



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK VŠEOBECNÉHO SÚDU (druhá rozšírená komora)

z 8. júna 2022 *

„Štátna pomoc – Schéma pomoci realizovaná Spojeným kráľovstvom v prospech určitých nadnárodných skupín – Rozhodnutie, ktorým sa schéma pomoci vyhlasuje za nezlučiteľnú s vnútorným trhom a protiprávnu a ktorým sa nariaďuje vymáhanie vyplatenej pomoci – Predbežné daňové rozhodnutia – Daňový režim týkajúci sa financovania skupín a najmä kontrolovaných zahraničných spoločností – Selektívne daňové výhody“

Vo veciach T-363/19 a T-456/19,

Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska, v zastúpení: F. Shibli a S. McCrory, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci P. Baker, QC, a T. Johnston, barrister,

žalobca vo veci T-363/19,

ITV plc, so sídlom v Londýne (Spojené kráľovstvo), v zastúpení: J. Lesar, solicitor, a K. Beal, QC,

žalobkyňa vo veci T-456/19,

ktorú v konaní podporujú:

Spojené kráľovstvo, v zastúpení: F. Shibli a S. McCrory, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci P. Baker, QC, a T. Johnston, barrister,

a

LSEGH (Luxembourg) Ltd, so sídlom v Londýne,

London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd, so sídlom v Londýne,

v zastúpení: A. von Bonin, O. Brouwer a A. Pliego Selie, advokáti,

vedľajší účastníci konania vo veci T-456/19,

proti

Európskej komisii, v zastúpení: L. Flynn, S. Noë a B. Stromsky, splnomocnení zástupcovia, vo veci T-456/19 za právnej pomoci: M. Clayton a M. Segura Catalán, advokátky,

žalovanej,

* Jazyk konania: angličtina.

ktorých predmetom sú žaloby podané podľa článku 263 ZFEÚ, ktorými sa žalobcovia domáhajú zrušenia rozhodnutia Komisie (EÚ) 2019/1352 z 2. apríla 2019 o štátnej pomoci SA.44896, ktorú Spojené kráľovstvo poskytlo v súvislosti s oslobodením od dane z príjmov z financovania skupinových spoločností pre kontrolované zahraničné spoločnosti (Ú. v. EÚ L 216, 2019, s. 1),

VŠEOBECNÝ SÚD (druhá rozšírená komora),

v zložení: predseda komory S. Papasavvas, sudcovia V. Tomljenović (spravodajkyňa), F. Schalin, P. Škvařilová-Pelzl a I. Nömm,

tajomník: P. Cullen, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 18. októbra 2021,

vyhlásil tento

Rozsudok

I. Okolnosti predchádzajúce sporu

A. Skupina ITV

- 1 ITV plc so sídlom na daňové účely v Spojenom kráľovstve je holdingovou spoločnosťou na čele skupiny ITV Group, ktorá pôsobí v oblasti tvorby, výroby a distribúcie audiovizuálneho obsahu na rôznych platformách po celom svete. Táto skupina zahŕňa okrem iného kontrolované zahraničné spoločnosti (Controlled Foreign Companies, ďalej len „CFC“), akými sú ITV Entreprises BV a ITV (Finance) Europe BV, dve spoločnosti založené podľa holandského práva, ktoré poskytli niekoľko úverov iným spoločnostiam v skupine ITV Group.
- 2 Počas niekoľkých účtovných období, prinajmenšom do účtovného obdobia roku 2016, boli zisky z úrokov z určitých úverov poskytnutých zo strany CFC, ktoré boli pripísané spoločnosti ITV, predmetom žiadosti o oslobodenie od dane podľa kapitoly 9 časti 9A Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 (zákon o medzinárodnom zdaňovaní a iných ustanoveniach, ďalej len „TIOPA“).

B. Pravidlá platné pre CFC

- 3 V rámci systému dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve sú spoločnosti zdaňované na základe svojich ziskov vyplývajúcich z činností a aktív v Spojenom kráľovstve. V súlade so zásadou teritoriality sa zisky zahraničných spoločností, ktoré sú prerozdelené v Spojenom kráľovstve, nezdaňujú. Podobne zisky pripísateľné zahraničným stálym prevádzkarňam nepodliehajú dani z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve.
- 4 Pravidlá uplatniteľné na CFC vo všeobecnosti určujú, či zisky CFC možno považovať za umelo odklonené zo Spojeného kráľovstva, a preto sú v Spojenom kráľovstve zdaňované prostredníctvom osobitnej dane z týchto ziskov.

- 5 Kapitola 2 časti 9A TIOPA vo všeobecnosti v § 371BA definuje túto osobitnú daň ako daň uplatňovanú za účtovné obdobie na zdaniteľné zisky CFC, ktoré sú v § 371BB vymedzené ako zisky, ktoré sa zdaňujú podľa kapitol 4 až 8 časti 9A TIOPA (ďalej len „daň CFC“), pokiaľ sa neuplatní najmä kapitola 9 tejto časti, ktorá upravuje výnimky.
- 6 V kapitole 5 časti 9A TIOPA sa v § 371EA stanovuje, že neobchodné finančné zisky CFC sa majú zdaňovať v Spojenom kráľovstve, pokiaľ patria do nasledujúcich kategórií:
- na neobchodné finančné zisky vyplývajúce z činností, pri ktorých sa v Spojenom kráľovstve vykonávajú významné personálne funkcie, sa vzťahuje § 371EB časti 9A TIOPA pod hlavičkou „Činnosti v Spojenom kráľovstve“,
 - na neobchodné finančné zisky vyplývajúce z fondov alebo aktív v Spojenom kráľovstve sa vzťahuje § 371EC časti 9A TIOPA pod hlavičkou „Kapitálové investície zo Spojeného kráľovstva“,
 - na neobchodné finančné zisky vyplývajúce z dohôd, ktoré uzavreli CFC ako alternatívu k rozdeleniu dividend alebo iných finančných prostriedkov spoločnosti so sídlom v Spojenom kráľovstve alebo stálej prevádzkarne v Spojenom kráľovstve, sa vzťahuje § 371ED časti 9A TIOPA,
 - na neobchodné finančné zisky vyplývajúce z určitých vzťahov finančného prenájmu, ktorý poskytli CFC spoločnostiam so sídlom v Spojenom kráľovstve alebo stálym prevádzkarňam v Spojenom kráľovstve, sa vzťahuje § 371EE časti 9A TIOPA.
- 7 V prejednávanej veci ide len o situácie, na ktoré sa vzťahujú § 371EB a 371EC časti 9A TIOPA.
- 8 Kapitola 9 časti 9A TIOPA stanovuje, že zdaniteľné subjekty môžu podať žiadosť o oslobodenie od dane CFC, ktorá by bola splatná podľa kapitoly 5 časti 9A TIOPA, pokiaľ ide o neobchodné finančné zisky vyplývajúce z oprávnených úverov, ak má príslušná CFC v hostiteľskej krajine priestory obsadené s určitou mierou kontinuity, z ktorých sa v plnej alebo podstatnej miere vykonávajú činnosti CFC. Podľa § 371IG časti 9A TIOPA sú oprávnenými úvermi v podstate úvery v rámci skupiny, ktoré poskytla CFC ostatným členom nadnárodnej skupiny, ktorí nemajú sídlo v Spojenom kráľovstve.
- 9 V kapitole 9 časti 9A TIOPA sú upravené tri typy výnimiek, a to oslobodenie od dane až do výšky 100 %, pokiaľ sú oprávnené úvery financované zo zdrojov CFC, oslobodenie od dane, ktoré sa môže dotknúť 75 % zdaniteľných neobchodných finančných ziskov vyplývajúcich z oprávnených úverov, a tretie oslobodenie od dane, známe ako výnimka „spárovaného úroku“, ktoré sa môže za určitých podmienok uplatniť na zostávajúce zdaniteľné neobchodné finančné zisky.

C. Správne konanie a napadnuté rozhodnutie

- 10 Európska komisia najprv vyzvala orgány Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska, aby poskytli informácie o svojej reforme daňových pravidiel uplatniteľných na CFC, následne začala konanie vo veci formálneho zisťovania podľa článku 108 ods. 2 ZFEÚ rozhodnutím (EÚ) 2019/1352 z 2. apríla 2019 o štátnej pomoci SA.44896, ktorú Spojené kráľovstvo poskytlo v súvislosti s oslobodením od dane z príjmov z financovania skupinových spoločností pre CFC (Ú. v. EÚ L 216, 2019, s. 1) (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“), a potom konštatovala, že systém oslobodení od dane z príjmov z financovania skupinových spoločností predstavuje z dôvodu

oslobodenia od dane upraveného v kapitole 9 časti 9A TIOPA štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ v rozsahu, v akom sa vzťahuje na neobchodné finančné zisky z oprávnených úverov, ktoré patria pod § 371EB (činnosti v Spojenom kráľovstve) TIOPA (ďalej len „sporná schéma“ alebo „sporné výnimky“).

- 11 Komisia však dospela k záveru, že sporná schéma nepredstavuje pomoc, keď sa uplatňuje na neobchodné finančné zisky z oprávnených úverov, ktoré patria pod § 371EC (kapitálové investície zo Spojeného kráľovstva) časti 9A TIOPA a nepatria pod § 371EB (činnosti v Spojenom kráľovstve) časti 9A TIOPA.
- 12 Komisia dospela k záverom uvedeným v bodoch 10 a 11 vyššie na základe analýzy podmienok, ktoré musia byť splnené, aby sa predmetné výnimky považovali za štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.
- 13 Po prvé Komisia poukázala na to, že keďže oslobodenie od dane z príjmov z financovania skupinových spoločností je založené na kapitole 9 časti 9A TIOPA – legislatívnom akte, ktorý nevyhnutne vychádza zo štátu – a vedie k zníženiu daňovej povinnosti v oblasti dane z príjmov právnických osôb pre podniky, ktoré sa domáhali tohto oslobodenia, predstavuje opatrenie pripísateľné Spojenému kráľovstvu a financované zo zdrojov tohto štátu.
- 14 Po druhé Komisia uviedla, že predmetné výnimky prinášajú prospech spoločnostiam so sídlom v Spojenom kráľovstve, ktoré sú súčasťou nadnárodnej skupiny pôsobiacej vo viacerých členských štátoch, takže výhoda v prospech týchto spoločností by mohla ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi.
- 15 Po tretie Komisia poukázala na to, že predmetné výnimky môžu zlepšiť konkurenčné postavenie príjemcov v porovnaní s postavením iných konkurenčných podnikov, a preto narúšajú alebo hrozia narušením hospodárskej súťaže.
- 16 Po štvrté Komisia uviedla, že predmetné výnimky predstavujú schému pomoci v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia Rady (EÚ) 2015/1589 z 13. júla 2015 stanovujúceho podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 108 ZFEÚ (Ú. v. EÚ L 248, 2015, s. 9).
- 17 Pokiaľ ide o existenciu výhody, Komisia poukázala na to, že predmetné výnimky umožňujú spoločnosti so sídlom v Spojenom kráľovstve, ktorá by inak podliehala dani CFC podľa kapitoly 5 časti 9A TIOPA, domáhať sa podľa kapitola 9 tohto zákona, aby sa daň CFC uplatnila len na 25 % neobchodných finančných ziskov CFC vyplývajúcich z oprávnených úverov, čo vedie k čiastočnému oslobodeniu 75 % predmetného zisku od dane. Za určitých okolností sa môže uložiť daň ešte s nižšou sadzbou, čo by viedlo k oslobodeniu až 100 % príslušných ziskov CFC od dane.
- 18 Pokiaľ ide o selektívnu povahu predmetných výnimiek, Komisia uviedla, že v tomto prípade referenčný systém tvorili pravidlá CFC, ktoré určovali predmet a zdaniteľný základ pre daň CFC.
- 19 V oddiele 6.4.2 napadnutého rozhodnutia Komisia konštatovala, že oslobodenie od dane z príjmov z financovania skupinových spoločností predstavuje odchýlku od referenčného systému.

- 20 Komisia tak uviedla, že kapitola 9 časti 9A TIOPA stanovuje oslobodenie od dane CFC pre osobitnú kategóriu neobchodných finančných ziskov, konkrétne tých, ktoré pochádzajú z oprávnených úverov a pri ktorých by taká daň CFC bola za normálnych okolností splatná podľa kapitoly 5 časti 9A TIOPA.
- 21 V tejto súvislosti Komisia tvrdila, že situácia zdaniteľného subjektu, ktorý kontroluje CFC dosahujúcu neobchodné finančné zisky vyplývajúce z oprávneného úverového vzťahu, je porovnateľná so situáciou zdaniteľného subjektu, ktorý kontroluje CFC dosahujúcu iné neobchodné finančné zisky, najmä v súvislosti s úvermi poskytnutými zo strany CFC prepojeným spoločnostiam so sídlom v Spojenom kráľovstve, známe ako „úvery poskytované materskej spoločnosti“, a s úvermi poskytnutými zo strany CFC tretím osobám, ktoré Spojené kráľovstvo označuje ako „schránkové úvery“.
- 22 Komisia pripomenula, že opatrenie, ktoré sa odchyľuje od referenčného systému, môže byť napriek tomu odôvodnené povahou alebo celkovou štruktúrou tohto systému a že je na dotknutom členskom štáte, aby preukázal, že takéto odôvodnenie existuje. Spojené kráľovstvo na jednej strane tvrdilo, že predmetné výnimky majú za cieľ zabezpečiť, aby bolo možné systém zvládnuť a spravovať, a na druhej strane, že zabezpečujú slobodu usadiť sa v rámci Európskej únie.
- 23 Komisia uznala, že v rozsahu, v akom sa výnimka stanovená v kapitole 9 časti 9A TIOPA uplatňuje na situácie, ktoré patria do pôsobnosti opatrení upravených v kapitole 5 časti 9A TIOPA na základe kritéria založeného na „britskom prepojenom kapitáli“, by sa táto výnimka mohla považovať za zameranú na uplatňovanie pravidiel CFC spravovateľným spôsobom. Taká výnimka totiž zabezpečuje, že daň CFC je splatná len zo ziskov vyplývajúcich z aktív v Spojenom kráľovstve, o ktorých sa dá dôvodne tvrdiť, že sú umelo odklonené zo Spojeného kráľovstva, pričom od podnikov a daňových orgánov Spojeného kráľovstva sa nevyžaduje neprimerane zaťažujúce sledovanie vzhľadom na zastupiteľnosť kapitálu. Z týchto dôvodov Komisia usúdila, že napriek a *priori* selektívnej povahe je predmetná výnimka odôvodnená, a teda nie je selektívna.
- 24 Naopak, Komisia sa domnievala, že sporná schéma poskytla a *priori* selektívnu výhodu spoločnostiam podliehajúcim dani z príjmu právnických osôb v Spojenom kráľovstve, ktoré kontrolujú CFC dosahujúcu neobchodné finančné zisky vyplývajúce z oprávnených úverov v situáciách, keď sa príslušné významné personálne funkcie vykonávajú v Spojenom kráľovstve. Tieto zisky boli predmetom dane CFC podľa § 371EB časti 9A TIOPA (činnosti v Spojenom kráľovstve). Komisia dospela k záveru, že takáto a *priori* selektívna výhoda nemôže byť odôvodnená potrebou zabezpečiť spravovateľné a zvládnuteľné pravidlá boja proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam ani potrebou dodržiavať slobody zakotvené v Zmluvách.
- 25 Komisia uviedla, že príjemcami spornej schémy boli subjekty Spojeného kráľovstva, ktoré kontrolujú CFC dosahujúcu neobchodné finančné zisky vyplývajúce z oprávnených úverov podľa § 371EB (činnosti v Spojenom kráľovstve) časti 9A TIOPA a ktoré si uplatnili sporné výnimky.
- 26 Komisia poukázala na to, že keďže sporná schéma bola zavedená 1. januára 2013 bez oznámenia, treba ju považovať za neoprávnenú schému štátnej pomoci v zmysle článku 1 písm. f) nariadenia 2015/1589. Uviedla však, že v nadväznosti na zmeny pravidiel uplatniteľných na CFC od 1. januára 2019, podľa ktorých už nie je možné domáhať sa výnimiek, ktoré tvoria predmet spornej schémy, schéma dosiahla súlad s pravidlami štátnej pomoci.

- 27 Komisia okrem toho poznamenala, že pomoc poskytnutá v rámci spornej schémy, ktorá neuľahčuje rozvoj určitých činností alebo určitých hospodárskych oblastí, nemožno považovať za zlučiteľnú s vnútorným trhom podľa článku 107 ods. 3 ZFEÚ.
- 28 Navyše vzhľadom na neexistenciu porušenia základných zásad práva EÚ Komisia nariadila vymáhanie pomoci poskytnutej pri uplatňovaní spornej schémy od jej príjemcov.

II. Konanie a návrhy účastníkov konania

A. Písomná časť konania vo veci T-363/19

- 29 Návrhom doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 12. júna 2019 Spojené kráľovstvo podalo žalobu vo veci T-363/19.
- 30 Dňa 8. júna 2021 rozhodol predseda druhej komory Všeobecného súdu podľa článku 67 ods. 2 Rokovacieho poriadku Všeobecného súdu, že vec bude prejednaná prednostne.
- 31 Dňa 16. júna 2021 rozhodlo plénum o postúpení veci komore, v ktorej zasadajú piati sudcovia, v súlade s článkom 28 ods. 3 rokovacieho poriadku.
- 32 Spojené kráľovstvo navrhuje, aby Všeobecný súd:
- zrušil napadnuté rozhodnutie,
 - uložil Komisii povinnosť nahradiť trovy konania.
- 33 Komisia navrhuje, aby Všeobecný súd:
- zamietol žalobu,
 - uložil Spojenému kráľovstvu povinnosť nahradiť trovy konania.

B. Písomná časť konania vo veci T-456/19

- 34 Návrhom doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 4. júla 2019 podala spoločnosť ITV žalobu vo veci T-456/19.
- 35 Dňa 8. júna 2021 rozhodol predseda druhej komory Všeobecného súdu podľa článku 67 ods. 2 rokovacieho poriadku, že vec bude prejednaná prednostne.
- 36 Dňa 16. júna 2021 rozhodlo plénum o postúpení veci komore, v ktorej zasadajú piati sudcovia, v súlade s článkom 28 ods. 3 rokovacieho poriadku.

1. Žiadosti o vstup do konania

- 37 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 4. novembra 2019 Spojené kráľovstvo požiadalo o umožnenie vstupu do konania ako vedľajší účastník vo veci T-456/19 na podporu návrhov spoločnosti ITV. Rozhodnutím z 29. januára 2020 predsedníčka druhej komory Všeobecného súdu udelila Spojenému kráľovstvu povolenie na vstup do konania.
- 38 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 15. októbra 2019 spoločnosti Compass Overseas Holdings Ltd, Compass Overseas Holdings No.2 Ltd a Hospitality Holdings Ltd (ďalej spolu len „Compass Overseas“) požiadali o umožnenie vstupu do konania ako vedľajší účastník vo veci T-456/19 na podporu návrhov spoločnosti ITV. Uznesením z 24. novembra 2020, ITV/Komisia (T-456/19, neuvyverejnené, EU:T:2020:659), Všeobecný súd udelil spoločnostiam Compass Overseas povolenie na vstup do konania. Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 24. marca 2021 spoločnosti Compass Overseas vzali späť svoju žiadosť o povolenie na vstup do konania.
- 39 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 30. októbra 2019 spoločnosti LSEGH (Luxembourg) Ltd a London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd (ďalej spolu len „LSEGH“) požiadali o umožnenie vstupu do konania ako vedľajší účastník vo veci T-456/19 na podporu návrhov spoločnosti ITV. Uznesením z 24. novembra 2020, ITV/Komisia (T-456/19, neuvyverejnené, EU:T:2020:640), Všeobecný súd udelil spoločnostiam LSEGH povolenie na vstup do konania.
- 40 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 23. októbra 2019 spoločnosť Eland Oil & Gas plc požiadala o umožnenie vstupu do konania ako vedľajší účastník vo veci T-456/19 na podporu návrhov spoločnosti ITV. Uznesením z 24. novembra 2020, ITV/Komisia (T-456/19, neuvyverejnené, EU:T:2020:641), Všeobecný súd udelil spoločnosti Eland Oil & Gas povolenie na vstup do konania. Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 1. marca 2021 spoločnosť Eland Oil & Gas vzala späť svoju žiadosť o povolenie na vstup do konania.
- 41 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 7. novembra 2019 spoločnosť WPP Jubilee Ltd požiadala o umožnenie vstupu do konania ako vedľajší účastník vo veci T-456/19 na podporu návrhov spoločnosti ITV. Uznesením z 24. novembra 2020, ITV/Komisia (T-456/19, neuvyverejnené), Všeobecný súd udelil spoločnosti WPP Jubilee povolenie na vstup do konania. Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 1. marca 2021 spoločnosť WPP Jubilee vzala späť svoju žiadosť o povolenie na vstup do konania.
- 42 Uznesením z 8. júla 2021 Všeobecný súd vzal na vedomie späťvzatie žiadostí o povolenie na vstup vedľajšieho účastníka do konania zo strany spoločností Compass Overseas, Eland Oil & Gas a WPP Jubilee.
- 43 V priebehu konania spoločnosť ITV podala žiadosti o dôverné zaobchádzanie s určitými procesnými dokumentmi najmä vo vzťahu k spoločnosti LSEGH.

2. Návrhy účastníkov konania

- 44 Spoločnosť ITV, ktorú podporuje spoločnosť LSEGH, navrhuje, aby Všeobecný súd:
- zrušil napadnuté rozhodnutie,

- uložil Komisii povinnosť nahradiť trovy konania.
- 45 Spojené kráľovstvo navrhuje, aby Všeobecný súd zrušil napadnuté rozhodnutie v súlade s návrhmi spoločnosti ITV.
- 46 Komisia navrhuje, aby Všeobecný súd:
- zamietol žalobu,
 - uložil spoločnosti ITV povinnosť nahradiť trovy konania,
 - uložil Spojenému kráľovstvu a spoločnosti LSEGH povinnosť znášať svoje vlastné trovy konania.

C. Ústna časť konania

- 47 Na návrh sudkyne spravodajkyne Všeobecný súd rozhodol o začatí ústnej časti konania vo veciach T-363/19 a T-456/19 a o vypočutí účastníkov konania v súvislosti s možným spojením týchto vecí na účely tejto fázy a rozhodnutia, ktorým sa konanie ukončí.
- 48 Okrem toho v rámci opatrení na zabezpečenie priebehu konania upravených v článku 89 rokovacieho poriadku Všeobecný súd požiadal účastníkov konania, aby odpovedali na písomné otázky. Účastníci konania predložili svoje pripomienky k možnému spojeniu vecí T-363/19 a T-456/19 a odpovedali na opatrenie na zabezpečenie priebehu konania v stanovených lehotách.
- 49 Rozhodnutím predsedníčky druhej rozšírenej komory Všeobecného súdu z 21. júla 2021 boli po vypočutí účastníkov konania vecí T-363/19 a T-456/19 spojené na účely ústnej časti konania v súlade s článkom 68 rokovacieho poriadku.
- 50 Pojednávanie, ktoré sa konalo 20. septembra 2021, muselo byť prerušené, lebo nastala prekážka vo výkone funkcie jedného z členov druhej rozšírenej komory.
- 51 Rozhodnutím z 13. októbra 2021 v dôsledku toho, že nastala prekážka vo výkone funkcie uvedeného člena, predseda Všeobecného súdu pridelil podpredsedu Všeobecného súdu na doplnenie druhej rozšírenej komory. Podpredseda zároveň komore predsedal v súlade s článkom 11 ods. 4 rokovacieho poriadku.
- 52 Dňa 18. októbra 2021 sa uskutočnilo ďalšie pojednávanie, na ktorom boli účastníci konania vypočutí a odpovedali na opatrenie na zabezpečenie priebehu konania upravené v článku 89 rokovacieho poriadku, ako aj na otázky na ústne zodpovedanie položené Všeobecným súdom. Spojené kráľovstvo na pojednávaní predložilo určité pripomienky k správe pre pojednávanie, ktoré Všeobecný súd formálne zaznamenal do zápisnice z pojednávania.

III. Právne posúdenie

A. Spojenie vecí T-363/19 a T-456/19 na účely rozhodnutia, ktorým sa konanie ukončí

- 53 V súlade s článkom 19 ods. 2 rokovacieho poriadku predseda druhej rozšírenej komory Všeobecného súdu postúpil rozhodnutie o tom, či by sa veci T-363/19 a T-456/19 mali spojiť na účely rozhodnutia ukončujúceho konanie, ktoré patrilo do jeho pôsobnosti, druhej rozšírenej komore Všeobecného súdu.
- 54 Keďže účastníci konania boli vypočutí v súvislosti s možným spojením vecí, je vhodné, aby sa veci T-363/19 a T-456/19 spojili na účely rozhodnutia, ktorým sa konanie ukončí, z dôvodu vzájomnej súvislosti.

B. O veci samej

- 55 Na podporu svojich žalôb Spojené kráľovstvo vo veci T-363/19 uvádza 4 žalobné dôvody a spoločnosť ITV vo veci T-456/19 11 žalobných dôvodov, ktoré sa čiastočne prekrývajú.
- 56 Spojené kráľovstvo a spoločnosť ITV svojimi žalobnými dôvodmi v podstate namietajú, že Komisia sa dopustila nesprávneho právneho posúdenia a nesprávneho posúdenia a porušila zásadu nediskriminácie tým, že považovala sporné výnimky za schému štátnej pomoci a následne nariadila vymáhanie predmetnej pomoci od príjemcov.
- 57 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že na to, aby bolo opatrenie posúdené ako štátna pomoc, je potrebné splnenie všetkých podmienok stanovených v článku 107 ZFEÚ. Aby sa teda opatrenie považovalo za štátnu pomoc v zmysle tohto ustanovenia, po prvé musí ísť o zásah zo strany štátu alebo prostredníctvom štátnych prostriedkov, po druhé tento zásah musí byť spôsobilý ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi, po tretie musí poskytovať príjemcovi selektívnu výhodu a po štvrté musí narúšať alebo hroziť narušením hospodárskej súťaže (pozri rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 40 a tam citovanú judikatúru).
- 58 Najprv je vhodné preskúmať žalobné dôvody Spojeného kráľovstva a spoločnosti ITV založené na nesprávnom posúdení, ktorým je postihnuté určovanie selektívnej výhody Komisiou v prejednávanej veci, ďalej treba preskúmať žalobné dôvody založené na nesprávnom posúdení, pokiaľ ide o neexistenciu vplyvu na obchod medzi členskými štátmi, na porušení zásady nediskriminácie a na nesprávnom právnom posúdení vyplývajúcom z nesprávneho analogického uplatnenia smernice Rady (EÚ) 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu (Ú. v. EÚ L 193, 2016, s. 1), a nakoniec je potrebné preskúmať žalobné dôvody založené na nesprávnom posúdení pri určovaní príjemcov spornej schémy a vymáhaní pomoci nariadenom Komisiou v napadnutom rozhodnutí.
- 59 Pokiaľ ide konkrétnejšie o existenciu selektívnej výhody, treba poukázať na to, že v kontexte analýzy daňových opatrení z hľadiska článku 107 ods. 1 ZFEÚ preskúmanie kritéria zvýhodnenia, ako aj kritéria selektívnosti zahŕňa hneď na začiatku určenie bežných daňových pravidiel tvoriacich príslušný referenčný rámec pre toto preskúmanie.

- 60 Po prvé v prípade daňových opatrení možno samotnú existenciu určitého zvýhodnenia preukázať len vo vzťahu k „bežnému“ zdaneniu (rozsudok zo 6. septembra 2006, Portugalsko/Komisia, C-88/03, EU:C:2006:511, bod 56). Takéto opatrenie poskytuje svojmu príjemcovi hospodársku výhodu, ak znižuje náklady obvykle zaťažujúce rozpočet podniku, a teda hoci nie je subvenciou v úzkom zmysle slova, má rovnakú povahu a rovnaké účinky (rozsudok z 9. októbra 2014, Ministerio de Defensa a Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 22). Práve „bežné“ zdaňovanie je teda stanovené ako referenčný rámec.
- 61 Po druhé v daňových veciach je podľa judikatúry potrebná analýza selektívnosti v troch etapách. Táto analýza zahŕňa ako prvý krok určenie obvyklého alebo „bežného“ daňového systému uplatniteľného v dotknutom členskom štáte a ako druhý krok preukázanie toho, že toto daňové opatrenie sa odchyľuje od uvedeného referenčného rámca, lebo zavádza rozdiely medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný referenčným rámcom nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii (rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i., C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 57). Ako tretí krok je na členskom štáte, aby preukázal, že rozlišovanie zavedené predmetným opatrením, ktoré je a *priori* selektívne, je odôvodnené, lebo vyplýva z povahy alebo všeobecnej štruktúry systému, ktorého je uvedené opatrenie súčasťou (rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i., C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 58).
- 62 Na účely posúdenia žalobných dôvodov spochybňujúcich existenciu selektívnej výhody v prejednávanej veci je potrebné po prvé preskúmať žalobné dôvody Spojeného kráľovstva a spoločnosti ITV založené na nesprávnom posúdení, ktorým je postihnuté určenie referenčného systému prijatého Komisiou, a po druhé preskúmať jednotlivé žalobné dôvody založené na nesprávnom posúdení, ktorým je postihnuté konštatovanie tejto výhody Komisiou.

1. Žalobný dôvod založený na nesprávnom posúdení, ktorým je postihnuté vymedzenie referenčného systému (prvý žalobný dôvod vo veci T-363/19 a vo veci T-456/19)

- 63 Spojené kráľovstvo a spoločnosť ITV v podstate tvrdia, že Komisia sa dopustila nesprávneho posúdenia, keď konštatovala, že referenčný systém pozostáva výlučne z pravidiel uplatniteľných na CFC, a uvádzajú, že vhodným referenčným systémom na účely posúdenia selektívnosti spornej schémy je systém dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve.
- 64 Komisia spochybňuje tvrdenia Spojeného kráľovstva a spoločnosti ITV, pričom uvádza, že pravidlá uplatniteľné na CFC predstavujú úplný súbor pravidiel, odlišný od všeobecného systému dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve, aj keď ide o rozšírenie tohto systému, a nie výnimku z neho.
- 65 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že určenie referenčného rámca je zvlášť dôležité v prípade daňových opatrení, lebo existenciu hospodárskej výhody na účely článku 107 ods. 1 ZFEÚ možno preukázať len v porovnaní s tzv. bežným zdanením. Navyše treba poukázať na to, že keďže okrem oblastí, v ktorých je daňové právo EÚ predmetom harmonizácie, práve dotknutý členský štát definuje pri výkone svojej výlučnej právomoci vo veci priameho zdaňovania charakteristiky tvoriace daň, pri určovaní referenčného systému alebo „bežného“ daňového režimu, na základe ktorého je potrebné analyzovať podmienku týkajúcu sa selektívnosti, sa tieto charakteristiky musia zohľadniť (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. marca 2021, Komisia/Poľsko, C-562/19 P, EU:C:2021:201, body 38 a 39).

- 66 Preto je potrebné určiť „bežné“ daňové pravidlá, ktorým podlieha príjemca opatrenia považovaného za štátnu pomoc. Okrem toho pokiaľ ide o všeobecne platné daňové opatrenie, je potrebné identifikovať bežný daňový systém alebo referenčný systém uplatniteľný v príslušnom členskom štáte, lebo ide o východiskový bod pre porovnávacie preskúmanie, ktoré sa má vykonať v rámci posúdenia selektívnosti schémy pomoci (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. októbra 2021, *World Duty Free Group a Španielsko/Komisia*, C-51/19 P a C-64/19 P, EU:C:2021:793, bod 61).
- 67 Okrem toho z judikatúry vyplýva, že ak existuje všeobecné daňové pravidlo uplatniteľné na všetky podniky podliehajúce dani z príjmov právnických osôb, pravidlo, ktoré predstavuje výnimku zo všeobecného pravidla, sa nemôže použiť ako relevantný referenčný systém na účely analýzy selektívnosti, hoci celkové preskúmanie obsahu všetkých týchto ustanovení by malo umožniť dospieť k záveru, že účinok predmetného daňového opatrenia mal definovať situáciu, na ktorú sa vzťahuje všeobecné pravidlo (pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. júna 2018, *Nemecko/Komisia*, C-208/16 P, neuvěřený, EU:C:2018:506, body 99 až 101).
- 68 Okrem toho je potrebné pripomenúť, že selektívnosť daňového opatrenia nemožno posudzovať so zreteľom na referenčný rámec pozostávajúci z niekoľkých ustanovení vnútroštátneho práva príslušného členského štátu, ktoré boli umelo vyčlenené zo širšieho legislatívneho rámca. Ak je predmetné daňové opatrenie neoddeliteľné od všeobecného daňového systému daného členského štátu, na tento systém je potrebné hľadieť ako na referenčný. Naopak, ak sa zdá, že takéto opatrenie možno jasne oddeliť od uvedeného všeobecného systému, nemožno vylúčiť, že referenčný rámec, ktorý treba zohľadniť, je užší ako tento všeobecný systém alebo že sa dokonca môže rovnať samotnému opatreniu, pokiaľ sa ukazuje ako samostatné pravidlo s vlastnou logickou právnou štruktúrou a mimo neho nie je možné identifikovať koherentný súbor predpisov (pozri rozsudok zo 6. októbra 2021, *World Duty Free Group a Španielsko/Komisia*, C-51/19 P a C-64/19 P, EU:C:2021:793, body 62 a 63 a tam citovanú judikatúru).
- 69 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že článok 107 ods. 1 ZFEÚ nerozlišuje štátne zásahy podľa dôvodov alebo cieľov, ale definuje ich podľa ich účinkov, a teda bez ohľadu na použité techniky [pozri rozsudok z 28. júna 2018, *Andres (Heitkamp BauHolding v konkurze)/Komisia*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 91 a tam citovanú judikatúru].
- 70 Z tejto judikatúry vyplýva, že ak použitie regulačnej techniky nemôže mať za následok, že vnútroštátne daňové predpisy uniknú od začiatku kontrole týkajúcej sa štátnej pomoci, ktorú upravuje Zmluva FEÚ, použitie určitej regulačnej techniky nestačí na vymedzenie príslušného referenčného rámca na účely posúdenia podmienky týkajúcej sa selektívnosti, keďže by to spôsobilo, že forma štátneho zásahu by jednoznačne prevážila nad jeho účinkami. V dôsledku toho použitá regulačná technika nemôže byť rozhodujúca na účely stanovenia referenčného rámca [rozsudok z 28. júna 2018, *Andres (Heitkamp BauHolding v konkurze)/Komisia*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, body 89 až 91].
- 71 Samotná Komisia objasnila svoj výklad pojmu referenčný systém v oznámení o pojme štátna pomoc uvedenom v článku 107 ods. 1 ZFEÚ (Ú. v. EÚ C 262, 2016, s. 1; ďalej len „oznámenie z roku 2016“). V tejto súvislosti síce toto oznámenie nemôže byť pre Všeobecný súd záväzné, môže ho však použiť ako užitočný zdroj usmernení (pozri v tomto zmysle a analogicky rozsudok z 26. júla 2017, *Česká republika/Komisia*, C-696/15 P, EU:C:2017:595, bod 53).

- 72 V bode 133 oznámenia z roku 2016 je predovšetkým uvedené, že referenčný systém sa skladá zo stabilného súboru pravidiel, ktoré vo všeobecnosti platia – na základe objektívnych kritérií – pre všetky podniky patriace do jeho rozsahu pôsobnosti definovaného jeho cieľom. Uvedenými pravidlami sa zvyčajne definuje nielen rozsah pôsobnosti systému, ale aj podmienky, za ktorých sa systém uplatňuje, práva a povinnosti podnikov, na ktoré sa vzťahuje, a technické aspekty fungovania systému.
- 73 Navyše bod 134 oznámenia z roku 2016 stanovuje, že v prípade daní alebo poplatkov je referenčný systém založený na takých prvkoch, akým je základ dane, zdaniteľné osoby, zdaniteľné udalosti a sadzby dane. V tejto súvislosti z judikatúry vyplýva, že najmä sadzba dane, ako aj určenie základu dane a zdaniteľnej udalosti sú charakteristiky tvoriace daň, ktoré definujú referenčný systém alebo „bežný“ daňový režim, na základe ktorého je potrebné analyzovať podmienku týkajúcu sa selektívnosti (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. marca 2021, Komisia/Poľsko, C-562/19 P, EU:C:2021:201, body 38 a 39).
- 74 Práve vzhľadom na tieto úvahy je potrebné posúdiť, či Komisia v prejednávanej veci správne určila referenčný systém.
- 75 Ako vyplýva najmä z odôvodnenia 107 napadnutého rozhodnutia, Komisia uviedla, že referenčný systém pozostáva z pravidiel uplatniteľných na CFC, ktoré spoločne určujú predmet alebo základ dane CFC.
- 76 V prejednávanej veci sú predmetnými opatreniami výnimky stanovené v kapitole 9 časti 9A TIOPA pre určité druhy ziskov CFC, ktoré by inak podliehali dani CFC podľa kapitoly 5 časti 9A TIOPA. Sú preto súčasťou pravidiel uplatniteľných na CFC, ktoré sú kodifikované v časti 9A TIOPA.
- 77 Pravidlá uplatniteľné na CFC v podstate stanovujú zdanenie v Spojenom kráľovstve v prípade ziskov, ktoré dosiahla CFC, ale ktoré sú v skutočnosti pripísateľné prepojenej spoločnosti zdaniteľnej v Spojenom kráľovstve, pokiaľ je táto spoločnosť zodpovedná za činnosti alebo aktíva, ktoré tieto zisky vytvorili, alebo pokiaľ sú zisky CFC súčasťou opatrení na presmerovanie finančných prostriedkov, ktoré by inak boli zdaniteľné v Spojenom kráľovstve.
- 78 Pravidlá uplatniteľné na CFC sú zas súčasťou všeobecného systému dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve.
- 79 Je potrebné preskúmať, do akej miery sú tieto pravidlá oddeliteľné od všeobecného daňového systému, lebo sa javia ako konzistentný súbor pravidiel s vlastnou právnou logikou, ako je uvedené v judikatúre citovanej v bode 68 vyššie, najmä pokiaľ ide o faktory, akými sú základ dane, zdaniteľné osoby, zdaniteľná udalosť a sadzby dane.
- 80 Po prvé pokiaľ ide o základnú logiku pravidiel uplatniteľných na CFC, treba pripomenúť, ako správne uvádza Spojené kráľovstvo, že všeobecný systém dane z príjmov právnických osôb tohto štátu je založený na zásade teritoriality, podľa ktorej sa zdaňujú len zisky dosiahnuté v Spojenom kráľovstve, a to zisky spoločností so sídlom v tomto štáte alebo zisky zahraničných spoločností vyplývajúce z ich činností v Spojenom kráľovstve prostredníctvom stálej prevádzkarne usadenej v tomto štáte.

- 81 Podľa pravidiel uplatniteľných na CFC určité zisky dosiahnuté zo strany CFC, ktoré sa podľa zásady teritoriality bežne nezdaňujú v Spojenom kráľovstve, môžu byť napriek tomu zdanené, ak sa považujú za umelo odklonené zo Spojeného kráľovstva.
- 82 Pravidlá uplatniteľné na CFC sú teda založené na logike odlišnej od logiky všeobecného daňového systému v Spojenom kráľovstve. Táto logika je nepochybne doplnkom alebo, ako uvádza Komisia v odôvodnení 105 napadnutého rozhodnutia, dôsledkom všeobecného daňového systému založeného na zásade teritoriality, je však od neho oddeliteľná.
- 83 Tieto pravidlá nepredstavujú výnimku zo všeobecného daňového systému, lebo ich skôr možno považovať za jeho rozšírenie. Pravidlá uplatniteľné na CFC sú určené na zdanenie ziskov, ktoré boli umelo odklonené zo Spojeného kráľovstva a v dôsledku toho umelo zvýšili zisky CFC, ktorá potom vyplatí dividendy, ktoré nie sú zdaniteľné v Spojenom kráľovstve. Logika pravidiel uplatniteľných na CFC je teda spojená s presmerovaním ziskov na CFC tak, aby boli v praxi dosiahnuté mimo Spojeného kráľovstva. Preto sa líši od logiky všeobecného systému dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve, ktorá je založená na ziskoch dosiahnutých v Spojenom kráľovstve.
- 84 Po druhé je potrebné zistiť, či vzhľadom na charakteristiky tvoriace daň, ktoré definujú „bežný“ daňový režim, pravidlá uplatniteľné na CFC možno považovať za úplný súbor pravidiel, odlišný od všeobecného systému dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve.
- 85 Pokiaľ ide o základ dane, treba poukázať na to, že pravidlá uplatniteľné na CFC sa vzťahujú na zisky CFC, ktoré sú umelo odklonené a dosiahnuté dcérskymi spoločnosťami so sídlom mimo Spojeného kráľovstva. Ide teda o účtovné zisky, ktoré dosiahli CFC mimo Spojeného kráľovstva, a ich zdanenie podľa kapitol 4 až 8 časti 9A TIOPA je založené na podmienke, že boli umelo odklonené zo Spojeného kráľovstva. Naproti tomu daň z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve sa vzťahuje na zisky, ktoré v Spojenom kráľovstve dosiahli spoločnosti so sídlom v tomto štáte alebo stále prevádzkarne spoločností so sídlom v zahraničí.
- 86 Pokiaľ ide o zdaniteľnú osobu, pravidlá platné pre CFC sa uplatňujú, ak spoločnosti so sídlom v Spojenom kráľovstve majú určité záujmy v dcérskych spoločnostiach mimo Spojeného kráľovstva. Táto osobitná vlastnosť odlišuje tieto zdaniteľné osoby jednotlivito od zdaniteľných osôb v rámci všeobecného systému dane z príjmov právnických osôb Spojeného kráľovstva, t. j. od spoločností, ktoré dosahujú zisk v Spojenom kráľovstve priamo alebo v prípade zahraničných spoločností prostredníctvom stálej prevádzkarne v Spojenom kráľovstve. Okrem toho ak spoločnosť v Spojenom kráľovstve podlieha dani CFC, je to práve v súvislosti so ziskami, ktoré dosiahla jej CFC, zatiaľ čo v rámci všeobecného systému dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve je spoločnosť, ktorá tam má sídlo, zdaniteľná vzhľadom na vlastné zisky, ktoré vytvára sama alebo prostredníctvom stálej prevádzkarne v Spojenom kráľovstve.
- 87 Pokiaľ ide o zdaniteľnú udalosť, treba poukázať na to, že k zdaneniu daňou CFC podľa pravidiel uplatniteľných na CFC dochádza, keď CFC dosahujú zisky mimo Spojeného kráľovstva a tieto zisky sa považujú za zisky vyplývajúce z umelých dojednaní alebo odklonenia zdrojov či ziskov, ktoré mali byť zdanené v Spojenom kráľovstve. Naopak, v prípade dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve vedie k vzniku daňovej povinnosti práve dosahovanie ziskov v Spojenom kráľovstve. Keďže boli zisky, ktoré dosiahli CFC, umelo odklonené, mali byť zo svojej podstaty predmetom dane v Spojenom kráľovstve. Rozhodujúcim faktorom na účely uloženia dane CFC je teda umelé odklonenie ziskov zo Spojeného kráľovstva.

- 88 Pokiaľ ide o sadzbu dane, je potrebné uviesť, že pravidlá uplatniteľné na CFC v § 371BC časti 9A TIOPA stanovujú, že uplatniteľnou sadzbou dane na výpočet dane CFC je sadzba upravená v systéme dane z príjmov právnických osôb pre zisky prepojenej spoločnosti, ktorá je zdaniteľná v Spojenom kráľovstve, a ak existuje niekoľko uplatniteľných sadziieb, je to priemer všetkých týchto sadziieb za príslušné zdaňovacie obdobie. Je pravda, že pravidlá uplatniteľné na CFC neobsahujú nijakú špecifickú sadzbu platnú pre zisky CFC a odkazujú na sadzbu stanovenú všeobecným systémom dane z príjmov právnických osôb. Daň CFC je však ako celok určená osobitným mechanizmom výpočtu, ktorý v prípade potreby zahrňa výpočet priemeru niekoľkých sadziieb dane uplatniteľných na zisky prepojenej spoločnosti, ktorá je zdaniteľná v Spojenom kráľovstve.
- 89 Nakoniec pravidlá uplatniteľné na CFC obsahujú najmä v kapitolách 15 až 21 časti 9A TIOPA osobitné ustanovenia týkajúce sa výpočtu dane CFC, riadenia a výberu tejto dane a konkrétnejšie jej vzťahu k daniam, ktoré platí spoločnosť so sídlom v Spojenom kráľovstve, a daniam, ktoré platí CFC v krajine svojho sídla. Tieto ustanovenia umožňujú uplatňovanie časti 9A TIOPA na účely zdaňovania CFC spolu s uplatňovaním všeobecného systému dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve. Je pravda, že pravidlá uplatniteľné na CFC sú založené na všeobecnom systéme dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve, na ktorý sa odvolávajú. To však nebráni tomu, aby sa považovali za samostatný súbor osobitných pravidiel upravujúcich zdaňovanie ziskov, ktoré dosiahli CFC v Spojenom kráľovstve.
- 90 Navyše je potrebné poukázať na to, že pri výpočte výšky dane splatnej zo strany spoločnosti-rezidenta, ktorá je zdaniteľná z dôvodu ziskov dosiahnutých jej CFC, je upravené oslobodenie vo forme odpočtu v súvislosti s akýmikoľvek daňami, ktoré boli zaplatené v hostiteľskej krajine CFC. Tento mechanizmus, ktorý nie je relevantný pri výpočte daňovej povinnosti v rámci všeobecného systému dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve, je rozhodujúci v súvislosti so zdaňovaním ziskov CFC, aby sa zabránilo dvojitému zdaneniu. Samotná existencia tohto mechanizmu svedčí o osobitnej povahe pravidiel uplatniteľných na CFC.
- 91 Za týchto okolností treba konštatovať, že Komisia sa nedopustila nesprávneho posúdenia, keď dospela k záveru, že pravidlá uplatniteľné na CFC predstavujú samostatný súbor daňových pravidiel v rámci všeobecného systému dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve, a prijala tieto pravidlá ako referenčný systém na účely svojej analýzy.
- 92 Tento žalobný dôvod založený na nesprávnom posúdení, ktorým je postihnuté určenie referenčného systému, je preto potrebné zamietnuť.

2. Žalobné dôvody založené na nesprávnom posúdení, ktorým sú postihnuté zistenia Komisie týkajúce sa existencie výhody a apriórnej selektívnosti spornej schémy z dôvodu odchýlky od referenčného systému (druhý žalobný dôvod vo veci T-363/19 a druhý a tretí žalobný dôvod vo veci T-456/19)

- 93 Spojené kráľovstvo a spoločnosť ITV v podstate tvrdia, že aj keď režim uplatniteľný na CFC je vhodným referenčným systémom, uplatňovanie kapitoly 9 časti 9A TIOPA nevedie k poskytnutiu výhody a nepredstavuje odchýlku od tohto systému.
- 94 Komisia spochybňuje tvrdenia Spojeného kráľovstva a spoločnosti ITV.

95 V prejednávanej veci je potrebné postupne preskúmať tvrdenia Spojeného kráľovstva a spoločnosti ITV, ktorú podporuje tento štát a spoločnosť LSEGH, ktoré sponchybňujú po prvé záver Komisie týkajúci sa existencie výhody, po druhé cieľ referenčného systému posudzovaného Komisiou na účely porovnania, ktoré je vlastné analýze selektívnosti, a po tretie záver Komisie týkajúci sa apriórnej selektívnosti spornej schémy z dôvodu odchýlky od referenčného systému.

a) Existencia výhody

96 Podľa Spojeného kráľovstva a spoločnosti ITV nie je možné posudzovať ustanovenia kapitoly 9 časti 9A TIOPA izolovane od ustanovení kapitol 3 a 5, lebo tvoria koherentný celok, ktorý definuje rozsah zdaňovania ziskov CFC v Spojenom kráľovstve. Daňové orgány Spojeného kráľovstva preto nemôžu poskytnúť nijakú výhodu v dôsledku uplatňovania kapitoly 9 časti 9A TIOPA.

97 V tejto súvislosti treba poukázať na to, že podľa ustálenej judikatúry sa za štátnu pomoc považujú opatrenia, ktoré sú bez ohľadu na formu spôsobilé priamo alebo nepriamo zvýhodniť určité podniky alebo ktoré treba považovať za ekonomickú výhodu, ktorú by prijímajúci podnik za bežných trhových podmienok nezískal (pozri rozsudky z 2. septembra 2010, Komisia/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, bod 40 a tam citovanú judikatúru, a z 9. októbra 2014, Ministerio de Defensa a Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 21).

98 Štátne opatrenie teda poskytuje svojmu príjemcovi hospodársku výhodu, ak znižuje náklady obvykle zatažujúce rozpočet podniku, a teda hoci nie je subvenciou v úzkom zmysle slova, má rovnakú povahu a rovnaké účinky (rozsudok z 9. októbra 2014, Ministerio de Defensa a Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 22). Opatrenie, ktorým verejné orgány priznajú určitým podnikom priaznivé daňové zaobchádzanie, ktoré – hoci nepredstavuje prevod štátnych prostriedkov – stavia jeho príjemcu do finančnej situácie, ktorá je výhodnejšia ako situácia iných daňovníkov, predstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ (rozsudok z 15. marca 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, bod 14; pozri tiež rozsudok z 8. septembra 2011, Paint Graphos a i., C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 46 a tam citovanú judikatúru).

99 V dôsledku toho aby sa určilo, či existuje daňová výhoda, musí sa situácia príjemcu v dôsledku uplatnenia predmetného opatrenia porovnať s jeho situáciou v prípade neexistencie predmetného opatrenia za bežných pravidiel zdaňovania (pozri rozsudok z 24. septembra 2019, Holandsko a i./Komisia, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 147 a tam citovanú judikatúru).

100 V prejednávanej veci v odôvodneniach 96 až 101 napadnutého rozhodnutia Komisia dospela k záveru, že predmetné výnimky umožňujú spoločnosti so sídlom v Spojenom kráľovstve, ktorá podlieha dani CFC podľa kapitoly 5 časti 9A TIOPA, požiadať, aby bola daň CFC stanovená na 25 % neobchodných finančných ziskov CFC vyplývajúcich z oprávnených úverov alebo dokonca ešte nižšie až do úrovne 0 %, ak boli tieto zisky financované z „oprávnených zdrojov“ alebo ak sa uplatnilo pravidlo „spárovaného úroku“. Predmetné oslobodenia od dane teda poskytujú prijímajúcim spoločnostiam výhodu v rozsahu, v akom by oslobodené zisky inak podliehali dani CFC podľa kapitoly 5 časti 9A TIOPA.

- 101 V tejto súvislosti z časti 9A TIOPA, ktorá je opísaná v bodoch 3 až 9 vyššie, vyplýva, že pravidlá v nej stanovené upravujú množstvo situácií, ktoré sa považujú za súčasť umelého odklonenia ziskov, medzi nimi najmä tie, na ktoré sa vzťahuje kapitola 5, ktorá sa týka výkonu činností prostredníctvom významných personálnych funkcií v Spojenom kráľovstve, v dôsledku čoho CFC dosahujú neobchodné finančné zisky mimo Spojeného kráľovstva.
- 102 Ak je teda splnené jedno z kritérií stanovených vyššie uvedenými pravidlami na identifikáciu umelého odklonenia ziskov, tieto pravidlá stanovujú zdanenie ziskov dosiahnutých príslušnými CFC v Spojenom kráľovstve prostredníctvom dane CFC.
- 103 Schéma systému teda spočíva v uplatnení zdanenia na tie situácie, ktoré predstavujú umelé odklonenie ziskov zo Spojeného kráľovstva, či už s cieľom opätovne začleniť tieto zisky do základu dane v Spojenom kráľovstve, ktorý bol narušený, alebo odradiť od dojednaní vedúcich k takémuto odkloneniu.
- 104 Za týchto okolností stanovenie oslobodenia od dane pre 75 % alebo dokonca 100 % týchto ziskov CFC, ktoré by sa považovali za umelo odklonené zo Spojeného kráľovstva, a teda ktoré by sa tam mali z tohto dôvodu zdaňovať, znižuje náklady, ktoré sú za normálnych okolností zahrnuté do rozpočtu spoločnosti zdaniteľnej v Spojenom kráľovstve v dôsledku týchto ziskov.
- 105 Na rozdiel od toho, čo tvrdí spoločnosť ITV, predmetné oslobodenia od dane nemožno považovať za zmenu v zdaňovaní ziskov CFC. Keďže tieto výnimky nezohľadňujú samotnú povahu pravidiel uplatniteľných na CFC, konkrétne zdaňovanie ziskov umelo odklonených zo Spojeného kráľovstva, nemožno ich považovať za zmenu pri uplatňovaní týchto pravidiel.
- 106 Podobne tvrdenie, že kapitoly 3 a 5 časti 9A TIOPA sú súčasťou toho istého právneho predpisu, ktorý definuje rozsah zdaňovania ziskov CFC v Spojenom kráľovstve, nemožno prijať. Skutočnosť, že obe kapitoly sú súčasťou tohto právneho predpisu a že sú nevyhnutne uplatniteľné podľa platných právnych predpisov, nemení nič na tom, že opatrenia stanovené v kapitole 9 časti 9A TIOPA v rozsahu, v akom oslobodzujú od zdanenia zisky, ktoré sa považujú za umelo odklonené zo Spojeného kráľovstva, nezodpovedajú povahe a všeobecnej schéme systému, ktorého sú súčasťou. Namiesto definovania rozsahu zdaňovania ziskov CFC teda oslobodenia stanovené v kapitole 9 časti 9A TIOPA vylučujú zo zdanenia zisky, ktoré mali byť zdanené ako zisky umelo odklonené zo Spojeného kráľovstva.
- 107 Ak by sa akceptovalo, že jednoduchým zahrnutím do toho istého legislatívneho textu by odchýlka od daňového systému nepredstavovala takúto výnimku, ale skôr zmenu vymedzujúcu pôsobnosť tohto daňového systému, bolo by pre členské štáty veľmi jednoduché zatajiť výnimky z bežného zdaňovania prostredníctvom takejto legislatívnej techniky a v dôsledku toho sa vyhnúť uplatňovaniu pravidiel o kontrole štátnej pomoci.
- 108 Za týchto okolností je potrebné zamietnuť tvrdenia, ktorými Spojené kráľovstvo a spoločnosť ITV spochybňujú zistenie Komisie o existencii výhody v dôsledku predmetných výnimiek.

b) Cieľ pravidiel uplatniteľných na CFC

- 109 Spojené kráľovstvo a spoločnosť ITV v podstate tvrdia, že Komisia nesprávne usúdila, že cieľ pravidiel uplatniteľných na CFC je obmedzený na zdaňovanie umelo odklonených ziskov, zatiaľ čo tieto pravidlá sa usilujú chrániť základ dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve, ktorý môže byť narušený umelým odklonením ziskov, ale aj odpočtami v Spojenom kráľovstve po kruhových transakciách.
- 110 Komisia tvrdí, že cieľom pravidiel uplatniteľných na CFC je zdaníť zisky vyplývajúce z činností a aktív v Spojenom kráľovstve, ktoré sú umelo presmerované na CFC.
- 111 Na účely analýzy porovnateľnosti, ktorá je súčasťou skúmania selektívnosti v rámci druhého kroku analýzy uvedenej v judikatúre opísanej v bode 61 vyššie, má určenie cieľa dotknutého daňového systému rozhodujúci význam, lebo práve vzhľadom na tento cieľ sa musí porovnať právna a skutková situácia dotknutých hospodárskych subjektov.
- 112 Pokiaľ ide o podmienku selektívnosti výhody, ktorá je podstatou pojmu „štátna pomoc“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, z ustálenej judikatúry vyplýva, že táto podmienka predpokladá zistenie, či v rámci danej právnej úpravy je dotknuté vnútroštátne opatrenie také, že zvyhodňuje „určité podniky alebo výrobu určitých druhov tovaru“ pred inými podnikmi, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný uvedenou úpravou nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii a sú tak vystavené odlišnému zaobchádzaniu, ktoré v podstate možno považovať za diskriminačné (rozsudok zo 16. marca 2021, Komisia/Poľsko, C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 28 a tam citovaná judikatúra).
- 113 V odôvodnení 105 napadnutého rozhodnutia je uvedené, že „cieľom britských pravidiel CFC je ochrana britského základu dane z príjmov právnických osôb, čím sa zabezpečí, že systém dane z príjmov právnických osôb Spojeného kráľovstva dosiahne svoj cieľ“, a že tento systém dosiahne uvedený cieľ „zdanením ziskov z činností a aktív v Spojenom kráľovstve, ktoré sa považujú za *umelo odklonené* zo Spojeného kráľovstva do pridružených subjektov-nerezidentov“. Tento cieľ je v trochu odlišnom znení stanovený v odôvodnení 114 napadnutého rozhodnutia.
- 114 V prejednávanej veci sa účastníci konania v podstate nezhodujú na tom, či je cieľom pravidiel uplatniteľných na CFC ochrana daňového základu dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve, ako tvrdí Spojené kráľovstvo a spoločnosť ITV, alebo zdanenie ziskov umelo odklonených zo Spojeného kráľovstva, ako tvrdí Komisia.
- 115 V tejto súvislosti treba na úvod poznamenať, že dve stanoviská zhrnuté v bode 114 vyššie v skutočnosti nie sú protichodné, lebo ochrana základu dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve je širokým cieľom, pod ktorý patrí konkrétnejší cieľ zdaňovania ziskov umelo odklonených zo Spojeného kráľovstva.
- 116 Ako je uvedené v bode 3 vyššie, systém dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve je založený na zásade teritoriality, podľa ktorej sa zdaňujú len zisky vyplývajúce z činností a aktív v Spojenom kráľovstve, vytvorené buď spoločnosťami, ktoré tam majú sídlo, alebo stálymi prevádzkarňami zahraničných spoločností. V dôsledku toho sa podľa zásady teritoriality dividendy rozdelené kontrolovanými zahraničnými spoločnosťami, akými sú CFC, nezdaňujú v Spojenom kráľovstve. Ako tvrdilo Spojené kráľovstvo v správnom konaní, najmä v reakcii na rozhodnutie o začatí konania vo veci formálneho zisťovania, aby sa v súvislosti s územným daňovým systémom zabránilo narušeniu základu dane z príjmov právnických osôb v Spojenom

kráľovstve okrem iného v prospech CFC, ktoré podliehajú nízkym daňovým sadzbám mimo Spojeného kráľovstva, bolo zavedených niekoľko opatrení, akými sú opatrenia určené na obmedzenie odpočtov úrokov v Spojenom kráľovstve, obmedzenia úrokových sadzieb uplatňovaných vo vnútrogrupinových vzťahoch alebo pravidlá uplatniteľné na CFC.

- 117 Je pravda, že všetky tieto opatrenia prispievajú k všeobecnému cieľu ochrany základu dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve.
- 118 Na účely analýzy selektívnosti predmetných daňových opatrení je však potrebné určiť špecifický cieľ pravidiel uplatniteľných na CFC, ktorý predstavuje príslušný referenčný systém v prejednávanej veci.
- 119 Z rôznych dokumentov vyplývajúcich z konzultácií uskutočnených pred prijatím pravidiel uplatniteľných na CFC v Spojenom kráľovstve je zjavné, že boli určené na ochranu základu dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve pred narušením spôsobeným umelým odklonením ziskov zo Spojeného kráľovstva. Podobne z odpovedí predložených Spojeným kráľovstvom v správnom konaní a z jeho podaní v konaní o tejto žalobe vyplýva, že pravidlá uplatniteľné na CFC sú osobitne určené na zdanenie ziskov CFC, ktoré boli umelo odklonené zo Spojeného kráľovstva.
- 120 Za týchto okolností je potrebné zamietnuť tvrdenia, ktorými Spojené kráľovstvo a ITV spochybňujú cieľ pravidiel uplatniteľných na CFC, na ktorý sa Komisia odvoláva na účely svojej analýzy porovnateľnosti v prejednávanej veci, a to ochranu základu dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve zdanením ziskov vyplývajúcich z činností a aktív v Spojenom kráľovstve, ktoré sú umelo odklonené z tohto štátu na CFC.

c) Apriórna selektívnosť spornej schémy z dôvodu odchýlky od referenčného systému

- 121 Podľa Spojeného kráľovstva a spoločnosti ITV, ktoré v tejto súvislosti podporila spoločnosť LSEGH, sa Komisia dopustila nesprávneho posúdenia, keď v napadnutom rozhodnutí konštatovala, že sporná schéma je *a priori* selektívna, keďže dostatočne nezohľadnila skutočnosť, že pravidlá uplatniteľné na CFC ukladajú daňovú povinnosť len v prípadoch, keď existuje vysoké riziko zneužitia alebo umelého odklonenia ziskov zo Spojeného kráľovstva. Naproti tomu oslobodenie od dane stanovené v kapitole 9 časti 9A TIOPA sa uplatňuje len v prípadoch, keď existuje nízke riziko narušenia základu dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve.
- 122 Spojené kráľovstvo, ITV a LSEGH teda tvrdia, že skutková a právna situácia CFC, ktoré dosiahli zisky z neoprávnených úverov, konkrétne tých, ktoré boli poskytnuté prepojeným spoločnostiam v Spojenom kráľovstve alebo spoločnostiam tretích strán, sa líši od situácie CFC, ktoré dosiahli zisk z oprávnených úverov. Úvery, ktoré CFC poskytli prepojeným spoločnostiam v Spojenom kráľovstve, teda predstavujú kruhové transakcie určené na zníženie základu dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve a úvery, ktoré CFC poskytli tretím stranám, zvyčajne predstavujú dojednania, ktoré nemajú hospodársky účel, a preto sú porovnateľné so „schránkovými úvermi“; neplatí to v situáciách týkajúcich sa oprávnených úverov, a to najmä z dôvodu podmienky súvisiacej s výkonom hospodárskej činnosti v štáte sídla CFC.
- 123 Komisia spochybňuje tieto tvrdenia a v podstate tvrdí, že situácie zahŕňajúce úvery poskytované materskej spoločnosti a „schránkové úvery“ na jednej strane a situácie zahŕňajúce oprávnené úvery na strane druhej sú porovnateľné, lebo oba tieto typy úverov môžu viesť k vzniku neobchodných finančných ziskov v dôsledku vykonávania významných personálnych funkcií

v Spojenom kráľovstve. Kritérium týkajúce sa týchto funkcií je jedným z kritérií stanovených v kapitole 5 časti 9A TIOPA na účely určenia situácií, v ktorých došlo k umelému odkloneniu ziskov, ktoré musia podliehať dani CFC. Okrem toho oprávnené úvery aj neoprávnené úvery môžu byť opodstatnené platnými obchodnými dôvodmi.

- 124 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že v rámci druhej etapy analýzy selektívnosti daňových opatrení, ako je uvedené v judikatúre citovanej v bode 61 vyššie, musí Komisia preukázať, že predmetné daňové opatrenie sa odchyľuje od referenčného systému určeného v prvej etape v rozsahu, v akom zavádza rozlišovanie medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sa vzhľadom na cieľ príslušného daňového systému nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii.
- 125 V odôvodneniach 124 až 151 napadnutého rozhodnutia Komisia s cieľom preukázať existenciu selektívnej výhody porovnala situáciu spoločností, ktoré sa môžu odvolávať na predmetné výnimky, konkrétne tých, ktorých CFC dosiahli neobchodné finančné zisky vyplývajúce z oprávnených úverov, so situáciou spoločností, na ktoré sa takáto výnimka nevzťahuje, konkrétne tých, ktorých CFC dosahovali zisky vyplývajúce z neoprávnených úverov.
- 126 V tejto súvislosti je potrebné v prvom rade preskúmať podmienky potrebné na priznanie predmetných výnimiek, najmä podmienky, ktoré sa týkajú otázky, či sú úvery oprávnené alebo neoprávnené, ďalej je nevyhnutné sústrediť sa na charakteristiky vlastné neoprávneným úverom a nakoniec preskúmať, či Komisia správne konštatovala, že sporné opatrenia zaviedli rozdiely medzi hospodárskymi subjektmi v porovnateľnej situácii.

1) Podmienky na priznanie predmetných výnimiek

- 127 V napadnutom rozhodnutí Komisia dospela k záveru, že tri výnimky stanovené v kapitole 9 časti 9A TIOPA a ovplyvňujúce zisky CFC, ktoré môžu podliehať dani CFC podľa kapitoly 5 tohto zákona, predstavujú poskytnutie selektívnej výhody ich príjemcom.
- 128 Prvá výnimka je stanovená v § 371IB časti 9A TIOPA a môže sa týkať až 100 % neobchodných finančných ziskov CFC, vyplývajúcich z oprávnených úverov, za predpokladu, že boli financované z oprávnených zdrojov, t. j. v podstate tých, ktoré pochádzajú zo ziskov CFC alebo iných vlastných zdrojov.
- 129 Druhá výnimka, ktorá sa týka 75 % neobchodných finančných ziskov CFC, je stanovená v § 371ID časti 9A TIOPA. Na základe tejto výnimky môže byť 75 % ziskov z oprávnených úverov oslobodených od dane, pričom nie je potrebné preukázať, že zdroje boli pridelené CFC, a neberie sa ohľad na významné personálne funkcie vykonávané v súvislosti s predmetnými úvermi. Z tohto dôvodu sa vychádza z toho, že táto výnimka sa automaticky udeľuje v prípade oprávnených úverov.
- 130 Tretia výnimka je stanovená v § 371IE časti 9A TIOPA a je známa ako výnimka „spárovaného úroku“. Na túto výnimku sa možno odvolávať v súvislosti so zostatkom neobchodných finančných ziskov vyplývajúcich z oprávnených úverov, na ktorý sa nevzťahujú ďalšie dve oslobodenia, keďže v prípade skupiny dotknutých podnikov ako celku je výška zdaniteľných príjmov z prijatých úrokov vyššia ako suma úrokov zaplatených, a teda odpočítaných touto skupinou od základu dane v Spojenom kráľovstve. Vzhľadom na to, že na túto výnimku sa možno odvolávať v súvislosti so všetkými neobchodnými finančnými ziskami príslušnej CFC, ktoré vyplývajú z oprávnených úverov, Komisia s ňou zaobchádzala ako s úplným oslobodením od dane rovnakým spôsobom, ako je stanovené v § 371IB.

- 131 Po prvé je potrebné pripomenúť, že predmetné oslobodenia sa týkajú neobchodných finančných ziskov, t. j. v podstate ziskov z úverov poskytnutých zo strany CFC, ktorá nepôsobí v bankovom sektore, ktoré sa považujú za zdaniteľné v Spojenom kráľovstve, a preto podliehajú dani CFC podľa kapitoly 5 časti 9A TIOPA. Tieto zisky sa teda považovali za zdaniteľné v Spojenom kráľovstve, keďže najdôležitejšie činnosti na tvorbu a riadenie predmetných úverov, konkrétne významné personálne funkcie, sa vykonávali v Spojenom kráľovstve (táto situácia zodpovedá „kritériu činností v Spojenom kráľovstve“, stanovenému v § 371EB časti 9A TIOPA) alebo boli úvery financované z finančných prostriedkov alebo aktív, ktoré vyplývajú z kapitálových vkladov zo Spojeného kráľovstva (táto situácia zodpovedá „kritériu britského prepojeného kapitálu“, stanovenému v § 371EC časti 9A TIOPA).
- 132 Po druhé aby bolo možné využiť tri sporné výnimky, musí byť splnená podmienka týkajúca sa miesta usadenia CFC. Táto podmienka stanovená v § 371IA časti 9A TIOPA v spojení s § 371DG tohto zákona si vyžaduje, aby predmetná CFC vykonávala svoju činnosť v krajine svojho sídla, a to prinajmenšom v podstatnej miere, v priestoroch, ktoré sú obsadené a trvalo využívané. Spojené kráľovstvo ju vo svojich písomných podaniach uvádza ako požiadavku na skutočnú existenciu CFC na rozdiel od „schránkových“ alebo „fiktívnych“ spoločností. Je však zrejmé, že rozsah tejto podmienky, ako ju vykladajú daňové orgány Spojeného kráľovstva, je relatívny. Z bodu INTM200810 príručky daňových orgánov Spojeného kráľovstva k medzinárodnému právu týkajúcemu sa kontrolovaných zahraničných spoločností (*HMRC International Manual/INTM 190000 Controlled Foreign Companies*) vyplýva, že aby bola táto podmienka splnená, stačí, ak sú priestory obsadené s „primeranou mierou“ stálosti – t. j. na obdobie najmenej 12 mesiacov, alebo ak na tento účel existuje „úmysel“. Okrem toho dodatočné podmienky, ktoré môžu preukázať, že činnosť v krajine usadenia je skutočná, nie sú spojené s touto požiadavkou na sídlo v rozpore s tým, čo je stanovené v § 371DF ods. 1 časti 9A TIOPA, pokiaľ ide o obchodné zisky.
- 133 Navyše ako Spojené kráľovstvo uznalo v odpovedi na otázky položené Všeobecným súdom na pojednávaní, skutočnosť, že CFC spĺňa podmienku týkajúcu sa miesta usadenia, neznamená, že významné personálne funkcie relevantné pre činnosť CFC, najmä tie, ktoré sa týkajú úverov, ktoré poskytuje (a ktoré pravdepodobne vytvoria neobchodné finančné zisky), sa vykonávajú v krajine sídla CFC. V tejto súvislosti Komisia v odôvodneniach 165 a 166 napadnutého rozhodnutia uviedla, že podľa daňových orgánov Spojeného kráľovstva sa pri väčších strednodobých až dlhodobých úveroch financovaných z vlastných zdrojov predpokladalo, že vo väčšine prípadov bude riadenie úveru patriť pod finančnú funkciu skupiny, a nie samotných CFC.
- 134 Je teda možné, že CFC, ktorá spĺňa podmienku týkajúcu sa miesta usadenia, môže vytvoriť neobchodné finančné zisky vyplývajúce z úverových činností, v súvislosti s ktorými sa významné personálne funkcie vykonávali v Spojenom kráľovstve.
- 135 Okrem toho splnenie takej podmienky neznamená ani to, že sú splnené ostatné podmienky potrebné na využitie predmetných výnimiek. Nemožno teda vylúčiť, že CFC, ktorá spĺňa podmienku týkajúcu sa miesta usadenia, môže dosiahnuť neobchodné finančné zisky vyplývajúce z neoprávnených úverov, na ktoré sa preto predmetná výnimka nemôže uplatniť.
- 136 Za týchto okolností ako Komisia správne poznamenala najmä v odôvodnení 149 napadnutého rozhodnutia, podmienka týkajúca sa kritéria obchodných priestorov nie je rozhodujúca na účely posúdenia porovnateľnosti, ktoré sa musí vykonať v rámci analýzy selektívnosti, lebo ju môžu splniť spoločnosti, ktoré sú oprávnené odvolávať sa na predmetné výnimky, ako aj spoločnosti, ktoré na to nie sú oprávnené.

- 137 Po tretie aby bolo možné využiť predmetné výnimky, dotknuté neobchodné finančné zisky museli vzniknúť z oprávnených úverov. Podľa § 371IG časti 9A TIOPA sú oprávnené úvery tie, ktoré CFC poskytne iným spoločnostiam, ktoré nemajú sídlo v Spojenom kráľovstve a sú kontrolované tou istou spoločnosťou alebo spoločnosťami ako CFC. Preto ako vyplýva z bodu INTM216450 príručky daňových orgánov Spojeného kráľovstva k medzinárodnému právu týkajúcemu sa kontrolovaných zahraničných spoločností (*HMRC International Manual/INTM 190000 Controlled Foreign Companies*), oprávnené úvery sú v podstate úvery poskytnuté zo strany CFC spoločnostiam v tej istej skupine, ktoré nemajú sídlo v Spojenom kráľovstve.
- 138 Podmienka týkajúca sa toho, či sú úvery oprávnené alebo nie, je relevantná pre všetky tri príslušné výnimky. V súvislosti s oslobodením od dane upraveným v § 371ID časti 9A TIOPA je však táto podmienka okrem podmienky týkajúcej sa miesta usadenia v podstate jedinou inou podmienkou, ktorú treba splniť, aby sa zdaniteľné spoločnosti mohli odvolávať na oslobodenie od dane vo vzťahu k 75 % neobchodných finančných ziskov, ktoré dosiahli ich CFC v dôsledku poskytnutia oprávnených úverov, okrem iného bez ohľadu na to, či boli významné personálne funkcie týkajúce sa predmetných úverov vykonávané v Spojenom kráľovstve.
- 139 Po štvrté na oslobodenie od dane upravené v § 371IB časti 9A TIOPA, ktoré sa môže dotknúť až 100 % neobchodných finančných ziskov CFC, je tiež potrebné preukázať, že zdroje, ktoré sú základom predmetného oprávneného úveru, sú „oprávnené“. § 371IB časti 9A TIOPA stanovuje, že zdaniteľné spoločnosti môžu požiadať o oslobodenie neobchodných finančných ziskov vyplývajúcich z oprávnených úverov od dane CFC v rozsahu, v akom sa im podarí preukázať, že tieto zisky pochádzajú z oprávnených zdrojov. Podľa § 371IB časti 9A TIOPA oprávnené zdroje v podstate zodpovedajú tým, ktoré pochádzajú zo ziskov CFC alebo z finančných prostriedkov a iných aktív prijatých zo strany CFC v súvislosti s akciami, ktoré vlastní v členských spoločnostiach skupiny, do ktorej patrí, alebo ktoré týmto členom vydala. Toto oslobodenie sa preto môže vzťahovať až na 100 % zdaniteľných neobchodných finančných ziskov, ak všetky dotknuté oprávnené úvery boli financované z oprávnených zdrojov.
- 140 Ako v tejto súvislosti uviedlo Spojené kráľovstvo a spoločnosť ITV vo svojich odpovediach na otázky položené Všeobecným súdom, nemožno vylúčiť, že úvery boli financované z oprávnených zdrojov, a teda z vlastných zdrojov CFC, hoci významné personálne funkcie týkajúce sa týchto úverov sa vykonávali centrálné v Spojenom kráľovstve. Oslobodenie od dane stanovené v § 371IB časti 9A TIOPA sa preto rovnako ako oslobodenie uvedené v § 371ID časti 9A TIOPA priznáva bez ohľadu na to, či boli významné personálne funkcie týkajúce sa predmetných úverov vykonávané v Spojenom kráľovstve.
- 141 Po piate na oslobodenie stanovené v § 371IE časti 9A TIOPA, známe ako výnimka „spárovaného úroku“, sa možno odvolávať v súvislosti so zostatkom neobchodných finančných ziskov vyplývajúcich z oprávnených úverov, na ktoré sa nevzťahujú ďalšie dve výnimky, pokiaľ v prípade príslušnej skupiny podnikov ako celku je suma príjmu zdaniteľného z dôvodu prijatých úrokov vyššia ako zaplatené úroky, a preto ich táto skupina odpočíta od základu dane v Spojenom kráľovstve.
- 142 Ide teda o doplnkovú výnimku k ďalším dvom výnimkám, ktorá sa však udeľuje aj bez ohľadu na skutočnosť, že významné personálne funkcie týkajúce sa úverov, z ktorých predmetné neobchodné finančné zisky pochádzajú, sa vykonávali v Spojenom kráľovstve.

143 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy je potrebné poukázať na to, že okrem rôznych podmienok, ktoré sú relevantné pre každú z predmetných výnimiek, sa tieto výnimky udeľujú bez ohľadu na to, či sa v Spojenom kráľovstve vykonávali významné personálne funkcie, pokiaľ ide o úvery, z ktorých predmetné neobchodné finančné zisky vyplývajú.

2) *Vylúčenie z udelenia predmetných výnimiek*

144 Ako je uvedené v bodoch 127 až 143 vyššie, spoločnou podmienkou pre tri sporné výnimky je to, či sú úvery oprávnené alebo neoprávnené. Neobchodné finančné zisky pochádzajúce z neoprávnených úverov sú teda z týchto výnimiek vylúčené.

145 Podľa § 371IH časti 9A TIOPA sú úvery poskytnuté spoločnosti so sídlom v Spojenom kráľovstve alebo stálej prevádzkarni nerezidentskej spoločnosti v tomto štáte vylúčené z definície oprávnených úverov. Úvery poskytnuté inej CFC, ktoré umožňujú spoločnosti v Spojenom kráľovstve odpočítať úroky zaplatené v rámci tohto úveru pri výpočte dane CFC, sú tiež vylúčené. Rovnako sú vylúčené úvery poskytnuté príjemcovi, ktorý používa tieto finančné prostriedky na poskytnutie iných úverov.

146 Keďže oprávnené úvery musia byť poskytnuté oprávneným spoločnostiam podľa § 371IG ods. 8 časti 9A TIOPA, konkrétne tým, ktoré sú prepojené s CFC a kontrolované tou istou spoločnosťou alebo spoločnosťami ako CFC, úvery spoločnostiam mimo skupiny sú vylúčené z definície oprávnených úverov.

147 Preto sa v podstate úvery poskytnuté zo strany CFC spoločnostiam v skupine so sídlom v Spojenom kráľovstve, známe ako „úvery poskytované materskej spoločnosti“, úvery poskytnuté zo strany CFC spoločnostiam tretích strán, známe ako „schránkové úvery“, a úvery, ktorých úroky sa odpočítavajú z inej dane CFC alebo slúžia na financovanie iných úverov, považujú za neoprávnené úvery.

148 V prvom rade pokiaľ ide o úvery poskytované materskej spoločnosti, osobitnou črtou, na ktorú poukázalo Spojené kráľovstvo s cieľom vysvetliť ich vylúčenie z predmetných výnimiek, je dodatočné riziko, ktoré tento typ úveru predstavuje pre základ dane z dôvodu možnosti spoločnosti Spojeného kráľovstva, ktorá využila úver, odpočítať úroky zaplatené v rámci predmetného úveru.

149 V tejto súvislosti je potrebné poukázať na to, že hoci možnosť odpočítať v Spojenom kráľovstve úroky zaplatené v súvislosti s predmetnými úvermi charakterizuje úvery poskytované materskej spoločnosti, skutočnosť, že neobchodné finančné zisky z predmetných úverov podliehajú dani CFC podľa § 371EB v kapitole 5 časti 9A TIOPA, znamená, že významné personálne funkcie týkajúce sa týchto úverov boli vykonávané v Spojenom kráľovstve.

150 Ďalej pokiaľ ide o úvery tretím osobám, je potrebné pripomenúť, že sa na ne nemôžu vzťahovať predmetné výnimky, lebo nie sú oprávnenými úvermi. Na to, aby išlo o oprávnený úver, musí byť príjemcom predmetného úveru aj oprávnená spoločnosť, t. j. v podstate spoločnosť, ktorá je súčasťou tej istej skupiny ako príslušná CFC.

- 151 Je pravda, že počas celého konania Spojené kráľovstvo opisovalo úvery poskytnuté zo strany CFC spoločnostiam tretích strán ako „schránkové úvery“ alebo súčasť „schránkových“ spoločností. Spojené kráľovstvo a ITV sa domnievajú, že ak CFC poskytuje úver tretej strane, tento úver pozostáva z prebytku peňažných aktív uložených u tretích strán vo forme bankového vkladu alebo inej bezpečnej investície.
- 152 Treba však poukázať na to, že tieto úvahy samy osebe nemajú za následok, že úver je neoprávnený. Podľa § 371IG ods. 8 časti 9A TIOPA je úver neoprávnený, ak príjemca predmetného úveru nie je súčasťou skupiny, do ktorej patrí CFC, ktorá ho poskytuje.
- 153 V každom prípade predmetné vylúčenie nemá pokrývať situáciu umelého odklonenia ziskov, ktorá súvisí so skutočnosťou, že príjemca úveru, z ktorého predmetné zisky pochádzajú, nepatrí do tej istej skupiny ako CFC, zatiaľ čo k takému umelému odkloneniu pravdepodobne nedôjde v prípadoch, keď príjemca predmetného úveru patrí do tej istej skupiny ako CFC.
- 154 Bez ohľadu na to, či príjemca úveru patrí do skupiny CFC, ktorá ho poskytuje, významné personálne funkcie sa mohli vykonávať v Spojenom kráľovstve, pokiaľ ide o tento úver, zatiaľ čo neobchodné finančné zisky vyplývajúce z tohto úveru dosiahla CFC. Otázka, či príjemca predmetného úveru patrí alebo nepatrí do tej istej skupiny ako CFC, teda nemá vplyv na to, že také zisky dosiahne CFC.
- 155 Spojené kráľovstvo a ITV nakoniec zdôrazňujú ďalšie vylúčenia z definície oprávnených úverov, ktoré sú stanovené v § 371IH časti 9A TIOPA.
- 156 Podľa § 371IH ods. 3 časti 9A TIOPA teda definícia oprávnených úverov vylučuje okrem iného situácie, v ktorých úroky zaplatené v rámci predmetného úveru slúžia na zníženie ziskov, ktoré podliehajú dani CFC. Toto vylúčenie je doplnkom k vylúčeniu týkajúcemu sa úverov poskytovaných materskej spoločnosti v tom zmysle, že sa v podstate usiluje zabezpečiť, aby sa predmetné výnimky nekombinovali so odpočtami alebo inými výnimkami uplatňovanými v Spojenom kráľovstve.
- 157 Okrem toho sa podľa § 371IH ods. 5 časti 9A TIOPA vylučujú aj situácie, v ktorých úver poskytnutý CFC následne umožňuje spoločnosti prijímajúcej úver poskytnúť ďalšie úvery. Ako uviedlo Spojené kráľovstvo a spoločnosť ITV, toto vylúčenie má v podstate za cieľ zabezpečiť, aby sa úvery poskytnuté CFC použili na financovanie obchodných činností skupiny vykonávaných mimo Spojeného kráľovstva.
- 158 Ako v tejto súvislosti správne tvrdí Komisia, je potrebné poznamenať, že hoci môže byť legitímne priznať oslobodenie od dane pre neobchodné finančné zisky vyplývajúce z úverov, ktoré slúžia na financovanie činností skupiny v zahraničí, faktom je, že výnos zo zdrojov v Spojenom kráľovstve alebo z významných personálnych funkcií vykonávaných v Spojenom kráľovstve dosiahne CFC, a preto by sa mohol považovať za umelo odklonený zo Spojeného kráľovstva podľa kapitoly 5 TIOPA.
- 159 Pokiaľ ide o rôzne vylúčenia opísané v bodoch 147 až 157 vyššie, treba poukázať na to, že sa týkajú situácií, v ktorých by sa nepochybne mohli vykonať dodatočné odpočty v rámci Spojeného kráľovstva alebo v ktorých by financovanie poskytované zo strany CFC prinieslo prospech spoločnostiam mimo skupiny, ktorých zdroje alebo významné personálne funkcie zo Spojeného

kráľovstva by boli mobilizované na účely vytvárania a riadenia predmetných úverov. Vo všetkých týchto prípadoch však vylúčenia z výnimiek nesúvisia s existenciou umelého odklonenia ziskov v dôsledku vykonávania významných personálnych funkcií v Spojenom kráľovstve.

160 Za týchto okolností je potrebné zamietnuť tvrdenia Spojeného kráľovstva a spoločností ITV a LSEGH, podľa ktorých tieto vylúčenia mali za cieľ zabrániť udeleniu predmetných výnimiek v osobitných situáciách umelého odklonenia ziskov.

3) Existencia odchýlky od referenčného systému a porovnateľnosť dotknutých hospodárskych subjektov vzhľadom na cieľ tohto systému

161 Na úvod je potrebné pripomenúť, že v prejednávanej veci referenčný systém, v súvislosti s ktorým treba preskúmať predmetné oslobodenia, pozostáva z pravidiel uplatniteľných na CFC, ktoré majú chrániť základ dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve zdaňovaním ziskov vyplývajúcich z činností a aktív v Spojenom kráľovstve, ktoré sú umelo odklonené zo Spojeného kráľovstva na CFC.

162 Okrem toho je potrebné pripomenúť, že v rámci pravidiel uplatniteľných na CFC sa neobchodné finančné zisky, ktoré dosiahli CFC v súvislosti s významnými personálnymi funkciami vykonávanými v Spojenom kráľovstve, považujú za zisky umelo odklonené zo Spojeného kráľovstva, a preto zdaniteľné podľa kapitoly 5 časti 9A TIOPA.

163 Vykonávanie významných personálnych funkcií v Spojenom kráľovstve je jednou zo štyroch situácií uvedených v kapitole 5 časti 9A TIOPA a zhrnutých v bode 6 vyššie, ktoré sa považujú za umelé odklonenie ziskov, ktoré je preto potrebné zdaňovať v Spojenom kráľovstve.

164 Inými slovami, zákonodarca Spojeného kráľovstva sa domnieval, že zisky CFC, pokiaľ sú vytvárané významnými personálnymi funkciami vykonávanými v Spojenom kráľovstve, musia byť zdanené v tejto krajine. Z tohto dôvodu môžu neobchodné finančné zisky dosiahnuté z neoprávnených úverov i z oprávnených úverov podliehať dani CFC podľa § 371EB v kapitole 5 časti 9A TIOPA.

165 Na základe záveru uvedeného v bode 143 vyššie treba konštatovať, že uplatnením príslušných výnimiek nemožno vylúčiť, že situácie, v ktorých sa významné personálne funkcie vykonávajú v Spojenom kráľovstve, a preto sa považujú za umelé odklonenie ziskov, budú čiastočne alebo úplne oslobodené od zdanenia v Spojenom kráľovstve.

166 Za týchto okolností by oslobodenie výlučne neobchodných finančných ziskov CFC vyplývajúcich z oprávnených úverov mohlo viesť k rozdielnemu zaobchádzaniu v porovnaní s neobchodnými finančnými ziskami CFC z neoprávnených úverov, ktoré, keďže sa na ne nevzťahujú príslušné oslobodenia, by boli zdanené podľa pravidiel uplatniteľných na CFC, pokiaľ sú tieto dve situácie porovnateľné vzhľadom na cieľ pravidiel uplatniteľných na CFC.

167 Preto je potrebné preskúmať, či spoločnosti zdaniteľné v Spojenom kráľovstve, ktoré môžu využívať predmetné oslobodenia od dane v súvislosti s neobchodnými finančnými ziskami svojich CFC vyplývajúcimi z oprávnených úverov, sú v rovnakej situácii ako spoločnosti, ktorých CFC dosahujú neobchodné finančné zisky z neoprávnených úverov, vzhľadom na cieľ referenčného systému, konkrétne ochranu základu dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve prostredníctvom zdaňovania umelo odklonených ziskov.

- 168 Po prvé úvery poskytované materskej spoločnosti i oprávnené úvery môžu podliehať dani CFC podľa § 371EB časti 9A TIOPA z dôvodu vykonávania významných personálnych funkcií v Spojenom kráľovstve v súvislosti s týmito úvermi. Umelé odklonenie ziskov v dôsledku činností vykonávaných v Spojenom kráľovstve sa považuje za existujúce v týchto dvoch situáciách, hoci oslobodené od dane sú len zisky vyplývajúce z oprávnených úverov.
- 169 Ako tvrdí Spojené kráľovstvo, pravidlá uplatniteľné na CFC predstavujú reakciu na umelé odklonenie vyplývajúce z prevodu finančných prostriedkov na CFC, ktoré najprv uskutoční spoločnosť zdaniteľná v Spojenom kráľovstve; tieto finančné prostriedky sa prípadne vrátia do Spojeného kráľovstva len v podobe nezdanených dividend. Tieto úvahy sa okrem iného vzťahujú aj na situácie, v ktorých sa v Spojenom kráľovstve vykonávajú významné personálne funkcie pre úvery poskytnuté zo strany CFC, ktorá následne dosahuje neobchodné finančné zisky v dôsledku týchto úverov. Zisky vytvárané týmito úvermi z činností vykonávaných v Spojenom kráľovstve sa vrátia do tejto krajiny len vo forme nezdaniteľných dividend bez ohľadu na to, či sú príjemcovia predmetných úverov usadení v Spojenom kráľovstve alebo v inom štáte.
- 170 Pokiaľ teda ide o zisky, ktoré sú umelo odklonené v dôsledku činností vykonávaných v Spojenom kráľovstve, na ktorých zdanenie sa vzťahujú pravidlá uplatniteľné na CFC, oprávnené úvery a úvery poskytované materskej spoločnosti sa nachádzajú v rovnocennej situácii bez ohľadu na skutočnosť, že v prípade úverov poskytovaných materskej spoločnosti možnosť odpočítania úrokov zaplatených v Spojenom kráľovstve z týchto úverov zhoršuje narušenie základu dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve.
- 171 V tejto súvislosti je potrebné poznamenať, že narušenie základu dane spoločnosti, ktorá je príjemcom úveru v Spojenom kráľovstve, v dôsledku toho, že si uplatňuje odpočet úrokov, ktoré zaplatila CFC, je iný problém než narušenie spojené s umelým odklonením ziskov spoločnosti zo Spojeného kráľovstva, ktoré je zdrojom vyplatených finančných prostriedkov a vykonávania významných personálnych funkcií v súvislosti s predmetným úverom.
- 172 Okrem toho ako správne zdôraznila Komisia, riziko narušenia základu dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve v dôsledku odpočítania úrokov z úverov sa môže riadiť na úrovni spoločnosti, ktorá si ho neoprávnene uplatňuje, napríklad obmedzením možných odpočtov. V prípade potreby sa môže prijať ustanovenie o takomto obmedzení na úrovni skupiny. Ako uznáva samotné Spojené kráľovstvo, jeho daňové právo stanovuje celý rad opatrení, ktoré sa navzájom dopĺňajú a sú určené na ochranu základu dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve. Opatrenia obmedzujúce odpočet úrokov z úverov, ktoré bránia vykonaniu určitých odpočtov motivovaných výlučne daňovými dôvodmi, patria medzi tieto opatrenia, ktoré uvádza Spojené kráľovstvo. Tento typ opatrenia sa preto môže použiť na riešenie odpočtov v súvislosti s úvermi poskytovanými materskej spoločnosti, keďže daňové orgány Spojeného kráľovstva ich považujú za kruhové transakcie vykonané výlučne na účely daňových odpočtov.
- 173 Po druhé pokiaľ ide o úvery poskytnuté tretím osobám, je potrebné poznamenať, že vzhľadom na § 371IG ods. 8 časti 9A TIOPA je kľúčovým prvkom, ktorý robí z tohto druhu úveru neoprávnený úver, skutočnosť, že príjemcami úverov poskytnutých zo strany CFC, z ktorých predmetné neobchodné finančné zisky pochádzajú, sú tretie osoby, ktoré nie sú prepojené s CFC.
- 174 Spojené kráľovstvo a spoločnosť ITV zdôraznili, že zatiaľ čo finančné prostriedky, ktoré umožnili financovať predmetný úver, mohli byť ponechané v Spojenom kráľovstve a investované spoločnosťami patriacimi do tej istej skupiny so sídlom v Spojenom kráľovstve s cieľom

zabezpečiť vrátenie výnosov z prebytočných finančných prostriedkov spoločnostiam so sídlom v Spojenom kráľovstve, úvery tretím osobám predstavujú „schránkové“ dojednania, ktoré nemajú hospodársky účel, s cieľom vytvoriť neobchodné finančné zisky na úrovni príslušnej CFC, a teda mimo Spojeného kráľovstva.

- 175 Ako však bolo práve uvedené v bode 152 vyššie, údajne fiktívna povaha úverov tretím osobám a údajná absencia ich hospodárskeho účelu nie sú ako vylúčenia zrejmé z ustanovení týkajúcich sa predmetných výnimiek. Okrem toho ako správne poznamenala Komisia, Spojené kráľovstvo a spoločnosť ITV nepredložili dôkazy preukazujúce, že úvery poskytnuté zo strany CFC spoločnostiam tretích strán sú nevyhnutne „schránkovými“ dojednania, ktoré nemôžu byť založené na legitímnych ekonomických dôvodoch.
- 176 Navyše otázka, či je príjmom spoločnosť mimo skupiny alebo spoločnosť v rámci skupiny, do ktorej CFC patrí, nič nemení na skutočnosti, že prevod finančných prostriedkov zo spoločnosti so sídlom v Spojenom kráľovstve na túto CFC nebude vytvárať zisky, ktoré sú zdaniteľné v Spojenom kráľovstve, lebo výnos z týchto finančných prostriedkov sa v oboch prípadoch vráti do Spojeného kráľovstva len vo forme nezdaniteľných dividend. Táto situácia nastáva v oboch scenároch. Zdanenie CFC by teda malo nastať v dôsledku takéhoto odklonenia.
- 177 Rovnaké úvahy sa uplatnia, ak neobchodné finančné zisky vyplývajúce z úveru dosiahla CFC vďaka vykonávaniu významných personálnych funkcií v Spojenom kráľovstve. Neobchodné finančné zisky vyplývajúce z úveru poskytnutého zo strany CFC, či už tretej strane alebo spoločnosti v tej istej skupine, pre ktorý sa významné personálne funkcie vykonávali v Spojenom kráľovstve, sa považujú za umelo odklonené a z tohto dôvodu podliehajúce dani CFC podľa § 371EB v kapitole 5 časti 9A TIOPA.
- 178 Preto pokiaľ ide o zisky umelo odklonené v dôsledku vykonávania významných personálnych funkcií v Spojenom kráľovstve, ktorých zdanenie sa riadi pravidlami uplatniteľnými na CFC, oprávnené úvery a úvery tretím osobám sa nachádzajú v rovnocennej situácii bez ohľadu na skutočnosť, že v prípade úverov tretím osobám boli zisky dosiahnuté zo strany CFC vytvorené úrokmi zaplatenými treťou stranou, a nie spoločnosťou patriacou do tej istej skupiny.
- 179 Po tretie pokiaľ ide o vylúčenia z definície oprávnených úverov, ktoré majú podľa Spojeného kráľovstva podporiť využívanie oprávnených úverov na financovanie činností skupiny CFC mimo Spojeného kráľovstva, treba pripomenúť, ako už bolo uvedené v bode 158 vyššie, že takéto vylúčenie nesúvisí so skutočnosťou, že významné personálne funkcie boli vykonávané v Spojenom kráľovstve, pokiaľ ide o dotknuté úvery.
- 180 To, či úvery poskytnuté zo strany CFC boli alebo neboli použité na financovanie činností skupiny mimo Spojeného kráľovstva, teda nič nemení na skutočnosti, že keďže významné personálne funkcie týkajúce sa týchto úverov boli vykonávané v Spojenom kráľovstve, výsledné zisky sa podľa pravidiel uplatniteľných na CFC považujú za umelo odklonené zo Spojeného kráľovstva. Vzhľadom na cieľ týchto pravidiel, a to ochranu základu dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve prostredníctvom zdanenia umelo odklonených ziskov, sú teda tieto dve situácie porovnateľné.
- 181 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že predmetné oslobodenia od dane, keďže oslobodzujú len neobchodné finančné zisky CFC vyplývajúce z oprávnených úverov, a vylučujú tie, ktoré vyplývajú z neoprávnených úverov, vedú k rozdielnemu zaobchádzaniu s týmito dvoma situáciami, aj keď sú

vzhľadom na cieľ sledovaný týmito pravidlami porovnateľné a spočívajú v ochrane základu dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve prostredníctvom zdanenia umelo odklonených ziskov.

d) Záver o existencii výhody a odchýlky od referenčného systému

- 182 Vzhľadom na úvahy uvedené v bodoch 108, 120, 143, 160 a 181 vyššie treba konštatovať, že Komisia sa nedopustila nesprávneho posúdenia, keď dospela k záveru, že v prejednávanej veci ide o výhodu, ktorá je a priori selektívna, lebo predmetné výnimky sa odchyľujú od pravidiel Spojeného kráľovstva uplatniteľných na CFC v tom zmysle, že zavádzajú rozdiel v zaobchádzaní so zdaniteľnými spoločnosťami v porovnateľnej situácii vzhľadom na cieľ týchto pravidiel. V dôsledku toho treba zamietnuť tieto žalobné dôvody založené na tomto nesprávnom posúdení.

3. Žalobné dôvody založené na nesprávnom posúdení existencie odôvodnenia predmetných výnimiek (tretí žalobný dôvod vo veci T-363/19 a štvrtý až šiesty žalobný dôvod vo veci T-456/19)

- 183 V súvislosti s týmito žalobnými dôvodmi, ktoré sú založené na tvrdeniach, ktoré možno rozdeliť na dve časti, Spojené kráľovstvo a spoločnosť ITV tvrdia, že napadnuté rozhodnutie Komisie je postihnuté nesprávnym posúdením v dôsledku toho, že Komisia zamietla odôvodnenia predmetných výnimiek, ktoré predložilo Spojené kráľovstvo, a to po prvé dôvody založené na administratívnej uskutočniteľnosti (prvá časť) a po druhé dôvody súvisiace s dodržiavaním slobody usadiť sa (druhá časť).

a) Prvá časť založená na nesprávnom posúdení odôvodnenia predmetných opatrení z dôvodu administratívnej uskutočniteľnosti

- 184 Spojené kráľovstvo a ITV v podstate tvrdia, že ak by sa predmetné výnimky mohli považovať za oslobodenia od dane, ktoré poskytnú a priori selektívnu výhodu spoločnostiam, ktoré si ich uplatnili, Komisia sa v napadnutom rozhodnutí dopustila nesprávneho posúdenia, keď odmietla konštatovať, že tieto oslobodenia boli odôvodnené potrebou zabezpečiť spravovateľnosť systému zdaňovania ziskov CFC, vzhľadom na zložitosť určenia významných personálnych funkcií vykonávaných v súvislosti s úvermi v rámci skupiny a ich lokalizácie.
- 185 Komisia spochybňuje tieto tvrdenia najmä tým, že odôvodnenie týkajúce sa ťažkostí pri identifikácii významných personálnych funkcií vykonávaných v rámci vnútro skupinových úverov nebolo predložené počas správneho konania a že Spojené kráľovstvo vo svojich tvrdeniach v nijakom prípade nepredložilo presvedčivý dôvod preukazujúci, že existujú ťažkosti pri identifikácii významných personálnych funkcií v súvislosti s oprávnenými úvermi, hoci taká identifikácia je zvyčajne možná a vykonáva sa v prípade neoprávnených úverov. Okrem toho sa v usmernení daňových orgánov Spojeného kráľovstva dokonca uznáva, že významné personálne funkcie v súvislosti s úvermi v rámci skupiny sa vo všeobecnosti vykonávajú na úrovni centrálnych štruktúr skupiny.
- 186 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa judikatúry opatrenie spočívajúce vo výnimke z uplatnenia všeobecného daňového systému možno odôvodniť povahou a všeobecnou štruktúrou daňového systému vtedy, ak dotknutý členský štát môže preukázať, že toto opatrenie vyplýva priamo zo základných alebo hlavných zásad jeho daňového systému, najmä mechanizmov vlastných samotnému daňovému systému, ktoré sú nevyhnutné na realizáciu

týchto cieľov (rozsudky zo 6. septembra 2006, Portugalsko/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, bod 81; z 8. septembra 2011, Paint Graphos a i., C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 69, a z 19. decembra 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 48).

- 187 Súdny dvor uznal, že ciele vlastné príslušnému všeobecnému daňovému systému môžu odôvodniť a *priori* selektívny daňový režim (pozri v tomto zmysle rozsudky z 29. apríla 2004, GIL Insurance a i., C-308/01, EU:C:2004:252, body 74 až 76, a z 8. septembra 2011, Paint Graphos a i., C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, body 64 až 76), najmä ciele spojené s riadnym fungovaním príslušného daňového systému (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. decembra 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, body 50 až 53).
- 188 Po prvé treba poukázať na to, že v pripomienkach predložených 15. januára 2018 v nadväznosti na rozhodnutie Komisie o začatí konania vo veci formálneho zisťovania Spojené kráľovstvo tvrdilo, že ak sa vychádza z toho, že pravidlá uplatniteľné na CFC zahŕňajú ustanovenia odchyľujúce sa od referenčného systému, tieto ustanovenia sú odôvodnené najmä potrebou zaviesť pravidlá, ktoré možno ľahko uplatňovať bez zložitého určovania významných personálnych funkcií vykonávaných v súvislosti s predmetnými úvermi.
- 189 Po druhé hoci z odpovedí na konzultácie, ktoré uskutočnili orgány Spojeného kráľovstva pred prijatím pravidiel uplatniteľných na CFC, okrem iného nepochybne vyplýva, že návrh týkajúci sa čiastočného oslobodenia od dane vo výške 75 % bol podporený predovšetkým pre svoju jednoduchosť a ľahké uplatňovanie, Spojené kráľovstvo neposkytlo dôkazy na vyčíslenie administratívnych nákladov súvisiacich s identifikáciou a lokalizáciou významných personálnych funkcií v súvislosti s úvermi v rámci skupiny.
- 190 V správnom konaní Spojené kráľovstvo len tvrdilo, že stanovenie automatických mechanizmov, akým je prah oslobodenia od dane vo výške 75 %, zjednodušilo uplatňovanie pravidiel týkajúcich sa CFC. Pokiaľ ide konkrétne o identifikáciu a lokalizáciu významných personálnych funkcií vykonávaných v súvislosti s úvermi v rámci skupiny, Spojené kráľovstvo len uviedlo, že ide o nákladnú činnosť, nepredložilo však na podporu svojho tvrdenia nijaké ďalšie konkrétne dôkazy.
- 191 Okrem toho hoci dokumenty z konzultácií uskutočnených pred prijatím pravidiel uplatniteľných na CFC, ktoré boli vložené do spisov v prejednávanych veciach, obsahujú odpovede v prospech navrhovanej automatickej výnimky, tieto odpovede sú založené na všeobecných tvrdeniach. Ich význam je navyše obmedzený, keďže je jasné, že automatické oslobodenie od dane je pre daňové orgány i pre zdaniteľné osoby jednoduchšie riadiť ako situáciu, v ktorej je potrebné preukázať a overiť, že sú splnené podmienky na získanie takého oslobodenia od dane. Takéto tvrdenia nepostačujú na preukázanie toho, že individuálne preskúmanie vykonané s cieľom zistiť, či zisky CFC boli umelo odklonené zo Spojeného kráľovstva v dôsledku vykonávania významných personálnych funkcií v tomto štáte, by zahŕňalo formality, ktoré by boli do tej miery zložité, nákladné a zaťažujúce, že systém by sa stal administratívne nezvládnuteľným.
- 192 Ako je uvedené v bode 186 vyššie, členskému štátu, ktorý tvrdí, že a *priori* selektívne opatrenia sú opodstatnené, prináleží preukázať, že tieto opatrenia vyplývajú priamo zo základných alebo hlavných zásad jeho daňového systému.
- 193 Okrem toho ako už bolo uvedené v bode 133 vyššie, samotné daňové orgány Spojeného kráľovstva uznali, že v prípade väčších strednodobých až dlhodobých úverov financovaných z vlastného imania sa vo všeobecnosti predpokladalo, že vo väčšine prípadov bude riadenie týchto úverov patriť pod finančnú funkciu skupiny, a že skúsenosti ukázali, že tento typ úveru bol plánovaný

a spravovaný na úrovni centrálnych štruktúr skupiny. Taká úvaha svedčí o skutočnosti, že pri veľkej časti úverov v rámci skupiny ani nevzniká otázka identifikácie a lokalizácie významných personálnych funkcií, lebo sa dá predpokladať, že sa vykonávajú na centrálnej úrovni v Spojenom kráľovstve.

- 194 Po tretie pokiaľ ide konkrétnejšie o čiastočné oslobodenie neobchodných finančných ziskov vo výške 75 %, ako správne uvádza Komisia, nijaký dôkaz nepreukazuje, do akej miery je prahová hodnota oslobodenia vo výške 75 % nevyhnutná alebo vhodná v prípadoch, keď by daň CFC bola splatná na základe všeobecného kritéria významných personálnych funkcií vykonávaných v Spojenom kráľovstve. Okrem toho neboli predložené dôkazy na preukázanie relevantnosti podielu vlastného imania, ktorý viedol k vzniku takejto prahovej hodnoty, s cieľom odpovedať na otázku týkajúcu sa ťažkostí pri identifikácii a lokalizácii významných personálnych funkcií vykonávaných v súvislosti s úvermi v rámci skupiny, ktoré vytvárajú neobchodné finančné zisky.
- 195 Aj keby sa akceptovalo, že v súvislosti s CFC existuje riziko nadmernej kapitalizácie a že zdanenie 25 % ich neobchodných finančných ziskov v Spojenom kráľovstve je účinnou reakciou na takéto riziko, samotné Spojené kráľovstvo a spoločnosť ITV vo svojich odpovediach na otázky Všeobecného súdu uznali, že toto riziko nadmernej kapitalizácie existuje bez ohľadu na existenciu úverov v rámci skupiny, ktoré viedli k vzniku neobchodných finančných ziskov CFC.
- 196 Za týchto okolností je potrebné zamietnuť prvú časť týchto žalobných dôvodov, založenú na nesprávnom posúdení odôvodnenia predmetných výnimiek z dôvodu administratívnej uskutočniteľnosti.

b) Druhá časť založená na nesprávnom posúdení odôvodnenia potreby dodržiavať slobodu usadiť sa

- 197 Spojené kráľovstvo a spoločnosť ITV tvrdia, že Komisia sa v napadnutom rozhodnutí dopustila nesprávneho posúdenia, keď odmietla konštatovať, že predmetné výnimky sú odôvodnené aj tým, že ich cieľom je dodržiavanie slobody usadiť sa. Spojené kráľovstvo tvrdí, že prijalo primeraný prístup na dosiahnutie súladu s rozsudkom z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), keďže rozdiel medzi oprávnenými úvermi a neoprávnenými úvermi je založený práve na umelej povahe neoprávnených úverov, najmä pokiaľ ide o „schránkové“ dojednania a úvery poskytované materskej spoločnosti.
- 198 Komisia spochybňuje tvrdenia Spojeného kráľovstva a spoločnosti ITV.
- 199 Treba pripomenúť, že daňový systém Spojeného kráľovstva je založený na zásade teritoriality a že podľa tejto zásady sa zisky dosiahnuté CFC nezdaňujú v tomto štáte. Ak sú však tieto zisky v skutočnosti pripísateľné subjektu so sídlom v Spojenom kráľovstve, ktorý je zodpovedný za finančné prostriedky alebo za vykonávanie významných personálnych funkcií v súvislosti s úvermi, ktoré tieto zisky vytvorili, považujú sa za umelo odklonené, a preto sú zdaniteľné v Spojenom kráľovstve prostredníctvom dane CFC. Takto opísaný systém nemožno považovať za prekážku slobody usadiť sa.
- 200 V bodoch 72 a 73 rozsudku z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), Súdny dvor rozhodol, že v rozsahu, v akom právna úprava CFC obmedzuje uplatnenie zdanenia na úplne umelé dojednania, je zlučiteľná s článkami 49 a 54 ZFEÚ, ktoré zaručujú slobodu usadiť sa.

- 201 Za týchto okolností hoci podľa § 371EB časti 9A TIOPA sa daň CFC upravuje v súvislosti so ziskom z úverov, pri ktorých sa zistilo, že významné personálne funkcie boli vykonávané v Spojenom kráľovstve a že z tohto dôvodu sa tieto zisky musia považovať za umelo odklonené, uloženie takej dane nemožno považovať za prekážku slobody usadiť sa podľa judikatúry uvedenej v bode 200 vyššie. Oslobodenie od tejto dane preto nemožno odôvodniť zabezpečením slobody usadiť sa.
- 202 Za týchto okolností je potrebné zamietnuť druhú časť týchto žalobných dôvodov založenú na nesprávnom posúdení odôvodnenia vychádzajúceho z potreby dodržiavať slobodu usadiť sa, a preto sa tieto žalobné dôvody musia zamietnuť v celom rozsahu.
- 203 V dôsledku toho treba konštatovať, že Komisia nepochybila, keď dospela k záveru, že predmetné výnimky poskytli svojim príjemcom selektívnu výhodu, a preto je potrebné zamietnuť všetky žalobné dôvody, ktoré sa ich týkajú.

4. Žalobný dôvod založený na nesprávnom posúdení účinku na obchod medzi členskými štátmi (štvrtý žalobný dôvod vo veci T-363/19)

- 204 Spojené kráľovstvo v podstate tvrdí, že Komisia sa dopustila nesprávneho posúdenia, keď nepreukázala, že nadnárodné skupiny boli v dôsledku predmetných výnimiek povzbudzované k tomu, aby premiestnili finančné funkcie skupiny, a preto bol týmito opatreniami ovplyvnený obchod medzi členskými štátmi.
- 205 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry pokiaľ ide o podmienku ovplyvnenia obchodu medzi členskými štátmi uvedenú v článku 107 ods. 1 ZFEÚ, Komisia nie je povinná preukázať, že štátne opatrenie má skutočný vplyv na obchod medzi členskými štátmi a že hospodárska súťaž je skutočne narušená. Komisia je povinná preukázať len to, že uvedené opatrenie môže mať takéto účinky (pozri rozsudok z 5. marca 2015, Banco Privado Português a Massa Insolvente do Banco Privado Português, C-667/13, EU:C:2015:151, bod 46 a tam citovanú judikatúru).
- 206 V dôsledku toho Súdny dvor rozhodol, že ak pomoc poskytnutá členským štátom posilňuje postavenie určitých podnikov v porovnaní s inými konkurenčnými podnikmi v obchode medzi členskými štátmi, taký obchod sa musí považovať za ovplyvnený touto pomocou (rozsudok zo 14. januára 2015, Eventech, C-518/13, EU:C:2015:9, bod 66).
- 207 V tejto súvislosti z bodu 182 vyššie vyplýva, že Komisia správne konštatovala, že predmetné výnimky predstavujú selektívnu výhodu v prospech spoločností, ktoré ich využili. Za týchto okolností je tiež potrebné súhlasiť s posúdením Komisie, že táto výhoda môže mať vplyv na obchod medzi členskými štátmi, lebo posilňuje postavenie prijímajúcich spoločností. Okrem toho táto selektívna výhoda môže ovplyvniť rozhodnutia o premiestnení kapitálu a činnosti v rámci nadnárodných skupín so sídlom v Európskej únii, najmä pokladničných funkcií.
- 208 Okrem toho na rozdiel od tvrdení Spojeného kráľovstva Komisia nie je povinná preukazovať skutočné pohyby finančných prostriedkov medzinárodnými skupinami ani porovnávať rôzne daňové systémy v rámci Európskej únie za predpokladu, že je schopná preukázať existenciu výhody spôsobilaj posilniť konkurenčné postavenie svojich príjemcov v zmysle judikatúry citovanej v bode 205 vyššie.

209 Za týchto okolností je potrebné zamietnuť tento žalobný dôvod založený na nesprávnom posúdení vplyvu na obchod medzi členskými štátmi.

5. Žalobný dôvod založený na porušení zásady nediskriminácie (siedmy žalobný dôvod vo veci T-456/19)

210 Spoločnosť ITV namieta, že Komisia porušila zásadu nediskriminácie tým, že na iné finančné transakcie v rámci skupiny, najmä v predchádzajúcich dvoch rozhodnutiach, uplatnila priaznivejšie zaobchádzanie z hľadiska štátnej pomoci než v prejednávanej veci.

211 Komisia spochybňuje tieto tvrdenia tým, že v prejednávanej veci primerane preukázala existenciu porušenia pravidiel štátnej pomoci a že v každom prípade sa rozhodnutia, na ktoré sa odvoláva spoločnosť ITV, týkajú odlišných situácií než v prejednávanej veci.

212 Podľa ustálenej judikatúry si zásada rovnakého zaobchádzania a nediskriminácie vyžaduje, aby sa s porovnateľnými situáciami nezaobchádzalo odlišne a aby sa s rozdielnymi situáciami nezaobchádzalo rovnako, pokiaľ takéto zaobchádzanie nie je objektívne odôvodnené (pozri rozsudok zo 14. apríla 2005, Belgicko/Komisia, C-110/03, EU:T:2005:223, bod 71 a tam citovanú judikatúru).

213 Je potrebné poukázať na to, že platnosť rozhodnutia Komisie, ktorým sa určuje, že štátnu pomoc treba preskúmať, treba posudzovať len v rámci článku 107 ods. 3 písm. c) ZFEÚ, a nie podľa predchádzajúcej rozhodovacej praxe Komisie. Pojem štátna pomoc zodpovedá objektívnej situácii, ktorá sa posudzuje ku dňu, keď Komisia prijme svoje rozhodnutie. Dôvody, pre ktoré Komisia v skoršom rozhodnutí posúdila situáciu inak, teda nemôžu mať nijaký vplyv na posúdenie zákonnosti napadnutého rozhodnutia (rozsudky zo 17. júla 2014, Westfälisch-Lippischer Sparkassen- und Giroverband/Komisia, T-457/09, EU:T:2014:683, bod 368, a z 11. decembra 2014, Rakúsko/Komisia, T-251/11, EU:T:2014:1060, bod 125).

214 Skutočnosť, že Komisia v iných rozhodnutiach uznala existenciu rozdielov medzi úvermi v rámci skupiny a úvermi medzi spoločnosťami tretích strán, teda sama osebe neznamena, že v prejednávanej veci nie je možné preukázať existenciu selektívnej výhody.

215 Taký záver musí byť založený na podrobnej analýze zdaňovania považovaného za bežné v dotknutom štáte a na otázke, či v dôsledku predmetného štátneho opatrenia existuje odchýlka od tohto zdaňovania, ktorá zavádza rozdiely v zaobchádzaní s hospodárskymi subjektmi, ktoré sa vzhľadom na cieľ pridelený príslušnému daňovému systému nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii.

216 Okrem toho ako Komisia správne tvrdí, porovnateľnosť hospodárskych subjektov sa musí stanoviť práve vzhľadom na cieľ predmetného systému. Preto najmä vzhľadom na skutočnosť, že cieľ systémov, o ktoré ide v jednotlivých rozhodnutiach Komisie, bol odlišný, nemožno vyvodit' nijaký záver z rozdielneho posúdenia Komisie v rámci rozhodnutí, na ktoré sa odvoláva spoločnosť ITV, a rozhodnutia v prejednávanej veci.

217 Z toho vyplýva, že spoločnosť ITV sa nemôže užitočne odvolávať na výsledok iných rozhodnutí Komisie s cieľom vyvodit' záver, že v prejednávanej veci bola porušená zásada nediskriminácie.

218 Žalobný dôvod založený na porušení zásady nediskriminácie je preto potrebné zamietnuť.

6. Žalobný dôvod založený na nesprávnom právnom posúdení vyplývajúcom z analogického uplatnenia ustanovení smernice 2016/1164 (ôsmy žalobný dôvod vo veci T-456/19)

- 219 Spoločnosť ITV tvrdí, že Komisia pochybila, keď sa odvolávala, aj keď len analogicky, na smernicu 2016/1164. Uvedená smernica nadobudla účinnosť až 1. januára 2019, a preto sa v prejednávanej veci z časového hľadiska neuplatní. Okrem toho sa táto smernica osobitne nezaobera otázkou určovania významných personálnych funkcií v rámci vnútrokupinového financovania.
- 220 Je pravda, že v napadnutom rozhodnutí Komisia odkázala na smernicu 2016/1164, najmä v odôvodnení 38 uvedeného rozhodnutia, keď uviedla, že zmena pravidiel uplatniteľných na CFC v roku 2019 bola prezentovaná ako úsilie o vykonávanie smernice 2016/1164. Navyše Komisia všeobecne opísala rozsah pôsobnosti smernice 2016/1164 vo svojom opise medzinárodného regulačného kontextu a regulačného kontextu EÚ v oddiele 2.4 napadnutého rozhodnutia s cieľom ilustrovať, že mnohé štáty, a to aj v rámci Európskej únie, prijali pravidlá týkajúce sa CFC s cieľom zabrániť prevodu ziskov na zahraničné dcérske spoločnosti s nízkym zdanením. Okrem toho Komisia uviedla výslovný odkaz na článok 7 smernice, na ktorú sa následne odvolala aj v poznámke pod čiarou 86 napadnutého rozhodnutia.
- 221 Tieto odkazy na smernicu 2016/1164 sú však kontextové a majú len opísať kritérium pripisovania príjmov v súvislosti s významnými personálnymi funkciami vo všeobecnosti. Naopak, na účely svojich záverov v napadnutom rozhodnutí Komisia vychádzala z pravidiel uplatniteľných na CFC v Spojenom kráľovstve, ktoré samy stanovujú, najmä v § 371EB časti 9A TIOPA, takéto kritérium založené na významných personálnych funkciách.
- 222 Na rozdiel od tvrdenia spoločnosti ITV teda Komisia nezaložila napadnuté rozhodnutie na smernici 2016/1164, a preto zákonnosť tohto rozhodnutia nemožno spochybníť na základe uvedenej smernice.
- 223 Za týchto okolností je potrebné zamietnuť žalobný dôvod založený na nesprávnom právnom posúdení vyplývajúcom z analogického uplatnenia ustanovení smernice 2016/1164.

7. Žalobný dôvod založený v podstate na nesprávnom právnom posúdení v súvislosti s určením spoločnosti ITV ako príjemcu spornej schémy a s povinnosťou vymáhať pomoc poskytnutú v rámci tejto schémy, ktorú nariadila Komisia v napadnutom rozhodnutí (deviaty žalobný dôvod vo veci T-456/19)

- 224 Spoločnosť ITV v podstate Komisii vytýka, že nesprávne identifikovala skupinu príjemcov, do ktorej bola zahrnutá spoločnosť ITV, len preto, že títo príjemcovia sa odvolávali na predmetné výnimky, a že nariadila vymáhanie pomoci od takejto skupiny príjemcov bez upravenia výnimky z tohto vymáhania pre prípady, v ktorých nebola poskytnutá selektívna výhoda, ako je to v prípade spoločnosti ITV. Skupina, do ktorej patrí spoločnosť ITV, prispôsobila svoju štruktúru financovania, aby mohla využiť predmetné výnimky, výlučne z dôvodov administratívneho zjednodušenia. Výška dane splatnej spoločnosťou ITV by nebola nižšia, než by bola povinná zaplatiť, ak by takúto úpravu svojej štruktúry neurobila a nevyužila by predmetné oslobodenia.
- 225 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry sa Komisia v prípade schémy pomoci môže obmedziť na skúmanie vlastností predmetnej schémy, aby posúdila, či táto schéma vzhľadom na podmienky, ktoré stanovuje, zabezpečuje príjemcom zjavnú výhodu oproti ich konkurentom a či je takej povahy, že ju využívajú najmä podniky, ktoré sa zúčastňujú na obchode medzi členskými štátmi. Komisia tak v rozhodnutí týkajúcom sa takej schémy nie je

v každom jednotlivom prípade povinná vykonať analýzu pomoci poskytnutej na základe schémy. Individuálnu situáciu každého z dotknutých podnikov je potrebné overiť až vo fáze vymáhania pomoci (pozri rozsudok z 9. júna 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a i./Komisia, C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368, bod 63 a tam citovanú judikatúru).

- 226 V prejednávanej veci keďže Komisia identifikovala schému pomoci, nebola povinná určiť pre každého príjemcu rozsah získanej výhody.
- 227 Preto spoločnosť ITV odvolávaním sa na osobitné črty vlastnej situácie nemôže spochybníť zákonnosť napadnutého rozhodnutia v rozsahu, v akom nariadilo vymáhanie pomoci od príjemcov predmetnej schémy pomoci. Až v rámci postupu vymáhania na základe napadnutého rozhodnutia bolo Spojené kráľovstvo povinné vykonať analýzu každej jednotlivé situácie a prípadne výpočet výhody, ktorú jednotlivé spoločnosti skutočne získali, na základe usmernení, ktoré Komisia poskytla v napadnutom rozhodnutí.
- 228 V každom prípade sa spoločnosť ITV nemôže odvolávať na skutočnosť, že žiadosti o oslobodenie od dane podala len z dôvodu administratívneho zjednodušenia. Treba pripomenúť, že pojem štátna pomoc je objektívny pojem a že pokiaľ sa Komisii podarí preukázať, že príjemcom bola poskytnutá selektívna výhoda v situácii porovnateľnej so situáciou iných spoločností, ktoré pôsobia za porovnateľných skutkových a právnych okolností, predmetnú pomoc je potrebné vymáhať. V dôsledku toho dôvody, ktoré viedli spoločnosť k tomu, aby sa domáhala predmetnej pomoci, rovnako ako skutočnosť, že táto spoločnosť sa mohla odvolávať na iné ustanovenia v rámci uplatniteľného daňového systému, sú nepodstatné na účely preskúmania zákonnosti rozhodnutia o nariadení vymáhania predmetnej pomoci.
- 229 Za týchto okolností je potrebné zamietnuť žalobný dôvod, ktorým spoločnosť ITV namieta nesprávne posúdenie týkajúce sa jej identifikácie ako príjemcu predmetnej schémy pomoci a povinnosti vymáhania pomoci, ktorú nariadila Komisia v napadnutom rozhodnutí.

8. Všeobecný záver

- 230 Keďže všetky žalobné dôvody, na ktoré sa účastníci konania odvolávali, boli zamietnuté, žalobu treba zamietnuť v celom rozsahu.

O trovách

- 231 Podľa článku 134 ods. 1 rokovacieho poriadku sa účastníkovi konania, ktorý nemal vo veci úspech, nariadi, aby nahradil trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Spojené kráľovstvo a spoločnosť ITV nemali úspech vo veciach T-363/19 a T-456/19, je potrebné uložiť im povinnosť znášať svoje vlastné trovy konania súvisiace s týmito vecami a nahradiť trovy konania, ktoré vznikli Komisii, v súlade s návrhmi Komisie.
- 232 Okrem toho podľa článku 138 ods. 3 rokovacieho poriadku môže Všeobecný súd uložiť aj inému vedľajšiemu účastníkovi konania, než sú vedľajší účastníci spomenutí v odsekoch 1 a 2 tohto článku, aby znášal svoje vlastné trovy konania. V prejednávanej veci je vhodné uložiť spoločnosti LSEGH povinnosť znášať svoje vlastné trovy konania.
- 233 V súlade s článkom 138 ods. 1 rokovacieho poriadku musí Spojené kráľovstvo znášať svoje vlastné trovy konania vo veci T-456/19.

Z týchto dôvodov

VŠEOBECNÝ SÚD (druhá rozšírená komora)

rozhodol takto:

- 1. Veci T-363/19 a T-456/19 sa spájajú na účely rozsudku.**
- 2. Žaloba sa zamieta.**
- 3. Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska znáša svoje vlastné trovy konania a je povinné nahradiť trovy konania, ktoré vznikli Európskej komisii vo veci T-363/19.**
- 4. Spoločnosť ITV plc znáša svoje vlastné trovy konania a je povinná nahradiť trovy konania, ktoré vznikli Komisii vo veci T-456/19.**
- 5. Spoločnosti LSEGH (Luxembourg) Ltd a London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd znášajú svoje vlastné trovy konania.**
- 6. Spojené kráľovstvo znáša svoje vlastné trovy konania vo veci T-456/19.**

Papasavvas

Tomljenović

Schalin

Škvařilová-Pelzl

Nömm

Rozsudok bol vyhlásený na verejnom pojednávaní v Luxemburgu 8. júna 2022.

Podpisy

Obsah

I.	Okolnosti predchádzajúce sporu	2
A.	Skupina ITV	2
B.	Pravidlá platné pre CFC	2
C.	Správne konanie a napadnuté rozhodnutie	3
II.	Konanie a návrhy účastníkov konania	6
A.	Písomná časť konania vo veci T-363/19	6
B.	Písomná časť konania vo veci T-456/19	6
1.	Žiadosti o vstup do konania	7
2.	Návrhy účastníkov konania	7
C.	Ústna časť konania	8
III.	Právne posúdenie	9
A.	Spojenie vecí T-363/19 a T-456/19 na účely rozhodnutia, ktorým sa konanie ukončí	9
B.	O veci samej	9
1.	Žalobný dôvod založený na nesprávnom posúdení, ktorým je postihnuté vymedzenie referenčného systému (prvý žalobný dôvod vo veci T-363/19 a vo veci T-456/19)	10
2.	Žalobné dôvody založené na nesprávnom posúdení, ktorým sú postihnuté zistenia Komisie týkajúce sa existencie výhody a apriórnej selektívnosti spornej schémy z dôvodu odchýlky od referenčného systému (druhý žalobný dôvod vo veci T-363/19 a druhý a tretí žalobný dôvod vo veci T-456/19)	14
a)	Existencia výhody	15
b)	Cieľ pravidiel uplatniteľných na CFC	17
c)	Apriórna selektívnosť spornej schémy z dôvodu odchýlky od referenčného systému	18
1)	Podmienky na priznanie predmetných výnimiek	19
2)	Vylúčenie z udelenia predmetných výnimiek	22
3)	Existencia odchýlky od referenčného systému a porovnateľnosť dotknutých hospodárskych subjektov vzhľadom na cieľ tohto systému	24
d)	Záver o existencii výhody a odchýlky od referenčného systému	27

3. Žalobné dôvody založené na nesprávnom posúdení existencie odôvodnenia predmetných výnimiek (tretí žalobný dôvod vo veci T-363/19 a štvrtý až šiesty žalobný dôvod vo veci T-456/19)	27
a) Prvá časť založená na nesprávnom posúdení odôvodnenia predmetných opatrení z dôvodu administratívnej uskutočniteľnosti	27
b) Druhá časť založená na nesprávnom posúdení odôvodnenia potreby dodržiavať slobodu usadiť sa	29
4. Žalobný dôvod založený na nesprávnom posúdení účinku na obchod medzi členskými štátmi (štvrtý žalobný dôvod vo veci T-363/19)	30
5. Žalobný dôvod založený na porušení zásady nediskriminácie (siedmy žalobný dôvod vo veci T-456/19)	31
6. Žalobný dôvod založený na nesprávnom právnom posúdení vyplývajúcom z analogického uplatnenia ustanovení smernice 2016/1164 (ôsmy žalobný dôvod vo veci T-456/19)	32
7. Žalobný dôvod založený v podstate na nesprávnom právnom posúdení v súvislosti s určením spoločnosti ITV ako príjemcu spornej schémy a s povinnosťou vymáhať pomoc poskytnutú v rámci tejto schémy, ktorú nariadila Komisia v napadnutom rozhodnutí (deviaty žalobný dôvod vo veci T-456/19)	32
8. Všeobecný záver	33
O trovách	33