



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]
SECINĀJUMI,
sniegti 2020. gada 3. decembrī¹

Lieta C-337/19 P

**Eiropas Komisija
pret**

Beļģijas Karalisti un

Magnetrol International

Apelācija – Valsts atbalsts – Iepriekšēji nodokļu nolēmumi (*tax rulings*) – Peļņas korekcija tā dēvētās virspeļņas dēļ – Regula (ES) 2015/1589 – 1. panta d) punkts – Atbalsta shēma – Jēdziens – Nodokļu iestāžu pastāvīga administratīvā prakse kā akti – Pastāvīgas administratīvās prakses pierādīšana, ko veic Eiropas Komisija – Reprezentatīva izlase – Turpmāku izpildes pasākumu neesamība – Atbalstu saņemošā uzņēmuma vispārīga un teorētiska definīcija – Pretapelācijas sūdzības pieņemamība

I. Ievads

1. Vai jēdziens “atbalsta shēma” Regulas (ES) 2015/1589, ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Līguma par Eiropas Savienības darbību 108. panta piemērošanai², 1. panta d) punkta izpratnē var ietvert arī kādas dalībvalsts iestāžu pastāvīgu administratīvo praksi? Ja atbilde ir apstiprinoša, kādas prasības ir izvirzāmas Eiropas Komisijas pierādījumiem par šādu pastāvīgu administratīvo praksi?

2. Tie ir divi galvenie jautājumi izskatāmajā Komisijas apelācijas sūdzībā par Vispārējās tiesas 2019. gada 14. februāra spriedumu³. Šī lieta ir saistīta ar Beļģijas nodokļu iestāžu praksi laikā no 2004. līdz 2014. gadam, kura toreizējos tiesību aktos nebija reglamentēta un izpaudās tādējādi, ka ar iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem (*tax rulings*) tika koriģēta pārrobežu koncernos ietilpstošu uzņēmumu peļņa – tā dēvētās virspeļņas dēļ (šo praksi dažkārt dēvē arī par atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu). Šī prakse izpaudās tā, ka pēc attiecīgo uzņēmumu pieteikuma ar nodokli tika aplikta nevis to faktiskā peļņa, bet gan atsevišķa, salīdzināma uzņēmuma peļņa. Komisija ar 2016. gada 11. janvāra Lēmumu (ES) 2016/1699⁴ to atzina par aizliegtu valsts atbalstu.

¹ Oriģinālvaloda – vācu.

² Padomes 2015. gada 13. jūlija regula (OV 2015, L 248, 9. lpp.).

³ Beļģija un *Magnetrol International*/Komisija (T-131/16 un T-263/16, EU:T:2019:91).

⁴ Lēmums par valsts atbalsta shēmu attiecībā uz atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN), ko isteno Beļģija (OV 2016, L 260, 61. lpp.), 1. pants.

3. Apelācijas sūdzība nav par to, vai aplūkojamie iepriekšējie nodokļu nolēmumi ir uzskatāmi par aizliegtu valsts atbalstu⁵. Runa ir tikai par to, vai un – ja atbilde ir apstiprinoša – ar kādiem priekšnosacījumiem Komisija var iebilst pret vairāku šādu iepriekšēju nodokļu nolēmumu kopumu kā atbalsta shēmu. Šā jautājuma svarīgo praktisko lomu ilustrē apstākļi, ka šī ir paraugtiesvedība, un tās norises laikā Vispārējā tiesa ir apturējusi 28 citu apgalvotā valsts atbalsta saņēmēju prasību izskatīšanu⁶.

II. Attiecīgās tiesību normas

A. Savienības tiesības

4. Šajā apelācijā piemērojamās Savienības tiesību normas ir LESD 107. un 108. pants, kā arī Regula 2015/1589.

5. Regulas 2015/1589 1. pants ietver dažādas definīcijas. Saskaņā ar tā d) punktu “atbalsta shēma” ir visi akti, pamatojoties uz kuriem bez turpmākiem izpildes pasākumiem var piešķirt individuālu atbalstu uzņēmumiem, kuri vispārīgi un teorētiski definēti attiecīgajos aktos, un visi akti, pamatojoties uz kuriem vienam vai vairākiem uzņēmumiem uz nenoteiktu laika periodu un/vai nenoteiktā apmērā var piešķirt atbalstu, kas nav saistīts ar kādu konkrētu projektu”.

6. Saskaņā ar šīs regulas 1. panta e) punktu “individuāls atbalsts” ir atbalsts, ko nepiešķir, pamatojoties uz atbalsta shēmu, un paziņojami atbalsta piešķirumi, pamatojoties uz kādu atbalsta shēmu”.

B. Belģijas tiesības

1. Ienākuma nodokļa kodekss

7. Belģijā noteikumi par ienākumu aplikšanu ar nodokli ir kodificēti *Code des impôts sur les revenus 1992* (1992. gada Ienākuma nodokļa kodekss; turpmāk tekstā – “CIR 92”). Saskaņā ar CIR 92 1. panta 1. punktu viens no ienākuma nodokļa veidiem ir nodoklis, ar ko apliek iekšzemes komercsabiedrību ienākumu (peļņu), tas ir, uzņēmumu ienākuma nodoklis.

8. Šajā ziņā CIR 92 185. pantā ir paredzēts, ka komercsabiedrības šo nodokli maksā par peļņas kopsummu, kas ietver arī izmaksātās dividendes.

2. 2002. gada 24. decembra likums

9. Belģijas Likums, ar ko groza kārtību, kādā uzņēmumus apliek ar ienākuma nodokli, un izveido iepriekšēju nodokļu nolēmumu sistēmu⁷, tika pieņemts 2002. gada 24. decembrī.

⁵ Šajā nozīmē skat. izskatīšanā esošās lietas C-885/19 P *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija, C-898/19 P Īrija/Komisija u.c. un C-465/20 P Komisija/Īrija u.c.

⁶ Skat. personu, kas iestājušās lietā šajā apelācijas tiesvedībā, prasības lietās T-201/16 *Soudal*/Komisija, T-278/16 *Atlas Copco Airpower* un *Atlas Copco*/Komisija, T-335/16 *Esko-Graphics*/Komisija, T-370/16 *Anheuser-Busch InBev* un *Ampar*/Komisija, T-467/16 *Flir Systems Trading Belgium*, T-637/16 *Wabco Europe*/Komisija un T-832/16 *Celio International*/Komisija.

⁷ *Belgisch Staatsblad / Moniteur belge* [Belģijas Oficiālais Vēstnesis] Nr. 410, 2002. gada 31. decembris, otrais izdevums, 58817. lpp.

10. Šā likuma 20. pantā ir paredzēts, ka *Service public fédéral des Finances* (Beļģijas Valsts federālais finanšu dienests) ar iepriekšēju nolēmumu lemj par visiem lūgumiem saistībā ar nodokļu tiesību aktu piemērošanu. Iepriekšējs nolēmums ir definēts kā tiesību akts, ar kuru Valsts federālais finanšu dienests atbilstoši spēkā esošajām tiesību normām nosaka, kā likumu piemēro konkrētai situācijai vai darījumam, kas vēl nav ietekmējuši nodokļu saistības. Iepriekšējais nolēmums nav paredzēts nedz atbrīvošanai no nodokļa, nedz tā samazināšanai.

11. 2002. gada 24. decembra likuma 22. pantā ir noteikts, ka iepriekšēju nodokļu nolēmumu nevar pieņemt, piemēram, tad, ja lūgums attiecas uz situācijām vai darījumiem, kas ir identiski tiem, kuri jau ietekmējuši lūguma iesniedzēja nodokļu saistības.

3. 2004. gada 21. jūnija likums, ar ko groza CIR 92

12. Beļģijas 2004. gada 21. jūnija likumā, ar ko groza CIR 92 un 2002. gada 24. decembra likumu⁸, tika iekļautas jaunas nodokļu normas attiecībā uz pārrobežu darījumiem, kurus veic pārrobežu koncernā ietilpstošī saistītie uzņēmumi, un tajās citastarp bija paredzēta peļņas korekcija ar nosaukumu “korelatīvā korekcija”.

13. Kā teikts likumprojekta, ko Beļģijas valdība iesniedza parlamenta apakšpalātai, paskaidrojuma rakstā, šā likuma nolūks bija, pirmkārt, pielāgot CIR 92, iekļaujot tajā tiešu norādi uz starptautiski atzīto nesaistītu pušu darījuma principu. Otrkārt, ar to bija paredzēts grozīt 2002. gada 24. decembra likumu, lai Iepriekšējo nolēmumu dienestam piešķirtu pilnvaras pieņemt šādus nolēmumus. Nesaistītu pušu darījuma princips Beļģijas nodokļu tiesībās tika ieviests, papildinot CIR 92 185. pantu ar 2. punktu, kas balstīts uz Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) Paraugkonvencijas ienākuma un kapitāla nodokļu jomā 9. panta tekstu.

14. CIR 92 185. panta 2. punkta mērķis ir nodrošināt, lai komercsabiedrību, kuras ir Beļģijas nodokļa maksātāji, ar nodokli apliekamo bāzi varētu pielāgot, korigējot peļņu no koncerna ietvaros veiktiem pārrobežu darījumiem, ja piemērotās transfertcenas neatspoguļo uz tirgu balstītus mehānismus un nesaistītu pušu darījuma principu. Turklāt jēdziena “korelatīvā korekcija”, kas ieviests ar CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunktu, pamatojumā ir norādīts uz mērķi nepieļaut vai novērst (iespējamu) nodokļu dubulto uzlikšanu. Turklāt ir piebilsts, ka šāda korekcija katrā konkrētā gadījumā ir jāveic, balstoties uz pieejamo informāciju, ko iesniedzis, piemēram, nodokļa maksātājs. Korelatīvā korekcija esot veicama vienīgi tad, ja nodokļu administrācija uzskata, ka citā dalībvalstī veiktā sākotnējā korekcija principā un apmēra ziņā ir pamatota.

15. CIR 92 185. panta 2. punktā ir noteikts:

“Divu saistītu uzņēmumu, kuri ietilpst vienā un tajā pašā pārrobežu koncernā, savstarpējās pārrobežu attiecībās:

- a) ja to komerciālajiem vai finanšu darījumiem saistoši ir to saskaņoti vai tiem izdoti noteikumi, kas atšķiras no noteikumiem, par kādiem savstarpēji vienotos neatkarīgi uzņēmumi, peļņu, ko viens no šiem uzņēmumiem būtu guvis, ja šo noteikumu nebūtu, bet to dēļ to nav guvis, var pieskaitīt šā uzņēmuma peļņai;

⁸ *Belgisch Staatsblad / Moniteur belge*, 2004. gada 9. jūlijs.

b) ja viena uzņēmuma peļņā iekļauj peļņu, ko iekļauj arī otra uzņēmuma peļņā, un ja šādi pieskaitītā peļņa ir peļņa, ko būtu guvis šis otrs uzņēmums, ja noteikumi, par kuriem vienojušies abi uzņēmumi, būtu bijuši tādi paši, par kādiem savstarpēji vienotos neatkarīgi uzņēmumi, pirmā minētā uzņēmuma peļņu attiecīgi koriģē.

Pirmo daļu piemēro ar iepriekšēju nolēmumu, neskarot Nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas konvencijas piemērošanu.”⁹

4. *Beļģijas nodokļu iestāžu nostāja*

16. Beļģijas nodokļu iestāžu nostāja izriet no 2006. gada 4. jūlija apkārtraksta par nesaistītu pušu darījuma principa piemērošanu, kā arī no vairākām attiecīgo Beļģijas finanšu ministru atbildēm uz parlamenta deputātu jautājumiem.

17. 2006. gada 4. jūlija apkārtraksts finanšu ministra vārdā tika nosūtīts vispārējās nodokļu administrācijas ierēdņiem, lai citastarp izskaidrotu 2. punkta iekļaušanu *CIR 92 185.* pantā un attiecīgo šā kodeksa pielāgošanu. Apkārtrakstā ir norādīts, ka ar šiem grozījumiem, kas stājās spēkā 2004. gada 19. jūlijā, bija paredzēts Beļģijas nodokļu tiesībās ieviest nesaistītu pušu darījuma principu. Tie bija tiesiskais pamats tam, lai varētu pielāgot ar nodokli apliekamo peļņu no saistītu uzņēmumu pārrobežu attiecībām viena un tā paša pārrobežu koncerna ietvaros.

18. Apkārtrakstā ir norādīts, ka, pirmkārt, *CIR 92 185.* panta 2. punkta a) apakšpunktā paredzētā pozitīvā korekcija pieļaujot pārrobežu koncernā ietilpstošas iekšzemes komercsabiedrības peļņas palielināšanu. Tās nolūks esot iekļaut peļņu, ko šāda iekšzemes komercsabiedrība būtu guvusi, veicot konkrētu darījumu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstīgos apstākļos.

19. Otrkārt, *CIR 92 185.* panta 2. punkta b) apakšpunktā paredzētās negatīvās korelatīvās korekcijas mērķis esot nepieļaut (iespējamu) nodokļu dubulto uzlikšanu. Šāda korekcija katrā konkrētā gadījumā esot jāveic, balstoties uz pieejamo informāciju, ko sniedzis, piemēram, nodokļa maksātājs. Korelatīvā korekcija esot veicama vienīgi tad, ja nodokļu administrācija vai Iepriekšēju nolēmumu dienests uzskata, ka korekcija principā un apmēra ziņā ir pamatota. *CIR 92 185.* panta 2. punkta b) apakšpunkts neesot piemērojams, ja partnervalstī gūtā peļņa tiek palielināta tādējādi, ka tā ir lielāka par peļņu, kāda tiktu gūta, piemērojot nesaistītu pušu darījuma principu.

20. 2005. gada 13. aprīlī, atbildot uz parlamenta deputātu jautājumiem par virspeļņai piemērojamo nodokļu režīmu, Beļģijas finanšu ministrs apliecināja, ka, pirmkārt, *CIR 92 185.* panta 2. punkta b) apakšpunkts attiecas uz situāciju, kurā iepriekšējs nolēmums tiek pieņemts par metodi, kā noskaidrot peļņu, kāda tiktu gūta nesaistītu pušu darījuma principam atbilstīgos apstākļos; otrkārt, Beļģijā strādājoša pārrobežu koncerna peļņa, kas uzrādīta Beļģijā iesniegtajos finanšu pārskatos un kas pārsniedz peļņu, kāda tiktu gūta nesaistītu pušu darījuma principam atbilstīgos apstākļos, neesot jāņem vērā, nosakot Beļģijā ar nodokli apliekamo peļņu; treškārt, Beļģijas nodokļu iestādēm neesot pienākuma konstatēt, kuriem ārvalstu uzņēmumiem šī virspeļņa ir jāpieskaita savai peļņai.

21. 2007. gada 11. aprīlī, atbildot uz jauniem parlamenta deputātu jautājumiem par *CIR 92 185.* panta 2. punkta a) un b) apakšpunkta piemērošanu, Beļģijas finanšu ministrs paziņoja, ka līdz tam bija saņemti tikai lūgumi veikt negatīvu korekciju. Turklāt viņš precizēja, ka iepriekšēju nolēmumu pieņemšanas ietvaros, nosakot metodi, kā noskaidrot peļņu, kādu Beļģijā

⁹ Pārsūdzētā sprieduma 8. punktā nav minēta *CIR 92 185.* panta 2. punkta otrā daļa, bet tā ir minēta strīdīgā lēmuma 29. apsvērumā.

reģistrēts uzņēmums gūtu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstīgos apstākļos, tiek ņemtas vērā veiktās funkcijas, uzņemtie riski, kā arī aktīvi, kuri paredzēti darbības veidiem, kas vēl nav ietekmējuši tā nodokļu saistības Beļģijā. Tādēļ peļņa, ko pārrobežu koncerns uzrāda Beļģijā iesniegtos finanšu pārskatos un kas pārsniedz peļņu, kāda tiktu gūta nesaistītu pušu darījuma principam atbilstīgos apstākļos, neesot jāiekļauj Beļģijā ar nodokli apliekamajā peļņā. Visbeidzot – Beļģijas finanšu ministrs no jauna norādīja, ka Beļģijas nodokļu administrācijai nav pienākuma noteikt, kurām ārvalstu komercsabiedrībām ir pieskaitāma šāda virspeļņa. Šajā ziņā neesot iespējama informācijas apmaiņa ar ārvalstu nodokļu iestādēm.

22. 2015. gada 6. janvārī Beļģijas finanšu ministrs apliecināja, ka iepriekšēju nodokļu nolēmumu pamatprincips ir nodokļa uzlikšana peļņai, kas atbilst attiecīgā uzņēmuma peļņai, kāda tiktu gūta nesaistītu pušu darījuma principam atbilstīgos apstākļos, un no savas puses apstiprināja atbildes, kuras viņa amata priekšgājējs 2007. gada 11. aprīlī bija sniedzis par to, ka Beļģijas nodokļu administrācijai neesot pienākuma noteikt, uz kuru ārvalsts komercsabiedrību ir attiecināma virspeļņa, kas Beļģijā nav aplikta ar nodokli.

III. Faktiskie apstākļi un tiesvedība Vispārējā tiesā

A. Lietas konteksts

23. Laikā no 2004. līdz 2014. gadam Beļģijas nodokļu administrācija ar 66 iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem veica 55 Beļģijā reģistrētu uzņēmumu, kuri ietilpst “pārrobežu koncernos”, peļņas negatīvu korekciju.

24. Šajā nolūkā tā pamatojās uz *CIR 92* 185. panta 2. punkta b) apakšpunktu. Tas paredz iespēju pielāgot divu vienā koncernā ietilpstošu uzņēmumu peļņu, ja noteikumi, par kuriem vienojušies abi uzņēmumi, ir tādi paši kā tie, par kādiem vienotos neatkarīgi uzņēmumi.

25. Tomēr Komisija uzskata, ka nevis no jauna tika izvērtētas divu saistītu uzņēmumu savstarpēju darījumu cenas – atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam, kā paredzēts *CIR 92* 185. panta 2. punktā, bet gan Beļģijas nodokļu iestādes galu galā salīdzināja “pārrobežu koncernā” ietilpstoša uzņēmuma peļņu ar nesaistīta uzņēmuma peļņu. Konkrētāk, šī virspeļņa tika noskaidrota, aplēšot vidējo hipotētisko peļņu, ko patstāvīgs uzņēmums, kas veic līdzīgu darbību, būtu guvis salīdzināmos apstākļos, un atņemot šo summu no attiecīgā Beļģijā reģistrētā uzņēmuma faktiski gūtās peļņas¹⁰. Beļģija uzskata, ka atlikusī summa ir izskaidrojama ar sinerģijām, apjomradītiem ietaupījumiem vai citām priekšrocībām, kuras izriet no apstākļa, ka tas ietilpst pārrobežu koncernā, un kuru nebūtu salīdzināmam patstāvīgam uzņēmumam¹¹.

26. Ar 2016. gada 11. janvāra lēmumu Komisija konstatēja, ka korekcijas, ko Beļģija bija veikusi ar iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem, kuri pieņemti, pamatojoties uz *CIR 92* 185. panta 2. punkta b) apakšpunktu, ir uzskatāmas par atbalsta shēmu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, kas nav saderīga ar iekšējo tirgu un ir īstenota, pārkāpjot LESD 108. panta 3. punkta prasības.

¹⁰ Strīdīgā lēmuma 13. apsvērums.

¹¹ Strīdīgā lēmuma 14. apsvērums.

27. Turklāt Komisija uzdeva atgūt piešķirto atbalstu no tā saņēmējiem, kuru galīgais saraksts pēc tam bija jāsapatavo Beļģijai. Tomēr strīdīgā lēmuma pielikumā ir minēti jau 55 saņēmēji, tostarp *Magnetrol International NV*, *Soudal BV*, *Esko-Graphics BVBA*, *Flir Systems Trading Belgium BVBA*, *Anheuser-Busch InBev SA/NV*, *Ampar BVBA*, *Wabco Europe BVBA*, *Atlas Copco Airpower NV*, *Atlas Copco AB* un *Celio International NV*.

28. Strīdīgā lēmuma 94.–110. apsvērumā Komisija attiecīgo iepriekšējo nodokļu nolēmumu pieņemšanu kopumā atzina par atbalsta shēmu, kas pamatota ar *CIR 92 185.* panta 2. punkta b) apakšpunktu, kā to piemērojusi Beļģijas nodokļu administrācija. Piedevām šie atbrīvojumi no nodokļa esot piešķirti bez nepieciešamības veikt pamatnormu izpildes pasākumus, jo Beļģijas iestādes iepriekšējos nodokļu nolēmumus esot apstiprinājušas, izmantojot sistemātisku pieeju. Turklāt atbalsta shēmas pamatā esošajās normās atbrīvojumu saņēmēji esot definēti vispārīgi un teorētiski. Proti, tie esot piemērojami saistītiem uzņēmumiem, kas ietilpst vienā un tajā pašā pārrobežu koncernā¹².

B. Tiesvedība Vispārējā tiesā

29. Attiecīgi 2016. gada 22. martā un 25. maijā Beļģija un *Magnetrol International* cēla prasību par strīdīgo lēmumu, un Vispārējā tiesa tās apvienoja mutvārdu procesa vajadzībām. Īrija iestājās lietā Beļģijas prasījumu atbalstam.

30. Beļģija un *Magnetrol International* būtībā izvirzīja šādus pamatus:

- Komisijas iejaukšanās Beļģijas ekskluzīvajā kompetencē tiešo nodokļu jomā;
- kļūdainas secinājums par atbalsta shēmas esamību;
- kļūdainas konstatējums, ka iepriekšēji nodokļu nolēmumi par virspeļņu ir valsts atbalsts, kā arī tiesiskuma un tiesiskās palāvības aizsardzības principu pārkāpums.

31. Ar pārsūdzēto spriedumu Vispārējā tiesa strīdīgo lēmumu atcēla. Pamatā, ka Komisija esot iejaukusies Beļģijas kompetencē nodokļu jomā, tā gan noraidīja kā nepamatotu (pārsūdzētā sprieduma 59.–74. punkts). Tomēr Vispārējā tiesa atzina par pamatotiem Beļģijas un *Magnetrol International* pamatus par Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta prasību pārkāpumu attiecībā uz apgalvoto atbalsta shēmas esamību (pārsūdzētā sprieduma 75.–135. punkts). Tādēļ vairs nebija nepieciešams pārbaudīt pārējos pamatus (pārsūdzētā sprieduma 136. punkts).

IV. Tiesvedība Tiesā

32. Komisija 2019. gada 24. aprīlī iesniedza apelācijas sūdzību par Vispārējās tiesas spriedumu.

33. Beļģija 2019. gada 18. jūlijā iesniedza pretapelācijas sūdzību.

34. Ar 2019. gada 15. oktobra rīkojumiem Tiesas priekšsēdētājs atļāva *Soudal*, *Esko-Graphics*, *Flir Systems Trading Belgium*, *Anheuser-Busch InBev* un *Ampar*, *Wabco Europe*, *Atlas Copco Airpower* un *Atlas Copco*, kā arī *Celio International* iestāties lietā *Magnetrol International* prasījumu atbalstam.

¹² Skat. pārsūdzētā sprieduma 17. punktu.

35. Komisijas prasījumi ir šādi:

- atcelt pārsūdzēto spriedumu, ciktāl Vispārējā tiesa ir secinājusi, ka strīdīgajā lēmumā virspeļņas sistēma kļūdaini ir atzīta par atbalsta shēmu Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta izpratnē;
- nodot lietu atpakaļ Vispārējai tiesai, lai tā lemtu par atlikušajiem pamatiem;
- atlikt lēmuma par tiesāšanās izdevumiem pieņemšanu.

36. Beļģijas, *Magnetrol International* un personu, kas iestājušās lietā, prasījumi ir šādi:

- noraidīt apelācijas sūdzību un
- piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

37. Pretapelācijas sūdzībā Beļģijas prasījumi ir šādi:

- atcelt pārsūdzēto spriedumu, ciktāl Vispārējā tiesa ir noraidījusi Beļģijas prasības pirmo pamatu, un lemt par šo pamatu;
- apstiprināt pārsūdzēto spriedumu pārējā daļā;
- piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus saistībā ar pretapelācijas sūdzību.

38. Komisija lūdz noraidīt pretapelācijas sūdzību.

39. Komisija, Beļģija, *Magnetrol International* un personas, kas iestājušās lietā, ir iesniegušas rakstveida apsvērumus un 2020. gada 24. septembra tiesas sēdē ir sniegušas mutvārdu apsvērumus par apelācijas sūdzību¹³.

V. Vērtējums

A. Apelācijas sūdzības pieņemamība

40. Beļģija, *Magnetrol International*, *Soudal*, *Esko-Graphics* un *Wabco Europe* apgalvo, ka Komisijas apelācijas sūdzība kopumā ir nepieņemama. Pirmkārt, tās iebilst pret Komisijas prasījumiem. Otrkārt, Komisija vēloties panākt faktu atkārtotu izvērtēšanu. Treškārt, Komisija nepaskaidro, kādas būtu Vispārējās tiesas pieļautās tiesību kļūdas.

1. Par Komisijas prasījumiem

41. Vispirms – *Magnetrol International*, *Soudal*, *Esko-Graphics* un *Wabco Europe* uzskata, ka Komisijas prasījumi ir nepieņemami. Komisija prasot atcelt tikai to sprieduma daļu, kas tai ir nelabvēlīga. Taču strīdīgā rezolutīvā daļa, ciktāl Vispārējā tiesa ar to atcēlusi strīdīgo lēmumu, esot nedalāma.

¹³ *Celio International* piedalījās tikai tiesas sēdē.

42. Saskaņā ar Tiesas Reglamenta 169. panta 1. punktu apelācijas sūdzībā lūdz pilnībā vai daļēji atcelt Vispārējās tiesas nolēmumu, kāds ietverts tā rezolutīvajā daļā.

43. Komisija lūdz “atcelt pārsūdzēto spriedumu, ciktāl Vispārējā tiesa ir secinājusi, ka strīdīgajā lēmumā virspeļņas sistēma kļūdaini ir atzīta par atbalsta shēmu Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta izpratnē”. Šajā ziņā no Komisijas apelācijas sūdzības prasījumiem nepārprotami izriet, ka tie ir vērsti uz to, lai atceltu rezolutīvo daļu, ar kuru Vispārējā tiesa ir atcēlusi strīdīgo lēmumu. Tas atbilst Vispārējās tiesas nolēmuma, ar kuru pilnā apmērā apmierinātas Beļģijas un *Magnetrol International* prasības, pilnīgai atcelšanai. Proti, nav tā, ka Vispārējā tiesa šīs prasības būtu noraidījusi tikai kādā to daļā.

44. Tā kā no tā nepārprotami izriet, ka apelācija ir vērsta uz pārsūdzētā sprieduma atcelšanu¹⁴, šajā ziņā Komisijas prasījumi ir pieņemami.

2. Par iebildumu, ka Komisija vēlas panākt Vispārējās tiesas konstatēto faktu izvērtēšanu no jauna

45. Beļģija, *Soudal* un *Esko-Graphics* pārmet Komisijai arī to, ka tā vēlas, lai Tiesa no jauna izvērtētu faktus. Visbeidzot – ar apelācijas sūdzību Komisija mēģinot aizstāt strīdīgā lēmuma pamatojumu.

46. Saskaņā ar LESD 256. panta 1. punkta otro daļu un Tiesas statūtu 58. panta pirmo daļu apelācijas sūdzību var iesniegt tikai par tiesību jautājumiem. Tādēļ vienīgi Vispārējās tiesas kompetencē ir konstatēt un izvērtēt nozīmīgos faktus, kā arī novērtēt pierādījumus. Līdz ar to faktu un pierādījumu vērtējums – izņemot gadījumus, kad tie tiek sagrozīti, – nav tiesību jautājums, uz kuru kā tādu attiecas apelācijas ietvaros veikta Tiesas pārbaude¹⁵.

47. Tomēr nav tā, ka Komisija tikai kritizētu nozīmīgo faktu konstatējumus un vērtējumus, kurus veikusi Vispārējā tiesa. Drīzāk tā vairākkārt apgalvo, ka Vispārējā tiesa ir sagrozījusi faktus. Turklāt Komisijas iebildumi attiecas ne tikai uz faktu jomu, bet gan – kā izklāstīšu turpmāk¹⁶ – tā arī apgalvo, ka ir pieļautas tiesību kļūdas.

3. Par apelācijas sūdzības pietiekamu pamatojumu

48. Visbeidzot – Beļģija, *Soudal* un *Esko-Graphics* apgalvo, ka Komisija nav pamatojusi, kādā ziņā Vispārējā tiesa esot kļūdaini interpretējusi Regulas 2015/1589 1. panta d) punktu.

49. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru it īpaši no Tiesas Reglamenta 168. panta 1. punkta d) apakšpunkta un 169. panta 2. punkta izriet, ka apelācijas sūdzībā ir precīzi jānorāda nolēmuma, kura atcelšana tiek prasīta, strīdīgās daļas, kā arī juridiskie argumenti, kas konkrēti pamato šo prasījumu. Apelācija, kas tikai atkārtoti vai burtiski atspoguļo pamatus un argumentus, kuri jau izvirzīti Vispārējā tiesā, neatbilst šīm prasībām par pamatojuma sniegšanu¹⁷.

¹⁴ Skat., piemēram, spriedumu, 2016. gada 7. aprīlis, *Akhras/Padome* (C-193/15 P, EU:C:2016:219, 34. punkts).

¹⁵ Skat. jaunākos spriedumus, 2019. gada 28. novembris, *Brugg Kabel un Kabelwerke Brugg/Komisija* (C-591/18 P, nav publicēts, EU:C:2019:1026, 32. punkts), 2020. gada 4. marts, *Buonotourist/Komisija* (C-586/18 P, EU:C:2020:152, 67. punkts), un 2020. gada 28. maijs, *Asociación de fabricantes de morcilla de Burgos/Komisija* (C-309/19 P, EU:C:2020:401, 10. punkts).

¹⁶ Šo secinājumu 58. punkts.

¹⁷ Skat. jaunāko spriedumu, 2019. gada 4. aprīlis, *OZ/EIB* (C-558/17 P, EU:C:2019:289, 33. punkts), kā arī rīkojumu, 2020. gada 15. janvāris, *BS/Parlaments* (C-642/19 P, nav publicēts, EU:C:2020:32, 17. punkts), un 2020. gada 3. septembris, *ZW/EIB* (C-50/20 P, nav publicēts, EU:C:2020:652, 15. punkts).

50. Tomēr Komisija kritizē konkrētas pārsūdzētā sprieduma daļas un šajā ziņā atsaucas uz konkrētiem tā punktiem¹⁸. Tā arī paskaidro, kādā ziņā – pēc tās domām – Vispārējā tiesa ir pieļāvusi tiesību kļūdu, piemērojot atsevišķus Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta nosacījumus.

51. Līdz ar to apelācijas sūdzība ir pietiekami pamatota.

4. Secinājumi par apelācijas sūdzības pieņemamību

52. Rezultātā apelācijas sūdzība ir pieņemama.

B. Apelācijas sūdzības pamatotība

53. Apelācijas sūdzības pamatošanai Komisija izvirza vienu pamatu. Vispārējā tiesa esot pieļāvusi tiesību kļūdu, interpretējot jēdzienu “atbalsta shēma” Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta izpratnē, turklāt strīdīgo lēmumu tā esot sagrozījusi tādējādi, ka nav izklāstīti atbalsta shēmas nosacījumi.

54. Vispārējā tiesa uzskata, ka Komisija nepamatoti ir konstatējusi, ka Beļģijas iestāžu sistemātiskā virspēļņas koriģēšanas prakse, kas pārsniedz CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunkta piemērošanas jomu, ir uzskatāma par atbalsta shēmu (pārsūdzētā sprieduma 135. punkts). Komisija esot pārbaudījusi nevis visus pieņemtos iepriekšējos nodokļu nolēmumus, bet tikai to izlasi. Tomēr Vispārējā tiesa uzskata, ka tādējādi tā neesot pierādījusi, ka Beļģijas nodokļu iestādes visos iepriekšējos nodokļu nolēmumos būtu izmantojušas sistemātisku pieeju (pārsūdzētā sprieduma 134. punkts).

55. Saskaņā ar Regulas 2015/1589 1. panta d) punktu atbalsta shēma ir visi akti, pamatojoties uz kuriem bez turpmākiem izpildes pasākumiem var piešķirt individuālu atbalstu uzņēmumiem, kuri vispārīgi un teorētiski definēti attiecīgajos aktos.

56. Savukārt saskaņā ar šīs regulas 1. panta e) punktu jēdziens “individuāls atbalsts” nozīmē atbalstu, ko nepiešķir, pamatojoties uz atbalsta shēmu, un paziņojamus atbalsta piešķirumus, pamatojoties uz šādu atbalsta shēmu.

57. Tādējādi atbalsta shēmai Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta izpratnē ir trīs nosacījumi. Pirmkārt, ir jāpastāv aktiem. Otrkārt, individuāls atbalsts ir jāpiešķir bez turpmākiem izpildes pasākumiem. Treškārt, šajos aktos ir jābūt vispārīgi un teorētiski definētiem uzņēmumiem, kuriem piešķir atbalstu. Šiem nosacījumiem ir jābūt izpildītiem kumulatīvi.

58. Vispārējā tiesa ir secinājusi, ka neviens no šiem nosacījumiem nav izpildīts. Komisija uzskata, ka tādējādi Vispārējā tiesa ir kļūdaini interpretējusi visus trīs 1. panta d) punkta nosacījumus (pamata pirmā, otrā un trešā daļa). Vienīgi tad, ja tas tā ir attiecībā uz visiem trim nosacījumiem, Komisijas apelācijas sūdzība galu galā var tikt apmierināta.

59. Savukārt pamata ceturtā un pēdējā daļa, saskaņā ar kuru Vispārējā tiesa neesot ievērojusi arī Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta jēgu un mērķi, īstenībā nav pamata patstāvīga daļa. Drīzāk, interpretējot jebkuru no tiesību normas nosacījumiem, ir jāņem vērā tās jēga un nolūks. Tāpēc šī daļa tiks izvērtēta kopā ar pārējām trim daļām.

¹⁸ Skat. pārskatu apelācijas sūdzības 17.–20. punktā.

1. Par pirmo nosacījumu – “aktiem” (pamata pirmā daļa)

60. Ar pamata pirmo daļu Komisija pārmet Vispārējai tiesai, ka pārsūdzētā sprieduma 78. un nākamajos punktos tā esot kļūdaini interpretējusi Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta pirmo nosacījumu, proti, aktu jēdzienu. Turklāt tā esot sagrozījusi strīdīgā lēmuma 94.–110. apsvērumu, proti, pārsūdzētā sprieduma 94. punktā pieņemdamā, ka vienīgi 99. apsvērumā minētie akti veido attiecīgās shēmas pamatu.

61. Strīdīgā lēmuma 99. apsvērumā Komisija ir norādījusi, ka CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunkts, 2004. gada 21. jūnija likuma paskaidrojuma raksts, 2006. gada 4. jūlija apkārtraksts un finanšu ministra atbildes uz parlamenta deputātu jautājumiem par CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunkta piemērošanu ir akti, pamatojoties uz kuriem esot apstiprināts nodokļu regulējums attiecībā uz virspeļņu.

62. Savukārt pamata pirmā daļa sastāv no diviem argumentiem. Pirmkārt, pretēji Vispārējās tiesas nostājai jēdziens “akti” Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta izpratnē varot ietvert arī pastāvīgu administratīvo praksi (par to a) apakšnodaļā). Otrkārt, Vispārējā tiesa neesot ņēmusi vērā, ka Komisija ir pietiekami pierādījusi arī šo pastāvīgo administratīvo praksi (par to b) apakšnodaļā).

a) Par aktu jēdzienu

63. Komisija uzskata, ka Vispārējā tiesa jēdzienu “akti” ir interpretējusi pārāk šauri. Pretēji Vispārējās tiesas viedoklim aktu jēdziens varot ietvert arī pastāvīgu administratīvo praksi.

64. Aktu jēdziens Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta izpratnē ir jāinterpretē plaši¹⁹. Lai gan tikai dažas valodu versijas liecina, ka varētu būt nepieciešams normatīvs tiesību akts²⁰, šķiet, ka vairākumā valodu versiju²¹ kā pietiekamas ir atzītas tiesiskās sekas²² – neatkarīgi no tā, vai tās paredzētas likumā vai kā citādi.

65. Arī valsts atbalsta kontroles lietderīgā iedarbība ir arguments par labu plašai interpretācijai. Ja e) punkts attiecas uz individuāliem gadījumiem, d) punkts attiecas uz lielu skaitu līdzīgu gadījumu. Komisijas darba iedarbīgums tiktu apdraudēts, ja dalībvalstis varētu aizkavēt abstraktas atbalsta shēmas pārbaudi, pārceļot to no likumdošanas līmeņa uz administratīvo līmeni. Tad Komisijai ikviens lēmums būtu jāizskata atsevišķi, pat ja tie būtu līdzīgi.

66. Turpretī Komisijas argumenta pamatā, šķiet, ir nepilnīga iepazīšanās ar pārsūdzēto spriedumu. Vispārējā tiesa sava sprieduma 80. un nākamajos punktos vispirms ir pārbaudījusi, vai piešķirto negatīvo korekciju pamatā ir strīdīgā lēmuma 99. apsvērumā identificētie tiesību akti. Sprieduma 96. punktā Vispārējā tiesa uz šo jautājumu ir atbildējusi noliedzīgi – ar argumentu, ka tajos nav ietverti Komisijas apstrīdētās shēmas pamatelementi. Otrkārt, Vispārējā tiesa 121. un nākamajos punktos ir pārbaudījusi, vai Komisijas apgalvojums par pastāvīgas administratīvās prakses esamību apšaubā šo secinājumu. Šādu pastāvīgu administratīvo praksi Vispārējā tiesa dēvē par “sistemātisku pieeju”.

¹⁹ Skat. it īpaši valodu versijas: angļu valodā “act”, itāļu valodā “atto” un portugāļu valodā “ato”.

²⁰ Spāņu valodā “dispositivo” un franču valodā “disposition”.

²¹ Dāņu valodā “retsakt”, vācu valodā “Regelung”, nīderlandiešu valodā “regeling” un zviedru valodā “rättsakt”.

²² Skat. ģenerāladvokāta M. Vatelē [M. Wathelet] secinājumus apvienotajās lietās *Scuola Elementare Maria Montessori*/Komisija un *Komisija/Scuola Elementare Maria Montessori* un *Ferracci* (no C-622/16 P līdz C-624/16 P, EU:C:2018:229, 34. un nākamie punkti).

67. Pārsūdzētā sprieduma 79. un 122. punktā Vispārējā tiesa gan pareizi atsauca uz spriedumu Vācija un *Pleuger Worthington*/Komisija. Saskaņā ar to Komisija tiesību akta, ar kuru izveidota atbalsta shēma, neidentificējamības gadījumā var balstīties uz tādu apstākļu kopumu, kuri kopumā var faktiski liecināt par atbalsta shēmas esamību²³. Tomēr pretēji dažu lietas dalībnieku viedoklim no sprieduma *Pleuger*²⁴ nevar secināt, ka administratīvā prakse var būt atbalsta shēma vienīgi tad, ja nav likumiska regulējuma. Tā gan ir patiesība, ka minētajā lietā Tiesai bija jālemj tikai par situāciju, kurā nebija identificējams neviens tiesību akts, ar ko būtu pamatota atbalsta shēma. Tomēr Tiesa ar to nelēma par gadījumiem, kuros valsts pārvalde konkrētā veidā vienoti piemēro tiesību aktu, pārsniedzot tā formulējumu. Atbilstoši tam pārsūdzētā sprieduma 123. punktā Vispārējā tiesa nemaz neizslēdz, ka Komisija var konstatēt atbalsta shēmas esamību, ja sistemātiskās pieejas pazīmes atbilst Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta prasībām. Drīzāk Vispārējā tiesa 124. punktā ir tikai konstatējusi, ka Komisija ar šādu sistemātisku pieeju nav pierādījusi pastāvīgu administratīvo praksi.

68. Līdz ar to šim Komisijas argumentam saistībā ar minētā pamata pirmo daļu nav iedarbības.

b) Par pastāvīgas administratīvās prakses pierādīšanu

69. Šajā ziņā izšķiroši ir tas, vai – kā apgalvo Komisija – Vispārējā tiesa ir pieļāvusi tiesību kļūdu, noteikdama pārāk augstas prasības pastāvīgas administratīvās prakses pierādīšanai. Turklāt Vispārējā tiesa sava sprieduma 134. punktā ir konstatējusi, ka strīdīgajā lēmumā Komisija nav pierādījusi, ka pastāvēja Beļģijas nodokļu iestāžu sistemātiska pieeja, kas būtu ievērota visos iepriekšējos nodokļu nolēmumos.

70. Kā norādīts iepriekš²⁵, faktu izvērtējums, ko veikusi Vispārējā tiesa, nav uzskatāms par tiesību jautājumu, uz kuru kā tādu attiecas Tiesas īstenota kontrole. Tomēr, ja Vispārējā tiesa ir konstatējusi vai novērtējusi faktus, tad Tiesas kompetencē saskaņā ar LESD 256. pantu ir pārbaudīt šo faktu juridisko kvalifikāciju un tiesiskās sekas, kādas no tā izsecinājusi Vispārējā tiesa²⁶.

71. Konkrētāk, Vispārējā tiesa uzskata, ka Komisija nav juridiski pietiekami pierādījusi sistemātiskas pieejas esamību (pārsūdzētā sprieduma 126. punkts). Tā neesot precizējusi ne savas izlases atlasī, ne iemeslus, kāpēc šī izlase atspoguļo visus iepriekšējos nodokļu nolēmumus (pārsūdzētā sprieduma 127. punkts). Piemēri visu iepriekšējo nodokļu nolēmumu ilustrēšanai esot izmantoti, nepaskaidrojot to izvēli un to, cik tie ir reprezentatīvi (pārsūdzētā sprieduma 128. punkts).

72. Kā tiks izklāstīts turpmāk, lai pierādītu [atbalsta] shēmas esamību, Komisija var pārbaudīt tikai paraugus izlases veidā (par to 1) iedaļā). Tādēļ ir jāpārlicinās, ka Vispārējā tiesa nav pieļāvusi tiesību kļūdu, iebilstot pret Komisijas izdarīto paraugu izlases izvēli (par to 2) iedaļā).

²³ Spriedums, 1994. gada 13. aprīlis, Vācija un *Pleuger Worthington*/Komisija (C-324/90 un C-342/90, EU:C:1994:129, 14., 15. un 23. punkts).

²⁴ Spriedums, 1994. gada 13. aprīlis, Vācija un *Pleuger Worthington*/Komisija (C-324/90 un C-342/90, EU:C:1994:129).

²⁵ Šo secinājumu 46. punkts.

²⁶ Spriedumi, 2017. gada 14. decembris, *EBMA/Giant* (Ķīna) (C-61/16 P, EU:C:2017:968, 33. punkts), 2020. gada 4. februāris, *Uniwersytet Wrocławski* un Polija/*REA* (C-515/17 P un C-561/17 P, EU:C:2020:73, 47. punkts), un 2020. gada 18. jūnijs, Komisija/*RQ* (C-831/18 P, EU:C:2020:481, 93. punkts).

1) Par atbalsta shēmas pierādīšanu, izmantojot paraugu izlasi

73. Komisija parasti iebilst pret iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem kā individuālu valsts atbalstu²⁷. Tomēr tas neizslēdz, ka pat iepriekšēju nodokļu nolēmumu gadījumā Komisija var pierādīt, ka pastāv dalībvalsts nodokļu iestāžu pastāvīga administratīvā prakse. Šajā nolūkā Komisijai gan ir jāpierāda, ka nodokļu iestādes rīkojas sistemātiski.

74. Administratīvā prakse ir zināmā mērā nostiprinājusies, vispārēja prakse²⁸. Šāda prakse ir pastāvīga, ja tā tiek piemērota tik bieži, ka rodas iespaids, ka konkrētas kategorijas gadījumi vienmēr tiek izskatīti šādā veidā.

75. Lai pierādītu pastāvīgu administratīvo praksi, protams, nākas novērst dažas neskaidrības, it īpaši tad, ja valsts nav pieņēmusi attiecīgus administratīvos aktus. Tomēr tikai ar iespaidu par administratīvo praksi vien nepietiek. Drīzāk apstākļos, kad pastāv attiecīgs likums, Komisijai ir jāpierāda, ka administratīvā prakse pastāvīgi ir pārsniegusi likumā noteikto pilnvaru vienkāršu īstenošanu. Pretējā gadījumā pats likums būtu uzskatāms par atbalsta shēmu.

76. Šajā lietā Komisija pārmet Beļģijai, ka tās nodokļu iestādes sistemātiski esot nepareizi piemērojušas CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunktu. Tas tādēļ, ka – lai gan saskaņā ar šo tiesību normu peļņas korekcija ir iespējama attiecībā uz vienošanos starp diviem viena un tā paša koncerna uzņēmumiem – Beļģijas nodokļu iestādes atbrīvojumu esot piešķirušas neatkarīgi no šāda veida vienošanās.

77. Vispārējā tiesa ir konstatējusi, ka esot pietiekami, ka peļņa bija saistīta ar jaunu situāciju, piemēram, reorganizāciju, kas izraisa galvenā uzņēmuma pārcelšanos uz Beļģiju, darba vietu izveidošanu vai ieguldījumu veikšanu²⁹. Beļģijas nodokļu iestādes pat reklamēja – ko Komisija vēlreiz uzskatāmi ilustrēja tiesas sēdē – iespēju izmantot iepriekšējus nodokļu nolēmumus, ar kuriem tika veikta negatīva peļņas korekcija (dažkārt dēvēta arī par atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu)³⁰.

78. Tomēr, ja pirmšķietamais iemesls ir tāds, ka daudzos nolēmumos ir izmantota viena un tā pati pieeja un pamatojums, tā ir norāde, kas liecina par pastāvīgu administratīvo praksi.

79. Šim nolūkam Komisijai nav atsevišķi jāpārbauda katrs apšaubītais nolēmums, bet gan, lai pierādītu pastāvīgas administratīvās prakses esamību, tā var arī balstīties uz vairāku gadījumu izlasi³¹. Tomēr Komisijai ir jāpaskaidro, kādēļ tās izvēlēta izlase ir reprezentatīva. Izlasei konkrētajā gadījumā ir jābūt pietiekami nozīmīgai³². Šajā nolūkā izlase varētu tikt izvēlēta pilnīgi nejauši vai tomēr tādējādi, ka no konkrētas daļas pēc iespējas ticami var izsecināt par visu kopumu.

80. Izmantojot pēdējo minēto metodi, visiem izlases gadījumu atlases būtiskajiem parametriem ir jāizriet no strīdīgā lēmuma. Komisijas apelācijas sūdzībā minētie iemesli, kuru dēļ izlase esot reprezentatīva, esot norādīti tikai vēlāk, un tādēļ tie nevarot tikt ņemti vērā.

²⁷ Skat. Vispārējās tiesas spriedumu, 2019. gada 24. septembris, *Nīderlande u.c./Komisija* (T-760/15, EU:T:2019:669), kā arī izskatīšanā esošās lietas C-885/19 P *Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija*, C-898/19 P *Īrija/Komisija* u.c. un C-465/20 P *Komisija/Īrija* u.c.

²⁸ Spriedumi, 2004. gada 29. aprīlis, *Komisija/Vācija* (C-387/99, EU:C:2004:235, 42. punkts), un 2005. gada 26. aprīlis, *Komisija/Īrija* (C-494/01, EU:C:2005:250, 28. punkts).

²⁹ Attiecīgi pārsūdzētā sprieduma 90. punkts vai strīdīgā lēmuma 103. un 139. apsvērums.

³⁰ Strīdīgā lēmuma 52. zemsvītras piezīme.

³¹ Skat. spriedumus, 1987. gada 14. oktobris, *Vācija/Komisija* (248/84, EU:C:1987:437, 18. punkts), un 2017. gada 20. decembris, *Spānija/Komisija* (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, 77. punkts).

³² Spriedums, 2017. gada 20. decembris, *Spānija/Komisija* (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, 77. punkts).

2) Pastāvīgas administratīvās prakses pierādīšana šajā lietā

81. Līdz ar to ir jāpārbauda, vai pārsūdzētā sprieduma 126. punktā Vispārējā tiesa ir pareizi secinājusi, ka Komisija strīdīgajā lēmumā nav pienācīgi pierādījusi pastāvīgas administratīvās prakses esamību.

82. Pārsūdzētā sprieduma 127. punktā Vispārējā tiesa norāda, ka Komisija ir pārbaudījusi 22 iepriekšēju nodokļu nolēmumu izlasi (no aplūkojamajiem 66). Tomēr tā neesot precizējusi nedz šīs izlases gadījumu atlasī, nedz iemeslus, kuru dēļ šī izlase būtu uzskatāma par reprezentatīvu visu iepriekšējo nodokļu nolēmumu kopumam. Komisija esot tikai pārbaudījusi tos nolēmumus, kas pieņemti apšaubīto lēmumu laikposmā.

83. Turklāt pārsūdzētā sprieduma 128. punktā Vispārējā tiesa kritizē, ka nav konkretizēts, kāpēc strīdīgajā lēmumā seši iepriekšējie nodokļu nolēmumi no šīs izlases ir aprakstīti kopsavilkuma veidā. Strīdīgajā lēmumā neesot norādīti arī iemesli, kuru dēļ šie seši iepriekšējie nodokļu nolēmumi būtu uzskatāmi par pietiekami reprezentatīviem visiem 66 iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem.

84. Pretēji Vispārējās tiesas nostājai strīdīgais lēmums šajā ziņā nav apšaubāms, jo šie seši iepriekšējie nodokļu nolēmumi ir – kā formulējusi Vispārējā tiesa – tikai “piemēri, kas var ilustrēt [visus iepriekšējos nolēmumus]”³³. Tas tādēļ, ka ilustrējoši piemēri nav gluži lēmuma pamatojuma būtiski elementi, bet gan ir paredzēti tikai tā ilustrēšanai.

85. Savukārt attiecībā uz strīdīgā lēmuma būtisko pamatojumu, kā izklāstīts iepriekš, Komisijas izvēlei ir jābūt reprezentatīvai. Šajā ziņā ir jāņem vērā visi parametri, kuru izmantošanas rezultātā tika atlasīta šī izlase. Tas ir jānovērtē, veicot visaptverošu vērtējumu³⁴.

86. Šajā lietā Komisija vispirms pārbaudīja 22 no 66 attiecīgajiem iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem, tātad izlase ietvēra 1/3 no nodokļu nolēmumiem. Šis skaits neizraisa šaubas. Turklāt visus šos nolēmumus ir pieņēmis viens un tas pats autors, proti, Beļģijas Iepriekšējo nolēmumu dienests.

87. Turklāt visi 22 atlasītie un pārbaudītie iepriekšējie nolēmumi ietver peļņas korekcijas par labu lūguma iesniedzējiem, kuri ietilpa pārrobežu koncernā. Līdz ar to Beļģijas nodokļu iestādes attiecībā uz konkrētiem uzņēmumiem īstenoja – pēc Komisijas formulējuma – fiktīvu peļņas aplikšanu ar nodokli, kāda neizriet no *CIR 92* 185. panta 2. punkta.

88. Visbeidzot – Komisija izvēlējās 2004., 2007., 2010. un 2013. gadā pieņemtos nodokļu nolēmumus. Šī informācija gan izriet tikai no strīdīgā lēmuma trešā apsvēruma. Tas ir minēts nevis strīdīgā lēmuma daļā, kas attiecas uz pasākuma novērtējumu, bet gan tikai procedūras aprakstā.

89. Tomēr no strīdīgā lēmuma 59. apsvērumā uzskatāmi attēlotās tabulas izriet, ka šajā 22 nolēmumu izlasē visi ir nolēmumi, kas pieņemti izvēlētajos gados. Tā kā 2004. gadā neviens nodokļu nolēmums netika pieņemts, Komisija izmantoja 2005. gadu, kas bija pirmais gads, kurā

³³ Pārsūdzētā sprieduma 128. punkts.

³⁴ Vispārīgi par pienākumu sniegt pamatojumu skat. pastāvīgo judikatūru, spriedumi, 1998. gada 2. aprīlis, Komisija/*Sytraval un Brink's France* (C-367/95 P, EU:C:1998:154, 63. punkts), 2008. gada 11. decembris, Komisija/*Département du Loiret* (C-295/07 P, EU:C:2008:707, 43. punkts), 2016. gada 10. marts, *HeidelbergCement*/Komisija (C-247/14 P, EU:C:2016:149, 16. punkts), un 2020. gada 4. jūnijs, Ungārija/Komisija (C-456/18 P, EU:C:2020:421, 57. punkts).

tika pieņemti šāda veida iepriekšēji nodokļu nolēmumi. Šajā ziņā pārsūdzētā sprieduma 127. punktā Vispārējā tiesa ir pareizi dokumentējusi Komisijas apsvērumus, ka, pārbaudot šos gadus, tā ir pārbaudījusi nolēmumus, kas pieņemti šā laikposma sākumā, vidū un beigās.

90. Līdz ar to Komisija strīdīgajā lēmumā ir norādījusi, ka izlase kopumā ir reprezentatīva un tādēļ pietiekama, lai pierādītu pastāvīgas administratīvās prakses esamību.

91. Šo secinājumu neatspēko arī fakts, ka pēc sākotnējās izskatīšanas posma atsevišķi lūgumi tika atsaukti. No pārsūdzētā sprieduma 112. punkta izriet, ka, piemēram, 2014. gadā galu galā iepriekšēji nolēmumi tika pieņemti tikai aptuveni par 50 % lūgumu. Par otru lūgumu daļu neviens nolēmums netika pieņemts.

92. Tomēr šis apstāklis nav nozīmīgs, jo, pirmkārt, Komisija 2014. gadu nemaz neiekļāva savā izlasē. Otrkārt, Beļģijas iestādes informēja Komisiju, "ka kopš apstrīdētās [atbalsta] shēmas ieviešanas brīža [tās] vēl nekad nav noraidījušas lūgumu pieņemt iepriekšējo nolēmumu, kas ļauj saņemt atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu"³⁵. Ņemot to vērā, Komisija varēja uzskatīt, ka tā bija pārbaudījusi pilnīgi visu Beļģijas nodokļu iestāžu nolēmumu praksi.

93. Valsts atbalsta kontroles ietvaros šajā saistībā ir jāņem vērā, ka Komisija ir atkarīga no attiecīgās dalībvalsts sadarbības. Saskaņā ar Regulas 2015/1589 5., 12. un 20. pantu tā var nosūtīt dalībvalstij informācijas pieprasījumus. Šādā gadījumā Komisija var sagaidīt, ka dalībvalsts sniegtā informācija būs precīza un pilnīga. Tai nav nepieciešams veikt papildu izpēti.

94. No tā izriet, ka strīdīgajā lēmumā Komisija ir pienācīgi izklāstījusi izlases atlasī un iemeslus, kuru dēļ tā uzskatīja, ka šī izlase ir uzskatāma par reprezentatīvu visiem iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem. Līdz ar to nav detalizētāk jāizvērtē Komisijas arguments, ka jau atsauce uz lēmumu par procedūras sākšanu strīdīgajā lēmumā ir pietiekama, lai izpildītu informācijas sniegšanas prasības³⁶.

95. Ir secināms, ka Vispārējā tiesa, nepareizi kvalificējama izlasi kā juridiski nepietiekami reprezentatīvu un kā tādu, ar kuru nepietiek, lai pierādītu pastāvīgas administratīvās prakses esamību, ir pieļāvusi tiesību kļūdu.

c) Secinājumi par pamata pirmo daļu

96. Tādēļ pamata pirmā daļa ir pamatota.

2. Par otro nosacījumu – "bez turpmākiem izpildes pasākumiem" (pamata otrā daļa)

97. Pamata otrajā daļā Komisija apgalvo, ka Vispārējā tiesa ir kļūdaini interpretējusi Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta otro nosacījumu, proti, ka nav vajadzīgi turpmāki izpildes pasākumi.

98. Pārsūdzētā sprieduma 120. punktā Vispārējā tiesa ir atzinusi, ka nepareizs ir bijis Komisijas secinājums, ka aplūkojamajam Beļģijas regulējumam attiecībā uz nodokli par virspeļņu neesot nepieciešami papildu izpildes pasākumi.

³⁵ "Paskaidrojam, ka nav pieņemts neviens negatīvs lēmums"; attiecīgi strīdīgā lēmuma 59. apsvērumus un 41. zemsvītras piezīmi.

³⁶ Nav acīmredzami skaidrs, ka tas ietilpst strīdīgā lēmuma kontekstā. Lēmums par procedūras sākšanu un negatīvais lēmums ir divi dažādi tiesību akti, kuri pieņemti dažādos laikos un no dažādām perspektīvām un uz kuriem attiecas dažādi pārbaudes tiesā kritēriji.

99. Pārsūdzētā sprieduma 86. punktā Vispārējā tiesa ir pareizi definējusi minētās atbalsta shēmas nosacījumu Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta izpratnē, proti, ka individuālo atbalstu piešķir, neveicot turpmākus izpildes pasākumus. Šajā ziņā ir svarīgi, lai attiecīgās atbalsta shēmas būtiskie elementi izrietētu no tiesību normām, kuras identificētas kā šīs shēmas pamats.

100. Tomēr iepriekš pamatotā³⁷, Vispārējās tiesas pieļautā tiesību kļūda ietekmē arī šo pamata daļu. Tā kā Beļģijas nodokļu iestāžu pastāvīgo administratīvo praksi Vispārējā tiesa kvalificēja kā nepietiekami pierādītu, nosacījumu par izpildes pasākumu neesamību tā pārbaudīja tikai attiecībā uz *CIR 92* 185. panta 2. punkta b) apakšpunktā minēto peļņas korekcijas likumisko pamatu.

101. Ja atbalsta shēmas pamats ir kāds likums, tad tas, ka administrācija to piemēro, klasiski ir uzskatāms par turpmāku izpildes pasākumu. Tomēr šādi turpmāki izpildes pasākumi nav konstatējami, ja individuāls atbalsts jau ir piešķirts, pamatojoties uz likumu, bez individuālām administrācijas pilnvarām pieņemt lēmumu.

102. Pārsūdzētā sprieduma 87. punktā Vispārējā tiesa principā pareizi uzskata, ka dalībvalsts iestādēm šajā ziņā nevar būt "rīcības brīvība". To kompetence nepārsniedz tehnisku piemērošanu. Vienīgi tā ir iespējams izslēgt, ka pastāv vēl citi izpildes pasākumi. Tātad ir svarīgi, vai iestādēm ir īstena rīcības brīvība vai tomēr tikai saistoša lēmumu pieņemšanas kompetence. Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 100. punktā ir pareizi norādījusi – lai konstatētu, vai ir vajadzīgi turpmāki izpildes pasākumi, nav būtiski, ka ir nepieciešams nodokļa maksātāja lūgums.

103. Tomēr, ja – kā tas ir šajā lietā – akti izpaužas kā pastāvīga administratīvā prakse, tad parasti nepastāv citi turpmāki izpildes pasākumi, jo pastāvīgā administratīvā prakse jau sastāv no dažādu pasākumu kopuma individuālu atbalstu piešķiršanai.

104. Pastāvīgas administratīvās prakses esamības gadījumā turpmāks izpildes pasākums varētu izpausties tikai tādējādi, ka katram valsts pārvaldes ierēdnim šīs prakses ietvaros tiek piešķirtas individuālas pilnvaras pieņemt lēmumu, kuras viņam ļauj atkāpties no faktiski praktizētās pieejas.

105. Šajā lietā tas tā nav. Ciktāl Beļģijas nodokļu iestādes, pārsniedzot *CIR 92* 185. panta 2. punkta formulējumu, ir aplūkojušas peļņu salīdzinājumā ar koncernā neietilpstošu uzņēmumu, korekcija vienmēr tika veikta, pielāgojoties zemākai koncernā neietilpstoša uzņēmuma atsaucēs peļņai. Līdz ar to – tā kā šī korekcija bez izņēmumiem tika veikta pēc vienas un tās pašas metodes – iestādei nebija nekādas patstāvīgas un individuālas rīcības brīvības.

106. It īpaši šajā tiesvedībā nekas neliecina par to, ka tad, ja divi identiski koncerna uzņēmumi lūdz iepriekšēju nolēmumu, Beļģijas nodokļu iestādes varētu veikt atšķirīgas peļņas korekcijas, jo tās uzskatītu, ka vienam uzņēmumam ir jāsniedz lielākas priekšrocības nekā otram.

107. Šajā ziņā Vispārējās tiesas konstatējumā, ka šajā lietā esot bijuši nepieciešami turpmāki izpildes pasākumi, ir pieļauta tiesību kļūda. Tādēļ ir secināms, ka arī pamata otrā daļa ir pamatota.

³⁷ Šo secinājumu 81. un nākamie punkti.

3. Par trešo nosacījumu attiecībā uz atbalsta saņēmēju vispārīgu un teorētisku definīciju aktos (pamata trešā daļa)

108. Ar pamata trešo daļu Komisija pārmet Vispārējai tiesai, ka tā esot kļūdaini interpretējusi Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta trešo nosacījumu, proti, par atbalsta saņēmēju vispārīgu un teorētisku definīciju, un sagrozījusi strīdīgā lēmuma 66., 102., 103., 109., kā arī 139. un 140. apsvērumu, uzskatīdama, ka esot bijuši nepieciešami turpmāki izpildes pasākumi, lai identificētu uzņēmumus, kuri saņem atbrīvojumu no nodokļa par virspelņu.

109. Atbalsta saņēmēja definīciju Vispārējā tiesa aplūko pārsūdzētā sprieduma 114.–119. punktā. Pārsūdzētā sprieduma 119. punktā tā secina, ka atbalsta saņēmēji nenovēršami ir definējami ar turpmākiem izpildes pasākumiem. Kā izriet no pārsūdzētā sprieduma 115. punkta, atbalsta saņēmējus nevarētu identificēt, pamatojoties tikai uz *CIR 92* 185. panta 2. punkta b) apakšpunktu. Saskaņā ar pārsūdzētā sprieduma 116. punktu Komisijas konstatētie shēmas atbalsta saņēmēji atbilstoši strīdīgā lēmuma 102. apsvērumam ietilpstot daudz speciālākā kategorijā, nekā definēts likumā. Tomēr citi Komisijas identificētie tiesību akti nekādus papildu precizējumus neietver (pārsūdzētā sprieduma 117. punkts).

110. Arī šajā ziņā Vispārējā tiesa ir pieļāvusi tiesību kļūdu. Pārsūdzētā sprieduma 115. punktā Vispārējā tiesa principā gan ir izmantojusi pareizu mērāuklu vispārīgai un teorētiskai atbalsta saņēmēja definīcijai Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta izpratnē. Šāda definīcija ir vispārīga un teorētiska, ja atbalsta saņēmējus var identificēt, pamatojoties jau uz aktiem, bez turpmākiem izpildes pasākumiem.

111. Šajā pašā sprieduma punktā Vispārējā tiesa ir arī pamatoti paudusi uzskatu, ka saskaņā ar *CIR 92* 185. panta 2. punkta b) apakšpunktu nodokļu shēmu var izmantot vienīgi uzņēmumi, kas ietilpst “saistītu uzņēmumu pārrobežu koncernā”. Šajā ziņā nav sagrozīts strīdīgā lēmuma 109. apsvērums, kas ir formulēts identiski.

112. Tomēr pārsūdzētā sprieduma 116. punktā Vispārējā tiesa nav ņēmusi vērā, ka atbalsta saņēmēju detalizētais apraksts strīdīgā lēmuma 102. apsvērumā pats ir daļa no atbalsta shēmas³⁸. Tas, ka Komisijas identificētie shēmas atbalsta saņēmēji atšķiras no *CIR 92* 185. panta 2. punktā minētajiem, izriet tikai no tā, ka Komisija par atbalsta shēmu ir atzinusi nevis *CIR 92* 185. panta 2. punktu, bet gan pastāvīgo administratīvo praksi.

113. Līdz ar to Vispārējā tiesa atbalsta saņēmēja definīciju aktos – šajā lietā pastāvīgajā administratīvajā praksē – kļūdaini nav atzinusi par vispārīgu un teorētisku. Tādēļ arī pamata trešā daļa ir pamatota.

4. Secinājumi par apelācijas sūdzības pamatotību

114. Ir secināms, ka Vispārējā tiesa ir kļūdaini uzskatījusi, ka šajā lietā nav izpildīti Regulas 2015/1589 1. panta d) punktā minētie nosacījumi. Gluži pretēji – strīdīgajā lēmumā Komisija ir pienācīgi pierādījusi, ka Beļģijas piemērotā pārrobežu koncerna uzņēmumu peļņas negatīvas korekcijas prakse ir atbalsta shēma Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta izpratnē. Līdz ar to apelācijas sūdzība ir pamatota.

³⁸ Šo secinājumu 78. punkts

C. Par prasību Vispārējā tiesā

115. Saskaņā ar Tiesas statūtu 61. panta pirmo daļu, ja Tiesa atceļ Vispārējās tiesas nolēmumu, tā var pati taisīt galīgo spriedumu attiecīgajā lietā, ja to ļauj tiesvedības stadija, vai nodot lietu atpakaļ sprieduma taisīšanai Vispārējā tiesā.

116. Šajā gadījumā lieta nav gatava iztiesāšanai. Tas tādēļ, ka – pat ja Tiesa konstatētu, ka ir izpildīti visi atbalsta shēmas nosacījumi, – Vispārējai tiesai vēl ir jānovērtē, vai iepriekšējie nodokļu nolēmumi par negatīvu peļņas korekciju ir valsts atbalsts un vai apgalvotā atbalsta atgūšana ir pretrunā it īpaši tiesiskuma un tiesiskās palāvības aizsardzības principiem, tāpēc ka tā tika uzdots kļūdaini.

117. Attiecīgos pamatus Vispārējā tiesa nav izvērtējusi. Arī ar šo paraugtiesvedību saistītajos apturētajos procesos Vispārējā tiesā attiecīgie pamati nav apspriesti pēc pušu sacīkstes principa. Lai tos pārbaudītu, papildus ir nepieciešami vēl citi procesa organizatoriskie pasākumi³⁹. Līdz ar to lieta ir jānodod atpakaļ Vispārējai tiesai nolēmuma pieņemšanai.

D. Pretapelācijas sūdzības nepieņemamība

118. Turpinājumā ir jāpārbauda, vai Beļģijas iesniegtā pretapelācijas sūdzība ir pieņemama.

119. Saskaņā ar Tiesas statūtu 56. panta otrās daļas pirmo teikumu apelācijas sūdzību var iesniegt lietas dalībnieks, kura prasījumi vai iebildumi nav apmierināti vai ir apmierināti daļēji. Šajā lietā Beļģijas prasījumi ir vērsti uz to, lai Vispārējās tiesas spriedums tiktu atcelts, ciktāl Vispārējā tiesa ir noraidījusi Beļģijas pirmo pamatu.

120. Pat ja ir iespējams, ka atbilstoši Tiesas Reglamenta 178. panta 1. punktam pretapelācijas sūdzībā “lūdz pilnībā vai daļēji atcelt Vispārējās tiesas nolēmumu”, Tiesa ir nospriedusi – tas, ka apelācijas sūdzībai ir jābūt vērstai pret Vispārējās tiesas sprieduma rezolutīvo daļu un ka tajā nevar prasīt tikai atsevišķa šā sprieduma pamatojuma grozīšanu, ir uzskatāms par pamatprincipu apelācijas jomā⁴⁰.

121. Tas atbilst arī formulējumam Tiesas Reglamenta 169. panta 1. punkta vispārējā noteikumā par apelācijas sūdzībā minētajiem prasījumiem. Saskaņā ar to nav pieņemama apelācijas sūdzība, ar kuru lūdz nevis kaut vai tikai daļēji atcelt pārsūdzēto spriedumu, proti, tā rezolutīvo daļu, bet gan tikai grozīt daļu no tā pamatojuma⁴¹.

122. Attiecīgais konteksts ir šāds: ikvienam apelācijas sūdzības iesniedzējam nenoliedzami ir nepieciešama tiesiskā aizsardzība. Tas izriet jau no minēto statūtu 56. panta otrās daļas pirmā teikuma un attiecas arī uz pretapelācijas sūdzībām.

³⁹ Skat. spriedumu, 2020. gada 8. septembris, Komisija un Padome/*Carreras Sequeros* u.c. (C-119/19 P un C-126/19 P, EU:C:2020:676, 130. punkts), attiecībā uz pretēju situāciju.

⁴⁰ Spriedumi, 2017. gada 14. novembris, *British Airways*/Komisija (C-122/16 P, EU:C:2017:861, 51. punkts), 2018. gada 25. jūlijs, *Société des produits Nestlé* u.c./*Mondelez UK Holdings & Services* (C-84/17 P, C-85/17 P un C-95/17 P, EU:C:2018:596, 41. punkts), un 2020. gada 16. jūlijs, *Inclusion Alliance for Europe*/Komisija (C-378/16 P, EU:C:2020:575, 57. punkts).

⁴¹ Spriedumi, 2012. gada 15. novembris, *Al-Aqsa*/Padome (C-539/10 P un C-550/10 P, EU:C:2012:711, 44. un 50. punkts), un 2018. gada 25. jūlijs, *Société des produits Nestlé* u.c./*Mondelez UK Holdings & Services* (C-84/17 P, C-85/17 P un C-95/17 P, EU:C:2018:596, 42. un 43. punkts).

123. Šajā lietā tas tā nav. Proti, vai nu Komisijas apelācijas sūdzība tiek noraidīta un tādējādi strīdīgā lēmuma atcelšana – pilnībā Beļģijas interesēs – kļūst galīga, vai tomēr Tiesa nodod lietu atpakaļ Vispārējai tiesai. Tad par tās apsvērumiem par dalībvalstu nodokļu autonomiju Tiesa lemtu citā apelācijas tiesvedībā.

124. Tātad Beļģijas pretapelācijas sūdzība nav pieņemama.

VI. Tiesāšanās izdevumi

125. Saskaņā ar Reglamenta 184. panta 2. punktu, ja apelācijas sūdzība ir pamatota un Tiesa lietā taisa galīgo spriedumu, Tiesa lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tā kā šajā lietā tas tā nav, lēmums par tiesāšanās izdevumiem ir jāatliek.

VII. Secinājumi

126. Ierosinu Tiesai lemt šādi:

- 1) Noraidīt Beļģijas Karalistes pretapelācijas sūdzību kā nepieņemamu.
- 2) Atcelt Eiropas Savienības Vispārējās tiesas 2019. gada 14. februāra spriedumu Beļģija un *Magnetrol International*/Komisija (T-131/16 un T-263/16, EU:T:2019:91).
- 3) Nodot lietu atpakaļ Vispārējai tiesai, lai tā lemtu par pārējiem pamatiem.
- 4) Atlikt lēmuma par tiesāšanās izdevumiem pieņemšanu.