījuma principa piemērošanas pamatā tādēļ ir salīdzinājums starp kontrolētiem (grupas iekšējiem) darījuma apstākļiem un līdzīgu darījumu apstākļiem starp neatkarīgiem uzņēmumiem, kuri darbojas salīdzināmos apstākļos, nodrošinot, lai nekāda iespējamā atšķirība starp salīdzinātajām situācijām nevarētu būtiski ietekmēt analizētos apstākļus (piemēram, cenu vai normu) un lai varētu izmantot pamatoti precīzas korekcijas, lai novērstu šo atšķirību ietekmi.

⁽²⁶⁾ Skatīt 13. zemsvītras piezīmi.

⁽²⁷⁾ ESAO transfertcenu vadlīnijas, ko piemēro daudznacionāliem uzņēmumiem un nodokļu iestādēm, ESAO, 2010. gada jūlijs. ESAO transfertcenu vadlīnijas ESAO Nodokļu lietu komiteja to sākotnējā redakcijā pieņēma 1995. gada 27. jūnijā. 1995. gada vadlīnijas tika būtiski atjauninātas 2010. gada jūlijā. Šajā lēmumā visas atsaucē uz ESAO transfertcenu vadlīnijām, attiecas uz 2010. gada principiem.

⁽²⁸⁾ Beļģijā nesaistītu pušu darījuma princips ir iekļauts likumā par uzņēmumu nodokli, pievienojot CIR 92 185. panta 2. punktu.

⁽²⁹⁾ ESAO dalībvalstu nodokļu iestādes tiek mudinātas ievērot ESAO vadlīnijas. Tomēr kopumā ESAO transfertcenu vadlīnijas noder kā atsaucē punkts, un tiem ir noteikta ietekme uz ESAO dalībvalstu (kā arī valstu, kas nav dalībvalstis) praksi nodokļu jomā.

⁽³⁰⁾ Skatīt 6. punktu ESAO transfertcenu vadlīniju priekšvārdā.

⁽³¹⁾ Nodokļu pārvaldes un likumdevēji ir informēti par šo problēmu, un tiesību akti nodokļu jomā kopumā atļauj nodokļu iestādēm veikt korekcijas to saistīto uzņēmumu nodokļu deklarācijās, kas transfertcenu nepiemēro pareizi, lai samazinātu apliekamos ienākumus, un izmantot aizstājējenu kā ticamu tuvinājumu tām cenām, par kurām neatkarīgi uzņēmumi vienotos līdzīgos nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošos apstākļos.

- (51) Gan ESAO nodokļu paraugkonvencija, gan ESAO transfertcenu vadlīnijas balstās uz principu, kuram piekritušas ESAO dalībvalstis un vēl vairāk – saskaņā ar kuru dažādas juridiskās personas, kas kopā veido daudz nacionālu grupu, tiek atzītas par atsevišķām personām attiecībā uz uzņēmumu nodokli (“atsevišķo personu metode”). No šīs atsevišķo personu metodes izriet, ka katra atsevišķā struktūra daudz nacionālā grupā tiek aplikta ar nodokli, pamatojoties uz tās pašas ienākumiem⁽³²⁾. Atsevišķo personu metode ir izraudzīta par principu starptautiskai nodokļa piemērošanai, ko izmanto ESAO dalībvalstis, lai pareizi sadalītu nodokli starp valstīm un novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu, tādējādi novēršot domstarpības starp nodokļu iestādēm un veicinot starptautisko tirdzniecību un ieguldījumus.
- (52) 1.10. punkts ESAO transfertcenu vadlīnijās nepārprotami atsaucas uz apjomradītiem ietaupījumiem un integrācijas (sinerģiju) priekšrocībām, ko nodrošina atsevišķo personu metode, kas ir nesaistītu pušu darījuma principa pamatā:

“Dažiem nesaistītu pušu darījuma princips rada raksturīgas neveiksmes, tā kā atsevišķo personu metode, kas ir tā pamatā, ne vienmēr ņem vērā apjomradītus ietaupījumus un mijiedarbību starp dažādām aktivitātēm, kas izriet no uzņēmumu integrācijas. Tomēr nav vispārēji objektīvu kritēriju, kā attiecināt apjomradītus ietaupījumus vai integrācijas priekšrocības uz dažādiem saistītiem uzņēmumiem.”

2.3.2. Nesaistītu pušu darījuma princips

- (53) Autoratīvais nesaistītu pušu darījuma princips ir deklarēts ESAO nodokļu paraugkonvencijas 9. pantā, un ir pamatā nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas konvencijās, kas ir saistošas ESAO dalībvalstīm, tostarp Beļģijai, un arvien lielākam valstu skaitam, kas nav dalībvalstis. Elastība, kas paredzēta līgumā par transfertcenu un spēj izraisīt nodokļu bāzes pārvietošanu no vienas teritorijas uz otru, un autoratīva nesaistītu pušu darījuma principa iekļaušana nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas konvencijās ir šajās konvencijās izvirzītais mērķis, proti, novērst nodokļu dubultu uzlikšanu un nepieļaut izvairīšanos no nodokļa maksāšanas.
- (54) ESAO nodokļu paraugkonvencijas 9. pants nosaka veidu, kā praktiski rīkoties, lai koriģētu nodokļu bāzi transfertcenu jomā, un precizē, kad šīs korekcijas jāveic.

— 9. panta pirmā daļa paredz, ka līgumslēdzēja valsts var palielināt nodokļu bāzi nodokļu maksātājam, kurš ir rezidents tās teritorijā, ja uzskata, ka piemērotā transfertcena rada pārāk mazu nodokļu bāzi, un atļauj šai valstij to attiecīgi paaugstināt. To sauc par “primāro korekciju”, ar kuru nodokļu iestāde pārskata uz augšu nodokļu maksātāja deklarēto apliekamo peļņu⁽³³⁾.

— 9. panta otrā daļa paredz novērst to, ka peļņa, ko līgumslēdzēja valsts šādi aplikusi ar nodokli, veicot primāro korekciju saskaņā ar 9. panta pirmo daļu, tiktu aplikta ar nodokli tāda saistīta uzņēmuma līmenī, kas ir rezidents citā līgumslēdzēja valstī⁽³⁴⁾. Šim nolūkam tā paredz, ka šai citai līgumslēdzējai valstij jāsamazina minētā saistītā uzņēmuma nodokļu bāze par koriģētās peļņas summu, ko ar nodokli aplikusi pirmā līgumslēdzēja valsts pēc primārās korekcijas, vai arī jānodrošina jau samaksātā nodokļa kompensācija. Šī korekcija, ko īsteno cita līgumslēdzēja valsts, tomēr nenotiek automātiski. Ja tā uzskata, ka primārā korekcija nav bijusi pamatota vai nu principā, vai pēc summas, šis valsts var atturēties – un parasti tā arī dara – no minētās korekcijas⁽³⁵⁾.

⁽³²⁾ Skatīt 1.15. punktu ESAO transfertcenu vadlīnijās.

⁽³³⁾ 9. panta 1. punktā noteikts: “Ja (...) divu [saistītu] uzņēmumu komerciālās un finanšu attiecības tiek veidotas vai nodibinātas saskaņā ar noteikumiem, kas atšķiras no noteikumiem, par kuriem vienotos neatkarīgi uzņēmumi, tadā gadījumā peļņu, ko bez šiem noteikumiem gūtu viens no uzņēmumiem, bet kas nav gūta minēto noteikumu dēļ, var iekļaut šī uzņēmuma peļņā un attiecīgi aplikēt ar nodokli.”

⁽³⁴⁾ 9. panta 2. punktā noteikts: “Ja līgumslēdzēja valsts iekļauj šīs valsts uzņēmuma peļņā – un pēc tam aplikēt ar nodokli – citas līgumslēdzējas valsts uzņēmuma peļņu, kas jau aplikta ar nodokli šajā citā valstī, un ja šādi iekļautā peļņa ir peļņa, ko būtu guvis pirmās valsts uzņēmums, ja noteikumi, par kuriem vienojušies abi uzņēmumi, būtu tādi, par kuriem vienotos neatkarīgi uzņēmumi, šī cita valsts veic atbilstošu korekciju par nodokļu summu, ko tā saņēmusi no minētās peļņas. Nosakot korekcijas lielumu, ņem vērā citus šā nolīguma noteikumus, un, ja nepieciešams, līgumslēdzēju valstu kompetentās iestādes par to apspriežas.”

⁽³⁵⁾ Ja attiecīgās personas nevienojas par piemērotu korekcijas summu un raksturu, jāsāk mierizlīguma procedūra, kas paredzēta ESAO nodokļu paraugkonvencijas 25. pantā, pat ja nav tāda noteikuma kā 9. panta 2. punktā. Attiecīgajām kompetentajām iestādēm ir tikai pienākums darīt visu iespējamo, bet ne sasniegt rezultātu, piemēram, ja nodokļu dubultās uzlikšanas problēmu nav iespējams atrisināt, ja līgumslēdzējas valstis nodokļu konvencijā nav vienojušas par arbitražas klauzulu.

Negatīvo korekciju, ko veikusi cita līgumslēdzēja valsts, pamatojoties uz 9. panta 2. punktu, sauc par "korelatīvo korekciju", un piemērošanas gadījumā tā efektīvi novērš nodokļu dubulto uzlikšanu peļņai.

- (55) ESAO transfertcenu vadlīnijas paredz piecas metodes, ar kurām iegūt nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu cenu tuvinājumu un peļņas sadalījumu starp vienas grupas uzņēmumiem: i) salīdzināmo nekontrolēto cenu metode; ii) izmaksu pieskaitīšanas metode; iii) tālākpārdošanas cenu metode; iv) darījuma tīrās peļņas metode un v) peļņas sadalīšanas metode. ESAO transfertcenu vadlīnijas atsevišķi izdala tradicionālās, uz darījumiem balstītās metodes, (trīs pirmās metodes) un uz peļņu balstītās darījumu metodes (abas pēdējās metodes). Daudznacionālie uzņēmumi joprojām var brīvi piemērot transfertcenu noteikšanas metodes, kas nav aprakstītas šajos principos, ar nosacījumu, ka šīs metodes ļauj iegūt transfertcenu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošos apstākļos ⁽³⁶⁾.
- (56) Darījumu tīrās peļņas metode ir viena no "netiešajām metodēm", ar ko noteikt nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu cenu tuvinājumu darījumos un sadalīt peļņu starp vienas grupas uzņēmumiem. Tā nosaka atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam gūtās peļņas tuvinājumu attiecībā uz kontrolētu darījumu virkni vai darbību kopumu, nevis tikai konkrētu darījumu vien.
- (57) Piemērojot darījumu tīrās peļņas metodi, jāizvēlas tā kontrolētā darījuma vai kontrolēto darījumu virknes puse, kurai izraugās un testē neto peļņas rādītāju ⁽³⁷⁾. Šai izvēlei jābūt saderīgai ar veikto funkcionālo analīzi. Parasti puse, kuru testē izpētes ietvaros, pamatojoties uz darījumu tīrās peļņas metodi, ir tā puse, kurai šo metodi var piemērot ar vislielāko ticamību un var atrast visdrošāk salīdzināmos lielumus. Praksē tā būtu mazāk komplicētā no abām iesaistītajām pusēm, pamatojoties uz funkcionālo analīzi, bet atlikusī peļņa, ko rada kontrolēts darījums vai kontrolētu darījumu virkne, tiktu attiecināta uz vairāk komplicēto pusi ⁽³⁸⁾.
- (58) Tādēļ darījumu tīrās peļņas metodi bieži piemēro gadījumos, kad viena no kontrolēta darījuma vai kontrolētu darījumu virknes pusēm veic visas kompleksās un/vai vienreizējās iemaksas saistībā ar vienu vai vairākiem darījumiem, bet otra puse nodrošina vairāk kārtējās un/vai automātiskās funkcijas un neveic nekādas vienreizējus maksājumus, kā tas ir, piemēram, izplatītāja ar ierobežotu risku gadījumā. No otras puses, darījumu tīrās peļņas metodei ir maz iespēju nodrošināt ticamību, ja abas puses veic lielas vienreizējās iemaksas. Tādos gadījumos par piemērotāko transfertcenu noteikšanas metodi atzīst peļņas sadalīšanas metodi ⁽³⁹⁾.

2.4. Apstrīdētās shēmas saņēmēji

- (59) Šo atbrīvojuma shēmu no nodokļa par virspeļņu piemēro no 2004. gada, un pamazām tā kļuvusi arvien nozīmīgāka. Saskaņā ar Beļģijas iesniegto informāciju uzņēmumu skaits, kas saņēmuši apstrīdētās shēmas atbalstu, no tās ieviešanas brīža ir pieaudzis līdz 55, un pavisam ir pieņemti 66 iepriekšējie nolēmumi ⁽⁴⁰⁾. Beļģijas iestādes norāda, ka kopš apstrīdētās shēmas ieviešanas brīža vēl nekad nav noraidījušas lūgumu sniegt iepriekšējo nolēmumu, kas ļauj saņemt atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu ⁽⁴¹⁾. Iepriekšējo nolēmumu skaits kopš apstrīdētās shēmas ieviešanas brīža 2004. gadā sadalījuma pa gadiem ir attēlots tabulā.

Iepriekšējo nolēmumu skaits, ar kuriem no 2004. gada piešķirts atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu

Gads	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Lietu skaits	0	2	3	5	4	7	6	7	15	9	8

Avots: Beļģijas Finanšu ministrija, 2014. gada 31. maijs.

⁽³⁶⁾ Saskaņā ar 2.9. punktu ESAO transfertcenu vadlīnijās: "Tomēr šīs citas metodes nedrīkst aizstāt tās, kuras atzinusi ESAO, ja atzītās metodes ir piemērotākas konkrētajiem apstākļiem."

⁽³⁷⁾ ESAO transfertcenu vadlīniju vārdnīca definē neto peļņas rādītāju kā "iegūto tīro peļņu, nodrošinot attiecīgu pamatojumu" (piemēram, maksas, apgrozījumu vai aktīvus). Neto peļņas rādītājus bieži sauc arī par peļņas līmeņa rādītājiem.

⁽³⁸⁾ Skatīt 3.18. punktu ESAO transfertcenu vadlīnijās.

⁽³⁹⁾ Skatīt 2.59. punktu ESAO transfertcenu vadlīnijās.

⁽⁴⁰⁾ Informācija atjaunināta 2015. gada 31. maijā.

⁽⁴¹⁾ Skatīt 2014. gada 18. marta atbildi uz 1. jautājumu, kas iekļauts Komisijas otrajā informācijas pieprasījumā: "Paskaidrojām, ka nav pieņemts neviens negatīvs lēmums".

- (60) Beļģija iesniedza svarīgākos finanšu datus par visiem 66 iepriekšējiem nolēmumiem, kas pieņemti attiecībā uz atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu (papildu informācija ir iekļauta pielikumā).
- (61) Situācijas, kādās piešķirts atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu, var raksturot ar piemēriem, kas minēti 62.–64. apsvērumā.
- (62) Pirmais piemērs – lūgumā sniegt iepriekšēju nolēmumu uzņēmums A informē par nodomu palielināt produkcijas ražošanas jaudas Beļģijas rūpnīcā, vienlaikus pārceļot koordinācijas funkciju (“galvenā uzņēmēja” funkciju) no meitasuzņēmuma ārvalstīs uz Beļģiju. Pieprasījumā arī norādīts, ka uzņēmums A plāno pārceļot uz Beļģiju vairākas pilnai slodzei līdzvērtīgas darba vietas (“FTE”). No iepriekšēja nolēmuma izriet, ka nerodas nekādas problēmas ar nodokļu dubulto uzlikšanu. Lēmumā norāda – apstākļi, ka peļņa, ko uzskaitīs Beļģijā, būs lielāka nekā peļņa neatkarīgā uzņēmumā, jo īpaši ir saistāms ar tehnoloģisko kompetenci, iegādes priekšrocībām, klientu sarakstiem utt., kas grupā eksistēja pirms tam, kad uz Beļģiju pārcēla galvenā uzņēmēja funkciju. Tomēr iepriekšējā nolēmumā norāda, ka šos “nemateriālos aktīvus” grupa bez maksas nodod savas struktūras Beļģijā rīcībā, un tas nozīmē, ka grupā nav nekādu citu apliekamu ienākumu un tādēļ nerodas nekāds nodokļu dubultas uzlikšanas risks. Īstenībā iepriekšējais nolēmums (48. punktā) atgādina, ka “Beļģijas nodokļu iestādēm nav jānosaka “peļņas” aprēķins ārvalstu uzņēmumiem, kurā jāiekļauj virspeļņa”.
- (63) Otrs piemērs – lūgumā sniegt iepriekšēju nolēmumu uzņēmums B informē par nodomu veikt ar paplašināšanos saistītus ieguldījumus Beļģijā. Uzņēmums apstiprina, ka jaunie ieguldījumi tam būs izdevīgāki gan kā grupas struktūrai, gan kā neatkarīgam uzņēmumam. Sinerģijas, uz kurām atsaucas iepriekšējais nolēmums, ir saistītas ar priekšrocībām, ko uzņēmums gūst Beļģijā un kas izpaužas kā zemākas ieguldījumu izmaksas, jo uzņēmumam jau ir ražotne Beļģijā, mazāki darbības izdevumi, jo šīs ražotnes vispārējos izdevumus var sadalīt, paplašinot ražošanu, un lētas enerģijas pieejamība.
- (64) Trešais piemērs – lūgumā sniegt iepriekšēju nolēmumu uzņēmums C izskaidro nodomu padarīt meitasuzņēmumu Beļģijā par galveno uzņēmēju pēc tam, kad beigsies tā darbības pārstrukturēšana Eiropā. Uzņēmums C palielina pilnai slodzei līdzvērtīgu darba vietu skaitu Beļģijā. Beļģija piekrīt atkal izmantot darījumu tīrās peļņas metodi, ņemot vērā peļņu pirms nodokļiem, ko brīvā tirgū gūst neatkarīgi uzņēmumi līdzīgos darījumos, kā peļņas līmeņa rādītāju, aprēķinot galvenā uzņēmēja nodokļu bāzi. Ar šādu bāzi uzņēmums C iegūst negatīvu korekciju aptuveni 60 % apmērā no neto peļņas pirms nodokļiem.
- (65) Izvērtējot 22 iepriekšējo nolēmumu izlasi, Komisija atzīst šos trīs piemērus par reprezentatīviem attiecībā uz visu attiecīgo shēmu. Lai gan faktiskie apstākļi, iesaistītās summas un darījumi katrā gadījumā ir atšķirīgi, tie visi attiecas uz daudznacionāliem uzņēmumiem, kas paplašina darbību Beļģijā un lūdz sniegt un saņemt tādu atvieglojumu, ka to peļņa, kas faktiski reģistrēta Beļģijā, bet ko var saistīt arī ar sinerģijām, apjomradītiem ietaupījumiem vai citiem apstākļiem, kas saistīti ar piederību grupai, tiek atskaitīta no uzņēmumu nodokļa bāzes. Pamatojoties uz šo izlasi, Komisija konstatē, ka atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu netiek piemērots maziem uzņēmumiem, un Beļģijas iestādes nespēj pamatot savu apgalvojumu, ka atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu var piešķirt arī struktūrām, kas pieder mazai grupai, vai pamatojoties uz citiem iemesliem, kas nav saistīti ar sinerģiju vai apjomradītu ietaupījumu iespējamo esību.
- (66) Pēc uzaicinājuma pamatot atbrīvojuma no nodokļa par virspeļņu pieejamību maziem un vidējiem uzņēmumiem (“MVU”) Beļģijas iestādes minēja trīs šādus piemērus no vismazāko saņēmēju vidus:
- uzņēmums D, kas uzrāda bilances kopsummu EUR [100–120] (*) miljonu apmērā un apgrozījumu EUR [60–80] miljonu apmērā, nodarbinot [200–250] pilnas slodzes darba vietu ekvivalentus,
 - uzņēmums E, kas uzrāda bilances kopsummu EUR [70–90] miljonu apmērā un nodarbina [250–300] pilnslodzes ekvivalentus,
 - uzņēmums F, kas uzrāda bilances kopsummu EUR [50–70] miljonu apmērā un apgrozījumu EUR [70–90] miljonu apmērā, nodarbinot [350–400] pilnas slodzes darba vietu ekvivalentus.

(*) Uz šo informāciju attiecas dienesta noslēpuma glabāšanas pienākums.

- (67) Pēc uzaicinājuma pamatot atbrīvojuma no nodokļa par virspeļņu pieejamību, pamatojoties uz citiem iemesliem, kas nav saistīti ar sinerģiju vai apjomradītu ietaupījumu iespējamo esību, Beļģijas iestādes minēja trīs piemērus. Šajos iepriekšējos nolēmumos transfertcenu jomā iepriekšējo nolēmumu dienests pēc grupu uzņēmumu Beļģijā pieprasījuma apstiprināja negatīvu korelatīvo korekciju šo uzņēmumu līmenī, pamatojoties uz CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunktu. Tomēr šajos trijos gadījumos negatīvā korekcija, kas piešķirta struktūrām Beļģijā, sekoja pozitīvai primārajai korekcijai saistībā ar transfertcenu, koriģējot grupas saistīto uzņēmumu ieņēmumus Vācijā, Apvienotajā Karalistē un Dānijā, ko īstenoja attiecīgi vācu, britu un dāņu nodokļu iestādes.
- (68) Šis lēmums neattiecas ne uz šīm autentiskajām transfertcenas korelatīvajām korekcijām, ne arī uz citām līdzīgām korekcijām. Tas attiecas tikai uz iepriekšējiem nolēmumiem, kas piešķir atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu, paredzot vienpusēju un proaktīvu nodokļu bāzes samazinājumu Beļģijā, kas neatbilst transfertcenas pozitīvajai primārajai korekcijai, kuru veikusi cita nodokļu iestāde, un par ko nav nekādas citas norādes, ka samazinātās summas būtu iekļautas nodokļu bāzē ārvalstīs. Lai piemērotu atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu, netiek prasīts, lai šī no nodokļa atbrīvotā peļņa tiktu aplikta ar nodokli vai iekļauta cita grupas uzņēmuma nodokļu bāzē ārvalstīs. Šī īpašība atšķir iepriekšējos nolēmumus par atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu citos iepriekšējos nolēmumos transfertcenu jomā, ko pieņēmis iepriekšējo nolēmumu dienests, pamatojoties uz CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunktu, kas atļauj samazināt arī peļņu, kura faktiski reģistrēta nodokļu aprēķina nolūkos, bet tikai gadījumos, kad šis samazinājums izriet no faktiskas aplikšanas ar nodokli vai transfertcenas pozitīvas primārās korekcijas, ko veikusi ārvalsts nodokļu iestāde.

3. IEMESLI, KAS PAMATO PROCEDŪRAS SĀKŠANU

- (69) Komisija nolēma sākt formālo izmeklēšanas procedūru tādēļ, ka tā provizoriski uzskatīja, ka atbrīvojuma shēma no nodokļa par virspeļņu ir valsts atbalsta shēma, kas aizliegta ar Līguma 107. panta 1. punktu, jo nav saderīga ar iekšējo tirgu.
- (70) Pirmkārt, saskaņā ar Komisijas provizorisko atzinumu atbrīvojuma shēma no nodokļa par virspeļņu ir valsts atbalsta shēma Padomes Regulas (ES) 2015/1589⁽⁴²⁾ 1. panta d) punkta izpratnē, jo tā ļauj noteiktiem uzņēmumiem Beļģijā, kas pieder daudznacionālām grupām, bez papildu piemērošanas pasākumiem iegūt būtisku Beļģijā maksājamās uzņēmumu nodokļa summas samazinājumu. Komisija izdarīja šādu secinājumu, neraugoties uz to, ka atbrīvojumi tika piešķirti, pieņemot iepriekšējus nolēmumus nodokļu jomā.
- (71) Otrkārt, Komisija provizoriski atzina, ka apstrīdētā shēma rada selektīvas priekšrocības saņēmējiem. Tā uzskatīja, ka šī shēma ir atkāpe no atsaucēs sistēmas, ņemot vērā to, ka atbrīvojums no uzņēmumu ienākuma nodokļa tika piešķirts attiecībā uz daļu no gūtās peļņas, lai gan arī tā faktiski tika gūta grupas struktūrā Beļģijā un reģistrēta tās grāmatvedībā. Komisija arī pauda šaubas par to, vai šī tā sauktā virspeļņa, kas shēmas ietvaros tika atbrīvota no nodokļa, atbilda nesaistītu pušu darījuma principam, ņemot vērā to, ka iespēja atsevišķi identificēt minēto peļņas sastāvdaļu bija ļoti apšaubāma, un faktiskā peļņa, kas gūta no piederības daudznacionālai grupai, jebkurā gadījumā tika ievērojami pārspīlēta.
- (72) Komisija arī provizoriski secināja, ka priekšrocības, ko radīja apstrīdētā shēma, bija selektīvas, ņemot vērā to, ka tās izmantoja tikai struktūras Beļģijā, kas piederēja daudznacionālai grupai. Beļģijas uzņēmumi, kas darbojās tikai Beļģijā, faktiski nevarēja deklarēt šādu peļņu. Turklāt minētās shēmas saņēmēji lielākoties pārcēla būtisku daļu savas darbības uz Beļģiju vai veica lielus ieguldījumus šajā valstī.
- (73) Komisija arī provizoriski uzskatīja, ka atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu nevar pamatot ar nepieciešamību novērst nodokļu dubulto uzlikšanu, ņemot vērā to, ka citām valstīm nebija nekāda nodoma uzlikt nodokli tai pašai peļņai.

⁽⁴²⁾ Stājoties spēkā 2015. gada 14. oktobrī, Padomes 2015. gada 13. jūlija Regula (ES) 2015/1589, ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Līguma par Eiropas Savienības darbību 108. panta piemērošanai (kodificētā redakcija) (OV L 248, 24.9.2015., 9. lpp.), atceļa un aizstāja Padomes 1999. gada 22. marta Regulu (EK) Nr. 659/1999, ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus EK līguma 93. panta piemērošanai (OV L 83, 27.3.1999., 1. lpp.). Atsaucēs uz Regulu (EK) Nr. 659/1999 saprot kā atsaucēs uz Regulu (ES) 2015/1589 un lasa saskaņā ar minētās regulas II pielikumā iekļauto atbilstības tabulu.

- (74) Tā kā visi citi nosacījumi, kas minēti LESD 107. panta 1. punktā, bija izpildīti un neviens redzams iemesls neļāva konstatēt, ka šī atbrīvojuma shēma no nodokļa par virspeļņu būtu saderīga ar iekšējo tirgu, Komisija izdarīja provizorisku secinājumu, ka šī shēma ir valsts atbalsta shēma, kas nav saderīga ar iekšējo tirgu. Tādēļ tā nolēma attiecībā uz šo shēmu sākt LESD 108. panta 2. punktā paredzēto procedūru.

4. BEĻĢIJAS PIEZĪMES

- (75) Beļģija sagatavoja piezīmes par ietvaru, kas izmantots, novērtējot šo pasākumu sākšanas lēmumā, atsaucās uz vienlīdzīgas attieksmes principa neievērošanu un apgalvoja, ka sākšanas lēmumā ir vairākas interpretācijas kļūdas.

4.1. Beļģijas piezīmes par ietvaru, kas izmantots, novērtējot pasākumu, un vienlīdzīgas attieksmes principu

- (76) Beļģija apstrīd, ka CIR 92 185. panta 2. punkts, 2006. gada 4. jūlija apkārtraksts, Iepriekšējo nolēmumu dienesta gada ziņojumi un iepriekšējo nolēmumu nodokļu jomā analīze – tas viss kopā veido shēmu, kura atbilst Regulas (ES) 2015/1589 1. panta d) punkta kritērijiem. Tā uzskata, ka bez visu iepriekšējo nolēmumu padziļinātas pārbaudes attiecībā uz atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu šā pasākuma un shēmas analīzei jāaprobežojas tikai ar tiesību normu analīzi. Tā uzskata, ka piemēri, kas iekļauti sākšanas lēmumā, ir izvēlēti selektīvā veidā un ļauj izdarīt tikai virspusējus secinājumus.
- (77) Tā arī apgalvo, ka ir vienīgā dalībvalsts, pret kuru Komisija ir sākusi formālo izmeklēšanas procedūru attiecībā uz iepriekšējo nolēmumu shēmu, nevis tikai attiecībā uz kādu atsevišķu pasākumu, kaut arī lielākā daļa dalībvalstu izmanto iepriekšējos nodokļu nolēmumus. Beļģija uzskata, ka šāda rīcība ir pretrunā ar vienlīdzīgas attieksmes principu.

4.2. Beļģijas piezīmes par interpretācijas kļūdām sākšanas lēmumā

4.2.1. Grāmatvedības peļņas un atsaucēs sistēmas nozīme

- (78) Beļģija apgalvo, ka Komisija piešķir pārāk lielu nozīmi Beļģijas uzņēmumu grāmatvedības peļņai, nosakot atsaucēs sistēmu. Beļģijas tiesību akti attiecībā uz uzņēmumu nodokli atļauj vai paredz veikt daudzas korekcijas, tiklab pozitīvas kā negatīvas, lai no grāmatvedības peļņas iegūtu apliekamo peļņu. Kā apgalvo Beļģija, šīs korekcijas, jo īpaši tās, kas paredzētas CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunktā, nav nošķiramas no atsaucēs sistēmas un tās piemēro visiem nodokļu maksātājiem, kuri atbilst nosacījumiem attiecīgo korekciju izmantošanai.
- (79) Beļģija arī apgalvo, ka CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunkta mērķis ir novērst nodokļa dubulto uzlikšanu. Ņemot vērā to, ka ne iekšzemes grupas, ne patstāvīgās struktūras nesaskaras ar ekonomiskās nodokļu dubultās uzlikšanas radītām problēmām, tās faktiski un juridiski atrodas citā situācijā nekā daudznacionālie uzņēmumi saistībā ar mērķi, kas izvirzīts attiecīgajam pasākumam. Tādēļ CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunkts nav uzskatāms par atkāpi no vispārējās nodokļu sistēmas.

4.2.2. Nesaistītu pušu darījuma principa piemērošana Beļģijā, pamatojoties uz CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunktu, nerada nekādas priekšrocības

- (80) Beļģija apgalvo, ka vienīgi peļņa, kas gūta nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošos apstākļos, ir apliekama saskaņā ar tās uzņēmumu nodokļa sistēmu. Turklāt, tā kā Komisija iepriekš apstiprināja nesaistītu pušu darījuma principu kā tādu, kas ļauj noteikt priekšrocību esību, novērtējot valsts atbalsta pasākumus, iepriekšējs nodokļu nolēmums var radīt priekšrocības nodokļu maksātājam tikai gadījumā, ja ir pretrunā ar nesaistītu pušu darījuma principu.
- (81) Beļģija atgādina, ka transfertcenu noteikšanas nolūks ir ne tikai noteikt atbilstošu cenu precēm un pakalpojumiem, ar ko apmainās iesaistītās personas, bet arī sadalīt virspeļņu starp dažādiem grupas uzņēmumiem. Beļģija apgalvo, ka pat tad, ja visi darījumi starp uzņēmumiem tiek pareizi uzskaitīti, tas ne vienmēr liecina par to, ka

kopējā peļņa atbilst nesaistītu pušu darījuma principam⁽⁴³⁾. Tā piebilst, ka pats korigēšanas mehānisms transfertcenu jomā pierāda, ka nodokļu aprēķināšanas nolūkā šo cenu pamatā nevar likt cenu, kas parādās komerciālos kontos. Līdz ar to faktam, ka komerciālā peļņa ir lielāka nekā apstiprinātā peļņa nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošos apstākļos, nav nekādas nozīmes.

- (82) Beļģija apgalvo, ka virspeļņa nav piesaistāma Beļģijas struktūrām, izmantojot atsevišķo personu metodi, kura tieši ir nesaistītu pušu darījuma principa pamatā. Tādējādi šīs peļņas izslēgšana no Beļģijas struktūru nodokļu bāzes neizraisa priekšrocību piešķiršanu tām. Kā apgalvo Beļģija, starptautiskā mērogā nav nekādas vienprātības par veidu, kādā peļņa, kas gūta no grupas sinerģijām un/vai apjomradītiem ietaupījumiem, jāsadala starp dažādām grupas struktūrām. Pat ja virspeļņa jāizslēdz no jebkuras apliekamās summas, jo to nav aplikusi arī neviena cita nodokļu jurisdikcija, lai gan Beļģija tam piešķirusi atbrīvojumu, Beļģijai nav jā rūpējas par to, lai visa šī peļņa tiktu aplikta ar nodokli.
- (83) Beļģija iesniedza aprakstu procedūrai divos etapos, kuras aprises iezīmētas 15. apsvērumā un ko izmanto tās peļņas noteikšanai, kura atskaitīta saskaņā ar atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu.
- (84) Tā uzskata, ka virspeļņas izcelsmei nav nozīmes attiecībā uz jautājumu, vai tas rada priekšrocības, jo Beļģija aplik ar nodokli visu attiecīgo struktūru peļņu, kas gūta nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošos apstākļos. Beļģija apgalvo, ka virspeļņu lielākoties rada sinerģijas vai apjomradīti ietaupījumi, un atsaucas uz 1.10. punktu ESAO transfertcenu vadlīnijām, lai pamatotu šīs peļņas nepiesaistīšanu Beļģijai⁽⁴⁴⁾. Tā uzskata, ka gadījumā, ja virspeļņa netiek piesaistīta arī nevienai citai nodokļu teritorijai un tādēļ nekur netiek aplikta ar nodokli, tā ir nesaistītu pušu darījuma principa neievērošana.
- (85) Beļģija noraida nekoncekvenci piemērotākās transfertcenas noteikšanas metodes vai testējamās personas izvēlē. Turklāt, kā apgalvo Beļģija, iespējamās nekoncekvences konstatēšana nav vispārināma, lai novērtētu shēmu bez visu iepriekšējo nolēmumu padziļinātas analīzes, izvērtējot katru gadījumu atsevišķi.
- (86) Beļģija apgalvo, ka ārzemēs iegūtas virspeļņas aplikšana vai neaplikšana ar nodokli nav tās atbildība. Daži iepriekšēji nolēmumi, kas piešķir atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu, bijuši publicēti, un vairāki uzņēmumi pierādīja savu gada finanšu pārskatu pārredzamību. Informācijas apmaiņa nebija iespējama, jo Beļģijai nav tiesību pieņemt lēmumu par peļņas piesaisti un vietu, kur tā aplikama ar nodokli. Ja faktiski izrādās, ka šī peļņa nekur nav aplikta ar nodokli, cēlonis ir atšķirības starp Beļģijas un ārvalstu tiesību aktiem un/vai nesaistītu pušu darījuma principa neveiksme.

4.2.3. CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunkta piemērošana nav selektīva

- (87) Atsaucoties uz Tiesas judikatūru⁽⁴⁵⁾, Beļģija apgalvo, ka uzņēmumiem, kas gūst labumu no CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunkta, nav kopīgu īpašību, kas ļautu tos nodalīt no citiem uzņēmumiem, izņemot to, ka šie uzņēmumi atbilst minēto prasību piemērošanas nosacījumiem. Beļģija uzskata, ka ar faktu vien, ka labumu no šī noteikuma gūst tikai daudznacionāli uzņēmumi, nepietiek, lai konstatētu tā selektivitāti, ņemot vērā to, ka šāda veida uzņēmumiem, atšķirībā, piemēram, no ārzonu uzņēmumiem, nav kopīgu īpašību, kas saistītas ar ekonomikas nozari, darbību, bilances lielumu, darbinieku skaitu vai reģistrācijas valsti.
- (88) Beļģija noraida arī argumentu, ka pamatdarbības pārcelšana uz Beļģiju, ieguldījumu veikšana vai darba vietu radīšana Beļģijā būtu tiešs vai netiešs nosacījums, lai varētu piemērot iepriekšējos nodokļu nolēmumus, kas piešķir atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu. Kā apgalvo Beļģija, tiesību akti neizvirza nekādus šāda veida nosacījumus un iepriekšējo nolēmumu dienestam nav pilnvaru tādus izvirzīt. Vienīgais juridiskais pienākums pieteikuma iesniedzējam ir iesniegt savas darbības aprakstu, kā arī pilnīgu aprakstu par konkrēto situāciju vai darbību, kā to paredz 21. pants 2002. gada 24. decembra Likumā, ar ko izveido iepriekšējo nolēmumu sistēmu Beļģijas nodokļu tiesībās.

⁽⁴³⁾ Beļģija šajā jomā atsaucas uz piemēriem par grupas iekšējiem pakalpojumiem, kas netiek atlīdzināti, kā norādīts 7.12. un 7.13. punktā ESAO transfertcenu vadlīnijās.

⁽⁴⁴⁾ Skatīt 52. apsvērumu.

⁽⁴⁵⁾ Lieta T-399/11, *Banco Santander SA un Santusa Holding/Komisija*, ECLI:EU:T:2014:938.

4.2.4. Pamatojums

- (89) Beļģija uzskata atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu par pamatotu, jo tas ir nepieciešams un samērīgs līdzeklis, lai novērstu iespējamu nodokļu dubultu uzlikšanu. Beļģija uzsver, ka šīs atbrīvošanas mērķis nav samazināt vai kompensēt jau īstenotu nodokļu dubulto uzlikšanu.

4.2.5. Atgūšana

- (90) Beļģija apgalvo, ka jebkurā gadījumā izmaksātā atbalsta atgūšana ir izslēgta saskaņā ar tiesiskās noteiktības un tiesiskās palāvības principiem⁽⁴⁶⁾, ņemot vērā to, ka Komisijas iepriekšējie lēmumi attiecībā uz transfertcenu un valsts atbalstu ļāva uzskatīt, ka secinājumu par valsts atbalsta esību nevar izdarīt, ja dalībvalsts ievēro nesaistītu pušu darījuma principu⁽⁴⁷⁾, jo Savienības līmenī šajā jomā nav saskaņotu tiesību aktu. Beļģija arī norāda uz Ministru padomes secinājumiem par uzvedības kodeksu uzņēmumu nodokļu sistēmā⁽⁴⁸⁾, atsaucoties uz citu shēmu, kura, iespējams, ir balstīta uz tādiem pašiem principiem kā šī atbrīvojuma shēma no nodokļiem par virspeļņu⁽⁴⁹⁾, un atgādina faktu, ka Komisija atzina to par problēmu attiecībā uz noteikumiem valsts atbalsta jomā tikai desmit gadus pēc tam, kad beidza darboties neoficiālā kapitāla līgumu shēma. Visbeidzot, atbalsta pasākumu atgūšana būtu ārkārtīgi sarežģīta un izraisītu nodokļu dubulto uzlikšanu, kā arī liecinātu par nevienlīdzīgu attieksmi pret Beļģiju, salīdzinot ar citām dalībvalstīm, kuras arī izmanto iepriekšējos nodokļu nolēmumus.

5. IEINTERESĒTO PERSONU PIEZĪMES

- (91) 2015. gada 1. jūlijā piezīmes iesniedza *AGC Glass Europe SA/NV* un 2015. gada 3. jūlijā – [...]. Abi šie uzņēmumi bija izmantojuši iepriekšējos lēmumus saskaņā ar *CIR 92 185.* panta 2. punkta b) apakšpunktu.
- (92) Savās piezīmēs *AGC Glass Europe SA/NV* norāda, ka nekad nav pieteikusies, ne arī īstenojusi iepriekšējo nolēmumu, ko ieguvusi, pamatojoties uz *CIR 92 185.* panta 2. punkta b) apakšpunktu.
- (93) [...] apgalvo, ka ir notikusi kļūda, iekļaujot to sāksanas lēmumā kā vienu no attiecīgā pasākuma saņēmējiem. Tā piebilst, ka bija iepriekš vienojusies par cenu, kas varēja izraisīt vai nu pozitīvu transfertcenas korekciju saskaņā ar *CIR 92 185.* panta 2. punkta a) apakšpunktu, vai negatīvu korekciju, pamatojoties uz *CIR 92 185.* panta 2. punkta b) apakšpunktu⁽⁵⁰⁾. Ņemot vērā minēto, tā uzskata, ka nav guvusi labumu no šīs shēmas, un pieprasa izslēgt to no galīgā lēmuma, kā arī no jebkuriem atgūšanas pasākumiem, ko šāds lēmums var izraisīt.

6. PASĀKUMA NOVĒRTĒJUMS

6.1. Shēmas pastāvēšana

- (94) Komisija uzskata, ka attiecīgais pasākums ir atbalsta shēma saskaņā ar Regulas (ES) 2015/1589 1. panta d) punktu. Saskaņā ar šo pantu atbalsta shēma ir “visi akti, pamatojoties uz kuriem bez turpmākiem izpildes pasākumiem var piešķirt individuālu atbalstu uzņēmumiem, kuri vispārīgi un teorētiski definēti attiecīgajos aktos”.
- (95) Savienības judikatūra nesniedz nekādas norādes par šīs definīcijas interpretēšanu. Tomēr Komisija konstatē, ka Savienības tiesas agrāk savā praksē par atbalsta shēmām minētā noteikuma izpratnē atzina nodokļu pasākumus, kuriem bija daudzas tādas pašas īpašības kā attiecīgajai shēmai⁽⁵¹⁾.

⁽⁴⁶⁾ Skatīt apvienotās lietas C-182/03 un C-217/03, Beļģija un *Forum 187 ASBL*/Komisija, ECLI:EU:C:2006:416, 69. un 147. punkts.

⁽⁴⁷⁾ Turpat.

⁽⁴⁸⁾ Skatīt secinājumus, ko izdarīja Prezidentūra saistībā ar *Ecofin* Padomes 2003. gada 19. marta sanākumi un kas attiecas uz grupas “Uzvedības kodekss” ziņojumu, ar atsauci 7018/1/03 FISC 31 REV 1, un minētie secinājumi ir pieejami šādā adresē: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7431-2003-INIT/fir/pdf>.

⁽⁴⁹⁾ Shēma, ko sauc par *neoficiālā kapitāla līgumu shēmu*, šā Uzvedības kodeksa dokumentos tiek identificēta kā shēma E002.

⁽⁵⁰⁾ [...] pievienoja šim piezīmēm attiecīgo iepriekšējo nolēmumu, kā arī pētījumu par transfertcenu, kas ir tā pamatā.

⁽⁵¹⁾ Jo īpaši skatiet apvienotās lietas C-182/03 un C-217/03, Beļģija un *Forum 187 ASBL*/Komisija, ECLI:EU:C:2006:416, un lietu C-519/07 P, Komisija/*Koninklijke FrieslandCampina*, ECLI:EU:C:2009:556.

- (96) Saskaņā ar definīciju atbalsta shēmas atbilst trijiem šādiem kritērijiem: i) saistība ar noteikumiem, uz kuru pamata var piešķirt atbalsta pasākumus; ii) shēmai nav vajadzīgi turpmāki izpildes pasākumi; un iii) shēma definē iespējamās atbalsta saņēmējus vispārīgā un teorētiskā veidā.
- (97) Attiecībā uz pirmo šādu kritēriju atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu tika piešķirts, pamatojoties uz CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunktu. Šis noteikums, kas ieviests Beļģijas Ienākuma nodokļa kodeksā ar 2004. gada 21. jūnija likumu, atļauj negatīvas transfertcenu korekcijas, kas iekļautas nodokļu maksātāju nodokļu bāzē, ja tiek izpildīti vairāki nosacījumi. Tas ir citēts dažādos iepriekšējos nolēmumos, ar ko piešķir atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu, kā šī atbrīvojuma juridiskais pamats, un Beļģija to piemin dažādos dokumentos, aprakstot minēto atbrīvojumu ⁽⁵²⁾.
- (98) CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunkta piemērošana ir izskaidrota 2004. gada 21. jūnija likuma paskaidrojuma rakstā, 2006. gada 4. jūlija apkārtrakstā un atbildēs, ko finanšu ministrs sniedza uz parlamenta deputātu jautājumiem par šā noteikuma piemērošanu. Minētās atbildes apstiprina, ka atbrīvojuma piemērošana virspeļņai pārsniedza attiecīgā noteikuma prasības un tika attiecināta arī uz peļņu, kas nebija iekļauta tai pašai grupai piederošu saistīto uzņēmumu peļņā citā nodokļu teritorijā. Tā kā nav nekāda pienākuma pierādīt, ka vieni un tie paši ieņēmumi ir iekļauti divu saistīto uzņēmumu nodokļu bāzē (vienam no tiem atrodoties ārzemēs, otram – Beļģijā), tas ir būtiski, lai varētu nodalīt iepriekšējos nolēmumus, ar ko piešķir atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu, no citiem iepriekšējiem nolēmumiem, kas atļauj transfertcenu negatīvas korekcijas saskaņā ar CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunktu ⁽⁵³⁾.
- (99) Kopumā, CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunkts, 2004. gada 21. jūnija likuma paskaidrojuma raksts, 2006. gada 4. jūlija apkārtraksts un atbildes, ko finanšu ministrs sniedza uz parlamenta deputātu jautājumiem par CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunkta piemērošanu, ir akti, uz kuru pamata tika piešķirts atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu.
- (100) Attiecībā uz otro kritēriju Komisija uzskata, ka termins “izpildes pasākumi” jāizprot kā tāds, kas paredz būtisku rīcības brīvību atbalsta piešķirējam iestādei, kura var ietekmēt piešķirtā atbalsta summu, īpašības vai nosacījumus, pieņemot turpmākus tiesību aktus ⁽⁵⁴⁾. Pretēji tam, akta, ar ko paredz attiecīgo atbalsta pasākumu piešķiršanu, vienkārša tehniska piemērošana nav izpildes pasākums Regulas (ES) 2015/1589 1. panta d) punkta nozīmē.
- (101) Komisija uzskata, ka atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu tika piešķirts, neraugoties uz to, ka nebija nepieciešami turpmāki izpildes pasākumi Regulas (ES) 2015/1589 1. panta d) punkta nozīmē. Šī atbrīvojuma izmantošanai nepieciešamie elementi ir aprakstāmi *in abstracto*. Tie liecina par sistemātisku rīcības tendenci attiecībā uz atbalsta piešķiršanu, kas tika konstatēta atsevišķu iepriekšējo nolēmumu izlasē, kuru Komisija izvērtēja un Beļģija raksturoja piezīmēs par sāksanas lēmumu.
- (102) Tādējādi atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu tika piešķirts gadījumos, kad tika izpildīti visi šādi nosacījumi:

— saņēmējas struktūras pieder daudznacionālam uzņēmumam,

⁽⁵²⁾ Par shēmas pastāvēšanu ļauj secināt arī fakts, ka Iepriekšējo nolēmumu dienests savā gada pārskatā norāda uz nolēmumiem, kas piešķir atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu, kā uz īpašu iepriekšējo nolēmumu kategoriju, un fakts, ka citas Beļģijas iestādes atbalsta šo shēmu. Jo īpaši skatiet: Briseles Galvaspilsētas apgabals, <http://www.investinbrussels.com>, “Beļģijas pētniecības un tehnoloģiju attīstības stimuli, kam nav līdzīgu citur Eiropā”, 18.1.2013.: “Uzņēmumi, kas veic uzņēmējdarbību Beļģijā un darbojas kā galvenie uzņēmēji centralizētos uzņēmējdarbības modeļos, var piemērot arī nolēmumu par “grāmatvedības virspeļņu”, kas izraisa to, ka vidējā nodokļa likme ir 7–9 %”; Valsts federālais finanšu dienests, Ārzemju ieguldījumu nodokļu nodaļa, prezentācijas ar nosaukumu “Nodokļu atlaides Beļģijā”, 2009. gads, un “Beļģijas nodokļu sistēma: jaunie novatoriskie pasākumi”, Parīze, 2007. gada 9. oktobris, pieejamas šādā adresē: http://finances.belgium.be/fr/sur_le_spf/structure_et_services/services_du_president/Fiscaliteit_van_de_buitenlandse_investeringen/publications/presentations.

⁽⁵³⁾ Visas negatīvas korekcijas, kas veiktas saskaņā ar CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunktu, netiek pamatotas ar tādas peļņas esību, ko atzīst par virspeļņu. Šis noteikums ir juridiskais pamats arī transfertcenu korekcijām, kas veiktas laikā, kad pēc Beļģijas nodokļu maksātāju pieprasījuma Beļģija piekrita samazināt nodokļu bāzi Beļģijā, ja sākotnējā pozitīvā korekcija tika veikta citā nodokļu teritorijā. Fakts, ka CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunkts tika izmantots arī kā juridiskais pamats citu apliekamo pamatsummu negatīvām korekcijām, izņemot tām, kas saistītas ar atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu, neliedz to izmantot kā apstrīdētās shēmas juridisko pamatu.

⁽⁵⁴⁾ Piemēram, ja valsts iestāde ir pilnvarota izmantot dažādus instrumentus vietējās ekonomikas veicināšanai un šim nolūkam īsteno vairākus atbalsta pasākumus, tas nozīmē, ka tiek izmantota rīcības brīvība, kas ir būtiska attiecībā uz atbalsta summu, īpašībām vai nosacījumiem, kā arī mērķi, ko paredzēts sasniegt ar piešķiršanu, tādēļ nevar izdarīt secinājumu par atbalsta shēmas esību. Skatīt Komisijas 2011. gada 13. jūlija Lēmumu 2012/252/ES par valsts atbalstu Nr. C 6/08 (ex NN 69/07), ko Somija piešķirusi uzņēmumam *Ålands Industrihus Ab* (OV L 125, 12.5.2012., 33. lpp.), 110. apsvērumus.

- šīs struktūras saņem obligātu iepriekšēju atļauju ar Iepriekšējo nolēmumu dienesta lēmumu, tādēļ atbalstu varēja piešķirt tikai peļņai, kas saistīts ar jaunu situāciju, kura vēl nebija atstājusi ietekmi nodokļu ziņā, piemēram, veicot reorganizāciju, kas paredzēja galvenā uzņēmēja pārcelšanu uz Beļģiju vai darbības intensificēšanu, vai jaunu ieguldījumu veikšanu šajā valstī ⁽⁵⁵⁾,
 - šo struktūru gūtā peļņa pārsniedza peļņu, ko līdzīgas patstāvīgas struktūras gūtu līdzīgos apstākļos,
 - šīm struktūrām nebija jāveic pozitīva primārā korekcija citā dalībvalstī.
- (103) Kā norādīts 65. apsvērumā, Komisija izvērtēja 22 atsevišķu iepriekšējo nolēmumu izlasi, ko var uzskatīt par reprezentatīvu attiecīgajai shēmai. Īstenībā, pat ja individuālie faktiskie apstākļi, iesaistītās summas un darbības katra iepriekšējā nolēmuma gadījumā ir atšķirīgas, šie nolēmumi attiecas uz visiem lielajiem daudz nacionālajiem uzņēmumiem, kas paplašina darbību Beļģijā un pieprasa un saņem tādu atvieglojumu, ka to peļņa, kas faktiski reģistrēta Beļģijā, bet ko var saistīt ar sinerģijām, apjomradītiem ietaupījumiem vai citiem apstākļiem, kas saistīti ar piederību grupai, tiek atskaitīta no bāzes, ko apliek ar uzņēmumu nodokli.
- (104) Pretēji Beļģijas apgalvojumam, fakts, ka Komisija atsauca uz kopīgiem elementiem, kas konstatēti iepriekšējo nolēmumu izlasē, nenozīmē, ka tā uzskata valsts atbalsta elementus par izrietošiem no atsevišķiem iepriekšējiem nolēmumiem, nevis no pašas shēmas. Komisija uzskata, ka iepriekšējie nolēmumi ir instruments, ar kura palīdzību šo shēmu piemēro, kā paredzēts shēmas pamatā esošajā likumā, un vairāku atsevišķo iepriekšējo nolēmumu apraksts sāksanas lēmumā ir tikai ilustrācija veidam, kā šo shēmu īsteno praksē. Jebkurā gadījumā Komisija sāksanas lēmuma 4.1. punktā skaidri izklāstīja iemeslus, kādēļ tā šajā posmā uzskata, ka pasākums ir atbalsta shēma, tā, ka Beļģija nevar lolot ne mazākās ilūzijas par to, ka Komisija varētu atzīt šos valsts atbalsta elementus par tādiem, kas izriet no atsevišķiem iepriekšējiem nolēmumiem, nevis no pašas shēmas.
- (105) Pienākums iegūt atsevišķu iepriekšēju nolēmumu, lai varētu izmantot atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu, ir nevis izpildes pasākums, bet gan tehniska šīs shēmas piemērošanas kārtība, kas apliecina shēmas definēto nosacījumu izpildi un pārbauda nodokļu maksātāja izvēlēto metodi, lai varētu noteikt peļņas summu, kas, domājams, ir virspeļņa un saņem atbrīvojumu ⁽⁵⁶⁾.
- (106) Šo secinājumu neietekmē fakts, ka Iepriekšējo nolēmumu dienestam ir ierobežota rīcības brīvība, lai varētu apstiprināt precīzu likmi negatīvai korekcijai, ko piemēro nodokļu bāzei, atkarībā no nodokļu maksātāja iesniegtās informācijas, vai novērtēt, vai ir izpildīti vairāki nosacījumi, uz kuriem šādu samazinājumu var piešķirt (piemēram, vai rodas jauna situācija, kura vēl nav iespaidojusi nodokļu plānu). Būtībā, ja pastāv īpašs dienests, kas atbild par iepriekšējiem nolēmumiem un kam ir ekskluzīvas tiesības iepriekšējo nolēmumu jomā, lai novērtētu

⁽⁵⁵⁾ Ja nodokļu maksātājam principā ir pienākums iesniegt pētījumu par transfertcenu, atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu tiek piemērots automātiski, neprasot pierādīt nodokļu dubultās uzlikšanas pastāvēšanu. Turklāt atvieglojumu pamatā vienmēr ir pienākums, ka virspeļņa ir attiecināma uz sinerģijām, apjomradītiem ietaupījumiem vai citām priekšrocībām, ko rada piederība daudz nacionālai grupai.

⁽⁵⁶⁾ Salīdzinājumam skatīt Komisijas 2003. gada 17. februāra Lēmumu 2003/601/EK par atbalsta shēmu C54/2001 (ex NN55/2000) – Īrija – ārzemju ienākumi (OV L 204, 13.8.2003., 51. lpp.) (jo īpaši šā lēmuma 30. apsvērumu); Komisijas 2003. gada 17. februāra Lēmumu 2003/755/EK par atbalsta shēmu, ko Beļģija īsteno par labu Beļģijā izveidotiem koordinācijas centriem (OV L 282, 30.10.2003., 25. lpp.) (jo īpaši šā lēmuma 13. apsvērumu: lai varētu izmantot īpašo nodokļu statusu, ko piešķir shēma, koordinācijas centriem iepriekš ir nepieciešama individuāla sertifikācija ar karaļa dekrētu); Komisijas 2003. gada 17. februāra Lēmumu 2003/515/EK par atbalsta shēmu, ko Nīderlande īsteno par labu starptautiskām finansēšanas darbībām (OV L 180, 18.7.2003., 52. lpp.) (jo īpaši šā lēmuma 16. apsvērumu: rezerves izveide attiecībā uz riskiem, ko rada shēmā paredzētās nodokļu atlaides, jāapstiprina Nīderlandes nodokļu pārvaldei); Komisijas 2002. gada 16. oktobra Lēmumu 2003/501/EK par valsts atbalsta shēmu C 49/2001 (ex NN 46/2000) – Koordinācijas centri –, ko īsteno Luksemburga (OV L 170, 9.7.2003., 20. lpp.) (jo īpaši šā lēmuma 9. apsvērumu: lai iegūtu tiesības uz īpašo nodokļu statusu saskaņā ar koordinācijas centru shēmu, ir nepieciešama iepriekšēja oficiāla saskaņošana); un Komisijas 2002. gada 22. augusta Lēmumu 2003/81/EK par valsts atbalsta shēmu, ko Spānijas Karaliste piemēro "Biskajas koordinācijas centriem", C 48/2001 (ex NN 43/2000) (OV L 31, 6.2.2003., 26. lpp.) (jo īpaši šā lēmuma 14. apsvērumu: lai varētu izmantot koordinācijas centru nodokļu shēmu, uzņēmumiem vispirms bija jāsaņem nodokļu iestāžu atļauja, kas derīga ne ilgāk kā piecus gadus).

ticamību virspeļņas aptuvenajai summai, ko nodokļu maksātājs deklarējis otrajā posmā, iepriekšējo nolēmumu dienestam obligāti nepieciešamas ierobežotas novērtēšanas pilnvaras. Tomēr tās ļauj tikai nodrošināt atbrīvojuma saskaņīgu piemērošanu.

- (107) Iepriekšējo nolēmumu dienests ir sistemātiski izdevis lēmumus, ar ko piešķir atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu, ja ir ievēroti 102. apsvērumā minētie nosacījumi. Turklāt, kā apstiprina Beļģija, iepriekšējo nolēmumu dienests nekad nav noraidījis nevienu iepriekšēja nolēmuma lūgumu sniegt atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu ⁽⁵⁷⁾.
- (108) Komisija no tā secina, ka atbrīvojumam no nodokļa par virspeļņu nav nepieciešami nekādi papildu izpildes pasākumi.
- (109) Attiecībā uz trešo kritēriju tiesību akts, uz kura pamata piešķirts atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu, vispārīgā un teorētiskā veidā definē šā atbrīvojuma iespējamās saņēmējus. *CIR 92 185.* panta 2. punkta b) apakšpunkta, kas ir juridiskais pamats iepriekšējiem nolēmumiem, kuri nepieciešami atbrīvojuma izmantošanai, piemērošana aprobežojas ar struktūrām, kas pieder "saistītu uzņēmumu daudznacionālai grupai".
- (110) Visbeidzot, atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu, kuru sistemātiski piemēro iepriekšējo nolēmumu dienests, atbilst nosacījumiem par atbalsta shēmas esību, kas definēti Regulas (ES) 2015/1589 1. panta d) punktā. Saskaņā ar Tiesas judikatūru atbalsta shēmas gadījumā Komisija var tikai izpētīt attiecīgās shēmas vispārīgās īpašības, un tai nav pienākuma izvērtēt katru konkrēto gadījumu, kurā piemēro šo shēmu ⁽⁵⁸⁾.

6.2. Atbalsta esība

- (111) Kā noteikts Līguma 107. panta 1. punktā, ja vien citos noteikumos nav paredzēts citādi, ar iekšējo tirgu nav saderīgs nekāds atbalsts, ko piešķir dalībvalstis vai ko jebkādā citā veidā piešķir no valsts līdzekļiem un kas rada vai draud radīt konkurences izkropļojumus, dodot priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai, ciktāl tāds atbalsts iespaido tirdzniecību starp dalībvalstīm.
- (112) Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru pasākuma klasificēšana par valsts atbalstu Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē ir atkarīga no visu tajā paredzēto nosacījumu izpildes ⁽⁵⁹⁾. Tajā ir arī noteikts, ka, lai pasākumu varētu klasificēt kā valsts atbalstu, pirmkārt, tam jābūt saistītam ar valsts iejaukšanos vai valsts līdzekļu izmantošanu; otrkārt, tam jāspēj ietekmēt tirdzniecību starp dalībvalstīm; treškārt, tam jārada selektīvas priekšrocības kādam uzņēmumam un, ceturtkārt, tam jākropļo konkurence vai jārada šāda izkropļojuma drauds ⁽⁶⁰⁾.
- (113) Attiecībā uz atbalsta esības pirmo nosacījumu atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu balstās uz *CIR 92 185.* panta 2. punkta b) apakšpunktu un visiem nostādņu dokumentiem, kuri uzskatāmi par šā noteikuma Beļģijas iestāžu interpretāciju, piešķirot atbrīvojumu. Turklāt šie atbrīvojumi tika piešķirti, obligātos iepriekšējos nolēmumus pieņemot iepriekšējo nolēmumu dienestam, Beļģijas nodokļu pārvaldes struktūrai, un tie bija saistoši Beļģijas nodokļu iestādei. Līdz ar to atbrīvojumi no nodokļa par virspeļņu ir attiecināmi uz Beļģijas valsti.
- (114) Attiecībā uz šīs shēmas finansēšanu no valsts līdzekļiem saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru pasākums, ar kuru valsts iestādes noteiktiem uzņēmumiem piešķir nodokļu atbrīvojumu, kas, kaut arī nav saistīti ar pozitīvu valsts līdzekļu nodošanu, rada šiem uzņēmumiem labvēlīgāku finansiālo situāciju nekā citiem nodokļu maksātājiem, ir valsts atbalsts ⁽⁶¹⁾. Komisija 6.3. punktā pierādīja, ka atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu izraisa Beļģijā maksājamo nodokļu samazināšanos tiem uzņēmumiem, kas ieguvuši iepriekšēju nolēmumu saskaņā ar attiecīgo shēmu, nesamaksājot nodokli, kas šiem uzņēmumiem būtu jāmaksā saskaņā ar vispārējo kārtību uzņēmumu

⁽⁵⁷⁾ Skatīt 59. apsvērumu.

⁽⁵⁸⁾ Skatīt apvienotās lietas C-182/03 un C-217/03, Beļģija un *Forum 187 ASBL*/Komisija, ECLI:EU:C:2006:416, 82. punkts; lietu 248/84, *Vācija/Komisija*, ECLI:EU:C:1987:437, 18. punkts; un lietu C-75/97, Beļģija/Komisija, ECLI:EU:C:1999:311, 48. punkts.

⁽⁵⁹⁾ Skatīt lietu C-399/08 P, *Komisija/Deutsche Post*, ECLI:EU:C:2010:481, 38. punkts, un tajā citēto judikatūru.

⁽⁶⁰⁾ Skatīt lietu C-399/08 P, *Komisija/Deutsche Post*, ECLI:EU:C:2010:481, 39. punkts, un tajā citēto judikatūru.

⁽⁶¹⁾ Skatīt apvienotās lietas C-106/09 P un C-107/09 P, *Komisija/Gibraltāra valdība un Apvienotā Karaliste*, ECLI:EU:C:2011:732, 72. punkts, un tajās citēto judikatūru.

peļņas aplikšanai ar nodokli, ja minētās shēmas nebūtu. Līdz ar to atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu rada valsts līdzekļu zaudējumus, ņemot vērā to, ka jebkuri nodokļa samazinājumi uzņēmumiem, kas izmanto attiecīgo shēmu, izraisa nodokļu ieņēmumu zaudējumus, ko Beļģija parasti būtu iekasējusi.

- (115) Attiecībā uz valsts atbalsta esības otro nosacījumu uzņēmumi, kas izmanto attiecīgo shēmu, ir daudznacionāli uzņēmumi, kas veic darbību vairākās dalībvalstīs, tādēļ jebkurš atbalsts šiem uzņēmumiem var ietekmēt tirdzniecību starp dalībvalstīm. Turklāt, ņemot vērā to, ka iepriekšējo nolēmumu, ar ko piešķir atvieglojumus, var izdot tikai attiecībā uz peļņu, kas gūta jaunā situācijā, un tas paredz uzņēmuma darbības pārvietošanu uz Beļģiju vai palielināšanu Beļģijā, un ņemot vērā to, ka atbrīvojumu radītās priekšrocības ir proporcionālas šīs jaunās darbības nozīmībai un jaunajai peļņai, ko uzņēmums guvis Beļģijā, minētā shēma var ietekmēt daudznacionālo grupu izvēli attiecībā uz ieguldījumu izvietojumu Savienības teritorijā un tādējādi ietekmēt tirdzniecību starp dalībvalstīm.
- (116) Turklāt tiek uzskatīts, ka valsts pieņemts pasākums rada vai draud radīt konkurences traucējumus, ja tas var uzlabot saņēmēja konkurētspēju salīdzinājumā ar citiem uzņēmumiem, ar kuriem tas konkurē⁽⁶²⁾. Ciktāl, samazinot nodokli, kas jāmaksā saskaņā ar vispārējo kārtību uzņēmumu peļņas aplikšanai ar nodokli, saņēmēji uzņēmumi tiek atbrīvoti no maksājumiem, kas tiem parasti būtu jāmaksā, attiecīgā shēma kropļo vai var izkropļot konkurenci, nostiprinot šo uzņēmumu finansiālās pozīcijas tādējādi, ka tiek izpildīts arī ceturtais valsts atbalsta esības nosacījums.
- (117) Attiecībā uz trešo valsts atbalsta esības nosacījumu Komisija nākamajā punktā pierādīs, ka attiecīgā shēma rada selektīvas priekšrocības grupas struktūrām Beļģijā, kuras izmanto šo shēmu, kā arī daudznacionālajām grupām, kurām šīs struktūras pieder. Minētās priekšrocības izraisa aplikamās pamatsummas vienpusēju negatīvu korekciju, tādējādi samazinot uzņēmumu nodokli, kas jāmaksā šīm struktūrām Beļģijā, salīdzinot ar nodokli, kas tām parasti būtu jānomaksā saskaņā ar vispārējo kārtību uzņēmumu peļņas aplikšanai ar nodokli.

6.3. Selektīvu priekšrocību esība

- (118) Saskaņā ar judikatūru: "Līguma 107. panta 1. punktā ir uzlikts pienākums noskaidrot, vai konkrētajā tiesiskajā režīmā valsts pasākums ir tāds, kas rada priekšrocības "konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai" salīdzinājumā ar pārējiem, kas, ņemot vērā minētā režīma izvirzīto mērķi, atrodas faktiski un tiesiski līdzīgā situācijā. Ja tā notiek, tad attiecīgais pasākums atbilst selektivitātes nosacījumam⁽⁶³⁾."
- (119) Lietās, kas saistītas ar nodokļu jomu, Tiesa veic analīzi trijos posmos, lai noteiktu, vai kāds konkrēts nodokļu pasākums ir selektīvs⁽⁶⁴⁾. Vispirms ir jānosaka, kāda ir vispārējā vai parastā nodokļu iekasēšanas kārtība, ko piemēro dalībvalstī – "atsauces sistēma". Otrkārt, jānosaka, vai ar konkrēto nodokļu pasākumu tiek izdarīta atkāpe no minētās sistēmas tādā ziņā, ka tas paredz atšķirīgu attieksmi pret ekonomikas dalībniekiem, kuri, ņemot vērā sistēmas pamatmērķus, atrodas salīdzināmā juridiskā un faktiskā situācijā. Ja pasākums paredz atkāpi no atsauces sistēmas, treškārt, ir jānosaka, vai šis pasākums ir pamatots atbilstoši atsauces sistēmas raksturam vai vispārējām ekonomiskām iezīmēm. Nodokļu pasākums, kas paredz atkāpi no atsauces sistēmas piemērošanas, var būt pamatots, ja attiecīgā dalībvalsts var pierādīt, ka šis pasākums izriet tieši no tās nodokļu sistēmas pamata vai vadošajiem principiem⁽⁶⁵⁾. Ja tā ir, šis nodokļu pasākums nav selektīvs. Pierādīšanas pienākums šajā trešajā posmā jāpilda dalībvalstij.

6.3.1. Atsauces sistēmas noteikšana

- (120) Atsauces sistēma atbalsta pasākuma selektīvā rakstura analīzei sastāv no visiem saskanīgajiem noteikumiem, kurus, pamatojoties uz objektīviem kritērijiem, piemēro visiem uzņēmumiem, kas ietilpst šīs sistēmas piemērošanas jomā saskaņā ar tās mērķi.

⁽⁶²⁾ Skatīt lietu 730/79, *Philip Morris*, ECLI:EU:C:1980:209, 11. punkts; un apvienotās lietas T-298/97, T-312/97 u. c., *Alzetta*, ECLI:EU:T:2000:151, 80. punkts.

⁽⁶³⁾ Lieta C-172/03, *Heiser*, ECLI:EU:C:2005:130, 40. punkts.

⁽⁶⁴⁾ Skatīt apvienotās lietas no C-78/08 līdz C-80/08, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, 49. un 63. punkts.

⁽⁶⁵⁾ Skatīt apvienotās lietas no C-78/08 līdz C-80/08, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, 65. punkts.

6.3.1.1. Atsauces sistēma ir uzņēmumu nodokļa sistēma Beļģijā

- (121) Šajā gadījumā Komisija uzskata, ka atsauces sistēma ir vispārējā tiesību sistēma uzņēmumu peļņas aplikšanai ar nodokli, ko paredz uzņēmumu ienākuma nodokļa iekasēšanas kārtība Beļģijā⁽⁶⁶⁾, un tās mērķis ir aplikēt ar nodokli visu Beļģijā ar nodokli aplikamo uzņēmumu peļņu. Uzņēmumu nodokļa sistēmu Beļģijā piemēro uzņēmumiem, kas ir Beļģijas rezidenti, kā arī nerezidējošo uzņēmumu filiālēm Beļģijā. Uzņēmumiem, kas ir Beļģijas rezidenti⁽⁶⁷⁾, jāmaksā uzņēmumu nodoklis no peļņas, kas gūta visā pasaulē⁽⁶⁸⁾, izņemot gadījumus, kad piemēro nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas konvenciju. Nerezidējošiem uzņēmumiem ar uzņēmumu nodokli tiek aplikti tikai vairāku veidu konkrēti ieņēmumi ar izcelsmi Beļģijā⁽⁶⁹⁾. Abos gadījumos Beļģijas uzņēmumu nodoklis ir jāmaksā no kopējās peļņas, kas gūta vai nu visā pasaulē, vai Beļģijā. Līdz ar to parasti visi uzņēmumi, kas gūst ieņēmumus Beļģijā, ir uzskatāmi par tādiem, kas atrodas līdzīgā juridiskā un faktiskā situācijā attiecībā uz uzņēmumu aplikšanu ar nodokli.
- (122) Kopējo peļņu nosaka saskaņā ar noteikumiem par peļņu, kas iekļauti prasībās individuālo uzņēmēju aplikamās peļņas aprēķināšanai, kā definēts CIR 92 24. pantā. Kopējā peļņa sastāv no ienākumiem bez atskaitāmajiem izdevumiem, kas parasti tiek reģistrēti grāmatvedības uzskaitē, un tādējādi faktiski reģistrētā peļņa ir pamatsumma tās kopējās peļņas aprēķināšanai, kas aplikama saskaņā ar uzņēmuma nodokļa iekasēšanas kārtību Beļģijā⁽⁷⁰⁾.

6.3.1.2. Atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu nav atsauces sistēmas neatņemama sastāvdaļa

- (123) Saskaņā ar uzņēmumu nodokļa sistēmu Beļģijā faktiski reģistrētā peļņa tiek vairākkārt pozitīvi vai negatīvi koriģēta, kā paredzēts Beļģijas nodokļu tiesībās, lai iegūtu kopējo aplikamo peļņu⁽⁷¹⁾. Šajā jautājumā Beļģija apgalvo, ka visas korekcijas faktiski reģistrētajai peļņai, kas paredzēta CIR 92, arī atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu, ir atsauces sistēmas neatņemama sastāvdaļa.
- (124) Komisija nepiekrīt viedoklim, ka atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu būtu atsauces sistēmas neatņemama sastāvdaļa, 125.–128. apsvērumā izklāstīto iemeslu dēļ.
- (125) Pirmkārt, atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu nav paredzēts nevienā CIR 92 noteikumā. Tādēļ Komisija atzīmē, ka CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunkts, uz kura pamata faktiski tiek piešķirts atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu, attiecas uz darījumiem vai konkrētiem mehānismiem starp divām saistītām struktūrām vienas grupas ietvaros. Šiem darījumiem vai mehānismiem paredzēto noteikumu nesaistītu pušu darījuma principa raksturs var izraisīt transfertcenā korekciju, pamatojoties uz minēto prasību, taču tas neatļauj un arī neparedz vienpusējus teorētiskus atvieglojumus noteiktai daļai vai noteiktai procentuālajai daļai peļņas, ko faktiski reģistrējusi kāda struktūra Beļģijā, kas pieder daudznacionālai grupai. Tā vietā šī prasība paredz identificēt darījumu vai mehānismu (vai virkni darījumu) ar konkrētu saistīto ārzemju partneri, kas pieder grupai. Būtībā vienīgi CIR 92 185. panta 2. punkta a) apakšpunkts, kas attiecas uz transfertcenā pozitīvām korekcijām, atļauj Beļģijas nodokļu iestādei veikt vienpusēju primāro transfertcenā korekciju, ja nosacījumi, kas noteikti darījumam vai mehānismam, atšķiras no tiem, par kuriem būtu panākta vienošanās nesaistītu pušu darījumam principam atbilstošos apstākļos. No otras puses, piemērojot CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunktu, kas attiecas uz transfertcenā negatīvajām korekcijām, jāievēro papildu nosacījums, ka darījuma vai mehānisma radītā peļņa, kam prasa atbrīvojumu, ir jāiekļauj arī šā darījuma vai mehānisma ārzemju partnera ieņēmumos.
- (126) Otrkārt, uzņēmumu nodokļa sistēma Beļģijā paredz aplikēt ar nodokli visus uzņēmumus, kam šis nodoklis jāmaksā, rēķinot nodokli no to faktiskās peļņas, neatkarīgi no tā, vai tie ir patstāvīgi vai grupai piederīgi uzņēmumi, vai šie uzņēmumi pieder nacionālai vai daudznacionālai grupai, vai tie pieder lielai vai mazai

⁽⁶⁶⁾ Skatīt apvienotās lietas C-182/03 un C-217/03, Beļģija un *Forum 187 ASBL*/Komisija, ECLI:EU:C:2006:416, 95. punkts.

⁽⁶⁷⁾ Proti, uzņēmumi, kuriem Beļģijā ir juridiskā adrese, galvenā uzņēmējdarbības veikšanas vieta vai vadības vai administrācijas mītne (CIR 92 2. panta 1. punkta 5. apakšpunkts).

⁽⁶⁸⁾ Skatīt CIR 92 185. panta 1. punktu.

⁽⁶⁹⁾ Tas ietver ienākumus no Beļģijā esošiem nekustamiem īpašumiem, ienākumus no aktīvu daļām vai kapitāliem Beļģijā un peļņu, kas gūta ar Beļģijā esošu pastāvīgu uzņēmumu starpniecību (CIR 92 227.–229. pants).

⁽⁷⁰⁾ Skatīt 25. apsvērumu.

⁽⁷¹⁾ Skatīt 26.–28. apsvērumu.

daudz nacionālai grupai un vai tie ir neseni izveidoti Beļģijā, vai darbojas šajā valstī jau ilgu laiku. Citiem vārdiem, visi šie nodokļu maksātāji atrodas līdzīgā juridiskā un faktiskā situācijā attiecībā uz mērķi, ko tiecas sasniegt uzņēmumu nodokļa sistēma, proti, aplikt ar nodokli visus uzņēmumus, kam šis nodoklis jāmaksā par faktisko peļņu. Beļģijas tiesību akti arī uzskaita tās Beļģijā darbojošās struktūras, kam jāmaksā uzņēmumu nodoklis, un tās ir visas sabiedrības, apvienības, uzņēmumi un organizācijas, kas ir likumīgi izveidotas juridiskas personas statusā un ir iesaistītas uzņēmējdarbībā vai peļņas gūšanas darbībās⁽⁷²⁾. Ne uzņēmuma juridiskais statuss, ne tā struktūra (grupai piederošs uzņēmums vai cits) nav izšķirošs kritērijs attiecībā uz uzņēmumu nodokļa maksāšanu Beļģijā. Līdz ar to, kaut arī korekcijas, kas veiktas faktiski reģistrētiem ieņēmumiem un ir pieejamas visiem nodokļu maksātājiem, ir vispārēja rakstura un tādēļ nav selektīvas LESD 107. panta 1. punkta nozīmē⁽⁷³⁾, atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu sadalīja šos nodokļu maksātājus kategorijās, ņemot vērā to, ka attiecīgo shēmu varēja izmantot vienīgi struktūras Beļģijā, kas pieder pietiekama lieluma daudz nacionālai grupai un darbojas Beļģijā tikai neseni, kā paskaidrots 6.3.2. punktā.

- (127) Treškārt, atšķirības veidā, kā aprēķina apliekamo peļņu patstāvīgiem uzņēmumiem un grupai piederošiem uzņēmumiem, nekādi neietekmē Beļģijas uzņēmumu nodokļa sistēmas mērķi, proti, aplikt ar nodokli visu to uzņēmumu peļņu, kuri atrodas Beļģijā vai darbojas tajā ar pastāvīgu uzņēmuma starpniecību, neatkarīgi no tā, vai šie uzņēmumi ir patstāvīgi vai integrēti. Ir salīdzinoši vienkārši aprēķināt apliekamo peļņu patstāvīgiem uzņēmumiem, kas nav integrēti / ir nacionāli un slēdz darījumus tirgū, ņemot vērā to, ka šī peļņa ir nosakāma kā starpība starp ienākumiem un izdevumiem atbilstoši tirgus konkurencei, taču, lai aprēķinātu apliekamo peļņu daudz nacionālā grupā integrētiem uzņēmumiem, jāizmanto netieši dati. Tādējādi uzņēmumiem, kas integrēti daudz nacionālā grupā, jānosaka cena, kas piemērojama darījumiem grupas ietvaros, lai varētu aprēķināt apliekamo peļņu, nevis jāizmanto cena, ko tiešā veidā nosaka tirgus. Pat piekrītot tam, ka noteikti stratēģiski lēmumi tiek pieņemti, pamatojoties uz augstākām grupas interesēm kopumā, uzņēmumu nodokli Beļģijā iekasē no atsevišķiem uzņēmumiem, nevis no grupām. Attiecīgā shēma ir saistīta tikai ar grupas struktūru Beļģijā apliekamajiem ieņēmumiem, tādēļ jebkuri nodokļu ieņēmumu samazinājumi ir individuāli atkarīgi no šo uzņēmumu darbības rezultātiem. Lai gan tā ir taisnība, ka Beļģijas nodokļu tiesības paredz īpašus noteikumus, ko piemēro grupām, parasti to mērķis ir pamatot neintegrētu uzņēmumu un saimniecisku vienību, kas strukturētas kā grupas, vienlīdzību, nevis nodrošināt šīm saimnieciskajām vienībām labvēlīgāku attieksmi.
- (128) Visbeidzot, ja Komisija pieņemtu šādu Beļģijas argumentu, tas nozīmētu, ka dalībvalsts var izvairīties no Savienības noteikumu piemērošanas valsts atbalsta jomā, vienkārši paredzot atbrīvojumus nodokļu kodeksā.

6.3.1.3. Secinājums par atsaucē sistēmu

- (129) Noslēgumā, atsaucē sistēma, kas jāņem vērā, nosakot, vai atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu ir vai nav selektīva rakstura, ir uzņēmumu nodokļa sistēma Beļģijā, kuras mērķis ir vienādā veidā aplikt ar nodokli visu to uzņēmumu peļņu, kas ir rezidenti Beļģijā vai darbojas šajā valstī ar pastāvīgu uzņēmumu starpniecību. Tādējādi, tā kā attiecīgās shēmas mērķis ir koriģēt apliekamo uzņēmumu peļņu, lai varētu iekasēt uzņēmuma nodokli Beļģijā saskaņā ar uzņēmumu nodokļa sistēmu Beļģijā, šī sistēma ir atsaucē sistēma, attiecībā pret kuru minētā shēma jānovērtē, lai noteiktu, vai tā nodrošina selektīvas priekšrocības saņēmējiem.

6.3.2. Atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu ir atkāpe no atsaucē sistēmas

- (130) Tā kā pašlaik ir konstatēts, ka vispārējā uzņēmumu nodokļa sistēma Beļģijā ir atsaucē sistēma, attiecībā pret kuru jānovērtē attiecīgā shēma, tagad jānosaka, vai atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu ir atkāpe no šīs atsaucē sistēmas un izraisa nevienlīdzīgu attieksmi pret uzņēmumiem, kuri atrodas līdzīgā juridiskā un faktiskā situācijā, ņemot vērā šīs sistēmas mērķi.

⁽⁷²⁾ CIR 92 179. pants, kā arī 2. panta 1. punkta 5. apakšpunkts.

⁽⁷³⁾ Skatīt lietu C-6/12 P, Oy, ECLI:EU:2013:525, 18. punkts; un apvienotās lietas C-106/09 P un C-107/09 P, Komisija/Gibraltāra valdība un Apvienotā Karaliste, ECLI:EU:C:2011:732, 73. punkts.

- (131) Attiecībā uz šo otro selektivitātes analīzes posmu, nosakot, vai nodokļu pasākums ir vai nav atkāpe no atsaucēs sistēmas, vienlaikus parasti ir jādefinē arī priekšrocības, ko šis pasākums rada saņēmējiem. Būtībā, ja kāds nodokļu pasākums izraisa nepamatotu samazinājumu nodoklim, kas jāmaksā saņēmējiem, kuriem bez šā pasākuma būtu jāmaksā lielāks nodoklis saskaņā ar atsaucēs sistēmu, minētais samazinājums ir vienlaikus gan atkāpe no atsaucēs sistēmas, gan arī priekšrocība, ko radījis šis nodokļu pasākums.
- (132) Komisija uzskata, ka atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu, kas piešķirts, pamatojoties uz CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunktu, ir atkāpe no uzņēmumu nodokļa sistēmas Beļģijā, nevis vienkāršs šīs sistēmas piemērojums. Kā pierāda divi turpmākie apakšpunkti, Komisija uzskata, ka šī atkāpe rada selektīvas priekšrocības attiecīgās shēmas saņēmējiem.
- (133) Vispirms, atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu atšķiras no vispārējās sistēmas uzņēmumu peļņas aplikšanai ar nodokli, ko paredz uzņēmumu nodokļa sistēma Beļģijā, saskaņā ar kuru struktūras, kas pieder Beļģijā rezidējošiem uzņēmumiem vai tiem, kas darbojas šajā valstī ar pastāvīgu uzņēmuma starpniecību, tiek apliktas ar nodokli, pamatojoties uz to kopējo peļņu, proti, faktiski reģistrēto peļņu, nevis pamatojoties uz gūtās peļņas hipotētisku līmeni, aplēšot "korģētu peļņu nesaistītu pušu darījumu principam atbilstošos apstākļos" attiecīgajai struktūrai. Atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu rada selektīvas priekšrocības grupas struktūrām Beļģijā, kas izmanto attiecīgo shēmu, LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, atbrīvojot no uzņēmumu nodokļa Beļģijā daļu no šo struktūru faktiski reģistrētajiem ieņēmumiem ⁽⁷⁴⁾.
- (134) Turklāt un neskarot iepriekšējo apsvērumu, neatkarīgi no fakta, ka ir iespējams uzskatīt – atsaucēs sistēma paredz vispārīgu noteikumu, kas nosaka, ka daudznacionālu grupu uzņēmumi, kas ir rezidenti Beļģijā vai darbojas šajā valstī ar pastāvīgu uzņēmumu starpniecību, nav aplikami ar nodokli par faktiski reģistrēto peļņu, kas pārsniedz peļņu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošos apstākļos, un šie apstākļi tādi nav ⁽⁷⁵⁾, Komisija uzskata, ka atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu ir nepareizs netiešu pušu darījuma principa piemērojums un tādēļ neatbilst šim principam, kas ir minētās sistēmas daļa ⁽⁷⁶⁾.

6.3.2.1. Attiecīgā shēma rada selektīvas priekšrocības saņēmējiem, atkāpjoties no vispārīgās uzņēmumu nodokļa sistēmas Beļģijā

- (135) Ekonomiskas priekšrocības var radīt, dažādos veidos samazinot uzņēmuma maksājamos nodokļus un jo īpaši samazinot nodokļu bāzi vai maksājamo nodokļa summu ⁽⁷⁷⁾. Kā paskaidrots 2.1. punktā, atbrīvojuma shēma no nodokļa par virspeļņu ļauj struktūrām, kas ir rezidenti Beļģijā vai darbojas šajā valstī ar pastāvīgu uzņēmumu starpniecību un pieder daudznacionālai grupai, samazināt Beļģijā maksājamo nodokli, atskaitot no faktiski reģistrētās peļņas peļņu, ko sauc par "virspeļņu". Šo virspeļņu aprēķina, aplēšot vidējo hipotētisko peļņu, ko patstāvīgs uzņēmums, kas veic līdzīgu darbību, varētu gūt līdzīgos apstākļos. Starpību starp kādas struktūras faktiski reģistrēto peļņu un šo vidējo hipotētisko peļņu pēc tam izsaka kā procentuālo atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu, lai iegūtu vidējo virspeļņas procentu pārskata periodā. Šis procents raksturo nodokļu bāzi, kas saņēmējam saskaņā ar attiecīgo shēmu noteikta uz pieciem gadiem, kuru laikā iepriekšējais nolēmums ir saistošs Beļģijas nodokļu iestādei.
- (136) Tomēr atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu nav pieejams visām to uzņēmumu struktūrām, kas atrodas līdzīgā juridiskā un faktiskā situācijā, un šī situācija, ņemot vērā uzņēmumu nodokļa sistēmas Beļģijā mērķi, proti, aplikēt ar nodokli uzņēmumu peļņu, atbilst visiem uzņēmumiem, kam Beļģijā jāmaksā uzņēmumu nodoklis. Būtībā

⁽⁷⁴⁾ Skatīt 6.3.2.1. punktu.

⁽⁷⁵⁾ Skatīt 6.3.1.2. punktu.

⁽⁷⁶⁾ Skatīt 6.3.2.2. punktu.

⁽⁷⁷⁾ Skatīt lietu C-66/02, Itālija/Komisija, ECLI:EU:C:2005:768, 78. punkts; lietu C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze e.a.*, ECLI:EU:C:2006:8, 132. punkts; lietu C-522/13, *Ministerio de Defensa et Navantia*, ECLI:EU:C:2014:2262, 21.–31. punkts. Skatīt arī 9. punktu Komisijas paziņojumā par valsts atbalsta noteikumu piemērošanu pasākumiem, kas saistīti ar tiešajiem nodokļiem uzņēmējdarbībai (OV C 384, 10.12.1998., 3. lpp.). Skatīt arī Lēmuma 2003/601/EK 33.–35. apsvērumu.

uzņēmumu nodokļa sistēma Beļģijā neparedz nevienu principu, ne arī noteikumu, kas ļautu maksāt mazāku nodokli par faktiski reģistrētu peļņu, kura pārsniedz nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošos apstākļos gūtas peļņas hipotētisko līmeni⁽⁷⁸⁾. CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunktam, uz kuru Beļģija atsaucas, piešķirot atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu attiecīgās shēmas ietvaros, nav ne šādas nozīmes, ne mērķa. Toties attiecīgā shēma ir atkāpe no vispārējā noteikuma, kas iekļauts Beļģijas nodokļu tiesībās un paredz, ka ar nodokli apliek faktiski reģistrēto peļņu.

- (137) Līdz ar to Komisija piekrīt viedoklim, kas pausts sāksanas lēmuma 89. apsvērumā, proti, ka, attiecīgā shēma ir selektīva vairākos līmeņos un vairāku iemeslu dēļ.
- (138) Pirmkārt, atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu ir pieejams tikai struktūrām, kas pieder daudznacionālām grupām, un nav pieejams patstāvīgiem uzņēmumiem vai tiem, kas pieder nacionālām uzņēmumu grupām. Tādējādi, ņemot vērā to, ka attiecīgās shēmas pamatā ir CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunkts, kas ierobežo atbrīvojuma piemērošanu – un iepriekšēja nolēmuma, kas nepieciešams šī atbrīvojuma izmantošanai, pieņemšanu – ar struktūrām, kas iesaistītas pārrobežu darījumos, jo vienīgi tās struktūras Beļģijā, kas pieder daudznacionālām grupām, var izmantot minēto atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu. Citiem vārdiem, ekonomiskās priekšrocības, ko attiecīgā shēma piešķir saņēmējiem, ir selektīvas *de jure*, jo tās ir pieejamas vienīgi struktūrām, kas pieder daudznacionālām grupām, nevis patstāvīgiem uzņēmumiem vai tiem, kas pieder nacionālām uzņēmumu grupām. Konkrēti, struktūras, kas pieder nacionālām uzņēmumu grupām, arī varētu padarīt uzņēmēja biroju par galvenā uzņēmēja biroju, veicot reorganizāciju valsts līmenī, un tādējādi varētu apgalvot, ka to faktiski reģistrētā peļņa pēc minētās reorganizācijas pārsniedz vidējo hipotētisko peļņu, ko patstāvīgs uzņēmums, kas veic līdzīgu darbību, varētu iegūt un reģistrēt, pateicoties (iespējamām) sinerģijām vai apjomradītiem ietaupījumiem valsts līmenī. Tomēr, atšķirībā no Beļģijā izveidotajiem starptautisko konkurentu centrālajiem uzņēmējiem, kas sadarbojas ar saistītiem šo grupu ārzemju uzņēmumiem, minētās struktūras virspeļņas gadījumā nevar izmantot atlaidi savai nodokļu bāzei, ko paredz attiecīgā shēma, jo šīs struktūras nav minētas CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunktā.
- (139) Otrkārt, lai izmantotu atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu attiecīgās shēmas ietvaros, iepriekšējo nolēmumu dienestam jāizdod iepriekšēja atļauja, pieņemot iepriekšēju nolēmumu, un šo atļauju var iegūt tikai attiecībā uz nākotnes situācijām vai darbībām, kas vēl nav iespaidojušas nodokļu plānu, nevis esošām situācijām. Iepriekšēju nolēmumu sistēma nodokļu jautājumos, kas ieviesta Beļģijas nodokļu kodeksā ar 2002. gada 24. decembra likumu, būtībā paredz, ka iepriekšējs nolēmums ir piemērojams tikai “situācijai vai konkrētai darbībai, kas vēl nav iespaidojusi nodokļu plānu” attiecībā uz nodokļu maksātāju⁽⁷⁹⁾. Konkrētāk, nodokļu maksātājs nedrīkst pieprasīt iepriekšēju nolēmumu attiecībā uz viņa faktiskās situācijas fiskālo ietekmi, un iepriekšējs nodokļu nolēmums var attiekties vienīgi uz “jaunas situācijas” fiskālo ietekmi. Šie nosacījumi attiecas arī uz iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem, ar ko piešķir atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu attiecīgās shēmas ietvaros. Būtībā, no Komisijas analizētajiem iepriekšējiem nolēmumiem, ar ko piešķir atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu, visos šajos iepriekšējos nolēmumos bija minēti lieli ieguldījumi un/vai darba vietu radīšana, un/vai darbības pārvietošana uz Beļģiju⁽⁸⁰⁾. Šie apstākļi nav nepārprotami uzskaitīti kā nosacījumi, lai piešķirtu atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu, pamatojoties uz CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunktu, bet tie ir būtiski, lai varētu izmantot iepriekšējus nolēmumus, un tie ir obligāti, lai varētu piemērot atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu. “Jaunās

⁽⁷⁸⁾ Skatīt 125. apsvērumu.

⁽⁷⁹⁾ Skatīt 44. apsvērumu.

⁽⁸⁰⁾ Skatīt 2013. gada 26. februāra lēmumu dokumentācijā 2011.569, 42. punkts: “Ar minētajiem projektiem saistītā ieguldījumu programma ir šāda: (...) trešās ražošanas līnijas izveide: ieguldījumi USD 2,2 miljonu apmērā (...) ceturtās un piektās ražošanas līnijas izveide: papildu ieguldījumi vismaz USD 5 miljonu apmērā (...)”; 43. punkts: “Attiecībā uz darba vietu radīšanu minētajiem ieguldījumiem jāizraisa grupas darba ņēmēju skaita palielinājums Beļģijā vismaz par 30–40 pilnai slodzei līdzvērtīgām darba vietām”; 83. punkts: “(...) (Prasītāja) apņemas palielināt ražošanas jaudas Beļģijā. (...)” un 91. punkts: “(prasītāja) saņēma lielākus ieņēmumus Beļģijā, pateicoties apjomradītiem ietaupījumiem un sinerģijām, ko tā ieguva, palielinot ražošanas jaudas pēc grupas lēmuma par papildu ieguldījumiem”; 2007. gada 30. janvāra lēmums dokumentācijā 600.460, 15. punkts: “(...) uzņēmums plāno pārvietot Galvenā uzņēmēja uzņēmumu no (ārzemēm) uz Beļģiju 2007. gada laikā”; 18. punkts: “Uzņēmēja darbības, kas patlaban tiek veiktas (ārzemēs), nepieciešams nodarbināt 15 darbiniekus. Visas šīs darba vietas tiks pārceltas uz Beļģiju.”; 2005. gada 15. decembra lēmums dokumentācijā 500.249, 6. punkts: “*De totale investering bedroeg circa EUR 109,5 miljoen. De geraamde extra banentoenname als gevolg van deze nieuwe investering (...) wordt geraamd op 25 mensen*”; 2013. gada 10. decembra lēmums dokumentācijā 2013.540, 2. sadaļa “Ietekme uz nodarbinātības līmeni Beļģijā” (...), 68. punkts: “Pateicoties pirkumu centrāles un kvalitātes biroja izveidei Beļģijā, ir iespējams izveidot 20 jaunas darba vietas vai saglabāt tās Beļģijā. Vidējā termiņā, pēc 2015. gada, paredzēts arī pieņemt darbā četrus papildu darbiniekus.”; 69. punkts: “(...) būtu jāpalielinās pārdošanas vietu skaits Beļģijā, kā arī tirdzniecības platībai (...). Tādējādi ir gaidāma papildu darba vietu izveide Beļģijas izplatīšanas tīklā.” 70. punkts: “Jāuzsver arī tas, ka maksātspējas gadījumā zaudēto darba vietu skaits (iegādātājā sabiedrībā) būtu sasniedzis (...) 300 pilnai slodzei līdzvērtīgas darba vietas.”; 71.–72. punkts: “Jāatzīmē tas, ka (prasītāja) paredz arī (...) izveidot jaunu muitas noliktavu (...), kas ļaus izveidot jaunas darba vietas.”

situācijas” pienākums, kas izriet no pienākuma iepriekš lūgt sniegt iepriekšēju nolēmumu, lai varētu izmantot atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu⁽⁸¹⁾, tādējādi pilnā mērā rada selektīvu pieeju daudznacionālām grupām, kas izmaina savu uzņēmējdarbības modeli, izveidojot jaunu darbību Beļģijā, atšķirībā no visiem citiem ekonomikas dalībniekiem (tostarp daudznacionālām grupām), kuri turpina izmantot esošos uzņēmējdarbības modeļus Beļģijā.

- (140) Treškārt, atbrīvojumu shēma no nodokļa par virspeļņu atbrīvo no nodokļa peļņu, kuru, domājams, rada sinerģijas, apjomradīti ietaupījumi vai citas priekšrocības, ko nodrošina piederība daudznacionālai grupai. Kaut arī uz šīm priekšrocībām var pretendēt visas uzņēmumu grupas, vienīgi tās struktūras, kas pieder pietiekami lielai daudznacionālai grupai, lai varētu gūt būtisku peļņu no sinerģijām, apjomradītiem ietaupījumiem un citām grupas iekšējām priekšrocībām, tiek mudinātas saņemt iepriekšējus nolēmumu attiecīgās shēmas ietvaros. Iemesls ir tāds, ka iepriekšēja nolēmuma iegūšanas process paredz iesniegt detalizētu pieprasījumu, kurā izklāstīta jaunā situācija, kas pamato atvieglojumus, norādot šīs struktūras klātbūtnes ietekmi uz nodarbinātību un iesniedzot pilnīgu pētījumu par virspeļņu, un tas ir ievērojami grūtāk mazām uzņēmumu grupām nekā lielām grupām. Sinerģijas un izmaksu ietaupījumi, kas minēti iepriekšēju nolēmumu pieprasījumos, faktiski paredz, ka darbības jomai un mērogam jābūt pietiekami būtiskam, lai pamatotu lūgumu sniegt iepriekšēju nolēmumu. Būtībā, atbildē uz Komisijas pieprasījumu Beļģija nevarēja minēt nevienu piemēru par atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu, ko būtu lūgusi un saņēmusi kāda struktūra Beļģijā, kas pieder mazai daudznacionālai grupai. Citiem vārdiem, attiecīgā shēma ir selektīva arī *de facto*, ņemot vērā to, ka vienīgi tās struktūras Beļģijā, kas pieder lielām daudznacionālām vai labākajā gadījumā – vidējām grupām, faktiski var saņemt atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu, nevis struktūras, kas pieder vidēja lieluma daudznacionālām grupām.
- (141) Noslēgumā, ņemot vērā to, ka attiecīgā shēma vienīgi tām struktūrām Beļģijā, kas pieder pietiekami nozīmīgai daudznacionālai grupai, kura izveido jaunu darbību Beļģijā, ļauj samazināt nodokļu bāzi, atskaitot no faktiski reģistrētās peļņas to peļņu, ko sauc par “virspeļņu”, jāatzīst, ka šī shēma rada selektīvas priekšrocības minētajām struktūrām LESD 107. panta 1. punkta nozīmē. Tādēļ, samazinot nodokļa summu, kas parasti būtu jāmaksā saskaņā ar vispārējo sistēmu uzņēmumu peļņas aplikšanai ar nodokli, atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu ļauj šo struktūru Beļģijā budžetam ietaupīt maksājumus, kas citādi būtu jāsamaksā, tādējādi radot šīm struktūrām selektīvas priekšrocības.
- (142) Beļģija pamato atšķirīgo attieksmi, ko rada attiecīgā shēma, atsaucoties uz Tiesas 2014. gada 7. novembra spriedumu lietā T-399/11 un apgalvojot, ka ar to vien, ka nodokļu pasākums aprobežojas ar daudznacionālām grupām, nepietiek, lai secinātu, ka tas ir selektīvs, ņemot vērā to, ka šīm uzņēmumu grupām, piemēram, atšķirībā no ārzonu uzņēmumiem, nav kopīgu iezīmju attiecībā uz ekonomikas nozari, darbības veidu, bilances lielumu, darbinieku skaitu vai reģistrācijas valsti⁽⁸²⁾. Tomēr Tiesas spriedums, uz kuru atsaucas Beļģija, ne tikai ir apstrīdēts⁽⁸³⁾, bet arī nav piemērojams attiecīgajai shēmai, jo ir veltīts jautājumam par to, vai nodokļu priekšrocības, kas saistītas ar konkrētiem finansiāliem darījumiem, bija selektīvas, bet attiecīgā shēma attiecas uz priekšrocībām, kas pieskirtas konkrētām uzņēmumu kategorijām. Būtībā, spriedumā, uz kuru atsaucas Beļģija, Tiesa atzina, ka nodokļu pasākums, kas rada labvēlīgākus apstākļus ārzemju meitasuzņēmumu iegādei nekā iekšzemes meitasuzņēmumus iegādei, nerada nekādas selektīvas priekšrocības LESD 107. panta 1. punkta nozīmē, ņemot vērā to, ka tas *a priori* neliedz nevienas kategorijas uzņēmumam šādu iespēju izmantot. Pretēji tam, tikai noteiktas kategorijas uzņēmumi var izmantot atbrīvojuma shēmu no nodokļa par virspeļņu, proti, struktūras, kas pieder pietiekami lielai daudznacionālai grupai, kura izveido jaunu darbību Beļģijā.

⁽⁸¹⁾ Attiecībā uz iepriekšējiem nolēmumiem, kuri neattiecas uz atbrīvojuma no nodokļa par virspeļņu piemērošanu, šis pienākums nerada selektivitātes problēmas. Parastie iepriekšējie nolēmumi nodrošina tikai juridisko drošību attiecībā uz fiskālām darbībām saskaņā ar noteikumiem, ko vienādi piemēro visiem uzņēmumiem, ar vai bez iepriekšēja nolēmuma. Līdz ar to, neskaitot atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu, aplikamā peļņa principā ir tā pati, kas tika noteikta *a priori* iepriekšējā nolēmumā vai *a posteriori* nodokļu deklarācijā. Iepriekšējais nolēmums, ar ko piešķir atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu, tomēr faktiski darbojas kā iepriekšēja atļauja. Tiesību akti paredz, ka gadījumā, ja virspeļņa pārsniedz peļņu nesaiņītu pušu darījuma principam atbilstošos apstākļos, atlaide jānosaka ar iepriekšēju nolēmumu un to nevar pieprasīt *a posteriori* nodokļu deklarācijā. Tādējādi uzņēmums, kas faktiski reģistrē palielinātu peļņu (virspeļņu) parastās darbības ietvaros, nevar izmantot atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu. Tādēļ attieksme pret diviem uzņēmumiem, kas atrodas vienādā juridiskā un faktiskā situācijā, ja viens no tiem ir veicis pārstrukturēšanu, bet otrs veic parastu darbību, ir atšķirīga, jo vienīgi pirmais uzņēmums drīkst pieprasīt iepriekšēju nolēmumu, ar ko piešķir atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu.

⁽⁸²⁾ Lieta T-399/11, *Banco Santander SA un Santusa Holding/Komisija*, ECLI:EU:T:2014:938.

⁽⁸³⁾ Lieta C-21/15 P, *Komisija/Banco Santander un Santusa*.

- (143) Komisija arī neuzskata, kā to apgalvo Beļģija, ka selektīvās priekšrocības ir saistītas to, ka ārzemēs netiek aplikta ar nodokli peļņa, kas atbrīvota Beļģijā, jo tieši Beļģija vienpusēji samazina nodokļu bāzi grupas struktūrām Beļģijā, kas izmanto attiecīgo shēmu, neatkarīgi no faktiskās vai iespējamās tās pašas peļņas aplikšanas ar nodokli citā dalībvalstī. Jebkurā gadījumā LESD 107. panta 1. punkts aizliedz dalībvalstij piešķirt valsts atbalstu. Līdz ar to jautājums par to, vai kāda konkrēta shēma rada priekšrocības saņēmējiem, jānovērtē saistībā ar attiecīgās dalībvalsts, proti, Beļģijas, darbībām. Šādā novērtējumā nedrīkst ņemt vērā shēmas iespējamo neitrālo vai negatīvo ietekmi citu grupas uzņēmumu līmenī, kas rodas citu dalībvalstu veikto darbību dēļ.

6.3.2.2. Attiecīgā shēma rada selektīvas priekšrocības, tādējādi pārkāpjot nesaistītu pušu darījuma principu.

- (144) Ja uzņēmumu nodokļa sistēmu Beļģijā var uzskatīt par tādu, kas paredz vai neparedz vispārīgu noteikumu, ar ko aizliedz aplikēt ar nodokli peļņu, ko faktiski reģistrējušas daudznacionālas grupas struktūras un kas pārsniedz nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošos apstākļos gūtos ieņēmumus, un Komisija to apstrīd⁽⁸⁴⁾, tad atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu ir atkāpe no atsaucēs sistēmas, jo iemesli, kas pamato vienlaikus gan šo atbrīvojumu, gan metodi, kura izmantota virspeļņas noteikšanai, lai varētu piemērot attiecīgo shēmu, neatbilst nesaistītu pušu darījuma principam, kas ir šīs sistēmas sastāvdaļa.

a) Nesaistītu pušu darījuma princips attiecībā uz Līguma 107. panta 1. punktu

- (145) Tiesa jau ir spriedusi, ka nodokļu bāzes samazinājums, kas izriet no nodokļu pasākuma, kurš ļauj nodokļu maksātājam, slēdzot darījumus grupas ietvaros, izmantot transfertcenu, kas nelīdzinās cenām, kuras piemēro nesaistītu pušu darījumu principam atbilstošos apstākļos starp neatkarīgiem uzņēmumiem, kas vienojas līdzīgos apstākļos saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu, rada selektīvas priekšrocības šim nodokļu maksātājam tādējādi, ka nodoklis, kas viņam jāmaksā, piemērojot vispārējo nodokļu sistēmu, ir mazāks nekā tas, kurš jāmaksā neatkarīgiem uzņēmumiem, kas aprēķina nodokļu bāzi no faktiski reģistrētās peļņas⁽⁸⁵⁾.

- (146) Spriedumā par nodokļu shēmu, ko Beļģija piemēroja koordinācijas centriem⁽⁸⁶⁾, Tiesa izvērtēja pārsūdzību, kas iesniegta par Komisijas lēmumu, kura jo īpaši secināja, ka veids, kādā nosaka aplikamos ienākumus un ko paredz minētā shēma, rada šiem centriem selektīvas priekšrocības⁽⁸⁷⁾. Saskaņā ar šo shēmu aplikamā peļņa iepriekš bija noteikta kā viens procents no izdevumu un darbības izmaksu kopsummas, atskaitot personāla izmaksas un finanšu izmaksas. Kā atzina Tiesa, “[l]ai novērtētu, vai, nosakot aplikamos ienākumus veidā, kāds paredzēts koordinācijas centru shēmā, tiem tiek radītas priekšrocības, (...) jāsalīdzina minētā shēma ar vispārējās tiesībās paredzēto kārtību, kuras pamatā ir starpība starp brīvas konkurences apstākļos strādājoša uzņēmuma ienākumiem un izdevumiem”. Pēc tam Tiesa atzina, ka “[p]ersonāla izmaksu un finanšu izmaksu izslēgšana no izmaksām, kas ļauj noteikt minēto centru aplikamos ienākumus, nedod iespēju noteikt transfertcenas, kas līdzinātos tām, ko izmanto nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošos apstākļos”, un tas, pēc Tiesas domām, “[rada] minētajiem centriem ekonomiskas priekšrocības”⁽⁸⁸⁾.

- (147) Līdz ar to Tiesa atzina, ka nodokļu pasākums, kas liek grupai piederošam uzņēmumam izmantot transfertcenu, kura neatbilst cenām nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošos apstākļos, proti, cenai, par kuru neatkarīgi uzņēmumi vienojas līdzīgos apstākļos saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu, rada selektīvas priekšrocības šim uzņēmumam, jo ļauj samazināt nodokļu bāzi un tādējādi – nodokli, kas būtu maksājams, piemērojot uzņēmumu nodokļa iekasēšanas vispārējo kārtību. Šo principu, saskaņā ar kuru darījumi starp vienas un tās pašas grupas uzņēmumiem jāatlīdzina tā, itin kā tie būtu noslēgti starp neatkarīgiem uzņēmumiem, kas vienojas līdzīgos nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošos apstākļos, parasti sauc par “nesaistītu pušu darījuma principu”.

⁽⁸⁴⁾ Skatīt 6.3.1.2. punktu un 136. apsvērumu.

⁽⁸⁵⁾ Skatīt apvienotās lietas C-182/03 un C-217/03, Beļģija un *Forum 187 ASBL*/Komisija, ECLI:EU:C:2006:416.

⁽⁸⁶⁾ Turpat.

⁽⁸⁷⁾ Komisijas 2003. gada 17. februāra Lēmums 2003/757/EK par valsts atbalsta shēmu, ko Beļģija īsteno par labu Beļģijā dibinātiem koordinācijas centriem (OV L 282, 30.10.2003., 25. lpp.).

⁽⁸⁸⁾ Skatīt apvienotās lietas C-182/03 un C-217/03, Beļģija un *Forum 187 ASBL*/Komisija, ECLI:EU:C:2006:416, 95.–97. punkts.

- (148) Nesaistītu pušu darījuma principa mērķis ir nodrošināt, lai darījumi starp vienas un tās pašas grupas uzņēmumiem nodokļu aspektā tiktu interpretēti, ņemot vērā ieņēmumu summu, kas tiktu iegūta, ja tos pašus darījumus slēgtu neatkarīgi uzņēmumi, pretējā gadījumā šīs grupas uzņēmumiem tiek radīti labvēlīgāki apstākļi saskaņā ar vispārējo uzņēmumu nodokļa sistēmu attiecībā uz apliekamo ieņēmumu aprēķināšanu, salīdzinājumā ar patstāvīgiem uzņēmumiem, un tas rada nevienlīdzīgu attieksmi saistībā ar minētās sistēmas mērķi, proti, aplikt ar nodokli visu to uzņēmumu ieņēmumus, kas ietilpst tās nodokļu jurisdikcijā.
- (149) Lai novērtētu, vai Beļģija, izmantojot attiecīgo shēmu, rada selektīvas priekšrocības, Komisijai jāpārbauda, vai Beļģijas norādītā metode, ar kuru nosaka peļņu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošos apstākļos, kas koriģēti šīs shēmas otrajā posmā, atkāpjas no metodes, ar kuru iegūst vāju tuvinājumu tirgus apstākļos gūtiem ieņēmumiem, un līdz ar to – no nesaistītu pušu darījuma principa. Ciktāl šī metode paredz samazināt nodokli, kas struktūrai Beļģijā jāmaksā atbilstoši vispārējai uzņēmumu nodokļa sistēmai Beļģijā, salīdzinot ar uzņēmumiem līdzīgā juridiskā un faktiskā situācijā, šīs shēma uzskatāma par tādu, kas rada selektīvas priekšrocības LESD 107. panta 1. punkta nozīmē.
- (150) Tādēļ nesaistītu pušu darījuma princips kā Komisijas veiktā novērtējuma neatņemamu sastāvdaļu attiecībā uz LESD 107. panta 1. punktu noteikti ietver arī nodokļu pasākumus, kas piešķirti grupas uzņēmumiem, neatkarīgi no tā, vai dalībvalsts ir iekļāvusi šo principu savā valsts juridiskajā sistēmā un kādā veidā. To piemēro, nosakot, vai grupai piederoša uzņēmuma apliekamā peļņa uzņēmumu nodokļa aprēķināšanas nolūkā tiek aprēķināta, izmantojot metodi, kas tuva tirgus apstākļiem, tā, lai šis uzņēmums neiegūtu labvēlīgāku attieksmi, piemērojot vispārējo uzņēmumu nodokļa sistēmu, salīdzinot ar attieksmi pret patstāvīgiem uzņēmumiem, kuru apliekamo peļņu nosaka tirgus. Tādējādi, lai novērstu jebkuras neskaidrības, nesaistītu pušu darījuma princips, kuru Komisija piemēro, novērtējot valsts atbalstu, ir nevis princips, kas izriet no ESAO nodokļu paraugkonvencijas 9. panta un ESAO transfertcenu vadlīnijām (tie ir juridiski nesaistoši instrumenti), bet gan vispārīgs vienlīdzīgas attieksmes princips saistībā ar aplikšanu ar nodokli, kas attiecas uz LESD 107. panta 1. punkta piemērošanu un ir saistošs dalībvalstīm un aptver valstu nodokļu noteikumus ⁽⁸⁹⁾.
- (151) Šajā gadījumā Komisija uzskata, ka metode, ar ko attiecīgās shēmas otrajā posmā nosaka “koriģēto peļņu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošos apstākļos”, kā aprakstīts (15). apsvērumā, atkāpjas no nesaistītu pušu darījuma principa, un tas izraisa selektīvu priekšrocību piešķiršanu struktūrām, kas minēto shēmu izmanto. Saskaņā ar Beļģijas iestāžu aprakstu par attiecīgo shēmu un ņemot vērā informāciju, kas iekļauta Komisijas izvērtēto individuālo iepriekšējo nolēmumu izlasē ⁽⁹⁰⁾, grupas struktūras Beļģijā, kas izmanto atbrīvojumu no nodokļiem par savu virspeļņu, ir uzskatāmas par tādām, kas pārvalda un uzņemas vissarežģītākās funkcijas savas daudz nacionālās grupas ietvaros (attiecībā uz visām funkcijām vai tikai tām, kas saistītas ar konkrēto darbības jomu vai ģeogrāfisko teritoriju). Kā izskaidrots turpmākajā apakšpunktā, Komisija tādēļ uzskata, ka kopējā atlikusī peļņa, kas izriet no grupas iekšējiem darījumiem, kuri slēgti starp šīm struktūrām un saistītajiem uzņēmumiem grupas ietvaros, ir jāattiecinā uz grupas struktūrām Beļģijā kā to ieņēmumi nesaistītu pušu darījumu principam atbilstošos apstākļos (pirmā posma ietvaros). Nesaistītu pušu darījuma principa piemērošana neparedz transfertcenas novērtējumā (otrā posma ietvaros) nekādu atsevišķu atzišanu vai vispārēju attiecināšanu peļņai, kas gūta no sinerģijām vai apjomradītiem ietaupījumiem.
- b) Atlikusī peļņa ir grupas struktūras Beļģijā, kas darbojas kā “galvenais uzņēmējs”, gūtā peļņa nesaistītu pušu darījuma apstākļos
- (152) Beļģijas iestādes raksturo attiecīgo shēmu kā tādu, kas balstās uz priekšstatu, ka grupas struktūras Beļģijā darbojas kā “galvenie uzņēmēji” ⁽⁹¹⁾. Kā šīs iestādes apgalvo, galvenie pienākumi attiecībā uz stratēģisko un taktisko lēmumu

⁽⁸⁹⁾ Skatīt apvienotās lietas C-182/03 un C-217/03, Beļģija un *Forum 187 ASBL*/Komisija, ECLI:EU:C:2006:416, 81. punkts. Skatīt arī lietu T-538/11, Beļģija/Komisija, ECLI:EU:C:2015:188, 65. un 66. punkts, un tajā citēto judikatūru.

⁽⁹⁰⁾ Skatīt 65. apsvērumu.

⁽⁹¹⁾ ESAO transfertcenu vadlīnijas nedefinē “galvenā uzņēmēja” terminu. Šo vadlīniju 9.2. punkts ievieš terminu “pasūtītājs”, jo saistīta uzņēmuma ārzenju partneris var darboties kā pasūtītāja produkcijas izplatītājs ar ierobežotu atbildību, aģents, starpnieks vai apakšuzņēmējs/izpildītājs, bet šīs vadlīnijas precīzāk nedefinē terminu “pasūtītājs”. Citi piemēri, kuros kāda struktūra tiek apzīmēta kā pasūtītājs kontrolēta darījuma ietvaros, ir minēti ESAO transfertcenu vadlīniju 9.26. un 9.27. punkts. No ekonomiskā viedokļa grupas struktūrā var būt lietderīgi nodalīt tādas funkcijas kā, piemēram, stratēģisko komerciālo lēmumu pieņemšanas vienība un cita vienība, kas atbild par ražošanas un izpildes funkcijām. Tādēļ šai struktūrai ir jāatbilst tirgus nosacījumiem, lai ievērotu nesaistītu pušu darījuma principu.

pieņemšanas procesu un vissarežģītākajām grupas funkcijām – attiecībā uz visām funkcijām vai tikai tām, kas saistītas ar konkrētu darbības jomu vai ģeogrāfisko teritoriju – ir konsolidēti šajās grupas struktūrās Beļģijā. Grupas saistītajām struktūrām, kas sadarbojas ar šīm grupas struktūrām Beļģijā, tādēļ jābūt apakšuzņēmējiem vai izpildītājiem, izpētes pakalpojumu sniedzējiem, ierobežotas atbildības izplatītājiem vai starpniekiem/aģentiem ⁽⁹²⁾, vai citām struktūrām, kuras pilda “automātiskas” funkcijas un kuru atbildība ir ierobežota.

- (153) Kā izskaidrots 15. apsvērumā, atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu tiek piešķirts, izmantojot metodi divos posmos. Šīs metodes pirmajā posmā grupas struktūra Beļģijā aplēš savu peļņu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošos apstākļos, proti, atlikušo peļņu, un šim nolūkam jāizmanto vienus pusēja transfertcenas noteikšanas metode, piemēram, DTPM, kuru visbiežāk izmanto praksē ⁽⁹³⁾. Šo metodi dažkārt atzīst par transfertcenas aprēķināšanas metodi, kas piemērota cenas un apstākļu noteikšanai kontrolētam darījumam starp struktūrām, kas pilda sarežģītas funkcijas, un struktūrām, kas pilda mazāk sarežģītas funkcijas. Ar DTPM metodi parasti pārbauda to darījuma pusi, kurai šo metodi var piemērot drošāk un kurai var atrast drošāk salīdzināmos uzņēmumus, tādēļ visbiežāk to piemēro darījuma pusei, kuru funkcionāli ir vieglāk analizēt ⁽⁹⁴⁾. Piemērojot DTPM, pārbaudāmās darījuma puses tīro peļņu novērtē, salīdzinot ar atbilstošu bāzi, piemēram, izmaksām, pārdošanas apjomiem vai aktīviem ⁽⁹⁵⁾. Pretēji tam, atlikusī peļņa (vai attiecīgi – atlikušie zaudējumi), kas izriet no kontrolētu darījumu virknes, piemērojot DTPM, tiek pieskaitīta nepārbaudītajai pusei, proti, parasti tai struktūrai, kuras darbība ir sarežģītāka.
- (154) Neskarot iespēju piemērot vienus pusēju transfertcenas noteikšanas metodi, lai aplēstu grupas struktūras Beļģijā peļņu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošos apstākļos pirmajā posmā attiecībā uz katru konkrēto gadījumu, kurā pieņemts iepriekšējs nolēmums attiecīgās shēmas ietvaros ⁽⁹⁶⁾, Komisija uzskata, ka grupas struktūrai Beļģijā kā galvenajam uzņēmējam, kas atbild par stratēģisku un taktisku lēmumu pieņemšanu grupas ietvaros un pārvalda un pilda sarežģītākās funkcijas daudz nacionālā grupā, jāsaņem kā kompensācija lielāka gaidāmā atdeve, lai iegūtu rezultātu atbilstoši tirgus nosacījumiem ⁽⁹⁷⁾. Pretēji tam, šīs struktūras saistītajiem partneriem grupas ietvaros, kuru risks ir mazs, jāsaņem tikai ierobežota atlīdzība, jo viņi ir aizsargāti pret uzņēmējdarbības riskiem un ar to saistītajiem zaudējumiem ⁽⁹⁸⁾. Citiem vārdiem, pēc transfertcenas noteikšanas pasākuma pirmajā posmā uz grupas struktūru Beļģijā kā “galveno uzņēmēju” būs jāattiecināta atlikusī peļņa, kas iegūta grupas iekšējos darījumos. Tādējādi šī atlikusī peļņa ir vienāda ar grupas struktūras Beļģijā peļņu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošos apstākļos attiecībā uz uzņēmumu nodokļa sistēmu Beļģijā, un, ja piemēro atbrīvojumu shēmu no nodokļa par virspeļņu, tā ir vienāda arī ar faktiski reģistrēto peļņu.
- (155) Tomēr 15. apsvērumā raksturotā procesa otrajā posmā grupas struktūra Beļģijā aplēš peļņu, ko līdzīgs patstāvīgs uzņēmums iegūtu līdzīgos apstākļos, lai aprēķinātu “korigēto peļņu nesaistītu pušu darījumu principam atbilstošos apstākļos”, piemērojot DTPM un šoreiz par pārbaudāmo pusi izvēloties grupas struktūru Beļģijā. Starpība starp peļņu, kas aprēķināta pirmajā un otrajā posmā (no atlikušās peļņas atskaitot “korigēto peļņu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošos apstākļos”, kas aprēķināti otrajā posmā), ir “virspeļņas” summa,

⁽⁹²⁾ Apraksts par apakšuzņēmējiem ražošanas jomā ir iekļauts ESAO transfertcenu vadlīniju 7.40. punktā. Izplatīšana ar ierobežotu atbildību ir raksturota ESAO transfertcenu vadlīniju 9.127. punktā, un atsauc uz terminu “aģents” ir minēta šo vadlīniju 6.37. punktā.

⁽⁹³⁾ Citas vienus pusējas metodes ir izmaksu pieskaitīšanas metode un tālākpārdošanas cenu metode.

⁽⁹⁴⁾ Skatīt 57. apsvērumu.

⁽⁹⁵⁾ Skatīt 37. zemsvītras piezīmi un ESAO vadlīniju OCDE principu 2.58. un turpmākos punktus.

⁽⁹⁶⁾ Kad jānosaka, vai transfertcena atbilst cenai nesaistītu pušu darījumu principam atbilstošos apstākļos, 1995. gadā pieņemtie ESAO transfertcenas vadlīnijas, kas bija spēkā apstrīdētās shēmas izveides brīdī, nepārprotami dod priekšroku tradicionālajām metodēm, kuru pamatā ir darījumi, piemēram, CUP, salīdzinājumā ar peļņas sadales metodēm, piemēram, DTPM (skatīt 1995. gada ESAO vadlīniju 3.49. punktu). Šajā jomā 2010. gada ESAO vadlīniju 2.3. punkts paredz: “Ja, ņemot vērā 2.2. punktā minētos kritērijus, tradicionālo metodi, kuras pamatā ir darījumi, un peļņas sadales darījumu metodi var piemērot ar vienādu ticamības pakāpi, labāk izmantot tradicionālo metodi, kuras pamatā ir darījumi, nevis peļņas sadales darījumu metodi.”

⁽⁹⁷⁾ Skatīt ESAO vadlīniju 1.45. punktu. Turklāt to pašu principu 9.39. punkts paredz šādi: “Kopumā, (...) ar kontrolētu darījumu saistīto risku piesaistīšana kādai no pusēm nozīmē, ka šai pusei: (...) c) parasti jā rūpējas par šā riska kompensēšanu ar lielāku gaidāmo atdevi.”

⁽⁹⁸⁾ Ar nosacījumu, ka ir iespējams konstatēt, ka galvenā uzņēmēja struktūra ir ekonomiski pamatota. Skatīt arī ESAO vadlīniju 1.47. punktu.

kas atbrīvota no nodokļa saskaņā ar attiecīgo shēmu ⁽⁹⁹⁾. Kā apgalvo Beļģija, procesa otro posmu pamato fakts, ka daudznacionālas grupas struktūras Beļģijā ir jāapliek ar nodokli tikai par "korigēto peļņu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošos apstākļos", tādēļ faktiski reģistrēto peļņu, kas pārsniedz šo korigēto peļņu nesaistītu pušu darījumu principam atbilstošos, nodokļu aspektā var ignorēt, jo tā ir "virspeļņa".

- (156) Komisija neuzskata, ka šis otrais posms atbilst nesaistītu pušu darījuma principam. Kā izskaidrots 153. apsvērumā, parasti atlikusī peļņa, kas izriet no grupas iekšējiem darījumiem, ir kopumā jāatzīst par galvenā uzņēmēja peļņu, kas gūta nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošos apstākļos saistībā ar viņa uzņēmējdarbības riskiem un viņa kā grupas struktūrā galvenā uzņēmēja segtajām saistītajām izmaksām (proti, iespējamajām izmaksām, ko rada riska pārvaldība vai samazināšana, vai izmaksām, ko var radīt riska iestāšanās). Tādēļ tā ieņēmumu daļa, kuru Beļģija uzskata par "virspeļņu", īstenībā ir tikai atlikušās peļņas sastāvdaļa, kas attiecināma uz grupas struktūru Beļģijā kā galveno uzņēmēju daudznacionālas grupas ietvaros. Līdz ar to visas šāda veida peļņas neiekļaušana galvenā uzņēmēja apliekamajā pamatsummā ir nepamatota atkāpe no tirgus mehānisma, un tā pārkāpj godīgas konkurences principu, kā arī rada selektīvas priekšrocības struktūrām, kas izmanto attiecīgo shēmu, jo samazina to nodokļu bāzi, kas būtu jāapliek ar nodokli saskaņā ar uzņēmumu nodokļa sistēmu Beļģijā.
- (157) Beļģija apgalvo, ka grupas struktūras Beļģijā reģistrē daļu no atlikušās peļņas kā iegūtu nevis saistībā ar pašu funkcijām, riskiem un aktīviem, bet gan kā iegūtu piederības daudznacionālai grupai dēļ. Beļģija klasificē šo peļņas daļu kā peļņu, kas gūta no sinerģijām vai apjomradītiem ietaupījumiem, un apgalvo, ka tā nav attiecināma uz galveno uzņēmēju Beļģijā saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu. Komisija šādam apgalvojumam nepiekrīt.
- (158) Pirmkārt, nesaistītu pušu darījuma princips neparedz vispārīgu negatīvu korekciju peļņai, kas gūta no sinerģijām vai apjomradītiem ietaupījumiem. Gluži otrādi, tas prasa attiecināt visu atlikušo peļņu, kas gūta no darījumiem starp grupas saistītajiem uzņēmumiem, uz vienu grupas uzņēmumu, kas darbojas kā galvenais uzņēmējs, ņemot vērā tā unikālo ieguldījumu minētajā grupā, un šo nozīmību pierāda pildītās funkcijas, uzņemtie riski un izmantotie aktīvi ⁽¹⁰⁰⁾. Tieši funkciju, risku un aktīvu sadalījums starp saistītajām pusēm kontrolētajos darījumos nosaka to, kurai struktūrai jāpiesaista atlikusī peļņa un kādā mērā, ievērojot nesaistītu pušu darījuma principu, tostarp attiecībā uz ieņēmumiem no sinerģijām vai apjomradītiem ietaupījumiem, ja attiecināms.
- (159) Komisija šajā ziņā uzskata, ka peļņa, kuru Beļģija klasificē kā "virspeļņu", pat ja tā ir (daļēji) saistīta ar sinerģijām un apjomradītiem ietaupījumiem, nedrīkst pārcelt uz citu pozīciju, bet tie ir jāapliek ar nodokli peļņas gūšanas vietā ⁽¹⁰¹⁾. Saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu peļņu, kas saistīta ar sinerģijām vai apjomradītiem ietaupījumiem, nenosaka, nekompensē un nepiesaista atšķirīgā veidā. To piesaiste notiek automātiski, pamatojoties uz transfertcenu un nosacījumiem, par ko vienojas saistītie uzņēmumi attiecībā uz visiem darījumiem un visiem nolīgumiem starp uzņēmumiem. Ja šie nosacījumi un cena atbilst nesaistītu pušu darījuma principam, peļņa, kas gūta no sinerģijām un apjomradītiem ietaupījumiem, un veids, kā tos sadala starp grupas struktūrām, automātiski izriet no šiem nosacījumiem un cenām. Tādēļ tā jāapliek ar nodokli peļņas gūšanas vietā.

⁽⁹⁹⁾ Tādējādi atlikusī peļņa ir vienāda ar summu, ko veido par salīdzināmu atzīta patstāvīga uzņēmuma vidējā hipotētiskā peļņa, kā izklāstīts 17. apsvērumā, un to sauc arī par "korigēto peļņu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošos apstākļos", un "virspeļņa".

⁽¹⁰⁰⁾ Skatīt arī 153. apsvērumu.

⁽¹⁰¹⁾ To apstiprina arī 1.158. punkts ESAO ziņojumā "Vērtības radīšanas brīdī aprēķināto transfertcenu saskaņošana. Pasākumi 8-10-2015. Gala ziņojumi", ESAO/G20 projekts par nodokļu bāzes samazināšanu un peļņas novirzīšanu, OECD Publishing, Parīze (turpmāk – "ESAO BEPS gala ziņojums"), kas sniedz papildu norādes par sinerģijām, kuras paredzētas ESAO vadlīniju 7.13. punktā: "(...) ja sinerģiju radītās priekšrocības un neērtības izriet tikai no piederības daudznacionālai grupai bez šīs daudznacionālas grupas apzinātas un saskaņotas rīcības vai no kāda grupas locekļa jebkura sniegtā pakalpojuma vai jebkuras citas funkcijas, šīs sinerģētiskās priekšrocības nevar nepārprotami kompensēt vai konkrēti sadalīt starp grupas locekļiem." ((...) when synergistic benefits or burdens of group membership arise purely as a result of membership in an MNE group and without the deliberate concerted action of group members or the performance of any service or other function by group members, such synergistic benefits of group membership need not be separately compensated or specifically allocated among members of the MNE group. – Brīvs tulkojums, izdevums franču valodā vēl nav publicēts.)

- (160) Tāpat, pat ja priekšrocības, ko rada sinerģijas vai apjomradīti ietaupījumi grupas ietvaros, var uzskatīt par būtiskām, tās nav atsevišķi jākompensē vai konkrēti jāsadala (jāpārdala) starp daudznacionālās grupas locekļiem. Tās tiek automātiski sadalītas starp saistītajām pusēm, piemērojot nesaistītu pušu darījuma principu transfertcenai, kas noteikta starpuņēmumu darījumiem un pakalpojumiem ⁽¹⁰²⁾.
- (161) Otrkārt, veids, kā aprēķināt 15. apsvērumā raksturotā procesa otrajā posmā koriģēto peļņu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošos apstākļos, būtībā ir pretrunā ar jebkuru transfertcenai noteikšanas metodi, lai kāda tā būtu, kuru izmanto, lai minētā procesa pirmajā posmā iegūtu sākotnējo peļņu nesaistītu pušu darījumu principam atbilstošos apstākļos. Faktiski, ņemot vērā to, ka tikai struktūras, kas darbojas kā galvenie uzņēmēji, var izmantot atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu, jebkurai transfertcenai noteikšanas metodei, ko piemēro pirmajā posmā, jāatzīst šīs struktūras par tādām pusēm, kuras ir vissarežģītākās un visvairāk pakļautas riskam kontrolētu darījumu virknē. Tomēr otrajā posmā šīs pašas struktūras vienmēr tiek atzītas par pārbaudāmām personām un darījuma mazāk sarežģītām pusēm, piemērojot DTPM metodi.
- (162) Tomēr DTPM tiek uzskatīta par drošu metodi tikai, nosakot aptuveno kompensāciju nesaistītu pušu darījumu principam atbilstošos apstākļos tai pusei, kas veic vienkāršas, mazāk sarežģītas funkcijas un ir mazāk pakļauta riskam attiecībā uz darījumu vai darījumu virkni, ko slēdz ar saistītu struktūru, kura veic sarežģītas funkcijas un uzņemas uzņēmējdarbības riskus ⁽¹⁰³⁾. Kad grupas struktūra Beļģijā ir galvenais uzņēmējs, daudznacionālās grupas mazāk sarežģītās puses ir ārzemju struktūras, kas saistītas ar šo grupas struktūru Beļģijā. ņemot vērā to, ka šīm saistītajām struktūrām jāsaņem kompensācija, pamatojoties uz standarta atdevi, kas paredzēta to veiktajām standarta funkcijām, uz grupas struktūru Beļģijā saskaņā ar tirgus nosacījumiem ir jāattiecināta atlikusī peļņa, nevis standarta peļņa, par sarežģītajām funkcijām, kuras tā veic grupas ietvaros. Pārbaudot abas kontrolēta darījuma puses ar vienpusēju transfertcenai noteikšanas metodi, piemēram, DTPM, dažādos transfertcenai novērtēšanas posmos, kā tas ir attiecīgās shēmas gadījumā, var konstatēt, ka apvienotā darbības peļņa no saistītiem darījumiem starp saistītajām pusēm nav vienāda ar to peļņas summu, kas aprēķināta, piemērojot DTPM abām pusēm, un tas ļauj aplēst neaplikto ieņēmumu kvotu, neņemot vērā nesaistītu pušu principu.
- (163) Citiem vārdiem, pieņemot, ka nesaistītu pušu darījuma princips pirmajā posmā ir piemērots pareizi, nosacījumi un cenas, kas regulē darījumus starp grupas struktūrām Beļģijā un grupas saistītajām struktūrām, jāatspoguļo faktiski reģistrētajā peļņā. Piemērojot šo principu pareizi, standarta ieņēmumi ir attiecināmi uz saistītajām struktūrām ārzemēs un tās šos ieņēmumus faktiski reģistrē, bet atlikušie ieņēmumi ir attiecināmi uz galveno uzņēmēju un tos faktiski reģistrē grupas struktūras Beļģijā.
- (164) ESAO vadlīniju 1.10. punkts ⁽¹⁰⁴⁾, uz kuru atsaucas Beļģija, pamatojot atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu, neļauj ne ignorēt, ne atlaist nodokļus par ieņēmumiem, kas gūti no sinerģijām vai apjomradītiem ietaupījumiem, ja tie netiek piesaistīti vienam vai vairākiem grupas locekļiem ⁽¹⁰⁵⁾. Lai gan šis punkts norāda, ka peļņu, kas saistīta ar sinerģijām vai apjomradītiem ietaupījumiem, ir grūti piesaistīt un nav vienprātības par to piesaisti daudznacionālās grupas dažādām struktūrām, tomēr tas nekādi neiesaka šos ieņēmumus nepiesaistīt vispār vai neaplikt ar nodokli ieņēmuma gadījumos, kad var konstatēt sinerģijas.
- (165) Tas pats attiecas uz vienpusējo fiskālo korekciju un abstrakciju, ko paredz attiecīgā shēma un pamato ESAO nodokļu paraugkonvencija, kas tiek izmantota par pamatu daudzās nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas konvencijās starp valstīm, kas ir vai nav ESAO dalībvalstis. Būtībā, vienpusējā korekcija, ko Beļģija piemēro grupas struktūras faktiski reģistrētajai peļņai, noteikti liecina, ka virspeļņu, kas tiek atbrīvota no nodokļiem

⁽¹⁰²⁾ Skatīt piemērus, kas minēti ESAO BEPS gala ziņojuma 1.168. un 1.169. punktā.

⁽¹⁰³⁾ Skatīt ESAO vadlīniju 3.18. punktu: "Parasti pārbaudāmā puse ir tā, kurai transfertcenai noteikšanas metodei var piemērot drošāk un kurai var atrast drošākus salīdzināmos uzņēmumus; visbiežāk tā būs puse, kuras funkcionālā analīze būs mazāk sarežģīta."

⁽¹⁰⁴⁾ Skatīt 52. apsvērumu.

⁽¹⁰⁵⁾ No otras puses, Beļģijas interpretācija par nesaistītu pušu darījuma principu liecina, ka šādas ESAO vadlīniju interpretācijas vispārīgais piemērojums visās valstīs, kuras uzņem daudznacionālu grupu struktūras, noteikti ļauj secināt, ka grupas peļņu no grupas iekšējām sinerģijām vai apjomradītiem ietaupījumiem nevar aplikt ar nodokli nevienā no šīm valstīm.

saskaņā ar šo shēmu, nevar un nevarēs aplikt ar nodokli nevienā citā nodokļu jurisdikcijā tādēļ, ka citas valstis neatzīst tiesības aplikt ar nodokli peļņu, kas konkrēti gūta no sinerģijām vai apjomradītiem ietaupījumiem, jo tā attiecas tikai uz Beļģiju, valsti, kurā minētā peļņa faktiski reģistrēta.

- (166) Treškārt, lai izmantotu atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu saskaņā ar attiecīgo shēmu, nav jāpierāda šādu sinerģiju vai apjomradītu ietaupījumu esība un otrajā posmā tie nav jāizsaka skaitliski. Tā vietā sinerģiju vai apjomradītu ietaupījumu esība tiek pieņemta abstrakti, un to mēra kā starpību starp peļņu, ko struktūra Beļģijā guvusi nesaistītu pušu darījumu principam atbilstošos apstākļos, pēc tā procesa pirmā posma, kas raksturots 15. apsvērumā (kā apliecina faktiski reģistrētā peļņa), un koriģēto peļņu nesaistītu pušu darījumu principam atbilstošos apstākļos, kas aprēķināti pēc otrā posma.
- (167) Beļģija neprasa, lai grupas struktūras Beļģijā pamatotu tās esību un/vai izcelsmi, kas gūta no sinerģijām vai apjomradītiem ietaupījumiem, lai varētu izmantot attiecīgo shēmu. Tomēr ir iespējams, ka sinerģijas no uzņēmuma reorganizācijas, ar kurām vēlas palielināt daudznacionālas grupas ieņēmumus, neīstenojas. Var gadīties, ka, ieviešot vispārēju darbības modeli, kas radīts, lai palielinātu grupas sinerģijas, īstenībā rodas papildu izmaksas un samazinās efektivitāte⁽¹⁰⁶⁾. Tomēr šādos gadījumos attiecīgās shēmas piemērošana liek atskaitīt "virspeļņu" no peļņas, ko faktiski reģistrējusi grupas struktūra Beļģijā.
- (168) Turklāt, pretēji ESAO ieteikumiem⁽¹⁰⁷⁾, Beļģijas iestādes automātiski pieņem, ka virspeļņa, kas veido daļu no visas atlikušās peļņas, kuru rada apvienoti darījumi, tiek iegūta no sinerģijām, apjomradītiem ietaupījumiem vai citiem nenoteiktiem elementiem/apstākļiem, kas saistīti ar grupu. Tādējādi šī virspeļņa ir pilnībā nošķirta no kontrolēto darījumu pušu funkciju, risku un aktīvu analīzes, kas ir pamatā jebkurai transfertcenu noteikšanai. Līdz ar to tas netiek ņemts vērā peļņas sadalē, uz ko balstīts nesaistītu pušu darījuma princips.

c) Secinājums par selektīvas priekšrocības esību

- (169) Ņemot vērā iepriekš teikto, Komisija secina, ka metode, ar kuru nosaka grupas struktūru Beļģijā aplikamo peļņu saskaņā ar šo shēmu, atšķiras no metodes, kas ļauj droši aplēst uz tirgu balstītu rezultātu, un tādējādi – no nesaistītu pušu darījuma principa. Ņemot vērā to, ka šīs metodes piemērošana samazina minēto struktūru faktiski reģistrēto peļņu, uz kuras jābalsta kopējās aplikamās peļņas aprēķins saskaņā ar uzņēmumu nodokļa sistēmu Beļģijā⁽¹⁰⁸⁾, jāatzīst, ka šī shēma rada selektīvas priekšrocības minētajām struktūrām LESD 107. panta 1. punkta nozīmē.
- (170) Atkāpjoties no nesaistītu pušu darījuma principa, attiecīgā shēma samazina nodokli, kas saņēmējiem jāmaksā saskaņā ar uzņēmumu nodokļa sistēmu Beļģijā, salīdzinot ar patstāvīgiem uzņēmumiem, kuru aplikamo peļņu nosaka tirgus. Šāda atkāpe no nesaistītu pušu darījuma principa rada arī selektīvas priekšrocības minētajiem saņēmējiem, salīdzinot ar struktūrām, kas pieder vietējo uzņēmumu grupai, un struktūrām, kas pieder tādai daudznacionālai grupai, kura turpina īstenot esošos uzņēmējdarbības modeļus Beļģijā⁽¹⁰⁹⁾, jo neviena no tām nevar pieprasīt iepriekšēju nolēmumu, kas nepieciešams šīs shēmas izmantošanai, ņemot vērā to, ka visas šīs struktūras tiek apliktas ar nodokli, pamatojoties uz faktiski reģistrēto peļņu. Visbeidzot, šāda atkāpe rada selektīvas priekšrocības minētajiem saņēmējiem, salīdzinot ar struktūrām, kas pieder mazai daudznacionālai grupai, ņemot vērā to, ka arī tās tiek apliktas ar nodokli, pamatojoties uz faktiski reģistrēto peļņu⁽¹¹⁰⁾.

⁽¹⁰⁶⁾ Skatīt ESAO vadlīniju 9.58. punktu.

⁽¹⁰⁷⁾ Skatīt 159. apsvērumu.

⁽¹⁰⁸⁾ Skatīt 25. apsvērumu.

⁽¹⁰⁹⁾ Skatīt 138. un 139. apsvērumu.

⁽¹¹⁰⁾ Skatīt 111. apsvērumu.

6.3.3. Ar nodokļu sistēmas būtību un vispārējo struktūru saistīta pamatojuma neesība

- (171) Pasākumu, kas atkāpjas no atsaucē sistēmas, tomēr var atzīt par neselektīvu, ja to pamato šīs sistēmas būtība vai vispārējā struktūra. Tā tas ir gadījumā, kad pasākums tieši izriet no pamata vai noteicošajiem principiem, kas raksturīgi atsaucē sistēmai, vai no mehānismiem, kas ir pamatā šīs sistēmas darbībai un efektivitātei ⁽¹¹¹⁾.
- (172) Beļģija uzskata, ka attiecīgā shēma ir pamatota, jo tā ļauj izvairīties no iespējamās nodokļu dubultās uzlikšanas. Nodokļu dubultā uzlikšana attiecas uz situācijām, kad tai pašai peļņai teorētiski tiek uzlikts nodoklis divreiz vienam un tam pašam nodokļu maksātājam (juridiska dubultā uzlikšana) vai diviem dažādiem nodokļu maksātājiem (ekonomiska dubultā uzlikšana). Lai gan Beļģija atsaucas uz nepieciešamību novērst nodokļu dubulto uzlikšanu, lai varētu pamatot atkāpi no vispārējās uzņēmumu nodokļa sistēmas ⁽¹¹²⁾, tā tomēr neiesniedza pierādījumus, ka attiecīgā shēmai patiesi būtu šāds mērķis. Beļģija pati atzīst, ka šīs shēma nav paredzēta, lai samazinātu vai novērstu faktiski dubulto uzlikšanu, bet tikai potenciālu dubulto uzlikšanu ⁽¹¹³⁾. Līdz ar to nevar uzskatīt, ka atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu tieši izriet no pamata vai noteicošajiem principiem, kas raksturīgi atsaucē sistēmai, vai no pamata mehānismiem, kas nepieciešami šīs sistēmas darbībai un efektivitātei.
- (173) Lai gan saskaņā ar CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunktu šo noteikumu piemēro situācijās, kad ir divi uzņēmumi (kas ir identificēti vai identificējami) un nodokļu iestāde var piemērot negatīvu (korelatīvu) korekciju Beļģijas uzņēmuma apliekamajai peļņai, ja tā pati peļņa ir iekļauta arī saistīta ārzemju uzņēmuma apliekamajā peļņā; atbildes, ko finanšu ministrs sniedza uz parlamenta deputātu jautājumiem par šā noteikuma piemērošanu, skaidri apliecina, ka, pārsniedzot šā noteikuma robežas, arī atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu tiek plaši piemērots peļņai, kas nav reģistrēta un nav iekļauta grupas saistītās ārzemju struktūras nodokļu bāzē citā nodokļu teritorijā. Ja korelatīvas negatīvas korekcijas ierobežošanu ar uzņēmumiem, kas pieder daudznacionālai grupai, kā paredzēts CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunktā, var pamatot ar sistēmas būtību vai vispārējo struktūru, tas neattiecas uz atbrīvojuma no nodokļa par virspeļņu.
- (174) Tā kā nav nekāda pienākuma pierādīt, ka vieni un tie paši ieņēmumi ir iekļauti divu saistītu uzņēmumu nodokļu bāzē (vienam no tiem atrodoties ārzemēs, otram – Beļģijā), tas ir būtiski, lai varētu nodalīt iepriekšējos nolēmumus, ar ko piešķir atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu, no citiem iepriekšējiem transfertcenu nolēmumiem, kas atļauj transfertcenas korelatīvu negatīvu korekciju saskaņā ar CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunktu. Attiecībā uz šo otro iepriekšējo nolēmumu veidu negatīva korekcija atbilst situācijai, kad Beļģijā reģistrētu un no nodokļiem atbrīvotu peļņu grupas saistītā struktūra deklarē kā apliekamu peļņu arī citā nodokļu jurisdikcijā vai kad ārzemju nodokļu iestāde veic sākotnēju pozitīvu korekciju šīs ārzemju saistītās struktūras apliekamajai peļņai ⁽¹¹⁴⁾. Pretēji tam, atbrīvojumi no nodokļa par virspeļņu jau iepriekš piešķir vienpusējas atlaides, neprasot, lai no nodokļa atbrīvotā peļņa būtu vai tiktu iekļauta ārzemju grupas saistītās struktūras citas nodokļu teritorijas nodokļu bāzē, ne arī lai šī peļņa tiktu faktiski aplikta ar nodokli minētajā teritorijā.

⁽¹¹¹⁾ Skatīt, piemēram, apvienotās lietas no C-78/08 līdz C-80/08, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, 69. punkts.

⁽¹¹²⁾ Salīdzinājumam skatīt apvienotās lietas no C-78/08 līdz C-80/08, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, 71. punkts, kurās Tiesa norāda uz iespēju atsaukties uz valsts nodokļu sistēmas būtību vai vispārējo struktūru, lai pamatotu, ka kooperatīvās sabiedrības, kas visu peļņu sadala dalībniekiem, nebūtu jāapliek ar nodokli kooperatīva līmenī, jo nodoklis tiek iekasēts dalībnieku līmenī.

⁽¹¹³⁾ Skatīt 89. apsvērumu.

⁽¹¹⁴⁾ Komisija atzīmē, ka Beļģija ir iesniegusi trīs piemērus ar iepriekšējiem nolēmumiem, kuru pamatā ir CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunkts, kas patiesi tiecas risināt konkrētus gadījumus, kad notiek nodokļu dubultā uzlikšana (skatīt 67. apsvērumu). Šie iepriekšējie nolēmumi tomēr būtiski atšķiras no tiem, ar ko piešķir atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu. Faktiski, iepriekšējie nolēmumi, ar ko atļauj transfertcenas negatīvu korekciju, rada situāciju, kad peļņa tiek simetriski reģistrēta to uzņēmumu grāmatvedības uzskaitē, kuri ir kontrolēta darījuma puses. Tādējādi nodokļu pamatsummas negatīvu korekciju pamato nodokļu sistēmas būtība un vispārējā struktūra, un tā nav uzskatāma par valsts atbalstu, jo tās pamatā ir vēlme kompensēt pozitīvu korekciju citā nodokļu teritorijā. No otras puses, atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu nevar pamatot ar līdzīgiem motīviem, jo neviena cita nodokļu teritorija nepretendē uz šo peļņu, tādēļ nerodas nekādas problēmas ar nodokļu dubulto uzlikšanu.

- (175) Līdz ar to vairs nav iespējams uzskatīt, ka atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu nepieciešamā un proporcionālā veidā atbilst dubultās uzlikšanas situācijām ⁽¹¹⁵⁾. Tādējādi attiecīgā shēma nepārprotami neiekļaujas robežās, ciktāl ir nepieciešami un proporcionāli, lai sasniegtu mērķi novērst nodokļu dubulto uzlikšanu, un tādēļ to nevar pamatot ar šīs sistēmas būtību vai vispārējo struktūru.
- (176) Turklāt Komisija neuzskata, ka nesaistītu pušu darījuma princips un jo īpaši ESAO nodokļu pamatkonvencijas 9. pants, kas piemēro šo principu attiecībā uz nodokļu dubulto uzlikšanu, pamatotu nodokļu maksātāja nodokļu bāzes vienpusēju negatīvu korekciju, kas piešķirta saskaņā ar atbrīvojuma shēmu no nodokļa par virspeļņu.
- (177) Komisija atgādina, ka nodokļu iestādes piemēro nesaistītu pušu darījuma principu galvenokārt tādēļ, lai nepieļautu, ka starptautiskai grupai piederīgi uzņēmumi nevar ietekmēt transfertcenu un tādēļ arī peļņas sadali starp tiem, bet šāda iespēja nav pieejama patstāvīgiem uzņēmumiem. Nesaistītu pušu darījumu principa parastā piemērošanas kārtība tādēļ piešķir nodokļu iestādēm tiesības palielināt nodokļu bāzi uzņēmumiem, kas slēdz darījumus grupas ietvaros, lai nodrošinātu vienādu attieksmi arī pret nodokļu maksātājiem, kas slēdz darījumus tikai tirgus apstākļos.
- (178) Ja nesaistītu pušu darījumu princips ļauj nodokļu iestādēm veikt vienpusējas pozitīvas korekcijas to grupas uzņēmumu nodokļu bāzē, kuri neievēro šo principu, nosakot transfertcenu, transfertcenas negatīva korekcija, kas izraisītu fiskālu samazinājumu, nav paredzēta (un nav obligāta) saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu, izņemot ārkārtas situācijas, kad piemēro korelatīvu korekciju pēc primārās korekcijas, ko veikusi cita nodokļu jurisdikcija, proti, simetriskai pamatsummai. Kā izskaidrots 6.3.2.2. punktā, piesardzības dēļ veikta vienpusēja negatīva korekcija faktiski reģistrētiem ieņēmumiem neizraisa nesaistītu pušu darījuma principa pareizu piemērošanu ne vispārīgi, ne konkrētajā gadījumā ar atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu.
- (179) Būtībā ESAO nodokļu paraugkonvencijas 9. pantu piemēro tikai tad, kad konstatē, ka tie paši ieņēmumi ir iekļauti divu dažādu uzņēmumu, kas reģistrēti dažādās nodokļu teritorijās, nodokļu bāzē, līdz ar to tiekot vai riskējot, ka nodoklis tādējādi tiks "uzlikts" divās teritorijās.
- (180) Visbeidzot, nenoteiktību attiecībā uz nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas saistīta ar transfertcenas korekcijām, konstatēja arī ES apvienotais forums par transfertcenu ⁽¹¹⁶⁾, kas 2014. gadā pieņēma ziņojumu, lai novērstu praktiskās problēmas, ko rada darījuma slēgšanas brīdī noteiktās transfertcenas turpmākā koriģēšana, ko sauc par "kompensējošo korekciju" ⁽¹¹⁷⁾. Šis ziņojums uzsver, ka ir svarīgi simetriski aprēķināt saistīto uzņēmumu peļņu, ko rada to komerciālās vai finansiālās attiecības. Uzņēmumiem, kas ir darījuma puses, jāizmanto tā pati cena visos darījumos. Tādēļ dalībvalstis tiek aicinātas pieņemt kompensējošās korekcijas tikai tiktāl, ciktāl koriģēšanu veic simetriski, abu darījuma partneru uzņēmumu grāmatvedībā, vai ciktāl šo koriģēšanu veic pirms nodokļu deklarācijas iesniegšanas, lai novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu.
- (181) Visbeidzot, Komisija uzskata, ka atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu nav atzīstams par tādu, kas tieši izriet no pamata vai noteicošajiem principiem, kas raksturīgi atsauces sistēmai, vai no pamata mehānismiem, kas

⁽¹¹⁵⁾ Skatīt apvienotās lietas no C-78/08 līdz C-80/08, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, 75. punkts.

⁽¹¹⁶⁾ ES kopējais transfertcenu noteikšanas forums (FCPT) ir oficiāli izveidots ar Komisijas 2006. gada 22. decembra Lēmumu 2007/75/EK, ar ko izveido iekšējo cenu noteikšanas ekspertu grupu (OV L 32, 6.2.2007., 189. lpp.); tas palīdz Eiropas Komisijai un konsultē to ar transfertcenu saistītos nodokļu jautājumos. FCPT sastāvā ietilpst pa vienam pārstāvim no katras dalībvalsts nodokļu iestādes un 18 nevalstiskām organizācijām, kas ir tā dalībnieces. Foruma priekšsēdētājs ir neatkarīgs.

⁽¹¹⁷⁾ Ziņojumu par kompensējošām korekcijām atzinīgi novērtēja Eiropas Savienības Padome 2015. gada 10. marta secinājumos. ESAO vadlīniju vārdnīcā termins "kompensējošā korekcija" ir definēts šādi: "Korekcija, kuras ietvaros nodokļu maksātājs deklarē nodokļu iekasētājam transfertcenu, kas, pēc viņa domām, atbilst cenai nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošos apstākļos, slēdzot darījumu starp saistītiem uzņēmumiem, neraugoties uz to, ka šī cena atšķiras no summas, kas faktiski piemērota darījumā starp saistītajiem uzņēmumiem. Šī korekcija veicama pirms nodokļu deklarācijas iesniegšanas." Vispārīgāk, šis ziņojums atsaucas uz transfertcenas korekcijām pēc nodokļu maksātāja iniciatīvas, kuras veic vēlāk (parasti – gada beigās), uz transfertcenu, kas noteikta darījuma vai darījumu virknes slēgšanas laikā vai pirms šā darījuma vai darījumu virknes.

nepieciešami šīs sistēmas darbībai un efektivitātei. Komisija arī secina, ka attiecīgā shēma tādēļ nepārprotami neiekļaujas robežās, ciktāl ir nepieciešami un proporcionāli, lai sasniegtu mērķi novērst nodokļu dubulto uzlikšanu, un tādēļ to nevar pamatot ar šīs sistēmas būtību vai vispārējo struktūru.

6.3.4. Secinājums par selektīvas priekšrocības esību

- (182) Minēto iemeslu dēļ Komisija secina, ka attiecīgā shēma rada selektīvas priekšrocības struktūrām Beļģijā, kas pieder daudznacionālai grupai, piemērojot vienpusēju negatīvu korekciju to nodokļu bāzei, jo šī korekcija samazina nodokli, ar ko minētās struktūras apliek Beļģijā, salīdzinājumā ar nodokļiem, kas šiem uzņēmumiem būtu jāmaksā atbilstoši vispārējās tiesībās paredzētajai kārtībai, kā apliek ar nodokli uzņēmumu peļņu saskaņā ar uzņēmumu ienākuma nodokļa iekasēšanas kārtību Beļģijā.

6.3.5. Attiecīgās shēmas saņēmēji

- (183) Attiecīgās shēmas saņēmēji ir struktūras Beļģijā, kas pieder daudznacionālām grupām, kuras lūdz un saņem iepriekšēju nolēmumu, pamatojoties uz CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunktu, un kuru grāmatvedības uzskaitē faktiski reģistrētajai peļņai tiek faktiski piemērota vienpusēja negatīvā korekcija, lai noteiktu apliekamo peļņu saskaņā ar vispārējo kārtību uzņēmumu nodokļa iekasēšanai Beļģijā. Komisija atzīmē, ka šīs struktūras pieder daudznacionālai grupai un atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu, kas piešķirts tādēļ, ka tās pieder daudznacionālai grupai, ir attiecīgās shēmas deklarētais mērķis.
- (184) Piemērojot noteikumus valsts atbalsta jomā, nodalītas juridiskas personas var atzīt par vienu vienotu saimniecisku vienību. Tādā gadījumā šī saimnieciskā vienība tiek uzskatīta par iesaistītu uzņēmumu, kas gūst labumu no atbalsta pasākuma. Kā iepriekš apstiprināja Tiesa, “[u]zņēmuma jēdziens konkurences tiesībās ir jāsaprot kā ekonomiskas [saimnieciskas] vienības apzīmējums (...), kaut arī juridiski šī ekonomiskā vienība sastāv no vairākām fiziskām vai juridiskām personām”⁽¹¹⁸⁾. Lai noteiktu, vai vairāki subjekti veido saimniecisku vienību, Tiesa vērtē akciju kontrolpaketes vai funkcionālu, ekonomisku vai organizatorisku saikņu esību⁽¹¹⁹⁾. Šajā gadījumā struktūras Beļģijā, kas gūst labumu no attiecīgās shēmas, ir uzskatāmas par galvenajiem uzņēmējiem, kuri pārvalda un kontrolē uzņēmumu grupu (vai atsevišķu uzņēmējdarbības pasākumu šīs uzņēmumu grupas ietvaros). Tādējādi bieži vien minētās struktūras kontrolē saistītās grupas struktūras, un tās pašas, savukārt, kontrolē struktūra, kas pārvalda visu minēto uzņēmumu grupu kopumā. Līdz ar to šī daudznacionālā grupa kopumā ir uzskatāma par uzņēmumu, kas gūst labumu no atbalsta pasākuma.
- (185) Turklāt tieši daudznacionālā grupa kopumā pieņem lēmumu pārvietot daļu no savas darbības uz Beļģiju vai ieguldīt būtiskus ieguldījumus Beļģijā, lai izpildītu šo prasību attiecīgās shēmas izmantošanai. Citiem vārdiem, ja transfertcenas noteikšana ir nepieciešama, lai varētu noteikt preču un pakalpojumu cenas starp dažādām juridiskām personām, kas pieder vienai un tai pašai grupai, šī noteikšana, pēc sava rakstura, ietekmē vairāk nekā tikai vienu grupas uzņēmumu (cenas paaugstināšana vienā uzņēmumā ietekmē otra uzņēmuma peļņu).
- (186) Tādēļ, neatkarīgi no tā, vai uzņēmumu grupas ir vai nav organizētas kā dažādas juridiskās personas, tie uzņēmumi, kas pieder minētai grupai, jāuzskata par vienu vienotu grupu, kas gūst labumu no attiecīgās atbalsta shēmas⁽¹²⁰⁾. Tādējādi, Komisija uzskata, ka, papildus struktūrām Beļģijā, kas iekļautas attiecīgajā shēmā, arī daudznacionālās grupas, pie kurām pieder šīs struktūras, saņem valsts atbalstu no attiecīgās shēmas LESD 107. panta 1. punkta nozīmē.

⁽¹¹⁸⁾ Lieta C-170/83, *Hydrotherm*, ECLI:EU:C:1984:271, 11. punkts. Skatīt arī lietu T-137/02, *Pollmeier Malchow*/Komisija, ECLI:EU:T:2004:304, 50. punkts.

⁽¹¹⁹⁾ Lieta C-480/09 P, *Acea Electrabel Produzione SpA*/Komisija, ECLI:EU:C:2010:787, 47.–55. punkts; lieta C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze SpA* un citi, ECLI:EU:C:2006:8, 112. punkts.

⁽¹²⁰⁾ Salīdzinājumam skatīt lietu 323/82, *Intermills*, ECLI:EU:C:1984:345, 11. punkts: “No pašu prasītāju iesniegtās informācijas izriet, ka pēc pārstrukturēšanas gan uzņēmumu *Intermills*, gan šos trīs rūpnieciskos uzņēmumus kontrolē Valonijas reģions un ka pēc ražošanas iekārtu nodošanas trim jaunizveidotajiem uzņēmumiem uzņēmums *Intermills* saglabā tajos savas daļas. Tādēļ jākonstatē, ka, neraugoties uz to, ka šie trīs rūpnieciskie uzņēmumi katrs ir atsevišķa juridiska persona, kas nodalīta no iepriekšējā uzņēmuma *Intermills*, visi šie uzņēmumi kopā veido vienotu grupu, vismaz attiecībā uz Beļģijas iestāžu piešķirto atbalstu (...).”

6.4. Secinājums par atbalsta esību

- (187) Ņemot vērā iepriekš teikto, Komisija secina, ka atbrīvojuma shēma no nodokļa par virspeļņu, kuras pamatā ir CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunkts un kura ieviesta ar 2004. gada 21. jūnija likumu, radot selektīvas priekšrocības saņēmējiem, kā arī daudznacionālajām grupām, kurām tie pieder, ir attiecināma uz Beļģijas valsti un tiek finansēta no valsts līdzekļiem, kropļojot konkurenci vai radot šādu kropļojumu risku, un tā var ietekmēt tirdzniecību starp dalībvalstīm. Tādējādi attiecīgā shēma ir valsts atbalsts LESD 107. panta 1. punkta nozīmē.
- (188) Ņemot vērā to, ka attiecīgā shēma samazina maksājumus, kas parasti būtu jāsedz saņēmējiem, kad tie veic ikgadējās darbības, šī shēma ir uzskatāma par tādu, kas piešķir darbības atbalstu saņēmējiem un daudznacionālajām grupām, kurām tie pieder.

6.5. Atbalsta saderība

- (189) Valsts atbalsts ir uzskatāms par saderīgu ar iekšējo tirgu, ja tas iekļaujas kādā no kategorijām, kas minētas LESD 107. panta 2. punktā ⁽¹²¹⁾. To var atzīt par saderīgu ar iekšējo tirgu, ja Komisija konstatē, ka tas pieder kādai no kategorijām, kas minētas LESD 107. panta 3. punktā. Tomēr dalībvalstij, kas piešķirusi atbalstu, jāpierāda, ka tas ir saderīgs ar iekšējo tirgu saskaņā ar LESD 107. panta 2. vai 3. punktu.
- (190) Beļģijas iestādes neapgalvo, ka ir izpildīts kāds no nosacījumiem, kas ļautu konstatēt šīs atbalsta shēmas saderību ar iekšējo tirgu.
- (191) Turklāt, kā izskaidrots 188. apsvērumā, attiecīgā shēma ir uzskatāma par tādu, kas piešķir darbības atbalstu. Parasti šāda veida atbalsta pasākumi principā nav uzskatāmi par saderīgiem ar iekšējo tirgu saskaņā ar LESD 107. panta 3. punktu, jo tie nesekmē noteiktu darbību vai noteiktu saimniecisko reģionu attīstību un attiecīgie nodokļu stimuli nav ierobežoti laikā, tie pakāpeniski nesamazinās un nav samērīgi ar to, kas nepieciešams, lai novērstu konkrētus ekonomiskus trūkumus attiecīgajos reģionos.
- (192) Līdz ar to atbrīvojuma shēma no nodokļa par virspeļņu nav saderīga ar iekšējo tirgu.

6.6. Atbalsta nelikumība

- (193) Saskaņā ar LESD 108. panta 3. punktu dalībvalstīm jāinformē Komisija par jebkuriem atbalsta piešķiršanas plāniem (paziņošanas pienākums) un tās nevar īstenot plānotos atbalsta pasākumus, kamēr Komisija nav pieņēmusi galīgo lēmumu (apturēšanas pienākums).
- (194) Komisija konstatē, ka Beļģija nav tai paziņojusi par nodomu piešķirt atbalstu attiecīgās shēmas ietvaros un nav arī izpildījusi apturēšanas pienākumu, kas tai jāpilda saskaņā ar LESD 108. panta 3. punktu. Līdz ar to saskaņā ar Regulas (ES) 2015/1589 1. panta f) punktu atbrīvojuma shēma no nodokļa par virspeļņu ir nelikumīga atbalsta shēma, kas īstenota, pārkāpjot LESD 108. panta 3. punktu.

7. ATGŪŠANA

- (195) Saskaņā ar Regulas (ES) 2015/1589 16. panta 1. punktu Komisijai jāpieprasa nelikumīga un nesaderīga atbalsta atgūšana un attiecīgā dalībvalsts veic visus vajadzīgos pasākumus, lai atgūtu nelikumīgo atbalstu, kas atzīts par

⁽¹²¹⁾ Izņēmumi, kas paredzēti Līguma 107. panta 2. punktā un attiecas uz sociāla rakstura atbalstu, ko sniedz individuāliem patērētājiem, atbalstu, lai segtu zaudējumus, ko radījušas dabas katastrofas vai citi ārkārtas gadījumi, un atbalstu, ko sniedz dažu Vācijas Federatīvās Republikas reģionu ekonomikai, neattiecas uz šo gadījumu.

nesaderīgu ar iekšējo tirgu. Tās pašas regulas 16. panta 2. punkts nosaka, ka atbalsts ir jāatgūst, ieskaitot procentus, kas maksājami no dienas, kad nelikumīgais atbalsts nodots saņēmēja rīcībā, līdz tā atgūšanas dienai. Komisijas Regula (EK) Nr. 794/2004⁽¹²²⁾ detalizēti izklāsta atgūšanai piemērojamo procentu aprēķināšanas metodi. Visbeidzot, Regulas (ES) 2015/1589 16. panta 3. punktā paredzēts, ka "atgūšanu īsteno tūlīt un saskaņā ar attiecīgās dalībvalsts likumos paredzētajām procedūrām, ja vien tās nodrošina tūlītēju un efektīvu Komisijas lēmuma izpildi".

7.1. Tiesiskā palāvība un juridiskā noteiktība

- (196) Regulas (ES) 2015/1589 16. panta 1. punkts nosaka arī to, ka Komisija neprasa atbalsta atgūšanu, ja tas būtu pretrunā ar kādu Savienības tiesību vispārēju principu.
- (197) Pirmkārt, Beļģija apgalvo, ka šā atbalsta atgūšanu apgrūtinā tiesiskās palāvības un juridiskās noteiktības principi. Komisijas iepriekšējie lēmumi transfertcenās un valsts atbalsta jomā būtībā lika uzskatīt, ka konkrēti nodokļu pasākumi nevar būt valsts atbalsts, ja dalībvalsts ievēro nesaistītu pušu darījuma principu. Turklāt Beļģija apgalvo, ka minēto atgūšanu apgrūtinās apstākļi, ka atbalsta summu ir grūti izteikt skaitliski, bet atgūšana var izraisīt nodokļu dubulto uzlikšanu.
- (198) Attiecībā uz Beļģijas iestāžu pieminēto tiesiskās palāvības aizsardzības principu Komisija atgādina, ka saskaņā ar Savienības judikatūru⁽¹²³⁾ dalībvalsts, kuras iestādes piešķir atbalstu, pārkāpjot procedūras noteikumus, kas paredzēti LESD 108. panta 3. punktā, nevar atsaukties uz saņēmēju tiesisko palāvību, lai izvairītos no pienākuma veikt nepieciešamos pasākumus, lai izpildītu Komisijas lēmumu, ar ko tai uzdots atgūt atbalstu. Ja tādu iespēju pieļautu, būtībā LESD 107. un 108. panta noteikumi zaudētu savu lietderīgo iedarbību, jo valsts iestādes varētu pamatoties uz savu pretlikumīgo darbību, lai mazinātu iedarbīgumu Komisijas lēmumiem, kas pieņemti saskaņā ar šiem LESD noteikumiem. Tāpat, nevis attiecīgajai dalībvalstij, bet gan uzņēmumam, kurš guvis atbalstu, jāapliecina ārkārtas apstākļu esība, kas pamato tiesisko palāvību, lai varētu iebilst pret nelikumīgā atbalsta atgūšanu⁽¹²⁴⁾. Tā ka neviens attiecīgās shēmas saņēmējs nav norādījis uz tiesisko palāvību attiecībā uz šīs shēmas likumību, Komisija atzīst Beļģijas atsauci uz minēto principu par nederīgu atgūšanas nolūkiem, piemērojot šo lēmumu.
- (199) Jebkurā gadījumā, lai varētu izmantot tiesiskās palāvības aizsardzības principu, būtu jāatsaucas uz Komisijas rīcību, kas izraisījusi pamatotas gaidas⁽¹²⁵⁾. Beļģijas iestādes nevar atsaukties ne uz kādam konkrētām gaidām attiecībā uz atvieglojumu shēmu ieņēmumu pārpalikumam. Jo īpaši, papildus tam, ka "uzvedības kodeksa" grupas ziņojums, ar kuru prezidentūra pamatoja 2003. gada 19. marta secinājumus, nav publicēts, arī Tiesa piekrita, ka Eiropas Savienības Padomes secinājumi, ar ko apstiprina dalībvalstu noslēgto vienošanos attiecībā uz "uzvedības kodeksa" grupas izvērtētajiem valstu nodokļu pasākumiem, nav pilnīgi pārlicinoši⁽¹²⁶⁾. Tiesa jo īpaši apstiprināja, ka "šie Padomes secinājumi apliecina politisku gribu, bet saturiskā aspektā nevar radīt tiesiskas sekas, uz kurām lietas dalībnieki varētu atsaukties Tiesā. Turklāt šie secinājumi nekādi nevar būt saistoši Komisijai, kad tā pilda savus pienākumus, ko Līgums tai uzdevis valsts atbalsta jomā."
- (200) Attiecībā uz Beļģijas minēto juridiskās noteiktības principu un jo īpaši Komisijas agrāko praksi lēmumu pieņemšanā, kas apstiprina nesaistītu pušu darījuma principu, Komisija jau no paša sākuma atgādina, ka šī

⁽¹²²⁾ Komisijas 2004. gada 21. aprīļa Regula (EK) Nr. 794/2004, ar ko īsteno Padomes Regulu (EK) Nr. 659/1999, ar kuru nosaka sīki izstrādātus noteikumus EK līguma 93. panta piemērošanai (OV L 140, 30.4.2004., 1. lpp.).

⁽¹²³⁾ Skatīt lietu C-5/89, Komisija/Vācija, ECLI:EU:C:1990:320, 17. punkts, un lietu C-310/99, Itālija/Komisija, ECLI:EU:C:2002:143, 104. punkts.

⁽¹²⁴⁾ Skatīt lietu T-67/94, *Ladbroke Racing*/Komisija, ECLI:EU:T:1998:7, 183. punkts; skatīt arī apvienotās lietas T-116/01 un T-118/01, *P&O European Ferries (Vizcaya) SA un Diputación Provincial de Vizcaya*/Komisija, ECLI:EU:T:2003:217, 203. punkts.

⁽¹²⁵⁾ Skatīt lietu T-290/97, *Mehibas Dorstselaan*/Komisija, ECLI:EU:T:2000:8, 59. punkts, un apvienotās lietas C-182/03 un C-217/03, Beļģija un *Forum 187 ASBL*/Komisija, ECLI:EU:C:2006:416, 147. punkts.

⁽¹²⁶⁾ Skatīt apvienotās lietas C-182/03 un C-217/03, Beļģija un *Forum 187 ASBL*/Komisija, ECLI:EU:C:2006:416, 150.–152. punkts.

lēmumu pieņemšanas prakse tai nav saistoša. Jebkurš iespējams atbalsta pasākums jāizvērtē, pamatojoties uz tā īpašībām un salīdzinot ar objektīviem kritērijiem, kas minēti LESD 107. panta 1. punktā, lai gadījumā, ja kāda pretēja lēmumu pieņemšanas prakse tiek atzīta par nepareizu, tā nevarētu ietekmēt šajā lēmumā minēto konstatējumu derīgumu ⁽¹²⁷⁾.

- (201) Komisija arī konstatē, ka saskaņā ar Beļģijas iestāžu citētajiem lēmumiem Komisija iepriekš ir secinājusi, ka atkāpe no nesaistītu pušu darījuma principa, nosakot grupas apliekamos ieņēmumus, ir valsts atbalsts, ja tā samazina nodokli, kas iekasējams no kādas struktūras saskaņā ar vispārējo kārtību, kādā apliek ar nodokli uzņēmumu peļņu ⁽¹²⁸⁾. Komisija arī atgādina, ka ir nepārprotami secinājusi, izvērtējot shēmu, kas atbalsta Beļģijas piedāvātos jaunus koordinācijas centrus, ka struktūras Beļģijā peļņa, kas pārsniedz peļņu, kura noteikta, izmantojot metodi, ko sauc par izmaksu pieskaitīšanas metodi (metode *cost plus*), jāapliek ar nodokli Beļģijā, pat ja šīs metode uzrāda peļņu, kas uzskatāma par atbilstošu nesaistītu pušu darījuma principam ⁽¹²⁹⁾. Minēto secinājumu ir apstiprinājusi Tiesa ⁽¹³⁰⁾. Ņemot vērā to, ka atbrīvojuma shēma no nodokļa par virspeļņu ir atkāpe no nesaistītu pušu darījuma principa, kā tas ir pierādīts arī 6.3.2.2. punktā, Beļģija nevar atsaukties uz šiem lēmumiem, apgalvojot, ka atgūšana būtu pretrunā ar vispārīgo juridiskās noteiktības principu. Gluži otrādi, Beļģijai būtu jāapzinās, ka nodokļu shēma, kas rada labvēlīgu attieksmi pret saņēmējiem, mērķīgi samazina nodokļu bāzi, var izraisīt noteikumu par valsts atbalstu pārkāpumu. Tādēļ šaubu gadījumā tai bija jāpaziņo Komisijai attiecīgā shēma vēl pirms tās īstenošanas.
- (202) Attiecībā uz iespējamām grūtībām izteikt skaitliski šīs shēmas atbalsta summu Komisija neredz iemeslu, kādēļ šādu skaitlisku apkopošanu būtu grūti īstenot. Tā kā atbrīvojumi no nodokļa par virspeļņu atbilst procentuālai daļai no peļņas pirms nodokļiem, ko piemēro grupas struktūras Beļģijā faktiski reģistrētajai peļņai, lai likvidētu selektīvās priekšrocības, ko radījis šis pasākums, pietiek kompensēt starpību starp nodokli, kas jāmaksā, pamatojoties uz faktiski reģistrēto peļņu, un nodokli, kas faktiski nomaksāts attiecīgās shēmas iespaidā, pieskaitot klāt procentus, kuri uzkrāti par šo summu, sākot no atbalsta piešķiršanas dienas.
- (203) Visbeidzot, attiecībā uz Beļģijas apgalvojumu, ka atgūšana var izraisīt nodokļu dubulto uzlikšanu, Komisija atsaucas uz 6.3.3. punktu un atgādina, ka dubultā uzlikšana var notikt tikai gadījumā, ja viena un tā pati peļņa tiek iekļauta grupas struktūras Beļģijā nodokļu bāzē un saistītas ārzemju struktūras nodokļu bāzē. Taču atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu attiecas uz vienpusēju korekciju, kas nav veikta tādēļ, ka to pašu peļņu pēc tam būtu aplikusi ar nodokli kāda cita nodokļu teritorija. Jebkurā gadījumā, pat ja pamatotas bažas raisa dubultās uzlikšanas risks, to var novērst, izmantojot parastos norēķinu mehānismus, kas izveidoti saskaņā ar divpusējām dubultās uzlikšanas novēršanas konvencijām, izmantojot ES Konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu sakarā ar asociēto uzņēmumu peļņas korekciju vai pareizi piemērojot CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunktu. Būtībā, kā izskaidrots 173. apsvērumā, negatīvās korekcijas, ko Beļģijas nodokļu iestāde izmantoja saistībā ar nodokļa uzlikšanu tai pašai peļņai citā nodokļu jurisdikcijā (saņemot nodokļu maksātāja deklarāciju vai pēc sākotnējās pozitīvās korekcijas, ko piemērojusi ārzemju nodokļu jurisdikcija), varētu pamatot ar nodokļu sistēmas būtību un vispārējo struktūru, un tad šīs korekcijas nebūtu valsts atbalsts.
- (204) Noslēgumā jāsecina, ka nav pamatots neviens Beļģijas arguments par to, ka, piemērojot attiecīgo shēmu piešķirtā atbalsta atgūšana būtu neiespējama vai ierobežota.

7.2. Atgūšanas metode

- (205) Saskaņā ar LESD un Tiesas pastāvīgo judikatūru, ja Komisija konstatējusi atbalsta nesaderību ar iekšējo tirgu, tai ir tiesības lemt, vai attiecīgai dalībvalstij šis atbalsts jāatceļ vai jāpārveido. Turklāt Tiesa vienmēr ir apgalvojusi, ka valsts pienākums izbeigt atbalstu, ko Komisija atzinusi par nesaderīgu ar iekšējo tirgu, ir paredzēts iepriekšējā

⁽¹²⁷⁾ Skatīt lietu C-138/09, *Todaro Nunziatina & C.*, ECLI:EU:C:2010:291, 21. punkts.

⁽¹²⁸⁾ Skatīt Komisijas 2001. gada 11. jūlija Lēmumu lietā C 47/2001 (ex NN 42/2000) – Vācija: ārzemju uzņēmumu kontroles un koordinācijas centri (OV C 304, 30.10.2001., 2. lpp.); Lēmumu 2003/501/EK.

⁽¹²⁹⁾ Skatīt Komisijas 2004. gada 8. septembra Lēmumu 2005/378/EK par atbalsta shēmu, ko Beļģija plāno īstenot par labu koordinācijas centriem (OV L 125, 18.5.2005., 10. lpp.), un jo īpaši tā 22., 34. un 37. apsvērumu un 1. panta b) punktu.

⁽¹³⁰⁾ Skatīt arī apvienotās lietas C-182/03 un C-217/03, Beļģija un *Forum 187 ASBL*/Komisija, ECLI:EU:C:2006:416.

stāvokļa atjaunošanai. No Tiesas apsvērumiem izriet, ka šis mērķis ir sasniegts, kad saņēmējs ir atmaksājis nelikumīgā atbalsta summas un tādējādi zaudējis priekšrocības, kas tam bija tirgū attiecībā pret citiem konkurentiem, un ir atjaunots stāvoklis, kāds bija pirms atbalsta izmaksas.

- (206) Neviena Savienības tiesību norma neprasa, lai Komisija aprēķina precīzu atgūstamā atbalsta summu, kad tā uzdod atgūt atbalstu, kas atzīts par nesaderīgu ar iekšējo tirgu. Gluži otrādi, pietiek ar to, ka Komisijas lēmums ietver norādes, kas ļauj tā adresātam pašam bez lielām grūtībām noteikt šo summu ⁽¹³¹⁾.
- (207) Attiecībā uz nelikumīgo valsts atbalstu, ko sniedz nodokļu pasākumi, paziņojums par uzņēmumu aplikšanu ar nodokļiem 35. punktā norāda, ka atgūstamā summa tiek aprēķināta, pamatojoties uz salīdzinājumu starp faktiski nomaksātajiem nodokļiem un tiem, kas būtu jāmaksā, ievērojot parastos noteikumus. Lai aprēķinātu nodokļa summu, kas būtu jāmaksā, ievērojot parastos noteikumus, proti, ja atvieglojumi ieņēmumu pārpalikumam nebūtu piešķirti, Beļģijas nodokļu pārvaldei jāpārskata nodokļi, kas bija jāmaksā struktūrām, kuras izmantoja attiecīgo shēmu, par visiem tiem finanšu gadiem, kuru laikā minētās struktūras guvušas labumu no šīs shēmas. Atbalsta summās, kas atgūstamas no katra saņēmēja ⁽¹³²⁾, jāiekļauj:
- nodokļa summa, kas nav nomaksāta visu saņēmējam par labu pieņemto iepriekšējo nolēmumu iespaidā, un
 - procenti, kas uzkrāti par šo summu, sākot no atbalsta piešķiršanas dienas.
- Atbalsts uzskatāms par piešķirtu dienā, kad nesamaksātā summa būtu jānomaksā, par katru finanšu gadu, ja nav iepriekšēja nolēmuma.
- (208) Konkrētā finanšu gadā nesamaksātā nodokļa summa, kas nav nomaksāta konkrēta iepriekšējā nolēmuma rezultātā, ir:
- peļņa, kas faktiski atskaitīta no pozitīvas nodokļu bāzes,
 - reizināta ar uzņēmumu nodokļa likmi attiecīgajā nodokļu gadā.
- (209) Principā, lai aprēķinātu nesamaksāto nodokļa summu, jāņem vērā virspeļņas atskaitījums, ko nodokļu maksātājs norādījis ikgadējā nodokļu deklarācijā – iespējams, ka pēc Beļģijas nodokļu iestādes korekcijas nodokļu kontroles ietvaros.
- (210) Ja atskaitījumu, uz kuru saņēmējam bijušas tiesības konkrētā finanšu gadā, nevar (pilnībā) izmantot attiecīgajā finanšu gadā, jo pozitīvā nodokļu bāze nav pietiekama, un ja faktiski neatskaitītā summa tiek atlikta uz nākamo nodokļu gadu, atbalsts ir uzskatāms par piešķirtu šajā nākamajā finanšu gadā vai gados, kad virspeļņas summas varēja faktiski atskaitīt no pozitīvās nodokļu bāzes.
- (211) Tā kā atgūšanai jānodrošina, lai nodoklis, kas galīgi jāsamaksā shēmas saņēmējam, būtu nodoklis, kas viņam būtu jāmaksā, ja nebūtu atbrīvojuma shēmas no nodokļa par virspeļņu, 207.–210. apsvērumā izklāstīto metodi vēl iespējams precizēt sadarbībā ar Beļģijas iestādēm atgūšanas procesa gaitā, lai noteiktu nodokļu priekšrocības faktisko summu, kas piešķirta saņēmējiem atkarībā no viņu individuālās situācijas. Nodoklis, kas būtu jānomaksā, ja nebūtu atbrīvojuma shēmas no nodokļa par virspeļņu, jāaprēķina, par pamatu ņemot vispārējo kārtību, kādu Beļģija piemēroja atbalsta piešķiršanas brīdī, un ņemot vērā saņēmēja reālo faktisko un juridisko situāciju, nevis citas hipotētiskas situācijas, kuru pamatā ir dažādi ar darbību saistīti vai juridiski apstākļi un kuras saņēmējs varētu izvēlēties, ja nebūtu minētās atbrīvojuma shēmas.

⁽¹³¹⁾ Skatīt lietu C-441/06, Komisija/Francija, ECLI:EU:C:2007:616, 29. punkts, un tajā citēto judikatūru.

⁽¹³²⁾ Saņēmēju sarakstu, ko iesniegušas Beļģijas iestādes un kas pievienots šim lēmumam, Komisija uzskata tikai par indikatīva rakstura dokumentu. Tas nekādi neierobežo Beļģijas pienākumu uzskaitīt visus tā atbalsta saņēmējus, kas piešķirts saskaņā ar apstrīdēto shēmu, un atgūt no viņiem visas piešķirtās summas, tostarp no saņēmējiem, kas guvuši nodokļu priekšrocības saskaņā ar minēto shēmu, bet nav iekļauti pielikumā, un saistībā ar jaunajām nodokļu priekšrocībām, kas saskaņā ar to piešķirtas minētajā sarakstā iekļautajiem saņēmējiem.

8. SECINĀJUMS

(212) Noslēgumā, Komisija atzīst, ka Beļģija ir nelikumīgi īstenojusi atbrīvojuma shēmu no nodokļa par virspeļņu, pārkāpjot LESD 108. panta 3. punktu. Saskaņā ar Regulas (ES) 2015/1589 16. pantu Beļģijai ir pienākums atgūt visu atbalstu, kas piešķirts minētās shēmas saņēmējiem,

IR PIENĒMUSI ŠO LĒMUMU.

1. pants

Atbrīvojuma shēma no nodokļa par virspeļņu, kuras pamatā ir 1992. gada Ienākuma nodokļa kodeksa 185. panta 2. punkta b) apakšpunkts un saskaņā ar kuru Beļģija ir izdevusi iepriekšējus nolēmumus par labu daudznacionālu uzņēmumu grupu struktūrām Beļģijā, tādējādi piešķirot minētajām struktūrām labumu uzņēmumu nodokļa atvieglojumu veidā attiecībā uz daļu no to gūtās peļņas, ir atbalsts LESD 107. panta 1. punkta nozīmē, kas nav saderīgs ar iekšējo tirgu un ko Beļģija ir nelikumīgi īstenojusi, pārkāpjot LESD 108. panta 3. punktu.

2. pants

1. Beļģijai ir pienākums atgūt 1. pantā minēto nesaderīgo un nelikumīgo atbalstu no tā saņēmējiem.
2. Visas summas, kas pēc 1. punktā minētās atgūšanas vēl nav atgūtas no saņēmējiem, atgūst no uzņēmumu grupas, kurai saņēmējs pieder.
3. Atgūstamajām summām pieskaita procentus par laikposmu no dienas, kad atbalsts nodots saņēmējiem, līdz tā faktiskās atgūšanas dienai.
4. Procentus par atgūstamajām summām aprēķina pēc salikto procentu formulas saskaņā ar Regulas (EK) Nr. 794/2004 V nodaļu.
5. Beļģija izbeidz 1. pantā minēto atbalstu un anulē visus maksājumus, kas vēl nav veikti minētā atbalsta ietvaros, sākot no šā lēmuma pieņemšanas dienas.
6. Beļģija noraida visus lūgumus sniegt iepriekšējus nolēmumus, kas iesniegti iepriekšējo nolēmumu dienestam attiecībā uz 1. pantā minēto atbalstu vai vēl nav izskatīti šā lēmuma pieņemšanas dienā.

3. pants

1. Šā lēmuma 1. pantā minētā piešķirtā atbalsta atgūšana ir tūlītēja un efektīva.
2. Beļģija nodrošina šā lēmuma pilnīgu īstenošanu četru mēnešu laikā no tā paziņošanas dienas.

4. pants

1. Divu mēnešu laikā no šā lēmuma paziņošanas dienas Beļģija iesniedz Komisijai šādu informāciju:
 - a) 1. pantā minētā atbalsta saņēmēju saraksts un kopējā summa, ko katrs no viņiem saistībā ar to saņēmis;

- b) kopējā no katra atbalsta saņēmēja atgūstamā summa (pamatsumma ar procentiem);
- c) šā lēmuma izpildes nodrošināšanas nolūkā veikto un plānoto pasākumu sīks apraksts;
- d) dokumenti, kas apliecina, ka atbalsta saņēmējiem ir pieprasīts atmaksāt atbalstu.

2. Beļģija pastāvīgi informē Komisiju par to, kā tiek īstenoti valsts pasākumi, kas pieņemti, lai izpildītu šo lēmumu, līdz 1. pantā minētā piešķirtā atbalsta pilnīgai atgūšanai. Pēc Komisijas vienkārša pieprasījuma Beļģija tūlīt iesniedz jebkuru informāciju par pasākumiem, kas jau veikti un kas ir plānoti, lai izpildītu šo lēmumu. Tā arī iesniedz sīku informāciju par atbalsta un atmaksas procentu summām, ko saņēmēji jau atmaksājuši.

5. pants

Šis lēmums ir adresēts Beļģijas Karalistei.

Briselē, 2016. gada 11. janvārī

Komisijas vārdā –
Komisijas locekle
Margrethe VESTAGER

PIELIKUMS

IEPRIEKŠĒJU NOĻĒMUMU SARAKSTS, KAS IZDOTI SASKAŅĀ AR ATTIECĪGO SHĒMU

Lēmuma Nr.	Datums	Uzņēmums	Derīgums (sākums)	Derīgums (beigas)	EBIT atbrīvojuma (%)	NPBT atbrīvojuma (%)	Kopējā virspēja Deklarācijas Atbr. no nodokļiem 2005.–2014. g.
500.117	26.5.2005.	BASF Antwerpen	3 gadu periods				[...]
500.249	15.12.2005.	Eval Europe NV	1.4.2004.	2009			[...]
500.343	4.5.2006.	BASF Antwerpen	4 gadu periods				[...]
600.144	17.10.2006.	Celio International NV	1.2.2007.	2012			[...]
600.279	21.11.2006.	[...] (*)	1.1.2007.	2012	[40–60]		
600.460	30.1.2007.	BP Aromatics Limited NV	1.1.2007.		[40–60]		[...]
600.469	6.2.2007.	BASF Antwerpen	5 gadu un 3 gadu periods				[...]
700.064	8.5.2007.	[...] (*)	8.5.2007.	2012			
700.075	10.7.2007.	The Heating Company	10.7.2007.	2012	[60–80]		[...]
700.357	25.11.2008.	LMS International	1.1.2008.	2013	[60–80]		[...]
700.412	27.11.2007.	[...] (*)	1.1.2007.	2012			
800.044	12.8.2008.	[...] (*)	1.1.2008.	2013	[60–80]		
800.122	1.7.2008.	Tekelec International sprl	1.6.2008.	2013	[60–80]		[...]
800.225	15.7.2008.	VF Europe bvba	1.1.2010.	2015	[60–80]		[...]
800.231	13.1.2009.	Noble International Europe bvba	1.9.2007.	2012	[60–80]		[...]
800.346	9.6.2009.	[...] (*)	1.5.2010.	2015			
800.407	8.9.2009.	[...] (*)	1.1.2011.	2015			

Lēmuma Nr.	Datums	Uzņēmums	Derīgums (sākums)	Derīgums (beigas)	EBIT atbrīvojuma (%)	NPBT atbrīvojuma (%)	Kopējā virsreģistrācija Deklarācijas Atbr. no nodokļiem 2005.–2014. g.
800.441	11.3.2009.	Eval Europe NV	11.3.2009.	2013			[...]
800.445	13.1.2009.	Bridgestone Europe NV	1.1.2006.	2011	> OM [1–4]		[...]
900.161	26.5.2009.	St Jude Medical CC bvba	1.1.2009.	2014	> OM [1–4]		[...]
900.417	22.12.2009.	Trane bvba	1.1.2010.	2015	[40–60]		[...]
900.479	29.6.2010.	[...] (*)	1.1.2010.	2015			
2010.054	20.4.2010.	[...] (*)	1.3.2010.	2015	> OM [1–4]		
2010.106	20.4.2010.	Luciad NV	1.1.2009.	2014	[40–60] (2009.–2011. g.) [40–60] (2012.–2013. g.)		[...]
2010.112	13.7.2010.	[...] (*)	1.1.2011.	2016		[60–80]	
2010.239	6.9.2011.	Ontex bvba	1.1.2011.	2016		[60–80]	[...]
2010.277	7.9.2010.	[...] (*)				[60–80]	
2010.284	13.7.2010.	[...] (*)	1.1.2010.	2015		[60–80]	
2010.488	15.2.2011.	Dow Corning Europe SA	1.1.2010.	2015	> OM [1–4]		[...]
2011.028	22.2.2011.	Soudal NV	1.1.2010.	2015		[40–60]	[...]
2011.201	13.9.2011.	Belgacom Int. Carrier Services	1.1.2010.	2015		[20–40]	[...]
2011.326	6.9.2011.	Atlas Copco Airpower NV	1.1.2010.	2015		[40–60]	[...]
2011.337	8.11.2011.	Evonik Oxena Antwerpen NV	1.1.2012.	2017		[20–40]	[...]
2011.469	13.12.2011.	BP Aromatics Limited NV	1.1.2012.				[...]
2011.488	24.1.2012.	[...] (*)	1.1.2015.	2020		[60–80]	
2011.542	28.2.2012.	Chep Equipment Pooling NV	1.7.2010.	2015		[20–40]	[...]

Lēmuma Nr.	Datums	Uzņēmums	Derīgums (sākums)	Derīgums (beigas)	EBIT atbrīvojuma (%)	NPBT atbrīvojuma (%)	Kopējā virsreģistrācija Deklarācijas Atbr. no nodokļiem 2005.–2014. g.
2011.569	26.2.2013.	Nomacor	1.1.2012.	2016		[60–80]	[...]
2011.572	18.12.2012.	[...] (*)					
2012.031	25.9.2012.	Pfizer Animal Health SA	1.12.2012.	2017		[80–100]	[...]
2012.038	6.3.2012.	Kinepolis Group NV	1.1.2012.	2016		[60–80]	[...]
2012.062	24.5.2012.	Celio International NV	1.2.2012.	2017			[...]
2012.066	3.4.2012.	[...] (*)	1.1.2013.	2018		[60–80]	
2012.101	17.4.2012.	[...] (*)	1.1.2014.	2019		[60–80]	
2012.180	18.9.2012.	FLIR Systems Trading Belgium bvba	1.8.2012.			[60–80]	[...]
2012.182	18.9.2012.	[...] (*)	31.7.2013.	2015		[40–60]	
2012.229	28.8.2012.	ABI	1.1.2011.	2016		[80–100]	[...]
2012.229	29.8.2012.	AMPAR				[80–100]	[...]
2012.355	6.11.2012.	Knauf Insulation SPRL	1.1.2013.	2017		[60–80]	[...]
2012.375	20.11.2012.	Capsugel Belgium NV	1.1.2012.	2017		[60–80]	[...]
2012.379	20.11.2012.	Wabco Europe BVBA	1.1.2012.	2017		[40–60]	[...]
2012.446	18.12.2012.	[...] (*)	1.1.2015.	2020		[60–80]	
2012.468	26.2.2013.	BASF Antwerpen	6 gadu periods				[...]
2013.052	16.4.2013.	[...] (*)	3 gadu periods				
2013.111	30.4.2013.	Delta Light NV	31.8.2012.	2016		[60–80]	[...]
2013.138	17.9.2013.	[...] (*)	1.1.2012.	2017		[60–80]	

Lēmuma Nr.	Datums	Uzņēmums	Derīgums (sākums)	Derīgums (beigas)	EBIT atbrīvojuma (%)	NPBT atbrīvojuma (%)	Kopējā virspeļņa Deklarācijas Atbr. no nodokļiem 2005.–2014. g.	
2013.156	25.6.2013.	Punch Powertrain NV	1.1.2013.	2017		[60–80]	[...]	
2013.331	8.10.2013.	Puratos NV	1.1.2013.	2018		[40–60]	[...]	
2013.443	10.12.2013.	Omega Pharma International	1.1.2013.	2018		[40–60]	[...]	
2013.540	10.12.2013.	[...] (*)	1.1.2014.	2019		[60–80]		
2013.579	28.1.2014.	Esko Graphics BVBA	1.1.2012.	2017		[60–80]	[...]	
2013.612	25.2.2014.	Magnetrol International NV	1.1.2012.	2016		[60–80]	[...]	
2014.091	1.4.2014.	Mayckawa Europe NV	31.12.2013.	2018		[60–80]	[...]	
2014.098	10.6.2014.	[...] (*)	1.1.2014.	2019		[60–80]		
2014.173	13.5.2014.	[...] (*)	1.1.2012.	2016		[60–80]		
2014.185	24.6.2014.	[...] (*)				[60–80]		
2014.288	5.8.2014.	[...] (*)	1.7.2014.	2019		[60–80]		
2014.609	23.12.2014.	[...] (*)	1.1.2014.	2019		[60–80]		
KOPĀ virspeļņa								[< 2 100 000 000 (**)]

(*) Saskaņā ar informāciju, kas saņemta no Beļģijas, šie uzņēmumi nav norādījuši virspeļņu savās nodokļu deklarācijās līdz 2013. nodokļu gadam.

(**) Šī ir kopējā virspeļņas summa, kuru uzņēmumi norādījuši savās nodokļu deklarācijās, nesniedzot nekādu norādi par piešķirto valsts atbalstu.

Avots: Beļģijas iestāžu 2015. gada 29. maija vēstule, atbildot uz sāksanas lēmumu.