



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА ОБЩИЯ СЪД (втори разширен състав)

8 юни 2002 година*

„Държавни помощи — Схема за помощи, приведена в действие от Обединеното кралство в полза на определени многонационални групи — Решение, с което схемата за помощи се обявява за несъвместима с вътрешния пазар и за неправомерна и се разпорежда възстановяване на изплатените помощи — Предварителни данъчни становища (tax rulings) — Данъчен режим, свързан с финансирането на групи и отнасящ се в частност до контролираните чуждестранни дружества — Избирателни данъчни предимства“

По дела T-363/19 и T-456/19,

Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия, представлявано от F. Shibli и S. McCrory, подпомагани от P. Baker, QC, и T. Johnston, barrister,

жалбоподател по дело T-363/19,

ITV plc, установено в Лондон (Обединеното кралство), представлявано от J. Lesar, solicitor, и K. Beal, QC,

жалбоподател по дело T-456/19,

подпомагано от

Обединеното кралство, представлявано от F. Shibli и S. McCrory, подпомагани от P. Baker, QC, и T. Johnston, barrister,

и от

LSEGH (Luxembourg) Ltd, установено в Лондон,

London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd, установено в Лондон,

представявани от A. von Bonin, O. Brouwer и A. Pliego Selie, адвокати,

встъпили страни по дело T-456/19,

срещу

Европейска комисия, представлявана от L. Flynn, S. Noë и B. Stromsky, подпомагани по дело T-456/19 от M. Clayton и M. Segura Catalán, адвокати,

* Език на производството: английски.

ответник,

с предмет жалби на основание член 263 ДФЕС за отмяна на Решение (ЕС) 2019/1352 на Комисията от 2 април 2019 година относно държавна помощ SA.44896, приведена в действие от Обединеното кралство относно освобождаването на финансирането на групи по отношение на контролираните чуждестранни дружества (ОВ L 216, 2019 г., стр. 1),

ОБЩИЯТ СЪД (втори разширен състав),

състоящ се от: S. Parasavvas, председател, V. Tomljenović (докладчик), F. Schalin, P. Škvařilová-Pelzl и I. Nömm, съдии,

секретар: P. Cullen, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 18 октомври 2021 г.,

постанови настоящото

Решение

I. Обстоятелствата по спора

A. Относно групата ITV

- 1 ITV plc, местно лице за данъчни цели в Обединеното кралство, е холдинговото дружество начело на групата ITV, занимаваща се със създаване, производство и разпространение на аудио-визуално съдържание чрез различни платформи в света. Тази група включва контролирани чуждестранни дружества (КЧД), като ITV Entreprises BV и ITV (Finance) Europe BV, две учредени по нидерландското право дружества, които са отпуснали няколко заема на други дружества от групата ITV.
- 2 В продължение на няколко счетоводни години, поне до 2016 г., за реализираните от КЧД и приписани на ITV печалби от лихви по някои от заеми, е искано освобождаване по реда на глава 9 от част 9A от Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 [Закон за данъчното облагане от 2010 г. (международни и други разпоредби), наричан по-нататък „TIOPA“].

B. Относно приложимите за КЧД правила

- 3 Съгласно системата на корпоративно данъчно облагане в Обединеното кралство дружествата се облагат за печалбите си от дейности и активи в Обединеното кралство. В съответствие с принципа на териториалност не се облагат разпределяните обратно към Обединеното кралство печалби на чуждестранни дружества. Също така печалбите, относими към чуждестранни места на стопанска дейност, не подлежат на облагане с корпоративен данък в Обединеното кралство.

- 4 Приложимите за КЧД правила определят общо дали може да се приеме, че печалбите на КЧД са били изкуствено отклонени от Обединеното кралство, и поради това се облагат в Обединеното кралство посредством специален данък.
- 5 В член 371ВА, намиращ се в глава 2 от част 9А от ТИОРА, този данък е дефиниран общо като данък, който за съответната счетоводна година се събира върху облагаемите печалби на КЧД, определени в член 371ВВ като печалбите, които се облагат на основание глави 4—8 от част 9А от ТИОРА (наричан по-нататък „данъкът за КЧД“), освен ако не се прилага предвиждащата хипотези на освобождаване глава 9 от посочената част.
- 6 Член 371ЕА, намиращ се в глава 5 от част 9А от ТИОРА, предвижда, че нетърговските финансови печалби на КЧД се облагат в Обединеното кралство в следните хипотези:
 - нетърговските финансови печалби от дейности, при които съществените функции на персонала се изпълняват в Обединеното кралство, са посочени в член 371ЕВ от част 9А от ТИОРА под заглавие „Дейности в Обединеното кралство“,
 - нетърговските финансови печалби от средства или активи с произход Обединеното кралство са посочени в член 371ЕС от част 9А от ТИОРА под заглавие „Капиталови инвестиции от Обединеното кралство“,
 - нетърговските финансови печалби, произтичащи от договорености, въведени от КЧД като алтернатива на разпределянето на дивиденди или на други средства към местно дружество или място на стопанска дейност в Обединеното кралство, са посочени в член 371ЕД от част 9А от ТИОРА,
 - нетърговските финансови печалби, произтичащи от някои договорености относно финансов лизинг, предоставен от КЧД на местни дружества или на места на стопанска дейност в Обединеното кралство, са посочени в член 371ЕЕ от част 9А от ТИОРА.
- 7 В случая става въпрос единствено за хипотезите по членове 371ЕВ и 371ЕС от част 9А от ТИОРА.
- 8 В глава 9 от част 9А от ТИОРА се предвижда, че данъчнозадължените образувания могат да искат освобождаване от данъка за КЧД, който би бил дължим съгласно глава 5 от част 9А от ТИОРА, за нетърговските финансови печалби от квалифицирани заеми, ако в приемащата страна съответното КЧД разполага с помещения, заети с разумна степен на постоянство, от които то извършва изцяло или основно дейността си. По силата на член 371ІГ от част 9А от ТИОРА квалифицираните заеми са по същество вътрешногрупови заеми, отпуснати от КЧД на други членове на многонационалната група, които не са местни за Обединеното кралство лица.
- 9 Три вида освобождаване са предвидени в глава 9 от част 9А от ТИОРА, а именно пълно освобождаване — когато и доколкото квалифицираните заеми се финансират с ресурси на КЧД; освобождаване, което може да се отнася за 75 % от облагаемите нетърговски финансови печалби от квалифицирани заеми, и трето освобождаване, известно като „съчетана лихва“, което при определени условия може да се приложи към остатъка от облагаемите нетърговски финансови печалби.

В. Относно административната процедура и обжалваното решение

- 10 След като първо кани властите на Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия да ѝ предоставят информация относно реформата на приложимите за КЧД данъчни правила и после открива официална процедура по разследване на основание член 108, параграф 2 ДФЕС, с Решение (ЕС) 2019/1352 от 2 април 2019 година относно държавна помощ SA.44896, приведена в действие от Обединеното кралство относно освобождаването на финансирането на групи по отношение на контролираните чуждестранни дружества (ОВ L 216, 2019 г., стр. 1; наричано по-нататък „обжалваното решение“), Европейската комисия констатира, че поради освобождаванията, предвидени в глава 9 от част 9А от ТИОРА, схемата на освобождаване на финансирането на групи представлява държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, доколкото се прилага към произтичащи от квалифицирани заеми нетърговски финансови печалби, които попадат в обхвата на член 371ЕВ (дейности в Обединеното кралство) от посочения ТИОРА (наричана по-нататък „оспорваната схема“ или „спорните освобождавания“).
- 11 Комисията обаче заключава, че оспорваната схема не представлява помощ, когато се прилага към произтичащи от квалифицирани заеми нетърговски финансови печалби, които попадат в обхвата на член 371ЕС (капиталови инвестиции от Обединеното кралство) от част 9А от ТИОРА и не попадат в обхвата на член 371ЕВ (дейности в Обединеното кралство) от част 9А от ТИОРА.
- 12 За да стигне до изводите, изложени в точки 10 и 11 по-горе, Комисията изследва условията, които трябва да бъдат изпълнени, за да се квалифицират спорните освобождавания като държавни помощи по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.
- 13 Първо, Комисията отбелязва, че тъй като освобождаването на финансирането на групи се основава на глава 9А от част 9А от ТИОРА — законодателен акт, който със сигурност произхожда от държавата — и води за предприятията, които са се позовали на това освобождаване, до намаляване на дължимия в Обединеното кралство корпоративен данък, въпросното освобождаване представлява мярка, която е приета от Обединеното кралство и е финансирана с ресурси на тази държава.
- 14 Второ, Комисията посочва, че спорните освобождавания ползват местните за Обединеното кралство дружества, които са част от многонационална група, осъществяваща дейност в няколко държави членки, така че всяко предимство в полза на тези дружества може да засегне търговията между държавите членки.
- 15 Трето, Комисията отбелязва, че спорните освобождавания могат да подобрят конкурентната позиция на бенефициерите спрямо тази на други конкурентни предприятия и следователно нарушават или заплашват да нарушат конкуренцията.
- 16 Четвърто, Комисията посочва, че спорните освобождавания съставляват схема за помощи по смисъла на член 1, буква г) от Регламент (ЕС) 2015/1589 на Съвета от 13 юли 2015 година за установяване на подробни правила за прилагането на член 108 ДФЕС (ОВ L 248, 2015 г., стр. 9).
- 17 Що се отнася до наличието на предимство, Комисията отбелязва, че спорните освобождавания позволяват на местно за Обединеното кралство дружество, което иначе би било обложено с данък за КЧД по силата на глава 5 от част 9А от ТИОРА, да поиска на

основание глава 9 от същия закон този данък за КЧД да бъде събран само за 25 % от произтичащите от квалифицирани заеми нетърговски финансови печалби на КЧД, което води до частично освобождаване по отношение на 75 % от въпросните печалби. При определени условия данък може да се наложи и върху още по-нисък процент от печалбите, което да доведе до освобождаване, което може да обхване 100 % от съответните печалби на КЧД.

- 18 Що се отнася до избирателния характер на спорните освобождавания, Комисията отбелязва, че в случая референтната система се състои от приложимите за КЧД правила, които определят предмета и основата за облагане с данъка за КЧД.
- 19 В раздел 6.4.2 от обжалваното решение Комисията приема, че освобождаването на финансирането на групи е дерогация от референтната система.
- 20 Така Комисията отбелязва, че глава 9 от част 9А от ТИОРА предвижда освобождаване от данъка за КЧД за определена категория нетърговски финансови печалби, а именно произтичащите от квалифицирани заеми, докато такъв данък за КЧД би бил поначало изискуем на основание глава 5 от част 9А от ТИОРА.
- 21 В това отношение Комисията поддържа, че положението на данъчнозадължено образувание, контролиращо КЧД, което реализира нетърговски финансови печалби от квалифицирано заемно правоотношение, е сравнимо с това на данъчнозадължено образувание, контролиращо КЧД, което реализира други нетърговски финансови печалби, особено във връзка с т.нар. „заеми нагоре по веригата“, отпускани от КЧД на местни за Обединеното кралство свързани дружества, и с наричаните от Обединеното кралство заеми „касички“, отпускани от КЧД на трети лица.
- 22 Комисията припомня, че мярка, дерогираща референтната система, все пак може да бъде обоснована от естеството или от общия разум на въпросната система и че задача на съответната държава членка е да докаже тази обосновааност. Обединеното кралство изтъква, от една страна, че целта на спорните освобождавания е да се гарантира, че системата е управляема и приложима, и от друга страна, че те обезпечават упражняването на свободата на установяване в рамките на Съюза.
- 23 Комисията признава, че доколкото освобождаването, предвидено в глава 9 от част 9А от ТИОРА, се прилага в хипотези, които попадат в обхвата на мерките по глава 5 от част 9А от ТИОРА, по силата на критерия, основан на „свързания с Обединеното кралство капитал“, може да се приеме, че посоченото освобождаване има за цел правилата за КЧД да се прилагат по управляем начин. Всъщност подобно освобождаване гарантирало, че с данъка за КЧД се облагат само печалбите от активи в Обединеното кралство, за които е правдиво да се каже, че са изкуствено отклонени от Обединеното кралство, и то без от предприятията и данъчните органи на Обединеното кралство да се изисква да предприемат непропорционално обременяващи предвид заменяемостта на капитала действия за проследяване на произхода на средствата. Поради тези причини Комисията преценява, че въпреки априори избирателния му характер въпросното освобождаване е обосновано и следователно не е избирателно.
- 24 За сметка на това Комисията приема, че оспорваната схема предоставя априори избирателно предимство на данъчнозадължените в Обединеното кралство дружества, които контролират КЧД, реализиращо нетърговски финансови печалби от квалифицирани

заеми в случаи, при които съответните съществени функции на персонала се изпълняват в Обединеното кралство. Тези печалби били облагани с данък за КЧД на основание член 371ЕВ (дейности в Обединеното кралство) от част 9А от ТИОРА. Комисията стига до извода, че такова априори избирателно предимство не може да се обоснове нито с необходимостта от приложими и управляеми правила срещу избягването на данъци, нито с необходимостта да се спазват установените с Договорите свободи.

- 25 Комисията посочва, че бенефициерите по оспорваната схема са образувания от Обединеното кралство, които контролират КЧД, реализиращо произтичащи от квалифицирани заеми нетърговски финансови печалби, попадащи в обхвата на член 371ЕВ (дейности в Обединеното кралство) от част 9А от ТИОРА, и които са се позовали на спорните освобождавания.
- 26 Комисията отбелязва, че тъй като е приведена в действие на 1 януари 2013 г., без да е направено съответно уведомление, оспорваната схема трябва да се счита за неправомерна схема за държавни помощи по смисъла на член 1, буква е) от Регламент 2015/1589. Тя обаче уточнява, че след влезлите в сила на 1 януари 2019 г. изменения в правилата за КЧД, съгласно които вече не е възможно да се иска освобождаване по оспорваната схема, същата вече е в съответствие с правилата относно държавните помощи.
- 27 Освен това Комисията отбелязва, че помощите по оспорваната схема, които не улесняват развитието на някои икономически дейности или на някои икономически региони, не биха могли да се считат за съвместими с вътрешния пазар съгласно член 107, параграф 3 ДФЕС.
- 28 Освен това при липсата на нарушение на основните принципи на правото на Съюза Комисията разпорежда отпуснатите по оспорваната схема помощи да бъдат възстановени от техните бенефициери.

II. Производството и исканията на страните

A. По писмената фаза на производството по дело Т-363/19

- 29 На 12 юни 2019 г. Обединеното кралство подава в секретариата на Общия съд жалбата по дело Т-363/19.
- 30 На 8 юни 2021 г. председателят на втори състав на Общия съд решава на основание член 67, параграф 2 от Процедурния правилник на Общия съд делото да се разгледа с предимство.
- 31 На 16 юни 2021 г. пленумът на Общия съд решава делото да бъде преразпределено на състав от петима съдии съгласно член 28, параграф 3 от Процедурния правилник.
- 32 Обединеното кралство моли Общия съд:
 - да отмени обжалваното решение,
 - да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.

33 Комисията моли Общия съд:

- да отхвърли жалбата,
- да осъди Обединеното кралство да заплати съдебните разноски.

Б. По писмената фаза на производството по дело Т-456/19

34 На 4 юли 2019 г. ITV подава в секретариата на Общия съд жалбата по дело Т-456/19.

35 На 8 юни 2021 г. председателят на втори състав на Общия съд решава на основание член 67, параграф 2 от Процедурния правилник делото да се разгледа с предимство.

36 На 16 юни 2021 г. пленумът на Общия съд решава делото да бъде преразпределено на състав от петима съдии съгласно член 28, параграф 3 от Процедурния правилник.

1. По молбите за встъпване

37 С молба, подадена в секретариата на Общия съд на 4 ноември 2019 г., Обединеното кралство иска да встъпи по дело Т-456/19 в подкрепа на исканията на ITV. С решение от 29 януари 2020 г. председателят на втори състав на Общия съд уважава молбата за встъпване на Обединеното кралство.

38 С молба, подадена в секретариата на Общия съд на 15 октомври 2019 г., Compass Overseas Holdings Ltd, Compass Overseas Holdings No.2 Ltd и Hospitality Holdings Ltd (наричани по-нататък заедно „Compass Overseas“) искат да встъпят по дело Т-456/19 в подкрепа на исканията на ITV. С определение от 24 ноември 2020 г., ITV/Комисия (Т-456/19, непубликувано, EU:Т:2020:659), Общият съд уважава молбата за встъпване на Compass Overseas. С молба, подадена в секретариата на 24 март 2021 г., Compass Overseas оттегля молбата си за встъпване.

39 С молба, подадена в секретариата на Общия съд на 30 октомври 2019 г., LSEGH (Luxembourg) Ltd и London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd (наричани по-нататък заедно „LSEGH“) искат да встъпят по дело Т-456/19 в подкрепа на исканията на ITV. С определение от 24 ноември 2020 г., ITV/Комисия (Т-456/19, непубликувано, EU:Т:2020:640), Общият съд уважава молбата за встъпване на LSEGH.

40 С молба, подадена в секретариата на Общия съд на 23 октомври 2019 г., Eland Oil & Gas иска да встъпи по дело Т-456/19 в подкрепа на исканията на ITV. С определение от 24 ноември 2020 г., ITV/Комисия (Т-456/19, непубликувано, EU:Т:2020:641), Общият съд уважава молбата за встъпване на Eland Oil & Gas. С молба, подадена в секретариата на 1 март 2021 г., Eland Oil & Gas оттегля молбата си за встъпване.

41 С молба, подадена в секретариата на Общия съд на 7 ноември 2019 г., WPP Jubilee Ltd иска да встъпи по дело Т-456/19 в подкрепа на исканията на ITV. С определение от 24 ноември 2020 г., ITV/Комисия (Т-456/19, непубликувано), Общият съд уважава молбата за встъпване на WPP Jubilee. С молба, подадена в секретариата на 1 март 2021 г., WPP Jubilee оттегля молбата си за встъпване.

- 42 С определение от 8 юли 2021 г. Общият съд приема за установено, че Compass Overseas, Eland Oil & Gas и WPP Jubilee са оттеглили молбите си за встъпване.
- 43 В хода на производството ITV прави искания за поверително третиране на някои процесуални документи, по-специално по отношение на LSEGH.

2. По исканията на страните

- 44 ITV, подкрепено от LSEGH, моли Общия съд:
- да отмени обжалваното решение,
 - да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.
- 45 Обединеното кралство моли Общия съд да отмени обжалваното решение в съответствие с исканията на ITV.
- 46 Комисията моли Общия съд:
- да отхвърли жалбата,
 - да осъди ITV да заплати съдебните разноски,
 - да осъди Обединеното кралство и LSEGH да понесат направените от тях съдебни разноски.

В. По устната фаза на производството

- 47 По предложение на съдията докладчик Общият съд решава да започне устната фаза на производството по дела Т-363/19 и Т-456/19 и да изслуша страните по евентуалното съединяване на посочените дела за целите на посочената фаза и на съдебния акт, слагащ край на производството.
- 48 Освен това в рамките на процесуално-организационните действия, предвидени в член 89 от Процедурния правилник, Общият съд иска от страните да отговорят на писмени въпроси. Страните представят становищата си по евентуалното съединяване на дела Т-363/19 и Т-456/19 и изпълняват в определените срокове исканото процесуално-организационно действие.
- 49 С решение от 21 юли 2021 г., постановено от председателя на втори разширен състав на Общия съд след изслушване на страните, дела Т-363/19 и Т-456/19 са съединени за целите на устната фаза на производството в съответствие с член 68 от Процедурния правилник.
- 50 Съдебното заседание от 20 септември 2021 г. е прекъснато, тъй като един от членовете на втори разширен състав на Общия съд е бил възпрепятстван да изпълнява функциите си.

- 51 Поради посоченото обстоятелство председателят на Общия съд с решение от 13 октомври 2021 г. посочва като съдия, който да попълни втори разширен състав, заместник-председателят на Общия съд. Последният поема и председателството на съдебния състав в съответствие с член 11, параграф 4 от Процедурния правилник.
- 52 На 18 октомври 2021 г. се провежда ново съдебно заседание, в което са изслушани устните състезания на страните и техните отговори в рамките на предвидените в член 89 от Процедурния правилник процесуално-организационни действия, както и отговорите им на поставените от Общия съд устни въпроси. В съдебното заседание Обединеното кралство прави някои бележки по доклада за съдебното заседание, а Общият съд отбелязва това в протокола от съдебното заседание.

III. От правна страна

A. По съединяването на дела T-363/19 и T-456/19 за целите на съдебния акт, слагащ край на производството

- 53 На основание член 19, параграф 2 от Процедурния правилник председателят на втори разширен състав на Общия съд отнася въпроса за съединяването на дела T-363/19 и T-456/19 за целите на съдебния акт, слагащ край на производството — въпрос от компетентността му — за решаване от втори разширен състав на Общия съд.
- 54 След изслушване в съдебното заседание на страните по въпроса за евентуалното съединяване дела T-363/19 и T-456/19 поради връзката помежду им са съединени за целите на съдебния акт, слагащ край на производството.

B. По същество

- 55 В подкрепа на жалбите си Обединеното кралство по дело T-363/19 и ITV по дело T-456/19 сочат съответно четири и единадесет основания за отмяна, които отчасти се припокриват.
- 56 Обединеното кралство и ITV по същество упрекуват Комисията, че е допуснала грешки при прилагане на правото и грешки в преценката и е нарушила принципа на недискриминация, като е квалифицирала спорните освобождавания като схема за държавни помощи и като впоследствие е разпоредила възстановяването на въпросните помощи от бенефициерите им.
- 57 В това отношение следва да се припомни, че квалификацията „държавна помощ“ изисква да са изпълнени всички условия, посочени в член 107 ДФЕС. Така, за да може дадена мярка да бъде квалифицирана като държавна помощ по смисъла на тази разпоредба, първо, трябва да става въпрос за намеса на държавата или посредством ресурси на държавата, второ, тази намеса трябва да е в състояние да засегне търговията между държавите членки, трето, тя трябва да предоставя изборително предимство на своя получател, и четвърто, трябва да нарушава или да заплашва да наруши конкуренцията (вж. решение от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 40 и цитираната съдебна практика).

- 58 Най-напред следва да се разгледат твърденията на Обединеното кралство и ITV за допуснати грешки в преценката, опорочаващи констатацията на Комисията за наличието в случая на избирателно предимство, след това — твърденията за наличие на грешки в преценката относно липсата на засягане на търговията между държавите членки, за нарушаване на принципа на недискриминация и за неправилно прилагане по аналогия на Директива (ЕС) 2016/1164 на Съвета от 12 юли 2016 година за установяване на правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар (ОВ L 193, 2016 г., стр. 1), и накрая — твърденията за грешки в преценката, опорочаващи извода кои са бенефициерите по оспорваната схема и разпореденото от Комисията в обжалваното решение възстановяване.
- 59 Що се отнася по-конкретно до наличието на избирателно предимство, следва да се отбележи, че при изследването на данъчните мерки от гледна точка на член 107, параграф 1 ДФЕС проверката както по критерия предимство, така и по критерия избирателност предполага преди това да се определят обичайните правила за данъчно облагане, формиращи меродавната за тази проверка референтна рамка.
- 60 Всъщност, от една страна, когато става въпрос за данъчни мерки, самото съществуване на предимство може да бъде установено единствено при сравнение с едно „обичайно“ облагане (решение от 6 септември 2006 г., Португалия/Комисия, C-88/03, EU:C:2006:511, т. 56). Всъщност такава мярка предоставя икономическо предимство на своя бенефициер, когато облекчава тежестите, които обичайно натоварват бюджета на едно предприятие, и без да е субсидия в строгия смисъл на думата, има същото естество и последици (решение от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa и Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 22). Референтната рамка съответно установява именно т.нар. „обичайно“ облагане.
- 61 От друга страна, в данъчната област съдебната практика изисква триетапен анализ за избирателност. Този анализ предполага, на първо място, да се установи приложимата в съответната държава членка обща или „обичайна“ система на данъчно облагане, която представлява референтната рамка, и на второ място, да се докаже, че разглежданата данъчна мярка дерогира посочената референтна рамка, доколкото въвежда диференциация между оператори, които от гледна точка на преследваната с тази референтна рамка цел се намират в сравнимо фактическо и правно положение (решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 57). На трето място, задача на държавата членка е да докаже, че диференцирането, въведено с разглежданата мярка, която е „априори избирателна“, е обосновано, тъй като произтича от естеството или логиката на рамката, в която се вписва тази мярка (решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 58).
- 62 За целите на проверката на основанията, с които се оспорва наличието в случая на избирателно предимство, най-напред следва да се разгледат твърденията на Обединеното кралство и ITV за допуснатата грешка в преценката, опорочаваща определянето на възприетата от Комисията референтна система, а след това да се разгледат последователно различните твърдения за грешки в преценката, опорочаващи констатацията на Комисията за наличие на посоченото предимство.

1. Грешка в преценката, опорочаваща определянето на референтната система (първо основание по дело T-363/19 и първо основание по дело T-456/19)

- 63 Обединеното кралство и ITV поддържат по същество, че Комисията е допуснала грешка в преценката, като е заключила, че референтната система се състои единствено от приложимите за КЧД правила, и изтъкват, че подходящата референтна система за целите на проверката дали оспорваната схема е избирателна е системата на корпоративния данък в Обединеното кралство.
- 64 Комисията оспорва доводите на Обединеното кралство и ITV, като изтъква, че приложимите за КЧД правила представляват пълен набор от правила, отделен от общия режим на корпоративно данъчно облагане в Обединеното кралство, макар да са негово продължение, а не изключение.
- 65 В това отношение следва да се припомни, че определянето на референтната рамка е от особено значение, когато става дума за данъчни мерки, тъй като наличието на икономическо предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС може да се установи само при сравнение с т.нар. „обичайно“ данъчно облагане. Освен това следва да се припомни, че извън областите, в които данъчното право на Съюза е било хармонизирано, конститутивните характеристики на данъка всъщност се определят от съответната държава членка при упражняване на изключителната ѝ компетентност по въпросите на прякото данъчно облагане и затова референтната система, тоест „обичайният“ данъчен режим, въз основа на който следва да се анализира условието за избирателност, трябва да се определя при отчитане на тези характеристики (вж. в този смисъл решение от 16 март 2021 г., Комисия/Полша, C-562/19 P, EU:C:2021:201, т. 38 и 39).
- 66 Ето защо следва да се определи „обичайният“ облагателен режим, който важи за бенефициера по мярката, считана за държавна помощ. Освен това, когато става дума за данъчна мярка с общо действие, е важно да се определи приложимият в съответната държава членка общ данъчен режим, тоест референтната система, тъй като това е отправната точка за сравнението, което трябва да се направи при преценката дали е избирателна дадена схема за помощи (вж. в този смисъл решение от 6 октомври 2021 г., World Duty Free Group и Испания/Комисия, C-51/19 P и C-64/19 P, EU:C:2021:793, т. 61).
- 67 Освен това от съдебната практика следва, че в случаите, в които съществува общо данъчно правило, приложимо за всички облагани с корпоративен данък предприятия, за меродавна референтна система за целите на анализа за избирателност не може да се приеме правило, което представлява изключение от общото правило, когато от цялостния преглед на съдържанието на всички тези разпоредби би трябвало да се констатира, че прилагането на спорната данъчна мярка водело до хипотеза в обхвата на общото правило (вж. в този смисъл решение от 28 юни 2018 г., Германия/Комисия, C-208/16 P, непубликувано, EU:C:2018:506, т. 99—101).
- 68 Освен това следва да се припомни, че избирателността на дадена данъчна мярка не може да се преценява с оглед на референтна система, включваща няколко разпоредби от националното право на съответната държава членка, които са били извадени изкуствено от по-широка законодателна рамка. Когато данъчната мярка е неделима от общата система на данъчно облагане в съответната държава членка, именно тази система трябва да се използва като референтна. Обратно, когато съответната мярка може ясно да се отдели от общата система, не е изключено релевантната за целите на преценката референтна рамка да е

по-тясна от тази обща система и дори да съвпада със самата мярка, ако последната представлява норма със самостоятелна правна логика и не е възможно да се установи наличие на съгласувана нормативна съвкупност извън нея (вж. решение от 6 октомври 2021 г., *World Duty Free Group* и *Испания/Комисия*, С-51/19 Р и С-64/19 Р, ЕU:С:2021:793, т. 62 и 63 и цитираната съдебна практика).

- 69 Следва да се добави, че съгласно постоянната съдебна практика член 107, параграф 1 ДФЕС не разграничава държавните мерки в зависимост от техните причини или цели, а ги определя в зависимост от техните последици и следователно независимо от използваните техники (решение от 28 юни 2018 г., *Andres (Heitkamp BauHolding* в несъстоятелност)/Комисия, С-203/16 Р, ЕU:С:2018:505, т. 91 и цитираната съдебна практика).
- 70 Съгласно тази съдебна практика, ако използваната законодателна техника не може изначално да изключи национални данъчни правила от обхвата на контрола, предвиден в областта на държавните помощи с Договора за функционирането на ЕС, тази техника не може и да бъде достатъчна за определянето на референтната система, релевантна за целите на преценката изпълнено ли е условието избирателност, тъй като иначе би се придало решаващо значение на формата на държавната намеса вместо на нейните последици. Следователно използваната законодателна техника не може да бъде решаващ критерий при определянето на референтната система (вж. в този смисъл решение *WDFG*, т. 76 и решение от 28 юни 2018 г., *Andres (Heitkamp BauHolding* в несъстоятелност)/Комисия, С-203/16 Р, ЕU:С:2018:505, т. 91).
- 71 Самата Комисия уточнява своето тълкуване на понятието за референтна система в известието си относно понятието за държавна помощ, посочено в член 107, параграф 1 ДФЕС (ОВ С 262, 2016 г., стр. 1, наричано по-нататък „известието от 2016 г.“). В тази връзка, макар и да не обвързва Общия съд, това известие все пак може да съставлява полезен източник на идеи (вж. в този смисъл и по аналогия решение от 26 юли 2017 г., *Чешка република/Комисия*, С-696/15 Р, ЕU:С:2017:595, т. 53).
- 72 В точка 133 от известието от 2016 г. се посочва по-специално че референтната система е съставена от последователен набор от правила, които въз основа на обективни критерии по принцип се прилагат за всички предприятия, които попадат в обхвата, определен от целта на системата. Най-често тези правила определят не само обхвата на системата, но също така условията, при които тя се прилага, правата и задълженията на предприятията, за които същата важи, както и техническите аспекти, свързани с функционирането ѝ.
- 73 Освен това в точка 134 от известието от 2016 г. се уточнява, че що се касае до данъците, референтната система се основава на такива елементи като данъчна основа, данъчнозадължени лица, данъчно събитие и данъчни ставки. В това отношение от съдебната практика следва, че в частност данъчната ставка, както и данъчната основа и данъчното събитие са конститутивни характеристики, които определят референтната система или „обичайния“ данъчен режим, въз основа на който следва да се анализира условието избирателност (вж. в този смисъл решение от 16 март 2021 г., *Комисия/Полша*, С-562/19 Р, ЕU:С:2021:201, т. 38 и 39).
- 74 Именно в светлината на тези съображения следва да се прецени дали в случая Комисията правилно е определила референтната система.

- 75 Както по-специално е видно от съображение 107 от обжалваното решение, Комисията посочва, че референтната система се състои от приложимите за КЧД правила, които, взети заедно, определят предмета или основата за облагане с данъка за КЧД.
- 76 В случая спорните мерки са освобождаванията, предвидени в глава 9 от част 9А от ТИОРА за някои видове печалби на КЧД, които иначе биха били обложени с данък за КЧД на основание глава 5 от част 9А от ТИОРА. Следователно те са част от приложимите за КЧД правила, които са кодифицирани в част 9А от ТИОРА.
- 77 По същество приложимите за КЧД правила предвиждат облагане в Обединеното кралство на реализираните от КЧД печалби, които в действителност са приписани на свързаното с тях дружество, данъчнозадължено лице в Обединеното кралство, доколкото то е в основата на дейностите или активите, генерирали тези печалби, или доколкото печалбите на КЧД са част от договорености, с които се цели отклоняване на средства, които в противен случай биха били облагаеми в Обединеното кралство.
- 78 Приложимите за КЧД правила от своя страна са част от общата система на корпоративно данъчно облагане в Обединеното кралство.
- 79 Следва да се прецени доколко тези правила са отделими от посочената обща система на данъчно облагане, тъй като представляват съгласувана нормативна съвкупност със самостоятелна правна логика по смисъла на съдебната практика, посочена в точка 68 по-горе, по-специално що се отнася до елементи като данъчната основа, данъчнозадължените лица, данъчното събитие и данъчните ставки.
- 80 Първо, що се отнася до логиката в основата на приложимите за КЧД правила, следва да се припомни, че както правилно подчертава Обединеното кралство, общата система на корпоративно данъчно облагане в тази държава се основава на принципа на териториалност, съгласно който се облагат само реализираните в Обединеното кралство печалби, а именно печалбите на местни дружества или печалбите на чуждестранни дружества от техни дейности, извършени в Обединеното кралство посредством място на стопанска дейност в тази държава.
- 81 Съгласно приложимите за КЧД правила обаче някои реализирани от КЧД печалби, които съгласно принципа на териториалност поначало не се облагат в Обединеното кралство, все пак могат да бъдат обложени, ако се приеме, че изкуствено са били отклонени от Обединеното кралство.
- 82 Приложимите за КЧД правила почиват съответно на логика, различна от тази на общата система на данъчно облагане в Обединеното кралство. Разбира се, тази логика се явява допълнение или, както посочва Комисията в съображение 105 от обжалваното решение, последица от основаната на принципа на териториалност обща система на данъчно облагане, но е отделима от нея.
- 83 Всъщност тези правила не представляват изключение от общата система на данъчно облагане, доколкото могат да се считат по-скоро за нейно продължение. Приложимите за КЧД правила са насочени към това да се обложат печалбите, които са били изкуствено отклонени от Обединеното кралство и съответно изкуствено са увеличили печалбите на КЧД, което след това ще разпредели дивиденди, които не са облагаеми в Обединеното кралство. Затова логиката на приложимите за КЧД правила е свързана с отклоняването на

печалбите към КЧД, така че на практика те да се реализират извън Обединеното кралство. Следователно тя е различна от тази в основата на общата система на корпоративно данъчно облагане в Обединеното кралство, която почива на реализираните в Обединеното кралство печалби.

- 84 Второ, следва да се провери дали с оглед на конститутивните характеристики, които определят „обичайния“ данъчен режим, приложимите за КЧД правила могат да се считат за цялостен набор от правила, отделен от общата система на корпоративно данъчно облагане в Обединеното кралство.
- 85 Що се отнася до данъчната основа, следва да се отбележи, че приложимите за КЧД правила се отнасят до печалбите на КЧД, които са изкуствено отклонени и натрупани от дъщерни дружества, установени извън Обединеното кралство. Следователно става въпрос за счетоводни печалби, реализирани от КЧД извън Обединеното кралство, и облагането им съгласно глави 4—8 от част 9А от ТИОРА е обвързано от условието те да са били изкуствено отклонени от Обединеното кралство. За сметка на това корпоративният данък в Обединеното кралство се събира върху печалбите, реализирани в Обединеното кралство от местни дружества или от места на стопанска дейност на чуждестранни дружества.
- 86 Що се отнася до данъчнозадължените лица, правилата относно КЧД се прилагат, когато местните за Обединеното кралство дружества имат определени интереси в дъщерни дружества, намиращи се извън Обединеното кралство. Тази особеност индивидуализира тези данъчнозадължени лица спрямо данъчнозадължените лица по общата система на корпоративно данъчно облагане в Обединеното кралство, а именно дружествата, които реализират печалби в Обединеното кралство пряко или, в случая на чуждестранни дружества, посредством място на стопанска дейност в Обединеното кралство. Освен това, когато дружество в Обединеното кралство се облага с данък за КЧД, това е именно във връзка с реализираните от неговото КЧД печалби, докато съгласно общата система на корпоративно данъчно облагане в Обединеното кралство местното дружество подлежи на облагане за собствените си печалби, които реализира самò или посредством място на стопанска дейност в Обединеното кралство.
- 87 Що се отнася до данъчното събитие, следва да се отбележи, че към облагане с данък за КЧД на основание на приложимите за КЧД правила се пристъпва, когато КЧД реализират печалби извън Обединеното кралство и същите се разглеждат като резултат от изкуствени договорености или изкуствено отклоняване на ресурси или печалби, които е трябвало да бъдат обложени в Обединеното кралство. За сметка на това, корпоративен данък в Обединеното кралство се дължи за реализирането на печалби в Обединеното кралство. Всъщност, доколкото са били изкуствено отклонени, реализираните от КЧД печалби е трябвало поради естеството им да се обложат с данък в Обединеното кралство. Така определящият фактор за целите на облагането с данък за КЧД е изкуственото отклоняване на печалбите от Обединеното кралство.
- 88 Що се отнася до данъчната ставка, следва да се отбележи, че в член 371ВС от част 9А от ТИОРА приложимите за КЧД правила предвиждат, че приложимата за изчисляването на данъка за КЧД ставка е предвидената от системата на корпоративното данъчно облагане за печалбата на данъчнозадълженото в Обединеното кралство свързано дружество, а в случай че са приложими няколко данъчни ставки — данъчната ставка, получена от средната стойност на тези различни ставки през съответния данъчен период. Приложимите за КЧД правила действително не съдържат специална ставка, приложима към печалбите на КЧД, и

препращат към ставката, предвидена от общата система на корпоративния данък. Като цяло обаче данъкът за КЧД се определя от специфичен изчислителен механизъм, който евентуално предполага да се изчисли средната стойност от няколко данъчни ставки, приложими към печалбите на данъчнозадълженото в Обединеното кралство свързано дружество.

- 89 Накрая, приложимите за КЧД правила съдържат, по-конкретно в глави 15—21 от част 9А от ТЮРА, специални разпоредби относно изчисляването на данъка за КЧД, неговото управление и събиране, и най-вече връзката му с данъците, дължими от местното за Обединеното кралство дружество, и данъците, платени от КЧД в държавата, в която то е местно лице. Тези разпоредби позволяват прилагането на част 9А от ТЮРА за целите на облагането на КЧД успоредно с прилагането на общата система на корпоративния данък в Обединеното кралство. Приложимите за КЧД правила наистина се основават на общата система на корпоративния данък, към която препращат. Това обаче не е пречка те да се разглеждат като самостоятелна съвкупност от специални правила, уреждащи облагането в Обединеното кралство на реализираните от КЧД печалби.
- 90 Освен това следва да се отбележи, че при изчисляването на размера на данъка на местното дружество, подлежащо на облагане за реализираните от неговото КЧД печалби, се предвижда като данъчно облекчение приспадане на евентуалните данъци, платени в държавата, за която въпросното КЧД е местно лице. Този механизъм, който няма отношение към изчисляването на данъка въз основа на общата система на корпоративния данък в Обединеното кралство, е от решаващо значение при облагането на печалбите на КЧД, за да се избегне двойното данъчно облагане. Самото съществуване на този механизъм свидетелства за особеността на приложимите за КЧД правила.
- 91 При тези обстоятелства следва да се заключи, че Комисията не е допуснала грешка в преценката, като е приела, че приложимите за КЧД правила представляват отделна съвкупност от данъчни правила в рамките на общата система на корпоративния данък в Обединеното кралство, и е възприела тези правила като референтна система за целите на своя анализ.
- 92 Следователно не е налице настоящото основание, свързано с грешка в преценката, опорочаваща определянето на референтната система.

2. Грешка в преценката, опорочаваща констатациите на Комисията за наличие на предимство и за априорна избирателност на оспорваната схема поради дерогиране на референтната система (второ основание по дело Т-363/19 и второ и трето основание по дело Т-456/19)

- 93 Обединеното кралство и ITV изтъкват по същество, че дори да се предположи, че приложимият за КЧД режим представлява подходящата референтна система, прилагането на част 9А, глава 9 от ТЮРА не води до предоставяне на предимство и не представлява дерогация от посочената система.
- 94 Комисията оспорва доводите на Обединеното кралство и на ITV.
- 95 В случая следва да се разгледат последователно доводите на Обединеното кралство и на ITV, подкрепено от своя страна от Обединеното кралство и от LSEGH, с които се оспорва, първо, заключението на Комисията за наличие на предимство, второ, целта на

референтната система, възприета от Комисията за целите на сравнението при анализа за избирателност, и трето, заключението на Комисията за априорната избирателност на оспорваната схема поради дерогиране на референтната система.

а) Наличието на предимство

- 96 Според Обединеното кралство и ITV разпоредбите на глава 9 от част 9А от ТИОРА не могат да бъдат разглеждани отделно от разпоредбите на глави 3 и 5 от тази част, тъй като образуват едно свързано цяло, което определяло обхвата на данъчното облагане в Обединеното кралство на реализираните от КЧД печалби. Данъчните органи на Обединеното кралство съответно не могли да предоставят никакво предимство чрез прилагането на глава 9 от част 9А от ТИОРА.
- 97 В това отношение следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика за държавни помощи се считат намесите, които под каквато и да било форма са в състояние пряко или непряко да поставят определени предприятия в по-благоприятно положение или които трябва да се разглеждат като икономическо предимство, което съответното предприятие не би получило в нормални пазарни условия (вж. решения от 2 декември 2010 г., Комисия/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, т. 40 и цитираната съдебна практика, и от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa и Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 21).
- 98 Така държавна мярка предоставя икономическо предимство на бенефициера, щом като облекчава тежестите, които обичайно натоварват бюджета на едно предприятие, и без да е субсидия в строгия смисъл на думата, има същото естество и последици (решение от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa и Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 22). Мярка, с която публичните власти предоставят на някои предприятия благоприятно данъчно третиране, което, макар да не включва прехвърляне на държавни ресурси, поставя бенефициерите в по-изгодно финансово положение от това на други данъчнозадължени лица, представлява държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС (решение от 15 март 1994 г., Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, т. 14; вж. и решение от 8 септември 2011 г., Paint Graphos и др., C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 46 и цитираната съдебна практика).
- 99 Следователно, за да се определи дали е налице данъчно предимство, е необходимо да се сравни положението на бенефициера в резултат от прилагането на разглежданата мярка с положението му в отсъствие на разглежданата мярка и при прилагане на обичайните правила за данъчно облагане (вж. решение от 24 септември 2019 г., Нидерландия и др./Комисия, T-760/15 и T-636/16, EU:T:2019:669, т. 147 и цитираната съдебна практика).
- 100 В случая, в съображения 96—101 от обжалваното решение Комисията приема, че спорните освобождавания позволяват на местно за Обединеното кралство дружество, което подлежи на облагане с данък за КЧД съгласно глава 5 от част 9А от ТИОРА, да иска този данък за КЧД да бъде за 25 % от нетърговските финансови печалби на КЧД от квалифицирани заеми, или за още по-нисък процент, стигащ до 0 %, когато тези печалби се финансират от „квалифицирани ресурси“ или се прилага правилото за „съчетана лихва“. Спорните освобождавания съответно предоставяли предимство на дружествата бенефициери, доколкото в противен случай освободените печалби биха били обложени с данък за КЧД съгласно глава 5 от част 9А от ТИОРА.

- 101 В това отношение от част 9А от ТИОРА, така както е представена в точки 3—9 по-горе, се вижда, че определените в нея правила изброяват редица хипотези, в които се счита, че е налице изкуствено отклоняване на печалби, като например тези по глава 5, отнасяща се до упражняването в Обединеното кралство на дейности посредством съществени функции на персонала, вследствие на което КЧД реализират нетърговски финансови печалби извън Обединеното кралство.
- 102 Така, когато е изпълнен един от критериите, въз основа на които съгласно посочените по-горе правила се установява наличието на изкуствено отклоняване на печалбите, въпросните правила предвиждат реализираните от КЧД печалби да се обложат в Обединеното кралство с данък за КЧД.
- 103 Следователно логиката на системата е да има облагане в хипотезите, в които е налице изкуствено отклоняване на печалби от Обединеното кралство, било за да се реинтегрират тези печалби в данъчната основа в Обединеното кралство, която е била свита, било за да не се допуснат евентуални изкуствени договорености, водещи до такова отклоняване.
- 104 При тези обстоятелства предвиденото освобождаване за 75 % и дори 100 % от тези печалби на КЧД, които са били изкуствено отклонени от Обединеното кралство и следователно е трябвало да бъдат обложени там на това основание, облекчава тежестите, които обичайно натоварват бюджета на дружеството, данъчнозадължено в Обединеното кралство за посочените печалби.
- 105 Всъщност, противно на твърдяното от ITV, спорните освобождавания не могат да се считат за вариация при облагането на печалбите на КЧД. Всъщност, доколкото са в разрез със самото естество на приложимите за КЧД правила, а именно облагане на изкуствено отклонените от Обединеното кралство печалби, тези освобождавания не могат да се считат за вариация при прилагането на посочените правила.
- 106 Също така не може да се приеме доводът, че глави 3 и 5 от част 9А от ТИОРА са компоненти на един и същ законодателен текст, които определят обхвата на данъчното облагане в Обединеното кралство на реализираните от КЧД печалби. Всъщност обстоятелството, че двете глави са от един и същ законодателен текст и че съответно са приложими по силата на посочения действащ текст, не променя факта, че мерките, предвидени в глава 9 от част 9А от ТИОРА, доколкото освобождават от облагане печалбите, за които се счита, че са изкуствено отклонени от Обединеното кралство, не съответстват на естеството и логиката на системата, от която са част. Така, вместо да очертават обхвата на облагането на печалбите на КЧД, освобождаванията, предвидени в глава 9 от част 9А от ТИОРА, изключват облагането на печалбите, които е трябвало да бъдат обложени като изкуствено отклонени от Обединеното кралство печалби.
- 107 Ако се приеме, че само поради обстоятелството, че е предвидена в същия законодателен текст, дадена дерогация от данъчен режим не представлява такава дерогация, а по-скоро вариация, която очертава обхвата на въпросния данъчен режим, за държавите членки би било много лесно да прикрият дерогации от обичайното данъчно облагане посредством подобна законодателна техника и съответно да избегнат прилагането на правилата относно контрола върху държавните помощи.

108 При това положение следва да се отхвърлят доводите, с които Обединеното кралство и ИТВ оспорват констатацията на Комисията за наличие на предимство поради спорните освобождавания.

б) Целта на приложимите за КЧД правила

- 109 Обединеното кралство и ИТВ поддържат по същество, че Комисията неправилно е приела, че целта на приложимите за КЧД правила се свежда до облагането на изкуствено отклонените печалби, докато тези правила имали за цел да защитят основата за облагане с корпоративен данък в Обединеното кралство, която може да бъде свита чрез изкуствени отклонения на печалби, а също и чрез приспадания в Обединеното кралство в резултат на договорености, включващи циклични сделки.
- 110 Комисията твърди, че целта на приложимите за КЧД правила е да се обложат печалбите от дейности и активи в Обединеното кралство, изкуствено отклонени към КЧД.
- 111 За да се прецени дали е налице сравнимост, което е част от проверката за избирателност в рамките на втория етап от анализа, предвиден в описаната в точка 61 по-горе съдебна практика, определянето на целта на съответната данъчна система има решаващо значение, тъй като правното и фактическото положение на съответните икономически оператори трябва да бъде сравнено именно с оглед на посочената цел.
- 112 Всъщност съгласно съдебната практика условието предимството да е избирателно, за да бъде квалифицирана дадена мярка като „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, изисква да се установи дали в рамките на даден правен режим разглежданата национална мярка може да постави в по-благоприятно положение „определени предприятия или производството на някои стоки“ в сравнение с други, които от гледна точка на преследваните с този правен режим цели се намират в сходно фактическо и правно положение и по този начин са обект на диференцирано третиране, което по същество може да се квалифицира като дискриминационно (решение от 16 март 2021 г., Комисия/Полша, С-562/19, ЕУ:С:2021:201, т. 28 и цитираната съдебна практика).
- 113 В съображение 105 от обжалваното решение се посочва, че „целта на правилата на Обединеното кралство за КЧД е да се защити основата за облагане с корпоративния данък на Обединеното кралство, като по този начин се гарантира, че системата на корпоративно данъчно облагане в Обединеното кралство постига целта си“ и че тази система постига въпросната цел „чрез облагането на печалбите от дейности и активи в Обединеното кралство, за които се счита, че са *изкуствено отклонени* от Обединеното кралство към чуждестранни свързани образувания“. Тази цел е припомнена с малко по-различни думи в съображение 114 от обжалваното решение.
- 114 В случая страните спорят по същество по въпроса дали приложимите за КЧД правила имат за цел да се защити основата за облагане с корпоративния данък на Обединеното кралство, както поддържат Обединеното кралство и ИТВ, или да се обложат изкуствено отклонените от Обединеното кралство печалби, както поддържа Комисията.

- 115 В това отношение веднага следва да се отбележи, че двете гледни точки, обобщени в точка 114 по-горе, в действителност не са противоположни, доколкото защитата на основата за облагане с корпоративния данък на Обединеното кралство е широка цел, в рамките на която се вписва по-специфичната цел да се обложат изкуствено отклонените от Обединеното кралство печалби.
- 116 Всъщност, както бе посочено в точка 3 по-горе, системата на корпоративния данък в Обединеното кралство се основава на принципа на териториалност, съгласно който се облагат само печалбите, реализирани от дейности и активи в Обединеното кралство било от местни за тази държава дружества, било от места на стопанска дейност на чуждестранни дружества. Следователно по силата на принципа на териториалност дивидентите, разпределяни от контролирани чуждестранни дружества като КЧД, не се облагат в Обединеното кралство. Както изтъква Обединеното кралство в административната процедура, и по-точно в отговор на решението за откриване на официална процедура по разследване, за да се избегне в контекста на териториалната данъчна система свиване на основата за облагане с корпоративния данък на Обединеното кралство по-специално в полза на КЧД, които подлежат на облагане с ниски данъчни ставки извън Обединеното кралство, са въведени редица мерки, като например мерките, с които се определя таван за приспадането на лихви в Обединеното кралство, ограниченията относно лихвените проценти, прилагани в рамките на група от дружества, или приложимите за КЧД правила.
- 117 Безспорно всички тези мерки способстват за общата цел да се защити основата за облагане с корпоративния данък на Обединеното кралство.
- 118 За целите на преценката дали въпросните данъчни мерки са избирателни е важно обаче да се определи конкретната цел на приложимите за КЧД правила, които са меродавната в случая референтна система.
- 119 От различните документи във връзка с консултациите, предхождащи приемането в Обединеното кралство на приложимите за КЧД правила, личи, че последните са имали за цел да защитят основата за облагане с корпоративния данък на Обединеното кралство от свиване поради изкуственото отклоняване на печалби от Обединеното кралство. Освен това от отговорите, дадени от Обединеното кралство в административната процедура, и от писмените му изявления в настоящото производство, е видно, че конкретната цел на приложимите за КЧД правила е да се обложат изкуствено отклонените от Обединеното кралство печалби на КЧД.
- 120 При тези обстоятелства следва да се отхвърлят доводите, с които Обединеното кралство и ITV оспорват целта на приложимите за КЧД правила, която Комисията е възприела при преценката за сравнимост в случая, а именно защита на данъчната основа за корпоративния данък на Обединеното кралство чрез облагане на печалбите от дейности и активи в Обединеното кралство, които изкуствено се отклоняват от него към КЧД.

в) Априорната избирателност на оспорваната схема поради дерогиране на референтната система

- 121 Според Обединеното кралство и ITV, подкрепено в това отношение от LSEGH, Комисията е допуснала грешка в преценката, като в обжалваното решение е приела оспорваната схема за априори избирателна, понеже не е отчела в достатъчна степен, че с приложимите за КЧД правила се налага данъчно задължение само в случаите, при които е налице висок риск от

злоупотреба или изкуствено отклоняване на печалби от Обединеното кралство. За сметка на това освобождаването, предвидено в глава 9 от част 9А от ТПОРА, се прилага само в случаи, при които съществува малък риск от свиване на основата за облагане с корпоративния данък на Обединеното кралство.

- 122 Затова Обединеното кралство, ITV и LSEGH поддържат, че фактическото и правното положение на КЧД, реализирало печалби в резултат на неквалифицирани заеми, а именно отпуснатите на свързани дружества от Обединеното кралство или на трети дружества, е различно от това на КЧД, реализирали печалби в резултат на квалифицирани заеми. В този смисъл заемите, отпуснати от КЧД на свързани дружества от Обединеното кралство, представлявали договорености, включващи циклични сделки и целящи да се намали основата за облагане с корпоративния данък на Обединеното кралство, а заемите, отпуснати от КЧД на трети лица, обикновено представлявали договорености, които нямат стопанска цел и поради това са приравними на заеми „касички“, какъвто не бил случаят, когато са налице квалифицирани заеми, по-специално поради условието да се упражнява стопанска дейност в държавата, за която КЧД е местно лице.
- 123 Комисията оспорва тези доводи и изтъква по същество, че случаите, при които са налице заеми нагоре по веригата и заеми „касички“, от една страна, и случаите, при които са налице квалифицирани заеми, от друга страна, са сравними, доколкото двата вида заеми могли да генерират нетърговски финансови печалби поради съществени функции на персонала, изпълнявани в Обединеното кралство. Всъщност свързаният с тези функции критерий бил един от критериите, предвидени в глава 5 от част 9А от ТПОРА, за да се идентифицират случаите на изкуствено отклоняване на печалби, подлежащи на облагане с данък за КЧД. Освен това както квалифицираните, така и неквалифицираните заеми могли да бъдат обосновани с надлежни търговски съображения.
- 124 В това отношение следва да се припомни, че на втория етап от анализа за избирателност на данъчните мерки, предвиден в припомнената в точка 61 по-горе съдебна практика, Комисията трябва да докаже, че разглежданата данъчна мярка дерогира референтната система, установена на първия етап, доколкото въвежда диференциация между оператори, които с оглед на целта на референтната система се намират в сравнимо фактическо и правно положение.
- 125 За да установи наличието на избирателно предимство, в съображения 124—151 от обжалваното решение Комисията сравнява положението на дружествата, които могат да се позоват на спорните освобождавания, а именно дружествата, чиито КЧД реализирали нетърговски финансови печалби от квалифицирани заеми, с това на дружествата, за които такова освобождаване не се прилагало, а именно дружествата, чиито КЧД реализирали печалби от неквалифицирани заеми.
- 126 В това отношение най-напред следва да се разгледат условията, които се изискват за предоставянето на спорните освобождавания, и по-специално условията, свързани с това заемите да са квалифицирани, след това да се обърне внимание на присъщите характеристики на неквалифицираните заеми и накрая да се провери дали Комисията правилно е заключила, че с оспорваните мерки е въведена диференциация между намиращи се в сравнимо положение оператори.

1) Условието за предоставяне на спорните освобождавания

- 127 В обжалваното решение Комисията приема, че три освобождавания, предвидени в глава 9 от част 9А от ТПОРА и засягащи печалбите на КЧД, подлежащи на облагане с данък за КЧД на основание глава 5, предоставят изборително предимство на техните бенефициери.
- 128 Първото освобождаване е това по член 371В от част 9А от ТПОРА, което може да обхване до 100 % нетърговските финансови печалби на КЧД, получени от квалифицирани заеми, доколкото те са били финансирани с квалифицирани ресурси, а именно по същество тези от печалбите или други собствени ресурси на КЧД.
- 129 Второто освобождаване е предвиденото в член 371D от част 9А от ТПОРА освобождаване в размер на 75 % от нетърговските финансови печалби на КЧД. 75 % от печалбите от квалифицирани заеми могат да бъдат освободени на това основание, без да е необходимо да се доказва, че ресурсите са свързани с КЧД, и независимо от съществените функции на персонала, изпълнявани във връзка с въпросните заеми. Поради тази причина се счита, че това освобождаване автоматично се предоставя в хипотезата на квалифицирани заеми.
- 130 Третото освобождаване е това по член 371Е от част 9А от ТПОРА, известно като „счетована лихва“. То може да се претендира за остатъка от нетърговските финансови печалби от квалифицирани заеми, които не са били предмет на другите две освобождавания, доколкото за съответната група от предприятия, взета като цяло, размерът на облагаемите доходи от получени лихви е по-висок от размера на лихвите, изплатени и следователно приспаднати от тази група от данъчната ѝ основа в Обединеното кралство. Тъй като това освобождаване може да се претендира за всички получени от квалифицирани заеми нетърговски финансови печалби на съответното КЧД, Комисията го е третирила като пълно освобождаване на същото основание като предвиденото в член 371В.
- 131 На първо място, следва да се припомни, че спорните освобождавания засягат нетърговските финансови печалби, а именно по същество печалбите от заеми, отпуснати от КЧД, което не развива дейност в банковия сектор, които печалби са счетени за подлежащи на облагане в Обединеното кралство и следователно за облагаеми с данък за КЧД съгласно посочената глава 5 от част 9А от ТПОРА. Така тези печалби са счетени за облагаеми в Обединеното кралство, доколкото дейностите, които са най-важни за възникването и управлението на въпросните заеми, а именно съществените функции на персонала, са извършвани в Обединеното кралство (хипотеза, която съответства на т.нар. „критерий за дейности в Обединеното кралство“, предвиден в член 371ЕВ от част 9А от ТПОРА), или пък заемите са финансирани със средства или активи от капиталови вноски с произход от Обединеното кралство (хипотеза, която съответства на т.нар. „критерий за свързани с Обединеното кралство капитали“, предвиден в член 371ЕС от част 9А от ТПОРА).
- 132 На второ място, ползването на спорните три освобождавания зависи от изпълнението на условието, свързано с мястото на установяване на КЧД. Това условие, предвидено в член 371А от част 9А от ТПОРА във връзка с член 371DG от същия законодателен акт, изисква съответното КЧД да упражнява дейността си в страната, в която е местно лице, поне основно в трайно заети и използвани помещения. То е посочено от Обединеното кралство в писмените му изявления като изискване за действително съществуване на КЧД и изключва т.нар. дружества „пощенски кутии“ или „екрани“. Ясно е обаче, че обхватът на това условие, така както е тълкувано от данъчните органи на Обединеното кралство, остава относителен. Всъщност от точка INTM200810 от наръчника на данъчните органи на

Обединеното кралство относно международното данъчно право във връзка с КЧД (HMRC International Manual/INTM 190000 Controlled Foreign Companies) е видно, че за да бъде въпросното условие изпълнено, е достатъчно помещението да бъдат заети с „разумна степен“ на постоянство, тоест за период от най-малко дванадесет месеца или да има „намерение“ в този смисъл. Освен това, противно на предвиденото в член 371DF, параграф 1 от част 9А от ТИОРА по отношение на търговските печалби, не са свързани с това изискване за пребиваване допълнителните условия, които могат да докажат реалния характер на дейността в страната на установяване.

- 133 Освен това, както Обединеното кралство признава в отговор на въпросите на Общия съд в съдебното заседание, обстоятелството, че дадено КЧД отговаря на условието, свързано с мястото на установяване, не означава, че съществените функции на персонала, релевантни за дейността на това КЧД, и по-специално тези във връзка с отпусканите от него заеми (които могат да генерират нетърговски финансови печалби), се изпълняват в страната, в която то е местно лице. В това отношение в съображения 165 и 166 от обжалваното решение Комисията отбелязва, че според данъчните органи на Обединеното кралство за финансираните със собствени средства големи заеми, средносрочни до дългосрочни, се очаква в повечето случаи управлението на заема да спада към финансовата функция на групата, а не на самите КЧД.
- 134 Следователно е възможно КЧД, което отговаря на условието, свързано с мястото на установяване, да реализира нетърговски финансови печалби от заемна дейност, във връзка с която съществените функции на персонала са били изпълнявани в Обединеното кралство.
- 135 Освен това обстоятелството, че е изпълнено такова условие, не означава, че са изпълнени и другите условия за ползването на спорните освобождавания. Следователно не е изключено КЧД, което отговаря на условието, свързано с мястото на установяване, да реализира от неквалифицирани заеми нетърговски финансови печалби, които съответно не биха могли да се ползват от спорните освобождавания.
- 136 При това положение, както правилно отбелязва Комисията, по-специално в съображение 149 от обжалваното решение, условието, свързано с мястото на установяване, не е определящо за целите на преценката за сравнимост, която трябва да се направи при анализа за избирателност, доколкото то може да бъде изпълнено както от дружества, които имат право на спорните освобождавания, така и от дружества, които нямат такова право.
- 137 На трето място, за да са допустими спорните освобождавания, съответните нетърговски финансови печалби трябва да са от квалифицирани заеми. По силата на член 371IG от част 9А от ТИОРА квалифицираните заеми са заеми, които КЧД е отпуснало на други чуждестранни за Обединеното кралство дружества, контролирани от същото или от същите дружества като това или тези, които контролират въпросното КЧД. Следователно, както се вижда от точка INTM216450 от наръчника на данъчните органи на Обединеното кралство относно международното данъчно право във връзка с КЧД (HMRC International Manual/INTM 190000 Controlled Foreign Companies), по същество квалифицираните заеми са заеми, които КЧД е отпуснало на дружества от същата група, които са чуждестранни за Обединеното кралство лица.

- 138 Условието заемите да са квалифицирани важи за трите разглеждани освобождавания. Що се отнася все пак до освобождаването, предвидено в член 371ID от част 9А от ТИОРА, това условие по същество е единственото условие — извън свързаното с мястото на установяване — което е приложимо, за да могат данъчнозадължените дружества да претендират освобождаване от 75 % на нетърговските финансови печалби, реализирани от техните КЧД в резултат на квалифицирани заеми, и то независимо от факта, че във връзка с въпросните заеми съществени функции на персонала са били изпълнявани в Обединеното кралство.
- 139 На четвърто място, за да е допустимо освобождаването, предвидено в член 371IB от част 9А от ТИОРА, което може да засегне до 100 % нетърговските финансови печалби на КЧД, е необходимо също да се докаже, че ресурсите, които са в основата на съответния квалифициран заем, представляват „квалифицирани“ ресурси. Всъщност член 371IB от част 9А от ТИОРА предвижда, че данъчнозадължените дружества могат да искат освобождаване от облагане с данък за КЧД върху нетърговските финансови печалби от квалифицирани заеми, ако и доколкото успеят да докажат, че тези печалби имат за източник квалифицирани ресурси. По силата на член 371IB от част 9А от ТИОРА квалифицираните ресурси съответстват по същество на ресурсите, имащи за източник печалбите на КЧД или средства и други активи, получени от КЧД във връзка с акциите, което това дружество притежава в членове на групата, към която принадлежи, или които то е емитирало в полза на тези членове. Следователно това освобождаване може да обхване до 100 % от облагаемите нетърговски финансови печалби, ако всички съответни квалифицирани заеми са финансирани с квалифицирани ресурси.
- 140 В това отношение, както отбелязват Обединеното кралство и ITV в отговорите си на въпросите на Общия съд, не е изключено даден заем да е бил финансиран с квалифицирани и следователно собствени на КЧД ресурси, въпреки че съществените функции на персонала, свързани с посочения заем, са били изпълнявани централизирано в Обединеното кралство. Следователно освобождаването, предвидено в член 371IB от част 9А от ТИОРА, също както и предвиденото в член 371ID от част 9А от ТИОРА, се предоставя независимо от това дали свързани с въпросните заеми съществени функции на персонала са били изпълнявани в Обединеното кралство.
- 141 На пето място, предвиденото в член 371IE от част 9А от ТИОРА освобождаване, известно като „съчетана лихва“, може да се претендира за остатъка от нетърговските финансови печалби от квалифицирани заеми, които печалби не са били предмет на другите две освобождавания, доколкото за съответната група от предприятия, взета като цяло, размерът на облагаемите доходи от получените лихви е по-висок от размера на лихвите, изплатени и следователно приспаднати от тази група от данъчната ѝ основа в Обединеното кралство.
- 142 Следователно става въпрос за допълнително освобождаване спрямо другите две освобождавания, което обаче също се предоставя независимо от факта, че съществени функции на персонала, свързани със заемите, които са в основата на въпросните нетърговски финансови печалби, са били изпълнявани в Обединеното кралство.

143 С оглед на изложените по-горе съображения следва да се отбележи, че извън различните условия, меродавни за всяко от спорните освобождавания, последните се предоставят независимо от факта, че съществени функции на персонала са били изпълнявани в Обединеното кралство във връзка със заемите, източник на въпросните нетърговски финансови печалби.

2) Хипотезите, в които предоставянето на спорните освобождавания е изключено

144 Както бе посочено в точки 127—143 по-горе, общото условие за спорните три освобождавания е заемите да са квалифицирани. Следователно посочените освобождавания са изключени за нетърговските финансови печалби от неквалифицирани заеми.

145 По силата на член 371 от част 9А от ТИОРА от определението на понятието за квалифицирани заеми са изключени заемите, отпуснати на местно за Обединеното кралство дружество или на притежавано от чуждестранно дружество място на стопанска дейност в тази държава. Изключени са и заемите, отпуснати на друго КЧД, които позволяват на дружество в Обединеното кралство да приспадне при изчисляването на данъка за КЧД платените по заема лихви. Изключени са също заемите, отпуснати на бенефициер, който използва съответните средства, за да предостави други заеми.

146 Доколкото квалифицираните заеми трябва да бъдат отпуснати на дружества, които отговарят на изискванията по член 371IG, параграф 8 от част 9А от ТИОРА, а именно дружествата, свързани с КЧД и контролирани от същото или същите дружества като тези, които контролират КЧД, заемите, предоставяни на дружества извън групата, са изключени от определението на понятието за квалифицирани заеми.

147 Така по същество за неквалифицирани се считат заемите, отпуснати от КЧД на местни за Обединеното кралство дружества от групата, наричани „заеми нагоре по веригата“, заемите, отпуснати от КЧД на трети дружества, наречени заеми „касички“, и заемите, лихвите по които се използват като приспадания по друг данък за КЧД или служат за финансиране на други заеми.

148 Най-напред, що се отнася до заемите нагоре по веригата, особеността, която Обединеното кралство изтъква, за да обясни изключването им от обхвата на спорните освобождавания, е допълнителният риск, който този вид заеми представлява за данъчната основа поради възможността ползващото се от заема дружество от Обединеното кралство да приспадне платените по него лихви.

149 В това отношение следва да се отбележи, че макар възможността за приспадане в Обединеното кралство на лихвите, платени във връзка с въпросните заеми, да характеризира заемите нагоре по веригата, фактът, че нетърговските финансови печалби от въпросните заеми се облагат с данък за КЧД съгласно член 371ЕВ от глава 5 от част 9А от ТИОРА, предполага, че съществени функции на персонала, свързани със същите тези заеми, са изпълнявани в Обединеното кралство.

- 150 По-нататък, що се отнася до заемите, предоставяни на трети лица, следва да се припомни, че за тях не важат спорните освобождавания, доколкото те не са квалифицирани. Всъщност, за да отговаря на изискванията, получателят на въпросния заем трябва да бъде и отговарящо на изискванията дружество, а именно по същество дружество, което е част от същата група като съответното КЧД.
- 151 Наистина в хода на цялото производство Обединеното кралство окачествява заемите, отпускани от КЧД на трети дружества, като заеми „касички“ или принадлежащи на дружества „касички“. Всъщност според Обединеното кралство и ITV, когато КЧД отпуска заем на трето лице, този заем се състои от излишъци от парични активи, депозирани у трети лица под формата на банков депозит или друга сигурна инвестиция.
- 152 Следва обаче да се подчертае, че сами по себе си тези съображения не правят заема неквалифициран. Всъщност съгласно член 371IG, параграф 8 от част 9А от ТПОРА даден заем е неквалифициран, когато получателят му не е част от групата, към която принадлежи отпускащото го КЧД.
- 153 Във всеки случай следва да се отбележи, че въпросното изключване не се отнася до хипотеза на изкуствено отклоняване на печалби, свързана с факта, че получателят на заема в основата на съответните печалби не принадлежи към същата група като КЧД, въпреки че подобна хипотеза на изкуствено отклоняване не е възможна, когато получателят на заема принадлежи към същата група като КЧД.
- 154 Всъщност, независимо дали получателят на заема принадлежи или не към групата на КЧД, което го предоставя, съществени функции на персонала, свързани с този заем, може да са били изпълнявани в Обединеното кралство, въпреки че генерираните с посочения заем нетърговски финансови печалби са били реализирани от КЧД. Така принадлежността на получателя на заема към същата група като КЧД няма отражение върху реализирането на тези печалби от КЧД.
- 155 Накрая, Обединеното кралство и ITV посочват други, различни от предвидени в член 371IH от част 9А от ТПОРА, хипотези извън обхвата на понятието за квалифицирани заеми.
- 156 Така по силата на член 371IH, параграф 3 от част 9А от ТПОРА от определението на понятието за квалифицирани заеми са изключени по-специално случаите, при които платените по заема лихви служат за намаляване на печалбите в основата на данъка за КЧД. Това изключване допълва изключването на заемите нагоре по веригата, доколкото по същество цели спорните освобождавания да не бъдат съчетавани с приспадания или други освобождавания, прилагани в Обединеното кралство.
- 157 Освен това съгласно член 371IH от част 9А от ТПОРА са изключени и случаите, при които отпуснатият от КЧД заем позволява впоследствие на дружеството, получател на заема, да предостави други заеми. Както отбелязват Обединеното кралство и ITV, това изключване по същество има за цел отпуснатите от КЧД заеми да бъдат използвани за финансиране на търговската дейност на групата извън Обединеното кралство.
- 158 В това отношение, както правилно поддържа Комисията, следва да се отбележи, че макар да е съвсем оправдано да се освободят от облагане нетърговските финансови печалби от заеми, послужили за финансиране на дейността на групата в чужбина, факт е, че доходът, получен от ресурси с произход от Обединеното кралство или от съществени функции на

персонала, изпълнявани в Обединеното кралство, е реализиран от КЧД и следователно би могъл да се счита за изкуствено отклонен от Обединеното кралство по силата на глава 5 от ТИОРА.

- 159 Що се отнася до различните хипотези на изключване, описани в точки 147—157 по-горе, следва да се отбележи, че те се отнасят до случаи, при които наистина биха могли да се извършат допълнителни приспадания в Обединеното кралство или при които предлаганото от КЧД финансиране е щяло да ползва дружества извън групата, чиито ресурси или съществени функции на персонала в Обединеното кралство са били мобилизирани за целите на възникването и управлението на въпросните заеми. Всички тези хипотези на изключване на освобождаването обаче не са свързани с наличието на изкуствено отклоняване на печалби поради съществени функции на персонала, изпълнявани в Обединеното кралство.
- 160 При това положение следва да се отхвърлят доводите на Обединеното кралство, ITV и LSEGН, че с тези хипотези на изключване се цели да се препятства предоставянето на спорните освобождавания в конкретни случаи на изкуствено отклоняване на печалби.

3) Дерогирането на референтната система и сравнимостта на съответните оператори с оглед на целта на посочената система

- 161 Като начало следва да се припомни, че в случая референтната система, от гледна точка на която трябва да се анализират спорните освобождавания, се състои от приложимите за КЧД правила, които целят да се защити данъчната основа за корпоративния данък на Обединеното кралство чрез облагане на печалбите от дейности и активи в Обединеното кралство, които изкуствено се отклоняват от Обединеното кралство към КЧД.
- 162 Освен това следва да се припомни, че в рамките на приложимите за КЧД правила реализираните от КЧД нетърговски финансови печалби, свързани с изпълнявани в Обединеното кралство съществени функции на персонала, са счетени за печалби, които са изкуствено отклонени от Обединеното кралство и следователно са облагаеми по силата на глава 5 от част 9А от ТИОРА.
- 163 Всъщност наличието на съществени функции на персонала, изпълнявани в Обединеното кралство, е една от четирите хипотези, предвидени в глава 5А от част 9А от ТИОРА и обобщени в точка 6 по-горе, при които се смята, че има изкуствено отклоняване на печалби и следователно е нужно облагане в Обединеното кралство.
- 164 С други думи, законодателят на Обединеното кралство е приел, че доколкото са генерирани от изпълнявани в Обединеното кралство съществени функции на персонала, печалбите на КЧД трябва да бъдат обложени в тази държава. Поради това нетърговските финансови печалби, генерирани както от неквалифицирани, така и от квалифицирани заеми, могат да бъдат обложени с данък за КЧД на основание член 371ЕВ от глава 5 от част 9А от ТИОРА.
- 165 Налага се изводът, направен в точка 143 по-горе, че чрез прилагането на съответните освобождавания не е изключено случаи, при които в Обединеното кралство са изпълнявани съществени функции на персонала и следователно има изкуствено отклоняване на печалби, да бъдат частично или изцяло освободени от данъчно облагане в Обединеното кралство.

- 166 При тези обстоятелства освобождаването само на получените от квалифицирани заеми нетърговски финансови печалби на КЧД би могло да доведе до различно третиране спрямо получените от неквалифицирани заеми нетърговски финансови печалби на КЧД, които, тъй като не се ползват от съответните освобождавания, биха били обложени по силата на приложимите за КЧД правила, в случай че тези две положения са сравними с оглед на целта на приложимите за КЧД правила.
- 167 Ето защо следва да се провери дали данъчнозадължените в Обединеното кралство дружества, които имат право на спорните освобождавания за получените от квалифицирани заеми нетърговски финансови печалби на своите КЧД, се намират — с оглед на целта на референтната система, а именно защита на данъчната основа за корпоративния данък на Обединеното кралство чрез облагане на изкуствено отклонените печалби — в същото положение като дружествата, чиито КЧД са реализирали нетърговски финансови печалби от неквалифицирани заеми.
- 168 Първо, както заемите нагоре по веригата, така и квалифицираните заеми могат да облагани с данък за КЧД на основание член 371ЕВ от част 9А от ТПОРА поради изпълняваните в Обединеното кралство и свързаните с посочените заеми съществени функции на персонала. Всъщност изкуствено отклоняване на печалби в резултат на дейности в Обединеното кралство се счита, че е налице и в двете хипотези, въпреки че са освободени само печалбите от квалифицираните заеми.
- 169 Всъщност, както твърди Обединеното кралство, приложимите за КЧД правила представляват отговор на изкуственото отклоняване поради прехвърлянето на средства към КЧД, извършено първоначално от данъчнозадълженото в Обединеното кралство дружество, които средства евентуално ще се върнат в Обединеното кралство само под формата на необложени дивиденди. Тези съображения важат по-специално и за случаите, в които съществени функции на персонала се изпълняват в Обединеното кралство във връзка със заеми, отпуснати от КЧД, което впоследствие реализира нетърговски финансови печалби благодарение на тези заеми. Печалбите, генерирани от тези заеми в резултат на извършвани в Обединеното кралство дейности, ще се върнат само под формата на необлагаеми дивиденди, при това независимо дали получателите по въпросните заеми са местни за Обединеното кралство или за друга държава лица.
- 170 Затова, що се отнася до изкуствено отклонените печалби от извършвана в Обединеното кралство дейност, облагането на които се урежда от приложимите за КЧД правила, квалифицираните заеми и заемите нагоре по веригата се намират в еднакво положение, независимо от факта, че в случая със заемите нагоре по веригата възможността за приспадане в Обединеното кралство на платените по тези заеми лихви допълнително свива основата за облагане с корпоративния данък на Обединеното кралство.
- 171 В това отношение следва да се отбележи, че свиването на данъчната основа за дружеството, получател на заема в Обединеното кралство, вследствие на приспаданите от това дружество платени на КЧД лихви е отделен проблем от свиването поради изкуственото отклоняване на печалбите на дружеството от Обединеното кралство, източник на прехвърлените средства и изпълняваните във връзка с въпросния заем съществени функции на персонала.
- 172 Освен това, както правилно отбелязва Комисията, свързаната с приспадането на лихвите по заем опасност от свиване на основата за облагане с корпоративния данък на Обединеното кралство може да се управлява на равнището на дружеството, което злоупотребява с

правото на приспадане, например като се ограничат възможните приспадания. Такова ограничаване може да се предвиди евентуално на равнище група. Всъщност, както самото Обединено кралство признава, данъчното му право съдържа цяла поредица от мерки, които взаимно се допълват и имат за цел да защитят основата за облагане с корпоративния данък на Обединеното кралство. Сред посочените от Обединеното кралство такива мерки са тези, с които се определя таван за приспадането на лихвите по заем, така че да се възпрепятстват определени приспадания, извършвани по чисто данъчни съображения. Следователно мерки от този вид могат да се приложат, за да се противодейства на приспадания във връзка със заеми нагоре по веригата, доколкото тези заеми представляват според данъчните органи на Обединеното кралство договорености, включващи циклични сделки и направени единствено с цел извършване на данъчни приспадания.

- 173 Второ, що се отнася до предоставяните на трети лица заеми, следва да се отбележи, че с оглед на член 371IG, параграф 8 от част 9А от ТИОРА ключовият елемент, който прави този вид заеми неквалифицирани, е фактът, че получателите на отпуснатите от КЧД заеми, които са в основата на въпросните нетърговски финансови печалби, са трети лица, които не са свързани с КЧД.
- 174 Обединеното кралство и ITV подчертават факта, че докато средствата, които са позволили да се финансира въпросният заем, биха могли да останат в Обединеното кралство и да се инвестират от принадлежащи към същата група местни за Обединеното кралство дружества, за да се гарантира, че доходът от допълнителния капитал в крайна сметка е за местните за Обединеното кралство дружества, заемите, предоставяни на трети лица, представляват фиктивни договорености без стопанска цел, насочени към генерирането на нетърговски финансови печалби на равнище КЧД и следователно извън Обединеното кралство.
- 175 Както бе отбелязано в точка 152 по-горе обаче, предполагаемият привиден характер и липса на стопанска цел на заемите, предоставяни на трети лица, не следват от разпоредбите относно спорните освобождавания като основание за изключването на последните. Освен това, както правилно отбелязва Комисията, Обединеното кралство и ITV не са представили доказателства, че заемите, които КЧД отпускат на трети дружества, непременно са фиктивни договорености, които не могат да се обосноват с легитимни икономически съображения.
- 176 Освен това дали получателят е външно за групата дружество или пък дружество от групата, към която принадлежи КЧД, не променя факта, че прехвърлянето на средства от местното за Обединеното кралство дружество към посоченото КЧД няма да генерира облагаеми в Обединеното кралство печалби, тъй като и в двата случая доходът от тези средства ще се върне в Обединеното кралство само под формата на необлагаеми дивиденди. Това обстоятелство е налице и в двата случая. Затова данъкът за КЧД следва да е в отговор на такова отклоняване.
- 177 Същото важи и когато нетърговските финансови печалби от заем са реализирани от КЧД чрез използването на изпълнявани в Обединеното кралство съществени функции на персонала. Всъщност нетърговските финансови печалби, получени от отпуснат от КЧД заем, било то на трето лице или на дружество от същата група, във връзка с който

съществени функции на персонала са били изпълнявани в Обединеното кралство, се считат за изкуствено отклонени и поради това за облагаеми с данък за КЧД на основание член 371ЕВ от глава 5 от част 9А от ТИОРА.

- 178 Следователно, що се отнася до печалбите, които са изкуствено отклонени поради изпълнявани в Обединеното кралство съществени функции на персонала и чието облагане се урежда от приложимите за КЧД правила, квалифицираните заеми и заемите, предоставяни на трети лица, се намират в еднакво положение, независимо от обстоятелството, че в случая със заемите, предоставяни на трети лица, реализираните от КЧД печалби са генерирани от лихви, платени от трето лице, а не от дружество, принадлежащо към същата група.
- 179 Трето, що се отнася до изключените от определението на понятието за квалифицирани заеми хипотези, с които според Обединеното кралство се цели да се насърчи използването на квалифицираните заеми за финансиране на дейности на групата на КЧД извън Обединеното кралство, следва да се припомни констатираното в точка 158 по-горе, че това няма отношение към факта, че във връзка с въпросните заеми в Обединеното кралство са били изпълнявани съществени функции на персонала.
- 180 Затова дали отпуснатите от КЧД заеми са служели или не за финансиране на дейности на групата извън Обединеното кралство, не променяло факта, че щом като в Обединеното кралство във връзка с тези заеми са били изпълнявани съществени функции на персонала, съответните печалби се считат по силата на приложимите за КЧД правила за изкуствено отклонени от Обединеното кралство. Така с оглед на целта на посочените правила, а именно защита на данъчната основа за корпоративния данък на Обединеното кралство чрез облагане на изкуствено отклонените печалби, двете положения са сравними.
- 181 От горното следва, че спорните освобождавания, доколкото обхващат нетърговските финансови печалби на КЧД, получени единствено от квалифицирани, но не и от неквалифицирани заеми, водят до диференцирано третиране на двете положения, въпреки че те са сравними с оглед на целта на посочените правила, а именно защита на данъчната основа за корпоративния данък на Обединеното кралство чрез облагане на изкуствено отклонените печалби.

г) Извод относно наличието на предимство и на дерогирание на референтната система

- 182 Предвид съображенията, изложени в точки 108, 120, 143, 160 и 181 по-горе, следва да се констатира, че Комисията не е допуснала грешки в преценката, когато е заключила, че в случая е налице предимство и че то е априори избирателно, доколкото спорните освобождавания дерогират приложимите за КЧД правила на Обединеното кралство, тъй като въвеждат диференцирано третиране на данъчнозадължени дружества, които с оглед на целта на посочените правила се намират в сравнимо положение. Следователно настоящите основания, свързани с такива грешки, не са налице.

3. Грешки в преценката относно наличието на обосновка за спорните освобождавания (трето основание по дело T-363/19 и четвърто до шесто основание по дело T-456/19)

183 Във връзка с настоящите основания, почиващи на доводи, които могат да бъдат групирани в две части, Обединеното кралство и ITV изтъкват, че в обжалваното решение Комисията е допуснала грешки в преценката, като е отхвърлила изложената от Обединеното кралство обосновка за спорните освобождавания, включваща, от една страна, съображения за административна осъществимост (първа част), и от друга страна, съображения за зачитане на свободата на установяване (втора част).

а) Първата част, основаваща се на грешка в преценката дали разглежданите мерки са обосновани поради съображения за административна осъществимост

184 Обединеното кралство и ITV твърдят по същество, че дори да се предположи, че спорните освобождавания могат да дават априорно избирателно предимство на дружествата, които са се позовали на тях, в обжалваното решение Комисията е допуснала грешка в преценката, като е отказала да приеме, че тези освобождавания са били обосновани поради съображения, свързани с необходимостта да се направи приложима системата за данъчно облагане на печалбите на КЧД, предвид това колко сложни са определянето и проследяването на изпълняваните във връзка с вътрешногруповите заеми съществени функции на персонала.

185 Комисията оспорва тези доводи, по-специално като твърди, че съображението, свързано с трудността да се определят изпълняваните във връзка с вътрешногруповите заеми съществени функции на персонала, не е изтъкнато в хода на административната процедура и че във всеки случай доводите на Обединеното кралство не съдържат убедителни причини, за да се приеме, че подобна трудност е налице при идентифицирането на съществените функции на персонала във връзка с квалифицираните заеми, докато подобно идентифициране обикновено е възможно и извършвано във връзка с неквалифицираните заеми. Освен това в насоките на данъчните органи на Обединеното кралство дори се признавало, че съществените функции на персонала във връзка с вътрешногрупови заеми поначало са изпълнявани на равнище централни структури на групата.

186 В това отношение следва да се припомни, че съгласно съдебната практика мярка, която представлява изключение от прилагането на общата данъчна система, може да бъде обоснована от естеството и логиката на същата данъчна система, ако съответната държава членка може да докаже, че тази мярка произтича пряко от основните или ръководните принципи на нейната данъчна система, и по-специално от вътрешноприсъщите на самата данъчна система механизми, които са необходими за постигането на нейните цели (решения от 6 септември 2006 г., Португалия/Комисия, C-88/03, EU:C:2006:511, т. 81, от 8 септември 2011 г., Paint Graphos и др., C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 69 и от 19 декември 2018 г., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, т. 48).

187 В този смисъл се приема, че цели, присъщи на съответната обща данъчна система, могат да обосноват данъчен режим, който е априори избирателен (вж. в този смисъл решения от 29 април 2004 г., GIL Insurance и др., C-308/01, EU:C:2004:252, т. 74—76 и от 8 септември 2011 г., Paint Graphos и др., C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 64—76), и по-специално цели, свързани със самото функциониране на въпросния данъчен режим (вж. в този смисъл решения от 19 декември 2018 г., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, т. 50—53).

- 188 Първо, следва да се отбележи, че в становището си, представено на 15 януари 2018 г. след решението на Комисията да открие официална процедура по разследване, Обединеното кралство изтъква, че дори да се предположи, че приложимите за КЧД правила съдържат разпоредби, дерогиращи референтната система, тези разпоредби са обосновани по-специално от необходимостта да се въведат правила, които са лесно приложими, и да се избегне извършването на комплексни действия по идентифициране на съществените функции на персонала, изпълнявани във връзка с въпросните заеми.
- 189 Второ, макар от отговорите, дадени при консултациите, които органите на Обединеното кралство провеждат, преди да приемат приложимите за КЧД правила, безспорно да е видно, че предложението за частично освобождаване в размер на 75 % е било поддържано главно поради простото и лесното му прилагане, Обединеното кралство не е представило доказателства, даващи възможност да се изчислят административните разходи за идентифицирането и проследяването на съществените функции на персонала във връзка с вътрешногрупови заеми.
- 190 Всъщност в административната процедура Обединеното кралство единствено твърди, че предвиждането на автоматични механизми, като например освобождаване в размер на 75 %, опростява прилагането на правилата за КЧД. Що се отнася по-специално до идентифицирането и проследяването на съществените функции на персонала, изпълнявани във връзка с вътрешногруповите заеми, Обединеното кралство просто посочва, че става въпрос за скъпоструващи действия, без да представи други конкретни доказателства в подкрепа на твърдението си.
- 191 Освен това, макар приложените към преписките по настоящите дела документи от консултациите преди приемането на приложимите за КЧД правила да съдържат отговори в полза на предлаганото автоматично освобождаване, тези отговори почиват на общи твърдения. От друга страна, значението им е ограничено, доколкото е очевидно, че автоматичното освобождаване е по-лесно управляемо, както за данъчната администрация, така и за данъчнозадължените лица, отколкото положение, при което условията за ползване на такова освобождаване трябва да се доказват и проверяват. Подобни твърдения не са достатъчни, за да се докаже, че преценката във всеки отделен случай дали печалбите на КЧД са били изкуствено отклонени от Обединеното кралство вследствие на изпълнявани в тази държава съществени функции на персонала, е свързана с такива сложни, скъпи и обременителни формалности, че системата би станала неуправляема от административна гледна точка.
- 192 Както обаче бе посочено в точка 186 по-горе, в тежест на държавата членка, която твърди, че дадени мерки, априори избирателни, са обосновани, е да докаже, че тези мерки произтичат пряко от основните или ръководните принципи на нейната данъчна система.
- 193 Освен това, както бе отбелязано в точка 133 по-горе, самите данъчни органи на Обединеното кралство признават, че за финансираните със собствени средства големи заеми, средносрочни до дългосрочни, се очаква в повечето случаи управлението на тези заеми да спада към финансовата функция на групата и че опитът показва, че този вид заеми се планират и управляват на равнище централни структури на групата. Всъщност подобно съображение е показателно за факта, че за голяма част от вътрешногруповите заеми въпросът за идентифицирането и проследяването на съществените функции на персонала дори не се поставя, тъй като за тях може да се презумира, че са изпълнявани централизирано в Обединеното кралство.

- 194 Трето, що се отнася по-специално до частичното освобождаване на 75 % от нетърговските финансови печалби, не е доказано, както основателно твърди Комисията, доколко освобождаване в размер на 75 % е необходимо или подходящо в случаите, в които данъкът за КЧД е изискуем въз основа на общия критерий за изпълнявани в Обединеното кралство съществени функции на персонала. Освен това не са представени никакви доказателства, въз основа на които да се установи удачно ли е съотношението дълг/собствен капитал, което е в основата на такъв процент, за да се отговори на въпроса за трудността да се идентифицират и проследят съществените функции на персонала, изпълнявани във връзка с вътрешногруповите заеми, генериращи нетърговските финансови печалби.
- 195 Дори да се приеме, че рискът от свръхкапитализация съществува в рамките на КЧД и че с облагането в Обединеното кралство на 25 % от нетърговските им финансови печалби успешно би се противодействало на този риск, в отговорите си на въпросите на Общия съд Обединеното кралство и ITV сами признават, че този риск от свръхкапитализация съществува независимо от наличието на вътрешногруповите заеми, които са в основата на реализираните от КЧД нетърговски финансови печалби.
- 196 При това положение настоящите основания не са налице в първата си част, основана на грешки в преценката дали спорните освобождавания са обосновани поради съображения за административна осъществимост.

б) Втората част, основаваща на грешка в преценката относно съображението за необходимостта да се зачита свободата на установяване

- 197 Обединеното кралство и ITV поддържат, че в обжалваното решение Комисията е допуснала грешка в преценката, като е отказала да приеме, че спорните освобождавания са обосновани и доколкото са насочени към зачитането на свободата на установяване. Обединеното кралство счита, че е възприело разумен подход, за да се съобрази с решение от 12 септември 2006 г., Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), тъй като разграничението между квалифицираните и неквалифицираните заеми се основава именно на изкуствения характер на последните, в частност що се отнася до договореностите, известни като „сделки касички“, и до заемите нагоре по веригата.
- 198 Комисията оспорва доводите на Обединеното кралство и на ITV.
- 199 Следва да се припомни, че данъчната система на Обединеното кралство се основава на принципа на териториалност и че съгласно този принцип реализираните от КЧД печалби не се облагат в тази държава. Когато обаче тези печалби в действителност представляват печалби, които могат да бъдат приписани на местно за Обединеното кралство образувание, което е източник на средствата или на съществените функции на персонала, изпълнявани във връзка с генериралите тези печалби заеми, се счита, че те са били изкуствено отклонени и следователно са облагаеми в Обединеното кралство посредством данъка за КЧД. Не може да се приеме, че така описана, тази система представлява пречка пред свободата на установяване.
- 200 Всъщност в точки 72 и 73 от решение от 12 септември 2006 г., Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), Съдът постановява, че доколкото ограничава прилагането на данъчното облагане само до напълно изкуствените схеми, законодателството относно КЧД е съвместимо с членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС, които гарантират свободата на установяване.

- 201 При тези обстоятелства, макар по силата на член 371ЕВ от част 9А от ТЮРА данъкът за КЧД да е предвиден за печалбите от заеми, във връзка с които е установено, че в Обединеното кралство са изпълнявани съществени функции на персонала и че поради тази причина тези печалби са били изкуствено отклонени, не може да се счита, че облагането с такъв данък представлява пречка за свободата на установяване, съгласно припомнената в точка 200 по-горе съдебна практика. Следователно не може да се твърди, че освобождаването от посоченото данъчно облагане е обосновано, за да се гарантира свободата на установяване.
- 202 При това положение настоящите основания не са налице и във втората им част, свързана с грешка в преценката относно съображението за необходимостта да се зачита свободата на установяване, а следователно и в тяхната цялост.
- 203 Ето защо следва да се заключи, че Комисията не е допуснала грешки в преценката, като е приела, че спорните освобождавания предоставят на бенефициерите си избирателно предимство, и съответно да се отхвърлят твърденията по всички изложени в това отношение основания.

4. Грешка в преценката относно засягането на търговията между държавите членки (четвърто основание по дело Т-363/19)

- 204 Обединеното кралство изтъква по същество, че Комисията е допуснала грешка в преценката, като не е доказала, че поради спорните освобождавания многонационалните групи в случая са били подтиквани да пренасочват функциите по финансиране на групата и следователно разглежданите мерки засягат търговията между държавите членки.
- 205 В това отношение следва да се припомни, че що се отнася до посоченото в член 107, параграф 1 ДФЕС условие да е засегната търговията между държавите членки, Комисията не е длъжна съгласно постоянната съдебна практика да доказва нито че дадена държавна мярка има действително въздействие върху тази търговия, нито че тя води до реално нарушаване на конкуренцията. Комисията е длъжна да докаже само че от посочената мярка може да произтекат такива последици (вж. решение от 5 март 2015 г., Banco Privado Português и Massa Insolvente do Banco Privado Português, C-667/13, EU:C:2015:151, т. 46 и цитираната съдебна практика).
- 206 В този смисъл е постановено, че когато предоставена от държава членка помощ укрепва позицията на определени предприятия спрямо тази на други конкурентни предприятия в търговията между държавите членки, тази търговия трябва да се счита за повлияна от помощта (решение от 14 януари 2015 г., Eventech, C-518/13, EU:C:2015:9, т. 66).
- 207 В това отношение от точка 182 по-горе следва, че Комисията правилно е заключила, че спорните освобождавания представляват избирателно предимство в полза на дружествата, които са се позовали на тях. При тези обстоятелства следва да се потвърди и преценката на Комисията, че това предимство може да окаже въздействие върху търговията между държавите членки, тъй като би укрепило положението на дружествата бенефициери. Освен това въпросното избирателно предимство може да засегне решенията за пренасочване на капитали и дейности в рамките на установените в Съюза многонационални групи, и по-точно на функциите по управление на парични средства.

- 208 Освен това, противно на твърдяното от Обединеното кралство, Комисията не е длъжна да доказва конкретни движения от страна на международни групи, нито да сравнява различните данъчни системи в рамките на Съюза, щом като успява да докаже наличието на предимство, което може да укрепи конкурентната позиция на неговите получатели по смисъла на цитираната в точка 205 по-горе съдебна практика.
- 209 При това положение настоящото основание, свързано с грешка в преценката относно засягането на търговията между държавите членки, не е налице.

5. Нарушение на принципа на недискриминация (седмо основание по дело Т-456/19)

- 210 ITV упреква Комисията, че е нарушила принципа на недискриминация, тъй като по отношение на други операции по вътрешногрупово финансиране, по-специално в рамките на две предходни решения, е приложила по-благоприятен от гледна точка на държавните помощи режим от произтичащия от позицията ѝ в настоящия случай.
- 211 Комисията оспорва тези доводи, като твърди, че в случая е доказала по подходящ начин наличието на нарушение на правилата относно държавните помощи и че при всички случаи решенията, на които се позовава ITV, се отнасят до положения, различни от настоящото.
- 212 Съгласно постоянната съдебна практика принципът на равно третиране и на недискриминация изисква да не се третират по различен начин сравними положения и да не се третират еднакво различни положения, освен ако такова третиране не е обективно обосновано (вж. решение от 14 април 2005 г., Белгия/Комисия, С-110/03, ЕУ:С:2005:223, т. 71 и цитираната съдебна практика).
- 213 Следва също да се отбележи, че законосъобразността на решение на Комисията, с което се констатира, че дадена държавна мярка представлява държавна помощ, следва да се преценява единствено в контекста на член 107 ДФЕС, а не с оглед на предходната практика на Комисията по вземане на решения. Всъщност понятието „държавна помощ“ отразява обективно положение, което се преценява към датата, на която Комисията е взела решението си. Затова причините, поради които в по-ранно решение Комисията е направила различна преценка на положението, са без значение за преценката на законосъобразността на обжалваното решение (решения от 17 юли 2014 г., Westfälisch-Lippischer Sparkassen- und Giroverband/Комисия, Т-457/09, ЕУ:Т:2014:683, т. 368 и от 11 декември 2014 г., Австрия/Комисия, Т-251/11, ЕУ:Т:2014:1060, т. 125).
- 214 Така фактът, че в други решения Комисията е признала съществуването на разлики между вътрешногруповите заеми и заемите между трети дружества, сам по себе си не означава, че в случая не може да се установи наличието на избирателно предимство.
- 215 Всъщност подобен извод трябва да се основава на подробен анализ на облагането, считано за обичайно в съответната държава, както и на въпроса дали поради въпросната държавна мярка се дерогира посоченото данъчно облагане и се въвежда диференциация между оператори, които с оглед на целта, определена за съответната данъчна система, се намират в сравнимо фактическо и правно положение.
- 216 Освен това, както правилно поддържа Комисията, сравнението между операторите трябва да се извършва именно с оглед на целта на разглежданата схема. Следователно, като се има предвид по-специално фактът, че целта на разглежданите схеми във всяко от решенията на

Комисията е била различна, няма как да се направи някакъв извод от евентуалните разлики между преценката на Комисията в решенията, на които се позовава ITV, и преценката ѝ в настоящия случай.

- 217 От това следва, че ITV не може надлежно да се позове на постановеното от Комисията в други решения, за да стигне до извода, че в случая принципът на недискриминация е бил нарушен.
- 218 Следователно не е налице основанието, свързано с нарушение на принципа на недискриминация.

6. Неправилно прилагане по аналогия на разпоредбите на Директива 2016/1164 (осмо основание по дело T-456/19)

- 219 ITV твърди, че Комисията неправилно се е позовала, макар и по аналогия, на Директива 2016/1164. Всъщност тази директива влиза в сила едва на 1 януари 2019 г. и следователно в случая не е приложима *ratione temporis*. Освен това според ITV посочената директива не урежда конкретно въпроса за определянето на съществените функции на персонала във връзка с вътрешногруповото финансиране.
- 220 Наистина в обжалваното решение Комисията се позовава на Директива 2016/1164, и в частност на съображение 38, като посочва, че извършеното през 2019 г. изменение на приложимите за КЧД правила е било обявено като целящо транспонирането на Директива 2016/1164. Освен това Комисията описва най-общо обхвата на Директива 2016/1164 в рамките на съдържащото се в раздел 2.4 от обжалваното решение описание на международния и европейския правен контекст, за да илюстрира, че много държави, включително в Съюза, са приели правила за КЧД, за да предотвратят прехвърлянето на печалби към облагани с ниски данъци чуждестранни дъщерни дружества. Също така Комисията изрично е цитирала член 7 от посочената директива — разпоредба, която впоследствие е спомената в бележка под линия 86 от обжалваното решение.
- 221 Тези споменавания на Директива 2016/1164 обаче са контекстуални и целят единствено да опишат по принцип критерия за разпределяне на доходи, свързан със съществените функции на персонала. За сметка на това за целите на изводите си в обжалваното решение Комисията се основава на правилата, приложими за КЧД в Обединеното кралство, които сами предвиждат, по-специално в член 371ЕВ от част 9А от ТПОРА, такъв критерий, основан на съществените функции на персонала.
- 222 Следователно, противно на поддържаното от ITV, тъй като Комисията не е основала обжалваното решение на Директива 2016/1164, законосъобразността на това решение не може да бъде оспорена на основание на посочената директива.
- 223 При тези обстоятелства не е налице основанието, свързано с неправилно прилагане по аналогия на разпоредбите на Директива 2016/1164.

7. Грешки в преценката относно идентифицирането на ITV като бенефициер по оспорваната схема и относно наложеното от Комисията в обжалваното решение задължение за възстановяване на отпуснатите по тази схема помощи (девето основание по дело T-456/19).

- 224 По същество ITV упреква Комисията, че неправилно е идентифицирала определени лица, включително и него, като категория бенефициери само защото са се позовали на спорните освобождавания и че е разпоредила помощите да бъдат възстановени от тази категория бенефициери, без да предвиди съответно изключение в случаите — като този на дружеството — в които не е получено никакво избирателно предимство. Всъщност групата, към която принадлежи ITV, променила структурата си на финансиране така, че да може да се позове на спорните освобождавания, при това единствено по съображения за административно опростяване. Размерът на дължимия от ITV данък обаче не бил по-нисък от този, който би му бил начислен, ако то не беше променило структурата си и не се беше позовало на спорните освобождавания.
- 225 В това отношение следва да се припомни, че съгласно утвърдената съдебна практика при схема за помощи Комисията може просто да проучи характеристиките на тази схема, за да прецени в мотивите на решението дали поради предвидените в тази схема условия последната осигурява съществено предимство на бенефициерите спрямо конкурентите им и дали от нея могат да се ползват главно участващи в търговията между държавите членки предприятия. Ето защо в отнасящото се до подобна схема решение Комисията не е длъжна да прави анализ на отпуснатите въз основа на тази схема помощи във всеки отделен случай. Едва на етапа на възстановяване на помощите ще бъде необходимо да се провери индивидуалното положение на всяко засегнато предприятие (вж. решение от 9 юни 2011 г., Comitato „Venezia vuole vivere“ и др./Комисия, C-71/09 P, C-73/09 P и C-76/09 P, EU:C:2011:368, т. 63 и цитираната съдебна практика).
- 226 В случая, доколкото е идентифицирала схема за помощи, Комисията не е била длъжна да определи за всеки бенефициер обхвата на полученото предимство.
- 227 Следователно ITV не може, изтъквайки особеностите на собственото си положение, да оспорва законосъобразността на обжалваното решение в частта, в която се разпорежда възстановяване от бенефициерите по разглежданата схема за помощи. Всъщност едва в рамките на процедурата по възстановяване след обжалваното решение Обединеното кралство е трябвало да започне анализа на всяко индивидуално положение и евентуално да изчисли предимството, което действително може да са получили отделните дружества, и то въз основа на данните, предоставени от Комисията в обжалваното решение.
- 228 Във всеки случай ITV не може да се позовава на факта, че е поискало освобождаване единствено по съображения за административно опростяване. Всъщност следва да се припомни, че понятието „държавна помощ“ е обективно понятие и че ако Комисията успее да докаже, че е предоставено избирателно предимство на бенефициери, намиращи се във фактическо и правно положение, сравнимо с това на други дружества, за които са налице сходни фактически и правни обстоятелства, въпросната помощ трябва да бъде възстановена. Следователно мотивите, които са накарали дадено дружество да прибегне до въпросната помощ, както и фактът, че това дружество е могло да се позове на други разпоредби в рамките на приложимата данъчна система, са ирелевантни за целите на проверката законосъобразно ли е решението, с което се разпорежда възстановяването на въпросната помощ.

229 При тези обстоятелства не е налице изтъкнатото от ITV основание, свързано с грешка в преценката относно идентифицирането му като бенефициер по оспорваната схема за помощи и относно наложеното от Комисията в обжалваното решение задължение за възстановяване.

8. Общо заключение

230 Тъй като нито едно от изтъкнатите от страните основания не е налице, жалбата следва да се отхвърли в нейната цялост.

По съдебните разноски

231 Съгласно член 134, параграф 1 от Процедурния правилник загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. Тъй като са загубили съответно дело Т-363/19 и дело Т-456/19, Обединеното кралство и ITV следва да бъдат осъдени да понесат, наред с направените от тях съдебни разноски по тези дела, и съдебните разноски на Комисията в съответствие с нейните искания.

232 Освен това съгласно член 138, параграф 3 от Процедурния правилник Общият съд може да реши встъпила страна, различна от посочените в параграфи 1 и 2 от този член, да понесе направените от нея съдебни разноски. В случая следва да се постанови, че LSEGH понася направените от него съдебни разноски.

233 Съгласно член 138, параграф 1 от Процедурния правилник Обединеното кралство следва да понесе направените от него съдебни разноски по дело Т-456/19.

По изложените съображения

ОБЩИЯТ СЪД (втори разширен състав)

реши:

- 1) Съединява дела Т-363/19 и Т-456/19 за целите на настоящото съдебно решение.
- 2) Отхвърля жалбите.
- 3) Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия понася, наред с направените от него съдебни разноски, и тези на Европейската комисия по дело Т-363/19.
- 4) ITV plc понася, наред с направените от него съдебни разноски, и тези на Комисията по дело Т-456/19.
- 5) LSEGH (Luxembourg) Ltd и London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd понасят направените от тях съдебни разноски.
- 6) Обединеното кралство понася направените от него съдебни разноски по дело Т-456/19.

Papavasvas

Tomljenović

Schalin

Škvařilová-Pelzl

Nömm

Обявено в открито съдебно заседание в Люксембург на 8 юни 2002 година.

Подписи

Съдържание

I.	Обстоятелствата по спора	2
A.	Относно групата ITV	2
B.	Относно приложимите за КЧД правила	2
B.	Относно административната процедура и обжалваното решение	4
II.	Производството и исканията на страните	6
A.	По писмената фаза на производството по дело T-363/19	6
B.	По писмената фаза на производството по дело T-456/19	7
1.	По молбите за встъпване	7
2.	По исканията на страните	8
B.	По устната фаза на производството	8
III.	От правна страна	9
A.	По съединяването на дела T-363/19 и T-456/19 за целите на съдебния акт, слагащ край на производството	9
B.	По същество	9
1.	Грешка в преценката, опорочаваща определянето на референтната система (първо основание по дело T-363/19 и първо основание по дело T-456/19)	11
2.	Грешка в преценката, опорочаваща констатациите на Комисията за наличие на предимство и за априорна избирателност на оспорваната схема поради дерогиране на референтната система (второ основание по дело T-363/19 и второ и трето основание по дело T-456/19)	15
a)	Наличието на предимство	16
б)	Целта на приложимите за КЧД правила	18
в)	Априорната избирателност на оспорваната схема поради дерогиране на референтната система	19
1)	Условията за предоставяне на спорните освобождавания	21
2)	Хипотезите, в които предоставянето на спорните освобождавания е изключено	24
3)	Дерогирането на референтната система и сравнимостта на съответните оператори с оглед на целта на посочената система	26

г) Извод относно наличието на предимство и на дерогиране на референтната система	29
3. Грешки в преценката относно наличието на обосновка за спорните освобождавания (трето основание по дело Т-363/19 и четвърто до шесто основание по дело Т-456/19)	30
а) Първата част, основаваща се на грешка в преценката дали разглежданите мерки са обосновани поради съображения за административна осъществимост	30
б) Втората част, основаваща на грешка в преценката относно съображението за необходимостта да се зачита свободата на установяване	32
4. Грешка в преценката относно засягането на търговията между държавите членки (четвърто основание по дело Т-363/19)	33
5. Нарушение на принципа на недискриминация (седмо основание по дело Т-456/19)	34
6. Неправилно прилагане по аналогия на разпоредбите на Директива 2016/1164 (осмо основание по дело Т-456/19)	35
7. Грешки в преценката относно идентифицирането на ITV като бенефициер по оспорваната схема и относно наложеното от Комисията в обжалваното решение задължение за възстановяване на отпуснатите по тази схема помощи (девето основание по дело Т-456/19).	36
8. Общо заключение	37
По съдебните разноски	37