Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK TRIBUNÁLU (druhého rozšířeného senátu)

8. června 2022 *

„Státní podpory – Režim podpor zavedený Spojeným královstvím ve prospěch některých nadnárodních skupin – Rozhodnutí, kterým se režim podpor prohlašuje za neslučitelný s vnitřním trhem a za protiprávní a kterým se nařizuje navrácení vyplacených podpor – Předběžná daňová rozhodnutí (tax rulings) – Daňový režim vztahující se na příjmy z financování v rámci skupiny a týkající se zejména ovládaných zahraničních společností – Selektivní daňové výhody“

Ve věcech T-363/19 a T-456/19,

**Spojené království Velké Británie a Severního Irska**, zastoupené F. Shiblim a S. McCrory, jako zmocněnci, ve spolupráci s P. Bakerem, QC, a T. Johnstonem, barrister,

žalobce ve věci T-363/19,

**ITV plc**, se sídlem v Londýně (Spojené království), zastoupená J. Lesar, solicitor, a K. Bealem, QC,

žalobkyně ve věci T-456/19,

podporovaná

**Spojeným královstvím**, zastoupeným F. Shiblim a S. McCrory, jako zmocněnci, ve spolupráci s P. Bakerem, QC, a T. Johnstonem, barrister,

a

**LSEGH (Luxembourg) Ltd**, se sídlem v Londýně,

**London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd**, se sídlem v Londýně,

zastoupenými A. von Boninem, O. Brouwerem a A. Pliego Seliem, advokáty,

vedlejšími účastníky ve věci T-456/19,

proti

**Evropské komisi**, zastoupené L. Flynnem, S. Noëm a B. Stromskym, jako zmocněnci, ve spolupráci ve věci T-456/19 s M. Claytonem a M. Segura Catalánem, advokáty,

* Jednací jazyk: angličtina.

žalované,

jejímž předmětem jsou návrhy podané na základě článku 263 SFEU a znějící na zrušení rozhodnutí Komise (EU) 2019/1352 ze dne 2. dubna 2019 o státní podpoře SA.44896, kterou poskytlo Spojené království v souvislosti s daňovým osvobozením příjmů z financování v rámci skupiny („Group Financing Exemption“) týkajícím se ovládaných zahraničních společností (Úř. věst. 2019, L 216, s. 1),

TRIBUNÁL (druhý rozšířený senát),

ve složení S. Papasavvas, předseda, V. Tomljenović (zpravodajka), F. Schalin, P. Škvařilová-Pelzl a I. Nõmm, soudci,

vedoucí soudní kanceláře: P. Cullen, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 18. října 2021,

vydává tento

## Rozsudek

### I. Skutečnosti předcházející sporu

#### A. Ke skupině ITV

1 ITV plc, která je daňovým rezidentem ve Spojeném království, je holdingovou společností v čele skupiny ITV, která působí v oblasti tvorby, produkce a distribuce audiovizuálního obsahu prostřednictvím různých platforem po celém světě. Tato skupina zahrnuje zejména ovládané zahraniční společnosti, jako jsou ITV Entreprises BV a ITV (Finance) Europe BV, což jsou dvě společnosti založené podle nizozemského práva, které poskytly několik úvěrů jiným společnostem ve skupině ITV.

2 V několika účetních obdobích, přinejmenším do roku 2016, byly zisky plynoucí z úroků z některých úvěrů dosažené ovládanými zahraničními společnostmi, které byly přičteny společnosti ITV, předmětem žádosti o osvobození od daně podle kapitoly 9 části 9 A Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 [zákon o zdanění z roku 2010 (mezinárodní ustanovení a jiná ustanovení), dále jen „TIOPA“].

#### B. K režimu použitelnému na ovládané zahraniční společnosti

3 Podle právních předpisů Spojeného království o dani z příjmů právnických osob jsou společnosti zdaňovány na základě svých zisků vyplývajících z činností a aktiv ve Spojeném království. V souladu se zásadou teritoriality nejsou zisky zahraničních společností, které jsou přerozděleny ve Spojeném království, zdaněny. Stejně tak zisky přičitatelné zahraničním stálým provozovnám nepodléhají korporační dani ve Spojeném království.

4 Pravidla použitelná na ovládané zahraniční společnosti obecně určují, zda zisky ovládané zahraniční společnosti mohou být považovány za uměle vyvedené ze Spojeného království, a jsou tedy zdaněny ve Spojeném království prostřednictvím zvláštního poplatku z těchto zisků.

5 Kapitola 2 části 9 A TIOPA v článku 371BA definuje uvedený poplatek obecně jako daň uplatněnou v účetním období na zdanitelné zisky ovládané zahraniční společnosti, přičemž zdanitelné zisky jsou definovány v článku 371BB jako zisky zdaněné podle kapitol 4 až 8 části 9A TIOPA (dále jen „poplatek za ovládanou zahraniční společnost“), s výhradou zejména použití kapitoly 9 uvedené části, která stanoví osvobození od daně.

6 V kapitole 5 části 9 A TIOPA článek 371EA stanoví, že neobchodní finanční zisky ovládané zahraniční společnosti jsou zdaněny ve Spojeném království, pokud se týkají následujících situací:

– neobchodní finanční zisky plynoucí z činností, při nichž jsou významné rozhodovací funkce vykonávány ve Spojeném království, jsou uvedeny v článku 371EB části 9 A TIOPA, s nadpisem „Činnosti ve Spojeném království“;

– na neobchodní finanční zisky plynoucí z finančních prostředků nebo aktiv pocházejících ze Spojeného království se vztahuje článek 371EC části 9 A TIOPA, s nadpisem „Kapitálové investice ze Spojeného království“;

– na neobchodní finanční zisky z operací uskutečněných ovládanou zahraniční společností jako alternativa k výplatě dividend nebo jiných finančních prostředků společnosti-rezidentovi nebo stálé provozovně ve Spojeném království se vztahuje článek 371ED části 9 A TIOPA;

– na neobchodní finanční zisky plynoucí z určitých vztahů finančního leasingu poskytnutého ovládanou zahraniční společností společnostem-rezidentům nebo stálým provozovnám ve Spojeném království se vztahuje článek 371EE části 9 A TIOPA.

7 V projednávaném případě jsou dotčeny pouze situace spadající pod články 371EB a 371EC části 9 A TIOPA.

8 Kapitola 9 části 9 A TIOPA stanoví, že zdanitelné subjekty mohou podat žádost o osvobození od poplatku za ovládanou zahraniční společnost, která by byla splatná podle kapitoly 5 části 9 A TIOPA, ve vztahu k neobchodním finančním ziskům ze způsobilých úvěrů, pokud má dotčená ovládaná zahraniční společnost ve své hostitelské zemi k dispozici prostory, které jsou obsazeny s určitou mírou stálosti a z nichž jsou činnosti ovládané zahraniční společnosti zcela nebo převážně vykonávány. Na základě článku 371IG části 9 A TIOPA jsou způsobilé úvěry v podstatě vnitroskupinové úvěry poskytnuté ovládanou zahraniční společností jiným členům nadnárodní skupiny, kteří nejsou rezidenty ve Spojeném království.

9 V kapitole 9 části 9 A TIOPA jsou stanoveny tři druhy osvobození, a to osvobození, které může být úplné, pokud a v rozsahu, v němž jsou způsobilé úvěry financovány pomocí zdrojů ovládané zahraniční společnosti, osvobození, které se může týkat 75 % zdanitelných neobchodních finančních zisků plynoucích ze způsobilých úvěrů, a třetí osvobození zvané „odpovídající úrok“, které lze za určitých podmínek uplatnit na zbytek zdanitelných neobchodních finančních zisků.

## C. Ke správnímu řízení a napadenému rozhodnutí

10 Evropská komise poté, co vyzvala orgány Spojeného království Velké Británie a Severního Irska, aby jí poskytly informace o své reformě daňových pravidel použitelných na ovládané zahraniční společnosti, a poté, co následně zahájila formální vyšetřovací řízení podle čl. 108 odst. 2 SFEU rozhodnutím (EU) 2019/1352 ze dne 2. dubna 2019 o státní podpoře SA.44896, kterou poskytlo Spojené království v souvislosti s daňovým osvobozením příjmů z financování v rámci skupiny („Group Financing Exemption“) týkajícím se ovládaných zahraničních společností (Úř. věst. 2019, L 216, s. 1; dále jen „napadené rozhodnutí“), konstatovala, že režim daňového osvobození příjmů z financování v rámci skupiny představuje z důvodu osvobození stanovených v kapitole 9 části 9 A TIOPA státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, jelikož se použije na neobchodní finanční zisky plynoucí ze způsobilých úvěrů, které spadají do působnosti článku 371EB (činnosti ve Spojeném království) uvedeného TIOPA (dále jen „napadený režim“ nebo „dotčená osvobození“).

11 Komise nicméně dospěla k závěru, že napadený režim nepředstavuje podporu, pokud se použije na neobchodní finanční zisky plynoucí ze způsobilých úvěrů, na které se vztahuje článek 371EC (kapitálové investice ze Spojeného království) části 9 A TIOPA a na které se nevztahuje článek 371EB (činnosti ve Spojeném království) části 9 A TIOPA.

12 Aby Komise dospěla k závěrům uvedeným v bodech 10 a 11 výše, analyzovala podmínky, které musí být splněny, aby bylo možné dotčená osvobození kvalifikovat jako státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

13 Zaprvé Komise poznamenala, že vzhledem k tomu, že daňové osvobození příjmů z financování v rámci skupiny je založeno na kapitole 9 části 9 A TIOPA, legislativní akt, který nutně pochází od státu a má za následek snížení korporační daně u podniků, které uvedeného osvobození využily, představuje opatření přičitatelné Spojenému království a financované ze státních prostředků uvedeného státu.

14 Zadruhé Komise uvedla, že dotčená osvobození od daně svědčí společnostem usazeným ve Spojeném království, které jsou součástí nadnárodní skupiny působící v několika členských státech, takže zvýhodnění těchto společností může ovlivnit obchod mezi členskými státy.

15 Zatřetí Komise podotkla, že dotčená osvobození od daně mohou posílit konkurenční postavení příjemců ve vztahu k jiným konkurenčním podnikům, a proto narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž.

16 Začtvrté Komise uvedla, že dotčená osvobození od daně představují režim podpory ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení Rady (EU) 2015/1589 ze dne 13. července 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 SFEU (Úř. věst. 2015, L 248, s. 9).

17 Pokud jde o existenci zvýhodnění, Komise uvedla, že dotčená osvobození od daně umožňují společnosti se sídlem ve Spojeném království, která by jinak podléhala poplatku za ovládanou zahraniční společnost podle kapitoly 5 části 9 A TIOPA, požadovat podle kapitoly 9 TIOPA, aby tento poplatek za ovládanou zahraniční společnost byl uložen pouze z 25 % neobchodních finančních zisků ovládané zahraniční společnosti plynoucích ze způsobilých úvěrů, což vede k částečnému osvobození v míře 75 % dotčených zisků. Za určitých podmínek bylo možné uvalit poplatek na ještě menší procento, což vedlo k osvobození, které mohlo dosáhnout až 100 % zisku dotyčné ovládané zahraniční společnosti.

18 Pokud jde o selektivní povahu dotčených daňových osvobození, Komise podotkla, že v projednávaném případě byl referenční systém tvořen pravidly použitelnými na ovládané zahraniční společnosti, která určují předmět a základ poplatku za ovládanou zahraniční společnost.

19 V oddíle 6.4.2 napadeného rozhodnutí Komise konstatovala, že daňové osvobození příjmů z financování v rámci skupiny představuje odchylku od referenčního systému.

20 Komise uvedla, že kapitola 9 části 9 A TIOPA stanovila osvobození od poplatku za ovládanou zahraniční společnost pro zvláštní kategorii neobchodních finančních zisků, a sice finančních zisků pocházejících ze způsobilých úvěrů, zatímco takový poplatek za ovládanou zahraniční společnost by byl jinak vyměřen podle kapitoly 5 části 9 A TIOPA.

21 V tomto ohledu Komise konstatovala, že situace daňového subjektu ovládajícího ovládanou zahraniční společnost, která dosahuje neobchodní finanční zisky vyplývající ze způsobilého úvěrového vztahu, je srovnatelná se situací daňového subjektu ovládajícího ovládanou zahraniční společnost, která dosahuje jiných neobchodních finančních zisků, zejména v rámci úvěrů poskytovaných ovládanými zahraničními společnostmi přidruženým společnostem-rezidentům Spojeného království – označovaných jako „úvěry mateřským společnostem“ – a úvěrů poskytovaných ovládanými zahraničními společnostmi třetím stranám, které Spojené království označuje jako „krycí společnosti“.

22 Komise připomněla, že opatření odchylující se od referenčního systému může být přesto odůvodněno povahou nebo celkovou strukturou uvedeného systému a že je na dotyčném členském státu, aby takové odůvodnění prokázal. Spojené království tvrdilo, že cílem dotčených daňových osvobození je zajistit, aby byl systém řiditelný a spravovatelný, a dále že tato osvobození zajišťují výkon svobody usazování v rámci Unie.

23 Komise připustila, že v rozsahu, v němž se osvobození stanovené v kapitole 9 části 9 A TIOPA vztahuje na situace, které spadají do působnosti opatření stanovených v kapitole 5 části 9 A TIOPA, lze uvedenou výjimku na základě kritéria založeného na „kapitálu spojeného se Spojeným královstvím“ považovat za výjimku, jejímž cílem je uplatňovat pravidla vztahující se na ovládané zahraniční společnosti spravovatelným způsobem. Takové osvobození od daně by totiž zajistilo, že by se poplatek za ovládanou zahraniční společnost vztahoval pouze na zisky z aktiv ve Spojeném království, o nichž lze důvodně předpokládat, že by mohly být uměle vyvedeny ze Spojeného království, a to aniž by podniky a daňové orgány Spojeného království byly nuceny provádět nepřiměřeně zatěžující dohledávání původu finančních prostředků vzhledem k zastupitelnosti kapitálu. Z těchto důvodů měla Komise za to, že navzdory *a priori* selektivní povaze dotčeného osvobození je toto osvobození odůvodněné, a tedy neselektivní.

24 Naproti tomu měla Komise za to, že napadený režim poskytl *a priori* selektivní výhodu společnostem podléhajícím dani ve Spojeném království, které ovládají ovládané zahraniční společnosti, jež dosahují neobchodní finanční zisky pocházející ze způsobilých úvěrů v situacích, kdy významné rozhodovací funkce byly vykonávány ve Spojeném království. Tyto zisky podléhaly poplatku za ovládanou zahraniční společnost na základě článku 371EB části 9 A TIOPA (činnosti ve Spojeném království). Komise dospěla k závěru, že taková *a priori* selektivní výhoda nemůže být odůvodněna potřebou spravovatelných a řiditelných pravidel proti zneužívání ani potřebou dodržovat svobody zakotvené ve Smlouvách.

25 Komise uvedla, že příjemci napadeného režimu jsou subjekty ze Spojeného království, které ovládají ovládané zahraniční společnosti, jež dosahují neobchodních finančních zisků plynoucích ze způsobilých úvěrů spadajících pod článek 371EB části 9 A TIOPA (činnosti ve Spojeném království), a které využily dotčených osvobození od daně.

26 Komise podotkla, že vzhledem k tomu, že napadený režim byl zaveden dne 1. ledna 2013, aniž byl oznámen, je třeba jej považovat za protiprávní režim státní podpory ve smyslu čl. 1 písm. f) nařízení 2015/1589. Upřesnila však, že v důsledku změn pravidel platných pro ovládané zahraniční společnosti od 1. ledna 2019, podle kterých již není možné podat žádost za účelem získání osvobození od daně, která jsou předmětem napadeného režimu, byl tento režim uveden do souladu s pravidly státní podpory.

27 Komise mimoto uvedla, že podpory poskytnuté v rámci napadeného režimu, které neusnadňují rozvoj určitých činností nebo hospodářských oblastí, nelze považovat za slučitelné s vnitřním trhem podle čl. 107 odst. 3 SFEU.

28 Kromě toho vzhledem k tomu, že nedošlo k porušení základních zásad unijního práva, nařídila Komise navrácení podpor poskytnutých v rámci uplatnění napadeného režimu jejich příjemci.

## II. Řízení a návrhová žádání účastníků řízení

### A. K písemné části řízení ve věci T-363/19

29 Návrhem došlým kanceláři Tribunálu dne 12. června 2019 podalo Spojené království žalobu ve věci T-363/19.

30 Dne 8. června 2021 předsedkyně druhého senátu Tribunálu rozhodla na základě čl. 67 odst. 2 jednacího řádu Tribunálu o přednostním projednání věci.

31 Dne 16. června 2021 rozhodlo plenární zasedání Tribunálu o předání věci kolegiu zasedajícímu o pěti soudcích podle čl. 28 odst. 3 jednacího řádu.

32 Spojené království navrhuje, aby Tribunál:

– zrušil napadené rozhodnutí;

– uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

33 Komise navrhuje, aby Tribunál:

– žalobu zamítl;

– uložil Spojenému království náhradu nákladů řízení.

### B. K písemné části řízení ve věci T-456/19

34 Návrhem došlým kanceláři Tribunálu dne 4. července 2019 podala ITV žalobu ve věci T-456/19.

35 Dne 8. června 2021 předsedkyně druhého senátu Tribunálu rozhodla na základě čl. 67 odst. 2 jednacího řádu o přednostním projednání věci.

36 Dne 16. června 2021 rozhodlo plenární zasedání Tribunálu o předání věci kolegiu zasedajícímu o pěti soudcích podle čl. 28 odst. 3 jednacího řádu.

### *1. K návrhům na vstup vedlejších účastníků do řízení*

37 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 4. listopadu 2019 podalo Spojené království návrh na vstup do řízení ve věci T-456/19 jako vedlejší účastník na podporu návrhových žádání ITV. Rozhodnutím ze dne 29. ledna 2020 vyhověla předsedkyně druhého senátu Tribunálu návrhu Spojeného království na vstup do řízení jako vedlejší účastník.

38 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 15. října 2019 podaly Compass Overseas Holdings Ltd, Compass Overseas Holdings No.2 Ltd a Hospitality Holdings Ltd (dále jen společně „Compass Overseas“) návrh na vstup do řízení ve věci T-456/19 jako vedlejší účastnice na podporu návrhových žádání ITV. Usnesením ze dne 24. listopadu 2020, ITV v. Komise (T-456/19, nezveřejněné, EU:T:2020:659), Tribunál vyhověl návrhu Compass Overseas na vstup do řízení jako vedlejší účastnice. Podáním došlým soudní kanceláři dne 24. března 2021 vzala Compass Overseas svůj návrh na vstup do řízení jako vedlejší účastnice zpět.

39 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 30. října 2019 podaly LSEGH (Luxembourg) Ltd a London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd (dále jen společně „LSEGH“) návrh na vstup do řízení ve věci T-456/19 jako vedlejší účastnice na podporu návrhových žádání ITV. Usnesením ze dne 24. listopadu 2020, ITV v. Komise (T-456/19, nezveřejněné, EU:T:2020:640), Tribunál vyhověl návrhu LSEGH na vstup do řízení jako vedlejší účastnice.

40 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 23. října 2019 podala společnost Eland Oil & Gas plc návrh na vstup do řízení ve věci T-456/19 jako vedlejší účastnice na podporu návrhových žádání ITV. Usnesením ze dne 24. listopadu 2020, ITV v. Komise (T-456/19, nezveřejněné, EU:T:2020:641), Tribunál vyhověl návrhu společnosti Eland Oil & Gas na vstup do řízení jako vedlejší účastnice. Podáním došlým soudní kanceláři dne 1. března 2021 vzala společnost Eland Oil & Gas svůj návrh na vstup do řízení jako vedlejší účastnice zpět.

41 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 7. listopadu 2019 podala společnost WPP Jubilee Ltd návrh na vstup do řízení ve věci T-456/19 jako vedlejší účastnice na podporu návrhových žádání ITV. Usnesením ze dne 24. listopadu 2020, ITV v. Komise (T-456/19, nezveřejněné), Tribunál vyhověl návrhu společnosti WPP Jubilee Ltd na vstup do řízení jako vedlejší účastnice. Podáním došlým soudní kanceláři dne 1. března 2021 vzala společnost WPP Jubilee Ltd svůj návrh na vstup do řízení jako vedlejší účastnice zpět.

42 Usnesením ze dne 8. července 2021 Tribunál konstatoval zpětvzetí návrhů společností Compass Overseas, Eland Oil & Gas a WPP Jubilee Ltd na vstup do řízení jako vedlejší účastnice.

43 V průběhu řízení podala ITV žádosti o důvěrné zacházení s některými procesními písemnostmi, zejména ve vztahu k LSEGH.

### *2. K návrhovým žádáním účastníků řízení*

44 Společnost ITV, podporovaná LSEGH, navrhuje, aby Tribunál:

– zrušil napadené rozhodnutí;

– uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

45 Spojené království navrhuje, aby Tribunál v souladu s návrhovými žádáními společnosti ITV napadené rozhodnutí zrušil.

46 Komise navrhuje, aby Tribunál:

– žalobu zamítl;

– uložil ITV náhradu nákladů řízení;

– rozhodl, že Spojené království a LSEGH ponesou vlastní náklady řízení.

## C. K ústní části řízení

47 Na návrh soudkyně zpravodajky rozhodl Tribunál zahájit ústní část řízení ve věcech T-363/19 a T-456/19 a vyslechnout účastníky řízení ohledně případného spojení uvedených věcí pro účely uvedené fáze a rozhodnutí, jímž bude řízení skončeno.

48 Mimoto v rámci organizačních procesních opatření stanovených v článku 89 jednacího řádu vyzval Tribunál účastníky řízení, aby odpověděli na písemné otázky. Účastníci řízení předložili vyjádření k případnému spojení věcí T-363/19 a T-456/19 a odpověděli na organizační procesní opatření ve stanovených lhůtách.

49 Rozhodnutím předsedkyně druhého rozšířeného senátu Tribunálu ze dne 21. července 2021 byly po vyslechnutí účastníků řízení věci T-363/19 a T-456/19 v souladu s článkem 68 jednacího řádu spojeny pro účely ústní části řízení.

50 Jednání, které se konalo dne 20. září 2021, muselo být přerušeno z důvodu překážky na straně jednoho z členů druhého rozšířeného senátu Tribunálu.

51 V návaznosti na tuto překážku předseda Tribunálu rozhodnutím ze dne 13. října 2021 určil místopředsedu Tribunálu k doplnění druhého rozšířeného senátu. Ten rovněž předsedá soudnímu kolegiu v souladu s čl. 11 odst. 4 jednacího řádu.

52 Nové jednání se konalo dne 18. října 2021, na němž byly vyslechnuty řeči účastníků řízení a jejich odpovědi na organizační procesní opatření podle článku 89 jednacího řádu, jakož i na ústní otázky položené Tribunálem. Na jednání se Spojené království vyjádřilo ke zprávě k jednání, což Tribunál zaznamenal do protokolu z jednání.

## III. Právní otázky

### A. Ke spojení věcí T-363/19 a T-456/19 pro účely rozhodnutí, jímž se končí řízení

53 Na základě čl. 19 odst. 2 jednacího řádu předseda druhého rozšířeného senátu Tribunálu přenechal rozhodnutí spadající do jeho pravomoci o spojení věcí T-363/19 a T-456/19 pro účely rozhodnutí, jímž se končí řízení, druhému rozšířenému senátu Tribunálu.

54 Po vyslechnutí účastníků řízení ohledně případného spojení věcí je důvodné z důvodu jejich vzájemné souvislosti spojit věci T-363/19 a T-456/19 pro účely rozhodnutí, jímž se končí řízení.

### B. K věci samé

55 Na podporu svých žalob předkládají Spojené království ve věci T-363/19 čtyři žalobní důvody a ITV ve věci T-456/19 jedenáct žalobních důvodů, z nichž některé se překrývají.

56 Svými žalobními důvody Spojené království a ITV v podstatě vytýkají Komisi, že se dopustila nesprávného právního posouzení a nesprávného posouzení skutkového stavu a porušila zásadu zákazu diskriminace tím, že kvalifikovala dotčená daňová osvobození jako režim státní podpory a následně nařídila navrácení dotčených podpor od jejich příjemců.

57 V tomto ohledu je třeba připomenout, že pro kvalifikaci opatření jako státní podpory se vyžaduje splnění všech podmínek stanovených v článku 107 SFEU. K tomu, aby opatření mohlo být kvalifikováno jako státní podpora ve smyslu tohoto ustanovení, musí tak zaprvé jít o zásah státu nebo ze státních prostředků, zadruhé musí být tento zásah schopen ovlivnit obchod mezi členskými státy, zatřetí musí svému příjemci poskytovat selektivní výhodu a začtvrté musí narušovat či hrozit narušením hospodářské soutěže (viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 40 a citovaná judikatura).

58 Nejprve je třeba se zabývat žalobními důvody uplatněnými Spojeným královstvím a společností ITV, které vycházejí z nesprávného posouzení, jímž je stiženo určení selektivní výhody Komisí v projednávané věci, poté se zabývat žalobními důvody vycházejícími z nesprávného posouzení, pokud jde o neexistenci ovlivnění obchodu mezi členskými státy, z porušení zásady zákazu diskriminace a z nesprávného právního posouzení vyplývajícího z nesprávného obdobného použití směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu (Úř. věst. 2016, L 193, s. 1), a konečně zkoumat žalobní důvody vycházející z nesprávného posouzení, jímž je stiženo určení příjemců napadeného režimu a navrácení podpor, které Komise nařídila v napadeném rozhodnutí.

59 Pokud jde konkrétně o existenci selektivní výhody, je třeba poznamenat, že v rámci analýzy daňových opatření z hlediska čl. 107 odst. 1 SFEU jak zkoumání kritéria výhody, tak zkoumání kritéria selektivity vyžaduje předem určení obvyklých pravidel zdanění, která tvoří referenční rámec relevantní pro toto zkoumání.

60 V případě daňových opatření totiž může být samotná existence výhody zjištěna pouze ve vztahu k takzvanému „obvyklému“ zdanění (rozsudek ze dne 6. září 2006, Portugalsko v. Komise, C-88/03, EU:C:2006:511, bod 56). Takové opatření totiž poskytuje svému příjemci hospodářskou výhodu, jelikož snižuje náklady, které obvykle zatěžují rozpočet podniku, a tudíž má tutéž povahu

a stejné účinky, aniž je dotací v užším slova smyslu, (rozsudek ze dne 9. října 2014, Ministerio de Defensa a Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 22). Jedná se tedy právě o takzvané „obvyklé“ zdanění, které je zakotveno referenčním rámcem.

61 Kromě toho judikatura vyžaduje v daňové oblasti analýzu selektivity ve třech fázích. Tato analýza znamená zaprvé identifikovat obecný nebo „obvyklý“ daňový režim uplatňovaný v dotyčném členském státě, který představuje referenční rámec, a zadruhé prokázat, že se dotčené daňové opatření od uvedeného referenčního rámce odchyluje v rozsahu, v němž zavádí rozlišování mezi hospodářskými subjekty, které se s ohledem na cíl sledovaný tímto referenčním rámcem nacházejí ve srovnatelné právní a skutkové situaci (rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 57). Zatřetí členskému státu přísluší prokázat, že rozlišování zavedené dotčeným opatřením, které je „*a priori* selektivní“, je odůvodněné, jelikož vyplývá z povahy nebo systematiky soustavy, do níž toto opatření zapadá (rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 58).

62 Pro účely posouzení žalobních důvodů zpochybňujících existenci selektivní výhody v projednávané věci je třeba nejprve zkoumat žalobní důvody Spojeného království a společnosti ITV vycházející z nesprávného posouzení, jímž je stiženo určení referenčního systému použitého Komisí, a teprve poté postupně zkoumat jednotlivé žalobní důvody vycházející z nesprávného posouzení, jímž je stiženo zjištění Komise o uvedeném zvýhodnění.

### *1. K žalobnímu důvodu vycházejícímu z nesprávného posouzení, jímž je stiženo vymezení referenčního systému (první žalobní důvod ve věci T-363/19 a první žalobní důvod ve věci T-456/19)*

63 Spojené království a ITV v podstatě tvrdí, že se Komise dopustila nesprávného posouzení, když dospěla k závěru, že referenční systém sestává pouze z pravidel použitelných na ovládané zahraniční společnosti, a tvrdí, že referenčním systémem vhodným pro účely posouzení selektivity napadeného režimu je systém korporační daně ve Spojeném království.

64 Komise zpochybňuje argumenty Spojeného království a ITV a tvrdí, že pravidla použitelná na ovládané zahraniční společnosti představují ucelený soubor pravidel odlišný od obecného režimu zdanění společností ve Spojeném království, i když jsou jeho rozšířením, a nikoli výjimkou.

65 V této souvislosti je třeba připomenout, že určení referenčního rámce je v případě daňových opatření zvláště důležité, jelikož existence hospodářského zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU může být zjištěna pouze ve vztahu k takzvanému „obvyklému“ zdanění. Mimoto je třeba připomenout, že vzhledem k tomu, že mimo oblasti, ve kterých je unijní daňové právo harmonizováno, je to právě dotyčný členský stát, kdo výkonem svých výlučných pravomocí v oblasti přímých daní definuje základní znaky daně, musí být tyto základní znaky zohledněny při určování referenčního systému nebo „obvyklého“ daňového režimu, z něhož je třeba vycházet při analýze podmínky týkající se selektivity (v tomto smyslu viz rozsudek dne 16. března 2021, Komise v. Polsko, C-562/19 P, EU:C:2021:201, body 38 a 39).

66 Je tedy třeba určit pravidla „obvyklého“ zdanění, která se vztahují na příjemce opatření považovaného za státní podporu. Mimoto, pokud jde o daňové opatření s obecnou působností, je třeba určit obecný daňový režim nebo referenční systém použitelný v dotyčném členském státě,

neboť to je výchozí bod srovnávacího přezkumu, který musí být proveden v kontextu posouzení selektivity režimu podpory (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. října 2021, World Duty Free Group a Španělsko v. Komise, C-51/19 P a C-64/19 P, EU:C:2021:793, bod 61).

67 Kromě toho z judikatury vyplývá, že v případech, kdy existuje obecné daňové pravidlo platné pro všechny podniky podléhající korporační dani, nelze pro účely analýzy selektivity použít jako relevantní referenční systém pravidlo, které představuje výjimku z obecného pravidla, třebaže celkový přezkum obsahu všech těchto ustanovení měl umožnit konstatovat, že účinkem dotčeného daňového opatření bylo vymezení situace, na kterou se vztahuje obecné pravidlo (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. června 2018, Německo v. Komise, C-208/16 P, nezveřejněný, EU:C:2018:506, body 99 až 101).

68 Navíc je třeba připomenout, že selektivita daňového opatření nemůže být posuzována s ohledem na referenční rámec tvořený několika ustanoveními vnitrostátního práva dotyčného členského státu, která byla uměle vytržena z širšího legislativního rámce. Pokud je dotčené daňové opatření neoddělitelné od obecného systému zdanění dotyčného členského státu, je třeba vycházet z tohoto systému. Naproti tomu ukáže-li se, že takové opatření je jasně oddělitelné od uvedeného obecného systému, nelze vyloučit, že referenční rámec, který je třeba zohlednit, bude omezenější než tento obecný systém, či se dokonce bude identifikovat se samotným opatřením, pokud má povahu pravidla, které je nadáno samostatnou právní logikou, a není-li možné určit soudržný normativní celek mimo toto opatření (viz rozsudek ze dne 6. října 2021, World Duty Free Group a Španělsko v. Komise, C-51/19 P a C-64/19 P, EU:C:2021:793, body 62 a 63 a citovaná judikatura).

69 Kromě toho z ustálené judikatury vyplývá, že čl. 107 odst. 1 SFEU nerozlišuje státní zásahy podle důvodů nebo cílů, ale definuje je podle jejich účinků, a tedy bez ohledu na použité techniky [viz rozsudek ze dne 28. června 2018, Andres (Heitkamp BauHolding v úpadku) v. Komise, C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 91 a citovaná judikatura].

70 Z této judikatury vyplývá, že přestože použití dané legislativní techniky nemůže umožnit, aby vnitrostátní daňová pravidla bez dalšího nepodléhala kontrole stanovené Smlouvou o FEU v oblasti státních podpor, nemůže uplatnění použité legislativní techniky stačit ani k vymezení příslušného referenčního rámce pro účely analýzy podmínky týkající se selektivity, ledaže by byla rozhodným způsobem upřednostněna forma státních zásahů před jejich účinky. Použitá legislativní technika proto nemůže být rozhodující skutečností pro určení referenčního rámce [rozsudek ze dne 28. června 2018, Andres (Heitkamp BauHolding v úpadku) v. Komise, C-203/16 P, EU:C:2018:505, body 89 až 91].

71 Sama Komise upřesnila svůj výklad pojmu „referenční systém“ ve sdělení o pojmu „státní podpora“ uvedeném v čl. 107 odst. 1 SFEU (Úř. věst. 2016, C 262, s. 1; dále jen „sdělení z roku 2016“). V tomto ohledu může toto sdělení, ačkoli nemůže být pro Tribunál závazné, i tak sloužit jako užitečný zdroj inspirace (obdobně a v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. července 2017, Česká republika v. Komise, C-696/15 P, EU:C:2017:595, bod 53).

72 V bodě 133 sdělení z roku 2016 se zejména uvádí, že referenční systém se skládá z konzistentního souboru pravidel, která se vztahují obecně – na základě objektivních kritérií – na všechny podniky, jež spadají do jeho oblasti působnosti, jak je vymezena jeho cílem. Tato pravidla ve většině případů stanoví nejen oblast působnosti rámce, nýbrž i podmínky, za nichž se použije, práva a povinnosti podniků, na něž se vztahuje, a technické aspekty jeho fungování.

73 Mimoto bod 134 sdělení z roku 2016 upřesňuje, že v případě daní nebo poplatků je referenční systém založen na prvcích, jako jsou základ daně, osoby povinné k dani, zdanitelné plnění a daňové sazby. V tomto ohledu z judikatury vyplývá, že zejména sazba daně, jakož i stanovení jejího základu a zdanitelného plnění představují základní znaky, které definují referenční systém nebo „obvyklý“ daňový režim, na jehož základě je třeba analyzovat podmínku selektivity (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. března 2021, Komise v. Polsko, C-562/19 P, EU:C:2021:201, body 38 a 39).

74 To, zda Komise správně určila referenční systém v projednávaném případě, je třeba posoudit ve světle těchto úvah.

75 Jak vyplývá zejména z bodu 107 odůvodnění napadeného rozhodnutí, Komise uvedla, že referenční systém je tvořen pravidly použitelnými na ovládané zahraniční společnosti, která posuzovaná jako celek určují předmět nebo základ poplatku za ovládanou zahraniční společnost.

76 V projednávaném případě jsou dotčenými opatřeními osvobození od daně stanovená v kapitole 9 části 9 A TIOPA pro určité druhy zisků ovládaných zahraničních společností, které by jinak podléhaly poplatku za ovládanou zahraniční společnost podle kapitoly 5 části 9 A TIOPA. Jsou tedy součástí pravidel platných pro ovládané zahraniční společnosti, která jsou kodifikována v části 9 A TIOPA.

77 Pravidla použitelná na ovládané zahraniční společnosti v podstatě stanoví zdanění ve Spojeném království zisků dosažených ovládanou zahraniční společností, které jsou ve skutečnosti přičitatelné její přidružené společnosti, která podléhá dani ve Spojeném království, v rozsahu, v němž je posledně uvedená společnost původcem činností nebo aktiv, které tyto zisky vytvořily, nebo v němž zisky ovládané zahraniční společnosti představují operace, jejichž cílem je vyvedení peněžních prostředků, které by jinak podléhaly dani ve Spojeném království.

78 Pravidla použitelná na ovládané zahraniční společnosti jsou součástí obecného systému zdanění společností ve Spojeném království.

79 Je třeba zkoumat, do jaké míry jsou tato pravidla oddělitelná od uvedeného obecného systému zdanění v tom, že tvoří ucelený normativní celek s autonomní právní logikou ve smyslu judikatury uvedené v bodě 68 výše, zejména pokud jde o takové prvky, jako je základ daně, osoby povinné k dani, zdanitelné plnění a sazby daně.

80 Zaprvé, pokud jde o logiku, na níž stojí pravidla použitelná na ovládané zahraniční společnosti, je třeba připomenout, jak správně zdůrazňuje Spojené království, že obecný systém zdanění společností tohoto státu je založen na zásadě teritoriality, podle které jsou zdaňovány pouze zisky dosažené ve Spojeném království, a sice zisky dosažené společnostmi, které jsou v něm usazeny, nebo zisky dosažené zahraničními společnostmi plynoucími z jejich činností vykonávaných ve Spojeném království prostřednictvím stálé provozovny v tomto státě.

81 Podle pravidel použitelných na ovládané zahraniční společnosti přitom některé zisky dosažené ovládanými zahraničními společnostmi, které podle zásady teritoriality nejsou obvykle zdaněny ve Spojeném království, mohou být přesto zdaněny, pokud jsou považovány za uměle vyvedené ze Spojeného království.

82 Pravidla použitelná na ovládané zahraniční společnosti tak vycházejí z logiky odlišné od logiky obecného systému zdanění ve Spojeném království. Tato logika je sice doplňkem nebo, jak uvádí Komise v bodě 105 odůvodnění napadeného rozhodnutí, důsledkem obecného systému zdanění spočívajícího na zásadě teritoriality, ale je od něj oddělitelná.

83 Tato pravidla totiž nepředstavují výjimku z obecného systému zdanění, nýbrž jeho rozšíření. Pravidla použitelná na ovládané zahraniční společnosti mají za cíl zdanit zisky, které byly uměle vyvedeny ze Spojeného království, a z tohoto důvodu uměle zvýšily zisky ovládané zahraniční společnosti, která následně rozdělí dividendy, které nejsou zdanitelné ve Spojeném království. Logika pravidel použitelných na ovládané zahraniční společnosti je spojena s vyvedením zisků do ovládaných zahraničních společností tak, aby byly v praxi dosaženy mimo Spojené království. Liší se tedy od logiky, na níž stojí obecný systém korporační daně ve Spojeném království, který spočívá na ziscích dosažených ve Spojeném království.

84 Zadruhé je třeba ověřit, zda s ohledem na základní znaky, které definují „obvyklý“ daňový režim, mohou být pravidla použitelná na ovládané zahraniční společnosti považována za ucelený soubor pravidel odlišný od obecného režimu korporační daně ve Spojeném království.

85 Pokud jde o zdanitelný základ, je třeba poznamenat, že pravidla použitelná na ovládané zahraniční společnosti se týkají zisků ovládaných zahraničních společností, které jsou uměle vyvedeny a kumulovány dceřinými společnostmi usazenými mimo Spojené království. Jedná se tedy o účetní zisky dosažené ovládanými zahraničními společnostmi mimo Spojené království a jejich zdanění podle kapitol 4 až 8 části 9 A TIOPA je založeno na podmínce, že byly uměle vyvedeny ze Spojeného království. Naproti tomu korporační daň ve Spojeném království se použije na zisky dosažené ve Spojeném království společnostmi, které jsou tam usazeny, nebo stálými provozovnami společností usazených v zahraničí.

86 Pokud jde o osobu povinnou k dani, pravidla použitelná na ovládané zahraniční společnosti se použijí v případě, že společnosti-rezidenti ve Spojeném království mají určité zájmy v dceřiných společnostech nacházejících se mimo Spojené království. Tyto osoby povinné k dani se vyznačují touto zvláštností oproti poplatníkům podléhajícím obecnému systému korporační daně ve Spojeném království, a sice společnostem dosahujícím zisk ve Spojeném království přímo, nebo v případě zahraničních společností prostřednictvím stálé provozovny ve Spojeném království. Kromě toho, pokud je společnosti ve Spojeném království uložen poplatek za ovládanou zahraniční společnost, je to právě z důvodu zisků dosažených její ovládanou zahraniční společností, zatímco podle obecného systému korporační daně ve Spojeném království je společnost, která je v tomto státě usazena, zdaňována z titulu svých vlastních zisků, kterých dosahuje sama nebo prostřednictvím stálé provozovny ve Spojeném království.

87 Pokud jde o zdanitelné plnění, je třeba poukázat na to, že k uložení poplatku za ovládanou zahraniční společnost podle pravidel použitelných na ovládané zahraniční společnosti dochází v případě, že ovládané zahraniční společnosti dosahují zisků mimo Spojené království, jež jsou považovány za zisky pocházející z vykonstruovaných operací nebo umělého vyvedení zdrojů nebo zisků, které měly být zdaněny ve Spojeném království. Naproti tomu v případě korporační daně ve Spojeném království vzniká povinnost k dani dosažením zisků ve Spojeném království. Jelikož totiž zisky dosažené ovládanými zahraničními společnostmi byly uměle vyvedeny, měly ze své povahy podléhat dani ve Spojeném království. Rozhodujícím prvkem pro účely uložení poplatku za ovládanou zahraniční společnost je tak umělé vyvedení zisků ze Spojeného království.

88 Pokud jde o daňovou sazbu, je třeba uvést, že pravidla použitelná na ovládané zahraniční společnosti v článku 371BC části 9 A TIOPA stanoví, že sazbou daně použitelnou pro účely výpočtu poplatku za ovládanou zahraniční společnost je sazba stanovená režimem korporační daně pro zisky přidružené společnosti podléhající dani ve Spojeném království a v případě, že by existovalo několik použitelných sazeb, sazba vyplývající z průměru těchto různých sazeb za příslušné zdaňovací období. Pravidla použitelná na ovládané zahraniční společnosti sice neobsahují zvláštní sazby použitelné na zisky ovládaných zahraničních společností a odkazují na sazbu stanovenou obecným systémem daně z příjmů právnických osob. Nicméně poplatek za ovládanou zahraniční společnost je jako celek určován zvláštním mechanismem výpočtu, který případně zahrnuje výpočet průměru několika daňových sazeb použitelných na zisky přidružené společnosti podléhající dani ve Spojeném království.

89 Konečně pravidla použitelná na ovládané zahraniční společnosti obsahují zejména v kapitolách 15 až 21 části 9 A TIOPA zvláštní ustanovení týkající se výpočtu poplatku za ovládanou zahraniční společnost, jeho správy a výběru, a konkrétně jeho vztahu k daním, které platí společnost-rezident ve Spojeném království, a k daním, které platí ovládaná zahraniční společnost v zemi svého sídla. Tato ustanovení umožňují použití části 9 A TIOPA pro účely zdanění ovládané zahraniční společnosti souběžně s uplatněním obecného systému korporační daně ve Spojeném království. Pravidla použitelná na ovládané zahraniční společnosti se sice opírají o obecný systém daně z příjmů právnických osob, na který odkazují. To však nebrání tomu, aby mohla být považována za autonomní soubor zvláštních pravidel upravujících zdanění zisků dosažených ovládanou zahraniční společností ve Spojeném království.

90 Mimoto je třeba podotknout, že při výpočtu výše daně, kterou musí společnost-rezident platit ze zisků dosažených její ovládanou zahraniční společností, je stanoven odpočet jakožto daňová úleva z titulu případných daní, které byly zaplaceny v hostitelské zemi ovládané zahraniční společnosti. Tento mechanismus, který není relevantní v rámci výpočtu daně na základě obecného systému korporační daně ve Spojeném království, je klíčový v rámci zdanění zisků ovládaných zahraničních společností, aby se zabránilo dvojímu zdanění. Samotná existence tohoto mechanismu svědčí o zvláštnosti pravidel použitelných na ovládané zahraniční společnosti.

91 Za těchto okolností je třeba učinit závěr, že se Komise nedopustila nesprávného posouzení, když konstatovala, že pravidla použitelná na ovládané zahraniční společnosti představují odlišný soubor daňových pravidel v rámci obecného systému korporační daně ve Spojeném království a vzala v potaz tato pravidla jako referenční systém pro účely své analýzy.

92 Tento žalobní důvod vycházející z nesprávného posouzení, jímž je stiženo určení referenčního systému, musí být tudíž zamítnut.

### *2. K žalobním důvodům vycházejícím z nesprávného posouzení, jímž jsou stižena zjištění Komise o existenci výhody a a priori selektivitě napadeného režimu z důvodu odchylky od referenčního systému (druhý žalobní důvod ve věci T-363/19 a druhý a třetí žalobní důvod ve věci T-456/19)*

93 Spojené království a ITV v podstatě tvrdí, že i za předpokladu, že by režim použitelný na ovládané zahraniční společnosti představoval vhodný referenční systém, použití kapitoly 9 části 9 A TIOPA by nevedlo k poskytnutí výhody a nepředstavovalo by odchylku od uvedeného systému.

94 Komise s argumenty Spojeného království a ITV nesouhlasí.

95 V projednávaném případě je třeba se postupně zabývat argumenty Spojeného království a společnosti ITV, podporované Spojeným královstvím a společností LSEGH, kterými zpochybňují zaprvé závěr Komise o existenci výhody, zadruhé cíl referenčního systému, který Komise zohlednila pro účely srovnání, jež je součástí analýzy selektivity, a zatřetí závěr Komise o *a priori* selektivitě napadeného režimu z důvodu odchylky od referenčního systému.

### *a) K existenci výhody*

96 Podle Spojeného království a ITV nelze ustanovení kapitoly 9 části 9A TIOPA posuzovat odděleně od ustanovení kapitol 3 a 5 tohoto zákona, jelikož tvoří soudržný celek, který vymezuje rozsah zdanění zisků, kterých dosáhly ovládané zahraniční společnosti, ve Spojeném království. Daňové orgány Spojeného království tak nemohou poskytnout žádnou výhodu z důvodu použití kapitoly 9 části 9 A TIOPA.

97 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury jsou za státní podpory považovány zásahy, které mohou v jakékoli formě přímo nebo nepřímo zvýhodňovat podniky nebo které musejí být považovány za hospodářské zvýhodnění, které by podnik-příjemce za obvyklých tržních podmínek nezískal (viz rozsudek ze dne 2. září 2010, Komise v. Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, bod 40 a citovaná judikatura; rozsudek ze dne 9. října 2014, Ministerio de Defensa a Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 21).

98 Státní opatření tak poskytuje svému příjemci hospodářskou výhodu, jelikož snižuje náklady, které obvykle zatěžují rozpočet podniku, a tudíž má tutéž povahu a stejné účinky, aniž je dotací v užším slova smyslu (rozsudek ze dne 9. října 2014, Ministerio de Defensa a Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 22). Opatření, kterým veřejné orgány přiznávají určitým podnikům výhodnější daňové zacházení, které sice není spojeno s převodem státních prostředků, ale staví příjemce do lepší finanční situace oproti ostatním poplatníkům, je státní podporou ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU (rozsudek ze dne 15. března 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, bod 14; viz rovněž rozsudek ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 46 a citovaná judikatura).

99 Za účelem určení, zda existuje daňové zvýhodnění, je proto třeba porovnat situaci příjemce vyplývající z použití dotčeného opatření se situací příjemce v případě neexistence dotčeného opatření a za použití obvyklých pravidel zdanění (viz rozsudek ze dne 24. září 2019, Nizozemsko a další v. Komise, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 147 a citovaná judikatura).

100 V projednávaném případě Komise v bodech 96 až 101 odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatovala, že dotčená osvobození od daně umožňovala společnosti usazené ve Spojeném království, která podléhala poplatku za ovládanou zahraniční společnost podle kapitoly 5 části 9 A TIOPA, požádat, aby tento poplatek za ovládanou zahraniční společnost činil 25 % neobchodního finančního zisku ovládané zahraniční společnosti ze způsobilých úvěrů, či dokonce nižší procento až do výše 0 %, pokud byly tyto zisky financovány ze „způsobilých zdrojů“ nebo se uplatnilo pravidlo „odpovídajícího úroku“. Dotčená osvobození od daně tak zvýhodňují společnosti-příjemkyně v tom, že zisky osvobozené od daně by jinak podléhaly poplatku za ovládanou zahraniční společnost podle kapitoly 5 části 9 A TIOPA.

101 V tomto ohledu z části 9 A TIOPA, jak je uvedena v bodech 3 až 9 výše, vyplývá, že pravidla, která jsou v ní vymezena, stanoví řadu situací, které jsou považovány za situace spadající do umělého vyvedení zisků, jako jsou zejména ty, na které se vztahuje kapitola 5, která se týká výkonu činností

prostřednictvím významných rozhodovacích funkcí ve Spojeném království, které vedou k tomu, že ovládané zahraniční společnosti dosahují neobchodního finančního zisku mimo Spojené království.

102 Pokud je tedy splněno jedno z kritérií stanovených výše uvedenými pravidly pro určení existence umělého vyvedení zisků, stanoví tato pravidla zdanění zisků, kterých dotčené ovládané zahraniční společnosti dosáhly, ve Spojeném království prostřednictvím poplatku za ovládanou zahraniční společnost.

103 Struktura systému tudíž spočívá ve zdanění použitelném na tyto situace, které představují umělé vyvedení zisků ze Spojeného království, ať už za účelem opětovného zahrnutí těchto zisků do erodovaného základu daně ve Spojeném království, nebo za účelem odrazení od uskutečňování operací vedoucích k takovému vyvedení.

104 Za těchto okolností skutečnost, že je stanoveno 75 %, nebo dokonce 100 % osvobození těchto zisků ovládané zahraniční společnosti, které byly považovány za uměle vyvedené ze Spojeného království, a z tohoto důvodu tam měly být zdaněny, snižuje náklady, které obvykle zatěžují rozpočet společnosti podléhající dani ve Spojeném království v důsledku uvedených zisků.

105 Na rozdíl od toho, co tvrdí ITV, totiž dotčená osvobození od daně nelze považovat za modulaci zdanění zisků ovládané zahraniční společnosti. Jelikož tato osvobození nezohledňují samotnou povahu pravidel použitelných na ovládané zahraniční společnosti, a sice zdanění uměle vyvedených zisků ze Spojeného království, nelze je považovat za modulaci při uplatňování uvedených pravidel.

106 Stejně tak nemůže obstát argument, podle kterého kapitoly 3 a 5 části 9 A TIOPA představují prvky téhož právního předpisu, které vymezují rozsah zdanění zisků, kterých dosáhly ovládané zahraniční společnosti, ve Spojeném království. Skutečnost, že obě kapitoly jsou součástí téhož právního předpisu a obě jsou nutně použitelné na základě uvedeného platného předpisu, totiž nic nemění na skutečnosti, že opatření stanovená v kapitole 9 části 9 A TIOPA v rozsahu, v němž osvobozují od daně zisky, u nichž bylo zjištěno, že byly uměle vyvedeny ze Spojeného království, neodpovídají povaze a struktuře systému, do něhož zapadají. Daňová osvobození stanovená v kapitole 9 části 9 A TIOPA tedy nevymezují rozsah zdanění zisků ovládaných zahraničních společností, nýbrž vyjímají ze zdanění zisky, které měly být zdaněny jakožto zisky uměle vyvedené ze Spojeného království.

107 Kdyby se připustilo, že odchylka od daňového režimu nepředstavuje pouze z důvodu, že zapadá do téhož právního předpisu, takovou odchylku, nýbrž modulaci vymezující rozsah působnosti uvedeného daňového režimu, bylo by pro členské státy velmi snadné zastřít odchylky od obvyklého zdanění pomocí takové legislativní techniky, a vyhnout se tak uplatňování pravidel kontroly státních podpor.

108 Za těchto okolností je třeba odmítnout argumenty Spojeného království a ITV zpochybňující zjištění Komise o existenci výhody z důvodu dotčených osvobození od daně.

### *b) K cíli pravidel použitelných na ovládané zahraniční společnosti*

109 Spojené království a ITV v podstatě tvrdí, že Komise neprávem konstatovala, že cíl pravidel použitelných na ovládané zahraniční společnosti je omezen na zdanění uměle vyvedených zisků, třebaže cílem uvedených pravidel je chránit základ daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království, který může být erodován umělým vyvedením zisků, ale také odpočty ve Spojeném království v důsledku kruhových transakcí.

110 Komise tvrdí, že cílem pravidel použitelných na ovládané zahraniční společnosti je zdanit zisky z činností a aktiv ve Spojeném království, které byly uměle vyvedeny do ovládané zahraniční společnosti.

111 Pro účely analýzy srovnatelnosti, která je součástí přezkumu selektivity v rámci druhé fáze analýzy stanovené judikaturou popsanou v bodě 61 výše, má určení cíle dotyčného daňového systému rozhodující význam, neboť právní a skutkovou situaci dotyčných hospodářských subjektů je třeba srovnat právě s ohledem na uvedený cíl.

112 Z judikatury totiž vyplývá, že z podmínky týkající se selektivity výhody, jejíž naplnění je pro kvalifikaci opatření coby „státní podpory“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU nezbytné, plyne povinnost určit, zda v rámci daného právního režimu může dotčené vnitrostátní opatření zvýhodňovat „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ oproti ostatním, které se z hlediska cíle sledovaného uvedeným režimem nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a se kterými je tak zacházeno odlišně, což lze v zásadě kvalifikovat jako diskriminaci (viz rozsudek ze dne 16. března 2021, Komise v. Polsko, C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 28 a citovaná judikatura).

113 V bodě 105 odůvodnění napadeného rozhodnutí se uvádí, že „[c]ílem pravidel CFC Spojeného království je chránit základ daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království, a tak zajišťovat, aby svého cíle dosahoval tamní systém daně z příjmů právnických osob“, a že tohoto cíle se dosahuje „zpoplatněním zisků z činností a aktiv ve Spojeném království, které se považují za *uměle vyvedené* ze Spojeného království do přidružených subjektů-nerezidentů“. Tento cíl je v mírně odlišném znění připomenut v bodě 114 odůvodnění napadeného rozhodnutí.

114 V projednávaném případě účastníci řízení v podstatě vedou spor o to, zda cílem pravidel použitelných na ovládané zahraniční společnosti je ochrana základu daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království, jak tvrdí Spojené království a ITV, nebo zdanění zisků, které byly uměle vyvedeny ze Spojeného království, jak tvrdí Komise.

115 V tomto ohledu je třeba bez dalšího podotknout, že obě stanoviska shrnutá v bodě 114 výše nejsou ve skutečnosti protichůdná, jelikož ochrana základu daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království je obecným cílem, jehož součástí je specifičtější cíl, který spočívá ve zdanění zisků uměle vyvedených ze Spojeného království.

116 Jak bylo uvedeno v bodě 3 výše, systém daně z příjmu právnických osob ve Spojeném království totiž spočívá na zásadě teritoriality, podle které jsou zdaňovány pouze zisky z činností a aktiv ve Spojeném království dosažené buď společnostmi, které jsou v něm usazeny, nebo stálými provozovnami zahraničních společností. Podle zásady teritoriality se proto dividendy vyplácené takovými ovládanými zahraničními společnostmi, jako jsou dotčené ovládané zahraniční společnosti, ve Spojeném království nezdaňují. Jak uvedlo Spojené království ve správním řízení, zejména v odpovědi na rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení, aby bylo v kontextu teritoriálního systému zdanění zabráněno erozi základu daně z příjmů právnických

osob ve Spojeném království zejména ve prospěch ovládaných zahraničních společností, na které se vztahují nízké sazby daně mimo Spojené království, bylo zavedeno několik opatření, jako jsou opatření omezující odpočty úroků ve Spojeném království, omezení úrokových sazeb uplatňovaných ve vztazích uvnitř skupiny, nebo pravidla použitelná na ovládané zahraniční společnosti.

117 Je pravda, že všechna tato opatření přispívají k obecnému cíli ochrany základu daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království.

118 Pro účely analýzy selektivity dotčených daňových opatření je však třeba určit specifický cíl pravidel použitelných na ovládané zahraniční společnosti, která tvoří referenční systém relevantní v projednávané věci.

119 Z různých dokumentů vypracovaných v rámci konzultací před přijetím pravidel použitelných na ovládané zahraniční společnosti ve Spojeném království přitom vyplývá, že cílem těchto pravidel bylo chránit základ daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království před erozí způsobenou umělým vyvedením zisků ze Spojeného království. Stejně tak z odpovědí předložených Spojeným královstvím v rámci správního řízení, jakož i z jeho písemností v rámci projednávané žaloby vyplývá, že pravidla použitelná na ovládané zahraniční společnosti mají konkrétně za cíl zdanit zisky ovládaných zahraničních společností, které byly uměle vyvedeny ze Spojeného království.

120 Za těchto okolností je třeba odmítnout argumenty Spojeného království a společnosti ITV zpochybňující cíl pravidel použitelných na ovládané zahraniční společnosti zohledněný Komisí pro účely její analýzy srovnatelnosti v projednávané věci, a sice ochranu základu daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království zdaněním zisků z činností a aktiv ve Spojeném království, které jsou uměle vyvedeny z tohoto území do ovládaných zahraničních společností.

### *c) K a* priori *selektivitě napadeného režimu z důvodu odchylky od referenčního systému*

121 Podle Spojeného království a společnosti ITV, podporované v tomto ohledu společností LSEGH, se Komise dopustila nesprávného posouzení, když v napadeném rozhodnutí konstatovala, že napadený režim je *a priori* selektivní, neboť dostatečně nezohlednila skutečnost, že pravidla použitelná na ovládané zahraniční společnosti mají za cíl uložit daňovou povinnost pouze v případech vysokého rizika vyhýbání se daňovým povinnostem nebo umělého vyvedení zisků ze Spojeného království. Osvobození stanovené kapitolou 9 části 9A TIOPA se naproti tomu uplatní pouze v případech, kdy existuje nízké riziko eroze základu daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království.

122 Spojené království, ITV a LSEGH tvrdí, že skutková a právní situace ovládaných zahraničních společností, které dosáhly zisků z nezpůsobilých úvěrů, a sice z úvěrů poskytnutých přidruženým společnostem ve Spojeném království nebo třetím společnostem, se liší od situace ovládaných zahraničních společností, které dosáhly zisků ze způsobilých úvěrů. Úvěry poskytnuté ovládanými zahraničními společnostmi přidruženým společnostem ve Spojeném království tak představují kruhové transakce, jejichž cílem je snížit základ daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království, a úvěry poskytnuté ovládanými zahraničními společnostmi třetím osobám obvykle představují operace, které nemají hospodářský účel, a jsou tedy srovnatelné s „krycími společnostmi“, což není případ situací spadajících pod způsobilé úvěry, zejména z důvodu podmínky týkající se výkonu hospodářské činnosti ve státě, jehož je ovládaná zahraniční společnost rezidentem.

123 Komise tyto argumenty zpochybňuje a v podstatě tvrdí, že situace týkající se úvěrů mateřským společnostem a krycích společností na straně jedné a situace týkající se způsobilých úvěrů na straně druhé jsou srovnatelné, jelikož oba druhy úvěrů mohou vytvořit neobchodní finanční zisky z důvodu významných rozhodovacích funkcí vykonávaných ve Spojeném království. Kritérium související s těmito funkcemi je totiž jedním z kritérií stanovených v kapitole 5 části 9 A TIOPA pro účely určení případů umělého vyvedení zisků, které musí být předmětem poplatku za ovládanou zahraniční společnost. Mimoto jak způsobilé úvěry, tak úvěry nezpůsobilé mohou být odůvodněny platnými obchodními důvody.

124 V této souvislosti je třeba připomenout, že v rámci druhé fáze analýzy selektivity daňových opatření, jak je stanovena judikaturou připomenutou v bodě 61 výše, musí Komise prokázat, že se dotčené daňové opatření odchyluje od referenčního systému identifikovaného v rámci první fáze, jelikož zavádí rozlišování mezi hospodářskými subjekty, které se s ohledem na cíl uvedeného referenčního systému nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci.

125 V bodech 124 až 151 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise za účelem prokázání existence selektivní výhody porovnala situaci společností, které mohou využít dotčených osvobození od daně, tj. těch společností, jejichž ovládané zahraniční společnosti dosáhly neobchodních finančních zisků ze způsobilých úvěrů, se situací společností, na které se takové osvobození nevztahuje, tj. těch společností, jejichž ovládané zahraniční společnosti dosáhly zisků z nezpůsobilých úvěrů.

126 V tomto ohledu je třeba nejprve zkoumat podmínky požadované pro poskytnutí dotčených daňových osvobození, zejména podmínky týkající se způsobilosti úvěrů, poté se zaměřit na charakteristické rysy nezpůsobilých úvěrů, a konečně zkoumat, zda Komise správně dospěla k závěru, že napadená opatření zavedla rozlišování mezi subjekty nacházejícími se ve srovnatelné situaci.

*1) K podmínkám pro poskytnutí dotčených daňových osvobození*

127 V napadeném rozhodnutí Komise konstatovala, že tři osvobození od daně stanovená v kapitole 9 části 9 A TIOPA, která se dotýkají zisků ovládaných zahraničních společností, jež mohou podléhat poplatku za ovládanou zahraniční společnost podle kapitoly 5, poskytují svým příjemcům selektivní výhodu.

128 Zaprvé se jedná o osvobození stanovené článkem 371IB části 9 A TIOPA, které se může dotýkat až 100 % neobchodních finančních zisků ovládané zahraniční společnosti plynoucích ze způsobilých úvěrů za předpokladu, že byly financovány ze způsobilých zdrojů, tzn. v podstatě ze zdrojů pocházejících ze zisků ovládané zahraniční společnosti nebo jejích jiných vlastních zdrojů.

129 Zadruhé jde o 75 % osvobození neobchodních finančních zisků ovládané zahraniční společnosti stanovené v článku 371ID části 9A TIOPA. Na základě tohoto osvobození může být 75 % zisku ze způsobilých úvěrů osvobozeno od daně, aniž by bylo nutné prokazovat, že se zdroje pojily s ovládanou zahraniční společností a bez ohledu na to, zda byly v souvislosti s dotčenými úvěry vykonávány významné rozhodovací funkce. Z tohoto důvodu se má za to, že toto osvobození je v případě způsobilých úvěrů automaticky přiznáno.

130 Zatřetí se jedná o osvobození stanovené v článku 371IE části 9 A TIOPA, zvané „odpovídající úrok“. Toto daňové osvobození lze uplatnit ve vztahu ke zbývajícím neobchodním finančním ziskům pocházejícím ze způsobilých úvěrů, které nebyly předmětem ostatních dvou osvobození,

v rozsahu, v němž pro skupinu dotčených podniků jako celek je částka zdanitelných příjmů z důvodu obdržených úroků vyšší než částka zaplacených úroků, a tedy odečtených touto skupinou od jejího daňového základu ve Spojeném království. Jelikož lze toto osvobození uplatnit ve vztahu ke všem neobchodním finančním ziskům dotyčné ovládané zahraniční společnosti, které pocházejí ze způsobilých úvěrů, považovala jej Komise za úplné osvobození od daně stejně jako osvobození stanovené v článku 371IB.

131 Zaprvé je třeba připomenout, že dotčená osvobození od daně se dotýkají neobchodních finančních zisků, a sice v podstatě zisků z úvěrů poskytnutých ovládanou zahraniční společností, která není činná v bankovním odvětví, které byly považovány za zdanitelné ve Spojeném království, a mohou tedy podléhat poplatku za ovládanou zahraniční společnost podle uvedené kapitoly 5 části 9 A TIOPA. Tyto zisky byly považovány za zdanitelné ve Spojeném království, jelikož činnosti, které jsou nejdůležitější pro vytvoření a správu dotčených úvěrů, a sice významné rozhodovací funkce, byly vykonány ve Spojeném království (tato situace odpovídá tomu, co je označeno jako „kritérium činností ve Spojeném království“ stanovené v článku 371EB části 9 A TIOPA) nebo úvěry byly financovány z finančních prostředků nebo aktiv pocházejících z kapitálových vkladů ze Spojeného království (tato situace odpovídá tomu, co je označeno jako „kritérium kapitálu spojeného se Spojeným královstvím“ stanovené v článku 371EC části 9 A TIOPA).

132 Zadruhé, aby bylo možné využít tří dotčených osvobození, musí být splněna podmínka týkající se místa usazení ovládané zahraniční společnosti. Tato podmínka, stanovená v článku 371IA části 9 A TIOPA, ve spojení s článkem 371DG téhož právního předpisu, vyžaduje, aby dotčená ovládaná zahraniční společnost vykonávala svou činnost v zemi svého usazení alespoň převážně v prostorách, které jsou obsazeny a užívány trvale. Spojené království ji ve svých písemnostech uvádí jako požadavek skutečné existence ovládané zahraniční společnosti, s vyloučením společností zvaných „poštovní schránky“ nebo „zástěny“. Je však nutno konstatovat, že dosah této podmínky, jak ji vykládají daňové orgány Spojeného království, zůstává relativní. Z bodu INTM200810 příručky daňových orgánů Spojeného království k mezinárodnímu daňovému právu týkající se ovládaných zahraničních společností (*HMRC International Manual/INTM 190000 Controlled Foreign Companies*) totiž vyplývá, že k tomu, aby tato podmínka byla splněna, stačí, aby prostory byly obsazeny s „přiměřenou mírou“ stálosti – to znamená po dobu alespoň dvanácti měsíců nebo aby existoval „úmysl“ v tomto smyslu. Kromě toho nejsou s tímto požadavkem sídla spojeny žádné další podmínky, které by mohly prokázat skutečný výkon činnosti v zemi usazení, na rozdíl od toho, co stanoví článek 371DF odst. 1 části 9 A TIOPA, pokud jde o obchodní zisky.

133 Mimoto, jak Spojené království uznalo v odpovědi na otázky Tribunálu na jednání, skutečnost, že ovládaná zahraniční společnost splňuje podmínku pojící se s místem usazení, neznamená, že významné rozhodovací funkce relevantní pro činnost uvedené ovládané zahraniční společnosti, zejména ty, které se týkají úvěrů, které poskytuje (a které mohou vytvářet neobchodní finanční zisky), jsou vykonávány v zemi sídla ovládané zahraniční společnosti. V tomto ohledu Komise v bodech 165 a 166 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedla, že podle daňových orgánů Spojeného království se u větších střednědobých až dlouhodobých úvěrů financovaných z vlastních zdrojů předpokládalo, že ve většině případů bude správa úvěru spadat pod finanční funkci skupiny, a nikoliv samotných ovládaných zahraničních společností.

134 Je tudíž možné, že ovládaná zahraniční společnost splňující podmínku pojící se s místem usazení může dosahovat neobchodních finančních zisků z úvěrové činnosti, pro kterou byly významné rozhodovací funkce vykonávány ve Spojeném království.

135 Kromě toho splnění takové podmínky neznamená ani to, že jsou splněny ostatní podmínky nezbytné pro přiznání dotčených osvobození od daně. Nelze tudíž vyloučit, že ovládaná zahraniční společnost splňující podmínku pojící se s místem usazení bude dosahovat neobchodních finančních zisků z nezpůsobilých úvěrů, na které se tudíž nemohou vztahovat dotčená daňová osvobození.

136 Za těchto okolností, jak správně uvedla Komise zejména v bodě 149 odůvodnění napadeného rozhodnutí, není podmínka pojící se s místem usazení rozhodující pro účely posouzení srovnatelnosti, které musí být provedeno v rámci analýzy selektivity, neboť ji mohou splňovat jak společnosti, které mohou mít prospěch z dotčených osvobození od daně, tak společnosti, které jsou z něj vyloučeny.

137 Zatřetí k tomu, aby bylo možné dotčených osvobození od daně využít, musí být dotčené neobchodní finanční zisky vytvořeny způsobilými úvěry. Podle článku 371IG části 9 A TIOPA jsou způsobilými úvěry úvěry poskytnuté ovládanou zahraniční společností jiným společnostem, které nejsou rezidenty ve Spojeném království a jsou ovládány stejnou společností nebo společnostmi, které ovládají ovládanou zahraniční společnost. Jak tedy vyplývá z bodu INTM216450 příručky daňových orgánů Spojeného království k mezinárodnímu daňovému právu týkající se ovládaných zahraničních společností (*HMRC International Manual/INTM 190000 Controlled Foreign Companies*), způsobilými úvěry jsou v podstatě úvěry poskytnuté ovládanou zahraniční společností společnostem stejné skupiny, které nejsou rezidenty ve Spojeném království.

138 Podmínka týkající se způsobilosti úvěrů je relevantní pro všechna tři dotčená osvobození od daně. Pokud však jde o osvobození stanovené v článku 371ID části 9A TIOPA, je tato podmínka v podstatě jedinou podmínkou, kromě podmínky pojící se s místem usazení, která se uplatní k tomu, aby společnosti podléhající dani mohly využít 75 % osvobození neobchodních finančních zisků dosažených jejich ovládanými zahraničními společnostmi na základě způsobilých úvěrů, a to bez ohledu na to, zda byly zejména významné rozhodovací funkce související s dotčenými úvěry vykonány ve Spojeném království.

139 Začtvrté k tomu, aby bylo možné využít osvobození podle článku 371IB části 9 A TIOPA, které se může dotýkat až 100 % neobchodních finančních zisků ovládané zahraniční společnosti, je rovněž nezbytné prokázat, že zdroje, z nichž dotyčný způsobilý úvěr pochází, představují „způsobilé“ zdroje. Článek 371IB části 9 A TIOPA totiž stanoví, že společnosti podléhající dani mohou požádat o osvobození od poplatku za ovládanou zahraniční společnost z neobchodních finančních zisků plynoucích ze způsobilých úvěrů, pokud a v rozsahu, v němž se jim podaří prokázat, že tyto zisky pocházejí ze způsobilých zdrojů. Podle článku 371IB části 9 A TIOPA jsou způsobilými zdroji v podstatě zdroje pocházející ze zisků ovládané zahraniční společnosti nebo finančních prostředků a jiných aktiv, které ovládaná zahraniční společnost obdržela v souvislosti s akciemi členů její skupiny, které tato společnost drží, nebo s akciemi, které pro členy skupiny vydala. Toto osvobození se tedy může vztahovat až na 100 % zdanitelných neobchodních finančních zisků, pokud byly všechny dotyčné způsobilé úvěry financovány ze způsobilých zdrojů.

140 V tomto ohledu, jak uvedlo Spojené království a ITV v odpovědích na otázky Tribunálu, nelze vyloučit, že úvěry byly financovány ze způsobilých zdrojů, a tedy vlastních zdrojů ovládané zahraniční společnosti, zatímco významné rozhodovací funkce související s uvedeným úvěrem byly vykonány centralizovaně ve Spojeném království. Osvobození od daně stanovené

v článku 371IB části 9A TIOPA, stejně jako osvobození stanovené v článku 371ID části 9 A TIOPA, je tudíž přiznáváno bez ohledu na to, zda významné rozhodovací funkce související s dotčenými úvěry byly vykonány ve Spojeném království.

141 Zapáté lze osvobození od daně stanovené v článku 371IE části 9 A TIOPA, zvané „odpovídající úrok“, uplatnit ve vztahu ke zbývajícím neobchodním finančním ziskům pocházejícím ze způsobilých úvěrů, které nebyly předmětem ostatních dvou osvobození, v rozsahu, v němž pro skupinu dotčených podniků jako celek je částka zdanitelných příjmů z důvodu obdržených úroků vyšší než částka zaplacených úroků, a tedy odečtených touto skupinou od jejího daňového základu ve Spojeném království.

142 Jedná se tedy o doplňkové osvobození od daně ve vztahu ke dvěma dalším osvobozením, které je však poskytnuto bez ohledu na skutečnost, že významné rozhodovací funkce související s úvěry, z nichž dotčené neobchodní finanční zisky pocházejí, byly vykonány ve Spojeném království.

143 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba konstatovat, že kromě různých podmínek, které jsou relevantní pro každé z dotčených osvobození od daně, jsou tato osvobození poskytována bez ohledu na to, zda byly ve Spojeném království vykonány významné rozhodovací funkce v souvislosti s úvěry, které vytvářejí dotčené neobchodní finanční zisky.

*2) K vyloučení z poskytnutí dotčených daňových osvobození*

144 Jak bylo uvedeno v bodech 127 až 143 výše, společnou podmínkou všech tří dotčených osvobození je podmínka týkající se způsobilosti úvěrů. Z uvedených osvobození jsou tudíž vyloučeny neobchodní finanční zisky pocházející z nezpůsobilých úvěrů.

145 Podle článku 371IH části 9 A TIOPA jsou z definice způsobilých úvěrů vyloučeny úvěry poskytnuté společnosti usazené ve Spojeném království nebo stálé provozovně v tomto státě společnosti-nerezidenta. Vyloučeny jsou rovněž úvěry poskytnuté jiné ovládané zahraniční společnosti, které umožňují společnosti ve Spojeném království odečíst úroky zaplacené v souvislosti s tímto úvěrem při výpočtu poplatku za ovládanou zahraniční společnost. Vyloučeny jsou též úvěry poskytnuté příjemci, který tyto finanční prostředky používá k poskytování jiných úvěrů.

146 Jelikož způsobilé úvěry musí být podle článku 371IG odst. 8 části 9 A TIOPA poskytnuty způsobilým společnostem, tj. společnostem ve spojení s ovládanou zahraniční společností, které jsou ovládány stejnou společností nebo společnostmi, jež ovládají ovládanou zahraniční společnost, jsou úvěry společnostem mimo skupinu vyloučeny z definice způsobilých úvěrů.

147 Za nezpůsobilé se tedy v podstatě považují úvěry poskytnuté ovládanou zahraniční společností společnostem skupiny, které jsou rezidenty ve Spojeném království, zvané „úvěry mateřským společnostem“, úvěry poskytnuté ovládanou zahraniční společností třetím společnostem, což je nazváno jako „krycí společnosti“, a úvěry, jejichž úroky jsou používány jako odpočty jiného poplatku za ovládanou zahraniční společnost nebo slouží k financování jiných úvěrů.

148 Pokud jde nejprve o úvěry mateřským společnostem, zvláštností, kterou zdůrazňuje Spojené království, aby vysvětlilo jejich vyloučení z dotčených osvobození od daně, je dodatečné riziko, které tento typ úvěru představuje pro zdanitelný základ z důvodu možnosti odpočtu úroků zaplacených v souvislosti s dotčeným úvěrem společností ve Spojeném království, která úvěr využila.

149 V tomto ohledu je třeba poukázat na to, že ačkoliv možnost odečíst ve Spojeném království úroky zaplacené v souvislosti s dotčenými úvěry charakterizuje úvěry mateřským společnostem, skutečnost, že neobchodní finanční zisky pocházející z dotčených úvěrů jsou předmětem poplatku za ovládanou zahraniční společnost podle článku 371EB v kapitole 5 části 9 A TIOPA, znamená, že významné rozhodovací funkce související s týmiž úvěry byly vykonány ve Spojeném království.

150 Dále, pokud jde o úvěry třetím osobám, je třeba připomenout, že se na ně nemohou vztahovat dotčená osvobození od daně, jelikož nejsou způsobilými úvěry. K tomu, aby byl úvěr způsobilý, musí být totiž příjemce dotčeného úvěru rovněž způsobilou společností, a sice v podstatě společností patřící do téže skupiny jako dotčená ovládaná zahraniční společnost.

151 Je pravda, že během celého řízení Spojené království označovalo úvěry poskytnuté ovládanou zahraniční společností třetím společnostem za situaci „krycích společností“ nebo za součást „krycích společností“. Pokud podle Spojeného království a ITV ovládaná zahraniční společnost poskytne úvěr třetí osobě, je tento úvěr tvořen přebytkem peněžních aktiv uloženým u třetích osob ve formě bankovního vkladu nebo jiné bezpečné investice.

152 Je však třeba zdůraznit, že tyto úvahy samy o sobě neznamenají, že je úvěr nezpůsobilý. Podle článku 371IG odst. 8 části 9 A TIOPA totiž není úvěr způsobilý, pokud příjemce dotčeného úvěru není součástí skupiny, ke které patří ovládaná zahraniční společnost poskytující úvěr.

153 Je třeba podotknout, že dotčené vyloučení se v každém případě netýká situace umělého vyvedení zisků, která je spojena se skutečností, že příjemce úvěru, z něhož dotčené zisky pocházejí, nepatří do stejné skupiny jako ovládaná zahraniční společnost, kdežto taková situace umělého vyvedení nemůže nastat v případě, kdy příjemce dotčeného úvěru patří do stejné skupiny jako ovládaná zahraniční společnost.

154 Ať totiž příjemce úvěru patří do skupiny ovládané zahraniční společnosti poskytující úvěr, či nikoli, mohly být v souvislosti s tímto úvěrem ve Spojeném království vykonány významné rozhodovací funkce, zatímco neobchodní finanční zisky plynoucí z uvedeného úvěru dosáhla ovládaná zahraniční společnost. Skutečnost, zda příjemce dotčeného úvěru patří ke stejné skupině jako ovládaná zahraniční společnost, tedy nemá na takové dosažení zisků ovládanou zahraniční společností vliv.

155 Konečně Spojené království a ITV poukazují na další vyloučení z definice způsobilých úvěrů, která jsou stanovena v článku 371IH části 9 A TIOPA.

156 Podle článku 371IH odst. 3 části 9 A TIOPA jsou tak z definice způsobilých úvěrů vyloučeny zejména situace, kdy úroky zaplacené z dotčeného úvěru slouží ke snížení zisků, které jsou základem pro poplatek za ovládanou zahraniční společnost. Toto vyloučení doplňuje vyloučení týkající se úvěrů mateřským společnostem v tom, že má v podstatě za cíl, aby dotčená osvobození od daně nebyla kombinována s odpočty nebo jinými osvobozeními uplatňovanými ve Spojeném království.

157 Mimoto jsou podle článku 371IH odst. 5 části 9 A TIOPA vyloučeny také situace, kdy úvěr poskytnutý ovládanou zahraniční společností následně umožňuje společnosti-příjemci úvěru poskytovat další úvěry. Jak uvedlo Spojené království a ITV, toto vyloučení má v podstatě za cíl, aby byly úvěry poskytnuté ovládanou zahraniční společností používány k financování obchodních činností skupiny mimo Spojené království.

158 V tomto ohledu, jak správně tvrdí Komise, je třeba uvést, že byť je legitimní přiznat osvobození neobchodních finančních zisků od daně z úvěrů, které sloužily k financování činností skupiny v zahraničí, je skutečností, že výnosu získaného ze zdrojů pocházejících ze Spojeného království nebo z významných rozhodovacích funkcí vykonávaných ve Spojeném království bude dosaženo ovládanou zahraniční společností, a lze jej tedy považovat za uměle vyvedený ze Spojeného království podle kapitoly 5 TIOPA.

159 Pokud jde o jednotlivá vyloučení popsaná v bodech 147 až 157 výše, je třeba uvést, že se zajisté týkají situací, kdy mohou být provedeny dodatečné odpočty ve Spojeném království nebo kdy z financování nabídnutého ovládanou zahraniční společností měly prospěch společnosti mimo skupinu, jejichž zdroje nebo významné rozhodovací funkce pocházející ze Spojeného království byly mobilizovány za účelem vytvoření a správy dotčených úvěrů. Za všech těchto okolností však vyloučení z osvobození od daně nejsou vázána na existenci umělého vyvedení zisků z důvodu významných rozhodovacích funkcí vykonávaných ve Spojeném království.

160 Za těchto okolností je třeba odmítnout argumenty Spojeného království, ITV a LSEGH, podle nichž měla tato vyloučení zabránit tomu, aby byla dotčená osvobození od daně poskytnuta ve zvláštních situacích umělého vyvedení zisků.

*3) K existenci odchylky od referenčního systému a ke srovnatelnosti dotyčných subjektů s ohledem na cíl uvedeného systému*

161 Úvodem je třeba připomenout, že v projednávaném případě je referenční systém, ve vztahu k němuž musí být analyzována dotčená osvobození od daně, tvořen pravidly použitelnými na ovládané zahraniční společnosti, jejichž cílem je ochrana základu daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království zdaněním zisků z činností a aktiv ve Spojeném království, které jsou uměle vyvedeny ze Spojeného království do ovládaných zahraničních společností.

162 Mimoto je třeba připomenout, že v rámci pravidel použitelných na ovládané zahraniční společnosti jsou neobchodní finanční zisky, jichž dosáhly ovládané zahraniční společnosti a vztahující se k významným rozhodovacím funkcím vykonávaným ve Spojeném království, považovány za zisky uměle vyvedené ze Spojeného království, a podléhají tudíž dani podle kapitoly 5 části 9 A TIOPA.

163 Existence významných rozhodovacích funkcí vykonávaných ve Spojeném království je totiž jednou ze čtyř situací stanovených v kapitole 5 části 9 A TIOPA a shrnutých v bodě 6 výše, které jsou považovány za případy umělého vyvedení zisků, a tudíž za situace, které musí být zdaněny ve Spojeném království.

164 Jinými slovy, zákonodárce Spojeného království považoval za nutné, aby zisky ovládaných zahraničních společností, jsou-li výsledkem významných rozhodovacích funkcí vykonávaných ve Spojeném království, byly zdaněny v tomto státě. Z tohoto důvodu mohou být neobchodní finanční zisky vytvořené jak v rámci nezpůsobilých úvěrů, tak způsobilých úvěrů předmětem poplatku za ovládanou zahraniční společnost podle článku 371EB části 9 A TIOPA v kapitole 5 tohoto zákona.

165 Jak bylo přitom shledáno v bodě 143 výše, je nutno konstatovat, že uplatněním dotyčných osvobození od daně není vyloučeno, že situace, kdy byly významné rozhodovací funkce vykonávány ve Spojeném království, a tudíž považovány za situace, které spadají do umělého vyvedení zisků, mohou být ve Spojeném království částečně nebo zcela osvobozeny od daně.

166 Za těchto okolností by osvobození jen neobchodních finančních zisků ovládaných zahraničních společností pocházejících ze způsobilých úvěrů mohlo vést k rozdílnému zacházení ve srovnání s neobchodními finančními zisky ovládaných zahraničních společností z nezpůsobilých úvěrů, které by vzhledem k tomu, že se na ně nevztahují dotyčná osvobození od daně, byly zdaněny podle pravidel použitelných na ovládané zahraniční společnosti, pokud by tyto dvě situace byly srovnatelné s ohledem na cíl pravidel použitelných na ovládané zahraniční společnosti.

167 Je tedy třeba zkoumat, zda se společnosti podléhající dani ve Spojeném království, které mohou využít dotčených osvobození od daně pro neobchodní finanční zisky svých ovládaných zahraničních společností pocházející ze způsobilých úvěrů, nacházejí ve stejné situaci jako společnosti, jejichž ovládané zahraniční společnosti dosáhly neobchodních finančních zisků z nezpůsobilých úvěrů, a to s ohledem na cíl referenčního systému, kterým je ochrana základu daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království prostřednictvím zdanění uměle vyvedených zisků.

168 Zaprvé jak úvěry mateřským společnostem, tak způsobilé úvěry mohou být předmětem poplatku za ovládanou zahraniční společnost podle článku 371EB části 9 A TIOPA z důvodu významných rozhodovacích funkcí vykonávaných ve Spojeném království v souvislosti s uvedenými úvěry. Má se totiž za to, že k umělému vyvedení zisků z důvodu činností ve Spojeném království došlo v rámci těchto dvou situací, třebaže od daně jsou osvobozeny pouze zisky ze způsobilých úvěrů.

169 Jak totiž tvrdí Spojené království, pravidla použitelná na ovládané zahraniční společnosti představují odpověď na umělé vyvedení pocházející z přesouvání finančních prostředků do ovládaných zahraničních společností, jež nejprve provádí společnost podléhající dani ve Spojeném království, jejíž finanční prostředky se do Spojeného království případně vrátí pouze ve formě nezdaněných dividend. Tato úvaha platí především pro situace, kdy jsou ve Spojeném království vykonávány významné rozhodovací funkce pro úvěry poskytnuté ovládanou zahraniční společností, která následně z těchto úvěrů dosahuje neobchodních finančních zisků. Zisky plynoucí z těchto úvěrů z činností vykonávaných ve Spojeném království se do Spojeného království vrátí pouze ve formě nezdaněných dividend, a to bez ohledu na to, zda jsou příjemci dotčených úvěrů usazeni ve Spojeném království nebo v jiném státě.

170 Pokud jde o uměle vyvedené zisky z důvodu činností vykonávaných ve Spojeném království, na jejichž zdanění se vztahují pravidla použitelná na ovládané zahraniční společnosti, způsobilé úvěry a úvěry mateřským společnostem se nacházejí v rovnocenných situacích bez ohledu na skutečnost, že v případě úvěrů mateřským společnostem zhoršuje možnost odpočtu úroků zaplacených v souvislosti s těmito úvěry ve Spojeném království erozi základu daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království.

171 V tomto ohledu je třeba poukázat na to, že eroze daňového základu společnosti, která je příjemcem úvěru ve Spojeném království, v důsledku toho, že tato společnost odečetla úroky zaplacené ovládané zahraniční společnosti, je problémem odlišným od eroze související s umělým vyvedením zisků společnosti ve Spojeném království, která je zdrojem vyplacených finančních prostředků a významných rozhodovacích funkcí, pokud jde o dotčený úvěr.

172 Mimoto, jak správně uvedla Komise, riziko eroze základu daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království související s odpočtem úroků z úvěru lze řídit na úrovni společnosti, která jej zneužívá, například omezením možných odpočtů. Takové omezení může být případně stanoveno na úrovni skupiny. Jak totiž uznává samo Spojené království, daňové právo tohoto státu obsahuje celou řadu doplňkových opatření, jejichž cílem je chránit základ daně z příjmů právnických osob

ve Spojeném království. Mezi tato opatření, zmíněná Spojeným královstvím, patří opatření omezující odpočet úroků z úvěru, která brání tomu, aby mohly být provedeny některé odpočty odůvodněné čistě daňovými důvody. Tento typ opatření se tudíž může použít k řešení odpočtů v souvislosti s úvěry mateřským společnostem, neboť tyto úvěry daňové orgány Spojeného království považují za kruhové transakce vytvořené výlučně za účelem provedení daňových odpočtů.

173 Zadruhé, pokud jde o úvěry třetím osobám, je třeba poukázat na to, že s ohledem na článek 371IG odst. 8 části 9 A TIOPA je klíčovým prvkem, který činí tento druh úvěrů nezpůsobilými, skutečnost, že příjemci úvěru poskytnutého ovládanou zahraniční společností, od níž dotčené neobchodní finanční zisky pocházejí, jsou třetí osoby, které nejsou ve spojení s ovládanou zahraniční společností.

174 Spojené království a ITV zdůraznily skutečnost, že zatímco finanční prostředky, které umožnily financovat dotčený úvěr, mohly být ponechány ve Spojeném království a investovány společnostmi patřícími ke stejné skupině usazenými ve Spojeném království, aby se zajistilo, že se výnos z přebytečných finančních prostředků vrátí společnostem usazeným ve Spojeném království, představují úvěry třetím osobám fiktivní operace bez hospodářského účelu s cílem vytvořit neobchodní finanční zisky na úrovni dotčené ovládané zahraniční společnosti, a tedy mimo Spojené království.

175 Jak však bylo uvedeno v bodě 152 výše, údajná fiktivní povaha úvěrů třetím osobám a jejich údajná neexistence hospodářského účelu nevyplývají, coby vyloučení, z ustanovení týkajících se dotčených osvobození od daně. Mimoto, jak Komise správně uvedla, Spojené království a ITV nepředložily důkazy o tom, že úvěry poskytnuté ovládanými zahraničními společnostmi třetím společnostem jsou nutně fiktivními operacemi, které se nemohou zakládat na legitimních hospodářských důvodech.

176 Kromě toho skutečnost, zda je příjemce společností mimo skupinu nebo společností skupiny, do které patří ovládaná zahraniční společnost, nemění nic na skutečnosti, že přesouvání finančních prostředků společnosti usazené ve Spojeném království do uvedené ovládané zahraniční společnosti nepovede ke zdanitelným ziskům ve Spojeném království, neboť výnos z těchto finančních prostředků se v obou případech vrátí do Spojeného království pouze ve formě nezdaněných dividend. Posledně uvedená situace nastává v obou případech. K poplatku za ovládanou zahraniční společnost tak musí dojít v reakci na takové vyvedení.

177 Stejná úvaha platí i v případě, že ovládaná zahraniční společnost dosáhla neobchodních finančních zisků z úvěru využitím významných rozhodovacích funkcí vykonávaných ve Spojeném království. Neobchodní finanční zisky pocházející z úvěru poskytnutého ovládanou zahraniční společností, ať již třetí osobě nebo společnosti téže skupiny, pro který byly ve Spojeném království vykonány významné rozhodovací funkce, jsou totiž považovány za uměle vyvedené, a z tohoto důvodu mohou být předmětem poplatku za ovládanou zahraniční společnost podle článku 371EB v rámci kapitoly 5 části 9 A TIOPA.

178 Pokud jde tedy o zisky uměle vyvedené z důvodu významných rozhodovacích funkcí, které byly vykonány ve Spojeném království, na jejichž zdanění se vztahují pravidla použitelná na ovládané zahraniční společnosti, způsobilé úvěry a úvěry třetím osobám se nacházejí v rovnocenných situacích bez ohledu na skutečnost, že v případě úvěrů třetím osobám byly zisky dosažené ovládanou zahraniční společností vytvořeny úroky zaplacenými třetí osobou, a nikoli společností patřící do téže skupiny.

179 Zatřetí, pokud jde o vyloučení z definice způsobilých úvěrů, která mají podle Spojeného království pobídnout k tomu, aby byly způsobilé úvěry používány pro financování činností skupiny ovládané zahraniční společnosti mimo Spojené království, je třeba připomenout, jak bylo konstatováno v bodě 158 výše, že takové vyloučení nemá žádný vztah ke skutečnosti, že významné rozhodovací funkce byly v souvislosti s dotčenými úvěry vykonávány ve Spojeném království.

180 Skutečnost, zda úvěry poskytnuté ovládanou zahraniční společností sloužily k financování činností skupiny mimo Spojené království, či nikoli, tedy nemění nic na skutečnosti, že pokud ve Spojeném království byly vykonávány významné rozhodovací funkce související s těmito úvěry, zisky z nich plynoucí jsou podle pravidel použitelných na ovládané zahraniční společnosti považovány za uměle vyvedené ze Spojeného království. Ve světle cíle uvedených pravidel, kterým je ochrana základu daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království zdaněním uměle vyvedených zisků, jsou tedy tyto dvě situace srovnatelné.

181 Z výše uvedeného vyplývá, že dotčená osvobození od daně tím, že osvobozují od daně pouze neobchodní finanční zisky ovládaných zahraničních společností ze způsobilých úvěrů, s vyloučením zisků z nezpůsobilých úvěrů, vedou k rozdílnému zacházení s oběma situacemi, ačkoli jsou s ohledem na cíl uvedených pravidel, kterým je chránit základ daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království zdaněním uměle vyvedených zisků, srovnatelné.

#### *d) Závěr ohledně existence výhody a odchylky od referenčního systému*

182 S ohledem na úvahy uvedené v bodech 108, 120, 143, 160 a 181 výše je třeba konstatovat, že se Komise nedopustila nesprávného posouzení, když dospěla k závěru, že v projednávaném případě existuje výhoda a že je *a priori* selektivní, jelikož se dotčená daňová osvobození odchylují od pravidel Spojeného království použitelných na ovládané zahraniční společnosti v tom, že zavádějí rozdílné zacházení se společnostmi podléhajícími dani, které se s ohledem na cíl uvedených pravidel nacházejí ve srovnatelné situaci. Tyto žalobní důvody vycházející z takových pochybení musí být tudíž zamítnuty.

### *3. K žalobním důvodům vycházejícím z nesprávného posouzení existence odůvodnění dotčených daňových osvobození (třetí žalobní důvod ve věci T-363/19 a čtvrtý až šestý žalobní důvod ve věci T-456/19)*

183 Spojené království a ITV v rámci projednávaných žalobních důvodů, které spočívají na argumentech, které lze rozdělit do dvou částí, tvrdí, že se Komise v napadeném rozhodnutí dopustila nesprávného posouzení, když odmítla odůvodnění, která byla uplatněna pro dotčená osvobození od daně Spojeným královstvím, a sice jednak odůvodnění vycházející z důvodů administrativní proveditelnosti (první část) a jednak odůvodnění týkající se dodržování svobody usazování (druhá část).

#### *a) K první části vycházející z nesprávného posouzení odůvodnění dotčených opatření z důvodů administrativní proveditelnosti*

184 Spojené království a ITV v podstatě tvrdí, že i kdyby bylo možné dospět k závěru, že dotčená osvobození od daně poskytla *a priori* selektivní výhodu společnostem, které je uplatnily, Komise se v napadeném rozhodnutí dopustila nesprávného posouzení, když odmítla uznat, že tato

osvobození byla odůvodněna důvody souvisejícími s potřebou zajistit spravovatelnost systému zdanění zisků ovládaných zahraničních společností s ohledem na složitost určení významných rozhodovacích funkcí vykonávaných v rámci vnitroskupinových úvěrů a jejich dohledávání.

185 Komise zpochybňuje tyto argumenty zejména tvrzením, že odůvodnění týkající se obtížnosti určení významných rozhodovacích funkcí v rámci vnitroskupinových úvěrů nebylo v průběhu správního řízení předloženo a že Spojené království v každém případě svými argumenty neuvedlo přesvědčivý důvod, aby prokázalo, že určení významných rozhodovacích funkcí v rámci způsobilých úvěrů je obtížné, když je takové určení obvykle možné a prováděné v případě nezpůsobilých úvěrů. Kromě toho je dokonce v pokynech daňových orgánů Spojeného království uznáno, že významné rozhodovací funkce v rámci vnitroskupinových úvěrů jsou zpravidla vykonávány na úrovni centrálních struktur skupiny.

186 V tomto ohledu je třeba připomenout, že z judikatury vyplývá, že opatření, které se odchyluje od obecné daňové soustavy, může být odůvodněno povahou a obecnou systematikou uvedené daňové soustavy, může-li dotyčný členský stát prokázat, že toto opatření vyplývá přímo ze základních nebo řídících principů jeho daňové soustavy, a zejména z mechanismů vlastních samotné daňové soustavě, které jsou nezbytné k dosažení jejích cílů (rozsudky ze dne 6. září 2006, Portugalsko v. Komise, C-88/03, EU:C:2006:511, bod 81; ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 69, a ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 48).

187 Bylo tak připuštěno, že cíle vlastní dotyčné obecné daňové soustavě mohou odůvodnit daňový režim, který je *a priori* selektivní (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 29. dubna 2004, GIL Insurance a další, C-308/01, EU:C:2004:252, body 74 až 76, a ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, body 64 až 76), zejména cíle spojené s vlastním fungováním dotčeného daňového režimu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, body 50 až 53).

188 Zaprvé je třeba poukázat na to, že v připomínkách předložených dne 15. ledna 2018 v návaznosti na rozhodnutí Komise o zahájení formálního vyšetřovacího řízení Spojené království tvrdilo, že i kdyby se mělo za to, že pravidla použitelná na ovládané zahraniční společnosti obsahují ustanovení odchylující se od referenčního systému, byla tato ustanovení odůvodněna zejména potřebou zavést pravidla, která lze snadno uplatňovat, a vyhnout se nutnosti složitého určování významných rozhodovacích funkcí vykonávaných v souvislosti s dotčenými úvěry.

189 Zadruhé, ačkoli z odpovědí v rámci konzultace vedené orgány Spojeného království před přijetím pravidel použitelných na ovládané zahraniční společnosti zajisté vyplývá, že zejména návrh na částečné osvobození od daně ve výši 75 % byl většinově podpořen z důvodu své jednoduchosti a snadného uplatňování, Spojené království nepředložilo důkazy umožňující kvantifikovat administrativní náklady na určení a dohledávání významných rozhodovacích funkcí v souvislosti s vnitroskupinovými úvěry.

190 Ve správním řízení Spojené království totiž pouze tvrdilo, že stanovení takových automatických mechanismů, jako je procentní podíl osvobození ve výši 75 %, zjednodušuje uplatňování pravidel použitelných na ovládané zahraniční společnosti. Pokud jde konkrétně o určení a dohledávání významných rozhodovacích funkcí vykonávaných v rámci vnitroskupinových úvěrů, Spojené království pouze uvedlo, že se jedná o nákladný úkon, aniž by na podporu svého tvrzení předložilo další konkrétní důkazy.

191 Mimoto, přestože dokumenty z konzultace předcházející přijetí pravidel použitelných na ovládané zahraniční společnosti, které byly vloženy do spisů projednávaných věcí, obsahují odpovědi ve prospěch navrhovaného automatického osvobození od daně, uvedené odpovědi spočívají na obecných tvrzeních. Kromě toho je jejich význam omezený, neboť je zřejmé, že jak pro daňovou správu, tak pro daňové poplatníky je jednodušší automatické osvobození od daně, než situace, kdy je třeba prokazovat a ověřovat podmínky pro přiznání takového osvobození. Taková tvrzení nestačí k prokázání, že zkoumání jednotlivých případů za účelem zjištění, zda zisky ovládaných zahraničních společností byly uměle vyvedeny ze Spojeného království z důvodu významných rozhodovacích funkcí vykonávaných v tomto státě, by znamenalo natolik složité, nákladné a zatěžující formality do té míry, že by se systém stal administrativně nezvládnutelným.

192 Jak přitom bylo uvedeno v bodě 186 výše, členskému státu, který tvrdí, že *a priori* selektivní opatření jsou odůvodněná, přísluší prokázat, že tato opatření vyplývají přímo ze základních nebo řídících principů jeho daňové soustavy.

193 Mimoto, jak bylo podotknuto v bodě 133 výše, samotné daňové orgány Spojeného království uznaly, že u větších střednědobých až dlouhodobých úvěrů financovaných z vlastních zdrojů se obecně předpokládalo, že ve většině případů bude správa uvedených úvěrů spadat pod finanční funkci skupiny, a že zkušenost ukázala, že tento druh úvěrů je plánován a řízen na úrovni centrálních struktur skupiny. Taková úvaha totiž svědčí o tom, že u velké části vnitroskupinových úvěrů otázka určení a dohledávání významných rozhodovacích funkcí vůbec nevyvstává, neboť u nich lze předpokládat, že byly vykonány centrálně ve Spojeném království.

194 Zatřetí, pokud jde konkrétně o částečné osvobození od daně ve výši 75 % neobchodních finančních zisků, nebylo prokázáno, jak správně tvrdí Komise, do jaké míry byl procentní podíl osvobození ve výši 75 % nezbytný nebo přiměřený v případě povinnosti k poplatku za ovládanou zahraniční společnost na základě obecného kritéria významných rozhodovacích funkcí vykonávaných ve Spojeném království. Navíc nebyl předložen žádný důkaz, který by prokázal relevanci poměru dluhu k vlastnímu kapitálu, v němž tkví takový procentní podíl, za účelem odpovědi na otázku týkající se obtížnosti určit a dohledat významné rozhodovací funkce vykonávané v rámci vnitroskupinových úvěrů vytvářejících neobchodní finanční zisky.

195 I kdyby se připustilo, že riziko překapitalizování u ovládaných zahraničních společností existuje a že zdanění 25 % jejich neobchodních finančních zisků ve Spojeném království by bylo účinným řešením tohoto rizika, Spojené království a ITV samy ve svých odpovědích na otázky Tribunálu uznaly, že toto riziko překapitalizování existuje bez ohledu na existenci vnitroskupinových úvěrů, z nichž neobchodní finanční zisky dosažené ovládanými zahraničními společnostmi pocházejí.

196 Za těchto okolností je třeba zamítnout první část těchto žalobních důvodů, vycházející z nesprávného posouzení odůvodnění dotčených osvobození od daně z důvodů administrativní proveditelnosti.

### *b) K druhé části vycházející z nesprávného posouzení odůvodnění týkajícího se nezbytnosti dodržovat svobodu usazování*

197 Spojené království a ITV tvrdí, že se Komise v napadeném rozhodnutí dopustila nesprávného posouzení, když odmítla konstatovat, že dotčená osvobození od daně jsou odůvodněná rovněž z důvodu, že mají za cíl dodržení svobody usazování. Spojené království tvrdí, že zvolilo rozumný přístup, aby splnilo povinnosti vyplývající z rozsudku ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes

a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), jelikož rozlišení mezi způsobilými a nezpůsobilými úvěry je založeno právě na umělé povaze těchto úvěrů, zejména pokud jde o situace „krycích společností“ a úvěry mateřským společnostem.

198 Komise s argumenty Spojeného království a ITV nesouhlasí.

199 Je třeba připomenout, že daňová soustava Spojeného království je založena na zásadě teritoriality a podle této zásady nejsou zisky dosažené ovládanými zahraničními společnostmi zdaňovány v tomto státě. Nicméně v případech, kdy tyto zisky ve skutečnosti představují zisky přičitatelné subjektu-rezidentu ve Spojeném království, který byl původcem finančních prostředků nebo významných rozhodovacích funkcí vykonávaných v souvislosti s úvěry, které vytvořily tyto zisky, jsou tyto zisky považovány za uměle vyvedené, a tudíž za zdanitelné ve Spojeném království prostřednictvím poplatku za ovládanou zahraniční společnost. Takto popsaný systém nemůže být považován za překážku svobody usazování.

200 V bodech 72 a 73 rozsudku ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), totiž Soudní dvůr rozhodl, že v rozsahu, v němž právní předpisy o ovládaných zahraničních společnostech omezují uplatňování zdanění na čistě vykonstruované operace, jsou slučitelné s články 49 a 54 SFEU, které zaručují svobodu usazování.

201 Za těchto okolností, i když je podle článku 371EB části 9 A TIOPA stanoven poplatek za ovládanou zahraniční společnost ze zisků pocházejících z úvěrů, u nichž bylo určeno, že ve Spojeném království byly vykonávány významné rozhodovací funkce, a že z tohoto důvodu je třeba tyto zisky považovat za uměle vyvedené, nelze uložení takového poplatku považovat za překážku svobody usazování na základě judikatury připomenuté v bodě 200 výše. Osvobození od uvedeného zdanění tudíž nemůže být odůvodněno zajištěním svobody usazování.

202 Za těchto okolností je třeba zamítnout druhou část těchto žalobních důvodů týkající se nesprávného posouzení odůvodnění založeného na nezbytnosti dodržovat svobodu usazování, a tudíž uvedené žalobní důvody v plném rozsahu.

203 Je tedy třeba dospět k závěru, že se Komise nedopustila nesprávného posouzení, když rozhodla, že dotčená osvobození od daně poskytují svým příjemcům selektivní výhodu, a v důsledku toho zamítnout všechny související žalobní důvody.

### *4. K žalobnímu důvodu vycházejícímu z nesprávného posouzení, pokud jde o ovlivnění obchodu mezi členskými státy (čtvrtý žalobní důvod ve věci T-363/19)*

204 Spojené království v podstatě tvrdí, že se Komise dopustila nesprávného posouzení tím, že neprokázala, že v projednávaném případě byly nadnárodní skupiny pobízeny k přemístění finanční funkce skupiny z důvodu dotčených osvobození od daně, a že tedy obchod mezi členskými státy byl dotčenými opatřeními ovlivněn.

205 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury platí, že pokud jde o podmínku ovlivnění obchodu mezi členskými státy uvedenou v čl. 107 odst. 1 SFEU, Komise není povinna prokázat, že státní opatření má skutečný dopad na tento obchod, ani ostatně to, že toto státní opatření skutečně narušuje hospodářskou soutěž. Musí pouze prokázat, že uvedené opatření takové účinky mít může (viz rozsudek ze dne 5. března 2015, Banco Privado Português a Massa Insolvente do Banco Privado Português, C-667/13, EU:C:2015:151, bod 46 a citovaná judikatura).

206 Bylo tedy rozhodnuto, že pokud podpora poskytnutá členským státem posiluje postavení určitých podniků oproti jiným konkurenčním podnikům v obchodě mezi členskými státy, musí být tento obchod považován za ovlivněný touto podporou (rozsudek ze dne 14. ledna 2015, Eventech, C-518/13, EU:C:2015:9, bod 66).

207 V tomto ohledu z bodu 182 výše vyplývá, že Komise správně dospěla k závěru, že dotčená osvobození od daně představují selektivní výhodu ve prospěch společností, které je uplatnily. Za těchto okolností je rovněž třeba potvrdit posouzení Komise, podle kterého může mít tato výhoda dopad na obchod mezi členskými státy z důvodu, že posiluje postavení společností-příjemců. Kromě toho tato selektivní výhoda může ovlivnit rozhodnutí o přerozdělení kapitálu a o činnosti v nadnárodních skupinách usazených v Unii, a konkrétně funkce treasury.

208 Mimoto na rozdíl od toho, co tvrdí Spojené království, Komise nemusí prokazovat konkrétní pohyby finančních prostředků mezinárodními skupinami ani srovnávat jednotlivé daňové soustavy v rámci Unie, pokud se jí podaří prokázat existenci výhody, která může posílit konkurenční postavení jejích příjemců ve smyslu judikatury citované v bodě 205 výše.

209 Za těchto podmínek musí být tento žalobní důvod vycházející z nesprávného posouzení, pokud jde o ovlivnění obchodu mezi členskými státy, zamítnut.

### *5. K žalobnímu důvodu vycházejícímu z porušení zásady zákazu diskriminace (sedmý žalobní důvod ve věci T-456/19)*

210 Společnost ITV vytýká Komisi, že porušila zásadu zákazu diskriminace tím, že z hlediska státních podpor posuzovala jiné vnitroskupinové finanční operace, zejména v rámci dvou předchozích rozhodnutí, příznivěji než v projednávaném případě.

211 Komise tyto argumenty zpochybňuje a tvrdí, že v projednávaném případě dostatečně prokázala existenci porušení pravidel týkajících se státních podpor a že rozhodnutí, na která se ITV odvolává, se v každém případě týkala jiných situací, než je situace v projednávané věci.

212 Podle ustálené judikatury zásada rovného zacházení a zákazu diskriminace vyžaduje, aby se srovnatelnými situacemi nebylo zacházeno odlišně a s odlišnými situacemi stejně, není-li takové zacházení objektivně odůvodněno (viz rozsudek ze dne 14. dubna 2005, Belgie v. Komise, C-110/03, EU:C:2005:223, bod 71 a citovaná judikatura).

213 Je třeba rovněž poznamenat, že legalita rozhodnutí Komise, kterým se konstatuje, že státní opatření představuje státní podporu, musí být posuzována pouze v rámci článku 107 SFEU, a nikoli s ohledem na její předchozí rozhodovací praxi. Pojem „státní podpora“ je totiž třeba použít na objektivní situaci, kterou je třeba posuzovat v okamžiku, kdy Komise přijímá rozhodnutí. Důvody, proč Komise ve svém předchozím rozhodnutí situaci posoudila jinak, tak nesmí mít vliv na posouzení legality napadeného rozhodnutí (rozsudky ze dne 17. července 2014, Westfälisch-Lippischer Sparkassen- und Giroverband v. Komise, T-457/09, EU:T:2014:683, bod 368, a ze dne 11. prosince 2014, Rakousko v. Komise, T-251/11, EU:T:2014:1060, bod 125).

214 Skutečnost, že Komise v rámci jiných rozhodnutí uznala existenci rozdílů mezi vnitroskupinovými úvěry a úvěry mezi třetími společnostmi, tak sama o sobě neznamená, že v projednávaném případě nelze konstatovat existenci selektivní výhody.

215 Takový závěr totiž musí vycházet z podrobné analýzy zdanění, které je v dotyčném státě považováno za obvyklé, jakož i z otázky, zda v důsledku dotčeného státního opatření došlo k odchylce od uvedeného zdanění, která zavedla rozlišování mezi hospodářskými subjekty, které se s ohledem na cíl sledovaný v relevantní daňové soustavě nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci.

216 Kromě toho, jak správně tvrdí Komise, srovnatelnost mezi hospodářskými subjekty musí být provedena právě s ohledem na cíl dotčené soustavy. S ohledem zejména na skutečnost, že cíl dotčených soustav byl v každém z rozhodnutí Komise odlišný, nelze tudíž vyvodit žádný závěr z případných rozdílů v posouzení Komise v rámci rozhodnutí, na která se odvolává ITV, a rozhodnutí v projednávané věci.

217 Z toho vyplývá, že se ITV nemůže účelně opírat o řešení, ke kterému dospěla Komise v jiných rozhodnutích, aby z toho vyvodila, že v projednávaném případě byla porušena zásada zákazu diskriminace.

218 Žalobní důvod vycházející z porušení zásady zákazu diskriminace je tudíž třeba zamítnout.

### *6. K žalobnímu důvodu vycházejícímu z nesprávného právního posouzení vyplývajícího z obdobného použití ustanovení směrnice 2016/1164 (osmý žalobní důvod ve věci T-456/19)*

219 Společnost ITV tvrdí, že Komise nesprávně vycházela, byť jen analogicky, ze směrnice 2016/1164. Tato směrnice totiž vstoupila v platnost až 1. ledna 2019, a není tedy v projednávaném případě použitelná *ratione temporis*. Mimoto se uvedená směrnice konkrétně nezabývá otázkou určení významných rozhodovacích funkcí v souvislosti s financováním v rámci skupiny.

220 Je pravda, že Komise v napadeném rozhodnutí odkázala na směrnici 2016/1164, zejména na bod 38 odůvodnění, když uvedla, že byla oznámena změna pravidel použitelných na ovládané zahraniční společnosti, k níž došlo v roce 2019 a která má za cíl provést směrnici 2016/1164. Mimoto Komise v rámci popisu mezinárodního a unijního právního kontextu uvedeného v oddíle 2.4 napadeného rozhodnutí obecně popsala působnost směrnice 2016/1164, aby ilustrovala, že řada států, včetně států v Unii, má pravidla týkající se ovládaných zahraničních společností, která mají zabránit přesouvání zisků do zahraničních dceřiných společností podléhajících nízkému zdanění. Kromě toho Komise výslovně citovala článek 7 uvedené směrnice, na který bylo následně odkázáno v poznámce pod čarou 86 napadeného rozhodnutí.

221 Tyto odkazy na směrnici 2016/1164 jsou však kontextuální a jejich cílem je pouze obecně popsat kritérium pro přisuzování příjmů v souvislosti s významnými rozhodovacími funkcemi. Naproti tomu se Komise pro účely svých závěrů v napadeném rozhodnutí opřela o pravidla použitelná na ovládané zahraniční společnosti ve Spojeném království, která sama stanoví, zejména v článku 371EB části 9 A TIOPA, takové kritérium založené na významných rozhodovacích funkcích.

222 Na rozdíl od toho, co tvrdí ITV, tudíž Komise nezaložila napadené rozhodnutí na směrnici 2016/1164, takže legalita tohoto rozhodnutí nemůže být zpochybněna na základě uvedené směrnice.

223 Za těchto okolností je třeba zamítnout žalobní důvod vycházející z nesprávného právního posouzení vyplývajícího z obdobného použití ustanovení směrnice 2016/1164.

***7. K žalobnímu důvodu vycházejícímu v podstatě z nesprávného posouzení týkajícího se určení společnosti ITV jako příjemce napadeného režimu a povinnosti navrácení podpor poskytnutých v rámci tohoto režimu nařízené Komisí v napadeném rozhodnutí (devátý žalobní důvod ve věci T-456/19).***

224 Společnost ITV v podstatě Komisi vytýká, že nesprávně identifikovala kategorii příjemců, do níž byla zahrnuta, pouze z toho důvodu, že tito příjemci uplatnili dotčená osvobození, a že nařídila navrácení podpor od této kategorie příjemců, aniž stanovila výjimku z tohoto navrácení pro případy, kdy nebyla získána žádná selektivní výhoda, jak je tomu v jejím případě. Skupina, do které ITV patří, totiž upravila svou strukturu financování tak, aby mohla uplatnit dotčená osvobození od daně, a to pouze z důvodů administrativního zjednodušení. Částka daně dlužné společností ITV by přitom nebyla nižší než částka, kterou by byla povinna zaplatit, kdyby neprovedla takovou úpravu své struktury a neuplatnila dotčená osvobození.

225 V této souvislosti je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury se v případě režimu podpor Komise může omezit na prostudování charakteristik dotčeného režimu, aby v odůvodnění rozhodnutí posoudila, zda z důvodu podmínek, které tento režim stanoví, zajišťuje příjemcům podstatnou výhodu vzhledem k jejich soutěžitelům a může podstatně prospět podnikům, které se účastní obchodu mezi členskými státy. Komise tedy není povinna v rozhodnutí, které se týká takového režimu, provést analýzu podpory poskytnuté v každém jednotlivém případě na základě takového režimu. Individuální situaci každého dotčeného podniku je třeba ověřovat až ve stadiu navracení podpor (viz rozsudek ze dne 9. června 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a další v. Komise, C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368, bod 63 a citovaná judikatura).

226 Vzhledem k tomu, že Komise v projednávaném případě identifikovala režim podpor, nebyla povinna určit u každého příjemce rozsah získané výhody.

227 Společnost ITV tudíž nemůže poukazem na zvláštnosti své situace zpochybnit legalitu napadeného rozhodnutí v tom, že nařídilo navrácení podpory od příjemců dotčeného režimu podpor. Teprve v rámci řízení o navrácení, které následovalo po vydání napadeného rozhodnutí, totiž mělo Spojené království začít analyzovat každou jednotlivou situaci a případně kvantifikovat výhodu, ze které mohla každá společnost skutečně mít prospěch, a to na základě údajů uvedených Komisí v napadeném rozhodnutí.

228 Společnost ITV se každopádně nemůže dovolávat skutečnosti, že podala žádosti o osvobození pouze z důvodů administrativního zjednodušení. Je totiž třeba připomenout, že pojem „státní podpora“ je pojmem objektivním a že v rozsahu, v němž se Komisi podaří prokázat, že příjemcům, kteří se nacházejí ve srovnatelné situaci jako jiné společnosti za srovnatelných skutkových a právních okolností, byla poskytnuta selektivní výhoda, musí být dotčená podpora navrácena. Důvody, které vedly společnost k využití dotčené podpory, stejně jako skutečnost, že tato společnost mohla využít jiných ustanovení v rámci použitelné daňové soustavy, jsou tudíž pro účely přezkumu legality rozhodnutí nařizujícího navrácení dotčené podpory irelevantní.

229 Za těchto okolností je třeba zamítnout žalobní důvod uplatněný společností ITV, vycházející z nesprávného posouzení týkajícího se jejího určení jako příjemce napadeného režimu podpor a povinnosti navrácení nařízené Komisí v napadeném rozhodnutí.

### *8. Celkový závěr*

230 Vzhledem k tomu, že všechny žalobní důvody předložené účastníky řízení byly zamítnuty, je třeba žalobu zamítnout v plném rozsahu.

## K nákladům řízení

231 Podle čl. 134 odst. 1 jednacího řádu se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Spojené království nemělo úspěch ve věci T-363/19 a že společnost ITV neměla úspěch ve věci T-456/19 a Komise požadovala náhradu nákladů řízení, je důvodné rozhodnout, že Spojené království a ITV ponesou vlastní náklady řízení související s těmito věcmi a nahradí náklady řízení vynaložené Komisí.

232 Mimoto podle čl. 138 odst. 3 jednacího řádu může Tribunál rozhodnout, že vlastní náklady řízení nesou i jiní vedlejší účastníci, než jsou účastníci uvedení v odstavcích 1 a 2 tohoto článku. V projednávané věci je třeba rozhodnout, že LSEGH ponese vlastní náklady řízení.

233 V souladu s čl. 138 odst. 1 jednacího řádu ponese Spojené království vlastní náklady řízení ve věci T-456/19.

Z těchto důvodů

TRIBUNÁL (druhý rozšířený senát)

rozhodl takto:

**1) Věci T-363/19 a T-456/19 se spojují pro účely tohoto rozsudku.**

**2) Žaloby se zamítají.**

**3) Spojené království Velké Británie a Severního Irska ponese vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení vynaložené Evropskou komisí ve věci T-363/19.**

**4) Společnost ITV plc ponese vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení vynaložené Komisí ve věci T-456/19.**

**5) LSEGH (Luxembourg) Ltd a London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd ponesou vlastní náklady řízení.**

**6) Spojené království ponese ve věci T-456/19 vlastní náklady řízení.**

Papasavvas Tomljenović Schalin

Škvařilová-Pelzl Nõmm

Takto vyhlášeno na veřejném zasedání v Lucemburku dne 8. června 2022.

Podpisy.

# Obsah

I. Skutečnosti předcházející sporu . . . 2

A. Ke skupině ITV . . . 2

B. K režimu použitelnému na ovládané zahraniční společnosti . . . 2

C. Ke správnímu řízení a napadenému rozhodnutí . . . 4

II. Řízení a návrhová žádání účastníků řízení . . . 6

A. K písemné části řízení ve věci T-363/19 . . . 6

B. K písemné části řízení ve věci T-456/19 . . . 6

1. K návrhům na vstup vedlejších účastníků do řízení . . . 7

2. K návrhovým žádáním účastníků řízení . . . 8

C. K ústní části řízení . . . 8

III. Právní otázky . . . 9

A. Ke spojení věcí T-363/19 a T-456/19 pro účely rozhodnutí, jímž se končí řízení . . . 9

B. K věci samé . . . 9

1. K žalobnímu důvodu vycházejícímu z nesprávného posouzení, jímž je stiženo vymezení referenčního systému (první žalobní důvod ve věci T-363/19 a první žalobní důvod ve věci T-456/19) . . . 10

2. K žalobním důvodům vycházejícím z nesprávného posouzení, jímž jsou stižena zjištění Komise o existenci výhody a a priori selektivitě napadeného režimu z důvodu odchylky od referenčního systému (druhý žalobní důvod ve věci T-363/19 a druhý a třetí žalobní důvod ve věci T-456/19) . . . 14

a) K existenci výhody . . . 15

b) K cíli pravidel použitelných na ovládané zahraniční společnosti . . . 17

c) K a priori selektivitě napadeného režimu z důvodu odchylky od referenčního systému . . . 18

1) K podmínkám pro poskytnutí dotčených daňových osvobození . . . 19

2) K vyloučení z poskytnutí dotčených daňových osvobození . . . 22

3) K existenci odchylky od referenčního systému a ke srovnatelnosti dotyčných subjektů s ohledem na cíl uvedeného systému . . . 24

d) Závěr ohledně existence výhody a odchylky od referenčního systému . . . 27

3. K žalobním důvodům vycházejícím z nesprávného posouzení existence odůvodnění dotčených daňových osvobození (třetí žalobní důvod ve věci T-363/19 a čtvrtý až šestý žalobní důvod ve věci T-456/19) . . . . . 27

a) K první části vycházející z nesprávného posouzení odůvodnění dotčených opatření z důvodů administrativní proveditelnosti . . . . . 27

b) K druhé části vycházející z nesprávného posouzení odůvodnění týkajícího se nezbytnosti dodržovat svobodu usazování . . . . . 29

4. K žalobnímu důvodu vycházejícímu z nesprávného posouzení, pokud jde o ovlivnění obchodu mezi členskými státy (čtvrtý žalobní důvod ve věci T-363/19) . . . . . 30

5. K žalobnímu důvodu vycházejícímu z porušení zásady zákazu diskriminace (sedmý žalobní důvod ve věci T-456/19) . . . . . 31

6. K žalobnímu důvodu vycházejícímu z nesprávného právního posouzení vyplývajícího z obdobného použití ustanovení směrnice 2016/1164 (osmý žalobní důvod ve věci T-456/19) . . . . . 32

7. K žalobnímu důvodu vycházejícímu v podstatě z nesprávného posouzení týkajícího se určení společnosti ITV jako příjemce napadeného režimu a povinnosti navrácení podpor poskytnutých v rámci tohoto režimu nařízené Komisí v napadeném rozhodnutí (devátý žalobní důvod ve věci T-456/19). . . . . 33

8. Celkový závěr . . . . . 34

K nákladům řízení . . . . . 34