Kohtulahendite kogumik

ÜLDKOHTU OTSUS (teine koda laiendatud koosseisus)

8. juuni 2022 *

Riigiabi – Abikava, mida Ühendkuningriik rakendas teatavate hargmaiste kontsernide kasuks – Otsus, millega abikava tunnistatakse siseturuga kokkusobimatuks ja ebaseaduslikuks ning määratakse makstud abi tagastamine – Maksustamisalased eelotsused (*tax rulings*) – Maksusüsteem, mis puudutab kontsernisisest rahastamist ja eelkõige välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid – Valikulised maksueelised

Kohtuasjades T-363/19 ja T-456/19,

Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik, esindajad: F. Shibli ja S. McCrory, keda abistasid P. Baker, *QC*, ja *barrister* T. Johnston,

hageja kohtuasjas T-363/19,

ITV plc, asukoht London (Ühendkuningriik), esindajad: *solicitor* J. Lesar ja K. Beal, *QC*,

hageja kohtuasjas T-456/19,

keda toetavad

Ühendkuningriik, esindajad: F. Shibli ja S. McCrory, keda abistasid P. Baker, *QC*, ja *barrister* T. Johnston,

ja

LSEGH (Luksemburg) Ltd, asukoht London,

London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd, asukoht London,

esindajad: advokaadid A. von Bonin, O. Brouwer ja A. Pliego Selie,

menetlusse astujad kohtuasjas T-456/19,

versus

Euroopa Komisjon, esindajad: L. Flynn, S. Noë ja B. Stromsky, keda kohtuasjas T-456/19 abistasid advokaadid M. Clayton ja M. Segura Catalán,

kostja,

* Kohtumenetluse keel: inglise.

mille ese on ELTL artikli 263 alusel esitatud nõuded tühistada komisjoni 2. aprilli 2019. aasta otsus (EL) 2019/1352, mis käsitleb riigiabi SA.44896, mida Ühendkuningriik on rakendanud seoses välismaiste kontrollitavate äriühingute kontsernisisese rahastamisega seotud maksuvabastusega (ELT 2019, L 216, lk 1),

ÜLDKOHUS (teine koda laiendatud koosseisus),

koosseisus: president S. Papasavvas, kohtunikud V. Tomljenović (ettekandja), F. Schalin, P. Škvařilová-Pelzl ja I. Nõmm,

kohtusekretär: ametnik P. Cullen,

arvestades menetluse kirjalikku osa ja 18. oktoobri 2021. aasta kohtuistungil esitatut,

on teinud järgmise

otsuse

I. Vaidluse taust

A. ITV kontsern

1 Ühendkuningriigi maksuresident ITV plc on ITV kontserni, mis tegeleb meediasisu loomise, tootmise ja levitamisega erinevate platvormide kaudu kogu maailmas, juhtiv valdusäriühing. Kontserni kuuluvad eelkõige sellised välismaised kontrollitavad äriühingud nagu ITV Entreprises BV ja ITV (Finance) Europe BV, mõlemad Madalmaade õiguse alusel asutatud äriühingud, kes olid andnud mitu laenu teistele ITV kontserni kuuluvatele äriühingutele.

2 Mitmel aruandeaastal, vähemalt kuni 2016. aastani, taotleti välismaiste kontrollitavate äriühingute laenuintressist saadud ja ITV-le üle kantud kasumi maksust vabastamist 2010. aasta maksuseaduse (rahvusvahelised ja muud sätted) (Taxation (International and Other Provisions) Act 2010, edaspidi „TIOPA“) 9. peatüki 9A osa alusel.

B. Välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevad eeskirjad

3 Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu reguleerivate õigusaktide kohaselt on tulumaksuga maksustatud äriühingu tulu, mis on teenitud Ühendkuningriigis ellu viidud tegevusest ja seal olevalt varalt. Vastavalt territoriaalsuse põhimõttele ei maksustata välismaiste äriühingute tulu, mis on Ühendkuningriigis ümber jaotatud. Samuti ei maksustata Ühendkuningriigis äriühingu tulumaksuga välismaiste püsivate tegevuskohtade tulu.

4 Välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevates eeskirjades on üldiselt kindlaks määratud, millist välismaise kontrollitava äriühingu tulu võib pidada Ühendkuningriigist kunstlikult ümber paigutatuks ja mida maksustatakse seega Ühendkuningriigis sellelt tulult võetava erimaksuga.

5 TIOPA 9A osa 2. peatüki §-s 371BA on viimati nimetatud maks üldiselt määratletud kui maks, mida võetakse maksustamisaastal välismaise kontrollitava äriühingu maksustatavalt tulult, mis on §-s 371BB määratletud kui tulu, mida maksustatakse TIOPA 9A osa 4.–8. peatüki alusel (edaspidi „välismaise kontrollitava äriühingu maks“) eelkõige tingimusel, et kohaldamisele ei kuulu nimetatud osa 9. peatükk, mis näeb ette maksuvabastused.

6 TIOPA 9A osa 5. peatüki § 371EA näeb ette, et välismaise kontrollitava äriühingu kauplemisega mitteseotud finantstulu maksustatakse Ühendkuningriigis selles ulatuses, milles see on seotud järgmiste olukordadega:

– TIOPA 9A osa §-s 371EB „Ühendkuningriigis ellu viidav tegevus“ nimetatud kauplemisega mitteseotud finantstulu tegevusest, mille võtmetöötajate funktsioone on täidetud Ühendkuningriigis;

– TIOPA 9A osa §-s 371EC „Ühendkuningriigist pärinevad kapitaliinvesteeringud“ nimetatud kauplemisega mitteseotud finantstulu Ühendkuningriigis asuvatest fondidest või varadest;

– TIOPA 9A osa §-s 371ED nimetatud kauplemisega mitteseotud finantstulu skeemidest, mille välismaine kontrollitav äriühing on kasutusele võtnud alternatiivina dividendide või muude fondide jaotamisele Ühendkuningriigi residendist äriühingule või püsivale tegevuskohale;

– TIOPA 9A osa §-s 371EE nimetatud kauplemisega mitteseotud finantstulu välismaise kontrollitava äriühingu teatavatest kapitalirendisuhetest Ühendkuningriigi residendist äriühingute või püsivate tegevuskohtadega.

7 Käesolevas kohtuasjas käsitletakse üksnes olukordi, mis kuuluvad TIOPA 9A osa §-de 371EB ja 371EC kohaldamisalasse.

8 TIOPA 9A osa 9. peatükis on ette nähtud, et maksustatavad üksused võivad esitada taotluse kvalifitseeruvatelt laenudelt teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulu vabastamiseks välismaise kontrollitava äriühingu maksust, mis oleks kuulunud tasumisele TIOPA 9A osa 5. peatüki alusel, kui asjaomasel välismaisel kontrollitaval äriühingul on vastuvõtvas riigis ruumid, mida ta kasutab teatava järjepidevusega ja kus välismaise kontrollitava äriühingu tegevus täielikult või peamiselt toimub. TIOPA 9A osa § 371IG kohaselt on kvalifitseeruvad laenud sisuliselt kontsernisisesed laenud, mida välismaine kontrollitav äriühing on andnud teistele hargmaise kontserni liikmetele, kes ei ole Ühendkuningriigi residendid.

9 TIOPA 9A osa 9. peatükis on ette nähtud kolme liiki maksuvabastus: nimelt maksuvabastus, mis võib olla täielik juhul ja ulatuses, milles kvalifitseeruvat laenu on rahastatud välismaise kontrollitava äriühingu vahenditest, maksuvabastus, mis võib hõlmata 75% maksustatavast kauplemisega mitteseotud finantstulust, mis on teenitud kvalifitseeruvatelt laenudelt, ja kolmas maksuvabastus, mida nimetatakse „vastavusse viidud intressi“ vabastuseks ja mida võib teatud tingimustel kohaldada maksustatava kauplemisega mitteseotud finantstulu jäägile.

C. Haldusmenetlus ja vaidlustatud otsus

10 Euroopa Komisjon palus Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi ametiasutustel esitada talle teavet välismaiste kontrollitavate äriühingute suhtes kohaldatavate maksuõigusnormide muutmise kohta, seejärel algatas ELTL artikli 108 lõike 2 alusel ametliku uurimismenetluse 2. aprilli 2019. aasta otsusega (EL) 2019/1352, mis käsitleb riigiabi SA.44896, mida

Ühendkuningriik on rakendanud seoses välismaiste kontrollitavate äriühingute kontsernisisese rahastamisega seotud maksuvabastusega (ELT 2019, L 216, lk 1; edaspidi „vaidlustatud otsus“), ning tuvastas siis, et kontsernide rahastamise maksuvabastuse regulatsioon kujutab TIOPA 9A osa 9. peatükis ette nähtud vabastuste tõttu endast riigiabi ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses selles osas, milles seda kohaldatakse kvalifitseeruvatelt laenudelt teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulu suhtes, mis kuulub TIOPA § 371EB (Ühendkuningriigis ellu viidav tegevus) kohaldamisalasse (edaspidi „vaidlustatud regulatsioon“ või „vaidlusalused maksuvabastused“).

11 Komisjon järeldas siiski, et vaidlustatud regulatsioon ei kujutanud endast riigiabi, kui seda kohaldati kvalifitseeruvatelt laenudelt teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulu suhtes, mis kuulub TIOPA 9A osa § 371EC (kapitaliinvesteeringud Ühendkuningriigis) kohaldamisalasse ega kuulu TIOPA 9A osa § 371EB (Ühendkuningriigis ellu viidav tegevus) kohaldamisalasse.

12 Eespool punktides 10 ja 11 esitatud järelduste tegemiseks analüüsis komisjon tingimusi, mis peavad olema täidetud, et kvalifitseerida vaidlusalused maksuvabastused riigiabiks ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

13 Esimesena tõi komisjon esile, et kuna kontsernide rahastamise maksuvabastus põhineb TIOPA 9A osa 9. peatükil ehk seadusandlikul aktil, mis kindlasti pärineb riigilt ja toob äriühingu tulumaksu osas kaasa maksukoormuse vähenemise ettevõtjate jaoks, kes seda maksuvabastust kasutasid, siis kujutab see endast meedet, mis on seostatav Ühendkuningriigiga ja mida rahastatakse riigi vahenditest.

14 Teisena osutas komisjon, et vaidlusalustest maksuvabastustest kasu saavad ettevõtjad on Ühendkuningriigi residendist äriühingud, mis kuuluvad mitmes liikmesriigis tegutsevatesse hargmaistesse kontsernidesse, mistõttu igasugune neile äriühingutele antav eelis võib mõjutada liikmesriikidevahelist kaubandust.

15 Kolmandana märkis komisjon, et vaidlusalused maksuvabastused võisid parandada meetme saaja konkurentsiseisundit võrreldes teiste ettevõtjatega, kellega ta konkureerib, ja järelikult need kahjustasid või ähvardasid kahjustada konkurentsi.

16 Neljandana tõi komisjon esile, et vaidlusalused maksuvabastused kujutavad endast abikava nõukogu 13. juuli 2015. aasta määruse (EL) 2015/1589, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad ELTL artikli 108 kohaldamiseks (ELT 2015, L 248, lk 9), artikli 1 punkti d tähenduses.

17 Mis puudutab eelise olemasolu, siis märkis komisjon, et vaidlusalused maksuvabastused võimaldasid Ühendkuningriigi residendist äriühingul, kelle suhtes muidu oleks TIOPA 9A osa 5. peatüki alusel kohaldatud välismaise kontrollitava äriühingu maksu, taotleda sama õigusakti 9. peatüki alusel välismaise kontrollitava äriühingu maksu kohaldamist üksnes 25%-le välismaise kontrollitava äriühingu kvalifitseeruvatelt laenudelt teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulust, mis tõi kaasa selle tulu osalise maksuvabastuse 75% ulatuses. Teatud tingimustel võis maksu kohaldada veelgi väiksema protsendi suhtes, mis tõi kaasa maksuvabastuse, mis võis ulatuda kuni 100%ni asjaomase välismaise kontrollitava äriühingu tulust.

18 Vaidlusaluste maksuvabastuste valikulisuse küsimuses tõi komisjon esile, et käesoleval juhul koosneb võrdlussüsteem välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevatest eeskirjadest, mis määravad kindlaks välismaise kontrollitava äriühingu maksu eseme ja maksustatava aluse.

19 Vaidlustatud otsuse jaos 6.4.2 leidis komisjon, et kontsernide rahastamise maksuvabastus on erand võrdlussüsteemist.

20 Nii märkis komisjon, et TIOPA 9A osa 9. peatükis oli ette nähtud välismaise kontrollitava äriühingu maksust vabastamine teatud liiki kauplemisega mitteseotud finantstulu puhul, st kvalifitseeruvatelt laenudelt teenitud tulu puhul, samas kui selline välismaise kontrollitava äriühingu maks oleks TIOPA 9A osa 5. peatüki alusel tulnud tavapäraselt sisse nõuda.

21 Sellega seoses väitis komisjon, et olukord, kus maksukohustuslase kontrolli all olev välismaine kontrollitav äriühing teenib kauplemisega mitteseotud finantstulu kvalifitseeruva laenusuhte raames, on võrreldav olukorraga, kus maksukohustuslase kontrolli all olev välismaine kontrollitav äriühing teenib muud liiki kauplemisega mitteseotud finantstulu, eelkõige laenude raames, mida välismaised kontrollitavad äriühingud andsid Ühendkuningriigi residendist sidusettevõtjatele nn ülespoole suunatud laenudena, ja laenude raames, mida välismaised kontrollitavad äriühingud andsid kolmandatele isikutele ja mida Ühendkuningriik nimetab „rahakarpideks“.

22 Komisjon tuletas meelde, et võrdlussüsteemist erandit tegev meede võib siiski olla õigustatud, kui see on põhjendatav selle süsteemi olemuse või üldise ülesehitusega, ja et põhjendatuse tõendamise kohustus lasub asjaomasel liikmesriigil. Ühendkuningriik väitis esiteks, et vaidlusaluste maksuvabastuste eesmärk on tagada süsteemi hallatavus, ja teiseks tagavad need maksuvabastused asutamisvabaduse teostamise liidus.

23 Komisjon möönis, et osas, milles TIOPA 9A osa 9. peatükis ette nähtud maksuvabastust kohaldatakse olukordade suhtes, mis kuuluvad TIOPA 9A osa 5. peatükis ette nähtud meetmete kohaldamisalasse, võib „Ühendkuningriigiga seotud kapitalil“ põhineva kriteeriumi alusel seda maksuvabastust käsitada nii, et selle eesmärk on kohaldada välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevaid eeskirju hallataval viisil. Nimelt oli sellise maksuvabastusega tagatud, et välismaise kontrollitava äriühingu maksu võetakse üksnes tulult, mis on teenitud Ühendkuningriigis asuvalt varalt, mille puhul võis põhjendatult väita, et seda oleks saanud Ühendkuningriigist kunstlikult ümber paigutada, ilma et see kohustaks Ühendkuningriigi ettevõtjaid ja maksuhaldurit tegema rahaliste vahendite päritolu kindlakstegemiseks toiminguid, mis omakapitali asendatavust arvestades oleks ebaproportsionaalselt koormavad. Neil põhjustel leidis komisjon, et vaatamata kõnealuse maksuvabastuse *a priori* valikulisusele, on see põhjendatud ja seega mitte valikuline.

24 Seevastu leidis komisjon, et vaidlusalune regulatsioon andis *a priori* valikulise eelise Ühendkuningriigi äriühingutest maksumaksjatele, kelle kontrolli all olev välismaine kontrollitav äriühing teenib kauplemisega mitteseotud finantstulu kvalifitseeruvatelt laenudelt, olukordades, kus selle finantstulu teenimise seisukohast asjakohaseid võtmetöötajate funktsioone täidetakse Ühendkuningriigis. Selle tulu suhtes kohaldati TIOPA 9A osa § 371EB (Ühendkuningriigis ellu viidav tegevus) alusel välismaise kontrollitava äriühingu maksu. Komisjon järeldas, et see *a priori* valikuline eelis ei ole põhjendatav hallatavate maksustamise vältimise vastaste eeskirjade vajadusega ega aluslepingus sätestatud vabaduste tagamise vajadusega.

25 Komisjon osutas, et vaidlustatud kavast said kasu Ühendkuningriigi üksused, kelle kontrolli all olev välismaine äriühing teenis kvalifitseeruvatelt laenudelt kauplemisega mitteseotud finantstulu, mis kuulub TIOPA 9A osa § 371EB (Ühendkuningriigis ellu viidav tegevus) kohaldamisalasse, ja kes vaidlusaluseid maksuvabastusi kasutasid.

26 Komisjon märkis, et kuna vaidlustatud kava hakkas kehtima 1. jaanuaril 2013, ilma et sellest oleks teatatud, tuleb seda pidada ebaseadusliku riigiabi kavaks määruse 2015/1589 artikli 1 punkti f tähenduses. Ta täpsustas siiski, et pärast seda, kui alates 1. jaanuarist 2019 muudeti välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevaid eeskirju ja nende kohaselt ei ole enam võimalik esitada taotlust vaidlustatud kava esemeks olevate maksuvabastuste saamiseks, on see kava riigiabi eeskirjadega kooskõlla viidud.

27 Lisaks tõi komisjon esile, et vaidlustatud kava raames antud abi, mis ei soodusta teatud tegevuste või majanduspiirkondade arengut, ei saa pidada ELTL artikli 107 lõike 3 kohaselt siseturuga kokkusobivaks.

28 Lisaks, kuna see ei riku liidu õiguse aluspõhimõtteid, kohustas komisjon vaidlustatud kava kohaldamise käigus antud abi abisaajatelt tagasi nõudma.

II. Menetlus ja poolte nõuded

A. Menetluse kirjalik osa kohtuasjas T-363/19

29 Ühendkuningriik esitas 12. juunil 2019 kohtuasjas T-363/19 Üldkohtu kantseleile hagiavalduse.

30 Üldkohtu teise koja president otsustas 8. juunil 2021 Üldkohtu kodukorra artikli 67 lõike 2 alusel menetleda kohtuasja eelisjärjekorras.

31 Üldkohtu täiskogu otsustas 16. juunil 2021 kodukorra artikli 28 lõike 3 alusel suunata kohtuasja viieliikmelisele koosseisule.

32 Ühendkuningriik palub Üldkohtul:

– tühistada vaidlustatud otsus;

– mõista kohtukulud välja komisjonilt.

33 Komisjon palub Üldkohtul:

– jätta hagi rahuldamata;

– mõista kohtukulud välja Ühendkuningriigilt.

B. Menetluse kirjalik osa kohtuasjas T-456/19

34 ITV esitas 4. juulil 2019 kohtuasjas T-456/19 Üldkohtu kantseleile hagiavalduse.

35 Üldkohtu teise koja president otsustas 8. juunil 2021 kodukorra artikli 67 lõike 2 alusel menetleda kohtuasja eelisjärjekorras.

36 Üldkohtu täiskogu otsustas 16. juunil 2021 kodukorra artikli 28 lõike 3 alusel suunata kohtuasja viieliikmelisele koosseisule.

1. Menetlusse astumise avaldused

37 Üldkohtu kantseleisse 4. novembril 2019 saabunud dokumendiga esitas Ühendkuningriik avalduse kohtuasjas T-456/19 menetlusse astumiseks ITV nõuete toetuseks. Üldkohtu teise koja president rahuldas 29. jaanuari 2020. aasta otsusega Ühendkuningriigi menetlusse astumise avalduse.

38 Compass Overseas Holdings Ltd, Compass Overseas Holdings No. 2 Ltd ja Hospitality Holdings Ltd (edaspidi koos „Compass Overseas“) esitasid 15. oktoobril 2019 Üldkohtu kantseleisse saabunud dokumendiga avalduse kohtuasjas T-456/19 menetlusse astumiseks ITV nõuete toetuseks. Üldkohus rahuldas Compass Overseas'i menetlusse astumise avalduse 24. novembri 2020. aasta kohtumäärusega ITV *vs.* komisjon (T-456/19, ei avaldata, EU:T:2020:659). Kohtukantseleile 24. märtsil 2021 esitatud dokumendiga loobus Compass Overseas menetlusse astumast.

39 LSEGH (Luxembourg) Ltd ja London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd (edaspidi koos „LSEGH“) esitasid 30. oktoobril 2019 Üldkohtu kantseleisse saabunud dokumendiga avalduse kohtuasjas T-456/19 menetlusse astumiseks ITV nõuete toetuseks. Üldkohus rahuldas LSEGH menetlusse astumise avalduse 24. novembri 2020. aasta kohtumäärusega ITV *vs.* komisjon (T-456/19, ei avaldata, EU:T:2020:640).

40 Üldkohtu kantseleisse 23. oktoobril 2019 saabunud dokumendiga esitas Eland Oil & Gas plc avalduse kohtuasjas T-456/19 menetlusse astumiseks ITV nõuete toetuseks. Üldkohus rahuldas Eland Oil & Gasi menetlusse astumise avalduse 24. novembri 2020. aasta kohtumäärusega ITV *vs.* komisjon (T-456/19, ei avaldata, EU:T:2020:641). Kohtukantseleile 1. märtsil 2021 esitatud dokumendiga loobus Eland Oil & Gas menetlusse astumast.

41 Üldkohtu kantseleisse 7. novembril 2019 saabunud dokumendiga esitas WPP Jubilee Ltd avalduse kohtuasjas T-456/19 menetlusse astumiseks ITV nõuete toetuseks. Üldkohus rahuldas WPP Jubilee menetlusse astumise avalduse 24. novembri 2020. aasta kohtumäärusega ITV *vs.* komisjon (T-456/19, ei avaldata). Kohtukantseleile 1. märtsil 2021 esitatud dokumendiga loobus WPP Jubilee menetlusse astumast.

42 Üldkohus sedastas 8. juuli 2021. aasta kohtumäärusega, et Compass Overseas, Eland Oil & Gas ja WPP Jubilee on loobunud menetlusse astumast.

43 Menetluse käigus esitas ITV muu hulgas LSEGH suhtes teatavate menetlusdokumentide konfidentsiaalsena käsitlemise taotlused.

2. Poolte nõuded

44 ITV, keda toetab LSEGH, palub Üldkohtul:

– tühistada vaidlustatud otsus;

– mõista kohtukulud välja komisjonilt.

45 Ühendkuningriik palub Üldkohtul tühistada vaidlustatud otsus vastavalt ITV nõudele.

46 Komisjon palub Üldkohtul:

– jätta hagi rahuldamata;

– mõista kohtukulud välja ITV-lt;

– jätta Ühendkuningriigi ja LSEGH kohtukulud nende endi kanda.

C. Menetluse suuline osa

47 Ettekandja-kohtuniku ettepanekul otsustas Üldkohus avada kohtuasjades T-363/19 ja T-456/19 menetluse suulise osa ning kuulata pooled ära kohtuasjade võimaliku liitmise osas nimetatud menetluse ja menetlust lõpetava otsuse huvides.

48 Lisaks palus Üldkohus kodukorra artiklis 89 ette nähtud menetlust korraldavate meetmete raames pooltel vastata kirjalikele küsimustele. Pooled esitasid oma seisukohad kohtuasjade T-363/19 ja T-456/19 võimaliku liitmise küsimuses ja vastasid menetlust korraldavale meetmele määratud tähtaja jooksul.

49 Üldkohtu teise koja (laiendatud koosseisus) presidendi 21. juuli 2021. aasta otsusega liideti kohtuasjad T-363/19 ja T-456/19 pärast poolte ärakuulamist menetluse suulise osa huvides vastavalt kodukorra artiklile 68.

50 Kohtuistung, mis korraldati 20. septembril 2021, tuli katkestada Üldkohtu teise koja (laiendatud koosseisus) ühel liikmel esinenud takistuse tõttu.

51 Selle takistuse pärast määras Üldkohtu president 13. oktoobri 2021. aasta otsusega Üldkohtu asepresidendi teise koja laiendatud koosseisu. Viimane võttis kodukorra artikli 11 lõike 4 kohaselt üle ka koja presidendi koha.

52 18. oktoobril 2021 toimus uus kohtuistung, kus kuulati ära poolte kohtukõned ning vastused kodukorra artiklis 89 ette nähtud menetlust korraldavale meetmele ja Üldkohtu suulistele küsimustele. Kohtuistungil esitas Ühendkuningriik kohtuistungi ettekande kohta märkusi, mille Üldkohus kandis kohtuistungi protokolli.

III. Õiguslik käsitlus

A. Kohtuasjade T-363/19 ja T-456/19 liitmine menetlust lõpetava otsuse tegemise huvides

53 Kodukorra artikli 19 lõike 2 kohaselt esitas Üldkohtu teise koja (laiendatud koosseisus) president tema pädevuses oleva otsuse kohtuasjade T-363/19 ja T-456/19 liitmiseks kohtuotsuse huvides Üldkohtu teisele kojale (laiendatud koosseisus) lahendamiseks.

54 Kuulati ära poolte seisukohad kohtuasjade võimaliku liitmise kohta ning leiti, et kohtuasjad T-363/19 ja T-456/19 tuleb nende omavahelise seotuse tõttu menetlust lõpetava otsuse tegemise huvides liita.

B. Sisulised küsimused

55 Ühendkuningriik põhjendab oma hagi kohtuasjas T-363/19 nelja ja ITV oma hagi kohtuasjas T-456/19 üheteistkümne väitega, mis osaliselt kattuvad.

56 Ühendkuningriik ja ITV heidavad oma väidetes komisjonile sisuliselt ette õigusnormide rikkumist ja hindamisvigu ning diskrimineerimiskeelu põhimõtte rikkumist, kuna ta kvalifitseeris vaidlusalused maksuvabastused riigiabi kavaks ja kohustas seejärel abisaajatelt abi tagasi nõudma.

57 Sellega seoses tuleb silmas pidada, et riigiabiks kvalifitseerimiseks peavad olema täidetud kõik ELTL artiklis 107 nimetatud tingimused. Niisiis, selleks, et meetme saaks kvalifitseerida riigiabiks selle sätte tähenduses, peab esiteks olema tegemist riigi sekkumisega või abi andmisega riigi ressurssidest, teiseks peab see sekkumine potentsiaalselt kahjustama liikmesriikidevahelist kaubandust, kolmandaks peab see andma abisaajale valikulise eelise ja neljandaks peab see kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi (vt 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

58 Kõigepealt tuleb läbi vaadata Ühendkuningriigi ja ITV väited, mis põhinevad hindamisvigadel, mis on tehtud komisjoni poolt käesolevas asjas valikulise eelise tuvastamisel, ning seejärel analüüsida väiteid, mille kohaselt on tehtud hindamisviga liikmesriikidevahelise kaubanduse kahjustamise puudumise küsimuses, on rikutud diskrimineerimiskeelu põhimõtet ja õigusnorme, kuna analoogia alusel on ekslikult kohaldatud nõukogu 12. juuli 2016. aasta direktiivi (EL) 2016/1164, millega nähakse ette siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad (ELT 2016, L 193, lk 1), ja lõpuks analüüsida väiteid, mille kohaselt on tehtud hindamisvigu, mis puudutavad vaidlustatud kava alusel abisaajate kindlaksmääramist ja vaidlustatud otsuses antud komisjoni korraldust abi tagasi nõuda.

59 Mis puudutab täpsemalt valikulise eelise esinemist, siis tuleb märkida, et maksumeetmete analüüsimisel ELTL artikli 107 lõike 1 seisukohast eeldab nii eelise kriteeriumi kui ka valikulisuse kriteeriumi analüüsimine, et enne tuleb kindlaks määrata tavapärased maksustamisreeglid, mis moodustavad selle analüüsi jaoks asjakohase võrdlusraamistiku.

60 Esiteks saab nimelt maksumeetmete korral eelise esinemise tuvastada üksnes võrdluses nn tavapärase maksustamisega (6. septembri 2006. aasta kohtuotsus Portugal *vs.* komisjon, C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 56). Selline meede annab nimelt abisaajale majanduseelise juhul, kui see leevendab ettevõtja eelarvet tavaliselt koormavaid kohustusi ja mis seetõttu ei kujuta endast küll toetusi selle sõna kitsas tähenduses, ent on siiski samalaadsed ja samasuguse mõjuga (9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Ministerio de Defensa ja Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 22). Võrdlusraamistikuga on seega kehtestatud just nn tavapärane maksustamine.

61 Teiseks nõuab kohtupraktika maksuvaldkonnas valikulisuse analüüsi tegemist kolmes etapis. See analüüs eeldab esiteks, et tehakse kindlaks asjaomases liikmesriigis kehtiv üldkohaldatav või „tavapärane“ maksusüsteem, mis kujutab endast võrdlusraamistikku, ja teiseks tõendatakse, et vaidlusalune maksumeede kaldub sellest võrdlusraamistikust kõrvale, kuna see eristab ettevõtjaid, kes on võrdlusraamistiku eesmärki silmas pidades sarnases õiguslikus ja faktilises olukorras (21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 57). Kolmandaks tuleb liikmesriigil tõendada, et asjaomase meetmega, mis on „*a priori* valikuline“, vahetegemine on põhjendatud, kuna see

tuleneb selle süsteemi olemusest või ülesehitusest, millesse meetmed kuuluvad (21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 58).

62 Käesolevas asjas valikulise eelise esinemist vaidlustavate väidete hindamiseks tuleb kõigepealt analüüsida Ühendkuningriigi ja ITV väiteid, mis puudutavad komisjoni kasutatud võrdlussüsteemi kindlakstegemisel tehtud hindamisviga, ja seejärel vaadata üksteise järel läbi erinevad väited, mille kohaselt on komisjon teinud hindamisvea eelise tuvastamisel.

1. Väide, et võrdlussüsteemi määratlemisel on tehtud hindamisviga (esimene väide kohtuasjas T-363/19 ja esimene väide kohtuasjas T-456/19)

63 Ühendkuningriik ja ITV väidavad sisuliselt, et komisjon tegi hindamisvea, kui ta järeldas, et võrdlussüsteem koosneb üksnes välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevatest eeskirjadest, ning leiavad, et vaidlustatud kava valikulisuse hindamiseks asjakohane võrdlussüsteem koosneb Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu süsteemist.

64 Komisjon vaidleb Ühendkuningriigi ja ITV argumentidele vastu, väites, et välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevad eeskirjad kujutavad endast terviklikku õigusnormide kogumit, mis erineb Ühendkuningriigi üldisest äriühingute maksustamise süsteemist, kuigi tegemist on süsteemi laienduse, mitte erandiga.

65 Sellega seoses tuleb täheldada, et võrdlusraamistiku kindlakstegemine on erilise tähtsusega maksumeetmete korral, kuna majandusliku eelise olemasolu ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses saab tuvastada üksnes võrdluses nn tavapärase maksustamisega. Ühtlasi tuleb silmas pidada, et kuna väljaspool valdkondi, milles liidu maksuõigus on ühtlustatud, määrab maksu iseloomulikud tunnused kindlaks asjaomane liikmesriik, kasutades oma ainupädevust otsese maksustamise valdkonnas, siis peab selle võrdlussüsteemi või „tavapärase“ maksusüsteemi kindlakstegemisel, millest lähtuvalt tuleb analüüsida valikulisuse tingimust, neid tunnuseid arvesse võtma (vt selle kohta 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Poola, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punktid 38 ja 39).

66 Seega tuleb kindlaks määrata „tavapärased“ maksustamiseeskirjad, mis kehtivad abisaaja suhtes, kellele kohaldati meedet, mida peetakse riigiabiks. Lisaks sellele on üldise maksumeetme puhul oluline kindlaks määrata asjaomases liikmesriigis kohaldatav ühine maksusüsteem või võrdlussüsteem, kuna see on abikava valikulisuse hindamise käigus läbiviidava võrdleva analüüsi lähtepunkt (vt selle kohta 6. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus World Duty Free Group ja Hispaania *vs.* komisjon, C-51/19 P ja C-64/19 P, EU:C:2021:793, punkt 61).

67 Lisaks tuleneb kohtupraktikast, et juhul, kui on olemas üldine maksustamiseeskiri, mis on kohaldatav kõikidele ettevõtjatele, kelle suhtes kohaldatakse äriühingu tulumaksu, ei saa valikulisuse analüüsis võtta asjakohase võrdlussüsteemina aluseks normi, mis kujutab endast erandit üldreeglist, samas kui kõikide nende sätete sisu tervikuna analüüsimine oleks pidanud võimaldama tuvastada, et vaidlusaluse maksumeetme tagajärjel määratleti olukord, mis kuulub üldeeskirja kohaldamisalasse (vt selle kohta 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Saksamaa *vs.* komisjon, C-208/16 P, ei avaldata, EU:C:2018:506, punktid 99–101).

68 Peale selle tuleb märkida, et maksumeetme valikulisust ei saa hinnata võrdlusraamistiku alusel, mis koosneb mõnest asjaomase liikmesriigi riigisisese õiguse sättest, mis on kunstlikult välja võetud laiemast õiguslikust raamistikust. Kui maksumeede ei ole liikmesriigi üldisest

maksusüsteemist eraldatav, tuleb lähtuda sellest süsteemist. Seevastu juhul, kui ilmneb, et selline meede on üldisest süsteemist selgelt eristatav, ei saa välistada, et võrdlusraamistik, mida tuleb arvesse võtta, on kitsam kui üldine süsteem või on isegi samastatav meetme endaga, kui meede kujutab endast normi, millel on iseseisev õiguslik loogika, ja kui väljaspool seda meedet on võimatu kindlaks teha ühtset normatiivset tervikut (vt 6. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus World Duty Free Group ja Hispaania *vs.* komisjon, C-51/19 P ja C-64/19 P, EU:C:2021:793, punktid 62 ja 63 ning seal viidatud kohtupraktika).

69 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb ühtlasi, et ELTL artikli 107 lõikes 1 ei eristata riiklikke sekkumisi nende põhjuste või eesmärkide alusel, vaid määratletakse need tulenevalt meetme tagajärgedest ja seega sõltumata kasutatud meetoditest (vt 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres (Heitkamp BauHoldingu pankrotihaldur) *vs.* komisjon, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 91 ja seal viidatud kohtupraktika).

70 Sellest kohtupraktikast tuleneb, et kui teatava normitehnika kasutamine ei saa võimaldada seda, et liikmesriigi maksueeskirjade suhtes ei kehti algusest peale ELi toimimise lepingus riigiabi suhtes ette nähtud kontroll, ei saa kasutatud normitehnikale tuginemine olla piisav ka selleks, et määratleda valikulisuse tingimuse analüüsimisel asjasse puutuv võrdlusraamistik, välja arvatud siis, kui riikliku sekkumise vorm on määravalt olulisem kui selle tagajärjed. Seega ei saa kasutatud normitehnika olla võrdlusraamistiku kindlakstegemisel otsustav tegur (28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres (Heitkamp BauHoldingu pankrotihaldur) *vs.* komisjon, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punktid 89–91).

71 Komisjon täpsustas ise võrdlussüsteemi mõiste tõlgendust oma teatises riigiabi mõiste kohta ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses (ELT 2016, C 262, lk 1; edaspidi „2016. aasta teatis“). Selles osas võib nimetatud teatis, kuigi see ei ole Üldkohtu jaoks siduv, olla siiski kasulik inspiratsiooniallikas (vt selle kohta analoogia alusel 26. juuli 2017. aasta kohtuotsus Tšehhi Vabariik *vs.* komisjon, C-696/15 P, EU:C:2017:595, punkt 53).

72 Nimelt on 2016. aasta teatise punktis 133 märgitud, et võrdlussüsteem koosneb järjepidevast reeglite kogumist, mida kohaldatakse üldjuhul objektiivsete kriteeriumide alusel kõikide ettevõtjate suhtes, kes kuuluvad süsteemi eesmärgiga määratletud reguleerimisalasse. Kõige sagedamini määratlevad need eeskirjad nii süsteemi kohaldamisala kui ka süsteemi kohaldamise tingimused, sellega hõlmatud ettevõtjate õigused ja kohustused ning süsteemi toimimise tehnilised aspektid.

73 Lisaks on 2016. aasta teatise punktis 134 täpsustatud, et maksude ja lõivude puhul põhineb võrdlussüsteem sellistel teguritel nagu maksustatav väärtus, maksukohustuslased, maksustatav sündmus ja maksumäärad. Selles osas nähtub kohtupraktikast, et eelkõige on maksumäär ning maksustatava väärtuse ja maksustatava sündmuse kindlaksmääramine need tegurid, millega on määratletud võrdlussüsteem või „tavapärane“ maksusüsteem, millest lähtuvalt tuleb analüüsida valikulisuse tingimust (vt selle kohta 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Poola, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punktid 38 ja 39).

74 Neid kaalutlusi silmas pidades tuleb hinnata, kas komisjon on käesoleval juhul võrdlussüsteemi õigesti kindlaks teinud.

75 Nagu nähtub eelkõige vaidlustatud otsuse põhjendusest 107, märkis komisjon, et võrdlussüsteem koosneb välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevatest eeskirjadest, mis määravad ühiselt kindlaks välismaise kontrollitava äriühingu maksu eseme või maksustatava aluse.

76 Käesoleval juhul on vaidlusalusteks meetmeteks TIOPA 9A osa 9. peatükis ette nähtud maksuvabastused välismaise kontrollitava äriühingu teatud liiki tulule, millelt muidu oleks võetud välismaise kontrollitava äriühingu maksu TIOPA 9A osa 5. peatüki alusel. Need on seega osa välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevatest eeskirjadest, mis on kodifitseeritud TIOPA 9A osas.

77 Välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevad eeskirjad näevad sisuliselt ette, et Ühendkuningriigis maksustatakse välismaise kontrollitava äriühingu teenitud tulu, mis on tegelikult omistatav temaga seotud, Ühendkuningriigi maksukohustuslasest äriühingule, ulatuses, milles tulu on saadud seotud äriühingu tegevusest või tema varalt, või ulatuses, milles välismaise kontrollitava äriühingu tulu on hõlmatud skeemidega, mille eesmärk on paigutada ümber rahalised vahendid, mis muidu oleks olnud Ühendkuningriigis maksustatavad.

78 Välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevad eeskirjad on osa Ühendkuningriigi üldisest äriühingute maksustamise süsteemist.

79 Tuleb uurida, mil määral on need eeskirjad sellest üldisest maksusüsteemist eraldatavad, st kas need moodustavad ühtse normatiivse terviku, millel on iseseisev õiguslik loogika eespool punktis 68 viidatud kohtupraktika tähenduses, eelkõige mis puudutab selliseid tegureid nagu maksustatav väärtus, maksukohustuslased, maksustatav sündmus ja maksumäärad.

80 Esiteks, mis puudutab välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevate eeskirjade aluseks olevat loogikat, siis tuleb märkida, nagu Ühendkuningriik õigesti rõhutab, et selle riigi üldine äriühingute maksustamise süsteem põhineb territoriaalsuse põhimõttel, mille kohaselt maksustatakse üksnes Ühendkuningriigis teenitud tulu, st seal asuvate äriühingute tulu või välismaa äriühingute tulu, mis on teenitud nende tegevusega Ühendkuningriigis asuvas püsivas tegevuskohas.

81 Välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevate eeskirjade kohaselt võib aga välismaise kontrollitava äriühingu teatav tulu, mis territoriaalsuse põhimõtte kohaselt ei oleks tavapäraselt maksustatav Ühendkuningriigis, olla siiski seal maksustatav, kui seda peetakse Ühendkuningriigist kunstlikult ümber paigutatuks.

82 Niisiis põhinevad välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevad eeskirjad Ühendkuningriigi üldise maksusüsteemi loogikast erineval loogikal. See loogika on tõepoolest täiendav või – nagu komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 105 märgib – territoriaalsuse põhimõttel rajaneva üldise maksusüsteemiga kaasnev loogika, mis on aga sellest süsteemist eraldatav.

83 Need eeskirjad ei kujuta endast erandit üldisest maksusüsteemist, kuna neid võib pigem pidada selle laienduseks. Välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevate eeskirjade eesmärk on maksustada tulu, mis on Ühendkuningriigist kunstlikult ümber paigutatud, ja selle asjaolu tõttu on kunstlikult suurenenud välismaise kontrollitava äriühingu tulu, kes seejärel jaotab dividende, mis ei ole Ühendkuningriigis maksustatavad. Nii on välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevate eeskirjade loogika seotud tulu ümber paigutamisega välismaistesse kontrollitavatesse äriühingutesse nii, et praktikas oleks see teenitud väljaspool Ühendkuningriiki. Seega erineb see loogika Ühendkuningriigi üldise äriühingute maksustamise süsteemi aluseks olevast loogikast, mis põhineb Ühendkuningriigis teenitud tulul.

84 Teiseks tuleb kontrollida, kas arvestades „tavapärast“ maksusüsteemi määratlevaid tunnuseid, võib välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevaid eeskirju pidada terviklikuks õigusnormide kogumiks, mis erineb Ühendkuningriigi üldisest äriühingute maksustamise süsteemist.

85 Maksustatava väärtuse osas tuleb esile tuua, et välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevates eeskirjades peetakse silmas välismaise kontrollitava äriühingu tulu, mille Ühendkuningriigist väljaspool asuvad tütarettevõtjad on kunstlikult ümber paigutanud ja koondanud. Seega on tegemist välismaise kontrollitava äriühingu raamatupidamisliku tuluga, mis on teenitud väljaspool Ühendkuningriiki, ja selle maksustamine TIOPA 9A osa 4.–8. peatüki alusel põhineb tingimusel, et see on Ühendkuningriigist kunstlikult ümber paigutatud. Seevastu Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu kohaldatakse tulule, mille on Ühendkuningriigis teeninud seal asuvad äriühingud või välismaal asuvate äriühingute püsivad tegevuskohad.

86 Mis puudutab maksukohustuslast, siis kohaldatakse välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevaid eeskirju juhul, kui Ühendkuningriigi residendist äriühingutel on teatavad huvid väljaspool Ühendkuningriiki asuvates tütarettevõtjates. See eripära eristab neid maksukohustuslasi Ühendkuningriigi üldise äriühingute maksustamise süsteemi maksukohustuslastest, st äriühingutest, kes teenivad Ühendkuningriigis tulu kas vahetult või – välismaiste äriühingute puhul – Ühendkuningriigis asuva püsiva tegevuskoha kaudu. Lisaks, kui Ühendkuningriigis nõutakse äriühingult välismaise kontrollitava äriühingu maksu, siis maksustatakse just tema välismaise kontrollitava äriühingu teenitud tulu, samas kui Ühendkuningriigi üldise äriühingute maksustamise süsteemi kohaselt maksustatakse seal asuva äriühingu enda tulu, mille ta on teeninud ise või Ühendkuningriigis asuva püsiva tegevuskoha kaudu.

87 Mis puudutab maksustatavat sündmust, siis tuleb märkida, et välismaise kontrollitava äriühingu maksu tasumise kohustus tekib välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevate eeskirjade alusel siis, kui välismaised kontrollitavad äriühingud teenivad tulu väljaspool Ühendkuningriiki ja kui see loetakse saaduks kunstliku skeemi abil või sellise ressursi või tulu, mis oleks pidanud olema maksustatav Ühendkuningriigis, kunstliku ümber paigutamisega. Seevastu Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu puhul tekib maksukohustus just tulu teenimisel Ühendkuningriigis. Nimelt ulatuses, milles välismaiste kontrollitavate äriühingute teenitud tulu on kunstlikult ümber paigutatud, oleks see oma olemuselt pidanud olema maksustatav Ühendkuningriigis. Välismaise kontrollitava äriühingu maksuga maksustamise seisukohast määrav tegur on seega Ühendkuningriigi tulu kunstlik ümberpaigutamine.

88 Mis puudutab maksumäära, siis tuleb esile tuua, et välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevad eeskirjad näevad TIOPA 9A osa §-s 371BC ette, et välismaise kontrollitava äriühingu maksu arvutamisel on kohaldatav maksumäär, mis on ette nähtud Ühendkuningriigis asuva seotud äriühingu tulu suhtes kohaldatava äriühingu tulumaksu eeskirjadega, ja juhul, kui on mitu kohaldatavat maksumäära, on kohaldatav maksumäär, mis tuleneb nende erinevate maksumäärade keskmisest maksustamisperioodil. Välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevad eeskirjad ei sisalda tõesti konkreetset määra, mida kohaldatakse välismaise kontrollitava äriühingu tulu suhtes, ja viitavad üldise äriühingu tulumaksu süsteemiga ette nähtud määrale. Siiski on välismaise kontrollitava äriühingu maks tervikuna kindlaks määratud spetsiaalse arvutusmeetodiga, mis olenevalt olukorrast eeldab mitme seotud äriühingu Ühendkuningriigis maksustatavale tulule kohaldatava maksumäära keskmise arvutamist.

89 Lõpuks sisaldavad välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevad eeskirjad eelkõige TIOPA 9A osa 15.–21. peatükis erisätteid, mis puudutavad välismaise kontrollitava äriühingu maksu arvutamist, haldamist ja kogumist ning täpsemalt selle suhet maksudega, mida maksab Ühendkuningriigi residendist äriühing, ja maksudega, mida välismaine kontrollitav äriühing tasub oma asukohariigis. Need sätted võimaldavad välismaiste kontrollitavate äriühingute tulu maksustamisel kohaldada TIOPA 9A osa paralleelselt Ühendkuningriigi üldise äriühingu tulumaksu süsteemi kohaldamisega. Kahtlemata tuginevad välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevad eeskirjad üldisele äriühingu tulumaksu süsteemile, millele need viitavad. Siiski ei ole see takistuseks, et pidada neid iseseisvaks erinormide kogumiks, mis reguleerib välismaiste kontrollitavate äriühingute teenitud kasumi maksustamist Ühendkuningriigis.

90 Lisaks tuleb esile tõsta, et kui arvutatakse residendist äriühingu tulumaksu summat, mis kuulub tasumisele tema välismaise kontrollitava äriühingu tulult, on ette nähtud nende maksude mahaarvamine, mis võivad olla tasutud välismaise kontrollitava äriühingu vastuvõtvas riigis. See mehhanism, mis ei ole Ühendkuningriigi üldise äriühingu tulumaksu süsteemi alusel maksu arvutamisel asjakohane, on välismaise kontrollitava äriühingu tulu maksustamise raames keskse tähtsusega, et vältida topeltmaksustamist. Juba selle mehhanismi olemasolu annab tunnistust välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevate eeskirjade eripärast.

91 Neil asjaoludel tuleb järeldada, et komisjon ei ole teinud hindamisviga, kui ta leidis, et välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevad eeskirjad kujutavad endast eraldiseisvat maksuõigusnormide kogumit Ühendkuningriigi üldise äriühingu tulumaksu süsteemi raames, ja lähtus neist õigusnormidest oma analüüsis kui võrdlussüsteemist.

92 Seega tuleb käsitletav väide, mille kohaselt võrdlussüsteemi kindlakstegemisel on tehtud hindamisviga, tagasi lükata.

2. Väited, et komisjon tegi hindamisvea, kui ta tuvastas eelise esinemise ja vaidlustatud kava a priori *valikulisuse seetõttu, et võrdlussüsteemist on tehtud erand (teine väide kohtuasjas T-363/19 ning teine ja kolmas väide kohtuasjas T-456/19)*

93 Ühendkuningriik ja ITV väidavad sisuliselt, et isegi kui eeldada, et välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevad eeskirjad on sobiv võrdlussüsteem, ei too TIOPA 9A osa 9. peatüki kohaldamine kaasa eelise andmist ega kujuta endast erandit sellest süsteemist.

94 Komisjon vaidleb Ühendkuningriigi ja ITV argumentidele vastu.

95 Käesoleval juhul tuleb järgemööda analüüsida Ühendkuningriigi ja ITV argumente, mida omakorda toetavad viimati nimetatu ja LSEGH ning milles vaieldakse esiteks vastu komisjoni järeldusele eelise esinemise küsimuses, teiseks võrdlussüsteemi eesmärgile, millest komisjon lähtus valikulisuse analüüsi osaks olevas võrdluses, ja kolmandaks komisjoni järeldusele, et vaidlustatud kava on *a priori* valikuline seetõttu, et võrdlussüsteemist on tehtud erand.

a) Eelise esinemine

96 Ühendkuningriigi ja ITV sõnul ei saa TIOPA 9A osa 9. peatüki sätteid käsitada eraldiseisvana 3. ja 5. peatüki sätetest, kuna need moodustavad ühtse terviku, mis määratleb välismaiste kontrollitavate äriühingute teenitud tulu maksustamise ulatuse Ühendkuningriigis. Seega ei saa Ühendkuningriigi maksuhaldur TIOPA 9A osa 9. peatüki kohaldamisega anda mingit eelist.

97 Sellega seoses tuleb osutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt loetakse riigiabiks sekkumine, mis võib oma vormist sõltumata ettevõtjaid otseselt või kaudselt soodustada või mida tuleb pidada majanduslikuks eeliseks, mida abisaajast ettevõtja tavalistes turutingimustes ei oleks saanud (vt 2. septembri 2010. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika; 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Ministerio de Defensa ja Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 21).

98 Nii annab riigi meede abisaajale majanduseelise juhul, kui see leevendab ettevõtja eelarvet tavaliselt koormavaid kohustusi ja mis seetõttu ei kujuta endast küll toetusi selle sõna kitsas tähenduses, ent on siiski samalaadsed ja samasuguse mõjuga (9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Ministerio de Defensa ja Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 22). Meede, millega ametiasutused annavad teatud ettevõtjatele maksueelise, mis ei too küll kaasa riigi ressursside ülekandmist, ent asetab selle saajad soodsamasse rahalisse olukorda kui teised maksukohustuslased, kujutab endast riigiabi ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses (15. märtsi 1994. aasta kohtuotsus Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, punkt 14; vt ka 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Paint Graphos jt, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

99 Järelikult tuleb selleks, et teha kindlaks maksueelise olemasolu, võrrelda vaidlusaluse meetme kohaldamise tulemusel tekkivat abisaaja olukorda sellise olukorraga, mis tal tekiks meetme puudumisel ja tavapäraste maksustamiseeskirjade kohaldamisel (vt 24. septembri 2019. aasta kohtuotsus Madalmaad jt *vs.* komisjon, T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669, punkt 147 ja seal viidatud kohtupraktika).

100 Käesoleval juhul leidis komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 96–101, et vaidlusalused maksuvabastused võimaldasid Ühendkuningriigi residendist äriühingul, kelle suhtes kohaldati TIOPA 9A osa 5. peatüki alusel välismaise kontrollitava äriühingu maksu, taotleda välismaise kontrollitava äriühingu maksu kohaldamist 25%-le välismaise kontrollitava äriühingu kvalifitseeruvatelt laenudelt teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulule, või isegi tulu veelgi väiksemale osale, mis võib langeda 0%ni, niivõrd kui seda tulu rahastati „kvalifitseeruvatest vahenditest“ või kui on kohaldatav „vastavusse viidud intressi“ reegel. Seega annavad vaidlusalused maksuvabastused abi saavatele äriühingutele eelise tingimusel, et maksust vabastatud tulult oleks muidu võetud välismaise kontrollitava äriühingu maksu TIOPA 9A osa 5. peatüki alusel.

101 Selles osas nähtub TIOPA 9A osast, nagu on esitatud eespool punktides 3–9, et seal sätestatud normid näevad ette rea olukordi, mida peetakse tulu kunstlikuks ümberpaigutamiseks, nagu eelkõige olukorrad, mis on hõlmatud 5. peatükiga, mis käsitleb sellist võtmetöötajate funktsioonide täitmist Ühendkuningriigis, mis toob kaasa välismaise kontrollitava äriühingu poolt kauplemisega mitteseotud finantstulu teenimise väljaspool Ühendkuningriiki.

102 Seega, kui mõni eespool nimetatud õigusnormides tulu kunstliku ümberpaigutamise tuvastamiseks ette nähtud kriteeriumidest on täidetud, siis näevad need normid ette välismaise kontrollitava äriühingu teenitud tulu maksustamise välismaise kontrollitava äriühingu maksuga Ühendkuningriigis.

103 Järelikult on süsteem üles ehitatud maksustamisele olukordades, kus toimub Ühendkuningriigi tulu kunstlik ümberpaigutamine, kas siis selleks, et arvata see tulu tagasi Ühendkuningriigis maksustatava väärtuse sisse, mida oli vähendatud, või selleks, et heidutada rakendamast selliseid ümberpaigutamise skeeme.

104 Neil asjaoludel leevendab asjaolu, et on ette nähtud välismaise kontrollitava äriühingu tulu maksuvabastus 75% või isegi 100% ulatuses välismaise kontrollitava äriühingu tulust, mida oleks peetud Ühendkuningriigist kunstlikult ümber paigutatuks ja mida oleks seetõttu tulnud seal maksustada, kohustusi, mis tavaliselt koormavad Ühendkuningriigis maksukohustuslasest äriühingu eelarvet seoses nimetatud tuluga.

105 Vastupidi sellele, mida väidab ITV, ei saa vaidlusaluseid maksuvabastusi pidada välismaiste kontrollitavate äriühingute tulu maksustamise kohandamiseks. Kuna need maksuvabastused eiravad välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevate eeskirjade olemust ennast, st Ühendkuningriigist kunstlikult ümber paigutatud tulu maksustamist, ei saa neid pidada nimetatud eeskirjade kohaldamise kohandamiseks.

106 Samuti ei saa olla edukas argument, mille kohaselt TIOPA 9A osa 3. ja 5. peatükk on sama õigusakti osad, mis määratlevad välismaiste kontrollitavate äriühingute teenitud tulu maksustamise ulatuse Ühendkuningriigis. Nimelt ei muuda asjaolu, et mõlemad peatükid on sama õigusakti osad ja et mõlemad on akti kehtiva teksti alusel tingimata kohaldatavad, seda tõsiasja, et TIOPA 9A osa 9. peatükis ette nähtud meetmed ei vasta selles osas, milles need vabastavad maksust tulu, mida peeti Ühendkuningriigist kunstlikult ümber paigutatuks, selle süsteemi olemusele ja ülesehitusele, millesse need meetmed kuuluvad. Seega, selle asemel, et piiritleda välismaiste kontrollitavate äriühingute tulu maksustamise ulatust, jätavad TIOPA 9A osa 9. peatükis ette nähtud maksuvabastused maksustamise alt välja tulu, mis oleks pidanud olema maksustatav kui Ühendkuningriigist kunstlikult ümber paigutatud tulu.

107 Kui nõustuda sellega, et maksusüsteemist tehtud erand ei ole erand pelgalt asjaolu tõttu, et see on sisse kirjutatud samasse õigusakti, vaid tegemist on pigem maksusüsteemi ulatust piiritleva kohandamisega, oleks liikmesriikidel väga lihtne tavapärasest maksustamisest tehtavaid erandeid sellise normitehnika abil varjata ja seega riigiabi järelevalvet käsitlevate eeskirjade kohaldamisest kõrvale hoida.

108 Neil asjaoludel tuleb tagasi lükata Ühendkuningriigi ja ITV argumendid, millega vaieldakse vastu komisjoni järeldusele, et vaidlusalused maksuvabastused annavad eelise.

b) Välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevate eeskirjade eesmärk

109 Ühendkuningriik ja ITV väidavad sisuliselt, et komisjon leidis ekslikult, et välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevate eeskirjade eesmärk piirdub kunstlikult ümber paigutatud tulu maksustamisega, samas kui nimetatud eeskirjade eesmärk on kaitsta Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu baasi, mida võib vähendada tulu kunstliku ümberpaigutamisega, aga ka ringskeemide tulemusena mahaarvamiste tegemisega Ühendkuningriigis.

110 Komisjon väidab, et välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevate eeskirjade eesmärk on maksustada tulu, mis on saadud Ühendkuningriigis ellu viidud tegevusest ja seal asuvalt varalt ning mis on kunstlikult ümber paigutatud välismaisesse kontrollitavasse äriühingusse.

111 Selleks et teha võrreldavuse analüüs, mis on osa valikulisuse kontrollimisest eespool punktis 61 kirjeldatud kohtupraktikas ette nähtud analüüsi teises etapis, on asjaomase maksusüsteemi eesmärgi kindlakstegemine määrava tähtsusega, kuna asjaomaste ettevõtjate õiguslikku ja faktilist olukorda tuleb võrrelda just selle eesmärgi seisukohast.

112 Kohtupraktikast nähtub nimelt, et eelise valikulisuse tingimus, mis on meetme ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses „riigiabiks“ kvalifitseerimise lahutamatu osa, nõuab, et tehtaks kindlaks, kas konkreetset õiguslikku regulatsiooni arvestades on riigisisene meede selline, et see soodustab „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist“ võrreldes teiste ettevõtjatega, kes on selle regulatsiooniga taotletavat eesmärki arvestades sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras ning keda koheldakse erinevalt, mida võib sisuliselt pidada diskrimineerimiseks (vt 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Poola, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

113 Vaidlustatud otsuse põhjenduses 105 on märgitud, et „[Ühendkuningriigi välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid] käsitlevate eeskirjade eesmärk on kaitsta Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu baasi, seeläbi tagades, et Ühendkuningriigi äriühingute tulumaksustamise süsteem saavutab oma eesmärgi“ ja et see süsteem saavutab „selle eesmärgi, hõlmates maksukohustusega Ühendkuningriigis ellu viidud tegevusest ja seal olevalt varalt teenitud tulu, mida peetakse Ühendkuningriigist *kunstlikult ümber paigutatud* ja mitteresidendist sidusettevõtjatele omistatud tuluks“. Seda eesmärki on vaidlustatud otsuse põhjenduses 114 korratud veidi erinevas sõnastuses.

114 Käesolevas asjas vaidlevad pooled sisuliselt selle üle, kas välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevate eeskirjade eesmärk on kaitsta Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu baasi, nagu väidavad Ühendkuningriik ja ITV, või Ühendkuningriigist kunstlikult ümber paigutatud tulu maksustamist, nagu väidab komisjon.

115 Sellega seoses tuleb alustuseks märkida, et eespool punktis 114 kokkuvõtlikult esitatud kaks seisukohta ei ole tegelikult vastandlikud, kuna Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu baasi kaitse on laiem eesmärk, millega on hõlmatud spetsiifilisem eesmärk, mis seisneb Ühendkuningriigist kunstlikult ümber paigutatud tulu maksustamises.

116 Nimelt, nagu on märgitud eespool punktis 3, on Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu süsteem rajatud territoriaalsuse põhimõttele, mille kohaselt maksustatakse üksnes Ühendkuningriigis asuva äriühingu või välismaise äriühingu püsiva tegevuskoha Ühendkuningriigis ellu viidud tegevusest ja seal olevalt varalt saadud tulu. Järelikult ei maksustata territoriaalsuse põhimõtte alusel Ühendkuningriigis dividende, mida maksavad välismaised kontrollitavad äriühingud. Nagu Ühendkuningriik haldusmenetluse käigus väitis, eelkõige vastuseks ametliku uurimismenetluse algatamise otsusele, on selleks, et territoriaalse maksusüsteemi kontekstis vältida Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu baasi vähendamist muu hulgas välismaise kontrollitava äriühingu kasuks, kelle suhtes kehtivad väljaspool Ühendkuningriiki madalad maksumäärad, kehtestatud mitu meedet, näiteks need, mille eesmärk on kehtestada Ühendkuningriigis mahaarvatava intressi piirmäär, piirangud kontsernisisestes suhetes kohaldatavatele intressimääradele või välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevad eeskirjad.

117 Kõik need meetmed teenivad tõepoolest Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu baasi kaitsmise üldist eesmärki.

118 Vaidlusaluste maksumeetmete valikulisuse analüüsimisel on sellegipoolest oluline kindlaks teha välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevate eeskirjade – mis on käesoleval juhul asjakohane võrdlussüsteem – konkreetne eesmärk.

119 Erinevatest dokumentidest, mis väljastati konsulteerimise käigus enne välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevate eeskirjade vastuvõtmist Ühendkuningriigis, nähtub aga, et eeskirjade eesmärk oli kaitsta Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu baasi vähendamise eest, mis tuleneb Ühendkuningriigi tulu kunstlikust ümberpaigutamisest. Samuti nähtub haldusmenetluse käigus Ühendkuningriigi antud vastustest ja tema kirjalikest seisukohtadest käesolevas hagimenetluses, et välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevate eeskirjade konkreetne eesmärk on maksustada välismaiste kontrollitavate äriühingute tulu, mis on Ühendkuningriigist kunstlikult ümber paigutatud.

120 Neil asjaoludel tuleb tagasi lükata Ühendkuningriigi ja ITV argumendid, millega nad vaidlustavad välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevate eeskirjade eesmärgi, millest komisjon käesolevas asjas tehtud võrreldavuse analüüsis lähtus, st Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu baasi kaitsmise, maksustades Ühendkuningriigis ellu viidud tegevusest ja seal olevalt varalt saadud tulu, mis on sealt kunstlikult ümber paigutatud välismaistesse kontrollitavatesse äriühingutesse.

c) Vaidlustatud kava a priori *valikulisus põhjusel, et võrdlussüsteemist on tehtud erand*

121 Ühendkuningriik ja ITV, keda selles osas toetab LSEGH, on seisukohal, et komisjon on teinud hindamisvea, kui ta vaidlustatud otsuses leidis, et vaidlustatud kava on *a priori* valikuline, kuna ta ei võtnud piisavalt arvesse seda, et välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevate eeskirjade eesmärk on kehtestada maksukohustus üksnes juhtudel, kui esineb Ühendkuningriigi tulu kuritarvitamise või kunstliku ümberpaigutamise kõrgendatud oht. Seevastu TIOPA 9A osa 9. peatükis ette nähtud maksuvabastust kohaldatakse üksnes juhtudel, kui Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu baasi vähendamise oht on väike.

122 Nii väidavad Ühendkuningriik, ITV ja LSEGH, et nende välismaiste kontrollitavate äriühingute faktiline ja õiguslik olukord, kes teenisid tulu mittekvalifitseeruvatelt laenudelt, st Ühendkuningriigi sidusettevõtjatele või kolmandatele äriühingutele antud laenudelt, erineb nende välismaiste kontrollitavate äriühingute olukorrast, kes teenisid tulu kvalifitseeruvatelt laenudelt. Seega kujutavad laenud, mille välismaised kontrollitavad äriühingud andsid Ühendkuningriigi sidusettevõtjatele, endast ringskeeme, mille eesmärk on vähendada Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu baasi, ja laenud, mille välismaised kontrollitavad äriühingud andsid kolmandatele isikutele, kujutavad endast tavaliselt selliseid skeeme, millel puudub majanduslik eesmärk ja mis on seega võrdsustatavad „rahakarpidega“, millega ei ole tegemist olukordades, kus on antud kvalifitseeruvad laenud, eelkõige tingimuse tõttu, mis on seotud majandustegevuse teostamisega välismaise kontrollitava äriühingu asukohariigis.

123 Komisjon vaidleb nendele argumentidele vastu ja väidab sisuliselt, et ühelt poolt on ülespoole suunatud laenude ja rahakarpidega seotud olukorrad ning teiselt poolt kvalifitseeruvate laenudega seotud olukorrad sarnased, kuna mõlemat liiki laenud oleksid võinud tekitada kauplemisega mitteseotud finantstulu, mis on tingitud Ühendkuningriigis täidetavatest võtmetöötajate funktsioonidest. Nende funktsioonidega seotud kriteerium on nimelt üks TIOPA 9A osa 5. peatükis ette nähtud kriteeriumidest, mille alusel saab tuvastada tulu kunstliku ümberpaigutamise juhtumeid, mille suhtes tuleb kohaldada välismaise kontrollitava äriühingu maksu. Lisaks saab nii kvalifitseeruvaid kui ka mittekvalifitseeruvaid laene põhjendada mõjuvate äriliste põhjustega.

124 Sellega seoses tuleb silmas pidada, et maksumeetmete valikulisuse analüüsi teises etapis, nagu on ette nähtud eespool punktis 61 viidatud kohtupraktikas, peab komisjon tõendama, et vaidlusalune maksumeede teeb erandi esimeses etapis kindlaks tehtud võrdlussüsteemist, kuna see eristab ettevõtjaid, kes on võrdlussüsteemi eesmärgi seisukohast sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras.

125 Vaidlustatud otsuse põhjendustes 124–151 võrdles komisjon valikulise eelise esinemise tõendamiseks nende äriühingute olukorda, kes võisid vaidlusaluseid maksuvabastusi saada, st selliste äriühingute olukorda, kelle välismaised kontrollitavad äriühingud said kvalifitseeruvatelt laenudelt kauplemisega mitteseotud finantstulu, nende äriühingute olukorraga, kellele seda maksuvabastust ei kohaldatud, st selliste äriühingute olukorraga, kelle välismaised kontrollitavad äriühingud said tulu mittekvalifitseeruvatelt laenudelt.

126 Sellega seoses tuleb kõigepealt analüüsida vaidlusaluste maksuvabastuste andmiseks nõutavaid tingimusi, eelkõige laenude kvalifitseerumisega seotud tingimusi, et keskenduda seejärel mittekvalifitseeruvate laenude olemuslikele tunnustele, et lõpuks kontrollida, kas komisjon järeldas õigesti, et vaidlustatud meetmetega kehtestati sarnases olukorras olevate ettevõtjate eristamine.

1) Vaidlusaluste maksuvabastuste andmise tingimused

127 Vaidlustatud otsuses leidis komisjon, et kolm maksuvabastust, mis on ette nähtud TIOPA 9A osa 9. peatükis ja mõjutavad välismaise kontrollitava äriühingu tulu, mille suhtes võib 5. peatüki alusel kohaldada välismaise kontrollitava äriühingu maksu, annavad nende saajatele valikulise eelise.

128 Esiteks puudutab see TIOPA 9A osa §-s 371IB ette nähtud maksuvabastust, mis võib mõjutada kuni 100% välismaise kontrollitava äriühingu kvalifitseeruvatelt laenudelt teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulust tingimusel, et seda oleks rahastatud kvalifitseeruvatest vahenditest, st sisuliselt välismaise kontrollitava äriühingu tulust või muudest omavahenditest tuletatud vahenditest.

129 Teiseks puudutab see TIOPA 9A osa §-s 371ID ette nähtud maksuvabastust, mis võib ulatuda kuni 75%ni välismaise kontrollitava äriühingu kauplemisega mitteseotud tulust. Selle maksuvabastuse kohaselt võib maksust vabastada 75% kvalifitseeruvatelt laenudelt teenitud tulust, ilma et oleks vaja tõendada, et vahendid olid seotud välismaise kontrollitava äriühinguga, ja sõltumata võtmetöötajate funktsioonide täitmisest seoses kõnealuste laenudega. Sel põhjusel loetakse, et kvalifitseeruvate laenude korral antakse see maksuvabastus automaatselt.

130 Kolmandaks puudutab see TIOPA 9A osa §-s 371IE ette nähtud maksuvabastust, nn vastavusse viidud intressi. Viimasele võib tugineda sellise kvalifitseeruvatelt laenudelt teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulu jäägi osas, mille suhtes kahte ülejäänud maksuvabastust ei kohaldatud, kuna asjaomase kontserni kui terviku puhul oleks maksustatav tulu saadud intressi tõttu olnud makstud intresside summast suurem ja seega oleks kontsern selle oma Ühendkuningriigis maksustatavast väärtusest maha arvanud. Kuna sellele maksuvabastusele saab tugineda kogu asjaomase välismaise kontrollitava äriühingu kvalifitseeruvatelt laenudelt teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulu osas, käsitas komisjon seda kui täielikku maksuvabastust samadel alustel kui see, mis on ette nähtud §-s 371IB.

131 Esiteks tuleb märkida, et vaidlusalused maksuvabastused mõjutavad kauplemisega mitteseotud finantstulu, st sisuliselt tulu, mis on teenitud sellise välismaise kontrollitava äriühingu antud laenudest, kes ei tegutse pangandussektoris ja kelle tulu peetakse Ühendkuningriigis maksustatavaks tuluks, mille suhtes võib seega kohaldada välismaise kontrollitava äriühingu maksu TIOPA 9A osa 5. peatüki alusel. Seda tulu peeti Ühendkuningriigis maksustatavaks, kuivõrd tegevus, mis on nende laenusuhete loomiseks ja haldamiseks kõige olulisem, st võtmetöötajate funktsioonid, viidi ellu Ühendkuningriigis (see olukord vastab TIOPA 9A osa §-s 371EB ette nähtud „Ühendkuningriigis ellu viidava tegevuse kriteeriumile“), või on laenu rahastatud Ühendkuningriigist tehtud kapitali sissemaksetel põhinevatest fondidest või varadest (see olukord vastab TIOPA 9A osa §-s 371EC ette nähtud „Ühendkuningriigiga seotud kapitali kriteeriumile“).

132 Teiseks peab nende kolme maksuvabastuse saamiseks olema täidetud välismaise kontrollitava äriühingu asukohaga seotud tingimus. See tingimus, mis on ette nähtud TIOPA 9A osa §-s 371IA koostoimes sama õigusakti §-ga 371DG, nõuab, et välismaine kontrollitav äriühing tegutseks oma asukohariigis vähemalt peamiselt ruumides, mis on kasutusel ja mida ta alaliselt kasutab. Ühendkuningriik on seda oma menetlusdokumentides selgitanud kui välismaise kontrollitava äriühingu tegeliku olemasolu nõuet, välistades „postkastid“ või „varifirmad“. Samas tuleb tõdeda, et selle tingimuse tähendus, nagu seda tõlgendab Ühendkuningriigi maksuhaldur, jääb suhteliseks. Välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid puudutavat rahvusvahelist maksuõigust käsitleva Ühendkuningriigi maksuhalduri juhendi (*HMRC International Manual/INTM 190000 Controlled Foreign Companies*) punktist INTM200810 nähtub nimelt, et selleks, et oleks täidetud ruumide „mõistlikul määral“ alaliselt kasutusel oleku tingimus, piisab vähemalt 12 kuu pikkusest ajavahemikust või vastavast „kavatsusest“. Pealegi ei ole selle asukohanõudega seotud täiendavaid tingimusi, mis tõendaksid tegelikku tegutsemist asukohariigis, erinevalt sellest, mis on sätestatud TIOPA 9A osa § 371DF lõikes 1 seoses äritegevuse tuludega.

133 Lisaks, nagu tunnistas Ühendkuningriik kohtuistungil Üldkohtu küsimustele vastates, ei tähenda asjaolu, et välismaine kontrollitav äriühing täidab asukohaga seotud tingimuse, seda, et välismaise kontrollitava äriühingu võtmetöötajate funktsioone, eriti neid, mis on seotud tema antavate laenudega (ja mis võivad tekitada kauplemisega mitteseotud finantstulu), täidetaks välismaise kontrollitava äriühingu asukohariigis. Sellega seoses tõi komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 165 ja 166 esile, et Ühendkuningriigi maksuhalduri hinnangul võib omakapitali kaudu rahastatavate suuremate, keskmise tähtajaga ja pikaajaliste laenude puhul eeldada, et enamikul juhtudel täidetakse laenu haldamise funktsioone kontserni finantseerimisüksuses, mitte välismaistes kontrollitavates äriühingutes.

134 Seega on võimalik, et välismaine kontrollitav äriühing, kes vastab asukohaga seotud tingimusele, teenib kauplemisega mitteseotud finantstulu selliste laenude andmisest, mille puhul võtmetöötajate funktsioone täideti Ühendkuningriigis.

135 Pealegi ei tähenda sellise tingimuse täitmine ka seda, et muud vaidlusaluste maksuvabastuste saamiseks nõutavad tingimused oleksid täidetud. Seetõttu ei saa välistada, et välismaine kontrollitav äriühing, mis vastab asukohaga seotud tingimusele, teenib mittekvalifitseeruvatelt laenudelt kauplemisega mitteseotud finantstulu, mille suhtes ei saa seega vaidlusaluseid maksuvabastusi kohaldada.

136 Neil asjaoludel, nagu komisjon muu hulgas vaidlustatud otsuse põhjenduses 149 õigesti märkis, ei ole asukohaga seotud tingimus valikulisuse analüüsi käigus nõutaval võrreldavuse hindamisel määrav, kuna sellele võivad vastata nii äriühingud, kes võivad saada vaidlusaluseid maksuvabastusi, kui ka äriühingud, kelle suhtes neid maksuvabastusi ei kohaldata.

137 Kolmandaks on vaidlusaluste maksuvabastuste saamiseks nõutav, et kauplemisega mitteseotud finantstulu oleks saadud kvalifitseeruvatelt laenudelt. TIOPA 9A osa § 371IG kohaselt on kvalifitseeruvad laenud need, mida välismaine kontrollitav äriühing annab teistele Ühendkuningriigi mitteresidendist äriühingutele, mida kontrollib sama äriühing või samad äriühingud, kes kontrollivad seda välismaist kontrollitavat äriühingut. Järelikult, nagu nähtub välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid puudutavat rahvusvahelist maksuõigust käsitleva Ühendkuningriigi maksuhalduri juhendi (*HMRC International Manual/INTM 190000 Controlled Foreign Companies*) punktist INTM216450, on kvalifitseeruvad laenud sisuliselt laenud, mida välismaine kontrollitav äriühing annab Ühendkuningriigi mitteresidendist äriühingutele, mis kuuluvad samasse kontserni.

138 Tingimus, et laen oleks kvalifitseeruv, omab tähtsust kõigi kolme asjaomase maksuvabastuse puhul. TIOPA 9A osa §-s 371ID ette nähtud maksuvabastuse puhul on see siiski sisuliselt ainus tingimus peale asukohaga seotud tingimuse, mis on kohaldatav selleks, et maksukohustuslasest äriühingud saaksid kasutada välismaise kontrollitava äriühingu kvalifitseeruvatelt laenudelt teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulu maksuvabastust 75% ulatuses, ja seda olenemata asjaolust, kas eelkõige kõnealuste laenudega seotud võtmetöötajate funktsioone täideti Ühendkuningriigis.

139 Neljandaks on selle TIOPA 9A osa §-s 371IB ette nähtud maksuvabastuse saamiseks, mis võib mõjutada kuni 100% välismaise kontrollitava äriühingu kauplemisega mitteseotud finantstulust, vaja tõendada ka seda, et asjaomase kvalifitseeruva laenu allikaks olevad vahendid on „kvalifitseeruvad“ vahendid. TIOPA 9A osa § 371IB näeb nimelt ette, et maksukohustuslasest äriühingud võivad taotleda kvalifitseeruvatelt laenudelt teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulu vabastamist välismaise kontrollitava äriühingu maksust, kui ja selles ulatuses, milles nad suudavad tõendada, et see tulu on saadud kvalifitseeruvatest vahenditest. TIOPA 9A osa § 371IB kohaselt vastavad kvalifitseeruvad vahendid sisuliselt vahenditele, mis on saadud välismaise kontrollitava äriühingu tulust või fondidest ja muudest varadest, mille välismaine kontrollitav äriühing on saanud seoses oma aktsiatega, mida ta omab selle kontserni liikmetest äriühingutes, kuhu ta ise kuulub, või mille ta on neile liikmetele emiteerinud. See maksuvabastus võib seega hõlmata kuni 100% maksustatavast kauplemisega mitteseotud finantstulust, kui kõiki asjaomaseid kvalifitseeruvaid laene on rahastatud kvalifitseeruvatest vahenditest.

140 Nagu Ühendkuningriik ja ITV oma vastustes Üldkohtu küsimustele märkisid, ei ole välistatud, et laenu rahastati kvalifitseeruvatest ja seega välismaise kontrollitava äriühingu omavahenditest, samas kui selle laenuga seotud võtmetöötajate funktsioone täideti Ühendkuningriigis tsentraliseeritult. Järelikult antakse TIOPA 9A osa §-s 371IB, nagu ka TIOPA 9A osa §-s 371ID ette nähtud maksuvabastusi olenemata sellest, kas kõnealuste laenudega seotud võtmetöötajate funktsioone täideti Ühendkuningriigis.

141 Viiendaks võib TIOPA 9A osa §-s 371IE ette nähtud nn vastavusse viidud intressi maksuvabastust kasutada kvalifitseeruvatelt laenudelt teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulu jäägi osas, mille suhtes kahte ülejäänud maksuvabastust ei kohaldatud, kuna asjaomase kontserni kui terviku puhul on maksustatav tulu saadud intressi tõttu makstud intresside summast suurem ja seega arvas kontsern selle oma Ühendkuningriigis maksustatavast väärtusest maha.

142 Tegemist on seega kahe ülejäänud maksuvabastusega võrreldes täiendava maksuvabastusega, mida antakse aga samuti sõltumata asjaolust, kas kauplemisega mitteseotud finantstulu teenimise allikaks olnud laenudega seotud võtmetöötajate funktsioone täideti Ühendkuningriigis.

143 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb täheldada, et jättes kõrvale erinevad tingimused, mis on iga vaidlusaluse maksuvabastuse puhul asjakohased, antakse neid maksuvabastusi sõltumata asjaolust, kas võtmetöötajate funktsioone täideti Ühendkuningriigis, kui tegemist on laenudega, millelt teenitakse kõnealust kauplemisega mitteseotud finantstulu.

2) Vaidlusaluste maksuvabastuste andmise välistamine

144 Nagu on esile toodud eespool punktides 127–143, on kolme vaidlusaluse maksuvabastuse ühine tingimus see, et laenud oleksid kvalifitseeruvad. Seega on nende maksuvabastuste alt välja jäetud mittekvalifitseeruvatelt laenudelt teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulu.

145 TIOPA 9A osa § 371IH kohaselt on kvalifitseeruvate laenude määratluse alt välja jäetud laenud, mida antakse Ühendkuningriigis asuvale äriühingule või mitteresidendist äriühingu selles riigis asuvale püsivale tegevuskohale. Samuti on välja jäetud teisele välismaisele kontrollitavale äriühingule antud laenud, mis võimaldavad Ühendkuningriigis asuval äriühingul välismaise kontrollitava äriühingu maksu arvutamisel maha arvata selle laenu raames makstud intressi. Samuti on välja jäetud laenud, mis on antud abisaajale, kes kasutab neid vahendeid muude laenude andmiseks.

146 Kuna kvalifitseeruvad laenud peavad olema antud TIOPA 9A osa § 371IG lõike 8 tingimustele vastavatele äriühingutele, st neile, mis on välismaise kontrollitava äriühinguga seotud ja mida kontrollib sama äriühing või samad äriühingud, kes kontrollivad seda välismaist kontrollitavat äriühingut, siis on kontserniväliste äriühingutele antud laenud kvalifitseeruvate laenude määratluse alt välja jäetud.

147 Seega loetakse sisuliselt mittekvalifitseeruvaks laenud, mida välismaine kontrollitav äriühing annab kontserni kuuluvatele Ühendkuningriigi residendist äriühingutele ehk nn ülespoole suunatud laenud, laenud, mida välismaine kontrollitav äriühing annab kolmandatele äriühingutele ehk nn rahakarbid, ja laenud, mille intressi on kasutatud mahaarvamiste tegemiseks seoses mõne muu välismaise kontrollitava äriühingu maksuga või mida kasutatakse muude laenude rahastamiseks.

148 Kõigepealt, mis puudutab ülespoole suunatud laenu, siis eripära, mida Ühendkuningriik rõhutas selgitamaks, miks need on vaidlusaluse maksuvabastuse alt välja jäetud, on täiendav risk, mida seda liiki laen endast maksubaasi jaoks kujutab, kuna laenu saanud Ühendkuningriigi äriühing võib kõnealuse laenu eest makstud intressi maha arvata.

149 Sellega seoses tuleb märkida, et kuigi ülespoole suunatud laene iseloomustab võimalus arvata Ühendkuningriigis maha kõnealuste laenude raames makstud intress, tähendab asjaolu, et kõnealustelt laenudelt teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulu maksustatakse TIOPA 9A osa 5. peatüki § 371EB alusel välismaise kontrollitava äriühingu maksuga, seda, et nende laenudega seotud võtmetöötajate funktsioone täideti Ühendkuningriigis.

150 Edasi, mis puudutab kolmandatele isikutele antud laene, siis tuleb korrata, et nende suhtes vaidlusaluseid maksuvabastusi kohaldada ei saa, kuna need laenud ei ole kvalifitseeruvad. Nimelt selleks, et laen oleks kvalifitseeruv, peab ka laenu saaja olema tingimustele vastav äriühing, st sisuliselt äriühing, mis kuulub kõnealuse välismaise kontrollitava äriühinguga samasse kontserni.

151 On tõsi, et kogu menetluse vältel nimetas Ühendkuningriik laenu, mida välismaine kontrollitav äriühing annab kolmandatele äriühingutele, „rahakarbiks“ või „hoiukarbi“ äriühingutele antuks. Ühendkuningriik ja ITV leiavad nimelt, et kui välismaine kontrollitav äriühing annab laenu kolmandale isikule, koosneb see laen kolmandate isikute juures hoiustatud rahalise vara ülejäägist pangahoiuse või muu turvalise investeeringu vormis.

152 Siiski tuleb rõhutada, et need kaalutlused iseenesest ei muuda laenu mittekvalifitseeruvaks. TIOPA 9A osa § 371IG lõike 8 kohaselt laen ei kvalifitseeru, kui laenu saaja ei kuulu kontserni, kuhu kuulub laenu andev välismaine kontrollitav äriühing.

153 Igal juhul tuleb esile tuua, et kõnealune väljajätmine ei hõlma tulu kunstliku ümberpaigutamise olukorda, mis on seotud asjaoluga, et kõnealuse tulu allikaks oleva laenu saaja ei kuulu välismaise kontrollitava äriühinguga samasse kontserni, samas kui selline kunstliku ümberpaigutamise olukord ei saa tekkida juhul, kui laenu saaja kuulub välismaise kontrollitava äriühinguga samasse kontserni.

154 Nimelt olenemata sellest, kas laenu saaja kuulub laenu andjaks oleva välismaise kontrollitava äriühingu kontserni või mitte, võidi selle laenuga seotud võtmetöötaja funktsioone täita Ühendkuningriigis, samas kui nimetatud laenult teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulu oleks saanud välismaine kontrollitav äriühing. Seega asjaolu, kas kõnealuse laenu saaja kuulub või ei kuulu välismaise kontrollitava äriühinguga samasse kontserni, ei mõjuta välismaise kontrollitava äriühingu sellise tulu teenimist.

155 Lõpuks viitavad Ühendkuningriik ja ITV muudele juhtudele, mis on kvalifitseeruvate laenude määratluse alt välja jäetud ja mis on ette nähtud TIOPA 9A osa §-s 371IH.

156 Nii on TIOPA 9A osa § 371IH lõikega 3 kvalifitseeruvate laenude määratluse alt välja jäetud eelkõige olukorrad, kus kõnealuse laenu raames makstud intressi kasutatakse välismaise kontrollitava äriühingu maksu aluseks oleva tulu vähendamiseks. See väljajätmine täiendab ülespoole suunatud laenu väljajätmist, kuna sisuliselt on selle eesmärk see, et vaidlusaluseid maksuvabastusi ei kombineeritaks Ühendkuningriigis kohaldatavate mahaarvamiste või muude maksuvabastustega.

157 Lisaks on TIOPA 9A osa § 371IH lõikega 5 välja jäetud ka olukorrad, kus välismaise kontrollitava äriühingu antud laen võimaldab laenu saanud äriühingul hiljem anda muid laene. Nagu märkisid Ühendkuningriik ja ITV, on selle väljajätmise eesmärk sisuliselt see, et välismaise kontrollitava äriühingu antud laene kasutataks kontserni äritegevuse rahastamiseks väljaspool Ühendkuningriiki.

158 Sellega seoses, nagu komisjon põhjendatult väidab, tuleb märkida, et kuigi võib olla õiguspärane vabastada maksust kauplemisega mitteseotud finantstulu, mis on teenitud laenudelt, mida kasutati kontserni tegevuse rahastamiseks välismaal, on siiski kindel, et Ühendkuningriigist pärinevatest vahenditest või Ühendkuningriigis võtmetöötaja funktsioonide täitmisest saadud tulu on läinud välismaisele kontrollitavale äriühingule ja seda võib seega TIOPA 5. peatüki alusel pidada Ühendkuningriigist kunstlikult ümber paigutatuks.

159 Eespool punktides 147–157 kirjeldatud erinevate väljajätmiste kohta tuleb märkida, et need puudutavad olukordi, kus Ühendkuningriigis võiks teha täiendavaid mahaarvamisi või kus välismaise kontrollitava äriühingu pakutav rahastamine oleks tulnud kasuks äriühingutele, kes ei kuulu kontserni, mille vahendeid või võtmetöötajate funktsioone, mis pärinevad Ühendkuningriigist, oleks kasutatud kõnealuste laenusuhete loomiseks ja haldamiseks. Siiski ei olnud maksuvabastuse välistamine kõigil neil asjaoludel seotud sellega, et tulu ümberpaigutamine oli kunstlik, kuna võtmetöötajate funktsiooni täideti Ühendkuningriigis.

160 Neil asjaoludel tuleb tagasi lükata Ühendkuningriigi, ITV ja LSEGH argumendid, mille kohaselt oli nende maksuvabastuste eesmärk takistada vaidlusaluste maksuvabastuste andmist konkreetsetes olukordades, kus tegemist on tulu kunstliku ümberpaigutamisega.

3) Võrdlussüsteemist erandi tegemine ja asjaomaste ettevõtjate võrreldavus, arvestades nimetatud süsteemi eesmärki

161 Sissejuhatuseks tuleb korrata, et käesoleval juhul koosneb võrdlussüsteem, mille alusel vaidlusaluseid maksuvabastusi tuleb analüüsida, välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevatest eeskirjadest, mille eesmärk on kaitsta Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu baasi, maksustades Ühendkuningriigis ellu viidud tegevusest ja seal asuvalt varalt teenitud tulu, mis on Ühendkuningriigist kunstlikult välismaistesse kontrollitavatesse äriühingutesse ümber paigutatud.

162 Lisaks tuleb märkida, et välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevates eeskirjades peeti kauplemisega mitteseotud finantstulu, mille need äriühingud olid saanud ja mis oli seotud Ühendkuningriigis täidetud võtmetöötajate funktsioonidega, Ühendkuningriigist kunstlikult ümber paigutatud tuluks ja seetõttu TIOPA 9A osa 5. peatüki alusel maksustatavaks tuluks.

163 Ühendkuningriigis võtmetöötajate funktsioonide täitmine on nimelt üks neljast olukorrast, mis on ette nähtud TIOPA 9A osa 5. peatükis ja mida on kokkuvõtvalt kirjeldatud eespool punktis 6 ning mida peetakse tulu kunstlikuks ümberpaigutamiseks, mistõttu seda tuleb maksustada Ühendkuningriigis.

164 Teisisõnu leidis Ühendkuningriigi seadusandja, et välismaiste kontrollitavate äriühingute tulu tuleb ulatuses, milles see on teenitud võtmetöötajate funktsioonide täitmisega Ühendkuningriigis, seal ka maksustada. Sel põhjusel võib TIOPA 9A osa 5. peatüki § 371EB alusel välismaise kontrollitava äriühingu maksuga maksustada nii mittekvalifitseeruvatelt laenudelt kui ka kvalifitseeruvatelt laenudelt teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulu.

165 Nagu on aga eespool punktis 143 juba järeldatud, tuleb tõdeda, et asjaomaste maksuvabastuste kohaldamisega ei ole välistatud, et Ühendkuningriigis on osaliselt või täielikult maksust vabastatud olukorrad, kus võtmetöötajate funktsioone on täidetud Ühendkuningriigis ja mida seetõttu peetakse tulu kunstlikuks ümberpaigutamiseks.

166 Neil asjaoludel võib asjaolu, et maksust on vabastatud üksnes välismaiste kontrollitavate äriühingute kvalifitseeruvatelt laenudelt teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulu, põhjustada erinevat kohtlemist, võrreldes välismaise kontrollitava äriühingu mittekvalifitseeruvatelt laenudelt teenitud kauplemisega mitteseotud finantstuluga, mille suhtes vaidlusaluseid maksuvabastusi ei kohaldata ja mida maksustatakse välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevate eeskirjade alusel, juhul kui need kaks olukorda on välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevate eeskirjade eesmärgi seisukohast sarnased.

167 Seega tuleb kontrollida, kas Ühendkuningriigis maksustatavad äriühingud, kes võivad saada vaidlusaluseid maksuvabastusi seoses oma välismaiste kontrollitavate äriühingute kvalifitseeruvatelt laenudelt teenitud kauplemisega mitteseotud finantstuluga, on samasuguses olukorras kui äriühingud, kelle välismaised kontrollitavad äriühingud teenisid kauplemisega mitteseotud finantstulu mittekvalifitseeruvatelt laenudelt, arvestades võrdlussüsteemi eesmärki, milleks on Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu baasi kaitsmine kunstlikult ümber paigutatud tulu maksustamise teel.

168 Esiteks võib nii ülespoole suunatud laenude kui ka kvalifitseeruvate laenude suhtes kohaldada välismaise kontrollitava äriühingu maksu TIOPA 9A osa § 371EB alusel, kuna nende laenude raames on võtmetöötajate funktsioone täidetud Ühendkuningriigis. Nimelt loetakse, et Ühendkuningriigis ellu viidava tegevuse korral toimub tulu kunstlik ümberpaigutamine nende kahe olukorra raames, samas kui maksust on vabastatud üksnes kvalifitseeruvatelt laenudelt teenitud tulu.

169 Nagu kinnitab Ühendkuningriik, kujutavad välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevad eeskirjad endast vastust tulu kunstlikule ümberpaigutamisele välismaisesse kontrollitavasse äriühingusse, mille algul teeb Ühendkuningriigi maksukohustuslasest äriühing, kelle rahalised vahendid jõuavad olenevalt olukorrast Ühendkuningriiki tagasi üksnes dividendidena, mida ei maksustata. See arutluskäik on nimelt kohaldatav ka olukordades, kus Ühendkuningriigis täidetakse võtmetöötajate funktsioone seoses laenudega, mida annab välismaine kontrollitav äriühing, kes seejärel teenib nendelt laenudelt kauplemisega mitteseotud finantstulu. Ühendkuningriigis ellu viidud tegevusega nendelt laenudelt teenitud tulu jõuab sinna tagasi üksnes dividendidena, mida ei maksustata, ja seda sõltumata asjaolust, kas kõnealuste laenude saajad asuvad Ühendkuningriigis või mõnes muus riigis.

170 Seega seoses Ühendkuningriigis ellu viidava tegevuse korral kunstlikult ümberpaigutatud tuluga, mille maksustamist peetakse silmas välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevates eeskirjades, on kvalifitseeruvad laenud ja ülespoole suunatud laenud samasuguses olukorras, sõltumata asjaolust, et ülespoole suunatud laenude puhul vähendab nende laenude raames makstud intressi mahaarvamise võimalus Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu baasi veelgi enam.

171 Selles osas tuleb täheldada, et Ühendkuningriigis laenu saanud äriühingu maksustatava väärtuse vähendamine seetõttu, et viimane arvas maha välismaisele kontrollitavale äriühingule makstud intressi, on omaette probleem äriühingu tulu kunstliku ümberpaigutamise kõrval Ühendkuningriigist, kust on pärit kõnealuse laenuga seoses üle kantud vahendid ja kus on täidetud võtmetöötajate funktsioonid.

172 Lisaks, nagu komisjon õigesti märkis, võib Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu baasi laenuintressi mahaarvamisega vähendamise riski hallata sellise äriühingu tasandil, kes seda õigust kuritarvitab, näiteks võimalike mahaarvamiste piiramise teel. Sellise piirangu võib vajaduse korral ette näha kontserni tasandil. Nagu Ühendkuningriik ise möönab, sisaldab selle riigi maksuõigus nimelt tervet rida täiendavaid meetmeid, mille eesmärk on kaitsta Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu baasi. Nende meetmete hulka, mida Ühendkuningriik mainib, kuuluvad laenuintressi mahaarvamise piirmäärad, mis takistavad teatavate mahaarvamiste tegemist puhtalt maksustamisega seotud põhjustel. Järelikult võib seda liiki meetmeid kohaldada, et tulla toime mahaarvamistega ülespoole suunatud laenude raames, kui Ühendkuningriigi maksuhaldur käsitab neid ringskeemidena, mis on kasutusele võetud üksnes selleks, et maksustamisel saaks teha mahaarvamisi.

173 Teiseks tuleb seoses kolmandatele isikutele antud laenudega märkida, et TIOPA 9A osa § 371IG lõike 8 kohaselt seisneb peamine asjaolu, mis muudab seda liiki laenu mittekvalifitseeruvaks, selles, et kõnealuse kauplemisega mitteseotud finantstulu allikaks oleva välismaise kontrollitava äriühingu antud laenude saajad on kolmandad äriühingud, mis ei ole välismaise kontrollitava äriühinguga seotud.

174 Ühendkuningriik ja ITV rõhutasid asjaolu, et kuigi vahendeid, mis võimaldasid kõnealust laenu rahastada, võisid olla hoitud Ühendkuningriigis ja neid võisid investeerida samasse kontserni kuuluvad Ühendkuningriigis asuvad äriühingud, on selleks, et tagada, et ülejäävate vahendite tulu laekuks Ühendkuningriigis asuvatele äriühingutele tagasi, kolmandatele isikutele antud laenud fiktiivsed skeemid, millel puudub majanduslik eesmärk ja millega soovitakse teenida kauplemisega mitteseotud finantstulu välismaise kontrollitava äriühingu tasandil ja seega väljaspool Ühendkuningriiki.

175 Siiski, nagu on märgitud eespool punktis 152, ei tulene kolmandatele isikutele antud laenude väidetavalt fiktiivne iseloom ja nende väidetav majandusliku eesmärgi puudumine vaidlusaluste maksuvabastusi käsitlevate sätete kohaldamisalast väljajätmisest. Lisaks, nagu komisjon õigesti märkis, ei ole Ühendkuningriik ja ITV esitanud tõendeid selle kohta, et välismaise kontrollitava äriühingu poolt kolmandatele äriühingutele antud laenud on tingimata fiktiivsed skeemid, mis ei saa põhineda õiguspärastel majanduslikel põhjustel.

176 Lisaks sellele, olenemata sellest, kas saaja on kontserniväline äriühing või kuulub välismaise kontrollitava äriühinguga samasse kontserni, ei muutu asjaolu, et Ühendkuningriigis asuva äriühingu rahaliste vahendite ülekandmine välismaisesse kontrollitavasse äriühingusse ei tekita Ühendkuningriigis maksustatavat tulu, kuna nende vahendite tulem jõuab mõlemal juhul Ühendkuningriiki tagasi ainult dividendidena, mida ei maksustata. Viimati nimetatud asjaolu esineb mõlemas olukorras. Seega peaks välismaise kontrollitava äriühingu maks olema sellisele ümberpaigutamisele vastav sekkumine.

177 Sama arutluskäik kehtib juhul, kui laenult teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulu on saanud välismaine kontrollitav äriühing, kasutades Ühendkuningriigis täidetud võtmetöötajate funktsioone. Kauplemisega mitteseotud finantstulu, mis on teenitud välismaise kontrollitava äriühingu poolt kas kolmandale isikule või samasse kontserni kuuluvale äriühingule antud laenust, millega seotud võtmetöötajate funktsioonid on täidetud Ühendkuningriigis, loetakse kunstlikult ümber paigutatuks ja seetõttu võib selle suhtes kohaldada TIOPA 9A osa 5. peatüki § 371EB alusel välismaise kontrollitava äriühingu maksu.

178 Järelikult on seoses tuluga, mis on ümber paigutatud kunstlikult, kuna võtmetöötajate funktsioonid on täidetud Ühendkuningriigis, ja mille maksustamist reguleerivad välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevad eeskirjad, kvalifitseeruvad laenud ja kolmandatele isikutele antud laenud võrdväärses olukorras sõltumata asjaolust, et kolmandatele isikutele antud laenude puhul on välismaise kontrollitava äriühingu teenitud tulu saadud intressist, mida maksis kolmas isik, mitte samasse kontserni kuuluv äriühing.

179 Kolmandaks tuleb seoses kvalifitseeruvate laenude määratluse alt välja jätmisega, mille eesmärk on Ühendkuningriigi sõnul soodustada kvalifitseeruvate laenude kasutamist välismaise kontrollitava äriühingu kontserni tegevuse rahastamiseks väljaspool Ühendkuningriiki, märkida, et nagu on tõdetud eespool punktis 158, ei ole sellisel väljajätmisel mingit seost asjaoluga, et kõnealuste laenude puhul täideti võtmetöötajate funktsioone Ühendkuningriigis.

180 Seega see, kas välismaise kontrollitava äriühingu antud laene kasutati kontserni tegevuse rahastamiseks väljaspool Ühendkuningriiki või mitte, ei muuda asjaolu, et kuna nende laenudega seotud võtmetöötajate funktsioone täideti Ühendkuningriigis, peetakse sellest tulenevat tulu välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevate eeskirjade kohaselt Ühendkuningriigist kunstlikult ümber paigutatuks. Seega, arvestades nende eeskirjade eesmärki, nimelt Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu baasi kaitsmist kunstlikult ümber paigutatud tulu maksustamise teel, on need kaks olukorda sarnased.

181 Eelnevast tuleneb, et kuna vaidlusalused maksuvabastused vabastavad maksust üksnes välismaise kontrollitava äriühingu kvalifitseeruvatelt laenudelt teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulu, välistades mittekvalifitseeruvatelt laenudelt teenitud tulu, toovad need kaasa kahe olukorra erineva kohtlemise, samas kui need olukorrad on sarnased, arvestades nimetatud eeskirjade eesmärki, mis seisneb Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu baasi kaitsmises kunstlikult ümber paigutatud tulu maksustamise teel.

d) Järeldus eelise esinemise ja võrdlussüsteemist erandi tegemise kohta

182 Arvestades eespool punktides 108, 120, 143, 160 ja 181 sõnastatud kaalutlusi, tuleb asuda seisukohale, et komisjon ei teinud hindamisviga, kui ta järeldas, et käesoleval juhul on tegemist eelisega ja et see on *a priori* valikuline, kuna vaidlusalused maksuvabastused tegid erandi välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevatest Ühendkuningriigi eeskirjadest, sest nendega kehtestati selliste maksukohustuslasest äriühingute erinev kohtlemine, kes nimetatud eeskirjade eesmärgi seisukohast on sarnases olukorras. Järelikult tuleb selliseid vigu käsitlevad väited tagasi lükata.

3. Väited, et on tehtud vigu vaidlusaluste maksuvabastuste põhjendatuse hindamisel (kolmas väide kohtuasjas T-363/19 ja neljas kuni kuues väide kohtuasjas T-456/19)

183 Käesolevate väidete raames, mis põhinevad argumentidel, mille võib jagada kahte ossa, väidavad Ühendkuningriik ja ITV, et komisjon on vaidlustatud otsuses teinud hindamisvigu, jättes kõrvale põhjendused, millega Ühendkuningriik vaidlusaluseid maksuvabastusi põhistas, nimelt esiteks need, mis puudutavad halduslikku teostatavust (esimene osa) ja teiseks need, mis puudutavad asutamisvabaduse järgimist (teine osa).

a) Esimene osa, mis tugineb vaidlusaluste meetmete põhjendatuse hindamisel tehtud veale, mis puudutab halduslikku teostatavust

184 Ühendkuningriik ja ITV väidavad sisuliselt, et isegi kui eeldada, et vaidlusaluseid maksuvabastusi võib pidada *a priori* valikulise eelise andmiseks äriühingutele, kes neid kasutasid, tegi komisjon vaidlustatud otsuses hindamisvea, kui ta keeldus asumast seisukohale, et need maksuvabastused olid põhjendatud vajadusega muuta välismaiste kontrollitavate äriühingute tulu maksustamise süsteem hallatavaks, võttes arvesse selle rakendamise keerukust, mis seisneb kontsernisiseste laenude raames täidetud võtmetöötajate funktsioonide ja nende täitmise koha kindlakstegemises.

185 Komisjon vaidleb nendele argumentidele vastu, väites eelkõige, et kontsernisiseste laenude raames täidetud võtmetöötajate funktsioonide kindlakstegemise keerukusega seotud põhjendust haldusmenetluse käigus ei esitatud ning et igal juhul ei ole Ühendkuningriik oma argumentides esitanud veenvaid põhjendusi tõendamaks, et kvalifitseeruvate laenude raames täidetud võtmetöötajate funktsioonide kindlakstegemine on keerukas, samas kui selline kindlakstegemine

on mittekvalifitseeruvate laenude korral tavaliselt võimalik ja seda tehakse. Pealegi on juba Ühendkuningriigi maksuhalduri juhendis mööndud, et kontsernisiseste laenudega seotud võtmetöötajate funktsioone täidetakse tavaliselt kontserni keskstruktuuri tasandil.

186 Sellega seoses tuleb silmas pidada, et kohtupraktikast nähtub, et üldise maksusüsteemi kohaldamisest erandit tegev meede võib olla maksusüsteemi olemuse ja üldise ülesehituse tõttu põhjendatud juhul, kui asjaomane liikmesriik suudab tõendada, et meede tuleneb otseselt tema maksusüsteemi alus- või juhtpõhimõtetest ja eelkõige maksusüsteemi olemuslikuks osaks olevatest mehhanismidest, mis on vajalikud süsteemi eesmärkide saavutamiseks (6. septembri 2006. aasta kohtuotsus Portugal *vs.* komisjon, C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 81; 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Paint Graphos jt, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 69, ja 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 48).

187 Nii on Euroopa Kohus möönnud, et *a priori* valikulist maksusüsteemi saab põhjendada üldisele maksusüsteemile omaste eesmärkidega (vt selle kohta 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus GIL Insurance jt, C-308/01, EU:C:2004:252, punktid 74–76, ja 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Paint Graphos jt, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punktid 64–76), eelkõige maksusüsteemi nõuetekohase toimimisega seotud eesmärkidega (vt selle kohta 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punktid 50–53).

188 Esiteks tuleb esile tuua, et märkustes, mis esitati 15. jaanuaril 2018 pärast komisjoni otsust algatada ametlik uurimismenetlus, väitis Ühendkuningriik, et isegi kui oletada, et välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevad eeskirjad sisaldavad võrdlussüsteemist erandeid tegevaid sätteid, on need sätted põhjendatud eelkõige vajadusega kehtestada eeskirjad, mida oleks lihtne kohaldada, vältides kohustust täita keerukas ülesanne, mis seisneb kõnealuste laenude raames täidetud võtmetöötajate funktsioonide kindlakstegemises.

189 Teiseks, kuigi Ühendkuningriigi ametiasutuste poolt enne välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevate eeskirjade vastuvõtmist läbi viidud konsultatsioonide käigus antud vastustest nähtub, et eelkõige leidis 75protsendilise osalise maksuvabastuse ettepanek laialdast toetust selle lihtsuse ja hõlpsa rakendamise tõttu, ei ole Ühendkuningriik esitanud tõendeid, mis võimaldaksid arvutada välja halduskulud, mis vastavad kontsernisiseste laenude raames täidetud võtmetöötajate funktsioonide ja nende täitmise koha kindlakstegemisele.

190 Nimelt piirdus Ühendkuningriik haldusmenetluses kinnitusega, et selliste automaatsete mehhanismide sätestamine, nagu on 75protsendiline maksuvabastuse määr, muudab välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevate eeskirjade kohaldamise lihtsamaks. Konkreetselt kontsernisiseste laenude raames täidetud võtmetöötajate funktsioonide ja nende täitmise koha kindlakstegemise küsimuses piirdus Ühendkuningriik aga märkusega, et see on kulukas ülesanne, esitamata oma väite kinnituseks muid konkreetseid tõendeid.

191 Lisaks, kuigi käesolevate kohtuasjade toimikutesse lisatud dokumendid, mis puudutavad välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevate eeskirjade vastuvõtmisele eelnenud konsultatsioone, sisaldavad vastuseid, mis toetavad väljapakutud automaatset maksuvabastust, põhinevad need vastused üldistel avaldustel. Lisaks on nende ulatus piiratud, kuna on ilmne, et automaatset maksuvabastust on nii maksuhalduril kui ka maksukohustuslastel lihtsam hallata kui olukorda, kus maksuvabastuse kohaldamise tingimusi tuleb tõendada ja kontrollida. Sellised väited ei ole piisavad tõendamaks, et üksikjuhtumite kaupa kontroll selleks, et teha kindlaks, kas

välismaise kontrollitava äriühingu tulu paigutati Ühendkuningriigist ümber kunstlikult, kuna võtmetöötajate funktsioone täideti selles riigis, tähendaks niivõrd keerukaid, kulukaid ja koormavaid formaalsusi, et süsteemi haldamine muutuks juhitamatuks.

192 Nagu on aga märgitud eespool punktis 186, peab liikmesriik, kes väidab, et *a priori* valikulised meetmed on põhjendatud, tõendama, et meetmed tulenevad otseselt tema maksusüsteemi alus- või juhtpõhimõtetest.

193 Lisaks, nagu on märgitud eespool punktis 133, on Ühendkuningriigi maksuhaldur ise tunnistanud, et omakapitali kaudu rahastatavate suuremate, keskmise tähtajaga ja pikaajaliste laenude puhul võib tavaliselt eeldada, et enamikul juhtudel täidetakse laenu haldamise funktsioone kontserni finantseerimisüksuses, ja et kogemus on näidanud, et seda liiki laenusid kavandatakse ja hallatakse kontserni keskstruktuuri tasandil. Selline kaalutlus annab nimelt tunnistust sellest, et suure osa kontsernisiseste laenude puhul võtmetöötajate funktsioonide ja nende täitmise koha kindlakstegemise küsimust isegi ei teki, kuna võib eeldada, et need on täidetud tsentraliseeritult Ühendkuningriigis.

194 Kolmandaks, mis puudutab täpsemalt kauplemisega mitteseotud finantstulu osalist maksuvabastust 75% ulatuses, siis nagu komisjon õigesti väidab, ei ole esitatud tõendeid selle kohta, mil määral oli 75protsendiline maksuvabastuse määr vajalik või sobiv juhul, kui välismaise kontrollitava äriühingu maksu oleks tulnud maksta Ühendkuningriigis täidetud võtmetöötajate funktsiooni üldise kriteeriumi alusel. Ühtlasi ei ole esitatud ühtegi tõendit tõendamaks, et sellise protsendimäära aluseks olnud võla ja omakapitali suhtarv oli asjakohane, et vastata küsimusele, mis puudutab kauplemisega mitteseotud finantstulu andvate kontsernisiseste laenudega seotud võtmetöötajate funktsioonide ja nende täitmise koha kindlaksmääramise keerukust.

195 Isegi kui tuleks nõustuda sellega, et välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid puudutav ülekapitaliseerimise oht esineb ja et nende äriühingute kauplemisega mitteseotud finantstulu Ühendkuningriigis 25% ulatuses maksustamine on selle ohu kõrvaldamiseks tõhus, möönsid Ühendkuningriik ja ITV ise oma vastustes Üldkohtu küsimustele, et ülekapitaliseerimise oht esineb sõltumata selliste kontsernisiseste laenude olemasolust, mis on välismaiste kontrollitavate äriühingute kauplemisega mitteseotud finantstulu allikas.

196 Neil asjaoludel tuleb tagasi lükata käsitletavate väidete esimene osa, mis tugineb vaidlusaluste meetmete põhjendatuse hindamisel tehtud veale, mis puudutab halduslikku teostatavust.

b) Teine osa, mis tugineb asutamisvabaduse järgimise vajaduse põhjendatuse hindamisel tehtud veale

197 Ühendkuningriik ja ITV väidavad, et komisjon tegi vaidlustatud otsuses hindamisvea, kui ta ei soostunud tuvastama, et vaidlusalused maksuvabastused olid põhjendatud ka selles osas, millega järgitakse asutamisvabadust. Ühendkuningriik leiab, et ta on valinud mõistliku lähenemise, et täita 12. septembri 2006. aasta kohtuotsust Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), kuna vahetegemine kvalifitseeruvate ja mittekvalifitseeruvate laenude vahel põhineb just laenude kunstlikkusel, eriti mis puudutab nn hoiukarbi tehingutega seotud skeeme ja ülespoole suunatud laene.

198 Komisjon vaidleb Ühendkuningriigi ja ITV argumentidele vastu.

199 Tuleb silmas pidada, et Ühendkuningriigi maksusüsteem põhineb territoriaalsuse põhimõttel ja selle põhimõtte kohaselt välismaiste kontrollitavate äriühingute teenitud tulu selles riigis ei maksustata. Ent juhul, kui see tulu on tegelikult omistatav Ühendkuningriigi residendist üksusele, kellelt pärinevad tulu teeninud laenudega seotud rahalised vahendid või võtmetöötajate funktsioonid, loetakse see tulu kunstlikult ümber paigutatuks ja järelikult Ühendkuningriigis välismaise kontrollitava äriühingu maksuga siiski maksustatavaks. Sellisena ei saa kirjeldatud süsteemi pidada asutamisvabaduse piiranguks.

200 Nimelt järeldas Euroopa Kohus 12. septembri 2006. aasta kohtuotsuse Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544) punktides 72 ja 73, et kuna välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlev õigusakt piirab maksustamist puhtalt fiktiivsete skeemidega, siis on see kooskõlas ELTL artiklitega 49 ja 54, mis tagavad asutamisvabaduse.

201 Neil asjaoludel ei saa juhul, kui TIOPA 9A osa §-ga 371EB on ette nähtud välismaise kontrollitava äriühingu maks tulult, mis on teenitud laenudelt, mille puhul tehti kindlaks, et võtmetöötajate funktsioonid on täidetud Ühendkuningriigis ja seetõttu tuleb see tulu lugeda kunstlikult ümber paigutatuks, pidada sellise maksuga maksustamist eespool punktis 200 viidatud kohtupraktika kohaselt asutamisvabaduse piiranguks. Järelikult ei saa nimetatud maksust vabastamine olla asutamisvabaduse tagamiseks põhjendatud.

202 Neil asjaoludel tuleb tagasi lükata käsitletavate väidete teine osa, mis tugineb asutamisvabaduse järgimise vajaduse põhjendatuse hindamisel tehtud veale, ja seega kõik need väited tervikuna.

203 Seega tuleb järeldada, et komisjon ei teinud hindamisviga, kui ta leidis, et vaidlusalused maksuvabastused andsid abisaajatele valikulise eelise, ja järelikult tuleb kõik sellega seotud väited tagasi lükata.

4. Väide, et on tehtud viga liikmesriikidevahelise kaubanduse kahjustamise hindamisel (neljas väide kohtuasjas T-363/19)

204 Ühendkuningriik väidab sisuliselt, et komisjon tegi hindamisvea, kui ta ei tõendanud, et käesoleval juhul soodustati vaidlusaluste maksuvabastustega seda, et hargmaised kontsernid viiksid kontserni rahastamisfunktsioonid üle, ja et vaidlusalused meetmed kahjustasid seega liikmesriikidevahelist kaubandust.

205 Sellega seoses tuleb osutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei ole komisjon ELTL artikli 107 lõikes 1 sätestatud liikmesriikidevahelise kaubanduse kahjustamise tingimuse osas kohustatud tõendama, et riiklik meede seda kaubandust tegelikult mõjutab, ega ka seda, et meede tegelikult konkurentsi moonutab. Ta peab üksnes tõendama, et nimetatud meetmel võib olla niisuguseid tagajärgi (vt 5. märtsi 2015. aasta kohtuotsus Banco Privado Português ja Massa Insolvente do Banco Privado Português, C-667/13, EU:C:2015:151, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

206 Nii on Euroopa Kohus järeldanud, et kui liikmesriigi antud abi tugevdab teatud ettevõtjate seisundit võrreldes teiste konkureerivate ettevõtjatega liikmesriikidevahelises kaubanduses, tuleb asuda seisukohale, et abi mõjutab seda kaubandust (14. jaanuari 2015. aasta kohtuotsus Eventech, C-518/13, EU:C:2015:9, punkt 66).

207 Sellega seoses nähtub eespool punktist 182, et komisjon järeldas õigesti, et vaidlusalused maksuvabastused kujutavad endast valikulist eelist, millest said kasu äriühingud, kes seda kasutasid. Neil asjaoludel tuleb nõustuda ka komisjoni hinnanguga, et see eelis võis mõjutada liikmesriikidevahelist kaubandust, kuna see tugevdab abi saavate äriühingute seisundit. Lisaks võib see valikuline eelis mõjutada kapitali ja tegevuse üleviimise otsuseid liidus asutatud hargmaistes kontsernides, täpsemalt rahavooga seotud ülesandeid.

208 Pealegi, vastupidi sellele, mida väidab Ühendkuningriik, ei ole komisjon kohustatud tõendama hargmaiste kontsernide konkreetseid voogusid ega võrdlema erinevaid maksustamissüsteeme liidus, kui ta suudab tõendada sellise eelise esinemise, mis võib tugevdada abisaajate konkurentsiseisundit eespool punktis 205 viidatud kohtupraktika tähenduses.

209 Neil asjaoludel tuleb käesolev väide, et on tehtud viga liikmesriikidevahelise kaubanduse kahjustamise hindamisel, tagasi lükata.

5. Väide, et on rikutud diskrimineerimiskeelu põhimõtet (seitsmes väide kohtuasjas T-456/19)

210 ITV heidab komisjonile ette diskrimineerimiskeelu põhimõtte rikkumist seeläbi, et ta käsitas muid kontsernisiseseid rahastamistehinguid – eelkõige kahe varasema otsusega – riigiabi seisukohast soodsamalt kui tuleneb tema seisukohast käesolevas asjas.

211 Komisjon vaidleb nendele argumentidele vastu, väites, et käesoleval juhul on ta nõuetekohaselt tõendanud riigiabi eeskirjade rikkumise esinemise ja et igal juhul puudutavad otsused, millele ITV viitas, käesolevast olukorrast erinevaid olukordi.

212 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt nõuavad võrdse kohtlemise ja diskrimineerimiskeelu põhimõte, et sarnaseid olukordi ei käsitletaks erinevalt ja erinevaid olukordi ei käsitletaks ühtemoodi, välja arvatud juhul, kui niisugune kohtlemine on objektiivselt põhjendatud (vt 14. aprilli 2005. aasta kohtuotsus Belgia *vs.* komisjon, C-110/03, EU:C:2005:223, punkt 71 ja seal viidatud kohtupraktika).

213 Samuti tuleb märkida, et komisjoni sellise otsuse õiguspärasust, millega tuvastatakse, et riiklik meede kujutab endast riigiabi, tuleb hinnata üksnes ELTL artikli 107 alusel, mitte lähtuvalt tema varasemast otsustuspraktikast. Riigiabi mõiste vastab objektiivsele olukorrale, mida hinnatakse selle kuupäeva seisuga, mil komisjon oma otsuse teeb. Seega ei tohi põhjused, miks komisjon andis olukorrale varasemas otsuses teistsuguse hinnangu, kuidagi mõjutada vaidlustatud otsuse õiguspärasuse hindamist (17. juuli 2014. aasta kohtuotsus Westfälisch-Lippischer Sparkassen- und Giroverband *vs.* komisjon, T-457/09, EU:T:2014:683, punkt 368, ja 11. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Austria *vs.* komisjon, T-251/11, EU:T:2014:1060, punkt 125).

214 Seega asjaolu, et komisjon tunnistas teistes otsustes erinevusi kontsernisiseste laenude ja kolmandate äriühingute laenude vahel, ei tähenda iseenesest, et käesolevas asjas ei ole võimalik tuvastada valikulise eelise esinemist.

215 Nimelt peab selline järeldus põhinema asjaomases riigis tavapäraseks peetava maksustamise üksikasjalikul analüüsil ja küsimusel, kas kõnealuse riikliku meetme tõttu tehti sellest maksustamisest erand, mis tõi kaasa vahetegemise ettevõtjate vahel, kes on asjaomase maksusüsteemi eesmärki silmas pidades sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras.

216 Lisaks, nagu komisjon õigesti väidab, peavad ettevõtjad olema võrreldavad just asjaomase süsteemi eesmärki silmas pidades. Järelikult, võttes arvesse eelkõige asjaolu, et komisjoni igas otsuses käsitletud süsteemide eesmärk oli erinev, ei saa teha ühtki järeldust komisjoni hinnangute võimalikest erinevustest ITV viidatud otsustes ja käesolevas asjas tehtud otsuses.

217 Siit järeldub, et ITV ei saa edukalt tugineda lahendusele, millele komisjon muudes otsustes jõudis, et järeldada, et käesoleval juhul on diskrimineerimiskeelu põhimõtet rikutud.

218 Järelikult tuleb väide, et on rikutud diskrimineerimiskeelu põhimõtet, tagasi lükata.

6. Väide, et direktiivi 2016/1164 sätete analoogia alusel kohaldamisega on rikutud õigusnormi (kaheksas väide kohtuasjas T-456/19)

219 ITV väidab, et komisjon tugines ekslikult direktiivile 2016/1164, isegi kui ta tegi seda ainult analoogia alusel. Nimelt jõustus see direktiiv alles 1. jaanuaril 2019 ega ole seega käesoleval juhul *ratione temporis* kohaldatav. Pealegi ei käsitle nimetatud direktiiv konkreetselt võtmetöötajate funktsioonide kindlaksmääramist kontsernisisese rahastamise raames.

220 Vaidlustatud otsuses viitas komisjon küll direktiivile 2016/1164, eelkõige põhjenduses 38, kui ta märkis, et välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevate eeskirjade muutmisest 2019. aastal teatati nii, et sellega sooviti rakendada direktiivi 2016/1164. Lisaks kirjeldas komisjon üldiselt direktiivi 2016/1164 ulatust vaidlustatud otsuse jaos 2.4 esitatud rahvusvahelise ja liidu õigusliku raamistiku kirjelduse raames selleks, et näidata, et paljud riigid, sealhulgas liidus, olid kehtestanud välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevad eeskirjad selleks, et takistada tulu ülekandmist välismaistesse tütarettevõtjatesse, kelle maksumäärad on madalamad. Ühtlasi lisas komisjon sõnaselge tsitaadi nimetatud direktiivi artiklist 7, millele on hiljem viidatud vaidlustatud otsuse 86. joonealuses märkuses.

221 Need viited direktiivile 2016/1164 on siiski kontekstipõhised ja nende eesmärk on üksnes kirjeldada võtmetöötajate funktsiooni puudutavat tulu omistamise kriteeriumi üldjoontes. Seevastu vaidlustatud otsuse järelduste tegemisel tugines komisjon Ühendkuningriigis välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevatele eeskirjadele, mis ise näevad eelkõige TIOPA 9A osa §-s 371EB ette sellise kriteeriumi, mis põhineb võtmetöötajate funktsioonidel.

222 Järelikult, vastupidi sellele, mida väidab ITV, ei saa otsuse õiguspärasust direktiivi 2016/1164 alusel kahtluse alla seada, kuna komisjon ei võtnud vaidlustatud otsust vastu nimetatud direktiivi alusel.

223 Neil asjaoludel tuleb tagasi lükata väide, et direktiivi 2016/1164 sätete analoogia alusel kohaldamisega on rikutud õigusnormi.

7. Väide, et sisuliselt on tehtud hindamisvigu seoses ITV kui vaidlustatud kava alusel abisaaja tuvastamisega ja seoses selle kava alusel antud abi tagasinõudmise kohustusega, mille komisjon vaidlustatud otsuses kehtestas (üheksas väide kohtuasjas T-456/19)

224 Sisuliselt heidab ITV komisjonile ette, et viimane tegi abisaajate kategooria, kuhu arvati ka ITV, kindlaks ekslikult, tuginedes ainuüksi asjaolule, et nad kasutasid vaidlusaluseid maksuvabastusi, ja kohustas selliselt abisaajate kategoorialt abi tagasi nõudma, nägemata ette tagasinõudmisest erandite tegemist juhtudel, mil ühtki valikulist eelist ei ole saadud, nagu see oli tema juhtumil.

Kontsern, kuhu ITV kuulub, kohandas nimelt oma rahastamisstruktuuri, et kasutada vaidlusaluseid maksuvabastusi, tehes seda üksnes halduse lihtsustamise huvides. ITV poolt tasumisele kuuluv maksusumma ei olnud aga väiksem sellest, mis oleks talle määratud siis, kui ta ei oleks oma struktuuri selliselt kohandanud ega oleks vaidlusaluseid maksuvabastusi kasutanud.

225 Sellega seoses tuleb märkida, et kindlalt välja kujunenud kohtupraktika kohaselt võib komisjon abikava puhul piirduda kava omaduste uurimisega selleks, et otsuse põhjendustes hinnata, kas tingimuste tõttu, mida kava ette näeb, tagab see abisaajatele märgatava eelise võrreldes nende konkurentidega ja on kasulik eelkõige ettevõtjatele, kes osalevad liikmesriikidevahelises kaubanduses. Seega ei ole komisjon sellist kava käsitlevas otsuses kohustatud tegema kava alusel igal üksikjuhul antud abi analüüsi. Alles abi tagasinõudmise etapis tuleb kontrollida iga asjasse puutuva ettevõtja olukorda eraldi (vt 9. juuni 2011. aasta kohtuotsus Comitato „Venezia vuole vivere“ jt *vs.* komisjon, C-71/09 P, C-73/09 P ja C-76/09 P, EU:C:2011:368, punkt 63 ja seal viidatud kohtupraktika).

226 Kuna käesolevas asjas tuvastas komisjon abikava, ei olnud ta kohustatud iga abisaaja puhul kindlaks tegema saadud eelise ulatust.

227 Seega ei saa ITV oma olukorra eripärale tuginedes seada vaidlustatud otsuse õiguspärasust kahtluse alla selles osas, millega anti korraldus nõuda abi saajatelt abikava alusel antud abi tagasi. Alles tagasinõudmise menetluse käigus, pärast vaidlustatud otsust, pidi Ühendkuningriik võtma ette iga üksiku olukorra analüüsi ja vajaduse korral välja arvutama eelise, mille iga äriühing võis tegelikult saada, tehes seda vaidlustatud otsuses komisjoni esitatud andmete põhjal.

228 Igal juhul ei saa ITV tugineda asjaolule, et ta esitas maksuvabastuse taotlused üksnes lihtsa haldamise põhjustel. Tuleb nimelt silmas pidada, et riigiabi mõiste on objektiivne mõiste ja kui komisjon suudab tõendada, et abisaajatele, kes on teiste äriühingutega sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras, on antud valikuline eelis, tuleb kõnealune abi tagasi nõuda. Seega põhjused, mis ajendasid äriühingut kasutama kõnealust abi, nagu ka asjaolu, et äriühing oleks võinud tugineda kohaldatava maksusüsteemi muudele sätetele, ei oma abi tagasinõudmise otsuse õiguspärasuse kontrollimisel tähtsust.

229 Neil asjaoludel tuleb tagasi lükata ITV väide, et on tehtud hindamisviga seoses tema kui vaidlustatud kava alusel abisaaja tuvastamisega ja seoses tagasinõudmise kohustusega, mille komisjon vaidlustatud otsuses kehtestas.

8. Üldine järeldus

230 Kuna kõik poolte esitatud väited on tagasi lükatud, tuleb hagi tervikuna rahuldamata jätta.

Kohtukulud

231 Kodukorra artikli 134 lõike 1 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna Ühendkuningriik ja ITV on kohtuvaidluse vastavalt kohtuasjas T-363/19 ja kohtuasjas T-456/19 kaotanud, tuleb jätta nende kohtuasjadega seotud kohtukulud nende endi kanda ja mõista neilt välja komisjoni kohtukulud vastavalt komisjoni nõuetele.

232 Lisaks võib Üldkohus kodukorra artikli 138 lõike 3 alusel otsustada, et menetlusse astuja, keda ei ole selle artikli lõigetes 1 ja 2 nimetatud, kannab ise oma kohtukulud. Käesolevas kohtuasjas tuleb jätta LSEGH kohtukulud tema enda kanda.

233 Kodukorra artikli 138 lõike 1 alusel kannab Ühendkuningriik ise oma kohtukulud kohtuasjas T-456/19.

Esitatud põhjendustest lähtudes

ÜLDKOHUS (teine koda laiendatud koosseisus)

otsustab:

1. **Liita kohtuasjad T-363/19 ja T-456/19 kohtuotsuse tegemise huvides.**

2. **Jätta hagid rahuldamata.**

3. **Jätta Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi kohtukulud tema enda kanda ja mõista temalt välja Euroopa Komisjoni kohtukulud kohtuasjas T-363/19.**

4. **Jätta ITV kohtukulud tema enda kanda ja mõista temalt välja Euroopa Komisjoni kohtukulud kohtuasjas T-456/19.**

5. **Jätta LSEGH (Luxembourg) Ltd ja London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd kohtukulud nende endi kanda.**

6. **Jätta Ühendkuningriigi kohtukulud kohtuasjas T-456/19 tema enda kanda.**

Papasavvas Tomljenović Schalin

Škvařilová-Pelzl Nõmm

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 8. juunil 2022 Luxembourgis.

Allkirjad

Sisukord

I. Vaidluse taust . . . 2

A. ITV kontsern . . . 2

B. Välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevad eeskirjad . . . 2

C. Haldusmenetlus ja vaidlustatud otsus . . . 3

II. Menetlus ja poolte nõuded . . . 6

A. Menetluse kirjalik osa kohtuasjas T-363/19 . . . 6

B. Menetluse kirjalik osa kohtuasjas T-456/19 . . . 6

1. Menetlusse astumise avaldused . . . 7

2. Poolte nõuded . . . 7

C. Menetluse suuline osa . . . 8

III. Õiguslik käsitlus . . . 8

A. Kohtuasjade T-363/19 ja T-456/19 liitmine menetlust lõpetava otsuse tegemise huvides . . . 8

B. Sisulised küsimused . . . 9

1. Väide, et võrdlussüsteemi määratlemisel on tehtud hindamisviga (esimene väide kohtuasjas T-363/19 ja esimene väide kohtuasjas T-456/19) . . . 10

2. Väited, et komisjon tegi hindamisvea, kui ta tuvastas eelise esinemise ja vaidlustatud kava a priori valikulisuse seetõttu, et võrdlussüsteemist on tehtud erand (teine väide kohtuasjas T-363/19 ning teine ja kolmas väide kohtuasjas T-456/19) . . . 14

a) Eelise esinemine . . . 14

b) Välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevate eeskirjade eesmärk . . . 16

c) Vaidlustatud kava a priori valikulisus põhjusel, et võrdlussüsteemist on tehtud erand . . . 18

1) Vaidlusaluste maksuvabastuste andmise tingimused . . . 19

2) Vaidlusaluste maksuvabastuste andmise välistamine . . . 22

3) Võrdlussüsteemist erandi tegemine ja asjaomaste ettevõtjate võrreldavus, arvestades nimetatud süsteemi eesmärki . . . 24

d) Järeldus eelise esinemise ja võrdlussüsteemist erandi tegemise kohta . . . 27

3. Väited, et on tehtud vigu vaidlusaluste maksuvabastuste põhjendatuse hindamisel (kolmas väide kohtuasjas T-363/19 ja neljas kuni kuues väide kohtuasjas T-456/19) . . . 27

a) Esimene osa, mis tugineb vaidlusaluste meetmete põhjendatuse hindamisel tehtud veale, mis puudutab halduslikku teostatavust . . . 27

b) Teine osa, mis tugineb asutamisvabaduse järgimise vajaduse põhjendatuse hindamisel tehtud veale . . . 29

4. Väide, et on tehtud viga liikmesriikidevahelise kaubanduse kahjustamise hindamisel (neljas väide kohtuasjas T-363/19) . . . 30

5. Väide, et on rikutud diskrimineerimiskeelu põhimõtet (seitsmes väide kohtuasjas T-456/19) . . . 31

6. Väide, et direktiivi 2016/1164 sätete analoogia alusel kohaldamisega on rikutud õigusnormi (kaheksas väide kohtuasjas T-456/19) . . . 32

7. Väide, et sisuliselt on tehtud hindamisvigu seoses ITV kui vaidlustatud kava alusel abisaaja tuvastamisega ja seoses selle kava alusel antud abi tagasinõudmise kohustusega, mille komisjon vaidlustatud otsuses kehtestas (üheksas väide kohtuasjas T-456/19) . . . 32

8. Üldine järeldus . . . 33

Kohtukulud . . . 33