II

(Neleģislatīvi akti)

LĒMUMI

KOMISIJAS LĒMUMS (ES) 2019/1352

(2019. gada 2. aprīlis)

par valsts atbalstu SA.44896, ko Apvienotā Karaliste īstenojusi attiecībā uz kontrolētu ārvalstu uzņēmumu grupu finansēšanas atbrīvojumu

(izziņots ar dokumenta numuru C(2019) 2526)

(Autentisks ir tikai teksts angļu valodā)

(Dokuments attiecas uz EEZ)

EIROPAS KOMISIJA,

ņemot vērā Līgumu par Eiropas Savienības darbību, jo īpaši tā 108. panta 2. punkta pirmo daļu,

ņemot vērā Līgumu par Eiropas Ekonomikas zonu, jo īpaši tā 62. panta 1. punkta a) apakšpunktu,

uzaicinājusi attiecīgās personas iesniegt piezīmes saskaņā ar šīm tiesību normām ([1]) un ņemot vērā to piezīmes,

tā kā:

1. PROCEDŪRA

(1) Komisija 2013. gada 26. aprīļa vēstulē pieprasīja Apvienotās Karalistes iestādēm sniegt informāciju par tās kontrolēto ārvalstu uzņēmumu ("*CFC*") noteikumu reformu, kas stājās spēkā 2013. gada 1. janvārī. Apvienotās Karalistes iestādes iesniedza informāciju 2013. gada 14. jūnijā un pēc papildu informācijas pieprasījumiem ([2]) sniedza papildu informāciju 2014. gada 10. aprīlī, 2014. gada 10. jūlijā, 2015. gada 24. jūlijā un 2017. gada 1. februārī.

(2) Komisija 2017. gada 26. oktobra vēstulē informēja Apvienoto Karalisti par lēmumu attiecībā uz *CFC* noteikumos paredzēto grupu finansēšanas atbrīvojumu sākt Līguma 108. panta 2. punktā paredzēto procedūru (turpmāk "lēmums par procedūras sākšanu").

(3) Lēmums par procedūras sākšanu tika publicēts *Eiropas Savienības Oficiālajā Vēstnesī* 2017. gada 24. novembrī. Lēmumā par procedūras sākšanu Komisija aicināja ieinteresētās personas iesniegt savas piezīmes par minēto lēmumu.

(4) Pēc piezīmju sniegšanas termiņa pagarināšanas Apvienotās Karalistes iestādes 2018. gada 15. janvārī iesniedza savas piezīmes par lēmumu par procedūras sākšanu.

(5) No 2017. gada 19. decembra līdz 2018. gada 2. janvārim astoņas ieinteresētās personas iesniedza piezīmes par lēmumu par procedūras sākšanu. Piezīmes tika nosūtītas Apvienotās Karalistes iestādēm. Apvienotās Karalistes iestādes 2018. gada 23. februārī iesniedza apsvērumus par ieinteresēto personu sniegtajām piezīmēm.

([1]) OV C 400, 24.11.2017., 10. lpp.
([2]) Papildu informācijas pieprasījumi tika nosūtīti 2014. gada 11. marta, 2015. gada 4. jūnija un 2016. gada 19. decembra vēstulē.

(6) 2018. gada 7. februārī notika sanāksme, kurā piedalījās Komisijas dienestu un Apvienotās Karalistes iestāžu pārstāvji. Pēc sanāksmes Apvienotā Karaliste iesniedza papildu piezīmes 2018. gada 22. martā. 2018. gada 31. maijā notika papildu sanāksme, kurā piedalījās Komisijas dienestu un Apvienotās Karalistes iestāžu pārstāvji un pēc kuras Apvienotās Karalistes iestādes 2018. gada 3. jūlijā iesniedza papildu piezīmes, un pēc tam notika papildu sanāksme 2018. gada 13. jūlijā.

2. **SHĒMAS APRAKSTS**

2.1. **Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma un Apvienotās Karalistes CFC noteikumi**

2.1.1. *Ievads un pamatinformācija*

(7) Saskaņā ar Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa tiesību aktiem ar nodokli apliek uzņēmumu peļņu no darbībām un aktīviem Apvienotajā Karalistē. Tas attiecas uz Apvienotās Karalistes rezidentuzņēmumiem un nerezidentuzņēmumiem, kuri veic darījumdarbību ar pastāvīgas pārstāvniecības starpniecību Apvienotajā Karalistē.

(8) Apvienotā Karaliste reformēja uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu, lai to precīzāk saskaņotu ar teritoriālo uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu ([3]), pievēršot uzmanību nodokļu piemērošanai peļņai no darbībām un aktīviem Apvienotajā Karalistē, nevis nodokļu maksātāju ieņēmumiem visā pasaulē ([4]).

(9) Tā kā Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas pamatā lielā mērā ir teritoriālais princips, uzņēmumu peļņu, kas gūta ārpus Apvienotās Karalistes, parasti neapliek ar Apvienotās Karalistes nodokļiem. Saskaņā ar to Apvienotās Karalistes atbrīvojuma noteikumos attiecībā uz peļņas sadali paredzēts, ka atbrīvojumu piemēro ārvalstu uzņēmumu peļņai, kuras sadale veikta Apvienotajā Karalistē. Līdzīgi arī atbrīvojuma noteikumi attiecībā uz ārvalstu filiālēm nodrošina, ka peļņa, kas attiecināma uz ārvalstu pastāvīgām pārstāvniecībām, ir atbrīvota no Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa. Šo īpatnību dēļ Apvienotās Karalistes uzņēmumiem var būt pievilcīga iespēja izveidot meitasuzņēmumu (*CFC*) zemu nodokļu jurisdikcijā un mākslīgi novirzīt peļņu no Apvienotās Karalistes uz *CFC*. Apvienotās Karalistes noteikumi *CFC* jomā ir paredzēti tam, lai aizsargātu Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzi, novēršot nodokļu priekšrocības, kuras izriet saistībā ar šādiem pasākumiem, un piemērojot *CFC* maksu Apvienotās Karalistes rezidentuzņēmumiem, kuri kontrolē *CFC* ([5]).

(10) Tādējādi, lai gan Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas mērķis ir aplikt ar nodokli peļņu no darbībām un aktīviem Apvienotajā Karalistē, Apvienotās Karalistes noteikumi *CFC* jomā paredz aizsargāt Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzi. Šis mērķis tiek sasniegts, nevis piemērojot vispārēju Apvienotās Karalistes nodokli noteiktiem peļņas veidiem, kurus Apvienotās Karalistes uzņēmumu meitasuzņēmumi guvuši ārvalstu zemu nodokļu jurisdikcijās, bet piemērojot *CFC* maksu, kuras likme ir vienāda ar Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa likmi, tikai tādai *CFC* peļņai, kas ir mākslīgi novirzīta no Apvienotās Karalistes. Šajā saistībā ir jāņem vērā, ka pašreizējā *CFC* režīma mērķis bija galveno uzmanību pievērst maksas piemērošanai tā, lai Apvienotajā Karalistē veiktās darbības un gūtā peļņa tiktu taisnīgi aplikta ar nodokli, bet lai netiktu piemērots nodoklis par peļņu, kas gūta no reālas *CFC* saimnieciskās darbības ([6]). Ņemot vērā minēto mērķi, Apvienotās Karalistes iestādes deva priekšroku pašreizējiem *CFC* noteikumiem, nevis režīmam, kurā ar nodokli apliktu visu peļņu vai visus ienākumus, ko *CFC* gūst zemu nodokļu jurisdikcijās, jo tas "nebūtu mērķtiecīgi vērsts attiecībā uz" Apvienotajā Karalistē veiktās darbības un gūtās peļņas aplikšanu ar nodokli ([7]).

([3]) Atbrīvojuma noteikumi attiecībā uz peļņas sadali tika ieviesti ar 2009. gada Finanšu likumu, un atbrīvojums attiecībā uz ārvalstu filiāļu peļņu tika ieviests ar 2011. gada Finanšu likumu.

([4]) Skatīt https://www.gov.uk/government/publications/the-corporation-tax-road-map.

([5]) Saskaņā ar Apvienotās Karalistes *CFC* režīmu par I ir uzskatāmi visi uzņēmumi, kuri ir rezidenti citā valstī, nevis Apvienotajā Karalistē un kurus kontrolē viena vai vairākas Apvienotās Karalistes personas. Apvienotās Karalistes rezidentu veiktu kontroli parasti īsteno uzņēmumi, taču var tikt ņemtas vērā arī fizisku personu vai pilnvaroto personu intereses, lai noteiktu, vai ārvalstu meitasuzņēmums ir *CFC*. Kontrole var tikt īstenota kā juridiska, ekonomiska vai grāmatvedības kontrole. Tā var būt tieša vai netieša. Ja Apvienotās Karalistes rezidentuzņēmums kontrolē citas valsts rezidentuzņēmumu A, kurš savukārt kontrolē citas valsts rezidentuzņēmumu B, gan uzņēmums A, gan uzņēmums B ir *CFC*. Ar TIOPA 371.RG pantu tika paplašināta kontroles definīcija, lai ņemtu vērā asociēto nerezidentuzņēmumu intereses, novērtējot, vai ārvalstu uzņēmums ir *CFC*.

([6]) *HM Treasury, Consultation on Controlled Foreign Companies (CFC) reform*, 2011. gada jūnijs, 1.12. apsvērums.

([7]) Turpat, 2.4. apsvērums.

(11) Apvienotās Karalistes Parlaments pašreizējo Apvienotās Karalistes *CFC* režīmu pieņēma 2012. gada Finanšu likuma ietvaros ([8]). Režīms ir iekļauts nodokļu likumos kā 2010. gada Likuma par nodokļiem (starptautiskie un citi noteikumi) 9.A daļa (turpmāk "*TIOPA* 9.A daļa"), kurā ir 22. nodaļas. Pašreizējais režīms attiecas uz pārskata periodiem, kas sākās 2013. gada 1. janvārī vai pēc šā datuma ([9]). 2019. gada janvārī tika veikti vairāki grozījumi (2.3. pants).

(12) Papildus *CFC* regulējumam, kas paredzēts *TIOPA* 9.A daļā, Apvienotā Karaliste ir publicējusi izvērstus norādījumus saistībā ar *CFC* noteikumiem. Minētajos norādījumos tiek iepazīstināts ar noteikumiem, kā arī sniegts to kopsavilkums, norādījumi par katrā nodaļā ietverto konkrēto noteikumu piemērošanu un interpretēšanu un praktisku piemēru kopums ([10]).

2.1.2. *Pašreizējais Apvienotās Karalistes režīms attiecībā uz* CFC

(13) Atbilstoši 10. apsvērumā minētajam mērķim saskaņā ar pašreizējiem Apvienotās Karalistes noteikumiem *CFC* jomā Apvienotās Karalistes rezidentuzņēmumiem tiek piemērota *CFC* maksa par visu *CFC* peļņu vai tās daļu. *CFC* maksu piemēro ar nodokli apliekamajai *CFC* peļņai, no kuras atņemts *CFC* atskaitāmais nodoklis (t. i., *CFC* rezidences valstī samaksātais nodoklis). Visos pārskata periodos par *CFC* peļņu, kas apliekama ar nodokli, ir uzskatāma kopējā paredzamā ar nodokli apliekamā peļņa, kura atbilst *CFC* maksas piemērošanas nosacījumiem (skatīt 23.–25. apsvērumu) ([11]). Tā tiek sadalīta visiem Apvienotās Karalistes rezidentuzņēmumiem, kuriem pieder vismaz 25 % daļa *CFC* kapitālā (turpmāk "apliekamās struktūras"). *CFC* maksa tiek iekasēta ar tādu pašu likmi kā Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodoklis, un to iekasē tā, it kā tā būtu uzņēmumu ienākuma nodoklis, ko iekasē no apliekamās struktūras par attiecīgo uzņēmumu ienākuma nodokļa pārskata periodu.

(14) *CFC* maksas piemērošanas nosacījumos ir izklāstīti apstākļi un apmērs, kurā *CFC* paredzamā ar nodokli apliekamā peļņa uzskatāma par peļņu, kas apliekama ar nodokli.

(15) Atbilstoši *CFC* noteikumu mērķim – proti, pārbaudīt, vai *CFC* peļņu no aktīviem un darbībām Apvienotajā Karalistē gūst uzņēmums, kurš nav rezidents un kuram nav pastāvīgās pārstāvniecības Apvienotajā Karalistē, – *CFC* režīms vispārēji novērtē, vai *CFC* peļņa ir saistīta ar aktīviem un riskiem, kuru pārvaldība un kontrole tiek veikta Apvienotajā Karalistē, un, pamatojoties uz to, ir uzskatāma par *mākslīgi novirzītu*. Tādēļ ir jāņem vērā, vai kāds no "nozīmīgu amatpersonu pienākumiem" ([12]), kas saistīti ar risku uzņemšanos vai tādu aktīvu ekonomiskām īpašumtiesībām, no kuriem *CFC* guvis peļņu, tiek faktiski īstenots Apvienotajā Karalistē un vai uzņēmums, kas *gūst* peļņu, nav tas pats uzņēmums, kas rada peļņu ([13]).

(16) Saskaņā ar tās apspriešanās rezultātiem, ko Apvienotās Karalistes iestādes veica pirms *CFC* noteikumu pieņemšanas, šo *CFC* noteikumu mērķis arī bija nodrošināt atbilstību Savienības tiesību aktiem, neierobežojot nodokļu maksātāju brīvību veikt darījumdarbību, kā arī atspoguļojot līdzsvaru, kas nepieciešams, lai nodrošinātu režīmu, kas aizsargā Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzi un ko var īstenot praksē, līdz minimumam samazinot administratīvo un saistību izpildes slogu.

([8]) Ņemot vērā to, ka daudzi starptautiski uzņēmumi pārceļ savus galvenos birojus ārpus Apvienotās Karalistes, izvērsās diskusijas par pašreizējiem *CFC* noteikumiem: 2010. gada Uzņēmumu ieņēmuma nodokļa ceļvedī (*Corporate Tax Roadmap*) ir norādīts, ka "šī tendence ir jāmaina", lai nodrošinātu, ka Apvienotās Karalistes nodokļu sistēma atkal tiek uzskatīta par priekšrocību. Apvienotās Karalistes valdība īpaši noteica *CFC* reformu par "starptautisko uzņēmumu prioritāti un svarīgu posmu valdības plānos atjaunot konkurētspēju".

([9]) Apvienotajā Karalistē jau bija noteikumi *CFC* jomā pirms 2013. gada, un to pamatā bija pilnīgi cita koncepcija. Iepriekšējos *CFC* noteikumos nebija paredzēts atbrīvojums attiecībā uz starptautisko grupu finansēšanu.

([10]) *HMRC* iekšējā rokasgrāmata. Starptautiskā rokasgrāmata. INTM190000, https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm190000.

([11]) Termina "paredzamā ar nodokli apliekamā peļņa" definīcijā ir noteikts, ka šis jēdziens attiecas uz kopējo Apvienotajā Karalistē gūto peļņu, kas apliekama ar nodokli saskaņā ar Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa noteikumiem, ja *CFC* būtu Apvienotās Karalistes rezidents.

([12]) Finanšu nozares uzņēmumu gadījumā galvenajiem darījumdarbības riska uzņemšanās pienākumiem ir būtiska nozīme šajā analīzē.

([13]) *TIOPA* 371.DA panta 3. punkta f) apakšpunkts.

(17) Apvienotās Karalistes iestādes arī vēlējās uzlabot Apvienotās Karalistes nodokļu konkurētspēju ([14]). Šis mērķis bija norādīts *CFC* noteikumos, kuri "līdztekus uzņēmumu ienākuma nodokļa likmes samazināšanai līdz 22 % 2014. gadā un "patentlodziņa" režīma ieviešanai (..) ir vēl viens posms, lai sasniegtu [Apvienotās Karalistes valdības] mērķi izveidot konkurētspējīgāko uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu G20 valstīs" ([15]).

(18) *TIOPA* 9.A daļas 2. nodaļā ir izklāstīti posmi, lai noteiktu, vai *CFC* maksu piemēro ar nodokli apliekamai ārvalstu uzņēmuma peļņai (vai tās daļai), ja tiek konstatēts, ka ārvalstu uzņēmums ir *CFC*. Tādējādi *CFC* maksa ir jāsedz, ja:

— nav spēkā neviens no *CFC* atbrīvojumiem struktūras līmenī (skatīt 19. apsvērumu),

— pastāv "daļu turētājs" Apvienotajā Karalistē – citiem vārdiem sakot, Apvienotās Karalistes rezidentuzņēmums, kuram (kopā ar saistītiem uzņēmumiem) pieder vismaz 25 % daļa *CFC* kapitālā, un

— *CFC* ir "ar nodokli apliekama peļņa" atbilstoši prasībām, kas veido *CFC* maksas piemērošanas nosacījumus.

(19) Administratīvā un saistību izpildes sloga ierobežošanas mērķis ir atspoguļots *CFC* noteikumos, kuros ir pievērsta uzmanība situācijām, kas objektīvi rada lielāko risku Apvienotās Karalistes Valsts kasei. Tas ir panākts, paredzot noteiktus iepriekšējus izņēmumus, kuru gadījumā peļņas mākslīgas novirzīšanas risks ir zems, t. i., izvērtējot katru gadījumu atsevišķi, visticamāk, netiktu konstatēta peļņas mākslīga novirzīšana. *TIOPA* 9.A daļas 10.–14. nodaļā ir ietverti šādi tā dēvētie struktūras līmeņa atbrīvojumi:

— *atbrīvojums saistībā ar atbrīvojuma periodu* ir ietverts *TIOPA* 9.A daļas 10. nodaļā un paredz īslaicīgu (parasti 12 mēnešu) atbrīvojumu attiecībā uz *CFC*, kuri pirmo reizi nonākuši Apvienotās Karalistes kontrolē,

— *izslēgto teritoriju atbrīvojums* ir ietverts *TIOPA* 9.A daļas 11. nodaļā un paredz atbrīvojumu attiecībā uz *CFC*, kuri rada paredzamu un nelielu peļņas mākslīgas novirzīšanas risku to rezidences teritorijas un gūtās peļņas veida dēļ,

— *zemas peļņas atbrīvojums* (*de minimis* noteikums) ir ietverts *TIOPA* 9.A daļas 12. nodaļā un paredz atbrīvojumu attiecībā uz *CFC*, kuriem ir zems peļņas līmenis pārskata periodā (parasti ne vairāk kā 500 000 GBP, no kuriem ne vairāk kā 50 000 GBP ir netirdzniecības peļņa),

— *zemas peļņas daļas atbrīvojums* ir ietverts *TIOPA* 9.A daļas 13. nodaļā un paredz atbrīvojumu attiecībā uz *CFC*, kuru peļņa nepārsniedz 10 % no darbības izdevumiem. Atbrīvojums attiecas uz *CFC*, kuri veic darbības ar salīdzinoši zemu pievienoto vērtību,

— *nodokļu atbrīvojums* ir ietverts *TIOPA* 9.A daļas 14. nodaļā un paredz atbrīvojumu attiecībā uz *CFC*, kuriem ir vidējs vai augsts faktiskā nodokļa līmenis rezidences teritorijā (vismaz 75 % no nodokļa apmēra, kas būtu jāmaksā, ja peļņai piemērotu Apvienotās Karalistes nodokli un to noteiktu saskaņā ar Apvienotās Karalistes tiesību aktiem).

(20) Struktūras līmeņa atbrīvojums atspoguļo to, ka vairākums ārvalstu filiāļu ir izveidotas patiesiem komerciāliem mērķiem. Praksē tas nozīmē, ka Apvienotās Karalistes uzņēmumiem vairumā gadījumu nebūs jāpiemēro *CFC* noteikumi, ja tiks izpildīti vismaz viena struktūras atbrīvojuma nosacījumi. Tādēļ sīki izstrādātas maksas piemērošanas prasības, kas veido *CFC* maksas piemērošanas nosacījumus, un nepieciešamība noteikt ar nodokli apliekamo *CFC* peļņu ir spēkā tikai gadījumos, uz kuriem neattiecas neviens no struktūras līmeņa atbrīvojumiem.

(21) Ja uz attiecīgo gadījumu neattiecas neviens struktūras līmeņa atbrīvojums, saskaņā ar Apvienotās Karalistes noteikumiem *CFC* jomā *CFC* "ar nodokli apliekamā peļņa" tiek iedalīta "daļu turētājam" Apvienotajā Karalistē. To nosaka, izmantojot kritērijus un noteikumus, kuri paredzēti *TIOPA* 9.A daļas 3.–8. nodaļā un kuri kopā veido *CFC* maksas piemērošanas nosacījumus ([16]).

(22) Minētās nodaļas ir būtiski svarīgas *CFC* režīma darbībai. Tās ir izstrādātas kā mērķtiecīgas pārbaudes, kuru mērķis ir novērtēt, vai paredzamā kopējā peļņa atbilst *CFC* maksas piemērošanas nosacījumiem un līdz ar to kļūst par "peļņu, kas apliekama ar nodokli".

([14]) Sk. *HM Treasury, Consultation on Controlled Foreign Companies (CFC) reform*, 2011. gada jūnijs.

([15]) Pārstāvju palāta, Sabiedriskā likumprojektu komiteja, debates par Finanšu likumprojektu, 2012. gada 19. jūnijs, 2012.–2013. gada PBC (Likumprojekts Nr. 001), 466. lpp. (Valsts kases finanšu valsts sekretāra ziņojums).

([16]) *TIOPA* 9. nodaļā ir paredzēts neobligāts alternatīvs noteikums saistībā ar dažiem peļņas veidiem, uz kuriem parasti attiecas 5. nodaļā izklāstītie noteikumi par *CFC* maksas piemērošanas nosacījumiem, bet kuri nav oficiāli ietverti *CFC* maksas piemērošanas nosacījumos.

(23) *CFC* maksas piemērošanas nosacījumi sākas ar sākotnējo atlases procesu, kas paredzēts *TIOPA* 9.A daļas 3. nodaļā un kas ietver vispārīgas pārbaudes, lai noteiktu, vai ir jāizmanto kāds no sīkāk izstrādātiem maksas piemērošanas nosacījumiem, kuri iekļauti *TIOPA* 9.A daļas 4.–9. nodaļā ([17]).

(24) Kas attiecas uz konkrētajām nodaļām par maksas piemērošanas nosacījumiem, *TIOPA* 9.A daļas 4. nodaļa ("4. nodaļa") ietver vispārīgu noteikumu un attiecas uz visiem *CFC* neatkarīgi no gūtās peļņas veidiem, izņemot *CFC*, kuri gūst tikai peļņu no darbībām ar nekustamo īpašumu ([18]) vai netirdzniecības finanšu peļņu. *TIOPA* 9. A daļas 5. nodaļa ("5. nodaļa") kopsakarā ar *TIOPA* 9.A daļas 9. nodaļu ("9. nodaļa") attiecas uz *CFC*, kuri gūst netirdzniecības finanšu peļņu. *TIOPA* 9.A daļas 6. nodaļa ("6. nodaļa") attiecas uz *CFC*, kuri gūst tirdzniecības finanšu peļņu ([19]).

(25) *CFC* maksas piemērošanas nosacījumu mērķis ir noteikt gadījumus, kuros veikta Apvienotajā Karalistē gūtas peļņas mākslīga novirzīšana, kas parasti nozīmē, ka "pastāv būtiska neatbilstība starp Apvienotajā Karalistē veiktajām uzņēmuma pamatdarbībām un peļņu, kas gūta no darbībām ārpus Apvienotās Karalistes" ([20]). Tas ir visskaidrāk redzams 4. nodaļā ([21]). Minētajā nodaļā paredzamā *CFC* kopējā peļņa no aktīviem, kuri likumīgi pieder *CFC*, un no riskiem, kas ar līgumu noteikti *CFC*, kļūst par peļņu, kas apliekama ar nodokli, ja un ciktāl minēto aktīvu un risku pārvaldība tiek veikta Apvienotajā Karalistē ([22]). Tādēļ ir jāņem vērā, vai kāds no nozīmīgu amatpersonu pienākumiem, kas saistīti ar risku uzņemšanos vai tādu aktīvu ekonomiskām īpašumtiesībām, no kuriem *CFC* guvis peļņu, tiek faktiski īstenots Apvienotajā Karalistē ([23]). Tādējādi nozīmīgu amatpersonu pienākumu Apvienotajā Karalistē un nozīmīgu amatpersonu pienākumu ārpus Apvienotās Karalistes īpatsvars ir būtisks kritērijs ar nodokli apliekamās peļņas noteikšanai, kuru piemēro ne tikai saskaņā ar vispārīgajām maksas piemērošanas prasībām (4. nodaļa), bet arī, piemēram, atbilstīgi 5. nodaļai (netirdzniecības finanšu peļņa) ([24]).

([17]) Tā mērķis ir pēc iespējas samazināt *CFC* administratīvās izmaksas un salīdzinoši vienkāršā veidā izslēgt tādus *CFC*, kuri neatbilst struktūras līmeņa atbrīvojumiem, bet kuru gadījumā mākslīgi novirzītas peļņas gūšana (būtiskā apmērā) ir maz ticama. Nosacījumi ir diezgan vienkārši, un tajos izmantota uz risku pamatota pieeja, lai atvieglotu pašnovērtējumu, bez īpašām prasībām attiecībā uz dokumentāciju. Šajā gadījumā ir skaidri saskatāms mākslīgas peļņas novirzīšanas pamatprincips, kas izriet no tādu aktīvu un risku nodalīšanas, kuri ir saistīti ar pamata darbību, ar kuru tiek atbalstīta minēto aktīvu atrašanās grupas pārvaldībā. Piemēram, attiecībā uz tirdzniecības peļņu *CFC* nav jānorāda ar nodokli apliekamas peļņas esība, ja tam nav aktīvu un tas neuzņemas riskus, kuru pārvaldība vai kontrole tiek veikta Apvienotajā Karalistē. Līdzīgi arī netirdzniecības finanšu peļņa, piemēram, ja ne vairāk kā 5 % no *CFC* peļņas ietilpst minētajā kategorijā (5 % aizsardzības noteikums), tiek uzskatīta par nesaistītu ar darījumdarbības peļņu un netiek iekļauta 5. nodaļā saskaņā ar *TIOPA* 9.A daļas 3. nodaļu.

([18]) *TIOPA* 371.CA panta 1.–11. punkts. Peļņa no darbībām ar nekustamo īpašumu ir pilnīgi izslēgta no *CFC* maksas piemērošanas nosacījumiem un no grāmatvedības peļņas definīcijas struktūras līmeņa atbrīvojumu nolūkā 10.–14. nodaļā (skatīt dokumentu "*HMRC* iekšējā rokasgrāmata. Starptautiskā rokasgrāmata. INTM248550").

([19]) *TIOPA* 9.A daļas 7. nodaļa attiecas uz *CFC*, kuri gūst peļņu, veicot kaptīvās apdrošināšanas darījumus. *TIOPA* 9.A daļas 8. nodaļa attiecas uz *CFC*, kuri gūst peļņu, ko uzkrājuši daži regulētu finanšu sabiedrību meitasuzņēmumi. *TIOPA* 9.A daļas 15.–22. nodaļā ir ietverti dažādi darbības un administratīvie noteikumi, piemēram, noteikumi nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanai, noteikumi par kontroli, definīcijas un dažādi citi noteikumi, kas ir svarīgi, lai Apvienotās Karalistes nodokļu iestādes pareizi piemērotu noteikumus *CFC* jomā.

([20]) *HMRC*, *CFC reform: response to consultation*, 2011. gada decembris, kopsavilkums, svarīgākie aspekti.

([21]) *TIOPA* 371.DA pants (skatīt arī dokumentu "*HMRC* iekšējā rokasgrāmata. Starptautiskā rokasgrāmata. INTM200100"): "4. nodaļā ir paredzēts mehānisms, lai noteiktu apmēru, kādā paredzamā *CFC* kopējā peļņa (..) atbilst *CFC* maksas piemērošanas nosacījumiem ("peļņa atbilstoši 4. nodaļai") un kādā tai, iespējams, var piemērot *CFC* maksu tādu noteiktu Apvienotajā Karalistē veiktu darbību dēļ, kuras nodrošināja *CFC* šādas peļņas gūšanas iespēju."

([22]) *HMRC* iekšējā rokasgrāmata. Starptautiskā rokasgrāmata. INTM200100, kā arī INTM197200: "4. nodaļa attiecas uz ārvalstīs gūtu tirdzniecības peļņu, un ar minēto nodaļu šādu peļņu iekļauj *CFC* maksas piemērošanas jomā (..), ja *CFC* novirza peļņu no Apvienotās Karalistes, nodalot aktīvus un riskus, kas ir saistīti ar pamatdarbību, ar kuru tiek atbalstīta minēto aktīvu atrašanās grupas pārvaldībā vai kura ir neatņemami saistīta ar attiecīgā riska uzņemšanos."

([23]) *TIOPA* 371.DA panta 3. punkta f) apakšpunkts. Skatīt arī dokumentu "*HMRC* iekšējā rokasgrāmata. Starptautiskā rokasgrāmata. INTM200300".

([24]) Dokumentā "*HMRC* iekšējā rokasgrāmata. Starptautiskā rokasgrāmata. INTM203310" ir paredzēts, ka "tāpat kā 4. nodaļa, arī 5. nodaļa nosaka netirdzniecības finanšu peļņu no aktīviem, kuri pieder *CFC*, un peļņu no riskiem, kas noteikti CFC, gadījumos, ja atbilstīgie nozīmīgu amatpersonu pienākumi tiek veikti Apvienotajā Karalistē", un šajā saistībā 5. nodaļā ir ieviestas daudzas no 4. nodaļā minētajām posmu pārbaudēm.

(26) Tomēr Apvienotās Karalistes noteikumos *CFC* jomā ir noteikts, ka finanšu peļņas gadījumā tikai nozīmīgu amatpersonu pienākumu pārbaudes izmantošana ne vienmēr var nodrošināt pietiekamu Apvienotās Karalistes nodokļu bāzes aizsardzību. Tādēļ 5.–9. nodaļā ir ietvertas papildu pārbaudes attiecībā uz netirdzniecības finanšu peļņu un citiem pasīvās peļņas veidiem. *CFC* peļņai var piemērot *CFC* maksu, pamatojoties vairāk nekā uz vienu maksas piemērošanas nodaļu, taču *CFC* maksu peļņai var piemērot tikai vienu reizi ([25]).

2.1.3. CFC *maksa par netirdzniecības finanšu peļņu*

(27) Netirdzniecības finanšu peļņā ietilpst visa finanšu peļņa, kas nav tirdzniecības finanšu peļņa. Uz tirdzniecības finanšu peļņu attiecas 6. nodaļa. Netirdzniecības finanšu peļņā var ietilpt gan finanšu peļņa no starpuzņēmumu iekšējiem aizdevumiem, gan finanšu peļņa no ārējiem aizdevumiem (ieskaitot noguldījumus), ja tie nav saistīti ar tirdzniecības darbībām ([26]).

(28) *CFC* maksas piemērošanas nosacījumu pārbaude attiecībā uz netirdzniecības finanšu peļņu ir paredzēta 5. nodaļā vai arī, ņemot vērā izvēli un dažas prasības, 9. nodaļā ([27]). 5. nodaļā ir ietvertas divas vispārīgas pārbaudes un divas pārbaudes, kas īpaši vērstas pret dažiem ļaunprātīgas prakses gadījumiem, uz kuriem neattiecas vispārīgās pārbaudes. 5. nodaļā ir iekļauta nozīmīgu amatpersonu pienākumu pārbaude, kuras ietvaros tiek pārbaudīta Apvienotajā Karalistē veiktu darbību esība un kuras pamatā galvenokārt ir 4. nodaļā minētā nozīmīgu amatpersonu pienākumu pārbaude. Tomēr 5. nodaļā nav paredzēta tikai minētā pārbaude, jo finanšu peļņas radīšana vairumā gadījumu ir kapitālietilpīga darbība, kurai ne vienmēr ir nepieciešama nozīmīgu amatpersonu pienākumu īstenošana.

(29) Tādējādi, lai noteiktu ar nodokli apliekamo peļņu, attiecībā uz netirdzniecības finanšu peļņu 5. nodaļā ir paredzētas šādas pārbaudes:

— pirmkārt, *CFC* netirdzniecības finanšu peļņa atbilst *CFC* maksas piemērošanas nosacījumiem, ciktāl tā ir iegūta no aktīviem un riskiem, saistībā ar kuriem Apvienotajā Karalistē tiek īstenoti atbilstīgi nozīmīgu amatpersonu pienākumi ([28]) (*TIOPA* 371.EB pants). Saskaņā ar *CFC* noteikumu vispārējo loģiku *CFC* maksas piemērošanas pamatojums šajā gadījumā ir tāds, ka Apvienotajai Karalistei jābūt iespējai aplikt ar nodokli peļņu, kas gūta Apvienotajā Karalistē veiktu darbību rezultātā ([29]),

— otrkārt, alternatīvajā pārbaudē tiek ņemts vērā, kā ir finansēti aizdevumi vai noguldījumi, kuri rada netirdzniecības finanšu peļņu. Tāpēc neatkarīgi no nozīmīgu amatpersonu pienākumu īstenošanas vietas netirdzniecības finanšu peļņa atbilst *CFC* maksas piemērošanas nosacījumiem, ciktāl tā tiek finansēta no atbilstīgajiem

([25]) Piemēram, 4. nodaļā paredzētās pārbaudes izmantošanas rezultātā attiecībā uz dažiem *CFC* tirdzniecības finanšu peļņas veidiem var tikt secināts, ka peļņa neatbilst *CFC* maksas piemērošanas nosacījumiem saskaņā ar 4. nodaļu. Tomēr minētais secinājums neizslēdz iespēju, ka šāda tirdzniecības finanšu peļņa daļēji vai pilnīgi var atbilst *CFC* maksas piemērošanas nosacījumiem un kļūt par peļņu, kas apliekama ar nodokli saskaņā ar 6. nodaļu.

([26]) Ārvalstu meitasuzņēmumam, kas piedalās vienā vai vairākos gadījuma rakstura starpuzņēmumu finanšu darījumos, ir jāpiemēro 5. nodaļā paredzētās pārbaudes, lai novērtētu, vai ir jāiekasē *CFC* maksa, savukārt meitasuzņēmumam, kas piedalās aktīvās grupas naudas līdzekļu pārvaldības darbībās, ir jāpiemēro 4. nodaļā paredzētās vispārīgās prasības vai 6. nodaļā paredzētās īpašās prasības attiecībā uz tirdzniecības finanšu peļņu.

([27]) *CFC*, kuri gūst gan netirdzniecības finanšu peļņu, gan citus peļņas veidus, var būt jāizmanto arī citas maksas piemērošanas nodaļas, bet uz *CFC*, kuri gūst tikai netirdzniecības finanšu peļņu, attiecas vienīgi 5. un 9. nodaļa.

([28]) Šī pārbaude ir ļoti līdzīga 4. nodaļā paredzētajai pārbaudei, lai novērtētu, vai netiek mākslīgi novirzīta *CFC* "cita peļņa", kas būtībā ir regulārās darījumdarbības peļņa. Proti, pārbaude par to, vai netirdzniecības finanšu peļņa no aktīviem, kas pieder *CFC*, un no riskiem, kas noteikti *CFC*, ir saistīta ar atbilstīgiem nozīmīgu amatpersonu pienākumiem, kuri tiek īstenoti Apvienotajā Karalistē, pamatojas uz ESAO apstiprināto pieeju atbilstoši 2010. gada Ziņojumam par peļņas attiecināšanu uz pastāvīgajām pārstāvniecībām. Tādēļ tā aptver arī "galvenos darījumdarbības riska uzņemšanās pienākumus" – terminu, ko izmanto finanšu nozares uzņēmumu gadījumā.

([29]) Tādējādi, ja *CFC* gūst procentu ienākumus no aizdevumiem, kuru gadījumā attiecīgie lēmumu pieņemšanas un uzraudzības pienākumi saistībā ar aizdevuma piešķiršanu un pārvaldību un procentu maksājumiem tiek veikti Apvienotajā Karalistē, minētajiem procentu ienākumiem piemēro *CFC* noteikumus un tos apliek ar nodokli Apvienotajā Karalistē.

līdzekļiem Apvienotajā Karalistē (*TIOPA* 371.EC pants). Atbilstīgie līdzekļi Apvienotajā Karalistē ir jebkuri līdzekļi vai aktīvi, kuri veido "ar Apvienoto Karalisti saistīto kapitālu" ([30]) vai ir no tā atvasināti (tieši vai netieši). *CFC* maksas piemērošanas pamatojums šajā gadījumā ir tāds, ka uzņēmumi nedrīkstētu izvairīties no Apvienotās Karalistes nodokļa piemērošanas pasīviem ieņēmumiem no kapitāla, kas saistīts ar Apvienoto Karalisti, pēc vienkārša maksājuma *CFC*.

(30) Minētās divas pārbaudes ir alternatīvas, un tas nozīmē, ka netirdzniecības finanšu peļņa atbilst *CFC* maksas piemērošanas nosacījumiem, ciktāl ir izpildīti pirmās vai otrās pārbaudes kritēriji. 5. nodaļā arī ir ietvertas divas papildu alternatīvas pārbaudes, kas īpaši vērstas uz noteiktiem pasākumiem, kuri veikti, ņemot vērā nodokļu apsvērumus. Ja netirdzniecības finanšu peļņa atbilst šo divu īpašo pārbaužu kritērijiem, *CFC* maksu piemēro pat tad, ja Apvienotajā Karalistē nav veikti nozīmīgu amatpersonu pienākumi vai nav ar Apvienoto Karalisti saistītā kapitāla ([31]).

2.1.4. CFC *maksa par tirdzniecības finanšu peļņu*

(31) *CFC* tirdzniecības finanšu peļņa – parasti peļņa no aktīvām banku un apdrošināšanas darbībām – atbilst *CFC* maksas piemērošanas nosacījumiem ne tikai tad, ja tā atbilst 4. nodaļā paredzētās vispārīgās nozīmīgu amatpersonu pienākumu pārbaudes kritērijiem, bet arī tad, ja tā atbilst 6. nodaļā paredzētās īpašās pārbaudes kritērijiem ([32]).

(32) 6. nodaļā paredzētajā pārbaudē netiek nodalīta tirdzniecības finanšu peļņa no starpuzņēmumu finanšu darījumiem un peļņa no darījumiem ar nesaistītām personām. Starptautiskās grupas bieži vien centralizē finansēšanas funkcijas finanšu līdzekļu pārvaldības uzņēmumos. Šādu uzņēmumu darbība var ietvert finanšu tirdzniecību, tādējādi uz peļņu no šīs tirdzniecības attiektos 4. un 6. nodaļa (tirdzniecības finanšu peļņa), nevis 5. un 9. nodaļa (netirdzniecības finanšu peļņa) ([33]). Tomēr, ja *CFC* ir grupas finanšu līdzekļu pārvaldības uzņēmums ([34]), tas var izvēlēties uzskatīt tirdzniecības finanšu peļņu par netirdzniecības finanšu peļņu (par to paziņojot Viņas Majestātes Ieņēmumu un muitas pārvaldes amatpersonai) ([35]). Šādas izvēles gadījumā tiek piemērota 5. nodaļa, lai noteiktu, vai uz "domājamo" netirdzniecības finanšu peļņu attiecas *CFC* maksa un apliekamajai struktūrai ir tiesības pieprasīt 9. nodaļā paredzēto atbrīvojumu.

2.2. **Apstrīdētais pasākums: atbrīvojums grupu finansēšanai**

(33) To, vai un kādā apmērā *CFC* netirdzniecības finanšu peļņai piemēro *CFC* maksu, nenosaka, tikai pamatojoties uz 5. nodaļā paredzētajām pārbaudēm. Saskaņā ar 9. nodaļu, ja *CFC* uzkrāj netirdzniecības finanšu peļņu, uz kuru attiecas 5. nodaļā minētie kritēriji, var piemērot daļēju (75 %) vai pilnīgu (100 %) atbrīvojumu, lai noteiktu *CFC* maksu netirdzniecības finanšu peļņai, kas gūta no aizdevuma ārvalstu grupas uzņēmumam. Minētais nosacījums šajā lēmumā tiek dēvēts par "atbrīvojumu grupu finansēšanai" vai "apstrīdēto pasākumu".

([30]) Ar Apvienoto Karalisti saistīts kapitāls ir tiešs vai netiešs, oficiāls vai neoficiāls Apvienotajā Karalistē esoša saistīta uzņēmuma veikts kapitāla ieguldījums *CFC*, kā arī *CFC* peļņas summa, kas noteikta kā "mākslīgi novirzīta peļņa" iepriekšējos pārskata periodos un ko pašlaik izmanto turpmāku *CFC* aizdevumu finansēšanai.

([31]) Šajās divās īpašajās papildu pārbaudēs tiek aplūkots, vai netirdzniecības finanšu peļņa rodas no pasākumiem, kas īstenoti dividenžu vietā Apvienotās Karalistes rezidentuzņēmumiem, vai pasākumiem saistībā ar finanšu nomu Apvienotajā Karalistē.

([32]) Saskaņā ar 6. nodaļā paredzēto īpašo pārbaudi *CFC* tirdzniecības finanšu peļņa atbilst *CFC* maksas piemērošanas nosacījumiem, ciktāl tās finansējuma avots ir pārpalikušais pašu kapitāls no tāda kapitāla ieguldījuma, kas saistīts ar Apvienoto Karalisti. 5. nodaļā paredzētajos maksas piemērošanas nosacījumos attiecībā uz netirdzniecības finanšu peļņu alternatīvajā pārbaudē ir izmantots vispārīgāks kritērijs, kas aptver jebkuru ar Apvienoto Karalisti saistītā kapitāla finansējumu, savukārt 6. nodaļā paredzētā īpašā pārbaude attiecībā uz tirdzniecības finanšu peļņu pamatojas uz *CFC* "brīvo kapitāla pārpalikumu", t. i., kapitāla daļu, kas pārsniedz vērtību, kura būtu pamatoti paredzama, ja tas nebūtu meitasuzņēmums, kurā citam uzņēmumam pieder 51 % no kapitāla daļām (*TIOPA* 371.FA pants). Tikai tad, ja pašu kapitāla pārpalikumu radīs finansējums no kapitāla, kas saistīts ar Apvienoto Karalisti, paredzamā peļņa atbildīs šiem maksas piemērošanas nosacījumiem un tai tiks piemērota *CFC* maksa.

([33]) Šāds uzņēmums faktiski darbosies līdzīgi kā komercbanka: liels darījumu apjoms, liels ienākumu un izdevumu skaits, riska ierobežošana. Strukturālā kreditēšana galvenokārt tiks finansēta no grupas noguldījumiem un tādējādi tiks gūta peļņa atkarībā no kreditēšanas pasākumu un noguldījumu pieņemšanas starpības.

([34]) Lai noteiktu, vai *CFC* ir "grupas finanšu līdzekļu pārvaldības uzņēmums", piemēro *TIOPA* 316. panta 5.–11. punktu.

([35]) *TIOPA* 371.CE panta 2. punkts.

(34) Atbrīvojumu grupu finansēšanai piemēro tikai peļņai, uz ko attiecas 5. nodaļa. Tas tiek īstenots, aizstājot 5. nodaļā minētos maksas piemērošanas nosacījumus ar noteikumu, kurš automātiski paredz *CFC* maksu 25 % apmērā no netirdzniecības finanšu peļņas, kas radusies no kvalificētām kredītattiecībām ([36]) (daļējs (75 %) atbrīvojums), vai dažos gadījumos 0 % apmērā (pilnīgs atbrīvojums). Pēc noklusējuma piemēro daļēju atbrīvojumu. Ciktāl attiecīgais aizdevums tiek finansēts no tā dēvētiem "kvalificētiem resursiem" ([37]), *CFC* peļņai drīkst piemērot atbrīvojumu līdz 100 % apmērā no attiecīgās netirdzniecības finanšu peļņas. Turklāt atkarībā no tā, vai piemērots daļējs vai pilnīgs atbrīvojums, attiecīgās netirdzniecības finanšu peļņas atlikušo daļu, kura atbilst *CFC* maksas piemērošanas nosacījumiem, tomēr drīkst pilnīgi atbrīvot no *CFC* maksas saskaņā ar tā dēvēto noteikumu par "atbilstošiem procentu maksājumiem" ([38]).

(35) *HMRC* ([39]) norādījumu 9. nodaļas ievaddaļā ir minēts, ka "9. nodaļā paredzētie atbrīvojumi attiecībā uz netirdzniecības finanšu peļņu ir ieviesti, lai risinātu sarežģītos jautājumus, kuri rodas naudas aizstājamības dēļ starptautiskās grupās" ([40]). Apvienotās Karalistes iestādes paskaidroja, ka iekļaušanas procentuālā likme 25 % (75 % atbrīvojums) pamatojas uz pieņēmumu, ka tad, ja nav maksājamu nodokļu, *CFC*, kas tiek pilnīgi finansēts no pašu kapitāla un kas gūst netirdzniecības finanšu peļņu, saņemtu finansējumu no Apvienotās Karalistes, izmantojot lielāku saistību īpatsvaru un mazāku pašu kapitāla īpatsvaru, tādējādi nodrošinot papildu finanšu peļņu Apvienotās Karalistes mātesuzņēmuma līmenī ([41]). Atbrīvojuma likmes līmenis ir apspriests ar Apvienotās Karalistes uzņēmumu pārstāvjiem pārveidotā *CFC* režīma izstrādes laikā. Sanāksmes protokolā ir norādīts, ka sākotnēji tika apspriests 50 % atbrīvojums (kas nodrošinātu faktisko nodokļa likmi 10 %). Uzņēmumu pārstāvji pieprasīja lielāku atbrīvojumu 75 % apmērā, kas nodrošinātu faktisko nodokļa likmi 2–6 % ([42]).

(36) Apstrīdētais pasākums attiecas tikai uz netirdzniecības finanšu peļņu, ko *CFC* gūst no aizdevumiem ārvalstu grupu uzņēmumiem, kuri atrodas tāda paša Apvienotās Karalistes rezidentuzņēmuma kontrolē, kas kontrolē attiecīgo *CFC*. Šādas kredītattiecības dēvē par "kvalificētām kredītattiecībām" ([43]). Atbrīvojums grupu finansēšanai ir aizstājošs pasākums attiecībā uz kvalificētu kredītattiecību finansējumu, kas saistīts ar Apvienoto Karalisti, lai starptautiskām grupām nebūtu jāizseko precīza grupas finanšu pasākumu izcelsme vai vēsture un apjoms, kādā tie attiecas uz Apvienoto Karalisti ([44]).

(37) Sniedzot 9. nodaļā minēto pieprasījumu uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķinā, ja *CFC* gūst netirdzniecības finanšu peļņu no aizdevuma, uz kuru attiecas kvalificētas kredītattiecības, visas potenciāli apliekamās struktūras var izvēlēties piemērot 9. nodaļā paredzētos īpašos noteikumus, nevis 5. nodaļā paredzētos vispārīgos noteikumus ar nosacījumu, ka *CFC* atbilst darījumdarbības telpu pārbaudes kritērijiem. Minētās pārbaudes kritēriji

([36]) Skatīt 36. apsvērumu.
([37]) Kvalificētie resursi ir *CFC* aizdevumi, kuri nav tieši vai netieši saistīti ar vairāku grupas uzņēmumu līdzekļiem un ietver *CFC* peļņu, kas gūta no aizdevumiem atbilstīgiem *CFC* grupas dalībniekiem, kurus izmanto tikai *CFC* grupas darījumdarbības vajadzībām attiecīgajā teritorijā, vai līdzekļus vai citus aktīvus, ko *CFC* saņem saistībā ar akcijām, kuras *CFC* pieder *CFC* grupas uzņēmumos vai kuras *CFC* emitē *CFC* grupas uzņēmumiem (skatīt *TIOPA* 371. IB pantu).
([38]) *TIOPA* 371. IE pants. Saskaņā ar noteikumu par atbilstošiem procentu maksājumiem atlikušajai *CFC* maksas daļai pēc daļēja vai pilnīga atbrīvojuma piemērošanas nosaka maksimālo vērtību atbilstoši tīro Apvienotās Karalistes procentu izdevumu līmenim Apvienotās Karalistes grupā. Šāds ierobežojums novērš *CFC* maksas iekasēšanu, ja Apvienotās Karalistes grupas dalībnieku kopējie tīrie ienākumi no finansēšanas ir vienādi ar to tīrajiem finansēšanas atskaitījumiem vai tos pārsniedz (HMRC iekšējā rokasgrāmata. Starptautiskā rokasgrāmata. INTM216100).
([39]) Apvienotās Karalistes valdības departaments, kas ir atbildīgs par nodokļu iekasēšanu, ir Viņas Majestātes Ieņēmumu un muitas pārvalde ("*HMRC*").
([40]) *HMRC* iekšējā rokasgrāmata. Starptautiskā rokasgrāmata. INTM216100.
([41]) Apvienotās Karalistes 2018. gada 15. janvāra vēstules 58. punkts.
([42]) Darba grupas par *CFC* monetāro aktīvu jautājumiem 2011. gada 4. februāra sanāksmes protokola 6. punkts.
([43]) *TIOPA* 371.IG pantā ir aprakstīti izsekošanas noteikumi, lai noteiktu, kad *CFC* sniegts aizdevums ir uzskatāms par kvalificētām kredītattiecībām, pievēršot uzmanību gadījumiem, kad puse, kas sākotnēji saņem aizdevumu, izmanto finansējumu, lai pati sniegtu aizdevumu ("galīgā debitora" noteikums). Skatīt arī dokumentu "HMRC iekšējā rokasgrāmata. Starptautiskā rokasgrāmata. INTM217100".
([44]) Skatīt dokumentu "*HMRC* iekšējā rokasgrāmata. Starptautiskā rokasgrāmata. INTM216100". Turklāt arī tika norādīts, ka minētā atbrīvojuma mērķis ir paredzēt fiksētu zemu nodokļa likmi attiecībā uz grupas iekšējo finansējumu, kas vairumā gadījumu "ļauj faktiski piemērot Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa likmi peļņai no ārvalstu grupas iekšējā finansējuma, proti, 5,75 % apmērā līdz 2014. gadam". *HMRC Consultation on CFC reform*, 2011. gada jūnijs, 1.10. punkts.

ir izpildīti, ja attiecīgajā teritorijā, kurā *CFC* ir rezidents nodokļu vajadzībām, tā rīcībā ir telpas, kuras tiek izmantotas vai kuras ir paredzēts izmantot pietiekami pastāvīgi un kuras *CFC* lieto, lai daļēji vai pilnīgi veiktu savu darbību attiecīgajā teritorijā ([45]).

2.3. **Grozījumi Apvienotās Karalistes noteikumos *CFC* jomā**

(38) Apvienotā Karaliste 2018. gada 6. jūlijā paziņoja, ka 2018.–2019. gada Finanšu likumprojektā tiks iekļautas *CFC* noteikumu izmaiņas, lai īstenotu Padomes Direktīvu (ES) 2016/1164 ([46]) ("Nodokļu apiešanas novēršanas direktīva"). Minētās izmaiņas skar, pirmkārt, kontroles definīciju, kas ietekmē peļņu, uz kuru attiecas *CFC* maksa, un, otrkārt, nozīmīgu amatpersonu pienākumu īstenošanu Apvienotajā Karalistē, lai piemērotu atbrīvojumu grupu finansēšanai attiecībā uz netirdzniecības finanšu peļņu. Tādējādi pirmās izmaiņas ir vispārīgākas, bet otrās izmaiņas īpaši attiecas uz apstrīdētā pasākuma piemērošanas jomu.

(39) Ar otrajām izmaiņām tiek ierobežota piekļuve atbrīvojumam grupu finansēšanai, lai apliekamajām struktūrām vairs nebūtu iespējas 5. nodaļas piemērošanas vietā pieprasīt atbrīvojumu saskaņā ar 9. nodaļu attiecībā uz netirdzniecības finanšu peļņu no kvalificētām kredītattiecībām, ciktāl netirdzniecības finanšu peļņa ir iegūta no aktīviem un riskiem, saistībā ar kuriem Apvienotajā Karalistē īstenoti atbilstīgi nozīmīgu amatpersonu pienākumi. Minētie grozījumi tika veikti 2019. gada Finanšu likuma 20. panta ("Kontrolēti ārvalstu uzņēmumi: finanšu uzņēmumu atbrīvojums un kontrole) 2. punkta ietvaros un stājās spēkā 2019. gada 1. janvārī ([47]).

2.4. **Starptautiskais un ES konteksts**

(40) Daudzās valstīs ir ieviesti noteikumi *CFC* jomā, lai nepieļautu, ka nodokļu maksātāji veic nodokļu apiešanu vai nodokļu uzlikšanas atlikšanu, novirzot peļņu uz ārvalstu meitasuzņēmumiem zemu nodokļu jurisdikcijās. Visos noteikumos *CFC* jomā ir paredzēts, ka dažos gadījumos dažu nerezidentstruktūru peļņu apliek ar nodokli tādu nerezidentstruktūras akcionāru līmenī, kuras ir rezidenti nodokļu vajadzībām. Tomēr precīzi darbības noteikumi dažādās valstīs var būtiski atšķirties ([48]), jo noteikumiem un kritērijiem attiecībā uz šiem elementiem ir jāatbilst valsts uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmai, kurā tie ietilpst, un jāatspoguļo attiecīgās valsts nodokļu politikas mērķi.

2.4.1. *ESAO vadlīnijas (*BEPS *projekts)*

(41) Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācija (ESAO) "Rīcības plānā par nodokļu bāzes samazināšanu un peļņas novirzīšanu" ([49]) norāda, ka daudzās valstīs noteikumi *CFC* jomā ir ieviesti, lai risinātu vienu no iemesliem bažām par nodokļu bāzes samazināšanu un peļņas novirzīšanu (*BEPS*), proti, iespēju izveidot nerezidentus nodokļu maksātājus un novirzīt rezidentuzņēmuma peļņu caur saistīto nerezidentuzņēmumu (filiāli). Nobeiguma *BEPS* ziņojumā par 3. rīcībpasākumu saistībā ar *CFC* noteikumu izmantošanu ir izklāstīti ieteikumi ESAO dalībvalstīm un valstīm, kas nav ESAO dalībvalstis, attiecībā uz izmantošanu efektīvu noteikumu izstrādē *CFC* jomā ([50]). Ziņojums tika sagatavots, lai nodrošinātu, ka jurisdikcijas, kuras nolemj piemērot *CFC* noteikumus, varētu to darīt tādā veidā, lai efektīvi neļautu nodokļu maksātājiem novirzīt peļņu uz ārvalstu meitasuzņēmumiem un izvairīties no nodokļu maksāšanas. Ziņojumā ir minēti Apvienotās Karalistes noteikumi *CFC* jomā kā tādu noteikumu piemērs, kuros izmantoti ESAO izstrādātie jēdzieni ar mērķi noteikt grupas nozīmīgu amatpersonu pienākumus saistībā ar katru aktīvu, lai noteiktu noteikumu piemērošanas jomu ([51]).

([45]) *TIOPA* 371.DG pants. *HMRC* publicēja papildu norādījumus par pārbaužu izmantošanu 9. nodaļas un netirdzniecības finanšu peļņas kontekstā (*HMRC* iekšējā rokasgrāmata. Starptautiskā rokasgrāmata. INTM216650).

([46]) Padomes 2016. gada 12. jūlija Direktīva (ES) 2016/1164, ar ko paredz noteikumus tādas nodokļu apiešanas prakses novēršanai, kas tieši iespaido iekšējā tirgus darbību (OV L 193, 19.7.2016., 1. lpp.).

([47]) http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2019/1/pdfs/ukpga_20190001_en.pdf

([48]) Piemēram, tas attiecas uz kontroles, zema nodokļa un novirzītas peļņas jēdzienu definīciju, kā arī uz administratīviem noteikumiem par *CFC* peļņas aprēķināšanu un nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu.

([49]) ESAO, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing*, 2013. http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en

([50]) ESAO, *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing*, Parīze, 2015. http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en

([51]) ESAO, *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report*, 2015., 85. punkts, 12. zemsvītras piezīme. Ziņojumā nav sniegta atsauce uz īpašiem atbrīvojumiem *CFC* noteikumos attiecībā uz grupas ienākumiem no finansēšanas.

2.4.2. *Nodokļu apiešanas novēršanas direktīva*

(42) Savienības līmenī Padome 2016. gada 12. jūlijā pieņēma Nodokļu apiešanas novēršanas direktīvu ([52]). Šīs direktīvas apsvērumos ir minēta konkrēta atsauce uz nobeiguma ziņojumiem par 15 ESAO rīcības punktiem cīņā pret *BEPS* un Padomes 2015. gada 8. decembra secinājumiem, kuros uzsvērta vajadzība Savienības līmenī rast vienotus un elastīgus risinājumus, kas būtu atbilstīgi ESAO *BEPS* secinājumiem. Apsvērumos arī ir norādīts:

> "Kontrolētu ārvalstu uzņēmumu (*CFC*) noteikumu rezultātā kontrolēta meitasuzņēmuma ienākumu, kuram uzlikts zems nodoklis, attiecina uz tā mātesuzņēmumu. Tādējādi mātesuzņēmums kļūst par šā attiecinātā ienākuma nodokļa subjektu tajā valstī, kurā ir tā rezidence nodokļu vajadzībām. Atkarībā no konkrētās valsts politiskajām prioritātēm *CFC* noteikumu adresāts var būt viss meitasuzņēmums, kam uzlikts zems nodoklis, īpašas ienākumu kategorijas vai ienākums, kurš ir mākslīgi novirzīts uz meitasuzņēmumu."

(43) Faktiskais *CFC* noteikums ir izklāstīts Nodokļu apiešanas novēršanas direktīvas 7. pantā un paredz dalībvalstīm iespēju izvēlēties starp diviem dažādiem *CFC* noteikumu veidiem. Standarta noteikums, kurā minēti tādi peļņas veidi, kuri zema nodokļa piemērošanas gadījumā jāapliek ar nodokli saskaņā ar *CFC* noteikumu, ir ietverti 7. panta 1. punktā, 2. punkta a) apakšpunktā un 3. punktā. Direktīvas 7. panta 1. punktā, 2. punkta b) apakšpunktā un 4. punktā ir ietverts alternatīvs noteikums, kura pamatā ir nozīmīgu amatpersonu pienākumu pārbaude un kurā paredzēts, ka *CFC* peļņai, ko iegūst no nozīmīgu amatpersonu pienākumu īstenošanas kontrolējošajā dalībvalstī, piemēro *CFC* maksu ([53]).

(44) Direktīvas 7. panta būtiskākajās daļās ir noteikts:

> *"7. pants*
>
> **Noteikums par kontrolētiem ārvalstu uzņēmumiem**
>
> 1. Nodokļu maksātāja dalībvalsts vienību (..) traktē kā kontrolētu ārvalstu uzņēmumu, ja ir izpildīti šādi nosacījumi: (..)
>
> 2. Ja vienību (..) saskaņā ar 1. punktu traktē kā kontrolētu ārvalstu uzņēmumu, nodokļu maksātāja dalībvalsts nodokļa bāzē iekļauj:
>
> a) vienības nesadalītos ienākumus vai pastāvīgās iestādes ienākumus, ko iegūst no šādām kategorijām:
>
> i) procenti vai jebkādi citi ienākumi, ko rada finanšu aktīvi;
>
> (..)
>
> Šo punktu nepiemēro, ja kontrolēts ārvalstu uzņēmums veic būtisku saimniecisko darbību, izmantojot personālu, aprīkojumu, aktīvus un telpas, par ko liecina attiecīgie fakti un apstākļi.
>
> (..)
>
> vai
>
> b) vienības vai pastāvīgās iestādes nesadalītos ienākumus, ko iegūst no neīstām struktūrām, kuru izveidošanas objektīvais iemesls ir nodokļu priekšrocību gūšana.
>
> Piemērojot šo punktu, struktūru vai to virkni uzskata par neīstu, ciktāl vienībai vai pastāvīgajai iestādei nebūtu piederējuši aktīvi vai tā nebūtu uzņēmusies riskus, kuri rada visus tās ienākumus vai daļu no tās ienākumiem, ja tā nebūtu bijusi tāda uzņēmuma kontrolē, kurā nozīmīgi amatpersonu pienākumi, kas skar minētos aktīvus un riskus, tiek pildīti un ir par iemeslu kontrolētā uzņēmuma ienākumu gūšanai.
>
> 3. Ja atbilstoši dalībvalsts noteikumiem nodokļu maksātāja nodokļa bāzi aprēķina saskaņā ar 2. punkta a) apakšpunktu, dalībvalsts var izvēlēties netraktēt vienību vai pastāvīgo iestādi saskaņā ar 1. punktu kā kontrolētu ārvalstu uzņēmumu, ja viena trešā daļa vai mazāk no ienākumiem, ko ir uzkrājusi vienība vai pastāvīgā iestāde, ir attiecināma uz kategorijām saskaņā ar 2. punkta a) apakšpunktu.

([52]) Direktīva (ES) 2016/1164. Saskaņā ar direktīvas 11. pantu dalībvalstis īsteno un piemēro direktīvas noteikumus no 2019. gada 1. janvāra.

([53]) Nodokļu apiešanas novēršanas direktīvas 8. pantā ir sīkāk aprakstīts, kā aprēķināt *CFC* peļņu.

Ja atbilstoši dalībvalsts noteikumiem nodokļu maksātāja nodokļa bāzi aprēķina saskaņā ar 2. punkta a) apakšpunktu, dalībvalsts var izvēlēties netraktēt finanšu sabiedrības kā kontrolētus ārvalstu uzņēmumus, ja viena trešā daļa vai mazāk no vienības ienākumiem no kategorijām saskaņā ar 2. punkta a) apakšpunktu radušies darījumos ar nodokļu maksātāju vai tā saistītajiem uzņēmumiem.

(..)"

2.5. **Atbrīvojuma piemērošanas joma**

(45) Atbrīvojums grupu finansēšanai ir spēkā kopš 2013. gada 1. janvārī. Nodokļu maksātāji, kuri var izmantot atbrīvojumu grupu finansēšanai, ir Apvienotās Karalistes rezidenti uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāji vai apliekamas struktūras, kuras kontrolē *CFC*, kas gūst netirdzniecības finanšu peļņu no kvalificētām kredītattiecībām, un kuras uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijā ir sniegušas pieprasījumu piemērot 9. nodaļu attiecībā uz *CFC* maksas aprēķināšanu saistībā ar minēto peļņu, nevis aprēķina *CFC* maksu saskaņā ar 5. nodaļas noteikumiem. Minētie nodokļu maksātāji ir tādas starptautiskas grupas dalībnieki, kurā ietilpst vismaz Apvienotā Karalistē apliekama rezidentstruktūra, *CFC* un ārvalstu meitasuzņēmums, kurš tiek finansēts ar kvalificētu kredītattiecību starpniecību un kuru kontrolē attiecīgā apliekamā struktūra. Kā norādīts 38. apsvērumā, sākot ar 2019. gada 1. janvāri, to vairs nepiemēro netirdzniecības finanšu peļņai, ja atbilstīgais nozīmīgu amatpersonu pienākums tiek īstenots Apvienotajā Karalistē.

(46) Nav paredzēta obligāta iepriekšēja atļauja vai iepriekšēja apstiprinājuma procedūra. Attiecībā uz *CFC* noteikumiem ir pieejams arī Apvienotās Karalistes pakalpojums attiecībā uz apstiprinājumiem normatīvajos aktos nenoteiktos jautājumos saistībā ar nodokļu tiesību aktu pareizu interpretāciju. Komisija pieprasīja un saņēma sarakstu, kurā minēti apstiprinājumi par normatīvajos aktos nenoteiktiem jautājumiem saistībā ar grozītajām *CFC* tiesību normām, ko Apvienotās Karalistes iestādes izdeva no grozīto *CFC* noteikumu ieviešanas līdz 2014. gada 31. martam. Tie ietvēra gan gadījumus, kuros apliekama struktūra pieprasīja apstiprinājumu par normatīvajos aktos nenoteiktiem jautājumiem attiecībā uz 9. nodaļā paredzēto pieprasījumu, pieprasot daļēju vai pilnīgu atbrīvojumu, kā arī interpretācijas problēmas saistībā ar citiem Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumu aspektiem, piemēram, struktūras līmeņa atbrīvojuma piemērošana. Visus apstiprinājumus par normatīvajos aktos nenoteiktiem jautājumiem izdod HMRC, tādējādi tajos ir sniegti norādījumi gadījumos, ja pastāv patiesas neskaidrības par noteiktu tiesību normu interpretāciju.

3. **PROCEDŪRAS SĀKŠANAS PAMATOJUMS**

(47) Komisija nolēma sākt oficiālo izmeklēšanas procedūru, jo tā sākotnēji uzskatīja, ka atbrīvojums grupu finansēšanai ir uzskatāms par valsts atbalstu Līguma 107. panta 1. punkta izpratnē, un tai bija šaubas, vai atbrīvojumu grupu finansēšanai varētu uzskatīt par saderīgu ar iekšējo tirgu.

(48) Komisija pauda sākotnējo viedokli, ka atbrīvojums grupu finansēšanai bija atbalsta *shēma* Padomes Regulas (ES) 2015/1589 ([54]) 1. panta d) punkta izpratnē, ciktāl tās darbība bez turpmākiem izpildes pasākumiem bija paredzēta, lai Apvienotās Karalistes uzņēmumiem, kuri pieder starptautiskām grupām, piešķirtu atbrīvojumu no *CFC* maksas, kura citādi tiktu iekasēta par dažiem netirdzniecības finanšu peļņas veidiem, ko gūst to kontrolē esošie *CFC*.

(49) Komisija pauda sākotnējo viedokli, ka apstrīdētais pasākums nodrošināja selektīvu priekšrocību. Tā uzskatīja, ka atbrīvojums grupu finansēšanai uzskatāms par atkāpi no Apvienotās Karalistes noteikumiem *CFC* jomā (kurus Komisija šajā gadījumā uzskatīja par atsauces sistēmu), jo tajos bija paredzēts atbrīvojums dažiem netirdzniecības finanšu peļņas veidiem no *CFC* maksas.

([54]) Stājoties spēkā 2015. gada 14. oktobrī, Padomes 2015. gada 13. jūlija Regula (ES) 2015/1589, ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Līguma par Eiropas Savienības darbību 108. panta piemērošanai (OV L 248, 24.9.2015., 9. lpp.), atcēla un aizstāja Padomes 1999. gada 22. marta Regulu (EK) Nr. 659/1999, ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus EK līguma 93. panta piemērošanai (OV L 83, 27.3.1999., 1. lpp.). Jebkuru atsauci uz Regulu (EK) Nr. 659/1999 var interpretēt kā atsauci uz Regulu (ES) 2015/1589, un tā būtu jālasa saskaņā ar pēdējās minētās regulas II pielikumā ietverto korelācijas tabulu.

(50) Komisija arī pauda sākotnējo viedokli, ka apstrīdētā pasākuma nodrošinātā priekšrocība bija selektīva, ņemot vērā, ka tā bija pieejama tikai ekonomikas dalībniekiem, kuri veic finanšu darījumus, kas skar saistītus ārvalstu debitorus, un nebija pieejama ekonomikas dalībniekiem, kuri veic citus finanšu darījumus, kas skar saistītus Apvienotās Karalistes debitorus vai trešo pušu debitorus neatkarīgi no tā, vai tie bāzēti Apvienotajā Karalistē vai ārvalstīs, lai gan tie visi ir šķietami salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā, ņemot vērā Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumu mērķi.

(51) Turklāt Komisija pauda sākotnējo viedokli, ka atbrīvojumu grupu finansēšanai nevar pamatot ar Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumu būtību vai vispārējiem saimnieciskiem principiem, jo tā ietvaros netika uzskatīts, ka netirdzniecības finanšu peļņa no kvalificētām kredītattiecībām rada mazāku mākslīgas peļņas novirzīšanas risku salīdzinājumā ar citiem netirdzniecības finanšu peļņas veidiem, ņemot vērā Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumu mērķi. Komisija atzina, ka apstrīdētais pasākums nešķita vajadzīgs loģiska vai likumīga mērķa sasniegšanai, un pat gadījumā, ja tas būtu nepieciešams šādam mērķim, Komisija uzskatīja to par nesamērīgu.

(52) Tā kā visi citi nosacījumi, kas minēti Līguma 107. panta 1. punktā, bija izpildīti, Komisija izdarīja provizorisku secinājumu, ka atbrīvojums grupu finansēšanai uzskatāms par valsts atbalstu. Tā kā Apvienotās Karalistes iestādes nesniedza nekādus argumentus, lai norādītu, ka varētu piemērot kādu no Līguma 107. panta 2. un 3. punktā paredzētajiem izņēmumiem, un ņemot vērā to, ka pasākums ir darbības atbalsts, Komisijai bija šaubas par to, vai pasākumu var uzskatīt par saderīgu ar iekšējo tirgu. Tādēļ tā nolēma attiecībā uz apstrīdēto pasākumu sākt Līguma 108. panta 2. punktā paredzēto procedūru.

4. **APVIENOTĀS KARALISTES PIEZĪMES**

(53) Apvienotās Karalistes iestādes nepiekrīt Komisijas paustajām bažām lēmumā par procedūras sākšanu. Minētās iestādes 2018. gada 15. janvāra atbildes vēstulē uz lēmumu par procedūras sākšanu sniedza četrus argumentus, lai pamatotu savu viedokli, ka atbrīvojums grupu finansēšanai neietver atbalstu Līguma 107. panta 1. punkta izpratnē:

a) atbrīvojums grupu finansēšanai neizraisa labvēlīgākus nosacījumus nevienam uzņēmumam un nerada priekšrocības. Tas ir izstrādāts, lai paredzētu ierobežojumus attiecībā uz uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzi, definējot mākslīgi novirzītu peļņu, nevis nosakot atbrīvojumu no jau pastāvošās nodokļu bāzes;

b) atbilstīgajai atsauces sistēmai būtu jābūt Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmai ([55]);

c) atbrīvojums grupu finansēšanai nav atkāpe no atsauces sistēmas, jo tā nenošķir ekonomikas dalībniekus, kuri, ņemot vērā atsauces sistēmas mērķus, ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā;

d) ja atbrīvojums grupu finansēšanai uzskatāms par atkāpi no atsauces sistēmas, šo atkāpi var pamatot ar attiecīgās atsauces sistēmas pamatā esošajiem un vadošajiem principiem.

Apvienotās Karalistes iestādes sniedza papildu argumentus 2018. gada 22. marta vēstulē, piezīmes par ieinteresēto personu sniegtajiem datiem 2018. gada 23. februāra vēstulē un papildu paskaidrojumu par *CFC* noteikumu piemērošanu finanšu peļņai 2018. gada 3. jūlija vēstulē.

4.1. **Piezīmes par priekšrocības esību**

(54) Apvienotās Karalistes iestādes norāda, ka atbrīvojums grupu finansēšanai neuzlabo uzņēmuma finanšu stāvokli, samazinot maksu, ar kuru parasti tiktu apgrūtināts tā budžets, vai samazinot nodokli, kas parasti būtu jāmaksā, un tādējādi nerada uzņēmumam selektīvas priekšrocības. Tās atgādina, ka ar 2013. gada uzņēmumu ienākuma nodokļa reformu tika pastiprināts nodokļu sistēmas teritoriālais princips, tādējādi nerezidentuzņēmumu peļņu Apvienotajā Karalistē parasti neapliek ar nodokli (ja vien nav izveidota pastāvīga pārstāvniecība) un Apvienotās Karalistes rezidentuzņēmumus parasti neapliek ar nodokli par tādu meitasuzņēmumu peļņu, kuri atrodas ārpus Apvienotās Karalistes vai ir Apvienotās Karalistes rezidentuzņēmumi. *CFC* režīms ir šo vispārīgo principu izņēmums. Tā mērķis ir aplikt ar nodokli Apvienotās Karalistes rezidentuzņēmumus par to nerezidentu meitasuzņēmumu peļņu, ciktāl minētā peļņa ir mākslīgi novirzīta no Apvienotās Karalistes.

([55]) Apvienotās Karalistes iestādes tomēr norāda, ka ierobežotākas atsauces sistēmas, t. i., Apvienotās Karalistes *CFC* režīma, gadījumā valsts atbalsta novērtējuma iznākums būs tāds pats, ja tiks pareizi definēti mērķi.

(55) Apvienotās Karalistes iestādes uzskata, ka, tā kā *CFC* režīma mērķis ir aizsargāt Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzi, jēdziena "mākslīga novirzīšana no Apvienotās Karalistes" nozīme ir atkarīga no tā, kas, pēc Apvienotās Karalistes domām, būtu jāiekļauj attiecīgajā bāzē, ja definīcija atbilst Savienības tiesību aktiem.

(56) Apvienotās Karalistes iestādes norāda, ka 5. nodaļā un 9. nodaļā ir paredzēts *CFC* režīma tvērums, nosakot, kuri netirdzniecības finanšu peļņas veidi uzskatāmi par mākslīgi novirzītiem. 5. nodaļā ir izklāstīts sākotnējais atlases process, lai noteiktu netirdzniecības finanšu peļņas veidus, kuri var būt mākslīgi novirzīti, un 9. nodaļa nodrošina, ka maksa netiek piemērota peļņai, ja, pamatojoties uz papildu kritērijiem, nevar pamatoti secināt, ka tā ir mākslīgi novirzīta.

(57) Apvienotās Karalistes iestādes norāda, ka tādējādi peļņa, uz kuru attiecas atbrīvojums grupu finansēšanai, netiek uzskatīta par mākslīgi novirzītu peļņu. Tas nozīmē, ka ir spēkā uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārīgie principi un peļņa, ko gūst nerezidents meitasuzņēmums, nav jāapliek ar nodokli. Tādējādi šīs peļņas neaplikšana ar nodokli nav uzskatāma par priekšrocību.

(58) Apvienotās Karalistes iestādes arī atgādina, ka Vispārējā tiesa *Sanierungsklausel* lietā ([56]) nolēma, ka atbrīvojums no tiesību normas par nodokļu apiešanas novēršanu, kas neatbilst attiecīgās tiesību normas mērķim, ir uzskatāms par atkāpi. Tomēr saskaņā ar Apvienotās Karalistes iestāžu sniegto informāciju atbrīvojums grupu finansēšanai nav uzskatāms par šādu atbrīvojumu, jo tas neatceļ *CFC* piemērošanu dažiem ekonomikas dalībniekiem, bet nosaka, vai un kādā apmērā peļņa, kas rodas no grupas iekšējiem aizdevumiem, var būt mākslīgi novirzīta no Apvienotās Karalistes. Apvienotās Karalistes iestādes norāda, ka tādējādi atbrīvojums atbilst *CFC* režīma mērķim.

4.2. **Piezīmes par selektivitāti**

4.2.1. *Atsauces sistēmai būtu jābūt Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa režīmam*

(59) Apvienotās Karalistes iestādes nepiekrīt Komisijas viedoklim lēmumā par procedūras sākšanu, ka atsauces sistēma ir Apvienotās Karalistes noteikumi *CFC* jomā, un norāda, ka pareizā atsauces sistēma ir Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma. Apvienotās Karalistes iestādes apgalvo, ka *CFC* režīma mērķi un nolūku var saprast, tikai ņemot vērā vispārējo Apvienotās Karalistes pieeju attiecībā uz uzņēmumu peļņas aplikšanu ar nodokli.

(60) Apvienotās Karalistes iestādes uzskata, ka ir būtiski izprast uzņēmumu peļņas definīciju, tostarp rīcību attiecībā uz dažādiem ienākumu un izdevumu posteņiem un to atzīšanas brīdi plašāka Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa režīma ietvaros, lai saprastu noteiktas ļaunprātīgas izmantošanas iespējas, kuru novēršanai ir paredzēts *CFC* režīms.

(61) Apvienotās Karalistes iestādes norāda, ka *CFC* režīms ir tikai viens no vairākiem nodokļu apiešanas novēršanas pasākumiem, kuru mērķis ir aizsargāt Apvienotās Karalistes nodokļu bāzi, un ka pieeja, kas izmantota Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa režīma ietvaros attiecībā uz grupas iekšējiem darījumiem, un tās plašākie bāzes aizsardzības pasākumi, piemēram, "novirzītās peļņas nodoklis" un "hibrīdneatbilstības" noteikumi, nodrošina svarīgu kontekstu, lai izprastu *CFC* režīmu kā daļu no Apvienotās Karalistes pasākumu kopuma aizsardzībai pret peļņas mākslīgu novirzīšanu.

(62) Saskaņā ar Apvienotās Karalistes iestāžu sniegto informāciju izpratne par šiem plašākiem politikas apsvērumiem, kuri ir Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa režīma pamatā, palīdz saprast *CFC* noteikumu sīki izstrādāto saturu, proti, nepieciešamību ieviest administrējamu režīmu, kas nodrošina samērīgus rezultātus dažādiem uzņēmumu veidiem Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmā un vienlaikus atbilst Savienības tiesību aktiem attiecībā uz pamatbrīvībām ([57]).

(63) Gadījumā, ja *CFC* režīms tiek noteikts kā atsauces sistēma, Apvienotās Karalistes iestādes uzskata, ka *CFC* režīma mērķis ir jādefinē saistībā ar uzņēmumu ienākuma nodokļa režīmu, kura ietvaros tas tiek īstenots. Šādā gadījumā *CFC* režīma mērķi var raksturot kā "Apvienotās Karalistes nodokļu bāzes aizsardzību, kuras īstenošanai, izmantojot administrējamu noteikumu kopumu, kas atbilst Eiropas tiesību aktiem, cenšas noteikt un ietvert Apvienotās Karalistes nodokļu piemērošanas jomā peļņu, attiecībā uz kuru ir pamatoti uzskatīt, ka tā ir mākslīgi novirzīta no Apvienotās Karalistes" ([58]).

([56]) Lieta T-287/11 *Heitkamp BauHolding GmbH*/Eiropas Komisija, ECLI:EU:T:2016:60 un lieta T-620/11 *GFKL Financial Services AG*/Eiropas Komisija, ECLI:EU:T:2016:59.

([57]) Apvienotās Karalistes iestādes apraksta alternatīvās pieejas, kuras tika apsvērtas *CFC* noteikumu reformas īstenošanas laikā, attiecībā uz spēkā esošajiem *CFC* noteikumiem, kas tika pieņemti 2013. gadā. Apvienotās Karalistes iestādes sīkāk paskaidro, kāpēc netika izraudzītas alternatīvās iespējas (Apvienotās Karalistes 2018. gada 22. marta vēstules 4. iedaļa).

([58]) Apvienotās Karalistes 2018. gada 15. janvāra atbildes vēstule uz Eiropas Komisijas lēmumu par procedūras sākšanu, 106. apsvērums.

4.2.2. *Atbrīvojums grupu finansēšanai nav atkāpe*

(64) Apvienotās Karalistes iestādes neuzskata, ka 9. nodaļā paredzētais atbrīvojums grupu finansēšanai sniedz priekšrocību, kas ir *prima facie* selektīva, jo tas nenošķir ekonomikas dalībniekus, kuri, ņemot vērā atsauces sistēmas mērķus, ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā.

(65) Apvienotās Karalistes iestādes salīdzina gadījumu, uz kuru attiecas atbrīvojums grupu finansēšanai, – proti, *CFC* gūst netirdzniecības finanšu peļņu no kvalificētām kredītattiecībām – ar gadījumiem, uz kuriem neattiecas atbrīvojums grupu finansēšanai un kuros *CFC* gūst netirdzniecības finanšu peļņu no aizdevuma personām, kas saistītas ar Apvienoto Karalisti, vai trešām personām.

(66) Apvienotās Karalistes iestādes uzskata, ka šie trīs pasīvās kreditēšanas veidi, t. i., kvalificētas kredītattiecības, aizdevums personām, kas saistītas ar Apvienoto Karalisti (Apvienotās Karalistes iestādes to dēvē par "meitasuzņēmuma aizdevumu mātesuzņēmumam"), un aizdevums trešām personām (Apvienotās Karalistes iestādes to dēvē par "krājkasi"), ir būtiski atšķirīgi, jo nodrošina dažādas nodokļu apiešanas iespējas un dažādus mākslīgās novirzīšanas riskus, un tāpēc nav faktiski un juridiski salīdzināmi.

(67) Apvienotās Karalistes iestādes uzskata, ka meitasuzņēmumu aizdevumiem mātesuzņēmumiem un krājkasēm nav komerciāla pamatojuma un tie nepārprotami norāda uz mākslīgu novirzīšanu ([59]). Iestāžu viedoklis ir mazāk skaidrs attiecībā uz kvalificētām kredītattiecībām, kuru gadījumā tādu finansēšanas uzņēmumu kontekstā, kas piedalās ārvalstu grupu uzņēmumu kreditēšanā, var būt skaidrāks komerciāls pamatojums un var būt grūtāk objektīvi pierādīt, ka pasākumi ietver peļņas mākslīgu novirzīšanu. Tādēļ Apvienotās Karalistes iestādes apgalvo, ka minētie trīs kreditēšanas veidi nav faktiski un juridiski salīdzināmi ([60]).

(68) Turklāt Apvienotā Karaliste atgādina, ka Komisija iepriekšējos lēmumos par Nīderlandes Groepsrentebox ([61]) shēmu un nodokļu režīmu attiecībā uz grupu procentiem Ungārijā ([62]) apstiprināja, ka pastāv atšķirības starp procentu ienākumiem no saistītiem grupas uzņēmumiem un trešo pušu uzņēmumiem ([63]).

(69) Apvienotās Karalistes iestādes nepiekrīt Komisijas viedoklim, ka starpuzņēmumu attiecības parasti uzskata par lielāko risku tam, ka tiks izmantotas ar nodokļu apsvērumiem motivētas struktūras, jo īpaši tādu finanšu pasākumu gadījumos, kuros tiek izmantota arbitrāža starp saistībām un pašu kapitālu. Iestādes uzskata, ka atbrīvojums grupu finansēšanai atspoguļo Apvienotās Karalistes politikas izvēli neveikt pasākumus attiecībā uz ārvalstu peļņas mākslīgu novirzīšanu. Tādējādi Komisijas konstatētā atšķirīgā attieksme ir paredzēta Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumu mērķī. Apvienotās Karalistes iestādes atgādina, ka *CFC* režīms attiecas tikai uz Apvienotajā Karalistē gūtas peļņas mākslīgu novirzīšanu, nevis ārvalstu grupu procentu mākslīgu novirzīšanu, ja Apvienotajai Karalistei netiek radīts kaitējums.

4.2.3. *Pamatojums ar attiecīgās atsauces sistēmas pamatā esošajiem un vadošajiem principiem*

(70) Apvienotās Karalistes iestādes uzskata, ka gadījumā, ja atbrīvojums grupu finansēšanai ir uzskatāms par atkāpi, tas ir pamatots ar uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas un *CFC* režīma pamatā esošajiem un vadošajiem principiem, t. i., peļņas mākslīgas novirzīšanas novēršanu no Apvienotās Karalistes, izmantojot stabilu un administrējamu sistēmu, kas saderīga ar Savienības tiesību aktiem.

([59]) Meitasuzņēmumu aizdevumu mātesuzņēmumiem gadījumā grupas uzņēmums, kas ir rezidents Apvienotajā Karalistē, var atskaitīt šāda aizdevuma procentu izdevumus no sava peļņas, savukārt ieguldījuma procentu ienākumu neapliek ar nodokli (vai apliek ar zemu nodokli) *CFC* līmenī. Apvienotā Karaliste uzskata, ka šādā gadījumā netirdzniecības finanšu peļņas neaplikšana ar nodokli *CFC* līmenī un procentu atskaitīšana Apvienotajā Karalistē rada apdraudējumu Apvienotās Karalistes Valsts kasei. Apvienotā Karaliste uzskata, ka nav pamatota komerciāla iemesla nodrošināt finansējumu no Apvienotās Karalistes rezidentuzņēmuma ar *CFC* starpniecību, nevis sniegt aizdevumu tieši citam Apvienotās Karalistes uzņēmumam. Tādēļ finanšu pasākuma mērķis un iznākums būtu mākslīgi novirzīt procentu ienākumus no Apvienotās Karalistes un tādējādi iegūt Apvienotās Karalistes nodokļu priekšrocību. Saskaņā ar Apvienotās Karalistes sniegto informāciju arī krājkašu gadījumā pastāv iespējamība, ka peļņa tiks mākslīgi novirzīta un ka būs būtiska ietekme uz Apvienotās Karalistes nodokļu bāzi.

([60]) Apvienotās Karalistes 2018. gada 3. jūlija vēstules pielikuma 3. punkts.

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

([62]) Komisijas 2009. gada 28. oktobra Lēmums 2010/95/EK par valsts atbalstu C 10/07 (ex NN 13/07), ko piešķīrusi Ungārija nodokļu atvieglojumiem procentiem koncerna ietvaros (OV L 42, 17.2.2010., 3. lpp.).

([63]) Apvienotās Karalistes 2018. gada 15. janvāra vēstules 119. apsvērums.

(71) Apvienotās Karalistes iestādes uzsver, ka 9. nodaļā pamatojas uz mehānisku pārbaudi, kas nodrošina atbilstošu līdzsvaru, lai paredzētu pienācīgu risinājumu tikai attiecībā uz augsta riska gadījumiem dažādiem nodokļu maksātājiem, kā arī nodrošinātu, ka netiek pārmērīgi iekļauta peļņa, jo tas būtu pretrunā Savienības judikatūrai par pamatbrīvībām. Apvienotās Karalistes iestādes uzskata, ka saskaņā ar Eiropas Kopienu Tiesas judikatūru par brīvību veikt darījumdarbību, jo īpaši *Cadbury Schweppes* lietu ([64]), *CFC* maksu nevar piemērot attiecībā uz ārvalstu meitasuzņēmumu īstiem komerciāliem darījumiem. Apvienotās Karalistes iestādes norāda, ka mehāniskās pārbaudes un fiksētas procentu likmes ir noteiktas tā, lai nodrošinātu, ka netiek pārmērīgi iekļauta peļņa. Apvienotās Karalistes iestādes uzskata, ka šāds līdzsvars atbilst starptautiski pieņemtai praksei, jo īpaši BEPS ziņojumam par 3. rīcībpasākumu.

(72) Apvienotās Karalistes iestādes uzskata, ka 5. un 9. nodaļa atspoguļo šo pieeju, izmantojot īpašus kritērijus, lai nošķirtu dažādu pasākumu risku un ietekmi uz Apvienotās Karalistes nodokļu bāzi, un izmantojot mehānisku pieeju, lai novērstu nodokļu apiešanas riskus attiecībā uz dažādiem nodokļu maksātājiem. Šīs pieejas izmantošana nodrošina pamatotas aplēses par mākslīgi novirzītu peļņu tādu pasākumu gadījumā, kad to ir grūti noteikt vai kad ir nepieciešami subjektīvi spriedumi par atbilstīgiem hipotētiskiem scenārijiem; pēc Apvienotās Karalistes domām, 75 % atbrīvojuma / 25 % iekļaušanas likme atbrīvojumā grupu finansēšanai nodrošina atbilstošu līdzsvaru.

5. **IEINTERESĒTO PERSONU PIEZĪMES**

(73) Astoņas ieinteresētās personas iesniedza piezīmes. Anglijas un Velsas Juristu biedrība iesniedza piezīmes 2017. gada 19. decembrī. *Joseph Hage Aaronson LLP* iesniedza piezīmes 2017. gada 21. decembrī. Četras ieinteresētās personas, kuras lūdza neizpaust to identitāti, iesniedza piezīmes 2017. gada 22. decembrī. Tajā pašā datumā tika saņemtas piezīmes no *Ernst & Young LLP*. Visbeidzot, *Vodafone Group plc* 2018. gada 2. janvārī iesniedza piezīmes par lēmumu par procedūras sākšanu. Ieinteresētās personas ir uzņēmumi, kuri ir piemērojuši atbrīvojumu grupu finansēšanai pēdējo gadu laikā, vai konsultāciju uzņēmumi, kuri sniedz konsultācijas klientiem Apvienotajā Karalistē par starptautiskiem nodokļu jautājumiem, tostarp apstrīdētā pasākuma piemērošanu, vai vienā gadījumā – Apvienotās Karalistes valsts organizācija, kas pārstāv Apvienotās Karalistes praktizējošos juristus.

(74) Būtībā vairums ieinteresēto personu piezīmju atbilst Apvienotās Karalistes iestāžu sniegtajiem argumentiem. Ieinteresēto personu jaunie argumenti, kurus nebija sniegušas Apvienotās Karalistes iestādes, ir apkopoti šajā iedaļā.

5.1. **Piezīmes par atsauces sistēmas izvēli**

(75) Vairākas ieinteresētās personas piekrīt Apvienotās Karalistes viedoklim, ka atsauces sistēma ir Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma kopumā, jo *CFC* noteikumi ir tādu Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa prasību neatņemama un nepieciešama daļa, kuras piemēro visām uzņēmumu grupām, kam ir meitasuzņēmumi ārvalstīs.

(76) Uzņēmums *Joseph Hage Aaronson LLP* uzskata, ka pareizā atsauces sistēma ir Apvienotās Karalistes noteikumi *CFC* jomā, taču apgalvo, ka tai ir vairāki savstarpēji saistīti mērķi – nodokļu apiešanas novēršana, piemērošanas jomas ierobežošana tikai attiecībā uz neīstām darbībām ārvalstīs un praktiski īstenojama režīma nodrošināšana. 5. un 9. nodaļa papildina viena otru, nodrošinot līdzsvaru minēto savstarpējo mērķu sasniegšanai. Dažas ieinteresētās personas uzskata, ka gadījumā, ja *CFC* režīms būtu pareizā atsauces sistēma, tad etalons jeb pamatnoteikums, ar ko nosaka mākslīgi novirzītu peļņu, būtu 4. nodaļa. Šādā gadījumā apstrīdētais pasākums nebūtu uzskatāms par attiecīgās sistēmas atkāpi tādēļ, ka daļējs atbrīvojums ir apgrūtinošāks par 4. nodaļā paredzētajiem vispārīgajiem noteikumiem, jo no tā izriet Apvienotās Karalistes nodokļa piemērošana vairākos gadījumus, kuros *CFC* tirdzniecības peļņai netiktu piemērota *CFC* maksa saskaņā ar 4. nodaļu, proti, ja Apvienotajā Karalistē netiek īstenoti nozīmīgu amatpersonu pienākumi vai ja Apvienotajā Karalistē īstenoto nozīmīgu amatpersonu pienākumu īpatsvars ir mazāks par 50 % no kopējiem atbilstīgajiem nozīmīgu amatpersonu pienākumiem.

(77) Viena no ieinteresētajām personām norāda, ka saskaņā ar Tiesas nolēmumu regulējuma metode nevar ietekmēt selektivitātes novērtējumu ([65]). Tas, ka Apvienotās Karalistes likumdošanas metode paredz sākotnēji izstrādāt aptverošu pieeju un tad sašaurināt tiesību aktu piemērošanas jomu, izmantojot īpašas tiesību normas, kurās ir noteikta pieņemamā prakse, neliecina par to, ka vispārīgais noteikums ir kopīgais vai parastais režīms.

([64]) Lieta C-196/04, *Cadbury Schweppes plc un Cadbury Schweppes Overseas Ltd/Commissioners of Inland Revenue*, ECLI:EU:C:2006:544.
([65]) Apvienotās lietas C-106/09 P un C-107/09 P, Komisija/Gibraltāra un Apvienotās Karalistes valdība, ECLI:EU:C:2011:732.

(78) Vairākas ieinteresētās personas norāda, ka atbrīvojums grupu finansēšanai nav atkāpe no *CFC* režīma mērķiem, bet nodrošina atbilstību Tiesas judikatūrai par brīvību veikt darījumdarbību, proti, *Cadbury Schweppes* lietai. Lai nodrošinātu atbilstību *Cadbury Schweppes* lietai, *CFC* režīma ietvaros ir atļauts piemērot *CFC* maksu tikai pilnīgi mākslīgu pasākumu gadījuma, kuru mērķis ir apiet Apvienotās Karalistes tiesību aktus nodokļu jomā, nevis tādu pasākumu gadījumā, kuru mērķis ir apiet ārvalstu tiesību aktus nodokļu jomā. Ieinteresētās personas uzskata, ka atbrīvojuma grupu finansēšanai mērķis ir sasniegt iepriekš minēto.

5.2. **Piezīmes par atkāpēm**

(79) Pēc vairāku ieinteresēto personu domām, tikai Apvienotās Karalistes uzņēmumi, kuru *CFC* gūst tādu pašu netirdzniecības finanšu peļņas veidu, ir vienādā faktiskā un juridiskā situācijā. Divi gadījumi, uz kuriem neattiecas atbrīvojums grupu finansēšanai, – aizdevumi personām, kas saistītas ar Apvienoto Karalisti, vai aizdevumi trešām personām – nepārprotami atšķiras no kvalificētu kredītattiecību gadījumiem. No vienas puses, aizdevumi, kurus *CFC* sniedz grupas uzņēmumam, kas ir rezidents Apvienotajā Karalistē, ir skaidrs Apvienotās Karalistes nodokļu bāzes samazināšanas piemērs; no otras puses, no pasīvajiem aizdevumi trešām personām vai noguldījumiem trešo personu uzņēmumos netiek finansēta reāla komercdarbība.

(80) Turpretī gadījumā, kuram potenciāli varētu piemērot atbrīvojumu grupu finansēšanai un kurā Apvienotās Karalistes uzņēmumu *CFC* saņem netirdzniecības finanšu peļņu no kvalificētām kredītattiecībām, *CFC* var veikt vietējo darbību un tam var būt skaidrāks ekonomisks pamats, piemēram, ārvalstu grupu uzņēmumu reālas darbības finansēšana. Atbrīvojuma grupu finansēšanai ietvaros paredzēto pārbaužu mērķis ir noteikt un izslēgt gadījumus, kuriem nedrīkst piemērot *CFC* maksu saskaņā ar *Cadbury Schweppes* lietu.

(81) Visbeidzot, ieinteresētās personas uzskata, ka aizdevumi trešām personām rada virspeļņu grupai kopumā, kas lielākoties tiks mākslīgi novirzīta, savukārt aizdevumi ar ārvalstīm saistītām personām paredz resursu sadali grupas ietvaros, lai finansētu uzņēmumu reālo darbību ārvalstīs.

5.3. **Piezīmes par pamatojumu**

(82) Ieinteresētās personas norāda, ka administrējamu noteikumu nepieciešamība var pamatot atbrīvojumu grupu finansēšanai. Dažas no tām sniedza argumentus par saistību un pašu kapitāla attiecības 1:3 proporcionalitāti, kas ir pamatā daļēja atbrīvojuma līmenim (75 %), apgalvojot, ka to nevar salīdzināt ar pamatotu nepietiekamas kapitalizācijas koeficientu. Citas personas raksturo 25 % iekļaušanu / 75 % atbrīvojumu kā pragmatisku risinājumu apstākļos, kad nav iespējams pieprasīt uzņēmumiem noteikt vai precīzi izsekot katras kapitāla summas izcelsmi. Tas radītu būtisku saistību izpildes slogu.

(83) Viena no ieinteresētajām personām norāda, ka daži nodokļu maksātāji, iespējams, izmantoja no administratīvā viedokļa vienkāršākus 9. nodaļas noteikumus, vispirms nepārbaudot, vai tie ir lietderīgāki par 5. nodaļā paredzētajiem noteikumiem, tādējādi minētie nodokļu maksātāji, iespējams, guvuši mazu vai nav guvuši nekādu labumu no 9. nodaļas piemērošanas.

6. **VALSTS ATBALSTA NOVĒRTĒJUMS**

6.1. **Atbalsta esība**

(84) Līguma 107. panta 1. punktā ir paredzēts, ka ar iekšējo tirgu nav saderīgs nekāds atbalsts, ko piešķir dalībvalstis vai ko jebkādā citā veidā piešķir no valsts līdzekļiem un kas rada vai draud radīt konkurences izkropļojumus, dodot priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai, ciktāl tāds atbalsts ietekmē tirdzniecību starp dalībvalstīm.

(85) Lai saskaņā ar iedibināto judikatūru pasākumu klasificētu par valsts atbalstu Līguma 107. panta 1. punkta izpratnē, ir jābūt izpildītiem visiem tajā paredzētajiem nosacījumiem ([66]). Tajā ir arī noteikts, ka, lai pasākumu varētu klasificēt kā valsts atbalstu, pirmkārt, tam jābūt saistītam ar valsts iejaukšanos, proti, valsts līdzekļu piešķiršanu, un tam ir jābūt piedēvējamam valstij; otrkārt, tam jāspēj ietekmēt tirdzniecību starp dalībvalstīm; treškārt, tam jārada selektīvas priekšrocības kādam uzņēmumam un, ceturtkārt, tam jākropļo konkurence vai jārada šāda izkropļojuma draudi ([67]).

([66]) Skatīt lietu C-399/08 P Komisija/*Deutsche Post*, ECLI:EU:C:2010:481, 38. punktu un tajā minēto judikatūru.
([67]) Skatīt lietu C-399/08 P Komisija/*Deutsche Post*, ECLI:EU:C:2010:481, 39. punktu un tajā minēto judikatūru.

(86) Attiecībā uz pirmo nosacījumu valsts atbalsta noteikšanai – atbrīvojums grupu finansēšanai ir pamatots ar *TIOPA* 9.A daļas 9. nodaļu, kas ir valdības izdots tiesību akts. Tāpēc atbrīvojums grupu finansēšanai ir piedēvējams Apvienotajai Karalistei.

(87) Attiecībā uz šā pasākuma finansēšanu no valsts līdzekļiem saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru pasākums, ar kuru valsts iestādes noteiktiem uzņēmumiem piešķir nodokļu atbrīvojumu, kas, pat nebūdami saistīti ar pozitīvu valsts līdzekļu nodošanu, rada šiem uzņēmumiem labvēlīgāku finansiālo situāciju nekā citiem nodokļu maksātājiem, ir valsts atbalsts ([68]). Kā paskaidrots 2.2. iedaļā un turpmāk 6.3. iedaļā, atbrīvojuma grupu finansēšanai rezultātā tiek samazinātas tādu uzņēmumu ienākuma nodokļa saistības Apvienotajā Karalistē, kuri ir piemērojuši apstrīdēto pasākumu, samazinot *CFC* maksu, kas pretējā gadījumā tiktu piemērota saskaņā ar Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumu parasto režīmu. Tādējādi atbrīvojums grupu finansēšanai rada valsts līdzekļu zaudējumus, ņemot vērā to, ka jebkuri Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa samazinājumi uzņēmumiem, kas izmanto apstrīdēto pasākumu, izraisa tādu nodokļu ieņēmumu zaudējumus, ko Apvienotā Karaliste parasti būtu iekasējusi.

(88) Attiecībā uz otro nosacījumu, kas ļauj konstatēt valsts atbalstu, uzņēmumi, kas izmanto apstrīdēto pasākumu, ir Apvienotās Karalistes rezidentuzņēmumi, kuri ir tādas starptautiskas grupas dalībnieki, kas veic darbību vairākās jurisdikcijās, tostarp, iespējams, citās dalībvalstīs, tādējādi visas priekšrocības, kas piešķirtas attiecīgajiem uzņēmumiem, var ietekmēt Savienības iekšējo tirdzniecību. Turklāt apstrīdētais pasākums nodrošina priekšrocības Apvienotās Karalistes nodokļu maksātājiem, kas ir tādas starptautiskas grupas dalībnieki, kuras galvenais birojs atrodas Apvienotajā Karalistē, salīdzinājumā ar Apvienotās Karalistes nodokļu maksātājiem, kas ir tādu starptautisko grupu dalībnieki, kuru galvenais birojs atrodas citās dalībvalstīs. Tas skaidrojams ar to, ka atbrīvojums grupu finansēšanai ir pieejams tikai attiecībā uz procentiem, kas iegūti no ārvalstu grupas uzņēmuma, ja attiecīgo ārvalstu grupas uzņēmumu kontrolē tie paši Apvienotās Karalistes rezidentuzņēmumi, kuri kontrolē *CFC*. Tas nav pieejams, ja procenti iegūti no ārvalstu grupas uzņēmuma, ko kontrolē citas dalībvalsts rezidentuzņēmums. Citiem vārdiem sakot, atbrīvojums grupu finansēšanai nelabvēlīgi ietekmē Savienības iekšējo tirdzniecību divos veidos. Pirmkārt, starptautiskas grupas, kuru galvenais birojs atrodas Apvienotajā Karalistē, var pārvietot grupas finansēšanas pienākumus (kas lielā mērā ietver nozīmīgu amatpersonu pienākumus) no ārvalstīm uz Apvienoto Karalisti, lai izmantotu zemāku nodokļa likmi, ko nodrošina atbrīvojums grupu finansēšanai. Otrkārt, ārvalstu starptautiskas grupas, kuru grupas finansēšanas darbības tiek īstenotas Apvienotajā Karalistē, var tikt mudinātas veikt pārstrukturēšanu par starptautisku grupu, kuras galvenais birojs atrodas Apvienotajā Karalistē, pārvietojot savu centrālo pārvaldītājsabiedrību uz Apvienoto Karalisti, lai palielinātu priekšrocības, ko sniedz atbrīvojums grupu finansēšanai. Tādējādi apstrīdētais pasākums var ietekmēt starptautisko grupu lēmumus par grupas finansēšanas pienākumu veikšanas vietu un galvenā biroja atrašanās vietu Savienībā un tādā veidā ietekmēt Savienības iekšējo tirdzniecību.

(89) Turklāt tiek uzskatīts, ka valsts piešķirts pasākums rada vai draud radīt konkurences izkropļojumus, ja tas var uzlabot saņēmēja konkurētspēju salīdzinājumā ar citiem uzņēmumiem, ar kuriem atbalsta saņēmēji konkurē ([69]). Ciktāl apstrīdētais pasākums atbrīvo uzņēmumus, kuri to izmanto, no sloga, kurš tiem citādi būtu jāuzņemas, samazinot uzņēmumu ienākuma nodokļa saistības, kuras tiem citādi būtu jāuzņemas saskaņā ar parasto uzņēmumu ienākuma nodokļa režīmu Apvienotajā Karalistē, tas rada vai draud radīt konkurences izkropļojumus, uzlabojot attiecīgo uzņēmumu finanšu stāvokli. Tāpēc arī ceturtais nosacījums valsts atbalsta konstatēšanai šajā gadījumā ir izpildīts.

6.2. **Shēmas pastāvēšana**

(90) Komisija uzskata, ka apstrīdētais pasākums ir atbalsta shēma Regulas (ES) 2015/1589 1. panta d) punkta izpratnē. Minētajā pantā atbalsta shēma ir definēta kā "visi akti, pamatojoties uz kuriem bez turpmākiem izpildes pasākumiem var piešķirt individuālu atbalstu uzņēmumiem, kuri vispārīgi un teorētiski definēti attiecīgajos aktos (..)".

(91) Minētajā definīcijā ir izklāstīti trīs kritēriji, lai konstatētu, ka pasākums ir atbalsta shēma: i) tam jābūt aktam, pamatojoties uz kuru var piešķirt individuālu atbalstu; ii) tam nedrīkst būt nepieciešami papildu izpildes pasākumi, lai piešķirtu šādu atbalstu, un iii) ir jābūt vispārīgi un teorētiski definētiem iespējamiem atbalsta saņēmējiem.

([68]) Skatīt spriedumu apvienotajās lietās C-106/09 P un C-107/09 P, Komisija/Gibraltāra un Apvienotās Karalistes valdība, ECLI:EU:C:2011:732, 72. punktu un tajā minēto judikatūru.

([69]) Skatīt lietu 730/79 *Phillip Morris*, ECLI:EU:C:1980:209, 11. punktu, un apvienotās lietas T-298/97, T-312/97 utt., *Alzetta*, ECLI:EU:T:2000:151, 80. punktu.

(92) Attiecībā uz pirmo kritēriju atbrīvojumu grupu finansēšanai piešķir, pamatojoties uz *TIOPA*, kas ir vispārējs likums, kura neatņemama daļa ir atbrīvojums grupu finansēšanai.

(93) Attiecībā uz otro kritēriju, tā kā atbrīvojuma grupu finansēšanai piemērošana ir pieejama visiem starptautiskiem uzņēmumiem, kuri atbilst nosacījumiem, vienkārši pieņemot lēmumu par tā piemērošanu, un tā kā piemērošanai nav nepieciešams Apvienotās Karalistes papildu apstiprinājums vai citi pasākumi, Komisija secina, ka atbrīvojumam grupu finansēšanai nav nepieciešami papildu izpildes pasākumi ([70]).

(94) Attiecībā uz trešo kritēriju tiesību akts, uz kura pamata piešķirts atbrīvojums grupu finansēšanai, vispārīgi un abstrakti definē šā atbrīvojuma iespējamos saņēmējus. 9. nodaļu, kas veido juridisko pamatu atbrīvojuma izmantošanai, vispārīgi un abstrakti piemēro netirdzniecības finanšu peļņai no aizdevumiem tādiem grupas uzņēmumiem ārpus Apvienotās Karalistes, kuri ir Apvienotās Karalistes uzņēmumu kontrolē.

(95) Visbeidzot, atbrīvojums grupu finansēšanai atbilst Regulas (ES) 2015/1589 1. panta d) punktā paredzētajiem kritērijiem kvalificēšanai par atbalsta shēmu. Saskaņā ar Tiesas judikatūru atbalsta shēmas gadījumā Komisija var tikai izpētīt attiecīgās shēmas vispārīgās īpašības, un tai nav pienākuma izvērtēt katru konkrēto gadījumu, kurā piemēro šo shēmu ([71]).

6.3. **Priekšrocība**

(96) Vienmēr, kad valsts pieņemts pasākums uzlabo uzņēmuma neto finanšu stāvokli, pastāv priekšrocība Līguma 107. panta 1. punkta izpratnē ([72]). Konstatējot priekšrocības esību, ir jāatsaucas uz paša pasākuma ietekmi ([73]). Fiskālo pasākumu gadījumā priekšrocību var piešķirt ar dažādiem uzņēmuma nodokļu sloga samazinājumiem, jo īpaši ar nodokļu bāzes vai maksājamās nodokļu summas samazinājumu ([74]).

(97) Apstrīdētais pasākums ļauj Apvienotās Karalistes rezidentuzņēmumiem, kuriem piemēro *CFC* maksu saskaņā ar 5. nodaļu, pieprasīt, lai *CFC* maksa tiktu noteikta 25 % apmērā no *CFC* netirdzniecības finanšu peļņas (daļējs 75 % atbrīvojums) vai vēl mazākā apmērā līdz pat 0 % (pilnīgs atbrīvojums), ciktāl netirdzniecības finanšu peļņa tiek finansēta no "kvalificētiem resursiem", vai lai tiktu piemērots noteikums par "atbilstošiem procentu maksājumiem". Atbrīvojumu grupu finansēšanai var pieprasīt tikai saistībā ar noteiktu netirdzniecības finanšu peļņas kategoriju, proti, peļņu, kas iegūta no kvalificētām kredītattiecībām.

(98) Tādējādi apstrīdētais pasākums vienmēr nodrošinās priekšrocību, ja 5. nodaļā paredzētā *CFC* maksa tiktu piemērota vairāk nekā 25 % no *CFC* netirdzniecības finanšu peļņas, kas iegūta no kvalificētām kredītattiecībām, un var nodrošināt priekšrocību, ja 5. nodaļā paredzētā *CFC* maksa tiktu piemērota mazāk nekā 25 % no minētās netirdzniecības finanšu peļņas, atkarībā no tā, vai ir pieejams pilnīgs atbrīvojums saskaņā ar "kvalificētu resursu" noteikumu vai noteikumu par "atbilstošiem procentu maksājumiem".

(99) Tas, ka apstrīdētā pasākuma piemērošana 5. nodaļā paredzēto prasību piemērošanas vietā nodrošina priekšrocību, ir atzīts arī *HMRC* norādījumos, paskaidrojot, vai iesniegt prasību piemērot apstrīdēto pasākumu: "Ja aizdevums ir kvalificētas kredītattiecības, 9. nodaļa nodrošinās uzņēmumam labvēlīgāku iznākumu nekā 5. nodaļā paredzētā *CFC* maksa, ja vien, piemērojot *TIOPA10* 371.EB pantu, vismaz 75 % no peļņas, kas saistīta ar aizdevumu, netiek piemērota *CFC* maksa. (..) Lielu strukturālu aizdevumu gadījumā paredzams, ka vairums nozīmīgu amatpersonu pienākumu vai varbūt pat visi nozīmīgu amatpersonu pienākumi tiks īstenoti Apvienotajā Karalistē." ([75])

([70]) Apstiprinājumus var iegūt atbilstoši procedūrai par apstiprinājumu sniegšanu par normatīvajos aktos nenoteiktiem jautājumiem, kuras ietvaros *HMRC* var nodrošināt noteiktību Apvienotās Karalistes rezidentuzņēmumiem saistībā ar *CFC* noteikumu piemērošanu konkrētajā situācijā, atrisinot neskaidrības, pirms Apvienotās Karalistes rezidentuzņēmumi aizpilda pašnovērtējuma nodokļu deklarāciju (skatīt arī 46. apsvērumu). Minētā apstiprinājuma pieprasīšana ir brīvprātīga. Tas nav priekšnosacījums pasākuma piemērošanai un nav uzskatāms par izpildes pasākumu Regulas (ES) 2015/1589 1. panta d) punkta izpratnē.

([71]) Skatīt apvienotās lietas C-182/03 un C-217/03, Beļģija un *Forum 187 ASBL*/Komisija, ECLI:EU:C:2006:416, 82. punktu. Lieta 248/84, Vācija/Komisija, ECLI:EU:C:1987:437, 18. punkts, un lieta C-75/97, Beļģija/Komisija, ECLI:EU:C:1999:311, 48. punkts.

([72]) Lieta C-143/99, *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, ECLI:EU:C:2001:598, 41. punkts.

([73]) Lieta 173/73, Itālija/Komisija, ECLI:EU:C:1974:71, 13. punkts.

([74]) Skatīt lietu C-66/02, Itālija/Komisija, ECLI:EU:C:2005:768, 78. punktu; lietu C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze* un citi, ECLI:EU:C:2006:8, 132. punktu; lietu C-522/13, *Ministerio de Defensa* un *Navantia*, ECLI:EU:C:2014:2262, 21.–31. punktu.

([75]) *HMRC* iekšējā rokasgrāmata. Starptautiskā rokasgrāmata. INTM203410. *TIOPA* 371.EB pants, uz ko attiecas norādījumi, ir tāda tiesību norma 5. nodaļā, kura ietver nozīmīgu amatpersonu pienākumu pārbaudi un kurā ir paredzēta *CFC* maksa, ciktāl *CFC* netirdzniecības finanšu peļņa ir iegūta no Apvienotajā Karalistē īstenotiem atbilstīgajiem nozīmīgu amatpersonu pienākumiem.

(100) Turklāt tas, ka pieprasījuma sniegšana saskaņā ar 9. nodaļu ir brīvprātīga, nozīmē, ka apliekamajai struktūrai ir pilnīga rīcības brīvība, izvēloties, vai tā piemēro noteikumus, ar kuriem paredz *CFC* maksu saskaņā ar 5. nodaļu, vai arī tā sniedz pieprasījumu, kura rezultātā tiek piemērots daļējs (75 %) vai pilnīgs atbrīvojums. Apvienotās Karalistes rezidentuzņēmumi sniedz pieprasījumu saskaņā ar 9. nodaļu tikai gadījumā, ja šāda iespēja ir labvēlīgāka par 5. nodaļas piemērošanu. Lai gan nav iespējams pilnīgi izslēgt, ka minētie uzņēmumi ņem vērā administratīvo procedūru vienkāršošanas apsvērumus, parasti Apvienotās Karalistes rezidentuzņēmumi sniedz pieprasījumu saskaņā ar 9. nodaļu, ja šādā veidā tiek samazināta *CFC* maksa, kura citādi būtu jāmaksā saskaņā ar 5. nodaļu.

(101) Tādēļ kopumā apstrīdētā pasākuma saņēmējiem būs priekšrocība salīdzinājumā ar gadījumu, ja pasākums netiek piemērots.

6.4. **Selektivitāte**

(102) Lai kvalificētu nodokļu pasākumu kā tādu, kas nodrošina selektīvu priekšrocību, vispirms ir jānosaka attiecīgajā dalībvalstī spēkā esošais "normālais" jeb parastais nodokļu režīms, ko dēvē par (nodokļu) atsauces sistēmu, un pēc tam jāpārbauda attiecīgā režīma darbība, ņemot vērā tā mērķi ([76]). Otrkārt, ir jānovērtē, vai ar pasākumu tiek pārkāpta atsauces sistēma tādējādi, ka ar to tiek ieviestas atšķirības starp ekonomikas dalībniekiem, kuri, ņemot vērā minētās atsauces sistēmas mērķi, atrodas salīdzināmā juridiskā un faktiskā situācijā. Ja šāda atkāpe pastāv, pasākums tiks uzskatīts par *prima facie* selektīvu. Treškārt, ja pasākums ir uzskatāms par atkāpi no atsauces sistēmas, tas tomēr var būt pamatots ar atsauces sistēmas būtību un vispārējo struktūru. Šajā saistībā attiecīgajai dalībvalstij ir jāapliecina, ka apstrīdētais pasākums tiešā veidā izriet no atsauces sistēmas pamatā esošajiem un vadošajiem principiem un ka tas ir to mehānismu rezultāts, kas ir nepieciešami, lai sistēma darbotos un būtu efektīva. Ja atkāpe no atsauces sistēmas ir attaisnojama ar minētajiem apsvērumiem, pasākums nav uzskatāms par selektīvu.

6.4.1. *Atsauces sistēma*

(103) Lēmumā par procedūras sākšanu Komisija uzskatīja Apvienotās Karalistes *CFC* režīmu par atbilstošo atsauces sistēmu. Norādītais Apvienotās Karalistes *CFC* režīma mērķis bija nodrošināt tādas peļņas aplikšanu ar nodokli, kas mākslīgi novirzīta no Apvienotās Karalistes uz Apvienotās Karalistes uzņēmumu kontrolētām saistītajām nerezidentstruktūrām ([77]). Pamatojoties uz minēto, Komisija provizoriski secināja, ka atkāpe, kas izraisa *prima facie* selektīvu attieksmi, pastāvētu, ja dažiem Apvienotās Karalistes rezidentuzņēmumiem būtu piešķirts atbrīvojums, veicot (netirdzniecības finanšu) peļņas mākslīgu novirzīšanu uz to kontrolētiem *CFC*, savukārt vispārīgais noteikums paredz, ka Apvienotās Karalistes rezidentuzņēmumi tiktu aplikti ar nodokli par mākslīgi novirzītu (netirdzniecības finanšu) peļņu uz to kontrolētu *CFC*, lai gan abi uzņēmumi atrodas salīdzināmā juridiskā un faktiskā situācijā, ņemot vērā atsauces sistēmas mērķi (t. i., nodrošināt tādas Apvienotajā Karalistē gūtas peļņas aplikšanu ar nodokli, kas mākslīgi novirzīta uz Apvienotās Karalistes uzņēmuma kontrolētu saistīto nerezidentstruktūru).

(104) Apvienotās Karalistes iestādes, kā arī dažas ieinteresētās personas norādīja vispārīgo Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa režīmu kā atbilstošo atsauces sistēmu, apgalvojot, ka *CFC* režīma mērķi var pareizi saprast, tikai ņemot vērā vispārējo Apvienotās Karalistes pieeju attiecībā uz uzņēmuma peļņas aplikšanu ar nodokli. Komisija piekrīt minētajiem argumentiem un atzīst Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas mērķa nozīmīgumu Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumu mērķa kontekstā, tomēr tā joprojām uzskata, ka atsauces sistēma apstrīdētā pasākuma valsts atbalsta analīzei ir Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumi.

(105) Apvienotā Karaliste norāda, ka tai ir "galvenokārt teritoriāls uzņēmumu ienākuma nodokļa režīms, kas paredzēts, lai apliktu ar nodokli peļņu, kas attiecināma uz darbībām un aktīviem Apvienotajā Karalistē" ([78]). Tās mērķis ir attiecīgi piemērot nodokli nodokļu maksātājiem Apvienotajā Karalistē un tādiem nodokļu maksātājiem ārpus Apvienotās Karalistes, kuriem ir pastāvīga pārstāvniecība Apvienotajā Karalistē, par peļņu, kas gūta no darbībām un aktīviem Apvienotajā Karalistē. Tādu nodokļu maksātāju peļņas aplikšana ar nodokli, kuri nav Apvienotās Karalistes rezidenti un kuriem nav pastāvīgās pārstāvniecības Apvienotajā Karalistē, neatbilst Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējās sistēmas mērķim. Tomēr tas var neattiekties uz ārvalstu peļņu, kas ir

([76]) Lieta C-374/17, *Finanzamt B/A-Brauerei*, ECLI:EU:C:2018:1024, 35. un 36. punkts.

([77]) Skatīt lēmuma par procedūras sākšanu 61. apsvērumu. Komisija ir sniegusi priekšlikumu par alternatīvu šaurāku atsauces sistēmu, ko veido lēmuma par procedūras sākšanu 52. zemsvītras piezīmē minētā *TIOPA* 3., 5. un 9. nodaļa. Komisija neveic turpmākus pasākumus minētās šaurākās atsauces sistēmas izpētei.

([78]) Apvienotās Karalistes 2018. gada 22. marta vēstule.

mākslīgi novirzīta no Apvienotās Karalistes, taču ir attiecināma uz darbībām un aktīviem Apvienotajā Karalistē. Varētu sacīt, ka tā panākšanai paredzētie noteikumi ir nepieciešams nosacījums lielas teritoriālās nodokļu sistēmas, piemēram, Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas, gadījumā, un Apvienotās Karalistes *CFC* režīms ir tieši šāds noteikumu veids. Kā Apvienotās Karalistes iestādes pareizi norāda, Apvienotās Karalistes *CFC* režīms kopā ar vairākiem citiem ļaunprātīgas rīcības novēršanas noteikumiem aizsargā Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu. Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumu mērķis ir aizsargāt Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzi, tādējādi nodrošinot, ka Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma sasniedz savu mērķi. Tā sasniedz savu mērķi, apliekot ar maksu tādu peļņu no darbībām un aktīviem Apvienotajā Karalistē, kura uzskatāma par *mākslīgi novirzītu* no Apvienotās Karalistes uz saistītiem nerezidentuzņēmumiem. Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumu mērķis izriet no Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējās sistēmas mērķa un var tikt uzskatīts par tā loģisku un nepieciešamu paplašinājumu.

(106) Apvienotās Karalistes iestādes ir pamatoti minējušas šos aspektus, bet tas nenozīmē, ka atsauces sistēma apstrīdētā pasākuma novērtēšanai, kas attiecas uz atbrīvojumu no *CFC* maksas, jāpaplašina, lai ietvertu tajā visu Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu. Komisija uzskata, ka *CFC* noteikumi veido konkrētu noteikumu kopumu. Tie ir vispārējās Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas daļa, taču tiem ir atsevišķs mērķis. Minētais mērķis izriet no Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējās sistēmas mērķa, taču tas ir pietiekami atšķirīgs, lai izveidotu atsevišķu atsauces sistēmu.

(107) Atsauces sistēma nodokļu pasākumu vai maksu kontekstā sastāv no noteikumu kopuma, kuri kopā veido parastos noteikumus par aplikšanu ar nodokli vai minētajām maksām attiecīgajā dalībvalstī, aptverot visus uzņēmumus, kuriem var tikt piemērots konkrētais nodoklis vai maksa. *CFC* noteikumu kopums nosaka *CFC* maksas priekšmetu vai apliekamo bāzi, tādējādi salīdzināmības pārbaude jāveic šo noteikumu ietvaros ([79]).

(108) Attiecībā uz citiem Apvienotās Karalistes un ieinteresēto personu izvirzītajiem argumentiem atbilstība piemērojamiem Savienības tiesību aktiem nav uzskatāma par nodokļu sistēmas mērķi. Tas ir vienkārši nosacījums, kas attiecas uz visu dalībvalstu visiem tiesību aktiem. Komisija uzskata, ka nepieciešamība, lai *CFC* noteikumi būtu administrējami, nav atsauces sistēmas mērķis, bet varētu izskaidrot iekšējo mehānismu, kas ir nepieciešams, lai atsauces sistēma darbotos un būtu efektīva.

6.4.1.1. Vispārīgais noteikums atsauces sistēmas ietvaros; *CFC* maksas noteikšana

(109) Komisija vispirms atzīst, ka Apvienotās Karalistes likumdevējs ir primāri kompetents noteikt Apvienotās Karalistes nodokļu bāzes aizsardzībai paredzētu ļaunprātīgas rīcības novēršanas noteikumu nepieciešamību un piemērošanas jomu ([80]). Tomēr, ja Apvienotā Karaliste ir pieņēmusi lēmumu ieviest ļaunprātīgas rīcības novēršanas noteikumu, tai ir jāpiemēro minētais noteikums vienlīdzīgi visiem ekonomikas dalībniekiem. Attiecībā uz valsts atbalsta tiesību aktiem tas nozīmē, ka divās situācijās, kas ir juridiski un faktiski salīdzināmas, ņemot vērā ļaunprātīgas rīcības novēršanas noteikuma mērķi, ir jāizmanto tāda pati pieeja ([81]).

6.4.1.2. Regulējuma metode nenosaka atkāpi

(110) Apvienotā Karaliste un vairākas ieinteresētās personas norādīja, ka 9. nodaļa un 5. nodaļa ir jāskata kopsakarā, lai noteiktu, ko Apvienotā Karaliste uzskata par mākslīgi novirzītu netirdzniecības finanšu peļņu. Tās uzsver, ka tas, ka 9. nodaļa un 5. nodaļa ir atsevišķas nodaļas un ka 9. nodaļa tiek dēvēta par "atbrīvojumu", pats par sevi nenozīmē, ka valsts atbalsta nolūkiem 9. nodaļa ir uzskatāma par atkāpi no "parastās pieejas", kas paredzēta 5. nodaļā. Komisija daļēji piekrīt šādam viedoklim. Tomēr atkāpes konstatēšana šajā gadījumā pamatojas uz izsmeļošu salīdzināmības analīzi attiecībā uz to, vai ir izmantota atšķirīga pieeja situācijās, kas ir juridiski un

([79]) Lieta C-374/17, *Finanzamt B/A-Brauerei*, ECLI:EU:C:2018:1024, 37. punkts.

([80]) Tomēr Apvienotajai Karalistei ir jāievēro Eiropas Savienības Tiesas noteiktie ierobežojumi, ja ļaunprātīgas rīcības novēršanas noteikums var ierobežot Eiropas Savienības paredzēto brīvību veikt darījumdarbību.

([81]) Salīdzināmības pārbaude nav atsevišķi veicama pārbaude. Tā vienmēr jāsteno, ņemot vērā atsauces sistēmas mērķi, kurš ir uzskatāms par etalonu un kuram ir vissvarīgākā nozīme (skatīt lietu C-203/16 P, *Dirk Andres*/Eiropas Komisija, ECLI:EU:C:2018:505, jo īpaši 86. un 89. punktu).

faktiski līdzīgas, ņemot vērā atsauces sistēmas mērķi. Kā Tiesa norāda *A-Brauerei* spriedumā ([82]), "kaut arī, lai pierādītu nodokļu pasākuma selektivitāti, nav izšķiroši tas, kāda regulējuma metode ir izmantota, tādā nozīmē, ka ne vienmēr ir nepieciešams, lai tā ietvertu atkāpi no kopējā nodokļu režīma, tomēr apstāklis, ka tai ir šādas iezīmes – kā tas ir pamatlietā aplūkojamā pasākuma gadījumā –, ir pilnībā piemērots šādam nolūkam, ja no tā izriet, ka tiek nošķirti divu kategoriju saimnieciskās darbības subjekti un a priori tiem tiek piemērota atšķirīga attieksme, proti, uz dažiem attiecas atkāpi ietverošs pasākums, savukārt citiem turpina piemērot kopējo nodokļu režīmu, kaut gan abas šīs kategorijas, ievērojot ar minēto režīmu izvirzīto mērķi, atrodas objektīvi salīdzināmā situācijā (2016. gada 21. decembra spriedumi lietās Komisija/*World Duty Free Group* u. c., C-20/15 P un C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, 77. punkts, kā arī 2018. gada 28. jūnija spriedums lietā *Andres* (*Heitkamp BauHolding* likvidators)/Komisija, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505, 93. punkts)".

(111) Šādā gadījumā tas nozīmē, ka tiek novērtēts, vai ar apstrīdēto pasākumu daži ekonomikas dalībnieki tiek izslēgti no *CFC* maksas piemērošanas peļņai, kas citādi tiktu aplikta ar maksu saskaņā ar Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumos paredzētajiem vispārīgajiem kritērijiem attiecībā uz mākslīgu novirzīšanu, tādējādi izmantojot atšķirīgu pieeju uzņēmumiem, kuri atrodas salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā, ņemot vērā *CFC* noteikumu mērķi.

(112) Tādēļ ir jāpārbauda vispārīgie kritēriji, saskaņā ar kuriem tiek novērtēts, kad *CFC* peļņa saskaņā ar Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumiem tiek uzskatīta par mākslīgi novirzītu, ņemot vērā tādu risku veidu un līmeni, kurus novērš minētie noteikumi, noteikumu struktūru un loģiku un instrumentus, kas tiek izmantoti minēto risku novēršanai ([83]).

6.4.1.3. Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumu metodika un loģika

(113) Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumos ir ietvertas dažādas pārbaudes, kas vispārēji attiecas uz visiem peļņas veidiem vai ir paredzēti konkrētiem peļņas veidiem, ko gūst *CFC*, lai noteiktu un kvantitatīvi izteiktu paredzamo *CFC* kopējo peļņu, kura atbilst *CFC* maksas piemērošanas nosacījumiem un tādējādi kļūst par peļņu, kas apliekama ar nodokli, Saskaņā ar Apvienotās Karalistes sniegto informāciju minētās pārbaudes un nosacījumi atšķiras, pamatojoties uz peļņas gūšanai izmantotās darbības veidu, lai atspoguļotu risku, ka Apvienotās Karalistes Valsts kase zaudēs nodokļu ieņēmumus atšķirīgu peļņas ieguves pasākumu gadījumā. To mērķis ir nodrošināt, ka ir iespējams administratīvi pārvaldīt ļaunprātīgas rīcības novēršanas pārbaudes piemērošanu plašam dažādu pasākumu klāstam un lielam dažādu nodokļu maksātāju skaitam, tādējādi aizsargājot *CFC* noteikumu lietderību un efektivitāti.

(114) Komisija piekrīt, ka tāda noteikuma piemērošanas joma, kuras mērķis ir aizsargāt uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu pret nodokļu ieņēmumu zaudēšanu, ko izraisa peļņas mākslīga novirzīšana, var būt vērsta uz situācijām, kuras objektīvi rada šādas nodokļu ieņēmumu zaudēšanas lielāko risku, lai nodrošinātu attiecīgā noteikuma, efektivitāti, pārvaldāmību un lietderību.

(115) Šāda loģika ir atspoguļota Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumos. Vispirms tiek piemērota ļoti aptveroša pieeja – visa tādu ārvalstu meitasuzņēmumu peļņa, kuru kontrole tiek veikta no Apvienotās Karalistes, – un pēc tam tiek izslēgti dažādi gadījumi, attiecībā uz kuriem Apvienotās Karalistes likumdevējs uzskata, ka nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks ir objektīvi zems. Šajā saistībā HMRC norādījumos par Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumiem ir paredzēts, ka gadījumā, "ja kāds no *CFC* atbrīvojumiem attiecas uz *CFC*, nav jānovērtē, vai tam ir ar nodokli apliekama peļņa," un ka praksē "grupas varēs viegli noteikt, ka gandrīz visi ārvalstu meitasuzņēmumi būs ārpus jaunā *CFC* režīma piemērošanas jomas vai atbrīvoti no tā". Šāda pieeja ir atspoguļota vispārīgos sākotnējos atbrīvojumos 3. nodaļā, kā arī struktūras līmeņa atbrīvojumos 10.–14. nodaļā. *CFC* apliekamā peļņa ir jānosaka un kvantitatīvi jāizsaka tikai tad, ja neviens no šiem atbrīvojumiem nav piemērojams.

([82]) Lieta C-374/17, *Finanzamt B/A-Brauerei*, ECLI:EU:C:2018:1024, 33. punkts.
([83]) Skatīt lēmuma par procedūras sākšanu 61. apsvērumu.

(116) 3. nodaļa ir *CFC* maksas piemērošanas nosacījumu sākotnējā daļa. Tajā ir ietvertas pārbaudes, kuras Apvienotās Karalistes rezidentuzņēmumi izmanto attiecībā uz to kontrolē esošo *CFC*, lai noteiktu, vai ir jālieto kādi no sīkāk izstrādātajiem maksas piemērošanas nosacījumiem 4.–8. nodaļā. Piemēram, attiecībā uz netirdzniecības finanšu peļņu 3. nodaļā ir noteikts, ka Apvienotās Karalistes rezidentuzņēmumi var nepiemērot 5. nodaļas noteikumus (un līdz ar to arī 9. nodaļas noteikumus), ja netirdzniecības finanšu peļņa, ko gūst *CFC*, ir nesaistīta ar citām tā darbībām un atbilst 5 % aizsardzības noteikumam ([84]).

(117) Līdzīgi arī 10.–14. nodaļā ir ietverti struktūras līmeņa atbrīvojumi (skatīt 19. un 20. apsvērumu), piemēram, izslēgto teritoriju atbrīvojums, zemas peļņas atbrīvojums un zemas peļņas daļas atbrīvojums, kas izslēdz *CFC* peļņu no Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumu piemērošanas jomas, ja ir pamatoti uzskatīt, ka pastāv zems risks, ka šāda *CFC* peļņa ir mākslīgi novirzīta, vai kopumā pastāv zems risks attiecībā uz nodokļu ieņēmumu zaudēšanu Apvienotās Karalistes Valsts kasei. Šāda pieeja šķiet pamatota attiecībā uz *CFC*, kuri gūst mazu peļņu, kuriem ir maza peļņas daļa vai kuriem tiek piemērota salīdzinoši augsta faktiskā nodokļa likme.

(118) Kopumā Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumiem, kuros paredzēti sākotnēji un struktūras līmeņa atbrīvojumi, mērķis ir nodrošināt, lai noteikumi tiktu piemēroti tikai gadījumos, kuros pastāv augsts risks Apvienotās Karalistes Valsts kasei un kuros pastāv liela mākslīgas novirzīšanas iespējamība.

6.4.1.4. Lietotie instrumenti: maksas piemērošanas nosacījumi

(119) Ja nav spēkā neviens no 10.–14. nodaļā minētajiem struktūras atbrīvojumiem un 3. nodaļā minētajiem sākotnējiem atbrīvojumiem, ir jāpiemēro maksas piemērošanas nodaļas, sākot ar 4. nodaļu ("Peļņa, kas attiecināma uz darbībām Apvienotajā Karalistē"). Kā norādīts iepriekš, 4. nodaļa attiecas uz visiem peļņas veidiem, izņemot gadījumus, ja *CFC* gūst tikai netirdzniecības finanšu peļņu vai peļņu no darbībām ar nekustamo īpašumu ([85]). Vispārējā pieeja attiecībā uz mākslīgi novirzītas peļņas noteikšanu un kvantitatīvu izteikšanu 4. nodaļā pamatojas uz nozīmīgu amatpersonu pienākumu koncepciju. Tā ir attiecināšanas pieeja, kuras pamatā ir tāda pati loģika un principi kā atzītai ESAO metodei lietotā loģika un principi, lai noteiktu peļņas attiecināšanu pastāvīgajai pārstāvniecībai. Tā identificē atbilstīgos nozīmīgu amatpersonu pienākumus, kuri tiek īstenoti Apvienotajā Karalistē, un nozīmīgu amatpersonu pienākumus, kuri tiek īstenoti *CFC* atrašanās vietā vai citā vietā ārpus Apvienotās Karalistes. Pēc tam ir jānosaka, kādā apjomā *CFC* atbilstīgā peļņa ir attiecināma uz nozīmīgu amatpersonu pienākumiem, kuri tiek īstenoti Apvienotajā Karalistē ([86]). Šāda analīze dažādās variācijās ir

([84]) Skatīt *TIOPA* 371.CC pantu.

([85]) Ja *CFC* gūst tikai netirdzniecības finanšu peļņu, uz to attiecas tikai 5. un 9. nodaļa, kurā ir ietverta arī nozīmīgu amatpersonu pienākumu pārbaude, kas ir nedaudz atšķirīga. Ja *CFC* gūst tikai peļņu no darbībām ar nekustamo īpašumu, uz to neattiecas *CFC* noteikumi, jo šādu peļņu pēc būtības nevar novirzīt no Apvienotās Karalistes.

([86]) Skatīt *TIOPA* 371.DB pantu. *CFC* noteikumi, kuru pamatā ir peļņas attiecināšana uz nozīmīgu amatpersonu pienākumiem, ir atzīti gan starptautiskos, gan ES tiesību aktos attiecībā uz *CFC* prasībām. Piemēram, ESAO *BEPS* nobeiguma ziņojumā "ESAO 2015. gada nobeiguma ziņojums par *BEPS* 3. rīcībpasākumu" attiecībā uz efektīvu *CFC* noteikumu izstrādi ir uzsvērts, ka daudzās Eiropas jurisdikcijās tiek izmantota vai daļēji tiek izmantota būtiskuma kritēriju pārbaude, analizējot, vai *CFC* veic būtiskas darbības, un šajā nolūkā tiek izmantotas dažādas aizstājējvērtības, jo īpaši, vai *CFC* ienākumi tika nodalīti no būtiskajiem to veidošanas elementiem, tostarp darbiniekiem, telpām, aktīviem un riskiem. Ziņojumā ir uzsvērts, ka neatkarīgi no izmantotajām pārbaudēm pamatjautājums attiecībā uz būtību ir tas, "vai *CFC* bija iespēja gūt ienākumus patstāvīgi", – atbilstoši nozīmīgu amatpersonu pienākumu pārbaudes mērķim. Aprakstot paraugpraksi attiecībā uz būtiskuma analīzes izstrādi, ziņojumā ir pausts atbalsts pārbaudei, kurā tiktu pārbaudīti visi "būtiskie pienākumi, ko veic grupas uzņēmumi", lai noteiktu, vai *CFC* ir uzņēmums, kuram, visticamāk, piederētu noteikti aktīvi vai kurš uzņemtos noteiktus riskus, ja uzņēmumi nebūtu saistīti. Ziņojumā Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumi ir minēti kā šīs nozīmīgu amatpersonu pienākumu pārbaudes piemērs, norādot, ka Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumos ir "izmantoti jēdzieni un norādījumi, kurus EASO izstrādāja attiecībā uz 7. pantu, lai identificētu grupas nozīmīgu amatpersonu pienākumus, kas saistīti ar katru aktīvu, lai varētu noteikt, vai *CFC* īsteno attiecīgos pienākumus". Eiropas līmenī Direktīvā (ES) 2016/1164 preambulā ir norādīts, ka tā ir "samērīga atbilde uz bažām par *BEPS* (..) attiecināt *CFC* noteikumus tikai uz ienākumiem, kas ir mākslīgi novirzīti meitasuzņēmumam, pievēršoties tieši tām situācijām, kad lielākā daļa lēmumu pieņemšanas darbību, kuru dēļ ir radušies novirzīti ienākumi kontrolētā meitasuzņēmuma līmenī, tiek veikta nodokļu maksātāja dalībvalstī".

pieprasīta arī citās maksas piemērošanas nodaļās. Tiesību aktiem pievienotajos *HMRC* norādījumos ir uzsvērts nozīmīgu amatpersonu pienākumu pārbaudes svarīgums, norādot, ka tā ir "būtiska analīzei", kurā nosaka, vai peļņa ir attiecināma uz Apvienoto Karalisti ([87]).

(120) Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumu 5.–8. nodaļā ir papildu maksas piemērošanas nosacījumi, kuri var tikt piemēroti papildus 4. nodaļai. Minētie nosacījumi attiecas tikai uz konkrētiem peļņas veidiem, attiecībā uz kuriem var paralēli piemērot vispārīgo 4. nodaļu un īpašu maksas piemērošanas nosacījumu nodaļu. Piemēram, pastāv iespēja, ka saskaņā ar 4. nodaļu ir apliekama tikai daļa no *CFC* peļņas, taču tas neizslēdz, ka atlikusī daļa var būt apliekama saskaņā ar 6. nodaļu ([88]). Pastāv arī iespēja, ka saskaņā ar 4. nodaļu *CFC* maksa nav jāmaksā, taču tā var tikt piemērota saskaņā ar 5.–8. nodaļu. Tādēļ *CFC* maksa var būt augstāka pēc tam, kad ir piemērotas turpmākās nodaļas par maksas iekasēšanu, taču tā nevar būt mazāka par maksu, kas būtu iekasējama saskaņā ar 4. nodaļu ([89]).

(121) Viena no īpašām maksas piemērošanas tiesību normām ir 5. nodaļa, kas attiecas uz netirdzniecības finanšu peļņu. Tāpat kā 4. nodaļā, arī 5. nodaļā ir izmantota nozīmīgu amatpersonu pienākumu analīze, lai novērtētu, vai ir jāpiemēro *CFC* maksa. Tā nosaka netirdzniecības finanšu peļņu no aktīviem, kas pieder *CFC*, un no riskiem, kas noteikti *CFC*, gadījumos, ja atbilstīgie nozīmīgu amatpersonu pienākumi tiek īstenoti Apvienotajā Karalistē. Tomēr nozīmīgu amatpersonu pienākumu analīzei ir divas būtiskas atšķirības salīdzinājumā ar 4. nodaļu.

(122) Pirmkārt, 5. nodaļā paredzētā nozīmīgu amatpersonu pienākumu pārbaude "nav tik stingra" kā 4. nodaļā paredzētā pārbaude, jo ir vieglāk izpildāmi tās kritēriji, tādējādi 5. nodaļā paredzētās nozīmīgu amatpersonu pienākumu analīzes izmantošanas rezultātā var tikt aprēķināta *CFC* maksa, lai gan tādos pašos apstākļos šāda maksa netiktu aprēķināta saskaņā ar 4. nodaļā paredzēto nozīmīgu amatpersonu pienākumu pārbaudi. Tas skaidrojams ar to, ka 5. nodaļā ir tieša atsauce uz 4. nodaļu attiecībā uz nozīmīgu amatpersonu pienākumu analīzi, lai noteiktu un kvantitatīvi izteiktu mākslīgi novirzīto peļņu, taču izmantojot mazāku darbību skaitu ([90]).

(123) Turklāt 5. nodaļā ir ietverta otrā pārbaude, saskaņā ar kuru var noteikt *CFC* maksu pat tad, ja nozīmīgu amatpersonu pienākumi netiek īstenoti Apvienotajā Karalistē, – šāda prasība attiecas tikai uz netirdzniecības finanšu peļņu. Minētajā otrajā pārbaudē, kuras rezultātā var tikt noteikta *CFC* maksa, tiek pārbaudīts tādu aizdevumu finansējums, no kuriem *CFC* gūst netirdzniecības finanšu peļņu, un tiek piemērota *CFC* maksa par *CFC* netirdzniecības finanšu peļņu, ciktāl šādi aizdevumi ir sniegti, izmantojot ar Apvienoto Karalisti saistīto kapitālu. Apvienotās Karalistes iestādes paskaidroja, ka 5. nodaļā ir ietverta otrā pārbaude tāpēc, ka netirdzniecības finanšu peļņai ne vienmēr var būt vajadzīga būtiska nozīmīgu amatpersonu pienākuma esība, tādējādi tikai nozīmīgu amatpersonu pienākumu pārbaudes izmantošana nepietiekami aizsargātu Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzi pret mākslīgu novirzīšanu netirdzniecības finanšu peļņas gadījumā.

6.4.2. *Atbrīvojums grupu finansēšanai ir atkāpe*

(124) Saskaņā ar iedibināto judikatūru pasākums ir *prima facie* selektīvs, ja tas rada atšķirīgu attieksmi pret dažādiem uzņēmumiem, kuri atrodas salīdzināmā juridiskā un faktiskā situācijā, ņemot vērā atsauces sistēmas mērķi ([91]). Šajā gadījumā jautājums ir par to, vai atbrīvojums grupu finansēšanai paredz dažiem uzņēmumiem atbrīvojumu

([87]) *HMRC* iekšējā rokasgrāmata. Starptautiskā rokasgrāmata. INTM200200.

([88]) Piemēram, skatīt dokumentu "*HMRC* iekšējā rokasgrāmata. Starptautiskā rokasgrāmata. INTM210200".

([89]) Lai gan 4. nodaļas noteikumi neattiecas uz *CFC*, kas gūst *tikai* netirdzniecības finanšu peļņu (šādā gadījumā piemēro 5. nodaļas prasības), tas tomēr neietekmē minēto secinājumu, jo 5. nodaļā lielā mērā ir atkārtota 4. nodaļā paredzētā nozīmīgu amatpersonu pienākumu pārbaude saskaņā ar 121. un 122. apsvērumā sniegtajiem paskaidrojumiem.

([90]) 4. nodaļā paredzēto nozīmīgu amatpersonu pienākumu pārbaudi veic, izmantojot astoņu darbību metodi (*TIOPA* 371.DB panta 1. punkts). 5. nodaļā ir sniegta atsauce uz 4. nodaļu un paredzēta prasība veikt dažas no 4. nodaļā minētajām darbībām, konkrētāk 1.–5. un 7. darbību, lai noteiktu, ciktāl uz netirdzniecības finanšu peļņu attiecas 5. nodaļa. Nav jāveic 6. un 8. darbība, jo Apvienotās Karalistes likumdevējs uzskatīja, ka minētās darbības nebija būtiskas attiecībā uz netirdzniecības finanšu peļņu.

([91]) Tiesas 2011. gada 15. novembra spriedums lietā Komisija un Spānija/Gibraltāra un Apvienotās Karalistes valdība, C-106/09 P un C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, 75. punkts. Skatīt arī Tiesas (virspalāta) 2016. gada 21. decembra spriedumu lietā Eiropas Komisija/*World Duty Free Group SA* un citi, C-20/15 P un C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, 54. punktu.

no *CFC* maksas, kas citiem uzņēmumiem būtu jāmaksā parastās *CFC* noteikumu sistēmas ietvaros, lai gan abas situācijas ir juridiski un faktiski salīdzināmas, ņemot vērā atsauces sistēmas, t. i., Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumu, mērķus.

(125) Atbrīvojums grupu finansēšanai paredz atbrīvojumu no *CFC* maksas attiecībā uz noteiktu netirdzniecības finanšu peļņas kategoriju ([92]). Saskaņā ar Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumiem kritēriji, lai noteiktu, vai un kādā apmērā jāmaksā *CFC* maksa, ja *CFC* gūst šādu peļņu, ir ietverts 5. un 9. nodaļā. 5. nodaļā ir ietverti noteikumi un kritēriji attiecībā uz visiem netirdzniecības finanšu peļņas veidiem neatkarīgi no tā, vai tā ir gūta no saistīta debitora (grupas iekšējais aizdevums) vai no nesaistīta debitora (piemēram, bankas), kā arī neatkarīgi no tā, vai tā ir gūta no debitora Apvienotajā Karalistē vai ārvalstu debitora. 9. nodaļā ir ietverti īpaši noteikumi (atbrīvojums grupu finansēšanai) attiecībā uz netirdzniecības finanšu peļņu no aizdevumiem ārvalstu grupas uzņēmumiem un "kvalificētām kredītattiecībām" ([93]) un paredzēts (daļējs) atbrīvojums minētajai peļņai no *CFC* maksas, kas citādi būtu jāmaksā saskaņā ar 5. nodaļu. Lēmumā par procedūras sākšanu Komisija izteica sākotnējo viedokli, ka atbrīvojums grupu finansēšanai nodrošināja dažiem uzņēmumiem, kuru pārvaldībā ir *CFC*, kas gūst netirdzniecības finanšu peļņu no kvalificētām kredītattiecībām, *prima facie* selektīvu priekšrocību salīdzinājumā ar citiem uzņēmumiem, kuru pārvaldībā ir *CFC*, kas gūst cita veida netirdzniecības finanšu peļņu, lai gan tie atrodas salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā, ņemot vērā atsauces sistēmu.

(126) Apvienotās Karalistes iestādes izvirzīja divus argumentus saistībā ar to, kāpēc apliekamā struktūra, kuras kontrolē ir *CFC*, kas gūst netirdzniecības finanšu peļņu no kvalificētām kredītattiecībām, nav salīdzināma ar apliekamu struktūru, kuras kontrolē ir *CFC*, kas gūst cita veida netirdzniecības finanšu peļņu ([94]). Pirmais Apvienotās Karalistes iestāžu arguments ir tāds, ka *CFC* netirdzniecības finanšu peļņa, izņemot netirdzniecības finanšu peļņu no kvalificētām kredītattiecībām, pati par sevi ir mākslīgi novirzīta, bet to nevar teikt par netirdzniecības finanšu peļņu no kvalificētām kredītattiecībām ([95]). Otrais arguments ir tāds, ka pienākums ievērot Līgumā paredzētās brīvības dažādi ietekmē abas kategorijas ([96]).

6.4.2.1. *CFC*, kas atbrīvots saskaņā ar *CFC* noteikumu 9. nodaļu, salīdzināmība ar *CFC*, kas gūst cita veida netirdzniecības finanšu peļņu

(127) Attiecībā uz pirmo argumentu Apvienotā Karaliste uzskata, ka *CFC*, kas piešķir aizdevumus saistītām personām, kuras ir Apvienotās Karalistes rezidenti (ko dēvē par *meitasuzņēmumu aizdevumiem mātesuzņēmumiem*), rada tiešu un skaidru apdraudējumu Apvienotās Karalistes nodokļu bāzei, ja šāda peļņa tiek gūta ar *CFC* starpniecību. Šāds apdraudējums būtu mazāk skaidrs saistībā ar *CFC*, kurām ir kvalificētas kredītattiecības (aizdevumi ārvalstu grupas uzņēmumiem). Apvienotā Karaliste norāda, ka meitasuzņēmumu aizdevumi mātesuzņēmumi būtībā ir apļveida darījumi. Apvienotās Karalistes uzņēmums veic pašu kapitāla ieguldījumu *CFC*, kas atgriež līdzekļus kā aizdevumu saistītam Apvienotās Karalistes uzņēmumam. Apvienotā Karaliste arī norāda, ka šādos gadījumos procentu maksājumi tiek atskaitīti no Apvienotās Karalistes nodokļu bāzes tādu grupas uzņēmumu līmenī, kuri ir rezidenti Apvienotajā Karalistē, tādējādi tieši samazinot Apvienotās Karalistes nodokļu bāzi. Turpretī netirdzniecības finanšu peļņa no aizdevumiem ārvalstu saistītām personām attiecas uz reāliem izejošiem Apvienotās Karalistes uzņēmumu līdzekļiem, tādēļ tos nevar uzskatīt par apļveida darījumiem. Turklāt iespējamais procentu atskaitījums grupas uzņēmuma līmenī, kas saņem aizdevumu no *CFC*, nesamazina Apvienotās Karalistes nodokļu bāzi.

([92]) Netirdzniecības finanšu peļņa ir procentu ienākumi, kas nav gūti no finanšu tirdzniecības vai darījumdarbības; tā ietver procentu ienākumus no pasīviem portfeļa ieguldījumiem, procentu ienākumus par bankas noguldījumu vai procentu ienākumus no gadījuma rakstura aizdevumiem saistītām vai nesaistītām personām.

([93]) *TIOPA* 371.IG panta 1. punkts.

([94]) Šajā saistībā citu netirdzniecības finanšu peļņas veidu var gūt no aizdevumiem Apvienotās Karalistes grupas uzņēmumiem vai aizdevumiem trešām personām.

([95]) Skatīt 66. apsvērumu.

([96]) Skatīt 71. apsvērumu.

(128) Apvienotā Karaliste arī norāda, ka *CFC*, kas gūst netirdzniecības finanšu peļņu no kvalificētām kredītattiecībām, un *CFC*, kas sniedz aizdevumus nesaistītai personai, ir uzskatāmi par būtiski atšķirīgiem gadījumiem, kas rada atšķirīgus riskus Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzei. Saskaņā ar Apvienotās Karalistes sniegto informāciju risks Apvienotās Karalistes Valsts kasei ir skaidrāks tādu pasākumu gadījumā, kuros *CFC* sniedz aizdevumu nesaistītām personām, ko Apvienotās Karalistes iestādes dēvē par *krājkasēm*, un attiecībā uz minētajiem gadījumiem ir lietderīgi paredzēt vienu stingru noteikumu, jo šādam pasākumam nav komerciāla pamatojuma un tā vienīgais mērķis ir apiet Apvienotās Karalistes nodokļus ([97]). Turpretī kvalificētu kredītattiecību gadījumā netirdzniecības finanšu peļņa ir saistīta ar reālu finansējumu ārvalstu grupas uzņēmumiem. Apvienotā Karaliste uzskata, ka šāda pasākuma gadījumā mākslīgas novirzīšanas risks nav tik acīmredzams un tas var neizraisīt mākslīgu novirzīšanu vai arī izraisīt mākslīgu novirzīšanu daļēji vai pilnā apjomā ([98]). Pēc Apvienotās Karalistes iestāžu domām, atšķirīgais mākslīgas novirzīšanas risks nozīmē, ka abi pasākumi nav juridiski un faktiski salīdzināmā situācijā, ņemot vērā *CFC* noteikumu mērķi.

(129) Komisija nevar piekrist aspektiem, kurus Apvienotā Karaliste minējusi, lai pamatotu savu pirmo argumentu.

(130) Kā norādīts 111. apsvērumā, apspriežamais jautājums ir par to, vai netirdzniecības finanšu peļņa no aizdevumiem ārvalstu grupas uzņēmumiem ir faktiski un juridiski salīdzināma ar netirdzniecības finanšu peļņu no trešo pušu aizdevumiem vai aizdevumiem Apvienotās Karalistes grupas uzņēmumiem, ņemot vērā *CFC* noteikumu mērķi.

(131) Tomēr Komisija atgādina, ka Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumu mērķis aizsargāt Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzi tiek sasniegts, apliekot ar maksu tādu peļņu no darbībām un aktīviem Apvienotajā Karalistē, kura uzskatāma par *mākslīgi novirzītu* no Apvienotās Karalistes uz saistītiem nerezidentuzņēmumiem Pārbaudes, lai noteiktu un kvantitatīvi izteiktu mākslīgi novirzīto peļņu konkrētajai netirdzniecības finanšu peļņas kategorijai, ir ietvertas 5. nodaļā. Ņemot vērā, ka Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumu mērķis ir aizsargāt Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzi, nav pārsteigums, ka mākslīgas novirzīšanas noteikšanas pārbaudes ir tieši saistītas ar faktoriem, kuri ir pamatā Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzei, t. i., *darbībām Apvienotajā Karalistē* (ko atspoguļo nozīmīgu amatpersonu pienākumi Apvienotajā Karalistē) vai *aktīviem Apvienotajā Karalistē* (ko atspoguļo ar Apvienoto Karalisti saistītais kapitāls). Tādējādi kritēriji, lai noteiktu netirdzniecības finanšu peļņas mākslīgu novirzīšanu saskaņā ar Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumiem, ir cieši un loģiski saistīti ar Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzi, kuras aizsardzība ir Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumu mērķis. Komisija nesaskata, kāpēc, ņemot vērā minēto mērķi, šie kritēriji būtu piemēroti, lai noteiktu mākslīgu novirzīšanu visiem netirdzniecības finanšu peļņas veidiem, izņemot peļņu no kvalificētām kredītattiecībām.

(132) Attiecībā uz Apvienotās Karalistes argumentiem, ka netirdzniecības finanšu peļņas veidiem, kas izslēgti no apstrīdētā pasākuma, nepārprotami nav komerciāla pamatojuma un ka tie skaidri norāda uz mākslīgu novirzīšanu, kas būtu mazāk skaidrs tādas netirdzniecības finanšu peļņas gadījumā, kura gūta no kvalificētām kredītattiecībām, un tādējādi tās nav juridiski un faktiski salīdzināmas, ņemot vērā Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumu mērķi, Komisija vispirms pievērsīsies netirdzniecības finanšu peļņas no kvalificētām kredītattiecībām salīdzināmībai ar netirdzniecības finanšu peļņu no aizdevumiem grupas uzņēmumiem, kuri ir rezidenti Apvienotajā Karalistē, un pēc tam pievērsīsies salīdzināmībai ar netirdzniecības finanšu peļņu no kredītattiecībām ar trešām personām.

(133) Attiecībā uz salīdzināmību ar netirdzniecības finanšu peļņu no aizdevumiem personām, kas saistītas ar Apvienoto Karalisti, pirmkārt Komisija saprot, ka šādi pasākumi var radīt bažas Apvienotās Karalistes likumdevējam, jo īpaši attiecībā uz nodokļu bāzes samazināšanu, izmantojot procentu atskaitījumus, ko izraisa pārmērīga aizņēmuma finansēšana darbībām Apvienotajā Karalistē. Šīs bažas tiešām nav tik acīmredzamas netirdzniecības finanšu peļņas gadījumā, kas gūta no kvalificētām kredītattiecībām, jo iespējamās nodokļa bāzes samazināšana, ja tā pastāvētu, notiktu ārvalstīs, nevis Apvienotajā Karalistē. Vispirms Komisija šajā saistībā norāda, ka Apvienotās Karalistes

([97]) Apvienotās Karalistes 2018. gada 15. janvāra atbildes vēstule uz lēmumu par procedūras sākšanu, 116. apsvērums.
([98]) Apvienotās Karalistes 2018. gada 15. janvāra atbildes vēstule uz lēmumu par procedūras sākšanu, 117. apsvērums.

iestāžu rīcība šā jautājuma risināšanā nav pilnīgi konsekventa. Saskaņā ar spēkā esošajiem noteikumiem var rasties situācija, ka aizdevums Apvienotās Karalistes grupas uzņēmumam var tikt uzskatīts par kvalificētu aizdevumu saskaņā ar 9. nodaļu, ja galīgais debitors attiecīgā aizdevuma ietvaros ir ārvalstu grupas uzņēmums (finansējums tiek novirzīts, izmantojot Apvienotās Karalistes "starpnieku"). Turklāt šādā gadījumā Apvienotās Karalistes starpnieks veiks procentu atskaitīšanu par *CFC* samaksātajiem procentiem, lai gan uz procentu maksājumiem attieksies (daļējs) atbrīvojums saskaņā ar apstrīdēto pasākumu ([99]).

(134) Tomēr jebkurā gadījumā konsekventa nošķiršana, pamatojoties uz to, vai Apvienotajā Karalistē ir veikta atskaitīšana, nozīmētu, ka abas struktūras ir atšķirīgā juridiskā un faktiskā situācijā, ja tiek novērtēts valsts pasākums, kura mērķis ir aizsargāt nodokļu bāzi *pret samazināšanos procentu atskaitījumu dēļ*. Apvienotās Karalistes tiesību aktos par uzņēmumu ienākuma nodokli ir vairāki nodokļu apiešanas novēršanas pasākumi ar šādu mērķi. Tomēr aizsardzība pret nodokļu bāzes samazināšanu, ko izraisa pārmērīga procentu atskaitīšana Apvienotajā Karalistē, nav Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumu mērķis. To mērķis ir aizsargāt Apvienoto Karalisti pret tādas peļņas mākslīgu novirzīšanu, kas gūta no finansēšanas un citām darbībām, piemērojot šādai peļņai *CFC* maksu ([100]). Tādējādi Apvienotās Karalistes iestāžu minētā atšķirība nenozīmē, ka abos gadījumos ir juridiski un faktiski atšķirīga situācija, ņemot vērā apstrīdētā pasākuma mērķi – Apvienotās Karalistes nodokļu bāzes aizsardzību pret peļņas, tostarp no finansēšanas gūtas peļņas, mākslīgu novirzīšanu.

(135) Otrkārt, Komisija norāda, ka netirdzniecības finanšu peļņa no aizdevumiem personām, kas saistītas ar Apvienoto Karalisti, var rasties arī pamatotu komerciālu iemeslu dēļ un ne vienmēr ir "apļveida darījumi", t. i., Apvienotajā Karalistē esošu līdzekļu pārskaitīšana *CFC* un tad pārskaitīšana atpakaļ uz Apvienoto Karalisti. Ja netirdzniecības finanšu peļņa tiek gūta no aizdevuma personai, kas saistīta ar Apvienoto Karalisti, un ja nozīmīgu amatpersonu pienākumi tiek īstenoti Apvienotajā Karalistē, būtu jāpiemēro *CFC* maksa saskaņā ar 5. nodaļā paredzētajiem maksas piemērošanas kritērijiem pat tad, ja aizdevums netiek finansēts no kapitāla, kas saistīts ar Apvienoto Karalisti (t. i., neatkarīgi no tā, vai darījums ir "apļveida").

(136) Treškārt, Komisija nepiekrīt Apvienotās Karalistes iestāžu viedoklim, ka pastāv acīmredzams pamatots komerciāls iemesls nodrošināt finansējumu no Apvienotās Karalistes rezidentuzņēmuma ārvalstu grupas uzņēmumam ar *CFC* starpniecību (nevis sniegt aizdevumu tieši), taču nepastāv pamatots komerciāls iemesls nodrošināt finansējumu no Apvienotās Karalistes rezidentuzņēmuma citam Apvienotās Karalistes uzņēmumam ar *CFC* starpniecību (nevis sniegt aizdevumu tieši). Abos gadījumos *CFC* finanšu starpnieka pienākumi un funkcijas ir pilnīgi salīdzināmi. Komisija nepiekrīt, ka var pieņemt, ka vienā gadījumā ir pamatoti komerciāli iemesli un ka otrā gadījumā to nav, kas nozīmētu, ka abas situācijas nav juridiski un faktiski salīdzināmas, ņemot vērā *CFC* noteikumu mērķi. Pamatotus komerciālus iemeslus tāda *CFC* esībai un izmantošanai, kas gūst netirdzniecības finanšu peļņu, abu struktūru gadījumā nosaka, pamatojoties uz faktiem un apstākļiem attiecībā uz *CFC* pienākumu un risku veidu un īpašībām, nevis uz netirdzniecības finanšu peļņas avotu.

(137) Ņemot vērā 133.–136. apsvērumā minētos iemeslus, ir jānoraida Apvienotās Karalistes iestāžu arguments, ka netirdzniecības finanšu peļņa no kvalificēta aizdevuma un netirdzniecības finanšu peļņa no aizdevumiem Apvienotās Karalistes grupas uzņēmumiem nav salīdzināmas.

(138) Attiecībā uz salīdzināmību ar netirdzniecības finanšu peļņu, kas gūta no ārējiem aizdevumiem, kurus Apvienotās Karalistes iestādes dēvē par *krājkasēm*, Komisija norāda, ka Apvienotā Karaliste par krājkasi uzskata struktūru, kuras ietvaros tiek izmantots *CFC*, ko apliek ar zemu nodokli, kā starpnieks, lai veiktu līdzekļu noguldījumu bankā un lai netirdzniecības finanšu peļņu gūtu *CFC*, nevis uzņēmums Apvienotajā Karalistē, un tā saprot, ka

([99]) Šajā saistībā skatīt *HMRC* dokumentu "Starptautiskā rokasgrāmata. INTM217190": "Ja *CFC* sniedz ilgtermiņa aizdevumu Apvienotajā Karalistē rezidējošam finanšu līdzekļu pārvaldības uzņēmumam, kas savukārt izmanto līdzekļus, lai sniegtu vairākus īstermiņa aizdevumus citiem grupas dalībniekiem, uz CFC netirdzniecības finanšu peļņu, visticamāk, attieksies 5. nodaļa un, ja tiek iesniegts 9. nodaļā minētais pieprasījums, būs jāņem vērā noteikumi par galīgo debitoru."

([100]) Nodokļu bāzes samazināšanu var nodalīt no peļņas mākslīgas novirzīšanas (vai peļņas novirzīšanas), proti, bāzes samazināšana attiecas uz *maksātāja* nodokļu bāzes samazināšanu pārāk lielu atskaitījumu dēļ, savukārt peļņas novirzīšana attiecas uz ienākumu *saņēmēju*, kas samazina savu nodokļu bāzi, mākslīgi novirzot attiecīgos ienākumus uz ārvalstīm. Uz bāzes samazināšanu parasti attiecas procentu ierobežošanas noteikumi (piemēram, skatīt Nodokļu apiešanas novēršanas direktīvas 4. pantu), savukārt *CFC* noteikumi attiecas uz peļņas mākslīgu novirzīšanu.

Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumi tikai izstrādāti, lai novērstu šādas struktūras. Šajā saistībā Komisija atgādina, ka aizdevumi trešām personām cita starpā var ietvert bankas noguldījumus. Tie var arī ietvert gadījuma rakstura aizdevumus piegādātājiem, ārējo pakalpojumu sniedzējiem, klientiem vai citām nesaistītām personām. Turklāt Komisija nepiekrīt, ka šādi pasākumi paši par sevi ir uzskatāmi par ļaunprātīgiem, lai gan tas neattiecas uz gadījumiem, kad *CFC*, ko apliek ar zemu nodokli, tiek izmantots kā starpnieks, lai sniegtu aizdevumu ārvalstu grupas uzņēmumam. Arī šajā gadījumā netirdzniecības finanšu peļņu gūst *CFC*, nevis uzņēmums Apvienotajā Karalistē.

(139) Viena no ieinteresētajām personām norādīja, ka kvalificētu aizdevumu gadījumā ārvalstu grupas uzņēmums izmantos sniegtos līdzekļus, lai finansētu reālu komercdarbību. Šajā saistībā Komisija, pirmkārt, atgādina (atbilstoši 136. apsvērumam), ka tādas personas veids vai īpašības, kas saņem aizdevumu no *CFC*, neietekmē mākslīgu novirzīšanu (tās risku) attiecībā uz *CFC* gūtu netirdzniecības finanšu peļņu. Otrkārt, Komisija nepiekrīt, ka var uzskatīt, ka debitors izmantos līdzekļus, kas piešķirti atbilstīgi kvalificētām kredītattiecībām, lai finansētu reālu komercdarbību, savukārt trešā persona neizmantos līdzekļus, kas piešķirti kā aizdevums trešai personai, lai finansētu reālu komercdarbību. Ja debitors veic komercdarbību, tas abos gadījumos izmantos līdzekļus savas darījumdarbības finansēšanai – jauniem ieguldījumiem, iegādei vai citiem komerciāliem mērķiem. Turklāt, ņemot vērā naudas aizstājamību, laika gaitā abos gadījumos debitora galīgais līdzekļu izmantojums var mainīties, un tā izsekošana var būt ļoti apgrūtināta gluži tāpat kā finansējuma avots, kā Apvienotās Karalistes iestādes ir norādījušas citā kontekstā (skatīt 155. apsvērumu).

(140) Ņemot vērā 138. un 139. apsvērumā minētos iemeslus, pat tad, ja varētu uzskatīt, ka kvalificētas kredītattiecības nodrošina finansējumu reālai komercdarbībai, savukārt aizdevumi trešām personām to nenodrošina (Komisija to apstrīd), šāda *CFC* aizdevuma ietvaros sniegto līdzekļu galīgā izmantojuma un mērķa atšķirība neietekmē minēto aizdevumu salīdzināmību, ņemot vērā Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumu mērķi ([101]).

(141) Vispārīgākā nozīmē attiecībā uz Apvienotās Karalistes pirmo argumentu Komisija norāda, ka netirdzniecības finanšu peļņa no kvalificētām kredītattiecībām ir peļņas kategorija, kuru visvairāk skar mākslīga novirzīšana. Pirmkārt, tas ir tādēļ, ka darbības, kas nav saistītas ar tirdzniecību, ir mobilākas par tirdzniecības darbībām, jo tām parasti ir nepieciešams mazāk pienākumu un/vai cilvēku iejaukšanās un tādēļ ir vieglāk mainīt to atrašanās vietas (finanšu peļņa galvenokārt ir kapitālietilpīga, un kapitāls ir daudz mobilāks nekā, piemēram, darbaspēks, tādēļ to var viegli pārvietot). Otrkārt, tas ir tādēļ, ka grupas lielā mērā var noteikt iekšējās finansēšanas darbības, izmantojot tādu kapitāla un saistību kombināciju, kas nodrošina vispiemērotāko iznākumu nodokļu ziņā. Tas arī izskaidro, kāpēc starptautiskā līmenī *CFC* noteikumi parasti attiecas uz netirdzniecības finanšu peļņu ([102]). Piemēram, Nodokļu apiešanas novēršanas direktīvas 7. panta 2. punkta a) apakšpunktā ir minētas vairākas *CFC* ienākumu kategorijas, kuras paredzēts aplikt ar nodokli saskaņā ar *CFC* noteikumiem, sākot ar procentu ieņēmumiem. Minētās direktīvas 7. panta 3. punktā ir papildus noteikts, ka dalībvalstis var izvēlēties nepiemērot *CFC* noteikumu, ja procentu ieņēmumi veido vienu trešo daļu vai mazāk no *CFC* ienākumiem un ja procentu ieņēmumi no grupas uzņēmumiem veido vienu trešo daļu vai mazāk no procentu ienākumiem (skatīt 44. apsvērumu). Tas nozīmē, ka no grupas uzņēmumiem gūtie procentu ienākumi Nodokļu apiešanas novēršanas direktīvas izpratnē tiek uzskatīti par svarīgāko ienākumu kategoriju, uz ko attiecas *CFC* noteikumi.

([101]) Tiesību normas, kurās ir definēts jēdziens "galīgais debitors" (skatīt 43. zemsvītras piezīmi), neietekmē šādu secinājumu, jo tajās nav ietverti nosacījumi attiecībā uz to, kā debitoram jāizmanto līdzekļi (komerciāliem mērķiem) kvalificēta aizdevuma gadījumā, izņemot nosacījumus attiecībā uz turpmāku aizdošanu.

([102]) G20 un ESAO *BEPS* ziņojuma par 3. rīcībpasākumu 78. pantā ir noteikts: "Vispārīgie apsvērumi, kas ir pamatā pieejai attiecībā uz procentu un finansēšanas ienākumiem, ir tādi, ka šādu ienākumu veidu var viegli novirzīt un tādēļ mātesuzņēmums to var būt novirzījis uz *CFC*, iespējams, izraisot mātesuzņēmuma pārmērīgu aizņemto līdzekļu īpatsvaru un *CFC* pārmērīgu kapitalizāciju. Šādu apsvērumu rašanās iespējamība palielinās, ja procentu un finansēšanas ienākumi *ir gūti no saistītām personām, ja* CFC *ir pārmērīga kapitalizācija*, ja procentu ienākumu gūšanai veikto darbību atrašanās vieta ir ārpus *CFC* jurisdikcijas vai *ja ienākumi nav gūti no aktīvas finansēšanas darījumdarbības*." Minētie gadījumi, kuri, pēc ESAO domām, objektīvi rada lielākās bažas attiecībā uz ienākumu novirzīšanu, ir tieši tādi apstākļi, attiecībā uz kuriem Apvienotā Karaliste piemēro apstrīdēto pasākumu.

(142) Komisija noraida Apvienotās Karalistes iestāžu pirmo argumentu, ka *CFC* netirdzniecības finanšu peļņa, izņemot netirdzniecības finanšu peļņu no kvalificētām kredītattiecībām, pati par sevi ir uzskatāma par mākslīgi novirzītu, savukārt netirdzniecības finanšu peļņa no kvalificētām kredītattiecībām tāda nav, tādējādi šis arguments nenodrošina pamatojumu, lai pieņemtu, ka tā attiektos uz situācijām, kuras nav juridiski un faktiski salīdzināmas, ņemot vērā Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumu mērķi. Turklāt Komisija nesaskata pretrunas starp šo secinājumu un tās iepriekšējo lēmumu praksi attiecībā uz Nīderlandes Groepsrentebox shēmu un nodokļu režīmu attiecībā uz grupu procentiem Ungārijā. Komisija konstatē, ka pretēji Apvienotās Karalistes apgalvojumiem neviens lēmums neapstiprina, ka atsauces sistēmai tāda pasākuma gadījumā, kas attiecas uz uzņēmumiem, kuri veic darījumus ar saistītām personām, jāparedz ierobežojums, lai izmantotu tikai noteikumus attiecībā uz konkrēto darījumu veidu.

6.4.2.2. Pienākums ievērot Līgumā paredzētās brīvības attiecībā uz atbrīvotām un neatbrīvotām *CFC* kategorijām

(143) Otrajā argumentā Apvienotās Karalistes iestādes, šķiet, norāda, ka attiecībā uz apliekamām struktūrām, kuru pārvaldībā ir *CFC*, kas gūst netirdzniecības finanšu peļņu no kvalificētām kredītattiecībām, ir nepieciešama mazāk stingra attieksme nekā attiecībā uz apliekamām struktūrām, kuru pārvaldībā ir *CFC*, kas gūst cita veida netirdzniecības finanšu peļņu, lai nodrošinātu Līgumā paredzēto brīvību ievērošanu. Citiem vārdiem sakot, ja nebūtu spēkā 9. nodaļā paredzētais atbrīvojums, piemērojot nodokli peļņai no kvalificētām kredītattiecībām, rastos Līgumā paredzēto brīvību pārkāpuma risks. Šis risks nepastāvētu attiecībā uz cita veida netirdzniecības finanšu peļņas aplikšanu ar nodokli. Tā rezultātā šīs divas situācijas nebūtu salīdzināmas. Šajā saistībā Apvienotās Karalistes iestādes atgādina, ka *CFC* reforma, ar kuru tika ieviests apstrīdētais pasākums, lielā mērā tika veikta, pamatojoties uz Tiesas konstatējumiem *Cadbury Schweppes* lietā. Apvienotā Karaliste īpaši uzsver, ka atbilstības nodrošināšana *Cadbury Schweppes* spriedumam ir apgrūtināta, jo nav judikatūras vai skaidru norādījumu attiecībā uz "pilnīgi mākslīgu pasākumu" jēdziena piemērošanu un interpretāciju dažādās situācijās ([103]). Šā scenārija gadījumā, lai izstrādātu administrējamu noteikumu kopumu, kas arī ir saderīgs ar Savienības tiesību aktiem, 9. nodaļā ir ietvertas mehāniskas pārbaudes un fiksētas procentu likmes, kas ir noteiktas tā, lai nodrošinātu, ka peļņa, kurai tiek piemērota maksa, ir noteikta atbilstoši minētajai judikatūrai. Apvienotās Karalistes iestādes uzskata, ka jaunie noteikumi ir izstrādāti, lai samazinātu pārmērīgas iekļaušanas risku, jo tas varētu izraisīt *CFC* noteikumu neatbilstību Savienības tiesību aktiem ([104]).

(144) Komisija arī nepiekrīt Apvienotās Karalistes otrajam minētajam argumentam, jo tā pamatā ir nepareizi un nekonsekventi secinājumi, kas izdarīti, pamatojoties uz Tiesas judikatūru.

(145) Kā ir norādīts šā lēmuma nākamajā iedaļā (6.4.3.), tāda atbrīvojuma atcelšana, kas paredzēts 9. nodaļā attiecībā uz netirdzniecības finanšu peļņu no kvalificētām kredītattiecībām, ja nozīmīgu amatpersonu pienākumi tiek īstenoti Apvienotajā Karalistē, nerada Līgumā paredzēto brīvību pārkāpuma risku. Tomēr šajā pamatojuma iedaļā Komisija pievērsīsies argumentam, saskaņā ar kuru dažādiem netirdzniecības finanšu peļņas veidiem būtu atšķirīgs Līgumā paredzēto brīvību pārkāpuma risks.

(146) Komisija nepiekrīt, ka Līgumā paredzēto brīvību pārkāpums (tā iespējamais risks) tiktu vērtēts atšķirīgi attiecībā uz *CFC*, kas gūst netirdzniecības finanšu peļņu no kvalificētām līgumattiecībām, un *CFC*, kas gūst cita veida netirdzniecības finanšu peļņu, – tas nozīmētu, ka abi *CFC* nav salīdzināmā juridiskā un faktiskā situācijā, ņemot vērā *CFC* noteikumu mērķi.

(147) *Cadbury Schweppes* spriedumā ([105]) ir atgādināts par Tiesas līdzšinējo judikatūru, kurā ir paskaidrots, ka brīvības veikt darījumdarbību mērķis ir ļaut dalībvalsts pilsonim citā dalībvalstī izveidot sekundāru pārstāvniecību, lai tur veiktu savu darbību, un tādējādi veicināt ekonomisku un sociālu mijiedarbību Kopienā. Lai tiesību akti *CFC* jomā

([103]) Apvienotās Karalistes 2018. gada 15. janvāra atbildes vēstule uz lēmumu par procedūras sākšanu, 155. punkts.
([104]) Turpat, 26. punkts.
([105]) Tiesas 2006. gada 12. septembra spriedums lietā *Cadbury Schweppes plc* un *Cadbury Schweppes Overseas Ltd/Commissioners of Inland Revenue*, C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544.

atbilstu Kopienas tiesību aktiem, Tiesa ir noteikusi, ka to piemērošanai jābūt izslēgtai gadījumos, kad *CFC* izveidošana atbilst saimnieciskajai realitātei ([106]), pat ja pastāv ar nodokļiem saistīti apsvērumi. Tas nozīmē, ka *CFC* izveidošanai ir jāatbilst reālai pārstāvniecībai, kuras mērķis ir efektīvu saimniecisko darbību veikšana uzņēmējā dalībvalstī ([107]).

(148) Komisija nesaskata *Cadbury Schweppes* spriedumā neko tādu, kas ļautu uzskatīt, ka pienākumi saistībā ar Līgumā paredzētajām brīvībām radītu atšķirīgu ietekmi uz apliekamām struktūrām, kuru pārvaldībā ir *CFC*, kas gūst netirdzniecības finanšu peļņu, atkarībā no *CFC* debitora īpašībām un veida. Svarīgi ir tas, vai *CFC* atbilst saimnieciskajai realitātei, un to nevar noteikt, tikai pamatojoties uz valstspiederību vai saistību ar debitoru, kurš veic pasīvos procentu maksājumus.

(149) Ciktāl Apvienotās Karalistes iestādes un arī dažas ieinteresētās personas uzskata, ka uz apstrīdētā atbrīvojuma piemērošanu attiecas nosacījums, ka *CFC* ir jāatbilst darījumdarbības telpu pārbaudes kritērijiem, kas būtu nozīmīgi Līgumā paredzēto brīvību nolūkā, Komisija norāda, ka šāds nosacījums nevar ietekmēt salīdzināmības analīzi. Šādai analīze ir jānovērtē, vai netirdzniecības finanšu peļņa no aizdevumiem ārvalstu grupas uzņēmumiem ir faktiski un juridiski salīdzināma ar netirdzniecības finanšu peļņu no trešo pušu aizdevumiem vai aizdevumiem Apvienotās Karalistes grupas uzņēmumiem, ņemot vērā *CFC* noteikumu mērķi, kā arī citādi līdzīgos apstākļos. Nosacījums par līdzīgiem apstākļiem ir pašsaprotama prasība jebkurā salīdzināmības analīzē, jo aspektu pievienošana tikai vienā, nevis abās situācijās neizbēgami ietekmēs abu situāciju salīdzināmību, tādējādi padarot novērtējumu nelietderīgu. Citiem vārdiem sakot, attiecīgo nosacījumu var iekļaut salīdzināmības analīzē tikai tad, ja to piemēro abām pusēm, t. i., salīdzinājumam starp *CFC*, kas atbilst darījumdarbības telpu pārbaudes kritērijiem un kas gūst netirdzniecības finanšu peļņu no kvalificētām kredītattiecībām, un citu *CFC*, kas atbilst darījumdarbības telpu pārbaudes kritērijiem un kas gūst cita veida netirdzniecības finanšu peļņu. Šādā gadījumā pret *CFC*, kas atbilst darījumdarbības telpu pārbaudes kritērijiem un kas gūst netirdzniecības finanšu peļņu no kvalificētām kredītattiecībām, būtu labvēlīgāka attieksme saskaņā ar apstrīdēto pasākumu, lai gan tas atrodas juridiski un faktiski salīdzināmā situācijā, ņemot vērā *CFC* noteikumu mērķi.

(150) Tādēļ Komisija secina, ka Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumos paredzētajos maksas piemērošanas nosacījumos, kuri īpaši attiecas uz netirdzniecības finanšu peļņu, nošķir, no vienas puses, apliekamās struktūras, kuru pārvaldībā ir *CFC*, kas gūst netirdzniecības finanšu peļņu no kvalificētām kredītattiecībām, un kuras var sniegt pieprasījumu saskaņā ar 9. nodaļu, un, no otras puses, apliekamās struktūras, kuru pārvaldībā ir *CFC*, kas gūst netirdzniecības finanšu peļņu no citiem pasīviem aizdevumiem. Abas situācijas ir juridiski un faktiski salīdzināmas, ņemot vērā Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumu mērķi aizsargāt Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzi, apliekot ar maksu tādu peļņu no darbībām un aktīviem Apvienotajā Karalistē, kura uzskatāma par mākslīgi novirzītu no Apvienotās Karalistes uz saistītiem nerezidentuzņēmumiem.

(151) Tādēļ apstrīdētais pasākums ir uzskatāms par atkāpi no vispārīgā noteikuma saskaņā ar Apvienotās Karalistes *CFC* režīmu. Tas paredz atbrīvot apliekamās struktūras, kuru pārvaldībā ir *CFC*, kas gūst netirdzniecības finanšu peļņu no kvalificētām kredītattiecībām, un kuras ir sniegušas pieprasījumu saskaņā ar 9. nodaļu, no *CFC* maksas, kas parasti ir jāmaksā apliekamām struktūrām, kuru pārvaldībā ir *CFC*, kas gūst netirdzniecības finanšu peļņu. Tas nozīmē, ka visas apliekamās struktūras, kuras ir sniegušas pieprasījumu saskaņā ar 9. nodaļu, ir ieguvušas *prima facie* selektīvu priekšrocību.

6.4.3. *Pamatojums saistībā ar nodokļu sistēmas būtību vai vispārējo struktūru*

(152) Pasākumu, ar kuru tiek izdarīta atkāpe no atsauces sistēmas, var pamatot ar sistēmas būtību vai vispārējo struktūru. Tā tas ir gadījumā, ja attiecīgā dalībvalsts var apliecināt, ka pasākums tiešā veidā izriet no atsauces sistēmas pamatā esošajiem vai vadošajiem principiem vai tas ir to iekšējo mehānismu rezultāts, kas ir nepieciešami, lai sistēma darbotos un būtu efektīva ([108]).

([106]) Turpat, 65. punkts.
([107]) Turpat, 66. punkts.
([108]) Tiesas 2011. gada 8. septembra spriedums apvienotajās lietās no C-78/08 līdz C-80/08, *Paint Graphos* un citi, ECLI:EU:C:2011:550, 69. punkts.

(153) Jāatgādina, ka Apvienotās Karalistes iestādēm ir pienākums pierādīt, ka šāds pamatojums pastāv. Tādēļ Komisija pārbaudīs, vai Apvienotās Karalistes iestādes ir apliecinājušas šāda pamatojuma esību šajā gadījumā. Ieinteresētās personas nav papildinājušas Apvienotās Karalistes iestāžu iesniegtos pamatojumus.

(154) Šajā saistībā Apvienotās Karalistes iestādes iesniedza divus pamatojumus attiecībā uz apstrīdētā pasākuma *a priori* selektīvo būtību. Pirmkārt, tās norādīja, ka pasākuma mērķis ir nodrošināt, lai sistēma būtu pārvaldāma un administrējam gan *HMRC*, gan nodokļu maksātājiem, un, otrkārt, tās norādīja, kas pasākums nodrošina atbilstību Tiesas judikatūrai attiecībā uz Savienības pamatbrīvībām.

6.4.3.1. Par iespējamo pamatojumu saistībā ar līdzekļu izcelsmes vēsturiskās izsekošanas sarežģītību

(155) Attiecībā uz pirmo argumentu Apvienotās Karalistes iestādes norāda, ka 75 % noklusējuma atbrīvojuma mērķis ir novērst *CFC* sniegto aizdevumu finansēšanai izmantoto līdzekļu izcelsmes vēsturiskās izsekošanas grūtības un sarežģītību. Tas ir īpaši problemātiski starptautiskām grupām, kuru finanšu struktūrās parasti tiek izmantoti sarežģīti finansēšanas modeļi. Apvienotās Karalistes iestādes šajā saistībā paskaidroja, ka grupu finansēšanas uzņēmumi bieži vien tiek izveidoti tik sarežģītas reorganizācijas vai iegādes procesā, ka to aizdevumi bieži vien tikuši un joprojām tiek refinansēti, konsolidēti, mainīti un nodoti un ka tie bieži vien ir akcionāri ārvalstu grupas uzņēmumos, tādējādi saņemot sadalīto peļņu, no kuras var finansēt vai refinansēt aizdevumus. Saskaņā ar Apvienotās Karalistes sniegto informāciju šāda sarežģīta aizdevumu finansējuma izsekošana ir raksturīga starptautisku uzņēmumu grupas finanšu uzņēmumiem.

(156) Apvienotās Karalistes iestādes uzskata, ka, ņemot vērā visus minētos apsvērumus, 5. nodaļā noteikto pārbaudi par kapitāla saistību ar Apvienoto Karalisti ir sarežģīti un apgrūtinoši piemērot Apvienotās Karalistes nodokļu maksātājiem pašnovērtējuma režīma ietvaros, turklāt ir apgrūtināta arī *HMRC* pārbaudes izpildes nodrošināšana.

(157) Apvienotās Karalistes iestādes paskaidroja, ka šā iemesla dēļ Apvienotās Karalistes likumdevējs ieviesa citu noteikumu, lai noteiktu un kvantitatīvi izteiktu mākslīgi novirzīto peļņu pasīvu procentu ieņēmumu gadījumā, kas gūti no kvalificētām kredītattiecībām. Šis noteikums ir vienkāršāk piemērojams un izpildāms, kā arī nodrošina pietiekamu Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzes aizsardzību atbilstoši Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumu mērķim. Apvienotās Karalistes iestādes uzskata, ka minētajā noteikumā ir paredzēts, ka tā vietā, lai *CFC* maksu piemērotu finansējumam no kapitāla, kas saistīts ar Apvienotu Karalisti, proti, faktiski izsekotu finansējuma izcelsmes avotu, *CFC* maksa tiek piemērota noteiktai daļai *CFC* netirdzniecības finanšu peļņas no kvalificētām kredītattiecībām.

(158) Šajā saistībā izvēlētajai proporcijai ir jāatspoguļo tas, ka nodokļu apsvērumu neesības gadījumā šādi grupas finansēšanas *CFC* tiktu finansēti, izmantojot saistību un pašu kapitāla kombināciju, tādējādi *CFC* saistību finansējums radītu procentu ienākumus mātesuzņēmumam Apvienotajā Karalistē. Apvienotās Karalistes iestādes savās piezīmēs sīkāk paskaidroja, ka pieeja, nosakot 25 % maksu (75 % atbrīvojums), tika pieņemta pēc apspriešanās un ļoti dažādu tādu finansēšanas attiecību izvērtēšanas, kuras tika konstatētas, izmantojot tirgus datus, kas norādīja uz uzņemto saistību apmēru: pašu kapitāla attiecība 1:3 tādu *CFC* gadījumā, kas tiek pilnīgi finansēti no pašu kapitāla. Saskaņā ar izraudzīto pieeju un lai nepieļautu pārmērīgu iekļaušanu, ar apstrīdēto pasākumu ir atļauts palielināt 75 % atbrīvojumu (samazinot 25 % iekļaušanu) atbilstošos apstākļos, piemēram, ciktāl *CFC* var apliecināt, pamatojoties uz faktiem un apstākļiem, ka vairāk nekā 75 % no tā aizdevumiem ir izmantots finansējums, kura izcelsme ir ārpus Apvienotās Karalistes.

(159) Komisija norāda, ka *HMRC* norādījumi 9. nodaļas ievaddaļā apstiprina šādu skaidrojumu:

> "9. nodaļā paredzētie atbrīvojumi attiecībā uz netirdzniecības finanšu peļņu ir ieviesti, lai risinātu sarežģītos jautājumus, kuri rodas naudas aizstājamības dēļ starptautiskās grupās. Noteikumi lielā mērā ir aizstājošs pasākums, lai noteiktu grupas finansēšanas pasākumu precīzu avotu un vēsturi (izsekošana) un apmēru, kādā tie attiecas uz Apvienoto Karalisti." ([109])

(160) Šajā saistībā un attiecībā uz nodokļu apiešanas novēršanas noteikumiem Komisija kopumā var pieņemt, ka *a priori* selektīvs pasākums, ko piemēro noteiktos gadījumos, lai nodrošinātu, ka nodokļu apiešanas novēršanas noteikumi šajos gadījumos ir pietiekami stingri un vienlaikus pārvaldāmi un administrējami, ir uzskatāms par

([109]) *HMRC* iekšējā rokasgrāmata. Starptautiskā rokasgrāmata. INTM216100.

tāda iekšējā mehānisma rezultātu, kas nepieciešams, lai *CFC* noteikumi darbotos un būtu efektīvi, ja tas atbilst samērīguma principam ([110]). Šādā gadījumā *a priori* selektīvs pasākums būtu pamatots un tādēļ neatbilstu nosacījumam par attiecīgās priekšrocības selektivitāti saskaņā ar Līguma 107. panta 1. punktu.

(161) Kā norādīts 2.1.2. iedaļā, tas, ka ar *CFC* noteikumiem piemēro riskos pamatotus izņēmumus, lai *CFC* maksas piemērošanas prasību darbības jomu attiecinātu tikai uz gadījumiem, kuros pastāv liels risks attiecībā uz nodokļu ieņēmumu zaudēšanu Apvienotās Karalistes Valsts kasei vai liela mākslīgas novirzīšanas iespējamība, atbilst šiem principiem. Komisija arī norāda, ka, vispārēju procentu likmju un tādu mehānisku noteikumu izmantošana, kuru pamatā ir standarta procentuālās attiecības, nevis atsevišķi katra gadījuma novērtēšana, var būt pieļaujama noteiktos apstākļos, ja ir konstatēts, ka katra atsevišķa gadījuma novērtējums radītu sarežģītas, dārgas un apgrūtinošas formalitātes, un ja izmantotās procentu likmes un procentuālās attiecības atbilst samērīguma principam. Šajā saistībā Komisija nespēja pārliecinoši atspēkot, vai Apvienotās Karalistes izvēlētā procentuālā attiecība, kas aptuveni atspoguļo Apvienotajā Karalistē iegūto *CFC* kapitāla daļu, bija samērīga, kā arī nespēja veiksmīgi noteikt citu piemērotāku procentuālo attiecību.

(162) Ņemot vērā šos apsvērumus, kā arī argumentus un paskaidrojumus, ko Apvienotās Karalistes iestādes sniedza oficiālās izmeklēšanas laikā, Komisija, ciktāl tas attiecas uz pārbaudi, kurā pamatā nosaka, vai kapitāls ir "saistīts ar Apvienoto Karalisti", *un tikai šādā apmērā*, piekrīt, ka var uzskatīt, ka apstrīdētais pasākums nodrošina, ka konkrēti attiecībā uz *CFC*, kas gūst netirdzniecības finanšu peļņu no kvalificētām kredītattiecībām, *CFC* noteikumus var piemērot administrējamā veidā, neparedzot uzņēmumiem un Apvienotās Karalistes iestādēm veikt nesamērīgi apgrūtinošus izsekošanas pasākumus, vienlaikus nodrošinot *CFC* maksas piemērošanu tādai peļņai no Apvienotās Karalistes aktīviem, attiecībā uz kuru var pamatoti apgalvot, ka tā ir mākslīgi novirzīta no Apvienotās Karalistes. Tādēļ Komisija uzskata, ka apstrīdētā pasākuma *a priori* selektivitāte ir pamatota un tāpēc nav uzskatāms par selektīvu, ciktāl *CFC* maksas noteikšana un kvantitatīva izteikšana saskaņā ar 5. nodaļu būtu pamatota tikai ar tāda kapitāla pārbaudi, kurš saistīts ar Apvienoto Karalisti, saskaņā ar *TIOPA* 5. nodaļas 371.EC pantu, un attiecībā uz kuru būtu nepieciešami nesamērīgi apgrūtinoši izsekošanas pasākumi.

(163) Tomēr Komisija norāda, ka pārbaude, kurā pēta kapitāla saistību ar Apvienoti Karalisti, lai noteiktu *CFC* maksu netirdzniecības finanšu peļņai, ir tikai viena no divām vispārīgajām pārbaudēm, kas ietvertas 5. nodaļā, līdztekus pārbaudei, kuras pamatā ir Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumos vispārēji piemērotā pieeja, proti, nozīmīgu amatpersonu pienākumu pārbaude. Komisija atgādina, ka papildu pārbaude tika iekļauta 5. nodaļā līdztekus vispārīgajai nozīmīgu amatpersonu pienākumu pārbaudei, lai nodrošinātu, ka atbilstošā *CFC* maksa joprojām ir jāmaksā gadījumos, ja netirdzniecības finanšu peļņa rodas ar ierobežotiem nozīmīgu amatpersonu pienākumiem vai ja atbilstīgos nozīmīgu amatpersonu pienākumus ir grūti noteikt.

(164) Gadījumos, ja *CFC* maksa pamatojas uz nozīmīgu amatpersonu pienākumu pārbaudes izmantošanu un ja nozīmīgu amatpersonu pienākumi saistībā ar tādiem aktīviem un riskiem, kas rada netirdzniecības finanšu peļņu no kvalificētām kredītattiecībām, tiek īstenoti Apvienotajā Karalistē, apstrīdētajā pasākumā paredzētā *a priori* selektīvā mehāniskā noteikuma piemērošana nav pamatota. Šādos gadījumos nepastāv tādi mehānismi, saskaņā ar kuriem mehāniska noteikuma piemērošana ir nepieciešama, lai *CFC* noteikumi darbotos un būtu efektīvi.

(165) *HMRC* norādījumos attiecībā uz *CFC* noteikumiem ir minēta nozīmīgu amatpersonu pienākumu veikšanas vieta netirdzniecības finanšu peļņas gadījumā un ir aprakstīts, ka šāds mehānisks noteikums nav nepieciešams:

> "Aktīvo lēmumu pieņemšanu attiecībā uz lielu grupas iekšējo aizdevumu refinansēšanu var plānot un īstenot ārvalstu grupas finansēšanas uzņēmums, taču sākotnējā plānošana un lēmums par ieguldījumu strukturēšanu, izmantojot grupas iekšējo aizdevumu, joprojām ir nozīmīgs faktors. Būtiskiem strukturāliem aizdevumiem

([110]) Skatīt, piemēram, apvienotās lietas no C-78/08 līdz C-80/08, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, 69. un 73.–75. punktu, un T-287/11, *Heitkamp BauHolding GmbH*/Eiropas Komisija, ECLI:EU:T:2016:60, 160. punktu.

starptautiskā grupā, kuras galvenais birojs atrodas Apvienotajā Karalistē, piemēram, saistībā ar iegādi, parasti paredzams, ka galveno nozīmīgu amatpersonu pienākumu īsteno Apvienotajā Karalistē pat tad, ja naudas līdzekļu pārvaldības/grupas finansēšanas pienākumi tiek īstenoti citur. Finansējuma pieejamība un veids ir svarīga ieguldījuma novērtēšanas procesa sastāvdaļa, un ir nepieciešama operatīvā centra līdzdalība pat tad, ja reģionālajiem centriem un nodaļām ir nodrošināta ievērojama autonomija." ([111])

(166) Vispārīgais pieņēmums, ka nozīmīgu amatpersonu pienākumi saistībā ar netirdzniecības finanšu peļņu no kvalificētām kredītattiecībām galvenokārt tiks īstenoti grupas finansēšanas pienākuma ietvaros lielu un vidēja vai ilga termiņa starpuzņēmumu iekšējo aizdevumu gadījumā, izriet arī no citas HMRC norādījumu daļas, kurā aprakstīts, vai šādiem nodokļu maksātājiem būtu vai nebūtu jāsniedz apstrīdētā pasākuma piemērošanas pieprasījums:

"Paredzams, ka attiecībā uz lieliem vidēja vai ilga termiņa aizdevumiem, kas finansēti no pašu kapitāla, nozīmīgu amatpersonu pienākumi saistībā ar aizdevuma izveidi un vairumā gadījumu pastāvīgu aizdevuma pārvaldību būs ietverti grupas finansēšanas pienākumā (proti, pienākumā, kas aptver grāmatvedības, nodokļu, naudas līdzekļu pārvaldības, uzņēmuma finanšu un apvienošanas un pārņemšanas darbiniekus vai līdzīgu centrālo struktūrvienību), nevis uzticēti atsevišķi grupas naudas līdzekļu pārvaldības darbiniekiem. Kā liecina pieredze, šāda aizdevuma plānošana un pārvaldība tiek veikta centralizēti. Faktisko aizdevēju var uzskatīt par personu, kas pieņēma lēmumu piešķirt aizdevumu, taču vairumā gadījumu tas nesāka vai neveica grupas finanšu struktūru plānošanu.

Tādēļ šādos gadījumos ir rūpīgi jāpārbauda apgalvojumi, ka atbilstīgos nozīmīgu amatpersonu pienākumus uzņemas aizdevējs vai cita struktūra ārpus grupas finanšu pienākuma. Lielu strukturālu aizdevumu gadījumā paredzams, ka vairums nozīmīgu amatpersonu pienākumu vai varbūt pat visi nozīmīgu amatpersonu pienākumi tiks īstenoti Apvienotajā Karalistē." ([112])

(167) Tādējādi saistībā ar starpuzņēmumu finanšu darījumiem, noteiktu ārvalstu projektu finansēšanu un citiem strukturētu aizdevumu veidiem parasti būs veicami operatīvie lēmumu pieņemšanas un uzraudzības pienākumi. Turklāt ir pamatoti pieņemt, ka nozīmīgu amatpersonu pienākumi, kas attiecas uz šiem kvalificēto kredītattiecību veidiem, būs cieši saistīti ar finanšu pienākumu īstenošanas vietu starptautiskā grupā.

(168) Jāuzsver arī tas, ka nedz Apvienotās Karalistes iestādes, nedz ieinteresētās personas nav norādījušas, ka būs grūti izsekot nozīmīgu amatpersonu pienākumus attiecībā uz netirdzniecības finanšu peļņu un ka 9. nodaļā paredzētie atbrīvojumi būs pamatoti, ņemot vērā nepieciešamību izvairīties no apgrūtinošiem izsekošanas pasākumiem saistībā ar nozīmīgu amatpersonu pienākumu īstenošanas vietu.

(169) Kopumā Komisija piekrīt Apvienotās Karalistes iestāžu minētajam pamatojumam, ka apstrīdētais pasākums novērš nesamērīgi apgrūtinošus izsekošanas pasākumus, kas izriet no iekšējā mehānisma, kurš nepieciešams, lai *CFC* noteikumi darbotos un būtu efektīvi. Tomēr šāds pamatojums būtu spēkā tikai tad, ja 5. nodaļā paredzētā *CFC* maksa pamatotos tikai uz pārbaudi par kapitāla saistību ar Apvienoto Karalisti. Komisija noraida minēto pamatojumu gadījumos, ja 5. nodaļā paredzēto *CFC* maksu var piemērot un noteikt bez nesamērīga sloga radīšanas, piemērojot parastos attiecināšanas noteikumus saskaņā ar nozīmīgu amatpersonu pienākumu pārbaudi.

6.4.3.2. Par iespējamo pamatojumu saistībā ar nepieciešamību ievērot Līgumā paredzētās brīvības

(170) Tā kā Komisija uzskata apstrīdēto pasākumu par daļēji pamatotu un tādēļ daļēji neselektīvu, kā minēts iepriekšējā apsvērumā, tai ir jānovērtē tikai tas, vai Apvienotās Karalistes iestāžu otrais minētais arguments – Līgumā paredzēto brīvību ievērošana – var nodrošināt pamatojumu attiecībā uz apstrīdētā pasākuma *a priori* selektivitāti, kas nav pamatota saskaņā ar pirmo argumentu. Tādēļ ir jāatbild uz jautājumu, vai attiecībā uz apliekamām struktūrām, kuru kontrolē ir *CFC*, kas gūst netirdzniecības finanšu peļņu no kvalificētām kredītattiecībām, Savienības tiesību aktos paredzētais pienākums, ka Apvienotā Karaliste nedrīkst piemērot pasākumus, kuri ierobežo tās rezidentuzņēmumu brīvību veikt darījumdarbību, var pamatot apstrīdētā pasākuma piemērošanu, lai noteiktu *CFC* maksu, nevis 5. nodaļā paredzēto vispārīgo pārbaužu izmantošanu, ja tas attiecas uz gadījumu, kurā nozīmīgu amatpersonu pienākumi saistībā ar netirdzniecības finanšu peļņu no kvalificētām kredītattiecībām tiek īstenoti Apvienotajā Karalistē. Komisija neuzskata, ka šajā gadījumā tas ir pamatoti.

(171) Nodokļa piemērošana ārvalstu meitasuzņēmumu peļņai, ciktāl tā attiecas uz iekšzemes aktīviem un darbībām, neierobežo brīvību veikt darījumdarbību, jo tiek ievēroti tie paši principi, kas ir pamatā atzītai ESAO metodei attiecībā uz ārvalstu struktūras peļņas attiecināšanu uz iekšzemes pastāvīgu pārstāvniecību. Šādas pieejas pamatā

([111]) *HMRC* iekšējā rokasgrāmata. Starptautiskā rokasgrāmata. INTM203380.
([112]) *HMRC* iekšējā rokasgrāmata. Starptautiskā rokasgrāmata. INTM203410.

ir nesaistītu pušu darījuma princips. Tas ir veids, kādā tiek veikta nozīmīgu amatpersonu pienākumu analīze Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumu ietvaros. Tas nodrošina *CFC* maksas piemērošanu tikai tādai *CFC* peļņas daļai, kas ir mākslīgi novirzīta no Apvienotās Karalistes, ja šādas mākslīgi novirzītas peļņas noteikšana un kvantitatīva izteikšana pamatojas uz pārbaudi, kur vispirms tiek noteikts, kuri *CFC* peļņas gūšanai nepieciešamie nozīmīgu amatpersonu pienākumi tiek īstenoti Apvienotajā Karalistē, un pēc tam *CFC* maksa tiek piemērota tikai tādai *CFC* peļņas daļai, kas ir proporcionāla atbilstīgajiem nozīmīgu amatpersonu pienākumiem, kuri tiek īstenoti Apvienotajā Karalistē. Ņemot vērā nozīmīgu amatpersonu pienākumu pārbaudes ietekmi, *CFC* peļņai, pamatojoties uz šādu pārbaudi, būtu jāatbilst prasībām, kas paredzētas Savienības tiesību aktos attiecībā uz brīvību veikt darījumdarbību, saskaņā ar Tiesas sniegto definīciju un paskaidrojumiem attiecībā uz ļaunprātīgas izmantošanas jēdzienu.

(172) Faktiski iepriekšējā apsvērumā izdarītais secinājums atbilst Nodokļu apiešanas novēršanas direktīvas 7. pantam, kurā paredzēta prasība dalībvalstīm ieviest *CFC* noteikumu valsts tiesību aktos. Kā paskaidrots 43. apsvērumā, direktīvā dalībvalstīm ir paredzētas divas iespējas attiecībā uz *CFC* noteikuma izstrādi. Pirmā iespēja ir saistīta ar noteikumu, kas attiecas uz noteiktiem peļņas veidiem, kuri zema nodokļa piemērošanas gadījumā ir jāapliek ar nodokli saskaņā ar *CFC* noteikumu. Minētais noteikums ir apvienots ar "atkāpes klauzulu" Nodokļu apiešanas novēršanas direktīvas 7. panta 2. punkta a) apakšpunktā: "Šo punktu nepiemēro, ja kontrolēts ārvalstu uzņēmums veic būtisku saimniecisko darbību, izmantojot personālu, aprīkojumu, aktīvus un telpas, par ko liecina attiecīgie fakti un apstākļi." Minētās klauzulas mērķis ir nodrošināt Savienības brīvību ievērošanu saskaņā ar Tiesas sniegto definīciju un paskaidrojumiem attiecībā uz ļaunprātīgas izmantošanas jēdzienu. Otrā iespēja attiecas uz noteikumu, kura pamatā ir nozīmīgu amatpersonu pienākumu pārbaude un kurā ir paredzēts, ka *CFC* peļņai, ko gūst no nozīmīgu amatpersonu pienākumiem, kuri īstenoti kontrolējošajā dalībvalstī, piemēro *CFC* maksu atbilstoši Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumiem. Tā nav kļūda, ka Nodokļu apiešanas novēršanas direktīvas 7. panta 2. punkta a) apakšpunkts (atkāpes klauzula) neattiecas uz šo otro iespēju. Tas ir tādēļ, ka ES likumdevējs secināja, ka nebija nepieciešama atkāpes klauzula, lai nodrošinātu Savienības brīvību ievērošanu attiecībā uz *CFC* noteikumu, kas pamatojas uz nozīmīgu amatpersonu pienākumiem, iepriekšējā apsvērumā aprakstīto apsvērumu dēļ ([113]).

(173) Tā kā *CFC* maksas piemērošana, pamatojoties uz vispārīgo nozīmīgu amatpersonu pienākumu pārbaudi saskaņā ar 5. nodaļu, neierobežo Savienības brīvību veikt darījumdarbību, otrais Apvienotās Karalistes arguments, ka apstrīdētais pasākums būtu nepieciešams, lai nodrošinātu Līgumā paredzēto brīvību ievērošanu, ir kļūdains un nevar pamatot *a priori* selektivitāti šādos gadījumos.

(174) Komisija secina, ka apstrīdētais pasākums nodrošina *a priori* selektīvu priekšrocību Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājiem, kuri kontrolē *CFC*, kas gūst netirdzniecības finanšu peļņu no kvalificētām kredītattiecībām situācijās, kurās ar netirdzniecības finanšu peļņu saistīti nozīmīgu amatpersonu pienākumi tiek īstenoti Apvienotajā Karalistē, un ka *a priori* selektivitāti nevar pamatot nedz ar to, ka ir nepieciešami administrējami un pārvaldāmi nodokļu apiešanas novēršanas noteikumi, nedz ar to, ka ir jāievēro Līgumā paredzētās brīvības. Tā kā Apvienotās Karalistes iestādes un ieinteresētās personas nav minējušas citu pamatojumu attiecībā uz *a priori* selektīvo priekšrocību un Komisija oficiālās izmeklēšanas laikā nekonstatēja citu pamatojumu, Komisija secina, ka apstrīdētais pasākums, ciktāl tas aprakstīts šajā apsvērumā, tiešā veidā neizriet no Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumu pamatā esošajiem vai vadošajiem principiem, kā arī nav to iekšējo mehānismu rezultāts, kas ir nepieciešami, lai sistēma darbotos un būtu efektīva. Tāpēc šādā apmērā apstrīdēto pasākumu nevar pamatot ar atsauces sistēmas būtību un vispārējo struktūru.

6.4.4. *Secinājums par selektīvu priekšrocību esību*

(175) Ņemot vērā šajā iedaļā izklāstītos iemeslus, Komisija secina, ka ar apstrīdēto pasākumu tiek piešķirta selektīva priekšrocība Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājiem, kuri mākslīgi novirza uz *CFC* netirdzniecības finanšu peļņu, kas gūta no kvalificētām kredītattiecībām, ciktāl ar netirdzniecības finanšu peļņu saistītus nozīmīgu amatpersonu pienākumus var noteikt un tie tiek īstenoti Apvienotajā Karalistē, atbrīvojot šos nodokļu maksātājus no *CFC* maksas, kura tiem citādi būtu jāmaksā saskaņā ar parasto *CFC* maksas piemērošanas sistēmu atbilstoši Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumiem.

([113]) Direktīva (ES) 2016/1164.

6.4.5. *Apstrīdētās shēmas atbalsta saņēmēji*

(176) Apstrīdētās shēmas atbalsta saņēmēji ir Apvienotās Karalistes struktūras, kuru kontrolē ir *CFC*, kas gūst netirdzniecības finanšu peļņu no kvalificētām kredītattiecībām, ciktāl tā attiecas uz netirdzniecības finanšu peļņu no kvalificētām kredītattiecībām, uz kuru peļņa attiecas *TIOPA* 371.EB pants (darbības Apvienotajā Karalistē). Komisija norāda, ka visas šīs struktūras ietilpst starptautiskā grupā, jo gan *CFC*, gan ārvalstu grupas uzņēmumam vai uzņēmumiem, kuri saņem finansējumu ar kvalificētu kredītattiecību starpniecību, jāatrodas kopējā Apvienotās Karalistes uzņēmuma kontrolē.

6.5. **Secinājums par atbalsta esību**

(177) Ņemot vērā 6.1.–6.4. iedaļā veikto analīzi, Komisija secina, ka apstrīdētais pasākums nodrošina selektīvas priekšrocības shēmas atbalsta saņēmējiem, kas minēti 176. apsvērumā, kā arī starptautiskajām grupām, kurām tie pieder. Selektīvās priekšrocības ir piedēvējamas Apvienotajai Karalistei un tiek finansētas no valsts līdzekļiem, rada vai draud radīt konkurences izkropļojumus un var ietekmēt Savienības iekšējo tirdzniecību. Tādējādi attiecīgā shēma ir valsts atbalsts Līguma 107. panta 1. punkta izpratnē.

(178) Ņemot vērā to, ka apstrīdētais pasākums samazina maksājumus, kas parasti būtu jāsedz atbalsta saņēmējiem, kad tie veic ikgadējās darbības, šis pasākums ir uzskatāms par tādu, kas piešķir darbības atbalstu saņēmējiem un starptautiskajām grupām, kurām tie pieder.

(179) Turklāt Komisija norāda, ka 2.3. iedaļā minētās shēmas izmaiņas, kas veiktas oficiālās izmeklēšanas procedūras laikā, nodrošina, ka, sākot ar 2019. gada 1. janvāri, apstrīdētā pasākuma piemērošanas pieprasījumu nevar iesniegt attiecībā uz tādu netirdzniecības finanšu peļņu no kvalificētām kredītattiecībām, kas gūta no aktīviem un riskiem, saistībā ar kuriem nozīmīgu amatpersonu pienākumi tiek īstenoti Apvienotajā Karalistē. Tā kā ar minētajiem grozījumiem tiek nodrošināta pasākuma atbilstība valsts atbalsta noteikumiem, Komisijai nav iebildumu attiecībā uz grozīto režīmu, kurš ir spēkā no 2019. gada 1. janvāra.

6.6. **Atbalsta nelikumība**

(180) Saskaņā ar Līguma 108. panta 3. punktu dalībvalstīm ir jādara zināmi Komisijai plāni piešķirt atbalstu (paziņošanas pienākums), un tās nedrīkst īstenot ierosinātos atbalsta pasākumus, kamēr Komisija nav pieņēmusi galīgo lēmumu par nostāju attiecībā uz izskatāmo atbalstu (nogaidīšanas pienākums).

(181) Apstrīdētais pasākums tika īstenots 2013. gada 1. janvārī, kas ir ilgu laiku pēc tam, kad Apvienotajā Karalistē bija stājies spēkā Līgums, un neatbilst nevienam no pamatojumiem, lai to klasificētu kā pastāvošu atbalstu saskaņā ar Procedūras regulas (ES) 2015/1589 1. panta b) punktu. Tādējādi tas ir uzskatāms par jaunu atbalsta shēmu.

(182) Komisija norāda, ka Apvienotā Karaliste nav tai paziņojusi par nodomu piešķirt atbalstu attiecīgā pasākuma ietvaros un nav arī izpildījusi apturēšanas pienākumu, kas tai jāpilda saskaņā ar LESD 108. panta 3. punktu. Tādēļ apstrīdētais pasākums ir uzskatāms par nelikumīgu atbalstu saskaņā ar Regulas (ES) 2015/1589 1. panta f) punktu.

6.7. **Atbalsta saderība**

(183) Valsts atbalsts ir uzskatāms par saderīgu ar iekšējo tirgu, ja tas ietilpst kādā no Līguma 107. panta 2. punktā uzskaitītajām kategorijām, un to var uzskatīt par saderīgu ar iekšējo tirgu, ja Komisija konstatē, ka tas ietilpst kādā no Līguma 107. panta 3. punktā uzskaitītajām kategorijām. Tomēr tieši dalībvalstij, kura piešķir atbalstu, ir pienākums pierādīt, ka piešķirtais atbalsts ir saderīgs ar iekšējo tirgu saskaņā ar Līguma 107. panta 2. vai 3. punktu vai 106. panta 2. punktu.

(184) Nedz Apvienotā Karaliste, nedz ieinteresētās personas nav minējušas nevienu no pamatojumiem, lai noteiktu apstrīdētā pasākuma saderību.

(185) Šajā gadījumā Komisija nekonstatē pamatojumu saderībai ar apstrīdēto pasākumu. Turklāt, kā izskaidrots 178. apsvērumā, attiecīgā shēma ir uzskatāma par tādu, kas piešķir darbības atbalstu. Parasti šādu atbalstu nevar uzskatīt par saderīgu ar iekšējo tirgu saskaņā ar Līguma 107. panta 3. punktu, jo tas neveicina konkrētu saimniecisko darbību vai konkrētu tautsaimniecības jomu attīstību. Turklāt saskaņā ar apstrīdēto pasākumu piešķirtās priekšrocības nav ierobežotas laikā, regresīvas vai proporcionālas atkarībā no tā, kas ir nepieciešams, lai novērstu konkrētu ekonomisko tirgus nepilnību vai sasniegtu vispārējo interešu mērķi attiecīgajās jomās.

(186) Tāpēc attiecīgā shēma, ciktāl tā uzskatāma par valsts atbalstu, nav saderīga ar iekšējo tirgu.

7. **VALSTS ATBALSTA ATGŪŠANA**

(187) Saskaņā ar Līgumu un Tiesas iedibināto judikatūru pēc tam, kad Komisija ir klasificējusi pasākumus kā nelikumīgus un nesaderīgus ar valsts atbalstu, tās kompetencē ir pieprasīt dalībvalstij atjaunot iepriekšējo stāvokli tirgū. To veic, atgūstot valsts atbalstu ([114]) un likvidējot atbalsta pasākumu ([115]).

(188) Attiecīgi Regulas (ES) 2015/1589 16. panta 1. punktā ir noteikts Komisijas pienākums pieprasīt nelikumīga un nesaderīga atbalsta atgūšanu. Minētajā noteikumā arī norādīts, ka attiecīgajai dalībvalstij ir jāveic visi vajadzīgie pasākumi, lai atgūtu nelikumīgu atbalstu, kas atzīts par nesaderīgu ar iekšējo tirgu. Regulas (ES) 2015/1589 16. panta 2. punktā ir noteikts, ka atbalsts jāatgūst ar procentiem, kas maksājami no dienas, kad nelikumīgais atbalsts nodots saņēmēja rīcībā, līdz tā faktiskās atgūšanas dienai. Komisijas Regulā (EK) Nr. 794/2004 ir izklāstītas metodes, kas izmantojamas atmaksāšanas procentu aprēķināšanai ([116]). Visbeidzot, Regulas (ES) 2015/1589 16. panta 3. punktā paredzēts, ka "atgūšanu īsteno tūlīt un saskaņā ar attiecīgās dalībvalsts likumos paredzētajām procedūrām, ja vien tās nodrošina tūlītēju un efektīvu Komisijas lēmuma izpildi".

(189) Turklāt Komisija norāda, ka apstrīdētais pasākums vairs nav spēkā kopš 2019. gada 1. janvāra.

7.1. **Tiesiskās paļāvības neesība**

(190) Regulas (ES) 2015/1589 16. panta 1. punktā noteikts, ka Komisija nepieprasa atbalsta atgūšanu, ja tas ir pretrunā kādam tiesību vispārējam principam.

(191) Lai gan nedz Apvienotās Karalistes iestādes, nedz ieinteresētās personas nav minējušas argumentus, ka atgūšana ir jānovērš saskaņā ar tiesiskās paļāvības aizsardzības principu, Komisija tomēr novērtēs tās galīgo piemērošanu. Šajā saistībā Komisija norāda, ka Apvienotās Karalistes iestādes sazinājās ar Komisijas dienestiem 2009. un 2010. gadā par *CFC* noteikumu pārskatīšanu ([117]). Notika oficiāla vēstuļu apmaiņa saistībā ar jautājumu par to, vai grozījumi, kurus Apvienotā Karaliste veica iepriekšējos Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumos (līdz 2013. gadam), bija atbilstoši Apvienotajai Karalistei paredzētajam pienākumam nodrošināt atbilstību Tiesas spriedumam *Cadbury Schweppes* lietā, kā norādīja viena no ieinteresētajām personām.

(192) Tiesiskās paļāvības aizsardzības princips attiecas uz visām personām, kurām ir radusies pamatota paļāvība pēc konkrētu, beznosacījumu un saskanīgu garantiju saņemšanas no kompetentām Savienības iestādēm. Minētajām garantijām jābūt sniegtām saskaņā ar piemērojamiem noteikumiem ([118]).

(193) Šajā gadījumā nevar uzskatīt, ka vēstuļu apmaiņa starp Komisijas dienestiem un Apvienotās Karalistes iestādēm 191. apsvērumā minētajā kontekstā nodrošināja konkrētu un beznosacījumu garantiju par atbrīvojuma grupu finansēšanai atbilstību Savienības noteikumiem valsts atbalsta jomā. Sarakste nenotika saistībā ar ES valsts atbalsta noteikumu apspriešanu un noteikti ne oficiālas procedūras ietvaros saskaņā ar Līguma 108. panta 2. punktu. Apspriešanās par *CFC* bija saistīta ar *Cadbury Schweppes* lietu un attiecās uz *CFC* iespējamo brīvības veikt darījumdarbību pārkāpumu. Tādēļ minētajās vēstulēs Apvienotajai Karalistei vai shēmas atbalsta saņēmējiem nevarēja tikt sniegtas garantijas par valsts atbalsta neesību saistībā ar 2013. gadā ieviestajiem *CFC* noteikumiem jeb, konkrētāk, apstrīdēto pasākumu.

([114]) Lieta C-278/92, Spānija/Komisija, ECLI:EU:C:1994:325, 75. punkts.
([115]) Lieta C-275/10, *Residex Capital IV CV*, ECLI:EU:C:2011:814, 45.–47. punkts.
([116]) Komisijas 2004. gada 21. aprīļa Regula (EK) Nr. 794/2004, ar ko īsteno Padomes Regulu (EK) Nr. 659/1999, ar kuru nosaka sīki izstrādātus noteikumus EK Līguma 93. panta piemērošanai (OV L 140, 30.4.2004., 1. lpp.).
([117]) 2010. gada 22. marta oficiāla paziņojuma vēstule, C(2010) 1521; 2011. gada 20. maija argumentēts atzinums, C(2011) 3275 final.
([118]) Tiesas 2011. gada 24. marta spriedums lietā *ISD Polska* un citi/Komisija, C-369/09 P, ECLI:EU:C:2011:175, 123. punkts; Tiesas 2010. gada 16. decembra spriedums lietā *Kahla Thüringen Porzellan*/Komisija, C-537/08 P, ECLI:EU:C:2010:769, 63. punkts; Tiesas 2008. gada 16. decembra spriedums lietā *Masdar (UK)*/Komisija, C-47/07 P, ECLI:EU:C:2008:726, 34. un 81. punkts.

7.2. **Citu ES tiesību aktu pamatprincipu pārkāpuma neesība**

(194) Attiecībā uz bažām, kuras pauda dažas ieinteresētās personas par to, ka atgūšana varētu izraisīt Līgumā paredzēto brīvību pārkāpumu, Komisija atgādina, ka tās pienākums nodrošināt nodokļu pasākuma atbilstību Līgumā paredzētajiem valsts atbalsta noteikumiem nekādā gadījumā nevar izraisīt iznākumu, kas ir pretrunā citām Līguma īpašajām prasībām ([119]). Komisijas pienākums nodrošināt ES valsts atbalsta noteikumu piemērošanu, kas atbilst citiem Līguma noteikumiem, ir īpaši jāievēro gadījumā, kad arī šo citu noteikumu mērķis ir nodrošināt netraucētu konkurenci iekšējā tirgū, piemēram, tāds ir Līguma 49. pants, kura mērķis ir aizsargāt brīvību veikt darījumdarbību un nodrošināt brīvu konkurenci starp vienas dalībvalsts uzņēmējiem, kas ir reģistrēti citā dalībvalstī, un šīs otrās dalībvalsts uzņēmējiem ([120]).

(195) Tomēr, kā norādīts 170.–174. apsvērumā, saņēmējiem piešķirtais nelikumīgais atbalsts, kas paredz atbrīvojumu no *CFC* maksas, nav pamatots ar apsvērumiem saistībā ar brīvību veikt darījumdarbību, jo šādas maksas piemērošana nepārkāpj minēto brīvību. Tādējādi, tā kā maksas piemērošana nepārkāpj minēto iekšējā tirgus brīvību, pareizās *CFC* maksas atgūšanas pieprasījumu no uzņēmumiem, kuri izmantoja apstrīdēto pasākumu, nevar uzskatīt par minētās brīvības pārkāpumu. Neiegūtās *CFC* maksas atgūšana no uzņēmumiem, kuri piemēro atbrīvojumu grupu finansēšanai, ir nepieciešama, lai atjaunotu vienlīdzīgus konkurences apstākļus iekšējā tirgū. Tā kā atbrīvojuma grupu finansēšanai klasificēšana par atgūstamu valsts atbalstu pilnīgi atbilst Līguma noteikumiem, kuru mērķis ir pamatbrīvību aizsardzība, Komisija neuzskata, ka atbalsta atgūšanu neļauj ES tiesību aktos paredzēti pamatprincipi ([121]).

(196) Apvienotās Karalistes iestādes vai ieinteresētās personas nav minējušas citus vispārīgos principus, un nav norāžu, ka uz konkrēto gadījumu attiecas šādi pārkāpumi.

(197) Visbeidzot, nav minēti iemesli vai argumenti, kuri varētu neļaut vai ierobežot tāda atbalsta atgūšanu, kas piešķirts, piemērojot apstrīdēto shēmu.

7.3. **Metodika attiecībā uz atgūstamā atbalsta summas noteikšanu**

(198) Atgūšanas mērķis ir atjaunot situāciju, kas pastāvēja iekšējā tirgū, pirms saņēmējam kļuva pieejams atbalsts ([122]). Šajā saistībā Tiesa noteikusi, ka šis mērķis ir sasniegts, ja saņēmējs atmaksājis nelikumīga atbalsta veidā piešķirtās summas, tādējādi zaudējot savas priekšrocības, kas tam bija tirgū attiecībā pret citiem konkurentiem, un ir atjaunots stāvoklis, kāds bija pirms atbalsta piešķiršanas ([123]).

(199) Savienības tiesību aktos nav paredzēts, ka Komisijai, uzdodot atgūt atbalstu, kas atzīts par nesaderīgu ar iekšējo tirgu, būtu skaitliski jāizsaka precīza atgūstamā atbalsta summa. Pietiek ar to, ka Komisijas lēmumā tiek norādīta informācija, kas dod lēmuma adresātam iespēju pašam bez pārliekām grūtībām noteikt minēto summu ([124]).

(200) Saistībā ar nelikumīgu valsts atbalstu nodokļu pasākumu vai citu maksājumu veidā atgūstamā summa būtu jāaprēķina, pamatojoties uz faktiski samaksātās nodokļu summas salīdzinājumu ar summu, kura būtu bijusi jāmaksā, ja būtu ticis piemērots vispārīgi piemērojamais noteikums. Lai aprēķinātu tādu nodokļu summu, kas tiktu samaksāta, ja 176. apsvērumā minētie atbalsta saņēmēji nepiemērotu apstrīdēto pasākumu, Apvienotās Karalistes iestādēm būtu jāpārvērtē tādu struktūru nodokļu saistības, kuras izmantoja apstrīdēto pasākumu, par katru taksācijas gadu, kurā tās izmantoja attiecīgo pasākumu. Attiecīgās struktūras ir Apvienotās Karalistes rezidenti, kuru kontrolē ir *CFC*, kas gūst netirdzniecības finanšu peļņu no kvalificētām kredītattiecībām, ciktāl nozīmīgu amatpersonu pienākumi saistībā ar tādiem aktīviem un riskiem, kas rada netirdzniecības finanšu peļņu no kvalificētām kredītattiecībām, tiek īstenoti Apvienotajā Karalistē un ciktāl minētās struktūras ir sniegušas pieprasījumu saskaņā ar 9. nodaļas 371.IJ pantu.

([119]) 1980. gada 21. maija spriedums lietā 73/79, Komisija/Itālija, ECR, ECLI:EU:C:1980:129, 11. punkts; 2000. gada 19. septembra spriedums lietā C-156/98, Vācija/Komisija, ECR, ECLI:EU:C:2000:467, 78. punkts, un 2001. gada 31. janvāra spriedums lietās T-197/97 un T-198/9731, *Weyl Beef Products* un citi/Komisija, ECR, ECLI:EU:T:2001:28, 75. punkts.

([120]) 2015. gada 13. maija spriedums lietā T-511/09, *Niki Luftfahrt*/Komisija, ECLI:EU:T:2015:284, 215. punkts.

([121]) Lieta T-308/00 RENV, *Salzgitter*/Komisija, ECLI:EU:T:2013:30.

([122]) Skatīt Tiesas 2012. gada 11. decembra spriedumu lietā Komisija/Spānija ("Magefesa II"), C-610/10, ECLI:EU:C:2012:530, 105. punktu.

([123]) Skatīt Tiesas 1995. gada 4. aprīļa spriedumu lietā Komisija/Itālija ("Alfa Romeo"), C-348/93, ECLI:EU:C:1995:95, 27. punktu.

([124]) Lieta C-441/06, Komisija/Francija, ECLI:EU:C:2007:616, 29. punkts un minētā judikatūra.

(201) Atbalsta summās, kas atgūstamas no katra saņēmēja, jāiekļauj:

— nodokļa apmērs, kas ietaupīts, sniedzot pieprasījumu saskaņā ar 9. nodaļas 371.IJ pantu, un

— saliktie procenti par minēto summu, aprēķinot no datuma, kurā saņēmējiem kļuva pieejams attiecīgais atbalsts. Tiek uzskatīts, ka katrā taksācijas gadā atbalsts bija pieejams saņēmējam no dienas, kad nesamaksātais nodoklis būtu jāmaksā pieprasījuma neesības gadījumā.

(202) Ietaupīto nodokļa summu noteiktā taksācijas gadā aprēķina šādi:

— tāda *CFC* maksa par netirdzniecības finanšu peļņu no kvalificētām kredītattiecībām, kas tiktu iekļauta uzņēmuma nodokļa deklarācijā, ja netiktu sniegts 9. nodaļas 371.IJ pantā minētais pieprasījums, *no kuras atņem*

— faktiski iekasēto *CFC* maksu no minētās peļņas.

(203) *CFC* maksa, kas tiktu piemērota atbalsta saņēmējam, ja saņēmējs nebūtu sniedzis pieprasījumu saskaņā ar 9. nodaļas 371.IJ pantu, jāaprēķina, pamatojoties uz Apvienotās Karalistes uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējo sistēmu, tostarp Apvienotās Karalistes *CFC* noteikumiem, kas bija jāpiemēro Apvienotajā Karalistē atbalsta piešķiršanas brīdī, un attiecībā uz saņēmēja faktisko un juridisko situāciju. Citas hipotētiskas situācijas, kuru pamatā ir dažādi ar darbību saistīti vai juridiski apstākļi un kuras saņēmējs varētu izvēlēties, ja tam nebūtu iespējas sniegt 9. nodaļas 371.IJ pantā aprakstīto pieprasījumu, nav jāņem vērā ([125]).

(204) Nelikumīgā un nesaderīgā atbalsta atgūšanas pienākums attiecas uz periodu no 2013. finanšu gada līdz pēdējam finanšu gadam, kurā saņēmējs izmantoja atbalsta pasākumu. Komisija uzskata, ka shēma bija spēkā līdz 2018. gada 31. decembrim. Sākot ar šā lēmuma paziņošanas datumu, Apvienotās Karalistes iestādes, izvērtējot apliekamo struktūru nodokļu deklarācijas, noraida visus pieprasījumus, kas sniegti saskaņā ar 9. nodaļas 371.IJ pantu attiecībā uz pilnīgu vai daļēju atbrīvojumu, ciktāl nozīmīgu amatpersonu pienākumi saistībā ar tādiem aktīviem un riskiem, kas rada netirdzniecības finanšu peļņu, tiek īstenoti Apvienotajā Karalistē.

8. **SECINĀJUMS**

(205) Komisija secina, ka Apvienotā Karaliste neatļauti īstenojusi apstrīdēto pasākumu, nodrošinot ieguvumu dažiem Apvienotās Karalistes rezidentuzņēmumiem un tādējādi pārkāpjot Līguma 108. panta 3. punktu. Komisija arī secina, ka atbrīvojums grupu finansēšanai ir uzskatāms par valsts atbalstu, kas nav saderīgs ar iekšējo tirgu Līguma 107. panta 1. punkta izpratnē, ciktāl tas attiecas uz netirdzniecības finanšu peļņu no kvalificētām kredītattiecībām, uz kuru peļņu attiecas *TIOPA* 371.EB pants (darbības Apvienotajā Karalistē). Saskaņā ar Regulas (ES) 2015/1589 16. pantu Apvienotajai Karalistei ir jāatgūst viss atbalsts, kas sniegts grupu finansēšanas atbrīvojuma saņēmējiem,

IR PIEŅĒMUSI ŠO LĒMUMU.

1. pants

Grupu finansēšanas atbrīvojumu shēma, kas ietverta nodokļu likumos kā 2010. gada Likuma par nodokļiem (starptautiskie un citi noteikumi) 9.A daļas 9. nodaļa, ir uzskatāma par atbalstu Līguma 107. panta 1. punkta izpratnē, ciktāl tā attiecas uz netirdzniecības finanšu peļņu no kvalificētām kredītattiecībām, uz kuru peļņu attiecas *TIOPA* 9.A daļas 371. EB pants (darbības Apvienotajā Karalistē). Tā nav uzskatāma par atbalstu, ja to piemēro netirdzniecības finanšu peļņai no kvalificētām kredītattiecībām, uz ko attiecas *TIOPA* 9.A daļas 371.EC pants (kapitālieguldījumi no Apvienotās Karalistes) un uz ko neattiecas *TIOPA* 9.A daļas 371.EB pants (darbības Apvienotajā Karalistē). Ciktāl grupu finansēšanas atbrīvojumu shēma ir uzskatāma par atbalstu, tā veido "atbalsta shēmu" saskaņā ar Regulas (ES) 2015/1589 1. panta d) punktu. Atbalsts, kas piešķirts atbalsta shēmas ietvaros, nav saderīgs ar iekšējo tirgu, un Apvienotā Karaliste to nelikumīgi īstenoja, pārkāpjot Līguma 108. panta 3. punktu.

2. pants

1. Apvienotajai Karalistei no minētā atbalsta saņēmējiem ir jāatgūst viss nesaderīgais atbalsts, kas piešķirts atbalsta shēmas ietvaros.

([125]) 2005. gada 15. decembra spriedums lietā C-148/04, *Unicredito Italiano*, ECLI:EU:C:2005:774.

2. Atgūstamajām summām pieskaita procentus, sākot no dienas, kad šīs summas tika nodotas attiecīgo atbalsta saņēmēju rīcībā, līdz to pilnīgai atgūšanai. Šā panta izpratnē atbalsts ir nodots saņēmēja rīcībā katra taksācijas gada dienā, kad atbalsta shēmas rezultātā neiegūtais nodoklis par attiecīgo taksācijas gadu būtu jāmaksā atbalsta shēmas neesības gadījumā.

3. Procentus par atgūstamajām summām aprēķina pēc salikto procentu formulas saskaņā ar Regulas (EK) Nr. 794/2004 V nodaļu.

4. Apvienotā Karaliste atceļ kārtējos atbalsta maksājumus atbalsta shēmas ietvaros un pārtrauc atbalsta shēmas priekšrocību nodrošināšanu, sākot ar šā lēmuma paziņošanas datumu.

5. Šā lēmuma 1. pants neattiecas uz atbalstu, kas piešķirts saskaņā ar apstrīdēto pasākumu, ja atbalsta piešķiršanas brīdī tas atbilda Komisijas Regulā (ES) Nr. 1407/2013 ([126]) paredzētajiem nosacījumiem.

3. pants

1. Šā lēmuma 2. pantā minētā atbalsta atgūšana ir tūlītēja un spēkā esoša.

2. Apvienotā Karaliste nodrošina šā lēmuma pilnīgu īstenošanu četros mēnešos no tā paziņošanas dienas.

4. pants

1. Divos mēnešos pēc šā lēmuma paziņošanas dienas Apvienotā Karaliste iesniedz Komisijai šādu informāciju:

a) tādu saņēmēju sarakstu, kuri saņēmuši atbalstu shēmas ietvaros;

b) tādu nodokļu maksātāju sarakstu, kuri ir iesnieguši pieteikumu par atbrīvojumu grupu finansēšanai attiecībā uz netirdzniecības finanšu peļņu no kvalificētām kredītattiecībām, uz ko attiecas *TIOPA* 9.A daļas 371.EC pants (kapitāl-ieguldījumi no Apvienotās Karalistes) un uz ko neattiecas *TIOPA* 9.A daļas 371.EB pants (darbības Apvienotajā Karalistē);

c) par katru saņēmēju – *CFC* maksu, kas faktiski piemērota, aprēķinot saņēmēja saistības saskaņā ar uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarāciju, par katru taksācijas gadu, kurā saņēmējs iesniedza grupas finansēšanas atbrīvojuma pieprasījumu, kā arī atbilstīgās uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarāciju veidlapas ([127]);

d) par katru saņēmēju – *CFC* maksu, kas tiktu piemērota, ja netiktu izmantots atbrīvojums grupu finansēšanai, tostarp pamatā esošos aprēķinus, par katru taksācijas gadu, kurā saņēmējs izmantoja atbrīvojumu grupu finansēšanai;

e) kopējo atbalsta summu un sīku aprēķinu (atbalsta pamatsummu un atmaksas procentus) summai, kas jāatgūst no katra atbalsta saņēmēja;

f) dokumentus, kas apliecina, ka atbalsta saņēmējiem ir pieprasīts atmaksāt atbalstu.

2. Apvienotā Karaliste Komisijai par katru atbalsta saņēmēju sniedz dokumentus, kuri apliecina, kā aprēķināts apjoms, kādā netirdzniecības finanšu peļņai no kvalificētām kredītattiecībām piemēro *TIOPA* 9.A daļas 371.EB pantu.

3. Apvienotā Karaliste Komisijai par katru nodokļu maksātāju, kas minēts šā panta 1. punkta b) apakšpunktā, sniedz dokumentus, kuri apliecina, ka uz netirdzniecības finanšu peļņu no kvalificētām kredītattiecībām attiecas *TIOPA* 9. A daļas 371.EC pants un neattiecas *TIOPA* 9.A daļas 371.EB pants.

4. Apvienotā Karaliste informē Komisiju par šā lēmuma izpildei īstenoto valsts pasākumu norisi, līdz 2. pantā minētais atbalsts ir atgūts. Pēc Komisijas pieprasījuma Apvienotā Karaliste nekavējoties sniedz informāciju par jau veiktajiem un paredzētajiem valsts pasākumiem, lai izpildītu šā lēmuma prasības, tostarp sīku informāciju par atbalsta summu un atgūšanas procentiem, kuri jau atgūti no saņēmējiem.

([126]) Komisijas 2013. gada 18. decembra Regula (ES) Nr. 1407/2013 par Līguma par Eiropas Savienības darbību 107. un 108. panta piemērošanu *de minimis* atbalstam (OV L 352, 24.12.2013., 1. lpp.).

([127]) Ieskaitot uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijas sagatavošanas materiālus un papildlapas (piemēram, veidlapa CT600B).

5. pants

Šis lēmums ir adresēts Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotajai Karalistei.

Briselē, 2019. gada 2. aprīlī

Komisijas vārdā –
Komisijas locekle
Margrethe VESTAGER