



## Teismo praktikos rinkinys

BENDROJO TEISMO (antroji išplėstinė kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. birželio 8 d.\*

„Valstybės pagalba – Tam tikroms daugianacionalinėms grupėms Jungtinės Karalystės suteikta pagalba schema – Sprendimas, kuriuo pagalba schema pripažįstama neteisėta ir nesuderinama su vidaus rinka ir kuriuo nurodoma susigrąžinti išmokėtą pagalbą – Išankstiniai mokesčių sprendimai (*tax rulings*) – Mokesčių tvarka, susijusi su grupių finansavimu, ypač su kontroliuojamomis užsienio bendrovėmis – Atrankusis mokestinis pranašumas“

Bylose T-363/19 ir T-456/19

**Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė**, atstovaujama F. Shibli ir S. McCrory, padedamų QC P. Baker ir *barrister* T. Johnston,

ieškovė byloje T-363/19,

**ITV plc**, įsteigta Londone (Jungtinė Karalystė), atstovaujama *solicitor* J. Lesar ir QC K. Beal,

ieškovė byloje T-456/19,

palaikoma

**Jungtinės Karalystės**, atstovaujamos F. Shibli ir S. McCrory, padedamų QC P. Baker ir *barrister* T. Johnston,

ir

**LSEGH (Luxembourg) Ltd**, įsteigtos Londone,

**London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd**, įsteigtos Londone,

atstovaujamų advokatų A. von Bonin, O. Brouwer ir A. Pliego Selie,

įstojusių į bylą T-456/19 šalių,

prieš

**Europos Komisiją**, atstovaujamą L. Flynn, S. Noë ir B. Stromsky, byloje T-456/19 padedamų advokačių M. Clayton ir M. Segura Catalán,

atsakovę,

\* Proceso kalba: anglų.

dėl SESV 263 straipsniu grindžiamų prašymų panaikinti 2019 m. balandžio 2 d. Komisijos sprendimą (ES) 2019/1352 dėl valstybės pagalbos SA.44896, kurią Jungtinė Karalystė suteikė dėl kontroliuojamųjų užsienio bendrovių grupės finansavimo išimties (OL L 216, 2019, p. 1),

BENDRASIS TEISMAS (antroji išplėstinė kolegija),

kurį sudaro pirmininkas S. Papasavvas, teisėjai V. Tomljenović (pranešėja), F. Schalin, P. Škvařilová-Pelzl ir I. Nömm,

posėdžio sekretorius P. Cullen, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2021 m. spalio 18 d. posėdžiui,

priima šį

## Sprendimą

### I. Ginčo aplinkybės

#### A. Dėl ITV grupės

- 1 *ITV plc*, Jungtinės Karalystės rezidentė mokesčių tikslais, yra ITV grupei, kuriančiai, gaminančiai ir per įvairias platformas pasaulyje platinančiai audiovizualinį turinį, vadovaujanti kontroliuojančioji bendrovė. Ši grupė apima, be kita ko, kontroliuojamas užsienio bendroves (KUB), kaip antai *ITV Entreprises BV* ir *ITV (Finance) Europe BV*, t. y. dvi pagal Nyderlandų teisę įsteigtas bendroves, kurioms priklausė kelios paskolos, suteiktos kitoms ITV grupės bendrovėms.
- 2 Ilgus finansinius metus, t. y. bent iki 2016 m., buvo teikiamas prašymas neapmokestinti pelno, gauto iš palūkanų už tam tikras KUB suteiktas paskolas, kurios buvo priskirtos ITV, pagal *Taxation (International and Other Provisions) Act 2010* (2010 m. Mokesčių įstatymas (tarptautinės nuostatos ir kitos nuostatos), toliau – TIOPA, 9A dalies 9 skyrių).

#### B. Dėl KUB taikomos tvarkos

- 3 Pagal Jungtinėje Karalystėje taikomą pelno mokesčio sistemą apmokestinamas tas bendrovių pelnas, kurį jos gauna iš Jungtinėje Karalystėje vykdomos veiklos ir turimo turto. Pagal teritoriškumo principą Jungtinėje Karalystėje perskirstomas užsienio bendrovių pelnas neapmokestinamas. Taip pat nuolatinių užsienio buveinių pelnas neapmokestinamas pelno mokesčiu Jungtinėje Karalystėje.
- 4 KUB taikomose taisyklėse bendrai nustatyta, ar KUB pelnas gali būti laikomas dirbtinai perkeltu iš Jungtinės Karalystės ir dėl to apmokestintas Jungtinėje Karalystėje taikant specialų tam pelnui taikomą mokestį.

- 5 TIOPA 9 A dalies 2 skyriaus 371BA straipsnyje pastarasis mokestis bendrai apibrėžtas kaip mokestis, už finansinius metus taikomas KUB apmokestinamajam pelnui, kuris 371BB straipsnyje apibrėžtas kaip pelnas, apmokestinamas pagal TIOPA 9 A dalies 4–8 skyrius (toliau – KUB mokestis), jeigu, be kita ko, taikomas tos dalies 9 skyrius, kuriame nustatytos išimtys.
- 6 TIOPA 9 A dalies 5 skyriaus 371EA straipsnyje numatyta, kad KUB ne prekybos finansinės veiklos pelnas apmokestinamas Jungtinėje Karalystėje, jeigu jis susijęs su toliau nurodytais atvejais:
  - ne prekybos finansinės veiklos pelnui iš veiklos, kurią vykdančią vadovaujančių asmenų funkcijos atliekamos Jungtinėje Karalystėje, taikomas TIOPA 9 A dalies 371EB straipsnis „Veikla Jungtinėje Karalystėje“,
  - ne prekybos finansinės veiklos pelnui, gautam iš lėšų ar turto, kurių kilmės vieta yra Jungtinėje Karalystėje, taikomas TIOPA 9 A dalies 371EC straipsnis „Iš Jungtinės Karalystės vykdomos kapitalo investicijos“,
  - ne prekybos finansinės veiklos pelnui, gautam iš KUB sukurtų schemų, kurios yra kaip alternatyva dividendų ar kitų lėšų paskirstymui Jungtinės Karalystės bendrovei rezidentei ar nuolatinei buveinei, taikomas TIOPA 9 A dalies 371ED straipsnis,
  - ne prekybos finansinės veiklos pelnui iš tam tikrų Jungtinės Karalystės bendrovėms rezidentams arba nuolatinėms buveinėms KUB suteiktų finansinės nuomos santykių taikomas TIOPA 9 A dalies 371EE straipsnis.
- 7 Šioje byloje nagrinėjami tik tie atvejai, kuriems taikomi TIOPA 9 A dalies 371EB ir 371EC straipsniai.
- 8 TIOPA 9 A dalies 9 skyriaus 9 skyriuje numatyta, kad apmokestinamieji subjektai gali pateikti prašymą neapmokestinti KUB mokesčiu, kuris pagal TIOPA 9 A dalies 5 skyrių turėtų būti mokamas už ne prekybos finansinės veiklos pelną iš reikalavimus atitinkančių paskolų, jei aptariama KUB priimančiojoje šalyje turi tam tikrą laiką naudojamas patalpas, iš kurių visiškai ar iš esmės vykdoma KUB veikla. Pagal TIOPA 9 A dalies 371IG straipsnį reikalavimus atitinkančios paskolos iš esmės yra paskolos grupės viduje, kurias KUB teikia kitiems daugianacionalinės grupės nariams, kurie nėra Jungtinės Karalystės rezidentai.
- 9 TIOPA 9 A dalies 9 skyriuje numatyti trys neapmokestinimo atvejai, t. y. galimas visiškai neapmokestinimas, kai ir jeigu reikalavimus atitinkančios paskolos finansuojamos iš KUB lėšų; apmokestinimas, kuris gali būti taikomas 75 % apmokestinamojo ne prekybos finansinės veiklos pelno iš reikalavimus atitinkančių paskolų; ir trečiasis, vadinamasis „lygiaverčių palūkanų“, neapmokestinimo atvejis, kuris su tam tikromis sąlygomis gali būti taikomas apmokestinamojo ne prekybos finansinės veiklos pelno likučiui.

### **C. Dėl administracinės procedūros ir ginčijamo sprendimo**

- 10 Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės valdžios institucijų paprašiusi pateikti informacijos apie KUB taikomų mokesčių taisyklių reformą ir 2019 m. balandžio 2 d. Sprendimu (ES) 2019/1352 dėl valstybės pagalbos SA.44896, kurią Jungtinė Karalystė suteikė dėl kontroliuojamųjų užsienio bendrovių grupės finansavimo išimties (OL L 216, 2019, p. 1, toliau – ginčijamas sprendimas), pradėjusi oficialią tyrimo procedūrą pagal SESV 108 straipsnio 2 dalį, Europos Komisija konstatavo, kad dėl TIOPA 9 A dalies 9 skyriuje numatytų neapmokestinimo

- atvejų grupių finansavimo neapmokestinimo tvarka yra valstybės pagalba, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, nes taikoma ne prekybos finansinės veiklos pelnui, gautam iš reikalavimus atitinkančių paskolų, kurioms taikomas minėto TIOPA 371EB straipsnis (veikla Jungtinėje Karalystėje) (toliau – ginčijama tvarka arba aptariamai neapmokestinimo atvejai).
- 11 Komisija vis dėlto nusprendė, kad ginčijama tvarka nėra pagalba, jei taikoma ne prekybos finansinės veiklos pelnui, gautam iš reikalavimus atitinkančių paskolų, kuriam taikomas TIOPA 9 A dalies 371EC skirsnis (Iš Jungtinės Karalystės vykdomos kapitalo investicijos) ir kuriam netaikomas TIOPA 9 A dalies 371EB straipsnis (Jungtinėje Karalystėje vykdoma veikla).
  - 12 Kad padarytų šio sprendimo 10 ir 11 punktuose išdėstytas išvadas, Komisija išnagrinėjo sąlygas, kurios turi būti tenkinamos, kad aptariamai neapmokestinimo atvejai galėtų būti kvalifikuojami kaip valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.
  - 13 Pirma, Komisija pažymėjo, kad dėl to, jog grupių finansavimo neapmokestinimas grindžiamas TIOPA 9 A dalies 9 skyriumi, t. y. būtinai valstybės priimtu teisės aktu, dėl kurio sumažėja įmonių, kurios rėmėsi šiuo neapmokestinimu, pelno mokesčio našta, jis yra Jungtinei Karalystei priskirtina ir iš tos valstybės išteklių finansuojama priemonė.
  - 14 Antra, Komisija nurodė, kad aptariamai neapmokestinimo atvejai naudingi Jungtinėje Karalystėje įsteigtoms bendrovėms, kurios priklauso daugianacionalinei grupei, veikiančiai įvairiose valstybėse narėse, todėl šioms bendrovėms suteiktas pranašumas galėjo daryti poveikį valstybių narių prekybai.
  - 15 Trečia, Komisija pažymėjo, kad aptariamai neapmokestinimo atvejai sustiprino subjektų, kuriems jie taikomi, konkurencinę padėtį, palyginti su kitomis konkuruojančiomis įmonėmis, ir kad dėl to jie iškraipė konkurenciją arba galėjo ją iškraipyti.
  - 16 Ketvirta, Komisija pažymėjo, kad aptariamai neapmokestinimo atvejai yra pagalbos schema, kaip tai suprantama pagal 2015 m. liepos 13 d. Tarybos reglamento (ES) 2015/1589, nustatančio išsamias SESV 108 straipsnio taikymo taisykles (OL L 248, 2015, p. 9), 1 straipsnio d punktą.
  - 17 Dėl pranašumo egzistavimo Komisija pažymėjo, kad aptariamai neapmokestinimo atvejai leidžia Jungtinėje Karalystėje įsteigta bendrovei, kuri kitu atveju būtų apmokestinta KUB mokesčiu pagal TIOPA 9 A dalies 5 skyrių, teikti prašymą pagal to paties teisės akto 9 skyrių, kad KUB mokestis būtų taikomas tik 25 % KUB ne prekybos finansinės veiklos pelno, gauto iš reikalavimus atitinkančių paskolų, todėl 75 % aptariamo pelno būtų iš dalies neapmokestinta. Tam tikromis sąlygomis mokestis galėjo būti taikomas dar mažesnei pelno procentinei daliai, todėl gali būti neapmokestinta iki 100 % suinteresuotųjų KUB pelno.
  - 18 Dėl aptariamų neapmokestinimo atvejų atrankumo Komisija pažymėjo, kad šioje byloje atskaitos sistema yra KUB taikomos taisyklės, kuriose buvo nustatytas KUB mokesčio dalykas ir bazė.
  - 19 Ginčijamo sprendimo 6.4.2 skirsnyje Komisija nusprendė, kad grupės finansavimo neapmokestinimas yra nuo atskaitos sistemos nukrypstanti nuostata.
  - 20 Taigi Komisija pažymėjo, kad TIOPA 9 A dalies 9 skyriuje numatytas konkrečios ne prekybos finansinės veiklos pelno, t. y. pelno iš reikalavimus atitinkančių paskolų, kategorijos neapmokestinimas KUB mokesčiu, nors toks KUB mokestis įprastai būtų mokėtinas pagal TIOPA 9 A dalies 5 skyrių.

- 21 Šiuo klausimu Komisija teigė, kad apmokestinamojo subjekto, kuris kontroliuoja KUB, gaunančią ne prekybos finansinės veiklos pelną iš reikalavimus atitinkančio paskolos santykio, padėtis yra panaši į apmokestinamojo subjekto, kontroliuojančio KUB, gaunančią kitą ne prekybos finansinės veiklos pelną, padėtį, ypač tais atvejais, kai KUB paskolas suteikia susijusioms bendrovėms Jungtinės Karalystės rezidentėms (vadinamosios paskolos patronuojančiosioms bendrovėms) ir kai KUB suteikia paskolas trečiosioms šalims (tokias paskolas Jungtinės Karalystės institucijos įvardija kaip „fiktyvias paskolas“).
- 22 Komisija priminė, kad nuo atskaitos sistemos nukrypstanti priemonė vis dėlto gali būti pateisinama tos sistemos pobūdžiu ar bendra struktūra ir kad tokį pateisinimą turi pateikti suinteresuotoji valstybė narė. Jungtinė Karalystė nurodė, viena vertus, kad aptariamais neapmokestinimo atvejais siekiama užtikrinti, kad sistema būtų valdoma ir administruojama, ir, kita vertus, kad jais užtikrinamas naudojimas išsisteigimo laisve Sąjungoje.
- 23 Komisija pripažino, kad tiek, kiek TIOPA 9 A dalies 9 skyriuje numatytas neapmokestinimas taikomas situacijoms, patenkančioms į TIOPA 9 A dalies 5 skyriaus taikymo sritį pagal „kapitalo, susijusio su Jungtine Karalyste“, kriterijų, šis neapmokestinimas gali būti laikomas siekiu KUB taikomas taisykles taikyti administruojamu būdu. Iš tiesų toks neapmokestinimas būtų užtikrinęs, kad KUB mokestis būtų taikomas pelnui, gautam iš Jungtinės Karalystės turto, apie kurį būtų galima pagrįstai teigti, kad jį buvo galima dirbtinai perkelti iš Jungtinės Karalystės, ir tai neįpareigotų Jungtinės Karalystės įmonių ir mokesčių institucijų atlikti neproporcingai apsunkinančių lėšų kilmės atsekimo veiksmų, atsižvelgiant į kapitalo pakeičiamumą. Dėl šių priežasčių Komisija nusprendė, kad, nepaisant *a priori* atrankiojo aptariamo neapmokestinimo, jis yra pateisinamas, taigi ne atrankusis.
- 24 Atvirkščiai, Komisija nusprendė, kad pagal ginčijamą tvarką buvo suteiktas *a priori* atrankusis pranašumas Jungtinėje Karalystėje apmokestinamoms bendrovėms, kurios kontroliavo KUB, gaunančią ne prekybos finansinės veiklos pelną iš reikalavimus atitinkančių paskolų tais atvejais, kai vadovujančių asmenų funkcijos buvo vykdomos Jungtinėje Karalystėje. Šis pelnas buvo apmokestintas KUB mokesčiu pagal TIOPA 9 A dalies 371EB straipsnį (veikla Jungtinėje Karalystėje). Komisija nusprendė, kad tokio *a priori* atrankiojo pranašumo negalima pagrįsti nei būtinybe turėti administruojamas ir valdomas vengimą užkardančias taisykles, nei būtinybe paisyti Sutartyse įtvirtintų laisvių.
- 25 Komisija nurodė, kad ginčijama tvarka naudojasi Jungtinės Karalystės subjektai, kontroliuojantys KUB, gaunančią ne prekybos finansinės veiklos pelną iš reikalavimus atitinkančių paskolų, kurioms taikomas TIOPA 9 A dalies 371EB straipsnis (veikla Jungtinėje Karalystėje), ir kurie rėmėsi aptariamais neapmokestinimo atvejais.
- 26 Komisija pažymėjo, kad dėl to, jog ginčijama tvarka pradėta taikyti 2013 m. sausio 1 d. apie ją nepranešus, ji turi būti laikoma neteisėta valstybės pagalbos schema, kaip tai suprantama pagal Reglamento Nr. 2015/1589 1 straipsnio f punktą. Vis dėlto ji patikslino, kad po padarytų KUB taikytinų taisyklių pakeitimų nuo 2019 m. sausio 1 d., pagal kuriuos nebegalima teikti prašymo neapmokestinti pagal ginčijamą tvarką, ši tapo suderinama su valstybės pagalbos taisyklėmis.
- 27 Be to, Komisija pažymėjo, kad pagal ginčijamą tvarką suteikta pagalba, kuri nepalengvina tam tikros veiklos rūšių ar tam tikrų ekonominių regionų plėtros, negali būti laikoma suderinama su vidaus rinka pagal SESV 107 straipsnio 3 dalį.

- 28 Be to, kadangi nebuvo pažeisti pagrindiniai Sąjungos teisės principai, Komisija nurodė iš gavėjų susigrąžinti pagalbą, suteiktą pagal ginčijamą tvarką.

## **II. Procesas ir šalių reikalavimai**

### **A. Dėl rašytinės proceso dalies byloje T-363/19**

- 29 2019 m. birželio 12 d. Jungtinė Karalystė Bendrojo Teismo kanceliarijai pateikė ieškinį byloje T-363/19.
- 30 2021 m. birželio 8 d. Bendrojo Teismo antrosios kolegijos pirmininkė, vadovaudamasi Bendrojo Teismo procedūros reglamento 67 straipsnio 2 dalimi, nusprendė bylos nagrinėjimui suteikti pirmenybę.
- 31 2021 m. birželio 16 d. Bendrojo Teismo plenarinė konferencija, remdamasi Procedūros reglamento 28 straipsnio 3 dalimi, nusprendė perduoti bylą penkių teisėjų kolegijai.
- 32 Jungtinė Karalystė Bendrojo Teismo prašo:
- panaikinti ginčijamą sprendimą,
  - priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.
- 33 Komisija Bendrojo Teismo prašo:
- atmesti ieškinį,
  - priteisti iš Jungtinės Karalystės bylinėjimosi išlaidas.

### **B. Dėl rašytinės proceso dalies byloje T-456/19**

- 34 2019 m. liepos 4 d., Bendrojo Teismo kanceliarijoje ITV pareiškė ieškinį byloje T-456/19.
- 35 2021 m. birželio 8 d. Bendrojo Teismo antrosios kolegijos pirmininkė, remdamasi Procedūros reglamento 67 straipsnio 2 dalimi, nusprendė bylos nagrinėjimui suteikti pirmenybę.
- 36 2021 m. birželio 16 d. Bendrojo Teismo plenarinė konferencija, remdamasi Procedūros reglamento 28 straipsnio 3 dalimi, nusprendė perduoti bylą penkių teisėjų kolegijai.

#### ***1. Dėl prašymų leisti įstoti į bylą***

- 37 2019 m. lapkričio 4 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo dokumentą, juo Jungtinė Karalystė paprašė leisti įstoti į bylą T-456/19 palaikyti ITV reikalavimų. 2020 m. sausio 29 d. sprendimu Bendrojo Teismo antrosios kolegijos pirmininkė patenkino Jungtinės Karalystės prašymą leisti įstoti į bylą.

- 38 2019 m. spalio 15 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo *Compass Overseas Holdings Ltd, Compass Overseas Holdings No.2 Ltd* ir *Hospitality Holdings Ltd* (toliau kartu – *Compass Overseas*) prašymą leisti įstoti į bylą T-456/19 palaikyti ITV reikalavimų. 2020 m. lapkričio 24 d. Nutartimi *ITV / Komisija* (T-456/19, nepaskelbta Rink., EU:T:2020:659) Bendrasis Teismas patenkino *Compass Overseas* prašymą leisti įstoti į bylą. 2021 m. kovo 24 d. kanceliarijai pateiktu dokumentu *Compass Overseas* atsiėmė prašymą įstoti į bylą.
- 39 2019 m. spalio 30 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo *LSEGH (Luxembourg) Ltd* ir *London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd* (toliau kartu – LSEGH) prašymą leisti įstoti į bylą T-456/19 palaikyti ITV reikalavimų. 2020 m. lapkričio 24 d. Nutartimi *ITV / Komisija* (T-456/19, nepaskelbta Rink., EU:T:2020:640) Bendrasis Teismas patenkino LSEGH prašymą leisti įstoti į bylą.
- 40 2019 m. spalio 23 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo *Eland Oil & Gas plc* prašymą leisti įstoti į bylą T-456/19 palaikyti ITV reikalavimų. 2020 m. lapkričio 24 d. Nutartimi *ITV / Komisija* (T-456/19, nepaskelbta Rink., EU:T:2020:641) Bendrasis Teismas patenkino *Eland Oil & Gas* prašymą leisti įstoti į bylą. 2021 m. kovo 1 d. kanceliarijai pateiktu dokumentu *Eland Oil & Gas* atsiėmė prašymą įstoti į bylą.
- 41 2019 m. lapkričio 7 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo *WPP Jubilee Ltd* prašymą leisti įstoti į bylą T-456/19 palaikyti ITV reikalavimų. 2020 m. lapkričio 24 d. Nutartimi *ITV / Komisija* (T-456/19, nepaskelbta Rink.) Bendrasis Teismas patenkino *WPP Jubilee* prašymą leisti įstoti į bylą. 2021 m. kovo 1 d. kanceliarijai pateiktu dokumentu *WPP Jubilee* atsiėmė prašymą įstoti į bylą.
- 42 2021 m. liepos 8 d. nutartimi Bendrasis Teismas konstatavo, kad *Compass Overseas, Eland Oil & Gas* ir *WPP Jubilee* atsiėmė prašymus įstoti į bylą.
- 43 Vykstant procesui ITV pateikė prašymus užtikrinti tam tikrų procesinių dokumentų, be kita ko susijusių su LSEGH, konfidencialumą.

## 2. Dėl šalių reikalavimų

- 44 ITV, palaikoma LSEGH, Bendrojo Teismo prašo:
- panaikinti ginčijamą sprendimą,
  - priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.
- 45 Jungtinė Karalystė Bendrojo Teismo prašo panaikinti ginčijamą sprendimą pagal ITV pateiktus reikalavimus.
- 46 Komisija Bendrojo Teismo prašo:
- atmesti ieškinį,
  - priteisti iš ITV bylinėjimosi išlaidas.
  - nurodyti Jungtinei Karalystei ir LSEGH padengti savo bylinėjimosi išlaidas.

### **C. Dėl žodinės proceso dalies**

- 47 Teisėjos pranešėjos siūlymu Bendrasis Teismas nusprendė pradėti žodinę proceso dalį bylose T-363/19 ir T-456/19 ir išklausti šalis dėl galimo tų bylų sujungimo, kad būtų bendrai vykdoma minėta proceso dalis ir priimtas sprendimas, kuriuo užbaigiamas procesas.
- 48 Be to, taikydamas Procedūros reglamento 89 straipsnyje numatytas proceso organizavimo priemonės Bendrasis Teismas paprašė šalių atsakyti į raštu pateiktus klausimus. Šalys pateikė pastabas dėl galimo bylų T-363/19 ir T-456/19 sujungimo ir atsakė į proceso organizavimo priemonę.
- 49 2021 m. liepos 21 d. Bendrojo Teismo antrosios išplėstinės kolegijos pirmininkės sprendimu bylos T-363/19 ir T-456/19, išklausus šalis, buvo sujungtos, kad būtų bendrai vykdoma žodinė proceso dalis, kaip nustatyta Procedūros reglamento 68 straipsnyje.
- 50 2021 m. rugsėjo 20 d. surengtas posėdis turėjo būti nutrauktas dėl to, kad vienas iš Bendrojo Teismo antrosios išplėstinės kolegijos narių negalėjo dalyvauti.
- 51 Atsiradus šiai kliūčiai 2021 m. spalio 13 d. sprendimu Bendrojo Teismo pirmininkas paskyrė Bendrojo Teismo pirmininko pavaduotoją papildyti antrąją išplėstinę kolegiją. Remdamasis Procedūros reglamento 11 straipsnio 4 dalimi šis taip pat ėmėsi pirmininkauti teisėjų kolegijai.
- 52 2021 m. spalio 18 d. įvyko dar vienas posėdis, per kurį šalys buvo išklausstos ir atsakė į Procedūros reglamento 89 straipsnyje numatytą proceso organizavimo priemonę bei į Bendrojo Teismo žodžiu pateiktus klausimus. Per posėdį Jungtinė Karalystė pateikė keletą pastabų dėl teismo posėdžio pranešimo, ir Bendrasis Teismas tai pažymėjo posėdžio protokole.

### **III. Dėl teisės**

#### **A. Dėl bylų T-363/19 ir T-456/19 sujungimo siekiant priimti sprendimą, kuriuo užbaigiamas procesas**

- 53 Remdamasis Procedūros reglamento 19 straipsnio 2 dalimi Bendrojo Teismo antrosios išplėstinės kolegijos pirmininkas jo kompetencijai priskirtą klausimą dėl sprendimo sujungti bylas T-363/19 ir T-456/19, kad būtų priimtas sprendimas, kuriuo užbaigiamas procesas, perdavė spręsti Bendrojo Teismo antrajai išplėstinei kolegijai.
- 54 Per teismo posėdį išklausus šalis dėl galimo bylų sujungimo, reikia sujungti bylas T-363/19 ir T-456/19, kad dėl tarp jų esančio ryšio būtų priimtas sprendimas, kuriuo užbaigiamas procesas.

#### **B. Dėl esmės**

- 55 Ieškiniams pagrįsti Jungtinė Karalystė byloje T-363/19, o ITV byloje T-456/19 atitinkamai pateikia keturis ir vienuolika pagrindų, kurie iš dalies sutampa.



- 56 Išdėstytuose pagrinduose Jungtinė Karalystė ir ITV iš esmės priekaištauja Komisijai, kad ši padarė teisės ir vertinimo klaidų, taip pat pažeidė nediskriminavimo principą, nes aptariamus neapmokestinimo atvejus kvalifikavo kaip valstybės pagalbos schemą ir vėliau nurodė susigrąžinti nagrinėjamą pagalbą iš jos gavėjų.
- 57 Šiuo klausimu reikia priminti, kad norint priemonę kvalifikuoti kaip valstybės pagalbą reikia, kad būtų tenkinamos visos SESV 107 straipsnyje numatytos sąlygos. Taigi nustatyta, jog tam, kad priemonė būtų kvalifikuota kaip valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal tą nuostatą, tai turi būti, pirma, valstybės intervencija arba iš valstybės išteklių suteikta pagalba, antra, ši pagalba turi galėti paveikti valstybių narių prekybą, trečia, ji turi suteikti atrankųjį pranašumą jos gavėjui, ketvirta, ji turi iškraipyti konkurenciją arba galėti ją iškraipyti (žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 40 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 58 Iš pradžių reikia išnagrinėti Jungtinės Karalystės ir ITV pateiktus pagrindus, grindžiamus vertinimo klaidomis, kurias Komisija padarė nustatydamą, kad nagrinėjamu atveju suteikiamas atrankusis pranašumas, paskui imtis nagrinėti pagrindus dėl vertinimo klaidų, susijusių su poveikio valstybių narių prekybai nebuvimu, nediskriminavimo principą ir teisės klaidą, padarytą klaidingai pagal analogiją pritaikius 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyvą (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, turinčia tiesioginį poveikį vidaus rinkos veikimui, taisyklės (OL L 193, 2016, p. 1), ir galiausiai išnagrinėti pagrindus dėl vertinimo klaidų, padarytų nustatant ginčijama tvarka suteiktos naudos gavėjus, ir Komisijai nurodant susigrąžinti ginčijame sprendime nurodytą pagalbą.
- 59 Konkrečiai dėl atrankiojo pranašumo buvimo reikia pažymėti, kad, analizuojant mokesčines priemones pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, tiek pranašumo kriterijaus, tiek atrankumo kriterijaus nagrinėjimas reiškia, kad pirmiausia turi būti apibrėžtos įprastos apmokestinimo taisyklės, sudarančios šiam nagrinėjimui reikšmingą referencinį pagrindą.
- 60 Iš tiesų, viena vertus, kiek tai susiję su mokesčinėmis priemonėmis, pats pranašumo egzistavimas gali būti nustatytas tik palyginus su vadinamuoju „įprastu“ apmokestinimu (2006 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugalija / Komisija*, C-88/03, EU:C:2006:511, 56 punktą). Vadinasi, tokia priemone gavėjui suteikiamas ekonominis pranašumas, jeigu ja sumažinama paprastai įmonės biudžetui tenkanti našta ir jeigu, nebūdama subsidija tiesiogine šio žodžio prasme, ši priemonė yra tokio paties pobūdžio ir turi tokį patį poveikį (2014 m. spalio 9 d. Sprendimo *Ministerio de Defensa ir Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, 22 punktą). Vadinasi, referencinį pagrindą sudaro būtent vadinamasis „įprastinis“ apmokestinimas.
- 61 Kita vertus, mokesčių srityje pagal jurisprudenciją reikalaujama atlikti trijų etapų atrankumo analizę. Atliekant tokią analizę reikia, pirma, apibrėžti suinteresuotoje valstybėje narėje taikomą bendrąją arba „įprastinę“ apmokestinimo tvarką, kuri yra referencinis pagrindas, o antra – įrodyti, kad nagrinėjama mokesčinė priemonė nukrypsta nuo to referencinio pagrindo, nes pagal ją diferencijuojami ūkio subjektai, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į referenciniu pagrindu siekiamą tikslą, yra panaši (2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57 punktą). Trečia, valstybė narė turi įrodyti, kad nagrinėjama priemone nustatytas diferencijavimas, kuris yra „a priori atrankusis“, yra pateisinamas, nes kyla iš sistemos, kurioje ši priemonė veikia, pobūdžio ar sandaros (2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 58 punktą).

62 Vertinant pagrindus, kuriais ginčijamas atrankiojo pranašumo buvimas šioje byloje, pirmiausia reikia išnagrinėti Jungtinės Karalystės ir ITV pagrindus dėl vertinimo klaidos nustatant Komisijos pasirinktą atskaitos sistemą, paskui paeiliui išnagrinėti įvairius pagrindus dėl vertinimo klaidų, padarytų Komisijai konstatuojant tą pranašumą.

**1. Dėl pagrindo dėl vertinimo klaidos apibrėžiant atskaitos sistemą (pirmasis pagrindas byloje T-363/19 ir pirmasis pagrindas byloje T-456/19)**

63 Jungtinė Karalystė ir ITV iš esmės teigia, kad Komisija padarė vertinimo klaidą, kai nusprendė, jog atskaitos sistemą sudarė tik KUB taikomos taisyklės, ir tvirtina, kad tinkama atskaitos sistema ginčijamos tvarkos atrankumui vertinti yra Jungtinėje Karalystėje taikoma pelno mokesčio sistema.

64 Komisija ginčija Jungtinės Karalystės ir ITV argumentus teigdama, kad KUB taikomos taisyklės yra vientisas taisyklių rinkinys, besiskiriantis nuo Jungtinėje Karalystėje taikomos apmokestinimo pelno mokesčiu bendrosios tvarkos, tačiau jos yra šios bendrosios tvarkos tąsa, o ne išimtis.

65 Šiuo klausimu reikia priminti, kad referencinio pagrindo nustatymas yra ypač svarbus mokesčių priemonių atveju, nes ekonominio pranašumo, kaip jis suprantamas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, buvimas gali būti nustatytas tik jas palyginus su vadinamuoju „įprastu“ apmokestinimu. Be to, reikia priminti, kad dėl to, jog srityse, kuriose Sąjungos mokesčių teisė yra nesuderinta, būtent atitinkama valstybė narė, įgyvendindama išimtinę kompetenciją tiesioginių mokesčių srityje, apibrėžia mokesčio sudedamąsias savybes, nustatant atskaitos sistemą ar „įprastinę“ apmokestinimo tvarką, pagal kurią turi būti analizuojama su atrankumu susijusi sąlyga, reikia atsižvelgti į tas savybes (šiuo klausimu žr. 2021 m. kovo 16 d. Sprendimo *Komisija / Lenkija*, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 38 ir 39 punktus).

66 Taigi reikia nustatyti „įprastinio“ apmokestinimo taisyklės, taikomas priemones, kuri laikoma valstybės pagalba, gavėjui. Be to, kalbant apie visuotinio taikymo mokesstinę priemonę, reikia nustatyti bendrą apmokestinimo tvarką arba aptariamoje valstybėje narėje taikomą atskaitos sistemą, nes ši sistema yra lyginamojo tyrimo, kuris turi būti atliktas vertinant pagalbos schemos atrankumą, atspirties taškas (šiuo klausimu žr. 2021 m. spalio 6 d. Sprendimo *World Duty Free Group ir Ispanija / Komisija*, C-51/19 P ir C-64/19 P, EU:C:2021:793, 61 punktą).

67 Beje, remiantis jurisprudencija darytina išvada, kad tais atvejais, kai yra nustatyta bendra mokesčių taisyklė, taikoma visoms pelno mokesčiu apmokestinamoms įmonėms, atrankumo analizei svarbia atskaitos sistema negali būti pasirinkta taisyklė, kuri yra bendrosios taisyklės išimtis, nors išnagrinėjus visų šių nuostatų bendrą turinį turėjo būti galima konstatuoti, kad nagrinėjama mokesstinė priemonė turėjo poveikį apibrėžiant situaciją, kuriai taikoma bendroji taisyklė (šiuo klausimu žr. 2018 m. birželio 28 d. Sprendimo *Vokietija / Komisija*, C-208/16 P, nepaskelbtas Rink., EU:C:2018:506, 99–101 punktus).

68 Be to, reikia priminti, kad mokesstinės priemonės atrankumas negali būti vertinamas atsižvelgiant į referencinį pagrindą, kurį sudaro kelios aptariamos valstybės narės nacionalinės teisės nuostatos, dirbtinai atskirtos nuo platesnio teisinio pagrindo. Kai nagrinėjama mokesstinė priemonė yra neatsiejama nuo aptariamos valstybės narės bendros mokesčių sistemos, reikia remtis būtent šia sistema. Atvirkščiai, kai tokia priemonė aiškiai gali būti atskirta nuo tokios bendros sistemos, negalima atmesti galimybės, kad referencinis pagrindas, į kurį reikia atsižvelgti, bus siauresnis už šią bendrą sistemą ar net tapatus pačiai priemonei, jeigu ji yra savarankišką teisinę logiką turinti

- norma ir jeigu neįmanoma apibrėžti darnaus norminio vieneto, nepatenkančio į šią priemonę (šiuo klausimu žr. 2021 m. spalio 6 d. Sprendimo *World Duty Free Group ir Ispanija / Komisija*, C-51/19 P ir C-64/19 P, EU:C:2021:793, 62 ir 63 punktus bei nurodytą jurisprudenciją).
- 69 Beje, remiantis suformuota jurisprudencija, SESV 107 straipsnio 1 dalyje valstybės parama diferencijuojama ne pagal jos priežastis ar tikslus, o apibrėžiama pagal poveikį, taigi neatsižvelgiant į naudojamą techniką (žr. 2018 m. birželio 28 d. Sprendimo *Andres („Heitkamp BauHolding“ bankrotas) / Komisija*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 91 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 70 Toje jurisprudencijoje nustatyta, kad nors negalima leisti, jog pasinaudojus nustatyta reglamentavimo technika nacionalinės mokesčių teisės normoms nebūtų taikoma SESV numatyta kontrolė valstybės pagalbos srityje, panaudotos reglamentavimo technikos taip pat negali pakakti apibrėžti taikytiną referencinį pagrindą atrankumo sąlygos analizės tikslais, nes priešingu atveju valstybės įsikišimo forma taptų viršesnė už jo poveikį. Todėl panaudota reglamentavimo technika negali turėti lemiamos reikšmės referenciniam pagrindui nustatyti (2018 m. birželio 28 d. Sprendimo *Andres („Heitkamp BauHolding“ bankrotas) / Komisija*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 89–91 punktai).
- 71 Pranešime dėl SESV 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos sąvokos „valstybės pagalba“ (OL C 262, 2016, p. 1, toliau – 2016 m. pranešimas) Komisija pati patikslino atskaitos sistemos sąvokos aiškinimą. Nors šis pranešimas Bendrajam Teismui neprivalomas, šiuo atveju jis vis dėlto gali būti naudingas įkvėpimo šaltinis (šiuo klausimu ir pagal analogiją žr. 2017 m. liepos 26 d. Sprendimo *Čekijos Respublika / Komisija*, C-696/15 P, EU:C:2017:595, 53 punktą).
- 72 2016 m. pranešimo 133 punkte, be kita ko, pažymėta, kad atskaitos sistemą sudaro nuoseklus taisyklių rinkinys, kuris, remiantis objektyviais kriterijais, paprastai taikomas visoms į jo taikymo sritį, kuri apibrėžta jo tikslu, patenkančioms įmonėms. Tose taisyklėse paprastai apibrėžiama ne tik sistemos taikymo sritis, bet ir sąlygos, kuriomis ta sistema taikoma, įmonių, kurioms ji taikoma, teisės ir pareigos, taip pat techniniai sistemos veikimo aspektai.
- 73 Be to, 2016 m. pranešimo 134 punkte nurodyta, kad, kalbant apie mokesčius, atskaitos sistema grindžiama tokiais elementais, kaip mokesčių bazė, apmokestinamieji asmenys, apmokestinimo momentas ir mokesčių tarifai. Jurisprudencijoje taip pat nustatyta, kad, be kita ko, mokesčio tarifas, taip pat jo bazės ir apmokestinimo momento nustatymas yra sudėtinės savybės, apibrėžiančios atskaitos sistemą ar „įprastinę“ apmokestinimo tvarką, į kurią atsižvelgiant reikia analizuoti atrankumo sąlygą (šiuo klausimu žr. 2021 m. kovo 16 d. Sprendimo *Komisija / Lenkija*, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 38 ir 39 punktus).
- 74 Atsižvelgiant būtent į šiuos argumentus reikia įvertinti, ar Komisija šioje byloje teisingai nustatė atskaitos sistemą.
- 75 Kaip galima teigti remiantis ginčijamo sprendimo 107 konstatuojamąja dalimi, Komisija nurodė, kad atskaitos sistemą sudaro KUB taikomos taisyklės, kurios, vertinamos kaip visuma, apibrėžia KUB mokesčio dalyką ar bazę.
- 76 Šioje byloje nagrinėjamos priemonės yra TIOPA 9 A dalies 9 skyriuje numatytas tam tikro KUB pelno neapmokestinimas, kuris kitu atveju būtų apmokestintas KUB mokesčiu pagal TIOPA 9 A dalies 5 skyrių. Taigi jos priskiriamos prie KUB taikomų taisyklių, kodifikuotų TIOPA 9 A dalyje.

- 77 Iš esmės KUB taikomose taisyklėse numatyta, kad KUB gautas pelnas, kuris iš tikrųjų priskirtinas jų Jungtinėje Karalystėje apmokestinamai susijusiai bendrovei, apmokestinamas Jungtinėje Karalystėje tiek, kiek susijusi bendrovė vykdo veiklą ar valdo turtą, iš kurio tas pelnas gautas, arba tiek, kiek KUB pelnas susijęs su susitarimais, skirtais lėšoms perkelti, kurios kitu atveju būtų apmokestintos Jungtinėje Karalystėje.
- 78 Savo ruožtu KUB taikomos taisyklės yra bendros Jungtinės Karalystės bendrovių apmokestinimo sistemos dalis.
- 79 Reikia išnagrinėti, kiek šios taisyklės gali būti atskirtos nuo minėtos bendros apmokestinimo sistemos, nes jos laikomos nuosekliu norminių aktų rinkiniu, kuriam būdinga savarankiška teisinė logika, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 68 punkte nurodytą jurisprudenciją, kiek tai susiję su tokiais aspektais, kaip mokesčio bazė, apmokestinamieji asmenys, apmokestinimo momentas ir mokesčio tarifai.
- 80 Pirma, kalbant apie KUB taikytinų taisyklių logiką, reikia priminti, kad, kaip teisingai pažymi Jungtinė Karalystė, bendra šios valstybės bendrovių apmokestinimo sistema grindžiama teritoriškumo principu, pagal kurį apmokestinamas tik Jungtinėje Karalystėje gautas pelnas, t. y. šioje valstybėje įsteigtų bendrovių gautas pelnas arba užsienio bendrovių pelnas, gautas joms vykdamas veiklą Jungtinėje Karalystėje per nuolatinę buveinę šioje valstybėje.
- 81 Vis dėlto pagal KUB taikomas taisykles tam tikras KUB gautas pelnas, kuris pagal teritoriškumo principą paprastai neapmokestinamas Jungtinėje Karalystėje, vis dėlto gali būti apmokestinamas Jungtinėje Karalystėje, jei manoma, kad jis buvo dirbtinai perkeltas iš Jungtinės Karalystės.
- 82 Taigi KUB taikomos taisyklės grindžiamos kitokia logika nei bendra apmokestinimo Jungtinėje Karalystėje sistema. Tiesa, ši logika papildo arba, kaip ginčijamo sprendimo 105 konstatuojamojoje dalyje nurodo Komisija, išplaukia iš bendros apmokestinimo sistemos, grindžiamos teritoriškumo principu, tačiau yra nuo jos atskiriama.
- 83 Iš tiesų šios taisyklės nėra bendros apmokestinimo sistemos išimtis, nes jas veikiau galima laikyti tos sistemos išplėtimu. KUB taikomomis taisyklėmis siekiama apmokestinti pelną, kuris buvo dirbtinai perkeltas iš Jungtinės Karalystės, todėl dirbtinai padidino KUB pelną, kuri vėliau paskirstys Jungtinėje Karalystėje neapmokestinamus dividendus. Taigi KUB taikomų taisyklių logika susijusi su pelno nukreipimu į KUB taip, kad praktiškai jis būtų gautas už Jungtinės Karalystės ribų. Taigi ji skiriasi nuo bendros bendrovių apmokestinimo sistemos Jungtinėje Karalystėje logikos, kuri grindžiama Jungtinėje Karalystėje gautu pelnu.
- 84 Antra, reikia patikrinti, ar, atsižvelgiant į savybes, kurios apibrėžia „įprastinę“ apmokestinimo tvarką, KUB taikomos taisyklės gali būti laikomos vientisu taisyklių rinkiniu, kuris gali būti atskirtas nuo bendros bendrovių apmokestinimo tvarkos Jungtinėje Karalystėje.
- 85 Kalbant apie mokesčio bazę, reikia pažymėti, kad KUB taikomos taisyklės susijusios su KUB pelnu, kurį dirbtinai perkėlė ir kaupė už Jungtinės Karalystės ribų įsteigtos patronuojamosios bendrovės. Taigi tai yra už Jungtinės Karalystės ribų KUB gautas apskaitinis pelnas ir jo apmokestinimas pagal TIOPA 9 A dalies 4–8 skyrius grindžiamas sąlyga, kad jis buvo dirbtinai perkeltas iš Jungtinės Karalystės. Atvirkščiai, Jungtinėje Karalystėje pelno mokeskis taikomas Jungtinėje Karalystėje įsteigtų bendrovių arba užsienyje įsteigtų bendrovių nuolatinių buveinių gautam pelnui.

- 86 Kalbant apie apmokestinamąjį asmenį, pažymėtina, kad KUB taisyklės taikomos, kai bendrovės Jungtinės Karalystės rezidentės turi tam tikrų interesų už Jungtinės Karalystės ribų esančiose patronuojamosiose bendrovėse. Ši ypatybė išskiria šiuos apmokestinamuosius asmenis, palyginti su apmokestinamaisiais asmenimis, kuriems taikoma bendra Jungtinės Karalystės bendrovių apmokestinimo sistema, t. y. su bendrovėmis, kurios pelną Jungtinėje Karalystėje gauna tiesiogiai arba, užsienio bendrovių atveju, per nuolatinę buveinę Jungtinėje Karalystėje. Be to, jeigu Jungtinėje Karalystėje įsteigta bendrovė apmokestinama KUB mokesčiu, tai reiškia, kad tas mokestis taikomas už jos KUB gautą pelną, o pagal bendrą Jungtinėje Karalystėje taikomą bendrovių apmokestinimo sistemą šioje valstybėje įsteigta bendrovė apmokestinama už jos pačios pelną, kurį ji gauna pati arba per nuolatinę buveinę Jungtinėje Karalystėje.
- 87 Kalbant apie apmokestinimo momentą, reikia pažymėti, kad apmokestinimas KUB mokesčiu pagal KUB taikomas taisykles įvyksta, kai KUB gauna pelną už Jungtinės Karalystės ribų ir laikoma, kad jis gautas dirbtinai taikant schemas ar perkeliant išteklius ar pelną, kuris turėjo būti apmokestintas Jungtinėje Karalystėje. Atvirkščiai, pelno mokesčiu Jungtinėje Karalystėje apmokestinamas Jungtinėje Karalystėje gaunamas pelnas. Iš tikrųjų, jeigu KUB gautas pelnas buvo dirbtinai perkeltas, dėl savo pobūdžio jis turėjo būti apmokestintas Jungtinėje Karalystėje. Taigi lemiamas veiksnys, kad būtų taikomas KUB mokestis, yra dirbtinis pelno perkėlimas iš Jungtinės Karalystės.
- 88 Kalbant apie mokesčio tarifą, reikia pažymėti, kad KUB taikomose taisyklėse, konkrečiai TIOPA 9 A dalies 371BC skirsnyje, nustatyta, kad apskaičiuojant KUB mokestį taikomas toks mokesčio tarifas, koks numatytas pelno mokesčio tvarkoje už Jungtinėje Karalystėje apmokestinamą susijusios bendrovės pelną, o jei taikomi keli tarifai, taikomas šių dviejų skirtingų tarifų vidurkis per atitinkamą mokestinį laikotarpį. Tiesa, KUB taikomose taisyklėse nenustatyta konkretaus KUB pelnui taikomo tarifo; tose taisyklėse daroma nuoroda į bendroje pelno mokesčio sistemoje nustatytą tarifą. Tačiau apskritai KUB mokestis nustatomas pagal specialų skaičiavimo mechanizmą, o tai reiškia, kad prireikus skaičiuojamas kelių mokesčio tarifų, taikomų Jungtinėje Karalystėje apmokestinamam susijusios bendrovės pelnui, vidurkis.
- 89 Galiausiai KUB taikomose taisyklėse, būtent TIOPA 9 A dalies 15–21 skyriuose, išdėstytos specialios nuostatos dėl KUB mokesčio skaičiavimo, jo administravimo ir rinkimo ir, konkrečiai kalbant, jo derinimo su mokesčiais, kuriuos turi mokėti Jungtinėje Karalystėje reziduojanti bendrovė, ir su mokesčiais, kuriuos moka KUB savo rezidavimo valstybėje. Šios nuostatos leidžia taikyti TIOPA 9 A dalį KUB apmokestinimo tikslais greta bendros pelno mokesčio sistemos taikymo Jungtinėje Karalystėje. Tiesa, KUB taikomos taisyklės grindžiamos bendra pelno mokesčio sistema, į kurią jose daroma nuoroda. Tačiau tai netrukdo jų laikyti savarankišku specialiųjų taisyklių rinkiniu, reglamentuojančiu KUB gauto pelno apmokestinimą Jungtinėje Karalystėje.
- 90 Be to, reikia pažymėti, kad apskaičiuojant bendrovės rezidentės, apmokestinamos už jos KUB gautą pelną, mokesčio sumą numatytas atskaitymas kaip lengvata už galimus mokesčius, kurie buvo sumokėti KUB priimančioje valstybėje. Šis mechanizmas, kuris neturi reikšmės apskaičiuojant mokestį pagal bendrą Jungtinės Karalystės pelno mokesčio sistemą, yra labai svarbus apmokestinant KUB pelną, kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo. Pats šio mechanizmo egzistavimas liudija KUB taikomų taisyklių ypatumą.

- 91 Šiomis aplinkybėmis darytina išvada, kad Komisija nepadarė vertinimo klaidos, kai nusprendė, jog KUB taikomos taisyklės yra atskiras mokesčių taisyklių rinkinys bendroje Jungtinės Karalystės pelno mokesčio sistemoje, ir kai šias taisykles pripažino kaip atskaitos sistemą, kuria grindžiama jos analizė.
- 92 Taigi šis pagrindas dėl vertinimo klaidos nustatant atskaitos sistemą turi būti atmestas.

**2. Dėl pagrindų dėl vertinimo klaidos, padarytos Komisijos konstatavimuose, kad egzistuoja pranašumas ir ginčijamos tvarkos „a priori“ atrankumas dėl nukrypimo nuo atskaitos sistemos (antrasis pagrindas byloje T-363/19 ir antrasis ir trečiasis pagrindai byloje T-456/19)**

- 93 Jungtinė Karalystė ir ITV iš esmės tvirtina, kad net jeigu KUB taikoma sistema yra tinkama atskaitos sistema, taikant TIOPA 9 A dalies 9 skyrių nesuteikiama pranašumo ir tai nėra nukrypimas nuo tos sistemos.
- 94 Komisija ginčija Jungtinės Karalystės ir ITV argumentus.
- 95 Šiuo atveju reikia paeiliui išnagrinėti Jungtinės Karalystės ir ITV, kurią palaiko Jungtinė Karalystė ir LSEGH, argumentus, kuriuose ginčijama, pirma, Komisijos išvada dėl pranašumo egzistavimo, antra, atrankumo analizei atlikti reikalingo palyginimo tikslais Komisijos nustatytos atskaitos sistemos tikslas ir, trečia, Komisijos išvada dėl ginčijamos tvarkos *a priori* atrankumo, nes ja nukrypstama nuo atskaitos sistemos.

**a) Dėl pranašumo egzistavimo**

- 96 Jungtinės Karalystės ir ITV teigimu, TIOPA 9 A dalies 9 skyriaus nuostatos negalėjo būti vertinamos atskirai nuo tos dalies 3 ir 5 skyrių nuostatų, nes jos sudaro darnią visumą, apibrėžiančią KUB gauto pelno apmokestinimo Jungtinėje Karalystėje apimtį. Taigi Jungtinės Karalystės mokesčių institucijos negali suteikti jokio pranašumo dėl TIOPA 9 A dalies 9 skyriaus taikymo.
- 97 Šiuo klausimu reikia priminti, kad, remiantis suformuota jurisprudencija, valstybės pagalba laikomos intervencijos, kurios, kad ir kokia būtų jų forma, gali tiesiogiai ar netiesiogiai įmonėms sudaryti palankesnes sąlygas arba kurios turi būti laikomos ekonominiu pranašumu, kurio įmonė gavėja nebūtų gavusi įprastomis rinkos sąlygomis (žr. 2010 m. rugsėjo 2 d. Sprendimo *Komisija / Deutsche Post*, C-399/08 P, EU:C:2010:481, 40 punktą ir nurodytą jurisprudenciją; 2014 m. spalio 9 d. Sprendimo *Ministerio de Defensa ir Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, 21 punktą).
- 98 Taigi valstybės priemonė jos gavėjui suteikia ekonominį pranašumą, jeigu ji sumažina paprastai įmonės biudžetui tenkančią našta ir dėl šios priežasties, nors nėra subsidija tiesiogine žodžio prasme, yra tokio paties pobūdžio ir turi tokį patį poveikį (2014 m. spalio 9 d. Sprendimo *Ministerio de Defensa ir Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, 22 punktą). Priemonė, pagal kurią viešosios valdžios institucijos tam tikroms įmonėms taiko palankų apmokestinimą, dėl kurio ta priemone besinaudojantys subjektai atsiduria palankesnėje finansinėje padėtyje nei kiti apmokestinamieji asmenys, yra valstybės pagalba, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, nors pagal tą priemonę valstybės ištekliai neperduodami (1994 m. kovo 15 d. Sprendimo

*Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, 14 punktas; taip pat žr. 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 46 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

- 99 Dėl tos priežasties siekiant nustatyti, ar egzistuoja mokestinis pranašumas, gavėjo padėtį pritaikius nagrinėjamą priemonę reikia palyginti su padėtimi, kuri būtų nesant nagrinėjamoms priemonėms ir taikant įprastas apmokestinimo taisykles (žr. 2019 m. rugsėjo 24 d. Sprendimo *Nyderlandai ir kt. / Komisija*, T-760/15 ir T-636/16, EU:T:2019:669, 147 ir nurodytą jurisprudenciją).
- 100 Šiuo atveju ginčijamo sprendimo 96–101 konstatuojamosiose dalyse Komisija nusprendė, kad aptariamais neapmokestinimo atvejais leido Jungtinėje Karalystėje įsteigti bendrovei, kuri buvo apmokestinta KUB mokesčiu pagal TIOPA 9A dalies 5 skyrių, pateikti prašymą, kad šis KUB mokestis sudarytų 25 % KUB ne prekybos finansinės veiklos pelno, gauto iš reikalavimus atitinkančių paskolų, ar net mažesnę procentinę dalį iki 0 %, jei šis pelnas buvo finansuojamas iš „tinkamų finansuoti lėšų“ arba jei taikoma „lygiaverčių palūkanų“ taisyklė. Taigi aptariamais neapmokestinimo atvejais buvo suteikiamas pranašumas bendrovėms, kurioms jis buvo taikomas, nes kitu atveju neapmokestinamam pelnui būtų taikomas KUB mokestis pagal TIOPA 9 A dalies 5 skyrių.
- 101 Šiuo klausimu remiantis TIOPA 9 A dalimi, pateikta šio sprendimo 3–9 punktuose, galima teigti, kad joje nustatytose taisyklėse numatytos kelios situacijos, kurios vertinamos kaip dirbtinis pelno perkėlimas, kaip antai aptariamos 5 skyriuje, kuriame kalbama apie atvejį, kai vadovaujančių asmenų funkcijos vykdomos Jungtinėje Karalystėje, o KUB iš to gauna ne prekybos finansinės veiklos pelną už Jungtinės Karalystės ribų.
- 102 Taigi, jei vienas iš minėtose taisyklėse numatytų kriterijų, skirtų nustatyti, ar pelnas dirbtinai perkeliamas, yra tenkinamas, tose taisyklėse numatyta, kad aptariamų KUB gautas pelnas apmokestinamas Jungtinėje Karalystėje taikant KUB mokestį.
- 103 Vadinasi, sistemos sandaros esmė yra apmokestinimo taikymas susiklosčius situacijoms, kai vykdomas dirbtinis pelno perkėlimas iš Jungtinės Karalystės, siekiant arba reintegruoti tą pelną į Jungtinėje Karalystėje taikomo mokesčio bazę, kuri patyrė eroziją, arba atgrasyti nuo susitarimų, kuriais vykdomas toks perkėlimas, sudarymo.
- 104 Šiomis aplinkybėmis tai, kad numatyta neapmokestinti 75 % ar net 100 % KUB pelno, kuris buvo pripažintas dirbtinai perkeltu iš Jungtinės Karalystės ir kuris dėl to turėjo būti ten apmokestintas, sumažina išlaidas, kurių įprastai patiria už tą pelną Jungtinėje Karalystėje apmokestinama bendrovė.
- 105 Iš tikrųjų, priešingai, nei teigia ITV, aptariamais neapmokestinimo atvejais negali būti laikomi KUB pelno apmokestinimo moduliacija. Kadangi taikant tokį neapmokestinimą pažeidžiamas pats KUB taikomų taisyklių pobūdis, t. y. iš Jungtinės Karalystės dirbtinai perkeltos pelno apmokestinimas, tas neapmokestinimas negali būti laikomas tų taisyklių taikymo moduliacija.
- 106 Taip pat negalima pritarti argumentui, kad TIOPA 9 A dalies 3 ir 5 skyriai yra to paties teisės akto sudedamosios dalys, kuriose apibrėžta KUB gauto pelno apmokestinimo Jungtinėje Karalystėje apimtis. Iš tiesų tai, kad abu skyriai priklauso tam pačiam teisės aktui ir kad jie neišvengiamai taikomi pagal minėtą galiojantį teisės aktą, nekeičia fakto, kad TIOPA 9 A dalies 9 skyriuje nustatytos priemonės, kiek pagal jas neapmokestinamas pelnas, kuris buvo pripažintas dirbtinai perkeltu iš Jungtinės Karalystės, neatitinka sistemos, kurioje jos veikia, pobūdžio ir sandaros.

Taigi TIOPA 9 A dalies 9 skyriuje nustatyti neapmokestinimo atvejai turėjo apibrėžti KUB pelno apmokestinimo apimtį, tačiau atsižvelgiant į tuos neapmokestinimo atvejus mokestis netaikomas pelnui, kuris turėjo būti apmokestintas kaip dirbtinai iš JK perkeltas pelnas.

- 107 Jei būtų pripažinta, kad tik dėl to, jog nukrypimas nuo apmokestinimo tvarkos yra įtrauktas į tą patį teisės aktą, jis būtų ne toks nukrypimas, o veikiau moduliacija, apibrėžianti tos apmokestinimo tvarkos apimtį, valstybėms narėms būtų labai paprasta nuslėpti nukrypimus nuo įprasto apmokestinimo pasinaudojant tokia įstatymine technika ir taip išvengti taisyklių, susijusių su valstybės pagalbos kontrole, taikymo.
- 108 Tokiomis aplinkybėmis reikia atmesti Jungtinės Karalystės ir ITV argumentus, kuriais ginčijamas Komisijos konstatavimas, kad aptariamais neapmokestinimo atvejais buvo suteiktas pranašumas.

### ***b) Dėl KUB taikomų taisyklių tikslo***

- 109 Jungtinė Karalystė ir ITV iš esmės tvirtina, kad Komisija klaidingai nusprendė, jog KUB taikomų taisyklių tikslas buvo susijęs tik su dirbtinai perkeltu pelno apmokestinimu, nors minėtomis taisyklėmis siekta apsaugoti Jungtinėje Karalystėje taikomo pelno mokesčio bazę, kuri gali patirti eroziją ne tik dirbtinai perkeltam pelnui, bet ir Jungtinėje Karalystėje taikant atskaitymus sudarant žiedinius susitarimus.
- 110 Komisija tvirtina, kad KUB taikomų taisyklių tikslas yra apmokestinti iš veiklos Jungtinėje Karalystėje ir joje esančio turto gautą pelną, kuris buvo dirbtinai perkeltas į KUB.
- 111 Atliekant panašumo analizę, kuri reikalinga nagrinėjant atrankumą per šio sprendimo 61 punkte nurodytoje jurisprudencijoje numatytos analizės antrąjį etapą, nagrinėjamos mokesčių sistemos tikslo nustatymas turi lemiamą reikšmę, nes suinteresuotųjų ūkio subjektų teisinė ir faktinė padėtis turi būti lyginama atsižvelgiant būtent į tą tikslą.
- 112 Iš tiesų jurisprudencijoje nustatyta, kad sąlyga dėl pranašumo, kuri yra būtina priemonę kvalifikuojant kaip „valstybės pagalbą“, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, atrankumo reikalauja nustatyti, ar konkrečioje teisės sistemoje aptariama nacionaline priemone „tam tikroms įmonėms ar tam tikrų prekių gamybai“ sudaromos palankesnės sąlygos, palyginti su kitomis įmonėmis ar gamyba, kurios, atsižvelgiant į ta sistema siekiamą tikslą, yra panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje ir kurioms taikomas skirtingas požiūris, iš esmės galintis būti kvalifikuotas kaip diskriminacinis (žr. 2021 m. kovo 16 d. Sprendimo *Komisija / Lenkija*, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 28 punktą ir nurodyta jurisprudencija).
- 113 Ginčijamo sprendimo 105 konstatuojamojoje dalyje nurodyta, kad „Jungtinės Karalystės KUB [taikomomis] taisyklėmis siekiama apsaugoti Jungtinės Karalystės pelno mokesčio bazę ir taip užtikrinti, kad būtų pasiektas Jungtinės Karalystės pelno mokesčio sistemos tikslas“ ir kad šia sistema „šio tikslo pasiekama apmokestinant pelną iš Jungtinėje Karalystėje vykdomos veiklos ir turimo turto, kuris yra laikomas *dirbtinai perkeltu* iš Jungtinės Karalystės į susijusius subjektus nerezidentus“. Šis tikslas šiek tiek skirtingais žodžiais yra paminėtas ginčijamo sprendimo 114 konstatuojamojoje dalyje.
- 114 Šioje byloje šalys iš esmės nesutaria dėl klausimo, ar KUB taikomomis taisyklėmis siekiama, kaip teigia Jungtinė Karalystė ir ITV, apsaugoti Jungtinėje Karalystėje taikomo pelno mokesčio bazę ar, kaip teigia Komisija, apmokestinti iš Jungtinės Karalystės dirbtinai perkeltą pelną.



- 115 Šiuo klausimu iš karto reikia pažymėti, kad šio sprendimo 114 punkte apibendrintos dvi nuomonės iš tikrųjų nėra priešingos, nes Jungtinės Karalystės pelno mokesčio bazės apsauga yra platus tikslas, apimantis konkretesnį tikslą apmokestinti iš Jungtinės Karalystės dirbtinai perkeltą pelną.
- 116 Iš tiesų, kaip nurodyta šio sprendimo 3 punkte, pelno mokesčio sistema Jungtinėje Karalystėje grindžiama teritoriškumo principu, pagal kurį apmokestinamas tik tas pelnas, kurį iš Jungtinėje Karalystėje vykdytos veiklos ir turimo turto gavo joje įsteigtos bendrovės arba užsienio bendrovių nuolatinės buveinės. Todėl pagal teritoriškumo principą kontroliuojamų užsienio bendrovių, kaip antai KUB, paskirstyti dividendai Jungtinėje Karalystėje neapmokestinami. Kaip per administracinę procedūrą, be kita ko, atsakydama į sprendimą pradėti formalią tyrimo procedūrą teigė Jungtinė Karalystė, tam, kad taikant teritorinę apmokestinimo tvarką būtų išvengta Jungtinėje Karalystėje taikomo pelno mokesčio bazės erozijos KUB naudai už Jungtinės Karalystės ribų pastarąsias apmokestinant mažais tarifais, buvo įvestos įvairios priemonės, pavyzdžiui, Jungtinėje Karalystėje atskaitomų palūkanų viršutinės ribos nustatymas, grupės viduje taikomų palūkanų normos ribojimai arba KUB taikomos taisyklės.
- 117 Tiesa, visomis šiomis priemonėmis siekiama bendro tikslo apsaugoti Jungtinėje Karalystėje taikomo pelno mokesčio bazę.
- 118 Vis dėlto atliekant nagrinėjamų mokesčių priemonių atrankumo analizę reikia nustatyti konkretų KUB taikomų taisyklių tikslą, kuris šiuo atveju yra svarbi atskaitos sistema.
- 119 Remiantis įvairiais dokumentais, kurie buvo parengti per vykusias konsultacijas prieš Jungtinėje Karalystėje priimant KUB taikomas taisykles, galima teigti, kad tomis taisyklėmis siekta apsaugoti Jungtinėje Karalystėje taikomo pelno mokesčio bazę nuo erozijos, sukeltos dirbtinai perkeltam pelnui iš Jungtinės Karalystės. Taip pat remiantis per administracinę procedūrą Jungtinės Karalystės pateiktais atsakymais ir jos rašytiniais dokumentais, parengtais nagrinėjant šį ieškinį, galima teigti, kad KUB taikomomis taisyklėmis konkrečiai siekiama apmokestinti dirbtinai iš Jungtinės Karalystės perkeltą KUB pelną.
- 120 Tokiomis aplinkybėmis reikia atmesti Jungtinės Karalystės ir ITV argumentus, kuriais ginčijamas KUB taikomų taisyklių tikslas, kuriuo Komisija rėmėsi atlikdama panašumo analizę šioje byloje, t. y. Jungtinėje Karalystėje taikomo pelno mokesčio bazės apsauga apmokestinant iš Jungtinėje Karalystėje vykdytos veiklos ir turimo turto gautą pelną, kuris iš jos dirbtinai perkeltas į KUB.

***c) Dėl ginčijamos tvarkos „a priori“ atrankumo dėl nukrypimo nuo atskaitos sistemos***

- 121 Pasak Jungtinės Karalystės ir ITV, šiuo klausimu palaikomos LSEGH, Komisija padarė vertinimo klaidą, kai ginčijamame sprendime konstatavo, kad ginčijama tvarka yra *a priori* atrankioji, nes ji nepakankamai atsižvelgė į tai, kad KUB taikomomis taisyklėmis siekta nustatyti pareigą mokėti mokesť tik tais atvejais, kai kyla didelė rizika, kad bus piktnaudžiaujama arba kad pelnas bus dirbtinai perkeltas iš Jungtinės Karalystės. Atvirkščiai, TIOPA 9 A dalies 9 skyriuje numatytas neapmokestinimas taikomas tik tais atvejais, kai kyla nedidelė Jungtinėje Karalystėje taikomo pelno mokesčio bazės erozijos rizika.
- 122 Taigi Jungtinė Karalystė, ITV ir LSEGH tvirtina, kad KUB, gavusių pelną iš reikalavimų neatitinkančių paskolų, t. y. tų, kurios buvo suteiktos giminingoms Jungtinės Karalystės bendrovėms arba trečiosioms bendrovėms, faktinė ir teisinė padėtis skiriasi nuo KUB, gavusių pelną iš reikalavimus atitinkančių paskolų. Taigi KUB suteiktos paskolos giminingoms Jungtinės

Karalystės bendrovėms yra žiediniai susitarimai, kuriais siekiama sumažinti Jungtinėje Karalystėje taikomo pelno mokesčio bazę, o tretiesiems asmenims KUB suteiktos paskolos paprastai yra ekonominio tikslo neturintys susitarimai, todėl prilyginami „fiktyvioms paskoloms“, o taip nėra reikalavimus atitinkančių paskolų atveju būtent dėl to, kad taikoma sąlyga ūkinę veiklą vykdyti KUB rezidavimo valstybėje narėje.

- 123 Komisija ginčija šiuos argumentus ir iš esmės teigia, kad atvejai, susiję, viena vertus, su paskolomis patronuojančiosioms bendrovėms ir su fiktyviomis paskolomis, ir, kita vertus, su reikalavimus atitinkančiomis paskolomis, yra panašūs, nes abi paskolų rūšys galėjo atnešti ne prekybos finansinės veiklos pelno dėl Jungtinėje Karalystėje vykdomų vadovaujančių asmenų funkcijų. Iš tiesų su šiomis funkcijomis susijęs vienas kriterijų, numatytų TIOPA 9 A dalies 5 skyriuje, siekiant nustatyti pelno, kuriam turi būti taikomas KUB mokestis, dirbtinio perkėlimo atvejus. Be to, tiek reikalavimus atitinkančios, tiek jų neatitinkančios paskolos gali būti pagrįstos teisėtomis komercinėmis priežastimis.
- 124 Šiuo klausimu reikia priminti, kad antrajame mokestinių priemonių atrankumo analizės etape, numatyta šio sprendimo 61 punkte primintoje jurisprudencijoje, Komisija turi įrodyti, kad nagrinėjama mokestinė priemonė nukrypstama nuo pirmajame etape nustatytos atskaitos sistemos, nes pagal tą priemonę panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje esantys ūkio subjektai diferencijuojami atsižvelgiant į tos atskaitos sistemos tikslą.
- 125 Ginčijamo sprendimo 124–151 konstatuojamosiose dalyse siekama nustatyti, ar buvo suteiktas atrankusis pranašumas, Komisija palygino bendrovių, galinčių naudotis aptariamais neapmokestinimo atvejais, t. y. bendrovių, kurių KUB gavo ne prekybos finansinės veiklos pelno, padėtį su bendrovių, kurioms toks neapmokestinimas netaikomas, t. y. bendrovių, kurių KUB gavo pelną iš reikalavimų neatitinkančių paskolų, padėtimi.
- 126 Šiuo klausimu pirmiausia reikia išnagrinėti aptariamų neapmokestinimo atvejų taikymo sąlygas, be kita ko, susijusias su paskolų atitiktimi reikalavimams, paskui sutelkti dėmesį į reikalavimų neatitinkančių paskolų savybes, kad galiausiai būtų išnagrinėta, ar Komisija padarė teisingą išvadą, kad ginčijamomis priemonėmis buvo diferencijuojami panašioje padėtyje esantys ūkio subjektai.

*1) Dėl aptariamų neapmokestinimo atvejų taikymo sąlygų*

- 127 Ginčijamame sprendime Komisija nustatė, kad TIOPA 9 A dalies 9 skyriuje numatyti įtakos KUB pelnui, kuriam gali būti taikomas KUB mokestis pagal 5 skyrių, turintys trys neapmokestinimo atvejai, kuriuos taikant jų gavėjams suteikiamas atrankusis pranašumas.
- 128 Pirma, tai TIOPA 9 A dalies 371IB straipsnyje numatytas neapmokestinimo atvejis, kuris gali būti taikomas iki 100 % KUB ne prekybos finansinės veiklos pelno iš reikalavimus atitinkančių paskolų, jeigu jos buvo finansuojamos iš reikalavimus atitinkančių išteklių, t. y. iš esmės iš KUB pelno ar kitų nuosavų išteklių.
- 129 Antra, kalbama apie 75 % KUB ne prekybos finansinės veiklos pelno neapmokestinimą, numatytą TIOPA 9 A dalies 371ID straipsnyje. Šiuo neapmokestinimo atveju 75 % pelno, gauto iš reikalavimus atitinkančių paskolų, gali būti neapmokestina, nesant būtinybės įrodyti, kad ištekliai buvo susiję su KUB ir neatsižvelgiant į vadovaujančių asmenų funkcijas, kurios buvo vykdomos dėl aptariamų paskolų. Dėl šios priežasties laikomasi nuomonės, kad šis neapmokestinimo atvejis automatiškai taikomas reikalavimus atitinkančių paskolų atveju.

- 130 Trečia, kalbama apie TIOPA 9 A dalies 371IE straipsnyje nustatytą vadinamąjį „lygiaverčių palūkanų“ neapmokestinimo atvejį. Šis neapmokestinimo atvejis gali būti taikomas ne prekybos finansinės veiklos pelno iš reikalavimus atitinkančių paskolų likučiui, kuriam nebuvo taikyti kiti du neapmokestinimo atvejai, jeigu visos suinteresuotų įmonių grupės pajamų, apmokestinamų už gautas palūkanas, dydis viršija išmokėtų, taigi šios grupės atskaitytų iš Jungtinėje Karalystėje taikomo mokesčio bazės, palūkanų dydį. Kadangi ši neapmokestinimo atvejį galima prašyti taikyti visam konkrečios KUB ne prekybos finansinės veiklos pelnui iš reikalavimus atitinkančių paskolų, Komisija jį vertino kaip susijusį su visišku neapmokestinimu, taip pat, kaip nustatyta 371IB straipsnyje.
- 131 Pirma, reikia priminti, kad aptariamais neapmokestinimo atvejais taikomi ne prekybos finansinės veiklos pelnui, t. y. iš esmės pelnui iš paskolų, kurias suteikė veiklos bankų sektoriuje nevykdanti KUB, kai tas pelnas laikomas apmokestinamu Jungtinėje Karalystėje ir dėl to jam galima taikyti KUB mokestį pagal TIOPA 9 A dalies 5 skyrių. Taigi šis pelnas buvo laikomas apmokestinamu Jungtinėje Karalystėje, nes veikla, kuri yra svarbiausia kuriant ir valdant aptariamą paskolą, t. y. vadovaujančių asmenų funkcijos, buvo vykdoma Jungtinėje Karalystėje (ši situacija atitinka vadinamąjį „veiklos Jungtinėje Karalystėje kriterijų“, nustatytą TIOPA 9 A dalies 371EB straipsnyje), arba dėl to, kad paskolos buvo finansuojamos lėšomis ar turtu, gautais iš kapitalo įnašų iš Jungtinės Karalystės (ši situacija atitinka vadinamąjį „su Jungtine Karalyste susijusio kapitalo kriterijų“, nustatytą TIOPA 9 A dalies 371EC straipsnyje).
- 132 Antra, norint pasinaudoti visais trimis aptariamais neapmokestinimo atvejais, turi būti tenkinama KUB įsisteigimo vietos sąlyga. Ši sąlyga, numatyta TIOPA 9 A dalies 371IA straipsnyje kartu su to paties teisės akto 371DG straipsniu, reikalauja, kad nagrinėjama KUB bent pagrindinę veiklą vykdytų įsisteigimo šalyje ir nuolat užimtose ir naudojamose patalpose. Jungtinės Karalystės rašytiniuose dokumentuose ji apibūdinama kaip realaus KUB egzistavimo reikalavimas, išskyrus vadinamąsias „priedangos“ arba „fiktyvias“ bendroves. Vis dėlto reikia konstatuoti, kad šios sąlygos apimtis, kaip ją aiškina Jungtinės Karalystės mokesčių institucijos, išlieka santykinė. Iš tiesų remiantis Jungtinės Karalystės mokesčių institucijų vadovo dėl tarptautinės mokesčių teisės, kiek tai susiję su KUB (*HMRC International Manual / INTM 190000 Controlled Foreign Companies*), INTM 200810 punktu matyti, jog tam, kad ta sąlyga būtų tenkinama, pakanka, kad patalpos būtų užimtos „protingą laikotarpį“, t. y. bent dvylika mėnesių, arba kad būtų matyti, jog esama tokių „ketinimų“. Be to, su šiuo rezidavimo vietos reikalavimu nesusijusios papildomos sąlygos, galinčios įrodyti veiklos realumą įsisteigimo valstybėje, priešingai, nei numatyta TIOPA 9 A dalies 371DF straipsnio 1 dalyje dėl prekybos veiklos pelno.
- 133 Be to, kaip atsakydama į Bendrojo Teismo per posėdį pateiktus klausimus pripažino Jungtinė Karalystė, tai, kad KUB tenkina su įsisteigimo vieta susijusią sąlygą, nereiškia, kad tos KUB veiklai reikšmingos vadovaujančių asmenų funkcijos, ypač susijusios su jos teikiamomis paskolomis (ir kurios gali atnešti ne prekybos finansinės veiklos pelno), yra vykdomos KUB rezidavimo valstybėje. Šiuo klausimu ginčijamo sprendimo 165 ir 166 konstatuojamosiose dalyse Komisija pažymėjo, kad Jungtinės Karalystės mokesčių institucijos teigia, jog, kalbant apie iš nuosavų išteklių finansuojamas vidutinio ir ilgo laikotarpio dideles paskolas, dauguma atveju buvo tikimasi, kad paskolos administravimas bus priskirtas grupės, o ne pačių KUB finansavimo funkcijai.
- 134 Taigi gali būti, kad su įsisteigimo vieta susijusią sąlygą tenkinanti KUB gali gauti ne prekybos finansinės veiklos pelną iš paskolų teikimo veiklos, kuriai vykdyti vadovaujančių asmenų funkcijos buvo atliekamos Jungtinėje Karalystėje.

- 135 Beje, tai, kad tokia sąlyga tenkinama, juo labiau nereiškia, kad tenkinamos kitos sąlygos, būtinos norint pasinaudoti aptariamais neapmokestinimo atvejais. Todėl negalima atmesti galimybės, kad su įsisteigimo vieta susijusią sąlygą tenkinanti KUB gali gauti ne prekybos finansinės veiklos pelną iš reikalavimų neatitinkančių paskolų, tačiau tam pelnui negalima taikyti aptariamų neapmokestinimo atveju.
- 136 Tokiomis aplinkybėmis, kaip ginčijamo sprendimo 149 konstatuojamojoje dalyje teisingai pažymėjo Komisija, su įsisteigimo vieta susijusi sąlyga nėra lemiamą vertinant panašumą, kuris turi būti suformuluotas atliekant atrankumo analizę, nes tą sąlygą gali atitikti tiek bendrovės, galinčios pasinaudoti aptariamais neapmokestinimo atvejais, tiek bendrovės, kurioms toks neapmokestinimas netaikomas.
- 137 Trečia, kad būtų galima pasinaudoti aptariamais neapmokestinimo atvejais, aptariamas ne prekybos finansinės veiklos pelnas turi būti gautas iš reikalavimus atitinkančių paskolų. Pagal TIOPA 9 A dalies 371IG straipsnį reikalavimus atitinkančios paskolos yra paskolos, kurias KUB suteikia kitoms bendrovėms, kurios nėra Jungtinės Karalystės rezidentės ir kurias kontroliuoja ta pati ar tos pačios bendrovės, kuri ar kurios kontroliuoja KUB. Todėl, remiantis Jungtinės Karalystės mokesčių institucijų vadovo dėl tarptautinės mokesčių teisės, kiek tai susiję su KUB (*HMRC International Manual / INTM 190000 Controlled Foreign Companies*), INTM216450 punktu iš esmės galima teigti, kad reikalavimus atitinkančios paskolos yra KUB suteiktos paskolos tos pačios grupės bendrovėms, kurios nėra Jungtinės Karalystės rezidentės.
- 138 Sąlyga dėl paskolų atitikties reikalavimams yra svarbi visais trimis aptariamais neapmokestinimo atvejais. Vis dėlto reikia pažymėti, kad TIOPA 9 A dalies 371ID straipsnyje numatytas neapmokestinimo atvejis iš esmės yra vienintelė sąlyga, kuri skiriasi nuo sąlygos, susijusios su įsisteigimo vieta, taikoma tam, kad apmokestinamosios bendrovės galėtų naudotis 75 % ne prekybos finansinės veiklos pelno, kurį jų KUB gavo iš reikalavimus atitinkančių paskolų, neapmokestinimu, neatsižvelgiant į tai, kad, be kita ko, su aptariamomis paskolomis susijusios vadovaujančių asmenų funkcijos buvo vykdomos Jungtinėje Karalystėje.
- 139 Ketvirta, tam, kad būtų galima pasinaudoti TIOPA 9 A dalies 371IB straipsnyje numatytu neapmokestinimo atveju, kurį pritaikius gali būti neapmokestina iki 100 % KUB ne prekybos finansinės veiklos pelno, taip pat reikia įrodyti, kad ištekliai, iš kurių suteikta reikalavimus atitinkanti paskola, yra „reikalavimus atitinkantys“ ištekliai. Iš tiesų TIOPA 9 A dalies 371IB straipsnyje nustatyta, kad apmokestinamosios bendrovės gali prašyti KUB mokesčiu neapmokestinti ne prekybos finansinės veiklos pelno iš reikalavimus atitinkančių paskolų, jei ir tiek, kiek joms pavyksta įrodyti, kad šis pelnas gautas ir reikalavimus atitinkančių išteklių. Pagal TIOPA 9 A dalies 371IB straipsnį reikalavimus atitinkantys ištekliai iš esmės yra ištekliai, gauti iš KUB pelno ar lėšų ir kito KUB gauto turto, susijusio su jos turimomis grupės, kuriai ji priklauso, narių akcijomis arba akcijomis, kurias ji išleido šių narių naudai. Taigi pritaikius šį neapmokestinimo atveją gali būti neapmokestinta iki 100 % apmokestinamo ne prekybos finansinės veiklos pelno, jei visos aptariamos reikalavimus atitinkančios paskolos buvo finansuotos iš reikalavimus atitinkančių išteklių.
- 140 Šiuo klausimu, kaip savo atsakymuose į Bendrojo Teismo klausimus nurodė Jungtinė Karalystė ir ITV, negalima atmesti galimybės, kad paskolos buvo finansuojamos iš reikalavimus atitinkančių, taigi KUB priklausančių išteklių, nors su šia paskola susijusios vadovaujančių asmenų funkcijos centralizuotai buvo vykdomos Jungtinėje Karalystėje. Todėl TIOPA 9 A dalies 371IB straipsnyje,

kaip ir TIOPA 9 A dalies 371ID straipsnyje, numatytas neapmokestinimo atvejis taikomas neatsižvelgiant į tai, kad su nagrinėjamosios paskolomis susijusios vadovaujančių asmenų funkcijos buvo vykdomos Jungtinėje Karalystėje.

- 141 Penkta, TIOPA 9 A dalies 371IE straipsnyje numatytas neapmokestinimo atvejis, dar vadinamas „lygiaverčių palūkanų“ atveju, gali būti taikomas ne prekybos finansinės veiklos pelno iš reikalavimus atitinkančių paskolų likučiui, kuriam nebuvo taikyti kiti du neapmokestinimo atvejai, jeigu visos suinteresuotų įmonių grupės pajamų, apmokestinamų už gautas palūkanas, dydis viršija išmokėtų, taigi šios grupės atskaitytų iš Jungtinėje Karalystėje taikomoms mokesčio bazės, palūkanų dydį.
- 142 Taigi tai yra papildomas neapmokestinimo atvejis, palyginti su kitais dviem neapmokestinimo atvejais, tačiau jis taip pat taikomas neatsižvelgiant į tai, kad vadovaujančių asmenų funkcijos, susijusios su paskolomis, išduotomis iš aptariamąs ne prekybos finansinės veiklos pelno, buvo vykdomos Jungtinėje Karalystėje.
- 143 Atsižvelgiant į išdėstytus argumentus reikia pažymėti, kad, išskyrus įvairias sąlygas, kurios turi reikšmės kiekvieno aptariamo neapmokestinimo atveju, pastarieji taikomi neatsižvelgiant į tai, kad vadovaujančių asmenų funkcijos buvo vykdomos Jungtinėje Karalystėje, kiek tai susiję su paskolomis, nešančiomis aptariamąs ne prekybos finansinės veiklos pelną.

## *2) Dėl aptariamų neapmokestinimo atvejų netaikymo*

- 144 Kaip pažymėta šio sprendimo 127–143 punktuose, su paskolų atitiktimi reikalavimams susijusi sąlyga yra bendra visiems trims aptariamiems neapmokestinimo atvejams. Todėl tie neapmokestinimo atvejai netaikomi ne prekybos finansinės veiklos pelnui iš reikalavimų neatitinkančių paskolų.
- 145 Remiantis TIOPA 9 A dalies 371IH straipsniu į reikalavimus atitinkančių paskolų apibrėžtį nepatenka paskolos, suteiktos Jungtinėje Karalystėje įsteigtai bendrovei arba šioje valstybėje esančiai bendrovės nerezidentės nuolatinei buveinei. Į tą apibrėžtį taip pat nepatenka kitai KUB suteiktos paskolos, kurios leidžia bendrovei Jungtinėje Karalystėje apskaičiuojant KUB mokesčių atskaityti už šią paskolą sumokėtas palūkanas. Taip pat į ją nepatenka gavėjui suteiktos paskolos, kuris tas lėšas naudoja kitoms paskoloms teikti.
- 146 Kadangi reikalavimus atitinkančios paskolos turi būti suteiktos reikalavimus atitinkančioms bendrovėms pagal TIOPA 9 A dalies 371IG straipsnio 8 dalį, t. y. su KUB susijusioms ir tos pačios ar tų pačių bendrovių, kurios kontroliuoja KUB, kontroliuojamoms bendrovėms, paskolos grupei nepriklausančioms bendrovėms nepatenka į reikalavimus atitinkančių paskolų apibrėžtį.
- 147 Taigi iš esmės reikalavimų neatitinkančiomis laikomos paskolos, kurias KUB suteikė Jungtinėje Karalystėje reziduojančioms grupės bendrovėms, t. y. vadinamosios „paskolos patronuojančiosioms bendrovėms“, KUB suteiktos paskolos trečiosioms bendrovėms, t. y. vadinamosios „fiktyvios paskolos“, ir paskolos, kurių palūkanos naudojamos kaip kito KUB mokesčio atskaitymai arba skirtos kitoms paskoloms finansuoti.
- 148 Visų pirma Jungtinės Karalystės akcentuota paskolų patronuojamosioms bendrovėms ypatybė siekiant paaiškinti, kodėl joms netaikomi aptariami neapmokestinimo atvejai, yra papildoma rizika, kurią šios rūšies paskola kelia mokesčio bazei dėl tą paskolą gavusios Jungtinės Karalystės bendrovės turimos galimybės atskaityti palūkanas, sumokėtas už tą paskolą.

- 149 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad nors galimybė Jungtinėje Karalystėje atskaityti už nagrinėjamas paskolas sumokėtas palūkanas būdinga paskoloms patronuojančiosioms bendrovėms, tai, kad iš tų paskolų gautam ne prekybos finansinės veiklos pelnui taikomas KUB mokestis pagal TIOPA 9 A dalies 5 skyriaus 371EB straipsnį, reiškia, kad su tomis paskolomis susijusios vadovaujančių asmenų funkcijos buvo vykdomos Jungtinėje Karalystėje.
- 150 Paskui dėl paskolų tretiesiems asmenims reikia priminti, kad jie negali pasinaudoti aptariamais neapmokestinimo atvejais, jei neatitinka reikalavimų. Iš tiesų, kad tokios paskolos gavėjas atitiktų reikalavimus, jis taip pat turi būti reikalavimus atitinkanti bendrovė, t. y. iš esmės bendrovė, priklausanti tai pačiai grupei kaip ir aptariama KUB.
- 151 Žinoma, per visą procedūrą KUB suteiktas paskolas trečiosioms bendrovėms Jungtinė Karalystė kvalifikavo kaip „fiktyvias paskolas“ arba kaip suteiktas bendrovėms „taupyklėms“. Iš tiesų, Jungtinės Karalystės ir ITV teigimu, kai KUB suteikia paskolą trečiajam asmeniui, tą paskolą sudaro perteklinis piniginis turtas, deponuotas trečiosioms šalims kaip banko indėlis ar kita saugi investicija.
- 152 Vis dėlto reikia pabrėžti, kad šie argumentai savaime nėra tokie, dėl kurių paskola tampa neatitinkanti reikalavimų. Iš tiesų pagal TIOPA 9 A dalies 371IG straipsnio 8 dalį paskola neatitinka reikalavimų, jei tos paskolos gavėjas nepriklauso grupei, kuriai priklauso ją suteikusi KUB.
- 153 Bet kuriuo atveju reikia pažymėti, kad aptariamas netaikymas neskirtas dirbtinio pelno perkėlimo atvejui, kuris susijęs su tuo, kad paskolos, iš kurios gautas aptariamas pelnas, gavėjas nepriklauso tai pačiai grupei kaip KUB, nors toks dirbtinio perkėlimo atvejis nesusiklostytų, jei aptariamas paskolos gavėjas priklausytų tai pačiai grupei kaip KUB.
- 154 Iš tiesų, neatsižvelgiant į tai, ar paskolos gavėjas priklauso, ar nepriklauso grupei, kuriai priklauso tą paskolą suteikusi KUB, su ta paskola susijusios vadovaujančių asmenų funkcijos galėjo būti vykdytos Jungtinėje Karalystėje, nors ne prekybos finansinės veiklos pelną iš tos paskolos gavo KUB. Taigi aptariamoms paskoloms gavėjo priklausymas ar nepriklausymas tai pačiai grupei kaip KUB neturi įtakos tokiam KUB gaunamam pelnui.
- 155 Galiausiai Jungtinei Karalystei ir ITV taikomos kitos reikalavimus atitinkančių paskolų apibrėžties išimtis, numatytos TIOPA 9 A dalies 371IH straipsnyje.
- 156 Taigi pagal TIOPA 9 A dalies 3 punkto 371IH straipsnį į reikalavimus atitinkančių paskolų apibrėžtį nepatenka, be kita ko, atvejai, kai už tą paskolą mokamos palūkanos naudojamos siekiant sumažinti pelną, kuriam taikomas KUB mokestis. Ši išimtis papildo paskoloms patronuojamosioms bendrovėms taikomą išimtį, nes iš esmės ja siekiama, kad aptariamais neapmokestinimo atvejais nebūtų derinami su Jungtinėje Karalystėje taikomais atskaitymais ar kitais neapmokestinimo atvejais.
- 157 Be to, pagal TIOPA 9 A dalies 5 punkto 371IH straipsnį ta apibrėžtis taip pat netaikoma tais atvejais, kai KUB suteikta paskola vėliau leidžia paskolą gavusiai bendrovei teikti kitas paskolas. Kaip pažymėjo Jungtinė Karalystė ir ITV, šia išimtimi iš esmės siekiama, kad KUB suteiktos paskolos būtų naudojamos grupės komercinei veiklai už Jungtinės Karalystės ribų finansuoti.

- 158 Šiuo klausimu, kaip teisingai tvirtina Komisija, reikia pažymėti, kad net jei būtų teisėta neapmokestinanti ne prekybos finansinės veiklos pelną iš paskolų, kuris buvo panaudotas grupės veiklai užsienyje finansuoti, vis dėlto negalima paneigti, kad grąža iš Jungtinės Karalystės kilmės išteklių ar dėl Jungtinėje Karalystėje vykdytą vadovujančių asmenų funkcijų bus gavusi KUB, todėl ta grąža bus laikoma dirbtinai perkelta iš Jungtinės Karalystės, kaip nurodyta TIOPA 5 skyriuje.
- 159 Atsižvelgiant į įvairius šio sprendimo 147–157 punktuose aprašytus netaikymo atvejus reikia pažymėti, kad jie susiję su situacijomis, kai, žinoma, Jungtinėje Karalystėje gali būti atliekami papildomi atskaitymai arba kai KUB teikiamu finansavimu naudojosi bendrovės, nepriklausančios grupei, kurios ištekliai ar vadovujančių asmenų funkcijos Jungtinėje Karalystėje buvo skirti aptariamoms paskoloms suteikti ir administruoti. Vis dėlto visomis šiomis aplinkybėmis neapmokestinimo netaikymas nebuvo susijęs su dirbtiniu pelno perkėlimu dėl Jungtinėje Karalystėje vykdomų vadovujančių asmenų funkcijų.
- 160 Šiomis aplinkybėmis reikia atmesti Jungtinės Karalystės, ITV ir LSEGH argumentus, kad šiomis išimtimis siekta aptariamų neapmokestinimo atvejų netaikyti tais konkrečiais atvejais, kai pelnas dirbtinai perkeliamas.

*3) Dėl nukrypimo nuo atskaitos sistemos buvimo ir dėl suinteresuotųjų ūkio subjektų panašumo, atsižvelgiant į tos sistemos tikslą*

- 161 Iš pradžių reikia priminti, kad šiuo atveju atskaitos sistema, į kurią atsižvelgiant turi būti analizuojami aptariami neapmokestinimo atvejai, sudaryta iš KUB taikomų taisyklių, kuriomis siekiama apsaugoti Jungtinės Karalystės pelno mokesčio bazę apmokestinant pelną iš Jungtinėje Karalystėje vykdomos veiklos ir turimo turto, kuris dirbtinai perkeliamas iš Jungtinės Karalystės į KUB.
- 162 Be to, reikia priminti, kad KUB taikomose taisyklėse pastarųjų gautas ne prekybos finansinės veiklos pelnas, susijęs su Jungtinėje Karalystėje vykdomomis vadovujančių asmenų funkcijomis, buvo pripažintas iš Jungtinės Karalystės dirbtinai perkeltu pelnu, kuris dėl to apmokestinamas pagal TIOPA 9 A dalies 5 skyrių.
- 163 Iš tiesų Jungtinėje Karalystėje vykdomos vadovujančių asmenų funkcijos yra vienas iš keturių TIOPA 9 A dalies 5 skyriuje numatytų ir šio sprendimo 6 punkte apibendrintų atvejų, kurie laikomi dirbtiniu pelno perkėlimu ir kuriais dėl tos priežasties apmokestinimas turi vykti Jungtinėje Karalystėje.
- 164 Kitaip tariant, Jungtinės Karalystės teisės aktų leidėjas nusprendė, kad KUB pelnas, gautas dėl Jungtinėje Karalystėje vykdomų vadovujančių asmenų funkcijų, turi būti apmokestinamas šioje valstybėje. Dėl šios priežasties ne prekybos finansinės veiklos pelnui, gautam teikiant ir reikalavimų neatitinkančias, ir tuos reikalavimus atitinkančias paskolas, gali būti taikomas KUB mokestis pagal TIOPA 9 A dalies 371EB straipsnį, kuris yra 5 skyriuje.
- 165 Vis dėlto, kaip ką tik buvo nuspręsta šio sprendimo 143 punkte, reikia konstatuoti, kad taikant aptariamus neapmokestinimo atvejus gali nutikti taip, kad tais atvejais, kai vadovujančių asmenų funkcijos buvo vykdomos Jungtinėje Karalystėje ir dėl to pripažintos kaip reiškiančios dirbtinį pelno perkėlimą, Jungtinėje Karalystėje bus taikomas dalinis arba visiškas neapmokestinimas.

- 166 Tokiomis aplinkybėmis tik KUB ne prekybos finansinės veiklos pelno iš reikalavimus atitinkančių paskolų neapmokestinimas gali lemti skirtingą požiūrį, palyginti su KUB ne prekybos finansinės veiklos pelnu teikiant reikalavimų neatitinkančias paskolas, kuris, dėl to, kad jam netaikomi aptariamai neapmokestinimo atvejai, bus apmokestinamas pagal KUB taikomas taisykles, jeigu tie du atvejai bus panašūs atsižvelgiant į KUB taikomų taisyklių tikslą.
- 167 Taigi reikia išnagrinėti, ar Jungtinėje Karalystėje apmokestinamų bendrovių, kurios gali pasinaudoti aptariamais neapmokestinimo atvejais, taikomais jų KUB ne prekybos finansinės veiklos pelnui iš reikalavimus atitinkančių paskolų, padėtis yra tokia pati kaip bendrovių, kurios KUB ne prekybos finansinės veiklos pelną gavo iš reikalavimų neatitinkančių paskolų, atsižvelgiant į atskaitos sistemos tikslą, t. y. apsaugoti Jungtinės Karalystės pelno mokesčio bazę apmokestinant dirbtinai perkeltą pelną.
- 168 Pirma, tiek paskoloms patronuojamosioms bendrovėms, tiek reikalavimus atitinkančioms paskoloms gali būti taikomas KUB mokestis pagal TIOPA 9 A dalies 371EB straipsnį, nes teikiant tas paskolas vadovujančių asmenų funkcijos buvo vykdomos Jungtinėje Karalystėje. Iš tiesų pripažįstama, kad dėl Jungtinėje Karalystėje vykdomos veiklos pelnas dirbtinai perkeliamas abiem atvejais, nors neapmokestinamas tik tas pelnas, kuris gautas iš reikalavimus atitinkančių paskolų.
- 169 Kaip tvirtina Jungtinė Karalystė, KUB taikomos taisyklės yra atsakas į dirbtinį perkėlimą pervedant lėšas į KUB, kurį pirmiausia vykdo Jungtinėje Karalystėje apmokestinama bendrovė; tos lėšos į Jungtinę Karalystę, jei reikės, bus grąžintos tik kaip neapmokestinami dividendai. Šie argumentai taip pat taikomi, be kita ko, tais atvejais, kai vadovujančių asmenų funkcijos, vykdomos Jungtinėje Karalystėje, susijusios su KUB teikiamomis paskolomis, kuri vėliau iš tų paskolų gauna ne prekybos finansinės veiklos pelną. Iš šių paskolų gautas pelnas vykdamą veiklą Jungtinėje Karalystėje į ją sugrįš tik kaip neapmokestinami dividendai, neatsižvelgiant į tai, ar aptariamų paskolų gavėjai įsisteigę Jungtinėje Karalystėje, ar kitoje valstybėje narėje.
- 170 Taigi, kalbant apie dėl Jungtinėje Karalystėje vykdomos veiklos dirbtinai perkeltą pelną, kurio apmokestinimas numatytas KUB taikomose taisyklėse, reikia pažymėti, kad reikalavimus atitinkančių paskolų ir paskolų patronuojančiosioms bendrovėms padėtis yra tokia pati, neatsižvelgiant į tai, kad paskolų patronuojančiosioms bendrovėms atveju galimybė Jungtinėje Karalystėje atskaityti už tas paskolas sumokėtas palūkanas padidina Jungtinės Karalystės pelno mokesčio bazės eroziją.
- 171 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad Jungtinėje Karalystėje paskolą gaunančios bendrovės mokesčio bazės erozija dėl tos bendrovės atskaitomų KUB sumokėtų palūkanų yra atskira erozijos, susijusios su bendrovės pelno dirbtiniu perkėlimu iš Jungtinės Karalystės, iš kur pervedamos lėšos ir kur buvo vykdomos su aptariama paskola susijusios vadovujančių asmenų funkcijos, problema.
- 172 Be to, kaip teisingai pažymėjo Komisija, Jungtinės Karalystės pelno mokesčio bazės erozijos rizika, susijusi su palūkanų už paskolą atskaitymu, gali būti valdoma tuo atskaitymu piktnaudžiaujančios bendrovės lygmeniu, pavyzdžiui, apribojant galimą atskaitymą. Prireikus toks ribojimas gali būti numatytas grupės lygmeniu. Iš tiesų, kaip pripažįsta pati Jungtinė Karalystė, šios valstybės mokesčių teisėje yra daug viena kitą papildančių priemonių, kuriomis siekiama apsaugoti Jungtinės Karalystės pelno mokesčio bazę. Tarp šių Jungtinės Karalystės nurodytų priemonių yra tos, kuriomis ribojamas palūkanų už paskolą atskaitymas ir kurioms neleidžiama atlikti tam tikrų atskaitymų, pagrįstų tik su mokesčiais susijusiomis priežastimis. Todėl tokios priemonės gali būti



- taikomos kaip atsakas atskaitymams paskolų patronuojamosioms bendrovėms atveju, jeigu tas paskolas Jungtinės Karalystės mokesčių institucijos laiko žiediniais susitarimais, kurie sudaryti tik tam, kad būtų galima atlikti mokestinius atskaitymus.
- 173 Antra, dėl paskolų tretiesiems asmenims pažymėtina, kad, atsižvelgiant į TIOPA 9A dalies 371IG straipsnio 8 dalį, esminė priežastis, dėl kurios šios rūšies paskolos tampa neatitinkančiomis reikalavimų, yra tai, kad paskolų, kurias suteikia KUB ir iš kurių gaunamas aptariamas ne prekybos finansinės veiklos pelnas, gavėjai yra su KUB nesusiję tretieji asmenys.
- 174 Jungtinė Karalystė ir ITV pabrėžė, kad nors lėšos, kurios leido finansuoti aptariamą paskolą, galėjo būti laikomos Jungtinėje Karalystėje ir investuotos tai pačiai grupei priklausančių Jungtinėje Karalystėje įsteigtų bendrovių siekiant užtikrinti, kad iš perteklinio kapitalo gaunama grąža būtų priskirta Jungtinėje Karalystėje įsteigtoms bendrovėms, paskolos tretiesiems asmenims yra fiktyvūs ir ekonominio tikslo neturintys susitarimai, skirti ne prekybos finansinės veiklos pelnui aptariamoms KUB lygmeniu generuoti ir dėl tos priežasties – už Jungtinės Karalystės ribų.
- 175 Vis dėlto, kaip ką tik nurodyta šio sprendimo 152 punkte, remiantis nuostatomis dėl aptariamų neapmokestinimo atvejų negalima teigti, kad galimas paskolų tretiesiems asmenims fiktyvumas ir neva ekonominio tikslo nebuvimas laikomi išimtimis. Be to, kaip teisingai pažymėjo Komisija, Jungtinė Karalystė ir ITV nepateikė įrodymų, kad KUB trečiosioms bendrovėms suteiktos paskolos būtinai yra fiktyvūs susitarimai, kurie negali būti pagrįsti teisėtais ekonominiais motyvais.
- 176 Beje, nesvarbu, ar gavėjas yra grupei nepriklausanti bendrovė, ar bendrovė grupėje, kuriai priklauso KUB, tai nekeičia to, kad Jungtinėje Karalystėje įsteigtos bendrovės lėšų pervedimas į tą KUB negeneruos Jungtinėje Karalystėje apmokestinamo pelno, nes abiem atvejais šių lėšų grąža į Jungtinę Karalystę grįš tik kaip neapmokestinami dividendai. Pastaroji aplinkybė susiklosto abiem atvejais. Taigi KUB mokestis turi būti taikomas kaip atsakas į tokį perkėlimą.
- 177 Ties patys argumentai taikomi ir tuo atveju, kai ne prekybos finansinės veiklos pelną iš paskolos KUB gavo naudodamasi Jungtinėje Karalystėje vykdomomis vadovujančių asmenų funkcijomis. Iš tiesų ne prekybos finansinės veiklos pelnas iš paskolos, kurią KUB suteikė trečiajam asmeniui arba tos pačios grupės bendrovei ir kurią suteikiant Jungtinėje Karalystėje buvo vykdomos vadovujančių asmenų funkcijos, laikomas dirbtinai perkeltu ir dėl tos priežasties tokiam pelnui gali būti pritaikytas KUB mokestis pagal TIOPA 9 A dalies 5 skyriaus 371EB straipsnį.
- 178 Taigi dėl pelno, kuris buvo dirbtinai perkeltas, nes Jungtinėje Karalystėje buvo vykdomos vadovujančių asmenų funkcijos, ir kurio apmokestinimas numatytas KUB taikomose taisyklėse, pažymėtina, kad reikalavimus atitinkančių paskolų ir paskolų tretiesiems asmenims padėtis yra lygiavertė, neatsižvelgiant į tai, kad paskolų tretiesiems asmenims atveju KUB gautą pelną sugeneravo trečiojo asmens, o ne tai pačiai grupei priklausančios bendrovės sumokėtos palūkanos.
- 179 Trečia, kalbant apie reikalavimus atitinkančių paskolų apibrėžties netaikymo atvejus, kuriais siekiama, pasak Jungtinės Karalystės, skatinti reikalavimus atitinkančias paskolas naudoti KUB grupės veiklai už Jungtinės Karalystės ribų finansuoti, reikia priminti, kad, kaip konstatuota šiuo sprendimo 158 punkte, toks netaikymo atvejis nesusijęs su aplinkybe, jog Jungtinėje Karalystėje buvo vykdomos vadovujančių asmenų funkcijos, susijusios su aptariamomis paskolomis.
- 180 Taigi, nepaisant to, ar KUB suteiktos paskolos buvo panaudotos, ar nepanaudotos grupės veiklai už Jungtinės Karalystės ribų finansuoti, tai nekeičia fakto, kad dėl to, jog su šiomis paskolomis susijusios vadovujančių asmenų funkcijos buvo vykdomos Jungtinėje Karalystėje, iš tų paskolų

gautas pelnas, remiantis KUB taikomomis taisyklėmis, laikomas dirbtinai perkeltu iš Jungtinės Karalystės. Taigi, atsižvelgiant į tų taisyklių tikslą, t. y. Jungtinės Karalystės pelno mokesčio bazės apsaugą apmokestinant dirbtinai perkeltą pelną, abi situacijos yra panašios.

- 181 Remiantis tuo, kas išdėstyta, darytina išvada, kad aptariamai neapmokestinimo atvejai, kai neapmokestinamas tik tas KUB ne prekybos finansinės veiklos pelnas, kuris gautas iš reikalavimus atitinkančių paskolų, o pelnas iš reikalavimų neatitinkančių paskolų apmokestinamas, lemia skirtingą požiūrį į šiuos du atvejus, nors jie yra panašūs, atsižvelgiant į tų taisyklių tikslą apsaugoti Jungtinės Karalystės pelno mokesčio bazę apmokestinant dirbtinai perkeltą pelną.

***d) Išvada dėl pranašumo ir nukrypimo nuo atskaitos sistemos buvimo***

- 182 Atsižvelgiant į šio sprendimo 108, 120, 143, 160 ir 181 punktuose suformuluotus argumentus reikia konstatuoti, kad Komisija nepadarė vertinimo klaidų, kai nusprendė, kad nagrinėjamu atveju buvo suteiktas pranašumas ir kad *a priori* jis buvo atrankusis, nes nagrinėjami neapmokestinimo atvejai nukrypo nuo Jungtinėje Karalystėje KUB taikomų taisyklių, kadangi, atsižvelgiant į tomis taisyklėmis siekiamą tikslą, jose buvo įtvirtintas skirtingas požiūris į panašioje padėtyje esančias apmokestinamas bendroves. Todėl tokiomis klaidomis pagrįsti pagrindai turi būti atmesti.

***3. Dėl pagrindų, grindžiamų klaidomis, padarytomis vertinant aptariamų neapmokestinimo atvejų pagrindų egzistavimą (trečiasis pagrindas byloje T-363/19 ir ketvirtasis–šeštasis pagrindai byloje T-456/19)***

- 183 Šiuose pagrinduose, grindžiamuose argumentais, kurie gali būti suskirstyti į dvi dalis, Jungtinė Karalystė ir ITV tvirtina, kad ginčijamame sprendime Komisija padarė vertinimo klaidų, kai atmetė Jungtinės Karalystės pateiktus aptariamų neapmokestinimo atvejų pagrindus, t. y. susijusius, viena vertus, su administracinio valdymo pagrindais (pirma dalis) ir, kita vertus, su pagrindais dėl įsisteigimo laisvės paisymo (antra dalis).

***a) Dėl pirmos dalies, grindžiamos klaida, padaryta vertinant aptariamų priemonių pagrindimą administracinio valdymo priešastimis***

- 184 Jungtinė Karalystė ir ITV iš esmės tvirtina, kad jeigu būtų nustatyta, jog nagrinėjama neapmokestinimo atvejais buvo suteiktas *a priori* atrankusis pranašumas jais pasinaudojusioms bendrovėms, tai reikštų, kad ginčijamame sprendime Komisija padarė vertinimo klaidą, nes nepripažino, kad tie neapmokestinimo atvejai buvo pagrįsti su poreikiu tinkamai administruoti KUB pelno apmokestinimo sistemą susijusiais pagrindais, atsižvelgiant į tai, kad sudėtinga nustatyti vadovujančių asmenų vykdomas funkcijas teikiant paskolas grupės viduje ir jų vykdymo vietą.
- 185 Komisija ginčija šiuos argumentus, be kita ko, teigdama, kad per administracinę procedūrą nebuvo pateiktas pagrindas dėl sunkumų identifikuoti teikiant paskolas grupės viduje vykdomas vadovujančių asmenų funkcijas ir kad bet kuriuo atveju išdėstytuose argumentuose Jungtinė Karalystė nepateikė įtikinamos priešasties, siekdama įrodyti, kad buvo tokių sunkumų identifikuojant vadovujančių asmenų funkcijas teikiant paskolas grupės viduje, nors toks

identifikavimas paprastai įmanomas ir vykdomas reikalavimų neatitinkančių paskolų atveju. Beje, Jungtinės Karalystės mokesčių institucijų gairėse netgi pripažįstama, kad vadovujančių asmenų funkcijos teikiant paskolas grupės viduje įprastai atliekamos grupės centrinių struktūrų lygmeniu.

- 186 Šiuo klausimu reikia priminti, kad remiantis jurisprudencija galima teigti, jog priemonę, kuri nustato bendros mokesčių sistemos taikymo išimtį, gali pateisinti tos mokesčių sistemos pobūdis arba bendroji jos sandara, jei atitinkama valstybė narė gali įrodyti, kad ši priemonė atsiranda tiesiogiai iš jos mokesčių sistemos pagrindinių ir svarbiausių principų ir, be kita ko, iš pačiai mokesčių sistemai būdingų mechanizmų, kurie yra būtini siekiant šių tikslų (2006 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugalija / Komisija*, C-88/03, EU:C:2006:511, 81 punktą; 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 69 punktą ir 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, 48 punktą).
- 187 Taigi buvo pripažinta, kad aptariamai bendrajai mokesčių sistemai būdingais tikslais galima pagrįsti *a priori* atrankiąją apmokestinimo tvarką (šiuo klausimu žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *GIL Insurance ir kt.*, C-308/01, EU:C:2004:252, 74–76 punktus ir 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 64–76 punktus), būtent tikslus, susijusius tinkamu aptariamoms mokesčių sistemos veikimu (šiuo klausimu žr. 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, 50–53 punktus).
- 188 Pirma, reikia pažymėti, kad 2018 m. sausio 15 d. pastabose, pateiktose po to, kai Komisija priėmė sprendimą pradėti formalią tyrimo procedūrą, Jungtinė Karalystė tvirtino, kad jeigu KUB taikomos taisyklės būtų laikomos nustatančiomis nuo atskaitos sistemos nukrypstančias nuostatas, šios nuostatos būtų pateisinamos, be kita ko, poreikiu nustatyti lengvai taikomas taisykles, kad būtų išvengta pareigos atlikti sudėtingus darbus, susijusius su vadovujančių asmenų funkcijų, vykdomų teikiant aptariamąs paskolas, nustatymu.
- 189 Antra, nors remiantis atsakymais į Jungtinės Karalystės valdžios institucijų vykdytas konsultacijas prieš priimant KUB taikytinas taisykles tikrai galima teigti, kad, be kita ko, pasiūlymas dėl 75 % dalinio neapmokestinimo didžiąja dalimi buvo patvirtintas dėl paprastumo ir lengvo taikymo, Jungtinė Karalystė nepateikė įrodymų, kuriais remiantis būtų galima apskaičiuoti administracines sąnaudas, patiriamas identifikuojant vadovujančių asmenų funkcijas ir jų vykdymo vietą teikiant paskolas grupės viduje.
- 190 Iš tikrųjų per administracinę procedūrą Jungtinė Karalystė tik tvirtino, kad dėl to, jog numatyti automatiniai mechanizmai, kaip antai 75 % neapmokestinimo procentinė dalis, KUB taikomas taisykles tapo paprasčiau taikyti. Tačiau konkrečiai dėl vadovujančių asmenų funkcijų ir jų vykdymo vietos identifikavimo teikiant paskolas grupės viduje Jungtinė Karalystė tik nurodė, kad tų funkcijų vykdymas yra brangus, tačiau nepateikė kitų konkrečių įrodymų šiam teiginiui pagrįsti.
- 191 Be to, nors su konsultacijomis prieš KUB taikytinų taisyklių priėmimą susijusiuose dokumentuose, kurie buvo pridėti prie šių bylų dokumentų, pateikti atsakymai yra palankūs siūlomam automatiniam neapmokestinimui, tie atsakymai grindžiami bendrais teiginiais. Beje, jų taikymo sritis yra ribota, nes akivaizdu, kad automatinį neapmokestinimą yra paprasčiau administruoti tiek mokesčių administratoriui, tiek mokesčio mokėtojams, nei tuo atveju, kai turi būti įrodytos ir patikrinamos tokio neapmokestinimo taikymo sąlygos. Tokių teiginių nepakanka įrodyti, kad kiekvienu konkrečiu atveju atliekamas tyrimas siekiant nustatyti, ar KUB pelnas buvo dirbtinai perkeltas iš Jungtinės Karalystės dėl šioje valstybėje vykdomų vadovujančių asmenų funkcijų, reikalauja atlikti sudėtingus, brangius ir privalomus formalumus, dėl kurių tokia sistema taptų neįmanoma valdyti administraciniu požiūriu.

- 192 Kaip nurodyta šio sprendimo 186 punkte, valstybė narė, tvirtinanti, kad *a priori* atrankiosios priemonės pagrįstos, turi įrodyti, kad šios priemonės tiesiogiai kyla iš jos mokesčių sistemos pagrindinių ar svarbiausių principų.
- 193 Be to, kaip pažymėta šio sprendimo 133 punkte, pačios Jungtinės Karalystės mokesčių institucijos pripažino, kad, kiek tai susiję su vidutinio ir ilgojo laikotarpio iš nuosavų išteklių finansuojamomis didžiosiomis paskolomis, paprastai buvo tikimasi, kad daugeliu atvejų tų paskolų valdymas priklauso grupės finansavimo funkcijai ir kad patirtis parodė, jog šios rūšies paskolos buvo planuojamos ir valdomos grupės centrinių struktūrų lygmeniu. Iš tiesų toks argumentas atskleidžia, kad didžiosios dalies grupės viduje teikiamų paskolų atveju net nekyla vykdančiųjų asmenų funkcijų ir jų vykdymo vietos identifikavimo klausimas, nes galima preziumuoti, kad jos buvo centralizuotai vykdomos Jungtinėje Karalystėje.
- 194 Trečia, kiek tai konkrečiai susiję su 75 % ne prekybos finansinės veiklos pelno daliniu neapmokestinimu, kaip teisingai tvirtina Komisija, nebuvo įrodyta, kokios apimties 75 % neapmokestinimo procentinė dalis buvo būtina ar tinkama tuo atveju, kai KUB mokestis buvo mokėtinas remiantis Jungtinėje Karalystėje vykdytų vadovujančių asmenų funkcijų bendru kriterijumi. Be to, nebuvo pateikta jokių įrodymų siekiant įrodyti skolų ir nuosavo kapitalo santykio, kuriuo remiantis nustatyta tokia procentinė dalis, svarbą atsakant į klausimą dėl sunkumų identifiкуoti vadovujančių asmenų funkcijas ir jų vykdymo vietą teikiant paskolas grupės viduje, generuojančias ne prekybos finansinės veiklos pelną.
- 195 Net jeigu turėtų būti pripažinta, kad KUB atveju yra perteklinio kapitalo rizika ir kad 25 % jų ne prekybos finansinės veiklos pelno apmokestinimas Jungtinėje Karalystėje būtų veiksmingas siekiant išvengti tokios rizikos, Jungtinė Karalystė ir ITV atsakymuose į Bendrojo Teismo klausimus pačios pripažino, kad ši perteklinio kapitalo rizika egzistuoja, nepaisant grupės viduje esančių paskolų, kurios KUB neša ne prekybos finansinės veiklos pelną.
- 196 Tokiomis aplinkybėmis reikia atmesti šių pagrindų pirmą dalį, pagrįstą klaidomis, padarytomis vertinant nagrinėjamų neapmokestinimo atvejų pagrindimą administracinio valdymo priežastimis.

***b) Dėl antros dalies, pagrįstos klaida, padaryta vertinant būtinybės paisyti įsisteigimo laisvės pagrindimą***

- 197 Jungtinė Karalystė ir ITV tvirtina, kad ginčijamame sprendime Komisija padarė vertinimo klaidą, kai atsisakė konstatuoti, kad nagrinėjami neapmokestinimo atvejai taip pat pagrįsti, nes jais buvo siekiama užtikrinti įsisteigimo laisvės paisymą. Jungtinė Karalystė teigia, kad laikėsi pagrįsto metodo, kad įvykdytų 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimą *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544), nes skirtumas tarp reikalavimus atitinkančių ir jų neatitinkančių paskolų grindžiamas būtent pastarųjų dirbtinumu, ypač kiek tai susiję su vadinamaisiais „taupymo sandoriais“ ir paskolomis patronuojamosioms bendrovėms.
- 198 Komisija ginčija Jungtinės Karalystės ir ITV argumentus.
- 199 Reikia priminti, kad Jungtinės Karalystės mokesčių sistema grindžiama teritoriškumo principu ir kad pagal šį principą KUB gautas pelnas nėra apmokestinamas šioje valstybėje. Tačiau tais atvejais, kai šis pelnas iš tikrųjų yra pelnas, priskirtinas Jungtinėje Karalystėje reziduojančiam subjektui, kuris suteikė lešas ar vadovujančių asmenų funkcijas teikiant tą pelną atnešusias

paskolas, toks pelnas laikomas dirbtinai perkeltu ir dėl tos priežasties apmokestinamu Jungtinėje Karalystėje pritaikius KUB mokesį. Taip apibūdintos sistemos negalima laikyti įsisteigimo laisvės kliūtimi.

- 200 Iš tiesų 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544) 72 ir 73 punktuose Teisingumo Teismas nusprendė, kad dėl to, jog KUB taikytinuose teisės aktuose apmokestinimas taikomas tik visiškai dirbtiniams susitarimams, tie teisės aktai yra suderinami su SESV 49 ir 54 straipsniais, užtikrinančiais įsisteigimo laisvę.
- 201 Šiomis aplinkybėmis reikia pasakyti, kad nors pagal TIOPA 9 A dalies 371EB straipsnį KUB mokestis nustatytas iš paskolų, kurios buvo suteiktos vadovaujantiems asmenims funkcijas vykdant Jungtinėje Karalystėje, gautam pelnui, kuris dėl tos priežasties turėjo būti laikomas dirbtinai perkeltu, tokio mokesčio taikymas negali būti laikomas įsisteigimo laisvės kliūtimi, remiantis šio sprendimo 200 punkte priminta jurisprudencija. Todėl neapmokestinimas tuo mokesčiu negali būti pateisinamas įsisteigimo laisvės užtikrinimu.
- 202 Tokiomis aplinkybėmis reikia atmesti šių pagrindų antrą dalį dėl klaidos, padarytos vertinant pagrindimą, grindžiamą būtinybe paisyti įsisteigimo laisvės, ir dėl tos priežasties – visus tuos pagrindus.
- 203 Darytina išvada, kad Komisija nepadarė vertinimo klaidų, kai nusprendė, jog nagrinėjami neapmokestinimo atvejai jais pasinaudojusiems subjektams suteikia atrankųjį pranašumą, ir dėl tos priežasties atmetė visus su tuo susijusius pagrindus.

#### ***4. Dėl pagrindo, susijusio su klaida, padaryta vertinant poveikį valstybių narių prekybai (ketvirtasis pagrindas byloje T-363/19)***

- 204 Jungtinė Karalystė iš esmės tvirtina, jog Komisija padarė vertinimo klaidą, nes neįrodė, kad šiuo atveju daugianacionalinės grupės buvo skatinamos dėl nagrinėjamo neapmokestinimo atveju perkelti grupės finansavimo funkcijas, todėl nagrinėjamos priemonės darė poveikį valstybių narių prekybai.
- 205 Šiuo klausimu reikia priminti, kad, remiantis suformuota jurisprudencija, kiek tai susiję su SESV 107 straipsnio 1 dalyje numatyta poveikio valstybių narių prekybai sąlyga, Komisija neprivalo įrodyti, kad valstybės priemonė daro realų poveikį tokiai prekybai ar kad ta priemone faktiškai iškraipoma konkurencija. Ji tik turi įrodyti, kad minėta priemonė gali sukelti tokių pasekmių (žr. 2015 m. kovo 5 d. Sprendimo *Banco Privado Português ir Massa Insolvente do Banco Privado Português*, C-667/13, EU:C:2015:151, 46 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).
- 206 Taigi buvo nuspręsta, kad jeigu valstybės narės suteikta pagalba sustiprina tam tikrų įmonių padėtį, palyginti su kitų valstybių narių tarpusavio prekyboje konkuruojančių įmonių padėtimi, turi būti laikoma, kad aptariama pagalba turėjo įtakos tai prekybai (2015 m. sausio 14 d. Sprendimo *Eventech*, C-518/13, EU:C:2015:9, 66 punktas).
- 207 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad remiantis šio sprendimo 182 punktu galima teigti, kad Komisija teisingai nusprendė, jog nagrinėjami neapmokestinimo atvejai yra atrankusis pranašumas, kurį įgyja neapmokestinimu besinaudojančios bendrovės. Šiomis aplinkybėmis taip pat reikia patvirtinti Komisijos vertinimą, kad šis pranašumas gali daryti poveikį valstybių narių

prekybai, nes jis sustiprina tą pranašumą turinčių bendrovių padėtį. Be to, šis atrankusis pranašumas gali turėti įtakos sprendimams perskirstyti kapitalą ir veiklą Sąjungoje įsteigtose daugianacionalinėse grupėse ir, konkrečiai kalbant, biudžeto funkcijoms.

- 208 Be to, priešingai, nei teigia Jungtinė Karalystė, Komisija neprivalo nei įrodyti tarptautinių grupių judėjimo konkrečių srautų, nei lyginti skirtingų Sąjungoje taikomų mokesčių sistemų, jeigu ji gali įrodyti, kad egzistuoja pranašumas, galintis sustiprinti juo besinaudojančių subjektų konkurencinę padėtį, kaip tai suprantama remiantis šio sprendimo 205 punkte nurodytą jurisprudencija.
- 209 Tokiomis aplinkybėmis šis pagrindas dėl klaidos, padarytos vertinant poveikį valstybių narių prekybai, turi būti atmestas.

### **5. Dėl ieškinio pagrindo dėl nediskriminavimo principo pažeidimo (septintasis pagrindas byloje T-456/19)**

- 210 ITV prieštarauja Komisijai, kad ši pažeidė nediskriminavimo principą, nes būtent priimdama du ankstesnius sprendimus kitiems finansiniams sandoriams grupės viduje valstybės pagalbos atžvilgiu taikė palankesnę vertinimą nei tas, kuris išplaukia iš jos pozicijos šioje byloje.
- 211 Komisija ginčija šiuos argumentus ir teigia, kad šioje byloje tinkamai įrodė valstybės pagalbą reglamentuojančių taisyklių pažeidimą ir kad bet kuriuo atveju ITV nurodyti sprendimai susiję su skirtingomis situacijomis nei nagrinėjama šioje byloje.
- 212 Remiantis suformuota jurisprudencija, vienodo požiūrio ir nediskriminavimo principu reikalaujama, kad panašios situacijos nebūtų vertinamos skirtingai, o skirtingos situacijos – vienodai, nebent toks vertinimas yra objektyviai pagrįstas (žr. 2005 m. balandžio 14 d. Sprendimo *Belgija / Komisija*, C-110/03, EU:C:2005:223, 71 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).
- 213 Taip pat reikia pažymėti, kad Komisijos sprendimo, kuriame konstatuojama, jog valstybės priemonė yra valstybės pagalba, teisėtumas turi būti vertinamas atsižvelgiant tik į SESV 107 straipsnį, o ne į jos ankstesnę sprendimų praktiką. Iš tiesų valstybės pagalbos sąvoka turi būti taikoma objektyviai situacijai, kurią reikėtų vertinti Komisijos sprendimo priėmimo dieną. Taigi priežastys, dėl kurių Komisija ankstesniame sprendime skirtingai įvertino situaciją, neturi turėti įtakos vertinant ginčijamo sprendimo teisėtumą (2014 m. liepos 17 d. Sprendimo *Westfälisch-Lippischer Sparkassen- und Giroverband / Komisija*, T-457/09, EU:T:2014:683, 368 punktas ir 2014 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Austrija / Komisija*, T-251/11, EU:T:2014:1060, 125 punktas).
- 214 Vadinasi, aplinkybė, kad kituose sprendimuose Komisija pripažino grupės viduje teikiamų paskolų ir paskolų tarp trečiųjų bendrovių skirtumus, savaime nereiškia, kad šiuo atveju negalima konstatuoti atrankiojo pranašumo buvimo.
- 215 Iš tiesų tokia išvada turi būti grindžiama išsamia apmokestinimo, kuris aptariamoje valstybėje laikomas įprastu, analize ir klausimu, ar dėl nagrinėjamos valstybės priemonės nukrypsta nuo šio apmokestinimo, dėl ko diferencijuojami ūkio subjektai, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į nagrinėjamos mokesčių sistemos tikslą, yra panaši.

- 216 Beje to, kaip teisingai teigia Komisija, ūkio subjektų palyginimas turi būti atliekamas atsižvelgiant būtent į nagrinėjamos sistemos tikslą. Todėl, atsižvelgiant, be kita ko, į tai, kad kiekviename iš Komisijos sprendimų nagrinėtų sistemų tikslas skyrėsi, negalima daryti jokios išvados apie galimus Komisijos vertinimo skirtumus sprendimuose, kuriais remiasi ITV, ir šioje byloje.
- 217 Tuo remiantis darytina išvada, kad ITV negali pagrįstai remtis kituose sprendimuose Komisijos išreikšta pozicija ir tuo remiantis daryti išvadą, kad šiuo atveju buvo pažeistas nediskriminavimo principas.
- 218 Taigi ieškinio pagrindą dėl su nediskriminavimo principo pažeidimo reikia atmesti.

**6. Dėl pagrindo dėl teisės klaidos, padarytos pagal analogiją taikant Direktyvos 2016/1164 nuostatas (aštuntasis pagrindas byloje T-456/19)**

- 219 ITV tvirtina, kad Komisija klaidingai, nors ir pagal analogiją, rėmėsi Direktyva 2016/1164. Iš tiesų ši direktyva įsigaliojo tik 2019 m. sausio 1 d., todėl šioje byloje netaikoma *ratione temporis*. Be to, šioje direktyvoje konkrečiai nenagrinėjamas su finansavimu grupės viduje susijęs vadovaujančių asmenų funkcijų nustatymo klausimas.
- 220 Žinoma, ginčijamame sprendime Komisija rėmėsi Direktyva 2016/1164, be kita ko, 38 konstatuojamąja dalimi, kai nurodė, kad 2019 m. padarytas KUB taikomų taisyklių pakeitimas buvo paskelbtas kaip skirtas Direktyvai 2016/1164 įgyvendinti. Be to, ginčijamo sprendimo 2.4 skirsnyje pateiktame tarptautinio ir Sąjungos reglamentavimo konteksto aprašyme Komisija bendrai apibūdino Direktyvos 2016/1164 taikymo sritį, siekdama parodyti, kad daugelis valstybių, įskaitant Sąjungos valstybes nares, buvo priėmusios su KUB susijusias taisykles, kad užkirstų kelią pelno pervedimui užsienio patronuojamosioms bendrovėms, kurioms taikomas mažas apmokestinimas. Beje, Komisija pateikė aiškią tos direktyvos 7 straipsnio citatą, į kurią vėliau padaryta nuoroda ginčijamo sprendimo 86 išnašoje.
- 221 Vis dėlto šios nuorodos į Direktyvą 2016/1164 yra kontekstinės ir skirtos tik bendrai apibūdinti su vadovaujančių asmenų funkcijomis susijusį pajamų priskyrimo kriterijų. Atvirkščiai, darydama išvadas ginčijamame sprendime Komisija rėmėsi Jungtinėje Karalystėje KUB taikomomis taisyklėmis, būtent TIOPA 9 A dalies 371EB straipsniu, kuriame numatytas toks vadovaujančių asmenų funkcijomis grindžiamas kriterijus.
- 222 Taigi, priešingai, nei teigia ITV, kadangi Komisija ginčijamo sprendimo negrindė Direktyva 2016/1164, to sprendimo teisėtumas negali būti ginčijamas remiantis ta direktyva.
- 223 Šiomis aplinkybėmis reikia atmesti pagrindą dėl teisės klaidos, padarytos pagal analogiją taikant Direktyvos 2016/1164 nuostatas.

**7. Dėl ieškinio pagrindo, iš esmės susijusio su klaidomis, padarytomis vertinant ITV pripažinimą ginčijamos schemos naudos gavėja ir ginčijamame sprendime Komisijos nustatytą pareigą susigrąžinti pagal šią schemą suteiktą pagalbą (devintasis pagrindas byloje T-456/19)**

- 224 Iš esmės ITV priekaištuoja Komisijai, kad ši klaidingai identifikavo gavėjų kategoriją, į kurią ji buvo įtraukta, vien dėl to, kad jie naudojosi nagrinėjamais neapmokestinimo atvejais, ir nurodė susigrąžinti pagalbą iš tokios kategorijos naudos gavėjų, nenumačiusi nuo šio susigrąžinimo

leidžiančios nukrypti nuostatos tais atvejais, kai nebuvo gauta jokio atrankiojo pranašumo, kaip yra jos atveju. Iš tiesų grupė, kuriai priklauso ITV, tik administracinio supaprastinimo tikslais pakoregavo finansavimo struktūrą, kad galėtų pasinaudoti nagrinėjama neapmokestinimo atvejais. Tačiau ITV mokėtino mokesčio dydis nebūtų buvęs mažesnis už tą, kurį ji būtų turėjusi sumokėti, jei nebūtų taip pakoregavusi savo struktūros ir nebūtų naudojusis nagrinėjama neapmokestinimo atvejais.

- 225 Šiuo klausimu reikia priminti, kad, remiantis suformuota jurisprudencija, vertinama pagalbos schemą Komisija gali apsiriboti tos schemos požymių analize, kad sprendimo motyvuose galėtų įvertinti, ar dėl toje schemoje nustatytų sąlygų ja suteikiamas didelis pranašumas jos gavėjams, palyginti su jų konkurentais, ir ar ta schema didžiausias pranašumas suteikiamas įmonėms, vykdančioms prekybą tarp valstybių narių. Taigi sprendime Komisija neturi atlikti kiekvienu konkrečiu atveju pagal tokią schemą skirtos pagalbos analizės. Tik pagalbos susigrąžinimo stadijoje reikia patikrinti kiekvienos suinteresuotosios įmonės individualią padėtį (žr. 2011 m. birželio 9 d. Sprendimo *Comitato „Venezia vuole vivere“ ir kt. / Komisija, C-71/09 P, C-73/09 P ir C-76/09 P, EU:C:2011:368, 63 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).*
- 226 Kadangi nagrinėjama atveju Komisija nustatė pagalbos schemą, ji neprivalėjo kiekvienam pagalbos gavėjui nustatyti gauto pranašumo masto.
- 227 Taigi ITV, remdamasi savo padėties ypatumais, negali ginčyti ginčijamo sprendimo teisėtumo dėl to, kad jame nurodyta susigrąžinti pagalbą iš nagrinėjamos pagalbos schemos gavėjų. Iš tiesų tik per susigrąžinimo procedūrą po ginčijamo sprendimo priėmimo Jungtinė Karalystė turėjo pradėti kiekvienos individualios situacijos analizę ir prireikus apskaičiuoti pranašumą, kurį faktiškai galėjo gauti kiekviena bendrovė; tai padaryti ji turėjo remdamasi ginčijamame sprendime Komisijos pateikta informacija.
- 228 Bet kuriuo atveju ITV negali remtis tuo, kad prašymus neapmokestinti ji pateikė tik administracinio supaprastinimo tikslais. Iš tiesų reikia priminti, kad valstybės pagalbos sąvoka yra objektyvi ir kad jei Komisijai pavyksta įrodyti, kad gavėjams, kurių padėtis panaši į kitų panašioje faktinėje ir teisinėje situacijoje esančių bendrovių padėtį, buvo suteiktas atrankusis pranašumas, aptariama pagalba turi būti susigrąžinta. Todėl motyvai, paskatinę bendrovę naudotis aptariama pagalba, ir aplinkybė, kad ta bendrovė galėjo remtis kitomis taikomos mokesčių sistemos nuostatomis, neturi reikšmės nagrinėjant sprendimo, kuriuo nurodoma susigrąžinti aptariamą pagalbą, teisėtumą.
- 229 Tokiomis aplinkybėmis reikia atmesti ITV pateiktą pagrindą dėl klaidos, padarytos vertinant jos pripažinimą ginčijamos pagalbos schemos gavėja ir ginčijamame sprendime Komisijos nustatytą pareigą susigrąžinti.

## **8. Bendra išvada**

- 230 Kadangi visi šalių nurodyti pagrindai buvo atmesti, reikia atmesti visą ieškinį.



## Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 231 Pagal Procedūros reglamento 134 straipsnio 1 dalį iš pralaimėjusios šalies priteisiamos bylinėjimosi išlaidos, jei laimėjusi šalis to reikalavo. Kadangi Jungtinė Karalystė ir ITV pralaimėjo bylas T-363/19 ir T-456/19, jos turi padengti ne tik savo, bet ir Komisijos patirtas su šiomis bylomis susijusias bylinėjimosi išlaidas pagal jos pateiktus reikalavimus.
- 232 Pagal Procedūros reglamento 138 straipsnio 3 dalį Bendrasis Teismas gali nurodyti, kad į bylą įstojusi šalis, išskyrus nurodytąsias šio straipsnio 1 ir 2 dalyse, padengia savo bylinėjimosi išlaidas. Šioje byloje reikia nuspręsti, kad LSEGH padengia savo bylinėjimosi išlaidas.
- 233 Pagal Procedūros reglamento 138 straipsnio 1 dalį Jungtinė Karalystė padengia savo bylinėjimosi išlaidas, susijusias su byla T-456/19.

Remdamasis šiais motyvais,

BENDRASIS TEISMAS (antroji išplėstinė kolegija)

nusprendžia:

- 1. Sujungti bylas T-363/19 ir T-456/19, kad būtų priimtas šis sprendimas.**
- 2. Atmesti ieškinį.**
- 3. Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė padengia ne tik savo, bet ir Komisijos patirtas su byla T-363/19 susijusias bylinėjimosi išlaidas.**
- 4. *ITV plc* padengia ne tik savo, bet ir Komisijos patirtas su byla T-456/19 susijusias bylinėjimosi išlaidas.**
- 5. *LSEGH (Luxembourg) Ltd* ir *London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd* padengia savo bylinėjimosi išlaidas.**
- 6. Jungtinė Karalystė padengia savo bylinėjimosi išlaidas, susijusias su byla T-456/19.**

Papasavvas

Tomljenović

Schalin

Škvařilová-Pelzl

Nömm

Paskelbta 2022 m. birželio 8 d. viešame teismo posėdyje Liuksemburge.

Parašai.

## Turinys

I.	Ginčo aplinkybės .....	2
A.	Dėl ITV grupės .....	2
B.	Dėl KUB taikomos tvarkos .....	2
C.	Dėl administracinės procedūros ir ginčijamo sprendimo .....	3
II.	Procesas ir šalių reikalavimai .....	6
A.	Dėl rašytinės proceso dalies byloje T-363/19 .....	6
B.	Dėl rašytinės proceso dalies byloje T-456/19 .....	6
1.	Dėl prašymų leisti įstoti į bylą .....	6
2.	Dėl šalių reikalavimų .....	7
C.	Dėl žodinės proceso dalies .....	8
III.	Dėl teisės .....	8
A.	Dėl bylų T-363/19 ir T-456/19 sujungimo siekiant priimti sprendimą, kuriuo užbaigiamas procesas .....	8
B.	Dėl esmės .....	8
1.	Dėl pagrindo dėl vertinimo klaidos apibrėžiant atskaitos sistemą (pirmasis pagrindas byloje T-363/19 ir pirmasis pagrindas byloje T-456/19) .....	10
2.	Dėl pagrindų dėl vertinimo klaidos, padarytos Komisijos konstatavimuose, kad egzistuoja pranašumas ir ginčijamos tvarkos „a priori“ atrankumas dėl nukrypimo nuo atskaitos sistemos (antrasis pagrindas byloje T-363/19 ir antrasis ir trečiasis pagrindai byloje T-456/19) .....	14
a)	Dėl pranašumo egzistavimo .....	14
b)	Dėl KUB taikomų taisyklių tikslo .....	16
c)	Dėl ginčijamos tvarkos „a priori“ atrankumo dėl nukrypimo nuo atskaitos sistemos .....	17
1)	Dėl aptariamų neapmokestinimo atvejų taikymo sąlygų .....	18
2)	Dėl aptariamų neapmokestinimo atvejų netaikymo .....	21
3)	Dėl nukrypimo nuo atskaitos sistemos buvimo ir dėl suinteresuotųjų ūkio subjektų panašumo, atsižvelgiant į tos sistemos tikslą .....	23
d)	Išvada dėl pranašumo ir nukrypimo nuo atskaitos sistemos buvimo .....	26

3. Dėl pagrindų, grindžiamų klaidomis, padarytomis vertinant aptariamų neapmokestinimo atvejų pagrindų egzistavimą (trečiasis pagrindas byloje T-363/19 ir ketvirtasis–šeštasis pagrindai byloje T-456/19) . . . . .	26
a) Dėl pirmos dalies, grindžiamos klaida, padaryta vertinant aptariamų priemonių pagrindimą administracinio valdymo priežastimis . . . . .	26
b) Dėl antros dalies, pagrįstos klaida, padaryta vertinant būtinybės paisyti įsisteigimo laisvės pagrindimą . . . . .	28
4. Dėl pagrindo, susijusio su klaida, padaryta vertinant poveikį valstybių narių prekybai (ketvirtasis pagrindas byloje T-363/19) . . . . .	29
5. Dėl ieškinio pagrindo dėl nediskriminavimo principo pažeidimo (septintasis pagrindas byloje T-456/19) . . . . .	30
6. Dėl pagrindo dėl teisės klaidos, padarytos pagal analogiją taikant Direktyvos 2016/1164 nuostatas (aštuntasis pagrindas byloje T-456/19) . . . . .	31
7. Dėl ieškinio pagrindo, iš esmės susijusio su klaidomis, padarytomis vertinant ITV pripažinimą ginčijamos schemos naudos gavėja ir ginčijamame sprendime Komisijos nustatytą pareigą susigrąžinti pagal šią schemą suteiktą pagalbą (devintasis pagrindas byloje T-456/19) . . . . .	31
8. Bendra išvada . . . . .	32
Dėl bylinėjimosi išlaidų . . . . .	33