2025/2404

28.11.2025.

KOMISIJAS LĒMUMS (ES) 2025/2404

(2024. gada 28. novembris)

par nodokļu nolēmumu SA.38375 (2014/C) (ex 2014/NN) – Luksemburga, iespējams atbalsts *FFT*

(izziņots ar dokumenta numuru C(2024) 8564)

(Autentisks ir tikai teksts angļu 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 ieinteresēto personu uzaicināšanas iesniegt piezīmes saskaņā ar iepriekš minētajiem noteikumiem ([1]) un ņemot vērā to piezīmes,

tā kā:

1. PROCEDŪRA

(1) Komisija ar 2013. gada 19. jūnija vēstuli nosūtīja Luksemburgas Lielhercogistei ("Luksemburga") pieprasījumu sniegt sīku informāciju par nodokļu nolēmumu praksi valstī ([2]).

(2) Luksemburga 2013. gada 17. jūlija vēstulē atbildēja vispārīgi un pieprasīto informāciju sniedza daļēji. Luksemburga nav ne atbildējusi uz Komisijas pieprasījumu iesniegt sarakstu ar nodokļu nolēmumiem, ko 2010., 2011. un 2012. gadā izdevusi tās nodokļu iestāde, ne arī iesniegusi konkrētu citu pieprasīto informāciju.

(3) 2013. gada 11. oktobrī notika Luksemburgas un Komisijas sanāksme, kam sekoja Luksemburgas 2013. gada 14. oktobra vēstule, kurā paustas šaubas par to, vai ar Komisijas norādīto juridisko pamatojumu būtu iespējams attaisnot informācijas pieprasījuma paplašināto un vispārīgo būtību. Komisija atbildēja uz šo vēstuli ar 2013. gada 15. oktobra vēstuli.

(4) Notika jauna apmaiņa ar vēstulēm starp Luksemburgu (2013. gada 11. novembra un 2. decembra vēstules) un Komisiju (2013. gada 14. novembra un 12. decembra vēstules), kuras gaitā Luksemburga paskaidroja, ka sakarā ar jaunas valdības veidošanu tā nevar atbildēt uz informācijas pieprasījumu. Attiecīgi Komisija pagarināja atbildes sniegšanas termiņu līdz 2014. gada 15. janvārim.

(5) Luksemburga 2014. gada 15. janvāra vēstulē iesniedza 22 nodokļu nolēmumus, kas aptver laikposmu no 2010. līdz 2013. gadam, bet nodokļu maksātāju vārdi šajos dokumentos bija maskēti. Saskaņā ar Luksemburgas sniegto informāciju šie nolēmumi atspoguļoja Luksemburgas nodokļu nolēmumu praksi.

([1]) OV C 369, 17.10.2014., 37. lpp.
([2]) Vēstule tika nosūtīta ar atsauces numuru HT.4020 – *Pratiques en matière de ruling fiscal*.

(6) Viens no šiem nodokļu nolēmumiem attiecās uz iepriekšēju cenu noteikšanas nolīgumu (turpmāk "ICNN") ar uzņēmumu, kurš saukts par "*FFT*". Luksemburgas nodokļu iestāde 2012. gada 3. septembra vēstulē apstiprināja nodokļu konsultanta ierosināto iepriekšējo cenu noteikšanas nolīgumu (ICNN) (turpmāk "apstrīdētais nodokļu nolēmums" jeb "*FFT* ICNN" ([3])). *FFT* ICNN bija saistīts ar šādiem dokumentiem ([4]):

a) *KPMG* (turpmāk "nodokļu konsultants") 2012. gada 14. marta vēstule sava klienta *FFT* vārdā, kurā lūgta Luksemburgas nodokļu iestādes piekrišana iepriekšējam cenu noteikšanas nolīgumam;

b) ziņojums par transfertcenām, kurā ietverta transfertcenu analīze, ko nodokļu konsultants sagatavojis minētā lūguma pamatošanai.

(7) Komisija 2014. gada 7. marta vēstulē lūdza Luksemburgu apstiprināt, ka nodokļu maksātājs, kas *FFT* ICNN apzīmēts ar "*FFT*", ir uzņēmums *Fiat Finance and Trade Ltd*. Komisija arī norādīja, ka, pamatojoties uz iesniegto informāciju, tā nevar izslēgt, ka *FFT* ICNN ir nesaderīgs valsts atbalsts, kas nodrošināts par labu *FFT*. Komisija lūdza Luksemburgu iesniegt papildu informāciju, kas būtu noderīga *FFT* ICNN novērtēšanai.

(8) Komisija 2014. gada 24. martā, pamatojoties uz Padomes Regulas (EK) Nr. 659/1999 ([5]) 10. pantu, pieņēma lēmumu par rīkojumu sniegt informāciju, pieprasot Luksemburgai sniegt 2. apsvērumā minēto nodokļu nolēmumu sarakstu.

(9) Luksemburga 2014. gada 24. aprīlī atbildēja uz 2014. gada 7. marta vēstuli un apstiprināja, ka tās rīcībā nav nekādas papildu informācijas, kas būtu noderīga *FFT* ICNN novērtēšanai. Attiecībā uz jautājumu par to, vai apzīmējums *FFT* atbilst uzņēmuma nosaukumam *Fiat Finance and Trade Ltd*, Luksemburga atsaucās uz Luksemburgas tiesību aktu noteikumiem par konfidencialitāti un apgalvoja, ka šie noteikumi tai aizliedz apstiprināt konkrētā nodokļu maksātāja identitāti.

(10) Komisija 2014. gada 11. jūnijā attiecībā uz *FFT* ICNN pieņēma lēmumu par formālas izmeklēšanas procedūras sākšanu saskaņā ar Līguma 108. panta 2. punktu (turpmāk "lēmums par procedūras sākšanu") ([6]). Lēmums par procedūras sākšanu tika apvienots ar lēmumu par rīkojumu sniegt informāciju, kurā pieprasīts Luksemburgai sniegt papildu informāciju par *FFT* ICNN. Proti, Komisija pieprasīja Luksemburgai apstiprināt minētā atbalsta saņēmēja identitāti.

(11) Luksemburga 2014. gada 14. jūlija vēstulē iesniedza savas piezīmes attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu. Tā arī apgalvoja, ka Komisija nav spējusi noteikt valsts atbalsta esību, un tāpēc Luksemburga nevar sniegt atbildes ne uz lēmumā par procedūras sākšanu, ne rīkojumā sniegt informāciju uzdotajiem jautājumiem.

(12) Komisija 2014. gada 14. augusta vēstulē pieprasīja Luksemburgai sniegt trūkstošo informāciju, kas norādīta lēmumā par procedūras sākšanu un pieprasīta rīkojumā sniegt informāciju. Tā arī pieprasīja Luksemburgai atļauju saskaņā ar Regulas (EK) Nr. 659/1999 6.a panta 6. punktu vērsties tieši pie *FFT*, lai uzdotu jautājumus, kuri palikuši bez atbildes.

(13) Luksemburga 2014. gada 3. septembrī daļēji atbildēja uz līdz šim bez atbildes palikušajiem jautājumiem un norādīja, ka daļa no pieprasītajām ziņām ir *FFT* komercnoslēpums, kas nav tās rīcībā. Turklāt tā apstiprināja, ka *FFT* ir uzņēmums *Fiat Finance and Trade Ltd*., un atļāva Komisijai uzdot tās jautājumus tieši uzņēmumam *FFT*.

(14) Lēmumu par procedūras sākšanu 2014. gada 17. oktobrī publicēja *Eiropas Savienības Oficiālajā Vēstnesī* ([7]). Komisija aicināja ieinteresētās personas iesniegt piezīmes attiecībā uz lēmumu. 2014. gada 30. oktobra vēstulē tā saņēma *FFT* piezīmes.

([3]) Iepriekšējs cenu noteikšanas nolīgums, turpmāk atsevišķi saukts par "ICNN".
([4]) Luksemburga bija rediģējusi konkrētu informāciju, proti, uzņēmumu un meitasuzņēmumu nosaukumus.
([5]) Padomes Regula (EK) Nr. 659/1999 (1999. gada 22. marts), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus EK līguma 93. panta piemērošanai (OV L 83, 27.3.1999., 1. lpp.). Regula (EK) Nr. 659/1999 ir atcelta un aizstāta ar Padomes Regulu (ES) 2015/1589 (2015. gada 13. jūlijs), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Līguma par Eiropas Savienības darbību 108. panta piemērošanai (OV L 248, 24.9.2015., 9. lpp.).
([6]) Iespējamais atbalsts *FFT* (SA.38375) (2014) (OV C 369, 17.10.2014., 37. lpp.).
([7]) OV C 369, 17.10.2014., 37. lpp.

(15) Luksemburga 2014. gada 22. decembrī iesniedza nodokļu nolēmumu adresātu sarakstu, lai izpildītu Komisijas 2013. gada 19. jūnija informācijas pieprasījumu. Šajā sarakstā bija iekļauti Luksemburgas nodokļu iestādes 2010.–2012. gadā pieņemtie nolēmumi.

(16) Luksemburga 2015. gada 5. janvāra vēstulē sniedza savus apsvērumus par trešo personu piezīmēm, kas tika saņemtas attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu.

(17) Komisija 2015. gada 12. februārī pieņēma lēmumu, ar kuru informēja Luksemburgu, ka saskaņā ar Regulas (EK) Nr. 659/1999 6.a pantu tā ir konstatējusi, ka formālā izmeklēšanas procedūra attiecībā uz apstrīdēto nodokļu nolēmumu līdz šim ir palikusi bez virzības. Uz šī pamata un ar Luksemburgas atļauju ([8]), Komisija varēja uzdot savus jautājumus tieši uzņēmumam *FFT*.

(18) Komisija 2015. gada 20. februārī nosūtīja informācijas pieprasījumu Luksemburgai un *FFT*.

(19) *FFT* 2015. gada 26. februāra un 3. marta vēstulēs pieprasīja precizējumus par informācijas pieprasījumu un atbildes iesniegšanas termiņa pagarinājumu, ko Komisija ar 2015. gada 5. marta e-pasta vēstuli piešķīra.

(20) Komisija 2015. gada 23. martā, atbildot uz 2014. gada 22. decembrī Luksemburgas nosūtīto nodokļu nolēmumu sarakstu, pieprasīja tai sniegt papildu informāciju saistībā ar nolēmumiem par 2010.–2012. gadu ([9]).

(21) Luksemburga 2015. gada 24. marta vēstulē atbildēja uz Komisijas 2015. gada 20. februāra informācijas pieprasījumu ([10]).

(22) *FFT* 2015. gada 31. marta vēstulē atbildēja uz Komisijas 2015. gada 20. februāra informācijas pieprasījumu.

(23) Luksemburga 2015. gada 23. aprīlī sniedza papildu informāciju par 1 900 nolēmumiem no tiem, kuri bija minēti tās 2014. gada 22. decembra atbildē.

(24) 2015. gada 27. aprīlī notika *FFT*, Luksemburgas un Komisijas sanāksme, pēc kuras Luksemburga 2015. gada 4. jūnijā, 2015. gada 18. jūnijā un 2015. gada 10. jūlijā sniedza papildu informāciju.

(25) 2015. gada 15. jūlijā notika sanāksme, kurā piedalījās *Fiat Chrysler Automobiles N.V.*, uzņēmuma, kas ir *Fiat S.p.A.* tiesību pārņēmējs, finanšu direktors, Luksemburga un Komisija.

(26) Komisija 2015. gada 21. oktobrī pabeidza ar *FFT* ICNN saistīto formālo izmeklēšanu, pieņemot galīgo lēmumu ("galīgais lēmums" ([11])). Minētajā lēmumā Komisija konstatēja, ka apstrīdētais nodokļu nolēmums ir atbalsts Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē. Tika konstatēts, ka šis atbalsts ir ar iekšējo tirgu nesaderīgs un Luksemburga to ir īstenojusi nelikumīgi, pārkāpjot Līguma 108. panta 3. punktu. Luksemburgai tika uzdots atgūt nesaderīgā un nelikumīgā atbalsta summu no *FFT*.

(27) Attiecīgi 2015. gada 29. un 30. decembrī *FFT* un Luksemburga cēla prasības atcelt galīgo lēmumu.

(28) Vispārējā tiesa 2019. gada 24. septembrī noraidīja šīs prasības un apstiprināja Komisijas galīgo lēmumu ([12]).

(29) Tiesa 2022. gada 8. novembrī atcēla Vispārējās tiesas 2019. gada 24. septembra spriedumu un atcēla Komisijas galīgo lēmumu ("*FIAT* lietas spriedums" ([13])), neskarot lēmumu par procedūras sākšanu. Tāpēc formālā izmeklēšana par apstrīdēto nodokļu nolēmumu, kā sīkāk aprakstīts 2.2. iedaļā, joprojām nav pabeigta, un tā ir jāpabeidz.

([8]) Skatīt 13. apsvērumu.
([9]) Ar lietas numuru SA.37267 – Nodokļu nolēmumu piemērošanas prakse – Luksemburga.
([10]) 2015. gada 24. marta vēstule tika nosūtīta Komisijai 2014. gada 24. martā, pēc tam vēlreiz 2015. gada 26. martā.
([11]) Komisijas Lēmums (ES) 2016/2326 par valsts atbalstu (SA.38375), ko Luksemburga īsteno par labu *Fiat* (2015) (OV L 351, 22.12.2016., 1. lpp.).
([12]) Spriedums apvienotajās lietās T-755/15 un T-759/15, Luksemburga un *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija, ECLI:EU:T:2019:670.
([13]) Spriedums apvienotajās lietās C-885/19 P un C-898/19 P *Fiat Chrysler Finance Europe* un Īrija/Komisija, ECLI:EU:C:2022:859.

2. PASĀKUMA APRAKSTS

2.1. Saņēmējs

(30) *FFT* ir *Fiat* grupas daļa. Laikā, kad tika pieņemts apstrīdētais nodokļu nolīgums, *Fiat* grupa sastāvēja no *Fiat S.p.A.*, Itālijas uzņēmuma, kura galvenā mītne atradās Turīnā, un visiem *Fiat S.p.A.* kontrolētajiem uzņēmumiem (turpmāk kopā saukti par "*Fiat*" jeb "*Fiat* grupu"). Pēc *Fiat S.p.A.* apvienošanās ar *Fiat Investments N.V.* 2014. gada 12. oktobrī par *Fiat S.p.A.* tiesību pārņēmēju kļuva uzņēmums *Fiat Chrysler Automobiles N.V.*

(31) *Fiat* veica rūpnieciska rakstura darbību un sniedza finanšu pakalpojumus automobiļu nozarē. Tas projektēja, konstruēja, ražoja, izplatīja un pārdeva masveida patēriņa transportlīdzekļus. Tā zīmolu vidū bija *Fiat*, *Alfa Romeo*, *Lancia*, *Abarth*, *Ferrari*, *Maserati* un vairāki *Chrysler* zīmoli. Turklāt *Fiat* darbojās arī sastāvdaļu nozarē, ražošanas sistēmu nozarē un pēcpārdošanas pakalpojumu/ražojumu jomā. Visbeidzot, lai atbalstītu savas darbības automobiļu jomā, grupa sniedza arī mazumtirdzniecības un tirgotāju finansēšanas, līzinga un nomas pakalpojumus (ar meitasuzņēmumu, kopuzņēmumu un komerciālu nolīgumu, kas noslēgti ar specializētiem finansēšanas pakalpojumu sniedzējiem, starpniecību). *Fiat* 2013. gadā ziņoja par ieņēmumiem 86 816 miljonu EUR apmērā un neto peļņu 1 951 miljona EUR apmērā. Šie skaitļi 2012. gadā bija attiecīgi 83 957 miljoni EUR (ieņēmumi) un 896 miljoni EUR (neto peļņa).

(32) *FFT* sniedza ar naudas līdzekļu pārvaldību saistītus un finansēšanas pakalpojumus tiem *Fiat* grupas uzņēmumiem, kuri atrodas (galvenokārt) Eiropā (izņemot Itāliju), un vadīja vairākas grupas uzņēmumu naudas kopfonda struktūras. Aptuveni 40 % no *FFT* pieder uzņēmumam *Fiat S.p.A.* un aptuveni 60 % – uzņēmumam *Fiat Finance S.p.A.*, kas ir *Fiat S.p.A.* pilnībā piederošs meitasuzņēmums ([14]). *FFT* reģistrētie ienākumi pirms nodokļu nomaksas 2012. un 2013. gadā bija attiecīgi 1 572 300 EUR un 2 334 301 EUR ([15]).

(33) Ziņojumā par transfertcenām, ko Luksemburga iesniedza 2014. gada 15. janvārī, bija ietverta šāda informācija par *FFT* un *Fiat* grupu. *Fiat* bija centralizējis ar finansēšanu un naudas līdzekļu pārvaldību saistītās funkcijas, saistībā ar kurām visas darbības attiecībā uz finansēšanu, finanšu pakalpojumu sniegšanu uzņēmumiem, attiecībām ar bankām, ārvalstu valūtu un procentu likmju risku pārvaldību, naudas līdzekļu centrālo pārvaldību, naudas tirgus darījumiem, naudas līdzekļu pārvaldību, līdzekļu uzkrāšanu un izmaksu veica grupas naudas līdzekļu pārvaldības uzņēmumi (turpmāk kopā saukti par "naudas līdzekļu pārvaldības uzņēmumiem").

(34) Naudas līdzekļu pārvaldības uzņēmumi bija organizēti šādi:

a) *Fiat Finance S.p.A.* bija naudas līdzekļu pārvaldības uzņēmums, kas atrodas Itālijā un bija atbildīgs par Itālijā reģistrēto grupas uzņēmumu finansēšanas darbībām;

b) *FFT* veica naudas līdzekļu pārvaldības uzņēmuma funkcijas Eiropā (izņemot Itāliju) reģistrētiem grupas uzņēmumiem;

c) *Fiat Finance North America, Inc.* (turpmāk "*FFNA*") veica naudas līdzekļu pārvaldības uzņēmuma funkcijas Amerikas Savienotajās Valstīs reģistrētiem grupas uzņēmumiem;

d) *Fiat Finance Canada Ltd.* (turpmāk "*FFC*") veica naudas līdzekļu pārvaldības uzņēmuma funkcijas Kanādā reģistrētiem grupas uzņēmumiem;

e) *Fiat Finanças Brasil Ltd* veica naudas līdzekļu pārvaldības uzņēmuma funkcijas Brazīlijā reģistrētiem *Fiat* uzņēmumiem.

(35) *FFT* veiktos grupas iekšējos pārrobežu darījumus var iedalīt divās galvenajās kategorijās: i) darījumi ar citiem naudas līdzekļu pārvaldības uzņēmumiem (nozares iekšienē) un ii) darījumi ar grupas uzņēmumiem (grupas iekšienē).

(36) Runājot par veicamajām funkcijām, *FFT* nodarbojās ar finansēšanu, izmantojot tirgu un likvīdo līdzekļu investīcijas, uzturēja attiecības ar finanšu tirgus dalībniekiem, sniedza saskaņošanas pakalpojumus un finanšu konsultācijas grupas uzņēmumiem, sniedza naudas līdzekļu pārvaldības pakalpojumus grupas uzņēmumiem, sniedza īstermiņa (Ī/T) un vidēja termiņa (V/T) starpuzņēmumu finansēšanas pakalpojumus un veica saskaņošanu ar citiem naudas līdzekļu pārvaldības uzņēmumiem.

([14]) Pamatprospekts, *Fiat S.p.A.*, 2014. gada 14. marts.
([15]) Turpat.

(37) Galvenie riski, ar kuriem parasti saskaras naudas līdzekļu pārvaldības uzņēmumi, ir tirgus risks, kredītrisks, kas saistīts ar banku noguldījumiem vai citiem līdzīgiem īstermiņa ieguldījumiem, ar darījuma partneri saistītie kredītriski un operacionālais risks.

(38) *FFT* pārvaldīja nozīmīgu finanšu aktīvu apjomu, kuri galvenokārt bija saistīti ar aizdevumiem grupas uzņēmumu starpā, grupas uzņēmumu kredītsaistībām un, mazākā mērā, ar noguldījumiem bankās. *FFT* izmantoja datorsistēmas, kas vajadzīgas, lai veiktu ikdienas darbību un pārraudzītu finanšu tirgu rezultātus.

2.2. **Apstrīdētais nodokļu nolēmums**

(39) Šis lēmums attiecas uz *FFT* ICNN, nodokļu nolēmumu par transfertcenām, ko ar 2012. gada 3. septembra vēstuli Luksemburga pieņēma par labu *FFT*. Ar apstrīdēto nodokļu nolēmumu ir atbalstīta *Fiat* grupas nodokļu konsultanta ierosinātā *FFT* papildu peļņas sadales metode un ļauts *FFT* ik gadu noteikt savu uzņēmuma ienākumu nodokli, kas jāiemaksā Luksemburgai.

(40) Luksemburgas Komisijai iesniegtie dokumenti, kuros it kā ir ietverti visi būtiskie elementi apstrīdētā nodokļu nolīguma pamatojumam, sastāv no divām vēstulēm un 6. apsvērumā minētā ziņojuma par transfertcenām.

(41) Luksemburgas nodokļu iestāde 2012. gada 3. septembra vēstulē apstiprināja, ka "turpmāk norādītā transfertcenu analīze tika veikta saskaņā ar 2011. gada 28. janvāra Apkārtrakstu 164/2 un tajā ir ievērots nesaistītu pušu darījuma princips" (*sic*). Citiem vārdiem sakot, Luksemburgas nodokļu iestāde atzina, ka nodokļu konsultanta veiktā un ziņojumā par transfertcenām iekļautā transfertcenu analīze palīdzēja noteikt nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu atlīdzību par *FFT* veiktajām funkcijām un risku uzņemšanos. *FFT* "nesaistītu pušu darījuma principam atbilstoša atlīdzība", kas noteikta ziņojumā par transfertcenām un apstiprināta apstrīdētajā nodokļu nolēmumā, bija šāda: "transfertcenu pētījumā par pašu kapitāla pakļaušanu riskiem un par pašu kapitāla izmantošanu noteiktā atbilstošā atlīdzība, lai atlīdzinātu uzņēmumam par veiktajām funkcijām, ir 2,542 miljoni EUR ar +/– 10 % novirzi." *FFT* no šīs atlīdzības iegūtajai tīrajai peļņai tika piemērota Luksemburgas parastā uzņēmumu ienākuma nodokļa likme 28,8 %. Vēstulē cita starpā tika norādīts, ka nodokļu iestādes pieņemtais lēmums ir saistošs piecus gadus (proti, no 2012. finanšu gada līdz 2016. finanšu gadam).

(42) Saskaņā ar ziņojumu par transfertcenām metode, kas uzskatīta par vispiemērotāko, lai noteiktu ar nodokli apliekamo *FFT* peļņu *Fiat* grupas ietvaros, bija darījumu tīrās peļņas metode (jeb starpības pārsnieguma kompromisa metode) (turpmāk "*TNMM*"). Nodokļu konsultants uzskatīja, ka *TNMM* bija īpaši piemērota tad, kad darījuma ietvaros viena puse neveica vērtīgus un unikālus ieguldījumus. Tā kā, pēc nodokļu konsultanta domām, tā tas bija *FFT* gadījumā, kas sniedza tikai finanšu pakalpojumus, šī metode tika uzskatīta par vispiemērotāko, lai noteiktu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošas cenas saskaņā ar Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) Transfertcenu noteikšanas vadlīnijām daudznacionāliem uzņēmumiem un nodokļu administrācijām (turpmāk "ESAO vadlīnijas") ([16]).

(43) Ziņojumā par transfertcenām nodokļu konsultants noteica *FFT* pienākošos atlīdzību, kas bija ar nodokli apliekamā peļņa, salīdzinot ar aktīviem, kuri *FFT* vajadzīgi, lai varētu veikt savas funkcijas un uzņemties radušos riskus, ņemot vērā izmantotos aktīvus.

(44) Minētā atlīdzība tika noteikta šādi: i) aplēsts *FFT* "riskiem pakļautais pašu kapitāls"; ii) noteikts *FFT* kapitāls, kas izmantots funkciju veikšanai un finanšu ieguldījumu atbalstam; iii) aplēsta paredzamā atlīdzība par *FFT* "riskiem pakļauto pašu kapitālu", izmantojot kapitāla aktīvu cenu noteikšanas modeli (turpmāk "*CAPM*"), un noteikts ienesīgums, lai atlīdzinātu funkciju veikšanai izmantoto pašu kapitālu, un iv) aprēķināts kopējais ieguvums, kas atstājams *FFT* ziņā, lai atlīdzinātu par risku uzņemšanos un funkciju veikšanu, apkopojot i)–iii) punktā minēto darbību rezultātus.

(45) Šajā lēmumā ir novērtēts, vai apstrīdētajā nodokļu nolēmumā apstiprinātais transfertcenu noteikšanas nolīgums ietver selektīvu priekšrocību, kas ir valsts atbalsts.

([16]) *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD Publishing*, Parīze, 2010. gads.

3. ATTIECĪGĀ TIESISKĀ REGULĒJUMA APRAKSTS

3.1. Norādījumi par transfertcenu noteikšanu

(46) Šis lēmums attiecas uz nodokļu nolēmumu, ar ko apstiprina transfertcenu noteikšanas nolīgumu, sauktu arī par ICNN. ICNN ir nolīgums, kurā pirms grupas iekšējiem darījumiem nosaka attiecīgu kritēriju kopumu transfertcenu noteikšanai šiem darījumiem noteiktā laikposmā nodokļu vajadzībām.

(47) Šajā kontekstā transfertcenas ir cenas, kas noteiktas komercdarījumiem starp dažādām vienas un tās pašas uzņēmumu grupas daļām, jo īpaši cenas, kas noteiktas precēm vai pakalpojumiem, kurus viens uzņēmumu grupas uzņēmums pārdod vai sniedz citam tās pašas grupas citam uzņēmumam. Tādējādi transfertcenas attiecas uz peļņas sadali starp vienas un tās pašas uzņēmumu grupas dažādām daļām.

(48) Daudznacionāli uzņēmumi maksā nodokļus jurisdikcijās, kurās ir atšķirīgas nodokļu likmes. Uzņēmumu grupas līmenī reģistrēta peļņa pēc nodokļu nomaksas ir summa, kura sastāv no katrā valstī, kurā tai uzliek nodokļus, gūtajām peļņām pēc nodokļu nomaksas. Tāpēc, tā vietā, lai maksimāli palielinātu katrā valstī deklarēto peļņu, daudznacionāliem uzņēmumiem, sadalot peļņu starp dažādiem uzņēmumu grupas uzņēmumiem, var būt finansiāls stimuls pēc iespējas lielāku peļņu iedalīt zemu nodokļu jurisdikcijām un pēc iespējas mazāku peļņu – augstu nodokļu jurisdikcijām.

(49) Lai panāktu taisnīgu nodokļu uzlikšanu, ir izveidots starptautiski saskaņots standarts transfertcenu noteikšanai. Tādējādi ESAO Nodokļu paraugkonvencijas ([17]) 9. pantā par nodokļu uzlikšanu saistītiem uzņēmumiem ir noteikts tā dēvētais nesaistītu pušu darījuma princips, saskaņā ar kuru starpuzņēmumu darījumu cenas nosaka atbilstoši tirgus cenām. Nesaistītu pušu darījuma princips ir sīkāk izklāstīts ESAO vadlīnijās.

4. FORMĀLĀS IZMEKLĒŠANAS PROCEDŪRAS SĀKŠANAS PAMATOJUMS

(50) Lēmumā par procedūras sākšanu Komisija pauda šaubas par apstrīdētā nodokļu nolēmuma saderību ar iekšējo tirgu. It īpaši attiecībā uz jautājumu, vai ar apstrīdēto nodokļu nolēmumu apstiprinātais transfertcenu noteikšanas nolīgums nodrošināja nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu atlīdzību *FFT* labā.

(51) Lēmumā par procedūras sākšanu Komisija norādīja, ka apstrīdētajam nodokļu nolēmumam nevajadzētu piešķirt attiecīgajiem uzņēmumiem zemākus nodokļus nekā citiem uzņēmumiem, kas atrodas līdzīgā juridiskā un faktiskā situācijā. Nodokļu iestādes, kas, izmantojot diskrecionāru nodokļu nolēmumu praksi, atzīst, ka daudznacionāli uzņēmumi, nosakot komerciālos nosacījumus grupas iekšējiem darījumiem, atkāpjas no tirgus principiem, var atteikties no ar nodokli apliekamajiem ieņēmumiem savā jurisdikcijā un tādējādi atteikties no valsts līdzekļiem. Tā tas it īpaši ir gadījumā, kad nodokļu iestāde pieņem komerciālus nosacījumus, kas atšķiras no nosacījumiem, kuri pastāv starp neatkarīgiem ekonomikas dalībniekiem.

(52) Turklāt lēmumā par procedūras sākšanu Komisija norādīja, ka, lai noteiktu, vai uzņēmuma ar nodokli apliekamo ienākumu novērtēšanas metode rada priekšrocību, šī metode ir jāsalīdzina ar vispārējo nodokļu sistēmu, pamatojoties uz starpību starp tāda uzņēmuma peļņu un zaudējumiem, kas darbojas normālos tirgus apstākļos. Tādējādi Komisija apgalvoja, ka tad, ja ICNN attiecas uz transfertcenu noteikšanas nolīgumu starp saistītiem uzņēmumiem vienas uzņēmumu grupas ietvaros, šādā nolīgumā nedrīkst atkāpties no nolīguma vai atlīdzības, kādai piesardzīgs neatkarīgs uzņēmējs būtu piekritis normālos tirgus apstākļos (t. i., nesaistītu pušu darījuma apstākļos) ([18]).

([17]) *Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), OECD Publishing*, Parīze, 2012. gads.
([18]) Komisijas Lēmums 2003/757/EK (2003. gads), Beļģijas koordinācijas centri (OV L 282, 30.10.2003., 25. lpp.), 95. apsvērums.

(53) Šajā kontekstā Komisija lēmumā par procedūras sākšanu atsaucās uz judikatūru, saskaņā ar kuru ir iespējams radīt tirgus apstākļus, nosakot transfertcenas atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam. Konkrētāk, ja, gluži pretēji, nodokļa uzlikšanas metode darījumiem grupas iekšienē neatbilstu nesaistītu pušu darījuma principam ([19]) un radītu nodokļa bāzi, kas ir mazāka par to, kas izrietētu no šī principa pareizas īstenošanas, tā attiecīgajam uzņēmumam sniegtu selektīvu priekšrocību ([20]).

(54) Šajā kontekstā Komisija norādīja, ka ESAO vadlīnijas ir atsauces dokuments, kurā ieteiktas metodes, ar kurām panāk nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu cenu noteikšanas rezultātu, un ka tās iepriekšējos Komisijas lēmumos ir noteiktas kā atbilstošas vadlīnijas šim nolūkam ([21]).

(55) Tādējādi lēmumā par procedūras sākšanu un kā sīkāk paskaidrots turpmāk, Komisija balstījās uz autonomu nesaistītu pušu darījuma principu. Komisija šajā lietā, definējot nesaistītu pušu darījuma principu savā valsts atbalsta novērtējumā, nav balstījusies uz valsts tiesību aktiem, konkrētāk, uz *L.I.R.* ([22]) 164. panta 3. punktu un apkārtrakstu ([23]).

(56) Pamatojoties uz šo autonomo nesaistītu pušu darījuma principu, kā noteikts iepriekš, Komisija savā lēmumā par procedūras sākšanu pauda šādas šaubas, kas tādējādi attiecās tikai uz apstrīdētā nodokļu nolēmuma atbilstību nesaistītu pušu darījuma principam, kā izklāstīts iepriekš 52. un 53. apsvērumā minētajā judikatūrā un kā paredzēts ESAO vadlīnijās.

(57) Pirmkārt, Komisija sākotnēji secināja, ka apstrīdētajā nodokļu nolēmumā, šķiet, ir akceptēta fiksēta nodokļu bāze 2,542 miljonu EUR (+/– 10 %) apmērā attiecībā uz uzņēmuma *FFT* Luksemburgā veikto darbību, kas varētu tikai nedaudz mainīties un palikt stabila pat tad, ja, piemēram, *FFT* veiktās darbības apjoms, atbilstīgi kam tiek noteikta nodokļu bāze, ievērojami palielinātos.

(58) Otrkārt, Komisija pauda šaubas par *FFT* nodokļu konsultanta izvēlētās metodes piemērotību *FFT* atlīdzības aprēķināšanai. Lai aprēķinātu šo atlīdzību, nodokļu konsultants savā transfertcenu analīzē izmantoja *TNMM*, kas ir netieša metode. Saskaņā ar Komisijas sākotnējiem secinājumiem gadījumos, kad tirgū var novērot salīdzināmus darījumus, priekšroka būtu jādod tiešo metožu un jo īpaši salīdzināmo nekontrolēto cenu (turpmāk "*CUP*") metodes izmantošanai. Šajā saistībā Komisija norādīja, ka *Chrysler – Fiat* grupas ASV uzņēmums – savas darbības nodrošināšanai tieši izmantoja finansējumu no kapitāla tirgus un ka daži no šiem darījumiem varētu būt salīdzināmi ar *FFT* veiktajiem darījumiem.

(59) Treškārt, attiecībā uz *CAPM* izmantošanu nepieciešamās pašu kapitāla atdeves provizoriskam aprēķinam, Komisija pauda šaubas par to, vai *FFT* nodokļu konsultants *CAPM* ir piemērojis pareizi. Tā uzsvēra, ka divas sastāvdaļas, no kurām saskaņā ar *CAPM* nosaka *FFT* atlīdzību, proti, atlīdzinātā pašu kapitāla summa un šai pašu kapitāla summai piemērotais atlīdzības līmenis, ir noteikti pārāk zemā līmenī.

([19]) Konkrētāk, nolēmumi, kas ļauj nodokļu maksātājiem ar nodokli apliekamās peļņas aprēķināšanai izmantot neatbilstošas transfertcenu noteikšanas metodes, piemēram, ļaujot transfertcenu noteikšanā izmantot "izmaksas plus fiksēts uzcenojums" vai "tālākpārdošanas cena mīnus fiksēts uzcenojums" metodi, var ietvert valsts atbalstu – sk. Komisijas 2002. gada Lēmumu 2003/438/EK par valsts atbalstu C 50/2001, Luksemburgas finanšu sabiedrības (OV L 153, 20.6.2003., 40. lpp.), 43. un 44. apsvērums; Komisijas Lēmums 2003/501/EK (2002. gads) par valsts atbalstu C 49/2001, Luksemburgas koordinācijas centri (OV L 170, 9.7.2003., 20. lpp.), 46., 47. un 50. apsvērums; Komisijas Lēmums 2003/755/EK (2003. gads), Beļģijas koordinācijas centri (OV L 282, 30.10.2003., 25. lpp.), 89.–95. apsvērums, un spriedums saistītajā apvienotajās lietās C-182/03 un C-217/03, Beļģija un *Forum 187*/Komisija, ECLI:EU:C:2006:416, 96. un 97. punkts; Komisijas Lēmums 2004/76/EK (2003. gads), Francijas galvenā mītne un loģistikas centri (OV L 23, 28.1.2004., 1. lpp.), 50. un 53. apsvērums;

([20]) Skatīt spriedumu apvienotajās lietās C-182/03 un C-217/03, Beļģija un *Forum 187*/Komisija, ECLI:EU:C:2006:416, 95. punkts.

([21]) Komisijas Lēmums 2003/757/EK (2003. gads), Beļģijas koordinācijas centri (OV L 282, 30.10.2003., 25. lpp.).

([22]) Luksemburgas Kodeks par ienākumiem (*Loi modifiée du 4.12.1967. concernant l'impôt sur le revenu*, turpmāk "*L.I.R.*") 164. panta 3. punkts.

([23]) 2010. gada 28. janvāra Apkārtraksts par *L.I.R.* Nr. 164/2 (turpmāk "apkārtraksts").

(60) Attiecībā uz atlīdzināto pašu kapitāla summu ar apstrīdēto nodokļu nolēmumu tika akceptēta *CAPM* piemērošana tikai vienai pašu kapitāla daļai, kas tika apzīmēta kā "riskam pakļautais pašu kapitāls", kamēr uzņēmumos *FFNA* un *FFC* iepludinātais pašu kapitāls bez ticama izskaidrojuma tika atskaitīts no atlīdzināmā pašu kapitāla. Turklāt šķita, ka "riskam pakļautā pašu kapitāla" aprēķina rezultātā ir noteikta pārāk zema nodokļu bāze, jo tajā nebija ietverti grupas aktīvi. Savā lēmumā par procedūras sākšanu Komisija apšaubīja pieņēmumu par to, ka attiecībā uz darījumiem, kas veikti ar grupas uzņēmumiem, nepastāv kredītrisks. Komisija arī pauda šaubas attiecībā uz to, kā aprēķinātas pašu kapitāla minimālās prasības saistībā ar darījuma partnera risku un kredītrisku. Proti, nebija pamatojuma ne salīdzinoši zemā – 20 % – riska pakāpes faktora izvēlei attiecībā uz darījuma partnera risku, ne arī tam, kas būtu sagaidāms, ja būtu būtiski jāgroza tiesiskais regulējums. Nodokļu konsultanta sagatavotajā ziņojumā par transfertcenām nebija izskaidrots, kāpēc "atšķirība starp kreditoru uzkrātiem procentiem par banku noguldījumiem un debitoru uzkrātiem procentiem par banku noguldījumiem" bija labs operacionālā riska rādītājs. Tajā arī nebija izskaidrots, kāpēc tika piemērota 15 % riska pakāpe. Tāpat tajā nebija izskaidrots, kādēļ darījuma partnera risks bija palielināts par 6 % un nevis par 8 %, ņemot vērā to, ka Bāzeles II kapitāla sistēmas ([24]) minimālās prasības pašu kapitālam saistībā ar darījuma partnera risku, uz kurām ir sniegta skaidra atsauce ziņojumā par transfertcenām, ir 8 %.

(61) Attiecībā uz atlīdzību, kas piemērota šim kapitālam, Komisija pauda šaubas par beta vērtības noteikšanu, ņemot vērā to, ka tā šķita pārāk zema salīdzinājumā ar citu salīdzināmu uzņēmumu, kuri sniedz finanšu pakalpojumus, beta vērtībām. Komisija arī pauda šaubas par nodokļu konsultanta beta vērtības aprēķinam izvēlēto 25. procentili mediānas vietā.

(62) Ceturtkārt, attiecībā uz paredzamo pašu kapitāla atdevi no kapitāla, kas tika uzskatīts par lieko kapitālu, Komisija pauda šaubas par to, ka apstrīdētajā nodokļu nolēmumā bez jebkāda pamatojuma ir akceptēta ļoti zemas procentu likmes – 0,87 % – izmantošana.

(63) Ņemot vērā šīs šaubas, Komisija lēmumā par procedūras sākšanu provizoriski secināja, ka ar apstrīdēto nodokļu nolēmumu *FFT* tika piešķirta selektīva priekšrocība, jo atlīdzība neatbilda nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošam rezultātam. Tā kā visi pārējie Līguma 107. panta 1. punkta nosacījumi, šķiet, ir izpildīti un nav nekādas acīmredzama saderības pamatojuma saskaņā ar Līguma 107. panta 2. vai 3. punktu, Komisija nonāca pie provizoriska secinājuma, ka apstrīdētais nodokļu nolēmums ir valsts atbalsts, kas nav saderīgs ar iekšējo tirgu.

5. LUKSEMBURGAS PIEZĪMES ATTIECĪBĀ UZ LĒMUMU PAR PROCEDŪRAS SĀKŠANU

5.1. Par Komisijas procedūru

(64) Attiecībā uz procedūru Luksemburga apgalvoja, ka šajā gadījumā nav ievērota pareizā procedūra saistībā ar rīkojumu sniegt informāciju tajā ziņā, ka Regula (EK) Nr. 659/1999 neļauj Komisijai izdot rīkojumus lēmumā par formālas izmeklēšanas procedūras sākšanu. Pirms šāda rīkojuma izdošanas būtu bijis jāievēro Regulas (EK) Nr. 659/1999 10. pantā paredzētā procedūra.

(65) Turklāt Luksemburga apgalvoja, ka saistībā ar lēmumā par rīkojumu pieprasīto informāciju Komisija nav paskaidrojusi, kādēļ bija vajadzīga atbalsta saņēmēja identitātes atklāšana pasākuma atbilstības noteikumiem par valsts atbalstu novērtēšanai. Luksemburga paskaidroja, ka tajā posmā tā nevar izpaust nosaukumu. Luksemburga arī apgalvoja, ka nav skaidrojuma attiecībā uz pieprasīto informāciju, lai gan Komisijas procedūru rokasgrāmatā bija prasīts šāds skaidrojums.

(66) Luksemburga apgalvoja, ka, tā kā lēmumā par procedūras sākšanu nebija paskaidrots, kā apstrīdētais nodokļu nolēmums ir atbalsts, tai nebija iespējams īstenot nogaidīšanas pienākumu, tāpēc tā apstiprināja *FFT* iesniegto nodokļu deklarāciju, pamatojoties uz apstrīdētajā nodokļu nolēmumā izklāstīto metodiku.

([24]) Bāzeles Banku uzraudzības komiteja, *International Convergence of Capital Measurement and Capital Standards A Revised Framework*, 2004. gada jūnijs (turpmāk "Bāzeles II kapitāla sistēma").

(67) Vēl Luksemburga apgalvoja, ka Komisija ir pārkāpusi lojālas sadarbības, objektivitātes un labas pārvaldības principus, proti, neņemot vērā Luksemburgas piedāvājumus tikties, kas ļautu tai izskaidrot Komisijai, kāda metodika ir izmantota apstrīdētajā nodokļu nolēmumā.

(68) Luksemburga apstrīdēja Komisijas lēmumu uzsākt atsevišķu ar *FFT* saistītu procedūru (ar jaunu lietas numuru SA.38375), kas ir atsevišķa no vispārējās izmeklēšanas par Luksemburgas nodokļu nolēmumu piemērošanas praksi, kura sākta ar lietas numuru SA.37267. Tā kā Luksemburga bija pārsūdzējusi Vispārējā tiesā Komisijas lietas SA.37267 ietvaros pieņemto rīkojumu sniegt informāciju, Komisija varēja mākslīgi apiet minētajā lietā izdotā rīkojuma sniegt informāciju anulēšanu, sākot jaunu lietu.

(69) Visbeidzot, Luksemburga apgalvoja, ka Komisija ir nepareizi izmantojusi savas pilnvaras, sajaucot rīcības brīvības izmantošanu ar vienkāršu vispārējo tiesību normu interpretāciju. Proti, apstrīdētais nodokļu nolēmums nebija Luksemburgas nodokļu iestādes rīcības brīvības īstenošana, bet gan bija saskaņā ar *L.I.R.* 164. panta 3. punktu un apkārtrakstu. Kā norāda Luksemburga, piemērojot šos noteikumus, tie neizbēgami bija jāinterpretē, ņemot vērā katra gadījuma faktus, lai nonāktu pie risinājuma, kas atbilst tā konkrētajiem apstākļiem un balstīts uz šiem apstākļiem. Komisija ir ignorējusi atšķirību starp rīcības brīvību, no vienas puses, un tādu noteikumu interpretāciju, kuros ietverti abstrakti juridiski noteikumi un kuri pēc tam jāpiemēro konkrētajam gadījumam, no otras puses. Turklāt, aizstājot valsts iestāžu sniegto Luksemburgas tiesību interpretāciju ar savu, Komisija ir ignorējusi dalībvalstu kompetenci tiešo nodokļu uzlikšanas jomā.

(70) Luksemburga uzskatīja, ka, tā kā tās nodokļu iestāde *FFT* gadījumā nav īstenojusi savu rīcības brīvību, Komisija nevarēja pierādīt, ka apstrīdētais nodokļu nolēmums neatbilst parastajai administratīvajai praksei. Luksemburga paskaidroja, ka tās administratīvā darbība ir balstīta uz likumības un vienlīdzības principiem, tādējādi nodrošinot vienādu attieksmi pret visiem nodokļu maksātājiem, kas pēc būtības atrodas vienādā situācijā. Luksemburga uzsvēra, ka lēmums par procedūras sākšanu ir pieņemts, pamatojoties vienīgi uz ESAO vadlīnijām, nevis uz Luksemburgas administratīvo praksi.

5.2. **Par būtiskām kļūdām lēmumā par procedūras sākšanu**

(71) Kopumā Luksemburga apgalvoja, ka Komisija ir pieļāvusi būtisku kļūdu, pieņemot atsauces sistēmu, kurā selektīvas priekšrocības noteikšanai, izmanto nesaistītu pušu darījuma principu, kas nav juridiski nostiprināts tās valsts tiesību sistēmā un praksē.

(72) Turklāt Luksemburga pārmeta Komisijai, ka tā šajā lietā nav piemērojusi attiecīgo valsts tiesību akta noteikumu, proti *L.I.R.* 164. panta 3. punktu un no tā izrietošo administratīvo praksi, bet ka tā ir atsaukusies vienīgi uz ESAO vadlīnijām. Tādējādi Komisija ir noteikusi aprēķina metodi, kas tai ir šķitusi par visatbilstošāko, lai gan Luksemburgas tiesību aktos nav paredzēts izmantot konkrētas metodes transfertcenu noteikšanai. Tādējādi Komisija ir pilnībā ignorējusi Luksemburgas tiesisko regulējumu un administratīvo praksi šajā jautājumā.

(73) Turklāt Luksemburga apgalvoja, ka Komisija ir nepareizi interpretējusi ESAO vadlīnijas, izveidojot transfertcenu noteikšanas metožu hierarhiju. Luksemburga apgalvoja, ka *TNMM* izvēle ir pamatota un saderīga ar *L.I.R.* 164. pantu.

(74) Attiecībā uz paustajām šaubām lēmumā par procedūras sākšanu Luksemburga pārmeta Komisijai, ka tā ir pārāk koncentrējusies un vienpusēji pievērsusies varbūtējai *Fiat* nodokļu stratēģijai grupas līmenī, neņemot vērā faktu, ka uzņēmumam *Fiat* kā grupai varēja būt citi iemesli savas struktūras izveidei tādā veidā, kā tas to ir izdarījis.

(75) Pirmkārt, Luksemburgas nodokļu iestādes nebija vienojušās par "fiksētu nodokļu bāzi", kā apgalvojusi Komisija. *FFT* ar nodokli apliekamie ieņēmumi bija atkarīgi no piešķirtajiem aizdevumiem, un ziņojumā par transfertcenām bija tikai peļņas maržai bāzes punktos noteikts intervāls, kas jāsasniedz.

(76) Otrkārt, attiecībā uz pieprasītā pašu kapitāla summu un šajā saistībā Komisijas paustajām šaubām Luksemburga uzskatīja, ka Bāzeles II kapitāla sistēmas izvēle ir pamatota tāpat kā izvēle izslēgt līdzdalību citos uzņēmumos. Tā kā līdzdalības atlīdzināšana notika, izmaksājot dividendes, kuras nāk no meitasuzņēmumiem un kuru summa var mainīties atkarībā no meitasuzņēmumu darbības rezultātiem un to vajadzībām saistībā ar atkārtotu ieguldīšanu, nodomam piemērot peļņas maržu šai ieņēmumu plūsmai komerciālā ziņā nebija jēgas.

(77) Treškārt, Luksemburga apgalvoja, ka grupas iekšējo parādsaistību neiekļaušana aprēķinā arī bija pamatota, jo *FFT* parādi bija ar skaidru garantiju par labu *FFT* aizdevējiem.

(78) Ceturtkārt, Luksemburga pārmeta Komisijai, ka tā ir apšaubījusi veidu, kādā tika aprēķināta beta vērtība riska prēmijas noteikšanai.

(79) Visbeidzot, Luksemburga apgalvoja, ka, tā kā Rīcības kodeksa jautājumu grupa (uzņēmējdarbības nodokļi) bija skaidri apstiprinājusi, ka nodokļu nolēmumu sagatavošanas prakse Luksemburgā atbilst ESAO rīcības kodeksam un principiem, tiesiskās paļāvības princips nozīmē, ka uzņēmumam *FFT* būtu jāvar paļauties uz apstrīdēto nodokļu nolēmumu visā tā spēkā esības laikposmā, proti, piecus gadus.

6. **IEINTERESĒTO PERSONU PIEZĪMES ATTIECĪBĀ UZ LĒMUMU PAR PROCEDŪRAS SĀKŠANU**

(80) Uzņēmums *FFT* savas piezīmes attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu iesniedza 2014. gada 30. oktobrī divos atsevišķos dokumentos.

6.1. ***FFT* piezīmju pirmais kopums**

(81) *FFT* pirmais piezīmju kopums attiecās uz i) apgalvoto ESAO transfertcenu noteikšanas principu nepareizu piemērošanu Komisijā un ii) iespējamo neatbilstību juridiskajam standartam, kas nepieciešams, lai noteiktu selektivitāti saskaņā ar Līguma 107. panta 1. punktu.

6.1.1. *ESAO principu nepareiza piemērošana*

(82) Pirmkārt, *FFT* apgalvoja, ka ar Luksemburgas nodokļu iestādi nebija nolīguma par fiksētu ar nodokli apliekamu ienākumu, bet gan bija nolīgums, kas attiecās tikai uz metodi, kā atlīdzināt *FFT* veiktās naudas līdzekļu pārvaldības uzņēmuma funkcijas.

(83) Otrkārt, *FFT* izvirzīja argumentus, kas pamato *TNMM* kā vispiemērotākās metodes izvēli. *FFT* paskaidroja, ka salīdzināmu iekšējo darījumu neesība liedza iespēju piemērot *CUP* metodi. *FFT* arī apgalvoja, ka, ja, piemērojot *CUP* metodi, tas būtu izmantojis savu obligāciju cenu noteikšanu, lai noteiktu transfertcenas, ko piemēro grupas uzņēmumiem izsniegtajiem aizdevumiem, tas būtu cietis zaudējumus.

(84) *FFT* arī norādīja, ka, lai gan transfertcenu noteikšana nav precīza zinātne, tas ir darījis visu iespējamo, lai aplēstu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu atlīdzību par darbībām.

(85) Treškārt, attiecībā uz *FFT* pašu kapitāla pietiekamību, tā kā apkārtrakstā nav nekādu konkrētu norādījumu, kas būtu jāievēro, lai noteiktu atbilstīgu riskam pakļautā pašu kapitāla līmeni, *FFT* nolēma izanalizēt savu pašu kapitālu, lai noskaidrotu, kāda kapitāla daļa ir nepieciešama, lai veiktu savu darbību un uzņemtos riskus. Šajā nolūkā *FFT* atsaucās uz Bāzeles II kapitāla sistēmu. *FFT* arī skaidroja, ka, tā kā apstrīdētā nodokļu nolēmuma nolūkā ar līdzdalību saistītā darbība netika ņemta vērā, bija pamatoti izslēgt *FFT* akciju daļas no riskam pakļautā pašu kapitāla. Turklāt pašu kapitāla summa, kas atbilst *FFT* ieguldījumiem meitasuzņēmumos, netika ņemta vērā, jo tajā bija iekļauti netirdzniecības portfeļa ieguldījumi saistītajās uzņēmumos, kuriem atlīdzība tika izmaksāta, izmantojot dividendes. Tomēr uz dividendēm neattiecās transfertcenu analīze, kas atbilda Bāzeles II kapitāla sistēmai un 57. pantam Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvā 2006/48/EK par kredītiestāžu darbības sākšanu un veikšanu (Kapitāla prasību direktīva, turpmāk "KPD III") ([25]).

([25]) Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīva 2006/48/EK (2006. gada 14. jūnijs) par kredītiestāžu darbības sākšanu un veikšanu (OV L 177, 30.6.2006., 1. lpp.), ar grozījumiem.

(86) Ceturtkārt, attiecībā uz Komisijas veikto analīzi par grupas iekšienē esošo parādu apstrādi un faktu, ka *FFT* ICNN ņemts vērā tikai tas aktīvu kopums, kas pieder trešām personām, *FFT* apgalvoja, ka grupas kredītnovērtējums jau bija iekļauts *FFT* veiktajā grupas finansējuma maksā. Ņemot vērā, ka *FFT* un visu grupas saistīto uzņēmumu kredītnovērtējums bija līdzvērtīgs *Fiat S.p.A.* kredītnovērtējumam, *FFT* nebija papildu kredītriska saistībā ar tā aizdevumiem savas grupas saistītajiem uzņēmumiem. Ņemot vērā iepriekš minēto, *FFT* sīkāk paskaidroja, kā tika noteikta *FFT* piemērotā procentu likme.

(87) Piektkārt, *FFT* apgalvoja, ka bija pamatoti izmantot 6 % koeficientu, kas piemērots tā riska svērtajiem aktīviem, jo tas atbilda *FFT* izpratnei par Bāzeles II kapitāla sistēmu, ko vietējās regulatīvās iestādes saskaņā ar KPD ir transponējušas nebanku finanšu iestādēs dažās ES jurisdikcijās (piemēram, Itālijā). *FFT* arī apgalvoja, ka riska svērums aktīvu riska darījumiem un operacionālajam riskam atbilst Bāzele II kapitāla sistēmai. Attiecībā uz tiesiskā regulējuma jebkādiem iespējamiem grozījumiem *FFT* norādīja, ka arī saskaņā ar Bāzeles II kapitāla sistēmu ([26]) un Direktīvu 2013/36/ES par piekļuvi kredītiestāžu darbībai un kredītiestāžu un ieguldījumu brokeru sabiedrību prudenciālo uzraudzību ([27]) ("KPD IV") attiecīgie kritēriji joprojām bija spēkā.

(88) Sestkārt, attiecībā uz Komisijas paustajām šaubām par izmantoto beta vērtību *FFT* apgalvoja, ka, pat neietverot noteiktus salīdzināmus uzņēmumus (piemēram, valsts bankas), nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošs diapazons palika tieši tāds pats. Tā kā *FFT* darbojās kā naudas līdzekļu pārvaldības uzņēmums, *FFT* par visatbilstošākajām salīdzināmajām vērtībām uzskatīja finanšu uzņēmumu beta vērtības. Turklāt apkārtrakstā ir sniegta skaidra atsauce uz finanšu pakalpojumu sniedzējiem. Attiecībā uz 25. procentiles pieņemšanu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošam diapazonam – tas atbilda ESAO vadlīnijām.

(89) Septītkārt, *FFT* apstrīdēja Komisijas šaubas par to, ka 0,87 % atdeve no pašu kapitāla bija pārāk zema. Pašu kapitāla pārpalikums, proti tas, kas nebija vajadzīgs to risku segšanai, kurus savas finansēšanas darbības ietvaros bija uzņēmies *FFT*, tika vai nu aizdots citam grupas uzņēmumam, kam bija vajadzīgs papildu finansējums, vai arī izmantots tādu pamatdarbības izmaksu segšanai, kuras *FFT* bija radušās saistībā ar finanšu pakalpojumu sniegšanu. Tāpēc atlīdzībai par to bija jāatbilst īstermiņa likvīdiem ieguldījumiem.

6.1.2. *Komisijas veiktā selektivitātes analīze*

(90) *FFT* apgalvoja, ka pat tad, ja Komisijas analīze attiecībā uz nesaistītu pušu darījuma principa ievērošanu būtu pareiza, lēmumā par procedūras sākšanu nebija sniegti nekādi pierādījumi, ka *FFT* ir guvis labumu no labvēlīgāka nodokļu režīma nekā visi pārējie Luksemburgas nodokļu maksātāji, kas bija līdzīgā juridiskā un faktiskā situācijā. Lēmumā par procedūras sākšanu nebija nekāda *FFT* situācijas salīdzinājuma ar citu Luksemburgas nodokļu maksātāju situāciju, kā piemēram ar tā 21 cita nodokļu maksātāja situāciju, kam Komisija pārbaudīja ICNN. *FFT* tāpat kā visiem citiem nodokļu maksātājiem, kas reāli atrodas Luksemburgā, tika atļauts noslēgt ICNN ar Luksemburgas nodokļu iestādi.

(91) Turklāt, ņemot vērā to, ka Luksemburgā kopumā uzņēmuma ienākuma nodokļu likme uzņēmumam *FFT* bija 28,8 % (2011. finanšu gadā), tajā pašā laikā Itālijā galvenā uzņēmuma nodokļa likme bija aptuveni 33 %, pie augstākiem *FFT* ienākumiem Itālijā būtu bijušas augstākas atskaitāmās izmaksas, jo lielākā daļa uzņēmuma *FFT* piešķirto aizdevumu bija piešķirti uzņēmumam *Fiat Finance S.p.A.* Līdz ar to nebija skaidrs, kāda veida "atbalstu" grupa kopumā ir saņēmusi, ja *FFT* bija deklarējis mazāku peļņu Luksemburgā un tādējādi Itālijā tam bija tiesības uz mazākiem procentu atskaitījumiem.

([26]) Bāzeles Banku uzraudzības komiteja, Starptautiskie reglamentējošie noteikumi attiecībā uz banku sektoru (Bāzele III).

([27]) Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīva 2013/36/ES (2013. gada 26. jūnijs) par piekļuvi kredītiestāžu darbībai un kredītiestāžu un ieguldījumu brokeru sabiedrību prudenciālo uzraudzību, ar ko groza Direktīvu 2002/87/EK un atceļ Direktīvas 2006/48/EK un 2006/49/EK (OV L 176, 27.6.2013., 338. lpp.).

6.2. ***FFT* piezīmju otrais kopums**

6.2.1. ICNN *neradīja nekādas "priekšrocības"*

(92) Otrais *FFT* piezīmju kopums sākas ar skaidrojumu par ICNN nozīmīgumu kopumā un to atzīšanu gan par daļu no vispārējās nodokļu sistēmas, gan par to, ka Luksemburgas nodokļu sistēma tos akceptē. *FFT* ICNN atbilst apkārtrakstā minētajiem norādījumiem un nav pretrunā Luksemburgas vispārējai nodokļu sistēmai.

(93) Luksemburgas noteikumi par transfertcenu noteikšanu, uz kuru pamata tika izdots apkārtraksts, bija daļa no vispārējās nodokļu sistēmas. Luksemburgas noteikumi par transfertcenu noteikšanu nebija pretrunā vispārējai nodokļu sistēmai, jo tajos bija ievērotas ESAO vadlīnijas un to mērķis bija noteikt nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu peļņu.

(94) Attiecībā uz Komisijas lēmumā par procedūras sākšanu paustajām šaubām par transfertcenu noteikšanas metodes izvēli *FFT* apgalvoja, ka *TNMM* ir vispārpieņemta metode, ko apstiprinājusi ESAO un kas ir atbilstīga Luksemburgas vispārējai nodokļu sistēmai.

(95) *FFT* uzskatīja, ka nodokļu iestādēm, kad tās piemēro *TNMM*, būtu jāparedz noteikta novērtēšanas brīvība, jo šī metode attiecībā uz ar nodokli apliekamās peļņas noteikšanu nekad nedod tikai vienu rezultātu, bet virkni derīgu rezultātu. Līdz ar to starpība starp *FFT* gūtajiem ar nodokli apliekamajiem (un Luksemburgas nodokļu iestādes akceptētajiem) ienākumiem un Komisijas aprēķināto iespējamo apliekamo ienākumu nebūtu uzskatāma par priekšrocību valsts atbalsta kontekstā. Šāda priekšrocība rastos tikai tad, ja pasākums būtu klaja atkāpšanās no transfertcenu noteikšanas standarta noteikumiem un tas pārsniegtu nodokļu iestādes novērtēšanas brīvību. Pretējā gadījumā būtu runa par Komisijas iejaukšanos dalībvalsts pilnvarās attiecībā uz nodokļu piemērošanu.

(96) Visbeidzot, *FFT* apgalvoja, ka Komisijai novērtējot, vai pastāv priekšrocība, būtu vajadzējis ņemt vērā kopējo ietekmi "uz grupu". Šajā saistībā *Fiat* grupai netika radītas nekādas priekšrocības, jo jebkāds nodokļu bāzes palielinājums Luksemburgā tika pilnībā kompensēts ar nodokļu atskaitījumu kādā citā Eiropas valstī (pēdējos gados galvenokārt Itālijā).

6.2.2. *"Selektivitātes" trūkums*

(97) *FFT* uzskatīja, ka atsauces sistēma, kas jāņem vērā, lai novērtētu selektivitāti, var ietvert tikai tādus uzņēmumus, uz kuriem attiecas noteikumi par transfertcenu noteikšanu, proti, kas sadarbojas vienīgi ar tādām trešām personām, kuras ar tiem ir saistītas. Tas ir atzīts Komisijas lēmumā par *groepsrentebox* ([28]), kurā attiecībā uz aizņēmuma finansēšanas darbībām norādīts, ka saistīti uzņēmumi neatrodas tādā pašā juridiskā un faktiskā situācijā kā nesaistīti uzņēmumi. Kā arī, lai pierādītu selektivitāti, Komisijai būtu vajadzējis pierādīt, ka *FFT* ir ieguvis ICNN tādos apstākļos, kas atšķiras no apstākļiem, kuri piemēroti citām grupas vienībām Luksemburgā, kas veic finansēšanas darbību. Taču apkārtrakstā ir paskaidrots, ka ICNN ir pieejami visiem finanšu grupu uzņēmumiem. Tātad selektivitātes nav.

(98) *FFT* uzskatīja, ka Luksemburgas nodokļu iestādes izdotie nodokļu nolēmumi nebija diskrecionāri, jo tajos bija ievēroti apkārtraksta principi, kuros konkrēti bija atsauce uz nesaistītu pušu darījuma principu, kas definēts ESAO nodokļu paraugkonvencijas 9. pantā. Tādējādi Luksemburgas nodokļu iestādes novērtēšanas brīvību, ja tāda ir, ierobežoja apkārtraksta norādījumi. Turklāt šis nodokļu iestādes ziņā atstātā ierobežotā novērtēšanas brīvība bija raksturīga ESAO vadlīniju piemērošanai. Šis vienkāršais elements pats par sevi nevarēja nozīmēt valsts atbalsta esību. Turklāt *FFT* ICNN tika periodiski pārskatīts.

([28]) Komisijas Lēmums 2009/809/EK (2009. gada 8. jūlijs) par *groepsrentebox* shēmu, kuru Nīderlande plāno īstenot (C 4/07 (ex N 465/06)) (OV L 288, 4.11.2009., 26. lpp.) (turpmāk "lēmums par *groepsrentebox*").

(99) *FFT* apgalvoja, ka Komisija nav pierādījusi, ka *TNMM* piemērošana *FFT* ICNN atšķirtos no citiem nolēmumiem, kurus noslēguši uzņēmumi, kas atrodas ar *FFT* situāciju salīdzināmā situācijā. *FFT* uzskatīja, ka nav nekādu šaubu, ka salīdzināms uzņēmums, kas ir *FFT* situācijai līdzīgā situācijā, varētu lūgt nodokļu nolēmuma pieņemšanu un noteikt savus ar nodokli apliekamos ienākumus, pamatojoties uz *TNMM*. Tā kā uz *FFT* un salīdzināmajiem uzņēmumiem attiecās viens un tas pats nodokļu režīms, nebija jēgas noteikt to, vai *FFT* piemērotā transfertcenu noteikšanas metode atbilst ESAO vadlīnijām (kas, pēc *FFT* domām, atbilda jebkurā gadījumā).

6.2.3. FFT *faktiskā situācija bija būtiski atšķirīga no situācijas, kas novērota lēmumos par koordinācijas centriem*

(100) *FFT* norādīja, ka lēmumā par procedūras sākšanu ir vairākas vērā ņemamas atšķirības salīdzinājumā ar iepriekšējiem lēmumiem, kuros Komisija apšaubīja transfertcenu noteikšanas metodes piemērošanu (proti, izmaksu pieskaitīšanas metodi) kā nodokļu pasākumu, kurš radījis selektīvas priekšrocības ([29]). Šajos lēmumos režīms bija pieejams tikai tiem nodokļu maksātājiem, kas atbilda noteiktām prasībām, kamēr lēmumā par procedūras sākšanu Komisija apšaubīja vienīgi *TNMM* piemērošanu, proti, konkrēto veidu, kā tika noteikta ar nodokli apliekamā peļņa ICNN procedūrā, kas ir pieejama visiem Luksemburgas nodokļu maksātājiem, kuri veic finansēšanas darbības ar saistītām personām.

(101) Turklāt šajos lēmumos ienākumi, kas tika noteikti saskaņā ar izmaksu pieskaitīšanas metodi, varēja būtiski atšķirties no likumā noteiktās peļņas, kas tā nebija *FFT* gadījumā. Atšķirībā no *FFT* gadījuma, iepriekšējos lēmumos transfertcenu noteikšanas metodikas piemērošana acīmredzami novirzās no ESAO vadlīnijām. ESAO vadlīnijās nebija arī skaidru transfertcenu noteikšanas norādījumu par dažām *FFT* veiktajām darbībām (piemēram, finansēšanas un naudas plūsmas pārvaldīšanas darbībām).

(102) *FFT* arī apgalvoja, ka Komisija nav ņēmusi vērā to, ka *FFT* ICNN bija balstīts uz ekonomikas pētījumu, kurš veikts saskaņā ar ESAO vadlīnijām un kurš pierādīja, ka peļņas noteikšana nebija patvaļīga un ka Luksemburgas nodokļu iestāde neizmantoja nekādu rīcības brīvību.

7. **LUKSEMBURGAS PIEZĪMES ATTIECĪBĀ UZ TREŠO PERSONU PIEZĪMĒM**

(103) Luksemburga 2015. gada 5. janvāra vēstulē norādīja, ka tā pilnībā piekrīt *FFT* formulētajiem apsvērumiem.

8. **NOVĒRTĒJUMS**

(104) Saskaņā ar Līguma 107. panta 1. punktu 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.

(105) Savienības Tiesa ir nolēmusi ([30]), ka, lai pasākumu varētu kvalificēt par atbalstu Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē, ir jābūt izpildītiem šādiem kumulatīviem nosacījumiem: i) pasākumam jābūt attiecināmam uz valsti un finansētam no valsts līdzekļiem; ii) tam jārada priekšrocība saņēmējam; iii) piešķirtajai priekšrocībai jābūt selektīvai un iv) pasākumam jābūt tādam, kas rada vai draud radīt konkurences izkropļojumus un ietekmē tirdzniecību starp dalībvalstīm.

(106) Šā lēmuma nolūkā jo īpaši ir sīkāk jāpārbauda, vai priekšrocība ir selektīva.

([29]) Komisijas Lēmums (2003. gads) par Beļģijas īstenoto atbalsta shēmu – nodokļu nolēmumu sistēma Amerikas Savienoto Valstu ārvalstu tirdzniecības sabiedrībām (OV L 23, 28.1.2004., 14. lpp.); Komisijas Lēmums (2003. gads) par atbalsta shēmu, ko Beļģija īstenojusi par labu Beļģijā iedibinātajiem koordinācijas centriem (OV L 282, 30.10.2003., 25. lpp.); Komisijas Lēmums (2002. gads) par valsts atbalsta shēmu C 49/2001 (ex NN 46/2000) – koordinācijas centri – ko īstenojusi Luksemburga (OV L 170, 9.7.2003., 20. lpp.); Komisijas Lēmums (2003. gads) par atbalsta shēmu, ko Francija īstenojusi par labu galvenajai mītnei un loģistikas centriem (OV L 23, 28.1.2004., 1. lpp.); Komisijas Lēmums (2002. gads) par atbalsta shēmu, ko Vācija īstenojusi par labu kontroles un koordinācijas centriem (OV L 177, 16.7.2003., 17. lpp.).

([30]) Spriedums lietā C-399/08 P, Komisija/*Deutsche Post*, ECLI:EU:C:2010:481, 39. punkts.

(107) Saskaņā ar iedibināto judikatūru nosacījums par selektīvo priekšrocību "prasa noteikt, vai atbilstoši noteiktam tiesiskajam režīmam attiecīgais valsts pasākums var radīt priekšrocību "konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai" salīdzinājumā ar citiem, kuri, ņemot vērā minētā režīma mērķi, atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā un kuriem tādējādi tiek piemērota atšķirīga attieksme, kas būtībā var tikt kvalificēta kā diskriminējoša" ([31]).

(108) Konkrētāk, Tiesa ir izstrādājusi trīs posmu analīzi, ar ko nosaka, vai konkrētais nodokļu pasākums ir selektīvs ([32]). Pirmajā posmā ir jānosaka, kāds ir dalībvalstī piemērojamais vispārējais vai parastais nodokļu režīms. Tā ir "atsauces sistēma". Otrajā posmā ir jānosaka, vai konkrētais nodokļu pasākums ir atkāpe no šīs sistēmas tādā mērā, ka tas rada diferenciāciju starp ekonomikas dalībniekiem, kas, ņemot vērā sistēmas iekšējos mērķus, faktiski un juridiski ir salīdzināmā situācijā. Ja pasākums ir atkāpe no atsauces sistēmas, trešajā posmā ir jānosaka, vai šis pasākums ir pamatots pēc būtības vai saskaņā ar atsauces sistēmas vispārējo shēmu. Nodokļu pasākums, ar kuru tiek izdarīta atkāpe no atsauces sistēmas, var būt pamatots, ja attiecīgā dalībvalsts var pierādīt, ka šis pasākums tieši izriet no šīs valsts nodokļu sistēmas pamatprincipiem vai vadošajiem principiem ([33]). Ja tas ir šāds gadījums, tad nodokļu pasākums nav selektīvs. Pierādīšanas pienākums šajā trešajā posmā ir dalībvalstij.

(109) *FIAT* lietas spriedumā ([34]) Tiesa sīkāk precizēja, kā identificēt attiecīgo atsauces sistēmu. Tiesa norādīja, ka Komisijai, nosakot atsauces sistēmu, nevajadzētu ņemt vērā parametrus un noteikumus, kas nav saistīti ar valsts nodokļu sistēmu. Konkrētāk, *FIAT* lietas sprieduma 96. punktā Tiesa uzskatīja, ka "nosakot, vai pastāv selektīva nodokļu priekšrocība Līguma 107. panta 1. punkta izpratnē, un nosakot nodokļu slogu, kas parasti būtu jāuzņemas uzņēmumam, nevar tikt ņemti vērā rādītāji un noteikumi, kuri nav saistīti ar attiecīgo valsts nodokļu sistēmu, ja vien šī valsts nodokļu sistēma neietver tiešas atsauces uz tiem".

(110) Ņemot vērā šos principus, Tiesa *FIAT* lietas sprieduma ([35]) 117. punktā secināja, ka galīgais lēmums minētajā lietā ir jāatceļ tiktāl, ciktāl Komisija ir pieļāvusi tiesību kļūdu, konstatēdama, ka pastāv selektīva priekšrocība, ņemot vērā atsauces sistēmu, kurā ir ietverts nesaistītu pušu darījuma princips, kas neizriet no attiecīgo valsts nodokļu tiesību pilnīgas pārbaudes.

(111) Tādējādi saskaņā ar Līguma 266. pantu Komisijai ir jāveic vajadzīgie pasākumi, lai izpildītu Tiesas spriedumu *FIAT* lietā.

(112) Šajā ziņā Komisija atzīst, ka lēmumā par procedūras sākšanu tā savu selektīvas priekšrocības kritērija novērtējumu bija balstījusi uz pieņēmumu, ka atsauces sistēma ietvēra nesaistītu pušu darījuma principu. Tā šo principu atvasināja gan no iepriekšējiem Komisijas lēmumiem ([36]), gan no Tiesas judikatūras ([37]), kas interpretēta saskaņā ar ESAO vadlīnijām, kā izklāstīts šā lēmuma 53.–56. apsvērumā.

([31]) Spriedums apvienotajās lietās C-451/21 P un C-454/21 P, Luksemburga u. c./Komisija, ECLI:EU:C:2023:948, 106. punkts. Skatīt arī spriedumu lietā C-172/03, *Heiser*, ECLI:EU:C:2005:130, 40. punktu.

([32]) Skatīt spriedumu apvienotajās lietās C-78/08 līdz C-80/08, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2009:417, 49., 64. un 65. punkts. Šī atbalsta selektivitātes triju posmu analīzes metode tika izstrādāta, lai atklātu tādu labvēlīgāku nodokļu pasākumu slēpto selektivitāti, no kuriem labumu šķietami var gūt ikviens uzņēmums: skatīt spriedums apvienotajās lietās C-649/20 P, C-658/20 P, C-662/20 P, Spānija u. c./Komisija, ECLI:EU:C:2023:60, 48. punkts.

([33]) Skatīt spriedumu apvienotajās lietās C-78/08 līdz C-80/08 *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2009:417, 65. punkts.

([34]) Spriedums apvienotajās lietās C-885/19 P un C-898/19 P, Komisija/*Fiat Chrysler Finance Europe*, ECLI:EU:C:2022:859.

([35]) Spriedums apvienotajās lietās C-885/19 P un C-898/19 P, *Fiat Chrysler Finance Europe* un Īrija/Eiropas Komisija, ECLI:EU:C:2022:859. Sk. arī argumentāciju, kas izklāstīta sprieduma 81.–112. punktā.

([36]) Komisijas Lēmums (2003. gads) par Beļģijas īstenoto atbalsta shēmu – nodokļu nolēmumu sistēma Amerikas Savienoto Valstu ārvalstu tirdzniecības sabiedrībām (OV L 23, 28.1.2004., 14. lpp.); Komisijas Lēmums (2003. gads) par atbalsta shēmu, ko Beļģija īstenojusi par labu Beļģijā iedibinātajiem koordinācijas centriem (OV L 282, 30.10.2003., 25. lpp.); Komisijas Lēmums (2002. gads) par valsts atbalsta shēmu C 49/2001 (ex NN 46/2000) – koordinācijas centri – ko īstenojusi Luksemburga (OV L 170, 9.7.2003., 20. lpp.); Komisijas Lēmums (2003. gads) par atbalsta shēmu, ko Francija īstenojusi par labu galvenajai mītnei un loģistikas centriem (OV L 23, 28.1.2004., 1. lpp.); Komisijas Lēmums (2002. gads) par atbalsta shēmu, ko Vācija īstenojusi par labu kontroles un koordinācijas centriem (OV L 177, 16.7.2003., 17. lpp.).

([37]) Skatīt spriedumu apvienotajās lietās C-182/03 un C-217/03, Beļģija un *Forum 187*/Komisija, ECLI:EU:C:2006:416 (turpmāk "*Forum 187* judikatūra").

(113) Tādējādi četras konkrētās šaubas, kas izklāstītas lēmuma par procedūras sākšanu 63.–80. apsvērumā un minētas iepriekš 4. iedaļā, bija balstītas uz autonoma nesaistītu pušu darījuma principa pastāvēšanu ([38]). Citiem vārdiem sakot, sākotnējais secinājums par to, ka apstrīdētajam nodokļu nolēmumam ir valsts atbalsta raksturs, kā norādīts lēmumā par procedūras sākšanu, izrietēja no tā, ka bija novirze no nesaistītu pušu darījuma principa vai noteikumiem vai tie tika nepareizi piemēroti, bet tie neizrietēja no Luksemburgas tiesību pilnīgas pārbaudes.

(114) Tomēr Komisija atzīst, ka *FIAT* lietas spriedumā Tiesa ir nolēmusi, ka Komisija gala lēmumā nav pierādījusi selektīvas priekšrocības pastāvēšanu par labu *FFT* Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē, jo, nosakot atsauces sistēmu: "Komisija piemēroja nesaistītu pušu darījuma principu, kas atšķiras no Luksemburgas tiesību aktos noteiktā. Tādējādi tā ir aprobežojusies ar to, ka uzņēmumu ienākuma nodokļa Luksemburgā vispārējās sistēmas mērķī ir identificējusi šī principa abstraktu izpausmi un izvērtējusi aplūkoto nodokļu nolēmumu, neņemdama vērā veidu, kādā minētais princips konkrēti ir iekļauts šajās tiesībās it īpaši attiecībā uz integrētiem uzņēmumiem" ([39]). Šis secinājums attiecas arī uz lēmumā par procedūras sākšanu izklāstīto analīzi.

(115) Turklāt Tiesa attiecībā uz integrētu uzņēmumu aplikšanu ar nodokli norādīja, ka, lai gan Luksemburgas tiesību akti, kas piemērojami sabiedrībām, ir vērsti uz to, lai panāktu ticamu tirgus cenas aplēsto vērtību, un šis mērķis vispārīgi atbilst nesaistītu pušu darījuma principam, tomēr, tā kā Savienības līmenī nav veikta saskaņošana, šā principa piemērošanas sīki izstrādāti noteikumi ir noteikti valsts tiesībās un šie valsts noteikumi ir jāņem vērā, nosakot atsauces sistēmu ([40]). Tomēr lēmumā par procedūras sākšanu Komisija neatsaucās uz nesaistītu pušu darījuma principu, kas būtībā noteikts *L.I.R.* 164. panta 3. punktā.

(116) Tiesa arī norādīja, ka no *Forum 187* judikatūras nevar secināt, ka Tiesa, lai izvērtētu fiskāla rakstura pasākumus saistībā ar LESD 107. panta 1. punkta piemērošanu, būtu paredzējusi ieviest autonomu nesaistītu pušu darījuma principu, kas piemērojams neatkarīgi no tā, vai tas ir iekļauts valsts tiesībās ([41]).

(117) Turklāt Tiesa norādīja, ka, pat pieņemot, ka starptautiskā līmenī pastāv konsensus attiecībā uz nesaistītu pušu darījuma principu un ka daudzas valstu nodokļu iestādes transfertcenu sagatavošanā un kontrolē ievēro ESAO vadlīnijas, "analizējot to, vai attiecīgie darījumi ir jāaplūko no nesaistītu pušu darījuma principa viedokļa un attiecīgā gadījumā – vai transfertcenas, kas ir pamatā ar nodokli apliekamo ienākumu bāzei un to sadalījumam starp attiecīgajām valstīm, atkāpjas no nesaistītu pušu darījuma rezultāta, nozīme (..) ir tikai valsts tiesību normām" ([42]).

(118) Ņemot vērā šos Tiesas konstatējumus un secinājumus *FIAT* lietas spriedumā, jāsecina, ka atsauces sistēma, kas noteikta lēmuma par procedūras sākšanu 59.–63. apsvērumā un kas ir balstīta tikai uz autonomu nesaistītu pušu darījuma principu, kurš izriet no Komisijas lēmumiem un *Forum 187* judikatūras, kā tas interpretēts ESAO vadlīnijās, nevar būt piemērots sākumpunkts valsts atbalsta analīzē par selektīvas priekšrocības pastāvēšanu šajā lietā. Turklāt lēmumā par procedūras sākšanu netika paustas šaubas, pamatojoties uz *L.I.R.* 164. panta 3. punktu un apkārtrakstu.

(119) Kā atgādināts *FIAT* lietas spriedumā, parasti kļūda, nosakot saskaņā ar atbilstošajām valsts tiesībām faktiski piemērojamos noteikumus un tādējādi – nosakot atsauces sistēmu, saskaņā ar kuru ir jāizvērtē attiecīgais iepriekšējais nodokļu nolēmums, visu argumentāciju par selektīvas priekšrocības pastāvēšanu neizbēgami padara par spēkā neesošu ([43]).

([38]) Skatīt spriedumu apvienotajās lietās C-885/19 P un C-898/19 P, *Fiat Chrysler Finance Europe* un Īrija/Eiropas Komisija, ECLI:EU:C:2022:859, 104. punkts.

([39]) Spriedums apvienotajās lietās C-885/19 P un C-898/19 P, *Fiat Chrysler Finance Europe* un Īrija/Eiropas Komisija, ECLI:EU:C:2022:859, 91. punkts.

([40]) Spriedums apvienotajās lietās C-885/19 P un C-898/19 P, *Fiat Chrysler Finance Europe* un Īrija/Eiropas Komisija, ECLI:EU:C:2022:859, 93. punkts.

([41]) Spriedums apvienotajās lietās C-885/19 P un C-898/19 P, *Fiat Chrysler Finance Europe* un Īrija/Eiropas Komisija, ECLI:EU:C:2022:859, 104. punkts.

([42]) Spriedums apvienotajās lietās C-885/19 P un C-898/19 P, *Fiat Chrysler Finance Europe* un Īrija/Eiropas Komisija, ECLI:EU:C:2022:859, 96. punkts.

([43]) Spriedums apvienotajās lietās C-885/19 P un C-898/19 P, *Fiat Chrysler Finance Europe* un Īrija/Eiropas Komisija, ECLI:EU:C:2022:859, 118. punkts.

(120) Tādējādi ne no lēmumā par procedūras sākšanu paustajām konkrētajām šaubām, ne no tajā izklāstītā pamatojuma par atsauces sistēmas noteikšanu Komisija nevar secināt, ka ar apstrīdēto nodokļu nolēmumu Luksemburga ir piešķīrusi *FFT* selektīvu priekšrocību. Turklāt lēmumā par procedūras sākšanu Komisija nenovērtēja, vai apstrīdētajā nodokļu nolēmumā bija novirze, ņemot vērā kādu citu atsauces sistēmu, ne arī pauda šaubas par atbalsta esību, pamatojoties uz citiem apsvērumiem, kas saistīti ar selektīvas priekšrocības pastāvēšanu.

(121) Tāpēc šajā lēmumā Komisijai ir jāatsakās no lēmumā par procedūras sākšanu paustajām šaubām par selektīvas priekšrocības pastāvēšanu. Tā kā kritēriji tam, lai noteiktu valsts atbalsta esību saskaņā ar Līguma 107. panta 1. punktu, ir kumulatīvi, nav nepieciešamības vērtēt pārējos kritērijus, kas noteikti minētajā noteikumā.

9. **SECINĀJUMS**

(122) Ņemot vērā iepriekš minēto, Komisija secina, ka apstrīdētais nodokļu nolēmums, ko Luksemburga izdevusi par labu *FFT*, nav valsts atbalsts Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē,

IR PIEŅĒMUSI ŠO LĒMUMU.

1. pants

Apstrīdētais nodokļu nolēmums, ko Luksemburgas Lielhercogiste 2012. gada 3. septembrī izdevusi par labu *FFT*, nav valsts atbalsts Līguma par Eiropas Savienības darbību 107. panta 1. punkta nozīmē.

2. pants

Šis lēmums attiecas uz Luksemburgas Lielhercogisti.

Briselē, 2024. gada 28. novembrī

Komisijas vārdā –
priekšsēdētājas izpildvietniece
Margrethe VESTAGER