



## Judikatūras krājums

Lietas T-778/16 un T-892/16

Īrija u.c.  
pret  
Eiropas Komisiju

Vispārējās tiesas (septītā palāta paplašinātā sastāvā) 2020. gada 15. jūlija spriedums

Valsts atbalsts – Īrijas īstenots atbalsts – Lēmums, ar kuru atbalsts atzīts par nesaderīgu ar iekšējo tirgu un prettiesīgu un noteikts pienākums to atgūt – Iepriekšēji nodokļu lēmumi (*tax rulings*) – Selektīvas nodokļu priekšrocības – Nesaistītu pušu darījuma princips

1. *Valsts atbalsts – Jēdziens – Valsts intervence jomās, kas Eiropas Savienībā nav saskaņotas – Tiešie nodokļi – Iekļaušana – Nodokļa bāzes noteikšana un nodokļa maksājumu sadale – Dalībvalstu pilnvaras – Robežas – Komisijas pilnvaras (LESD 107. panta 1. punkts)*

(skat. 105.–109. punktu)
2. *Valsts atbalsts – Jēdziens – Priekšrocības esamība – Nodokļu atvieglojuma pasākums – Vērtējuma kritēriji (LESD 107. panta 1. punkts)*

(skat. 110., 111. un 115. punktu)
3. *Valsts atbalsts – Jēdziens – Nodokļu pasākumi – Selektivitātes un ekonomiskās priekšrocības kritēriju kopīga pārbaude – Pieļaujamība (LESD 107. panta 1. punkts)*

(skat. 134.–138. punktu)
4. *Valsts atbalsts – Jēdziens – Selektīva priekšrocība – Iepriekšēji nodokļu lēmumi (“tax rulings”) – Atsauces sistēma priekšrocības pastāvēšanas noteikšanai – Materiālā norobežošana – Kritēriji – Kopējās jeb “normālās” nodokļu sistēmas identificēšana – Vispārēja uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma, kuras mērķis ir aplikt ar nodokli to sabiedrību, rezidenšu vai nerezidenšu, ar nodokli apliekamo peļņu, kuras īsteno darbību dalībvalsts teritorijā (LESD 107. panta 1. punkts)*

(skat. 149.–163. punktu)

5. *Valsts atbalsts – Jēdziens – Selektīva priekšrocība – Iepriekšēji nodokļu lēmumi (“tax rulings”) – Ar nodokli apliekamās peļņas noteikšana – Komisijas lēmums, ar ko no intelektuālā īpašuma izrietošās komercdarbības peļņu “pēc izslēgšanas metodes” attiecina uz sabiedrību nerezidenšu filiālēm – Kļūda valsts nodokļu tiesību vērtējumā*  
(LESD 107. panta 1. punkts)

(skat. 174.–187., 361. un 362. punktu)

6. *Valsts atbalsts – Jēdziens – Selektīva priekšrocība – Iepriekšēji nodokļu lēmumi (“tax rulings”) – Nodokļa bāzes noteikšana un nodokļa maksājumu sadale – Nesaistītu pušu darījuma principa piemērošana – Apjoms*  
(LESD 107. panta 1. punkts)

(skat. 221.–224. punktu)

7. *Valsts atbalsts – Jēdziens – Selektīva priekšrocība – Iepriekšēji nodokļu lēmumi (“tax rulings”) – Peļņas attiecināšana uz sabiedrības nerezidentes filiāli – Iespēja pamatoties uz Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) atļauto pieeju – Pieļaujamība – Nosacījumi*  
(LESD 107. panta 1. punkts)

(skat. 235.–239., 323. un 324. punktu)

8. *Valsts atbalsts – Jēdziens – Selektīva priekšrocība – Iepriekšēji nodokļu lēmumi (“tax rulings”) – Apstiprinātās peļņas attiecināšanas metodes pārbaude, ņemot vērā nesaistītu pušu darījuma principu – Identificētas metodoloģiskās kļūdas, kas ne vienmēr izraisa labvēlīgu nodokļu režīmu*  
(LESD 107. panta 1. punkts)

(skat. 319., 332., 333., 348.–350., 416., 434., 435., 479. un 480. punktu)

9. *Valsts atbalsts – Jēdziens – Pasākuma selektīvais raksturs – Atkāpe no vispārējās nodokļu sistēmas – Vispārējs pasākums, kas vienādi ir piemērojams visiem uzņēmumiem – Apgalvota plašā rīcības brīvība piešķirt nodokļu priekšrocību – Valsts iestāžu novērtējuma brīvība, ko ierobežo objektīvi kritēriji*  
(LESD 107. panta 1. punkts)

(skat. 496.–499. punktu)

## Rezumējums

2014. gada 11. jūnijā Eiropas Komisija sāka formālu izmeklēšanas procedūru attiecībā uz nodokļu nolēmumiem, ko pieņēmušas Īrijas nodokļu iestādes par *Apple Sales International (ASI)* un *Apple Operations Europe (AOE)* Īrijas filiālēm piedēvēto ar nodokli apliekamo peļņu, pamatojoties uz to, ka šie nolēmumi var būt valsts atbalsts. *Apple* grupas meitasuzņēmumi *ASI* un *AOE*<sup>1</sup> ir saskaņā ar Īrijas tiesībām dibinātas sabiedrības, kuras tiek pārvaldītas un kontrolētas ārpus Īrijas, nav Īrijas nodokļu rezidentes un ir izveidojušas Īrijas filiāles<sup>2</sup>.

Izmeklēšanas beigās ar 2016. gada 30. augusta lēmumu<sup>3</sup> (turpmāk tekstā – “strīdīgais lēmums”) Komisija secināja, ka Īrijas nodokļu iestāžu pieņemtie nodokļu nolēmumi ir nelikumīgs un ar iekšējo tirgu nesaderīgs valsts atbalsts, kas ir jāatgūst no *ASI* un *AOE*. Lai nonāktu pie šī secinājuma attiecībā uz selektīvās priekšrocības kritēriju, Komisija izmantoja trīs dažādas argumentācijas līnijas (galvenokārt, pakārtoti un alternatīvi sniegtu argumentāciju), lai pierādītu, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi ļāvuši *ASI* un *AOE* samazināt nodokļa summu, kas tām bija jāmaksā Īrijā laikposmā, kurā šie nolēmumi bija spēkā, proti, no 1991. līdz 2014. gadam.

Izskatot Īrijas, *ASI* un *AOE* celtās prasības, Vispārējā tiesa atcēla strīdīgo lēmumu. Minētajā spriedumā, kas ir turpinājums citām lietām par iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem (*tax rulings*)<sup>4</sup>, ir sniegti precizējumi par atbalsta pasākumu selektivitātes kritēriju tad, ja dalībvalstis pieņem šāda veida nolēmumus.

Spriedumā Vispārējā tiesa atgādināja, ka tiešo nodokļu jomā dalībvalstu iejaukšanās, pat ja tā attiecas uz jautājumiem, kas Savienībā nav saskaņoti, nav izslēgta no valsts atbalsta pārbaudes tiesiskā regulējuma piemērošanas jomas. Šajā ziņā, tā kā Komisijas kompetencē ir uzraudzīt šā tiesiskā regulējuma ievērošanu, tai nevar pārņemt savas kompetences pārsniegšanu tad, ja tā izvērtē, vai, pieņemot apstrīdētos nodokļu nolēmumus, Īrijas nodokļu iestādes ir piešķirušas *ASI* un *AOE* labvēlīgu nodokļu režīmu, ļaujot tām samazināt ar nodokli apliekamo peļņu salīdzinājumā ar citu sabiedrību nodokļu maksātāju, kas ir salīdzināmā situācijā, ar nodokli apliekamo peļņu. Runājot par nodokļu pasākumiem, priekšrocības un selektivitātes izvērtēšana, Komisijai īstenojot šo kompetenci, sakrīt, ciktāl šie abi kritēriji liek pierādīt, ka ar apstrīdēto nodokļu pasākumu tiek samazināta nodokļa summa, kas parasti būtu jāsamaksā uzņēmumam, kurš gūst labumu no pasākuma, piemērojot parasto nodokļu režīmu, kas tādējādi ir piemērojams citiem nodokļa maksātājiem, kuri ir tādā pašā situācijā.

Šajā gadījumā Vispārējā tiesa nosprieda, ka Komisijai nav izdevies pierādīt selektīvas priekšrocības esamību, kas būtu izraisījusi tās summas samazinājumu, kura *ASI* un *AOE* bija jāmaksā kā uzņēmumu ienākuma nodoklis Īrijā. Tā uzskata, ka katrā Komisijas argumentācijas virzienā šajā ziņā ir pieļautas kļūdas, kas līdz ar to ietekmē strīdīgā lēmuma tiesiskumu.

<sup>1</sup> *Apple* grupā *Apple Operations International* ir *Apple Inc.* pilnībā piederošs meitasuzņēmums. *Apple Operations International* pilnībā pieder meitasuzņēmums *AOE*, kuram savukārt pilnībā pieder meitasuzņēmums *ASI*.

<sup>2</sup> *ASI* Īrijas filiāle tostarp ir atbildīga par pirkšanas, pārdošanas un izplatīšanas darbībām, kas ir saistītas ar “Apple” preču zīmes preču pārdošanu saistītajām pusēm un klientiem – trešām personām reģionos, kas aptver Eiropu, Tuvos Austrumus, Indiju un Āfriku, kā arī Āziju un Kluso okeānu. *AOE* Īrijas filiāle ir atbildīga par specializētu datorpreču, tostarp *iMac* biroja datoru, *MacBook* portatīvo datoru un citu datorpiederumu, ko tā piegādā saistītajām pusēm Eiropā, Tuvajos Austrumos, Indijā un Āfrikā, ražošanu un montāžu Īrijā.

<sup>3</sup> Komisijas Lēmums (ES) 2017/1283 (2016. gada 30. augusts) par valsts atbalstu SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), ko Īrija ir sniegusi *Apple* (OV 2017, L 187, 1. lpp.).

<sup>4</sup> Skat. it īpaši spriedumus, 2019. gada 14. februāris, Beļģija un *Magnetrol International*/Komisija (T-131/16 un T-263/16, EU:T:2019:91), 2019. gada 24. septembris, Luksemburga un *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija (T-755/15 un T-759/15, EU:T:2019:670), kā arī 2019. gada 24. septembris, Nīderlande u.c./Komisija (T-760/15 un T-636/16, EU:T:2019:669).

Pirmām kārtām, runājot par Komisijas galvenokārt sniegto argumentāciju, Vispārējā tiesa to ir apstiprinājusi attiecībā uz atsaucē sistēmas noteikšanu, nesaistītu pušu darījuma principa izmantošanu, kā arī ESAO atļauto pieeju<sup>5</sup>.

Pirmkārt, Vispārējā tiesa konstatēja, ka Komisija nav pieļāvusi kļūdu, nosakot atsaucē sistēmu, lai izvērtētu selektīvās priekšrocības kritēriju. To veido vispārējo tiesību sistēma sabiedrību peļņas aplikšanai ar nodokli, kuras mērķis ir aplikēt ar nodokli visu to sabiedrību ar nodokli aplikamo peļņu, kuras veic darbību Īrijā, neatkarīgi no tā, vai tās ir rezidentes vai nerezidentes, integrētas vai neatkarīgas sabiedrības. Proti, papildus rezidenšu sabiedrību aplikšanai ar nodokli Īrijas nodokļu tiesībās ir paredzēts, ka sabiedrības nerezidentes Īrijā netiek apliktas ar nodokli, ja vien tās neveic komercdarbību ar filiāles vai pārstāvniecības starpniecību, un tādā gadījumā tām ir piemērojams nodoklis par visiem tirdzniecības ienākumiem, kas tieši vai netieši gūti ar filiāles vai pārstāvniecības starpniecību, par ienākumiem no īpašuma vai tiesībām, ko izmanto vai tur filiāle vai pārstāvniecība, kā arī par to ar nodokli aplikamo kapitāla pieaugumu, kas piedēvējams filiālei vai pārstāvniecībai<sup>6</sup>. Līdz ar to sabiedrības rezidentes un sabiedrības nerezidentes, kuras veic komercdarbību Īrijā ar filiāles starpniecību, ir salīdzināmā situācijā, ņemot vērā Īrijas nodokļu režīma mērķi, proti, piemērot nodokli ar nodokli aplikamai peļņai.

Otrkārt, Vispārējā tiesa nosprieda, ka, tā kā Īrijas nodokļu tiesības paredz aplikēt ar nodokli sabiedrības nerezidentes filiāles peļņu no komercdarbības tā, it kā tā būtu noteikta tirgus apstākļos, Komisija varēja pamatoti balstīties uz nesaistītu pušu darījuma principu, lai pārbaudītu, vai pastāv nodokļu priekšrocība, pat ja šis princips Īrijas tiesībās formāli nav iekļauts. Šā principa piemērošana ļauj Komisijai, īstenojot savu kompetenci atbilstoši LESD 107. panta 1. punktam, pārbaudīt, vai ar nodokli aplikamā sabiedrības nerezidentes filiāles peļņa uzņēmumu ienākuma nodokļa mērķiem tiek noteikta tādā veidā, lai nodrošinātu, ka sabiedrībām nerezidentēm, kas Īrijā darbojas ar filiāles starpniecību, netiek piešķirts labvēlīgāks režīms salīdzinājumā ar neatkarīgām sabiedrībām rezidentēm, kuru ar nodokli aplikamā peļņa ataino tirgū noteiktās cenas pilnīgas konkurences apstākļos. Attiecībā uz nesaistītu pušu darījuma principa piemērojamību valsts atbalsta kontroles ietvaros Vispārējā tiesa atgādināja, ka, lai gan šajā lietā šis princips ir instruments, kas ļauj pārbaudīt nodokļu priekšrocības esamību, Komisija tomēr nevar apgalvot, ka dalībvalstīm ir autonomas pienākums to piemērot horizontāli visās valsts nodokļu tiesību jomās. Tā kā nav Savienības tiesiskā regulējuma par nodokļa bāzes noteikšanu un nodokļu maksājumu sadali atkarībā no dažādiem ražošanas faktoriem un dažādām saimniecības nozarēm, šajā Savienības tiesību attīstības stadijā Komisijai nav kompetences autonomi noteikt integrēta uzņēmuma tā saukto "normālo" aplikšanu ar nodokļiem, neņemot vērā valsts nodokļu tiesību normas.

Treškārt, Vispārējā tiesa nosprieda, ka Komisija varēja pamatoti būtībā balstīties uz ESAO atļauto pieeju<sup>7</sup>, uzskatot, ka, lai piemērotu Īrijas nodokļu tiesību normas, attiecinot peļņu uz sabiedrības nerezidentes Īrijas filiāli, ir jāņem vērā aktīvu, funkciju un risku sadale starp filiāli un citām šīs sabiedrības daļām. Apstrīdētajā lēmumā, lai gan Komisija nav tieši piemērojusi nedz ESAO nodokļu paraugkonvencijas noteikumus, nedz arī sniegtās vadlīnijas par peļņas sadali vai transfertcenu noteikšanu, tā tomēr būtībā ir balstījies uz ESAO atļauto pieeju. Šajā ziņā Vispārējā tiesa konstatēja, ka, lai gan šī atļautā ESAO pieeja nav iekļauta Īrijas nodokļu tiesībās,

<sup>5</sup> 2010. gada ziņojums par peļņas attiecināšanu uz pastāvīgajām iestādēm, kas apstiprināts ESAO Padomē 2010. gada 22. jūlijā.

<sup>6</sup> 1997. gada *Taxes Consolidation Act* [Nodokļu konsolidācijas likuma] 25. pants.

<sup>7</sup> ESAO atļautās pieejas pamatā ir ekspertu grupu veikts darbs, un tā atspoguļo starptautiskā mērogā sasniegto konsensu par peļņas attiecināšanu uz pastāvīgiem uzņēmumiem; tai ir praktiska nozīme, interpretējot jautājumus par minēto peļņas attiecināšanu.

būtībā pārklājas funkcionālā un faktu analīze šīs pieejas piedāvātās analīzes pirmajā posmā, no vienas puses, un Īrijas nodokļu tiesību normu par sabiedrībām nerezidentēm piemērošana, no otras puses.

Turpretī Vispārējā tiesa norādīja, ka Komisija ir pieļāvusi kļūdas attiecībā uz Īrijas nodokļu tiesību normu par sabiedrībām nerezidentēm piemērošanu. Saskaņā ar šīm normām peļņa no aktīviem, tādiem kā intelektuālā īpašuma licences, ko kontrolē sabiedrība nerezidente, pat ja šie aktīvi ir nodoti šīs sabiedrības Īrijas filiāles rīcībā, pati par sevi nevar tikt uzskatīta par peļņu, kas apliekama ar nodokli un piedēvējama filiālēm. Lai noteiktu filiāles peļņu, būtiskais jautājums ir par to, vai šī Īrijas filiāle kontrolē minētos aktīvus. Uzskatot, ka *Apple* grupas intelektuālā īpašuma licences vajadzējis attiecināt uz Īrijas filiālēm, ciktāl *ASI* un *AOE* tika uzskatītas par tādām, kurām nav nedz darbinieku, nedz fiziskas klātbūtnes, lai nodrošinātu to pārvaldību, Vispārējā tiesa konstatēja, ka Komisija ir attiecinājusi peļņu “pēc izslēgšanas metodes”, kas neatbilst Īrijas nodokļu tiesību normām par sabiedrībām nerezidentēm. Turklāt, Vispārējās tiesas ieskatā, vērtējumā par darbību *Apple* grupā Komisija nav pierādījusi, ka, ņemot vērā, pirmkārt, *ASI* un *AOE* Īrijas filiāļu faktiski veiktās darbības un funkcijas un, otrkārt, stratēģiskos lēmumus, kas pieņemti un īstenoti ārpus šīm filiālēm, minētajām Īrijas filiālēm bija jāpiešķir *Apple* grupas intelektuālā īpašuma licences, lai noteiktu *ASI* un *AOE* ar nodokli apliekamo ikgadējo peļņu Īrijā. Līdz ar to Vispārējā tiesa nosprieda, ka savā galvenokārt sniegtajā argumentācijā Komisijai nav izdevies pierādīt, ka, pieņemot nodokļu nolēmumus, Īrijas nodokļu iestādes ir piešķirušas priekšrocību *ASI* un *AOE*.

Otrām kārtām, Vispārējā tiesa pie tāda paša secinājuma ir nonākusi arī attiecībā uz pakārtoti sniegto argumentāciju, saskaņā ar kuru nodokļu nolēmumos apstiprinātās peļņas attiecināšanas metodes esot novedušas pie rezultāta, kas atšķiras no ticamas tirgus rezultāta aptuvenas aplēses atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam. Savā pamatojumā tā uzsvēra – ar to vien, ka nav ievērotas metodoloģiskās prasības, it īpaši atbilstoši ESAO pamatnostādņēm transfertcenu jomā, nepietiek, lai secinātu, ka aprēķinātā peļņa nav ticama tirgus rezultāta aptuvenā aplēse un, vēl jo mazāk, ka aprēķinātā peļņa ir mazāka par peļņu, kādai būtu bijis jāiznāk, ja transfertcenas noteikšanas metode būtu pareizi piemērota. Tādējādi ar metodoloģiskās kļūdas konstatēšanu vien nepietiek, lai pierādītu, ka apstrīdētie nodokļu pasākumi ir radījuši priekšrocību uzņēmumiem, uz ko attiecas minētie pasākumi. Komisijai vēl ir jāpierāda, ka konstatētās metodoloģiskās kļūdas ir izraisījušas ar nodokli apliekamās peļņas – un tārad arī šo subjektu nodokļu maksājumu – samazināšanos salīdzinājumā ar maksājumiem, kādi tiem būtu jāveic, piemērojot parastās valsts nodokļu tiesību normas, ja nebūtu attiecīgo nodokļu pasākumu.

Šajā ziņā, lai gan Vispārējā tiesa konstatēja, ka nodokļu nolēmumi ir nepilnīgi un reizēm nekonsekventi tādēļ, ka *ASI* un *AOE* ar nodokli apliekamās peļņas aprēķina metodēs ir pieļautas nepilnības, tā tomēr nosprieda, ka Komisijai nav izdevies pierādīt, ka metodoloģiskās kļūdas, ko tā izvirzīja attiecībā uz nodokļu nolēmumos apstiprinātajām peļņas sadales metodēm, tostarp attiecībā uz apsaimniekošanas izmaksu kā peļņas līmeņa rādītāja izvēli un atlīdzības līmeņiem, kas bija apstiprināti nodokļu nolēmumos, būtu izraisījušas *ASI* un *AOE* ar nodokli apliekamās peļņas samazinājumu Īrijā.

Visbeidzot, trešām kārtām, attiecībā uz alternatīvi sniegtajiem argumentiem Vispārējā tiesa tostarp nosprieda, ka, tā kā Komisija ar saviem galvenokārt un pakārtoti izvirzītajiem argumentiem nav pierādījusi priekšrocības esamību, tā ar savu alternatīvo argumentāciju vien nevar pierādīt selektīvas priekšrocības esamību. Tādējādi Vispārējā tiesa uzskata – pat pieņemot, ka nodokļu iestāžu rīcības brīvības esamība būtu pierādīta, šādas rīcības brīvības esamība ne vienmēr nozīmē, ka tā ir īstenota, lai samazinātu uzņēmuma, uz kuru attiecas nodokļu

nolēmums, nodokļu slogu salīdzinājumā ar to, kas tam parasti būtu jāuzņemas. Katrā ziņā Vispārējā tiesa norāda, ka Komisijai nav izdevies pierādīt, ka Īrijas nodokļu iestādes ir īstenojušas plašu rīcības brīvību, kas varētu dot priekšroku *ASI* un *AOE*. Šajā ziņā, lai noraidītu Komisijas argumentu, saskaņā ar kuru, Īrijas iestādēm piemērojot nodokļu tiesību normas, nav izmantots neviens saskanīgs kritērijs, lai noteiktu peļņu, kas piedēvējama sabiedrību nerezidenšu Īrijas filiālēm, Vispārējā tiesa uzsvēra, ka šo normu piemērošanai ir jāveic faktu objektīva analīze, kas būtībā atbilst ESAO piedāvātajai pieejai. Turklāt Vispārējā tiesa norāda, ka metodoloģiskās nepilnības, kas identificētas *ASI* un *AOE* ar nodokli apliekamās peļņas aprēķinā, vien nevar pierādīt, ka nodokļu nolēmumi ir sekas tam, ka Īrijas nodokļu iestādes ir īstenojušas plašu rīcības brīvību.