VISPĀRĒJĀS TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta paplašinātā sastāvā)

2022. gada 8. jūnijā *

Valsts atbalsts – Atbalsta shēma, ko Apvienotā Karaliste īstenojusi par labu noteiktām starptautiskām grupām – Lēmums, ar kuru atbalsta shēma atzīta par nesaderīgu ar iekšējo tirgu un par prettiesisku un uzdots atgūt izmaksāto atbalstu – Iepriekšēji nodokļu nolēmumi (*tax rulings*) – Nodokļu režīms, kas attiecas uz grupu finansēšanu un kas it īpaši attiecas uz kontrolētiem ārvalstu uzņēmumiem – Selektīvi nodokļu atvieglojumi

Lietās T-363/19 un T-456/19

Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotās Karaliste, ko pārstāv *F. Shibli* un *S. McCrory*, pārstāvji, kuriem palīdz *P. Baker*, *QC*, un *T. Johnston*, *barrister*,

prasītāja lietā T-363/19,

ITV plc, Londona (Apvienotā Karaliste), ko pārstāv *J. Lesar*, *solicitor*, un *K. Beal*, *QC*,

prasītāja lietā T-456/19,

ko atbalsta

Apvienotā Karaliste, ko pārstāv *F. Shibli* un *S. McCrory*, pārstāvji, kuriem palīdz *P. Baker*, *QC*, un *T. Johnston*, *barrister*,

un

LSEGH (Luxembourg) Ltd, Londona,

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

ko pārstāv *A. von Bonin*, *O. Brouwer* un *A. Pliego Selie*, advokāti,

personas, kas iestājušās lietā T-456/19,

pret

Eiropas Komisiju, ko pārstāv *L. Flynn*, *S. Noë* un *B. Stromsky*, pārstāvji, kuriem lietā T-456/19 palīdz *M. Clayton* un *M. Segura Catalán*, advokātes,

atbildētāja,

* Tiesvedības valoda – angļu.

par prasībām, kuras ir pamatotas ar LESD 263. pantu un ar kurām tiek lūgts atcelt Komisijas Lēmumu (ES) 2019/1352 (2019. gada 2. aprīlis) par valsts atbalstu SA.44896, ko Apvienotā Karaliste īstenojusi attiecībā uz kontrolētu ārvalstu uzņēmumu grupu finansēšanas atbrīvojumu (OV 2019, L 216, 1. lpp.),

VISPĀRĒJĀ TIESA (otrā palāta paplašinātā sastāvā)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs S. Papasavs [*S. Papasavvas*], tiesneši V. Tomljenoviča [*V. Tomljenović*] (referente), F. Šalīns [*F. Schalin*], P. Škvaržilova-Pelcla [*P. Škvařilová-Pelzl*] un I. Nemms [*I. Nõmm*],

sekretārs: P. Kullens [*P. Cullen*], administrators,

ņemot vērā tiesvedības rakstveida daļu un 2021. gada 18. oktobra tiesas sēdi,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

I. Tiesvedības priekšvēsture

A. Par ITV grupu

1 *ITV plc* – nodokļu rezidentuzņēmums Apvienotajā Karalistē – ir holdinga uzņēmums, kas vada *ITV* grupu, kas nodarbojas ar audiovizuāla satura radīšanu, ražošanu un izplatīšanu dažādās platformās pasaulē. Šajā grupā tostarp ietilpst tādi kontrolēti ārvalstu uzņēmumi (*CFC*) kā *ITV Entreprises BV* un *ITV* (*Finance*) *Europe BV*, kas abi dibināti saskaņā ar Nīderlandes tiesībām un bija izsnieguši aizdevumus vairākiem citiem *ITV* grupas uzņēmumiem.

2 Vairāku taksācijas gadu laikā – vismaz līdz 2016. gadam – peļņu, kas gūta no procentiem par noteiktiem *CFC* piešķirtajiem aizdevumiem, kuri attiecināti uz *ITV*, lūdza atbrīvot no nodokļa saskaņā ar *Taxation* (*International and Other Provisions*) *Act* 2010 (2010. gada Likuma par nodokļiem (starptautiskie un citi noteikumi), turpmāk tekstā – "*TIOPA*") 9.A daļas 9. nodaļu.

B. Par CFC piemērojamo tiesisko regulējumu

3 Atbilstoši Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmai ar nodokli apliek uzņēmumu peļņu no darbības un aktīviem Apvienotajā Karalistē. Saskaņā ar teritorialitātes principu ārvalstu uzņēmumu peļņa, kuras sadale tiek veikta Apvienotajā Karalistē, netiek aplikta ar nodokli. Tāpat arī peļņa, kas attiecināma uz ārvalstu pastāvīgajām pārstāvniecībām, Apvienotajā Karalistē netiek aplikta ar uzņēmumu ienākuma nodokli.

4 *CFC* piemērojamās tiesību normas vispārīgi nosaka, vai *CFC* peļņa var tikt uzskatīta par mākslīgi novirzītu no Apvienotās Karalistes un līdz ar to aplikta ar nodokli Apvienotajā Karalistē, piemērojot īpašu maksu par šo peļņu.

5 *TIOPA* 9.A daļas 2. nodaļas 371.BA pantā minētā maksa vispārīgi ir definēta kā nodoklis, ko pārskata periodā piemēro ar nodokli apliekamajai peļņai, kura 371.BB pantā definēta kā peļņa, kas apliekama ar nodokli saskaņā ar *TIOPA* 9.A daļas 4.–8. nodaļu (turpmāk tekstā – "*CFC* maksa"), it īpaši piemērojot minētās daļas 9. nodaļu, kurā paredzēti atbrīvojumi no nodokļa.

6 *TIOPA* 9.A daļas 5. nodaļas 371.EA pantā paredzēts, ka *CFC* netirdzniecības finanšu peļņa Apvienotajā Karalistē tiek aplikta ar nodokli, ciktāl uz to attiecas šādas situācijas:

– netirdzniecības [ar tirdzniecību nesaistīta] finanšu peļņa, kas gūta no darbības, kuras ietvaros nozīmīgu amatpersonu pienākumi tiek veikti Apvienotajā Karalistē, un uz ko attiecas *TIOPA* 9.A daļas 371.EB pants "Darbība Apvienotajā Karalistē";

– ar tirdzniecību nesaistīta finanšu peļņa, kas gūta no Apvienotās Karalistes līdzekļiem vai aktīviem un uz ko attiecas *TIOPA* 9.A daļas 371.EC pants "Kapitālieguldījumi no Apvienotās Karalistes";

– ar tirdzniecību nesaistīta finanšu peļņa, kas gūta no pasākumiem, kurus *CFC* īstenojis kā alternatīvu dividenžu vai citu līdzekļu izmaksu rezidentuzņēmumiem vai pastāvīgajām pārstāvniecībām Apvienotajā Karalistē, un uz ko attiecas *TIOPA* 9.A daļas 371.ED pants;

– ar tirdzniecību nesaistīta finanšu peļņa, kas gūta no noteiktām finanšu nomas attiecībām starp *CFC* un rezidentuzņēmumiem vai pastāvīgām pārstāvniecībām Apvienotajā Karalistē uz ko attiecas *TIOPA* 9.A daļas 371.EE pants.

7 Šajā lietā runa ir tikai par situācijām, uz kurām attiecas *TIOPA* 9.A daļas 371.EB pants un 371.EC pants.

8 *TIOPA* 9.A daļas 9. nodaļā ir paredzēts, ka ar nodokli apliekamās struktūras var iesniegt lūgumu par atbrīvojumu no *CFC* maksas, kas saskaņā ar *TIOPA* 9.A daļas 5. nodaļu būtu maksājama par ar tirdzniecību nesaistītu finanšu peļņu, kas gūta no kvalificētiem aizdevumiem, ja attiecīgajai *CFC* tā uzņēmējā valstī ir telpas, kuras tās izmanto ar zināmu turpinātības pakāpi un kurās pilnībā vai galvenokārt tiek veikta *CFC* darbība. Saskaņā ar *TIOPA* 9.A daļas 371.IG pantu kvalificēti aizdevumi būtībā ir aizdevumi grupas ietvaros, ko *CFC* piešķir citiem starptautiskās grupas dalībniekiem – Apvienotās Karalistes nerezidentiem.

9 *TIOPA* 9.A daļas 9. nodaļā ir paredzēti trīs veidu atbrīvojumi: proti, pilnīgs atbrīvojums līdz 100 %, ja un ciktāl kvalificēti aizdevumi tiek finansēti no *CFC* līdzekļiem; atbrīvojums, kas var ietekmēt 75 % no apliekamās ar tirdzniecību nesaistītas finanšu peļņas, kas gūta no kvalificētiem aizdevumiem; un trešā [veida] atbrīvojums, tā sauktais "atbilstošu procentu" atbrīvojums, kas – ievērojot zināmus nosacījumus – var tikt piemērots apliekamās ar tirdzniecību nesaistītas finanšu peļņas atlikumam.

C. Par administratīvo procesu un apstrīdēto lēmumu

10 Eiropas Komisija – vispirms aicinot Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotās Karalistes iestādēm iesniegt tai informāciju par *CFC* piemērojamā nodokļu normatīvā regulējuma reformu un pēc tam uzsākot formālu izmeklēšanas procedūru saskaņā ar LESD 108. panta 2. punktu ar lēmumu (ES) 2019/1352 (2019. gada 2. aprīlis) par valsts atbalstu SA.44896, ko Apvienotā Karaliste īstenojusi attiecībā uz kontrolētu ārvalstu uzņēmumu grupu finansēšanas atbrīvojumu (OV 2019, L 216, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "apstrīdētais lēmums"), – konstatēja, ka grupu finansēšanas

atbrīvojumu shēma *TIOPA* 9.A daļas 9. nodaļā paredzēto atbrīvojumu dēļ ir uzskatāma par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, ciktāl tā tiek piemērota ar tirdzniecību nesaistītai finanšu peļņai, kas gūtai no kvalificētiem aizdevumiem, uz kuriem attiecas minētās *TIOPA* 371.EB pants (Darbība Apvienotajā Karalistē) (turpmāk tekstā – "apstrīdētā shēma" vai "attiecīgie atbrīvojumi").

11 Komisija tomēr secināja, ka apstrīdētā shēma nav uzskatāma par atbalstu tad, kad tā tiek piemērota ar tirdzniecību nesaistītai finanšu peļņai, kas gūta no kvalificētiem aizdevumiem, uz kuriem attiecas minētās *TIOPA* 9.A daļas 371.EC pants (Kapitālieguldījumi no Apvienotās Karalistes) un uz kuriem neattiecas TIOPA 9.A daļas 371.EB pants (Darbība Apvienotajā Karalistē).

12 Komisija iepriekš 10. un11. punktā izklāstītos secinājumus ir izdarījusi, balstoties uz to nosacījumu izvērtējumu, kuriem jābūt izpildītiem, lai attiecīgos atbrīvojumus kvalificētu kā valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

13 Pirmkārt, Komisija norādīja, ka, tā kā grupu finansēšanas atbrīvojums ir balstīts uz *TIOPA* 9.A daļas 9. nodaļu, proti, tiesību aktu, ko noteikti pieņēmusi valsts, un tas samazina nodokļu slogu uzņēmumiem, kuri izmantojuši minēto atbrīvojumu, tas ir pasākums, kas ir attiecināms uz Apvienoto Karalisti un tiek finansēts no minētās valsts līdzekļiem.

14 Otrkārt, Komisija norādīja, ka attiecīgie atbrīvojumi ir piešķirti Apvienotajā Karalistē reģistrētiem uzņēmumiem, kuri veido starptautisku grupu, kas darbojas vairākās dalībvalstīs, tāpēc atvieglojumi šiem uzņēmumiem varēja ietekmēt tirdzniecību starp dalībvalstīm.

15 Treškārt, Komisija norādīja, ka attiecīgie atbrīvojumi varēja nostiprināt saņēmēju konkurētspējas stāvokli salīdzinājumā ar citiem konkurējošiem uzņēmumiem un ka tādējādi tie kropļoja vai draudēja kropļot konkurenci.

16 Ceturtkārt, Komisija norādīja, ka attiecīgie atbrīvojumi ir uzskatāmi par atbalsta shēmu Padomes Regulas (ES) 2015/1589 (2015. gada 13. jūlijs), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Līguma par Eiropas Savienības darbību 108. panta piemērošanai (OV 2015, L 248, 9. lpp.), 1. panta d) punkta izpratnē.

17 Attiecībā uz atvieglojumu esamību Komisija norādīja, ka attiecīgie atbrīvojumi ļauj Apvienotajā Karalistē reģistrētam uzņēmumam, kuram citādi būtu jāmaksā *CFC* maksa saskaņā ar *TIOPA* 9.A daļas 5. nodaļu, saskaņā ar šī paša tiesību akta 9. nodaļu lūgt, lai šī *CFC* maksa tiktu piemērota tikai 25 % ar tirdzniecību nesaistītas finanšu peļņas, kas gūta no kvalificētiem aizdevumiem, iegūstot daļēju atbrīvojumu 75 % apjomā no attiecīgās peļņas. Ar zināmiem nosacījumiem šo maksu varēja piemērot vēl mazākai procentuālai daļai, tādējādi iegūstot atbrīvojumu no maksas, kas var skart līdz pat 100 % no attiecīgo *CFC* peļņas.

18 Attiecībā uz attiecīgo atbrīvojumu selektīvo raksturu Komisija norādīja, ka šajā gadījumā atsauces sistēmu veidoja *CFC* piemērojamais normatīvais regulējums, kurā noteikts *CFC* maksas priekšmets vai apliekamā bāze.

19 Apstrīdētā lēmuma 6.4.2. iedaļā Komisija uzskatīja, ka atbrīvojums grupu finansēšanai uzskatāms par atkāpi no atsauces sistēmas.

20 Tā, Komisija norādīja, ka *TIOPA* 9.A daļas 9. nodaļā ir paredzēts atbrīvojums no *CFC* maksas konkrētai ar tirdzniecību nesaistītai finanšu peļņas kategorijai, proti, tādai, kas gūta no kvalificētiem aizdevumiem, lai gan šāda *CFC* maksa parasti būtu iekasējama saskaņā ar *TIOPA* 9.A daļas 5. nodaļu.

21 Šajā ziņā Komisija apgalvoja, ka tādas apliekamās struktūras, kas kontrolē *CFC*, kurš gūst ar tirdzniecību nesaistītu finanšu peļņu no kvalificētām kredītattiecībām, situācija ir salīdzināma ar apliekamas struktūras, kas kontrolē *CFC*, kurš gūst cita veida ar tirdzniecību nesaistītu finanšu peļņu, situāciju, it īpaši saistībā ar aizdevumiem, kādus *CFC* piešķīris saistītajiem rezidentuzņēmumiem Apvienotajā Karalistē, proti, meitasuzņēmumu aizdevumi mātesuzņēmumiem un aizdevumiem, kurus *CFC* piešķīris trešām personām un kurus Apvienotajā Karaliste dēvē par "krājkasi".

22 Komisija atgādināja, ka pasākumu, ar kuru tiek izdarīta atkāpe no atsauces sistēmas, tomēr var attaisnot ar minētās sistēmas būtību vai vispārīgo struktūru, un ka attiecīgajai dalībvalstij tāds attaisnojums ir jāpierāda. Apvienotā Karaliste apgalvoja, pirmkārt, ka attiecīgo atbrīvojumu mērķis ir nodrošināt, lai sistēma būtu pārvaldāma un administrējama, un, otrkārt, tie nodrošina brīvības veikt uzņēmējdarbību īstenošanu [Eiropas] Savienībā.

23 Komisija atzina, ka, ciktāl *TIOPA* 9.A daļas 9. nodaļā paredzētais atbrīvojums tika piemērots situācijām, kuras ietilpa *TIOPA* 9.A daļas 5. nodaļā paredzēto pasākumu piemērošanas jomā atbilstoši kritērijam, kas balstīts uz "kapitāla saistību ar Apvienoto Karalisti", minēto atbrīvojumu var uzskatīt par tādu, kura mērķis ir *CFC* piemērojamā tiesiskā regulējuma piemērošana administrējamā veidā. Proti, šāds atbrīvojums nodrošinot *CFC* maksas piemērošanu tādai peļņai no Apvienotās Karalistes aktīviem, par kuru var pamatoti apgalvot, ka tā ir mākslīgi novirzīta no Apvienotās Karalistes, un tas neliek uzņēmumiem un Apvienotās Karalistes nodokļu iestādēm līdzekļu izcelsmes vietas noteikšanai veikt nesamērīgi apgrūtinošus izsekošanas pasākumus, ņemot vērā kapitāla aizstājamības raksturu. Šo iemeslu dēļ Komisija uzskatīja, ka, neraugoties uz attiecīgā atbrīvojuma *a priori* selektīvo raksturu, atbrīvojums ir attaisnots un tātad nav selektīvs.

24 Savukārt Komisija uzskatīja, ka ar apstrīdēto shēmu uzņēmumiem *a priori* tiek piešķirts selektīvs atvieglojums – Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājiem, kuri kontrolē *CFC*, kas gūst ar tirdzniecību nesaistītu finanšu peļņu no kvalificētiem aizdevumiem situācijās, kad nozīmīgu amatpersonu pienākumi tiek īstenoti Apvienotajā Karalistē. Šai peļņai piemēro *CFC* maksu saskaņā ar *TIOPA* 9.A daļas (darbība Apvienotajā Karalistē) 371.EB pantu. Komisija secināja, ka tādu *a priori* selektīvu nodokļu atvieglojumu nevar attaisnot nedz ar to, ka ir nepieciešams administrējams un pārvaldāms normatīvais regulējums nodokļu apiešanas novēršanas jomā, nedz ar to, ka ir jāievēro Līgumā paredzētās brīvības.

25 Komisija norādīja, ka apstrīdētās shēmas saņēmēji ir Apvienotās Karalistes struktūras, kuras kontrolē *CFC*, kas gūst ar tirdzniecību nesaistītu finanšu peļņu no kvalificētiem aizdevumiem, uz kuru attiecas *TIOPA* 9.A daļas 371.EB pants (darbība Apvienotajā Karalistē), un kuri esot izmantojuši attiecīgos atbrīvojumus.

26 Komisija norādīja, ka, tā kā apstrīdētā shēma tika īstenota 2013. gada 1. janvārī, par to neziņojot, tā ir jāuzskata par nelikumīgu valsts atbalsta shēmu Regulas 2015/1589 1. panta f) punkta izpratnē. Tomēr tā precizēja, ka pēc grozījumiem, kas *CFC* piemērojamajā tiesiskajā regulējumā izdarīti no 2019. gada 1. janvāra un saskaņā ar kuriem vairs nav iespējams iesniegt pieteikumu, lai saņemtu atbrīvojumus, kas ir apstrīdētās shēmas priekšmets, tā ir kļuvusi saderīga ar tiesisko regulējumu valsts atbalsta jomā.

27 Turklāt Komisija norādīja, ka apstrīdētās shēmas ietvaros piešķirtais atbalsts, kas neveicina konkrētu saimniecisko darbību vai konkrētu tautsaimniecības jomu attīstību, nevar tikt uzskatīts par saderīgu ar iekšējo tirgu saskaņā ar LESD 107. panta 3. punktu.

28 Turklāt, tā kā nav pārkāpti Savienības tiesību pamatprincipi, Komisija uzdeva atgūt apstrīdētās shēmas ietvaros piešķirto atbalstu no tā saņēmējiem.

II. Tiesvedība un lietas dalībnieku prasījumi

A. Par tiesvedības rakstveida daļu lietā T-363/19

29 Ar prasības pieteikumu, kas Vispārējas tiesas kancelejā iesniegts 2019. gada 12. jūnijā, Apvienotā Karaliste cēla prasību lietā T-363/19.

30 2021. gada 8. jūnijā Vispārējās tiesas otrās palātas priekšsēdētāja saskaņā ar Vispārējās tiesas Reglamenta 67. panta 2. punktu nolēma lietu izskatīt prioritāri.

31 2021. gada 16. jūnijā Vispārējās tiesas kopsapulce nolēma nodot šo lietu palātai, kas izskata lietas piecu tiesnešu sastāvā, atbilstoši Reglamenta 28. panta 3. punktam.

32 Apvienotās Karalistes prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:

– atcelt apstrīdēto lēmumu;

– piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

33 Komisijas prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:

– noraidīt prasību;

– piespriest Apvienotajai Karalistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

B. Par tiesvedības rakstveida daļu lietā T-456/19

34 Ar prasības pieteikumu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2019. gada 4. jūlijā, *ITV* cēla prasību lietā T-456/19.

35 2021. gada 8. jūnijā Vispārējās tiesas otrās palātas priekšsēdētāja saskaņā ar Reglamenta 67. panta 2. punktu nolēma lietu izskatīt prioritāri.

36 2021. gada 16. jūnijā Vispārējās tiesas kopsapulce nolēma nodot šo lietu palātai, kas izskata lietas piecu tiesnešu sastāvā, atbilstoši Reglamenta 28. panta 3. punktam.

1. Par pieteikumiem par iestāšanos lietā

37 Ar procesuālo dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2019. gada 4. novembrī, Apvienotā Karaliste lūdza atļaut iestāties lietā T-456/19 *ITV* prasījumu atbalstam. Ar 2020. gada 29. janvāra lēmumu Vispārējās tiesas otrās palātas priekšsēdētāja apmierināja Apvienotās Karalistes pieteikumu par iestāšanos lietā.

38 Ar procesuālo dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2019. gada 15. oktobrī, *Compass Overseas Holdings Ltd*, *Compass Overseas Holdings No.2 Ltd* un *Hospitality Holdings Ltd* (turpmāk tekstā kopā sauktas – "*Compass Overseas*") lūdza iestāties lietā T-456/19 *ITV* prasījumu atbalstam. Ar 2020. gada 24. novembra rīkojumu *ITV*/Komisija (T-456/19, nav publicēts, EU:T:2020:659) Vispārējā tiesa apmierināja *Compass Overseas* pieteikumu par iestāšanos lietā. Ar procesuālo dokumentu, kas kancelejā iesniegts 2021. gada 24. martā, *Compass Overseas* atsauca savu pieteikumu par iestāšanos lietā.

39 Ar procesuālo dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2019. gada 30. oktobrī, *LSEGH* (*Luxembourg*) *Ltd* un *London Stock Exchange Group Holdings* (*Italy*) *Ltd* (turpmāk tekstā kopā sauktas – "LSEGH") lūdza atļauju iestāties lietā T-456/19 *ITV* prasījumu atbalstam. Ar 2020. gada 24. novembra rīkojumu *ITV*/Komisija (T-456/19, nav publicēts, EU:T:2020:640) Vispārējā tiesa apmierināja *LSEGH* pieteikumu par iestāšanos lietā.

40 Ar procesuālo dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2019. gada 23. oktobrī, *Eland Oil & Gas plc* lūdza atļauju iestāties lietā T-456/19 *ITV* prasījumu atbalstam. Ar 2020. gada 24. novembra rīkojumu *ITV*/Komisija (T-456/19, nav publicēts, EU:T:2020:641) Vispārējā tiesa apmierināja *Eland Oil & Gas* pieteikumu par iestāšanos lietā. Ar procesuālo dokumentu, kas kancelejā iesniegts 2021. gada 1. martā, *Eland Oil & Gas* atsauca savu pieteikumu par iestāšanos lietā.

41 Ar procesuālo dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2019. gada 7. novembrī, *WPP Jubilee Ltd* lūdza atļauju iestāties lietā T-456/19 *ITV* prasījumu atbalstam. Ar 2020. gada 24. novembra rīkojumu *ITV*/Komisija (T-456/19, nav publicēts) Vispārējā tiesa apmierināja *WPP Jubilee* pieteikumu par iestāšanos lietā. Ar procesuālo dokumentu, kas kancelejā iesniegts 2021. gada 1. martā, *WPP Jubilee* atsauca savu pieteikumu par iestāšanos lietā.

42 Ar 2021. gada 8. jūlija rīkojumu Vispārējā tiesa konstatēja *Compass Overseas, d'Eland Oil & Gas* un *WPP Jubilee* pieteikumu par iestāšanos lietā atsaukumu.

43 Tiesvedības laikā *ITV* iesniedza pieteikumu par konfidencialitātes ievērošanu noteiktiem procesuāliem dokumentiem it īpaši attiecībā uz *LSEGH*.

2. Par lietas dalībnieku prasījumiem

44 *ITV*, ko atbalsta *LSEGH*, prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:

– atcelt apstrīdēto lēmumu;

– piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

45 Apvienotās Karalistes prasījums Vispārējai tiesai ir atcelt apstrīdēto lēmumu atbilstoši *ITV* prasījumiem.

46 Komisijas prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:

– prasību noraidīt;

– piespriest *ITV* atlīdzināt tiesāšanās izdevumus;

– piespriest Apvienotajai Karalistei un *LSEGH* segt savus tiesāšanās izdevumus pašām.

C. Par tiesvedības mutvārdu daļu

47 Pēc tiesneša referenta priekšlikuma Vispārējā tiesa nolēma sākt tiesvedības mutvārdu daļu lietās T-363/19 un T-456/19 un uzklausīt lietas dalībniekus par minēto lietu iespējamo apvienošanu minētās [tiesvedības] daļas nolūkos un galīgā nolēmuma taisīšanai.

48 Turklāt, veicot procesa organizatoriskos pasākumus saskaņā ar Reglamenta 89. pantu, Vispārējā tiesa lūdza prasītājas rakstveidā atbildēt uz jautājumiem. Lietas dalībnieki noteiktajā termiņā iesniedza savus apsvērumus par lietu T-363/19 un T-456/19 iespējamo apvienošanu un atbildēja uz šo procesa organizatorisko pasākumu.

49 Ar Vispārējās tiesas otrās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētājas 2021. gada 21. jūlija rīkojumu pēc lietas dalībnieku uzklausīšanas lietas T-363/19 un T-456/19 tika apvienotas tiesvedības mutvārdu daļā saskaņā ar Reglamenta 68. pantu.

50 2021. gada 20. septembrī organizētā tiesas sēde bija jāpārtrauc viena no Vispārējās tiesas otrās palātas paplašinātā sastāvā locekļiem prombūtnes dēļ.

51 Ar 2021. gada 13. oktobra lēmumu, ņemot vērā šo prombūtni, Vispārējās tiesas priekšsēdētājs norīkoja Vispārējās tiesas priekšsēdētāja vietnieku, lai papildinātu otro palātu paplašinātā sastāvā. Pēdējais minētais arī uzņēmās pildīt iztiesāšanas sastāva priekšsēdētāja pienākumus saskaņā ar Reglamenta 11. panta 4. punktu.

52 Jauna tiesas sēde notika 2021. gada 18. oktobrī, kurā tika uzklausīti lietas dalībnieku mutvārdu paskaidrojumi un to atbildes uz Reglamenta 89. pantā paredzēto procesa organizatorisko pasākumu, kā arī uz Vispārējās tiesas uzdotajiem mutvārdu jautājumiem. Tiesas sēdē Apvienotā Karaliste izteica dažus apsvērumus par ziņojumu tiesas sēdē, un to Vispārējā tiesa atzīmēja tiesas sēdes protokolā.

III. Juridiskais pamatojums

A. Par lietu T-363/19 un T-456/19 apvienošanu galīgā nolēmuma pieņemšanai

53 Saskaņā ar Reglamenta 19. panta 2. punktu Vispārējās tiesas otrās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētājs savā kompetencē esoša lēmuma par lietu T-363/19 un T-456/19 apvienošanu galīgā nolēmuma pieņemšanu nodeva Vispārējās tiesas otrajai palātai paplašinātā sastāvā.

54 Pēc lietas dalībnieku uzklausīšanas par iespējamo apvienošanu lietas T-363/19 un T-456/19 ir jāapvieno galīgā nolēmuma pieņemšanai to saistības dēļ.

B. Par lietas būtību

55 Savu prasību pamatojumam Apvienotā Karaliste lietā T-363/19 un *ITV* lietā T-456/19 izvirza attiecīgi četrus un vienpadsmit pamatus, kuri daļēji pārklājas.

56 Ar saviem pamatiem Apvienotā Karaliste un *ITV* būtībā pārmet Komisijai, ka tā esot pieļāvusi tiesību kļūdas un kļūdas vērtējumā, kā arī esot pārkāpusi diskriminācijas aizlieguma principu, kvalificējot attiecīgos atbrīvojumus kā valsts atbalsta shēmu, un pēc tam uzdodot atgūt attiecīgo atbalstu no tā saņēmējiem.

57 Šajā ziņā jāatgādina, ka, lai pasākumu varētu kvalificēt kā "valsts atbalstu", nepieciešams, lai būtu izpildīti visi LESD 107. pantā paredzētie nosacījumi. Tātad, lai pasākums varētu tikt kvalificēts kā valsts atbalsts šīs tiesību normas izpratnē, pirmkārt, tam ir jābūt saistītam ar valsts iejaukšanos vai valsts līdzekļu izmantošanu, otrkārt, šai iejaukšanās jābūt tādai, kas var ietekmēt tirdzniecību starp dalībvalstīm, treškārt, ar to ir jāsniedz selektīvs atvieglojums atbalsta saņēmējam un, ceturtkārt, tam ir jābūt tādam, ar ko tiek izkropļota konkurence vai arī tiek radīti draudi to izkropļot (skat. spriedumu, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).

58 Vispirms jāizvērtē pamati, kurus izvirzījusi Apvienotā Karaliste un *ITV* un kuri ir balstīti uz kļūdām vērtējumā, Komisijai identificējot selektīvu atvieglojumu šajā lietā, tad jāizvērtē pamati, kas attiecas uz kļūdām vērtējumā saistībā ar to, ka nav ietekmēta tirdzniecība starp dalībvalstīm saistībā ar diskriminācijas aizlieguma principa pārkāpumu un tiesību kļūdu, kura izriet no Padomes Direktīvas (ES) 2016/1164 (2016. gada 12. jūlijs), ar ko paredz noteikumus tādas nodokļu apiešanas prakses novēršanai, kas tieši iespaido iekšējā tirgus darbību (OV 2016, L 193, 1. lpp.), kļūdainas piemērošanas pēc analoģijas, un visbeidzot, izvērtēt pamatus saistībā ar kļūdām vērtējumā, identificējot apstrīdētās shēmas [atbalsta] saņēmējus un Komisijai apstrīdētajā lēmumā uzdodot atgūt atbalstu.

59 Konkrētāk – attiecībā uz selektīva atvieglojuma esamību, ir jānorāda, ka, analizējot nodokļu pasākumus no LESD 107. panta 1. punkta skatpunkta, gan atvieglojuma, gan selektivitātes kritērija pārbaude nozīmē, ka pirms tam ir jānosaka parastie nodokļu uzlikšanas noteikumi, kas veido šai pārbaudei atbilstošo atsauces ietvaru.

60 Proti, pirmkārt, nodokļu pasākumu gadījumā pašu atvieglojumu var konstatēt, vienīgi to salīdzinot ar tā sauktajiem parastajiem nodokļiem (spriedums, 2006. gada 6. septembris, Portugāle/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, 56. punkts). Proti, ar šādu pasākumu tā saņēmējam tiek piešķirta ekonomiska priekšrocība, jo tā atvieglo nastu, kas parasti gulstas uz uzņēmuma budžetu, un šī iemesla dēļ, kaut arī tā nav subsīdija šī jēdziena šaurā izpratnē, tomēr tai ir tāds pats raksturs un tādas pašas sekas (spriedums, 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa* un *Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, 22. punkts). Tādējādi ar atsauces sistēmu tiek noteikta tieši parastā aplikšana ar nodokļiem.

61 Otrkārt, judikatūra nodokļu jomā paredz veikt selektivitātes analīzi trīs posmos. Šī analīze nozīmē, ka vispirms ir jāidentificē attiecīgajā dalībvalstī piemērojamais vispārējais vai parastais nodokļu režīms, kas veido atsauces sistēmu, un pēc tam ir jāpierāda, ka attiecīgais nodokļu pasākums ir atkāpe no minētā vispārējā režīma, ciktāl ar to tiek ieviesta tādu subjektu nošķiršana, kuri, ievērojot ar attiecīgo vispārējo režīmu izvirzīto mērķi, atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā (spriedums, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57. punkts). Trešajā posmā dalībvalstij ir jāpierāda, ka ar attiecīgo

pasākumu ieviestā nošķiršana, kas "*a priori* ir selektīva", ir attaisnota, jo tā izriet no tās sistēmas rakstura vai uzbūves, kurā ietilpst attiecīgais pasākums (spriedums, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 58. punkts).

62 Lai izvērtētu pamatus, ar kuriem tiek apstrīdēta selektīva atvieglojuma esamība šajā lietā, vispirms ir jāizvērtē Apvienotās Karalistes un *ITV* izvirzītie pamati saistībā ar kļūdu vērtējumā, kas pieļauta Komisijas izmantotās atsauces sistēmas identificēšanā, pirms secīgi izvērtēt pamatu saistībā ar kļūdām vērtējumā, kuras pieļautas Komisijas konstatējumā par minēto atvieglojumu.

1. Par pamatu saistībā ar kļūdu vērtējumā, definējot atsauces sistēmu (pirmais pamats lietā T-363/19 un pirmais pamats lietā T-456/19)

63 Apvienotā Karaliste un *ITV* būtībā apgalvo, ka Komisija ir pieļāvusi kļūdu vērtējumā, secinot, ka atsauces sistēmu veido vienīgi *CFC* piemērojamais normatīvais regulējums, un norāda, ka atbilstošā atsauces sistēma, lai novērtētu apstrīdētās shēmas selektivitāti, ir uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma Apvienotajā Karalistē.

64 Komisija apstrīd Apvienotās Karalistes un *ITV* argumentus, apgalvojot, ka *CFC* piemērojamais normatīvais regulējums veido pilnīgu tiesību normu kopumu, kas atšķiras no uzņēmumu ienākuma vispārējā nodokļu režīma Apvienotajā Karalistē, pat ja tas ir to paplašinājums, nevis izņēmums.

65 Šajā ziņā jāatgādina, ka atsauces sistēmas noteikšana ir īpaši svarīga nodokļu pasākumu gadījumā, jo pašu ekonomiskas priekšrocības esamību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē var konstatēt, tikai salīdzinot to ar tā saukto parasto aplikšanu ar nodokļiem. Šajā ziņā jāatgādina, ka tā kā ārpus jomām, kurās Savienības nodokļu tiesības ir saskaņotas, tieši attiecīgā dalībvalsts, īstenojot savas ekskluzīvās kompetences tiešo nodokļu jomā, nosaka nodokļa raksturīgās iezīmes, šīs raksturīgās iezīmes ir jāņem vērā, nosakot atsauces sistēmu jeb parasto nodokļu režīmu, pamatojoties uz kuru ir analizējams selektivitātes nosacījums (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 16. marts, Komisija/Polija, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 38. un 39. punkts).

66 Tādējādi ir jānosaka parastās aplikšanas ar nodokli tiesību normas, kas attiecas uz tāda pasākuma saņēmēju, kurš tiek uzskatīts par tādu, kas veido valsts atbalstu. Turklāt attiecībā uz vispārpiemērojama nodokļu pasākuma selektivitāti ir jāidentificē attiecīgajā dalībvalstī piemērojamais vispārīgais nodokļu režīms vai atsauces sistēma, jo šī pēdējā minētā ir salīdzinošās pārbaudes, kas jāveic atbalsta shēmas selektivitātes vērtējuma kontekstā, sākumpunkts (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 6. oktobris, *World Duty Free Group* un Spānija/Komisija, C-51/19 P un C-64/19 P, EU:C:2021:793, 61. punkts).

67 Turklāt no judikatūras izriet, ka gadījumos, kad pastāv vispārīga nodokļu tiesību norma, kas piemērojama visiem uzņēmumiem, kuri maksā uzņēmumu ienākuma nodokli, par atbilstošo atsauces sistēmu selektivitātes analīzē nevar uzskatīt normu, kas ir vispārīgās normas izņēmums, lai gan visu šo tiesību normu satura visaptverošs izvērtējums ļautu konstatēt, ka attiecīgā nodokļu pasākuma rezultātā tiek definēta situācija, uz kuru attiecas vispārīgā norma (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 28. jūnijs, Vācija/Komisija, C-208/16 P, nav publicēts, EU:C:2018:506, 99.–101. punkts).

68 Turklāt ir jāatgādina, ka nodokļu pasākuma selektivitāti nevar izvērtēt, ņemot vērā tādu atsauces sistēmu, kuru veido dažas attiecīgās dalībvalsts iekšējo tiesību normas, kas ir mākslīgi izņemtas no plašāka normatīvā regulējuma. Līdz ar to, ja attiecīgais nodokļu pasākums nav nošķirams no

attiecīgās dalībvalsts vispārējās nodokļu sistēmas, ir jāatsaucas uz šo sistēmu. Turpretim, ja izrādās, ka šāds pasākums ir skaidri nodalāms no minētās vispārējās sistēmas, nevar izslēgt, ka vērā ņemamā atsauces sistēma ir šaurāka par vispārējo sistēmu vai pat sakrīt ar pašu pasākumu, ja tas ir noteikts ar normu, kurai piemīt autonoma juridiska loģika, un ārpus šī pasākuma nav iespējams identificēt saskanīgu normatīvo kopumu (skat. spriedumu, 2021. gada 6. oktobris, *World Duty Free Group* un Spānija/Komisija, C-51/19 P un C-64/19 P, EU:C:2021:793, 62. un 63. punkts un tajos minētā judikatūra).

69 Savukārt no pastāvīgās judikatūras izriet, ka LESD 107. panta 1. punktā nav paredzēta nošķiršana atkarībā no tā, kādi ir valsts intervences pasākuma iemesli vai mērķi, bet šie pasākumi ir definēti, ņemot vērā to radītās sekas, un tādējādi neatkarīgi no lietotajām metodēm (skat. spriedumu, 2018. gada 28. jūnijs, *Andres* (*Heitkamp BauHolding* maksātnespēja)/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 91. punkts un tajā minētā judikatūra).

70 No šīs judikatūras izriet – lai gan konkrētas normatīva regulējuma metodes izmantošana nevar ļaut valsts nodokļu tiesību normas pilnībā izslēgt no LESD paredzētās kontroles valsts atbalsta jomā, šīs regulējuma metodes izmantošana tāpat nav pietiekama, lai definētu atbilstošo atsauces sistēmu nolūkā analizēt selektivitātes nosacījumu, ja vien valsts intervences pasākuma forma izšķirošā veidā neprevalē pār tā sekām. Tādējādi izmantotā normatīvā regulējuma metode nevar būt izšķirošs elements atskaites sistēmas noteikšanai (skat. spriedumu, 2018. gada 28. jūnijs, *Andres* (*Heitkamp BauHolding* maksātnespēja)/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 89. un 91. punkts).

71 Komisija pati precizēja savu atsauces sistēmas jēdziena interpretāciju paziņojumā par LESD 107. panta 1. punktā minēto valsts atbalsta jēdzienu (OV 2016, C 262, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "2016. gada paziņojums"). Šajā ziņā šis paziņojums, lai arī nav saistošs Vispārējai tiesai, var būt lietderīgs iedvesmas avots (šajā nozīmē pēc analoģijas skat. spriedumu, 2017. gada 26. jūlijs, Čehijas Republika/Komisija, C-696/15 P, EU:C:2017:595, 53. punkts).

72 Tostarp 2016. gada paziņojuma 133. punktā norādīts, ka atsauces sistēmu veido konsekvents to tiesību normu kopums, kuras ir vispārīgi – uz objektīvu kritēju pamata – piemērojamas visiem uzņēmumiem, kas ietilpst sistēmas tvērumā atbilstoši tās mērķim. Parasti ar minētajām normām ir definēts ne tikai sistēmas tvērums [piemērošanas joma], bet arī piemērošanas nosacījumi, uzņēmumu, uz kuriem tā attiecas, tiesības un pienākumi un sistēmas darbības tehniskie aspekti.

73 Turklāt 2016. gada paziņojuma 134. punktā ir precizēts, ka nodokļu vai nodevu gadījumā atsauces sistēma balstās uz tādiem elementiem kā nodokļa bāze, nodokļa maksātāji, nodokļa iekasējamības gadījums un nodokļa likmes. Šajā ziņā no judikatūras izriet, ka it īpaši nodokļa likmes, kā arī nodokļa bāzes un nodokļa iekasējamības gadījuma noteikšana ir raksturīgās iezīmes, kuras nosaka atsauces sistēmu jeb parasto nodokļu režīmu, balstoties uz kuru ir izvērtējams selektivitātes nosacījums (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 16. marts, Komisija/Polija, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 38. un 39. punkts).

74 Šo apsvērumu gaismā jāizvērtē, vai Komisija šajā lietā ir pareizi identificējusi atsauces sistēmu.

75 Kā tas it īpaši izriet no apstrīdētā lēmuma 107. apsvēruma, Komisija ir norādījusi, ka atsauces sistēmu veido *CFC* piemērojamais normatīvais regulējums, kas, aplūkots kopumā, nosaka *CFC* maksas priekšmetu vai apliekamo bāzi.

76 Šajā gadījumā attiecīgie pasākumi ir atbrīvojumi, kas *TIOPA* 9.A daļas 9. nodaļā paredzēti noteiktai *CFC* peļņai, kurai citādi būtu piemērojama *CFC* maksa saskaņā ar *TIOPA* 9.A daļas 5. nodaļu. Tādējādi tie ir daļa no *CFC* piemērojamā normatīvā regulējuma, kas ir kodificēts *TIOPA* 9.A daļā.

77 Būtībā *CFC* piemērojamais normatīvais regulējums paredz aplikt ar nodokli Apvienotajā Karalistē *CFC* gūto peļņu, kas faktiski ir attiecināma uz Apvienotajā Karalistē ar nodokli apliekamo un ar *CFC* saistīto uzņēmumu, ciktāl tās izcelsme ir saistīta ar darbību vai aktīviem, kuri radījuši šo peļņu vai ciktāl *CFC* peļņa saistīta ar pasākumiem, kuru mērķis ir novirzīt līdzekļus, kas citādi būtu apliekami ar nodokli Apvienotajā Karalistē.

78 Savukārt *CFC* piemērojamais normatīvais regulējums ir daļa no Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējās sistēmas.

79 Ir jāpārbauda, kādā mērā šis normatīvais regulējums ir nodalāms no minētās vispārējās nodokļu sistēmas, jo tas ir uzskatāms par saskaņotu tiesību normu kopumu, kuram ir autonoma juridiska loģika šī sprieduma 68. punktā minētās judikatūras izpratnē, it īpaši attiecībā uz tādiem elementiem kā nodokļa bāze, nodokļa maksātāji, nodokļa iekasējamības gadījums un nodokļa likmes.

80 Pirmkārt, attiecībā uz *CFC* piemērojamā normatīvā regulējuma pamatā esošo loģiku, ir jāatgādina, kā to pamatoti uzsver Apvienotā Karaliste, ka šīs valsts vispārējā uzņēmumu nodokļu sistēma ir balstīta uz teritorialitātes principu, saskaņā ar kuru ar nodokli apliek tikai Apvienotajā Karalistē gūto peļņu, proti, peļņu, ko guvuši tajā reģistrēti uzņēmumi, vai peļņu, ko ārvalstu uzņēmumi guvuši no savas Apvienotajā Karalistē veiktās darbības, izmantojot pastāvīgo pārstāvniecību šajā valstī.

81 Saskaņā ar *CFC* piemērojamo normatīvo regulējumu noteikta *CFC* gūtā peļņa, kas saskaņā ar teritorialitātes principu parasti netiek aplikta ar nodokli Apvienotajā Karalistē, tomēr var tikt aplikta ar nodokli, ja to uzskata par mākslīgi novirzītu no Apvienotās Karalistes.

82 Tādējādi *CFC* piemērojamais normatīvais regulējums ir balstīts uz loģiku, kas atšķiras no vispārējās nodokļu sistēmas Apvienotajā Karalistē. Šī loģika, protams, ir tās papildinājums vai, kā Komisija norāda apstrīdētā lēmuma 105. apsvērumā, tādas vispārējās nodokļu sistēmas nosacījums, kuras pamatā ir teritorialitātes princips, bet loģika ir no sistēmas atdalāma.

83 Proti, šis normatīvais regulējums nav izņēmums no vispārējās nodokļu sistēmas, jo to drīzāk var uzskatīt par tās paplašinājumu. *CFC* piemērojamā normatīvā regulējuma mērķis ir aplikt ar nodokli ienākumus, kas mākslīgi ir novirzīti no Apvienotās Karalistes, un šī iemesla dēļ mākslīgi palielinājuši *CFC* – kas vēlāk izmaksās dividendes, kuras nav apliekamas ar nodokli Apvienotajā Karalistē, – peļņu. Tādējādi *CFC* piemērojamā normatīvā regulējuma loģika ir saistīta ar peļņas novirzīšanu uz *CFC* tādā veidā, ka praksē tā tiek gūta ārpus Apvienotās Karalistes. Tādēļ tā nošķirama no tās, kas ir pamatā vispārējai uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmai Apvienotajā Karalistē un ir balstīta uz Apvienotajā Karalistē gūto peļņu.

84 Otrkārt, ir jānoskaidro, vai, ņemot vērā raksturīgās iezīmes, kādas nosaka atsauces sistēmu jeb parasto nodokļu režīmu, *CFC* piemērojamais normatīvais regulējums var tikt uzskatīts par tādu, kas veido pilnīgu tiesību normu kopumu, kurš atšķiras no vispārējā uzņēmumu ienākuma nodokļa režīma Apvienotajā Karalistē.

85 Par nodokļa bāzi ir jānorāda, ka *CFC* piemērojamais normatīvais regulējums attiecas uz *CFC* peļņu, kuru mākslīgi novirzījuši un uzkrājuši ārpus Apvienotās Karalistes reģistrētie meitasuzņēmumi. Tādējādi runa ir par *CFC* ārpus Apvienotās Karalistes gūto grāmatvedības peļņu un tās aplikšana ar nodokli saskaņā ar *TIOPA* 9.A daļas 4.–8. nodaļu ir balstīta uz nosacījumu, ka tā ir tikusi mākslīgi novirzīta no Apvienotās Karalistes. Savukārt Apvienotajā Karalistē uzņēmumu ienākuma nodoklis ir piemērojams peļņai, ko Apvienotajā Karalistē guvuši tajā dibināti uzņēmumi vai ārvalstīs dibināto uzņēmumu pastāvīgās pārstāvniecības.

86 Attiecībā uz nodokļa maksātāju *CFC* piemērojamais tiesiskais regulējums ir piemērojams, ja uzņēmumiem – Apvienotās Karalistes rezidentiem –, ir zināmas intereses meitasuzņēmumos, kuri atrodas ārpus Apvienotās Karalistes. Šī īpatnība nošķir šos nodokļu maksātājus no tiem nodokļu maksātājiem, uz kuriem attiecas Apvienotās Karalistes vispārējā nodokļu sistēma, proti, uzņēmumiem, kuri gūst peļņu Apvienotajā Karalistē tieši vai – ārvalstu uzņēmumu gadījumā – ar pastāvīgās pārstāvniecības Apvienotajā Karalistē starpniecību. Turklāt, ja Apvienotajā Karalistē uzņēmumam tiek piemērota *CFC* maksa – tieši par *CFC* gūto peļņu –, tad, piemērojot vispārējo uzņēmuma ienākuma nodokļa sistēmu Apvienotajā Karalistē, ar nodokli apliek tajā reģistrētā uzņēmuma peļņu, ko tas gūst pats vai ar pastāvīgās pārstāvniecības starpniecību Apvienotajā Karalistē.

87 Attiecībā uz nodokļa iekasējamības gadījumu ir jānorāda, ka saskaņā ar *CFC* piemērojamo normatīvo regulējumu, *CFC* maksas piemērošana notiek, ja *CFC* gūst peļņu ārpus Apvienotās Karalistes un ja tā tiek uzskatīta par tādu, kas izriet no tādu resursu vai peļņas mākslīgas novirzīšanas vai pasākumiem, kuri būtu apliekami ar nodokli Apvienotajā Karalistē. Savukārt uzņēmuma ienākuma nodokļa Apvienotajā Karalistē gadījumā nodoklis tiek uzlikts par peļņas gūšanu Apvienotajā Karalistē. Proti, ja tā ir tikusi mākslīgi novirzīta, *CFC* gūtā peļņa pēc savas būtības bija apliekama ar nodokli Apvienotajā Karalistē. Tādējādi noteicošais elements, lai piemērotu *CFC* maksu, ir peļņas mākslīga novirzīšana no Apvienotās Karalistes.

88 Par nodokļa likmi ir jānorāda, ka *CFC* piemērojamais normatīvais regulējums *TIOPA* 9.A daļas 371.BC pantā paredz, ka nodokļa likme, kas piemērojama *CFC* maksas aprēķināšanai, ir tāda, kāda paredzēta saskaņā ar uzņēmumu ienākuma nodokļa režīmu attiecībā uz Apvienotajā Karalistē apliekamu saistītu uzņēmumu, un vairāku piemērojamo likmju gadījumā – likme, kas izriet no vidējās likmes attiecīgajā taksācijas periodā. Protams, *CFC* piemērojamais normatīvais regulējums neietver īpašu likmi, kas būtu piemērojama *CFC* peļņai, un atsaucas uz likmi, ko paredz vispārējā uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma. Tomēr kopumā *CFC* maksa tiek noteikta ar īpašu aprēķina mehānismu, kas vajadzības gadījumā paredz no vairākām nodokļu likmēm, kādas piemērojamas Apvienotajā Karalistē ar nodokli apliekama saistītā uzņēmuma peļņai, aprēķināt vidējo.

89 Visbeidzot – *CFC* piemērojamais normatīvais regulējums, it īpaši *TIOPA* 9.A daļas 15.–21. nodaļā ietvertais, ietver īpašus noteikumus par *CFC* maksas aprēķināšanu, tās pārvaldīšanu un iekasēšanu un it īpaši tās mijiedarbību ar nodokļiem, kuri jāmaksā uzņēmumam rezidentam Apvienotajā Karalistē, un ar nodokļiem, kuri *CFC* maksājami savā rezidences valstī. Šie noteikumi ļauj piemērot TIOPA 9.A daļu *CFC* aplikšanas ar nodokļiem mērķiem, paralēli piemērojot uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējo sistēmu Apvienotajā Karalistē. Protams, *CFC* piemērojamais normatīvais regulējums ir balstīts uz uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējo sistēmu, uz kuru tās atsaucas. Tomēr tas neliedz to uzskatīt par autonomu normu kopumu, kas regulē *CFC* gūtās peļņas aplikšanu ar nodokli Apvienotajā Karalistē.

90 Turklāt ir jānorāda, ka, aprēķinot uzņēmuma rezidenta nodokļa summu, kas apliekama ar nodokli par tā *CFC* gūtajiem ienākumiem, atskaitījums ir paredzēts kā nodokļa atvieglojums par iespējamiem nodokļiem, kas samaksāti *CFC* mītnes valstī. Šis mehānisms, kas nav attiecināms, aprēķinot nodokli, pamatojoties uz uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējo sistēmu Apvienotajā Karalistē, ir būtisks *CFC* peļņas aplikšanas ar nodokļiem ietvaros, lai nepieļautu dubultu aplikšanu ar nodokļiem. Tas vien, ka šāds mehānisms pastāv, liecina par *CFC* piemērojamā normatīvā regulējuma īpatnību.

91 Šādos apstākļos jāsecina, ka Komisija nav pieļāvusi kļūdu vērtējumā, uzskatot, ka *CFC* piemērojamais normatīvais regulējums veido atsevišķu nodokļu noteikumu kopumu Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējās sistēmas ietvaros un sava izvērtējuma mērķiem izmantojot šo regulējumu kā atsauces sistēmu.

92 Tātad attiecīgie pamati saistībā ar kļūdu vērtējumā, nosakot atsauces sistēmu, ir jānoraida.

2. Par pamatiem saistībā ar kļūdu vērtējumā, kas pieļauta Komisijas konstatējumos par atvieglojuma esamību un apstrīdētās shēmas selektivitāti "a priori" atkāpes no atsauces sistēmas dēļ (otrais pamats lietā T-363/19 un otrais un trešais pamats lietā T-456/19)

93 Apvienotā Karaliste un *ITV* būtībā apgalvo – pat pieņemot, ka *CFC* piemērojamais normatīvais regulējums ir atbilstoša atsauces sistēma, *TIOPA* 9. daļas 9. nodaļas piemērošanas rezultātā nenotiek atvieglojuma piešķiršana un tā nav atkāpe no minētās sistēmas.

94 Komisija apstrīd Apvienotās Karalistes un *ITV* argumentus.

95 Šajā lietā ir secīgi jāizvērtē Apvienotās Karalistes un *ITV* argumenti, kurus atbalsta pati Apvienotā Karaliste un *LSEGH*, apstrīdot, pirmkārt, Komisijas secinājumu par atvieglojuma esamību, otrkārt, Komisijas izmantotās atsauces sistēmas mērķi, lai veiktu salīdzinājumu, kas raksturīgs selektivitātes analīzei, un, treškārt, Komisijas secinājumu par apstrīdētās shēmas *a priori* selektivitāti atkāpes no atsauces sistēmas dēļ.

a) Par atvieglojuma esamību

96 Apvienotās Karalistes un *ITV* ieskatā *TIOPA* 9.A daļas 9. nodaļas noteikumus nevar aplūkot atsevišķi no tās 3. un 5. nodaļas noteikumiem, jo tie veido vienotu veselumu, kas definējot *CFC* gūtās peļņas aplikšanas ar nodokli Apvienotajā Karalistē apjomu. Tādējādi Apvienotās Karalistes nodokļu iestādes nevarot piešķirt nekādus atvieglojumus, piemērojot *TIOPA* 9.A daļas 9. nodaļu.

97 Šai ziņā jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru par valsts atbalstu tiek uzskatīta tāda iejaukšanās, kas neatkarīgi no tās veida var dot tiešu vai netiešu labumu uzņēmumiem vai kas uzskatāma par ekonomisku priekšrocību, kuru atbalsta saņēmējs uzņēmums negūtu parastos tirgus apstākļos (skat. spriedumu, 2010. gada 2. septembris, Komisija/*Deutsche Post*, C-399/08 P, EU:C:2010:481, 40. punkts un tajā minētā judikatūra; spriedums, 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa* un *Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, 21. punkts).

98 Proti, ar šādu pasākumu tā saņēmējam tiek piešķirta ekonomiska priekšrocība, jo tā atvieglo nastu, kas parasti gulstas uz uzņēmuma budžetu, un šī iemesla dēļ, kaut arī tās nav subsīdijas šī jēdziena šaurā izpratnē, tomēr tai ir tāds pats raksturs un tādas pašas sekas (spriedums, 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa* un *Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, 22. punkts). Tāds

pasākums, ar kuru valsts iestādes piešķir noteiktiem uzņēmumiem atbrīvojumu no nodokļa, un kurš – lai gan neietver valsts līdzekļu noteiktu pārnešanu – veido personām, uz kurām tas attiecas, izdevīgāku finansiālo situāciju nekā citiem nodokļu maksātājiem, ir uzskatāms par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē (spriedums, 1994. gada 15. marts, *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, 14. punkts; skat. arī spriedumu, 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos u.c.*, no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 46. punkts un tajā minētā judikatūra).

99 Tādējādi, lai noteiktu, vai pastāv nodokļu atvieglojums, ir jāsalīdzina saņēmēja situācija, kas izriet no attiecīgā pasākuma piemērošanas, ar situāciju attiecīgā pasākuma neesamības gadījumā, piemērojot parastos noteikumus aplikšanai ar nodokli (skat. spriedumu, 2019. gada 24. septembris, Nīderlande u.c./Komisija T-760/15 un T-636/16, EU:T:2019:669, 147. punkts un tajā minētā judikatūra).

100 Šajā gadījumā apstrīdētā lēmuma 96.–101. apsvērumā Komisija uzskatīja, ka attiecīgie atbrīvojumi ļauj Apvienotajā Karalistē reģistrētajam uzņēmumam, kuram saskaņā ar *TIOPA* 9.A daļas 5. nodaļu piemērota *CFC* maksa, lūgt, lai *CFC* maksa tiktu noteikta 25 % no *CFC* ar tirdzniecību nesaistītas finanšu peļņas, kas gūta no kvalificētiem aizdevumiem, vai pat vēl mazākā apmērā – līdz 0 %, ja šī peļņa finansēta no "kvalificētiem resursiem" vai ja ir piemērojams noteikums par "atbilstošiem procentiem". Tādējādi attiecīgie atbrīvojumi rada atvieglojumu saņēmējuzņēmumiem, jo citādi no nodokļa atbrīvotajai peļņai būtu tikusi piemērota *CFC* maksa saskaņā ar *TIOPA* 9.A daļas 5. nodaļu.

101 Šajā ziņā no šī sprieduma 3.–9. punktā izklāstītās *TIOPA* 9.A daļas izriet, ka tajā definētie noteikumi paredz virkni situāciju, kuras tiek uzskatītas par tādām, kas ir saistītas ar peļņas mākslīgu novirzīšanu, piemēram, 5. nodaļā ietvertā situācija, kura attiecas uz nozīmīgu amatpersonu pienākumu īstenošanu Apvienotajā Karalistē, kas palīdz *CFC* gūt ar tirdzniecību nesaistītu finanšu peļņu ārpus Apvienotās Karalistes.

102 Tādējādi, ja ir izpildīts viens no iepriekš minētajos noteikumos paredzētajiem kritērijiem, lai noteiktu, vai ir notikusi peļņas mākslīga novirzīšana, šie noteikumi paredz aplikt Apvienotajā Karalistē attiecīgās *CFC* gūto peļņu, piemērojot tai *CFC* maksu.

103 Līdz ar to sistēmas struktūra ir saistīta ar tādu situāciju aplikšanu ar nodokli, kad notiek mākslīga peļņas novirzīšana no Apvienotās Karalistes, vai nu lai šo peļņu no jauna integrētu Apvienotās Karalistes nodokļu bāzē, kura tika samazināta, vai arī lai atturētu no tādu pasākumu ieviešanas, kuru rezultātā notiek novirzīšana.

104 Šādos apstākļos tas – ka tiek paredzēts atbrīvojums no nodokļa 75 % vai pat 100 % apjomā no *CFC* peļņas, kura tiktu uzskatīta par mākslīgi novirzītu no Apvienotās Karalistes un kura līdz ar to Apvienotajā Karalistē būtu apliekama ar nodokli, – atvieglo slogu, kāds parasti gulstas uz tāda uzņēmuma budžetu, kuru šīs peļņas dēļ Apvienotajā Karalistē apliek ar nodokli.

105 Proti, pretēji tam, ko apgalvo Apvienotā Karaliste un *ITV*, attiecīgie atbrīvojumi nevar tikt uzskatīti par *CFC* peļņas aplikšanas ar nodokli pielāgojumu. Tā kā šie atbrīvojumi pārkāpj pašu *CFC* piemērojamo noteikumu būtību, t.i., no Apvienotās Karalistes mākslīgi novirzītās peļņas aplikšanu ar nodokli, tos nevar uzskatīt par pielāgojumiem minēto noteikumu piemērošanā.

106 Tāpat nav atbalstāms arguments, saskaņā ar kuru *TIOPA* 9.A daļas 3. un 5. nodaļa ir viena tiesību akta elementi, kurā definēts, cik lielā mērā *CFC* gūtā peļņa tiek Apvienotajā Karalistē tiek aplikta ar nodokli. Proti, tas, ka abas nodaļas ietilpst vienā tiesību aktā un ka abas katrā ziņā ir

piemērojamas saskaņā ar minēto spēkā esošo tiesību aktu, nemaina to, ka *TIOPA* 9.A daļas 9. nodaļā paredzētie pasākumi, ciktāl tie no nodokļa atbrīvo peļņu, kura tikusi uzskatīta par mākslīgi novirzītu no Apvienotās Karalistes, neatbilst sistēmas, kurā tie ietilpst, būtībai un struktūrai. Tādējādi *TIOPA* 9.A daļas 9. nodaļā paredzētie atbrīvojumi nevis ierobežo *CFC* peļņas aplikšanas ar nodokļiem tvērumu, bet gan atbrīvo no nodokļiem peļņu, kas būtu apliekama ar nodokļiem kā no Apvienotās Karalistes mākslīgi novirzītā peļņa.

107 Ja tiktu pieņemts, ka atkāpe no nodokļu režīma tikai tāpēc, ka tā ir ietverta vienā un tajā pašā tiesību aktā, nav atkāpe, bet drīzāk pielāgojums, kas ierobežo šā nodokļu režīma tvērumu, dalībvalstīm, izmantojot šādu likumdošanas metodi, būtu ļoti viegli slēpt atkāpes no parastās aplikšanas ar nodokļiem un tādējādi izvairīties no valsts atbalsta kontroles noteikumu piemērošanas.

108 Šādos apstākļos ir jānoraida Apvienotās Karalistes un *ITV* argumenti, ar kuriem tiek apstrīdēts Komisijas konstatējums par nodokļu atvieglojuma esamību attiecīgo atbrīvojumu dēļ.

b) Par CFC piemērojamā normatīva regulējuma mērķi

109 Apvienotā Karaliste un *ITV* būtībā apgalvo, ka Komisija esot kļūdaini uzskatījusi, ka *CFC* piemērojamā normatīvā regulējuma mērķis ir aplikt ar nodokli mākslīgi novirzītu peļņu, lai gan minētā regulējuma mērķis ir aizsargāt uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzi Apvienotajā Karalistē, ko var mazināt mākslīga peļņas novirzīšana, kā arī atskaitījumi Apvienotajā Karalistē, ko rada apļveida pasākumi.

110 Komisija norāda, ka *CFC* piemērojama normatīvā regulējuma mērķis ir aplikt ar nodokli peļņu, kas gūta no darbības un aktīviem Apvienotajā Karalistē un mākslīgi novirzīta uz *CFC*.

111 Lai veiktu salīdzināmības analīzi, kas raksturīga selektivitātes izvērtējumam iepriekš šī sprieduma 61. punktā aprakstītajā judikatūrā paredzētās analīzes otrajā posmā, izšķiroša nozīme ir attiecīgās nodokļu sistēmas mērķa noteikšanai, jo tieši no šī mērķa skatpunkta ir jāsalīdzina attiecīgo saimnieciskās darbības subjektu tiesiskā un faktiskā situācija.

112 Proti, no judikatūras izriet, ka nosacījums attiecībā uz atvieglojuma selektivitāti, kas ir nesaraujami saistīta ar pasākumu kvalificējamību kā "valsts atbalstu" LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, nozīmē, ka ir jānoskaidro, vai konkrētā tiesiskā regulējuma ietvaros šis valsts pasākums var radīt priekšrocības "konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai" salīdzinājumā ar citiem, kuri, ņemot vērā minētās sistēmas mērķi, ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā un kuriem tādējādi piemēro atšķirīgu attieksmi, ko būtībā var kvalificēt kā diskriminējošu (skat. spriedumu, 2021. gada 16. marts, Komisija/Polija, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

113 Apstrīdētā lēmuma 105. apsvērumā ir norādīts, ka "[Apvienotās Karalistes] *CFC* piemērojamā normatīva regulējuma mērķis ir aizsargāt Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzi, tādējādi nodrošinot, ka [Apvienotās Karalistes] uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma īsteno savu mērķi un ka šī sistēma īsteno šo mērķi, piemērojot maksu par tādu peļņu no darbībām un aktīviem Apvienotajā Karalistē, kura uzskatāma par *mākslīgi novirzītu* no Apvienotās Karalistes uz saistītiem nerezidentuzņēmumiem. Šis mērķis nedaudz atšķirīgā formulējumā ir atgādināts apstrīdētā lēmuma 114. apsvērumā.

114 Šajā gadījumā lietas dalībnieki būtībā nav vienisprātis par to, vai *CFC* piemērojamā normatīvā regulējuma mērķis ir aizsargāt Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzi, kā to apgalvo Apvienotā Karaliste un *ITV*, vai arī aplikt ar nodokli no Apvienotās Karalistes mākslīgi novirzīto peļņu, kā to apgalvo Komisija.

115 Šajā ziņā vispirms ir jānorāda, ka abas iepriekš šī sprieduma 114. punktā rezumētās nostājas patiesībā nav pretējas, jo Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzes aizsardzība ir plašs mērķis, kurā iekļaujas specifiskāks mērķis, proti, aplikt ar nodokli no Apvienotās Karalistes mākslīgi novirzītu peļņu.

116 Kā norādīts šī sprieduma 3. punktā, uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma Apvienotajā Karalistē balstās uz teritorialitātes principu, saskaņā ar kuru ar nodokli apliek tikai to peļņu, ko no darbības vai aktīviem Apvienotajā Karalistē guvuši vai nu tajā reģistrētie uzņēmumi, vai arī ārvalstu uzņēmumu pastāvīgās pārstāvniecības. Līdz ar to saskaņā ar teritorialitātes principu dividendes, ko izmaksā tādi kontrolētie ārvalstu uzņēmumi kā *CFC*, netiek apliktas ar nodokli Apvienotajā Karalistē. Kā Apvienotā Karaliste ir norādījusi administratīvajā procesā, it īpaši atbildot uz lēmumu par formālās izmeklēšanas procedūras uzsākšanu, lai teritoriālās nodokļu sistēmas kontekstā nepieļautu, ka Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa bāze tiek samazināta par labu *CFC*, kuriem ārpus Apvienotās Karalistes piemēro zemas nodokļu likmes, ir ieviesti vairāki pasākumi, piemēram, tādi, kuru mērķis ir ierobežot procentu atskaitījumus Apvienotajā Karalistē, ierobežojumi attiecībā uz procentu likmēm, kas piemērojamas grupas iekšējās attiecības vai *CFC* piemērojamais normatīvais regulējums.

117 Protams, visi šie pasākumi palīdz sasniegt vispārējo mērķi – aizsargāt Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzi.

118 Tomēr, lai analizētu attiecīgo nodokļu pasākumu selektivitāti, ir svarīgi noteikt *CFC* piemērojamā normatīvā regulējuma īpašo mērķi, kas ir atbilstošā atsauces sistēma šajā lietā.

119 Tomēr no dažādiem dokumentiem, kas sagatavoti iepriekšējas apspriešanās gaitā pirms *CFC* piemērojamā normatīvā regulējuma Apvienotajā Karalistē pieņemšanas, izriet, ka šī regulējuma mērķis ir aizsargāt Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzi no samazināšanās, ko rada peļņas mākslīga novirzīšana no Apvienotās Karalistes. Tāpat no atbildēm, ko Apvienotā Karaliste sniegusi administratīvajā procesā, kā arī no tās procesuālajiem dokumentiem šīs prasības ietvaros izriet, ka *CFC* piemērojamais normatīvais regulējums ir īpaši vērsts uz to, lai apliktu ar nodokli no Apvienotās Karalistes mākslīgi novirzīto *CFC* peļņu.

120 Šādos apstākļos ir jānoraida Apvienotās Karalistes un *ITV* argumenti, ar kuriem tiek apstrīdēts *CFC* piemērojamā normatīva regulējuma mērķis, uz kuru Komisija atsaukusies, lai šajā lietā veiktu salīdzināmības analīzi, proti, Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzes aizsardzība, apliekot ar nodokli to peļņu, kas gūta no darbības un aktīviem Apvienotajā Karalistē un kas mākslīgi tiek novirzīta no šīs valsts uz *CFC*.

c) Par apstrīdētās shēmas selektivitāti "a priori" atkāpes no atsauces sistēmas dēļ

121 Apvienotā Karaliste un *ITV*, ko šajā ziņā atbalsta *LSEGH*, uzskata, ka Komisija esot pieļāvusi kļūdu vērtējumā, apstrīdētajā lēmumā konstatējot, ka apstrīdētā shēma *a priori* bija selektīva, jo tā pietiekami neesot ņēmusi vērā to, ka *CFC* piemērojamais normatīvais regulējums paredz obligātu aplikšanu ar nodokli tikai tajos gadījumos, kad pastāv būtisks peļņas ļaunprātīgas izmantošanas vai

mākslīgas novirzīšanas no Apvienotās Karalistes risks. Savukārt *TIOPA* 9.A daļas 9. nodaļā paredzētais atbrīvojums esot piemērojams tikai gadījumos, kad pastāv nenozīmīgs Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa apliekamās bāzes samazināšanās risks.

122 Tādējādi Apvienotā Karaliste, *ITV* un *LSEGH* apgalvo, ka *CFC* faktiskā un juridiskā situācija, gūstot peļņu no nekvalificētiem aizdevumiem, proti, tiem, kas izsniegti Apvienotās Karalistes saistītiem uzņēmumiem vai trešiem uzņēmumiem, ir atšķirīga no situācijas, kad *CFC* gūst peļņu no kvalificētiem aizdevumiem. Tādējādi *CFC* izsniegtie izdevumi Apvienotās Karalistes saistītiem uzņēmumiem ir apļveida darījumi, kuru mērķis ir samazināt Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzi un *CFC* izsniegtie izdevumi trešām personām parasti ir pasākumi bez ekonomiskā mērķa un līdz ar to pielīdzināmi krājkases aizdevumiem kas tā neesot kvalificētu aizdevumu situācijās, it īpaši nosacījuma par *CFC* saimnieciskās darbības veikšanu rezidences valstī dēļ.

123 Komisija apstrīd šos argumentus un būtībā apgalvo, ka situācijas, kas attiecas uz meitasuzņēmumu aizdevumiem mātesuzņēmumiem un krājkases aizdevumiem no vienas puses, un tās, kas attiecas uz kvalificētiem aizdevumiem, no otras puses, esot salīdzināmas, jo no abiem aizdevumu veidiem varot gūt ar tirdzniecību nesaistītu finanšu peļņu, ņemot vērā nozīmīgu amatpersonu pienākumu īstenošanu Apvienotajā Karalistē. Proti, ar šiem pienākumiem saistītais kritērijs ir viens no *TIOPA* 9.A daļas 5. nodaļā paredzētajiem kritērijiem, lai identificētu situācijas, kurās ir notikusi peļņas, kurai piemērojama *CFC* maksa, mākslīga novirzīšana. Turklāt gan kvalificēti, gan nekvalificēti aizdevumi varot tikt attaisnoti ar lietderīgiem komerciāliem iemesliem.

124 Šajā ziņā jāatgādina, ka nodokļu pasākumu selektivitātes analīzes otrajā posmā, kāds paredzēts šī sprieduma 61. punktā atgādinātajā judikatūrā, Komisijai ir jāpierāda, ka ar attiecīgo nodokļu pasākumu tiek veikta atkāpe no pirmajā posmā identificētās atsauces sistēmas, ciktāl ar to tiek veikta nošķiršana starp saimnieciskās darbības subjektiem, kuri no minētās atsauces sistēmas mērķa skatpunkta atrodas salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā.

125 Apstrīdētā lēmuma 124.–151. apsvērumā, lai pierādītu selektīvā atvieglojuma esamību, Komisija salīdzināja to uzņēmumu situāciju, kuri var izmantot attiecīgos atbrīvojumus, proti, situāciju, kad *CFC* esot guvuši ar tirdzniecību nesaistītu finanšu peļņu no kvalificētiem aizdevumiem, un to uzņēmumu situāciju, kuriem šāds atbrīvojums nav piemērojams, proti, tādu uzņēmumu situāciju, kad *CFC* ir guvuši peļņu no nekvalificētiem aizdevumiem.

126 Šajā ziņā vispirms ir jāizvērtē attiecīgo atbrīvojumu piešķiršanai izvirzītie nosacījumi, it īpaši nosacījumi, kas saistīti ar aizdevumu iedalījumu kvalificētos un nekvalificētos, pēc tam jāaplūko nekvalificēto aizdevumu īpatnības, lai visbeidzot izvērtētu, vai Komisija ir pareizi secinājusi, ka ar apstrīdētajiem pasākumiem ir veikta nošķiršana starp salīdzināmā situācijā esošiem saimnieciskās darbības subjektiem.

1) Par kvalificēto atbrīvojumu piešķiršanas nosacījumiem

127 Apstrīdētajā lēmumā Komisija uzskatīja, ka trīs atbrīvojumi, kas paredzēti *TIOPA* 9.A daļas 9. nodaļā un ietekmē *CFC* peļņu, kurai var piemērot *CFC* maksājumu saskaņā ar šī tiesību akta 5. nodaļu, ir selektīvs atvieglojums to saņēmējiem.

128 Pirmkārt, tas ir *TIOPA* 9.A daļas 371.IB pantā paredzētais atbrīvojums, kas var skart līdz pat 100 % no *CFC* ar tirdzniecību nesaistītas finanšu peļņas, kura gūta no kvalificētiem aizdevumiem, ja vien tie tikuši finansēti no kvalificētiem resursiem, proti, būtībā no *CFC* peļņas vai citiem pašu resursiem.

129 Otrkārt, runa ir par *TIOPA* 9.A daļas 371.ID pantā paredzēto atbrīvojumu 75 % no *CFC* ar tirdzniecību nesaistītas finanšu peļņas. Saskaņā ar šo atbrīvojumu 75 % no peļņas, kas gūta no kvalificētiem aizdevumiem, var būt atbrīvojuma priekšmets, nepierādot, ka resursi ir piešķirti *CFC*, un neatkarīgi no nozīmīgu personu veiktajām funkcijām saistībā ar attiecīgajiem aizdevumiem. Šī iemesla dēļ tiek uzskatīts, ka šis atbrīvojums automātiski tiek piešķirts kvalificētu aizdevumu gadījumā.

130 Treškārt, tas ir *TIOPA* 9.A daļas 371.IE pantā paredzētais atbrīvojums, kas saukts par "atbilstošu procentu" atbrīvojumu. Uz šo atbrīvojumu var atsaukties attiecībā uz to ar tirdzniecību nesaistītas finanšu peļņas atlikumu, kas gūta no kvalificētiem aizdevumiem, uz kuriem neattiecas divi pārējie atbrīvojumi, ciktāl attiecīgajai uzņēmumu grupai kopumā ar nodokli apliekamo ienākumu summa par saņemtajiem procentiem ir lielāka par samaksāto procentu summu, ko šī grupa atskaitījusi no Apvienotajā Karalistē ar nodokli apliekamās bāzes. Tā kā uz šo atbrīvojumu var atsaukties attiecībā uz visu attiecīgā *CFC* ar tirdzniecību nesaistīto finanšu peļņu, kas gūta no kvalificētiem aizdevumiem, Komisija to uzskatīja par tādu pašu pilnīgu atbrīvojumu kā 371.IB pantā paredzētais.

131 Pirmām kārtām, ir jāatgādina, ka attiecīgie atbrīvojumi ietekmē ar tirdzniecību nesaistītu finanšu peļņu, proti, būtībā peļņu, kas gūta no aizdevumiem, kurus izsniedzis tāds *CFC*, kas nedarbojas banku sektorā, un kura peļņa tiek uzskatīta par apliekamu ar nodokli Apvienotajā Karalistē un tādējādi tai tiek piemērota *CFC* maksa saskaņā ar *TIOPA* 9.A daļas 5. nodaļu. Tātad šī peļņa tika uzskatīta par apliekamu ar nodokli Apvienotajā Karalistē, jo attiecīgo aizdevumu izveidošanai un pārvaldībai būtiskākās darbības, proti, nozīmīgu amatpersonu pienākumi, tika īstenoti Apvienotajā Karalistē (šī situācija atbilst *TIOPA* 9.A daļas 371.EB pantā norādītajam kritērijam, proti, "darbība Apvienotajā Karalistē"), vai arī aizdevumi tika finansēti no līdzekļiem vai aktīviem, kas gūti no tādu līdzekļu ieguldījumiem, kuru izcelsme saistīta ar Apvienoto Karalisti (šī situācija atbilst tā sauktajam "ar Apvienoto Karalisti saistīto līdzekļu testam", kas paredzēts *TIOPA* 9.A daļas 371.EC pantā).

132 Otrām kārtām, lai saņemtu trīs attiecīgos atbrīvojumus, ir jābūt izpildītam nosacījumam saistībā ar *CFC* uzņēmējdarbības veikšanas vietu. Šis nosacījums, kas paredzēts *TIOPA* 9.A daļas 371.IA pantā kopsakarā ar šī paša tiesību akta 371.DG pantu, paredz, ka attiecīgais *CFC* savu darbību reģistrācijas valstī vismaz galvenokārt veic telpās, kuras pastāvīgi ir aizņemtas un izmantotas. Apvienotā Karaliste savos rakstveida apsvērumos to ir norādījusi kā prasību par *CFC* faktisko esamību, izslēdzot tā sauktos "pastkastīšu" jeb "izkārtnes" uzņēmumus. Tomēr jākonstatē, ka šī nosacījuma, kā to interpretē Apvienotās Karalistes nodokļu iestādes, tvērums joprojām ir relatīvs. Proti, no Apvienotās Karalistes Nodokļu iestāžu rokasgrāmatas par starptautiskajām nodokļu tiesībām attiecībā uz *CFC* (*HMRC International Manual*/INTM 190000 *Controlled Foreign Companies)* INTM200810. punkta izriet – ir pietiekami, ka attiecīgās telpas ir aizņemtas "saprātīgā pastāvības pakāpē", proti, vismaz divpadsmit mēnešus vai ka ir šāds nodoms. Turklāt ar šo rezidences prasību nav saistīti papildu nosacījumi, ar kuriem varētu tikt pierādīta saimnieciskās darbības esamība uzņēmējdarbības veikšanas valstī, atšķirībā no tā, kas paredzēts *TIOPA* 9.A daļas 371.DF panta 1. punktā attiecībā uz tirdzniecības finanšu peļņu.

133 Turklāt, kā tiesas sēdē atzina Apvienotā Karaliste, atbildot uz Vispārējās tiesas uzdotajiem jautājumiem, tas, ka *CFC* atbilst nosacījumam par uzņēmējdarbības veikšanas vietu, nenozīmē, ka nozīmīgu amatpersonu pienākumi, kas ir attiecināmi uz minēto *CFC* darbību, it īpaši tie, kas saistīti ar tā piešķirtajiem aizdevumiem (no kuriem var gūt ar tirdzniecību nesaistītu finanšu peļņu), tiek īstenoti *CFC* rezidences valstī. Šajā ziņā Komisija apstrīdētā lēmuma 165. un 166. apsvērumā norādīja, ka Apvienotās Karalistes nodokļu iestādes uzskatīja –attiecībā uz lieliem vidēja termiņa un ilgtermiņa aizdevumiem, kas tiek finansēti no pašu līdzekļiem, ir sagaidāms, ka vairumā gadījumu pastāvīga aizdevuma pārvaldība būs ietverta grupas finansēšanas pienākumā, nevis uzticēta *CFC* pašam.

134 Tādējādi ir iespējams, ka *CFC*, kas atbilst nosacījumam par uzņēmējdarbības veikšanas vietu, var gūt ar tirdzniecību nesaistītu finanšu peļņu no darbībām saistībā ar aizdevumu, attiecībā uz kuru nozīmīgu amatpersonu pienākumi ir īstenoti Apvienotajā Karalistē.

135 Turklāt šī nosacījuma izpildes fakts nenozīmē, ka ir izpildīti arī citi attiecīgo atbrīvojumu saņemšanai vajadzīgie nosacījumi. Tātad nevar izslēgt, ka *CFC*, kas atbilst nosacījumam par uzņēmējdarbības veikšanas vietu, gūst ar tirdzniecību nesaistītu finanšu peļņu no nekvalificētiem aizdevumiem, tāpēc nevar izmantot attiecīgos atbrīvojumus.

136 Šādos apstākļos, kā Komisija pamatoti ir norādījusi tostarp apstrīdētā lēmuma 149. apsvērumā, ar uzņēmējdarbības veikšanas vietu saistītais nosacījums nav izšķirošais selektivitātes analīzes ietvaros veicamajā salīdzināmības izvērtējumā, jo to var izpildīt gan uzņēmumi, kuri var saņemt attiecīgos atbrīvojumus, gan uzņēmumi, kuriem šī iespēja ir izslēgta.

137 Trešām kārtām, lai saņemtu attiecīgos atbrīvojumus, konkrētajai ar tirdzniecību nesaistītajai finanšu peļņai ir jābūt gūtai no kvalificētiem aizdevumiem. Saskaņā ar *TIOPA* 9.A daļas 371.IG pantu kvalificēti aizdevumi ir aizdevumi, ko *CFC* piešķir citiem Apvienotās Karalistes nerezidentuzņēmumiem, kurus kontrolē viens vai vairāki no tiem pašiem uzņēmumiem, kuri kontrolē *CFC*. Tādējādi, kā izriet no Apvienotās Karalistes Nodokļu iestāžu rokasgrāmatas par starptautiskajām nodokļu tiesībām attiecībā uz *CFC* (*HMRC International Manual* /INTM 190000 *Controlled Foreign Companies*) INTM216450. punkta, kvalificēti aizdevumi būtībā ir aizdevumi, ko *CFC* piešķīris grupas uzņēmumiem, kuri ir Apvienotās Karalistes nerezidentuzņēmumi.

138 Nosacījumam saistībā ar kvalificētiem aizdevumiem ir nozīme attiecībā uz trīs attiecīgajiem atbrīvojumiem. Tomēr, runājot par *TIOPA* 9.A daļas 371.ID pantā paredzēto atbrīvojumu, tas būtībā ir vienīgais nosacījums, izņemot ar uzņēmējdarbības veikšanas vietu saistīto, kas piemērojams, lai ar nodokli apliekamie uzņēmumi varētu atsaukties uz 75 % atbrīvojumu to *CFC* gūtajai ar tirdzniecību nesaistītai finanšu peļņai attiecībā uz kvalificētiem aizdevumiem, un tas tā ir neatkarīgi no tā, ka nozīmīgu amatpersonu pienākumi saistībā ar attiecīgajiem aizdevumiem ir īstenoti Apvienotajā Karalistē.

139 Ceturtām kārtām, lai varētu izmantot *TIOPA* 9.A daļas 371.IB pantā paredzēto atbrīvojumu, kas var skart līdz pat 100 % no *CFC* ar tirdzniecību nesaistītas finanšu peļņas, ir jāpierāda arī tas, ka kvalificēta aizdevuma pamatā esošie resursi ir "kvalificēti" līdzekļi. *TIOPA* 9.A daļas 371.IB pantā ir paredzēts, ka ar nodokli apliekamie uzņēmumi var lūgt atbrīvojumu no *CFC* maksājuma par ar tirdzniecību nesaistītu peļņu, kas gūta no attaisnotiem aizdevumiem, ja un ciktāl tie spēj pierādīt, ka šī peļņa ir gūta no kvalificētiem resursiem. Saskaņā ar *TIOPA* 9.A daļas 371.IB pantu kvalificēti resursi būtībā atbilst tiem, kas gūti no *CFC* peļņas vai līdzekļiem un citiem aktīviem, ko *CFC* saņēmis saistībā ar tā turējumā esošām akcijām tādā uzņēmumā, kas ir grupas, kurā tas ietilpst,

dalībnieks, vai kuras tā ir emitējusi par labu minētajiem dalībniekiem. Tādējādi šis atbrīvojums no nodokļa var segt līdz pat 100 % no ar tirdzniecību nesaistītas finanšu peļņas, ja visi attiecīgie nekvalificētie aizdevumi ir tikuši finansēti no kvalificētiem resursiem.

140 Šajā ziņā, kā to norādīja Apvienotā Karaliste un *ITV* savās atbildēs uz Vispārējās tiesas jautājumiem, nav izslēgts, ka aizdevumi ir tikuši finansēti no kvalificētiem resursiem un tātad pašu *CFC* resursiem, lai gan ar šo aizdevumu saistītie nozīmīgu amatpersonu pienākumi centralizēti tika īstenoti Apvienotajā Karalistē. Līdz ar to *TIOPA* 9.A daļas 371.IB pantā paredzētais atbrīvojums tāpat kā *TIOPA* 9.A daļas 371.ID pantā paredzētais tiek piešķirts neatkarīgi no tā, ka ar attiecīgajiem aizdevumiem saistītie nozīmīgu amatpersonu pienākumi ir tikuši īstenoti Apvienotajā Karalistē.

141 Piektām kārtām, uz *TIOPA* 9.A daļas 371.IE pantā paredzēto atbrīvojumu – kas pazīstams kā "atbilstošie procenti" – var atsaukties attiecībā uz ar tirdzniecību nesaistītas finanšu peļņas atlikumu, kas gūta no kvalificētiem aizdevumiem, uz kuriem neattiecas divi pārējie atbrīvojumi, ciktāl attiecīgo uzņēmumu grupas kopumā ar nodokli apliekamo ienākumu summa par saņemtajiem procentiem ir lielāka par izmaksātajiem procentiem, un tādēļ šī grupa to atskaita no savas ar nodokli apliekamās bāzes Apvienotajā Karalistē.

142 Tātad runa ir par papildu atbrīvojumu salīdzinājumā ar abiem pārējiem atbrīvojumiem, bet kas arī tiek piešķirts neatkarīgi no tā, vai nozīmīgu amatpersonu pienākumi, kas saistīti ar aizdevumiem, kuri rada attiecīgo ar tirdzniecību nesaistīto finanšu peļņu, ir īstenoti Apvienotajā Karalistē.

143 Iepriekš minēto apsvērumu gaismā jāatzīmē, ka papildus dažādiem nosacījumiem, kuri attiecas uz katru no attiecīgajiem atbrīvojumiem, šie atbrīvojumi tiek piešķirti neatkarīgi no tā, vai nozīmīgu amatpersonu pienākumi, kas saistīti ar aizdevumiem, kuri rada attiecīgo netirdzniecības finanšu peļņu, ir īstenoti Apvienotajā Karalistē.

2) Par izņēmumiem no attiecīgo atbrīvojumu piešķiršanas

144 Kā norādīts 127.–143. punktā, attiecīgajiem trim atbrīvojumiem kopīgais nosacījums ir tāds, vai aizdevumi ir kvalificēti vai nekvalificēti. Līdz ar to no šiem atbrīvojumiem ir izslēgti ar tirdzniecību nesaistītie finanšu ienākumi, kas gūti no nekvalificētiem aizdevumiem.

145 Saskaņā ar *TIOPA* 9.A daļas 371.IH pantu kvalificētu aizdevumu definīcijā nav iekļauti aizdevumi, kas piešķirti Apvienotajā Karalistē reģistrētam uzņēmumam vai nerezidentuzņēmuma pastāvīgajai pārstāvniecībai. Šajā definīcijā nav iekļauti arī aizdevumi, kas piešķirti citam *CFC* un kas ļauj uzņēmumam Apvienotajā Karalistē, aprēķinot *CFC* maksu, atskaitīt saistībā ar šo aizdevumu samaksātos procentus. Tāpat nav iekļauti aizdevumi, kas piešķirti saņēmējam, kurš šos līdzekļus izmanto citu aizdevumu piešķiršanai.

146 Tā kā kvalificētus aizdevumus ir jāpiešķir kvalificētiem uzņēmumiem, kuriem ir tiesības pretendēt uz atbalstu saskaņā ar *TIOPA* 9.A daļas 371.IG panta 8. punktu, proti, tiem, kas saistīti ar *CFC* un kurus kontrolē viens vai vairāki no tiem pašiem uzņēmumiem, kuri kontrolē *CFC*, aizdevumi uzņēmumiem ārpus grupas nav iekļauti kvalificētu aizdevumu definīcijā.

147 Tādējādi būtībā par nekvalificētiem tiek uzskatīti *CFC* aizdevumi grupas uzņēmumiem – Apvienotās Karalistes rezidentiem –, tā dēvētie "meitasuzņēmumu aizdevumi mātesuzņēmumiem", ko *CFC* piešķir trešiem uzņēmumiem, saukti par "krājkases aizdevumiem" un tie, kuru procenti tiek izmantoti kā atskaitījumi no cita *CFC* maksas vai tiek izmantoti citu aizdevumu finansēšanai.

148 Vispirms par meitasuzņēmuma aizdevumiem mātesuzņēmumam – īpatnība, kuru Apvienotā Karaliste uzsvēra, lai izskaidrotu to izslēgšanu no attiecīgajiem atbrīvojumiem, ir papildu risks, ko šis aizdevuma veids rada nodokļu bāzei tādēļ, ka Apvienotās Karalistes uzņēmums, kas saņēmis aizdevumu, var atskaitīt par attiecīgo aizdevumu samaksātos procentus.

149 Šajā ziņā jānorāda, ka, lai gan iespēja atskaitīt Apvienotajā Karalistē saistībā ar konkrētajiem aizdevumiem samaksātos procentus ir raksturīga meitasuzņēmuma aizdevumiem mātesuzņēmumam tas, ka no attiecīgajiem aizdevumiem gūtajai ar tirdzniecību nesaistītajai finanšu peļņai tiek piemērota *CFC* maksa saskaņā ar *TIOPA* 9.A daļas 5. nodaļas 371.EB pantu, nozīmē, ka ar šiem aizdevumiem saistītie nozīmīgu amatpersonu pienākumi ir īstenoti Apvienotajā Karalistē.

150 Turpinājumā par aizdevumiem trešiem uzņēmumiem jāatgādina, ka tie nevar saņemt attiecīgos atbrīvojumus, jo tie nav kvalificēti aizdevumi. Proti, lai attiecīgais aizdevums būtu kvalificēts aizdevums, tā saņēmējam ir jābūt kvalificētam uzņēmumam, proti, būtībā uzņēmumam, kas ietilpst tajā pašā grupā, kurā ietilpst attiecīgā *CFC*.

151 Protams, visā tiesvedības laikā Apvienotā Karaliste aizdevumus, ko *CFC* ir piešķīris trešiem uzņēmumiem, kvalificēja kā krājkases aizdevumus vai kā daļu no krājkases uzņēmumiem. Apvienotās Karalistes un *ITV* ieskatā, ja *CFC* piešķir aizdevumu trešai personai, šo aizdevumu veido tādu monetāro aktīvu pārpalikums, kas noguldīti pie trešām personām kā depozīts bankā vai citā drošā veidā.

152 Tomēr jāuzsver, ka šie apsvērumi paši par sevi nav tādi, kas padara aizdevumu par nekvalificētu. Proti, saskaņā ar *TIOPA* 9.A daļas 371.IG panta 8. punktu aizdevums ir nekvalificēts, ja attiecīgā aizdevuma saņēmējs neietilpst grupā, kurā ietilpst aizdevumu piešķirošais *CFC*.

153 Katrā ziņā jānorāda, ka attiecīgā izslēgšana neattiecas uz peļņas mākslīgas novirzīšanas situāciju, kas saistīta ar to, ka attiecīgā peļņu radījušā aizdevuma saņēmējs neietilpst tajā pašā grupā kā *CFC*, lai gan šāda mākslīgas novirzīšanas situācija nevarētu rasties gadījumā, ja attiecīgā aizdevuma saņēmējs ietilptu tai pašā grupā, kurā *CFC*.

154 Proti, neatkarīgi no tā, vai aizdevuma saņēmējs ietilpst vai neietilpst to piešķīrušajā *CFC* grupā, ar šo aizdevumu saistītie nozīmīgu amatpersonu pienākumi var būt tikuši īstenoti Apvienotajā Karalistē, savukārt ar tirdzniecību nesaistīto finanšu peļņu no šī aizņēmuma ir guvusi *CFC*. Tādējādi tas, vai attiecīgais aizdevuma saņēmējs pieder vai nepieder tai pašai grupai, kurā ietilpst *CFC*, neietekmē, vai *CFC* gūst šādu peļņu.

155 Visbeidzot – Apvienotā Karaliste un *ITV* norāda uz citiem gadījumiem, kas izslēgti no *TIOPA* 9.A daļas 371.IH pantā paredzētās kvalificēta aizdevuma definīcijas.

156 Tātad saskaņā ar *TIOPA* 9.A daļas 371.IH pantā 3. punktu no kvalificēto aizdevumu definīcijas it īpaši ir izslēgtas situācijas, kad saistībā ar attiecīgo aizdevumu samaksātie procenti tiek izmantoti, lai samazinātu *CFC* maksas pamatā esošo peļņu. Šis izņēmums papildina izņēmumu, kas attiecas

uz meitasuzņēmuma aizdevumiem mātesuzņēmumam, jo būtībā tā mērķis ir nodrošināt, lai attiecīgie atbrīvojumi netiktu apvienoti ar atskaitījumiem vai citiem atbrīvojumiem, kurus piemēro Apvienotajā Karalistē.

157 Turklāt saskaņā ar *TIOPA* 9.A daļas 371.IH panta 5. punktu ir izslēgtas arī situācijas, kurās *CFC* piešķirtais aizdevums vēlāk ļauj uzņēmumam – aizdevuma saņēmējam – piešķirt citus aizdevumus. Kā norādījusi Apvienotā Karaliste un *ITV*, šī izslēgšana būtībā ir vērsta uz to, lai *CFC* piešķirtos aizdevumus izmantotu grupas komercdarbības finansēšanai ārpus Apvienotās Karalistes.

158 Šajā ziņā, kā to pamatoti norāda Komisija, ir jākonstatē, ka, lai arī var būt leģitīmi piešķirt atbrīvojumu no nodokļa ar tirdzniecību nesaistītai finanšu peļņai, kas gūta no aizdevumiem, kuri tikuši izmantoti grupas darbības finansēšanai ārvalstīs, faktiski peļņu, kas gūta no Apvienotās Karalistes izcelsmes resursiem vai nozīmīgu amatpersonu pienākumiem, kas īstenoti Apvienotajā Karalistē, būs guvis *CFC* un tādēļ to var uzskatīt par mākslīgi novirzītu no Apvienotās Karalistes saskaņā ar *TIOPA* 5. nodaļu.

159 Attiecībā uz dažādiem iepriekš 147.–157. punktā aprakstītajiem izņēmumiem, ir jānorāda, ka tie attiecas uz situācijām, kurās, protams, varētu veikt papildu atskaitījumus Apvienotajā Karalistē vai kurās *CFC* piedāvātais finansējums būtu piešķirts uzņēmumiem ārpus grupas, kuras resursi vai nozīmīgu amatpersonu pienākumi no Apvienotās Karalistes tiktu mobilizēti, lai izveidotu un pārvaldītu attiecīgos aizdevumus. Tomēr visos šajos apstākļos izņēmumi no atbrīvojumiem nebija saistīti ar peļņas mākslīgās novirzīšanas esamību tā iemesla dēļ, ka nozīmīgi amatpersonu pienākumi tika īstenoti Apvienotajā Karalistē.

160 Šādos apstākļos ir jānoraida Apvienotās Karalistes, *ITV* un *LSEGH* argumenti, saskaņā ar kuriem šo izņēmumu mērķis bija novērst, ka attiecīgie atbrīvojumi tiek piešķirti īpašos gadījumos, kad notiek peļņas mākslīga novirzīšana.

3) Par atkāpes no atsauces sistēmas esamību un par attiecīgo uzņēmēju salīdzināmību, ņemot vērā minētās sistēmas mērķi

161 Vispirms jāatgādina, ka šajā gadījumā atsauces sistēmu, attiecībā uz kuru ir jāizvērtē attiecīgie atbrīvojumi, veido *CFC* piemērojamais normatīvais regulējums, kura mērķis ir aizsargāt Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzi, apliekot ar to peļņu, kas gūta no Apvienotās Karalistes darbībām un aktīviem, kuri mākslīgi novirzīti no Apvienotās Karalistes.

162 Turklāt ir jāatgādina, ka *CFC* piemērojamā normatīvā regulējuma ietvaros ar tirdzniecību nesaistīta finanšu peļņa, ko pēdējā minētā guvusi saistībā ar Apvienotajā Karalistē īstenotiem nozīmīgiem amatpersonu pienākumiem, tika uzskatīta par no Apvienotās Karalistes mākslīgi novirzītu peļņu un tādējādi ir apliekama ar nodokli saskaņā ar *TIOPA* 9.A daļas 5. nodaļu.

163 Proti, nozīmīgu amatpersonu Apvienotajā Karalistē īstenotu pienākumu esamība ir viena no četrām *TIOPA* 9.A daļas 5. nodaļā paredzētajām un šī sprieduma 6. punktā apkopotajām situācijām, kuras tiek uzskatītas par tādām, kas veido mākslīgu peļņas novirzīšanu, un tādēļ par apliekamu ar nodokli Apvienotajā Karalistē.

164 Citiem vārdiem sakot, Apvienotās Karalistes likumdevējs uzskatīja, ka *CFC* peļņa, ciktāl tā ir gūta no nozīmīgu amatpersonu pienākumu īstenošanas Apvienotajā Karalistē, ir apliekama ar nodokli. Šī iemesla dēļ ar tirdzniecību nesaistītai finanšu peļņai, kas gūta gan saistībā ar nekvalificētiem, gan kvalificētiem aizdevumiem, var būt piemērojama *CFC* maksa saskaņā ar *TIOPA* 9.A daļas 5. nodaļas 371.EB pantu.

165 Tomēr, kā tikko secināts 143. punktā, ir jākonstatē, ka, piemērojot attiecīgos atbrīvojumus, nav izslēgts, ka situācijas, kurās nozīmīgu amatpersonu pienākumi ir tikuši īstenoti Apvienotajā Karalistē un kuras tādēļ tiek uzskatītas par tādām, kas veido mākslīgu peļņas novirzīšanu, Apvienotajā Karalistē var tikt pilnībā vai daļēji atbrīvotas no aplikšanas ar nodokli.

166 Šādos apstākļos, ja no nodokļa tiktu atbrīvota tikai *CFC* ar tirdzniecību nesaistīta finanšu peļņa, kas gūta no kvalificētiem aizdevumiem, tas varētu radīt atšķirīgu attieksmi salīdzinājumā ar *CFC* ar tirdzniecību nesaistītu finanšu peļņu, kurai – tādēļ, ka tā gūta no nekvalificētiem aizdevumiem – nav piemērojami attiecīgie atbrīvojumi un tiktu uzlikts nodoklis saskaņā ar *CFC* piemērojamo normatīvo regulējumu, ja abas situācijas būtu salīdzināmas, ņemot vērā *CFC* piemērojamā normatīvā regulējuma mērķi.

167 Tādēļ ir jāpārbauda, vai Apvienotajā Karalistē ar nodokli apliekamie uzņēmumi, kuri varētu saņemt attiecīgos atbrīvojumus no to *CFC* ar tirdzniecību nesaistītas finanšu peļņas, kas izriet no kvalificētiem aizdevumiem, atrodas tādā pašā situācijā kā uzņēmumi, kuru *CFC* ir guvuši ar tirdzniecību nesaistītu finanšu peļņu no nekvalificētiem aizdevumiem, ņemot vērā atsauces sistēmas mērķi –Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzes aizsardzību –, apliekot ar nodokli mākslīgi novirzīto peļņu.

168 Pirmkārt, saskaņā ar *TIOPA* 9.A daļas 371.EB pantu gan meitasuzņēmuma aizdevumiem mātesuzņēmumam, gan kvalificētiem aizdevumiem var tikt piemērota *CFC* maksa, ņemot vērā, ka saistībā ar minētajiem aizdevumiem Apvienotajā Karalistē tiek īstenoti nozīmīgu amatpersonu pienākumi. Proti, tiek uzskatīts, ka Apvienotajā Karalistē īstenotās darbības rezultātā gūtās peļņas mākslīga novirzīšana ir notikusi abās šajās situācijās, lai gan no nodokļa ir atbrīvota tikai no kvalificētiem aizdevumiem gūtā peļņa.

169 Kā apgalvo Apvienotā Karaliste, *CFC* piemērojamais normatīvais regulējums ir atbildes reakcija uz mākslīgu novirzīšanu, kāda rodas, pārskaitot līdzekļus uz *CFC*, ko sākotnēji veic Apvienotajā Karalistē ar nodokli apliekamais uzņēmums; attiecīgā gadījumā šie līdzekļi atgriezīsies Apvienotajā Karalistē ar nodokli neapliekamu dividenžu veidā. Šī argumentācija it īpaši attiecas uz situācijām, kurās nozīmīgu amatpersonu pienākumi tiek īstenoti Apvienotajā Karalistē attiecībā uz aizdevumiem, ko piešķīris *CFC*, kas vēlāk no šiem aizdevumiem gūst ar tirdzniecību nesaistītu finanšu peļņu. Šo aizdevumu rezultātā gūtā peļņa no Apvienotajā Karalistē īstenotajām darbībām tiks tajā atgriezta tikai ar nodokli neapliekamu dividenžu veidā neatkarīgi no tā, vai attiecīgo aizdevumu saņēmēji ir reģistrēti Apvienotajā Karalistē vai citā valstī.

170 Tādējādi attiecībā uz tādu peļņu, kura mākslīgi novirzīta Apvienotajā Karalistē īstenoto darbību dēļ un kuras aplikšana ar nodokli ir paredzēta *CFC* piemērojamajā normatīvajā regulējumā, kvalificēti aizdevumi un meitasuzņēmuma aizdevumi mātesuzņēmumam ir līdzvērtīgās situācijās neatkarīgi no tā, ka meitasuzņēmuma aizdevumu mātesuzņēmumam gadījumā iespēja Apvienotajā Karalistē atskaitīt saistībā ar šiem aizdevumiem samaksātos procentus pastiprina Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzes samazināšanos.

171 Šajā ziņā jānorāda, ka aizdevuma saņēmējuzņēmuma Apvienotajā Karalistē apliekamās bāzes samazināšanās tādēļ, ka tas veicis atskaitījumus no *CFC* samaksātajiem procentiem, ir atsevišķa problēma, kas nošķirama no [bāzes] samazināšanās saistībā ar uzņēmumu peļņas mākslīgu novirzīšanu no Apvienotās Karalistes, kas ir izmaksāto līdzekļu un nozīmīgu amatpersonu veikto funkciju saistībā ar attiecīgajiem aizdevumiem avots.

172 Turklāt, kā pamatoti norādījusi Komisija, Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzes samazināšanās risks, kas saistīts ar aizdevuma procentu atskaitīšanu, var tikt pārvaldīts tāda uzņēmuma līmenī, kas to ļaunprātīgi izmanto, piemēram, ierobežojot iespējamos atskaitījumus. Vajadzības gadījumā šāds ierobežojums var tikt paredzēts grupas līmenī. Kā to atzīst pati Apvienotā Karaliste, šīs valsts nodokļu tiesībās ir ietverta virkne savstarpēji saistītu pasākumu, kuru mērķis ir aizsargāt Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzi. Starp šiem Apvienotās Karalistes minētajiem pasākumiem ir arī tādi, kas ierobežo aizdevuma procentu atskaitījumus un neļauj veikt noteiktus atskaitījumus, kuru pamatā ir tikai nodokļu apsvērumi. Tādējādi šāda veida pasākumi var tikt piemēroti, lai risinātu jautājumu par atskaitījumiem saistībā ar meitasuzņēmuma aizdevumiem mātesuzņēmumam, jo Apvienotās Karalistes nodokļu iestādes tos uzskata par apļveida darījumiem, kas īstenoti vienīgi nodokļu atskaitījumu mērķiem.

173 Otrkārt, attiecībā uz aizdevumiem trešām personām ir jānorāda, ka, ņemot vērā *TIOPA* 9.A daļas 8. nodaļas 371.IG pantu, galvenais elements, kas šāda veida aizdevumus padara par nekvalificētiem, ir tas, ka *CFC* piešķirtā aizdevuma – no kura tiek gūta ar tirdzniecību nesaistīta finanšu peļņa – saņēmējs ir uzņēmums, kas nav saistīts ar *CFC*.

174 Apvienotā Karaliste un *ITV* uzsver faktu – lai gan līdzekļus, kas ļāva finansēt attiecīgo aizdevumu, varēja paturēt Apvienotajā Karalistē un ieguldīt tās pašas grupas uzņēmumi, kas reģistrēti Apvienotajā Karalistē, lai nodrošinātu, ka atdevi no līdzekļu pārpalikuma saņem Apvienotajā Karalistē reģistrētie uzņēmumi, – aizdevumi trešām personām ir krājkases aizdevumi bez ekonomiskā mērķa, lai tādējādi gūtu ar tirdzniecību nesaistītu finanšu peļņu *CFC* līmenī, un līdz ar to ārpus Apvienotās Karalistes.

175 Tomēr, kā jau norādīts šī sprieduma 152. punktā, aizdevumu trešām personām iespējami fiktīvais raksturs un to ekonomiskā mērķa iespējamā neesamība neizriet kā izņēmumi no tiesību normām par attiecīgajiem atbrīvojumiem. Turklāt, kā to pamatoti norādījusi Komisija, Apvienotā Karaliste un *ITV* nav sniegušas pierādījumus tam, ka aizdevumi, ko *CFC* ir piešķīruši trešiem uzņēmumiem, noteikti ir krājkases aizdevumi kuri nevar tikt pamatoti ar leģitīmiem ekonomiskiem apsvērumiem.

176 Turklāt tas, vai saņēmējs ir ārpus grupas esošs uzņēmums vai uzņēmums grupā, kurai pieder *CFC*, nemaina to, ka līdzekļu pārskaitījums no Apvienotajā Karalistē reģistrētā uzņēmuma uz minēto *CFC* neradīs ar nodokli Apvienotajā Karalistē apliekamu peļņu, jo atdeve no šiem līdzekļiem abos gadījumos atgriezīsies Apvienotajā Karalistē tikai kā ar nodokli neapliekamas dividendes. Šis pēdējais minētais apstāklis ir kopīgs abām situācijām. Tādējādi šādas novirzīšanas sekām ir jābūt *CFC* maksai.

177 Tāda pati argumentācija ir piemērojama, ja ar tirdzniecību nesaistīta finanšu peļņa ir gūta no aizdevuma, kuru piešķīris *CFC*, izmantojot nozīmīgu amatpersonu īstenotus pienākumus Apvienotajā Karalistē. Proti, ar tirdzniecību nesaistīta finanšu peļņa – kas gūta no tāda *CFC* piešķirtā aizdevuma, vai tas būtu piešķirts trešām personām vai vienas un tās pašas grupas

uzņēmumam, saistībā ar kuru Apvienotajā Karalistē īstenoti nozīmīgu amatpersonu pienākumi, – tiek uzskatīta par mākslīgi novirzītu un šī iemesla dēļ saskaņā ar *TIOPA* 9.A daļas 5. nodaļas 371.EB pantu tai var piemērot *CFC* maksu.

178 Līdz ar to attiecībā uz peļņu, kas mākslīgi novirzīta tādēļ, ka nozīmīgu amatpersonu pienākumi tika īstenoti Apvienotajā Karalistē, kuras aplikšanu ar nodokļiem nosaka *CFC* piemērojamais normatīvais regulējums, kvalificēti aizdevumi un aizdevumi trešām personām ir līdzvērtīgās situācijās neatkarīgi no tā, ka aizdevumu trešām personām gadījumā *CFC* peļņu ir guvis no trešo personu, nevis tās pašas grupas uzņēmuma, maksātajiem procentiem.

179 Treškārt, attiecībā uz izņēmumiem no kvalificētu aizdevumu definīcijas, kuru mērķis, pēc Apvienotās Karalistes domām, ir mudināt izmantot kvalificētus aizdevumus, lai finansētu *CFC* grupas darbības ārpus Apvienotās Karalistes, ir jāatgādina, kā tas konstatēts šī sprieduma 158. punktā, ka šādi izņēmumi nekādi nav saistīti ar faktu, ka nozīmīgu amatpersonu pienākumi attiecība uz konkrētajiem aizdevumiem īstenoti Apvienotajā Karalistē.

180 Tādējādi neatkarīgi no tā, vai *CFC* piešķirtie aizdevumi ir vai nav izmantoti grupas darbības finansēšanai ārpus Apvienotās Karalistes, tas negroza faktu, ka – tā kā nozīmīgu amatpersonu pienākumi saistībā ar šiem aizdevumiem tika īstenoti Apvienotajā Karalistē – no tiem gūtā peļņa saskaņā ar *CFC* piemērojamo normatīvo regulējumu tiek uzskatīta par mākslīgi novirzītu no Apvienotās Karalistes. Tādējādi, ņemot vērā minētā normatīvā regulējuma mērķi – Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzes aizsardzību –, apliekot ar nodokli mākslīgi novirzīto peļņu, abas situācijas ir salīdzināmas.

181 No iepriekš minētā izriet, ka, tā kā attiecīgie atbrīvojumi no nodokļa atbrīvo tikai *CFC* ar tirdzniecību nesaistīto finanšu peļņu, kas gūta no kvalificētiem aizdevumiem, izņemot to, kas gūta no nekvalificētiem aizdevumiem, ņemot vērā minētā normatīvā regulējuma mērķi, proti, līdzvērtīga uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzes Apvienotajā Karalistē aizsardzību, apliekot ar nodokli mākslīgi novirzīto peļņu, tie rada atšķirīgu attieksmi attiecībā uz abām situācijām, lai gan tās ir salīdzināmas.

d) Secinājums par atvieglojuma un atkāpes no atsauces sistēmas esamību

182 Ņemot vērā šī sprieduma 108., 120., 143., 160. un 181. punktā izklāstītos apsvērumus, ir jākonstatē, ka Komisija nav pieļāvusi kļūdas vērtējumā, secinot, ka šajā gadījumā pastāv atvieglojums un ka tas *a priori* bija selektīvs tādēļ, ka attiecīgie atbrīvojumi veidoja atkāpi no Apvienotās Karalistes normatīva regulējuma, kas piemērojams *CFC*, jo ar tiem tika ieviesta atšķirīga attieksme pret salīdzināmās situācijās esošiem apliekamiem uzņēmumiem, ņemot vērā minēta normatīva regulējuma mērķi. Tātad uz šādām kļūdām balstītie minētie pamati ir jānoraida.

3. Par pamatiem, kuri balstīti uz kļūdām vērtējumā attiecībā uz attaisnojuma esamību saistībā ar attiecīgajiem atbrīvojumiem (trešais pamats lietā T-363/19 un no ceturtā līdz sestajam pamatam lietā T-456/19)

183 Saistībā ar šiem pamatiem, kas balstīti uz argumentiem, kurus var sagrupēt divās daļās, Apvienotā Karaliste un *ITV* apgalvo, ka Komisija apstrīdētajā lēmumā ir pieļāvusi kļūdas vērtējumā, noraidot attaisnojumus, uz kuriem Apvienotā Karaliste norādījusi saistībā ar attiecīgajiem atbrīvojumiem, proti, pirmkārt, attaisnojumu attiecībā uz administratīvā praktiskuma apsvērumiem (pirmā daļa), un, otrkārt, attaisnojumu attiecībā uz brīvības veikt uzņēmējdarbību ievērošanu (otrā daļa).

a) Par pirmo daļu – apgalvoto kļūdu vērtējumā saistībā ar attiecīgo pasākumu attaisnojumu administratīvā praktiskuma apsvērumu dēļ

184 Apvienotā Karaliste un *ITV* būtībā apgalvo – pieņemot, ka attiecīgos atbrīvojumus varot uzskatīt par tādiem, kas *a priori* piešķir selektīvus atvieglojumus uzņēmumiem, kuri uz tiem balstās, Komisija apstrīdētajā lēmumā esot pieļāvusi kļūdu vērtējumā, atsakoties uzskatīt, ka šie atbrīvojumi bija attaisnoti ar nepieciešamību padarīt administrējamu *CFC* peļņas aplikšanas ar nodokļiem sistēmu, ņemot vērā sarežģītību, kas izpaužas kā nozīmīgu amatpersonu pienākumu saistībā ar grupas iekšējiem aizdevumiem un to īstenošanas vietas noteikšana.

185 Komisija apstrīd šos argumentus, it īpaši norādot, ka administratīvajā procesā nav ticis norādīts attaisnojums saistībā ar grūtībām identificēt nozīmīgu amatpersonu pienākumus, kas īstenoti saistībā ar grupas iekšējiem aizdevumiem, un ka katrā ziņā Apvienotā Karaliste ar saviem argumentiem neesot norādījusi pārliecinošu iemeslu, lai pierādītu, ka šādas grūtības pastāv, identificējot nozīmīgu amatpersonu pienākumus saistībā ar kvalificētiem aizdevumiem, lai gan šāda identifikācija parasti esot iespējama un tiek veikta nekvalificētu aizdevumu gadījumā. Turklāt Apvienotās Karalistes nodokļu iestāžu vadlīnijās pat esot atzīts, ka nozīmīgu amatpersonu pienākumi saistībā ar grupas iekšējiem aizdevumiem parasti tiek veikti grupas centrālo struktūru līmenī.

186 Šajā ziņā jāatgādina – no judikatūras izriet, ka pasākumu, ar kuru tiek izdarīta atkāpe no vispārējās nodokļu sistēmas, var attaisnot ar nodokļu sistēmas raksturu vai struktūru, ja attiecīgā dalībvalsts var pierādīt, ka šis pasākums tieši izriet no tās nodokļu sistēmas pamatā esošajiem vai vadošajiem principiem un jo īpaši pašā nodokļu sistēmā ietvertajiem mehānismiem, kas nepieciešami šo mērķu sasniegšanai (spriedumi, 2006. gada 6. septembris, Portugāle/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, 81. punkts; 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* u.c., no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 69. punkts, un 2018. gada 19. decembris, *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, 48. punkts).

187 Attiecīgajai vispārējai nodokļu sistēmai izvirzītie mērķi *a priori* var attaisnot selektīvu nodokļu režīmu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2004. gada 29. aprīlis, *GIL Insurance* u.c., C-308/01, EU:C:2004:252, 74.–76. punkts, kā arī 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* u.c., no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 64.–76. punkts), it īpaši ar attiecīgā nodokļa režīma pašu darbību saistītie mērķi (šajā nozīmē skat. spriedumu 2018. gada 19. decembris, *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, 50.–53. punkts).

188 Pirmkārt, ir jānorāda, ka apsvērumos, kas iesniegti 2018. gada 15. janvārī pēc Komisijas lēmuma uzsākt formālo izmeklēšanas procedūru, Apvienotā Karaliste apgalvoja, ka, pat pieņemot, ka *CFC* piemērojamais normatīvais regulējums ietver noteikumus, ar kuriem tiek izdarīta atkāpe no atsauces sistēmas, šie noteikumi it īpaši bija attaisnoti ar nepieciešamību ieviest noteikumus, kurus var viegli piemērot, neveicot sarežģītu uzdevumu, kas ietver nozīmīgu amatpersonu pienākumu identificēšanu saistībā ar attiecīgajiem aizdevumiem.

189 Otrkārt, lai gan no atbildēm uz apspriešanos – ko Apvienotās Karalistes iestādes veica pirms *CFC* piemērojamā normatīvā regulējuma pieņemšanas – izriet, ka it īpaši priekšlikums par daļēju 75 % atbrīvojumu galvenokārt atbalstīts tā vienkāršības un vieglās piemērošanas dēļ, Apvienotā Karaliste nav iesniegusi pierādījuma elementus, kas ļautu noteikt administratīvās izmaksas saistībā ar nozīmīgu amatpersonu pienākumu identifikāciju un īstenošanas vietas noteikšanu saistībā ar grupas iekšējiem aizdevumiem.

190 Proti, administratīvā procesa ietvaros Apvienotā Karaliste tikai apstiprināja, ka tas, ka tiek paredzēti automātiski mehānismi, piemēram, 75 % atbrīvojuma procentu likme, padara vienkāršāku *CFC* piemērojamā normatīvā regulējuma piemērošanu. Taču konkrēti attiecībā uz nozīmīgu amatpersonu pienākumu saistībā ar grupas iekšējiem aizdevumiem identifikāciju un īstenošanas vietas noteikšanu, Apvienotā Karaliste vienīgi norādīja, ka tas ir dārgi izmaksājošs pasākums, nesniedzot nekādus citus konkrētus pierādījumus sava apgalvojuma pamatojumam.

191 Turklāt, lai gan dokumenti, kas attiecas uz apspriešanos pirms *CFC* piemērojamā normatīvā regulējuma pieņemšanas, kas tika pievienoti šo lietu materiāliem, ietver atbildes par labu ierosinātajam automātiskajam atbrīvojumam, minētās atbildes ir balstītas uz vispārīgiem apgalvojumiem. Taču to tvērums ir ierobežots, jo ir acīmredzams, ka automātisks atbrīvojums ir vienkāršāk pārvaldāms gan nodokļu iestādēm, gan nodokļa maksātājiem, nekā situācija, kurā jāpierāda un jāpārbauda, vai ir izpildīti nosacījumi šāda atbrīvojuma saņemšanai. Šādi apgalvojumi nav pietiekami, lai pierādītu, ka katra atsevišķa gadījuma izvērtējums, lai noteiktu, vai *CFC* gūtā peļņa ir mākslīgi novirzīta no Apvienotās Karalistes sakarā ar nozīmīgu amatpersonu pienākumu īstenošanu šajā valstī, nozīmētu sarežģītas, dārgas un apgrūtinošas formalitātes tādā mērā, ka sistēmu kļūtu administratīvi nepārvaldāma.

192 Tomēr, kā norādīts 186. punktā, dalībvalstij, kas apgalvo, ka *a priori* selektīvi pasākumi ir pamatoti, ir jāpierāda, ka šie pasākumi tieši izriet no tās nodokļu sistēmai pamatā esošajiem vai vadošajiem principiem.

193 Turklāt, kā norādīts 133. punktā, pašas Apvienotās Karalistes nodokļu iestādes ir atzinušas, ka attiecībā uz lieliem, vidēja termiņa un ilgtermiņa aizdevumiem, ko finansē no pašu kapitāla, parasti tiek gaidīts, ka vairumā gadījumu šo aizdevumu pārvaldība būs daļa no grupas finansēšanas pienākuma un pieredze liecina, ka šāda veida aizdevumi tiek plānoti un pārvaldīti grupas centrālo struktūru līmenī. Proti, šāds apsvērums rāda, ka attiecībā uz lielu daļu grupas iekšējo aizdevumu jautājums par nozīmīgu amatpersonu pienākumu identificēšanu un īstenošanas vietas noteikšanu pat nerodas, jo var pieņemt, ka šie pienākumi centrālā līmenī ir veikti Apvienotajā Karalistē.

194 Treškārt, it īpaši attiecībā uz daļēju 75 % atbrīvojumu ar tirdzniecību nesaistītai finanšu peļņai, kā to pamatoti apgalvo Komisija, ar pierādījuma elementiem nav pierādīts, kādā mērā 75 % atbrīvojums bija nepieciešams vai piemērots gadījumos, kad *CFC* maksa būtu jāmaksā, pamatojoties uz vispārējo kritēriju par Apvienotajā Karalistē īstenotajiem nozīmīgu amatpersonu pienākumiem. Turklāt nav iesniegti nekādi pierādījumi, lai noteiktu pašu kapitāla/aizdevumu attiecību, kas bija pamatā šādam slieksnim, lai atbildētu uz jautājumu par grūtībām identificēt un noteikt nozīmīgu amatpersonu pienākumus īstenošanas vietu saistībā ar grupas iekšējiem aizdevumiem, kuri rada ar tirdzniecību nesaistītu finanšu peļņu.

195 Pat ja tiktu atzīts, ka *CFC* kontekstā pastāv pārmērīgas kapitalizācijas risks un ka 25 % no to ar tirdzniecību nesaistītas finanšu peļņas aplikšana ar nodokli Apvienotajā Karalistē ir efektīva reakcija uz šādu risku, Apvienotā Karaliste un *ITV* savās atbildēs uz Vispārējās tiesas jautājumiem atzina, ka šis pārmērīgas kapitalizācijas risks pastāvēja neatkarīgi no tādu grupas iekšējo aizdevumu esamības, no kuriem izrietēja ar tirdzniecību nesaistīta finanšu peļņa, ko guvuši *CFC*.

196 Šādos apstākļos ir jānoraida šo pamatu pirmā daļa, kas balstīta uz kļūdām vērtējumā saistībā ar attiecīgo atbrīvojumu attaisnojumu administratīvā praktiskuma apsvērumu dēļ.

b) Par otro daļu, kas balstīta uz kļūdu vērtējumā attiecībā uz attaisnojumu saistībā ar nepieciešamību nodrošināt uzņēmējdarbības veikšanas brīvību

197 Apvienotā Karaliste un *ITV* apgalvo, ka apstrīdētajā lēmumā Komisija esot pieļāvusi kļūdu vērtējumā, atsakoties konstatēt, ka attiecīgie atbrīvojumi bija attaisnojami arī tāpēc, ka tie bija vērsti uz brīvības veikt uzņēmējdarbību nodrošināšanu. Apvienotā Karaliste uzskata, ka tā izmantojusi saprātīgu pieeju, lai izpildītu 2006. gada 12. septembra spriedumu *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544), jo atšķirība starp kvalificētiem aizdevumiem un nekvalificētiem aizdevumiem ir balstīta tieši uz šo pēdējo minēto mākslīgo raksturu, it īpaši attiecībā uz tā sauktajiem "krājkases" darījumiem un "meitasuzņēmumu aizdevumiem mātesuzņēmumiem".

198 Komisija apstrīd Apvienotās Karalistes un *ITV* argumentus.

199 Jāatgādina, ka Apvienotās Karalistes nodokļu sistēma ir balstīta uz teritorialitātes principu un saskaņā ar šo principu *CFC* gūtie ienākumi šajā valstī netiek aplikti ar nodokli. Tomēr gadījumos, kad peļņa faktiski veido peļņu, kas attiecināma uz vienību, kura ir Apvienotās Karalistes rezidents un kura bija atbildīga par tādiem līdzekļiem vai nozīmīgu amatpersonu pienākumiem, kas īstenoti saistībā ar aizdevumiem, kuri radīja šo peļņu, tiek uzskatīts, ka tā ir mākslīgi novirzīta un tādējādi ir apliekama ar nodokli Apvienotajā Karalistē, piemērojot *CFC* maksu. Šādi aprakstīta, šī sistēma nevar tikt uzskatīta par šķērsli brīvībai veikt uzņēmējdarbību.

200 2006. gada 12. septembra sprieduma *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544) 72. un 73. punktā Tiesa nosprieda, ka, tā kā *CFC* piemērojamie normatīvie akti ierobežoja nodokļu piemērošanu tikai attiecībā uz pilnīgi mākslīgiem darījumiem, tie ir saderīgi ar LESD 49. un 54. pantu, kas garantē brīvību veikt uzņēmējdarbību.

201 Šādos apstākļos, lai gan saskaņā ar *TIOPA* 9.A daļas 371.EB pantu *CFC* maksa ir paredzēta no aizdevumiem gūtai peļņai, saistībā ar kuriem tika noteikts, ka nozīmīgu amatpersonu pienākumi ir īstenoti Apvienotajā Karalistē, un ka šī iemesla dēļ peļņa ir jāuzskata par mākslīgi novirzītu, šādu maksas piemērošanu nevar uzskatīt par šķērsli brīvībai veikt uzņēmējdarbību saskaņā ar iepriekš 200. punktā atgādināto judikatūru. Tādējādi atbrīvojums no minētās aplikšanas nav attaisnojams, lai nodrošinātu brīvību veikt uzņēmējdarbību.

202 Šādos apstākļos ir jānoraida šo pamatu otrā daļa, kas attiecas uz kļūdu vērtējumā saistībā ar attaisnojumu, kas balstīts uz nepieciešamību nodrošināt brīvību veikt uzņēmējdarbību, un līdz ar to ir jānoraida minētie pamati kopumā.

203 Tātad ir jāsecina, ka Komisija nav pieļāvusi kļūdas vērtējumā, uzskatot, ka attiecīgie atbrīvojumi piešķir to saņēmējiem selektīvu [nodokļu] atvieglojumu, un tāpēc ir jānoraida visi ar tiem saistītie pamati.

4. Par pamatu, ar kuru tiek apgalvota kļūdu vērtējumā saistībā ar ietekmi uz tirdzniecību starp dalībvalstīm (ceturtais pamats lietā T-363/19)

204 Apvienotā Karaliste būtībā apgalvo, ka Komisija ir pieļāvusi kļūdu vērtējumā, nepierādot, ka šajā gadījumā attiecīgo atbrīvojumu dēļ starptautiskās grupas tika mudinātas pārvietot grupas finansēšanas pienākumus un tāpēc attiecīgie pasākumi ietekmēja tirdzniecību starp dalībvalstīm.

205 Šajā ziņā jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru attiecībā uz LESD 107. panta 1. punktā paredzēto tirdzniecības starp dalībvalstīm ietekmēšanu, Komisijai nav jāpierāda, ka valsts pasākums patiešām ietekmē tirdzniecību starp dalībvalstīm, nedz arī, ka konkurence patiešām tiek izkropļota. Tai ir tikai jāpārbauda, vai šis pasākums var radīt šādas sekas (skat. spriedumu 2015. gada 5. marts, *Banco Privado Português* un *Massa Insolvente do Banco Privado Português*, C-667/13, EU:C:2015:151, 46. punkts un tajā minētā judikatūra).

206 Tā, ir ticis nospriests – ja dalībvalsts piešķirts atbalsts nostiprina kāda uzņēmuma stāvokli attiecībā pret citiem konkurējošiem uzņēmumiem Kopienas iekšējā tirdzniecībā, ir uzskatāms, ka atbalsts ir ietekmējis minēto tirdzniecību (spriedums, 2015. gada 14. janvāris, *Eventech*, C-518/13, EU:C:2015:9, 66. punkts).

207 Šajā ziņā no šī sprieduma 182. punkta izriet, ka Komisija pareizi ir secinājusi, ka attiecīgie atbrīvojumi bija selektīvi, kas sniedza labumu uzņēmumiem, kuri tos izmantoja. Šādos apstākļos ir jāapstiprina arī Komisijas vērtējums, saskaņā ar kuru šis [nodokļu] atvieglojums var ietekmēt tirdzniecību starp dalībvalstīm, jo tas nostiprina saņēmējuzņēmumu pozīciju. Turklāt šis selektīvais atvieglojums var ietekmēt lēmumus par kapitāla un darbības – konkrēti: naudas līdzekļu pārvaldības funkciju – pārvietošanu uz Eiropas Savienībā reģistrētām starptautiskām grupām.

208 Turklāt pretēji tam, ko apgalvo Apvienotā Karaliste, Komisijai nav jāpierāda ne konkrētas starptautisko grupu veiktās aprites plūsmas, ne arī jāsalīdzina dažādās nodokļu sistēmas Savienībā, jo tai ir izdevies pierādīt tāda atvieglojuma esamību, kas var nostiprināt tā saņēmēju konkurētspējas stāvokli 205. punktā minētās judikatūras izpratnē.

209 Šādos apstākļos ir jānoraida izvirzītais pamats saistībā ar kļūdu vērtējumā par ietekmi uz tirdzniecību starp dalībvalstīm.

5. Par pamatu saistībā ar diskriminācijas aizlieguma principa pārkāpumu (septītais pamats lietā T-456/19)

210 *ITV* pārmet Komisijai, ka tā ir pārkāpusi diskriminācijas aizlieguma principu, jo attiecībā uz citiem finanšu darījumiem grupas iekšienē, it īpaši divos iepriekšējos lēmumos, tā esot izrādījusi labvēlīgāku attieksmi no valsts atbalsta viedokļa nekā izriet no tās nostājas šajā lietā.

211 Komisija apstrīd šos argumentus, apgalvojot, ka šajā lietā tā pienācīgi pierādījusi valsts atbalsta noteikumu pārkāpuma esamību un katrā ziņā lēmumi, uz kuriem atsaucas *ITV*, attiecas uz situācijām, kas atšķiras no situācijas šajā lietā.

212 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru vienlīdzīgas attieksmes princips un diskriminācijas aizlieguma princips paredz, ka līdzīgas situācijas netiek aplūkotas atšķirīgi un atšķirīgas situācijas netiek aplūkotas līdzīgi, ja vien šāda attieksme nav objektīvi pamatota (skat. spriedumu, 2005. gada 14. aprīlis, Beļģija/Komisija, C-110/03, EU:C:2005:223, 71. punkts un tajā minētā judikatūra).

213 Tāpat jānorāda, ka Komisijas lēmuma par to, ka pasākums ir atzīstams par atbalstu, tiesiskums ir jāvērtē tikai LESD 107. panta ietvarā, nevis no tās agrākās prakses skatpunkta. Proti, valsts atbalsta jēdziens faktiski atbilst objektīvai situācijai, kas izvērtējama datumā, kurā Komisija pieņem lēmumu. Tādējādi iemesliem, kādēļ Komisija kādā iepriekš pieņemtā lēmumā ir atšķirīgi novērtējusi attiecīgo situāciju, nav nozīmes, izvērtējot apstrīdētā lēmuma tiesiskumu (spriedumi,

2014. gada 17. jūlijs, *Westfälisch-Lippischer Sparkassen- und Giroverband*/Komisija, T-457/09, EU:T:2014:683, 368. punkts, un 2014. gada 11. decembris, Austrija/Komisija, T-251/11, EU:T:2014:1060, 125. punkts).

214 Tādējādi tas, ka Komisija citos lēmumos ir atzinusi atšķirību esamību starp grupas iekšējiem aizdevumiem un aizdevumiem starp trešiem uzņēmumiem, pats par sevi nenozīmē, ka šajā gadījumā nevar konstatēt selektīva atvieglojuma esamību.

215 Šādam secinājumam ir jābūt balstītam uz detalizētu izvērtējumu par aplikšanu ar nodokli, kas attiecīgajā valstī tiek uzskatīts par parastu, kā arī jautājumu par to, vai attiecīgā valsts pasākuma dēļ ir notikusi atkāpe no minētās aplikšanas ar nodokli, ar kuru ieviestas atšķirības attieksmē pret saimnieciskās darbības subjektiem, kuri, ņemot vērā attiecīgās nodokļu sistēmas mērķi, atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā.

216 Turklāt – kā to pamatoti apgalvo Komisija – saimnieciskās darbības subjektu salīdzināmībai ir jānotiek, ņemot vērā tieši attiecīgās sistēmas mērķi. Līdz ar to, it īpaši ņemot vērā faktu, ka katrā no Komisijas lēmumiem aplūkojamo sistēmu mērķis bija atšķirīgs, no iespējamām atšķirībām Komisijas vērtējumā lēmumos, uz kuriem atsaucas *ITV*, un šajā lietā norādītajā lēmumā, nevar izdarīt nekādu secinājumu.

217 No tā izriet, ka *ITV* nevar lietderīgi balstīties uz risinājumu, kuru Komisija izmantojusi citos lēmumos, lai no tā secinātu, ka šajā lietā ir pārkāpts diskriminācijas aizlieguma princips.

218 Tātad pamats par diskriminācijas aizlieguma principa pārkāpumu ir jānoraida.

6. Par pamatu saistībā ar kļūdu tiesību piemērošanā, kas izriet no Direktīvas 2016/1164 normu piemērošanas pēc analoģijas (astotais pamats lietā T-456/19)

219 *ITV* apgalvo, ka Komisija – kaut arī pēc analoģijas – esot kļūdaini balstījusies uz Direktīvu 2016/1164. Proti, šī direktīva stājās spēkā tikai 2019. gada 1. janvārī un tātad šajā lietā nav piemērojama *ratione temporis*. Turklāt minētajā direktīvā neesot konkrēti aplūkots jautājums par nozīmīgu amatpersonu pienākumu noteikšanu saistībā ar finansējumu grupas iekšienē.

220 Protams, apstrīdētajā lēmumā Komisija ir atsaukusies uz Direktīvu 2016/1164, it īpaši tā 38. apsvērumā, norādot, ka 2019. gadā veiktie *CFC* piemērojamā normatīva regulējuma grozījumi tika paskaidroti kā tādi, kas domāti Direktīvas 2016/1164 īstenošanai. Turklāt Komisija apstrīdētā lēmuma 2.4. iedaļā izklāstītajā starptautiskajā un Savienības regulatīvajā kontekstā vispārīgi ir aprakstījusi Direktīvas 2016/1164 tvērumu, lai ilustrētu, ka daudzas valstis, tostarp arī Savienībā, ir pieņēmušas regulējumu attiecībā uz *CFC*, lai novērstu peļņas pārskaitījumu ārvalstu meitasuzņēmumiem, kuriem tiek piemērots neliels nodoklis. Turklāt Komisija ir ietvērusi skaidru minētās direktīvas 7. panta – tiesību normas, uz kuru veikta atsauce apstrīdētā lēmuma 86. zemsvītras piezīmē, – citātu.

221 Tomēr norādes uz Direktīvu 2016/1164 ir kontekstuālas un vērstas vienīgi uz to, lai vispārīgi aprakstītu piešķiršanas kritēriju saistībā ar nozīmīgiem amatpersonu pienākumiem. Savukārt, lai izdarītu secinājumus apstrīdētajā lēmumā, Komisija ir balstījusies uz *CFC* piemērojamo normatīvo regulējumu Apvienotajā Karalistē, kurā pašā, it īpaši *TIOPA* 9.A daļas 371.EB pantā, paredzēts šāds uz nozīmīgu amatpersonu pienākumiem balstīts kritērijs.

222 Tātad pretēji tam, ko apgalvo *ITV*, tā kā Komisija apstrīdēto lēmumu nav pamatojusi ar Direktīvu 2016/1164, šī lēmuma tiesiskums nevar tikt apstrīdēts, balstoties uz minēto direktīvu.

223 Šādos apstākļos pamats saistībā ar tiesību kļūdu, kas izriet no Direktīvas 2016/1164 normu piemērošanas pēc analoģijas, ir jānoraida.

7. Par pamatu, kas būtībā ir balstīts uz kļūdām vērtējumā saistībā ar ITV kā apstrīdētās shēmas saņēmējas noteikšanu un apstrīdētajā lēmumā Komisijas noteikto pienākumu atgūt šīs shēmas ietvaros piešķirto atbalstu, (devītais pamats lietā T-456/19).

224 Būtībā *ITV* pārmet Komisijai, ka tā esot kļūdaini identificējusi atbalsta saņēmēju kategoriju, kurā *ITV* bija iekļauts, tikai tāpēc vien, ka tie esot izmantojuši attiecīgos atbrīvojumus, un ir uzdevusi atgūt atbalstu no šādas saņēmēju kategorijas, neparedzot atkāpi no šīs atgūšanas gadījumos, kuros nav saņemts nekāds selektīvs atvieglojums, kā tas esot *ITV* gadījumā. Grupa, kurā ietilpst *ITV*, esot pielāgojusi savu finansēšanas struktūru, lai varētu atsaukties uz attiecīgajiem atbrīvojumiem, un tas tā esot bijis tikai administratīvas vienkāršošanas dēļ. Taču *ITV* maksājamā nodokļa summa nebūtu bijusi mazāka par to, kas būtu bijis jāmaksā, ja tas nebūtu veicis šādu savas struktūras pielāgošanu un nebūtu izmantojusi attiecīgos atbrīvojumus.

225 Šajā ziņā jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru atbalsta programmas gadījumā Komisija var tikai veikt attiecīgās programmas īpašību izpēti, lai sava lēmuma pamatojumā novērtētu, vai programma tajā paredzēto nosacījumu dēļ nodrošina jūtamu priekšrocību saņēmējiem salīdzinājumā ar to konkurentiem un ir tāda, kas būtībā dod labumu uzņēmumiem, kuri piedalās tirdzniecībā starp dalībvalstīm. Tādējādi Komisijai lēmumā par šādu programmu nav jāanalizē atbalsts, kas saskaņā ar šādu shēmu ir piešķirts katrā individuālā gadījumā. Katra attiecīgā uzņēmuma individuālā situācija ir jāizvērtē tikai atbalsta atgūšanas stadijā (skat. spriedumu, 2011. gada 9. jūnijs, *Comitato* "*Venezia vuole vivere*" u.c./Komisija, C-71/09 P, C-73/09 P un C-76/09 P, EU:C:2011:368, 63. punkts un tajā minētā judikatūra).

226 Šajā lietā, tā kā Komisija ir identificējusi atbalsta shēmu, tai attiecībā uz katru atbalsta saņēmēju nebija jāidentificē saņemtā atvieglojuma apmērs.

227 Līdz ar to, norādot uz savas situācijas īpatnībām, *ITV* nevar apšaubīt apstrīdētā lēmuma tiesiskumu, ciktāl ar to uzdots atgūt atbalstu no attiecīgās atbalsta shēmas saņēmējiem. Proti, tikai apstrīdētā lēmuma pieņemšanai sekojošajā atgūšanas procedūrā Apvienotajai Karalistei, balstoties uz Komisijas apstrīdētajā lēmumā sniegtajām norādēm, bija jāuzsāk katras individuālās situācijas izvērtējums un attiecīgā gadījumā tā atvieglojuma aprēķins, ko faktiski būtu varējusi saņemt katrs uzņēmums, kā tas ir *ITV* gadījumā.

228 Katrā ziņā *ITV* nevar atsaukties uz faktu, ka tas ir iesniedzis pieteikumus par atbrīvošanu no nodokļa tikai administratīvās vienkāršības apsvērumu dēļ. Proti, ir jāatgādina, ka valsts atbalsta jēdziens ir objektīvs jēdziens un ka daļā, kurā Komisijai ir izdevies pierādīt, ka selektīvais atvieglojums ir piešķirts saņēmējiem, kuri atrodas salīdzināmā situācijā ar citiem uzņēmumiem salīdzināmos faktiskajos un tiesiskajos apstākļos, attiecīgais atbalsts ir jāatgūst. Līdz ar to iemesliem, kas likuši uzņēmumam atsaukties uz attiecīgo atbalstu, tāpat kā faktam, ka šis uzņēmums būtu varējis atsaukties uz citiem noteikumiem piemērojamās nodokļu sistēmas ietvaros, nav nozīmes, izvērtējot lēmuma, ar kuru uzdots atgūt attiecīgo atbalstu, tiesiskumu.

229 Šādos apstākļos ir jānoraida *ITV* izvirzītais pamats attiecībā uz kļūdu vērtējumā saistībā ar tā identificēšanu kā apstrīdētās atbalsta shēmas [atbalsta] saņēmēju un apstrīdētajā lēmumā Komisijas noteikto atgūšanas pienākumu.

8. Vispārējs secinājums

230 Tā kā visi lietas dalībnieku izvirzītie pamati ir noraidīti, prasība ir jānoraida kopumā.

Par tiesāšanās izdevumiem

231 Atbilstoši Vispārējās tiesas Reglamenta 134. panta 1. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tā kā Apvienotajai Karalistei un *ITV* spriedums ir nelabvēlīgs, attiecīgi lietā T-363/19 un lietā T-456/19 tām ir jāpiespriež segt savus tiesāšanās izdevumus, kā arī atlīdzināt Komisijas tiesāšanās izdevumus atbilstoši tās prasījumiem.

232 Turklāt atbilstoši Reglamenta 138. panta 3. punktam Vispārējā tiesa var nolemt, ka personai, kas iestājusies lietā un kas nav šā panta 1. vai 2. punktā minētā persona, savus tiesāšanās izdevumus sedz pati. Līdz ar to šajā gadījumā ir jānolemj, ka *LSEGH* savus tiesāšanās izdevumus sedz pati.

233 Saskaņā ar Reglamenta 138. panta 1. punktu Apvienotā Karaliste lietā T-456/19 savus tiesāšanās izdevumus sedz pati.

Ar šādu pamatojumu,

VISPĀRĒJĀ TIESA (otrā palāta paplašinātā sastāvā)

nospriež:

1) Lietas T-363/19 un T-456/19 apvienot šī sprieduma taisīšanai.

2) Prasības noraidīt.

3) Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotā Karaliste sedz savus, kā arī atlīdzina Eiropas Komisijas tiesāšanās izdevumus lietā T-363/19.

4) *ITV plc* sedz savus, kā arī atlīdzina Eiropas Komisijas tiesāšanās izdevumus lietā T-456/19.

5) *LSEGH* (*Luxembourg*) *Ltd* un *London Stock Exchange Group Holdings* (*Italy*) *Ltd* sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas.

6) Apvienotā Karaliste pati sedz savus tiesāšanās izdevumus lietā T-456/19.

Papasavvas Tomljenović Schalin

Škvařilová-Pelzl Nõmm

Pasludināts atklātā tiesas sēdē Luksemburgā 2022. gada 8. jūnijā.

Paraksti

Satura rādītājs

I. Tiesvedības priekšvēsture . . . 2

A. Par *ITV* grupu . . . 2

B. Par *CFC* piemērojamo tiesisko regulējumu . . . 2

C. Par administratīvo procesu un apstrīdēto lēmumu . . . 3

II. Tiesvedība un lietas dalībnieku prasījumi . . . 6

A. Par tiesvedības rakstveida daļu lietā T-363/19 . . . 6

B. Par tiesvedības rakstveida daļu lietā T-456/19 . . . 6

1. Par pieteikumiem par iestāšanos lietā . . . 7

2. Par lietas dalībnieku prasījumiem . . . 7

C. Par tiesvedības mutvārdu daļu . . . 8

III. Juridiskais pamatojums . . . 8

A. Par lietu T-363/19 un T-456/19 apvienošanu galīgā nolēmuma pieņemšanai . . . 8

B. Par lietas būtību . . . 9

1. Par pamatu saistībā ar kļūdu vērtējumā, definējot atsauces sistēmu (pirmais pamats lietā T-363/19 un pirmais pamats lietā T-456/19) . . . 10

2. Par pamatiem saistībā ar kļūdu vērtējumā, kas pieļauta Komisijas konstatējumos par atvieglojuma esamību un apstrīdētās shēmas selektivitāti "a priori" atkāpes no atsauces sistēmas dēļ (otrais pamats lietā T-363/19 un otrais un trešais pamats lietā T-456/19) . . . 14

a) Par atvieglojuma esamību . . . 14

b) Par *CFC* piemērojamā normatīva regulējuma mērķi . . . 16

c) Par apstrīdētās shēmas selektivitāti "a priori" atkāpes no atsauces sistēmas dēļ . . . 17

1) Par kvalificēto atbrīvojumu piešķiršanas nosacījumiem . . . 18

2) Par izņēmumiem no attiecīgo atbrīvojumu piešķiršanas . . . 21

3) Par atkāpes no atsauces sistēmas esamību un par attiecīgo uzņēmēju salīdzināmību, ņemot vērā minētās sistēmas mērķi . . . 23

d) Secinājums par atvieglojuma un atkāpes no atsauces sistēmas esamību . . . 26

3. Par pamatiem, kuri balstīti uz kļūdām vērtējumā attiecībā uz attaisnojuma esamību saistībā ar attiecīgajiem atbrīvojumiem (trešais pamats lietā T-363/19 un no ceturtā līdz sestajam pamatam lietā T-456/19) 26

a) Par pirmo daļu – apgalvoto kļūdu vērtējumā saistībā ar attiecīgo pasākumu attaisnojumu administratīvā praktiskuma apsvērumu dēļ 27

b) Par otro daļu, kas balstīta uz kļūdu vērtējumā attiecībā uz attaisnojumu saistībā ar nepieciešamību nodrošināt uzņēmējdarbības veikšanas brīvību 29

4. Par pamatu, ar kuru tiek apgalvota kļūdu vērtējumā saistībā ar ietekmi uz tirdzniecību starp dalībvalstīm (ceturtais pamats lietā T-363/19) 29

5. Par pamatu saistībā ar diskriminācijas aizlieguma principa pārkāpumu (septītais pamats lietā T-456/19) 30

6. Par pamatu saistībā ar kļūdu tiesību piemērošanā, kas izriet no Direktīvas 2016/1164 normu piemērošanas pēc analoģijas (astotais pamats lietā T-456/19) 31

7. Par pamatu, kas būtībā ir balstīts uz kļūdām vērtējumā saistībā ar ITV kā apstrīdētās shēmas saņēmējas noteikšanu un apstrīdētajā lēmumā Komisijas noteikto pienākumu atgūt šīs shēmas ietvaros piešķirto atbalstu, (devītais pamats lietā T-456/19). 32

8. Vispārējs secinājums 33

Par tiesāšanās izdevumiem 33