Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο πενταμελές τμήμα)

της 8ης Ιουνίου 2022*

«Κρατικές ενισχύσεις – Καθεστώς ενισχύσεων που έθεσε σε εφαρμογή το Ηνωμένο Βασίλειο υπέρ ορισμένων πολυεθνικών ομίλων – Απόφαση κηρύσσουσα το καθεστώς ενισχύσεων μη συμβατό με την εσωτερική αγορά και παράνομο και διατάσσουσα την ανάκτηση των χορηγηθεισών ενισχύσεων – Φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης (tax rulings) – Φορολογικό καθεστώς που αφορά τη χρηματοδότηση ομίλων και ιδίως τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρίες – Επιλεκτικά φορολογικά πλεονεκτήματα»

Στις υποθέσεις T-363/19 και T-456/19,

**Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας**, εκπροσωπούμενο από τον F. Shibli και την S. McCrory, επικουρούμενους από τους P. Baker, QC, και T. Johnston, barrister,

προσφεύγον στην υπόθεση T-363/19,

**ITV plc**, με έδρα το Λονδίνο (Ηνωμένο Βασίλειο), εκπροσωπούμενη από την J. Lesar, solicitor, και τον K. Beal, QC,

προσφεύγουσα στην υπόθεση T-456/19,

υποστηριζόμενη από το:

**Ηνωμένο Βασίλειο**, εκπροσωπούμενο από τον F. Shibli και την S. McCrory, επικουρούμενους από τους P. Baker, QC, και T. Johnston, barrister,

και από τις:

**LSEGH (Luxembourg) Ltd**, με έδρα το Λονδίνο,

**London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd**, με έδρα το Λονδίνο,

εκπροσωπούμενες από τους A. von Bonin, O. Brouwer και A. Pliego Selie, δικηγόρους,

παρεμβαίνοντες στην υπόθεση T-456/19,

κατά

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

**Ευρωπαϊκής Επιτροπής**, εκπροσωπούμενης από τους L. Flynn, S. Noë και B. Stromsky, επικουρούμενους στην υπόθεση T-456/19 από τις M. Clayton και M. Segura Catalán, δικηγόρους,

καθής,

με αντικείμενο προσφυγές δυνάμει του άρθρου 263 ΣΛΕΕ με αίτημα την ακύρωση της απόφασης (ΕΕ) 2019/1352 της Επιτροπής, της 2ας Απριλίου 2019, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.44896 που έθεσε σε εφαρμογή το Ηνωμένο Βασίλειο όσον αφορά εξαίρεση για τη χρηματοδότηση ομίλων ΕΑΕ (ΕΕ 2019, L 216, σ. 1),

ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο πενταμελές τμήμα),

συγκείμενο από τους Σ. Παπασάββα, πρόεδρο, V. Tomljenović (εισηγήτρια), F. Schalin, P. Škvařilová-Pelzl και I. Nõmm, δικαστές,

γραμματέας: P. Cullen, διοικητικός υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 18ης Οκτωβρίου 2021,

εκδίδει την ακόλουθη

## Απόφαση

### I. Ιστορικό της διαφοράς

#### A. Επί του ομίλου ITV

1 Η ITV plc, φορολογικός κάτοικος Ηνωμένου Βασιλείου, είναι η επικεφαλής του ομίλου ITV εταιρία χαρτοφυλακίου, η οποία δραστηριοποιείται στη δημιουργία, την παραγωγή και τη διανομή οπτικοακουστικού περιεχομένου μέσω διαφόρων πλατφορμών ανά τον κόσμο. Ο όμιλος αυτός περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρίες (στο εξής: ΕΑΕ), όπως τις ITV Entreprises BV και ITV (Finance) Europe BV, δύο εταιρίες συσταθείσες βάσει του ολλανδικού δικαίου και οι οποίες ήταν δικαιούχοι πλειόνων δανείων που είχαν χορηγηθεί σε άλλες εταιρίες του ομίλου ITV.

2 Κατά τη διάρκεια πλειόνων λογιστικών χρήσεων, αρχής γενομένης τουλάχιστον από τη λογιστική χρήση του 2016, τα κέρδη που προέκυψαν από τους τόκους επί ορισμένων εκ των δανείων τα οποία είχαν χορηγήσει ΕΑΕ και καταλογίστηκαν στην ITV αποτέλεσαν αντικείμενο αίτησης εξαίρεσης βάσει του κεφαλαίου 9 του μέρους 9A του Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 [νόμου του 2010 περί φορολογίας (διεθνείς και άλλες διατάξεις), στο εξής: TIOPA].

## Β. Επί του εφαρμοστέου στις ΕΑΕ καθεστώτος

3 Σύμφωνα με τη νομοθεσία περί φορολογίας εταιριών του Ηνωμένου Βασιλείου, οι εταιρίες φορολογούνται επί των κερδών που προκύπτουν από δραστηριότητες και περιουσιακά στοιχεία στο Ηνωμένο Βασίλειο. Βάσει της αρχής της εδαφικότητας, τα κέρδη υπερπόντιων εταιριών τα οποία αναδιανέμονται στο Ηνωμένο Βασίλειο δεν φορολογούνται. Ομοίως, τα κέρδη που είναι καταλογιστέα σε αλλοδαπές μόνιμες εγκαταστάσεις δεν υπόκεινται στον φόρο εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο.

4 Οι κανόνες για τις ΕΑΕ αξιολογούν σε γενικές γραμμές κατά πόσον μπορεί να θεωρηθεί ότι τα κέρδη μιας ΕΑΕ έχουν τεχνητά εκτραπεί από το Ηνωμένο Βασίλειο και, επομένως, φορολογούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο μέσω ειδικής επιβάρυνσης επί των εν λόγω κερδών.

5 Στο κεφάλαιο 2 του μέρους 9Α του TIOPA, η ως άνω επιβάρυνση ορίζεται, γενικώς, στο άρθρο 371BA, ως ο φόρος που επιβάλλεται, για λογιστική χρήση, επί των φορολογητέων κερδών μιας ΕΑΕ, τα δε φορολογητέα κέρδη ορίζονται, στο άρθρο 371BB, ως τα κέρδη που φορολογούνται βάσει των κεφαλαίων 4 έως 8 του μέρους 9Α του TIOPA (στο εξής: επιβάρυνση ΕΑΕ), υπό την επιφύλαξη, μεταξύ άλλων, της εφαρμογής του κεφαλαίου 9 του εν λόγω μέρους, στο οποίο προβλέπονται εξαιρέσεις.

6 Στο κεφάλαιο 5 του μέρους 9Α του TIOPA, το άρθρο 371EA προβλέπει ότι τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης μιας ΕΑΕ φορολογούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο στο μέτρο που εμπίπτουν στις ακόλουθες περιπτώσεις:

– τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης που προκύπτουν από δραστηριότητες στις οποίες τα καθήκοντα των σημαινόντων στελεχών ασκούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο εμπίπτουν στο άρθρο 371EB του μέρους 9Α του TIOPA, υπό τον τίτλο «Δραστηριότητες στο Ηνωμένο Βασίλειο»·

– τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης που προκύπτουν από κεφάλαια ή από περιουσιακά στοιχεία προερχόμενα από το Ηνωμένο Βασίλειο εμπίπτουν στο άρθρο 371EC του μέρους 9Α του TIOPA, υπό τον τίτλο «Επενδύσεις κεφαλαίου από το Ηνωμένο Βασίλειο»·

– τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης που προκύπτουν από διευθετήσεις που έχουν συσταθεί από ΕΑΕ ως εναλλακτική δυνατότητα στη διανομή μερισμάτων ή άλλων κεφαλαίων σε ημεδαπή εταιρία ή μόνιμη εγκατάσταση στο Ηνωμένο Βασίλειο εμπίπτουν στο άρθρο 371ED του μέρους 9Α του TIOPA·

– τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης που προκύπτουν από ορισμένες σχέσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης συναφθείσες από ΕΑΕ υπέρ ημεδαπών εταιριών ή μόνιμων εγκαταστάσεων στο Ηνωμένο Βασίλειο εμπίπτουν στο άρθρο 371EE του μέρους 9Α του TIOPA.

7 Οι προκείμενες υποθέσεις αφορούν μόνον τις περιπτώσεις που εμπίπτουν στα άρθρα 371EB και 371EC του μέρους 9Α του TIOPA.

8 Στο κεφάλαιο 9 του μέρους 9Α του TIOPA προβλέπεται ότι οι φορολογητέες οντότητες μπορούν να υποβάλουν αίτηση εξαίρεσης από την επιβάρυνση ΕΑΕ, η οποία θα οφειλόταν βάσει του κεφαλαίου 5 του μέρους 9Α του TIOPA, για μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης που προκύπτουν από επιλέξιμα δάνεια, εάν η ενδιαφερόμενη ΕΑΕ διαθέτει, στη χώρα υποδοχής,

εγκαταστάσεις οι οποίες έχουν καταληφθεί με ορισμένο εύλογο βαθμό μονιμότητας και από τις οποίες ασκούνται, εξ ολοκλήρου ή κυρίως, οι δραστηριότητες της ΕΑΕ. Δυνάμει του άρθρου 371IG του μέρους 9Α του ΤΙΟΡΑ, τα επιλέξιμα δάνεια είναι, κατ' ουσίαν, ενδοομιλικά δάνεια που η ΕΑΕ χορηγεί σε άλλα μέλη του πολυεθνικού ομίλου, τα οποία είναι μη ημεδαπές εταιρίες.

9 Στο κεφάλαιο 9 του μέρους 9Α του ΤΙΟΡΑ προβλέπονται τρία είδη εξαιρέσεων, ήτοι εξαίρεση η οποία μπορεί να είναι πλήρης, οσάκις και στο μέτρο που τα επιλέξιμα δάνεια χρηματοδοτούνται μέσω πόρων της ΕΑΕ· εξαίρεση η οποία μπορεί να εφαρμόζεται στο 75 % των φορολογητέων μη εμπορικών κερδών χρηματοδότησης που προκύπτουν από επιλέξιμα δάνεια· και εξαίρεση βάσει του λεγόμενου κανόνα του «αντιστοιχισμένου συμφέροντος», η οποία μπορεί να εφαρμοστεί, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, στο υπόλοιπο των φορολογητέων μη εμπορικών κερδών χρηματοδότησης.

## Γ. Επί της διοικητικής διαδικασίας και της προσβαλλόμενης απόφασης

10 Αφού κάλεσε τις αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας να παράσχουν πληροφορίες σχετικά με τη μεταρρύθμιση των φορολογικών κανόνων για τις ΕΑΕ και αφού κίνησε την επίσημη διαδικασία έρευνας, βάσει του άρθρου 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή διαπίστωσε, με την απόφαση (ΕΕ) 2019/1352, της 2ας Απριλίου 2019, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.44896 που έθεσε σε εφαρμογή το Ηνωμένο Βασίλειο όσον αφορά εξαίρεση για τη χρηματοδότηση ομίλων ΕΑΕ (ΕΕ 2019, L 216, σ. 1, στο εξής: προσβαλλόμενη απόφαση), ότι το καθεστώς εξαίρεσης για τη χρηματοδότηση ομίλων συνιστά, λόγω των εξαιρέσεων που προβλέπονται στο κεφάλαιο 9 του μέρους 9Α του ΤΙΟΡΑ, κρατική ενίσχυση, κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, στο μέτρο που εφαρμόζεται σε μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης από επιλέξιμα δάνεια, τα οποία κέρδη εμπίπτουν στο άρθρο 371ΕΒ (δραστηριότητες στο Ηνωμένο Βασίλειο) του ΤΙΟΡΑ (στο εξής: επίμαχο καθεστώς ή επίμαχες εξαιρέσεις).

11 Εντούτοις, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το επίμαχο καθεστώς δεν συνιστά ενίσχυση όταν εφαρμόζεται σε μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης από επιλέξιμα δάνεια που εμπίπτουν στο άρθρο 371ΕC (επενδύσεις κεφαλαίου από το Ηνωμένο Βασίλειο) του μέρους 9Α του ΤΙΟΡΑ και που δεν εμπίπτουν στο άρθρο 371ΕΒ (δραστηριότητες στο Ηνωμένο Βασίλειο) του μέρους 9Α του ΤΙΟΡΑ.

12 Προκειμένου να καταλήξει στα συμπεράσματα που εκτέθηκαν στις σκέψεις 10 και 11 ανωτέρω, η Επιτροπή ανέλυσε τις προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται για τον χαρακτηρισμό των επίμαχων εξαιρέσεων ως κρατικών ενισχύσεων, κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

13 Πρώτον, η Επιτροπή επισήμανε ότι, δεδομένου ότι βασίζεται στο κεφάλαιο 9 του μέρους 9Α του ΤΙΟΡΑ, ήτοι νομοθετική πράξη που προέρχεται κατ' ανάγκην από το κράτος, και έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εταιριών για τις επιχειρήσεις που την επικαλέστηκαν, η εξαίρεση για τη χρηματοδότηση ομίλων συνιστά μέτρο που καταλογίζεται στο Ηνωμένο Βασίλειο και χρηματοδοτείται με πόρους του εν λόγω κράτους.

14 Δεύτερον, η Επιτροπή επισήμανε ότι από τις επίμαχες εξαιρέσεις επωφελήθηκαν εταιρίες εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο που ανήκαν σε πολυεθνικό όμιλο δραστηριοποιούμενο σε πλείονα κράτη μέλη, έτσι ώστε κάθε πλεονέκτημα υπέρ των εν λόγω εταιριών να μπορεί να επηρεάσει το εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών.

15 Τρίτον, η Επιτροπή επισήμανε ότι οι επίμαχες εξαιρέσεις είναι ικανές να βελτιώσουν την ανταγωνιστική θέση των δικαιούχων σε σχέση με άλλες επιχειρήσεις τις οποίες ανταγωνίζονται και ότι, επομένως, νοθεύουν ή απειλούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό.

16 Τέταρτον, η Επιτροπή επισήμανε ότι οι επίμαχες εξαιρέσεις συνιστούν καθεστώς ενισχύσεων, κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589 του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2015, περί λεπτομερών κανόνων για την εφαρμογή του άρθρου 108 ΣΛΕΕ (ΕΕ 2015, L 248, σ. 9).

17 Όσον αφορά την ύπαρξη πλεονεκτήματος, η Επιτροπή επισήμανε ότι οι επίμαχες εξαιρέσεις παρέχουν τη δυνατότητα σε εταιρία εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο, η οποία θα υπέκειτο άλλως στην επιβάρυνση ΕΑΕ, δυνάμει του κεφαλαίου 5 του μέρους 9Α του ΤΙΟΡΑ, να ζητήσει, βάσει του κεφαλαίου 9 του ΤΙΟΡΑ, την επιβολή της εν λόγω επιβάρυνσης ΕΑΕ μόνο στο 25 % των μη εμπορικών κερδών χρηματοδότησης της ΕΑΕ που προκύπτουν από επιλέξιμα δάνεια, με αποτέλεσμα μερική εξαίρεση εφαρμοζόμενη στο 75 % των εν λόγω κερδών. Υπό ορισμένες προϋποθέσεις, η επιβάρυνση μπορούσε να επιβληθεί σε ακόμη μικρότερο ποσοστό των κερδών, με αποτέλεσμα η εξαίρεση να μπορεί να εφαρμοστεί μέχρι και στο 100 % των σχετικών κερδών της ΕΑΕ.

18 Όσον αφορά τον επιλεκτικό χαρακτήρα των επίμαχων εξαιρέσεων, η Επιτροπή επισήμανε ότι, εν προκειμένω, το σύστημα αναφοράς συνίσταται στους κανόνες για τις ΕΑΕ, οι οποίοι καθορίζουν το αντικείμενο και τη φορολογητέα βάση για τις επιβαρύνσεις ΕΑΕ.

19 Στην ενότητα 6.4.2 της προσβαλλόμενης απόφασης, η Επιτροπή εκτίμησε ότι η εξαίρεση για τη χρηματοδότηση ομίλων συνιστά παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς.

20 Συγκεκριμένα, η Επιτροπή επισήμανε ότι στο κεφάλαιο 9 του μέρους 9Α του ΤΙΟΡΑ προβλέπεται εξαίρεση από την επιβάρυνση ΕΑΕ για μια συγκεκριμένη κατηγορία μη εμπορικών κερδών χρηματοδότησης, ήτοι εκείνων που προκύπτουν από επιλέξιμα δάνεια, παρότι τέτοια επιβάρυνση ΕΑΕ θα οφείλετο κανονικά, βάσει του κεφαλαίου 5 του μέρους 9Α του ΤΙΟΡΑ.

21 Συναφώς, η Επιτροπή υποστήριξε ότι η κατάσταση φορολογητέας οντότητας η οποία ελέγχει μια ΕΑΕ που πραγματοποιεί μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης απορρέοντα από επιλέξιμη δανειακή σχέση είναι συγκρίσιμη με την κατάσταση φορολογητέας οντότητας η οποία ελέγχει μια ΕΑΕ που πραγματοποιεί άλλα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης, ειδικότερα στο πλαίσιο δανείων που οι ΕΑΕ χορηγούν σε ημεδαπές συνδεδεμένες εταιρίες, τα λεγόμενα «ανάντη δάνεια», και δανείων που οι ΕΑΕ χορηγούν σε τρίτους, τα οποία το Ηνωμένο Βασίλειο χαρακτηρίζει «κουμπαράδες» («moneyboxes»).

22 Η Επιτροπή υπενθύμισε ότι μέτρο το οποίο παρεκκλίνει από το σύστημα αναφοράς μπορεί, παρόλα αυτά, να δικαιολογείται από τον χαρακτήρα και τη συνολική δομή του εν λόγω συστήματος και ότι εναπόκειται στο οικείο κράτος μέλος να αποδείξει ότι συντρέχει τέτοιος δικαιολογητικός λόγος. Το Ηνωμένο Βασίλειο υποστήριξε, αφενός, ότι στόχος των επίμαχων εξαιρέσεων είναι να διασφαλίσουν ότι το σύστημα επιτρέπει τη διαχείριση και τη διοίκησή του και, αφετέρου, ότι οι επίμαχες εξαιρέσεις διασφαλίζουν την άσκηση της ελευθερίας εγκατάστασης στην Ένωση.

23 Η Επιτροπή παραδέχθηκε ότι, καθόσον η προβλεπόμενη στο κεφάλαιο 9 του μέρους 9Α του ΤΙΟΡΑ εξαίρεση εφαρμόζεται σε περιπτώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των προβλεπόμενων στο κεφάλαιο 5 του μέρους 9Α του ΤΙΟΡΑ μέτρων, δυνάμει του κριτηρίου του

«συνδεδεμένου με το Ηνωμένο Βασίλειο κεφαλαίου», η εν λόγω εξαίρεση μπορεί να θεωρηθεί ότι αφορά την εφαρμογή, με διαχειρίσιμο τρόπο, των κανόνων για τις ΕΑΕ. Συγκεκριμένα, μια τέτοια εξαίρεση διασφαλίζει την επιβολή επιβάρυνσης ΕΑΕ μόνον επί των κερδών που προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία στο Ηνωμένο Βασίλειο για τα οποία μπορεί ευλόγως να θεωρηθεί ότι εκτρέπονται τεχνητά από το Ηνωμένο Βασίλειο, και τούτο χωρίς να απαιτείται από τις επιχειρήσεις και τις φορολογικές αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου να αναλαμβάνουν δυσανάλογα επαχθείς διαδικασίες εντοπισμού του ιστορικού προέλευσης των κεφαλαίων, λαμβανομένης υπόψη της ανταλλαξιμότητας των κεφαλαίων. Για τους ως άνω λόγους, η Επιτροπή θεώρησε ότι, παρά τον a priori επιλεκτικό χαρακτήρα της, η επίμαχη εξαίρεση δικαιολογείται και, επομένως, δεν έχει επιλεκτικό χαρακτήρα.

24 Αντιθέτως, η Επιτροπή θεώρησε ότι το επίμαχο καθεστώς παρέχει εκ των προτέρων επιλεκτικό πλεονέκτημα στις εταιρίες που υπόκεινται στον φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο και ελέγχουν μια ΕΑΕ που πραγματοποιεί μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης τα οποία προκύπτουν από επιλέξιμα δάνεια σε καταστάσεις όπου τα σχετικά καθήκοντα των σημαινόντων στελεχών ασκούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο. Τα εν λόγω κέρδη υπόκεινται σε επιβάρυνση ΕΑΕ δυνάμει του άρθρου 371ΕΒ του μέρους 9Α του TIOPA (δραστηριότητες στο Ηνωμένο Βασίλειο). Η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ένα τέτοιο εκ των προτέρων επιλεκτικό πλεονέκτημα δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από την αναγκαιότητα ύπαρξης διοικήσιμων και διαχειρίσιμων κανόνων κατά της φοροαποφυγής ούτε από την ανάγκη συμμόρφωσης με τις ελευθερίες που κατοχυρώνονται στις Συνθήκες.

25 Η Επιτροπή επισήμανε ότι οι δικαιούχοι του επίμαχου καθεστώτος είναι οντότητες του Ηνωμένου Βασιλείου οι οποίες ελέγχουν μια ΕΑΕ που πραγματοποιεί μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης από επιλέξιμα δάνεια, τα οποία κέρδη εμπίπτουν στο άρθρο 371ΕΒ του μέρους 9Α του TIOPA (δραστηριότητες στο Ηνωμένο Βασίλειο), και οι οποίες επικαλέστηκαν τις επίμαχες εξαιρέσεις.

26 Η Επιτροπή επισήμανε ότι, δεδομένου ότι τέθηκε σε εφαρμογή την 1η Ιανουαρίου 2013 χωρίς να έχει κοινοποιηθεί, το επίμαχο καθεστώς πρέπει να θεωρηθεί παράνομο καθεστώς κρατικών ενισχύσεων, κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο στ′, του κανονισμού 2015/1589. Εντούτοις, η Επιτροπή διευκρίνισε ότι, από την 1η Ιανουαρίου 2019, μετά τις τροποποιήσεις των κανόνων για τις ΕΑΕ, βάσει των οποίων δεν είναι πλέον δυνατή η υποβολή αίτησης για τη χορήγηση των εξαιρέσεων που προβλέπονται στο επίμαχο καθεστώς, τούτο κατέστη συμβατό με τους κανόνες για τις κρατικές ενισχύσεις.

27 Επιπλέον, η Επιτροπή επισήμανε ότι οι ενισχύσεις που χορηγούνται στο πλαίσιο του επίμαχου καθεστώτος, οι οποίες δεν ευνοούν την ανάπτυξη ορισμένων δραστηριοτήτων ή ορισμένων οικονομικών τομέων, δεν μπορούν να θεωρηθούν συμβατές με την εσωτερική αγορά δυνάμει του άρθρου 107, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ.

28 Εξάλλου, απουσία παραβίασης των θεμελιωδών αρχών του δικαίου της Ένωσης, η Επιτροπή διέταξε την ανάκτηση από τους δικαιούχους των ενισχύσεων που χορηγήθηκαν στο πλαίσιο της εφαρμογής του επίμαχου καθεστώτος.

## II. Διαδικασία και αιτήματα των διαδίκων

### A. Επί της έγγραφης διαδικασίας στην υπόθεση T-363/19

29 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 12 Ιουνίου 2019, το Ηνωμένο Βασίλειο άσκησε την προσφυγή στην υπόθεση T-363/19.

30 Στις 8 Ιουνίου 2021, η πρόεδρος του δεύτερου τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου αποφάσισε, δυνάμει του άρθρου 67, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας του Γενικού Δικαστηρίου, να εκδικάσει την υπόθεση κατά προτεραιότητα.

31 Στις 16 Ιουνίου 2021, η ολομέλεια του Γενικού Δικαστηρίου αποφάσισε να παραπέμψει την υπόθεση σε τμήμα συγκείμενο από πέντε δικαστές, δυνάμει του άρθρου 28, παράγραφος 3, του Κανονισμού Διαδικασίας.

32 Το Ηνωμένο Βασίλειο ζητεί από το Γενικό Δικαστήριο:

– να ακυρώσει την προσβαλλόμενη απόφαση·

– να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

33 Η Επιτροπή ζητεί από το Γενικό Δικαστήριο:

– να απορρίψει την προσφυγή·

– να καταδικάσει το Ηνωμένο Βασίλειο στα δικαστικά έξοδα.

### B. Επί της έγγραφης διαδικασίας στην υπόθεση T-456/19

34 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 4 Ιουλίου 2019, η ITV άσκησε την προσφυγή στην υπόθεση T-456/19.

35 Στις 8 Ιουνίου 2021, η πρόεδρος του δεύτερου τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου αποφάσισε, δυνάμει του άρθρου 67, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, να εκδικάσει την υπόθεση κατά προτεραιότητα.

36 Στις 16 Ιουνίου 2021, η ολομέλεια του Γενικού Δικαστηρίου αποφάσισε να παραπέμψει την υπόθεση σε τμήμα συγκείμενο από πέντε δικαστές, δυνάμει του άρθρου 28, παράγραφος 3, του Κανονισμού Διαδικασίας.

#### *1. Επί των αιτήσεων παρεμβάσεως*

37 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 4 Νοεμβρίου 2019, το Ηνωμένο Βασίλειο ζήτησε να παρέμβει στην υπόθεση T-456/19 προς στήριξη των αιτημάτων της ITV. Με απόφαση της 29ης Ιανουαρίου 2020, η πρόεδρος του δεύτερου τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου έκανε δεκτή την αίτηση παρεμβάσεως του Ηνωμένου Βασιλείου.

38 Με δικόγραφο που κατέθεσαν στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 15 Οκτωβρίου 2019, οι Compass Overseas Holdings Ltd, Compass Overseas Holdings No.2 Ltd και Hospitality Holdings Ltd (στο εξής, από κοινού: Compass Overseas) ζήτησαν να παρέμβουν στην υπόθεση T-456/19 προς στήριξη των αιτημάτων της ITV. Με διάταξη της 24ης Νοεμβρίου 2020, ITV κατά Επιτροπής (T-456/19, μη δημοσιευθείσα, EU:T:2020:659), το Γενικό Δικαστήριο έκανε δεκτή την αίτηση παρεμβάσεως της Compass Overseas. Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 24 Μαρτίου 2021, η Compass Overseas απέσυρε την αίτησή της παρεμβάσεως.

39 Με δικόγραφο που κατέθεσαν στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 30 Οκτωβρίου 2019, οι LSEGH (Luxembourg) Ltd και London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd (στο εξής, από κοινού: LSEGH) ζήτησαν να παρέμβουν στην υπόθεση T-456/19 προς στήριξη των αιτημάτων της ITV. Με διάταξη της 24ης Νοεμβρίου 2020, ITV κατά Επιτροπής (T-456/19, μη δημοσιευθείσα, EU:T:2020:640), το Γενικό Δικαστήριο έκανε δεκτή την αίτηση παρεμβάσεως της LSEGH.

40 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 23 Οκτωβρίου 2019, η Eland Oil & Gas plc ζήτησε να παρέμβει στην υπόθεση T-456/19 προς στήριξη των αιτημάτων της ITV. Με διάταξη της 24ης Νοεμβρίου 2020, ITV κατά Επιτροπής (T-456/19, μη δημοσιευθείσα, EU:T:2020:641), το Γενικό Δικαστήριο έκανε δεκτή την αίτηση παρεμβάσεως της Eland Oil & Gas. Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου την 1η Μαρτίου 2021, η Eland Oil & Gas ζήτησε την ανάκληση της αιτήσεώς της παρεμβάσεως.

41 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 7 Νοεμβρίου 2019, η WPP Jubilee Ltd ζήτησε να παρέμβει στην υπόθεση T-456/19 προς στήριξη των αιτημάτων της ITV. Με διάταξη της 24ης Νοεμβρίου 2020, ITV κατά Επιτροπής (T-456/19, μη δημοσιευθείσα), το Γενικό Δικαστήριο έκανε δεκτή την αίτηση παρεμβάσεως της WPP Jubilee. Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου την 1η Μαρτίου 2021, η WPP Jubilee ζήτησε την ανάκληση της αιτήσεώς της παρεμβάσεως.

42 Με διάταξη της 8ης Ιουλίου 2021, το Γενικό Δικαστήριο διαπίστωσε την ανάκληση των αιτήσεων παρεμβάσεως των Compass Overseas, Eland Oil & Gas και WPP Jubilee.

43 Κατά τη διάρκεια της διαδικασίας, η ITV υπέβαλε αιτήσεις για την εμπιστευτική μεταχείριση ορισμένων εγγράφων της διαδικασίας, ιδίως έναντι της LSEGH.

### *2. Επί των αιτημάτων των διαδίκων*

44 Η ITV, υποστηριζόμενη από την LSEGH, ζητεί από το Γενικό Δικαστήριο:

– να ακυρώσει την προσβαλλόμενη απόφαση·

– να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

45 Το Ηνωμένο Βασίλειο ζητεί από το Γενικό Δικαστήριο να ακυρώσει την προσβαλλόμενη απόφαση συμφώνως προς τα αιτήματα της ITV.

46 Η Επιτροπή ζητεί από το Γενικό Δικαστήριο:

– να απορρίψει την προσφυγή·

– να καταδικάσει την ITV στα δικαστικά έξοδα·

– να υποχρεώσει το Ηνωμένο Βασίλειο και την LSEGH να φέρουν τα δικαστικά έξοδά τους.

### Γ. Επί της προφορικής διαδικασίας

47 Κατόπιν προτάσεως της εισηγήτριας δικαστή, το Γενικό Δικαστήριο αποφάσισε να προχωρήσει στην προφορική διαδικασία στις υποθέσεις T-363/19 και T-456/19 και να ακούσει τους διαδίκους σχετικά με την ενδεχόμενη συνεκδίκαση των εν λόγω υποθέσεων προς διευκόλυνση της προφορικής διαδικασίας και έκδοση κοινής απόφασης περατώνουσας τη δίκη.

48 Επιπλέον, στο πλαίσιο των μέτρων οργάνωσης της διαδικασίας του άρθρου 89 του Κανονισμού Διαδικασίας, το Γενικό Δικαστήριο ζήτησε από τους διαδίκους να απαντήσουν σε γραπτές ερωτήσεις. Οι διάδικοι υπέβαλαν τις παρατηρήσεις τους επί της ενδεχόμενης συνεκδίκασης των υποθέσεων T-363/19 και T-456/19 και απάντησαν εμπροθέσμως στο μέτρο οργάνωσης της διαδικασίας.

49 Με απόφαση της προέδρου του δεύτερου πενταμελούς τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου της 21ης Ιουλίου 2021 και κατόπιν ακροάσεως των διαδίκων, αποφασίστηκε η συνεκδίκαση των υποθέσεων T-363/19 και T-456/19 προς διευκόλυνση της προφορικής διαδικασίας, σύμφωνα με το άρθρο 68 του Κανονισμού Διαδικασίας.

50 Η επ' ακροατηρίου συζήτηση της 20ής Σεπτεμβρίου 2021 διεκόπη λόγω κωλύματος ενός εκ των μελών του δεύτερου πενταμελούς τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου.

51 Με απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2021, λόγω του κωλύματος αυτού, ο Πρόεδρος του Γενικού Δικαστηρίου όρισε τον Αντιπρόεδρο του Γενικού Δικαστηρίου για να συμπληρώσει τη σύνθεση του δεύτερου πενταμελούς τμήματος. Ο Αντιπρόεδρος ανέλαβε επίσης την προεδρία του δικαστικού σχηματισμού, βάσει του άρθρου 11, παράγραφος 4, του Κανονισμού Διαδικασίας.

52 Στις 18 Οκτωβρίου 2021 διεξήχθη νέα επ' ακροατηρίου συζήτηση, κατά τη διάρκεια της οποίας οι διάδικοι αγόρευσαν και απάντησαν σε μέτρο οργάνωσης της διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο 89 του Κανονισμού Διαδικασίας και στις προφορικές ερωτήσεις του Γενικού Δικαστηρίου. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το Ηνωμένο Βασίλειο διατύπωσε ορισμένες παρατηρήσεις επί της εκθέσεως ακροατηρίου, όπως σημείωσε το Γενικό Δικαστήριο στα πρακτικά της επ' ακροατηρίου συζητήσεως.

## III. Σκεπτικό

### Α. Επί της συνεκδίκασης των υποθέσεων T-363/19 και T-456/19 προς έκδοση κοινής απόφασης περατώνουσας τη δίκη

53 Βάσει του άρθρου 19, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο πρόεδρος του δεύτερου πενταμελούς τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου υπέβαλε το ζήτημα της συνεκδικάσεως των υποθέσεων T-363/19 και T-456/19 προς έκδοση κοινής αποφάσεως περατώνουσας τη δίκη, το οποίο ενέπιπτε στην αρμοδιότητά του, στην κρίση του δεύτερου πενταμελούς τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου.

54 Κατόπιν ακροάσεως των διαδίκων σχετικά με ενδεχόμενη συνεκδίκαση, οι υποθέσεις T-363/19 και T-456/19 πρέπει, λόγω συνάφειας, να συνεκδικασθούν προς έκδοση κοινής αποφάσεως περατώνουσας τη δίκη.

## Β. Επί της ουσίας

55 Προς στήριξη των προσφυγών τους, το Ηνωμένο Βασίλειο, στην υπόθεση T-363/19, και η ITV, στην υπόθεση T-456/19, προβάλλουν, αντιστοίχως, τέσσερις και ένδεκα λόγους ακυρώσεως, οι οποίοι αλληλεπικαλύπτονται εν μέρει.

56 Με τους λόγους ακυρώσεως, το Ηνωμένο Βασίλειο και η ITV προσάπτουν, κατ' ουσίαν, στην Επιτροπή ότι υπέπεσε σε πολλαπλή πλάνη περί το δίκαιο και σε σφάλματα εκτιμήσεως και ότι παραβίασε την αρχή της απαγόρευσης των διακρίσεων, καθόσον χαρακτήρισε τις επίμαχες εξαιρέσεις ως καθεστώς κρατικών ενισχύσεων και διέταξε, εν συνεχεία, την ανάκτηση των επίμαχων ενισχύσεων από τους δικαιούχους.

57 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι ο χαρακτηρισμός ενός μέτρου ως μέτρου κρατικής ενίσχυσης απαιτεί να πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις περί των οποίων γίνεται λόγος στο άρθρο 107 ΣΛΕΕ. Συγκεκριμένα, προκειμένου ένα μέτρο να μπορεί να χαρακτηριστεί ως κρατική ενίσχυση κατά την έννοια της διάταξης αυτής, πρώτον, πρέπει να πρόκειται για κρατική παρέμβαση ή για παρέμβαση μέσω κρατικών πόρων, δεύτερον, η παρέμβαση αυτή πρέπει να μπορεί να επηρεάσει το μεταξύ των κρατών μελών εμπόριο, τρίτον, πρέπει να χορηγεί επιλεκτικό πλεονέκτημα υπέρ του δικαιούχου και, τέταρτον, πρέπει να νοθεύει ή να απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό (βλ. απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, σκέψη 40 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

58 Πρέπει να εξεταστούν, κατ' αρχάς, οι λόγοι ακυρώσεως που προέβαλαν το Ηνωμένο Βασίλειο και η ITV και που βασίζονται σε πολλαπλή πλάνη εκτιμήσεως την οποία φέρεται να ενέχει ο προσδιορισμός, από την Επιτροπή, επιλεκτικού πλεονεκτήματος στις υπό κρίση υποθέσεις, εν συνεχεία, οι λόγοι ακυρώσεως που αντλούνται από πολλαπλή πλάνη εκτιμήσεως όσον αφορά τον μη επηρεασμό του μεταξύ των κρατών μελών εμπορίου, από παραβίαση της αρχής της απαγόρευσης των διακρίσεων και πλάνη περί το δίκαιο ως αποτέλεσμα της εσφαλμένης, κατ' αναλογίαν, εφαρμογής της οδηγίας (ΕΕ) 2016/1164 του Συμβουλίου, της 12ης Ιουλίου 2016, για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς (ΕΕ 2016, L 193, σ. 1), και, τέλος, οι λόγοι ακυρώσεως που αφορούν πολλαπλή πλάνη εκτιμήσεως την οποία φέρεται να ενέχει ο προσδιορισμός των δικαιούχων του επίμαχου καθεστώτος και η ανάκτηση των ενισχύσεων την οποία διέταξε η Επιτροπή με την προσβαλλόμενη απόφαση.

59 Όσον αφορά, ειδικότερα, την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος, επισημαίνεται ότι, στο πλαίσιο της ανάλυσης των φορολογικών μέτρων υπό το πρίσμα του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, η εξέταση τόσο του κριτηρίου του πλεονεκτήματος όσο και του κριτηρίου του επιλεκτικού χαρακτήρα προϋποθέτει να καθοριστούν, προκαταρκτικώς, οι κοινοί κανόνες φορολογίας που συνιστούν το κρίσιμο πλαίσιο αναφοράς για την εν λόγω εξέταση.

60 Συγκεκριμένα, αφενός, στις περιπτώσεις φορολογικών μέτρων, η ύπαρξη πλεονεκτήματος μπορεί να προσδιοριστεί μόνο σε σχέση προς την «κανονική» φορολογία (απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2006, Πορτογαλία κατά Επιτροπής, C-88/03, EU:C:2006:511, σκέψη 56). Ειδικότερα, ένα τέτοιο μέτρο παρέχει οικονομικό πλεονέκτημα στον αποδέκτη του εφόσον ελαφρύνει τις επιβαρύνσεις που κανονικώς βαρύνουν τον προϋπολογισμό μιας επιχείρησης και,

κατά συνέπεια, χωρίς να συνιστά επιδότηση υπό τη στενή έννοια του όρου, είναι της ίδιας φύσεως ή έχει ίδια αποτελέσματα (απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 22). Ακριβώς αυτήν τη λεγόμενη «κανονική» φορολογία προσδιορίζει το σύστημα αναφοράς.

61 Αφετέρου, στον φορολογικό τομέα, η νομολογία απαιτεί ανάλυση της επιλεκτικότητας σε τρία στάδια. Η εν λόγω ανάλυση προϋποθέτει, σε πρώτο στάδιο, να προσδιοριστεί το κοινό ή «κανονικό» φορολογικό καθεστώς που έχει εφαρμογή στο οικείο κράτος μέλος, το οποίο συνιστά το πλαίσιο αναφοράς, και, σε δεύτερο στάδιο, να αποδειχθεί ότι το επίμαχο φορολογικό μέτρο παρεκκλίνει από το εν λόγω πλαίσιο αναφοράς, καθόσον διαφοροποιεί τους επιχειρηματίες οι οποίοι βρίσκονται, υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το εν λόγω πλαίσιο αναφοράς, σε συγκρίσιμη νομική και πραγματική κατάσταση (απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 57). Σε τρίτο στάδιο, εναπόκειται στο κράτος μέλος να αποδείξει ότι η διαφοροποίηση που εισάγει το επίμαχο μέτρο, η οποία είναι «a priori επιλεκτικής εφαρμογής», δικαιολογείται από τη φύση ή την οικονομία του πλαισίου στο οποίο εντάσσεται το εν λόγω μέτρο (απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 58).

62 Προκειμένου να εκτιμηθούν οι λόγοι ακυρώσεως με τους οποίους αμφισβητείται η ύπαρξη, στις υπό κρίση υποθέσεις, επιλεκτικού πλεονεκτήματος, πρέπει να εξεταστούν, κατ' αρχάς, οι λόγοι ακυρώσεως τους οποίους προέβαλαν το Ηνωμένο Βασίλειο και η ITV και οι οποίοι αφορούν πλάνη εκτιμήσεως την οποία φέρεται να ενέχει ο προσδιορισμός του συστήματος αναφοράς που προέκρινε η Επιτροπή και, εν συνεχεία, οι πλείονες λόγοι ακυρώσεως που αφορούν πολλαπλή πλάνη εκτιμήσεως την οποία φέρεται να ενέχει η διαπίστωση του εν λόγω πλεονεκτήματος από την Επιτροπή.

### *1. Επί του λόγου ακυρώσεως που αφορά πλάνη εκτιμήσεως την οποία ενέχει ο προσδιορισμός του συστήματος αναφοράς (πρώτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-363/19 και πρώτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-456/19)*

63 Το Ηνωμένο Βασίλειο και η ITV υποστηρίζουν, κατ' ουσίαν, ότι η Επιτροπή υπέπεσε σε πλάνη εκτιμήσεως καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι το σύστημα αναφοράς συνίσταται αποκλειστικά και μόνο στους κανόνες για τις ΕΑΕ και ισχυρίζονται ότι το κατάλληλο σύστημα αναφοράς για την εκτίμηση του επιλεκτικού χαρακτήρα του επίμαχου καθεστώτος συνίσταται στο καθεστώς φορολογίας εταιριών του Ηνωμένου Βασιλείου.

64 Η Επιτροπή αντικρούει τα επιχειρήματα του Ηνωμένου Βασιλείου και της ITV υποστηρίζοντας ότι οι κανόνες για τις ΕΑΕ συνιστούν πλήρες σύνολο κανόνων, διακριτό από το γενικό καθεστώς φορολόγησης των εταιριών του Ηνωμένου Βασιλείου, μολονότι συνιστούν επέκταση του εν λόγω γενικού καθεστώτος και όχι εξαίρεση από αυτό.

65 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι ο καθορισμός του πλαισίου αναφοράς έχει αυξημένη σπουδαιότητα στις περιπτώσεις φορολογικών μέτρων, δεδομένου ότι η ύπαρξη οικονομικού πλεονεκτήματος, κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, μπορεί να προσδιοριστεί μόνο σε σχέση προς τη λεγόμενη «κανονική» φορολογία. Επιπλέον, πρέπει να υπομνησθεί ότι, καθόσον, πέραν των τομέων στους οποίους το φορολογικό δίκαιο της Ένωσης είναι εναρμονισμένο, το οικείο κράτος μέλος είναι αυτό που καθορίζει, μέσω της άσκησης των αποκλειστικών αρμοδιοτήτων του σε ζητήματα άμεσης φορολογίας, τα συστατικά χαρακτηριστικά του φόρου, ο δε καθορισμός του συστήματος αναφοράς ή του «κανονικού»

φορολογικού καθεστώτος, βάσει του οποίου πρέπει να αναλυθεί η προϋπόθεση περί επιλεκτικού χαρακτήρα, πρέπει να λαμβάνει υπόψη τα εν λόγω χαρακτηριστικά (πρβλ. απόφαση της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Πολωνίας, C-562/19 P, EU:C:2021:201, σκέψεις 38 και 39).

66 Επομένως, πρέπει να εξακριβωθούν οι κανόνες «κανονικής» φορολόγησης στους οποίους υπόκειται ο δικαιούχος του μέτρου που θεωρείται ότι συνιστά κρατική ενίσχυση. Επιπλέον, όσον αφορά φορολογικό μέτρο γενικής ισχύος, πρέπει να προσδιοριστεί το κοινό φορολογικό καθεστώς ή το ισχύον στο οικείο κράτος μέλος σύστημα αναφοράς, καθόσον τούτο αποτελεί την αφετηρία για τη συγκριτική εξέταση που πρέπει να διενεργηθεί στο πλαίσιο της εκτίμησης του επιλεκτικού χαρακτήρα ενός καθεστώτος ενισχύσεων (πρβλ. απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2021, World Duty Free Group και Ισπανία κατά Επιτροπής, C-51/19 P και C-64/19 P, EU:C:2021:793, σκέψη 61).

67 Εξάλλου, από τη νομολογία προκύπτει ότι, σε περιπτώσεις στις οποίες υπάρχει γενικός φορολογικός κανόνας που έχει εφαρμογή επί του συνόλου των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο εταιριών, δεν μπορεί να θεωρηθεί κρίσιμο σύστημα αναφοράς, προς τον σκοπό της ανάλυσης του επιλεκτικού χαρακτήρα, κανόνας ο οποίος συνιστά εξαίρεση από τον γενικό κανόνα, ενώ από μια συνολική εξέταση του περιεχομένου όλων των εν λόγω διατάξεων θα έπρεπε να διαπιστωθεί ότι το επίμαχο φορολογικό μέτρο είχε ως αποτέλεσμα να προσδιορίζει μια κατάσταση που εμπίπτει στον γενικό κανόνα (πρβλ. απόφαση της 28ης Ιουνίου 2018, Γερμανία κατά Επιτροπής, C-208/16 P, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2018:506, σκέψεις 99 έως 101).

68 Επιπλέον, πρέπει να υπομνησθεί ότι ο επιλεκτικός χαρακτήρας ενός φορολογικού μέτρου δεν είναι δυνατόν να εκτιμηθεί με γνώμονα ένα πλαίσιο αναφοράς που αποτελείται από ορισμένες διατάξεις του εθνικού δικαίου του οικείου κράτους μέλους που έχουν τεθεί τεχνητά εκτός του ευρύτερου νομοθετικού πλαισίου. Εάν το επίμαχο φορολογικό μέτρο δεν μπορεί να διαχωριστεί από το συνολικό φορολογικό σύστημα του οικείου κράτους μέλους, πρέπει να γίνεται παραπομπή στο σύστημα αυτό. Αντιθέτως, όταν προκύπτει ότι τέτοιου είδους μέτρο μπορεί σαφώς να διαχωριστεί από το συνολικό σύστημα, δεν αποκλείεται το πλαίσιο αναφοράς το οποίο πρέπει να ληφθεί υπόψη να είναι πιο περιορισμένο από το συνολικό σύστημα, ή ακόμη και να ταυτίζεται με αυτό καθεαυτό το μέτρο, όταν το τελευταίο εμφανίζεται ως κανόνας με αυτοτελή νομική λογική και δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί ένα συνεκτικό σύνολο κανόνων δικαίου εκτός του εν λόγω μέτρου (βλ. απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2021, World Duty Free Group και Ισπανία κατά Επιτροπής, C-51/19 P και C-64/19 P, EU:C:2021:793, σκέψεις 62 και 63 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

69 Εξάλλου, κατά πάγια νομολογία, το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ δεν κάνει διάκριση μεταξύ των αιτιών και των σκοπών των κρατικών παρεμβάσεων, αλλά τις ορίζει σε συνάρτηση με τα αποτελέσματά τους και, επομένως, ανεξαρτήτως των τεχνικών που χρησιμοποιήθηκαν [βλ. απόφαση της 28ης Ιουνίου 2018, Andres (Heitkamp BauHolding υπό πτώχευση) κατά Επιτροπής, C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψη 91 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

70 Από την προμνησθείσα νομολογία προκύπτει ότι, καίτοι η χρήση συγκεκριμένης νομοθετικής τεχνικής δεν πρέπει να καθιστά δυνατή την εκ προοιμίου εξαίρεση των εθνικών φορολογικών κανόνων από τον προβλεπόμενο από τη Συνθήκη ΛΕΕ έλεγχο των κρατικών ενισχύσεων, εντούτοις, η συνεκτίμηση της χρησιμοποιηθείσας νομοθετικής τεχνικής ωσαύτως δεν είναι δυνατόν να αρκεί για τον καθορισμό του κρίσιμου πλαισίου αναφοράς προς τον σκοπό της ανάλυσης της προϋπόθεσης σχετικά με τον επιλεκτικό χαρακτήρα, διότι άλλως θα υπερίσχυε αποφασιστικά ο τύπος των κρατικών παρεμβάσεων έναντι των αποτελεσμάτων τους. Επομένως, η χρησιμοποιηθείσα νομοθετική τεχνική δεν μπορεί να αποτελεί στοιχείο αποφασιστικής

σημασίας προς τον σκοπό του καθορισμού του πλαισίου αναφοράς [απόφαση της 28ης Ιουνίου 2018, Andres (Heitkamp BauHolding υπό πτώχευση) κατά Επιτροπής, C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψεις 89 έως 91].

71 Η ίδια η Επιτροπή διευκρίνισε τον τρόπο με τον οποίο ερμηνεύει την έννοια του συστήματος αναφοράς στην ανακοίνωση σχετικά με την έννοια της «κρατικής ενίσχυσης» όπως αναφέρεται στο άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (ΕΕ 2016, C 262, σ. 1, στο εξής: ανακοίνωση του 2016). Συναφώς, η ανακοίνωση αυτή, μολονότι δεν δεσμεύει το Γενικό Δικαστήριο, μπορεί εντούτοις να αποτελέσει χρήσιμη πηγή καθοδήγησης (πρβλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 26ης Ιουλίου 2017, Τσεχική Δημοκρατία κατά Επιτροπής, C-696/15 P, EU:C:2017:595, σκέψη 53).

72 Στο σημείο 133 της ανακοίνωσης του 2016 επισημαίνεται, μεταξύ άλλων, ότι το σύστημα αναφοράς αποτελείται από ένα συνεκτικό σύνολο κανόνων που εφαρμόζονται εν γένει –με βάση αντικειμενικά κριτήρια– σε όλες τις επιχειρήσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του όπως ορίζεται από τον στόχο του. Συνήθως, οι κανόνες αυτοί καθορίζουν όχι μόνον το πεδίο εφαρμογής του συστήματος, αλλά και τους όρους υπό τους οποίους εφαρμόζεται το σύστημα, τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε αυτό και τις τεχνικές λεπτομέρειες της λειτουργίας του συστήματος.

73 Επιπλέον, στο σημείο 134 της ανακοίνωσης του 2016 διευκρινίζεται ότι, στην περίπτωση των φόρων, το σύστημα αναφοράς βασίζεται σε στοιχεία όπως η φορολογική βάση, οι υποκείμενοι σε φόρο, η γενεσιουργός αιτία του φόρου και οι φορολογικοί συντελεστές. Συναφώς, από τη νομολογία προκύπτει, μεταξύ άλλων, ότι ο φορολογικός συντελεστής καθώς και ο καθορισμός της βάσης επιβολής του φόρου και της γενεσιουργού αιτίας του συνιστούν συστατικά χαρακτηριστικά τα οποία καθορίζουν το σύστημα αναφοράς ή το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς, βάσει του οποίου πρέπει να αναλυθεί η προϋπόθεση περί επιλεκτικού χαρακτήρα (πρβλ. απόφαση της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Πολωνίας, C-562/19 P, EU:C:2021:201, σκέψεις 38 και 39).

74 Το αν η Επιτροπή προσδιόρισε ορθώς, εν προκειμένω, το σύστημα αναφοράς πρέπει να εκτιμηθεί υπό το πρίσμα των ανωτέρω σκέψεων.

75 Όπως προκύπτει, μεταξύ άλλων, από την αιτιολογική σκέψη 107 της προσβαλλόμενης απόφασης, η Επιτροπή επισήμανε ότι το σύστημα αναφοράς συνίσταται στους κανόνες για τις ΕΑΕ οι οποίοι, στο σύνολό τους, καθορίζουν το αντικείμενο ή τη φορολογητέα βάση για τις επιβαρύνσεις ΕΑΕ.

76 Εν προκειμένω, τα επίμαχα μέτρα είναι οι εξαιρέσεις που προβλέπονται στο κεφάλαιο 9 του μέρους 9Α του ΤΙΟΡΑ για ορισμένα είδη κερδών των ΕΑΕ τα οποία θα υπέκειντο άλλως σε επιβάρυνση ΕΑΕ, βάσει του κεφαλαίου 5 του μέρους 9Α του ΤΙΟΡΑ. Επομένως, τα επίμαχα μέτρα περιλαμβάνονται στους κανόνες για τις ΕΑΕ, οι οποίοι κωδικοποιούνται στο μέρος 9Α του ΤΙΟΡΑ.

77 Κατ' ουσίαν, οι κανόνες για τις ΕΑΕ προβλέπουν τη φορολόγηση στο Ηνωμένο Βασίλειο των κερδών τα οποία πραγματοποιούν οι ΕΑΕ και τα οποία είναι, στην πραγματικότητα, καταλογιστέα στη συνδεδεμένη εταιρία τους, που φορολογείται στο Ηνωμένο Βασίλειο, στο μέτρο που οι δραστηριότητες ή τα περιουσιακά στοιχεία από τα οποία προέκυψαν τα κέρδη προέρχονται από την εν λόγω εταιρία ή στο μέτρο που τα κέρδη της ΕΑΕ προκύπτουν από διευθετήσεις που αποσκοπούν στην εκτροπή κεφαλαίων που θα ήταν άλλως φορολογητέα στο Ηνωμένο Βασίλειο.

78 Εξάλλου, οι κανόνες για τις ΕΑΕ εντάσσονται στο συνολικό σύστημα φορολόγησης των εταιριών του Ηνωμένου Βασιλείου.

79 Πρέπει να εξεταστεί σε ποιο βαθμό οι εν λόγω κανόνες μπορούν να διαχωριστούν από το προμνησθέν συνολικό φορολογικό σύστημα, καθόσον συνιστούν συνεκτικό σύνολο κανόνων δικαίου, με αυτοτελή νομική λογική, κατά την έννοια της νομολογίας που μνημονεύθηκε στη σκέψη 68 ανωτέρω, ιδίως όσον αφορά στοιχεία όπως η φορολογική βάση, οι υποκείμενοι σε φόρο, η γενεσιουργός αιτία του φόρου και οι φορολογικοί συντελεστές.

80 Πρώτον, όσον αφορά τη λογική που διέπει τους κανόνες για τις ΕΑΕ, υπενθυμίζεται ότι, όπως ορθώς υπογραμμίζει το Ηνωμένο Βασίλειο, το συνολικό σύστημα φορολόγησης των εταιριών του εν λόγω κράτους βασίζεται στην αρχή της εδαφικότητας, δυνάμει της οποίας φορολογούνται μόνον τα κέρδη που πραγματοποιούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο, ήτοι τα κέρδη που πραγματοποιούν εταιρίες εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο ή τα κέρδη που πραγματοποιούν αλλοδαπές εταιρίες και προκύπτουν από τις δραστηριότητές τους οι οποίες ασκούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο μέσω μόνιμης εγκατάστασης στο εν λόγω κράτος.

81 Δυνάμει των κανόνων για τις ΕΑΕ, όμως, ορισμένα κέρδη που πραγματοποιούν ΕΑΕ τα οποία, βάσει της αρχής της εδαφικότητας, δεν θα φορολογούνταν κανονικά στο Ηνωμένο Βασίλειο είναι εντούτοις δυνατόν να φορολογηθούν στο κράτος αυτό όταν θεωρείται ότι εξετράπησαν τεχνητά από το Ηνωμένο Βασίλειο.

82 Συνακόλουθα, οι κανόνες για τις ΕΑΕ ερείδονται σε λογική διαφορετική από εκείνη του συνολικού φορολογικού συστήματος του Ηνωμένου Βασιλείου. Είναι αληθές ότι η λογική αυτή συμπληρώνει ή, όπως επισημαίνει η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 105 της προσβαλλόμενης απόφασης, αποτελεί συμπλήρωμα του συνολικού φορολογικού συστήματος που βασίζεται στην αρχή της εδαφικότητας, πλην όμως μπορεί να διαχωριστεί από αυτό.

83 Συγκεκριμένα, οι εν λόγω κανόνες δεν συνιστούν εξαίρεση από το συνολικό φορολογικό σύστημα, στο μέτρο που μπορούν να θεωρηθούν μάλλον ως επέκτασή του. Σκοπός των κανόνων για τις ΕΑΕ είναι η φορολόγηση των κερδών που εξετράπησαν τεχνητά από το Ηνωμένο Βασίλειο και αύξησαν, τοιουτοτρόπως, τεχνητά τα κέρδη της ΕΑΕ, η οποία θα διανείμει, εν συνεχεία, μερίσματα που δεν φορολογούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο. Επομένως, η λογική στην οποία ερείδονται οι κανόνες για τις ΕΑΕ συνδέεται με την εκτροπή των κερδών προς τις ΕΑΕ κατά τρόπο ώστε να πραγματοποιούνται, στην πράξη, εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου. Διαφέρει, συνεπώς, από τη λογική που διέπει το συνολικό σύστημα φορολόγησης των εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο, το οποίο ερείδεται στα κέρδη που πραγματοποιούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο.

84 Δεύτερον, πρέπει να εξακριβωθεί αν, λαμβανομένων υπόψη των συστατικών χαρακτηριστικών που καθορίζουν το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς, μπορεί να θεωρηθεί ότι οι κανόνες για τις ΕΑΕ συνιστούν πλήρες σύνολο κανόνων, διακριτό από το γενικό καθεστώς φορολόγησης των εταιριών του Ηνωμένου Βασιλείου.

85 Όσον αφορά τη βάση επιβολής του φόρου, επισημαίνεται ότι οι κανόνες για τις ΕΑΕ αφορούν τα κέρδη των ΕΑΕ που εκτρέπονται τεχνητά και παράγονται από θυγατρικές εγκατεστημένες εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου. Πρόκειται, επομένως, για λογιστικά κέρδη τα οποία πραγματοποιούν οι ΕΑΕ εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου, η δε φορολόγησή τους, δυνάμει των κεφαλαίων 4 έως 8 του μέρους 9Α του TIOPA, βασίζεται στην προϋπόθεση της τεχνητής εκτροπής τους από το

Ηνωμένο Βασίλειο. Αντιθέτως, ο φόρος εταιριών του Ηνωμένου Βασιλείου εφαρμόζεται στα κέρδη που πραγματοποιούν στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίες εγκατεστημένες σε αυτό ή μόνιμες εγκαταστάσεις εταιριών εγκατεστημένων στην αλλοδαπή.

86 Όσον αφορά τον υποκείμενο στον φόρο, οι κανόνες για τις ΕΑΕ εφαρμόζονται όταν οι ημεδαπές εταιρίες έχουν ορισμένα συμφέροντα σε θυγατρικές ευρισκόμενες εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου. Η ιδιαιτερότητα αυτή εξατομικεύει τους εν λόγω υποκειμένους στον φόρο σε σχέση με τους υποκειμένους στο συνολικό σύστημα φορολόγησης των εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο, ήτοι τις εταιρίες που πραγματοποιούν κέρδη στο Ηνωμένο Βασίλειο άμεσα ή, στην περίπτωση αλλοδαπών εταιριών, μέσω μόνιμης εγκατάστασης στο Ηνωμένο Βασίλειο. Εξάλλου, όταν επιβάλλεται επιβάρυνση ΕΑΕ σε εταιρία στο Ηνωμένο Βασίλειο, τούτο συμβαίνει ακριβώς λόγω των κερδών που πραγματοποίησε η ΕΑΕ της, ενώ, κατ' εφαρμογήν του συνολικού συστήματος φορολόγησης των εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο, εταιρία εγκατεστημένη στο εν λόγω κράτος φορολογείται βάσει των δικών της κερδών, τα οποία πραγματοποιεί η ίδια ή μέσω μόνιμης εγκατάστασης στο Ηνωμένο Βασίλειο.

87 Όσον αφορά τη γενεσιουργό αιτία του φόρου, επισημαίνεται ότι, βάσει των κανόνων για τις ΕΑΕ, η επιβάρυνση ΕΑΕ επιβάλλεται όταν οι ΕΑΕ πραγματοποιούν κέρδη εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου, θεωρείται δε ότι τα εν λόγω κέρδη προκύπτουν από διευθετήσεις ή τεχνητές εκτροπές πόρων ή κερδών που έπρεπε να έχουν φορολογηθεί στο Ηνωμένο Βασίλειο. Αντιθέτως, στην περίπτωση του φόρου εταιριών του Ηνωμένου Βασιλείου, γενεσιουργός αιτία του φόρου είναι η πραγματοποίηση κερδών στο Ηνωμένο Βασίλειο. Συγκεκριμένα, στο μέτρο που εξετράπησαν τεχνητά, τα κέρδη που πραγματοποίησαν οι ΕΑΕ θα έπρεπε, λόγω της φύσης τους, να φορολογηθούν στο Ηνωμένο Βασίλειο. Επομένως, καθοριστικό στοιχείο για την επιβολή επιβάρυνσης ΕΑΕ είναι η τεχνητή εκτροπή των κερδών από το Ηνωμένο Βασίλειο.

88 Όσον αφορά τον φορολογικό συντελεστή, επισημαίνεται ότι οι κανόνες για τις ΕΑΕ προβλέπουν, στο άρθρο 371BC του μέρους 9A του TIOPA, ότι ο φορολογικός συντελεστής που εφαρμόζεται για τον υπολογισμό της επιβάρυνσης ΕΑΕ είναι ο προβλεπόμενος από το καθεστώς του φόρου εταιριών για τα κέρδη της συνδεδεμένης εταιρίας που φορολογείται στο Ηνωμένο Βασίλειο και, στην περίπτωση που εφαρμόζονται πλείονες συντελεστές, ο συντελεστής που προκύπτει από τον μέσο όρο των διαφορετικών αυτών συντελεστών, κατά την κρίσιμη φορολογική περίοδο. Είναι αληθές ότι οι κανόνες για τις ΕΑΕ δεν προβλέπουν ειδικό συντελεστή που να εφαρμόζεται στα κέρδη των ΕΑΕ και παραπέμπουν στον συντελεστή που προβλέπεται στο συνολικό σύστημα φορολόγησης των εταιριών. Εντούτοις, στο σύνολό της, η επιβάρυνση ΕΑΕ καθορίζεται από ειδικό μηχανισμό υπολογισμού ο οποίος προϋποθέτει, ενδεχομένως, τον υπολογισμό του μέσου όρου πλειόνων φορολογικών συντελεστών που εφαρμόζονται στα κέρδη της συνδεδεμένης εταιρίας που φορολογείται στο Ηνωμένο Βασίλειο.

89 Τέλος, οι κανόνες για τις ΕΑΕ περιέχουν, μεταξύ άλλων στα κεφάλαια 15 έως 21 του μέρους 9A του TIOPA, ειδικές διατάξεις σχετικά με τον υπολογισμό της επιβάρυνσης ΕΑΕ, τη διαχείριση και την είσπραξή της και, ειδικότερα, τη σχέση της με τους φόρους που οφείλει να καταβάλλει η ημεδαπή εταιρία και τους φόρους που καταβάλλει η ΕΑΕ στη χώρα όπου έχει την έδρα της. Οι εν λόγω διατάξεις καθιστούν δυνατή την εφαρμογή του μέρους 9A του TIOPA προς τον σκοπό της φορολόγησης των ΕΑΕ παράλληλα προς την εφαρμογή του συνολικού συστήματος φόρου εταιριών του Ηνωμένου Βασιλείου. Είναι αληθές ότι οι κανόνες για τις ΕΑΕ στηρίζονται στο συνολικό σύστημα φόρου εταιριών στο οποίο παραπέμπουν. Εντούτοις, τούτο δεν αποτελεί πρόσκομμα στο να μπορούν να θεωρηθούν ως αυτοτελές σύνολο ειδικών κανόνων που διέπουν τη φορολόγηση στο Ηνωμένο Βασίλειο των κερδών που πραγματοποιούν οι ΕΑΕ.

90 Επιπλέον, επισημαίνεται ότι, κατά τον υπολογισμό του ποσού του φόρου της ημεδαπής εταιρίας που φορολογείται για τα κέρδη που πραγματοποίησε η ΕΑΕ της, προβλέπεται έκπτωση του συμψηφιστέου φόρου που καταβλήθηκε ενδεχομένως στη χώρα υποδοχής της ΕΑΕ. Ο εν λόγω μηχανισμός, ο οποίος δεν ασκεί επιρροή στο πλαίσιο του υπολογισμού του φόρου, βάσει του συνολικού συστήματος φορολόγησης των εταιριών του Ηνωμένου Βασιλείου, είναι καθοριστικής σημασίας στο πλαίσιο της φορολόγησης των κερδών των ΕΑΕ, προκειμένου να αποφεύγεται η διπλή φορολόγηση. Η ίδια η ύπαρξη του εν λόγω μηχανισμού επιβεβαιώνει την ιδιαιτερότητα των κανόνων για τις ΕΑΕ.

91 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να συναχθεί το συμπέρασμα ότι η Επιτροπή δεν υπέπεσε σε πλάνη εκτιμήσεως κρίνοντας ότι οι κανόνες για τις ΕΑΕ συνιστούν διακριτό σύνολο φορολογικών κανόνων εντός του συνολικού συστήματος φορολόγησης των εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο και λαμβάνοντας υπόψη τους εν λόγω κανόνες ως σύστημα αναφοράς για τον σκοπό της ανάλυσής της.

92 Ως εκ τούτου, ο υπό κρίση λόγος ακυρώσεως, που αφορά πλάνη εκτιμήσεως την οποία ενέχει ο προσδιορισμός του συστήματος αναφοράς, πρέπει να απορριφθεί.

### *2. Επί των λόγων ακυρώσεως που αφορούν πλάνη εκτιμήσεως την οποία ενέχουν οι διαπιστώσεις της Επιτροπής περί υπάρξεως πλεονεκτήματος και περί a priori επιλεκτικής εφαρμογής του επίμαχου καθεστώτος λόγω παρέκκλισης από το σύστημα αναφοράς (δεύτερος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-363/19 και δεύτερος και τρίτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-456/19)*

93 Το Ηνωμένο Βασίλειο και η ITV υποστηρίζουν, κατ' ουσίαν, ότι, ακόμη και αν υποτεθεί ότι το καθεστώς που εφαρμόζεται στις ΕΑΕ συνιστά το κατάλληλο σύστημα αναφοράς, η εφαρμογή του κεφαλαίου 9 του μέρους 9Α του TIOPA δεν καταλήγει στη χορήγηση πλεονεκτήματος και δεν συνιστά παρέκκλιση από το εν λόγω σύστημα.

94 Η Επιτροπή αντικρούει τα επιχειρήματα του Ηνωμένου Βασιλείου και της ITV.

95 Εν προκειμένω, πρέπει να εξεταστούν διαδοχικώς τα επιχειρήματα του Ηνωμένου Βασιλείου και της ITV, υποστηριζόμενης από το Ηνωμένο Βασίλειο και την LSEGH, με τα οποία αμφισβητούνται, πρώτον, το συμπέρασμα της Επιτροπής σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος, δεύτερον, ο σκοπός του συστήματος αναφοράς που η Επιτροπή έλαβε υπόψη για τη σύγκριση που είναι εγγενής στην ανάλυση του επιλεκτικού χαρακτήρα και, τρίτον, το συμπέρασμα της Επιτροπής σχετικά με τον a priori επιλεκτικό χαρακτήρα του επίμαχου καθεστώτος λόγω παρέκκλισης από το σύστημα αναφοράς.

#### *α) Επί της υπάρξεως πλεονεκτήματος*

96 Κατά το Ηνωμένο Βασίλειο και την ITV, οι διατάξεις του κεφαλαίου 9 του μέρους 9Α του TIOPA δεν μπορούν να εξεταστούν χωριστά από τις διατάξεις των κεφαλαίων 3 και 5 του TIOPA, στο μέτρο που συνιστούν συνεκτικό σύνολο το οποίο καθορίζει το πεδίο της φορολόγησης στο Ηνωμένο Βασίλειο των κερδών που πραγματοποιούν οι ΕΑΕ. Επομένως, οι φορολογικές αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου δεν μπορούν να παρέχουν κανένα πλεονέκτημα λόγω της εφαρμογής του κεφαλαίου 9 του μέρους 9Α του TIOPA.

97 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, θεωρούνται ως κρατικές ενισχύσεις οι παρεμβάσεις οι οποίες, υπό οποιαδήποτε μορφή, είναι ικανές να ευνοούν άμεσα ή έμμεσα επιχειρήσεις ή οι οποίες πρέπει να θεωρούνται ως οικονομικό πλεονέκτημα που η ωφελούμενη επιχείρηση δεν θα είχε υπό ομαλές συνθήκες αγοράς (βλ. απόφαση της 2ας Σεπτεμβρίου 2010, Επιτροπή κατά Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, σκέψη 40 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία· απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 21).

98 Επομένως, ένα κρατικό μέτρο παρέχει οικονομικό πλεονέκτημα στον αποδέκτη του εφόσον ελαφρύνει τις επιβαρύνσεις που κανονικώς βαρύνουν τον προϋπολογισμό μιας επιχείρησης και, κατά συνέπεια, χωρίς να συνιστά επιδότηση υπό τη στενή έννοια του όρου, είναι της ίδιας φύσεως ή έχει ίδια αποτελέσματα (απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 22). Ένα μέτρο με το οποίο οι δημόσιες αρχές παρέχουν σε ορισμένες επιχειρήσεις πλεονεκτική φορολογική μεταχείριση και το οποίο, μολονότι δεν συνεπάγεται μεταβίβαση κρατικών πόρων, περιάγει τους δικαιούχους σε ευνοϊκότερη οικονομική κατάσταση σε σχέση με τους λοιπούς φορολογουμένους συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (απόφαση της 15ης Μαρτίου 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, σκέψη 14· βλ., επίσης, απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos κ.λπ., C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψη 46 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

99 Συνεπώς, προκειμένου να κριθεί αν υφίσταται φορολογικό πλεονέκτημα, πρέπει να συγκριθεί η κατάσταση του δικαιούχου που απορρέει από την εφαρμογή του επίμαχου μέτρου με εκείνη στην οποία αυτός θα βρισκόταν αν δεν υπήρχε το επίμαχο μέτρο και κατ' εφαρμογήν των κοινών κανόνων φορολογίας (βλ. απόφαση της 24ης Σεπτεμβρίου 2019, Κάτω Χώρες κ.λπ. κατά Επιτροπής, T-760/15 και T-636/16, EU:T:2019:669, σκέψη 147 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

100 Εν προκειμένω, στις αιτιολογικές σκέψεις 96 έως 101 της προσβαλλόμενης απόφασης, η Επιτροπή θεώρησε ότι οι επίμαχες εξαιρέσεις επιτρέπουν σε ημεδαπή εταιρία του Ηνωμένου Βασιλείου η οποία υπόκειται σε επιβάρυνση ΕΑΕ δυνάμει του κεφαλαίου 5 του μέρους 9Α του TIOPA να ζητήσει η επιβάρυνση ΕΑΕ να ανέλθει στο 25 % των μη εμπορικών κερδών χρηματοδότησης της ΕΑΕ τα οποία προκύπτουν από επιλέξιμα δάνεια, ή ακόμη και σε χαμηλότερο ποσοστό, στο 0 %, όταν τα εν λόγω κέρδη χρηματοδοτούνται από «επιλέξιμους πόρους» ή όταν εφαρμόζεται ο κανόνας του «αντιστοιχισμένου συμφέροντος». Επομένως, οι επίμαχες εξαιρέσεις παρέχουν πλεονέκτημα στις δικαιούχους εταιρίες καθόσον τα εξαιρούμενα κέρδη θα υπέκειντο άλλως σε επιβάρυνση ΕΑΕ βάσει του κεφαλαίου 5 του μέρους 9Α του TIOPA.

101 Συναφώς, από το μέρος 9Α του TIOPA, όπως εκτέθηκε στις σκέψεις 3 έως 9 ανωτέρω, προκύπτει ότι οι κανόνες που ορίζονται σε αυτό προβλέπουν ορισμένες περιπτώσεις οι οποίες θεωρείται ότι συνιστούν τεχνητή εκτροπή κερδών, όπως, μεταξύ άλλων, αυτές που εμπίπτουν στο κεφάλαιο 5, το οποίο αφορά την άσκηση δραστηριοτήτων στο πλαίσιο καθηκόντων σημαινόντων στελεχών στο Ηνωμένο Βασίλειο, τα οποία έχουν ως αποτέλεσμα την πραγματοποίηση, από τις ΕΑΕ, μη εμπορικών κερδών χρηματοδότησης εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου.

102 Επομένως, όταν πληρούται οποιοδήποτε από τα κριτήρια που προβλέπονται στους προμνησθέντες κανόνες για τον προσδιορισμό της ύπαρξης τεχνητής εκτροπής κερδών, οι εν λόγω κανόνες προβλέπουν τη φορολόγηση στο Ηνωμένο Βασίλειο των κερδών που πραγματοποίησαν οι ΕΑΕ μέσω της επιβολής επιβάρυνσης ΕΑΕ.

103 Ως εκ τούτου, η οικονομία του συστήματος έγκειται στη φορολόγηση που εφαρμόζεται στις καταστάσεις που συνιστούν τεχνητή εκτροπή κερδών από το Ηνωμένο Βασίλειο, είτε για την επανένταξη των επίμαχων κερδών στη φορολογική βάση στο Ηνωμένο Βασίλειο η οποία είχε διαβρωθεί είτε για την αποθάρρυνση της σύστασης διευθετήσεων που οδηγούν σε τέτοια εκτροπή.

104 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το γεγονός ότι προβλέπεται εξαίρεση για το 75 %, ή ακόμη και το 100 %, των εν λόγω κερδών της ΕΑΕ, τα οποία θεωρείται ότι εξετράπησαν τεχνητά από το Ηνωμένο Βασίλειο και, επομένως, θα έπρεπε να έχουν φορολογηθεί στο εν λόγω κράτος, ελαφρύνει τις επιβαρύνσεις που κανονικώς βαρύνουν τον προϋπολογισμό της εταιρίας που υπόκειται σε φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο για τα εν λόγω κέρδη.

105 Συγκεκριμένα, εν αντιθέσει προς όσα διατείνεται η ITV, οι επίμαχες εξαιρέσεις δεν μπορούν να θεωρηθούν ως διαφοροποίηση της φορολόγησης των κερδών των ΕΑΕ. Συγκεκριμένα, στο μέτρο που οι εν λόγω εξαιρέσεις δεν λαμβάνουν υπόψη την ίδια τη φύση των κανόνων για τις ΕΑΕ, ήτοι τη φορολόγηση των κερδών που εκτρέπονται τεχνητά από το Ηνωμένο Βασίλειο, δεν είναι δυνατόν να θεωρηθούν ως διαφοροποίηση κατά την εφαρμογή των εν λόγω κανόνων.

106 Ομοίως, δεν ευσταθεί το επιχείρημα κατά το οποίο τα κεφάλαια 3 και 5 του μέρους 9Α του TIOPA συνιστούν στοιχεία του ίδιου νομοθετικού κειμένου που καθορίζουν το πεδίο της φορολόγησης στο Ηνωμένο Βασίλειο των κερδών που πραγματοποιούν οι ΕΑΕ. Συγκεκριμένα, το γεγονός ότι τα δύο κεφάλαια ανήκουν στο ίδιο νομοθετικό κείμενο και έχουν, κατ' ανάγκην, εφαρμογή αμφότερα δυνάμει του εν λόγω ισχύοντος κειμένου δεν μεταβάλλει το γεγονός ότι τα μέτρα που προβλέπονται στο κεφάλαιο 9 του μέρους 9Α του TIOPA, καθόσον εξαιρούν από τη φορολόγηση κέρδη που θεωρήθηκαν τεχνητά εκτραπέντα από το Ηνωμένο Βασίλειο, δεν ανταποκρίνονται στη φύση και στην οικονομία του συστήματος στο οποίο εντάσσονται. Ειδικότερα, αντί να οριοθετούν το πεδίο της φορολόγησης των κερδών των ΕΑΕ, οι προβλεπόμενες στο κεφάλαιο 9 του μέρους 9Α του TIOPA εξαιρέσεις απαλλάσσουν από τη φορολόγηση κέρδη τα οποία θα έπρεπε να έχουν φορολογηθεί ως κέρδη τεχνητά εκτραπέντα από το Ηνωμένο Βασίλειο.

107 Εάν γινόταν δεκτό ότι, για τον λόγο και μόνον ότι εντάσσεται στο ίδιο νομοθετικό κείμενο, παρέκκλιση από φορολογικό καθεστώς δεν συνιστά παρέκκλιση, αλλά μάλλον διαφοροποίηση που οριοθετεί το πεδίο του εν λόγω φορολογικού καθεστώτος, τα κράτη μέλη θα μπορούσαν να αποκρύπτουν ευχερώς παρεκκλίσεις από την κανονική φορολόγηση μέσω τέτοιας νομοθετικής τεχνικής και, ως εκ τούτου, να αποφεύγουν την εφαρμογή των κανόνων σχετικά με τον έλεγχο των κρατικών ενισχύσεων.

108 Υπό τις ως άνω περιστάσεις, πρέπει να απορριφθούν τα επιχειρήματα με τα οποία το Ηνωμένο Βασίλειο και η ITV αντικρούουν τη διαπίστωση της Επιτροπής περί ύπαρξης πλεονεκτήματος λόγω των επίμαχων εξαιρέσεων.

### *β) Επί του σκοπού των κανόνων για τις ΕΑΕ*

109 Το Ηνωμένο Βασίλειο και η ITV υποστηρίζουν κατ' ουσίαν ότι κακώς η Επιτροπή θεώρησε ότι ο σκοπός των κανόνων για τις ΕΑΕ περιορίζεται στη φορολόγηση των τεχνητά εκτραπέντων κερδών, ενώ σκοπός των εν λόγω κανόνων είναι η προστασία της βάσης επιβολής του φόρου εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο, η οποία μπορεί να διαβρωθεί μέσω τεχνητών εκτροπών κερδών, αλλά και μέσω εκπτώσεων στο Ηνωμένο Βασίλειο λόγω κυκλικών διευθετήσεων.

110 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι σκοπός των κανόνων για τις ΕΑΕ είναι η φορολόγηση των κερδών που προκύπτουν από τις δραστηριότητες και τα περιουσιακά στοιχεία του Ηνωμένου Βασιλείου και εκτρέπονται τεχνητά προς ΕΑΕ.

111 Για την ανάλυση συγκρισιμότητας που είναι εγγενής στην εξέταση του επιλεκτικού χαρακτήρα στο πλαίσιο του δεύτερου σταδίου της προβλεπόμενης από τη νομολογία ανάλυσης που εκτέθηκε στη σκέψη 61 ανωτέρω, ο καθορισμός του σκοπού του σχετικού φορολογικού συστήματος είναι καθοριστικής σημασίας, δεδομένου ότι η νομική και πραγματική κατάσταση των ενδιαφερόμενων οικονομικών φορέων πρέπει να συγκριθεί υπό το πρίσμα του εν λόγω σκοπού.

112 Συγκεκριμένα, από τη νομολογία προκύπτει ότι η προϋπόθεση περί επιλεκτικού χαρακτήρα του πλεονεκτήματος, η οποία είναι σύμφυτη με τον χαρακτηρισμό ενός μέτρου ως «κρατικής ενισχύσεως», κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, επιβάλλει να εξετάζεται αν, στο πλαίσιο δεδομένου νομικού καθεστώτος, το επίμαχο εθνικό μέτρο είναι ικανό να ευνοήσει «ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής» έναντι άλλων που τελούν, από πλευράς του επιδιωκόμενου με το εν λόγω καθεστώς σκοπού, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση και υφίστανται, ως αποτέλεσμα, διαφορετική μεταχείριση, δυνάμενη κατ' ουσίαν να χαρακτηριστεί ως εισάγουσα δυσμενείς διακρίσεις (βλ. απόφαση της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Πολωνίας, C-562/19 P, EU:C:2021:201, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

113 Στην αιτιολογική σκέψη 105 της προσβαλλόμενης απόφασης επισημαίνεται ότι «[ο] στόχος των κανόνων του [Ηνωμένου Βασιλείου] για τις ΕΑΕ είναι η προστασία της φορολογικής βάσης των εταιρειών του Ηνωμένου Βασιλείου, διασφαλίζοντας με τον τρόπο αυτό ότι το σύστημα φορολογίας των εταιρειών του Ηνωμένου Βασιλείου επιτυγχάνει τον στόχο του», και ότι το σύστημα επιτυγχάνει «τον εν λόγω στόχο, καθώς καταλογίζει φόρο σε κέρδη από δραστηριότητες και περιουσιακά στοιχεία στο [Ηνωμένο Βασίλειο] που θεωρείται ότι *εκτρέπονται τεχνητά* από το Ηνωμένο Βασίλειο σε μη ημεδαπές συνδεδεμένες οντότητες». Ο σκοπός αυτός υπενθυμίζεται με ελαφρώς διαφορετική διατύπωση στην αιτιολογική σκέψη 114 της προσβαλλόμενης απόφασης.

114 Εν προκειμένω, οι διάδικοι ερίζουν, κατ' ουσίαν, ως προς το αν σκοπός των κανόνων για τις ΕΑΕ είναι η προστασία της βάσης επιβολής του φόρου εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο, όπως υποστηρίζουν το Ηνωμένο Βασίλειο και η ITV, ή η φορολόγηση των κερδών που εκτρέπονται τεχνητά από το Ηνωμένο Βασίλειο, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή.

115 Συναφώς, επισημαίνεται εκ προοιμίου ότι οι δύο απόψεις που συνοψίστηκαν στη σκέψη 114 ανωτέρω δεν είναι στην πραγματικότητα αντικρουόμενες απόψεις, στο μέτρο που η προστασία της βάσης επιβολής του φόρου εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο συνιστά ευρύ σκοπό, στον οποίο εντάσσεται ο ειδικότερος σκοπός που συνίσταται στη φορολόγηση των κερδών που εκτρέπονται τεχνητά από το Ηνωμένο Βασίλειο.

116 Συγκεκριμένα, όπως προεκτέθηκε στη σκέψη 3 ανωτέρω, το σύστημα φορολόγησης των εταιριών του Ηνωμένου Βασιλείου βασίζεται στην αρχή της εδαφικότητας σύμφωνα με την οποία φορολογούνται μόνον τα κέρδη που προκύπτουν από δραστηριότητες και περιουσιακά στοιχεία στο Ηνωμένο Βασίλειο είτε από εταιρίες εγκατεστημένες στο εν λόγω κράτος είτε από μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών εταιριών. Ως εκ τούτου, δυνάμει της αρχής της εδαφικότητας, τα μερίσματα που διανέμουν ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρίες, όπως οι ΕΑΕ, δεν φορολογούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο. Όπως υποστήριξε το Ηνωμένο Βασίλειο στο πλαίσιο της διοικητικής

διαδικασίας, μεταξύ άλλων απαντώντας στην απόφαση κίνησης της επίσημης διαδικασίας έρευνας, προκειμένου να αποφευχθεί, στο πλαίσιο του εδαφικού φορολογικού συστήματος, η διάβρωση της βάσης επιβολής του φόρου εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο, ιδίως προς όφελος ΕΑΕ που υπόκεινται σε χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου, λήφθηκαν πλείονα μέτρα, όπως αυτά που αφορούν τη θέσπιση ανώτατου ορίου στην έκπτωση τόκων στο Ηνωμένο Βασίλειο, τους περιορισμούς όσον αφορά τα επιτόκια που εφαρμόζονται στις ενδοομιλικές σχέσεις ή τους κανόνες για τις ΕΑΕ.

117 Είναι αληθές ότι τα ως άνω μέτρα κατατείνουν όλα στον γενικό σκοπό προστασίας της βάσης επιβολής του φόρου εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο.

118 Εντούτοις, για τον σκοπό της ανάλυσης του επιλεκτικού χαρακτήρα των επίμαχων φορολογικών μέτρων, πρέπει να καθοριστεί ο ειδικός σκοπός των κανόνων για τις ΕΑΕ, οι οποίοι συνιστούν το κρίσιμο σύστημα αναφοράς εν προκειμένω.

119 Από τα διάφορα έγγραφα της διαβούλευσης που προηγήθηκε της έκδοσης, στο Ηνωμένο Βασίλειο, των κανόνων για τις ΕΑΕ προκύπτει, όμως, ότι σκοπός τους ήταν η προστασία της βάσης επιβολής του φόρου εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο από τη διάβρωση που προκαλεί η τεχνητή εκτροπή κερδών από το Ηνωμένο Βασίλειο. Ομοίως, από τις απαντήσεις του Ηνωμένου Βασιλείου στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας και από τα υπομνήματά του στο πλαίσιο της υπό κρίση προσφυγής προκύπτει ότι ειδικός σκοπός των κανόνων για τις ΕΑΕ είναι η φορολόγηση των κερδών των ΕΑΕ που εκτρέπονται τεχνητά από το Ηνωμένο Βασίλειο.

120 Υπό τις περιστάσεις αυτές, είναι απορριπτέα τα επιχειρήματα του Ηνωμένου Βασιλείου και της ITV με τα οποία αμφισβητούν τον σκοπό των κανόνων για τις ΕΑΕ που η Επιτροπή έλαβε υπόψη για την ανάλυση συγκρισιμότητας εν προκειμένω, ήτοι την προστασία της βάσης επιβολής του φόρου εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο, μέσω της φορολόγησης των κερδών που προκύπτουν από δραστηριότητες και περιουσιακά στοιχεία στο Ηνωμένο Βασίλειο και που εκτρέπονται τεχνητά από το εν λόγω κράτος προς ΕΑΕ.

### *γ) Επί της a priori επιλεκτικής εφαρμογής του επίμαχου καθεστώτος λόγω παρέκκλισης από το σύστημα αναφοράς*

121 Κατά το Ηνωμένο Βασίλειο και την ITV, υποστηριζόμενη συναφώς από την LSEGH, η Επιτροπή υπέπεσε σε πλάνη εκτιμήσεως διαπιστώνοντας, με την προσβαλλόμενη απόφαση, ότι το επίμαχο καθεστώς έχει a priori επιλεκτικό χαρακτήρα, στο μέτρο που δεν έλαβε επαρκώς υπόψη το γεγονός ότι σκοπός των κανόνων για τις ΕΑΕ είναι η επιβολή φορολογικής υποχρέωσης μόνο στις περιπτώσεις που ενέχουν υψηλό κίνδυνο κατάχρησης ή τεχνητής εκτροπής κερδών από το Ηνωμένο Βασίλειο. Αντιθέτως, η προβλεπόμενη στο κεφάλαιο 9 του μέρους 9Α του TIOPA εξαίρεση εφαρμόζεται, κατά το Ηνωμένο Βασίλειο και την ITV, μόνο σε περιπτώσεις που ενέχουν χαμηλό κίνδυνο διάβρωσης της βάσης επιβολής του φόρου εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο.

122 Συνακόλουθα, το Ηνωμένο Βασίλειο, η ITV και η LSEGH υποστηρίζουν ότι η πραγματική και νομική κατάσταση των ΕΑΕ που πραγματοποιούν κέρδη από μη επιλέξιμα δάνεια, ήτοι δάνεια που χορηγήθηκαν σε συνδεδεμένες εταιρίες του Ηνωμένου Βασιλείου ή σε τρίτες εταιρίες, διαφέρει από εκείνη των ΕΑΕ που πραγματοποιούν κέρδη από επιλέξιμα δάνεια. Ειδικότερα, τα δάνεια που οι ΕΑΕ χορηγούν σε συνδεδεμένες εταιρίες του Ηνωμένου Βασιλείου συνιστούν κυκλικές διευθετήσεις με στόχο τη μείωση της βάσης επιβολής του φόρου εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο, τα δε δάνεια που οι ΕΑΕ χορηγούν σε τρίτους συνιστούν συνήθως διευθετήσεις χωρίς

οικονομικό σκοπό και, επομένως, μπορούν να εξομοιωθούν με «κουμπαράδες» («moneyboxes»), κάτι το οποίο δεν συμβαίνει στις περιπτώσεις των επιλέξιμων δανείων, λόγω, μεταξύ άλλων, της προϋπόθεσης περί άσκησης οικονομικής δραστηριότητας στο κράτος όπου έχει την έδρα της η ΕΑΕ.

123 Η Επιτροπή αντικρούει τα προεκτεθέντα επιχειρήματα και υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, ότι οι περιπτώσεις που συνιστούν ανάντη δάνεια και «κουμπαράδες» («moneyboxes»), αφενός, και εκείνες που συνιστούν επιλέξιμα δάνεια, αφετέρου, είναι συγκρίσιμες, στο μέτρο που τα δύο είδη δανείων μπορούν να παραγάγουν μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης λόγω καθηκόντων σημαινόντων στελεχών που ασκούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο. Συγκεκριμένα, το κριτήριο που σχετίζεται με τα εν λόγω καθήκοντα είναι, κατ' αυτήν, ένα από τα κριτήρια που προβλέπονται στο κεφάλαιο 5 του μέρους 9Α του TIOPA για τον προσδιορισμό περιπτώσεων τεχνητής εκτροπής κερδών, στις οποίες πρέπει να επιβάλλεται επιβάρυνση ΕΑΕ. Επιπλέον, τόσο τα επιλέξιμα δάνεια όσο και τα μη επιλέξιμα δάνεια μπορούν να δικαιολογούνται από βάσιμους εμπορικούς λόγους.

124 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, στο πλαίσιο του δεύτερου σταδίου της ανάλυσης του επιλεκτικού χαρακτήρα των φορολογικών μέτρων, η οποία προβλέπεται από τη νομολογία που υπομνήσθηκε στη σκέψη 61 ανωτέρω, η Επιτροπή πρέπει να αποδείξει ότι το επίμαχο φορολογικό μέτρο παρεκκλίνει από το σύστημα αναφοράς που προσδιορίστηκε στο πλαίσιο του πρώτου σταδίου της ανάλυσης, στο μέτρο που θεσπίζει διαφοροποιήσεις μεταξύ επιχειρήσεων που τελούν σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση από πλευράς του επιδιωκόμενου με το εν λόγω σύστημα αναφοράς σκοπού.

125 Στις αιτιολογικές σκέψεις 124 έως 151 της προσβαλλόμενης απόφασης, προκειμένου να αποδείξει την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος, η Επιτροπή συνέκρινε την κατάσταση των εταιριών που μπορούν να επικαλεστούν τις επίμαχες εξαιρέσεις, ήτοι εκείνων των οποίων οι ΕΑΕ πραγματοποίησαν μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης από επιλέξιμα δάνεια, με την κατάσταση των εταιριών στις οποίες δεν εφαρμόζεται τέτοια εξαίρεση, ήτοι εκείνων των οποίων οι ΕΑΕ πραγματοποίησαν κέρδη από μη επιλέξιμα δάνεια.

126 Συναφώς, πρέπει να εξεταστούν, κατ' αρχάς, οι απαιτούμενες προϋποθέσεις για τη χορήγηση των επίμαχων εξαιρέσεων, ιδίως δε εκείνες που σχετίζονται με τον επιλέξιμο χαρακτήρα των δανείων, προκειμένου, εν συνεχεία, να επικεντρωθεί η εξέταση στα εγγενή χαρακτηριστικά των μη επιλέξιμων δανείων, ούτως ώστε να διαπιστωθεί, τέλος, αν η Επιτροπή ορθώς κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα επίμαχα μέτρα εισήγαγαν διαφοροποιήσεις μεταξύ επιχειρήσεων που βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση.

*1) Επί των προϋποθέσεων για τη χορήγηση των επίμαχων εξαιρέσεων*

127 Με την προσβαλλόμενη απόφαση, η Επιτροπή θεώρησε ότι τρεις εξαιρέσεις, οι οποίες προβλέπονται στο κεφάλαιο 9 του μέρους 9Α του TIOPA και επηρεάζουν κέρδη των ΕΑΕ που υπόκεινται ενδεχομένως σε επιβάρυνση ΕΑΕ βάσει του κεφαλαίου 5, παρέχουν επιλεκτικό πλεονέκτημα στους δικαιούχους τους.

128 Πρόκειται, πρώτον, για την εξαίρεση που προβλέπεται στο άρθρο 371ΙΒ του μέρους 9Α του TIOPA, η οποία μπορεί να επηρεάσει έως και το 100 % των μη εμπορικών κερδών χρηματοδότησης μιας ΕΑΕ που προκύπτουν από επιλέξιμα δάνεια, εφόσον χρηματοδοτήθηκαν από επιλέξιμους πόρους, ήτοι, κατ' ουσίαν, τους πόρους που προέρχονται από κέρδη ή άλλους ίδιους πόρους της ΕΑΕ.

129 Δεύτερον, η προσβαλλόμενη απόφαση μνημονεύει την εξαίρεση σε ποσοστό 75 % των μη εμπορικών κερδών χρηματοδότησης μιας ΕΑΕ, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 371ID του μέρους 9Α του TIOPA. Δυνάμει της εν λόγω εξαίρεσης, το 75 % των κερδών που προκύπτουν από επιλέξιμα δάνεια είναι δυνατόν να υπόκεινται σε εξαίρεση, χωρίς να είναι αναγκαίο να αποδειχθεί ότι οι πόροι συνδέονταν με την ΕΑΕ και ανεξαρτήτως των καθηκόντων των σημαινόντων στελεχών που ενδεχομένως ασκήθηκαν σε σχέση με τα εν λόγω δάνεια. Για τον λόγο αυτό, θεωρείται ότι η συγκεκριμένη εξαίρεση χορηγείται αυτομάτως στην περίπτωση των επιλέξιμων δανείων.

130 Τρίτον, η προσβαλλόμενη απόφαση μνημονεύει τη λεγόμενη εξαίρεση του «αντιστοιχισμένου συμφέροντος» που προβλέπεται στο άρθρο 371IE του μέρους 9Α του TIOPA. Είναι δυνατή η επίκληση της εν λόγω εξαίρεσης για το υπόλοιπο των μη εμπορικών κερδών χρηματοδότησης από επιλέξιμα δάνεια τα οποία δεν υπήχθησαν στις δύο άλλες εξαιρέσεις, στο μέτρο που, για το σύνολο του ενδιαφερόμενου ομίλου επιχειρήσεων, το ποσό των φορολογητέων εσόδων λόγω των εισπραχθέντων τόκων υπερβαίνει το ποσό των τόκων οι οποίοι καταβλήθηκαν και τους οποίους ο όμιλος αφαίρεσε, επομένως, από τη φορολογητέα βάση του στο Ηνωμένο Βασίλειο. Στο μέτρο που η εν λόγω εξαίρεση μπορεί να προβληθεί για το σύνολο των μη εμπορικών κερδών χρηματοδότησης της οικείας ΕΑΕ που προκύπτουν από επιλέξιμα δάνεια, η Επιτροπή θεώρησε ότι συνιστά πλήρη εξαίρεση όπως η προβλεπόμενη στο άρθρο 371IB.

131 Κατά πρώτον, υπενθυμίζεται ότι οι επίμαχες εξαιρέσεις επηρεάζουν μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης, ήτοι, κατ' ουσίαν, κέρδη που προκύπτουν από δάνεια χορηγηθέντα από ΕΑΕ η οποία δεν δραστηριοποιείται στον τραπεζικό τομέα, τα οποία κέρδη θεωρήθηκαν φορολογητέα στο Ηνωμένο Βασίλειο και μπορεί, επομένως, να υπόκεινται σε επιβάρυνση ΕΑΕ βάσει του εν λόγω κεφαλαίου 5 του μέρους 9Α του TIOPA. Συνακόλουθα, τα εν λόγω κέρδη θεωρήθηκαν φορολογητέα στο Ηνωμένο Βασίλειο, στο μέτρο που οι σημαντικότερες δραστηριότητες για τη δημιουργία και τη διαχείριση των εν λόγω δανείων, ήτοι τα καθήκοντα των σημαινόντων στελεχών, ασκήθηκαν στο Ηνωμένο Βασίλειο (η κατάσταση αυτή αντιστοιχεί στο λεγόμενο «κριτήριο των δραστηριοτήτων στο Ηνωμένο Βασίλειο», το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 371EB του μέρους 9Α του TIOPA) ή τα δάνεια χρηματοδοτήθηκαν από κεφάλαια ή περιουσιακά στοιχεία που απορρέουν από εισφορές κεφαλαίου προερχόμενου από το Ηνωμένο Βασίλειο (η κατάσταση αυτή αντιστοιχεί στο λεγόμενο «κριτήριο του συνδεδεμένου με το Ηνωμένο Βασίλειο κεφαλαίου», το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 371EC του μέρους 9Α του TIOPA).

132 Κατά δεύτερον, για τη χορήγηση των τριών επίμαχων εξαιρέσεων, πρέπει να πληρούται η προϋπόθεση που σχετίζεται με τον τόπο εγκατάστασης της ΕΑΕ. Βάσει της εν λόγω προϋπόθεσης, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 371IA του μέρους 9Α του TIOPA, σε συνδυασμό με το άρθρο 371DG του ίδιου νομοθετικού κειμένου, η ενδιαφερόμενη ΕΑΕ πρέπει να ασκεί τις δραστηριότητές της στη χώρα εγκατάστασής της, τουλάχιστον κατά κύριο λόγο, σε εγκαταστάσεις οι οποίες έχουν καταληφθεί και χρησιμοποιούνται μονίμως. Με τα υπομνήματά του, το Ηνωμένο Βασίλειο διευκρινίζει ότι πρόκειται περί απαίτησης πραγματικής ύπαρξης της ΕΑΕ, με εξαίρεση τις λεγόμενες «εταιρίες-βιτρίνες» ή «εικονικές εταιρίες». Επιβάλλεται, εντούτοις, η διαπίστωση ότι η εμβέλεια της εν λόγω προϋπόθεσης, όπως ερμηνεύεται από τις φορολογικές αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου, παραμένει σχετική. Συγκεκριμένα, από το σημείο INTM200810 του εγχειριδίου των φορολογικών αρχών του Ηνωμένου Βασιλείου σχετικά με το διεθνές φορολογικό δίκαιο για τις ΕΑΕ (HMRC International Manual/INTM 190000 Controlled Foreign Companies) προκύπτει ότι, για να πληρούται η εν λόγω προϋπόθεση, αρκεί οι εγκαταστάσεις να έχουν καταληφθεί με «εύλογο βαθμό» μονιμότητας –ήτοι για διάστημα τουλάχιστον δώδεκα μηνών– ή να υφίσταται τέτοια «πρόθεση». Εξάλλου, η εν λόγω απαίτηση

έδρας δεν συνδέεται με συμπληρωματικές προϋποθέσεις ικανές να αποδείξουν το υποστατό της δραστηριότητας στη χώρα εγκατάστασης, εν αντιθέσει προς ό,τι προβλέπεται στο άρθρο 371DF, παράγραφος 1, του μέρους 9A του TIOPA όσον αφορά τα εμπορικά κέρδη.

133 Επιπλέον, όπως αναγνώρισε το Ηνωμένο Βασίλειο απαντώντας στις ερωτήσεις του Γενικού Δικαστηρίου κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το γεγονός ότι η ΕΑΕ πληροί τη σχετική με τον τόπο εγκατάστασης προϋπόθεση δεν συνεπάγεται ότι τα καθήκοντα των σημαινόντων στελεχών που είναι κρίσιμα για τη δραστηριότητα της εν λόγω ΕΑΕ, ιδίως εκείνα που σχετίζονται με τα δάνεια που αυτή χορηγεί (και που μπορούν να παραγάγουν μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης), ασκούνται στη χώρα όπου η ΕΑΕ έχει την έδρα της. Συναφώς, στις αιτιολογικές σκέψεις 165 και 166 της προσβαλλόμενης απόφασης, η Επιτροπή επισήμανε ότι οι φορολογικές αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου εκτιμούν ότι, για τα μεγαλύτερα, μεσοπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα, δάνεια που χρηματοδοτούνται με ίδια κεφάλαια, η προσδοκία είναι ότι, στις περισσότερες περιπτώσεις, η διαχείριση του δανείου πραγματοποιείται από τη χρηματοδοτική λειτουργία του ομίλου και όχι από τις ίδιες τις ΕΑΕ.

134 Επομένως, ΕΑΕ η οποία πληροί τη σχετική με τον τόπο εγκατάστασης προϋπόθεση ενδέχεται να μπορεί να πραγματοποιήσει μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης που προκύπτουν από δραστηριότητες δανεισμού για τις οποίες τα καθήκοντα των σημαινόντων στελεχών ασκήθηκαν στο Ηνωμένο Βασίλειο.

135 Εξάλλου, το γεγονός ότι πληρούται η ως άνω προϋπόθεση δεν συνεπάγεται επίσης ότι πληρούνται οι λοιπές αναγκαίες προϋποθέσεις για την υπαγωγή στις επίμαχες εξαιρέσεις. Ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται ΕΑΕ η οποία πληροί τη σχετική με τον τόπο εγκατάστασης προϋπόθεση να πραγματοποιεί μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης που προκύπτουν από μη επιλέξιμα δάνεια, τα οποία κέρδη δεν μπορούν, επομένως, να υπαχθούν στις επίμαχες εξαιρέσεις.

136 Υπό τις περιστάσεις αυτές, όπως ορθώς επισήμανε η Επιτροπή, μεταξύ άλλων στην αιτιολογική σκέψη 149 της προσβαλλόμενης απόφασης, η σχετική με τον τόπο εγκατάστασης προϋπόθεση δεν είναι καθοριστικής σημασίας για την εκτίμηση της συγκρισιμότητας, η οποία πρέπει να διενεργηθεί στο πλαίσιο της ανάλυσης του επιλεκτικού χαρακτήρα, στο μέτρο που μπορεί να πληρούται τόσο από εταιρίες που μπορούν να επωφεληθούν των επίμαχων εξαιρέσεων όσο και από εταιρίες που εξαιρούνται από αυτές.

137 Κατά τρίτον, προκειμένου να υπαχθούν στις επίμαχες εξαιρέσεις, τα εν λόγω μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης πρέπει να έχουν προκύψει από επιλέξιμα δάνεια. Δυνάμει του άρθρου 371IG του μέρους 9A του TIOPA, τα επιλέξιμα δάνεια είναι δάνεια που η ΕΑΕ χορηγεί σε άλλες αλλοδαπές εταιρίες οι οποίες ελέγχονται από την ίδια εταιρία ή τις ίδιες εταιρίες με εκείνη ή εκείνες που ελέγχει ή ελέγχουν την ΕΑΕ. Ως εκ τούτου, όπως προκύπτει από το σημείο INTM216450 του εγχειριδίου των φορολογικών αρχών του Ηνωμένου Βασιλείου σχετικά με το διεθνές φορολογικό δίκαιο για τις ΕΑΕ (HMRC International Manual/INTM 190000 Controlled Foreign Companies), κατ' ουσίαν, τα επιλέξιμα δάνεια είναι δάνεια που η ΕΑΕ χορηγεί σε αλλοδαπές εταιρίες του ίδιου ομίλου.

138 Η σχετική με την επιλεξιμότητα των δανείων προϋπόθεση πρέπει να πληρούται και στις τρεις επίμαχες εξαιρέσεις. Εντούτοις, όσον αφορά την εξαίρεση που προβλέπεται στο άρθρο 371ID του μέρους 9A του TIOPA, είναι, κατ' ουσίαν, η μόνη προϋπόθεση, πέραν της σχετικής με τον τόπο εγκατάστασης, η οποία έχει εφαρμογή προκειμένου οι εταιρίες που υπόκεινται στον φόρο να μπορούν να ζητήσουν εξαίρεση του 75 % των μη εμπορικών κερδών χρηματοδότησης που

πραγματοποιούν οι ΕΑΕ τους ως αποτέλεσμα των επιλέξιμων δανείων και τούτο ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι, μεταξύ άλλων, τα καθήκοντα των σημαινόντων στελεχών που συνδέονται με τα εν λόγω δάνεια ασκήθηκαν στο Ηνωμένο Βασίλειο.

139 Κατά τέταρτον, για την υπαγωγή στην εξαίρεση που προβλέπεται στο άρθρο 371IB του μέρους 9A του TIOPA, η οποία μπορεί να επηρεάσει έως και το 100 % των μη εμπορικών κερδών χρηματοδότησης της ΕΑΕ, είναι επίσης αναγκαίο να αποδειχθεί ότι οι πόροι από τους οποίους προέρχεται το σχετικό επιλέξιμο δάνειο συνιστούν «επιλέξιμους» πόρους. Συγκεκριμένα, το άρθρο 371IB του μέρους 9A του TIOPA προβλέπει ότι οι εταιρίες που υπόκεινται στον φόρο μπορούν να ζητήσουν την εξαίρεση από την επιβάρυνση ΕΑΕ επί των μη εμπορικών κερδών χρηματοδότησης που προκύπτουν από τα επιλέξιμα δάνεια εάν και στο μέτρο που μπορούν να αποδείξουν ότι τα εν λόγω κέρδη προέρχονται από επιλέξιμους πόρους. Δυνάμει του άρθρου 371IB του μέρους 9A του TIOPA, οι επιλέξιμοι πόροι αντιστοιχούν, κατ' ουσίαν, σε εκείνους που προέρχονται από τα κέρδη της ΕΑΕ ή κεφάλαια και άλλα περιουσιακά στοιχεία που έλαβε η ΕΑΕ και σχετίζονται με τις μετοχές που κατέχει σε μέλη του ομίλου στον οποίο ανήκει ή που εξέδωσε προς όφελος των εν λόγω μελών. Επομένως, η εν λόγω απαλλαγή μπορεί να καλύπτει έως και το 100 % των φορολογητέων μη εμπορικών κερδών χρηματοδότησης, εάν το σύνολο των σχετικών επιλέξιμων δανείων χρηματοδοτήθηκαν με επιλέξιμους πόρους.

140 Συναφώς, όπως επισήμαναν το Ηνωμένο Βασίλειο και η ITV απαντώντας στις ερωτήσεις του Γενικού Δικαστηρίου, δεν αποκλείεται δάνεια να χρηματοδοτήθηκαν με επιλέξιμους πόρους και, επομένως, πόρους της ΕΑΕ, μολονότι τα καθήκοντα των σημαινόντων στελεχών που σχετίζονται με το εν λόγω δάνειο ασκήθηκαν σε συγκεντρωτικό επίπεδο στο Ηνωμένο Βασίλειο. Ως εκ τούτου, η προβλεπόμενη στο άρθρο 371IB του μέρους 9A του TIOPA εξαίρεση, όπως και εκείνη που προβλέπεται στο άρθρο 371ID του μέρους 9A του TIOPA, χορηγείται ανεξαρτήτως του αν τα καθήκοντα των σημαινόντων στελεχών που σχετίζονται με τα εν λόγω δάνεια ασκήθηκαν στο Ηνωμένο Βασίλειο.

141 Κατά πέμπτον, η λεγόμενη εξαίρεση του «αντιστοιχισμένου συμφέροντος» που προβλέπεται στο άρθρο 371IE του μέρους 9A του TIOPA μπορεί να ζητηθεί για το υπόλοιπο των μη εμπορικών κερδών χρηματοδότησης που προκύπτουν από επιλέξιμα δάνεια, τα οποία δεν υπήχθησαν στις δύο άλλες εξαιρέσεις, στο μέτρο που, για το σύνολο του ενδιαφερόμενου ομίλου επιχειρήσεων, το ποσό των φορολογητέων εσόδων λόγω των εισπραχθέντων τόκων υπερβαίνει το ποσό των τόκων οι οποίοι καταβλήθηκαν και τους οποίους ο όμιλος αφαίρεσε, επομένως, από τη φορολογητέα βάση του στο Ηνωμένο Βασίλειο.

142 Πρόκειται, επομένως, για εξαίρεση συμπληρωματική προς τις δύο άλλες εξαιρέσεις, αλλά η οποία χορηγείται επίσης ανεξαρτήτως του αν τα καθήκοντα των σημαινόντων στελεχών που σχετίζονται με τα δάνεια από τα οποία προκύπτουν τα εν λόγω μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης ασκήθηκαν στο Ηνωμένο Βασίλειο.

143 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, επισημαίνεται ότι, πέραν των διαφορετικών προϋποθέσεων που ισχύουν για καθεμία από τις επίμαχες εξαιρέσεις, οι εν λόγω εξαιρέσεις χορηγούνται ανεξαρτήτως του αν τα καθήκοντα των σημαινόντων στελεχών ασκήθηκαν στο Ηνωμένο Βασίλειο όσον αφορά τα δάνεια από τα οποία προκύπτουν τα εν λόγω μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης.

*2) Επί των εξαιρέσεων από τη χορήγηση των επίμαχων εξαιρέσεων*

144 Όπως επισημάνθηκε στις σκέψεις 127 έως 143 ανωτέρω, η κοινή προϋπόθεση στις τρεις επίμαχες εξαιρέσεις είναι εκείνη που αφορά τον επιλέξιμο χαρακτήρα των δανείων. Ως εκ τούτου, εξαιρούνται από τις εν λόγω εξαιρέσεις τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης που προκύπτουν από μη επιλέξιμα δάνεια.

145 Δυνάμει του άρθρου 371IH του μέρους 9A του TIOPA, εξαιρούνται από τον ορισμό των επιλέξιμων δανείων τα δάνεια που χορηγούνται σε εταιρία εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο ή σε μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής εταιρίας στο εν λόγω κράτος. Εξαιρούνται επίσης τα δάνεια που χορηγούνται σε άλλη ΕΑΕ τα οποία παρέχουν σε εταιρία στο Ηνωμένο Βασίλειο τη δυνατότητα να αφαιρέσει τους καταβληθέντες στο πλαίσιο του εν λόγω δανείου τόκους κατά τον υπολογισμό επιβάρυνσης ΕΑΕ. Εξαιρούνται επίσης τα δάνεια που χορηγούνται σε δικαιούχο ο οποίος χρησιμοποιεί τα σχετικά κεφάλαια για τη χορήγηση άλλων δανείων.

146 Στο μέτρο που τα επιλέξιμα δάνεια πρέπει να χορηγούνται σε επιλέξιμες εταιρίες, δυνάμει του άρθρου 371IG, παράγραφος 8, του μέρους 9A του TIOPA, ήτοι εταιρίες που συνδέονται με την ΕΑΕ και ελέγχονται από την ίδια εταιρία ή τις ίδιες εταιρίες με εκείνη ή εκείνες που ελέγχει ή ελέγχουν την ΕΑΕ, τα δάνεια σε εταιρίες εκτός του ομίλου εξαιρούνται από τον ορισμό των επιλέξιμων δανείων.

147 Επομένως, κατ' ουσίαν, θεωρούνται μη επιλέξιμα τα δάνεια που χορηγούν οι ΕΑΕ σε ημεδαπές εταιρίες του ομίλου, τα οποία καλούνται «ανάντη δάνεια», τα δάνεια που χορηγούν οι ΕΑΕ σε τρίτες εταιρίες, τα οποία καλούνται «κουμπαράδες» («moneyboxes»), καθώς και τα δάνεια των οποίων οι τόκοι χρησιμοποιούνται ως εκπτώσεις άλλης επιβάρυνσης ΕΑΕ ή για τη χρηματοδότηση άλλων δανείων.

148 Κατ' αρχάς, όσον αφορά τα ανάντη δάνεια, η ιδιαιτερότητα την οποία επισήμανε το Ηνωμένο Βασίλειο προκειμένου να εξηγήσει την εξαίρεσή τους από τις επίμαχες εξαιρέσεις συνίσταται στον πρόσθετο κίνδυνο που ενέχει το συγκεκριμένο είδος δανείου για τη φορολογητέα βάση λόγω της δυνατότητας έκπτωσης, από την εταιρία του Ηνωμένου Βασιλείου που έλαβε το δάνειο, των τόκων που καταβάλλονται για το εν λόγω δάνειο.

149 Συναφώς, επισημαίνεται ότι, καίτοι η δυνατότητα έκπτωσης στο Ηνωμένο Βασίλειο των φόρων που καταβάλλονται στο πλαίσιο των επίμαχων δανείων χαρακτηρίζει τα ανάντη δάνεια, το γεγονός ότι τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης που προκύπτουν από τα εν λόγω δάνεια υπόκεινται σε επιβάρυνση ΕΑΕ, δυνάμει του άρθρου 371EB του κεφαλαίου 5 του μέρους 9A του TIOPA, συνεπάγεται ότι καθήκοντα των σημαινόντων στελεχών που σχετίζονται με τα εν λόγω δάνεια ασκήθηκαν στο Ηνωμένο Βασίλειο.

150 Εν συνεχεία, όσον αφορά τα δάνεια προς τρίτους, υπενθυμίζεται ότι δεν είναι δυνατόν να υπαχθούν στις επίμαχες εξαιρέσεις, στο μέτρο που δεν είναι επιλέξιμα. Συγκεκριμένα, προκειμένου το δάνειο να είναι επιλέξιμο, ο δικαιούχος του πρέπει επίσης να είναι επιλέξιμη εταιρία, ήτοι, κατ' ουσίαν, εταιρία ανήκουσα στον ίδιο όμιλο με την ενδιαφερόμενη ΕΑΕ.

151 Είναι αληθές ότι, καθ' όλη τη διάρκεια της διαδικασίας, το Ηνωμένο Βασίλειο χαρακτήρισε ως «κουμπαράδες» («moneyboxes») τα δάνεια που χορηγούν οι ΕΑΕ σε εταιρίες «κουμπαράδες». Συγκεκριμένα, κατά το Ηνωμένο Βασίλειο και την ITV, όταν η ΕΑΕ χορηγεί δάνειο σε τρίτο, το εν λόγω δάνειο συνίσταται σε πλεονάζοντα νομισματικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία είναι κατατεθειμένα σε τρίτο, υπό μορφή τραπεζικής κατάθεσης ή άλλης ασφαλούς επένδυσης.

152 Υπογραμμίζεται, εντούτοις, ότι οι ως άνω σκέψεις δεν καθιστούν, αυτές καθεαυτές, το δάνειο μη επιλέξιμο. Συγκεκριμένα, δυνάμει του άρθρου 371IG, παράγραφος 8, του μέρους 9A του TIOPA, ένα δάνειο δεν είναι επιλέξιμο όταν ο δικαιούχος του δεν ανήκει στον όμιλο στον οποίο ανήκει η ΕΑΕ που το χορηγεί.

153 Εν πάση περιπτώσει, επισημαίνεται ότι η εν λόγω εξαίρεση δεν αφορά περίπτωση τεχνητής εκτροπής κερδών που συνδέεται με το γεγονός ότι ο δικαιούχος του δανείου από το οποίο προέρχονται τα επίμαχα κέρδη δεν ανήκει στον ίδιο όμιλο με την ΕΑΕ, ενώ τέτοια περίπτωση τεχνητής εκτροπής δεν θα συνέτρεχε στις περιπτώσεις στις οποίες ο δικαιούχος του εν λόγω δανείου ανήκει στον ίδιο όμιλο με την ΕΑΕ.

154 Συγκεκριμένα, ανεξαρτήτως του αν ο δικαιούχος του δανείου ανήκει ή όχι στον όμιλο της ΕΑΕ που το χορηγεί, μπορεί να ασκήθηκαν καθήκοντα των σημαινόντων στελεχών στο Ηνωμένο Βασίλειο σε σχέση με το εν λόγω δάνειο, μολονότι τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης που παράγονται από το εν λόγω δάνειο πραγματοποιήθηκαν από την ΕΑΕ. Επομένως, το αν ο δικαιούχος του εν λόγω δανείου ανήκει ή όχι στον ίδιο όμιλο με την ΕΑΕ δεν ασκεί επιρροή στην πραγματοποίηση κερδών από την ΕΑΕ.

155 Τέλος, το Ηνωμένο Βασίλειο και η ITV επισημαίνουν άλλες εξαιρέσεις από τον ορισμό των επιλέξιμων δανείων, οι οποίες προβλέπονται στο άρθρο 371IH του μέρους 9A του TIOPA.

156 Συγκεκριμένα, δυνάμει του άρθρου 371IH, παράγραφος 3, του μέρους 9A του TIOPA, εξαιρούνται από τον ορισμό των επιλέξιμων δανείων, μεταξύ άλλων, οι περιπτώσεις στις οποίες οι καταβαλλόμενοι στο πλαίσιο του εν λόγω δανείου τόκοι χρησιμοποιούνται για τη μείωση των κερδών στα οποία βασίζεται η επιβάρυνση ΕΑΕ. Η εν λόγω εξαίρεση συμπληρώνει εκείνη που σχετίζεται με τα ανάντη δάνεια, καθότι σκοπός της είναι, κατ' ουσίαν, οι επίμαχες εξαιρέσεις να μη συνδυάζονται με εκπτώσεις ή άλλες εξαιρέσεις που εφαρμόζονται στο Ηνωμένο Βασίλειο.

157 Επιπλέον, δυνάμει του άρθρου 371IH, παράγραφος 5, του μέρους 9A του TIOPA, εξαιρούνται επίσης οι περιπτώσεις στις οποίες το δάνειο που χορηγεί η ΕΑΕ παρέχει, εν συνεχεία, στη δικαιούχο εταιρία τη δυνατότητα να χορηγεί άλλα δάνεια. Όπως επισήμαναν το Ηνωμένο Βασίλειο και η ITV, σκοπός της εν λόγω εξαίρεσης είναι, κατ' ουσίαν, να χρησιμοποιούνται τα δάνεια που χορηγεί η ΕΑΕ για τη χρηματοδότηση εμπορικών δραστηριοτήτων του ομίλου εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου.

158 Συναφώς, όπως ορθώς υποστηρίζει η Επιτροπή, επισημαίνεται ότι, καίτοι είναι θεμιτό να χορηγείται εξαίρεση για τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης που προκύπτουν από δάνεια που χρησιμοποιήθηκαν για τη χρηματοδότηση των δραστηριοτήτων του ομίλου στο εξωτερικό, είναι αληθές ότι η απόδοση που προκύπτει από πόρους προερχόμενους από το Ηνωμένο Βασίλειο ή από καθήκοντα σημαινόντων στελεχών που ασκήθηκαν στο Ηνωμένο Βασίλειο θα έχει πραγματοποιηθεί από την ΕΑΕ και μπορεί, επομένως, να θεωρηθεί τεχνητά εκτραπείσα από το Ηνωμένο Βασίλειο, δυνάμει του κεφαλαίου 5 του TIOPA.

159 Όσον αφορά τις διάφορες εξαιρέσεις που εκτέθηκαν στις σκέψεις 147 έως 157 ανωτέρω, επισημαίνεται ότι αφορούν περιπτώσεις στις οποίες θα μπορούσαν όντως να πραγματοποιηθούν πρόσθετες εκπτώσεις εντός του Ηνωμένου Βασιλείου ή στις οποίες η παρεχόμενη από την ΕΑΕ χρηματοδότηση ωφέλησε εταιρίες εκτός του ομίλου του οποίου οι πόροι ή τα καθήκοντα σημαινόντων προσώπων, που προέρχονται από το Ηνωμένο Βασίλειο, χρησιμοποιήθηκαν για τη

δημιουργία και τη διαχείριση των εν λόγω δανείων. Εντούτοις, σε όλες τις ως άνω περιπτώσεις, οι εξαιρέσεις από τις φορολογικές εξαιρέσεις δεν σχετίζονταν με την ύπαρξη τεχνητής εκτροπής κερδών λόγω των καθηκόντων σημαινόντων στελεχών που ασκήθηκαν στο Ηνωμένο Βασίλειο.

160 Υπό τις συνθήκες αυτές, είναι απορριπτέα τα επιχειρήματα του Ηνωμένου Βασιλείου, της ITV και της LSEGH κατά τα οποία σκοπός των προεκτεθεισών εξαιρέσεων ήταν να εμποδιστεί η χορήγηση των επίμαχων φορολογικών εξαιρέσεων σε συγκεκριμένες περιπτώσεις τεχνητής εκτροπής κερδών.

*3) Επί της υπάρξεως παρεκκλίσεως από το σύστημα αναφοράς και επί της συγκρισιμότητας των ενδιαφερόμενων επιχειρήσεων, υπό το πρίσμα του σκοπού του εν λόγω συστήματος*

161 Προκαταρκτικώς, υπενθυμίζεται ότι, εν προκειμένω, το σύστημα αναφοράς σε σχέση με το οποίο πρέπει να αναλυθούν οι επίμαχες εξαιρέσεις συνίσταται στους κανόνες για τις ΕΑΕ, σκοπός των οποίων είναι η προστασία της βάσης επιβολής του φόρου εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο, μέσω της φορολόγησης των κερδών που προκύπτουν από δραστηριότητες και περιουσιακά στοιχεία του Ηνωμένου Βασιλείου και που εκτρέπονται τεχνητά από το Ηνωμένο Βασίλειο προς ΕΑΕ.

162 Επιπλέον, υπενθυμίζεται ότι, στο πλαίσιο των κανόνων για τις ΕΑΕ, τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης που πραγματοποιούν οι ΕΑΕ, τα οποία σχετίζονται με καθήκοντα των σημαινόντων στελεχών που ασκήθηκαν στο Ηνωμένο Βασίλειο, θεωρήθηκαν ως κέρδη τεχνητά εκτραπέντα από το Ηνωμένο Βασίλειο και, ως εκ τούτου, φορολογητέα δυνάμει του κεφαλαίου 5 του μέρους 9Α του TIOPA.

163 Συγκεκριμένα, η ύπαρξη καθηκόντων των σημαινόντων στελεχών που να ασκήθηκαν στο Ηνωμένο Βασίλειο είναι μία από τις τέσσερις περιπτώσεις που προβλέπονται στο κεφάλαιο 5 του μέρους 9Α του TIOPA και εκτέθηκαν συνοπτικώς στη σκέψη 6 ανωτέρω, οι οποίες θεωρείται ότι συνιστούν τεχνητή εκτροπή κερδών και ότι, ως εκ τούτου, πρέπει να υπόκεινται σε φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο.

164 Με άλλα λόγια, ο νομοθέτης του Ηνωμένου Βασιλείου θεώρησε ότι τα κέρδη των ΕΑΕ, καθόσον προκύπτουν από καθήκοντα των σημαινόντων στελεχών που ασκούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο, πρέπει να φορολογούνται στο εν λόγω κράτος. Για τον λόγο αυτό, τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης τα οποία προκύπτουν στο πλαίσιο τόσο μη επιλέξιμων δανείων όσο και επιλέξιμων δανείων μπορούν να υπόκεινται σε επιβάρυνση ΕΑΕ, βάσει του άρθρου 371ΕΒ του κεφαλαίου 5 του μέρους 9Α του TIOPA.

165 Όπως, όμως, προεκτέθηκε στη σκέψη 143 ανωτέρω, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, με την εφαρμογή των επίμαχων εξαιρέσεων, δεν αποκλείεται να απαλλάσσονται, εν όλω ή εν μέρει, από τον φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο καταστάσεις στις οποίες καθήκοντα των σημαινόντων στελεχών ασκήθηκαν στο Ηνωμένο Βασίλειο και οι οποίες θεωρείται, επομένως, ότι συνιστούν τεχνητή εκτροπή κερδών.

166 Υπό τις συνθήκες αυτές, η εξαίρεση μόνον των μη εμπορικών κερδών χρηματοδότησης των ΕΑΕ που προκύπτουν από επιλέξιμα δάνεια θα μπορούσε να οδηγήσει σε διαφορετική μεταχείριση σε σχέση με εκείνη των μη εμπορικών κερδών χρηματοδότησης των ΕΑΕ που προκύπτουν στο πλαίσιο μη επιλέξιμων δανείων, τα οποία, αφ' ης στιγμής δεν υπόκεινται στις επίμαχες εξαιρέσεις, φορολογούνται δυνάμει των κανόνων για τις ΕΑΕ, σε περίπτωση που οι δύο εν λόγω καταστάσεις είναι συγκρίσιμες από πλευράς του επιδιωκόμενου από τους κανόνες για τις ΕΑΕ σκοπού.

167 Επομένως, πρέπει να εξεταστεί αν οι εταιρίες που υπόκεινται στον φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο και μπορούν να επωφεληθούν των επίμαχων εξαιρέσεων για τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης των ΕΑΕ τους που προκύπτουν από επιλέξιμα δάνεια τελούν στην ίδια κατάσταση με τις εταιρίες των οποίων οι ΕΑΕ πραγματοποίησαν μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης που προέκυψαν από μη επιλέξιμα δάνεια, από πλευράς του σκοπού του συστήματος αναφοράς, ήτοι της προστασίας της βάσης επιβολής του φόρου εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο μέσω της φορολόγησης των τεχνητά εκτραπέντων κερδών.

168 Πρώτον, τόσο τα ανάντη δάνεια όσο και τα επιλέξιμα δάνεια μπορούν να υπόκεινται σε επιβάρυνση ΕΑΕ, δυνάμει του άρθρου 371ΕΒ του μέρους 9Α του TIOPA, λόγω των καθηκόντων των σημαινόντων στελεχών που ασκήθηκαν στο Ηνωμένο Βασίλειο στο πλαίσιο των εν λόγω δανείων. Συγκεκριμένα, στο πλαίσιο των δύο αυτών περιπτώσεων, θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκε τεχνητή εκτροπή κερδών λόγω των δραστηριοτήτων στο Ηνωμένο Βασίλειο, ενώ στην εξαίρεση εμπίπτουν μόνον τα κέρδη που προέρχονται από επιλέξιμα δάνεια.

169 Ειδικότερα, όπως επιβεβαιώνει το Ηνωμένο Βασίλειο, οι κανόνες για τις ΕΑΕ συνιστούν την απόκριση στην τεχνητή εκτροπή ως αποτέλεσμα της μεταβίβασης κεφαλαίων προς την ΕΑΕ, η οποία πραγματοποιείται αρχικώς από την εταιρία που υπόκειται σε φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο, τα οποία κεφάλαια θα επανέλθουν στο Ηνωμένο Βασίλειο, ενδεχομένως, μόνον υπό μορφή μη φορολογητέων μερισμάτων. Η συλλογιστική αυτή εφαρμόζεται επίσης, μεταξύ άλλων, στις περιπτώσεις στις οποίες καθήκοντα των σημαινόντων στελεχών ασκούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο για δάνεια που χορηγεί η ΕΑΕ, η οποία πραγματοποιεί, εν συνεχεία, μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης λόγω των συγκεκριμένων δανείων. Τα κέρδη που προκύπτουν από τα εν λόγω δάνεια από δραστηριότητες που ασκούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο θα επανέλθουν στο εν λόγω κράτος μόνον υπό μορφή μη φορολογητέων μερισμάτων, και τούτο ανεξαρτήτως του αν οι δικαιούχοι των εν λόγω δανείων είναι εγκατεστημένοι στο Ηνωμένο Βασίλειο ή σε άλλο κράτος.

170 Επομένως, όσον αφορά τα κέρδη που εκτρέπονται τεχνητά λόγω δραστηριοτήτων που ασκούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο, των οποίων τη φορολόγηση σκοπούν οι κανόνες για τις ΕΑΕ, τα επιλέξιμα δάνεια και τα ανάντη δάνεια βρίσκονται σε παρόμοιες καταστάσεις, ανεξαρτήτως του ότι, στην περίπτωση των ανάντη δανείων, η δυνατότητα έκπτωσης στο Ηνωμένο Βασίλειο των τόκων που καταβλήθηκαν στο πλαίσιο των εν λόγω δανείων επιδεινώνει τη διάβρωση της βάσης επιβολής του φόρου εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο.

171 Συναφώς, επισημαίνεται ότι η διάβρωση της φορολογητέας βάσης της εταιρίας δικαιούχου του δανείου στο Ηνωμένο Βασίλειο, λόγω έκπτωσης από την εν λόγω εταιρία των τόκων που κατέβαλε στην ΕΑΕ, είναι ζήτημα διακριτό από τη διάβρωση που σχετίζεται με την τεχνητή εκτροπή από το Ηνωμένο Βασίλειο των κερδών της εταιρίας από την οποία προέρχονται τα καταβληθέντα κεφάλαια και τα καθήκοντα των σημαινόντων στελεχών που ασκήθηκαν όσον αφορά το εν λόγω δάνειο.

172 Επιπλέον, όπως ορθώς επισήμανε η Επιτροπή, ο κίνδυνος διάβρωσης της βάσης επιβολής του φόρου εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο που σχετίζεται με την έκπτωση των τόκων δανείου μπορεί να αποτελεί αντικείμενο διαχείρισης στο επίπεδο της εταιρίας που τον προβάλλει καταχρηστικώς, για παράδειγμα μέσω περιορισμού των ενδεχόμενων εκπτώσεων. Τέτοιος περιορισμός μπορεί να προβλεφθεί, ενδεχομένως, στο επίπεδο του ομίλου. Συγκεκριμένα, όπως αναγνωρίζει το ίδιο το Ηνωμένο Βασίλειο, το φορολογικό δίκαιο του εν λόγω κράτους περιέχει σειρά μέτρων τα οποία συμπληρώνουν το ένα το άλλο, με σκοπό την προστασία της βάσης επιβολής του φόρου εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο. Στα εν λόγω μέτρα, τα οποία παρέθεσε το Ηνωμένο Βασίλειο, καταλέγονται εκείνα που θέτουν ανώτατο όριο στην έκπτωση των τόκων

δανείου, τα οποία εμποδίζουν την πραγματοποίηση ορισμένων εκπτώσεων που υποκινούνται από αμιγώς φορολογικούς λόγους. Ως εκ τούτου, το συγκεκριμένο είδος μέτρων μπορεί να εφαρμοστεί για την αντιμετώπιση εκπτώσεων στο πλαίσιο ανάντη δανείων, στο μέτρο που οι φορολογικές αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου τα θεωρούν ως κυκλικές διευθετήσεις που εφαρμόζονται με μόνο σκοπό την πραγματοποίηση φορολογικών εκπτώσεων.

173 Δεύτερον, όσον αφορά τα δάνεια προς τρίτους, επισημαίνεται ότι, λαμβανομένου υπόψη του άρθρου 371IG, παράγραφος 8, του μέρους 9A του TIOPA, το καθοριστικό στοιχείο που καθιστά το συγκεκριμένο είδος δανείων μη επιλέξιμα είναι το γεγονός ότι οι δικαιούχοι των δανείων που χορηγεί η ΕΑΕ από τα οποία προκύπτουν τα επίμαχα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης είναι τρίτοι που δεν συνδέονται με την ΕΑΕ.

174 Το Ηνωμένο Βασίλειο και η ITV υπογράμμισαν ότι, μολονότι τα κεφάλαια χάρη στα οποία κατέστη δυνατή η χρηματοδότηση του επίμαχου δανείου μπορούσαν να διατηρηθούν στο Ηνωμένο Βασίλειο και να επενδυθούν από εταιρίες του ίδιου ομίλου εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο, προκειμένου να διασφαλίζεται ότι η απόδοση των πλεοναζόντων κεφαλαίων θα επανέλθει στις εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίες, τα δάνεια προς τρίτους συνιστούν «κουμπαράδες» («moneyboxes») χωρίς οικονομικό σκοπό, προκειμένου να προκύψουν μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης στο επίπεδο της σχετικής ΕΑΕ και, επομένως, εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου.

175 Εντούτοις, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 152 ανωτέρω, το γεγονός ότι τα δάνεια προς τρίτους ενδέχεται να έχουν χαρακτήρα «κουμπαράδων» («moneyboxes») και να μην εξυπηρετούν οικονομικό σκοπό δεν συνάγονται, ως εξαιρέσεις, από τις διατάξεις για τις επίμαχες φορολογικές εξαιρέσεις. Επιπλέον, όπως ορθώς επισήμανε η Επιτροπή, το Ηνωμένο Βασίλειο και η ITV δεν προσκόμισαν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι τα δάνεια που χορήγησαν οι ΕΑΕ σε τρίτες εταιρίες είναι κατ' ανάγκην «κουμπαράδες» («moneyboxes») που δεν μπορούν να βασίζονται σε θεμιτούς οικονομικούς λόγους.

176 Εξάλλου, το αν ο δικαιούχος είναι εταιρία μη ανήκουσα στον όμιλο ή εταιρία του ομίλου στον οποίο ανήκει η ΕΑΕ δεν μεταβάλλει το γεγονός ότι από τη μεταβίβαση κεφαλαίων από την εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία προς την εν λόγω ΕΑΕ δεν θα προκύψουν κέρδη φορολογητέα στο Ηνωμένο Βασίλειο, δεδομένου ότι η απόδοση των εν λόγω κεφαλαίων, σε αμφότερες τις περιπτώσεις, θα επανέλθει στο Ηνωμένο Βασίλειο μόνον υπό μορφή μη φορολογητέων μερισμάτων. Η τελευταία αυτή περίσταση συντρέχει σε αμφότερες τις περιπτώσεις. Επομένως, λόγω της εκτροπής, θα πρέπει να επιβληθεί επιβάρυνση ΕΑΕ.

177 Η ίδια συλλογιστική εφαρμόζεται όταν τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης που προκύπτουν από δάνειο πραγματοποιήθηκαν από ΕΑΕ με τη χρήση καθηκόντων των σημαινόντων στελεχών τα οποία ασκήθηκαν στο Ηνωμένο Βασίλειο. Συγκεκριμένα, τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης που προκύπτουν από δάνειο που χορήγησε η ΕΑΕ, σε τρίτο ή σε εταιρία του ίδιου ομίλου, για το οποίο ασκήθηκαν καθήκοντα των σημαινόντων στελεχών στο Ηνωμένο Βασίλειο θεωρείται ότι εξετράπησαν τεχνητά και, κατά συνέπεια, μπορούν να υπόκεινται σε επιβάρυνση ΕΑΕ, βάσει του άρθρου 371EB του κεφαλαίου 5 του μέρους 9A του TIOPA.

178 Ως εκ τούτου, όσον αφορά τα κέρδη που εξετράπησαν τεχνητά λόγω καθηκόντων των σημαινόντων στελεχών που ασκήθηκαν στο Ηνωμένο Βασίλειο, των οποίων τη φορολόγηση προβλέπουν οι κανόνες για τις ΕΑΕ, τα επιλέξιμα δάνεια και τα δάνεια προς τρίτους βρίσκονται

σε παρόμοιες καταστάσεις, ανεξαρτήτως του ότι, στην περίπτωση των δανείων προς τρίτους, τα κέρδη που πραγματοποιεί η ΕΑΕ προκύπτουν από τόκους καταβληθέντες από τρίτο και όχι από εταιρία ανήκουσα στον ίδιο όμιλο.

179 Τρίτον, όσον αφορά τις εξαιρέσεις από τον ορισμό των επιλέξιμων δανείων, οι οποίες αποσκοπούν, κατά το Ηνωμένο Βασίλειο, στην παρότρυνση της χρήσης των επιλέξιμων δανείων για τη χρηματοδότηση δραστηριοτήτων του ομίλου της ΕΑΕ εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου, υπενθυμίζεται, όπως διαπιστώθηκε στη σκέψη 158 ανωτέρω, ότι τέτοια εξαίρεση δεν ασκεί επιρροή στο γεγονός ότι καθήκοντα των σημαινόντων στελεχών ασκήθηκαν στο Ηνωμένο Βασίλειο όσον αφορά τα εν λόγω δάνεια.

180 Συγκεκριμένα, το αν τα δάνεια που χορήγησε ΕΑΕ χρησιμοποιήθηκαν ή όχι για τη χρηματοδότηση δραστηριοτήτων του ομίλου εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου δεν μεταβάλλει το γεγονός ότι, εφόσον ασκήθηκαν στο Ηνωμένο Βασίλειο καθήκοντα των σημαινόντων στελεχών σε σχέση με τα εν λόγω δάνεια, τα κέρδη που προκύπτουν από αυτά θεωρούνται, δυνάμει των κανόνων για τις ΕΑΕ, τεχνητά εκτραπέντα από το Ηνωμένο Βασίλειο. Επομένως, υπό το πρίσμα του σκοπού των εν λόγω κανόνων, ήτοι της προστασίας της βάσης επιβολής του φόρου εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο μέσω της φορολόγησης των τεχνητά εκτραπέντων κερδών, οι δύο καταστάσεις είναι συγκρίσιμες.

181 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι οι επίμαχες εξαιρέσεις, καθόσον απαλλάσσουν μόνον τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης των ΕΑΕ που προκύπτουν από τα επιλέξιμα δάνεια, εξαιρουμένων εκείνων που προκύπτουν από μη επιλέξιμα δάνεια, συνεπάγονται διαφορετική μεταχείριση των δύο καταστάσεων, μολονότι είναι συγκρίσιμες υπό το πρίσμα του σκοπού των εν λόγω κανόνων, ο οποίος συνίσταται στην προστασία της βάσης επιβολής του φόρου εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο μέσω της φορολόγησης των τεχνητά εκτραπέντων κερδών.

***δ) Συμπέρασμα επί της υπάρξεως πλεονεκτήματος και παρεκκλίσεως από το σύστημα αναφοράς***

182 Λαμβανομένων υπόψη των παρατηρήσεων που εκτέθηκαν στις σκέψεις 108, 120, 143, 160 και 181 ανωτέρω, διαπιστώνεται ότι η Επιτροπή δεν υπέπεσε σε πολλαπλή πλάνη εκτιμήσεως καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι υφίσταται εν προκειμένω πλεονέκτημα και ότι αυτό έχει a priori επιλεκτικό χαρακτήρα, στο μέτρο που οι επίμαχες εξαιρέσεις παρεκκλίνουν από τους κανόνες του Ηνωμένου Βασιλείου για τις ΕΑΕ, καθόσον θεσπίζουν διαφορετική μεταχείριση μεταξύ υποκειμένων στον φόρο εταιριών που τελούν σε συγκρίσιμη κατάσταση, υπό το πρίσμα του σκοπού των εν λόγω κανόνων. Ως εκ τούτου, είναι απορριπτέοι οι υπό κρίση λόγοι ακυρώσεως, οι οποίοι βασίζονται σε τέτοια πολλαπλή πλάνη.

***3. Επί των λόγων ακυρώσεως που αφορούν πολλαπλή πλάνη εκτιμήσεως όσον αφορά την ύπαρξη δικαιολογητικών λόγων για τις επίμαχες εξαιρέσεις (τρίτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-363/19 και τέταρτος έως έκτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-456/19)***

183 Στο πλαίσιο των υπό κρίση λόγων ακυρώσεως, που βασίζονται σε επιχειρήματα τα οποία μπορούν να ομαδοποιηθούν σε δύο σκέλη, το Ηνωμένο Βασίλειο και η ITV υποστηρίζουν ότι, με την προσβαλλόμενη απόφαση, η Επιτροπή υπέπεσε σε πολλαπλή πλάνη εκτιμήσεως απορρίπτοντας τους δικαιολογητικούς λόγους που το Ηνωμένο Βασίλειο προέβαλε για τις επίμαχες εξαιρέσεις,

ήτοι, αφενός, εκείνους που αντλούνται από παράγοντες διοικητικής πρακτικής αποτελεσματικότητας (πρώτο σκέλος) και, αφετέρου, εκείνους που ανάγονται στον σεβασμό της ελευθερίας εγκατάστασης (δεύτερο σκέλος).

***α) Επί του πρώτου σκέλους που βασίζεται σε πλάνη εκτιμήσεως όσον αφορά τη δικαιολόγηση των επίμαχων μέτρων από παράγοντες διοικητικής πρακτικής αποτελεσματικότητας***

184 Το Ηνωμένο Βασίλειο και η ITV υποστηρίζουν κατ' ουσίαν ότι, ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι μπορεί να θεωρηθεί ως προς τις επίμαχες εξαιρέσεις ότι παρείχαν a priori επιλεκτικό πλεονέκτημα στις εταιρίες που τις επικαλέστηκαν, με την προσβαλλόμενη απόφαση η Επιτροπή υπέπεσε σε πλάνη εκτιμήσεως καθόσον δεν διαπίστωσε ότι οι εν λόγω εξαιρέσεις δικαιολογούνταν από λόγους αναγόμενους στην ανάγκη να καταστεί το σύστημα φορολόγησης των κερδών των ΕΑΕ διαχειρίσιμο, λαμβανομένης υπόψη της πολυπλοκότητας της διεργασίας που συνίσταται στον καθορισμό και στον εντοπισμό των καθηκόντων των σημαινόντων στελεχών που ασκούνται στο πλαίσιο των ενδοομιλικών δανείων.

185 Η Επιτροπή αντικρούει τα προεκτεθέντα επιχειρήματα υποστηρίζοντας, μεταξύ άλλων, ότι ο δικαιολογητικός λόγος που ανάγεται στη δυσχέρεια καθορισμού των καθηκόντων των σημαινόντων στελεχών που ασκούνται στο πλαίσιο των ενδοομιλικών δανείων δεν προβλήθηκε κατά τη διάρκεια της διοικητικής διαδικασίας και ότι, εν πάση περιπτώσει, τα επιχειρήματα του Ηνωμένου Βασιλείου δεν είναι πειστικά προκειμένου να αποδειχθεί ότι υφίσταται τέτοια δυσχέρεια καθορισμού των καθηκόντων των σημαινόντων στελεχών στο πλαίσιο των επιλέξιμων δανείων, ενώ ο εν λόγω καθορισμός είναι κανονικά εφικτός και πραγματοποιείται στην περίπτωση των μη επιλέξιμων δανείων. Εξάλλου, με τις κατευθυντήριες γραμμές των φορολογικών αρχών του Ηνωμένου Βασιλείου αναγνωρίζεται μάλιστα ότι τα καθήκοντα των σημαινόντων στελεχών στο πλαίσιο των ενδοομιλικών δανείων ασκούνται συνήθως στο επίπεδο των κεντρικών δομών του ομίλου.

186 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, μέτρο που συνιστά εξαίρεση από την εφαρμογή του γενικού φορολογικού συστήματος μπορεί να δικαιολογείται από τη φύση και τη γενική οικονομία του εν λόγω φορολογικού συστήματος αν το οικείο κράτος μέλος μπορεί να αποδείξει ότι το μέτρο αυτό απορρέει ευθέως από τις θεμελιώδεις ή κατευθυντήριες αρχές του φορολογικού του συστήματος και, ιδίως, από τους μηχανισμούς που είναι συμφυείς με το ίδιο το φορολογικό σύστημα και οι οποίοι είναι απαραίτητοι για την επίτευξη των σκοπών του (αποφάσεις της 6ης Σεπτεμβρίου 2006, Πορτογαλία κατά Επιτροπής, C-88/03, EU:C:2006:511, σκέψη 81, της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos κ.λπ., C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψη 69, και της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, σκέψη 48).

187 Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι οι σκοποί που είναι συμφυείς με το συγκεκριμένο γενικό φορολογικό σύστημα μπορούν να δικαιολογούν ένα a priori επιλεκτικό φορολογικό καθεστώς (πρβλ. αποφάσεις της 29ης Απριλίου 2004, GIL Insurance κ.λπ., C-308/01, EU:C:2004:252, σκέψεις 74 έως 76, και της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos κ.λπ., C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψεις 64 έως 76), και ιδίως οι σκοποί που συναρτώνται με τη λειτουργία του επίμαχου φορολογικού καθεστώτος (πρβλ. απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, σκέψεις 50 έως 53).

188 Πρώτον, επισημαίνεται ότι, με τις παρατηρήσεις που υπέβαλε στις 15 Ιανουαρίου 2018, μετά την απόφαση της Επιτροπής να κινήσει την επίσημη διαδικασία έρευνας, το Ηνωμένο Βασίλειο υποστήριξε ότι, ακόμη και αν υποτεθεί ότι οι κανόνες για τις ΕΑΕ περιλαμβάνουν διατάξεις παρέκκλισης από το σύστημα αναφοράς, οι εν λόγω διατάξεις δικαιολογούνται, μεταξύ άλλων,

από την ανάγκη θέσπισης κανόνων ευχερούς εφαρμογής, αποφεύγοντας το να πρέπει να διενεργηθεί μια πολύπλοκη διεργασία για τον καθορισμό των καθηκόντων των σημαινόντων στελεχών που ασκήθηκαν στο πλαίσιο των σχετικών δανείων.

189 Δεύτερον, καίτοι είναι αληθές ότι από τις απαντήσεις στη διαβούλευση που διεξήγαγαν οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου πριν από την έκδοση των κανόνων για τις ΕΑΕ προκύπτει, μεταξύ άλλων, ότι η πρόταση περί μερικής εξαίρεσης σε ποσοστό 75 % υποστηρίχθηκε κατά πλειοψηφία λόγω της απλότητας και της ευχέρειας εφαρμογής της, το Ηνωμένο Βασίλειο δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία με βάση τα οποία να καθίσταται δυνατός ο ποσοτικός προσδιορισμός του διοικητικού κόστους που αντιστοιχεί στον καθορισμό και στον εντοπισμό των καθηκόντων των σημαινόντων στελεχών που ασκήθηκαν στο πλαίσιο ενδοομιλικών δανείων.

190 Συγκεκριμένα, στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, το Ηνωμένο Βασίλειο αρκέστηκε στο να υποστηρίξει ότι με το να προβλέπονται αυτόματοι μηχανισμοί, όπως η εξαίρεση κατά ποσοστό 75 %, καθίσταται απλούστερη η εφαρμογή των κανόνων για τις ΕΑΕ. Όσον αφορά, όμως, ειδικά τον καθορισμό και τον εντοπισμό των καθηκόντων των σημαινόντων στελεχών που ασκήθηκαν στο πλαίσιο των ενδοομιλικών δανείων, το Ηνωμένο Βασίλειο περιορίστηκε να επισημάνει ότι πρόκειται για δαπανηρή διεργασία, χωρίς να προσκομίσει περαιτέρω συγκεκριμένα στοιχεία προς απόδειξη του ισχυρισμού του.

191 Επιπλέον, μολονότι τα έγγραφα της διαβούλευσης που προηγήθηκε της έκδοσης των κανόνων για τις ΕΑΕ, τα οποία περιλήφθηκαν στις δικογραφίες των υπό κρίση υποθέσεων, περιέχουν απαντήσεις υπέρ της προτεινόμενης αυτόματης εξαίρεσης, οι εν λόγω απαντήσεις βασίζονται σε γενικής φύσεως επιχειρήματα. Εξάλλου, η εμβέλειά τους είναι περιορισμένη, στο μέτρο που είναι πρόδηλο ότι η διαχείριση αυτόματης εξαίρεσης είναι απλούστερη τόσο για τη φορολογική αρχή όσο και για τους υποκειμένους στον φόρο σε σχέση με την περίπτωση στην οποία οι προϋποθέσεις χορήγησης τέτοιας εξαίρεσης πρέπει να αποδεικνύονται και να εξακριβώνονται. Τέτοιοι ισχυρισμοί δεν επαρκούν για να αποδειχθεί ότι η αξιολόγηση κάθε μεμονωμένης περίπτωσης, προκειμένου να εξακριβωθεί αν κέρδη ΕΑΕ εξετράπησαν τεχνητά από το Ηνωμένο Βασίλειο λόγω καθηκόντων των σημαινόντων στελεχών τα οποία ασκήθηκαν στο εν λόγω κράτος, συνεπάγεται πολύπλοκες, δαπανηρές και επαχθείς διαδικασίες, σε βαθμό που το σύστημα να καθίσταται μη διαχειρίσιμο σε διοικητικό επίπεδο.

192 Όπως, όμως, επισημάνθηκε στη σκέψη 186 ανωτέρω, απόκειται στο κράτος μέλος που υποστηρίζει ότι μέτρα που έχουν a priori επιλεκτικό χαρακτήρα δικαιολογούνται να αποδείξει ότι τα εν λόγω μέτρα απορρέουν ευθέως από τις θεμελιώδεις ή κατευθυντήριες αρχές του φορολογικού του συστήματος.

193 Επιπλέον, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 133 ανωτέρω, οι ίδιες οι φορολογικές αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου αναγνώρισαν ότι, για τα μεγαλύτερα, μεσοπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα, δάνεια που χρηματοδοτούνται με ίδια κεφάλαια, η προσδοκία είναι γενικά ότι, στις περισσότερες περιπτώσεις, η διαχείριση των εν λόγω δανείων θα πραγματοποιείται από τη χρηματοδοτική λειτουργία του ομίλου, καθώς και ότι η εμπειρία έχει καταδείξει ότι ο προγραμματισμός και η διαχείριση του συγκεκριμένου είδους δανείων πραγματοποιούνται συνήθως στο επίπεδο των κεντρικών δομών του ομίλου. Συγκεκριμένα, η εκτίμηση αυτή αναδεικνύει το γεγονός ότι, για μεγάλο μέρος των ενδοομιλικών δανείων, το ζήτημα του καθορισμού και του εντοπισμού των καθηκόντων των σημαινόντων στελεχών δεν τίθεται καν, καθότι μπορεί να τεκμαρθεί ότι αυτά ασκήθηκαν σε συγκεντρωτικό επίπεδο στο Ηνωμένο Βασίλειο.

194 Τρίτον, όσον αφορά ειδικότερα τη μερική εξαίρεση του 75 % των μη εμπορικών κερδών χρηματοδότησης, όπως ορθώς υποστηρίζει η Επιτροπή, δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν σε ποιο βαθμό το ποσοστό του 75 % είναι αναγκαίο ή πρόσφορο στις περιπτώσεις στις οποίες θα οφειλόταν επιβάρυνση ΕΑΕ βάσει του γενικού κριτηρίου των καθηκόντων των σημαινόντων στελεχών που ασκήθηκαν στο Ηνωμένο Βασίλειο. Επιπλέον, δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο προς απόδειξη της λυσιτέλειας του λόγου των δανείων προς τα ίδια κεφάλαια, από τον οποίο φαίνεται να προέκυψε το εν λόγω ποσοστό, προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ζήτημα της δυσχέρειας καθορισμού και εντοπισμού των καθηκόντων των σημαινόντων στελεχών που ασκήθηκαν στο πλαίσιο των ενδοομιλικών δανείων από τα οποία προκύπτουν τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης.

195 Ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι υφίσταται κίνδυνος υπερκεφαλαιοποίησης στο πλαίσιο των ΕΑΕ και ότι η φορολόγηση στο Ηνωμένο Βασίλειο του 25 % των μη εμπορικών κερδών χρηματοδότησης των ΕΑΕ συνιστά αποτελεσματικό μέτρο για την αντιμετώπιση τέτοιου κινδύνου, το ίδιο το Ηνωμένο Βασίλειο και η ίδια η ITV αναγνώρισαν, με τις απαντήσεις τους στις ερωτήσεις που έθεσε το Γενικό Δικαστήριο, ότι ο εν λόγω κίνδυνος υπερκεφαλαιοποίησης υφίσταται ανεξαρτήτως της ύπαρξης των ενδοομιλικών δανείων από τα οποία προέρχονται τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης που πραγματοποιούν οι ΕΑΕ.

196 Υπό τις περιστάσεις αυτές, είναι απορριπτέο το πρώτο σκέλος των υπό κρίση λόγων ακυρώσεως, το οποίο βασίζεται σε πολλαπλή πλάνη εκτιμήσεως όσον αφορά τη δικαιολόγηση των επίμαχων εξαιρέσεων για λόγους διοικητικής πρακτικής αποτελεσματικότητας.

***β) Επί του δεύτερου σκέλους που αντλείται από πλάνη εκτιμήσεως όσον αφορά τον δικαιολογητικό λόγο περί της αναγκαιότητας σεβασμού της ελευθερίας εγκατάστασης***

197 Το Ηνωμένο Βασίλειο και η ITV υποστηρίζουν ότι, με την προσβαλλόμενη απόφαση, η Επιτροπή υπέπεσε σε πλάνη εκτιμήσεως καθόσον δεν διαπίστωσε ότι οι επίμαχες εξαιρέσεις δικαιολογούνται επίσης καθότι σκοπούν τον σεβασμό της ελευθερίας εγκατάστασης. Το Ηνωμένο Βασίλειο εκτιμά ότι εφάρμοσε εύλογη προσέγγιση προκειμένου να συμμορφωθεί προς την απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), δεδομένου ότι η διάκριση μεταξύ των επιλέξιμων δανείων και των μη επιλέξιμων δανείων βασίζεται ακριβώς στον τεχνητό χαρακτήρα των δεύτερων, ιδίως όσον αφορά τις διευθετήσεις που καλούνται «συναλλαγές-κουμπαράδες» («moneyboxes») και τα ανάντη δάνεια.

198 Η Επιτροπή αντικρούει τα επιχειρήματα του Ηνωμένου Βασιλείου και της ITV.

199 Υπενθυμίζεται ότι το φορολογικό σύστημα του Ηνωμένου Βασιλείου εδράζεται στην αρχή της εδαφικότητας και ότι, βάσει της εν λόγω αρχής, τα κέρδη που πραγματοποιούν οι ΕΑΕ δεν φορολογούνται στο εν λόγω κράτος. Εντούτοις, στις περιπτώσεις στις οποίες τα εν λόγω κέρδη συνιστούν, στην πραγματικότητα, κέρδη καταλογιστέα σε ημεδαπή οντότητα από την οποία προήλθαν τα κεφάλαια ή τα καθήκοντα των σημαινόντων στελεχών που ασκήθηκαν στο πλαίσιο των δανείων από τα οποία προέκυψαν τα εν λόγω κέρδη, θεωρείται ότι τα κέρδη εξετράπησαν τεχνητά και, επομένως, ότι είναι φορολογητέα στο Ηνωμένο Βασίλειο, μέσω επιβάρυνσης ΕΑΕ. Έτσι όπως περιγράφεται το σύστημα αυτό, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνιστά εμπόδιο στην ελευθερία εγκατάστασης.

200 Συγκεκριμένα, με τις σκέψεις 72 και 73 της απόφασης της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι, στο μέτρο που περιορίζει την επιβολή του φόρου στις αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις, η νομοθεσία για τις ΕΑΕ είναι συμβατή με τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ που κατοχυρώνουν την ελευθερία εγκατάστασης.

201 Υπό τις περιστάσεις αυτές, καίτοι, δυνάμει του άρθρου 371ΕΒ του μέρους 9Α του TIOPA, προβλέπεται επιβάρυνση ΕΑΕ για κέρδη που προκύπτουν από δάνεια, στο πλαίσιο των οποίων διαπιστώθηκε ότι καθήκοντα των σημαινόντων στελεχών ασκήθηκαν στο Ηνωμένο Βασίλειο και ότι, ως εκ του λόγου τούτου, πρέπει να θεωρηθεί ότι τα εν λόγω κέρδη εξετράπησαν τεχνητά, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η επιβολή τέτοιας επιβάρυνσης συνιστά εμπόδιο στην ελευθερία εγκατάστασης, δυνάμει της νομολογίας που υπομνήσθηκε στη σκέψη 200 ανωτέρω. Ως εκ τούτου, δεν μπορεί να δικαιολογηθεί εξαίρεση από την εν λόγω φορολόγηση με σκοπό τη διασφάλιση της ελευθερίας εγκατάστασης.

202 Υπό τις περιστάσεις αυτές, πρέπει να απορριφθούν το δεύτερο σκέλος των υπό κρίση λόγων ακυρώσεως, το οποίο αφορά πλάνη εκτιμήσεως σχετικά με τη δικαιολόγηση που βασίζεται στην αναγκαιότητα σεβασμού της ελευθερίας εγκατάστασης, και, κατά συνέπεια, οι εν λόγω λόγοι ακυρώσεως στο σύνολό τους.

203 Ως εκ τούτου, πρέπει να συναχθεί το συμπέρασμα ότι η Επιτροπή δεν υπέπεσε σε πλάνη εκτιμήσεως κρίνοντας ότι οι επίμαχες εξαιρέσεις παρέχουν στους δικαιούχους τους επιλεκτικό πλεονέκτημα και, επομένως, οι σχετικοί λόγοι ακυρώσεως πρέπει να απορριφθούν στο σύνολό τους.

### *4. Επί του λόγου ακυρώσεως που αφορά πλάνη εκτιμήσεως σχετικά με τον επηρεασμό του εμπορίου μεταξύ των κρατών μελών (τέταρτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-363/19)*

204 Το Ηνωμένο Βασίλειο υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, ότι η Επιτροπή υπέπεσε σε πλάνη εκτιμήσεως καθόσον δεν απέδειξε ότι, εν προκειμένω, οι πολυεθνικοί όμιλοι υποκινήθηκαν να μεταφέρουν λειτουργίες χρηματοδότησης του ομίλου λόγω των επίμαχων εξαιρέσεων και ότι, επομένως, το εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών επηρεάστηκε από τα επίμαχα μέτρα.

205 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, όσον αφορά την προϋπόθεση του επηρεασμού του εμπορίου μεταξύ των κρατών μελών, την οποία τάσσει το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, η Επιτροπή δεν υποχρεούται να αποδείξει ότι ένα κρατικό μέτρο έχει πράγματι επιπτώσεις στο εμπόριο αυτό ούτε, εξάλλου, ότι το εν λόγω μέτρο δημιουργεί όντως στρέβλωση του ανταγωνισμού. Το ως άνω θεσμικό όργανο υποχρεούται μόνο να αποδείξει ότι το εν λόγω μέτρο δύναται να παραγάγει τέτοια αποτελέσματα (βλ. απόφαση της 5ης Μαρτίου 2015, Banco Privado Português και Massa Insolvente do Banco Privado Português, C-667/13, EU:C:2015:151, σκέψη 46 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

206 Συνακόλουθα, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, εφόσον ενίσχυση που χορηγήθηκε από κράτος μέλος ενισχύει τη θέση ορισμένων επιχειρήσεων έναντι άλλων ανταγωνιστριών τους στο εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η εν λόγω ενίσχυση επηρέασε το εμπόριο αυτό (απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 2015, Eventech, C-518/13, EU:C:2015:9, σκέψη 66).

207 Συναφώς, από τη σκέψη 182 ανωτέρω προκύπτει ότι ορθώς η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι επίμαχες εξαιρέσεις συνιστούν επιλεκτικό πλεονέκτημα για τις εταιρίες που τις επικαλέστηκαν. Υπό τις περιστάσεις αυτές, πρέπει επίσης να επικυρωθεί η εκτίμηση της

Επιτροπής ότι το εν λόγω πλεονέκτημα μπορεί να έχει επίπτωση στο εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών, καθότι ενισχύει τη θέση των δικαιούχων εταιριών. Επιπλέον, το εν λόγω επιλεκτικό πλεονέκτημα μπορεί να επηρεάσει αποφάσεις περί ανακατανομής κεφαλαίων και δραστηριοτήτων στο εσωτερικό των πολυεθνικών ομίλων που είναι εγκατεστημένοι εντός της Ένωσης, και ειδικότερα τα καθήκοντα διαχείρισης διαθεσίμων.

208 Εξάλλου, εν αντιθέσει προς όσα υποστηρίζει το Ηνωμένο Βασίλειο, η Επιτροπή δεν υποχρεούται να αποδείξει συγκεκριμένες ροές κινήσεων εκ μέρους διεθνών ομίλων, ούτε να συγκρίνει τα διάφορα φορολογικά συστήματα εντός της Ένωσης, εφόσον αποδεικνύει την ύπαρξη πλεονεκτήματος το οποίο είναι ικανό να ενισχύσει την ανταγωνιστική θέση των δικαιούχων του, κατά την έννοια της νομολογίας που μνημονεύθηκε στη σκέψη 205 ανωτέρω.

209 Υπό τις συνθήκες αυτές, ο υπό κρίση λόγος ακυρώσεως, που αφορά πλάνη εκτιμήσεως σχετικά με τον επηρεασμό του εμπορίου μεταξύ των κρατών μελών, πρέπει να απορριφθεί.

### *5. Επί του λόγου ακυρώσεως που αφορά παραβίαση της αρχής της απαγόρευσης των διακρίσεων (έβδομος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-456/19)*

210 Η ITV προσάπτει στην Επιτροπή ότι παραβίασε την αρχή της απαγόρευσης των διακρίσεων καθόσον εφάρμοσε σε άλλες πράξεις ενδοομιλικής χρηματοδότησης, μεταξύ άλλων στο πλαίσιο δύο προγενέστερων αποφάσεων, ευνοϊκότερη μεταχείριση υπό το πρίσμα των κρατικών ενισχύσεων από εκείνη που προκύπτει από τη θέση της στην υπό κρίση υπόθεση.

211 Η Επιτροπή αντικρούει τα ως άνω επιχειρήματα υποστηρίζοντας ότι, εν προκειμένω, απέδειξε επαρκώς την ύπαρξη παράβασης των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις και ότι, εν πάση περιπτώσει, οι αποφάσεις στις οποίες παραπέμπει η ITV αφορούν περιπτώσεις διαφορετικές από την επίμαχη στην υπό κρίση υπόθεση.

212 Κατά πάγια νομολογία, η αρχή της ίσης μεταχείρισης και της απαγόρευσης των διακρίσεων απαιτεί παρεμφερείς καταστάσεις να μην αντιμετωπίζονται διαφορετικά και διαφορετικές καταστάσεις να μην αντιμετωπίζονται κατ' ίσο τρόπο, εκτός αν παρόμοια αντιμετώπιση δικαιολογείται αντικειμενικά (βλ. απόφαση της 14ης Απριλίου 2005, Βέλγιο κατά Επιτροπής, C-110/03, EU:C:2005:223, σκέψη 71 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

213 Επισημαίνεται επίσης ότι μόνο στο πλαίσιο του άρθρου 107 ΣΛΕΕ πρέπει να εκτιμάται η νομιμότητα απόφασης της Επιτροπής με την οποία διαπιστώνεται ότι κρατικό μέτρο συνιστά κρατική ενίσχυση, και όχι λαμβανομένης υπόψη της πρακτικής που ακολουθούσε προηγουμένως στις σχετικές αποφάσεις. Συγκεκριμένα, η έννοια της κρατικής ενίσχυσης αντιστοιχεί σε αντικειμενική κατάσταση η οποία εκτιμάται κατά τον χρόνο έκδοσης της απόφασης της Επιτροπής. Επομένως, οι λόγοι για τους οποίους η Επιτροπή εκτίμησε διαφορετικά μια κατάσταση στο πλαίσιο προγενέστερης απόφασής της δεν ασκούν επιρροή στην εκτίμηση της νομιμότητας της προσβαλλόμενης απόφασης (αποφάσεις της 17ης Ιουλίου 2014, Westfälisch-Lippischer Sparkassen- und Giroverband κατά Επιτροπής, T-457/09, EU:T:2014:683, σκέψη 368, και της 11ης Δεκεμβρίου 2014, Αυστρία κατά Επιτροπής, T-251/11, EU:T:2014:1060, σκέψη 125).

214 Επομένως, το γεγονός ότι η Επιτροπή αναγνώρισε, στο πλαίσιο άλλων αποφάσεων, την ύπαρξη διαφορών μεταξύ των ενδοομιλικών δανείων και των δανείων μεταξύ τρίτων εταιριών δεν συνεπάγεται αυτό καθεαυτό ότι δεν μπορεί να διαπιστωθεί, εν προκειμένω, η ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος.

215 Συγκεκριμένα, τέτοιο συμπέρασμα πρέπει να βασίζεται σε λεπτομερή ανάλυση της φορολογίας που θεωρείται κανονική στο οικείο κράτος, καθώς και στην εξέταση του αν, λόγω του επίμαχου κρατικού μέτρου, υπήρξε παρέκκλιση από την εν λόγω φορολογία, με την οποία θεσπίστηκαν διαφοροποιήσεις μεταξύ επιχειρήσεων που βρίσκονται, από πλευράς του σκοπού που εξυπηρετεί το σχετικό φορολογικό σύστημα, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση.

216 Εξάλλου, όπως ορθώς υποστηρίζει η Επιτροπή, η δυνατότητα σύγκρισης επιχειρήσεων πρέπει να εξετάζεται ακριβώς υπό το πρίσμα του σκοπού του επίμαχου συστήματος. Επομένως, λαμβανομένου υπόψη, μεταξύ άλλων, του γεγονότος ότι ο σκοπός των επίμαχων συστημάτων σε καθεμία από τις αποφάσεις της Επιτροπής ήταν διαφορετικός, δεν μπορεί να αντληθεί κανένα συμπέρασμα από τις ενδεχόμενες διαφορές στην εκτίμηση της Επιτροπής, αφενός, στο πλαίσιο των αποφάσεων που μνημόνευσε η ITV και, αφετέρου, στην προσβαλλόμενη απόφαση.

217 Ως εκ τούτου, η ITV δεν μπορεί να στηριχθεί λυσιτελώς στη λύση την οποία έχει προκρίνει η Επιτροπή με άλλες αποφάσεις προκειμένου να συναγάγει παραβίαση της αρχής της απαγόρευσης των διακρίσεων στην υπό κρίση υπόθεση.

218 Συνεπώς, πρέπει να απορριφθεί ο λόγος ακυρώσεως που αφορά παραβίαση της αρχής της απαγόρευσης των διακρίσεων.

### *6. Επί του λόγου ακυρώσεως που αφορά πλάνη περί το δίκαιο ως αποτέλεσμα της κατ' αναλογίαν εφαρμογής των διατάξεων της οδηγίας 2016/1164 (όγδοος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-456/19)*

219 Η ITV υποστηρίζει ότι η Επιτροπή υπέπεσε σε πλάνη καθόσον βασίστηκε, έστω κατ' αναλογίαν, στην οδηγία 2016/1164. Συγκεκριμένα, η εν λόγω οδηγία τέθηκε σε ισχύ μόλις την 1η Ιανουαρίου 2019 και, επομένως, δεν έχει εφαρμογή ratione temporis εν προκειμένω. Επιπλέον, κατά την ITV, η εν λόγω οδηγία δεν πραγματεύεται ειδικώς το ζήτημα του καθορισμού των καθηκόντων των σημαινόντων στελεχών στο πλαίσιο των ενδοομιλικών χρηματοδοτήσεων.

220 Είναι αληθές ότι, με την προσβαλλόμενη απόφαση, και ειδικότερα στην αιτιολογική σκέψη 38, η Επιτροπή παρέπεμψε στην οδηγία 2016/1164, επισημαίνοντας ότι η τροποποίηση των κανόνων για τις ΕΑΕ, το 2019, είχε αναγγελθεί ως σκοπούσα την εφαρμογή της οδηγίας 2016/1164. Επιπλέον, η Επιτροπή εξέθεσε με γενικούς όρους την εμβέλεια της οδηγίας 2016/1164, στο πλαίσιο της περιγραφής του διεθνούς και του ενωσιακού κανονιστικού πλαισίου στην ενότητα 2.4 της προσβαλλόμενης απόφασης, προκειμένου να καταδείξει ότι πλείονα κράτη, μεταξύ άλλων εντός της Ένωσης, θέσπισαν κανόνες για τις ΕΑΕ προκειμένου να εμποδίσουν τη μεταφορά των κερδών προς αλλοδαπές θυγατρικές με χαμηλή φορολογία. Εξάλλου, η Επιτροπή παρέθεσε ρητώς στην προσβαλλόμενη απόφαση χωρία του άρθρου 7 της εν λόγω οδηγίας, στο οποίο παρέπεμψε εν συνεχεία στην υποσημείωση 86 της προσβαλλόμενης απόφασης.

221 Εντούτοις, οι προεκτεθείσες παραπομπές στην οδηγία 2016/1164 είναι συγκειμενικές και τείνουν μόνο στην περιγραφή του κριτηρίου της απόδοσης εισοδήματος που σχετίζεται με τα καθήκοντα των σημαινόντων στελεχών, γενικώς. Αντιθέτως, για τα συμπεράσματά της στην προσβαλλόμενη απόφαση, η Επιτροπή βασίστηκε στους κανόνες του Ηνωμένου Βασιλείου για τις ΕΑΕ, οι οποίοι προβλέπουν οι ίδιοι, μεταξύ άλλων στο άρθρο 371ΕΒ του μέρους 9Α του TIOPA, τέτοιο κριτήριο βασισμένο στα καθήκοντα των σημαινόντων στελεχών.

222 Ως εκ τούτου, εν αντιθέσει προς όσα υποστηρίζει η ITV, δεδομένου ότι η Επιτροπή δεν βασίστηκε για την προσβαλλόμενη απόφαση στην οδηγία 2016/1164, η νομιμότητα της εν λόγω απόφασης δεν μπορεί να τεθεί υπό αμφισβήτηση βάσει της εν λόγω οδηγίας.

223 Υπό τις περιστάσεις αυτές, πρέπει να απορριφθεί ο λόγος ακυρώσεως που αντλείται από πλάνη περί το δίκαιο ως αποτέλεσμα της κατ' αναλογίαν εφαρμογής των διατάξεων της οδηγίας 2016/1164.

### *7. Επί του λόγου ακυρώσεως που αφορά, κατ' ουσίαν, πολλαπλή πλάνη εκτιμήσεως σχετικά με τον προσδιορισμό της ITV ως δικαιούχου του επίμαχου καθεστώτος και την υποχρέωση ανάκτησης των ενισχύσεων που χορηγήθηκαν στο πλαίσιο του εν λόγω καθεστώτος, την οποία η Επιτροπή διέταξε με την προσβαλλόμενη απόφαση (ένατος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-456/19)*

224 Η ITV προσάπτει κατ' ουσίαν στην Επιτροπή ότι υπέπεσε σε πλάνη με το να προσδιορίσει κατηγορία δικαιούχων, περιλαμβανομένης της ιδίας, για τον λόγο και μόνον ότι οι εν λόγω δικαιούχοι επικαλέστηκαν τις επίμαχες εξαιρέσεις, καθώς και ότι διέταξε την ανάκτηση των ενισχύσεων από την εν λόγω κατηγορία δικαιούχων χωρίς να προβλέψει παρέκκλιση από την ανάκτηση, για τις περιπτώσεις στις οποίες δεν παρασχέθηκε κανένα επιλεκτικό πλεονέκτημα, όπως υποστηρίζει ότι συνέβη στην περίπτωσή της. Συγκεκριμένα, ο όμιλος στον οποίο ανήκει η ITV προσάρμοσε τη δομή χρηματοδότησής του, προκειμένου να μπορέσει να επικαλεστεί τις επίμαχες εξαιρέσεις, και τούτο μόνο για λόγους διοικητικής απλούστευσης. Το ποσό του οφειλόμενου από την ITV φόρου δεν ήταν, όμως, χαμηλότερο από εκείνο που θα είχε επιβληθεί στην εταιρία εάν δεν είχε προβεί στην εν λόγω προσαρμογή της δομής της και εάν δεν είχε επικαλεστεί τις επίμαχες εξαιρέσεις.

225 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, στο πλαίσιο ενός καθεστώτος ενισχύσεων, η Επιτροπή μπορεί να περιοριστεί στη μελέτη των χαρακτηριστικών του επίμαχου καθεστώτος, προκειμένου να εκτιμήσει αν, λόγω των λεπτομερειών που το καθεστώς αυτό προβλέπει, εξασφαλίζει αισθητό όφελος στους δικαιούχους σε σχέση προς τους ανταγωνιστές τους και μπορεί να ευνοήσει κυρίως τις επιχειρήσεις που μετέχουν στο μεταξύ των κρατών μελών εμπόριο. Επομένως, η Επιτροπή, στο πλαίσιο απόφασης που αφορά τέτοιο καθεστώς, δεν υποχρεούται να προβεί σε ανάλυση της ενίσχυσης που χορηγήθηκε σε κάθε κατ' ιδίαν περίπτωση βάσει του καθεστώτος αυτού. Μόνο στο στάδιο της αναζήτησης των ενισχύσεων είναι αναγκαίο να ελέγχεται η κατ' ιδίαν κατάσταση κάθε συγκεκριμένης επιχείρησης (βλ. απόφαση της 9ης Ιουνίου 2011, Comitato «Venezia vuole vivere» κ.λπ. κατά Επιτροπής, C-71/09 P, C-73/09 P και C-76/09 P, EU:C:2011:368, σκέψη 63 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

226 Εν προκειμένω, στο μέτρο που διαπίστωσε την ύπαρξη καθεστώτος ενισχύσεων, η Επιτροπή δεν υποχρεούνταν να προσδιορίσει, για κάθε δικαιούχο, την έκταση του παρασχεθέντος πλεονεκτήματος.

227 Επομένως, η ITV δεν μπορεί, προβάλλοντας τις ιδιαιτερότητες της δικής της περίπτωσης, να προσβάλει τη νομιμότητα της προσβαλλόμενης απόφασης καθόσον η Επιτροπή διέταξε με αυτή την ανάκτηση από τους δικαιούχους του επίμαχου καθεστώτος ενισχύσεων. Συγκεκριμένα, το Ηνωμένο Βασίλειο αναγκάστηκε να προβεί στην ανάλυση κάθε επιμέρους περίπτωσης και, ενδεχομένως, στον υπολογισμό του πλεονεκτήματος που μπορεί να παρασχέθηκε πραγματικά σε κάθε εταιρία μόνο στο πλαίσιο της διαδικασίας ανάκτησης, μετά την προσβαλλόμενη απόφαση, και τούτο βάσει των στοιχείων που παρέσχε η Επιτροπή με την προσβαλλόμενη απόφαση.

228 Εν πάση περιπτώσει, η ITV δεν μπορεί να επικαλεστεί το γεγονός ότι υπέβαλε τις αιτήσεις εξαίρεσης μόνο για λόγους διοικητικής απλούστευσης. Συγκεκριμένα, υπενθυμίζεται ότι η έννοια της κρατικής ενίσχυσης είναι αντικειμενική έννοια και ότι, στο μέτρο που η Επιτροπή αποδεικνύει ότι παρασχέθηκε επιλεκτικό πλεονέκτημα σε δικαιούχους που βρίσκονται σε κατάσταση συγκρίσιμη με εκείνη άλλων εταιριών που τελούν σε συγκρίσιμες πραγματικές και νομικές συνθήκες, η επίμαχη ενίσχυση πρέπει να ανακτηθεί. Συνεπώς, οι λόγοι που ώθησαν την εταιρία να ζητήσει την επίμαχη ενίσχυση, όπως και το γεγονός ότι οι εν λόγω εταιρία θα μπορούσε να ζητήσει να υπαχθεί σε άλλες διατάξεις του ισχύοντος φορολογικού συστήματος, δεν ασκούν επιρροή για την εξέταση της νομιμότητας της απόφασης με την οποία διατάσσεται η ανάκτηση της επίμαχης ενίσχυσης.

229 Υπό τις συνθήκες αυτές, είναι απορριπτέος ο λόγος ακυρώσεως που προέβαλε η ITV, ο οποίος αφορά πλάνη εκτιμήσεως σχετικά με τον προσδιορισμό της ως δικαιούχου του επίμαχου καθεστώτος ενισχύσεων και την υποχρέωση ανάκτησης που διέταξε η Επιτροπή με την προσβαλλόμενη απόφαση.

### *8. Γενικό συμπέρασμα*

230 Δεδομένου ότι όλοι οι λόγοι ακυρώσεως που προέβαλαν οι προσφεύγοντες απορρίφθηκαν, η προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

## Επί των δικαστικών εξόδων

231 Κατά το άρθρο 134, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Δεδομένου ότι το Ηνωμένο Βασίλειο και η ITV ηττήθηκαν στην υπόθεση T-363/19 και στην υπόθεση T-456/19, αντιστοίχως, πρέπει να φέρουν, πέραν των δικαστικών εξόδων τους στις εν λόγω υποθέσεις, και τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε η Επιτροπή, σύμφωνα με το αίτημά της.

232 Εξάλλου, κατά το άρθρο 138, παράγραφος 3, του Κανονισμού Διαδικασίας, το Γενικό Δικαστήριο μπορεί να διατάξει όπως ο παρεμβαίνων, ακόμη και όταν είναι άλλος από τους αναφερόμενους στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου αυτού, φέρει τα δικαστικά έξοδά του. Εν προκειμένω, αποφασίζεται ότι η LSEGH πρέπει να φέρει τα δικαστικά έξοδά της.

233 Σύμφωνα με το άρθρο 138, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας, το Ηνωμένο Βασίλειο φέρει τα δικαστικά έξοδά του στην υπόθεση T-456/19.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο πενταμελές τμήμα)

αποφασίζει:

**1) Συνεκδικάζει τις υποθέσεις T-363/19 και T-456/19 προς έκδοση κοινής αποφάσεως.**

**2) Απορρίπτει τις προσφυγές.**

**3) Το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας φέρει, πέραν των δικαστικών εξόδων του, τα δικαστικά έξοδα στα οποία υποβλήθηκε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή στην υπόθεση T-363/19.**

**4) Η ITV plc φέρει, πέραν των δικαστικών εξόδων της, τα δικαστικά έξοδα στα οποία υποβλήθηκε η Επιτροπή στην υπόθεση T-456/19.**

**5) Οι LSEGH (Luxembourg) Ltd και London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd φέρουν τα δικαστικά έξοδά τους.**

**6) Το Ηνωμένο Βασίλειο φέρει τα δικαστικά έξοδά του στην υπόθεση T-456/19.**

Παπασάββας Tomljenović Schalin

Škvařilová-Pelzl Nõmm

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 8 Ιουνίου 2022.

(υπογραφές)

# Περιεχόμενα

I. Ιστορικό της διαφοράς . . . 2

A. Επί του ομίλου ITV . . . 2

B. Επί του εφαρμοστέου στις ΕΑΕ καθεστώτος . . . 3

Γ. Επί της διοικητικής διαδικασίας και της προσβαλλόμενης απόφασης . . . 4

II. Διαδικασία και αιτήματα των διαδίκων . . . 7

A. Επί της έγγραφης διαδικασίας στην υπόθεση T-363/19 . . . 7

B. Επί της έγγραφης διαδικασίας στην υπόθεση T-456/19 . . . 7

1. Επί των αιτήσεων παρεμβάσεως . . . 7

2. Επί των αιτημάτων των διαδίκων . . . 8

Γ. Επί της προφορικής διαδικασίας . . . 9

III. Σκεπτικό . . . 9

A. Επί της συνεκδίκασης των υποθέσεων T-363/19 και T-456/19 προς έκδοση κοινής απόφασης περατώνουσας τη δίκη . . . 9

B. Επί της ουσίας . . . 10

1. Επί του λόγου ακυρώσεως που αφορά πλάνη εκτιμήσεως την οποία ενέχει ο προσδιορισμός του συστήματος αναφοράς (πρώτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-363/19 και πρώτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-456/19) . . . 11

2. Επί των λόγων ακυρώσεως που αφορούν πλάνη εκτιμήσεως την οποία ενέχουν οι διαπιστώσεις της Επιτροπής περί υπάρξεως πλεονεκτήματος και περί a priori επιλεκτικής εφαρμογής του επίμαχου καθεστώτος λόγω παρέκκλισης από το σύστημα αναφοράς (δεύτερος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-363/19 και δεύτερος και τρίτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-456/19) . . . 16

α) Επί της υπάρξεως πλεονεκτήματος . . . 16

β) Επί του σκοπού των κανόνων για τις ΕΑΕ . . . 18

γ) Επί της a priori επιλεκτικής εφαρμογής του επίμαχου καθεστώτος λόγω παρέκκλισης από το σύστημα αναφοράς . . . 20

1) Επί των προϋποθέσεων για τη χορήγηση των επίμαχων εξαιρέσεων . . . 21

2) Επί των εξαιρέσεων από τη χορήγηση των επίμαχων εξαιρέσεων . . . 25

3) Επί της υπάρξεως παρεκκλίσεως από το σύστημα αναφοράς και επί της συγκρισιμότητας των ενδιαφερόμενων επιχειρήσεων, υπό το πρίσμα του σκοπού του εν λόγω συστήματος . . . . . 27

δ) Συμπέρασμα επί της υπάρξεως πλεονεκτήματος και παρεκκλίσεως από το σύστημα αναφοράς . . . . . 30

3. Επί των λόγων ακυρώσεως που αφορούν πολλαπλή πλάνη εκτιμήσεως όσον αφορά την ύπαρξη δικαιολογητικών λόγων για τις επίμαχες εξαιρέσεις (τρίτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-363/19 και τέταρτος έως έκτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-456/19) . . . . . 30

α) Επί του πρώτου σκέλους που βασίζεται σε πλάνη εκτιμήσεως όσον αφορά τη δικαιολόγηση των επίμαχων μέτρων από παράγοντες διοικητικής πρακτικής αποτελεσματικότητας . . . . . 31

β) Επί του δεύτερου σκέλους που αντλείται από πλάνη εκτιμήσεως όσον αφορά τον δικαιολογητικό λόγο περί της αναγκαιότητας σεβασμού της ελευθερίας εγκατάστασης . . . . . 33

4. Επί του λόγου ακυρώσεως που αφορά πλάνη εκτιμήσεως σχετικά με τον επηρεασμό του εμπορίου μεταξύ των κρατών μελών (τέταρτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-363/19) . . . . . 34

5. Επί του λόγου ακυρώσεως που αφορά παραβίαση της αρχής της απαγόρευσης των διακρίσεων (έβδομος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-456/19) . . . . . 35

6. Επί του λόγου ακυρώσεως που αφορά πλάνη περί το δίκαιο ως αποτέλεσμα της κατ' αναλογίαν εφαρμογής των διατάξεων της οδηγίας 2016/1164 (όγδοος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-456/19) . . . . . 36

7. Επί του λόγου ακυρώσεως που αφορά, κατ' ουσίαν, πολλαπλή πλάνη εκτιμήσεως σχετικά με τον προσδιορισμό της ITV ως δικαιούχου του επίμαχου καθεστώτος και την υποχρέωση ανάκτησης των ενισχύσεων που χορηγήθηκαν στο πλαίσιο του εν λόγω καθεστώτος, την οποία η Επιτροπή διέταξε με την προσβαλλόμενη απόφαση (ένατος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-456/19) . . . . . 37

8. Γενικό συμπέρασμα . . . . . 38

Επί των δικαστικών εξόδων . . . . . 38