Zbornik sudske prakse

PRESUDA OPĆEG SUDA (drugo prošireno vijeće)

8. lipnja 2022.*

„Državne potpore – Program potpora koji je Ujedinjena Kraljevina provela u korist određenih multinacionalnih grupa – Odluka kojom se program potpora proglašava nespojivim s unutarnjim tržištem i nezakonitim te se nalaže povrat isplaćenih potpora – Prethodna porezna mišljenja (tax rulings) – Porezni sustav koji se odnosi na financiranje unutar grupacija i koji se osobito tiče kontroliranih stranih društava – Selektivne porezne pogodnosti”

U predmetima T-363/19 i T-456/19,

Ujedinjena Kraljevina Velike Britanije i Sjeverne Irske, koju zastupaju F. Shibli i S. McCrory, u svojstvu agenata, uz asistenciju P. Bakera, *QC*, i T. Johnstona, *barristera*,

tužitelj u predmetu T-363/19,

ITV plc, sa sjedištem u Londonu (Ujedinjena Kraljevina), koji zastupaju J. Lesar, *solicitor*, i K. Beal, *QC*,

tužitelj u predmetu T-456/19,

koji podupire

Ujedinjena Kraljevina, koju zastupaju F. Shibli i S. McCrory, u svojstvu agenata, uz asistenciju P. Bakera, *QC*, i T. Johnstona, *barristera*,

i

LSEGH (Luxemburg) Ltd, sa sjedištem u Londonu,

London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd, sa sjedištem u Londonu,

koje zastupaju A. von Bonin, O. Brouwer i A. Pliego Selie, odvjetnici,

intervenijenti u predmetu T-456/19,

protiv

Europske komisije, koju zastupaju L. Flynn, S. Noë i B. Stromsky, u svojstvu agenata, u predmetu T-456/19, uz asistenciju M. Clayton i M. Segura Catalán, odvjetnicâ,

* Jezik postupka: engleski

tuženika,

povodom zahtjevâ na temelju članka 263. UFEU-a radi poništenja Odluke Komisije (EU) 2019/1352 od 2. travnja 2019. o državnoj potpori SA.44896 koju je provela Ujedinjena Kraljevina u pogledu izuzeća financiranja unutar grupacija kontroliranih stranih društava (CFC) (SL 2019., L 216, str. 1.),

OPĆI SUD (drugo prošireno vijeće),

u sastavu: S. Papasavvas, predsjednik, V. Tomljenović (izvjestiteljica), F. Schalin, P. Škvařilová-Pelzl i I. Nõmm, suci,

tajnik: P. Cullen, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 18. listopada 2021.,

donosi sljedeću

Presudu

I. Okolnosti spora

A. Grupa ITV

1 ITV plc, porezni rezident u Ujedinjenoj Kraljevini, holding je društvo na čelu grupe ITV, koje se bavi stvaranjem, proizvodnjom i distribucijom audiovizualnog sadržaja na različitim platformama u svijetu. Ta grupa obuhvaća, među ostalim, kontrolirana strana društva (CFC), kao što su društva ITV Entreprises BV i ITV (Finance) Europe BV, dva društva osnovana prema nizozemskom pravu koja su odobrila nekoliko zajmova odobrenih drugim društvima iz grupe ITV.

2 Tijekom nekoliko računovodstvenih razdoblja, najmanje do onog 2016., dobit koja proizlazi iz kamata na određene zajmove koje su ostvarili CFC-ovi, a koja je pripisana ITV-u, bila je predmet zahtjeva za izuzeće na temelju poglavlja br. 9 dijela 9. A Taxation (International and Other Provisions) Acta 2010 (Zakon iz 2010. o oporezivanju (međunarodne odredbe i druge odredbe), u daljnjem tekstu: TIOPA).

B. Sustav primjenjiv na CFC-ove

3 U skladu sa sustavom poreza na dobit Ujedinjene Kraljevine oporezuje se dobit društava koja proizlazi iz njihovih aktivnosti i imovine u Ujedinjenoj Kraljevini. U skladu s načelom teritorijalnosti, dobit stranih društava koja se raspodjeljuje u Ujedinjenoj Kraljevini nije oporezovana. Isto tako, dobit koja se može pripisati stranim stalnim poslovnim jedinicama ne podliježe porezu na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini.

4 Pravilima koja se primjenjuju na CFC-ove općenito se određuje može li se smatrati da je dobit CFC-ova umjetno preusmjerena iz Ujedinjene Kraljevine te da se stoga oporezuje u Ujedinjenoj Kraljevini posebnom pristojbom na tu dobit.

5 U poglavlju br. 2 dijela 9. A TIOPA-e općenito se u članku 371.BA potonja pristojba definira kao porez koji se za računovodstveno razdoblje primjenjuje na oporezivu dobit CFC-a, pri čemu je potonja definirana u članku 371.BB kao ona koja je oporezovana na temelju poglavlja br. 4 do 8 dijela 9. A TIOPA-e (u daljnjem tekstu: pristojba CFC-a), podložno, među ostalim, primjeni poglavlja br. 9 navedenog dijela, kojim se predviđaju izuzeća.

6 U poglavlju 5. dijela 9. A TIOPA-e člankom 371.EA predviđa se da se netrgovinska financijska dobit CFC-a oporezuje u Ujedinjenoj Kraljevini ako se odnosi na sljedeće situacije:

– netrgovinska financijska dobit od aktivnosti čije su značajne dužnosti zaposlenika izvršene u Ujedinjenoj Kraljevini obuhvaćena je člankom 371.EB dijela 9 A TIOPA-e pod naslovom „Aktivnosti u Ujedinjenoj Kraljevini”;

– netrgovinska financijska dobit ostvarena iz sredstava ili imovine koja potječe iz Ujedinjene Kraljevine obuhvaćena je člankom 371.EC dijela 9. A TIOPA-e pod naslovom „Ulaganja kapitala iz Ujedinjene Kraljevine”;

– netrgovinska financijska dobit ostvarena konstrukcijama koje je uspostavio CFC kao alternativu raspodjeli dividendi ili drugih sredstava rezidentnom društvu ili stalnoj poslovnoj jedinici u Ujedinjenoj Kraljevini obuhvaćena je člankom 371.ED dijela 9. A TIOPA-e;

– netrgovinska financijska dobit ostvarena iz određenih odnosa financijskog leasinga koje je CFC odobrio rezidentnim društvima ili stalnim poslovnim jedinicama u Ujedinjenoj Kraljevini obuhvaćena je člankom 371.EE dijela 9. A TIOPA-e.

7 U ovom je slučaju riječ samo o situacijama obuhvaćenima člancima 371.EB i 371.EC dijela 9. A TIOPA-e.

8 Poglavljem br. 9 dijela 9. A TIOPA-e predviđa se da oporezivi subjekti mogu podnijeti zahtjev za izuzeće od plaćanja pristojbe CFC-a, koju bi bili dužni platiti na temelju poglavlja br. 5 dijela 9. A TIOPA-e za netrgovinsku financijsku dobit dobivenu od kvalificiranih zajmova, ako CFC o kojem je riječ u zemlji domaćinu ima poslovne prostorije koje se koriste s određenim stupnjem trajnosti i iz kojih se aktivnosti CFC-a u cijelosti ili uglavnom provode. Na temelju članka 371.IG dijela 9. A TIOPA-e kvalificirani zajmovi u biti su zajmovi unutar grupe, koje CFC dodjeljuje drugim članovima multinacionalne grupe, a koji nisu rezidenti Ujedinjene Kraljevine.

9 U poglavlju br. 9 dijela 9. A TIOPA-e predviđene su tri vrste izuzeća, odnosno izuzeće koje može biti potpuno, kada i u mjeri u kojoj se kvalificirani zajmovi financiraju iz sredstava CFC-a, izuzeće koje može utjecati na 75 % oporezive netrgovinske financijske dobiti od kvalificiranih zajmova i treće tzv. izuzeće „jednakih kamata”, koje se pod određenim uvjetima može primijeniti na preostalu netrgovinsku financijsku dobit.

C. Upravni postupak i pobijana odluka

10 Nakon što je pozvala tijela Ujedinjene Kraljevine Velike Britanije i Sjeverne Irske da joj dostave informacije o njihovoj reformi poreznih pravila koja se primjenjuju na CFC-ove, a zatim pokrenula službeni istražni postupak na temelju članka 108. stavka 2. UFEU-a Odlukom (EU) 2019/1352 od 2. travnja 2019. o državnoj potpori SA.44896 koju je provela Ujedinjena Kraljevina u pogledu izuzeća financiranja unutar grupacija kontroliranih stranih društava (CFC) (SL 2019., L 216, str. 1.; u daljnjem tekstu: pobijana odluka), Europska komisija utvrdila je da

sustav izuzeća financiranja unutar grupacija, zbog izuzeća predviđenih u poglavlju br. 9 dijela 9. A TIOPA-e, čini državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a ako se primjenjuje na netrgovinsku financijsku dobit od kvalificiranih zajmova, koja je obuhvaćena člankom 371.EB-a (aktivnosti u Ujedinjenoj Kraljevini) navedene TIOPA-e (u daljnjem tekstu: sporni sustav ili izuzeća o kojima je riječ).

11 Međutim, Komisija je zaključila da sporni sustav ne čini potporu ako se primjenjuje na netrgovinsku financijsku dobit od kvalificiranih zajmova koji su obuhvaćeni člankom 371.EC (kapitalna ulaganja iz Ujedinjene Kraljevine) dijela 9. A TIOPA-e i koji nisu obuhvaćeni člankom 371.EB (aktivnosti u Ujedinjenoj Kraljevini) dijela 9. A TIOPA-e.

12 Kako bi došla do zaključaka iznesenih u točkama 10. i 11. ove presude, Komisija je analizirala uvjete koje je potrebno ispuniti kako bi se izuzeća o kojima je riječ kvalificirala kao državne potpore u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

13 Kao prvo, Komisija je istaknula da, s obzirom na to da se izuzeće financiranja unutar grupacija temelji na poglavlju br. 9. dijela 9. A TIOPA-e, zakonodavnom aktu koji nužno potječe od države, i da dovodi do smanjenja poreznog opterećenja na ime poreza na dobit za poduzetnike koji su se pozvali na navedeno izuzeće, ono predstavlja mjeru koja se može pripisati Ujedinjenoj Kraljevini i koja se financira iz sredstava navedene države.

14 Kao drugo, Komisija je navela da su društva sa sjedištem u Ujedinjenoj Kraljevini, koja su bila dio multinacionalne grupe koja posluje u nekoliko država članica, ostvarivala izuzeća o kojima je riječ, tako da je pogodnost u korist tih društava mogla utjecati na trgovinu među državama članicama.

15 Kao treće, Komisija je istaknula da su izuzeća o kojima je riječ mogla ojačati konkurentski položaj korisnika u odnosu na druge konkurentske poduzetnike i da su stoga narušila ili prijetila da će narušiti tržišno natjecanje.

16 Kao četvrto, Komisija je istaknula da izuzeća o kojima je riječ predstavljaju program potpora u smislu članka 1. točke (d) Uredbe Vijeća (EU) 2015/1589 od 13. srpnja 2015. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 108. UFEU-a (SL 2015., L 248, str. 9. i ispravak SL 2017., L 186, str. 17.).

17 Što se tiče postojanja pogodnosti, Komisija je istaknula da izuzeća o kojima je riječ omogućuju društvu sa sjedištem u Ujedinjenoj Kraljevini, na koje bi se inače primjenjivala pristojba CFC-a, na temelju poglavlja br. 5 dijela 9.A TIOPA-e, da na temelju poglavlja br. 9 istog zakonodavstva zatraži da se ta pristojba CFC-a oporezuje samo na 25 % netrgovinske financijske dobiti CFC-a od kvalificiranih zajmova, što dovodi do djelomičnog izuzeća od 75 % dobiti o kojoj je riječ. Pod određenim uvjetima, pristojba se mogla oporezovati na još manji postotak što dovodi do izuzeća koje može obuhvatiti do 100 % dobiti dotičnog CFC-a.

18 Kada je riječ o selektivnosti izuzeća o kojima je riječ, Komisija je istaknula da u ovom slučaju referentni sustav čine pravila primjenjiva na CFC-ove, kojima se određuje predmet i oporeziva osnovica za pristojbu CFC-a.

19 U odjeljku 6.4.2. pobijane odluke Komisija je smatrala da izuzeće financiranja grupacija predstavlja odstupanje od referentnog sustava.

20 Tako je Komisija istaknula da se poglavljem br. 9 dijela 9. A TIOPA-e predviđa izuzeće od plaćanja pristojbe CFC-a za određenu kategoriju netrgovinske financijske dobiti, odnosno one od kvalificiranih zajmova, dok bi se takva pristojba CFC-a uobičajeno naplatila na temelju poglavlja br. 5 dijela 9. A TIOPA-e.

21 U tom pogledu, Komisija je tvrdila da je položaj oporezivog subjekta koji kontrolira CFC koji ostvaruje netrgovinsku financijsku dobit iz kvalificiranog kreditnog odnosa usporediv s položajem oporezivog subjekta koji kontrolira CFC koji ostvaruje drugu netrgovinsku financijsku dobit, osobito u okviru zajmova koje su CFC-ovi odobrili povezanim društvima rezidentima u Ujedinjenoj Kraljevini, takozvanih „uzvodnih zajmova”, i zajmova koje su CFC-ovi odobrili trećim osobama koje je Ujedinjena Kraljevina okvalificirala kao „štedne kutije”.

22 Komisija je podsjetila da mjera kojom se odstupa od referentnog sustava ipak može biti opravdana prirodom ili općom strukturom navedenog sustava i da je na dotičnoj državi članici da dokaže da je ona zaista opravdana. Ujedinjena Kraljevina istaknula je, s jedne strane, da se izuzećima o kojima je riječ nastoji zajamčiti izvediv i primjenjiv sustav i, s druge strane, da se njima osigurava ostvarivanje slobode poslovnog nastana unutar Unije.

23 Komisija je priznala da se, s obzirom na to da se izuzeće predviđeno poglavljem br. 9 dijela 9. A TIOPA-e primjenjuje na situacije koje ulaze u područje primjene mjera predviđenih u poglavlju 5. dijela 9. A TIOPA-e prema kriteriju koji se temelji na „kapitalu povezanom s Ujedinjenom Kraljevinom”, može smatrati da se navedeno izuzeće odnosi na provedivu primjenu pravila primjenjivih na CFC-ove. Naime, takvo izuzeće jamčilo bi da se pristojba CFC-a primjenjuje isključivo na dobit ostvarenu imovinom iz Ujedinjene Kraljevine za koju je razumno moguće reći da je umjetno preusmjerena iz Ujedinjene Kraljevine, i to bez potrebe da poduzetnici i porezna tijela Ujedinjene Kraljevine provode nerazmjerno opterećujuće zadaće praćenja podrijetla sredstava, s obzirom na zamjenjivost kapitala. Zbog tih je razloga Komisija smatrala da je, unatoč *a priori* selektivnoj prirodi izuzeća o kojima je riječ, izuzeće opravdano i da stoga nije selektivno.

24 Nasuprot tome, Komisija je smatrala da je spornim sustavom *a priori* selektivna pogodnost dodijeljena društvima koja porez plaćaju u Ujedinjenoj Kraljevini, koja kontroliraju CFC koji ostvaruje netrgovinsku financijsku dobit od kvalificiranih zajmova u situacijama u kojima su relevantne značajne dužnosti zaposlenika smještene u Ujedinjenoj Kraljevini. Na tu se dobit plaćala pristojba CFC-a na temelju članka 371.EB dijela 9. A TIOPA-e (aktivnosti u Ujedinjenoj Kraljevini). Komisija je zaključila da se takva *a priori* selektivna pogodnost ne može opravdati potrebom za primjenjivim i izvedivim pravilima za suzbijanje izbjegavanja poreza, kao ni potrebom za poštovanjem sloboda iz Ugovora.

25 Komisija je navela da su korisnici spornog sustava subjekti u Ujedinjenoj Kraljevini koji kontroliraju CFC koji ostvaruje netrgovinsku financijsku dobit od kvalificiranih zajmova obuhvaćenu člankom 371.EB dijela 9 A TIOPA-e (aktivnosti u Ujedinjenoj Kraljevini) i koji su se pozvali na izuzeća o kojima je riječ.

26 Komisija je istaknula da sporni sustav, s obzirom na to da je proveden 1. siječnja 2013., a da nije bio prijavljen, treba smatrati nezakonitim programom državnih potpora u smislu članka 1. točke (f) Uredbe 2015/1589. Međutim, pojasnila je da je, nakon izmjena pravila primjenjivih na CFC-ove od 1. siječnja 2019. i prema kojima više nije bilo moguće zahtijevati izuzeća koja su bila predmet spornog sustava, on postao usklađen s pravilima o državnim potporama.

27 Usto, Komisija je istaknula da se potpore dodijeljene u okviru spornog sustava, kojima se ne olakšava razvoj određenih aktivnosti ili određenih gospodarskih područja, ne mogu smatrati spojivima s unutarnjim tržištem na temelju članka 107. stavka 3. UFEU-a.

28 Osim toga, s obzirom na to da nije došlo do povrede temeljnih načela prava Unije, Komisija je naložila povrat potpora dodijeljenih primjenom spornog sustava od njihovih korisnika.

II. Postupak i zahtjevi stranaka

A. Pisani dio postupka u predmetu T-363/19

29 Tužbom podnesenom tajništvu Općeg suda 12. lipnja 2019. Ujedinjena Kraljevina pokrenula je postupak u predmetu T-363/19.

30 Predsjednica drugog vijeća Općeg suda 8. lipnja 2021. odlučila je na temelju članka 67. stavka 2. Poslovnika Općeg suda predmetu dati prednost pri odlučivanju.

31 Plenarna konferencija Općeg suda 16. lipnja 2021. odlučila je predmet uputiti vijeću od pet sudaca na temelju članka 28. stavka 3. Poslovnika.

32 Ujedinjena Kraljevina od Općeg suda zahtijeva da:

– poništi pobijanu odluku;

– naloži Komisiji snošenje troškova.

33 Komisija od Općeg suda zahtijeva da:

– odbije tužbu;

– naloži Ujedinjenoj Kraljevini snošenje troškova.

B. Pisani dio postupka u predmetu T-456/19

34 Tužbom podnesenom tajništvu Općeg suda ITV je 4. srpnja 2019. pokrenuo postupak u predmetu T-456/19.

35 Predsjednica drugog vijeća Općeg suda 8. lipnja 2021. odlučila je, na temelju članka 67. stavka 2. Poslovnika, da se predmetu da prednost pri odlučivanju.

36 Plenarna konferencija Općeg suda 16. lipnja 2021. odlučila je predmet uputiti vijeću od pet sudaca na temelju članka 28. stavka 3. Poslovnika.

1. Zahtjevi za intervenciju

37 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 4. studenoga 2019. Ujedinjena Kraljevina zatražila je intervenciju u predmetu T-456/19 u potporu zahtjevu ITV-a. Rješenjem od 29. siječnja 2020. predsjednica drugog vijeća Općeg suda prihvatila je zahtjev za intervenciju Ujedinjene Kraljevine.

38 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 15. listopada 2019. Compass Overseas Holdings Ltd, Compass Overseas Holdings No.2 Ltd i Hospitality Holdings Ltd (u daljnjem tekstu zajedno nazvani: Compass Overseas) zatražili su intervenciju u predmetu T-456/19 u potporu zahtjevu ITV-a. Rješenjem od 24. studenoga 2020., ITV/Komisija (T-456/19, neobjavljeno, EU:T:2020:659), Opći sud prihvatio je zahtjev za intervenciju Compass Overseasa. Aktom podnesenim tajništvu 24. ožujka 2021. društvo Compass Overseas povuklo je svoj zahtjev za intervenciju.

39 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 30. listopada 2019. LSEGH (Luxembourg) Ltd i London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd (u daljnjem tekstu zajedno nazvani: LSEGH) zatražili su intervenciju u predmetu T-456/19 u potporu zahtjevu ITV-a. Rješenjem od 24. studenoga 2020., ITV/Komisija (T-456/19, neobjavljeno, EU:T:2020:640), Opći sud prihvatio je zahtjev za intervenciju LSEGH-a.

40 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 23. listopada 2019. društvo Eland Oil & Gas plc zatražilo je intervenciju u predmetu T-456/19 u potporu zahtjevu ITV-a. Rješenjem od 24. studenoga 2020., ITV/Komisija (T-456/19, neobjavljeno, EU:T:2020:641), Opći sud prihvatio je zahtjev za intervenciju društva Eland Oil & Gas. Aktom podnesenim tajništvu 1. ožujka 2021. društvo Eland Oil & Gas povuklo je svoj zahtjev za intervenciju.

41 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 7. studenoga 2019. društvo WPP Jubilee Ltd zatražilo je intervenciju u predmetu T-456/19 u potporu zahtjevu ITV-a. Rješenjem od 24. studenoga 2020. ITV/Komisija (T-456/19, neobjavljeno) Opći sud prihvatio je zahtjev za intervenciju društva WPP Jubilee. Aktom podnesenim tajništvu 1. ožujka 2021. društvo WPP Jubilee povuklo je svoj zahtjev za intervenciju.

42 Rješenjem od 8. srpnja 2021. Opći sud utvrđuje povlačenje zahtjevâ za intervenciju društava Compass Overseas, Eland Oil & Gas i WPP Jubilee.

43 Tijekom postupka ITV je podnio zahtjeve za povjerljivo postupanje s određenim postupovnim dokumentima osobito u odnosu na LSEGH.

2. Zahtjevi stranaka

44 ITV, kojeg podupire LSEGH, od Općeg suda zahtijeva da:

– poništi pobijanu odluku;

– naloži Komisiji snošenje troškova.

45 Ujedinjena Kraljevina od Općeg suda zahtijeva da poništi pobijanu odluku u skladu sa zahtjevom ITV-a.

46 Komisija od Općeg suda zahtijeva da:

– odbije tužbu;

– naloži ITV-u snošenje troškova;

– naloži Ujedinjenoj Kraljevini i LSEGH-u snošenje vlastitih troškova.

C. Usmeni dio postupka

47 Na prijedlog suca izvjestitelja Opći sud odlučio je otvoriti usmeni dio postupka u predmetima T-363/19 i T-456/19 te saslušati stranke o mogućem spajanju navedenih predmeta u svrhu navedenog dijela postupka i donošenja odluke kojom se okončava postupak.

48 Usto, u okviru mjera upravljanja postupkom predviđenih člankom 89. Poslovnika Opći sud zatražio je od stranaka da odgovore na pitanja postavljena pisanim putem. Stranke su podnijele svoja očitovanja o mogućem spajanju predmeta T-363/19 i T-456/19 te su odgovorile na mjeru upravljanja postupkom u za to određenim rokovima.

49 Budući da su stranke saslušane u pogledu spajanja, odlukom predsjednice drugog proširenog vijeća Općeg suda od 21. srpnja 2021. predmeti T-363/19 i T-456/19 spojeni su u svrhu provođenja usmenog dijela postupka, u skladu s člankom 68. Poslovnika.

50 Rasprava, organizirana 20. rujna 2021., morala se prekinuti zbog spriječenosti jednog od članova drugog proširenog vijeća Općeg suda.

51 Predsjednik Općeg suda odlukom od 13. listopada 2021. odredio je zbog te spriječenosti potpredsjednika Općeg suda radi popunjavanja drugog proširenog vijeća. Potonji je također predsjedao sudskim vijećem, u skladu s člankom 11. stavkom 4. Poslovnika.

52 Nova rasprava, tijekom koje su saslušana izlaganja stranaka i njihovi odgovori na mjeru upravljanja postupkom predviđenu člankom 89. Poslovnika kao i odgovori na usmena pitanja koja je postavio Opći sud, održana je 18. listopada 2021. Na raspravi je Ujedinjena Kraljevina podnijela određena očitovanja o izvještaju za raspravu, što je Opći sud zabilježio u zapisniku s rasprave.

III. Pravo

A. Spajanje predmeta T-363/19 i T-456/19 u svrhu donošenja odluke kojom se okončava postupak

53 Na temelju članka 19. stavka 2. Poslovnika, predsjednik drugog proširenog vijeća Općeg suda prepustio je odluku o spajanju predmeta T-363/19 i T-456/19 u svrhu donošenja odluke kojom se okončava postupak, koja ulazi u njegove ovlasti, drugom proširenom vijeću Općeg suda.

54 Budući da su stranke saslušane u pogledu eventualnog spajanja, u svrhu donošenja odluke kojom se okončava postupak valja spojiti predmete T-363/19 i T-456/19 zbog povezanosti.

B. Meritum

55 U prilog svojim tužbama Ujedinjena Kraljevina u predmetu T-363/19 i ITV u predmetu T-456/19 ističu četiri odnosno jedanaest tužbenih razloga koji se djelomično podudaraju.

56 Ujedinjena Kraljevina i ITV svojim tužbenim razlozima u biti prigovaraju Komisiji da je počinila pogreške koje se tiču prava i pogreške u ocjeni te da je povrijedila načelo nediskriminacije time što je izuzeća o kojima je riječ okvalificirala kao program državnih potpora i time što je potom naložila povrat potpora o kojima je riječ od njihovih korisnika.

57 U tom pogledu, valja podsjetiti da treba ispuniti sve uvjete iz članka 107. UFEU-a kako bi se govorilo o kvalifikaciji državne potpore. Stoga, kako bi se neka mjera mogla okvalificirati kao državna potpora u smislu te odredbe, kao prvo, mora postojati državna intervencija ili intervencija putem državnih sredstava, kao drugo, ta intervencija mora utjecati na trgovinu među državama članicama, kao treće, njome se mora njezinu korisniku dodijeliti selektivna pogodnost i, kao četvrto, ona mora narušavati ili prijetiti da će narušiti tržišno natjecanje (vidjeti presudu od 21. prosinca 2016., Komisija/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 40. i navedenu sudsku praksu).

58 Najprije valja ispitati tužbene razloge koje su istaknule Ujedinjena Kraljevina i ITV, a koji se temelje na pogreškama u ocjeni koje sadržava Komisijino utvrđenje selektivne pogodnosti u ovom slučaju, zatim ispitati tužbene razloge koji se temelje na pogreškama u ocjeni koje se odnose na nepostojanje utjecaja na trgovinu između država članica i na povredi načela nediskriminacije te na pogrešci koja se tiče prava koja proizlazi iz pogrešne analogne primjene Direktive Vijeća (EU) 2016/1164 od 12. srpnja 2016. o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta (SL 2016., L 193, str. 1.). i, konačno, ispitati tužbene razloge koji se temelje na pogreškama u ocjeni u identifikaciji korisnika spornog sustava i povratu potpora koji je Komisija naložila u pobijanoj odluci.

59 Što se tiče, konkretnije, postojanja selektivne pogodnosti, valja istaknuti da, u okviru analize poreznih mjera s obzirom na članak 107. stavak 1. UFEU-a, i ispitivanje kriterija pogodnosti i ispitivanje kriterija selektivnosti podrazumijeva prethodno utvrđivanje uobičajenih pravila oporezivanja koja čine relevantni referentni okvir za to ispitivanje.

60 Naime, s jedne strane, u slučaju poreznih mjera, samo postojanje pogodnosti može se utvrditi samo u odnosu na „uobičajeno” oporezivanje (presuda od 6. rujna 2006., Portugal/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, t. 56.). Naime, takvom se mjerom dodjeljuje gospodarska prednost njezinu korisniku kada se njome smanjuju troškovi koji inače opterećuju proračun poduzetnika i koja je time, iako nije subvencija u strogom značenju riječi, iste naravi i ima istovjetne učinke (presuda od 9. listopada 2014., Ministerio de Defensa i Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 22.). Tako se upravo takozvano „uobičajeno” oporezivanje utvrđuje na temelju referentnog okvira.

61 S druge strane, u poreznim stvarima sudska praksa zahtijeva analizu selektivnosti u tri faze. Ta analiza podrazumijeva, kao prvo, utvrđivanje redovnog ili „uobičajenog” poreznog sustava koji je na snazi u predmetnoj državi članici, koji čini referentni okvir i, kao drugo, dokazivanje da odnosna porezna mjera odstupa od tog referentnog okvira u mjeri u kojoj se njome uvodi razlikovanje između subjekata koji se, s obzirom na cilj tog referentnog okvira, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji (presuda od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 57.). Kao treće, na državi članici je da

dokaže da je razlikovanje uvedeno mjerom o kojoj je riječ, koje je *„a priori* selektivno”, opravdano jer proizlazi iz naravi ili strukture okvira kojeg je ta mjera dio (presuda od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 58.).

62 U svrhu ocjene tužbenih razloga kojima se osporava postojanje selektivne pogodnosti u ovom slučaju valja ispitati, kao prvo, tužbene razloge Ujedinjene Kraljevine i društva ITV koji se temelje na pogrešci u ocjeni u Komisijinu utvrđenju referentnog sustava, a zatim redom ispitati različite tužbene razloge koji se temelje na pogreškama u ocjeni u Komisijinom utvrđenju navedene pogodnosti.

1. Tužbeni razlog koji se temelji na pogrešci u ocjeni u definiciji referentnog sustava (prvi tužbeni razlog u predmetu T-363/19 i prvi tužbeni razlog u predmetu T-456/19)

63 Ujedinjena Kraljevina i ITV u biti tvrde da je Komisija počinila pogrešku u ocjeni zaključivši da referentni sustav čine samo pravila primjenjiva na CFC-ove i tvrde da referentni sustav prikladan za ocjenu selektivnosti spornog sustava čini sustav poreza na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini.

64 Komisija osporava argumente Ujedinjene Kraljevine i društva ITV ističući da pravila koja se primjenjuju na CFC-ove čine cjeloviti korpus pravila, različit od općeg sustava poreza na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini, iako predstavljaju proširenje tih pravila, a ne iznimku.

65 U tom pogledu, valja podsjetiti na to da je određivanje referentnog okvira osobito važno u slučaju poreznih mjera jer se postojanje gospodarske prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a može utvrditi samo u odnosu na takozvano „uobičajeno” oporezivanje. Usto, valja podsjetiti na to da, s obzirom na to da, izvan područja u kojima je porezno pravo Unije predmet usklađivanja, predmetna država članica, izvršavanjem svojih isključivih ovlasti u području izravnog oporezivanja, utvrđuje bitne značajke poreza, navedene značajke moraju se uzeti u obzir prilikom određivanja referentnog sustava ili „uobičajenog” poreznog sustava koji je polazišna točka za analizu uvjeta koji se odnosi na selektivnost (vidjeti u tom smislu presudu od 16. ožujka 2021., Komisija/Poljska, C-562/19 P, EU:C:2021:201, t. 38. i 39.).

66 Stoga valja utvrditi „uobičajena” pravila oporezivanja koja se primjenjuju na korisnika mjere za koju se smatra da predstavlja državnu potporu. Usto, kad je riječ o poreznoj mjeri opće primjene, valja utvrditi redovni porezni sustav ili referentni sustav koji se primjenjuje u dotičnoj državi članici jer je utvrđivanje potonjeg polazišna točka usporednog ispitivanja koje treba provesti u kontekstu ocjene selektivnosti sustava potpora (vidjeti u tom smislu presudu od 6. listopada 2021., World Duty Free Group i Španjolska/Komisija, C-51/19 P i C-64/19 P, EU:C:2021:793, t. 61.).

67 Osim toga, iz sudske prakse proizlazi da se, u slučajevima kada postoji opće porezno pravilo primjenjivo na sve poduzetnike koji su obveznici poreza na dobit, kao referentni sustav relevantan za analizu selektivnosti ne može uzeti pravilo koje predstavlja iznimku od općeg pravila, dok bi se ispitivanjem čitavog sadržaja tih odredbi moralo utvrditi da je učinak porezne mjere o kojoj je riječ bio definirati situaciju obuhvaćenu općim pravilom (vidjeti u tom smislu presudu od 28. lipnja 2018., Njemačka/Komisija, C-208/16 P, neobjavljenu, EU:C:2018:506, t. 99. do 101.).

68 Štoviše, valja podsjetiti da se selektivnost porezne mjere ne može ocjenjivati s obzirom na referentni okvir koji obuhvaća odredbe nacionalnog prava dotične države članice koje su umjetno izdvojene iz šireg zakonodavnog okvira. Kada se predmetna porezna mjera ne može odvojiti od

sveukupnog poreznog sustava predmetne države članice, valja uputiti na taj sustav. Nasuprot tomu, kada se pokaže da je takva mjera jasno odvojiva od navedenog sveukupnog sustava, ne može se isključiti da je referentni okvir koji se mora uzeti u obzir uži od tog sveukupnog sustava ili čak da ga čini sama ta mjera, ako se ona sastoji od pravila koje ima samostalnu pravnu logiku i ako je nemoguće utvrditi koherentnu normativnu cjelinu izvan te mjere (vidjeti presudu od 6. listopada 2021., World Duty Free Group i Španjolska/Komisija, C-51/19 P i C-64/19 P, EU:C:2021:793, t. 62. i 63. i navedenu sudsku praksu).

69 Osim toga, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, članak 107. stavak 1. UFEU-a ne razlikuje državne intervencije prema razlozima ili ciljevima, nego ih definira ovisno o njihovim učincima i stoga neovisno o tehnikama koje se primjenjuju (vidjeti presudu od 28. lipnja 2018., Andres (stečaj Heitkamp BauHolding)/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 91. i navedenu sudsku praksu).

70 Iz te sudske prakse proizlazi da, ako uporaba određene regulatorne tehnike ne može omogućiti nacionalnim poreznim pravilima da otpočetka izbjegnu nadzor predviđen UFEU-om u području državnih potpora, upućivanje na korištenu regulatornu tehniku također nije dostatno za definiranje referentnog okvira u svrhu analize uvjeta selektivnosti, osim kako bi se dala odlučujuća prednost obliku državnih intervencija nad njihovim učincima. Stoga primijenjena regulatorna tehnika ne može biti odlučujući element za utvrđivanje referentnog okvira (vidjeti u tom smislu presudu od 28. lipnja 2018., Andres (stečaj Heitkamp BauHolding)/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 89. do 91.).

71 Sama je Komisija pojasnila svoje tumačenje pojma referentnog sustava u svojoj Obavijesti o pojmu državne potpore iz članka 107. stavka 1. UFEU-a (SL 2016., C 262, str. 1.; u daljnjem tekstu: obavijest iz 2016.). U tom pogledu, ta obavijest, iako ne može obvezivati Opći sud, ipak može biti koristan izvor inspiracije (vidjeti u tom smislu i po analogiji presudu od 26. srpnja 2017., Češka Republika/Komisija, C-696/15 P, EU:C:2017:595, t. 53.).

72 U točki 133. obavijesti iz 2016. navedeno je, među ostalim, da se referentan sustav sastoji od dosljednog skupa pravila koja se na temelju objektivnih kriterija općenito primjenjuju na sve poduzetnike koji su obuhvaćeni njegovim područjem primjene, kako je utvrđeno njegovim ciljem. Obično tim pravilima nije utvrđeno samo područje primjene tog sustava, nego i uvjeti u kojima se sustav primjenjuje, prava i obveze poduzetnika koji mu podliježu i tehnička pitanja povezana s funkcioniranjem sustava.

73 Usto, u točki 134. obavijesti iz 2016. pojašnjava se da se u slučaju poreza, oblikovanje referentnog sustava temelji na elementima poput porezne osnovice, poreznih obveznika, oporezivog događaja i poreznih stopa. U tom pogledu, iz sudske prakse proizlazi da, među ostalim, porezna stopa te određivanje porezne osnovice i oporezivog događaja čine bitne značajke koje definiraju referentni sustav ili „uobičajeni” porezni sustav s obzirom na koji valja analizirati uvjet selektivnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 16. ožujka 2021., Komisija/Poljska, C-562/19 P, EU:C:2021:201, t. 38. i 39.).

74 S obzirom na ta razmatranja valja ocijeniti je li Komisija pravilno utvrdila referentni sustav u ovom slučaju.

75 Kao što to, među ostalim, proizlazi iz uvodne izjave 107. pobijane odluke, Komisija je navela da referentni sustav čine pravila primjenjiva na CFC-ove koja su, razmatrana kao cjelina, određivala predmet ili oporezivu osnovicu za pristojbu CFC-a.

76 U ovom su slučaju mjere o kojima je riječ izuzeća predviđena u poglavlju br. 9 dijela 9.A TIOPA-e za određene vrste dobiti CFC-ova koje bi inače bile predmet pristojbe CFC-a, na temelju poglavlja br. 5 dijela 9.A TIOPA-e. Ona su stoga dio pravila koja se primjenjuju na CFC-ove, koja su kodificirana u dijelu 9.A TIOPA-e.

77 U biti, pravilima primjenjivima na CFC-ove predviđa se oporezivanje u Ujedinjenoj Kraljevini dobiti koju je CFC ostvario koja se zapravo može pripisati njegovu povezanom društvu i koja se oporezuje u Ujedinjenoj Kraljevini, u mjeri u kojoj aktivnosti ili imovina kojima je ostvarena ta dobit potječe od tog društva ili u mjeri u kojoj je dobit CFC-a obuhvaćena konstrukcijama s ciljem preusmjeravanja sredstava koja bi inače bila oporeziva u Ujedinjenoj Kraljevini.

78 Pravila primjenjiva na CFC-ove dio su pak općeg sustava poreza na dobit Ujedinjene Kraljevine.

79 Valja ispitati u kojoj su mjeri ta pravila odvojiva od navedenog općeg poreznog sustava jer se čine kao koherentna normativna cjelina s autonomnom pravnom logikom, u smislu sudske prakse navedene u točki 68. ove presude, osobito što se tiče elemenata poput porezne osnovice, poreznih obveznika, oporezivog događaja i poreznih stopa.

80 Kao prvo, što se tiče logike na kojoj se temelje pravila koja se primjenjuju na CFC-ove, valja podsjetiti, kao što to pravilno ističe Ujedinjena Kraljevina, da se opći sustav poreza na dobit te države temelji na načelu teritorijalnosti, na temelju kojeg se oporezuje samo dobit ostvarena u Ujedinjenoj Kraljevini, odnosno dobit koju ostvare društva koja ondje imaju sjedište ili dobit koju ostvare strana društva svojim aktivnostima koje obavljaju u Ujedinjenoj Kraljevini putem stalnog poslovnog nastana u toj državi.

81 Međutim, na temelju pravila primjenjivih na CFC-ove, određena dobit koju ostvare CFC-ovi, a koja se, u skladu s načelom teritorijalnosti, obično ne oporezuje u Ujedinjenoj Kraljevini, ipak se može ondje oporezivati kada se smatra da je umjetno preusmjerena iz Ujedinjene Kraljevine.

82 Stoga se pravila primjenjiva na CFC-ove temelje na logici drukčijoj od one općeg poreznog sustava u Ujedinjenoj Kraljevini. Točno je da je ta logika dopunjuje opći porezni sustav ili je, kao što to Komisija navodi u uvodnoj izjavi 105. pobijane odluke, prirodna posljedica tog sustava koji se temelji na načelu teritorijalnosti, ali je od njega odvojiva.

83 Naime, ta pravila nisu iznimka od općeg poreznog sustava jer se prije mogu smatrati njegovim proširenjem. Pravila koja se primjenjuju na CFC-ove imaju za cilj oporezivati dobit koja je umjetno preusmjerena iz Ujedinjene Kraljevine te se zbog toga umjetno povećala dobit CFC-a, koji će zatim isplatiti dividende koje nisu oporezive u Ujedinjenoj Kraljevini. Stoga je logika pravila koja se primjenjuju na CFC-ove povezana s preusmjeravanjem dobiti prema CFC-ovima, tako da se ona u praksi ostvaruje izvan Ujedinjene Kraljevine. Ona je stoga različita od one na kojoj se temelji opći sustav poreza na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini, koji se temelji na dobiti ostvarenoj u Ujedinjenoj Kraljevini.

84 Kao drugo, valja provjeriti može li se, s obzirom na bitne značajke kojima se definira „uobičajeni” porezni sustav, pravila koja se primjenjuju na CFC-ove smatrati cjelovitim korpusom pravila koja se razlikuju od općeg sustava poreza na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini.

85 Što se tiče porezne osnovice, valja istaknuti da se pravila koja se primjenjuju na CFC-ove odnose na njihovu dobit koju su umjetno preusmjerila i kumulirala društva kćeri sa sjedištem izvan Ujedinjene Kraljevine. Stoga se radi o računovodstvenoj dobiti koju su ostvarili CFC-ovi izvan

Ujedinjene Kraljevine i njezino se oporezivanje, na temelju poglavlja br. 4. do 8. dijela 9.A TIOPA-e, temelji na uvjetu da je bila umjetno preusmjerena iz Ujedinjene Kraljevine. Nasuprot tome, porez na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini primjenjuje se na dobit koju u Ujedinjenoj Kraljevini ostvare društva koja ondje imaju sjedište ili stalne poslovne jedinice društava sa sjedištem u inozemstvu.

86 Što se tiče poreznog obveznika, pravila primjenjiva na SEC-ove primjenjuju se kada društva rezidentna u Ujedinjenoj Kraljevini imaju određene interese u društvima kćerima koja se nalaze izvan Ujedinjene Kraljevine. Ta posebnost individualizira te porezne obveznike u odnosu na obveznike općeg sustava poreza na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini, odnosno društva koja ostvaruju dobit u Ujedinjenoj Kraljevini, izravno ili, u slučaju stranih društava, putem stalne poslovne jedinice u Ujedinjenoj Kraljevini. Osim toga, društvu u Ujedinjenoj Kraljevini se plaćanje pristojbe CFC-a nalaže upravo na temelju dobiti koju je ostvario njegov CFC, dok se na temelju općeg sustava poreza na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini društvo koje ondje ima sjedište oporezuje na temelju vlastite dobiti koju ono ostvaruje samo ili putem stalne poslovne jedinice u Ujedinjenoj Kraljevini.

87 Kad je riječ o oporezivom događaju, valja istaknuti da do nalaganja plaćanja pristojbe CFC-a, na temelju pravila koja se primjenjuju na CFC-ove, dolazi kada CFC-ovi ostvaruju dobit izvan Ujedinjene Kraljevine i ako se smatra da je ona dobivena od konstrukcija ili umjetnih preusmjeravanja sredstava ili dobiti koja su se trebala oporezivati u Ujedinjenoj Kraljevini. Nasuprot tome, u slučaju poreza na dobit Ujedinjene Kraljevine ostvarenje dobiti u Ujedinjenoj Kraljevini dovodi do oporezivanja. Naime, s obzirom na to da je bila umjetno preusmjerena, dobit koju su ostvarili CFC-ovi po svojoj je prirodi trebala biti oporezovana u Ujedinjenoj Kraljevini. Stoga je odlučujući element za nalaganje plaćanja pristojbe CFC-a umjetno preusmjeravanje dobiti iz Ujedinjene Kraljevine.

88 Što se tiče porezne stope, valja istaknuti da se pravilima koja se primjenjuju na CFC-ove predviđa, u članku 371.BC dijela 9.A TIOPA-e, da je porezna stopa primjenjiva za izračun pristojbe CFC-a ona predviđena sustavom poreza na dobit za dobit povezanog društva koje se oporezuje u Ujedinjenoj Kraljevini i, u slučaju da postoji više primjenjivih stopa, stopa koja proizlazi iz prosjeka tih različitih poreznih stopa tijekom relevantnog poreznog razdoblja. Točno je da pravila koja se primjenjuju na CFC-ove ne sadržavaju posebne stope primjenjive na dobit CFC-ova i upućuju na stopu predviđenu općim sustavom poreza na dobit. Međutim, pristojba CFC-a se u cijelosti određuje posebnim mehanizmom izračuna koji prema potrebi podrazumijeva izračun prosjeka više poreznih stopa primjenjivih na dobit povezanog društva koje se oporezuje u Ujedinjenoj Kraljevini.

89 Konačno, pravila koja se primjenjuju na CFC-ove sadržavaju, među ostalim, u poglavljima br. 15 do 21. dijela 9.A TIOPA-e, posebne odredbe o izračunu pristojbe CFC-a, njezinu upravljanju i naplati i, konkretnije, njezinoj vezi s porezima koje rezidentno društvo mora platiti u Ujedinjenoj Kraljevini i onima koje je CFC platio u svojoj zemlji sjedišta. Te odredbe omogućuju primjenu dijela 9.A TIOPA-e radi oporezivanja CFC-ova, usporedno s primjenom općeg sustava poreza na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini. Točno je da se pravila primjenjiva na CFC-ove temelje na općem sustavu poreza na dobit na koji upućuju. Međutim, to ne sprečava da ih se smatra autonomnim korpusom posebnih pravila kojima se uređuje oporezivanje u Ujedinjenoj Kraljevini dobiti koju su ostvarili CFC-ovi.

90 Usto, valja istaknuti da je, prilikom izračuna iznosa poreza rezidentnog društva oporezivog na temelju dobiti koju je ostvario njegov CFC, odbitak u obliku porezne olakšice predviđen u pogledu svih poreza koji su eventualno bili plaćeni u zemlji domaćina CFC-a. Taj mehanizam, koji nije relevantan u okviru izračuna poreza na temelju općeg sustava poreza na dobit Ujedinjene Kraljevine, ključan je u okviru oporezivanja dobiti CFC-ova radi izbjegavanja dvostrukog oporezivanja. Samo postojanje tog mehanizma ukazuje na posebnost pravila koja se primjenjuju na CFC-ove.

91 U tim okolnostima, valja zaključiti da Komisija nije počinila pogrešku u ocjeni kada je smatrala da pravila primjenjiva na CFC-ove predstavljaju zaseban korpus poreznih pravila unutar općeg sustava poreza na dobit Ujedinjene Kraljevine te kada je prihvatila ta pravila kao referentni sustav za potrebe svoje analize.

92 Stoga ovaj tužbeni razlog, koji se temelji na pogrešci u ocjeni u utvrđenju referentnog sustava, treba odbiti.

2. Tužbeni razlozi koji se temelje na pogrešci u ocjeni u Komisijinim utvrđenjima o postojanju pogodnosti i a priori *selektivnosti spornog sustava zbog izuzeća od referentnog sustava (drugi tužbeni razlog u predmetu T-363/19 te drugi i treći tužbeni razlog u predmetu T-456/19)*

93 Ujedinjena Kraljevina i ITV u biti tvrde da, čak i pod pretpostavkom da sustav primjenjiv na CFC-ove predstavlja ispravan referentni sustav, primjena poglavlja 9. dijela 9.A TIOPA-e ne dovodi do dodjele pogodnosti i ne predstavlja izuzeće od navedenog sustava.

94 Komisija osporava argumente Ujedinjene Kraljevine i ITV-a.

95 U ovom slučaju valja redom ispitati argumente Ujedinjene Kraljevine i ITV-a, koji podupire ta država i LSEGH, kojima se osporava, kao prvo, Komisijin zaključak o postojanju pogodnosti, kao drugo, cilj referentnog sustava koji je Komisija razmatrala radi usporedbe svojstvene analizi selektivnosti i, kao treće, Komisijin zaključak o *a priori* selektivnosti spornog sustava zbog izuzeća od referentnog sustava.

a) Postojanje pogodnosti

96 Prema mišljenju Ujedinjene Kraljevine i ITV-a, odredbe poglavlja br. 9 dijela 9.A TIOPA-e ne mogu se promatrati odvojeno od odredbi poglavlja br. 3. i 5. tog dijela, s obzirom na to da čine usklađenu cjelinu kojom se definira opseg oporezivanja dobiti koju su ostvarili CFC-ovi u Ujedinjenoj Kraljevini. Stoga porezna tijela Ujedinjene Kraljevine ne mogu odobriti nikakvu pogodnost primjenom poglavlja br. 9. dijela 9.A TIOPA-e.

97 U tom pogledu, valja podsjetiti da se, prema ustaljenoj sudskoj praksi, državnim potporama smatraju intervencije koje su bez obzira na svoj oblik takve da mogu staviti poduzetnike izravno ili neizravno u povoljniji položaj ili koje treba smatrati gospodarskom prednosti koju poduzetnik korisnik ne bi ostvario u normalnim tržišnim uvjetima (vidjeti presudu od 2. rujna 2010., Komisija/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, t. 40. i navedenu sudsku praksu; presuda od 9. listopada 2014., Ministerio de Defensa i Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 21.).

98 Stoga se državnom mjerom dodjeljuje gospodarska prednost njezinu korisniku kada se njome smanjuju troškovi koji inače opterećuju proračun poduzetnika i koja je time, iako nije subvencija u strogom značenju riječi, iste naravi i ima istovjetne učinke (presuda od 9. listopada 2014., Ministerio de Defensa i Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 22.). Mjera kojom tijela javne vlasti određenim poduzetnicima dodjeljuju povoljniji porezni tretman, koji, iako ne uključuje prijenos državnih sredstava, stavlja korisnike u povoljniji financijski položaj od ostalih poreznih obveznika, predstavlja državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a (presuda od 15. ožujka 1994., Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, t. 14.; vidjeti i presudu od 8. rujna 2011., Paint Graphos i dr., C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 46. i navedenu sudsku praksu).

99 Prema tome, kako bi se utvrdilo postoji li porezna pogodnost, valja usporediti položaj korisnika nastao primjenom predmetne mjere s njegovim položajem bez predmetne mjere (vidjeti presudu od 24. rujna 2019., Nizozemska i dr./Komisija, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, t. 147. i navedenu sudsku praksu).

100 U ovom slučaju, u uvodnim izjavama 96. do 101. pobijane odluke, Komisija je smatrala da izuzeća o kojima je riječ omogućuju društvu sa sjedištem u Ujedinjenoj Kraljevini koje je trebalo platiti pristojbu CFC-a na temelju poglavlja br. 5 dijela 9.A TIOPA-e da zatraži da se ta pristojba CFC-a primjenjuje na 25 % netrgovinske financijske dobiti CFC-a od kvalificiranih zajmova, pa čak i na manji postotak do 0 % ako se ta dobit financira iz „kvalificiranih sredstava” ili ako se primjenjuje pravilo „jednakih kamata”. Stoga izuzeća o kojima je riječ daju pogodnost društvima korisnicima ako bi se inače na izuzetu dobit primjenjivala pristojba CFC-a na temelju poglavlja br. 5 dijela 9.A TIOPA-e.

101 U tom pogledu, iz dijela 9. A TIOPA-e, kako je opisan u točkama 3. do 9. ove presude, proizlazi da se pravilima koja su u njemu utvrđena predviđa niz situacija za koje se smatra da su obuhvaćene umjetnim preusmjeravanjem dobiti, poput, među ostalim, onih obuhvaćenih poglavljem br. 5, koje se odnosi na obavljanje aktivnosti putem značajnih dužnosti zaposlenika u Ujedinjenoj Kraljevini, koje dovode do toga da CFC-ovi ostvaruju netrgovinsku financijsku dobit izvan Ujedinjene Kraljevine.

102 Stoga, kada je ispunjen jedan od kriterija predviđenih prethodno navedenim pravilima za utvrđivanje postojanja umjetnog preusmjeravanja dobiti, tim se pravilima predviđa oporezivanje u Ujedinjenoj Kraljevini dobiti koju su ostvarili dotični CFC-ovi pristojbom CFC-a.

103 Stoga se struktura sustava sastoji u oporezivanju primjenjivom na te situacije koje predstavljaju umjetno preusmjeravanje dobiti iz Ujedinjene Kraljevine, bilo kako bi se ta dobit ponovno uključila u poreznu osnovicu koja se smanjila, u Ujedinjenoj Kraljevini ili kako bi se obeshrabrila uspostava konstrukcija koje dovode do takvog preusmjeravanja.

104 U tim okolnostima, propisivanje izuzeća za 75 %, odnosno 100 % te dobiti CFC-ova, za koju se smatralo da je umjetno preusmjerena iz Ujedinjene Kraljevine i koja se stoga trebala ondje oporezivati po toj osnovi, smanjuje troškove koji uobičajeno opterećuju proračun društva koje se oporezuje u Ujedinjenoj Kraljevini zbog navedene dobiti.

105 Naime, za razliku od onog što tvrdi ITV, izuzeća o kojima je riječ ne mogu se smatrati prilagodbom oporezivanja dobiti CFC-ova. Naime, s obzirom na to da ta izuzeća ne poštuju samu prirodu pravila primjenjivih na CFC-ove, odnosno oporezivanje dobiti koja je umjetno preusmjerena iz Ujedinjene Kraljevine, ne može ih se smatrati prilagodbom u primjeni navedenih pravila.

106 Isto tako, ne može se prihvatiti argument prema kojem poglavlja 3. i 5. dijela 9.A TIOPA-e čine dijelove istog zakonodavnog teksta koji definiraju opseg oporezivanja u Ujedinjenoj Kraljevini dobiti koju su ostvarili CFC-ovi. Naime, činjenica da su ta dva poglavlja dio istog zakonodavnog teksta i da su oba nužno primjenjiva na temelju navedenog teksta na snazi ne mijenja činjenicu da mjere predviđene u poglavlju br. 9 dijela 9.A TIOPA-e, s obzirom na to da izuzimaju od oporezivanja dobit za koju se smatra da je umjetno preusmjerena iz Ujedinjene Kraljevine, ne odgovaraju prirodi i strukturi sustava kojeg su dio. Stoga, umjesto da se definira opseg oporezivanja dobiti CFC-ova, izuzeća predviđena u poglavlju br. 9 dijela 9.A TIOPA-e izuzimaju od oporezivanja dobit koja je trebala biti oporezovana kao dobit koja je umjetno preusmjerena iz Ujedinjene Kraljevine.

107 Ako se prihvati da izuzeće od poreznog sustava, samo zato što se nalazi u istom zakonodavnom tekstu ne predstavlja takvo izuzeće, nego prilagodbu kojom se ograničava opseg navedenog poreznog sustava, državama članicama bilo bi vrlo jednostavno prikriti izuzeća od uobičajenog oporezivanja pomoću takve zakonodavne tehnike i tako izbjeći primjenu pravila o nadzoru državnih potpora.

108 U tim okolnostima valja odbiti argumente Ujedinjene Kraljevine i ITV-a kojima se osporava Komisijino utvrđenje postojanja pogodnosti zbog izuzeća o kojima je riječ.

b) Cilj pravila primjenjivih na CFC-ove

109 Ujedinjena Kraljevina i ITV u biti tvrde da je Komisija pogrešno smatrala da je cilj pravila primjenjivih na CFC-ove ograničen na oporezivanje umjetno preusmjerene dobiti, premda je cilj navedenih pravila zaštititi poreznu osnovicu poreza na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini, koja se može smanjiti umjetnim preusmjeravanjem dobiti, ali i odbicima u Ujedinjenoj Kraljevini zbog kružnih konstrukcija.

110 Komisija tvrdi da je cilj pravila primjenjivih na CFC-ove oporezivanje dobiti od aktivnosti i imovine iz Ujedinjene Kraljevine koja je umjetno preusmjerena prema CFC-u.

111 Za potrebe analize usporedivosti svojstvene ispitivanju selektivnosti u okviru druge faze analize predviđene sudskom praksom opisanom u točki 61. ove presude, utvrđivanje cilja dotičnog poreznog sustava ima odlučujuću važnost jer pravnu i činjeničnu situaciju dotičnih gospodarskih subjekata treba usporediti s obzirom na navedeni cilj.

112 Naime, iz sudske prakse proizlazi da uvjet koji se odnosi na selektivnost pogodnosti, koji je sastavni dio kvalifikacije mjere kao „državne potpore” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, zahtijeva utvrđivanje stavlja li predmetna nacionalna mjera, u okviru određenog pravnog sustava, u povoljniji položaj „određene poduzetnike ili proizvodnju određene robe” u usporedbi s drugima koji se, s obzirom na cilj koji se želi postići tim sustavom, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji i koji na taj način doživljavaju različit tretman koji bi se u biti mogao okvalificirati kao diskriminatoran (vidjeti presudu od 16. ožujka 2021., Komisija/Poljska, C-562/19 P, EU:C:2021:201, t. 28. i navedenu sudsku praksu).

113 U uvodnoj izjavi 105. pobijane odluke navedeno je da se „pravilima [Ujedinjene Kraljevine] o CFC-ovima nastoji […] zaštititi britanska osnovica poreza na dobit trgovačkih društava te time zajamčiti ostvarenje cilja […] sustava poreza na dobit trgovačkih društava [Ujedinjene Kraljevine]” i da taj sustav ostvari „taj cilj […] oporezivanjem dobiti koja proizlazi iz aktivnosti i imovine u Ujedinjenoj Kraljevini za koju se smatra da je *umjetno preusmjerena* iz Ujedinjene Kraljevine u nerezidentne povezane subjekte”. Taj se cilj navodi pomalo različitim riječima u uvodnoj izjavi 114. pobijane odluke.

114 U ovom slučaju stranke se u biti ne slažu oko pitanja imaju li pravila primjenjiva na CFC-ove cilj zaštite porezne osnovice poreza na dobit Ujedinjene Kraljevine, kao što to tvrde Ujedinjena Kraljevina i ITV, ili im je cilj oporezivanje umjetno preusmjerene dobiti iz Ujedinjene Kraljevine, kao što to tvrdi Komisija.

115 U tom pogledu najprije valja istaknuti da dva stajališta sažeta u točki 114. ove presude zapravo nisu suprotna stajališta s obzirom na to da zaštita porezne osnovice poreza na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini predstavlja široki cilj, unutar kojeg se nalazi konkretniji cilj koji se sastoji od oporezivanja dobiti koja je umjetno preusmjerena iz Ujedinjene Kraljevine.

116 Naime, kao što je to navedeno u točki 3. ove presude, sustav poreza na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini temelji se na načelu teritorijalnosti prema kojem oporezuje samo dobit koju od aktivnosti i imovine u Ujedinjenoj Kraljevini ostvare društva koja ondje imaju sjedište ili stalne poslovne jedinice inozemnih društava. Slijedom toga, na temelju načela teritorijalnosti, dividende koje isplaćuju kontrolirana društva, kao što su CFC-ovi, ne oporezuju se u Ujedinjenoj Kraljevini. Kao što je to Ujedinjena Kraljevina istaknula u okviru upravnog postupka, osobito u odgovoru na odluku o pokretanju službenog istražnog postupka, kako bi se u kontekstu teritorijalnog poreznog sustava izbjeglo da se porezna osnovica poreza na dobit Ujedinjene Kraljevine smanji, među ostalim, u korist CFC-ova na koje se primjenjuju niske porezne stope izvan Ujedinjene Kraljevine, uvedeno je više mjera, poput onih kojima se želi odrediti gornja granica odbitaka kamata u Ujedinjenoj Kraljevini, ograničenja koja se odnose na kamatne stope koje se primjenjuju u odnosima unutar grupe ili pravila primjenjiva na CFC-ove.

117 Doduše, sve te mjere pridonose općem cilju zaštite porezne osnovice poreza na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini.

118 Međutim, za potrebe analize selektivnosti poreznih mjera o kojima je riječ važno je utvrditi konkretan cilj pravila primjenjivih na CFC-ove, koji je relevantan referentni sustav u ovom slučaju.

119 Međutim, iz različitih dokumenata proizišlih iz savjetovanja koje je prethodilo donošenju u Ujedinjenoj Kraljevini pravila koja su primjenjiva na CFC-ove proizlazi da je njihov cilj bio zaštititi poreznu osnovicu poreza na dobit Ujedinjene Kraljevine od smanjenja do kojeg dolazi zbog umjetnog preusmjeravanja dobiti iz Ujedinjene Kraljevine. Isto tako, iz odgovora koje je Ujedinjena Kraljevina podnijela u okviru upravnog postupka kao i iz njezinih podnesaka u okviru ove tužbe proizlazi da je cilj pravila primjenjivih na CFC-ove upravo oporezivanje dobiti CFC-ova koja je umjetno preusmjerena iz Ujedinjene Kraljevine.

120 U tim okolnostima valja odbiti argumente Ujedinjene Kraljevine i ITV-a kojima se osporava cilj pravila primjenjivih na CFC-ove, koji je Komisija utvrdila radi analize usporedivosti u ovom slučaju, odnosno zaštita porezne osnovice poreza na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini, oporezivanjem dobiti od aktivnosti i imovine iz Ujedinjene Kraljevine koja je iz te zemlje umjetno preusmjerena prema CFC-ovima.

c) A priori ***selektivnost spornog sustava zbog izuzeća od referentnog sustava***

121 Prema mišljenju Ujedinjene Kraljevine i društva ITV, koje u tom pogledu podupire LSEGH, Komisija je počinila pogrešku u ocjeni kada je u pobijanoj odluci utvrdila da je sporni sustav *a priori* selektivan, s obzirom na to da nije dovoljno uzela u obzir da se pravilima primjenjivima na CFC-ove nastoji odrediti porezna obveza samo u slučajevima u kojima postoji povećana opasnost od zlouporabe ili umjetnog preusmjeravanja dobiti iz Ujedinjene Kraljevine. S druge strane, izuzeće predviđeno poglavljem br. 9 A dijela 9.A TIOPA-e primjenjuje se samo u slučajevima koji predstavljaju malu opasnost od smanjenja porezne osnovice poreza na dobit Ujedinjene Kraljevine.

122 Stoga, Ujedinjena Kraljevina, ITV i LSEGH tvrde da se činjenični i pravni položaj CFC-ova koji su ostvarili dobit od nekvalificiranih zajmova, odnosno onih odobrenih povezanim društvima iz Ujedinjene Kraljevine ili trećim društvima, razlikuje od položaja CFC-ova koji su ostvarili dobit od kvalificiranih zajmova. Stoga zajmovi koje su CFC-ovi odobrili povezanim društvima u Ujedinjenoj Kraljevini predstavljaju kružne konstrukcije čiji je cilj smanjiti poreznu osnovicu poreza na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini, a zajmovi koje su CFC-ovi odobrili trećim osobama obično predstavljaju konstrukcije bez gospodarskog cilja i, prema tome, slične „štednim kutijama”, što nije slučaj sa situacijama koje su obuhvaćene kvalificiranim zajmovima, osobito zbog uvjeta u vezi s izvršavanjem gospodarske aktivnosti u državi sjedišta CFC-a.

123 Komisija osporava te argumente i u biti tvrdi da su situacije koje su obuhvaćene uzvodnim zajmovima i štednim kutijama, s jedne strane, i one koje su obuhvaćene kvalificiranim zajmovima, s druge strane, usporedive jer su dvije vrste zajmova mogle dovesti do netrgovinske financijske dobiti zbog značajnih dužnosti zaposlenika koje su obavljane u Ujedinjenoj Kraljevini. Naime, kriterij povezan s tim dužnostima jedan je od kriterija predviđenih u poglavlju 5. dijela 9.A TIOPA-e u svrhu utvrđivanja situacija u kojima je došlo do umjetnog preusmjeravanja dobiti, na koju se treba primijeniti pristojba CFC. Usto, i kvalificirani i nekvalificirani zajmovi mogu se opravdati valjanim poslovnim razlozima.

124 U tom pogledu valja podsjetiti da, u okviru druge faze analize selektivnosti poreznih mjera, kako je predviđena sudskom praksom navedenom u točki 61. ove presude, Komisija mora dokazati da porezna mjera o kojoj je riječ odstupa od referentnog sustava utvrđenog u prvoj fazi jer se njome uvode razlike između subjekata koji se nalaze u usporedivom činjeničnom i pravnom položaju s obzirom na cilj navedenog referentnog sustava.

125 U uvodnim izjavama 124. do 151. pobijane odluke, u svrhu utvrđivanja postojanja selektivne pogodnosti, Komisija je usporedila položaj društava koja se mogu pozvati na izuzeća o kojima je riječ, odnosno onih čiji su CFC-ovi ostvarili netrgovinsku financijsku dobit od kvalificiranih zajmova, s položajem društava na koje se takvo izuzeće ne primjenjuje, odnosno onih čiji su CFC-ovi ostvarili dobit od nekvalificiranih zajmova.

126 U tom pogledu najprije valja ispitati uvjete koji se zahtijevaju za odobravanje izuzeća o kojima je riječ, osobito one koji se odnose na kvalificiranost zajmova, kako bi se zatim usredotočilo na obilježja svojstvena nekvalificiranim zajmovima, kako bi se naposljetku ispitalo je li Komisija pravilno zaključila da su spornim mjerama uvedena razlikovanja subjekata koji se nalaze u usporedivom položaju.

1) Uvjeti za odobrenje izuzeća o kojima je riječ

127 U pobijanoj odluci Komisija je utvrdila tri izuzeća, predviđena u poglavlju br. 9 dijela 9.A TIOPA-e koja su utjecala na dobit CFC-ova na koju se može primijeniti pristojba CFC-a na temelju poglavlja br. 5, kojima se dodjeljuje selektivna pogodnost njihovim korisnicima.

128 Riječ je, kao prvo, o izuzeću predviđenom u članku 371.IB. dijela 9.A TIOPA-e, koje može utjecati na do 100 % netrgovinske financijske dobiti CFC-a od kvalificiranih zajmova, pod uvjetom da su financirani iz kvalificiranih sredstava, odnosno, u biti, iz onih poteklih od dobiti ili drugih vlastitih sredstava CFC-a.

129 Kao drugo, riječ je o izuzeću u visini od 75 % netrgovinske financijske dobiti CFC-a predviđenom člankom 371.ID dijela 9.A TIOPA-e. Na temelju tog izuzeća, na 75 % dobiti od kvalificiranih zajmova može se primijeniti izuzeće, a da nije potrebno dokazati da su sredstva povezana s CFC-om i neovisno o značajnim dužnostima zaposlenika koje bi se izvršavale u vezi sa zajmovima o kojima je riječ. Zbog toga se smatra da se to izuzeće automatski odobrava u slučaju kvalificiranih zajmova.

130 Kao treće, riječ je o izuzeću predviđenom člankom 371.IE dijela 9.A TIOPA-e, koje se naziva „jednake kamate”. Na potonje se izuzeće može pozvati, za preostalu netrgovinsku financijsku dobit od kvalificiranih zajmova koja nije bila predmet drugih dvaju izuzeća, s obzirom na to da je za dotičnu grupu poduzetnika u cijelosti iznos oporezivog prihoda od primljenih kamata veći od iznosa kamata koje je ta grupa platila i stoga odbila od svoje porezne osnovice u Ujedinjenoj Kraljevini. Budući da se na to izuzeće može pozvati za svu netrgovinsku financijsku dobit dotičnog CFC-a iz kvalificiranih zajmova, Komisija ga je smatrala obuhvaćenim potpunim izuzećem na isti način kao izuzeće predviđeno u članku 371.IB.

131 Kao prvo, valja podsjetiti na to da izuzeća o kojima je riječ utječu na netrgovinsku financijsku dobit, odnosno, u biti, na dobit ostvarenu od zajmova koje dodjeljuje CFC koji nije aktivan u bankarskom sektoru, a za koju se smatra da je oporeziva u Ujedinjenoj Kraljevini i stoga može biti predmet obveze plaćanja pristojbe CFC-a na temelju navedenog poglavlja br. 5 dijela 9.A TIOPA-e. Stoga se smatralo da je ta dobit oporeziva u Ujedinjenoj Kraljevini jer su aktivnosti koje su najvažnije za otvaranje dotičnih zajmova i upravljanje njima, odnosno značajne dužnosti zaposlenika, obavljane u Ujedinjenoj Kraljevini (ta situacija odgovara onomu što je određeno kao „kriterij aktivnosti u Ujedinjenoj Kraljevini” koji je predviđen člankom 371.EB dijela 9.A TIOPA-e) ili su zajmovi financirani iz sredstava ili imovine koja proizlazi iz uplata kapitala podrijetlomiz Ujedinjene Kraljevine (ta situacija odgovara onomu što je određeno kao „kriterij kapitala povezanog s Ujedinjenom Kraljevinom”, predviđenog člankom 371.EC dijela 9.A TIOPA-e).

132 Kao drugo, da bi se moglo koristiti trima izuzećima o kojima je riječ, uvjet povezan s poslovnim nastanom CFC-a mora biti ispunjen. Taj uvjet, predviđen člankom 371.IA dijela 9.A TIOPA-e, u vezi s člankom 371.DG-a istog zakonodavnog teksta, zahtijeva da CFC o kojem je riječ obavlja svoje aktivnosti u zemlji svojeg poslovnog nastana, barem uglavnom, u službenim prostorijama koje su trajno nastanjene i koje se trajno koriste. Ujedinjena Kraljevina u svojim ga je podnescima opisala kao zahtjev za stvarno postojanje CFC-a, uz isključenje takozvanih društava „poštanskih sandučića” ili „ekrana”. Međutim, valja utvrditi da je doseg tog uvjeta, kako ga tumače porezna tijela Ujedinjene Kraljevine, i dalje relativan. Naime, iz točke INTM200810 priručnika poreznih tijela Ujedinjene Kraljevine o međunarodnom poreznom pravu u vezi s CFC-ovima (*HMRC International Manual/INTM 190000 Controlled Foreign Companies*) proizlazi da je za njegovo ispunjavanje dovoljno da prostorije budu nastanjene s „razumnim stupnjem” trajnosti, odnosno

za razdoblje od najmanje dvanaest mjeseci ili da postoji „namjera” u tom smislu. Osim toga, s tim uvjetom rezidentnosti nisu povezani dodatni uvjeti kojima se može dokazati stvarnost aktivnosti u zemlji poslovnog nastana, za razliku od onog što je predviđeno člankom 371.DF stavkom 1. dijela 9.A TIOPA-e u pogledu trgovinske dobiti.

133 Osim toga, kao što je Ujedinjena Kraljevina priznala u odgovoru na pitanja Općeg suda na raspravi, činjenica da CFC ispunjava uvjet povezan s mjestom poslovnog nastana ne znači da se značajne dužnosti zaposlenika relevantne za djelatnost navedenog CFC-a, osobito one koje se odnose na zajmove koje on dodjeljuje (i koje mogu stvarati netrgovinsku financijsku dobit) obavljaju u zemlji sjedišta CFC-a. U tom pogledu, Komisija je u uvodnim izjavama 165. i 166. pobijane odluke istaknula da porezna tijela Ujedinjene Kraljevine smatraju da se očekuje da će za veće, srednjoročne do dugoročne zajmove financirane vlasničkim kapitalom, u većini slučajeva, upravljanje zajmom biti smješteno u okviru financijske funkcije grupacije, a ne samih CFC-ova.

134 Stoga je moguće da CFC koji ispunjava uvjet povezan s mjestom poslovnog nastana može ostvariti netrgovinsku financijsku dobit koja proizlazi iz djelatnosti pozajmljivanja za koje su se značajne dužnosti zaposlenika obavljale u Ujedinjenoj Kraljevini.

135 Osim toga, ispunjavanje takvog uvjeta ne znači ni da su ispunjeni drugi uvjeti potrebni za ostvarivanje izuzeća o kojima je riječ. Stoga se ne može isključiti da CFC koji ispunjava uvjet povezan s mjestom poslovnog nastana ostvaruje netrgovinsku financijsku dobit od nekvalificiranih zajmova, na koju se stoga ne mogu primijeniti izuzeća o kojima je riječ.

136 U tim okolnostima, kao što je to Komisija pravilno istaknula, osobito u uvodnoj izjavi 149. pobijane odluke, uvjet povezan s mjestom poslovnog nastana nije odlučujući za ocjenu usporedivosti koju treba donijeti u okviru analize selektivnosti, s obzirom na to da ga mogu ispuniti i društva koja mogu ostvariti izuzeća o kojima je riječ i društva koja bi iz njih bila isključena.

137 Kao treće, kako bi se ostvarila izuzeća o kojima je riječ, netrgovinska financijska dobit o kojoj je riječ trebala je proizići iz kvalificiranih zajmova. Na temelju članka 371.IG dijela 9. A TIOPA-e, kvalificirani zajmovi jesu zajmovi koje dodjeljuje CFC drugim društvima koja nisu rezidenti u Ujedinjenoj Kraljevini i koja kontrolira jedno ili više istih društava koje ili koja kontroliraju CFC. Stoga, kao što to proizlazi iz točke INTM216450 priručnika poreznih tijela Ujedinjene Kraljevine o međunarodnom poreznom pravu u vezi s CFC-ovima (HMRC International Manual/INTM 190000 Controlled Foreign Companies), kvalificirani zajmovi jesu zajmovi koje je CFC odobrio društvima iste grupe koja nisu rezidentna u Ujedinjenoj Kraljevini.

138 Uvjet koji se odnosi na kvalificiranost zajmova relevantan je za tri dotična izuzeća. Međutim, što se tiče izuzeća predviđenog člankom 371.ID dijela 9.A TIOPA-e, to je u biti jedini uvjet, različit od onog povezanog s mjestom poslovnog nastana, koji se primjenjuje da bi se oporeziva društva mogla pozvati na izuzeće od 75 % netrgovinske financijske dobiti koju ostvare njihovi CFC-ovi od kvalificiranih zajmova, i to neovisno o činjenici da su, među ostalim, značajne dužnosti zaposlenika povezane sa zajmovima o kojima je riječ bile obavljane u Ujedinjenoj Kraljevini.

139 Kao četvrto, kako bi se moglo ostvariti pravo na izuzeće predviđeno člankom 371.IB-a dijela 9.A TIOPA-e, koje može zahvatiti do 100 % netrgovinske financijske dobiti CFC-a, također je potrebno dokazati da sredstva iz kojih proizlazi dotični kvalificirani zajam predstavljaju „kvalificirana” sredstva. Naime, člankom 371.IB dijela 9.A TIOPA-e predviđa se da oporeziva društva mogu zahtijevati izuzeće od pristojbe CFC-a na netrgovinsku financijsku dobit dobivenu

od kvalificiranih zajmova ako i u mjeri u kojoj uspiju dokazati da ta dobit proizlazi iz kvalificiranih sredstava. Na temelju članka 371IB. dijela 9.A TIOPA-e, kvalificirana sredstva u biti odgovaraju onima koja proizlaze iz dobiti CFC-a ili sredstava i druge imovine koju prima CFC u vezi s dionicama koje drži u članovima grupe kojoj pripada ili koje je izdao u korist navedenih članova. To izuzeće stoga može pokriti do 100 % oporezive netrgovinske financijske dobiti ako su svi dotični kvalificirani zajmovi financirani kvalificiranim sredstvima.

140 U tom pogledu, kao što su to naveli Ujedinjena Kraljevina i ITV u svojim odgovorima na pitanja Općeg suda, nije isključeno da su zajmovi financirani kvalificiranim sredstvima i da su stoga vlastita sredstva CFC-a, iako su značajne dužnosti zaposlenika povezane s navedenim zajmom bile obavljane centralizirano u Ujedinjenoj Kraljevini. Stoga se izuzeće iz članka 371.IB. dijela 9.A TIOPA-e, kao i ono predviđeno člankom 371.ID. dijela 9.A TIOPA-e, odobrava neovisno o činjenici da su značajne dužnosti zaposlenika povezane sa zajmovima o kojima je riječ bile obavljane u Ujedinjenoj Kraljevini.

141 Kao peto, na izuzeće predviđeno u članku 371.IE dijela 9.A TIOPA-e, koji se naziva „jednake kamate”, može se pozvati, za preostalu netrgovinsku financijsku dobit od kvalificiranih zajmova koja nije bila predmet drugih dvaju izuzeća, s obzirom na to da je za dotičnu grupu poduzetnika u cijelosti iznos oporezivog prihoda od primljenih kamata veći od iznosa kamata koje je ta grupa platila i stoga odbila od svoje porezne osnovice u Ujedinjenoj Kraljevini.

142 Riječ je, dakle, o dodatnom izuzeću u odnosu na druga dva izuzeća, ali koje se također dodjeljuje neovisno o činjenici da su značajne dužnosti zaposlenika povezane sa zajmovima koji su doveli do netrgovinske financijske dobiti o kojoj je riječ obavljane u Ujedinjenoj Kraljevini.

143 S obzirom na prethodna razmatranja, valja istaknuti da su, osim različitih uvjeta koji su relevantni za svako od izuzeća o kojima je riječ, ta izuzeća dodijeljena neovisno o činjenici da su u Ujedinjenoj Kraljevini bile obavljane značajne dužnosti zaposlenika u pogledu zajmova iz kojih proizlazi netrgovinska financijska dobit o kojoj je riječ.

2) Isključenja odobrenja izuzeća o kojima je riječ

144 Kao što je to istaknuto u točkama 127. do 143. ove presude, zajednički uvjet za tri izuzeća o kojima je riječ jest onaj koji se odnosi na kvalificiranost zajmova. Stoga je iz navedenih izuzeća isključena netrgovinska financijska dobit od nekvalificiranih zajmova.

145 Na temelju članka 371.IH dijela 9.A TIOPA-e, iz definicije kvalificiranih zajmova isključeni su zajmovi odobreni društvu sa sjedištem u Ujedinjenoj Kraljevini ili stalnoj poslovnoj jedinici u toj državi nerezidentnog društva. Isključeni su i zajmovi odobreni drugom CFC-u koji omogućuju društvu u Ujedinjenoj Kraljevini da pri izračunu pristojbe CFC-a odbije kamate plaćene u okviru tog zajma. Isključeni su i zajmovi odobreni korisniku koji se koristi tim sredstvima za odobravanje drugih zajmova.

146 Budući da se kvalificirani zajmovi moraju odobriti društvima koja ispunjavaju uvjete, na temelju članka 371.IG stavka 8. dijela 9.A TIOPA-e, odnosno onima povezanima s CFC-om i koja kontroliraju jedno ili više istih društava koja kontroliraju CFC, zajmovi društvima izvan grupe isključeni su iz definicije kvalificiranih zajmova.

147 Stoga se nekvalificiranim zajmovima u biti smatraju zajmovi koje su CFC-ovi odobrili društvima grupe koja su rezidentna u Ujedinjenoj Kraljevini, takozvani „uzvodni zajmovi”, zajmovi koje su CFC-ovi odobrili trećim društvima, takozvane „štedne kutije”, i oni čije se kamate koriste kao odbici od druge pristojbe CFC-a ili služe financiranju drugih zajmova.

148 Najprije, što se tiče uzvodnih zajmova, posebnost koju je Ujedinjena Kraljevina istaknula kako bi objasnila njihovo isključenje iz izuzeća o kojima je riječ dodatan je rizik koji ta vrsta zajma predstavlja za poreznu osnovicu zbog mogućnosti odbitka kamata isplaćenih na temelju zajma o kojem je riječ od strane društva Ujedinjene Kraljevine koje je dobilo taj zajam.

149 U tom pogledu valja istaknuti da, iako mogućnost odbitka u Ujedinjenoj Kraljevini kamata isplaćenih u okviru zajmova o kojima je riječ obilježava uzvodne zajmove, činjenica da se na netrgovinsku financijsku dobit ostvarenu od zajmova o kojima je riječ primjenjuje pristojba CFC-a, na temelju članka 371. EB-a, koji se nalazi u poglavlju 5. dijela 9.A TIOPA-e, podrazumijeva da su u Ujedinjenoj Kraljevini obavljane značajne dužnosti zaposlenika povezane s tim zajmovima.

150 Nadalje, što se tiče zajmova trećim osobama, valja podsjetiti na to da se na njih ne mogu primijeniti izuzeća o kojima je riječ jer nisu kvalificirani. Naime, da bi zajam bio kvalificiran, korisnik zajma o kojem je riječ također mora biti kvalificirano društvo, odnosno, u biti, društvo koje je dio iste grupe kao i CFC o kojem je riječ.

151 Točno je da je tijekom cijelog postupka Ujedinjena Kraljevina zajmove koje je CFC odobrio trećim društvima kvalificirala kao „štedne kutije” ili kao da pripadaju društvima „štednim kutijama”. Naime, prema mišljenju Ujedinjene Kraljevine i ITV-a, kada CFC odobri zajam trećoj osobi, taj se zajam sastoji od viška novčanih sredstava deponiranih kod trećih osoba, u obliku depozita u banci ili drugog sigurnog ulaganja.

152 Međutim, valja istaknuti da ta razmatranja nisu sama po sebi ona koja zajam čine nekvalificiranim. Naime, na temelju članka 371.IG stavka 8. dijela 9.A TIOPA-e zajam nije kvalificiran ako korisnik zajma o kojem je riječ nije dio grupe kojoj pripada CFC koji ga dodjeljuje.

153 U svakom slučaju, valja istaknuti da se isključenje o kojem je riječ ne odnosi na situaciju umjetnog preusmjeravanja dobiti koja je povezana s činjenicom da korisnik zajma koji je ostvario dobit o kojoj je riječ ne pripada istoj grupi kao i CFC, iako takva situacija u vidu umjetnog preusmjeravanja ne bi mogla nastati u slučajevima u kojima bi korisnik zajma o kojem je riječ pripadao istoj grupi kao i CFC.

154 Naime, neovisno o tome pripada li korisnik zajma grupi CFC-a koji ga odobrava, značajne dužnosti zaposlenika mogle su se obavljati u Ujedinjenoj Kraljevini kad je riječ o tom zajmu, dok je CFC ostvario netrgovinsku financijsku dobit proizišlu iz navedenog zajma. Stoga pripadnost korisnika zajma o kojem je riječ istoj grupi kao i CFC nema utjecaja na takvo ostvarivanje dobiti od strane CFC-a.

155 Naposljetku, Ujedinjena Kraljevina i ITV obuhvaćeni su drugim isključenjima iz definicije kvalificiranih zajmova, koja su predviđena člankom 371.IH dijela 9.A TIOPA-e.

156 Tako su na temelju članka 371.IH stavka 3. iz dijela 9.A TIOPA-e isključene iz definicije kvalificiranih zajmova, među ostalim, situacije u kojima kamate plaćene u okviru zajma o kojem je riječ služe smanjenju dobiti na kojoj se temelji pristojba CFC-a. To isključenje dopunjuje ono

koje se odnosi na uzvodne zajmove, s obzirom na to da ono u biti ima za cilj da izuzeća o kojima je riječ ne budu povezana s odbicima ili drugim izuzećima koja se primjenjuju u Ujedinjenoj Kraljevini.

157 Usto, na temelju članka 371.IH stavka 5. dijela 9.A TIOPA-e isključene su i situacije u kojima zajam koji je odobrio CFC potom omogućuje društvu korisniku zajma da odobri druge zajmove. Kao što su to istaknuli Ujedinjena Kraljevina i ITV, to isključenje u biti ima za cilj da se zajmovi koje odobrava CFC upotrebljavaju za financiranje poslovnih djelatnosti grupe izvan Ujedinjene Kraljevine.

158 U tom pogledu, kao što to pravilno tvrdi Komisija, valja istaknuti da je, iako je legitimno odobriti izuzeće od netrgovinske financijske dobiti ostvarene zajmovima koji su služili za financiranje djelatnosti grupe u inozemstvu, činjenica je da će CFC ostvariti prinos dobiven sredstvima podrijetlom iz Ujedinjene Kraljevine ili značajnim dužnostima zaposlenika koje se obavljaju u Ujedinjenoj Kraljevini i da se stoga može smatrati da je on umjetno preusmjeren iz Ujedinjene Kraljevine, na temelju poglavlja br. 5. TIOPA-e.

159 U pogledu različitih isključenja opisanih u točkama 147. do 157. ove presude, valja istaknuti da se ona odnose na situacije u kojima su se, doduše, dodatni odbici u Ujedinjenoj Kraljevini mogli izvršiti ili u kojima je financiranje koje je ponudio CFC moglo koristiti društvima izvan grupe čija su sredstva ili značajne dužnosti zaposlenika, podrijetlom iz Ujedinjene Kraljevine, bili upotrijebljeni radi otvaranja i upravljanja zajmovima o kojima je riječ. Međutim, u svim tim okolnostima isključenja izuzeća nisu bila povezana s postojanjem umjetnog preusmjeravanja dobiti zbog značajnih dužnosti zaposlenika koje se obavljaju u Ujedinjenoj Kraljevini.

160 U tim okolnostima valja odbiti argumente Ujedinjene Kraljevine, društava ITV i LSEGH prema kojima je cilj tih isključenja spriječiti dodjelu izuzeća o kojima je riječ u posebnim situacijama umjetnog preusmjeravanja dobiti.

3) Postojanje izuzeća od referentnog sustava i usporedivost dotičnih subjekata s obzirom na cilj navedenog sustava

161 Najprije valja podsjetiti da se u ovom slučaju referentni sustav u odnosu na koji se predmetna izuzeća o kojima je riječ trebaju analizirati sastoji od pravila primjenjivih na CFC-ove, koja imaju za cilj zaštitu porezne osnovice poreza na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini, oporezivanjem dobiti od aktivnosti i imovine iz Ujedinjene Kraljevine koja je iz te zemlje umjetno preusmjerena prema CFC-ovima.

162 Usto, valja podsjetiti da se, u pravilima primjenjivima na CFC-ove, netrgovinska financijska dobit koju oni ostvare, a koja se odnosi na značajne dužnosti zaposlenika koje se obavljaju u Ujedinjenoj Kraljevini, smatrala dobiti umjetno preusmjerenom iz Ujedinjene Kraljevine i stoga oporezivom na temelju poglavlja br. 5 dijela 9.A TIOPA-e.

163 Naime, postojanje značajnih dužnosti zaposlenika koje se obavljaju u Ujedinjenoj Kraljevini jedna je od četiriju situacija predviđenih u poglavlju br. 5 dijela 9.A TIOPA-e, sažetih u točki 6. ove presude, za koje se smatra da predstavljaju umjetno preusmjeravanje dobiti koje se stoga treba oporezivati u Ujedinjenoj Kraljevini.

164 Drugim riječima, zakonodavac Ujedinjene Kraljevine smatrao je da se dobit CFC-ova, ako se ostvaruje značajnim dužnostima zaposlenika koje se obavljaju u Ujedinjenoj Kraljevini, treba ondje oporezivati. Zbog tog razloga netrgovinska financijska dobit ostvarena u okviru i nekvalificiranih zajmova i kvalificiranih zajmova može biti predmet obveze plaćanja pristojbe CFC-a, u skladu s člankom 371.EB dijela 9.A TIOPA-e iz njezina poglavlja br. 5.

165 Međutim, kao što je to upravo zaključeno u točki 143. ove presude, valja utvrditi da primjenom dotičnih izuzeća nije isključeno da su situacije u kojima su se u Ujedinjenoj Kraljevini obavljale značajne dužnosti zaposlenika i koje se stoga smatraju obuhvaćenima umjetnim preusmjeravanjem dobiti djelomično ili u potpunosti izuzete od oporezivanja u Ujedinjenoj Kraljevini.

166 U tim okolnostima, izuzimanje isključivo netrgovinske financijske dobiti CFC-ova dobivene od kvalificiranih zajmova može dovesti do različitog postupanja u odnosu na netrgovinsku financijsku dobit CFC-ova u okviru nekvalificiranih zajmova koji se, s obzirom na to da se na njih ne primjenjuju dotična izuzeća, oporezuju na temelju pravila primjenjivih na CFC-ove, u slučaju da su te dvije situacije usporedive, s obzirom na cilj pravila primjenjivih na CFC-ove.

167 Stoga valja ispitati nalaze li se društva koja su oporeziva u Ujedinjenoj Kraljevini, a koja mogu ostvariti izuzeća o kojima je riječ za netrgovinsku financijsku dobit svojih CFC-ova dobivenu od kvalificiranih zajmova u istom položaju kao i društva čiji su CFC-ovi ostvarili netrgovinsku financijsku dobit nastalu nekvalificiranim zajmovima, s obzirom na cilj referentnog sustava, odnosno zaštitu porezne osnovice poreza na dobit Ujedinjene Kraljevine oporezivanjem umjetno preusmjerene dobiti.

168 Kao prvo, i na uzvodne i na kvalificirane zajmove može se primijeniti pristojba CFC-a, na temelju članka 371.EB dijela 9.A TIOPA-e, zbog značajnih dužnosti zaposlenika koje se obavljaju u Ujedinjenoj Kraljevini u okviru navedenih zajmova. Naime, smatra se da je do umjetnog preusmjeravanja dobiti zbog aktivnosti u Ujedinjenoj Kraljevini došlo u okviru tih dviju situacija, iako je izuzeta samo dobit od kvalificiranih zajmova.

169 Naime, kao što to tvrdi Ujedinjena Kraljevina, pravila primjenjiva na CFC-ove predstavljaju odgovor na umjetno preusmjeravanje koje proizlazi iz prijenosa sredstava na CFC, koji najprije provodi društvo koje se oporezuje u Ujedinjenoj Kraljevini; ta će se sredstva, prema potrebi, vratiti u Ujedinjenu Kraljevinu samo u obliku neoporezivih dividendi. To se rasuđivanje primjenjuje, među ostalim, i na situacije u kojima se u Ujedinjenoj Kraljevini obavljaju značajne dužnosti zaposlenika za zajmove koje odobrava CFC, koji zatim ostvaruje netrgovinsku financijsku dobit od tih zajmova. Dobit ostvarena tim zajmovima od aktivnosti koje se obavljaju u Ujedinjenoj Kraljevini vraćat će se samo u obliku neoporezivih dividendi, i to neovisno o tome imaju li korisnici zajmova o kojima je riječ sjedište u Ujedinjenoj Kraljevini ili u drugoj državi.

170 Stoga, što se tiče umjetno preusmjerene dobiti od aktivnosti koje se obavljaju u Ujedinjenoj Kraljevini, čije je oporezivanje obuhvaćeno pravilima primjenjivima na CFC-ove, kvalificirani zajmovi i uzlazni zajmovi nalaze se u istovjetnim situacijama, neovisno o činjenici da u slučaju uzvodnih zajmova mogućnost odbitka u Ujedinjenoj Kraljevini kamata plaćenih u okviru tih zajmova pogoršava smanjenje porezne osnovice poreza na dobit Ujedinjene Kraljevine.

171 U tom pogledu valja istaknuti da je smanjenje porezne osnovice društvu korisniku zajma u Ujedinjenoj Kraljevini, zbog toga što je to društvo odbilo kamate isplaćene CFC-u, problem koji se razlikuje od smanjenja povezanog s umjetnim preusmjeravanjem dobiti društva iz Ujedinjene Kraljevine koja je izvor isplaćenih sredstava i obavljanih značajnih dužnosti zaposlenika u pogledu zajma o kojem je riječ.

172 Usto, kao što je to pravilno istaknula Komisija, rizikom od smanjenja porezne osnovice poreza na dobit Ujedinjene Kraljevine vezanim za odbitak kamata na zajam može se upravljati na razini društva koje se na njega prijevarno poziva, na primjer ograničenjem mogućih odbitaka. Takvo ograničenje može se prema potrebi predvidjeti na razini grupe. Naime, kao što to sama Ujedinjena Kraljevina priznaje, porezno pravo te države sadržava čitav niz mjera koje se međusobno dopunjuju, kojima je cilj zaštititi poreznu osnovicu poreza na dobit Ujedinjene Kraljevine. Među tim mjerama koje navodi Ujedinjena Kraljevina nalaze se one kojima se određuje gornji prag odbitka kamata na zajam, čime se sprečava da se izvrše određeni odbici, koje su obrazložene isključivo poreznim razlozima. Stoga se ta vrsta mjera može primijeniti kako bi se odgovorilo na odbitke u okviru uzvodnih zajmova, s obzirom na to da ih porezna tijela Ujedinjene Kraljevine smatraju kružnim konstrukcijama uspostavljenima isključivo radi ostvarivanja poreznih odbitaka.

173 Kao drugo, što se tiče zajmova trećim osobama, valja istaknuti da je, s obzirom na članak 371.IG stavak 8. dijela 9.A TIOPA-e, ključni element koji tu vrstu zajma čini nekvalificiranim činjenica da su korisnici zajmova koje je odobrio CFC iz kojih proizlazi netrgovinska financijska dobit treće osobe koje nisu povezane s CFC-om.

174 Ujedinjena Kraljevina i ITV istaknuli su činjenicu da, dok su sredstva koja su omogućila financiranje zajma o kojem je riječ mogla biti zadržana u Ujedinjenoj Kraljevini te su ih mogla uložiti društva koja pripadaju istoj grupi sa sjedištem u Ujedinjenoj Kraljevini, kako bi se osiguralo da se višak kapitala vrati društvima sa sjedištem u Ujedinjenoj Kraljevini, zajmovi trećim osobama čine fiktivne konstrukcije koje nemaju gospodarski cilj, kako bi se ostvarila netrgovinska financijska dobit na razini dotičnog CFC-a i, stoga, izvan Ujedinjene Kraljevine.

175 Međutim, kao što je to upravo navedeno u točki 152. ove presude, navodna fiktivnost zajmova trećim osobama i navodno nepostojanje gospodarskog cilja tih zajmova ne proizlaze, kao isključenja, iz odredbi koje se odnose na izuzeća o kojima je riječ. Usto, kao što je to Komisija pravilno istaknula, Ujedinjena Kraljevina i ITV nisu pružili dokaze kojima se dokazuje da su zajmovi koje je CFC odobrio trećim društvima nužno fiktivne konstrukcije koje se ne mogu temeljiti na opravdanim gospodarskim razlozima.

176 Osim toga, je li korisnik društvo izvan grupe ili društvo unutar grupe kojoj pripada CFC ne mijenja činjenicu da prijenos sredstava društva sa sjedištem u Ujedinjenoj Kraljevini na navedeni CFC neće proizvesti dobit oporezivu u Ujedinjenoj Kraljevini jer se prinos tih sredstava u oba slučaja vraća u Ujedinjenu Kraljevinu jedino u obliku neoporezivih dividendi. Potonja okolnost prisutna je u objema situacijama. Tako se pristojba CFC-a treba primijeniti kao odgovor na takvo preusmjeravanje.

177 Isto se rasuđivanje primjenjuje kada je netrgovinsku financijsku dobit iz zajma ostvario CFC koristeći se značajnim dužnostima zaposlenika koje se obavljaju u Ujedinjenoj Kraljevini. Naime, smatra se da je netrgovinska financijska dobit ostvarena od zajma koji je odobrio CFC, bilo trećim

osobama ili društvu iz iste grupe, za koji su se u Ujedinjenoj Kraljevini obavljale značajne dužnosti zaposlenika, umjetno preusmjerena te se zbog toga na nju može primijeniti pristojba CFC-a, na temelju članka 371.EB-a iz poglavlja br. 5 dijela 9.A TIOPA-e.

178 Prema tome, što se tiče umjetno preusmjerene dobiti zbog značajnih dužnosti zaposlenika koje su se obavljale u Ujedinjenoj Kraljevini, a čije je oporezivanje obuhvaćeno pravilima primjenjivima na CFC-ove, kvalificirani zajmovi i zajmovi trećim osobama nalaze se u istovjetnim situacijama, neovisno o činjenici da je u slučaju zajmova trećim osobama dobit koju je ostvario CFC nastala na temelju kamata koje isplaćuje treća osoba, a ne društvo koje pripada istoj grupi.

179 Kao treće, što se tiče isključenja iz definicije kvalificiranih zajmova čiji je cilj, prema mišljenju Ujedinjene Kraljevine, potaknuti da se kvalificirani zajmovi koriste za financiranje aktivnosti grupe CFC-a izvan Ujedinjene Kraljevine, valja podsjetiti, kao što je to utvrđeno u točki 158. ove presude, da takvo isključenje nije povezano s činjenicom da su u pogledu zajmova o kojima je riječ značajne dužnosti zaposlenika bile obavljane u Ujedinjenoj Kraljevini.

180 Stoga, to jesu li zajmovi koje je odobrio CFC služili za financiranje aktivnosti grupe izvan Ujedinjene Kraljevine, ne mijenja činjenicu da se smatra da je, s obzirom na to da su se značajne dužnosti zaposlenika u vezi s tim zajmovima obavljale u Ujedinjenoj Kraljevini, dobit koja iz toga proizlazi, na temelju pravila primjenjivih na CFC-ove, umjetno preusmjerena iz Ujedinjene Kraljevine. Stoga su, s obzirom na cilj navedenih pravila, odnosno zaštitu porezne osnovice poreza na dobit Ujedinjene Kraljevine oporezivanjem umjetno preusmjerene dobiti, dvije situacije o kojima je riječ usporedive.

181 Iz prethodno navedenog proizlazi da izuzeća o kojima je riječ, s obzirom na to da se njima izuzima samo netrgovinska financijska dobit CFC-ova od kvalificiranih zajmova, a ne i ona iz nekvalificiranih zajmova, dovode do različitog postupanja u dvjema situacijama, iako su usporedive, s obzirom na cilj navedenih pravila, a to je zaštita porezne osnovice poreza na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini oporezivanjem umjetno preusmjerene dobiti.

d) Zaključak o postojanju pogodnosti i izuzeća od referentnog sustava

182 S obzirom na razmatranja iznesena u točkama 108., 120., 143., 160. i 181. ove presude, valja utvrditi da Komisija nije počinila pogreške u ocjeni kada je zaključila da je u ovom slučaju postojala pogodnost i da je *a priori* selektivna, s obzirom na to da izuzeća o kojima je riječ odstupaju od pravila Ujedinjene Kraljevine primjenjivih na CFC-ove jer se njima uvodi različito postupanje između oporezivih društava koja se nalaze u usporedivoj situaciji, s obzirom na cilj navedenih pravila. Stoga ove tužbene razloge koji se temelje na takvim pogreškama treba odbiti.

3. Tužbeni razlozi koji se temelje na pogreškama u ocjeni u vezi s postojanjem opravdanja za izuzeća o kojima je riječ (treći tužbeni razlog u predmetu T-363/19 i četvrti do šesti tužbeni razlog u predmetu T-456/19)

183 U okviru ovih tužbenih razloga, koji se temelje na argumentima koji se mogu podijeliti u dva dijela, Ujedinjena Kraljevina i ITV tvrde da je Komisija u pobijanoj odluci počinila pogreške u ocjeni odbivši opravdanja koja je Ujedinjena Kraljevina iznijela za izuzeća o kojima je riječ, odnosno, s jedne strane, ona koja se temelje na razlozima upravne prakse (prvi dio) i, s druge strane, ona koja se odnose na poštovanje slobode poslovnog nastana (drugi dio).

a) Prvi dio, koji se temelji na pogrešci u ocjeni opravdanja mjera o kojima je riječ zbog upravne prakse

184 Ujedinjena Kraljevina i ITV u biti tvrde da je, pod pretpostavkom da se može smatrati da je izuzećima o kojima je riječ dodijeljena *a priori* selektivna pogodnost društvima koja su se na njih pozvala, Komisija, u pobijanoj odluci, počinila pogrešku u ocjeni odbivši smatrati da su ta izuzeća bila opravdana razlozima koji se odnose na potrebe da se sustavom oporezivanja dobiti CFC-ova lakše upravlja, s obzirom na složenost utvrđivanja značajnih dužnosti zaposlenika u okviru zajmova unutar grupe i njihove lokacije.

185 Komisija osporava te argumente tvrdeći, među ostalim, da opravdanje koje se odnosi na teškoće prilikom utvrđivanja značajnih dužnosti zaposlenika koje se obavljaju u okviru zajmova unutar grupe nije izneseno tijekom upravnog postupka i da, u svakom slučaju, svojim argumentima Ujedinjena Kraljevina nije iznijela uvjerljiv razlog da se utvrdi da takve teškoće prilikom utvrđivanja značajnih dužnosti zaposlenika u okviru kvalificiranih zajmova postoje, iako je takvo utvrđenje uobičajeno moguće te se provodi u slučaju nekvalificiranih zajmova. Osim toga, u smjernicama poreznih tijela Ujedinjene Kraljevine čak je priznato da se značajne dužnosti zaposlenika u okviru zajmova unutar grupe općenito obavljaju na razini središnjih struktura grupe.

186 U tom pogledu valja podsjetiti da iz sudske prakse proizlazi da mjera koja čini iznimku od primjene općeg poreznog sustava doista može biti opravdana prirodom i općom strukturom poreznog sustava ako država članica o kojoj je riječ može dokazati da ta mjera izravno proizlazi iz osnovnih ili vodećih načela njezina poreznog sustava, a osobito iz mehanizama prirođenih samom poreznom sustavu potrebnih za postizanje njezinih ciljeva (presude od 6. rujna 2006., Portugal/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, t. 81.; od 8. rujna 2011., Paint Graphos i dr., C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 69. i od 19. prosinca 2018., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 48.).

187 Tako je utvrđeno da ciljevi svojstveni predmetnom općem poreznom sustavu mogu opravdati *a priori* selektivni porezni sustav (vidjeti u tom smislu presude od 29. travnja 2004., GIL Insurance i dr., C-308/01, EU:C:2004:252, t. 74. do 76. i od 8. rujna 2011., Paint Graphos i dr., C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 64. do 76.), osobito ciljeve povezane s funkcioniranjem svojstvenim općem poreznom sustavu (vidjeti u tom smislu presudu od 19. prosinca 2018., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 50. do 53.).

188 Kao prvo, valja istaknuti da je Ujedinjena Kraljevina u očitovanjima podnesenima 15. siječnja 2018. nakon Komisijine odluke o pokretanju službenog istražnog postupka istaknula da su, pod pretpostavkom da se smatra da pravila primjenjiva na CFC-ove sadržavaju odredbe kojima se odstupa od referentnog sustava, te odredbe opravdane osobito potrebom uspostave pravila koja se mogu lako primijeniti, pri čemu se izbjegava provođenje složene aktivnosti koja se sastoji od utvrđivanja značajnih dužnosti zaposlenika koje se obavljaju u okviru zajmova o kojima je riječ.

189 Kao drugo, iako iz odgovora na savjetovanje koje su tijela Ujedinjene Kraljevine provela prije donošenja pravila primjenjivih na CFC-ove proizlazi da je, među ostalim, prijedlog koji se odnosi na djelomično izuzeće od 75 % većinom poduprijet zbog svoje jednostavnosti i lakoće primjene, Ujedinjena Kraljevina nije dostavila dokaze koji omogućuju kvantificiranje administrativnih troškova za utvrđivanje značajnih dužnosti zaposlenika i njihove lokacije u okviru zajmova unutar grupe.

190 Naime, Ujedinjena Kraljevina je u okviru upravnog postupka samo tvrdila da je propisivanjem automatskih mehanizama, kao što je postotak izuzeća od 75 %, primjena pravila o CFC-ovima pojednostavnjena. Međutim, što se konkretno tiče utvrđivanja značajnih dužnosti zaposlenika koje se obavljaju u okviru zajmova unutar grupe i njihove lokacije, Ujedinjena Kraljevina samo je navela da se radi o naplatnom obavljanju, a da nije pružila druge konkretne dokaze u prilog svojoj tvrdnji.

191 Usto, iako dokumenti o savjetovanju prije donošenja pravila primjenjivih na CFC-ove, koji su uloženi u spise ovih predmeta, sadržavaju odgovore u korist predloženog automatskog izuzeća, navedeni se odgovori temelje na općenitim tvrdnjama. Osim toga, njihov je doseg ograničen, s obzirom na to da je očito da je i poreznoj upravi i poreznim obveznicima jednostavnije upravljati automatskim izuzećem, nego situacijom u kojoj se uvjeti za stjecanje prava na takvo izuzeće moraju dokazati i provjeriti. Takve tvrdnje nisu dovoljne kako bi se dokazalo da bi ispitivanje svakog pojedinačnog slučaja kako bi se utvrdilo je li dobit CFC-ova bila umjetno preusmjerena iz Ujedinjene Kraljevine zbog značajnih dužnosti zaposlenika koje su se obavljale u toj državi podrazumijevalo složene, skupe i obvezujuće formalnosti, do te mjere da sustav postane neizvediv na administrativnoj razini.

192 Međutim, kao što je to navedeno u točki 186. ove presude, na državi je članici koja tvrdi da su *a priori* selektivne mjere opravdane dokazati da te mjere izravno proizlaze iz osnovnih ili vodećih načela njezina poreznog sustava.

193 Usto, kao što je to istaknuto u točki 133. ove presude, sama porezna tijela Ujedinjene Kraljevine priznala su da se općenito očekuje da je za veće, srednjoročne do dugoročne zajmove financirane vlasničkim kapitalom, u većini slučajeva, upravljanje navedenim zajmovima smješteno u okviru financijske funkcije grupacije i da je iskustvo pokazalo da se ta vrsta zajmova planira i da se njome upravlja na razini središnjih struktura grupacije, Naime, takvo razmatranje otkriva činjenicu da se za velik dio zajmova unutar grupe ne postavlja pitanje utvrđenja značajnih dužnosti zaposlenika i njihove lokacije, s obzirom na to da se za njih može pretpostaviti da su centralizirano izvršavane u Ujedinjenoj Kraljevini.

194 Kao treće, što se konkretno tiče djelomičnog izuzeća od 75 % netrgovinske financijske dobiti, kao što to pravilno tvrdi Komisija, nije dokazano dokazima u kojoj je mjeri postotak od 75 % izuzeća bio potreban ili primjeren u slučajevima kada bi se pristojba CFC-a mogla naplatiti na temelju općeg kriterija značajnih dužnosti zaposlenika koje se obavljaju u Ujedinjenoj Kraljevini. Osim toga, nijedan dokaz nije podnesen kako bi se utvrdila relevantnost omjera duga i vlasničkog kapitala, koji je doveo do takvog postotka, kako bi se odgovorilo na pitanje koje se odnosi na teškoću utvrđivanja značajnih dužnosti zaposlenika i njihove lokacije koje se obavljaju u okviru zajmova unutar grupe iz kojih proizlazi netrgovinska financijska dobit.

195 Iako bi trebalo prihvatiti da opasnost od prekomjerne kapitalizacije postoji u okviru CFC-ova i da bi oporezivanje 25 % njihove netrgovinske financijske dobiti u Ujedinjenoj Kraljevini bilo učinkovito za suočavanje s takvom opasnošću, sama Ujedinjena Kraljevina i samo društvo ITV priznali su u svojim odgovorima na pitanja Općeg suda da ta opasnost od prekomjerne kapitalizacije postoji neovisno o postojanju zajmova unutar grupe iz kojih proizlazi netrgovinska financijska dobit koju su ostvarili CFC-ovi.

196 U tim okolnostima valja odbiti prvi dio ovih tužbenih razloga, koji se temelji na pogreškama u ocjeni u pogledu opravdanja izuzeća o kojima je riječ zbog administrativne praktičnosti.

b) Drugi dio, koji se temelji na pogrešci u ocjeni u pogledu opravdanja koje se odnosi na potrebu poštovanja slobode poslovnog nastana

197 Ujedinjena Kraljevina i ITV tvrde da je Komisija u pobijanoj odluci počinila pogrešku u ocjeni odbivši utvrditi da su izuzeća o kojima je riječ bila opravdana i u dijelu usklađenosti sa slobodom poslovnog nastana. Ujedinjena Kraljevina smatra da je usvojila razuman pristup kako bi postupila u skladu s presudom od 12. rujna 2006., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), s obzirom na to da razlika između kvalificiranih zajmova i nekvalificiranih zajmova počiva upravo na umjetnoj naravi potonjih, osobito što se tiče konstrukcija tzv. „transakcija štednih kutija” i uzvodnih zajmova.

198 Komisija osporava argumente Ujedinjene Kraljevine i ITV-a.

199 Valja podsjetiti da se porezni sustav Ujedinjene Kraljevine temelji na načelu teritorijalnosti i da se, u skladu s tim načelom, dobit koju ostvare CFC-ovi ne oporezuje u toj državi. Međutim, u slučajevima kada ta dobit u stvarnosti predstavlja dobit koja se pripisuje subjektu rezidentu u Ujedinjenoj Kraljevini koji je imao sredstva ili značajne dužnosti zaposlenika koje se obavljaju u okviru zajmova kojima se ostvarila ta dobit, smatra se da je ona umjetno preusmjerena i, prema tome, oporeziva u Ujedinjenoj Kraljevini, putem pristojbe CFC-a. Tako opisan, ne može se smatrati da taj sustav predstavlja prepreku slobodi poslovnog nastana.

200 Naime, u točkama 72. i 73. presude od 12. rujna 2006., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), Sud je presudio da je, s obzirom na to da se zakonodavstvom o CFC-ovima primjena oporezivanja ograničava na potpuno umjetne konstrukcije, ono u skladu s člancima 49. i 54. UFEU-a kojima se jamči sloboda poslovnog nastana.

201 U tim okolnostima, iako je na temelju članka 371.EB dijela 9.A TIOPA-e predviđena pristojba CFC-a za dobit od zajmova u okviru kojih je utvrđeno da su u Ujedinjenoj Kraljevini bile obavljanje značajne dužnosti zaposlenika i da se zbog toga ta dobit treba smatrati umjetno preusmjerenom, određivanje takve pristojbe ne može se smatrati preprekom slobodi poslovnog nastana, na temelju sudske prakse iz točke 200. ove presude. Stoga se izuzeće od navedenog poreza ne može opravdati kako bi se osigurala sloboda poslovnog nastana.

202 U tim okolnostima valja odbiti drugi dio ovih tužbenih razloga koji se odnosi na pogrešku u ocjeni u vezi s opravdanjem koje se temelji na nužnosti poštovanja slobode poslovnog nastana i, prema tome, navedene tužbene razloge u cijelosti.

203 Stoga valja zaključiti da Komisija nije počinila pogrešku u ocjeni kad je smatrala da su izuzeća o kojima je riječ njihovim korisnicima dodjeljivala selektivnu pogodnost i, posljedično, odbila sve tužbene razloge povezane s tim izuzećima.

4. Tužbeni razlog koji se temelji na pogrešci u ocjeni utjecaja na trgovinu među državama članicama (četvrti tužbeni razlog u predmetu T-363/19)

204 Ujedinjena Kraljevina u biti tvrdi da je Komisija počinila pogrešku u ocjeni time što nije dokazala da su u ovom slučaju multinacionalne grupacije bile potaknute premjestiti funkcije financiranja unutar grupacije zbog izuzeća o kojima je riječ i da su stoga mjere o kojima je riječ utjecale na trgovinu među državama članicama.

205 U tom pogledu, valja podsjetiti da, prema ustaljenoj sudskoj praksi, kada je riječ o uvjetu utjecaja na trgovinu između država članica iz članka 107. stavka 1. UFEU-a, Komisija nije dužna dokazati da neka državna mjera ima stvarni utjecaj na trgovinu niti uostalom da stvarno iskrivljuje tržišno natjecanje. Ona je samo dužna ustanoviti da navedena mjera može proizvesti takve učinke (vidjeti presudu od 5. ožujka 2015., Banco Privado Português i Massa Insolvente do Banco Privado Português, C-667/13, EU:C:2015:151, t. 46. i navedenu sudsku praksu).

206 Tako je presuđeno da, kada potpora koju država članica dodijeli jača položaj određenih poduzetnika u odnosu na ostale poduzetnike konkurente u trgovini između država članica, treba smatrati da ta potpora utječe na tu trgovinu (presuda od 14. siječnja 2015., Eventech, C-518/13, EU:C:2015:9, t. 66.).

207 U tom pogledu, iz točke 182. ove presude proizlazi da je Komisija pravilno zaključila da izuzeća o kojima je riječ predstavljaju selektivnu pogodnost u korist društava koja su se na njih pozvala. U tim okolnostima valja potvrditi Komisijinu ocjenu prema kojoj ta pogodnost može utjecati na trgovinu među državama članicama jer jača položaj društava korisnika. Usto, ta selektivna pogodnost može utjecati na odluke o premještanju kapitala i aktivnosti u okviru multinacionalnih grupa sa sjedištem u Uniji, a osobito na rizničarske funkcije.

208 Osim toga, za razliku od onog što tvrdi Ujedinjena Kraljevina, Komisija nije dužna dokazati konkretne protoke kretanja međunarodnih grupa niti uspoređivati različite porezne sustave unutar Unije ako uspije dokazati postojanje pogodnosti koja može poboljšati konkurentan položaj korisnika, u smislu sudske prakse navedene u točki 205. ove presude.

209 U tim okolnostima ovaj tužbeni razlog, koji se temelji na pogrešci u ocjeni utjecaja na trgovinu među državama članicama, treba odbiti.

5. Tužbeni razlog koji se temelji na povredi načela nediskriminacije (sedmi tužbeni razlog u predmetu T-456/19)

210 ITV prigovara Komisiji da je povrijedila načelo nediskriminacije jer je na druge transakcije financiranja unutar grupe, među ostalim, u okviru dviju prethodnih odluka, primijenila povoljniji tretman s aspekta državnih potpora od onog koji proizlazi iz njezina stajališta u ovom slučaju.

211 Komisija osporava te argumente ističući da je u ovom slučaju na odgovarajući način dokazala postojanje povrede pravila o državnim potporama i da su se u svakom slučaju odluke na koje se poziva ITV odnosile na situacije različite od one u ovom slučaju.

212 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, poštovanje načela jednakog postupanja i nediskriminacije zahtijeva da se u usporedivim situacijama ne može postupati na različit način, a da se u različitim situacijama ne postupa na jednak način, osim ako je takvo postupanje objektivno opravdano (vidjeti u tom smislu presudu od 14. travnja 2005., Belgija/Komisija, C-110/03, EU:C:2005:223, t. 71. i navedenu sudsku praksu).

213 Također valja istaknuti da se samo u okviru članka 107. UFEU-a treba ocjenjivati zakonitost odluke Komisije kojom se utvrđuje da državna mjera predstavlja državnu potporu, a ne u odnosu na njezinu raniju praksu odlučivanja. Naime, pojam državne potpore odgovara objektivnoj situaciji koja se ocjenjuje na datum na koji Komisija donese svoju odluku. Stoga razlozi zbog kojih je Komisija različito ocijenila situaciju u ranijoj odluci ne smiju utjecati na ocjenu

zakonitosti pobijane odluke (presude od 17. srpnja 2014. Westfälisch-Lippischer Sparkassen- und Giroverband/Komisija, T-457/09, EU:T:2014:683, t. 368. i od 11. prosinca 2014., Austrija/Komisija, T-251/11, EU:T:2014:1060, t. 125.).

214 Stoga, činjenica da je Komisija u okviru drugih odluka priznala postojanje razlika između zajmova unutar grupe i zajmova između trećih društava sama po sebi ne znači da se u ovom slučaju ne može utvrditi postojanje selektivne pogodnosti.

215 Naime, takav se zaključak mora temeljiti na detaljnoj analizi poreza koji se smatra uobičajenim u dotičnoj državi kao i na odgovoru na pitanje je li zbog državne mjere o kojoj je riječ došlo do izuzeća od navedenog oporezivanja kojim su uvedena razlikovanja među subjektima koji su, glede cilja poreznog sustava te države članice, u usporedivom činjeničnom i pravnom položaju.

216 Osim toga, kao što to pravilno tvrdi Komisija, usporedivost među subjektima treba promatrati upravo s obzirom na cilj sustava o kojem je riječ. Stoga, uzimajući u obzir, među ostalim, činjenicu da je cilj sustava o kojima je riječ u svakoj od Komisijinih odluka bio drukčiji, ne može se izvesti nikakav zaključak iz eventualnih razlika u Komisijinoj ocjeni u okviru odluka na koje se poziva ITV i u okviru odluke iz ovog slučaja.

217 Iz toga slijedi da ITV ne može s uspjehom temeljiti zaključak da je u ovom slučaju povrijeđeno načelo nediskriminacije na rješenju do kojeg je došla Komisija u drugim odlukama.

218 Stoga valja odbiti tužbeni razlog koji se temelji na povredi načela nediskriminacije.

6. Tužbeni razlog koji se temelji na pogrešci koja se tiče prava, a koja proizlazi iz primjene, po analogiji, odredaba Direktive 2016/1164 (osmi tužbeni razlog u predmetu T-456/19)

219 ITV tvrdi da je Komisija odluku pogrešno utemeljila, makar samo po analogiji, na Direktivi 2016/1164. Naime, ta direktiva stupila je na snagu tek 1. siječnja 2019. i stoga nije primjenjiva *ratione temporis* u ovom slučaju. Usto, navedena direktiva ne bavi se posebno pitanjem utvrđivanja značajnih dužnosti zaposlenika u okviru financiranja unutar grupe.

220 Točno je da se Komisija u pobijanoj odluci pozvala na Direktivu 2016/1164, osobito na uvodnu izjavu 38., kada je navela da je izmjena pravila primjenjivih na CFC-ove, do koje je došlo 2019., bila predstavljena na način da se njome nastoji provesti Direktiva 2016/1164. Usto, Komisija je općenito opisala doseg Direktive 2016/1164, u okviru opisa međunarodnog i Unijina pravnog konteksta iz odjeljka 2.4. pobijane odluke, kako bi prikazala da su mnoge države, uključujući i države Unije, imale pravila o CFC-ovima kako bi spriječile prijenos dobiti na inozemna društva kćeri koja se nisko oporezuju. Osim toga, Komisija je uvrstila direktan citat članka 7. navedene direktive, odnosno odredbe na koju se kasnije poziva u bilješci br. 86 pobijane odluke.

221 Međutim, ta su upućivanja na Direktivu 2016/1164 kontekstualna i njihov je jedini cilj općenito opisati kriterij dodjele prihoda koji se odnosi na značajne dužnosti zaposlenika. Nasuprot tomu, Komisija je svoje zaključke u pobijanoj odluci utemeljila na pravilima primjenjivima na CFC-ove u Ujedinjenoj Kraljevini, kojima se pak predviđa, osobito u članku 371.EB dijela 9.A TIOPA-e, takav kriterij koji se temelji na značajnim dužnostima zaposlenika.

222 Prema tome, za razliku od onog što tvrdi ITV, s obzirom na to da Komisija pobijanu odluku nije temeljila na Direktivi 2016/1164, zakonitost te odluke ne može se dovesti u pitanje na temelju navedene direktive.

223 U tim okolnostima valja odbiti tužbeni razlog koji se temelji na pogrešci koja se tiče prava, a koja proizlazi iz analogne primjene odredaba Direktive 2016/1164.

7. Tužbeni razlog koji se u biti temelji na pogreškama u ocjeni u pogledu identifikacije ITV-a kao korisnika spornog sustava i obveze povrata potpora dodijeljenih u okviru tog sustava, koji je Komisija naložila pobijanom odlukom (deveti tužbeni razlog u predmetu T-456/19)

224 ITV u biti prigovara Komisiji da je pogrešno utvrdila kategoriju korisnika u koju je bio uključen samo zato što su se pripadnici te kategorije pozvali na izuzeća o kojima je riječ i naložila povrat potpora od takve kategorije korisnika, a da nije predvidjela odstupanje od tog povrata za slučajeve u kojima nije primljena nikakva selektivna pogodnost, kao u njegovu slučaju. Naime, grupa kojoj ITV pripada prilagodila je svoju strukturu financiranja kako bi se mogla pozvati na izuzeća o kojima je riječ, i to samo zbog razloga pojednostavnjenja administracije. Međutim, iznos poreza koji je ITV trebao platiti nije bio niži od iznosa čija bi mu se isplata naložila da nije proveo takvu prilagodbu svoje strukture i da se nije pozvao na izuzeća o kojima je riječ.

225 U tom pogledu, valja podsjetiti da se prema ustaljenoj sudskoj praksi u slučaju programa potpora, Komisija može ograničiti na ispitivanje karakteristika predmetnog programa kako bi u obrazloženju odluke ocijenila osigurava li taj program, s obzirom na modalitete koji su tim programom predviđeni, znatnu pogodnost korisnicima u odnosu na njihove konkurente i je li takve prirode da od njega ponajprije imaju koristi poduzetnici koji sudjeluju u trgovini između država članica. Stoga Komisija nije dužna u odluci koja se odnosi na takav program provesti analizu dodijeljene potpore u svakom pojedinačnom slučaju koji se temelji na takvom programu. Pojedinačnu situaciju svakog predmetnog poduzetnika nužno je provjeriti tek u stadiju povrata potpora (vidjeti u tom smislu presudu od 9. lipnja 2011., Comitato „Venezia vuole vivere” i dr./Komisija, C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, EU:C:2011:368, t. 63. i navedenu sudsku praksu).

226 U ovom slučaju, s obzirom na to da je Komisija utvrdila program potpora, nije bila dužna za svakog korisnika odrediti opseg primljene pogodnosti.

227 Stoga, ITV ne može osporavati zakonitost pobijane odluke u dijelu u kojem je njome naložen povrat od korisnika programa potpora o kojem je riječ ističući posebnosti vlastite situacije. Naime, tek je u okviru postupka povrata nakon pobijane odluke Ujedinjena Kraljevina trebala započeti analizu svake pojedinačne situacije i, ovisno o slučaju, izračun pogodnosti koju je stvarno moglo ostvariti svako društvo i to na temelju naznaka koje je Komisija iznijela u pobijanoj odluci.

228 U svakom slučaju, ITV se ne može pozivati na činjenicu da je podnio zahtjeve za izuzeće samo zbog administrativne jednostavnosti. Naime, valja podsjetiti da je pojam državne potpore objektivan pojam i da, ako Komisija uspije dokazati da je selektivna pogodnost dodijeljena korisnicima koji se nalaze u situaciji usporedivoj s onom drugih društava koja se nalaze u činjenično i pravno usporedivim okolnostima, potporu o kojoj je riječ treba vratiti. Stoga razlozi koji su naveli društvo da se pozove na potporu o kojoj je riječ, kao i činjenica da se to društvo moglo pozvati na druge odredbe u okviru primjenjivog poreznog sustava, nisu relevantni za ispitivanje zakonitosti odluke kojom se nalaže povrat potpore o kojoj je riječ.

229 U tim okolnostima valja odbiti tužbeni razlog na koji se poziva ITV, koji se temelji na pogrešci u ocjeni u pogledu njegove identifikacije kao korisnika spornog programa potpora i obveze povrata koji je Komisija naložila pobijanom odlukom.

8. Opći zaključak

230 Budući da sve tužbene razloge koje su istaknule stranke treba odbiti, tužbu valja odbiti u cijelosti.

Troškovi

231 U skladu s člankom 134. stavkom 1. Poslovnika, stranka koja ne uspije u postupku dužna je, na zahtjev protivne stranke, snositi troškove. Budući da Ujedinjena Kraljevina i ITV nisu uspjeli u predmetima T-363/19 i T-456/19, valja im naložiti da, osim vlastitih troškova u tim predmetima, snose i Komisijine troškove u skladu s njezinim zahtjevom.

232 Nadalje, u skladu s člankom 138. stavkom 3. Poslovnika, Opći sud može odlučiti da će intervenijent koji nije jedan od onih navedenih u stavcima 1. i 2. tog članka snositi vlastite troškove. U predmetnom slučaju valja odlučiti da će LSEGH snositi vlastite troškove.

233 U skladu s člankom 138. stavkom 1. Poslovnika, Ujedinjena Kraljevina će snositi vlastite troškove u vezi s predmetom T-456/19.

Slijedom navedenoga,

OPĆI SUD (drugo prošireno vijeće)

proglašava i presuđuje:

1. **Predmeti T-363/19 i T-456/19 spajaju se u svrhu donošenja ove presude.**

2. **Tužbe se odbijaju.**

3. **Ujedinjena Kraljevina Velike Britanije i Sjeverne Irske snosit će, osim vlastitih, i troškove Europske komisije u predmetu T-363/19.**

4. **Društvo ITV plc snosit će, osim vlastitih, i troškove Komisije u predmetu T-456/19.**

5. **LSEGH (Luxembourg) Ltd i London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd snosit će vlastite troškove.**

6. **Ujedinjena Kraljevina snosit će vlastite troškove u predmetu T-456/19.**

Papasavvas Tomljenović Schalin

Škvařilová-Pelzl Nõmm

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourgu 8. lipnja 2022.

Potpisi

Sadržaj

I. Okolnosti spora . . . 2

A. Grupa ITV . . . 2

B. Sustav primjenjiv na CFC-ove . . . 2

C. Upravni postupak i pobijana odluka . . . 3

II. Postupak i zahtjevi stranaka . . . 6

A. Pisani dio postupka u predmetu T-363/19 . . . 6

B. Pisani dio postupka u predmetu T-456/19 . . . 6

1. Zahtjevi za intervenciju . . . 7

2. Zahtjevi stranaka . . . 7

C. Usmeni dio postupka . . . 8

III. Pravo . . . 8

A. Spajanje predmeta T-363/19 i T-456/19 u svrhu donošenja odluke kojom se okončava postupak . . . 8

B. Meritum . . . 9

1. Tužbeni razlog koji se temelji na pogrešci u ocjeni u definiciji referentnog sustava (prvi tužbeni razlog u predmetu T-363/19 i prvi tužbeni razlog u predmetu T-456/19) . . . 10

2. Tužbeni razlozi koji se temelje na pogrešci u ocjeni u Komisijinim utvrđenjima o postojanju pogodnosti i *a priori* selektivnosti spornog sustava zbog izuzeća od referentnog sustava (drugi tužbeni razlog u predmetu T-363/19 te drugi i treći tužbeni razlog u predmetu T-456/19) . . . 14

a) Postojanje pogodnosti . . . 14

b) Cilj pravila primjenjivih na CFC-ove . . . 16

c) A priori selektivnost spornog sustava zbog izuzeća od referentnog sustava . . . 18

1) Uvjeti za odobrenje izuzeća o kojima je riječ . . . 19

2) Isključenja odobrenja izuzeća o kojima je riječ . . . 21

3) Postojanje izuzeća od referentnog sustava i usporedivost dotičnih subjekata s obzirom na cilj navedenog sustava . . . 23

d) Zaključak o postojanju pogodnosti i izuzeća od referentnog sustava . . . 26

3. Tužbeni razlozi koji se temelje na pogreškama u ocjeni u vezi s postojanjem opravdanja za izuzeća o kojima je riječ (treći tužbeni razlog u predmetu T-363/19 i četvrti do šesti tužbeni razlog u predmetu T-456/19) 26

a) Prvi dio, koji se temelji na pogrešci u ocjeni opravdanja mjera o kojima je riječ zbog upravne prakse 27

b) Drugi dio, koji se temelji na pogrešci u ocjeni u pogledu opravdanja koje se odnosi na potrebu poštovanja slobode poslovnog nastana 29

4. Tužbeni razlog koji se temelji na pogrešci u ocjeni utjecaja na trgovinu među državama članicama (četvrti tužbeni razlog u predmetu T-363/19) 29

5. Tužbeni razlog koji se temelji na povredi načela nediskriminacije (sedmi tužbeni razlog u predmetu T-456/19) 30

6. Tužbeni razlog koji se temelji na pogrešci koja se tiče prava, a koja proizlazi iz primjene, po analogiji, odredaba Direktive 2016/1164 (osmi tužbeni razlog u predmetu T-456/19) 31

7. Tužbeni razlog koji se u biti temelji na pogreškama u ocjeni u pogledu identifikacije ITV-a kao korisnika spornog sustava i obveze povrata potpora dodijeljenih u okviru tog sustava, koji je Komisija naložila pobijanom odlukom (deveti tužbeni razlog u predmetu T-456/19). 32

8. Opći zaključak 33

Troškovi 33