A TÖRVÉNYSZÉK ÍTÉLETE (kibővített második tanács)

2022. június 8.*

„Állami támogatások – Az Egyesült Királyság által bizonyos multinacionális csoportok javára végrehajtott támogatási programok – A támogatási programot a belső piaccal összeegyeztethetetlennek és jogellenesnek nyilvánító, valamint a folyósított támogatások visszatérítettését elrendelő határozat – Feltételes adómegállapítási határozatok *(tax rulings)* – A csoportfinanszírozásra vonatkozó és különösen az ellenőrzött külföldi társaságokat érintő adórendszer – Szelektív adóelőnyök”

A T-363/19. és T-456/19. sz. ügyekben,

Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága (képviselik: F. Shibli és S. McCrory, meghatalmazotti minőségben, segítőik: P. Baker QC és T. Johnston barrister)

felperesnek a T-363/19. sz. ügyben,

az **ITV plc** (székhelye: London [Egyesült Királyság], képviselik: J. Lesar solicitor, és K. Beal QC)

felperesnek a T-456/19. sz. ügyben,

támogatják:

az **Egyesült Királyság** (képviselik: F. Shibli és S. McCrory, meghatalmazotti minőségben, segítőik: P. Baker QC és T. Johnston barrister),

valamint

az **LSEGH (Luxembourg) Ltd**. (székhelye: London),

a **London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd**. (székhelye: London)

(képviselik őket: A. von Bonin, O. Brouwer és A. Pliego Selie ügyvédek)

beavatkozó felek a T-456/19. sz. ügyben,

az **Európai Bizottság** (képviselik: L. Flynn, S. Noë és B. Stromsky, meghatalmazotti minőségben, segítőik a T-456/19. sz. ügyben: M. Clayton és M. Segura Catalán ügyvédek)

alperes ellen,

* Az eljárás nyelve: angol.

az Egyesült Királyság által a CFC-csoportfinanszírozási mentességgel kapcsolatban végrehajtott SA.44896. számú állami támogatásról szóló, 2019. április 2-i (EU) 2019/1352 bizottsági határozat (HL 2019. L 216., 1. o.) megsemmisítése iránt az EUMSZ 263. cikk alapján benyújtott kérelmei tárgyában,

A TÖRVÉNYSZÉK (kibővített második tanács),

tagjai: S. Papasavvas elnök, V. Tomljenović (előadó), F. Schalin, P. Škvařilová-Pelzl és I. Nõmm bírák,

hivatalvezető: P. Cullen tanácsos,

tekintettel az eljárás írásbeli szakaszára és a 2021. október 18-i tárgyalásra,

meghozta a következő

Ítéletet

I. A jogvita előzményei

A. Az ITV csoportról

1 Az Egyesült Királyságban adóügyi illetőséggel rendelkező ITV plc az ITV-csoport élén álló holdingtársaság, amely audiovizuális tartalmak létrehozásával, gyártásával és terjesztésével foglalkozik világszerte, különböző platformokon keresztül. E csoport olyan ellenőrzött külföldi társaságokat (EKT-k) foglal magában, mint az ITV Entreprises BV és az ITV (Finance) Europe BV, amelyeket a holland jog szerint alapítottak, és amelyek az ITV-csoport más társaságainak nyújtott számos hitel hitelezői voltak.

2 Legalább 2016-ig több elszámolási időszakban az ITV-nek betudott, az ellenőrzött külföldi társaságoknál jelentkező, bizonyos hitelek kamataiból származó nyereség a Taxation (International and Other Provisions) Act (az adózásról szóló 2010. évi törvény [nemzetközi és egyéb rendelkezések]; a továbbiakban: az adózásról szóló 2010. évi törvény) 9. A. részének 9. fejezete szerinti mentesség iránti kérelem tárgyát képezte.

B. Az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó rendszerről

3 Az Egyesült Királyság társaságiadó-rendszere szerint a társaságok az Egyesült Királyságban folytatott tevékenységekből és az ottani eszközökből származó nyereségük után adóznak. A területiség elvének megfelelően a külföldi társaságoknak az Egyesült Királyságba visszaosztott nyeresége nem adóköteles. Hasonlóképpen, a külföldi állandó telephelyeknek tulajdonítható nyereség nem tartozik az Egyesült Királyságban fizetendő társasági adó hatálya alá.

4 Az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok általánosságban meghatározzák, hogy valamely ellenőrzött külföldi társaság nyereségét az Egyesült Királyságból mesterségesen átirányítottnak lehet-e tekinteni, amely ennélfogva az e nyereségre kivetett különadó révén az Egyesült Királyságban adóköteles.

5 Az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 2. fejezete, általánosságban annak 371BA. cikke ez utóbbi különadót az elszámolási időszakra alkalmazott, az ellenőrzött külföldi társaságok adóköteles nyereségét terhelő adóként határozza meg, mivel e nyereséget a 371BB. cikkben az adózásról szóló 2021. évi törvény 9. A. részének 4–8. fejezete alapján adóköteles nyereségként határozzák meg (a továbbiakban: az ellenőrzött külföldi társaságokra kivetett különadó), figyelemmel többek között az említett rész mentességeket előíró 9. fejezetének alkalmazására is.

6 Az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 5. fejezetében a 371EA. cikk előírja, hogy az ellenőrzött külföldi társaság nem kereskedési pénzügyi nyeresége az Egyesült Királyságban adóköteles, amennyiben az alábbi helyzetekbe tartozik:

– a nem kereskedési pénzügyi nyereség, amely olyan tevékenységekből származik, amelyek jelentős személyi funkcióit az Egyesült Királyságban látják el, az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének az „Egyesült királyságbeli tevékenységek” című 371EB. cikkének hatálya alá tartozik;

– az Egyesült Királyságból érkező forrásokból vagy pénzeszközökből származó nem kereskedési pénzügyi nyereségre az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének az „Egyesült Királyságból származó tőkebefektetés” című 371EC. cikke vonatkozik;

– az ellenőrzött külföldi társaság által teljesített ügyletekből származó nem kereskedési pénzügyi nyereség – az Egyesült Királyságban letelepedett társaság vagy állandó telephely részére történő osztalékfizetés vagy más pénzeszközök kifizetésének alternatívájaként – az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. része 371ED. cikkének hatálya alá tartozik;

– az ellenőrzött külföldi társaság által az Egyesült Királyságban letelepedett vagy állandó telephellyel rendelkező társaságok részére nyújtott bizonyos pénzügyi lízingkapcsolatokból származó nem kereskedési pénzügyi nyereség az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. része 371EE. cikkének hatálya alá tartozik.

7 A jelen ügy kizárólag azokat a helyzeteket érinti, amelyek az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. része 371EB. és 371EC. cikkének hatálya alá tartoznak.

8 Az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 9. fejezete előírja, hogy az adóalanyok mentességet kérhetnek az alól az ellenőrzött külföldi társaságokra kivetett különadó alól, amelyet az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 5. fejezete alapján kellett volna fizetni a minősített hitelekből származó, nem kereskedési pénzügyi nyereség után, ha a szóban forgó ellenőrzött külföldi társaság a fogadó országban olyan helyiségekkel rendelkezik, amelyeket bizonyos fokú folyamatossággal használ, és amelyekből az ellenőrzött külföldi társaság teljes egészében vagy jelentős mértékben a tevékenységét folytatja. Az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 371IG. cikke szerint a minősített hitelek lényegében olyan csoporton belüli hitelek, amelyeket az ellenőrzött külföldi társaság nyújt a multinacionális csoport más, az Egyesült Királyságban nem letelepedett tagjai részére.

9 Az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 9. fejezete a mentesség három típusáról rendelkezik, vagyis a mentesség lehet teljes, ha a minősített hiteleket az ellenőrzött külföldi társaság forrásaiból finanszírozzák, továbbá a mentesség érintheti a minősített hitelekből származó, adóköteles, nem kereskedési pénzügyi nyereség 75%-át, a harmadik mentesség pedig az úgynevezett „harmonizált kamatok” szerinti mentesség, amelyet bizonyos feltételek mellett az adóköteles, nem kereskedési pénzügyi nyereség fennmaradó részére lehet alkalmazni.

C. A közigazgatási eljárásról és a megtámadott határozatról

10 Miután felkérte Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királyságának hatóságait, hogy adjanak számára tájékoztatást az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó adószabályok reformjáról, majd ezt követően az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdése alapján az Egyesült Királyság által a CFC-csoportfinanszírozási mentességgel kapcsolatban végrehajtott SA.44896. számú állami támogatásról szóló, 2019. április 2-i (EU) 2019/1352 bizottsági határozatával (HL 2019. L 216., 1. o.; a továbbiakban: megtámadott határozat) hivatalos vizsgálati eljárást indított, az Európai Bizottság megállapította, hogy a csoportfinanszírozási mentességi rendszer az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 9. fejezetében megállapított mentességek miatt az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak minősül, amennyiben azt az említett, az adózás rendjéről szóló 2010. évi törvény 371EB. cikkének (egyesült királysági tevékenységek) hatálya alá tartozó, minősített hitelekből származó, nem kereskedési pénzügyi nyereségre (a továbbiakban: vitatott program vagy szóban forgó mentességek) is alkalmazni kell.

11 A Bizottság mindazonáltal arra a következtetésre jutott, hogy a vitatott program nem minősül támogatásnak, amennyiben az az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 371EC. cikke (az Egyesült Királyságból származó tőkebefektetések) szerinti, de az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 371EB. cikkének (egyesült királyságbeli tevékenységek) hatálya alá nem tartozó minősített hitelekből származó nem kereskedési pénzügyi nyereségre alkalmazandó.

12 Annak érdekében, hogy a fenti 10. és 11. pontban kifejtett következtetésre jusson, a Bizottság megvizsgálta azokat a feltételeket, amelyeknek teljesülniük kell ahhoz, hogy a szóban forgó mentességek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak minősüljenek.

13 Először is, a Bizottság rámutatott, hogy mivel a csoportos adómentesség az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 9. fejezetén alapult, amely egy szükségszerűen az államtól származó jogszabály, és a társasági adóterhek csökkenését eredményezte azon vállalkozások számára, amelyek igénybe vették az említett mentességet, az az Egyesült Királyságnak betudható és az említett állam forrásaiból finanszírozott intézkedésnek minősül.

14 Másodszor, a Bizottság kijelentette, hogy a szóban forgó mentességek kedvezményezettjei olyan, az Egyesült Királyságban letelepedett társaságok, amelyek valamely több tagállamban működő multinacionális csoport tagjai, így az e társaságok számára biztosított előny alkalmas arra, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet.

15 Harmadszor, a Bizottság rámutatott, hogy a szóban forgó mentességek megerősítik a kedvezményezettek versenyhelyzetét más versenytárs vállalkozásokhoz képest, és ezért torzítják a versenyt, vagy azzal fenyegetnek.

16 Negyedszer, a Bizottság megállapította, hogy a szóban forgó mentességek az EUMSZ 108. cikk alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló, 2015. július 13-i (EU) 2015/1589 tanácsi rendelet (HL 2015. L 248., 9. o.) 1. cikkének d) pontja szerinti támogatási programnak minősülnek.

17 Ami az előny fennállását illeti, a Bizottság rámutatott, hogy a szóban forgó mentességek lehetővé tették egy olyan, az Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező társaság számára, amely egyébként az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 5. fejezete alapján az ellenőrzött külföldi társaságokra kivetett különadó alanya lett volna, hogy ugyanezen jogszabály 9. fejezete

alapján azt kérje, hogy az ellenőrzött külföldi társaságokra kivetett különadó csak az ellenőrzött külföldi társaság minősített hitelből származó, nem kereskedési pénzügyi nyereségének 25%-át terhelje, ami a szóban forgó nyereség 75%-ára vonatkozó részleges mentességet eredményezett. Bizonyos feltételek mellett a különadó még kisebb százalékra is kivethető, ami az érintett ellenőrzött külföldi társaság nyereségének akár 100%-os mentességéhez vezethet.

18 Ami a szóban forgó mentességek szelektív jellegét illeti, a Bizottság megjegyezte, hogy a jelen ügyben a referencia-rendszert az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazott szabályok alkották, amelyek meghatározták az ellenőrzött külföldi társaságokra kivetett különadó célját és alapját.

19 A megtámadott határozat 6.4.2. szakaszában a Bizottság úgy vélte, hogy a csoportfinanszírozási mentesség eltérést képez a referenciarendszertől.

20 Így a Bizottság rámutatott, hogy az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 9. fejezete mentességet biztosított az ellenőrzött külföldi társaságokra kivetett különadó alól a nem kereskedési pénzügyi nyereség egy meghatározott kategóriájára, nevezetesen a minősített hitelekből származó nyereségekre, míg az ellenőrzött külföldi társaságokra kivetett különadót alapesetben az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 5. fejezete alapján meg kellett volna fizetni.

21 E tekintetben a Bizottság előadta, hogy a minősített hitelből származó, nem kereskedési pénzügyi nyereséget elérő ellenőrzött külföldi társaságot ellenőrző adóalany helyzete összehasonlítható azon adóalany helyzetével, amely egyéb nem kereskedési pénzügyi nyereséget elérő ellenőrzött külföldi társaságot ellenőriz, különösen az ellenőrzött külföldi társaságok által az Egyesült Királyságban letelepedett társaságoknak nyújtott, úgynevezett „felfelé irányuló hitelek”, valamint az ellenőrzött külföldi társaságok által harmadik feleknek nyújtott, az Egyesült Királyság által „perselynek” nevezett hitelek keretében.

22 A Bizottság emlékeztetett arra, hogy a referenciarendszertől eltérő intézkedést mindazonáltal igazolhatja az említett rendszer jellege vagy általános felépítése, és hogy az érintett tagállam feladata az ilyen igazolás bizonyítása. Az Egyesült Királyság előadta egyrészt, hogy a szóban forgó mentességek célja az volt, hogy a rendszer kezelhető és alkalmazható legyen, másrészt pedig, hogy biztosítsák a letelepedés szabadságának gyakorlását az Unión belül.

23 A Bizottság elismerte, hogy amennyiben az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 9. fejezetében előírt mentességet olyan helyzetekre alkalmazzák, amelyek az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 5. fejezetében előírt intézkedések hatálya alá tartoznak az „Egyesült Királysághoz kötődő tőkére” alapított kritérium alapján, az említett mentességet úgy lehet tekinteni, hogy az az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó szabályok kezelhető alkalmazására irányul. Egy ilyen mentesség ugyanis biztosította volna, hogy az ellenőrzött külföldi társaságokra kivetett különadó kizárólag azokból az egyesült királysági pénzeszközökből származó nyereségeket terhelje, amelyekről észszerűen állítható, hogy mesterségesen átirányították őket az Egyesült Királyságból, és mindezt anélkül, hogy a vállalkozások és az Egyesült Királyság adóhatóságai arra kényszerültek volna, hogy a tőke helyettesíthető jellegére figyelemmel indokolatlanul megterhelő módon vizsgálják a pénzeszközök eredetét. Ezen okok miatt a Bizottság úgy vélte, hogy a szóban forgó mentesség *a priori* szelektív jellege ellenére igazolt, és ezért nem szelektív.

24 Ezzel szemben a Bizottság úgy vélte, hogy a rendszer *a priori* szelektív előnyhöz juttatta a minősített hitelekből származó nem kereskedési pénzügyi nyereségre szert tevő ellenőrzött külföldi társaságot ellenőrző egyesült királyságbeli társaságiadó-alanyokat olyan helyzetekben, amelyekben a nem kereskedési pénzügyi nyereség szempontjából lényeges jelentős személyi funkciókat az Egyesült Királyságban látták el. Az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 371EB. cikke (egyesült királyságbeli tevékenységek) alapján ezek a nyereségek az ellenőrzött külföldi társaságokra kivetett különadó hatálya alá tartoztak. A Bizottság megállapította, hogy ezen *a priori* szelektív előny nem igazolható sem az adókikerülés elleni alkalmazható és kezelhető szabályok szükségességével, sem a Szerződésekben rögzített szabadságoknak való megfelelés szükségességével.

25 A Bizottság kijelentette, hogy a vitatott program kedvezményezettjei az adózásról szóló 2010. évi törvény 371EB. cikkének (egyesült királyságbeli tevékenységek) hatálya alá tartozó, minősített hitelekből származó nem kereskedési pénzügyi nyereségre szert tevő ellenőrzött külföldi társaságot ellenőrző, egyesült királyságbeli gazdálkodó szervezetek.

26 A Bizottság rámutatott, hogy mivel a vitatott programot 2013. január 1-jén bejelentés nélkül hajtották végre, azt a 2015/1589 rendelet 1. cikkének f) pontja értelmében jogellenes állami támogatási programnak kell tekinteni. Mindazonáltal pontosította, hogy az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok 2019. január 1-jétől hatályos azon módosításait követően, amelyek szerint többé már nem lehetett a vitatott program tárgyát képező mentességek iránti kérelmet benyújtani, a rendszer az állami támogatásokra vonatkozó szabályoknak megfelelővé vált.

27 Ezenkívül a Bizottság rámutatott, hogy a vitatott program keretében nyújtott támogatások, amelyek nem mozdítják elő egyes gazdasági tevékenységek vagy gazdasági területek fejlődését, nem tekinthetők az EUMSZ 107. cikk (3) bekezdése értelmében a belső piaccal összeegyeztethetőnek.

28 Továbbá, mivel nem sérültek az uniós jog alapelvei, a Bizottság elrendelte a vitatott program keretében nyújtott támogatások kedvezményezettekkel való visszatérítettését.

II. Az eljárás és a felek kérelmei

A. Az eljárás írásbeli szakaszáról a T-363/19. sz. ügyben

29 A Törvényszék Hivatalához 2019. június 12-én benyújtott keresetlevelével az Egyesült Királyság előterjesztette a keresetet a T-363/19. sz. ügyben.

30 2021. június 8-án a Törvényszék második tanácsának elnöke a Törvényszék eljárási szabályzata 67. cikkének (2) bekezdése alapján elrendelte, hogy az ügyet soron kívül bírálják el.

31 2021. június 16-án a Törvényszék plenáris értekezlete az eljárási szabályzat 28. cikkének (3) bekezdése alapján úgy határozott, hogy az ügyet öt bíróból álló tanács elé utalja.

32 Az Egyesült Királyság azt kéri, hogy a Törvényszék:

– semmisítse meg a megtámadott határozatot;

– a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.

33 A Bizottság azt kéri, hogy a Törvényszék:

– utasítsa el a keresetet;

– az Egyesült Királyságot kötelezze a költségek viselésére.

B. Az eljárás írásbeli szakaszáról a T-456/19. sz. ügyben

34 A Törvényszék Hivatalához 2019. július 4-én benyújtott keresetlevelével az ITV előterjesztette a keresetet a T-456/19. sz. ügyben.

35 2021. június 8-án a Törvényszék második tanácsának elnöke az eljárási szabályzat 67. cikkének (2) bekezdése alapján elrendelte, hogy az ügyet soron kívül bírálják el.

36 2021. június 16-án a Törvényszék plenáris értekezlete az eljárási szabályzat 28. cikkének (3) bekezdése alapján úgy határozott, hogy az ügyet öt bíróból álló tanács elé utalja.

1. A beavatkozási kérelmekről

37 A Törvényszék Hivatalához 2019. november 4-én benyújtott beadványával az Egyesült Királyság azt kérte, hogy az ITV kérelmeinek támogatása végett a T-456/19. sz. ügybe beavatkozhasson. A Törvényszék második tanácsának elnöke a 2020. január 29-i határozatával helyt adott az Egyesült Királyság beavatkozási kérelmének.

38 A Compass Overseas Holdings Ltd, a Compass Overseas Holdings No.2 Ltd és a Hospitality Holdings Ltd (a továbbiakban együtt: Compass Overseas) a Törvényszék Hivatalához 2019. október 15-én benyújtott beadványával azt kérte, hogy az ITV kérelmeinek támogatása végett a T-456/19. sz. ügybe beavatkozhasson. A Törvényszék a 2020. november 24-i ITV kontra Bizottság végzésével (T-456/19, nem tették közzé, EU:T:2020:659) helyt adott a Compass Overseas beavatkozási kérelmének. A Törvényszék Hivatalához 2021. március 24-én benyújtott beadványában a Compass Overseas visszavonta beavatkozási kérelmét.

39 Az LSEGH (Luxembourg) Ltd és London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd. (a továbbiakban együtt: LSEGH) a Törvényszék Hivatalához 2019. október 30-án benyújtott beadványával azt kérte, hogy az ITV kérelmeinek támogatása végett a T-456/19. sz. ügybe beavatkozhasson. A Törvényszék a 2020. november 24-i ITV kontra Bizottság végzésével (T-456/19, nem tették közzé, EU:T:2020:640) helyt adott a LSEGH beavatkozási kérelmének.

40 A Törvényszék Hivatalához 2019. október 23-án benyújtott beadványával az Eland Oil & Gas plc azt kérte, hogy az ITV kérelmeinek támogatása végett a T-456/19. sz. ügybe beavatkozhasson. A Törvényszék a 2020. november 24-i ITV kontra Bizottság végzésével (T-456/19, nem tették közzé, EU:T:2020:641) helyt adott az Eland Oil & Gas beavatkozási kérelmének. A Hivatalhoz 2021. március 1-jén benyújtott beadványával az Eland Oil & Gas visszavonta beavatkozási kérelmét.

41 A Törvényszék Hivatalához 2019. november 7-én benyújtott beadványával a WPP Jubilee Ltd. azt kérte, hogy az ITV kérelmeinek támogatása végett a T-456/19. sz. ügybe beavatkozhasson. A Törvényszék a 2020. november 24-i ITV kontra Bizottság végzésével (T-456/19, nem tették közzé, EU:T:2020:640) helyt adott a WPP Jubilee beavatkozási kérelmének. A Hivatalhoz 2021. március 1-jén benyújtott beadványával a WPP Jubilee visszavonta beavatkozási kérelmét.

42 A 2021. július 8-i végzésével a Törvényszék tudomásul vette a Compass Overseas, az Eland Oil & Gas és a WPP Jubilee beavatkozási kérelmének visszavonását.

43 Az eljárás során az ITV az eljárás bizonyos iratainak különösen az LSEGH tekintetében való bizalmas kezelése iránti kérelmet nyújtott be.

2. A felek kérelmeiről

44 Az LSEGH által támogatott ITV azt kéri, hogy Törvényszék:

– semmisítse meg a megtámadott határozatot;

– a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.

45 Az Egyesült Királyság azt kéri, hogy a Törvényszék az ITV kérelmeinek megfelelően semmisítse meg a megtámadott határozatot.

46 A Bizottság azt kéri, hogy a Törvényszék:

– utasítsa el a keresetet;

– az ITV-t kötelezze a költségek viselésére;

– az Egyesült Királyságot és az LSEGH-t kötelezze saját költségeik viselésére.

C. Az eljárás szóbeli szakaszáról

47 Az előadó bíró javaslatára a Törvényszék úgy határozott, hogy megnyitja a T-363/19. és T-456/19. sz. ügyek szóbeli szakaszát, és meghallgatja a feleket az említett ügyeknek az említett szakasz és az eljárást befejező határozat meghozatala céljából történő esetleges egyesítéséről.

48 Ezenkívül eljárási szabályzatának 89. cikkében szabályozott pervezető intézkedések keretében a Törvényszék azt kérte a felektől, hogy válaszoljanak az írásban feltett kérdésekre. A felek benyújtották észrevételeiket a T-363/19. és a T-456/19. sz. ügyek esetleges egyesítésével kapcsolatban, és az előírt határidőn belül válaszoltak a pervezető intézkedésre.

49 A Törvényszék kibővített második tanácsának elnöke 2021. július 21-i végzésével a felek meghallgatását követően, az eljárási szabályzat 68. cikke alapján az eljárás szóbeli szakaszának lefolytatása céljából egyesítette a T-363/19. és a T-456/19. sz. ügyeket.

50 A 2021. szeptember 20-ra kitűzött tárgyalást a Törvényszék kibővített második tanácsa egyik tagjának akadályoztatása miatt el kellett halasztani.

51 Ezen akadályoztatást követően a Törvényszék elnöke 2021. október 13-i határozatával a Törvényszék elnökhelyettesét jelölte ki a tanácsba a kibővített második tanács kiegészítése érdekében. Az eljárási szabályzat 11. cikkének (4) bekezdésével összhangban ez utóbbi töltötte be az ítélkező testület elnöki tisztét is.

52 2021. október 18-án újabb tárgyalást tartottak, amelyen meghallgatták a felek előadásait és az eljárási szabályzat 89. cikke szerinti pervezető intézkedésre, valamint a Törvényszék által szóban feltett kérdésekre adott válaszait. A tárgyaláson az Egyesült Királyság tett néhány észrevételt a tárgyalásra készített jelentésre vonatkozóan, amelyeket a Törvényszék rögzített a tárgyalási jegyzőkönyvben.

III. A jogkérdésről

A. A T-363/19. és a T-456/19. sz. ügyek eljárást befejező határozat meghozatala céljából történő egyesítéséről

53 Az eljárási szabályzat 19. cikkének (2) bekezdése alapján a Törvényszék kibővített második tanácsának elnöke a T-363/19. és a T-456/19. sz. ügyek eljárást befejező határozat meghozatala céljából történő egyesítését illetően a hatáskörébe tartozó határozat meghozatalát átengedte a Törvényszék kibővített második tanácsának.

54 Miután a feleket meghallgatták az esetleges egyesítést illetően, a T-363/19. és a T-456/19. sz. ügyeket – mivel azok összefüggnek – az eljárást befejező határozat meghozatala céljából egyesíteni kell.

B. Az ügy érdeméről

55 Keresetük alátámasztására az Egyesült Királyság a T-363/19. sz. ügyben négy, az ITV pedig a T-456/19. sz. ügyben tizenegy jogalapra hivatkozik, amelyek részben átfedik egymást.

56 Jogalapjaikkal az Egyesült Királyság és az ITV lényegében azt kifogásolják, hogy a Bizottság tévesen alkalmazta a jogot és mérlegelési hibát követett el, valamint megsértette a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elvét, amikor a szóban forgó mentességeket állami támogatási programnak minősítette, és ezt követően elrendelte a szóban forgó támogatások kedvezményezettekkel való visszatéríttetését.

57 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állami támogatásnak minősítés megköveteli, hogy az EUMSZ 107. cikkben szereplő valamennyi feltétel teljesüljön. Ennélfogva ahhoz, valamely intézkedés az e rendelkezés értelmében vett állami támogatásnak minősüljön, először is a beavatkozásnak az állam által vagy állami forrásból kell történnie, másodszor e beavatkozásnak alkalmasnak kell lennie arra, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet, harmadszor a kedvezményezett számára előnyt kell biztosítania, negyedszer pedig torzítania kell a versenyt vagy azzal kell fenyegetnie (lásd: 2016. december 21-i Bizottság kontra Hansestadt Lübeck ítélet, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

58 Először az Egyesült Királyság és az ITV által hivatkozott, a jelen ügyben a szelektív előny Bizottság általi azonosításához kapcsolódó mérlegelési hibákra alapított jogalapokat kell megvizsgálni, majd a vizsgálatot a tagállamok közötti kereskedelem érintettségének hiányával kapcsolatos mérlegelési

hibákra, a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elvére és a belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról szóló, 2016. július 12-i (EU) 2016/1164 tanácsi irányelv (HL 2016. L 193., 1. o.; helyesbítés: HL 2018. L 48., 44. o.) analógia útján való téves alkalmazásából származó téves jogalkalmazásra alapított jogalapokkal kell folytatni, és végül azokra a mérlegelési hibákra vonatkozó jogalapokat kell megvizsgálni, amelyek a vitatott program kedvezményezettjeinek azonosításához és a támogatásoknak a Bizottság által a megtámadott határozatban elrendelt visszatérítéséhez kapcsolódnak.

59 Ami konkrétan a szelektív előny fennállását illeti, rá kell mutatni, hogy az adóintézkedések EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szempontjából való elemzése keretében mind az előny, mind a szelektivitás kritériumának vizsgálatához először az e vizsgálat szempontjából releváns referenciakeretet képező általános adózási szabályokat kell meghatározni.

60 Egyrészt ugyanis az adóintézkedések esetében még az előny fennállását is csupán egy általános adóztatáshoz viszonyítva lehet megállapítani (2006. szeptember 6-i Portugália kontra Bizottság ítélet, C-88/03, EU:C:2006:511, 56. pont). Az ilyen intézkedés ugyanis gazdasági előnyt biztosít kedvezményezettje számára, amennyiben enyhíti a vállalkozás költségvetésének általános terheit, és amely ezáltal, anélkül hogy a szó szoros értelmében szubvenció lenne, azzal azonos természetű és hatású (2014. október 9-i Ministerio de Defensa és Navantia ítélet, C-522/13, EU:C:2014:2262, 22. pont). Ily módon a referencia-rendszer révén éppen az „általános” adóztatást lehet megállapítani.

61 Másrészt az adóügyekben az ítélkezési gyakorlat a szelektivitás háromlépcsős elemzését követeli meg. Ez az elemzés magában foglalja először is a referencia-rendszernek minősülő, az érintett tagállamban alkalmazandó általános vagy „normál” adórendszer azonosítását, másodszor pedig annak bizonyítását, hogy a szóban forgó adóintézkedés eltér az említett referenciarendszertől, mivel különbséget tesz az ezen általános rendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között (2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57. pont). Harmadszor, a tagállam feladata annak bizonyítása, hogy a szóban forgó intézkedéssel – amely *a priori* szelektív jellegű – megvalósított megkülönböztetés igazolt, mivel az az intézkedéseket magában foglaló rendszer jellegéből vagy felépítéséből ered (2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 58. pont).

62 A jelen ügyben a szelektív előny fennállását vitató jogalapok értékelése céljából először az Egyesült Királyság és az ITV azon jogalapjait kell megvizsgálni, amelyek a Bizottság által használt referencia-rendszer azonosítása során elkövetett mérlegelési hibára vonatkoznak, azoknak a mérlegelési hibáknak a második lépésben való vizsgálatát megelőzően, amelyeket a Bizottság az említett előny megállapításához kapcsolódóan követett el.

1. A referencia-rendszer meghatározása során elkövetett mérlegelési hibára alapított jogalapról (első jogalap a T-363/19. sz. ügyben és első jogalap a T-456/19. sz. ügyben)

63 Az Egyesült Királyság és az ITV lényegében előadja, hogy a Bizottság mérlegelési hibát követett el, amikor megállapította, hogy a referencia-rendszert kizárólag az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok alkották, és kijelenti, hogy a vitatott rendszer szelektivitásának értékeléséhez a megfelelő referencia-rendszer az Egyesült Királyság társaságiadó-rendszere.

64 A Bizottság arra hivatkozva vitatja az Egyesült Királyság és az ITV érveit, hogy az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok teljes körű szabályrendszert alkotnak, amely elkülönül az Egyesült Királyság általános társaságiadó-rendszerétől, még akkor is, ha azok annak kiterjesztését, nem pedig egy az alóli kivételt képeznek.

65 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a referenciakeret meghatározása különösen fontos az adóintézkedések esetében, mivel az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett gazdasági előny fennállását csupán egy úgynevezett „rendes” adóztatáshoz viszonyítva lehet megállapítani. Ezenkívül emlékeztetni kell arra, hogy mivel azokon a területeken kívül, amelyeken az uniós adójog harmonizáció tárgyát képezi, az érintett tagállam határozza meg a közvetlen adóztatás területén fennálló kizárólagos hatásköreinek gyakorlása révén az adó alapvető jellemzőit, a referencia-rendszer vagy a „rendes” adószabályozás meghatározásakor, amely alapján a szelektivitásra vonatkozó feltételt elemezni kell, figyelembe kell venni az említett jellemzőket (lásd ebben az értelemben: 2021. március 16-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 38. és 39. pont).

66 Ezért meg kell határozni azokat a „rendes” adózási szabályokat, amelyek az állami támogatást megvalósító intézkedés kedvezményezettjére vonatkoznak. Ezenkívül, ami az általános adóügyi intézkedést illeti, fontos meghatározni az érintett tagállamban alkalmazandó közös adórendszert vagy referencia-rendszert, mivel ez utóbbi a kiindulópontja a támogatási program szelektivitásának értékelése keretében elvégzendő összehasonlító vizsgálatnak (lásd ebben az értelemben: 2021. október 6-i Bizottság kontra World Duty Free Group és Spanyol Királyság kontra Európai Bizottság ítélet, C-51/19 P és C-64/19 P, EU:C:2021:793, 61. pont).

67 Az ítélkezési gyakorlatból kitűnik továbbá, hogy azokban az esetekben, amikor van egy általános, valamennyi társaságiadó-köteles vállalkozásra alkalmazandó adószabály, a szelektivitás elemzése szempontjából releváns referencia-rendszerként nem fogadható el az általános szabály alól kivételt képező szabály, holott az összes ilyen rendelkezés tartalmának vizsgálata lehetővé tette volna annak megállapítását, hogy a szóban forgó adóintézkedés egy, az általános szabály hatálya alá tartozó helyzetre vonatkozik (lásd ebben az értelemben: 2018. június 28-i Németország kontra Bizottság ítélet, C-208/16 P, nem tették közzé, EU:C:2018:506, 99–101. pont).

68 Emellett emlékeztetni kell arra, hogy valamely adóintézkedés szelektivitása nem értékelhető az érintett tagállam nemzeti jogának néhány olyan rendelkezése által alkotott referenciakeretre tekintettel, amelyeket mesterségesen emeltek ki egy tágabb jogi keretből. Amennyiben a vizsgált adóintézkedés elválaszthatatlannak mutatkozik az érintett tagállam teljes adórendszerétől, e rendszert kell figyelembe venni. Ezzel szemben, amennyiben kitűnik, hogy az ilyen intézkedés egyértelműen elválasztható az említett általános rendszertől, nem zárható ki, hogy a figyelembe veendő referenciakeret szűkebb, mint ezen általános rendszer, vagy akár azonos lehet magával az intézkedéssel is, ha az önálló jogi logikát követő szabályként jelenik meg, és ezen intézkedésen kívül nem lehet meghatározni koherens szabályösszességet (lásd: 2021. október 6-i Bizottság kontra World Duty Free Group és Spanyol Királyság kontra Európai Bizottság ítélet, C-51/19 P és C-64/19 P, EU:C:2021:793, 62. és 63. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

69 Ugyanakkor az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése nem tesz különbséget az állami beavatkozások indokai vagy céljai szerint, hanem hatásaik alapján, tehát az alkalmazott módszerektől függetlenül határozza meg őket (lásd: 2018. június 28-i Andres [A Heitkamp BauHolding fizetésképtelensége] kontra Bizottság ítélet, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 91. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

70 Ebből az ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy amennyiben egy adott szabályozási módszer alkalmazása nem teheti lehetővé, hogy bizonyos nemzeti adószabályok eleve mentesüljenek az állami támogatások területén az EUM-Szerződés által előírt ellenőrzés alól, az alkalmazott szabályozási módszer nem lehet elegendő a szelektivitásra vonatkozó feltétel elemzése során releváns referenciakeret meghatározásakor sem, ellenkező esetben döntő mértékben az állami beavatkozások formája részesülne előnyben azok hatásaival szemben. Ennélfogva az alkalmazott szabályozási módszer nem lehet döntő tényező a referenciakeret meghatározásakor (2018. június 28-i Andres [A Heitkamp BauHolding fizetésképtelensége] kontra Bizottság ítélet, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 89–91. pont).

71 Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében említett állami támogatás szerinti fogalmáról szóló közleményében (HL 2016. C 262., 1. o.; a továbbiakban: 2016. évi közlemény) maga a Bizottság is pontosította a referenciarendszer fogalmára vonatkozó értelmezését. E tekintetben e közlemény – bár nem köti a Törvényszéket – hasznos kiindulópontként szolgálhat (lásd ebben az értelemben analógia útján: 2017. július 26-i Cseh Köztársaság kontra Bizottság ítélet, C-696/15 P, EU:C:2017:595, 53. pont).

72 A 2016. évi közlemény 133. pontja kimondja különösen, hogy a referenciarendszer olyan következetes szabályok összessége, amelyeket általában a rendszer célja szerint – objektív kritériumok alapján – annak hatálya alá tartozó valamennyi vállalkozásra alkalmazni kell. Az említett szabályok jellemzően nem csak a rendszer hatályát, hanem egyúttal a rendszer alkalmazásának feltételeit, a hatálya alá tartozó vállalkozások jogait és kötelezettségeit, valamint a rendszer működésének gyakorlati szabályait is meghatározzák.

73 Ezenkívül a 2016. évi közlemény 134. pontja pontosítja, hogy az adók esetében a referencia-rendszer alapját olyan elemek képezik, mint az adóalap, az adóalanyok, az adóköteles esemény és az adókulcsok. E tekintetben az ítélkezési gyakorlat azt mutatja többek között, hogy az adókulcs, valamint alapjának meghatározása és az adóköteles esemény olyan alapvető jellemzőknek minősülnek, amelyek meghatározzák azt a referencia-rendszert vagy azt az „általános” adózási rendszert, amelynek alapulvételével vizsgálni kell a szelektivitásra vonatkozó feltételt (lásd ebben az értelemben: 2021. március 16-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 38. és 39. pont).

74 E megfontolások fényében kell értékelni, hogy a Bizottság helyesen határozta-e meg a referencia-rendszert a jelen ügyben.

75 Amint az különösen a megtámadott határozat (107) preambulumbekezdéséből kitűnik, a Bizottság megállapította, hogy a referencia-rendszert az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok alkotják, amelyek összességükben határozzák meg az ellenőrzött külföldi társaságokra kivetett különadó tárgyát és alapját.

76 A jelen ügyben a szóban forgó intézkedések az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 9. fejezetében az ellenőrzött külföldi társaságok bizonyos nyereségtípusaira előírt mentességek, amely nyereségek egyébként az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 5. fejezete alapján az ellenőrzött külföldi társaságokra kivetett különadó hatálya alá tartoznának. Ezek tehát az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó, az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részében kodifikált szabályok részét képezik.

77 Az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok lényegében előírják azoknak az ellenőrzött külföldi társaságok által elért nyereségeknek az Egyesült Királyságban történő megadóztatását, amelyek a valóságban az ellenőrzött külföldi társaságok kapcsolt vállalkozásainak tulajdoníthatók, és amelyek az Egyesült Királyságban adókötelesek, amennyiben a kapcsolt vállalkozás a forrása azoknak a tevékenységeknek vagy eszközöknek, amelyek e nyereséget létrehozták, vagy amennyiben az ellenőrzött külföldi társaság nyeresége olyan pénzeszközök átirányítására irányuló ügyletek eredménye, amelyek egyébként az Egyesült Királyságban adókötelesek lennének.

78 Az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok az Egyesült Királyság általános társaságiadó-rendszerének részét képezik.

79 Meg kell vizsgálni, hogy ezek a szabályok mennyiben választhatók el az említett általános adórendszertől, amennyiben a fenti 68. pontban említett ítélkezési gyakorlat értelmében önálló jogi logikával rendelkező, összefüggő szabályrendszert alkotnak, különösen az olyan elemek tekintetében, mint az adóalap, az adóalanyok, az adóköteles esemény és az adókulcsok.

80 Először is, ami az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok alapjául szolgáló logikát illeti, emlékeztetni kell arra - amint arra az Egyesült Királyság helyesen rámutat -, hogy az általános társaságiadó-rendszer ebben az államban a területiség elvén alapul, amely szerint csak az Egyesült Királyságban elért nyereség adóztatható, azaz az ebben az államban letelepedett társaságok által elért nyereség, vagy a külföldi társaságok által elért azon nyereség, amely az Egyesült Királyságban az ebben az államban lévő állandó telephelyen keresztül végzett tevékenységükből származik.

81 Márpedig az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok szerint az ellenőrzött külföldi társaságok által elért bizonyos nyereségek, amelyek a területiség elve alapján rendes körülmények között nem adóztathatók az Egyesült Királyságban, mégis megadóztathatók, ha úgy tekintik, hogy azokat mesterségesen átirányították az Egyesült Királyságból.

82 Ennélfogva az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok tehát az Egyesült Királyság általános adórendszerétől eltérő logikán alapulnak. Ez a logika természetesen kiegészíti az általános adórendszert, vagy – amint arra a Bizottság a megtámadott határozat (105) preambulumbekezdésében utal – a területiség elvén alapuló általános adórendszer velejárója, de attól elválasztható.

83 Ezek a szabályok ugyanis nem jelentenek kivételt az általános adórendszer alól, mivel inkább annak kiterjesztésének tekinthetők. Az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok célja, hogy megadóztassák az Egyesült Királyságból mesterségesen átirányított nyereségeket, és ezáltal mesterségesen megnöveljék az ellenőrözött külföldi társaságok nyereségét, amely ezt követően olyan osztalékot fizet, amely nem adóköteles az Egyesült Királyságban. Következésképpen az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok logikája tehát a nyereségek ellenőrzött külföldi társaságokba oly módon való átirányításához kapcsolódik, hogy a gyakorlatban azok az Egyesült Királyságon kívül keletkeznek. Különbözik tehát az Egyesült Királyság általános társaságiadó-rendszerének alapjául szolgáló logikától, amely az Egyesült Királyságban elért nyereségeken alapul.

84 Másodszor, ellenőrizni kell, hogy a „rendes” adórendszert meghatározó alkotóelemek tekintetében az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok az Egyesült Királyságban az általános társaságiadó-rendszertől elkülönülő, teljes szabályrendszert alkotó szabályoknak tekinthetők-e.

85 Az adóalapot illetően meg kell jegyezni, hogy az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok az ellenőrzött külföldi társaságok azon nyereségére vonatkoznak, amelyet mesterségesen átirányítottak és az Egyesült Királyságon kívül letelepedett leányvállalatok halmoztak fel. Ennélfogva az ellenőrzött külföldi társaságok által az Egyesült Királyságon kívül elért számviteli nyereségekről van szó, és azoknak az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 4–8. és 9. fejezete szerinti megadóztatása azon a feltételen alapul, hogy azokat mesterségesen irányították át az Egyesült Királyságból. Ezzel szemben az Egyesült Királyságban a társasági adó az Egyesült Királyságban letelepedett társaságok vagy a külföldön letelepedett társaságok állandó telephelyei által az Egyesült Királyságban elért nyereségekre vonatkozik.

86 Ami az adóalanyt illeti, az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó szabályok akkor alkalmazandók, ha az egyesült királysági illetőségű társaságok bizonyos érdekeltségekkel rendelkeznek az Egyesült Királyságon kívüli leányvállalatokban. Ez a sajátosság megkülönbözteti ezeket az adóalanyokat az Egyesült Királyság általános társaságiadó-rendszerének hatálya alá tartozó adóalanyoktól, nevezetesen azoktól a társaságoktól, amelyek az Egyesült Királyságban közvetlenül vagy – külföldi társaságok esetében – az Egyesült Királyságban lévő állandó telephelyükön keresztül termelnek nyereséget. Ha egyébként valamely egyesült királysági társaság az ellenőrzött külföldi társaságokra kivetett különadó alanyává válik, az pontosan az ellenőrzött külföldi társasága által elért nyereség miatt van, míg a társasági adó egyesült királysági általános rendszerének alkalmazásával az ott letelepedett társaság a saját maga által vagy egy egyesült királysági állandó telephelyén keresztül elért nyeresége után válik adókötelessé.

87 Ami az adóköteles eseményt illeti, rá kell mutatni, hogy az ellenőrzött külföldi társaságokra kivetett különadó ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok szerinti kivetésére akkor kerül sor, ha az ellenőrzött külföldi társaságok az Egyesült Királyságon kívül termelnek nyereséget, és e nyereségeket úgy tekintik, hogy azok olyan ügyletekből, illetve források vagy nyereségek mesterséges átirányításából származnak, amelyeket az Egyesült Királyságban kellett volna megadóztatni. Ezzel szemben az egyesült királysági társasági adó esetében a nyereség Egyesült Királyságban való termelése jelenti az adóköteles eseményt. Abban az esetben ugyanis, ha azokat mesterségesen átirányították, az ellenőrzött külföldi társaságok által elért nyereségeknek természetüknél fogva az Egyesült Királyságban kellett volna adókötelesnek lenniük. Így az ellenőrzött külföldi társaságok különadójának kivetése szempontjából a döntő elem a nyereség Egyesült Királyságból való mesterséges átirányítása.

88 Az adókulcsot illetően rá kell mutatni, hogy az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 371BC. cikkében előírják, hogy az ellenőrzött külföldi társaságokra kivetett különadó kiszámításához alkalmazandó adókulcs a társaságiadó-rendszer által a kapcsolt vállalkozás Egyesült Királyságban adózó nyereségére megállapított adókulcs, abban az esetben pedig, ha több adókulcs is alkalmazható lenne, akkor a releváns adómegállapítási időszakra vonatkozó különböző adókulcsok átlagából adódó adókulcs. Nem vitatott, hogy az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok nem tartalmaznak az ellenőrzött külföldi társaságok nyereségére alkalmazandó külön adókulcsot, és az általános társaságiadó-rendszerben előírt adókulcsra hivatkoznak. Mindazonáltal, az ellenőrzött

külföldi társaságokra kivetett különadót összességében egy speciális számítási mechanizmus határozza meg, amely adott esetben kiterjed az Egyesült Királyságban adózó kapcsolt társaság nyereségére alkalmazandó több adókulcs átlagának kiszámítására is.

89 Végül, az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok, többek között az adózásról szóló 2010. évi törvény 9.A. részének 15–21. fejezete olyan különös rendelkezéseket tartalmaznak, amelyek az ellenőrzött külföldi társaságokra kivetett különadó kiszámítására, kezelésére és beszedésére, valamint különösen annak az egyesült királyságbeli illetőségű társaság által fizetendő adókkal és az ellenőrzött külföldi társaság által az illetősége szerinti országban fizetett adókkal való kapcsolatára vonatkoznak. E rendelkezések lehetővé teszik az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének az Egyesült Királyság általános társaságiadó-rendszerének alkalmazásával párhuzamos alkalmazását az ellenőrzött külföldi társaságok megadóztatása céljából. Nem vitatott, hogy az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok az általános társaságiadó-rendszeren alapulnak, és arra hivatkoznak. Ez azonban nem zárja ki, hogy ezeket a szabályokat az ellenőrzött külföldi társaságok által elért nyereségek Egyesült Királyságban történő adóztatását szabályozó különös szabályok önálló rendszerének tekintsék.

90 Ezenkívül rá kell mutatni, hogy a belföldi illetőségű társaság által az ellenőrzött külföldi táraság által elért nyereség után fizetendő adó összegének kiszámításakor az ellenőrzött külföldi társaság fogadó országában esetlegesen megfizetett adók jóváírásaként azok levonásáról kell rendelkezni. Ez a mechanizmus, amely az Egyesült Királyság általános társaságiadó-rendszere alapján történő adószámítás szempontjából nem releváns, kulcsfontosságú az ellenőrzött külföldi társaságok nyereségének megadóztatása szempontjából a kettős adózás elkerülése érdekében. Már magának e mechanizmusnak a létezése is az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok sajátos jellegéről tanúskodik.

91 Ilyen körülmények között meg kell állapítani, hogy a Bizottság nem követett el mérlegelési hibát, amikor úgy tekintette, hogy az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok az Egyesült Királyság általános társaságiadó-rendszerén belül különálló adószabályrendszert alkotnak, és elemzésének céljaira ezeket a szabályokat tartotta referenciarendszernek.

92 Következésképpen a jelen, a referencia-rendszer meghatározása során elkövetett mérlegelési hibára vonatkozó jogalapot el kell utasítani.

2. A Bizottság azon megállapításaihoz kapcsolódó mérlegelési hibára alapított jogalapokról, amelyek szerint a referencia-rendszertől való eltérés miatt fennáll az előny és a vitatott rendszer a priori *szelektivitása (második jogalap a T-363/19. sz. ügyben, valamint második és harmadik jogalap a T-456/19. sz. ügyben)*

93 Az Egyesült Királyság és az ITV lényegében előadják, hogy még ha az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó rendszer lenne is a megfelelő referencia-rendszer, az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. része 9. fejezetének alkalmazása nem biztosítana előnyt, és nem minősülne az említett rendszertől való eltérésnek.

94 A Bizottság vitatja az Egyesült Királyság és az ITV érveit.

95 A jelen ügyben sorban meg kell vizsgálni az Egyesült Királyság és az ITV érveit, amelyeket az ITV és az LSEGH támogat, és amelyek egyrészt a Bizottság előny fennállására vonatkozó megállapítását, másrészt a Bizottság által a szelektivitás elemzésével együtt járó

összehasonlításhoz használt referencia-rendszer célját, harmadrészt pedig a Bizottságnak a vitatott program referencia-rendszertől való eltérés miatti *a priori* szelektivitására vonatkozó megállapítását vitatják.

a) Az előny fennállásáról

96 Az Egyesült Királyság és az ITV szerint az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. része 9. fejezetének rendelkezéseit nem lehet az adózásról szóló 2010. évi törvény 3. és 5. fejezetének rendelkezéseitől elkülönítve vizsgálni, mivel azok összefüggő rendszert alkotnak, amely meghatározza az ellenőrzött külföldi társaságok által elért nyereség Egyesült Királyságban történő adóztatásának hatályát. Ennélfogva az Egyesült Királyság adóhatóságai az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. része 9. fejezetének alkalmazásából adódóan semmilyen előnyt nem biztosíthatnak.

97 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint formájától függetlenül támogatásnak minősül az a beavatkozás, amely közvetlenül vagy közvetve alkalmas vállalkozások előnyben részesítésére, illetve amely olyan gazdasági előnynek tekinthető, amelyben a kedvezményezett vállalkozás rendes piaci feltételek között nem részesülhetett volna (lásd: 2010. szeptember 2-i Bizottság kontra Deutsche Post ítélet, C-399/08 P, EU:C:2010:481, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2014. október 9-i Ministerio de Defensa és Navantia ítélet, C-522/13, EU:C:2014:2262, 21. pont).

98 Ennélfogva az állami intézkedés gazdasági előnyt biztosít kedvezményezettje számára, amennyiben enyhíti a vállalkozás költségvetésének általános terheit, és amely ezáltal, anélkül hogy a szó szoros értelmében szubvenció lenne, azzal azonos természetű és hatású (2014. október 9-i Ministerio de Defensa és Navantia ítélet, C-522/13, EU:C:2014:2262, 22. pont). Az az intézkedés, amellyel a hatóságok olyan előnyös adójogi bánásmódot biztosítanak egyes vállalkozásoknak, amely ugyan nem jár együtt állami források átruházásával, de pénzügyileg kedvezőbb helyzetbe hozza a kedvezményezetteket, mint a többi adóalanyt, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében állami támogatásnak minősül (1994. március 15-i Banco Exterior de España ítélet, C-387/92, EU:C:1994:100, 14. pont; 2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítélet, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

99 Következésképpen az adóelőny fennállásának megállapítása érdekében össze kell hasonlítani a kedvezményezett szóban forgó intézkedés alkalmazásából következő helyzetét a szóban forgó intézkedés hiányában, az általános adószabályok alkalmazása esetén fennálló helyzettel (lásd: 2019. szeptember 24-i Hollandia és társai kontra Bizottság ítélet, T-760/15 és T-636/16, EU:T:2019:669, 147. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

100 A jelen ügyben a Bizottság a megtámadott határozat (96)–(101) preambulumbekezdésében úgy vélte, hogy a szóban forgó mentességek lehetővé tették egy olyan, az Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező társaság számára, amely az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 5. fejezete alapján az ellenőrzött külföldi társaságokra kivetett különadó hatálya alá tartozott volna, hogy azt kérje, hogy ez az ellenőrzött külföldi társaságokra kivetett különadó az ellenőrzött külföldi társaság minősített hitelekből származó, nem kereskedési pénzügyi nyereségének 25%-át vagy akár egy ennél alacsonyabb, 0%-ig csökkenthető arányát terhelje, ha az ilyen nyereséget „minősített forrásokból” finanszírozták, vagy ha a „harmonizált kamat” szabályt alkalmazták. Így a szóban forgó mentességek előnyt biztosítanak a kedvezményezett társaságok számára, amennyiben a mentesített nyereség egyébként az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 5. fejezete alapján az ellenőrzött külföldi társaságokra kivetett különadó hatálya alá tartozna.

101 E tekintetben, amint azt a fenti 3–9. pont ismerteti, az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részéből kitűnik, hogy az ott meghatározott szabályok egy sor olyan helyzetet határoznak meg, amelyek a nyereség mesterséges átirányításának hatálya alá tartozónak tekintendők, így különösen az 5. fejezet hatálya alá tartozó helyzeteket, amelyek a jelentős személyi funkciók által az Egyesült Királyságban kifejtett olyan tevékenységek végzésére vonatkoznak, amelyekből az ellenőrzött külföldi társaságok nem kereskedési pénzügyi nyereségre tesznek szert az Egyesült Királyságon kívül.

102 Így amennyiben a fent említett szabályokban a nyereség mesterséges átirányítása fennállásának azonosításához előírt egyik feltétel teljesül, e szabályok előírják a szóban forgó ellenőrzött külföldi társaságok által elért nyereségeknek az ellenőrzött külföldi társaságokra kivetett különadó útján történő megadóztatását az Egyesült Királyságban.

103 Következésképpen a rendszer felépítése a nyereségek Egyesült Királyságból történő mesterséges átirányítását megvalósító helyzetek megadóztatását szolgálja, vagy azért, hogy e nyereséget visszaillesszék az Egyesült Királyság erodált adóalapjába, vagy azért, hogy visszatartsanak az ilyen átirányításhoz vezető ügyletek végrehajtásától.

104 Ilyen körülmények között annak előírása, hogy az ellenőrzött külföldi társaság nyereségének, amelyet úgy tekintettek volna, hogy azt mesterségesen átirányították az Egyesült Királyságból, és ezért ott adóköteles lett volna, 75%-a vagy akár 100%-a mentesül, enyhíti azokat a terheket, amelyek általában az Egyesült Királyságban adóköteles társaság költségvetésében jelentkeznek az említett nyereségek miatt.

105 Az Egyesült Királyság és az ITV állításával ellentétben ugyanis a szóban forgó mentességek nem tekinthetők az ellenőrzött külföldi társaságok nyereségének megadóztatására vonatkozó modulációnak. Mivel ugyanis ezek a mentességek sértik magát az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályoknak a természetét is, nevezetesen az Egyesült Királyságból mesterségesen átirányított nyereségeknek a megadóztatását, nem tekinthetők az említett szabályok alkalmazásában rejlő modulációnak.

106 Hasonlóképpen nem lehet helyt adni annak az érvnek sem, hogy az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 3. és 5. fejezete ugyanannak a jogszabálynak a részei, amelyek meghatározzák az ellenőrzött külföldi társaságok által elért nyereségek egyesült királyságbeli adóztatásának hatályát. Az a tény ugyanis, hogy a két fejezet ugyanazon jogszabály részét képezi, és hogy a hatályos szöveg alapján mindkettő szükségszerűen alkalmazandó, nem változtat azon a tényen, hogy az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 9. fejezetében előírt intézkedések, amennyiben azok mentesítik az Egyesült Királyságból mesterségesen átirányított nyereségnek tekintett nyereségeket az adó megfizetése alól, nem igazodnak annak a rendszernek a természetéhez és felépítéséhez, amelynek részét képezik. Így az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 9. fejezetében szereplő mentességek ahelyett, hogy kijelölnék az ellenőrzött külföldi társaságok nyereségei megadóztatásának határait, inkább kivonják az adófizetés alól azokat a nyereségeket, amelyeket az Egyesült Királyságból mesterségesen átirányított nyereségként meg kellett volna adóztatni.

107 Ha elfogadnánk, hogy egy adórendszertől való valamely eltérés pusztán azáltal, hogy ugyanabban a jogszabályszövegben szerepel, nem ilyen eltérésnek, hanem inkább az adórendszer határait kijelölő modulációnak minősül, akkor a tagállamok számára nagyon egyszerű lenne egy ilyen

jogalkotási technikával elrejteni a rendes adóztatástól való eltéréseket, és ennek eredményeképpen elkerülni az állami támogatások ellenőrzésére vonatkozó szabályok alkalmazását.

108 Ilyen körülmények között el kell utasítani az Egyesült Királyságnak és az ITV-nek a Bizottság azon megállapítását vitató érveit, hogy a szóban forgó mentességek miatt előny áll fenn.

b) Az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok céljáról

109 Az Egyesült Királyság és az ITV lényegében előadják, hogy a Bizottság tévesen vélte úgy, hogy az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok célja a mesterségesen átirányított nyereségek megadóztatására korlátozódik, holott az említett szabályok célja az Egyesült Királyság társaságiadó-alapjának a védelme, amelyet a nyereség mesterséges átirányítása, de a körkörös ügyletek eredményeként az Egyesült Királyságban történő levonások is csökkenthetnek.

110 A Bizottság előadja, hogy az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok célja az Egyesült Királyságban végzett tevékenységekből és az ott található eszközökből származó, az ellenőrzött külföldi társasághoz átirányított nyereségeknek a megadóztatása.

111 A fenti 61. pontban ismertetett ítélkezési gyakorlatban előírt elemzés második szakaszának keretében a szelektivitás vizsgálatához kapcsolódó összehasonlíthatósági elemzés szempontjából az érintett adórendszer céljának meghatározása döntő jelentőséggel bír, mivel az említett célra tekintettel kell összehasonlítani az érintett gazdasági szereplők jogi és ténybeli helyzetét.

112 Az állandó ítélkezési gyakorlatból ugyanis az következik, hogy az előny szelektivitására vonatkozó feltétel, amely szorosan kapcsolódik valamely intézkedésnek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatásnak” minősítéséhez, annak meghatározását követeli meg, hogy adott jogi szabályozás keretében a szóban forgó nemzeti intézkedés alkalmas-e arra, hogy „bizonyos vállalkozások[at] vagy bizonyos áruk termelés[ét]” előnyben részesítsen olyan vállalkozásokkal és áruk termelésével szemben, amelyek az említett szabályozás céljára tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben vannak, és amelyek ily módon – lényegében hátrányosan megkülönböztetőnek minősíthető – eltérő bánásmódban részesülnek (lásd: 2021. március 16-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

113 A megtámadott határozat (105) preambulumbekezdésében az áll, hogy „az Egyesült Királyság [ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó] szabályozásának célja az egyesült királyságbeli társaságiadó-alap védelme, biztosítva ezáltal, hogy az Egyesült Királyság társaságiadó-rendszere megvalósítsa célkitűzését”, valamint hogy az említett rendszer „úgy valósítja meg e célkitűzést, hogy díjat vet ki az egyesült királyságbeli tevékenységekből és eszközökből származó, az Egyesült Királyságból külföldi illetőségű kapcsolt gazdálkodó szervezetekhez *mesterségesen átirányítottnak* tekintett nyereségre”. Ezt a célt a megtámadott határozat (114) preambulumbekezdése némileg eltérő megfogalmazásban megismétli.

114 A jelen ügyben a felek lényegében arról vitatkoznak, hogy az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazott szabályok célja az Egyesült Királyság és az ITV érvelése szerint az Egyesült Királyság társaságiadó-alapjának védelme, vagy a Bizottság érvelése szerint az Egyesült Királyságból mesterségesen átirányított nyereségek megadóztatása.

115 E tekintetben először is rá kell mutatni, hogy a fenti 114. pontban összefoglalt két álláspont valójában nem ellentétes álláspontok, mivel az Egyesült Királyság társaságiadó-alapjának védelme olyan átfogó cél, amelybe olyan különös célok is beletartoznak, mint az Egyesült Királyságból mesterségesen átirányított nyereségek megadóztatása.

116 Amint arra ugyanis a fenti 3. pont utal, az Egyesült Királyság társaságiadó-rendszere a területiség elvén alapul, amely szerint csak az Egyesült Királyságban akár az ott letelepedett társaságok, akár a külföldi társaságok állandó telephelyei által folytatott tevékenységekből és ezek ott található eszközeiből származó nyereségek adóztathatók. Következésképpen a területiség elve alapján az ellenőrzött külföldi társaságok által kifizetett osztalékok nem adóznak az Egyesült Királyságban. Amint azt az Egyesült Királyság a közigazgatási eljárás során, különösen a hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló határozatra adott válaszában előadta, annak elkerülése érdekében, hogy a területi adórendszer keretében az Egyesült Királyság társaságiadó-alapját különösen az Egyesült Királyságon kívüli alacsony adókulcsú ellenőrzött külföldi társaságok javára elvonják, számos intézkedést vezettek be, mint például az Egyesült Királyságban a kamatlevonások felső határának rögzítésére, a csoporton belüli kapcsolatokban alkalmazott kamatlábak korlátozására vonatkozó intézkedések vagy az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok.

117 Kétségtelen, hogy ezek az intézkedések mind hozzájárulnak az Egyesült Királyság társaságiadó-alapjának védelmére irányuló általános célkitűzéshez.

118 Mindazonáltal a szóban forgó adóintézkedések szelektivitásának elemzése szempontjából fontos meghatározni az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok különös célját, amelynek a jelen ügyben releváns referenciarendszer minősül.

119 Márpedig az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok egyesült királysági elfogadását megelőző konzultáció során készített különböző dokumentumokból kiderül, hogy e szabályok célja az volt, hogy megvédjék az Egyesült Királyság társaságiadó-alapját az Egyesült Királyságból származó nyereségek mesterséges átirányításával okozott eróziótól. Hasonlóképpen, az Egyesült Királyság által a közigazgatási eljárás során benyújtott válaszokból és a jelen kereset keretében tett írásbeli beadványaiból egyértelműen kitűnik, hogy az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok kifejezetten az ellenőrzött külföldi társaságok Egyesült Királyságból mesterségesen átirányított nyereségének megadóztatására irányulnak.

120 Ilyen körülmények között el kell utasítani az Egyesült Királyság és az ITV azon érveit, amelyek az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazott szabályoknak a Bizottság által a jelen ügyben végzett összehasonlíthatósági elemzéshez elfogadott célját, nevezetesen az Egyesült Királyság társaságiadó-alapjának az Egyesült Királyságban folytatott tevékenységekből és az ott található eszközökből származó, az Egyesült Királyságból az ellenőrzött külföldi társaságokba mesterségesen átirányított nyereség megadóztatásával történő védelmét vitatják.

c) A vitatott rendszer referencia-rendszertől való eltérés miatti a priori *szelektivitásáról*

121 Az Egyesült Királyság és az ITV szerint, amely utóbbit e tekintetben az LSEGH is támogat, a Bizottság mérlegelési hibát követett el, amikor a megtámadott határozatban megállapította, hogy a vitatott rendszer *a priori* szelektív, amennyiben nem vette kellőképpen figyelembe azt a tényt, hogy az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok csak olyan esetekben írnak elő adókötelezettséget, amelyekben nagy a visszaélés vagy az Egyesült Királyságból származó

nyereségek mesterséges átirányításának kockázata. Ezzel szemben az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 9. fejezete szerinti mentesség csak olyan esetekben lenne alkalmazható, amelyek csekély kockázatot jelentenek az Egyesült Királyság társaságiadó-alapjának eróziójára.

122 Az Egyesült Királyság, az ITV és az LSEGH tehát kijelentik, hogy a nem minősített hitelekből, vagyis az egyesült királysági kapcsolt társaságoknak vagy harmadik feleknek nyújtott hitelekből származó nyereségeket elérő ellenőrzött külföldi társaságok ténybeli és jogi helyzete eltér a minősített hitelekből származó nyereséget elérő ellenőrzött külföldi társaságok helyzetétől. Ennélfogva az ellenőrzött külföldi társaságok által az Egyesült Királyságban működő kapcsolt társaságoknak nyújtott hitelek az Egyesült Királyság társaságiadó-alapjának elvonására irányuló körkörös ügyleteknek, az ellenőrzött külföldi társaságok által harmadik feleknek nyújtott hitelek pedig általában olyan ügyleteknek minősülnek, amelyeknek nincs gazdasági céljuk, és ezért a „perselyekhez” hasonlíthatók, ami nem áll fenn a minősített hitelek körébe tartozó helyzetekben, különösen az ellenőrzött külföldi társaság illetősége szerinti államban folytatott gazdasági tevékenységre vonatkozó feltétel miatt.

123 A Bizottság vitatja ezeket az érveket, és lényegében előadja, hogy egyrészt a felfelé irányuló hitelek és a perselyek körébe tartozó helyzetek, másrészt pedig a minősített hitelek körébe tartozó helyzetek összehasonlíthatók, amennyiben a hitelek mindkét típusa nem kereskedési pénzügyi nyereséget eredményezhetett az Egyesült Királyságban ellátott jelentős személyi funkciókból adódóan. Az e funkciókhoz kapcsolódó feltétel ugyanis egyike lenne az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 5. fejezetében az ellenőrzött külföldi társaságokra kivetett különadó hatálya alá tartozó nyereségek mesterséges átirányítását jelentő helyzetek azonosítása céljából előírt kritériumoknak. Ezenkívül, mind a minősített, mind a nem minősített hitelek igazolhatóak lennének érvényes kereskedelmi indokokkal.

124 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy – amint azt a fenti 61. pontban említett ítélkezési gyakorlat előírja – az adóintézkedések szelektivitására vonatkozó elemzés második szakaszában a Bizottságnak bizonyítania kell, hogy a szóban forgó adóintézkedés eltér az első szakaszban azonosított referencia-rendszertől, amennyiben különbséget tesz az említett referencia-rendszer céljára tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között.

125 A megtámadott határozat (124)–(151) preambulumbekezdésében a Bizottság a szelektív előny fennállásának megállapítása érdekében összehasonlította azon társaságok helyzetét, amelyek élhettek a szóban forgó mentességekkel, nevezetesen azokét, amelyeknek az ellenőrzött külföldi társaságok minősített hitelekből származó nem kereskedési pénzügyi nyereséget termeltek, azon társaságok helyzetével, amelyekre nem vonatkozna ilyen mentesség, vagyis azokéval, amelyeknek az ellenőrzött külföldi társaságok nem minősített hitelekből származó nyereséget termeltek.

126 E tekintetben mindenekelőtt meg kell vizsgálni a szóban forgó mentességek megadásához szükséges feltételeket, különösen azokat, amelyek a hitelek minősített jellegére vonatkoznak, majd a nem minősített hitelek sajátos jellemzőire kell összpontosítani ahhoz, hogy végül meg lehessen vizsgálni, hogy a Bizottság helyesen állapította-e meg, hogy a vitatott intézkedések különbséget tettek az összehasonlítható helyzetben lévő gazdasági szereplők között.

1) A szóban forgó mentességek megadásának feltételeiről

127 A megtámadott határozatban a Bizottság három, az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 9. fejezetében előírt, és az ellenőrzött külföldi társaságoknak az 5. fejezet alapján az ellenőrzött külföldi társaságokra kivetett különadó hatálya alá tartozó nyereségét érintő mentességet azonosított olyan mentességként, amelyek szelektív előnyt biztosítanak kedvezményezettjeik számára.

128 Először, az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 371IB. cikkében előírt mentességről van szó, amely az ellenőrzött külföldi társaság minősített hitelből származó nem kereskedési pénzügyi nyereségének akár 100%-át is érintheti, amennyiben azokat minősített forrásokból, azaz lényegében az ellenőrzött külföldi társaságok nyereségéből vagy egyéb saját forrásaiból származó forrásokból finanszírozták.

129 A második az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 371ID. cikkében előírt, az ellenőrzött külföldi társaság nem kereskedési pénzügyi nyereségének 75%-át elérő mentesség. E mentesség értelmében a minősített hitelekből származó nyereség 75%-a mentesíthető, anélkül, hogy bizonyítani kellene, hogy a források az ellenőrzött külföldi társasághoz kapcsolódtak, és a szóban forgó hitelekkel kapcsolatban végzett jelentős személyi funkcióktól függetlenül. Ezen oknál fogva úgy tekintik, hogy minősített hitelek esetén ezt a mentességet automatikusan megadják.

130 Harmadszor, az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 371IE. cikkében előírt, az úgynevezett „harmonizált kamatokra” vonatkozó mentesség érintett. Ez utóbbira a minősített hitelekből származó, nem kereskedési pénzügyi nyereség egyenlege tekintetében lehet hivatkozni, amelyre nem vonatkozott volna a másik két mentesség, amennyiben az érintett vállalatcsoport egésze esetében a kapott kamatok miatt az adóköteles jövedelem összege nagyobb lenne a kifizetett kamatok összegénél, és ezért a csoport levonja azt az egyesült királysági adóalapjából. Mivel ez a mentesség az érintett ellenőrzött külföldi társaság minősített hitelekből származó, nem kereskedési pénzügyi nyereségének teljes egésze tekintetében érvényesíthető, a Bizottság azt a 371IB. cikkben előírt mentességgel azonos módon teljes mentességként kezelte.

131 Először is emlékeztetni kell arra, hogy a szóban forgó mentességek a nem kereskedési pénzügyi nyereségekre, vagyis lényegében a nem a bankszektorban tevékenykedő ellenőrzött külföldi társaság által nyújtott hitelekből származó nyereségekre vonatkoznak, amelyeket az Egyesült Királyságban adókötelesnek tekintettek, és ezért az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének említett 5. fejezete alapján az ellenőrzött külföldi társaságokra kivetett különadó hatálya alá tartozhatnak. Következésképpen ezeket a nyereségeket az Egyesült Királyságban adókötelesnek tekintették, amennyiben a szóban forgó kölcsönök létrehozásához és kezeléséhez legfontosabb tevékenységeket, nevezetesen a jelentős személyi funkciókat az Egyesült Királyságban látták el (ez a helyzet megfelel az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 371EB. cikkében előírt, az úgynevezett „egyesült királyságbeli tevékenységek kritériumának”), vagy a kölcsönöket az Egyesült Királyságból eredő tőkejuttatásból származó forrásokból vagy pénzeszközökből finanszírozták (ez a helyzet megfelel az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 371EC. cikkében előírt azon helyzetnek, amelyet az „Egyesült Királysághoz kötődő tőke kritériumának” neveznek).

132 Másodszor, a szóban forgó három mentesség igénybevételéhez teljesülnie kell az ellenőrzött külföldi társaság letelepedési helyére vonatkozó feltételnek. Ez az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 371IA. cikkében, ugyanezen jogszabály 371DG. cikkével összefüggésben

meghatározott feltétel megköveteli, hogy a szóban forgó ellenőrzött külföldi társaság legalább elsődlegesen a letelepedési helye szerinti országban állandó jelleggel elfoglalt és használt helységekben folytassa tevékenységeit. Az Egyesült Királyság ezt az ellenőrzött külföldi társaság tényleges létezésének követelményeként mutatja be írásbeli beadványaiban, kizárva az úgynevezett „postaláda” vagy „fedő” társaságokat. Meg kell ugyanakkor állapítani, hogy e feltétel hatálya – az Egyesült Királyság adóhatóságai által értelmezett módon – továbbra is relatív. Az Egyesült Királyság adóhatóságainak az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó nemzetközi adójogról szóló kézikönyvének *(HMRC International Manual/INTM 190000 Controlled Foreign Companies)* INTM200810. pontjából kiderül, hogy a követelmény teljesítéséhez elegendő, ha a helyiségeket „észszerű mértékű” tartóssággal – azaz legalább tizenkét hónapig – használják, vagy ha erre „szándék van”. Ezen túlmenően ehhez az illetőségi követelményhez nem kapcsolódnak olyan további feltételek, amelyek a letelepedés országában folytatott tevékenység valóságát bizonyítanák, ellentétben azzal, amit az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 371DF. cikkének (1) bekezdése a kereskedési nyereség tekintetében előír.

133 Ezenkívül, amint azt az Egyesült Királyság a Törvényszék tárgyaláson feltett kérdéseire válaszolva elismerte, az a tény, hogy valamely ellenőrzött külföldi társaság teljesíti a letelepedés helyére vonatkozó feltételt, nem jelenti azt, hogy az ellenőrzött külföldi társaság tevékenysége szempontjából releváns jelentős személyi funkciókat, különösen az általa nyújtott (és valószínűleg nem kereskedési pénzügyi nyereséget termelő) hitelekkel kapcsolatos funkciókat az ellenőrzött külföldi társaság illetősége szerinti országban végzik. E tekintetben a Bizottság a megtámadott határozat (165) és (166) preambulumbekezdésében rámutatott, hogy az Egyesült Királyság adóhatóságai úgy vélték, hogy a közép- és hosszú távú, saját tőkéből finanszírozott nagy hiteleknél a legtöbb esetben a hitel kezelése a csoport finanszírozási funkciójához, és nem magukhoz az ellenőrzött külföldi társaságokhoz tartozik.

134 Ennélfogva lehetséges, hogy a letelepedés helyére vonatkozó feltételt teljesítő ellenőrzött külföldi társaság nem kereskedési pénzügyi nyereséget érhet el olyan hitelezési tevékenységből, amelynek jelentős személyi funkcióit az Egyesült Királyságban látták el.

135 E feltétel teljesülése továbbá nem jelenti azt sem, hogy a szóban forgó mentességek igénybevételéhez szükséges egyéb feltételek is teljesülnek. Ezért nem zárható ki, hogy a letelepedés helyére vonatkozó feltételt teljesítő ellenőrzött külföldi társaság nem minősített hitelből származó, nem kereskedési pénzügyi nyereséget termel, amely nyereségek következésképpen nem részesülhetnek a szóban forgó mentességekben.

136 Ilyen körülmények között, amint arra a Bizottság többek között a megtámadott határozat (149) preambulumbekezdésében helyesen rámutatott, a letelepedési helyre vonatkozó feltétel nem döntő a szelektivitás elemzése keretében elvégzendő összehasonlíthatósági vizsgálat szempontjából, mivel azt mind a szóban forgó mentességekben részesülő, mind az abból kizárt társaságok teljesíthetik.

137 Harmadszor, ahhoz, hogy a szóban forgó mentességeket igénybe lehessen venni, a szóban forgó nem kereskedési pénzügyi nyereségnek minősített hitelekből kell származnia. Az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 371IG. cikke szerint a minősített hitelek olyan hitelek, amelyeket valamely ellenőrzött külföldi társaság nyújt más, nem egyesült királyságbeli illetőségű társaságoknak, amelyeket ugyanaz vagy ugyanazok a társaságok ellenőriznek, mint amely vagy amelyek az ellenőrzött külföldi társaságot ellenőrzik. Következésképpen, amint az az Egyesült Királyság adóhatóságainak az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó nemzetközi adójogról szóló kézikönyvének *(HMRC International Manual/INTM 190000 Controlled Foreign*

Companies) INTM216450. pontjából kiderül, a minősített hitelek lényegében az ellenőrzött külföldi társaság által az ugyanazon csoporthoz tartozó, nem egyesült királysági illetőségű társaságoknak nyújtott hitelek.

138 A hitelek minősítettségére vonatkozó feltétel mindhárom érintett mentesség szempontjából releváns. Mindazonáltal ami az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 371ID. cikkében előírt mentességet illeti, a letelepedés helyére vonatkozó feltételen kívül lényegében ez az egyetlen ahhoz alkalmazandó feltétel, hogy az adóalany társaságok az ellenőrzött külföldi társaságaik minősített hitelekből származó, nem kereskedési pénzügyi nyereségének 75%-ára vonatkozó mentességet érvényesíthessék, és ezt attól függetlenül, hogy többek között a szóban forgó hitelekkel kapcsolatos jelentős személyi funkciókat az Egyesült Királyságban látták-e el.

139 Negyedszer, ahhoz, hogy az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 371IB. cikke szerinti mentességben részesülhessen, amely az ellenőrzött külföldi társaság nem kereskedési pénzügyi nyereségének akár 100%-át is érintheti, azt is bizonyítani kell, hogy a források, amelyekből az érintett minősített hitel származik, „minősített” forrásoknak minősülnek. Az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 371IB. cikke előírja, hogy az adóalany társaságok mentességet igényelhetnek a minősített hitelekből származó nem kereskedési pénzügyi nyereséget terhelő, az ellenőrzött külföldi társaságokra kivetett különadó alól, ha és amennyiben bizonyítani tudják, hogy az ilyen nyereségek minősített forrásokból származnak. Az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 371IB. cikke szerint a minősített források lényegében az ellenőrzött külföldi társaság nyereségéből vagy az ellenőrzött külföldi társaság által kapott alapokból és egyéb eszközökből származó források, amelyek azon részvényekhez kapcsolódnak, amelyek az ellenőrzött külföldi társaság tulajdonában állnak azon csoporton belül, amelyhez tartozik, vagy amelyeket ő bocsátott ki az említett vállalkozásoknak. Ez a mentesség tehát az adóköteles nem kereskedési pénzügyi nyereség 100%-áig terjedhet, ha az érintett minősített hitelek összességét minősített forrásokból finanszírozták.

140 E tekintetben, amint arra az Egyesült Királyság és az ITV a Törvényszék kérdéseire adott válaszában utalt, nem zárható ki, hogy a hiteleket minősített forrásokból, és így az ellenőrzött külföldi társaság saját forrásaiból finanszírozták, jóllehet az említett hitelhez kapcsolódó jelentős személyi funkciókat központilag az Egyesült Királyságban látták el. Ennélfogva az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 371IB. cikke szerinti mentesség – az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 371ID. cikkéhez hasonlóan – attól függetlenül jár, hogy a szóban forgó hitelekkel kapcsolatos jelentős személyi funkciókat az Egyesült Királyságban látták-e el.

141 Ötödször, az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 371IE. cikkében előírt, az úgynevezett „harmonizált kamatokra” vonatkozó mentességre a minősített hitelekből származó, azon nem kereskedési pénzügyi nyereségek egyenlege tekintetében lehet hivatkozni, amelyek nem tartoznak a másik két mentesség hatálya alá, amennyiben az érintett vállalatcsoport egésze esetében a kapott kamatok miatt az adóköteles jövedelem összege nagyobb lenne a kifizetett kamatok összegénél, és ezért a csoport levonja azt az egyesült királyságbeli adóalapjából.

142 A másik két mentességhez képest kiegészítő mentességről van tehát szó, amely azonban attól függetlenül is megadható, hogy a szóban forgó nem kereskedési pénzügyi nyereséget eredményező hitelekhez kapcsolódó jelentős személyi funkciókat az Egyesült Királyságban látták-e el.

143 A fenti megfontolásokra tekintettel rá kell mutatni, hogy az összes szóban forgó mentesség tekintetében releváns feltételeken kívül a mentességeket attól függetlenül nyújtják, hogy a szóban forgó nem kereskedési pénzügyi nyereséget eredményező hitelek tekintetében a jelentős személyi funkciókat az Egyesült Királyságban látták-e el.

2) A szóban forgó mentességek megadása kizárásának feltételeiről

144 Amint azt a fenti 127–143. pont kiemelte, a szóban forgó három mentesség közös feltétele a hitelek minősítettségére vonatkozó feltétel. Következésképpen a nem minősített hitelekből származó, nem kereskedési pénzügyi nyereségek ki vannak zárva az említett mentességek hatálya alól.

145 Az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 371IH. cikke kizárja a minősített hitelek fogalma alól az Egyesült Királyságban letelepedett társaságnak vagy a nem egyesült királyságbeli illetőségű társaság egyesült királyságbeli állandó telephelyének nyújtott hiteleket. Ugyancsak ki vannak zárva a másik ellenőrzött külföldi társaságnak nyújtott azon hitelek, amelyek lehetővé teszik az Egyesült Királyságban működő társaság számára, hogy az ellenőrzött külföldi társaságokra kivetett különadó kiszámítása során levonja az e hitelek keretében fizetett kamatokat. Szintén ki vannak zárva az azon kedvezményezettnek nyújtott hitelek, amely ezeket a forrásokat más hitelek nyújtására használja fel.

146 Amennyiben a minősített hiteleket az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 371IG. cikkének (8) bekezdése alapján minősített társaságoknak, vagyis az ellenőrzött külföldi társasághoz kapcsolódó és ugyanazon társaság vagy társaságok által, mint amelyek az ellenőrzött külföldi társaságot is ellenőrzik, ellenőrzött társaságoknak kell nyújtani, a csoporton kívüli társaságoknak nyújtott hitelek nem tartoznak a minősített hitelek fogalmába.

147 Így lényegében nem tekinthetők minősítettnek az ellenőrzött külföldi társaságok által a csoport egyesült királysági illetőségű társaságainak nyújtott hitelek, az úgynevezett „felfelé irányuló hitelek”, az ellenőrzött külföldi társaságok által harmadik társaságoknak nyújtott hitelek, az úgynevezett „perselyek”, valamint azok, amelyek esetében a kamatot egy másik ellenőrzött külföldi társaságokra kivetett különadó mérséklésére használják fel, vagy azt más hitelek finanszírozására fordítják.

148 Először is, ami a felfelé irányuló hiteleket illeti, az a sajátosság, amelyet az Egyesült Királyság a szóban forgó mentességekből való kizárásuk magyarázataként kiemelt, az a járulékos kockázat, amelyet az ilyen típusú hitelek jelentenek az adóalapra nézve abból adódóan, hogy a hitelből részesülő egyesült királysági társaság levonhatja a szóban forgó hitel után fizetett kamatokat.

149 E tekintetben rá kell mutatni, hogy bár a szóban forgó hitelek keretében fizetett kamatok Egyesült Királyságban történő levonásának lehetősége a felfelé irányuló hitelekre jellemző, az a tény, hogy a szóban forgó hitelekből származó, nem kereskedési pénzügyi nyereség az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 5. fejezetén belül a 371EB. cikk alapján az ellenőrzött külföldi társaságokra kivetett különadó hatálya alá tartozik, magában foglalja, hogy az ugyanezen hitelekkel kapcsolatos jelentős személyi funkciókat az Egyesült Királyságban látták el.

150 Ami továbbá a harmadik személyeknek nyújtott hiteleket illeti, emlékeztetni kell arra, hogy ezek nem részesülhetnek a szóban forgó mentességekben, mivel azok nem minősítettek. Ahhoz ugyanis, hogy minősített legyen, a szóban forgó kölcsön kedvezményezettjének is minősített társaságnak, azaz lényegében a szóban forgó ellenőrzött külföldi társasággal azonos csoportba tartozó társaságnak kell lennie.

151 Kétségtelen, hogy az eljárás során az Egyesült Királyság az ellenőrzött külföldi társaságok által harmadik társaságoknak nyújtott hiteleket „fiktívnek” vagy „perselyes” társaságokhoz tartozónak nevezte. Az Egyesült Királyság és az ITV szerint ugyanis, ha egy ellenőrzött külföldi társaság egy harmadik félnek nyújt hitelt, ez a hitel a harmadik félnél letétbe helyezett többlet pénzeszközökből áll, bankbetét vagy más biztonságos befektetés formájában.

152 Hangsúlyozni kell azonban, hogy ezek a megfontolások önmagukban nem teszik a kölcsönt nem minősítetté. Az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. része 371IG. cikkének (8) bekezdése szerint ugyanis a hitel nem minősített, ha a szóban forgó hitel kedvezményezettje nem tagja annak a csoportnak, amelyhez a támogatást nyújtó ellenőrzött külföldi társaság tartozik.

153 Mindenesetre meg kell jegyezni, hogy a szóban forgó kizárás nem terjed ki a nyereség mesterséges átirányításának esetére, amely azzal a ténnyel függ össze, hogy annak a hitelnek a kedvezményezettje, amelyből a szóban forgó nyereség származik, nem tartozik az ellenőrzött külföldi társasággal azonos csoportba, míg ilyen mesterséges átirányítás nem következhet be azokban az esetekben, amikor a szóban forgó hitel kedvezményezettje az ellenőrzött külföldi társasággal azonos csoportba tartozik.

154 Attól függetlenül ugyanis, hogy a hitel kedvezményezettje a hitelt nyújtó ellenőrzött külföldi társaság csoportjába tartozik-e, vagy sem, a hitellel kapcsolatban jelentős személyi funkciókat elláthatták az Egyesült Királyságban, miközben az említett hitelből származó nem kereskedési pénzügyi nyereséget az ellenőrzött külföldi társaság érhette el. Így az, hogy a szóban forgó hitel kedvezményezettje ugyanahhoz a csoporthoz tartozik-e, mint az ellenőrzött külföldi társaság, nem befolyásolja az ellenőrzött külföldi társaság ilyen nyereségének elérését.

155 Végül az Egyesült Királyság és az ITV rámutat a minősített hitelek fogalmából való egyéb kizárásokra, amelyekről az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 371IH. cikke rendelkezik.

156 Így az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. része 371IH. cikkének (3) bekezdése szerint a minősített hitelek meghatározása kizárja többek között azokat a helyzeteket, amelyekben a szóban forgó hitel alapján kifizetett kamatot az ellenőrzött külföldi társaságokra kivetett különadó alapjául szolgáló nyereség csökkentésére használják fel. Ez a kizárás kiegészíti a felfelé irányuló hitelekre vonatkozó kizárást, mivel lényegében arra irányul, hogy a szóban forgó mentességeket ne kombinálják az Egyesült Királyságban alkalmazott levonásokkal vagy más mentességekkel.

157 Ezenfelül az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. része 371IH. cikkének (5) bekezdése alapján azok a helyzetek is ki vannak zárva, amelyekben az ellenőrzött külföldi társaság által nyújtott hitel lehetővé teszi a hitelben részesülő társaság számára, hogy később további hiteleket nyújtson. Amint arra az Egyesült Királyság és az ITV rámutatott, e kizárás lényegében arra irányul, hogy az ellenőrzött külföldi társaság által nyújtott hiteleket a csoport Egyesült Királyságon kívüli kereskedelmi tevékenységeinek finanszírozására használják fel.

158 E tekintetben – amint azt a Bizottság helyesen megjegyzi – rá kell mutatni, hogy bármennyire is jogszerű a csoport külföldi tevékenységének finanszírozására szolgáló hitelekből származó nem kereskedési pénzügyi nyereségek mentessége, tény, hogy az Egyesült Királyságból származó forrásokból vagy az Egyesült Királyságban ellátott jelentős személyi funkciókból származó hozamot az ellenőrzött külföldi társaság szerezte, és ezért az az adózás rendjéről szóló 2010. évi törvény 5. fejezete alapján úgy tekinthető, hogy azt mesterségesen átirányították az Egyesült Királyságból.

159 A fenti 147–157. pontjában leírt különböző kizárások tekintetében meg kell jegyezni, hogy azok olyan helyzetekre vonatkoznak, amelyekben kétségtelenül az Egyesült Királyságon belül további levonásokat lehetett volna alkalmazni, vagy amelyekben az ellenőrzött külföldi társaság által felajánlott finanszírozásból a csoporton kívüli olyan társaságok részesültek, amelyek Egyesült Királyságból származó forrásait vagy jelentős személyi funkcióit mozgósították volna a szóban forgó hitelek létrehozása és kezelése céljából. Mindazonáltal mindezen körülmények között a mentességek alóli kizárások nem kapcsolódtak ahhoz, hogy az Egyesült Királyságban ellátott jelentős személyi funkciók miatt fennállt a nyereségek mesterséges átirányítása.

160 Ilyen körülmények között el kell utasítani az Egyesült Királyság, az ITV és az LSEGH azon érveit, amelyek szerint e kizárások annak megakadályozására irányultak, hogy a szóban forgó mentességeket a nyereség mesterséges átirányításának különös helyzeteiben adják meg.

3) A referenciarendszertől való eltérés fennállásáról és az érintett gazdasági szereplők említett rendszer által követett cél fényében való összehasonlíthatóságáról

161 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a jelen ügyben a referenciarendszert, amelyhez képest a szóban forgó mentességeket elemezni kell, az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok alkotják, amelyek célja az Egyesült Királyság társaságiadó-alapjának védelme az Egyesült Királyságban folytatott tevékenységekből és ott található pénzeszközökből származó, az Egyesült Királyságból az ellenőrzött külföldi társaságba mesterségesen átirányított nyereség megadóztatása révén.

162 Továbbá emlékeztetni kell arra, hogy az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok értelmében az általuk elért, az Egyesült Királyságban végzett jelentős személyi funkciókhoz kapcsolódó, nem kereskedési pénzügyi nyereségeket az Egyesült Királyságból mesterségesen átirányított nyereségeknek, ezáltal pedig az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 5. fejezete alapján adókötelesnek tekintették.

163 Az Egyesült Királyságban ellátott jelentős személyi funkciók fennállása ugyanis egyike annak a négy, az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 5. fejezetében előírt és a fenti 6. pontban összefoglalt helyzetnek, amelyeket a nyereségek mesterséges átirányításához kapcsolódónak, ezáltal pedig az Egyesült Királyságban megadóztatandónak tekintettek.

164 Más szóval, az Egyesült Királyság jogalkotója úgy vélte, hogy az ellenőrzött külföldi társaságok nyereségét, amennyiben az az Egyesült Királyságban ellátott jelentős személyi funkciókból származik, ott kell megadóztatni. Ezen oknál fogva mind a nem minősített hitelekkel, mind a minősített hitelekkel összefüggésben keletkezett nem kereskedési pénzügyi nyereségek az ellenőrzött külföldi társaságokra kivetett különadó hatálya alá tartozhatnak az adózásról szóló az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének e törvény 5. fejezetén belüli 371EB. cikke alapján.

165 Márpedig, amint az a fenti 143. pontban megállapítást nyert, meg kell jegyezni, hogy az érintett mentességek alkalmazásával nem zárható ki, hogy azok a helyzetek, amelyekben a jelentős személyi funkciókat az Egyesült Királyságban látták el, és ezért a nyereség mesterséges átirányításának minősülnek, részben vagy egészben mentesülnek az Egyesült Királyságban történő adózás alól.

166 Ilyen körülmények között az, hogy csak az ellenőrzött külföldi társaságok minősített hitelekből származó, nem kereskedési pénzügyi nyereségei mentesülnek, eltérő bánásmódot eredményezhet az ellenőrzött külföldi társaságok nem minősített hitelekből származó, nem kereskedési pénzügyi nyereségéhez képest, amely – mivel nem részesül a vonatkozó mentességekben – az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó szabályok szerint adózik, amennyiben a két helyzet összehasonlítható lenne az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok céljára tekintettel.

167 Ezért meg kell vizsgálni, hogy a referencia-rendszer céljára, vagyis az Egyesült Királyság társaságiadó-alapjának a mesterségesen átirányított nyereség megadóztatása révén történő védelmére tekintettel azok az egyesült királysági adóalany társaságok, amelyek ellenőrzött külföldi társaságaik minősített hitelekből származó nem kereskedési pénzügyi nyeresége miatt a szóban forgó mentességekben részesülhetnek, ugyanolyan helyzetben vannak-e, mint azok a társaságok, amelyek ellenőrzött külföldi társaságai nem minősített hitelekből értek el nem kereskedési pénzügyi nyereséget.

168 Először is, az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 371EB. cikke alapján mind a felfelé irányuló hitelek, mind a minősített hitelek tartozhatnak az ellenőrzött külföldi társaságokra kivetett különadó hatálya alá, ha az Egyesült Királyságban e hitelekkel kapcsolatban jelentős személyi funkciókat látnak el. Úgy tekintik ugyanis, hogy e két helyzetben megvalósul a nyereség Egyesült Királyságban folytatott tevékenységek miatti mesterséges átirányítása, jóllehet egyedül a minősített hitelekből származó nyereségek mentesülnek.

169 Amint azt az Egyesült Királyság kijelenti, az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok ugyanis a források ellenőrzött külföldi társaságba történő továbbításával megvalósított mesterséges átirányításra adnak választ, amelyet először az egyesült királysági adóalany társaság hajt végre, és amelynek forrásai adott esetben csak nem adózott osztalék formájában térnek vissza az Egyesült Királyságba. Ez az érvelés többek között azokra a helyzetekre is vonatkozik, amikor az ellenőrzött külföldi társaságok által nyújtott hitelekhez kapcsolódó jelentős személyi funkciókat az Egyesült Királyságban látják el, és az ellenőrzött külföldi társaság később nem kereskedési pénzügyi nyereségre tesz szert ezekből a hitelekből. Az Egyesült Királyságban folytatott tevékenységek alapján nyújtott hitelekből származó nyereség csak nem adózó osztalék formájában fog visszatérni az Egyesült Királyságba, függetlenül attól, hogy a szóban forgó hitelek kedvezményezettjei az Egyesült Királyságban vagy egy másik államban telepedtek le.

170 Így az Egyesült Királyságban folytatott tevékenységek eredményeként mesterségesen átirányított nyereség tekintetében, amelynek adóztatására az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok vonatkoznak, a minősített hitelek és a felfelé irányuló hitelek azonos helyzetben vannak, függetlenül attól, hogy a felfelé irányuló hitelek esetében az ilyen hitelek keretében fizetett kamatok Egyesült Királyságban történő levonásának lehetősége súlyosbítja az Egyesült Királyság társaságiadó-alapjának erózióját.

171 E tekintetben rá kell mutatni, hogy a hitel kedvezményezett társasága adóalapjának egyesült királysági eróziója, amely abból adódik, hogy e társaság levonja az ellenőrzött külföldi társaságnak fizetett kamatokat, az Egyesült Királyságban működő társaság azon nyereségének mesterséges átirányításához kapcsolódó eróziótól elkülönülő probléma, amely a kifizetett pénzeszközök és a szóban forgó hitelt érintően ellátott jelentős személyi funkciók forrása.

172 Továbbá, amint arra a Bizottság helyesen rámutatott, az Egyesült Királyság társaságiadó-alapja hitelkamatok levonásához kapcsolódó eróziójának kockázata az azzal visszaélő vállalat szintjén kezelhető, például a lehetséges levonások korlátozásával. Ilyen korlátozás adott esetben csoport szinten is előírható. Amint ugyanis azt maga az Egyesült Királyság is elismeri, ezen állam adójoga számos kiegészítő intézkedést tartalmaz, amelyek célja az Egyesült Királyság társaságiadó-alapjának védelme. Ezek között az Egyesült Királyság által említett intézkedések között szerepel a hitelkamatok levonásának maximálása, amely megakadályozza, hogy bizonyos levonásokat tisztán adózási okokból lehessen végrehajtani. Ezért az ilyen intézkedés alkalmazható a felfelé irányuló hitelekkel kapcsolatos levonások kezelésére, amennyiben ezeket a hiteleket az Egyesült Királyság adóhatóságai olyan körkörös ügyleteknek tekintik, amelyeket kizárólag az adólevonás végrehajtása érdekében hoztak létre.

173 Másodszor, ami a harmadik személyeknek nyújtott kölcsönöket illeti, meg kell jegyezni, hogy az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. része 371IG. cikkének (8) bekezdése alapján a kulcsfontosságú elem, amely az ilyen típusú hiteleket nem teszi minősítetté, az, hogy az ellenőrzött külföldi társaság által nyújtott azon hitelek kedvezményezettjei, amelyekből a szóban forgó nem kereskedési pénzügyi nyereség származik, olyan társaságok, amelyek nem állnak kapcsolatban az ellenőrzött külföldi társasággal.

174 Az Egyesült Királyság és az ITV kiemelte, hogy bár a szóban forgó hitel finanszírozását lehetővé tevő pénzeszközöket az Egyesült Királyságban lehetett tartani, és azokat az ugyanazon csoporthoz tartozó, az Egyesült Királyságban letelepedett társaságok fektethették be annak érdekében, hogy a többletforrások hozama visszajusson az Egyesült Királyságban letelepedett társaságokhoz, a harmadik feleknek nyújtott kölcsönök gazdasági cél nélküli fiktív ügyleteknek minősülnek, amelyek célja, hogy kereskedési pénzügyi nyereséget termeljen a szóban forgó ellenőrzött külföldi társaság szintjén, tehát az Egyesült Királyságon kívül.

175 Amint azonban azt a fenti 152. pont már kiemelte, a harmadik személyeknek nyújtott hitelek állítólagosan fiktív jellege és gazdasági céljuk állítólagos hiánya nem következik kivételként a szóban forgó mentességekre vonatkozó rendelkezésekből. Ezenkívül, amint arra a Bizottság helyesen rámutatott, az Egyesült Királyság és az ITV nem szolgáltatott semmilyen bizonyítékot arra vonatkozóan, hogy az ellenőrzött külföldi társaságok által harmadik társaságoknak nyújtott hitelek szükségszerűen fiktív ügyletek, amelyek nem alapulhatnak jogszerű gazdasági okokon.

176 Továbbá az a tény, hogy a kedvezményezett egy csoporton kívüli társaság vagy egy olyan csoporton belüli társaság, amelyhez az ellenőrzött külföldi társaság tartozik, nem változtat azon a tényen, hogy az Egyesült Királyságban letelepedett társaságtól az említett ellenőrzött külföldi társaságnak továbbított pénzeszközök nem termelnek adóköteles nyereséget az Egyesült Királyságban, mivel e pénzeszközök hozama mindkét esetben csak nem adózott osztalék formájában kerül vissza az Egyesült Királyságba. Ez utóbbi körülmény mindkét helyzetben fennáll. Ennélfogva az ellenőrzött külföldi társaságokra kivetett különadót az ilyen átirányításra adott válaszként kellene alkalmazni.

177 Ugyanez az érvelés vonatkozik arra az esetre is, ha a hitelből származó nem kereskedési pénzügyi nyereséget olyan ellenőrzött külföldi társaság érte el, amely az Egyesült Királyságban jelentős személyi funkciókat lát el. Az ellenőrzött külföldi társaság által akár harmadik félnek, akár ugyanazon csoport valamely másik társaságának nyújtott hitelből – amely esetében a jelentős személyi funkciókat az Egyesült Királyságban látták el – származó nem kereskedési pénzügyi nyereséget ugyanis úgy tekintik, hogy azt mesterségesen átirányították, és ezért azok az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. része 5. fejezetén belüli 371EB. cikke alapján az ellenőrzött külföldi társaságokra kivetett különadó hatálya alá tartozhatnak.

178 Következésképpen az Egyesült Királyságban ellátott jelentős személyi funkciók eredményeként mesterségesen eltérített nyereségeket érintően, amelynek megadóztatására az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok vonatkoznak, a minősített hitelek és a harmadik feleknek nyújtott hitelek azonos helyzetben vannak, függetlenül attól, hogy a harmadik feleknek nyújtott hitelek esetében az ellenőrzött külföldi társaság által elért nyereségek valamely harmadik fél által fizetett kamatokból, nem pedig az ugyanazon csoporthoz tartozó társaság által fizetett kamatokból származtak.

179 Harmadszor, ami a minősített hitelek fogalmából való azon kizárásokat illeti, amelyek az Egyesült Királyság szerint annak ösztönzésére irányulnak, hogy a minősített hiteleket az ellenőrzött külföldi társaság csoportjának Egyesült Királyságon kívüli tevékenységeinek finanszírozására használják fel, emlékeztetni kell arra, ahogyan az a fenti 158. pontban megállapítást nyert, hogy egy ilyen kizárás semmilyen módon nem kapcsolódna ahhoz a tényhez, hogy a szóban forgó hitelekkel kapcsolatos jelentős személyi funkciókat az Egyesült Királyságban látták el.

180 Így az, hogy az ellenőrzött külföldi társaság által nyújtott hitelek a csoport Egyesült Királyságon kívüli tevékenységeinek finanszírozását szolgálták-e, vagy sem, nem változtat azon a tényen, hogy amennyiben az e hitelekkel kapcsolatos jelentős személyi funkciókat az Egyesült Királyságban látták el, az ezekből származó nyereségeket az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok alapján úgy kell tekinteni, hogy azokat mesterségesen átirányították az Egyesült Királyságból. Így az említett szabályok célja, vagyis az Egyesült Királyság társaságiadó-alapjának a mesterségesen eltérített nyereségek megadóztatásával történő védelme szempontjából a két helyzet összehasonlítható.

181 A fentiekből következik, hogy a szóban forgó mentességek, amennyiben azok a nem minősített hitelekből származó nyereségek kizárásával kizárólag az ellenőrzött külföldi társaságok minősített hitelekből származó, nem kereskedési pénzügyi nyereségeit mentesítik, a két helyzet eltérő kezeléséhez vezetnek, holott azok az említett szabályok céljára, vagyis az Egyesült Királyság társaságiadó-alapjának a mesterségesen átirányított nyereségek megadóztatásával történő védelmére tekintettel összehasonlíthatóak.

d) Következtetés az előny fennállásáról és a referencia-rendszertől való eltérésről

182 A fenti 108., 120., 143., 160. és 181. pontban kifejtett megfontolásokra figyelemmel meg kell állapítani, hogy a Bizottság nem követett el mérlegelési hibát, amikor arra a következtetésre jutott, hogy a jelen ügyben előny áll fenn, és hogy az *a priori* szelektív, amennyiben a szóban forgó mentességek eltérnek az Egyesült Királyság ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályaitól, mivel az említett szabályok céljára tekintettel eltérő bánásmódot vezettek be az összehasonlítható helyzetben lévő adóalanyok között. Következésképpen a jelen, ilyen hibákra alapított jogalapokat el kell utasítani.

3. A szóban forgó mentességek indokoltságára vonatkozó mérlegelési hibákra alapított jogalapokról (harmadik jogalap a T-363/19. sz. ügyben és negyedik–hatodik jogalap a T-456/19. sz. ügyben)

183 A jelen jogalapok keretében olyan érvek alapján, amelyek két csoportba oszthatók, az Egyesült Királyság és az ITV előadják, hogy a Bizottság mérlegelési hibákat követett el a megtámadott határozatban azzal, hogy figyelmen kívül hagyta az Egyesült Királyság által a vitatott mentességekkel kapcsolatban előterjesztett indokokat, vagyis egyrészt a közigazgatási megvalósíthatósági okokra vonatkozó (első rész), másrészt pedig a letelepedés szabadságának tiszteletben tartására vonatkozó (második rész) indokokat.

a) A szóban forgó intézkedések közigazgatási megvalósíthatóságra tekintettel való indokoltságával kapcsolatos mérlegelési hibára alapított első részről

184 Az Egyesült Királyság és az ITV lényegében előadják, hogy – feltételezve, hogy a szóban forgó mentességek úgy tekinthetők, mint amelyek *a priori* szelektív előnyt biztosítottak az ezekre hivatkozó társaságok számára – a Bizottság a megtámadott határozatban mérlegelési hibát követett el, amikor elutasította, hogy e mentességeket az ellenőrzött külföldi társaságok nyereségének megadóztatására vonatkozó rendszer alkalmazhatóvá tételének szükségességével kapcsolatos indokokkal igazoltnak tekintse, figyelembe véve a csoporton belüli hitelezéshez kapcsolódó jelentős személyi funkcióknak és azok helyének meghatározására irányuló feladat összetettségét.

185 A Bizottság vitatja ezeket az érveket, és előadja többek között, hogy a közigazgatási eljárás során nem terjesztettek elő a csoporton belüli hitelekkel összefüggésben ellátott jelentős személyi funkciók azonosításának nehézségére vonatkozó indokokat, valamint hogy az Egyesült Királyság érveivel mindenesetre nem terjesztett elő meggyőző indokot annak bizonyítására, hogy a minősített hitelekkel összefüggésben ellátott jelentős személyi funkciók azonosítása ilyen nehézséggel járna, míg a nem minősített hitelek esetében ez az azonosítás általában lehetséges és megtörténik. Az Egyesült Királyság adóhatóságainak iránymutatásai egyébként még azt is elismerik, hogy a csoporton belüli hitelezéssel összefüggésben a jelentős személyi funkciókat általában a csoport központi szervezetének szintjén látják el.

186 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az általános adórendszer alkalmazása alóli kivételt előíró intézkedést akkor lehet az adórendszer jellegére és általános felépítésére hivatkozással igazolni, ha az érintett tagállam bizonyítani tudja, hogy ezen intézkedés az adórendszere alapelveinek vagy vezérlő elveinek és különösen a magában az adórendszerben rejlő azon mechanizmusoknak a közvetlen következménye, amelyek e célok eléréséhez szükségesek (2006. szeptember 6-i Portugália kontra Bizottság ítélet, C-88/03, EU:C:2006:511, 81. pont; 2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítélet, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 69. pont; 2018. december 19-i A-Brauerei ítélet, C-374/17, EU:C:2018:1024, 48. pont).

187 Ennélfogva megállapítást nyert, hogy alkalmasak lehetnek valamely *a priori* szelektív adórendszer igazolására az érintett általános adórendszerben rejlő célkitűzések (lásd ebben az értelemben: 2004. április 29-i GIL Insurance és társai ítélet, C-308/01, EU:C:2004:252, 74–76. pont; 2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítélet, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 64–76. pont), így többek között a szóban forgó adórendszer megfelelő működéséhez kapcsolódó célkitűzések (lásd ebben az értelemben: 2018. december 19-i A-Brauerei ítélet, C-374/17, EU:C:2018:1024, 50–53. pont).

188 Először is rá kell mutatni, hogy a Bizottság hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló határozatát követően a 2018. január 15-én benyújtott észrevételeiben az Egyesült Királyság előadta, hogy még ha feltételezhető is, hogy az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályokat úgy kell tekinteni, hogy azok a referencia-rendszertől eltérő rendelkezéseket tartalmaznak, ezeket a rendelkezéseket többek között annak szükségessége indokolja, hogy olyan szabályokat kell bevezetni, amelyek könnyen alkalmazhatók, elkerülve, hogy el kelljen végezni a szóban forgó hitelekkel kapcsolatban ellátott jelentős személyi funkciók azonosításának bonyolult feladatát.

189 Másodszor, bár az Egyesült Királyság hatóságai által az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok elfogadását megelőzően folytatott konzultációra adott válaszokból kiderült, hogy különösen a 75%-os részleges mentességre vonatkozó javaslatot támogatták túlnyomó többségben annak egyszerűsége és könnyű alkalmazhatósága miatt, az Egyesült Királyság nem nyújtott be olyan bizonyítékot, amely lehetővé tette volna a csoporton belüli hitelekkel kapcsolatos jelentős személyi funkciók azonosítása és helymeghatározása adminisztratív költségeinek számszerűsítését.

190 A közigazgatási eljárás során ugyanis az Egyesült Királyság megelégedett annak kijelentésével, hogy az olyan automatikus mechanizmusok, mint a 75%-os mentességi arány előírása egyszerűbbé tette az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó szabályok alkalmazását. Márpedig, ami különösen a csoporton belüli hitelekkel kapcsolatos jelentős személyi funkciók azonosítását és helymeghatározását illeti, az Egyesült Királyság annak kijelentésére szorítkozott, hogy ez nehéz feladat, anélkül hogy állítását további konkrét bizonyítékokkal támasztotta volna alá.

191 Ezen túlmenően, bár az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok elfogadását megelőzően folytatott konzultáció dokumentumai, amelyeket a jelen ügy irataihoz csatoltak, a javasolt automatikus mentességet támogató válaszokat tartalmaznak, az említett válaszok általános kijelentéseken alapulnak. Ezen túlmenően e válaszok tartalma korlátozott körben érvényesül, mivel nyilvánvaló, hogy az automatikus mentesség mind az adóhatóságok, mind az adófizetők számára könnyebben kezelhető, mint egy olyan helyzet, amelyben az ilyen mentesség igénybevételének feltételeit bizonyítani és ellenőrizni kell. Ezek az állítások nem elegendőek annak bizonyítására, hogy az annak megállapítása érdekében végzett eseti vizsgálat, hogy az ellenőrzött külföldi társaságok nyereségét mesterségesen átirányították-e az Egyesült Királyságból az ezen államban ellátott jelentős személyi funkciók miatt, olyan bonyolult, költséges és nehézkes formalitásokkal járna, amelyek a rendszert közigazgatási szempontból kezelhetetlenné tennék.

192 Márpedig, amint arra a fenti 186. pont utalt, az *a priori* szelektív intézkedések indokoltságára hivatkozó tagállamnak kell bizonyítania, hogy ezek az intézkedések adórendszerének alapelveiből vagy vezérlő elveiből közvetlenül következnek.

193 Ezenkívül, amint az a fenti 133. pontban megállapítást nyert, az Egyesült Királyság adóhatóságai maguk is elismerték, hogy közép- és hosszú távú, saját pénzeszközökből finanszírozott nagy hitelek esetében általában elvárt, hogy az esetek nagy részében az említett hitelek kezelése a csoport pénzügyi funkciójához tartozzon, és hogy a tapasztalatok azt mutatják, hogy az ilyen típusú hiteleket a csoport központi szervezetének szintjén tervezték és kezelték. Az ilyen megfontolás ugyanis azt jelzi, hogy a csoporton belüli hitelek nagy része esetében fel sem merül a jelentős személyi funkciók azonosításának és helymeghatározásának kérdése, mivel vélelmezhető, hogy ezeket az Egyesült Királyságban központilag látták el.

194 Harmadszor, ami különösen a nem kereskedési pénzügyi nyereségek 75%-ának részleges mentességét illeti, amint azt a Bizottság helyesen állítja, nincs bizonyíték arra, hogy a 75%-os mentességi arány milyen mértékben volt szükséges vagy megfelelő azokban az esetekben, amikor az Egyesült Királyságban ellátott jelentős személyi funkciók általános kritériuma alapján az ellenőrzött külföldi társaságokra kivetett különadót kellett volna fizetni. Továbbá nem nyújtottak be bizonyítékot annak megállapítására vonatkozóan sem, hogy az adósság – saját tőke hányados – amely egy ilyen százalékos arány alapját képezte volna – mennyire releváns a nem kereskedési pénzügyi nyereséget termelő, csoporton belüli hitelekkel összefüggésben ellátott jelentős személyi funkciók azonosításának és helymeghatározásának nehézségére vonatkozó kérdés megválaszolásához.

195 Még ha el is kellene fogadni, hogy az ellenőrzött külföldi társaságok esetében fennáll a túltőkésítettség kockázata, és hogy az ellenőrzött külföldi társaságok nem kereskedési pénzügyi nyeresége 25%-ának az Egyesült Királyságban történő megadóztatása hatékonyan kezelné ezt a kockázatot, az Egyesült Királyság és az ITV a Törvényszék kérdéseire adott válaszaikban maguk is elismerték, hogy a túltőkésítettség e kockázata attól függetlenül fennáll, hogy vannak-e az ellenőrzött külföldi társaságok által elért, nem kereskedési pénzügyi nyereségek forrását képező csoporton belüli hitelek.

196 Ilyen körülmények között a jelen jogalapok szóban forgó mentességek közigazgatási megvalósíthatóság szempontjából való indokoltságát érintő mérlegelési hibákra alapított első részét el kell utasítani.

b) A letelepedés szabadsága tiszteletben tartásának szükségességére vonatkozó indokoltsággal kapcsolatos mérlegelési hibára alapított második részről

197 Az Egyesült Királyság és az ITV azt állítja, hogy a Bizottság a megtámadott határozatban mérlegelési hibát követett el, amikor megtagadta annak megállapítását, hogy a szóban forgó mentességeket a letelepedés szabadságának tiszteletben tartása is indokolja. Az Egyesült Királyság úgy véli, hogy észszerű megközelítést alkalmazott a 2006. szeptember 12-i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítéletnek (C-196/04, EU:C:2006:544) való megfelelés érdekében, mivel a minősített és nem minősített hitelek közötti különbségtétel pontosan az utóbbiak mesterséges jellegén alapul, különösen az úgynevezett „persely” ügyletek és a felfelé irányuló hitelek tekintetében.

198 A Bizottság vitatja az Egyesült Királyság és az ITV érveit.

199 Emlékeztetni kell arra, hogy az Egyesült Királyság adórendszere a területiség elvén alapul, és hogy ezen elv alapján az ellenőrzött külföldi társaságok által elért nyereségek nem adóztathatók meg ebben az államban. Mindazonáltal, ha ezek a nyereségek valójában olyan, az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező jogalanynak tulajdoníthatók, amely a pénzeszközök vagy az e nyereségeket termelő hitelekkel kapcsolatos jelentős személyi funkciók forrása volt, akkor úgy kell tekinteni, hogy azokat mesterségesen átirányították, és ezért az ellenőrzött külföldi társaságokra kivetett különadó alkalmazásával az Egyesült Királyságban adókötelesek. A leírtak szerint ez a rendszer nem tekinthető a letelepedés szabadsága akadályának.

200 A 2006. szeptember 12-i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet (C-196/04, EU:C:2006:544) 72. és 73. pontjában a Bíróság az ügy érdemét érintően úgy ítélte meg, hogy amennyiben az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó szabályozás az adózás alkalmazását a tisztán mesterséges ügyletekre korlátozza, az összeegyeztethető az EUMSZ letelepedés szabadságát garantáló 49. és 54. cikkével.

201 Ilyen körülmények között, ha az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 371EB. cikke alapján az ellenőrzött külföldi társaságokra kivetett különadó az azon hitelekből származó nyereségeket terheli, amelyek tekintetében megállapítást nyert, hogy a jelentős személyi funkciókat az Egyesült Királyságban látták el, valamint hogy emiatt e nyereségeket mesterségesen átirányítottnak kell tekinteni, az ilyen különadó kivetését a fenti 200. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlat alapján nem lehet a letelepedés szabadsága akadályának tekinteni. Ezért a letelepedés szabadságának biztosítása szempontjából az említett adózás alóli mentesség nem indokolható.

202 Ilyen körülmények között a jelen jogalapok letelepedés szabadsága tiszteletben tartásának szükségességén alapuló indokoltságára vonatkozó mérlegelési hibára alapított második részét, következésképpen pedig az említett jogalapokat összességükben el kell utasítani.

203 Ennélfogva meg kell állapítani, hogy a Bizottság mérlegelési hiba elkövetése nélkül vélte úgy, hogy a szóban forgó mentességek szelektív előnyt biztosítottak kedvezményezettjeiknek, következésképpen az ahhoz kapcsolódó valamennyi jogalapot el kell utasítani.

4. A tagállamok közötti kereskedelem érintettségére vonatkozó mérlegelési hibára alapított jogalapról (negyedik jogalap a T-363/19. sz. ügyben)

204 Az Egyesült Királyság lényegében előadja, hogy a Bizottság mérlegelési hibát követett el, amikor nem bizonyította, hogy a jelen ügyben a multinacionális csoportok a szóban forgó mentességek miatt ösztönzést kaptak a csoportfinanszírozási funkciók átcsoportosítására, és így a szóban forgó intézkedések érintették a tagállamok közötti kereskedelmet.

205 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a tagállamok közötti kereskedelem érintettségének az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében foglalt feltételével kapcsolatban a Bizottságnak nem azt kell bizonyítania, hogy valamely állami intézkedésnek tényleges hatása van e kereskedelemre, és hogy egyébként a verseny ténylegesen torzult. Csak azt kell megállapítania, hogy az említett intézkedés képes ilyen hatást gyakorolni (lásd: 2015. március 5-i Banco Privado Português és Massa Insolvente do Banco Privado Português ítélet, C-667/13, EU:C:2015:151, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

206 Amint az megállapítást nyert, ha a tagállam által nyújtott támogatás bizonyos vállalkozások helyzetét megerősíti a tagállamok közötti kereskedelemben versenytárs más vállalkozásokkal szemben, e kereskedelmet olyannak kell tekinteni, mint amelyet e támogatás érint (2015. január 14-i Eventech ítélet, C-518/ 13, EU:C:2015:9, 66. pont).

207 E tekintetben a fenti 182. pontból kiderül, hogy a Bizottság helyesen állapította meg, hogy a szóban forgó mentességek szelektív előnyt biztosítottak az azokat igénybe vevő társaságok számára. Ilyen körülmények között a Bizottság azon értékelését is helyben kell hagyni, amely szerint ez az előny alkalmas arra, hogy hatással legyen a tagállamok közötti kereskedelemre, mivel a kedvezményezett

társaságok helyzetét erősíti. Ezen túlmenően ez a szelektív előny érintheti a tőke és a tevékenységek átcsoportosítására vonatkozó döntéseket az Unióban letelepedett multinacionális csoportokon belül, különösen a vállalkozásfinanszírozási funkciókat illetően.

208 Az Egyesült Királyság állításával ellentétben egyébként a Bizottságnak nem kell bizonyítania a nemzetközi csoportok konkrét mozgását, és nem kell összehasonlítania az Unión belüli különböző adórendszereket sem, amennyiben a fenti 205. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében bizonyítani tudja egy olyan előny meglétét, amely alkalmas arra, hogy kedvezményezettjeinek versenyhelyzetét erősítse.

209 Ilyen feltételek mellett a jelen, a tagállamok közötti kereskedelem érintettségére vonatkozó mérlegelési hibára alapított jogalapot el kell utasítani.

5. A hátrányos megkülönböztetés tilalma elvének megsértésére alapított jogalapról (hetedik jogalap a T-456/19. sz. ügyben)

210 Az ITV azt kifogásolja, hogy a Bizottság megsértette a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elvét, amikor más csoporton belüli finanszírozási ügyleteket – különösen két korábbi határozat keretében – az állami támogatások szempontjából a jelen ügyben kialakítottnál kedvezőbben kezelt.

211 A Bizottság vitatja ezeket az érveket, előadva, hogy a jelen ügyben megfelelően bizonyította az állami támogatásokra vonatkozó szabályok megsértését, és hogy az ITV által hivatkozott határozatok mindenesetre a jelen ügytől eltérő helyzetekre vonatkoznak.

212 Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében az egyenlő bánásmód elve és a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elve megköveteli, hogy az összehasonlítható helyzeteket ne kezeljék eltérő módon, és hogy a különböző helyzeteket ne kezeljék egyenlő módon, hacsak ez a bánásmód objektíve nem igazolt (lásd: 2005. április 14-i Belgium kontra Bizottság ítélet, C-110/03, EU:C:2005:223, 71. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

213 Meg kell jegyezni továbbá, hogy a Bizottság azon határozatának jogszerűségét, amelyben megállapítja, hogy valamely állami intézkedés állami támogatásnak minősül, kizárólag az EUMSZ 107. cikkel összefüggésben kell értékelni, és nem a korábbi döntéshozatali gyakorlatának fényében. Az állami támogatás fogalma ugyanis olyan objektív helyzetre vonatkozik, amelyet a bizottsági határozat meghozatalának időpontjában értékelnek. Ekképpen nem befolyásolják a megtámadott határozat jogszerűségének értékelését azok az okok, amelyek miatt a Bizottság egy korábbi határozatban eltérően értékelte a szóban forgó helyzetet (2014. július 17-i Westfälisch-Lippischer Sparkassen- und Giroverband kontra Bizottság ítélet, T-457/09, EU:T:2014:683, 368. pont; 2014. december 11-i Ausztria kontra Bizottság ítélet, T-251/11, EU:T:2014:1060, 125. pont).

214 Így az a tény, hogy a Bizottság más határozatok keretében elismerte a csoporton belüli és a harmadik társaságok közötti hitelek közötti különbségek meglétét, önmagában nem jelenti azt, hogy a jelen ügyben nem állapítható meg szelektív előny megléte.

215 Egy ilyen következtetésnek ugyanis az érintett államban szokásosnak tekintett adóztatás részletes elemzésén kell alapulnia, valamint azon a kérdésen, hogy a szóban forgó állami intézkedés következtében eltértek-e ettől az adóztatástól, amely különbséget tett azon piaci szereplők között, akik az adott adórendszerhez rendelt cél szempontjából összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben vannak.

216 Ezen túlmenően, amint azt a Bizottság helyesen megállapítja, a piaci szereplőket pontosan a szóban forgó rendszer célkitűzésének fényében kell összehasonlítani. Következésképpen, figyelembe véve többek között azt a tényt, hogy a Bizottság határozataiban vizsgált rendszerek célja eltérő volt, semmilyen következtetést nem lehet levonni a Bizottság ITV által hivatkozott határozatokban szereplő értékelése és a jelen ügybeli értékelése közötti esetleges különbségekből.

217 Ebből következik, hogy az ITV nem hivatkozhat eredményesen a Bizottság által más határozatokban kialakított megoldásra ahhoz, hogy abból a hátrányos megkülönböztetés tilalma elvének megsértésére következtessen a jelen ügyben.

218 Következésképpen a hátrányos megkülönböztetés tilalma elvének megsértésére alapított jogalapot el kell utasítani.

6. A 2016/1164 irányelv rendelkezéseinek analógia útján való alkalmazásából eredő téves jogalkalmazásra alapított jogalapról (nyolcadik jogalap a T-456/19. sz. ügyben)

219 Az ITV előadja, hogy a Bizottság tévesen támaszkodott, még ha csak analógia útján is, a 2016/1164 irányelvre. Ez az irányelv ugyanis csak 2019. január 1-jén lépett hatályba, ezért időbeli hatályánál fogva a jelen ügyben nem alkalmazható. Ezenkívül az említett irányelv nem foglalkozik külön a jelentős személyi funkciók csoporton belüli finanszírozás keretében való meghatározásának kérdésével.

220 Nem vitatott, hogy a megtámadott határozatban, különösen annak (38) preambulumbekezdésben a Bizottság hivatkozott a 2016/1164 irányelvre, amikor arra utalt, hogy az ellenőrzött külföldi táraságokra alkalmazandó szabályok 2019-ben bekövetkező módosítását úgy jelentették be, hogy az a 2016/1164 irányelv végrehajtását szolgálja. Ezenkívül a Bizottság a nemzetközi és uniós szabályozási környezet megtámadott határozat 2.4. szakaszában szereplő leírásának részeként általánosságban ismertette a 2016/1164 irányelv hatályát annak szemléltetése érdekében, hogy számos állam – többek között az Unión belül is – rendelkezik az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó szabályokkal a nyereségek alacsony adózású külföldi leányvállalatokba történő továbbításának megakadályozása érdekében. A Bizottság egyebekben kifejezetten idézett az irányelv 7. cikkéből, amely rendelkezésre a megtámadott határozat 86. lábjegyzetében utóbb hivatkozott.

221 Mindazonáltal ezek a 2016/1164 irányelvre vonatkozó hivatkozások a környezetüktől függőek, és kizárólag arra irányulnak, hogy általánosságban írják le a jelentős személyi funkciókkal kapcsolatos jövedelem betudásának kritériumát. Ezzel szemben a Bizottság a megtámadott határozatban tett megállapításainál az Egyesült Királyság ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályaira támaszkodott, amelyek maguk is előírnak többek között az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. A. részének 371EB. cikkében egy ilyen, jelentős személyi funkciókon alapuló kritériumot.

222 Következésképpen az ITV állításával ellentétben, mivel a Bizottság a megtámadott határozatot nem a 2016/1164 irányelvre alapozta, e határozat jogszerűsége nem kérdőjelezhető meg az említett irányelv alapján.

223 Ilyen körülmények között a 2016/1164 irányelv rendelkezéseinek analógia útján való alkalmazásából eredő téves jogalkalmazásra alapított jogalapot el kell utasítani.

7. Lényegében az ITV vitatott program kedvezményezettjeként való azonosításával és az e program keretében nyújtott támogatások Bizottság által a megtámadott határozatban elrendelt visszafizettetésével kapcsolatban elkövetett mérlegelési hibákra alapított jogalapról (kilencedik jogalap a T-456/19. sz. ügyben)

224 Az ITV lényegében azt kifogásolja, hogy a Bizottság tévesen azonosította a kedvezményezettek egy kategóriáját, amelybe ő is beletartozott, kizárólag azért, mert igénybe vették a szóban forgó mentességeket, és hogy elrendelte a támogatások visszafizettetését a kedvezményezettek ilyen kategóriájától anélkül, hogy a visszafizettetés alól kivételt tett volna azon esetek tekintetében, amelyekben nem részesültek szelektív előnyben, ahogyan az az ITV esetében is történt. Az a csoport ugyanis, amelyhez az ITV tartozik, ahhoz, hogy a szóban forgó mentességeket igénybe vehesse, átalakította finanszírozási struktúráját, és mindezt kizárólag az adminisztráció egyszerűsítése érdekében. Márpedig az ITV által fizetendő adó összege nem lett volna alacsonyabb annál, mint amit akkor kellett volna fizetnie, ha nem alakította volna át a szerkezetét, és nem vette volna igénybe a szóban forgó mentességeket.

225 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a támogatási programok esetében a Bizottság szorítkozhat a szóban forgó program jellemzőinek tanulmányozására, amikor a határozat indokolásában azt mérlegeli, hogy e program az általa előírt alkalmazási módok jellemzői folytán érzékelhető előnyt biztosít-e a kedvezményezettjeinek a versenytársaikhoz képest, továbbá olyan jellegű-e, hogy elsősorban azokat a vállalkozásokat részesíti előnyben, amelyek részt vesznek a tagállamok közötti kereskedelemben. Így a Bizottság az ilyen programra vonatkozó határozatban nem köteles elemzést lefolytatni az e program alapján nyújtott valamennyi egyedi támogatásról. Csak a támogatások visszatérítésének szakaszában lesz szükséges minden egyes érintett vállalkozás egyedi helyzetének vizsgálata (lásd: 2011. június 9-i Comitato „Venezia vuole vivere” és társai kontra Bizottság ítélet, C-71/09 P, C-73/09 P és C-76/09 P, EU:C:2011:368, 63. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

226 A jelen ügyben, amennyiben a Bizottság azonosított egy támogatási programot, nem köteles minden egyes kedvezményezett esetében meghatározni a kapott előny mértékét.

227 Ezért az ITV saját helyzetének sajátosságaira hivatkozva nem vitathatja a megtámadott határozat jogszerűségét, amennyiben az elrendelte a szóban forgó támogatási program kedvezményezettjeivel való visszafizettetést. Az Egyesült Királyságnak ugyanis csak a megtámadott határozatot követően, a visszatérítési eljárás keretében kellett megkezdenie az egyes helyzetek elemzését, és adott esetben annak az előnynek a kiszámítását, amelyben az egyes társaságok ténylegesen részesülhettek, és mindezt a Bizottság által a megtámadott határozatban adott jelzések alapján.

228 Mindazonáltal az ITV nem hivatkozhat arra, hogy a mentességi kérelmeket kizárólag az egyszerűbb adminisztráció érdekében nyújtotta be. Emlékeztetni kell ugyanis arra, hogy az állami támogatás fogalma objektív, és amennyiben a Bizottság bizonyítani tudja, hogy a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő egyéb társaságokkal összehasonlítható helyzetben lévő kedvezményezettek szelektív előnyben részesültek, a szóban forgó támogatást vissza kell fizettetni. Ennélfogva azok az okok, amelyek valamely társaságot a szóban forgó támogatás igénybevételére ösztönözték, ahhoz a tényhez hasonlóan, hogy ez a társaság az alkalmazandó adórendszer más rendelkezéseit is alkalmazhatta volna, nem relevánsak a szóban forgó támogatás visszafizettetését elrendelő határozat jogszerűségének vizsgálata szempontjából.

229 Ilyen körülmények között az ITV-nek a vitatott támogatási program kedvezményezettjeként való azonosítására vonatkozó mérlegelési hibára és a Bizottság által a megtámadott határozatban elrendelt visszafizettetési kötelezettségre alapított jogalapját el kell utasítani.

8. Átfogó következtetés

230 Mivel a Törvényszék a felek által előterjesztett valamennyi jogalapot elutasította, a keresetet teljes egészében el kell utasítani.

A költségekről

231 Az eljárási szabályzat 134. cikkének (1) bekezdése értelmében a Törvényszék a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. Mivel az Egyesült Királyság és az ITV a T-363/19., illetve a T-456/19. sz. ügyben pervesztes lett, az említett ügyekben felmerült saját költségeiken kívül a Bizottság kérelmének megfelelően kötelezni kell őket a Bizottság részéről felmerült költségek viselésére is.

232 Ezenkívül az eljárási szabályzat 138. cikkének (3) bekezdése értelmében a Törvényszék elrendelheti, hogy az e cikk (1) és (2) bekezdésében nem említett beavatkozó felek maguk viseljék saját költségeiket. A jelen ügyben úgy kell határozni, hogy az LSEGH maga viseli saját költségeit.

233 Az eljárási szabályzat 138. cikke (1) bekezdésének megfelelően az Egyesült Királyság maga viseli a T-456/19. sz. ügyben felmerült saját költségeit.

A fenti indokok alapján

A TÖRVÉNYSZÉK (kibővített második tanács)

a következőképpen határozott:

1) **A Törvényszék a T-363/19. és a T-456/19. sz. ügyeket a jelen ítélet meghozatala céljából egyesíti.**

2) **A Törvényszék a kereseteket elutasítja.**

3) **Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága saját költségein felül viseli az Európai Bizottság részéről a T-363/19. sz. ügyben felmerült költségeket.**

4) **Az ITV plc saját költségein felül viseli a Bizottság részéről a T-456/19. sz. ügyben felmerült költségeket.**

5) **Az LSEGH (Luxembourg) Ltd és a London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd maga viseli saját költségeit.**

6) **Az Egyesült Királyság a T-456/19. sz. ügyben maga viseli saját költségeit.**

Papasavvas Tomljenović Schalin

Škvařilová-Pelzl Nõmm

Kihirdetve Luxembourgban, a 2022. június 8-i nyilvános ülésen.

Aláírások

Tartalomjegyzék

I. A jogvita előzményei . . . 2

A. Az ITV csoportról . . . 2

B. Az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó rendszerről . . . 2

C. A közigazgatási eljárásról és a megtámadott határozatról . . . 4

II. Az eljárás és a felek kérelmei . . . 6

A. Az eljárás írásbeli szakaszáról a T-363/19. sz. ügyben . . . 6

B. Az eljárás írásbeli szakaszáról a T-456/19. sz. ügyben . . . 7

1. A beavatkozási kérelmekről . . . 7

2. A felek kérelmeiről . . . 8

C. Az eljárás szóbeli szakaszáról . . . 8

III. A jogkérdésről . . . 9

A. A T-363/19. és a T-456/19. sz. ügyek eljárást befejező határozat meghozatala céljából történő egyesítéséről . . . 9

B. Az ügy érdeméről . . . 9

1. A referencia-rendszer meghatározása során elkövetett mérlegelési hibára alapított jogalapról (első jogalap a T-363/19. sz. ügyben és első jogalap a T-456/19. sz. ügyben) . 10

2. A Bizottság azon megállapításaihoz kapcsolódó mérlegelési hibára alapított jogalapokról, amelyek szerint a referencia-rendszertől való eltérés miatt fennáll az előny és a vitatott rendszer a priori szelektivitása (második jogalap a T-363/19. sz. ügyben, valamint második és harmadik jogalap a T-456/19. sz. ügyben) . . . 15

a) Az előny fennállásáról . . . 16

b) Az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok céljáról . . . 18

c) A vitatott rendszer referencia-rendszertől való eltérés miatti a priori szelektivitásáról . . . 19

1) A szóban forgó mentességek megadásának feltételeiről . . . 21

2) A szóban forgó mentességek megadása kizárásának feltételeiről . . . 24

3) A referenciarendszertől való eltérés fennállásáról és az érintett gazdasági szereplők említett rendszer által követett cél fényében való összehasonlíthatóságáról . . . 26

d) Következtetés az előny fennállásáról és a referencia-rendszertől való eltérésről 29

3. A szóban forgó mentességek indokoltságára vonatkozó mérlegelési hibákra alapított jogalapokról (harmadik jogalap a T-363/19. sz. ügyben és negyedik–hatodik jogalap a T-456/19. sz. ügyben) 30

a) A szóban forgó intézkedések közigazgatási megvalósíthatóságra tekintettel való indokoltságával kapcsolatos mérlegelési hibára alapított első részről 30

b) A letelepedés szabadsága tiszteletben tartásának szükségességére vonatkozó indokoltsággal kapcsolatos mérlegelési hibára alapított második részről 32

4. A tagállamok közötti kereskedelem érintettségére vonatkozó mérlegelési hibára alapított jogalapról (negyedik jogalap a T-363/19. sz. ügyben) 33

5. A hátrányos megkülönböztetés tilalma elvének megsértésére alapított jogalapról (hetedik jogalap a T-456/19. sz. ügyben) 34

6. A 2016/1164 irányelv rendelkezéseinek analógia útján való alkalmazásából eredő téves jogalkalmazásra alapított jogalapról (nyolcadik jogalap a T-456/19. sz. ügyben) 35

7. Lényegében az ITV vitatott program kedvezményezettjeként való azonosításával és az e program keretében nyújtott támogatások Bizottság által a megtámadott határozatban elrendelt visszafizettetésével kapcsolatban elkövetett mérlegelési hibákra alapított jogalapról (kilencedik jogalap a T-456/19. sz. ügyben) 36

8. Átfogó következtetés 37

A költségekről 37