Zbiór Orzeczeń

WYROK SĄDU (druga izba w składzie powiększonym)

z dnia 8 czerwca 2022 r.*

Pomoc państwa – System pomocy wdrożony przez Zjednoczone Królestwo na rzecz niektórych grup wielonarodowych – Decyzja uznająca system pomocy za bezprawny i niezgodny z rynkiem wewnętrznym oraz nakazująca odzyskanie pomocy – Interpretacje indywidualne prawa podatkowego (tax rulings) – System podatkowy dotyczący finansowania grup, a w szczególności kontrolowanych spółek zagranicznych – Selektywne korzyści podatkowe

W sprawach T-363/19 i T-456/19,

Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, które reprezentowali F. Shibli i S. McCrory, w charakterze pełnomocników, wspierani przez P. Bakera, QC, i T. Johnstona, barrister,

strona skarżąca w sprawie T-363/19,

ITV plc, z siedzibą w Londynie (Zjednoczone Królestwo), które reprezentowali J. Lesar, solicitor, i K. Beal, QC,

strona skarżąca w sprawie T-456/19,

popierana przez

Zjednoczone Królestwo, które reprezentowali F. Shibli i S. McCrory, w charakterze pełnomocników, wspierani przez P. Bakera, QC, i T. Johnstona, barrister,

i przez

LSEGH (Luxemburg) Ltd, z siedzibą w Londynie,

London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd, z siedzibą w Londynie,

które reprezentowali adwokaci A. von Bonin, O. Brouwer i A. Pliego Selie,

interwenienci w sprawie T-456/19,

przeciwko

* Język postępowania: angielski.

Komisji Europejskiej, którą reprezentowali L. Flynn, S. Noë oraz B. Stromsky, w charakterze pełnomocników, wspierani w sprawie T-456/19 przez adwokatów M. Claytona i M. Segurę Catalána,

strona pozwana,

mających za przedmiot oparte na art. 263 TFUE żądania stwierdzenia nieważności decyzji Komisji (UE) 2019/1352 z dnia 2 kwietnia 2019 r. w sprawie pomocy państwa nr SA.44896 wdrożonej przez Zjednoczone Królestwo dotyczącej zwolnienia podatkowego dla finansowania grup kontrolowanych spółek zagranicznych (Dz.U. 2019, L 216, s. 1),

SĄD (druga izba w składzie powiększonym),

w składzie: S. Papasavvas, prezes, V. Tomljenović (sprawozdawczyni), F. Schalin, P. Škvařilová-Pelzl i I. Nõmm, sędziowie,

sekretarz: P. Cullen, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 18 października 2021 r.,

wydaje następujący

Wyrok

I. Okoliczności powstania sporu

A. W przedmiocie grupy ITV

1 ITV plc – będące spółką holdingową, stojącą na czele grupy ITV, z siedzibą w Wielkiej Brytanii dla celów podatkowych – prowadzi działalność w zakresie tworzenia, produkcji i dystrybucji treści audiowizualnych za pośrednictwem różnych platform na całym świecie. Grupa ta obejmuje w szczególności kontrolowane spółki zagraniczne takie jak ITV Entreprises BV i ITV (Finance) Europe BV, dwie spółki utworzone na podstawie prawa niderlandzkiego, które udzieliły wielu pożyczek innym spółkom należącym do grupy ITV.

2 W ciągu kilku lat obrachunkowych, co najmniej do roku 2016, zyski wynikające z odsetek od niektórych pożyczek udzielonych przez kontrolowane spółki zagraniczne, które zostały przypisane ITV, były przedmiotem wniosku o zwolnienie od podatku na podstawie rozdziału 9 części 9A Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 [ustawy z 2010 r. o podatkach (przepisy międzynarodowe i inne przepisy), zwanej dalej „ustawą podatkową”].

B. W przedmiocie przepisów mających zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych

3 Zgodnie z brytyjskim systemem podatku dochodowego od osób prawnych dochody przedsiębiorstw wynikające z ich działalności w Zjednoczonym Królestwie i generowane przez znajdujące się tam aktywa są opodatkowane. Zgodnie z zasadą terytorialności zyski spółek zagranicznych, które są redystrybuowane w Zjednoczonym Królestwie, nie podlegają opodatkowaniu. Podobnie zyski realizowane przez stałe zakłady zagraniczne w Zjednoczonym Królestwie są zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych.

4 Przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych w sposób ogólny określają, czy można uznać, że dochody tych spółek zostały sztucznie wyprowadzone z brytyjskiego systemu podatkowego i czy w związku z tym podlegają one szczególnej formie opodatkowania w Zjednoczonym Królestwie.

5 Rozdział 2 części 9A ustawy podatkowej definiuje tę ostatnią formę opodatkowania w sposób ogólny w sekcji 371BA jako podatek stosowany w okresie rozliczeniowym do podlegających opodatkowaniu zysków kontrolowanych spółek zagranicznych, które w sekcji 371BB są zdefiniowane jako zyski opodatkowane na podstawie rozdziałów 4–8 części 9A ustawy podatkowej (zwany dalej „podatkiem od kontrolowanych spółek zagranicznych”), z zastrzeżeniem, między innymi, stosowania rozdziału 9 tej części, który reguluje zwolnienia podatkowe.

6 W rozdziale 5 części 9A ustawy podatkowej sekcja 371EA przewiduje, że zyski finansowe kontrolowanych spółek zagranicznych nieprzeznaczone do obrotu są opodatkowane w Zjednoczonym Królestwie w zakresie, w jakim dotyczą następujących stanów faktycznych:

– nieprzeznaczone do obrotu zyski finansowe pochodzące z działalności, w której funkcje decyzyjne i zarządcze są wykonywane w Zjednoczonym Królestwie, do których odnosi się sekcja 371EB części 9A ustawy podatkowej, zatytułowana „Działalność w Zjednoczonym Królestwie”;

– nieprzeznaczone do obrotu zyski finansowe pochodzące z funduszy lub aktywów pochodzących ze Zjednoczonego Królestwa, do których odnosi się sekcja 371EC części 9A ustawy podatkowej, zatytułowana „Inwestycje kapitałowe ze Zjednoczonego Królestwa”;

– nieprzeznaczone do obrotu zyski finansowe pochodzące z rozwiązań zastosowanych przez kontrolowaną spółkę zagraniczną jako alternatywa dla wypłat dywidend lub innych środków na rzecz spółki będącej rezydentem lub stałego zakładu w Zjednoczonym Królestwie, do których odnosi się sekcja 371ED części 9A ustawy podatkowej;

– nieprzeznaczone do obrotu zyski finansowe pochodzące z niektórych stosunków leasingu finansowego przyznane przez kontrolowaną spółkę zagraniczną spółkom będącym rezydentami lub stałym zakładom w Zjednoczonym Królestwie, do których odnosi się sekcja 371EE części 9A ustawy podatkowej.

7 Niniejsza sprawa dotyczy wyłącznie stanów faktycznych wchodzących w zakres zastosowania sekcji 371EB i 371EC części 9A ustawy podatkowej.

8 Rozdział 9 części 9A ustawy podatkowej przewiduje, że podmioty podlegające opodatkowaniu mogą złożyć wniosek o zwolnienie z podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych, który byłby należny na podstawie rozdziału 5 części 9A ustawy podatkowej, w odniesieniu do nieprzeznaczonych do obrotu zysków finansowych pochodzących z pożyczek kwalifikowanych, jeżeli kontrolowana spółka zagraniczna posiada w państwie przyjmującym lokale zajmowane w pewnym stopniu ciągłości i od których działalność kontrolowanych spółek zagranicznych jest ubezpieczona całkowicie lub w podstawowym zakresie. Zgodnie z sekcją 371IG części 9A ustawy podatkowej pożyczki kwalifikowane są co do zasady pożyczkami wewnątrzgrupowymi udzielanymi przez kontrolowane spółki zagraniczne innym członkom grupy wielonarodowej niebędącym rezydentami w Zjednoczonym Królestwie.

9 W rozdziale 9 części 9A ustawy podatkowej przewidziano trzy rodzaje zwolnień, mianowicie zwolnienie, które może być całkowite, gdy i w zakresie, w jakim pożyczki kwalifikowane są finansowane z zasobów kontrolowanych spółek zagranicznych, zwolnienie mogące dotyczyć 75% podlegających opodatkowaniu zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu pochodzących z pożyczek kwalifikowanych oraz trzecie zwolnienie, zwane „dopasowanymi odsetkami", które może być stosowane pod pewnymi warunkami do podlegających opodatkowaniu zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu.

C. W przedmiocie postępowania administracyjnego i zaskarżonej decyzji

10 Zwróciwszy się do władz Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej o dostarczenie jej informacji na temat reformy przepisów podatkowych mających zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych, Komisja wszczęła formalne postępowanie wyjaśniające na podstawie art. 108 ust. 2 TFUE w drodze decyzji (UE) 2019/1352 z dnia 2 kwietnia 2019 r. w sprawie pomocy państwa nr SA.44896 wdrożonej przez Zjednoczone Królestwo dotyczącej zwolnienia podatkowego dla finansowania grup kontrolowanych spółek zagranicznych (Dz.U. 2019, L 216, s. 1, zwanej dalej „zaskarżoną decyzją") Komisja Europejska stwierdziła, że system zwolnienia podatkowego dla finansowania grup, ze względu na zwolnienia przewidziane w rozdziale 9 części 9A ustawy podatkowej, stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE w zakresie, w jakim ma on zastosowanie do zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu wynikających z pożyczek kwalifikowanych, które są objęte zakresem stosowania sekcji 371EB (działalność w Zjednoczonym Królestwie) wspomnianej ustawy podatkowej (zwany dalej „spornym systemem" lub „spornymi zwolnieniami").

11 Komisja doszła jednak do wniosku, że sporny system nie stanowi pomocy, ponieważ ma zastosowanie do wynikających z pożyczek kwalifikowanych zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu, które wchodzą w zakres zastosowania sekcji 371EC (inwestycje kapitałowe ze Zjednoczonego Królestwa) części 9A ustawy podatkowej i które nie są objęte zakresem stosowania sekcji 371EB (działalność w Zjednoczonym Królestwie) części 9A ustawy podatkowej.

12 Aby dojść do wniosków przedstawionych w pkt 10 i 11 powyżej, Komisja zbadała przesłanki, jakie muszą zostać spełnione, aby można było zakwalifikować rozpatrywane zwolnienia jako pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

13 Po pierwsze, Komisja wskazała, że ze względu na to, iż zwolnienie z finansowania grup opierało się na rozdziale 9 części 9A ustawy podatkowej, będącej aktem legislacyjnym wydanym przez państwo i skutkującym obniżeniem ciężaru podatkowego z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych w odniesieniu do przedsiębiorstw, które skorzystały z tego zwolnienia, stanowiło ono środek finansowany z zasobów tego państwa, który można przypisać Zjednoczonemu Królestwu.

14 Po drugie, Komisja wskazała, że sporne zwolnienia przysparzały zysków spółkom mającym siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, które należały do grupy wielonarodowej działającej w kilku państwach członkowskich, wobec czego korzyść na rzecz tych spółek mogła mieć wpływ na wymianę handlową między państwami członkowskimi.

15 Po trzecie, Komisja wskazała, że sporne zwolnienia mogły wzmocnić pozycję konkurencyjną beneficjentów w stosunku do innych konkurencyjnych przedsiębiorstw i w związku z tym zakłóciły lub groziły zakłóceniem konkurencji.

16 Po czwarte, Komisja wskazała, że sporne zwolnienia stanowiły system pomocy w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia Rady (UE) 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 108 TFUE (Dz.U. 2015, L 248, s. 9).

17 Jeśli chodzi o istnienie korzyści, Komisja wskazała, że przedmiotowe zwolnienia umożliwiały spółce z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, która w przeciwnym razie podlegałaby opodatkowaniu podatkiem od kontrolowanych spółek zagranicznych zgodnie z rozdziałem 5 części 9A ustawy podatkowej, złożenie wniosku zgodnie z rozdziałem 9 tego samego aktu prawnego o zastosowanie tego podatku jedynie w odniesieniu do 25% podlegających opodatkowaniu zysków finansowych kontrolowanej spółki zagranicznej nieprzeznaczonych do obrotu pochodzących z pożyczek kwalifikowanych prowadzących do częściowego zwolnienia 75% przedmiotowych zysków. Pod pewnymi warunkami opodatkowanie mogło dotyczyć jeszcze mniejszego udziału procentowego, prowadzącego do zwolnienia, które może obejmować do 100% zysków rozpatrywanych spółek zagranicznych.

18 Jeśli chodzi o selektywny charakter rozpatrywanych zwolnień, Komisja wskazała, że w niniejszej sprawie systemem referencyjnym są przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych, które określają przedmiot lub podstawę opodatkowania tym podatkiem.

19 W pkt 6.4.2 zaskarżonej decyzji Komisja uznała, że zwolnienie z finansowania grup stanowi odstępstwo od systemu referencyjnego.

20 Komisja wskazała zatem, że rozdział 9 części 9A ustawy podatkowej przewidywał zwolnienie z podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych szczególnej kategorii zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu, a mianowicie zysków z pożyczek kwalifikowanych, podczas gdy tego rodzaju opodatkowanie kontrolowanych spółek zagranicznych byłoby wymagalne na podstawie rozdziału 5 części 9A ustawy podatkowej.

21 W tym względzie Komisja podniosła, że sytuacja podmiotu podlegającego opodatkowaniu, który kontroluje kontrolowaną spółkę zagraniczną osiągającą zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu wynikające z pożyczki kwalifikowanej, jest porównywalna z sytuacją podmiotu podlegającego opodatkowaniu, który kontrolował kontrolowaną spółkę zagraniczną osiągającą inne zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu, w szczególności w ramach pożyczek udzielanych przez kontrolowane spółki zagraniczne spółkom powiązanym mającym siedzibę

w Zjednoczonym Królestwie, zwanych „pożyczkami udzielanymi jednostce dominującej” i pożyczek udzielonych przez kontrolowaną spółkę zagraniczną osobom trzecim, traktowanych przez Zjednoczone Królestwo jako „pożyczki fikcyjne”.

22 Komisja przypomniała, że środek stanowiący odstępstwo od systemu referencyjnego może być jednak uzasadniony charakterem lub ogólną strukturą tego systemu i że do zainteresowanego państwa członkowskiego należy wykazanie takich okoliczności. Zjednoczone Królestwo podniosło, po pierwsze, że sporne zwolnienia miały na celu zagwarantowanie, by systemem można było zarządzać i administrować, a po drugie, że zapewniały one korzystanie ze swobody przedsiębiorczości w Unii.

23 Komisja przyznała, że w zakresie, w jakim zwolnienie przewidziane w rozdziale 9 części 9A ustawy podatkowej było stosowane do sytuacji objętych zakresem stosowania środków przewidzianych w rozdziale 5 części 9A ustawy podatkowej na podstawie kryterium opartego na „kapitałach powiązanych ze Zjednoczonym Królestwem”, zwolnienie to można było uznać za mające na celu zastosowanie w sposób administracyjny przepisów mających zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych. Takie zwolnienie zapewniałoby bowiem, że opodatkowane podatkiem od kontrolowanych spółek zagranicznych zostałyby wyłącznie zyski generowane przez aktywa Zjednoczonego Królestwa, w odniesieniu do których można było racjonalnie stwierdzić, że mogły one zostać sztucznie przekierowane ze Zjednoczonego Królestwa, i to bez wymagania od przedsiębiorstw i organów podatkowych Zjednoczonego Królestwa wskazania miejsca pochodzenia funduszy, zważając na zmienny charakter kapitału. Z tych względów Komisja uznała, że pomimo a priori selektywnego charakteru rozpatrywanego zwolnienia było ono uzasadnione, a zatem nie było selektywne.

24 Komisja uznała natomiast, że kwestionowany system przyznawał a priori selektywną korzyść spółkom podlegającym opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie, które kontrolowały kontrolowaną spółkę zagraniczną osiągającą nieprzeznaczone do obrotu zyski finansowe pochodzące z pożyczek kwalifikowanych w sytuacjach, gdy funkcje decyzyjne i zarządcze były realizowane ze Zjednoczonego Królestwa. Zyski te były przedmiotem opodatkowania podatkiem od kontrolowanych spółek zagranicznych na podstawie sekcji 371EB części 9A ustawy podatkowej (działalność w Zjednoczonym Królestwie). Komisja stwierdziła, że taka selektywna korzyść nie może być a priori uzasadniona ani potrzebą stanowienia przepisów zapobiegających unikaniu opodatkowania stwarzających warunki do administrowania i zarządzania, ani potrzebą poszanowania swobód zapisanych w traktatach.

25 Komisja wskazała, że beneficjentami kwestionowanego systemu są podmioty Zjednoczonego Królestwa, które kontrolują kontrolowane spółki zagraniczne osiągające nieprzeznaczone do obrotu zyski finansowe wynikające z pożyczek kwalifikowanych objętych sekcją 371EB części 9A ustawy podatkowej (działalność w Zjednoczonym Królestwie), które powołały się na rozpatrywane zwolnienia.

26 Komisja wskazała, że ponieważ kwestionowany system został wprowadzony w życie w dniu 1 stycznia 2013 r. bez zgłoszenia [go Komisji], należy go uznać za niezgodną z prawem pomoc państwa w rozumieniu art. 1 lit. f) rozporządzenia 2015/1589. Komisja uściśliła jednak, że w następstwie zmian wprowadzonych do przepisów mających zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych od dnia 1 stycznia 2019 r., zgodnie z którymi nie można już ubiegać się o zwolnienia będące przedmiotem kwestionowanego systemu pomocy, system ten stał się zgodny z przepisami w dziedzinie pomocy państwa.

27 Ponadto Komisja wskazała, że pomocy przyznanej w ramach spornego systemu, która nie ułatwia rozwoju niektórych rodzajów działalności lub pewnych regionów gospodarczych, nie można uznać za zgodną z rynkiem wewnętrznym na podstawie art. 107 ust. 3 TFUE.

28 Co więcej, wobec braku naruszenia podstawowych zasad prawa Unii Komisja nakazała odzyskanie pomocy przyznanej w ramach stosowania kwestionowanego systemu od jej beneficjentów.

II. Postępowanie i żądania stron

A. W przedmiocie pisemnego etapu postępowania w sprawie T-363/19

29 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 12 czerwca 2019 r. Zjednoczone Królestwo wniosło skargę w sprawie T-363/19.

30 W dniu 8 czerwca 2021 r. prezes drugiej izby Sądu postanowiła na podstawie art. 67 § 2 regulaminu postępowania przed Sądem o rozpoznaniu sprawy w pierwszej kolejności.

31 W dniu 16 czerwca 2021 r. na podstawie art. 28 § 3 regulaminu postępowania przed Sądem pełny skład Sądu postanowił przekazać sprawę składowi orzekającemu pięciu sędziów.

32 Zjednoczone Królestwo wnosi do Sądu o:

– stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji;

– obciążenie Komisji kosztami postępowania.

33 Komisja wnosi do Sądu o:

– oddalenie skargi,

– obciążenie Zjednoczonego Królestwa kosztami postępowania.

B. W przedmiocie pisemnego etapu postępowania w sprawie T-456/19

34 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 4 lipca 2019 r. ITV wniosło skargę w sprawie T-456/19.

35 W dniu 8 czerwca 2021 r. prezes drugiej izby Sądu postanowiła na podstawie art. 67 § 2 regulaminu postępowania o rozpoznaniu sprawy w pierwszej kolejności.

36 W dniu 16 czerwca 2021 r. na podstawie art. 28 § 3 regulaminu postępowania przed Sądem pełny skład Sądu postanowił przekazać sprawę składowi orzekającemu pięciu sędziów.

1. W przedmiocie wniosków o dopuszczenie do sprawy w charakterze interwenienta

37 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 4 listopada 2019 r. Zjednoczone Królestwo wniosło o dopuszczenie go do udziału w sprawie T-456/19 w charakterze interwenienta popierającego żądania ITV. Postanowieniem z dnia 29 stycznia 2020 r. prezes drugiej izby Sądu uwzględniła wniosek Zjednoczonego Królestwa o dopuszczenie do sprawy w charakterze interwenienta.

38 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 15 października 2019 r. Compass Overseas Holdings Ltd, Compass Overseas Holdings No.2 Ltd i Hospitality Holdings Ltd (zwane dalej łącznie „Compass Overseas") wniosły o dopuszczenie ich do udziału w sprawie T-456/19 w charakterze interwenientów popierających żądania ITV. Postanowieniem z dnia 24 listopada 2020 r., ITV/Komisja (T-456/19, niepublikowanym, EU:T:2020:659), Sąd uwzględnił złożony przez Compass Overseas wniosek o dopuszczenie do sprawy w charakterze interwenienta. Pismem złożonym w sekretariacie w dniu 24 marca 2021 r. Compass Overseas wycofał swój wniosek o dopuszczenie do sprawy w charakterze interwenienta.

39 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 30 października 2019 r. LSEGH (Luxemburg) Ltd i London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd (zwane dalej łącznie „LSEGH") wniosły o dopuszczenie ich do sprawy T-456/19 w charakterze interwenientów popierających żądania ITV. Postanowieniem z dnia 24 listopada 2020 r., ITV/Komisja (T-456/19, niepublikowanym, EU:T:2020:640), Sąd uwzględnił wniosek LSEGH o dopuszczenie do sprawy w charakterze interwenienta.

40 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 23 października 2019 r. Eland Oil & Gas plc wniósł o dopuszczenie go do sprawy T-456/19 w charakterze interwenienta popierającego żądania ITV. Postanowieniem z dnia 24 listopada 2020 r., ITV/Komisja (T-456/19, niepublikowanym, EU:T:2020:641), Sąd uwzględnił wniosek Eland Oil & Gas o dopuszczenie do sprawy w charakterze interwenienta. Pismem złożonym w sekretariacie w dniu 1 marca 2021 r. Eland Oil & Gas wycofał swój wniosek o dopuszczenie do sprawy w charakterze interwenienta.

41 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 7 listopada 2019 r. WPP Jubilee Ltd wniosło o dopuszczenie go do udziału w sprawie T-456/19 w charakterze interwenienta popierającego żądania ITV. Postanowieniem z dnia 24 listopada 2020 r., ITV/Komisja (T-456/19, niepublikowanym), Sąd uwzględnił wniosek WPP Jubilee o dopuszczenie do sprawy w charakterze interwenienta. Pismem złożonym w sekretariacie w dniu 1 marca 2021 r. WPP Jubilee wycofało swój wniosek o dopuszczenie do sprawy w charakterze interwenienta.

42 Postanowieniem z dnia 8 lipca 2021 r. Sąd stwierdził wycofanie wniosków Compass Oversea, Eland Oil & Gas i WPP Jubilee o dopuszczenie do sprawy w charakterze interwenientów.

43 W toku postępowania ITV złożyło wnioski o zachowanie poufności niektórych pism procesowych w szczególności w stosunku do LSEGH.

2. W przedmiocie żądań stron

44 ITV, popierane przez LSEGH, wnosi do Sądu o:

– stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji;

– obciążenie Komisji kosztami postępowania.

45 Zjednoczone Królestwo wnosi do Sądu o stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji zgodnie z żądaniami ITV.

46 Komisja wnosi do Sądu o:

– oddalenie skargi;

– obciążenie ITV kosztami postępowania;

– obciążenie Zjednoczonego Królestwa i LSEGH ich własnymi kosztami.

C. W przedmiocie ustnego etapu postępowania

47 Na wniosek sędzi sprawozdawczyni Sąd postanowił otworzyć ustny etap postępowania w sprawach T-363/19 i T-456/19 oraz wysłuchać stron w przedmiocie ewentualnego połączenia tych spraw do celów wspomnianego etapu i wydania orzeczenia kończącego postępowanie w sprawie.

48 Ponadto w ramach środków organizacji postępowania przewidzianych w art. 89 regulaminu postępowania Sąd wezwał strony do udzielenia odpowiedzi na pytania pisemne. Strony przedstawiły uwagi w przedmiocie ewentualnego połączenia spraw T-363/19 i T-456/19 i odpowiedziały na środek organizacji postępowania w wyznaczonych terminach.

49 Postanowieniem prezes drugiej izby Sądu w składzie powiększonym z dnia 21 lipca 2021 r., po wysłuchaniu stron, sprawy T-363/19 i T-456/19 zostały połączone do celów ustnego etapu postępowania zgodnie z art. 68 regulaminu postępowania.

50 Rozprawa, która odbyła się w dniu 20 września 2021 r., musiała zostać przerwana ze względu na przeszkodę w wykonywaniu obowiązków po stronie jednego z członków drugiej izby Sądu w składzie powiększonym.

51 Decyzją z dnia 13 października 2021 r., w następstwie tej przeszkody, prezes Sądu wyznaczył wiceprezesa Sądu w celu uzupełnienia drugiej izby w składzie powiększonym. Wiceprezes Sądu przewodniczył również składowi sędziowskiemu, zgodnie z art. 11 § 4 regulaminu postępowania.

52 W dniu 18 października 2021 r. odbyła się nowa rozprawa, podczas której wysłuchano wystąpień stron i ich odpowiedzi na środek organizacji postępowania przewidziany w art. 89 regulaminu postępowania oraz na pytania zadane ustnie przez Sąd. Na rozprawie Zjednoczone Królestwo przedstawiło pewne uwagi dotyczące sprawozdania na rozprawę, co zostało odnotowane przez Sąd w protokole z rozprawy.

III. Co do prawa

A. W przedmiocie połączenia spraw T-363/19 i T-456/19 do celów wydania orzeczenia kończącego postępowanie w sprawie

53 Na podstawie art. 19 § 2 regulaminu postępowania prezes drugiej izby Sądu w składzie powiększonym przekazał rozstrzygnięcie w przedmiocie połączenia spraw T-363/19 i T-456/19 do celów wydania orzeczenia kończącego postępowanie, które wchodziło w zakres jego uprawnień, drugiej izbie Sądu w składzie powiększonym.

54 Po wysłuchaniu stron podczas rozprawy w odniesieniu do ewentualnego połączenia spraw uznano, że należy je połączyć do celów wydania orzeczenia kończącego postępowanie w sprawach T-363/19 i T-456/19 ze względu na powiązanie spraw.

B. Co do istoty

55 Na poparcie swoich skarg Zjednoczone Królestwo w sprawie T-363/19 i ITV w sprawie T-456/19 podnoszą odpowiednio cztery i jedenaście zarzutów, które częściowo się pokrywają.

56 W swych zarzutach Zjednoczone Królestwo i ITV zarzucają zasadniczo Komisji, że naruszyła prawo i popełniła błędy w ocenie oraz naruszyła zasadę niedyskryminacji, kwalifikując sporne zwolnienia jako system pomocy państwa i nakazując następnie odzyskanie rozpatrywanej pomocy od beneficjentów.

57 W tym względzie należy przypomnieć, że uznanie danego środka za pomoc państwa wymaga spełnienia wszystkich przesłanek przewidzianych w art. 107 TFUE. Tak więc, aby środek krajowy mógł zostać uznany za pomoc państwa w rozumieniu tego postanowienia, po pierwsze, musi mieć miejsce interwencja państwa lub interwencja przy użyciu zasobów państwowych, po drugie, interwencja ta musi być w stanie wpłynąć na wymianę handlową między państwami członkowskimi, po trzecie, musi ona skutkować przyznaniem beneficjentowi selektywnej korzyści, a po czwarte, musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem (zob. wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

58 Należy zbadać, po pierwsze, zarzuty podniesione przez Zjednoczone Królestwo i ITV dotyczące błędów w ocenie, które podważają stwierdzenie przez Komisję selektywnej korzyści w niniejszej sprawie, po drugie, zarzuty dotyczące błędów w ocenie braku wpływu na wymianę handlową między państwami członkowskimi, naruszenie zasady niedyskryminacji i naruszenie prawa wynikające z błędnego zastosowania w drodze analogii dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.U. 2016, L 193, s. 1), i wreszcie, zarzuty dotyczące błędów w ocenie, które mają wpływ na ustalenie beneficjentów spornego systemu i odzyskanie pomocy nakazanej przez Komisję w zaskarżonej decyzji.

59 Jeśli chodzi konkretnie o istnienie selektywnej korzyści, należy zauważyć, że w ramach analizy środków podatkowych pod kątem art. 107 ust. 1 TFUE zarówno badanie kryterium korzyści, jak i kryterium selektywności wymaga uprzedniego określenia zwykłych zasad opodatkowania tworzących ramy referencyjne właściwe dla tego badania.

60 Po pierwsze bowiem, w przypadku środków o charakterze podatkowym samo istnienie korzyści można stwierdzić tylko w porównaniu z tak zwanym opodatkowaniem „zwykłym” (wyrok z dnia 6 września 2006 r., Portugalia/Komisja, C-88/03, EU:C:2006:511, pkt 56). Taki środek przyznaje zatem beneficjentowi korzyść gospodarczą, gdy zmniejsza ciężary spoczywające zwykle na budżecie przedsiębiorstwa i z tego względu, nie będąc subwencją w ścisłym rozumieniu tego słowa, ma taki sam charakter i identyczne skutki (wyrok z dnia 9 października 2014 r., Ministerio de Defensa i Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 22). W związku z tym ramy referencyjne określają właśnie tak zwane „zwykłe” opodatkowanie.

61 Po drugie, w dziedzinie podatków orzecznictwo wymaga przeprowadzenia trzyetapowej analizy selektywności. Analiza ta wymaga w pierwszej kolejności ustalenia powszechnego lub „zwykłego” systemu podatkowego obowiązującego w danym państwie członkowskim, który stanowi ramy referencyjne a następnie wykazania, że rozpatrywany środek podatkowy stanowi odstępstwo od owych ram referencyjnych, jako że wprowadza on zróżnicowanie wśród podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu przyświecającego systemowi stanowiącemu ramy referencyjne – w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 57) W trzeciej kolejności do państwa członkowskiego należy wykazanie, że zróżnicowanie wprowadzone przez rozpatrywany środek, które jest „a priori selektywne”, jest uzasadnione, gdyż wynika z charakteru lub ze struktury systemu, w który środek ten się wpisuje (wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 58).

62 W celu dokonania oceny zarzutów kwestionujących istnienie w niniejszej sprawie selektywnej korzyści należy w pierwszej kolejności zbadać zarzuty Zjednoczonego Królestwa i ITV dotyczące błędów w ocenie popełnionym przy ustalaniu systemu referencyjnego przyjętego przez Komisję, a następnie zbadać kolejno różne zarzuty dotyczące błędów w ocenie prowadzących do ustalenia tej korzyści przez Komisję.

1. W przedmiocie zarzutu dotyczącego błędu w ocenie przy definiowaniu systemu referencyjnego (zarzut pierwszy w sprawie T-363/19 i zarzut pierwszy w sprawie T-456/19)

63 Zjednoczone Królestwo i ITV podnoszą w istocie, że Komisja popełniła błąd w ocenie, stwierdzając, że system referencyjny składa się wyłącznie z przepisów mających zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych, i wskazują, że systemem referencyjnym właściwym do celów oceny selektywności kwestionowanego systemu pomocy jest system podatku dochodowego od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie.

64 Komisja kwestionuje argumenty Zjednoczonego Królestwa i ITV, podnosząc, że przepisy mające zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych stanowią kompletny zbiór przepisów, odrębny od ogólnego systemu opodatkowania spółek w Zjednoczonym Królestwie, nawet jeśli stanowią one jego przedłużenie, a nie wyjątek.

65 W tym względzie należy przypomnieć, że wskazanie ram referencyjnych nabiera szczególnej wagi w przypadku środków o charakterze podatkowym, ponieważ istnienie korzyści ekonomicznej w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE można stwierdzić tylko w porównaniu z tak zwanym „zwykłym” opodatkowaniem. W tym względzie należy przypomnieć, że – w zakresie, w jakim poza dziedzinami, w których prawo podatkowe Unii jest przedmiotem harmonizacji – to dane państwo członkowskie określa, poprzez wykonywanie swoich wyłącznych kompetencji w dziedzinie podatków bezpośrednich, cechy konstytutywne podatku, system referencyjny lub „zwykły”

system podatkowy stanowiący punkt wyjścia przy analizowaniu przesłanki dotyczącej selektywności (zob. podobnie wyrok z dnia 16 marca 2021 r., Komisja/Polska, C-562/19 P, EU:C:2021:201, pkt 38, 39).

66 Należy zatem określić „zwykłe” normy podatkowe, którym podlega beneficjent środka uznanego za stanowiący pomoc państwa. Ponadto, co się tyczy środka podatkowego o zasięgu ogólnym, należy zidentyfikować powszechny system podatkowy lub system referencyjny obowiązujący w danym państwie członkowskim, ponieważ stanowi on punkt wyjścia dla badania porównawczego, które należy przeprowadzić w kontekście oceny selektywności systemu pomocy (zob. podobnie wyrok z dnia 6 października 2021 r., World Duty Free Group i Hiszpania/Komisja, C-51/19 P i C-64/19 P, EU:C:2021:793, pkt 61).

67 Ponadto z orzecznictwa wynika, że w przypadku gdy istnieje ogólna zasada podatkowa mająca zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw podlegających podatkowi dochodowemu od osób prawnych, nie można przyjąć jako systemu referencyjnego mającego znaczenie dla analizy selektywności zasady, która stanowiłaby wyjątek od zasady ogólnej, podczas gdy całościowe badanie treści wszystkich tych przepisów powinno pozwolić na stwierdzenie, że dany środek podatkowy skutkował zdefiniowaniem sytuacji objętej zasadą ogólną (zob. podobnie wyrok z dnia 28 czerwca 2018 r., Niemcy/Komisja, C-208/16 P, niepublikowany, EU:C:2018:506, pkt 99–101).

68 Ponadto należy przypomnieć, że selektywności środka podatkowego nie można oceniać w świetle ram referencyjnych, które stanowi kilka przepisów prawa krajowego danego państwa członkowskiego sztucznie wyodrębnionych z szerszych ram prawnych. Jeżeli dany środek podatkowy jest nierozerwalnie związany z ogólnym systemem podatkowym danego państwa członkowskiego, należy odwołać się do tego systemu. Natomiast, jeżeli okazuje się, że taki środek daje się wyraźnie oddzielić od wspomnianego powszechnego systemu podatkowego, nie można wykluczyć, że ramy referencyjne, które należy wziąć pod uwagę, są węższe niż ten powszechny system, a nawet że są one tożsame z samym środkiem, gdy jawi się on jako norma z własną samodzielną logiką prawną i gdy niemożliwe jest wskazanie spójnej całości normatywnej poza tym środkiem (zob. wyrok z dnia 6 października 2021 r., World Duty Free Group i Hiszpania/Komisja, C-51/19 P i C-64/19 P, EU:C:2021:793, pkt 62, 63 i przytoczone tam orzecznictwo).

69 Ponadto z utrwalonego orzecznictwa wynika, że art. 107 ust. 1 TFUE nie dokonuje rozróżnienia interwencji państwa według przyczyn lub celów, lecz definiuje je ze względu na ich skutki, a zatem niezależnie od zastosowanej techniki legislacyjnej [zob. wyrok z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres (Heitkamp BauHolding w upadłości)/Komisja, C-203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 91 i przytoczone tam orzecznictwo].

70 O ile zgodnie z tym orzecznictwem zastosowanie danej techniki legislacyjnej nie może dopuścić, by krajowe przepisy podatkowe wyłączyć od początku spod kontroli przewidzianej przez traktat FUE w dziedzinie pomocy państwa, o tyle zastosowanie konkretnej techniki legislacyjnej nie jest też wystarczające do określenia właściwych ram referencyjnych na potrzeby analizy przesłanki dotyczącej selektywności, chyba że przeważy w decydujący sposób forma interwencji państwowych nad ich skutkami. W konsekwencji zastosowana technika legislacyjna nie jest decydującym elementem przy określeniu ram odniesienia [wyrok z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres (Heitkamp BauHolding w upadłości)/Komisja, C-203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 89–91].

71 Sama Komisja sprecyzowała swoją wykładnię pojęcia systemu referencyjnego w zawiadomieniu Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE (Dz.U. 2016, C 262, s. 1, zwanym dalej „komunikatem z 2016 r.”). W tym względzie komunikat ten, choć nie jest wiążący dla Sądu, może jednak stanowić użyteczne źródło inspiracji (zob. podobnie i analogicznie wyrok z dnia 26 lipca 2017 r., Republika Czeska/Komisja, C-696/15 P, EU:C:2017:595, pkt 53).

72 W szczególności w pkt 133 komunikatu z 2016 r. wskazano, że system referencyjny obejmuje spójny zbiór zasad, które zwykle mają zastosowanie – na podstawie obiektywnych kryteriów – do wszystkich przedsiębiorstw wchodzących w jego zakres, jak określono przez cel tego systemu. Zasady te zazwyczaj definiują nie tylko zakres tego systemu, ale także warunki, na jakich system ten ma zastosowanie, prawa i obowiązki przedsiębiorstw podlegających temu systemowi oraz aspekty techniczne dotyczące funkcjonowania systemu.

73 Ponadto pkt 134 komunikatu z 2016 r. uściśla, że jeżeli chodzi o podatki, system referencyjny opiera się na takich elementach, jak podstawa opodatkowania, podatnicy, zdarzenie podatkowe i stawki podatkowe. W tym względzie z orzecznictwa wynika w szczególności, że stawka podatkowa, a także określenie podstawy opodatkowania i zdarzenia podatkowego stanowią cechy konstytutywne, które definiują system referencyjny lub „zwykły” system podatkowy, na podstawie którego należy przeanalizować przesłankę dotyczącą selektywności (zob. podobnie wyrok z dnia 16 marca 2021 r., Komisja/Polska, C-562/19 P, EU:C:2021:201, pkt 38, 39).

74 To w świetle tych rozważań należy ocenić, czy Komisja prawidłowo zidentyfikowała w niniejszej sprawie system referencyjny.

75 Jak wynika w szczególności z motywu 107 zaskarżonej decyzji, Komisja wskazała, że system referencyjny stanowią przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych, które wspólnie określają przedmiot lub podstawę opodatkowania w odniesieniu do podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych.

76 W niniejszej sprawie rozpatrywanymi środkami są zwolnienia przewidziane w rozdziale 9 części 9A ustawy podatkowej dla niektórych rodzajów zysków kontrolowanych spółek zagranicznych, które w przeciwnym razie byłyby przedmiotem opodatkowania podatkiem od kontrolowanych spółek zagranicznych na podstawie rozdziału 5 części 9A ustawy podatkowej. Stanowią one zatem część przepisów mających zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych, które są skodyfikowane w części 9A ustawy podatkowej.

77 Co do zasady przepisy mające zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych przewidują opodatkowanie w Zjednoczonym Królestwie dochodów osiągniętych przez kontrolowane spółki zagraniczne, które w rzeczywistości można przypisać ich spółce powiązanej, podlegającej opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie, ponieważ jest ona źródłem działalności lub aktywów, które generowałyby te dochody, lub w zakresie, w jakim dochody kontrolowanych spółek zagranicznych są objęte układami, które mają na celu wyprowadzenie środków z systemu podatkowego, które w przeciwnym razie podlegałyby opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie.

78 Natomiast przepisy mające zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych mieszczą się w ramach ogólnego systemu opodatkowania spółek w Zjednoczonym Królestwie.

79 Należy zbadać, w jakim zakresie przepisy te mogą zostać oddzielone od wspomnianego ogólnego systemu podatkowego, ponieważ stanowią spójną całość normatywną, mającą autonomiczną logikę prawną w rozumieniu orzecznictwa, o którym mowa w pkt 68 powyżej, w szczególności w odniesieniu do takich elementów, jak podstawa opodatkowania, podatnicy, zdarzenie podatkowe i stawki podatkowe.

80 Po pierwsze, co się tyczy logiki leżącej u podstaw przepisów znajdujących zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych, należy przypomnieć, jak słusznie podkreśla Zjednoczone Królestwo, że ogólny system opodatkowania spółek tego państwa opiera się na zasadzie terytorialności, zgodnie z którą opodatkowaniu podlegają jedynie dochody osiągnięte w Zjednoczonym Królestwie, to znaczy dochody osiągnięte przez spółki zagraniczne mające tam siedzibę lub dochody osiągnięte przez spółki zagraniczne z działalności wykonywanej w Zjednoczonym Królestwie za pośrednictwem stałego zakładu w tym państwie.

81 Tymczasem zgodnie z przepisami mającymi zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych pewne dochody osiągnięte przez kontrolowane spółki zagraniczne, które zgodnie z zasadą terytorialności nie są zwykle opodatkowane w Zjednoczonym Królestwie, mogą jednak być opodatkowane w Zjednoczonym Królestwie, jeżeli są one traktowane jako sztucznie wyprowadzone z brytyjskiego systemu podatkowego.

82 Zatem przepisy mające zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych opierają się na innej logice niż ogólny system podatkowy w Zjednoczonym Królestwie. Logika ta jest wprawdzie uzupełnieniem lub – jak wskazuje Komisja w motywie 105 zaskarżonej decyzji – niezbędnym następstwem ogólnego sytemu podatkowego opierającego się na zasadzie terytorialności, ale jest od niego niezależna.

83 Przepisy te nie stanowią bowiem wyjątku od ogólnego systemu podatkowego, ponieważ można je raczej uznać za jego przedłużenie. Przepisy mające zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych mają na celu opodatkowanie zysków, które zostały sztucznie wyprowadzone z brytyjskiego system podatkowego, w związku z tym sztucznie zwiększyły dochody kontrolowanej spółki zagranicznej, która następnie wypłaca dywidendy niepodlegające opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie. Logika przepisów mających zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych jest zatem związana z przekierowaniem dochodów do kontrolowanych spółek zagranicznych w taki sposób, aby w praktyce były one realizowane poza terytorium Zjednoczonego Królestwa. Jest ona zatem odrębna od logiki leżącej u podstaw ogólnego systemu opodatkowania spółek w Zjednoczonym Królestwie, który opiera się na dochodach osiągniętych w Zjednoczonym Królestwie.

84 Po drugie, należy zbadać, czy w świetle cech konstytutywnych, które definiują „zwykły” system podatkowy, zasady mające zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych można uznać za kompletny zbiór zasad, odrębny od ogólnego systemu opodatkowania spółek w Zjednoczonym Królestwie.

85 W odniesieniu do podstawy opodatkowania należy zauważyć, że przepisy mające zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych dotyczą dochodów kontrolowanych spółek zagranicznych, które są sztucznie wyprowadzane z brytyjskiego systemu podatkowego i gromadzone przez spółki zależne z siedzibą poza Zjednoczonym Królestwem. Chodzi zatem o wyniki finansowe brutto osiągnięte przez kontrolowane spółki zagraniczne poza Zjednoczonym Królestwem, a ich opodatkowanie na podstawie rozdziałów 4–8 części 9A ustawy podatkowej opiera się na przesłance, że zostały one sztucznie wyprowadzone z brytyjskiego sytemu podatkowego.

Natomiast podatek dochodowy od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie ma zastosowanie do zysków osiągniętych w Zjednoczonym Królestwie przez spółki tam mające siedzibę lub przez stałe zakłady spółek z siedzibą za granicą.

86 Co się tyczy podatnika podlegającego opodatkowaniu, przepisy mające zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych mają zastosowanie, gdy spółki mające siedzibę w Zjednoczonym Królestwie posiadają określone udziały w spółkach zależnych z siedzibą poza Zjednoczonym Królestwem. Ta szczególna cecha indywidualizuje podatników w stosunku do podatników ogólnego systemu opodatkowania spółek w Zjednoczonym Królestwie, czyli spółek osiągających dochody w Zjednoczonym Królestwie, bezpośrednio lub w przypadku spółek zagranicznych, za pośrednictwem stałego zakładu w Zjednoczonym Królestwie. Ponadto w przypadku gdy spółka w Zjednoczonym Królestwie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych, to jest tak właśnie z tytułu dochodów osiągniętych przez kontrolowane spółki zagraniczne, podczas gdy zgodnie z ogólnym systemem opodatkowania spółek w Zjednoczonym Królestwie spółka, która ma tam siedzibę, podlega opodatkowaniu z tytułu własnych dochodów, które osiąga ona sama lub za pośrednictwem stałego zakładu z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie.

87 Co się tyczy zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego, należy zauważyć, że opodatkowanie kontrolowanych spółek zagranicznych na podstawie przepisów mających zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych ma miejsce wówczas, gdy spółki te osiągają dochody poza terytorium Zjednoczonego Królestwa, a dochody te są uważane za wynik zastosowanych układów lub sztucznego wyprowadzania środków lub dochodów z brytyjskiego systemu podatkowego, które powinny były zostać opodatkowane w Zjednoczonym Królestwie. Natomiast w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie to osiąganie dochodów w Zjednoczonym Królestwie generuje podatek. W zakresie bowiem, w jakim dochody osiągnięte przez kontrolowane spółki zagraniczne zostały sztucznie wyprowadzone z systemu podatkowego, powinny one ze względu na swój charakter zostać opodatkowane w Zjednoczonym Królestwie. Tym samym elementem rozstrzygającym dla celów opodatkowania podatkiem od kontrolowanych spółek zagranicznych jest sztuczne wyprowadzenie dochodów z brytyjskiego system podatkowego.

88 Co się tyczy stawki opodatkowania, należy zauważyć, że przepisy mające zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych przewidują w sekcji 371EB części 9A ustawy podatkowej, że stawka opodatkowania stosowana przy obliczaniu podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych jest stawką przewidzianą przez system podatku dochodowego od osób prawnych w odniesieniu do dochodów spółki powiązanej podlegającej opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie, a w przypadku gdy zastosowanie ma więcej niż jedna stawka – stawka wynikająca ze średniej tych różnych stawek w danym okresie podatkowym. Prawdą jest, że przepisy mające zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych nie przewidują szczególnej stawki mającej zastosowanie do dochodów kontrolowanych spółek zagranicznych i odsyłają do stawki obowiązującej w ramach ogólnego systemu podatku dochodowego od osób prawnych. Jednakże w całości opodatkowanie kontrolowanych spółek zagranicznych jest określane przez szczególny mechanizm obliczeniowy, który zakłada w danym przypadku połączenie różnych stawek podatkowych mających zastosowanie do dochodów spółki powiązanej podlegającej opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie.

89 Wreszcie, przepisy mające zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych zawierają, w szczególności w rozdziałach 15–21 części 9A ustawy podatkowej, przepisy szczególne dotyczące obliczania podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych, zarządzania tym

podatkiem i jego poboru, a w szczególności jego związek z podatkami płaconymi przez spółkę z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie i z podatkami płaconymi przez kontrolowaną spółkę zagraniczną w państwie jej siedziby. Przepisy te pozwalają na zastosowanie części 9A ustawy podatkowej do celów opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych równolegle do zastosowania ogólnego systemu podatku dochodowego od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie. Prawdą jest, że przepisy mające zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych opierają się na ogólnym systemie podatku dochodowego od osób prawnych, do którego odsyłają. Nie stoi to jednak na przeszkodzie uznaniu ich za autonomiczny zbiór szczególnych przepisów regulujących opodatkowanie w Zjednoczonym Królestwie dochodów osiąganych przez kontrolowane spółki zagraniczne.

90 Ponadto należy zauważyć, że przy obliczaniu kwoty podatku należnego od spółki będącej rezydentem podlegającej opodatkowaniu z tytułu dochodu osiągniętego przez kontrolowaną przez nią spółkę zagraniczną przewiduje się odliczenie podatku zapłaconego w państwie przyjmującym kontrolowaną spółkę zagraniczną. Mechanizm ten, który nie ma znaczenia przy obliczaniu podatku na podstawie ogólnego systemu podatku dochodowego od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie, ma – aby uniknąć podwójnego opodatkowania – kluczowe znaczenie dla opodatkowania dochodów kontrolowanych spółek zagranicznych. Samo istnienie tego mechanizmu świadczy o szczególnym charakterze przepisów mających zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych.

91 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że Komisja nie popełniła błędu w ocenie, uznając, że przepisy mające zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych stanowią zbiór odrębnych przepisów podatkowych w ramach ogólnego systemu podatku dochodowego od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie, i uznając te przepisy za system referencyjny dla celów swojej analizy.

92 W konsekwencji należy oddalić niniejsze zarzuty dotyczące błędu w ocenie przy ustalaniu systemu referencyjnego.

2. W przedmiocie zarzutów dotyczących błędu w ocenie obciążającego wnioski Komisji w zakresie istnienia korzyści i selektywności kwestionowanego systemu ze względu na odstępstwo od systemu referencyjnego (zarzut drugi w sprawie T-363/19 oraz zarzuty drugi i trzeci w sprawie T-456/19)

93 Zjednoczone Królestwo i ITV podnoszą zasadniczo, że nawet przy założeniu, iż system mający zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych stanowi odpowiedni system referencyjny, zastosowanie rozdziału 9 części 9A ustawy podatkowej nie prowadziłoby do przyznania korzyści i nie stanowiłoby odstępstwa od tego systemu.

94 Komisja kwestionuje argumenty Zjednoczonego Królestwa i ITV.

95 W niniejszej sprawie należy zbadać kolejno argumenty Zjednoczonego Królestwa i ITV, popieranego przez to państwo oraz LSEGH, kwestionujące, po pierwsze, wniosek Komisji dotyczący istnienia korzyści, po drugie, cel systemu referencyjnego przyjętego przez Komisję dla celów porównania nierozerwalnie związanego z analizą selektywności i, po trzecie, wniosek Komisji dotyczący selektywności a priori kwestionowanego systemu ze względu na odstępstwo od systemu referencyjnego.

a) W przedmiocie istnienia korzyści

96 Zdaniem Zjednoczonego Królestwa i ITV przepisów rozdziału 9 części 9A ustawy podatkowej nie można rozpatrywać odrębnie od przepisów rozdziałów 3 i 5, ponieważ tworzą one spójną całość, która określa zakres opodatkowania w Zjednoczonym Królestwie dochodów osiąganych przez kontrolowane spółki zagraniczne. Organy podatkowe Zjednoczonego Królestwa nie mogą zatem przyznać żadnej korzyści ze względu na zastosowanie rozdziału 9 części 9A ustawy podatkowej.

97 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem za pomoc państwa uznaje się interwencje, które niezależnie od ich formy mogą uprzywilejowywać przedsiębiorstwa w bezpośredni lub pośredni sposób lub które winny być uznane za korzyść gospodarczą, jakiej przedsiębiorstwo będące beneficjentem nie uzyskałoby w normalnych warunkach rynkowych (zob. wyrok z dnia 2 września 2010 r., Komisja/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo; wyrok z dnia 9 października 2014 r., Ministerio de Defensa i Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 21).

98 Tym samym środek państwowy przyznaje beneficjentowi korzyść ekonomiczną, gdy zmniejsza ciężary spoczywające zwykle na budżecie przedsiębiorstwa i z tego względu, nie będąc subwencją w ścisłym rozumieniu tego słowa, ma taki sam charakter i identyczne skutki (wyrok z dnia 9 października 2014 r., Ministerio de Defensa i Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 22). Dokładniej rzecz ujmując, instrument, poprzez który władze publiczne przyznają niektórym przedsiębiorstwom korzystne traktowanie podatkowe, które wprawdzie nie jest związane z przekazaniem zasobów państwowych, ale stawia jego beneficjentów w lepszej sytuacji finansowej niż ta, w której znajdują się inni podatnicy, stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE (wyrok z dnia 15 marca 1994 r., Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, pkt 14; zob. także wyrok z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos i in., od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

99 W konsekwencji w celu ustalenia, czy istnieje korzyść podatkowa, należy porównać sytuację beneficjenta wynikającą z zastosowania spornego środka z sytuacją tego podmiotu w braku rozpatrywanego środka na gruncie zwykłych zasad opodatkowania (zob. wyrok z dnia 24 września 2019 r., Niderlandy i in./Komisja, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, pkt 147 i przytoczone tam orzecznictwo).

100 W niniejszej sprawie w motywach 96–101 zaskarżonej decyzji Komisja uznała, że sporne zwolnienia umożliwiały spółce z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, która była opodatkowana podatkiem od kontrolowanych spółek zagranicznych na podstawie rozdziału 5 części 9A ustawy podatkowej, wniosek, aby podatek od kontrolowanych spółek zagranicznych wynosił 25% nieprzeznaczonych do obrotu zysków finansowych kontrolowanych spółek zagranicznych pochodzących z pożyczek kwalifikowanych lub jeszcze mniej, to jest nawet 0%, w zakresie, w jakim zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu były finansowane z „zasobów kwalifikowanych” lub w jakim zastosowanie ma zasada „dopasowanych odsetek”. Sporne zwolnienia przyznają zatem korzyść spółkom będącym beneficjentami w zakresie, w jakim dochody zwolnione z podatku byłyby w innym przypadku przedmiotem opodatkowania podatkiem od kontrolowanych spółek zagranicznych na podstawie rozdziału 5 części 9A ustawy podatkowej.

101 W tym względzie z części 9A ustawy podatkowej, przedstawionej w pkt 3–9 powyżej, wynika, że ustanowione nią przepisy przewidują szereg sytuacji, które uznaje się za sztuczne wyprowadzenie dochodów z systemu podatkowego, takich jak w szczególności sytuacje objęte rozdziałem 5, który

dotyczy wykonywania działalności z uwagi na funkcje decyzyjne i zarządcze w Zjednoczonym Królestwie, które prowadzą do osiągania przez kontrolowane spółki zagraniczne zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu poza Zjednoczonym Królestwem.

102 W ten sposób, jeżeli spełnione zostaje jedno z kryteriów stwierdzenia sztucznego wyprowadzenia dochodów z brytyjskiego systemu podatkowego przewidzianych we wspomnianych powyżej przepisach, przewidują one opodatkowanie w Zjednoczonym Królestwie dochodów osiągniętych przez dane kontrolowane spółki zagraniczne poprzez opodatkowanie ich podatkiem od kontrolowanych spółek zagranicznych.

103 W związku z tym ekonomia systemu polega na opodatkowaniu sytuacji, które stanowią sztuczne wyprowadzenie dochodów z brytyjskiego sytemu podatkowego, w celu przywrócenia tych dochodów do zmniejszonej podstawy opodatkowania lub zniechęcenia do tworzenia układów skutkujących takim wyprowadzaniem dochodów.

104 W tych okolicznościach fakt ustanowienia zwolnienia w wysokości 75%, a nawet 100% tych dochodów kontrolowanych spółek zagranicznych, które zostały uznane za sztucznie wyprowadzone z brytyjskiego sytemu podatkowego, a zatem które powinny były zostać opodatkowane z tego tytułu, zmniejsza obciążenia, jakim zwykle podlega budżet spółki podlegającej opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie z tytułu tych dochodów.

105 Wbrew bowiem temu, co twierdzi ITV, spornych zwolnień nie można uznać za zmianę opodatkowania dochodów kontrolowanych spółek zagranicznych. W zakresie bowiem, w jakim zwolnienia te naruszają sam charakter przepisów mających zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych, a mianowicie opodatkowania dochodów sztucznie wyprowadzonych z brytyjskiego systemu podatkowego, nie można ich uznać za zmianę w ich stosowaniu.

106 Podobnie nie można uwzględnić argumentu, zgodnie z którym rozdziały 3 i 5 części 9A ustawy podatkowej stanowią elementy tego samego aktu prawnego, które definiują zakres opodatkowania w Zjednoczonym Królestwie zysków osiągniętych przez kontrolowanych spółek zagranicznych. W istocie okoliczność, że oba rozdziały stanowią część tego samego aktu prawnego i że w sposób konieczny oba mają zastosowanie na mocy tego obowiązującego aktu prawnego, nie zmienia faktu, że środki przewidziane w rozdziale 9 części 9A ustawy podatkowej w zakresie, w jakim zwalniają z opodatkowania dochody, które zostały uznane za sztucznie wyprowadzone z brytyjskiego systemu podatkowego, nie odpowiadają charakterowi i strukturze systemu, w który się wpisują. Tak więc zwolnienia przewidziane w rozdziale 9 części 9A ustawy podatkowej, zamiast rozgraniczyć zakres opodatkowania dochodów kontrolowanych spółek zagranicznych, zwalniały raczej z opodatkowania dochodów, które powinny były zostać opodatkowane jako dochody sztucznie wyprowadzone z brytyjskiego systemu podatkowego.

107 Gdyby przyjąć, że odstępstwo od systemu podatkowego, tylko ze względu na fakt, że znajduje się w tym samym akcie prawnym, nie stanowi takiego odstępstwa, ale raczej zmianę wyznaczającą granice tego systemu podatkowego, państwom członkowskim byłoby bardzo łatwo ukryć odstępstwa od zwykłego opodatkowania za pomocą takiej techniki legislacyjnej, a tym samym uniknąć stosowania zasad kontroli pomocy państwa.

108 W tych okolicznościach należy oddalić argumenty Zjednoczonego Królestwa i ITV kwestionujące stwierdzenie przez Komisję istnienia korzyści wynikającej ze spornych zwolnień.

b) W przedmiocie celu przepisów mających zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych

109 Zjednoczone Królestwo i ITV podnoszą w istocie, że Komisja błędnie uznała, iż cel przepisów mających zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych ograniczał się do opodatkowania dochodów sztucznie wyprowadzonych z systemu podatkowego, podczas gdy przepisy te miały na celu ochronę podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie, która mogła zostać zmniejszona poprzez sztuczne wyprowadzenie dochodów, ale również poprzez odliczenia podatkowe w Zjednoczonym Królestwie w konsekwencji zastosowania układów okrężnych.

110 Komisja podnosi, że celem przepisów mających zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych jest opodatkowanie dochodów wynikających z działalności i aktywów, które zostały sztucznie przekierowane do kontrolowanej spółki zagranicznej.

111 Dla analizy porównywalności nierozerwalnie związanej z badaniem selektywności w ramach drugiego etapu analizy przewidzianej w orzecznictwie opisanym w pkt 61 powyżej ustalenie celu danego systemu podatkowego ma decydujące znaczenie, ponieważ sytuację prawną i faktyczną zainteresowanych podmiotów gospodarczych należy porównać właśnie w świetle tego celu.

112 Z orzecznictwa wynika bowiem, że przesłanka dotycząca selektywności korzyści, nierozerwalnie związana z zakwalifikowaniem danego środka jako „pomocy państwa" w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, wymaga ustalenia, czy w ramach danego systemu prawnego rozpatrywany środek krajowy może faworyzować „niektóre przedsiębiorstwa lub produkcję niektórych towarów" w porównaniu z innymi, które w świetle celu tego systemu znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej i które tym samym są poddane odmiennemu traktowaniu, które może zostać zasadniczo uznane za dyskryminacyjne (zob. wyrok z dnia, 16 marca 2021 r., Komisja/Polska, C-562/19 P, EU:C:2021:201, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

113 W motywie 105 zaskarżonej decyzji wskazano, że „[c]elem brytyjskich przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych jest ochrona podstawy opodatkowania osób prawnych obowiązującej w Zjednoczonym Królestwie, a tym samym zapewnienie, aby […] system opodatkowania osób prawnych [Zjednoczonego Królestwa] osiągnął swój cel […] osiągany dzięki opodatkowaniu zysków z działalności i aktywów zlokalizowanych w Zjednoczonym Królestwie, które są uważane za *sztucznie przekierowane* ze Zjednoczonego Królestwa do podmiotów powiązanych niebędących rezydentami". Cel ten został przypomniany w sposób nieco odmienny w motywie 114 zaskarżonej decyzji.

114 W niniejszej sprawie strony spierają się w istocie co do kwestii, czy przepisy mające zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych mają na celu ochronę podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie, jak utrzymują Zjednoczone Królestwo i ITV, czy opodatkowanie zysków sztucznie wyprowadzonych z brytyjskiego systemu podatkowego, jak twierdzi Komisja.

115 W tym względzie należy przede wszystkim zauważyć, że dwa stanowiska przedstawione zwięźle w pkt 114 powyżej nie stanowią w rzeczywistości przeciwstawnych stanowisk, ponieważ ochrona podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie stanowi szeroki cel, w który wpisuje się bardziej szczególny cel, polegający na opodatkowaniu dochodów sztucznie wyprowadzonych z brytyjskiego sytemu podatkowego.

116 Jak bowiem wskazano w pkt 3 powyżej, system podatku dochodowego od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie opiera się na zasadzie terytorialności, zgodnie z którą opodatkowaniu podlegają jedynie dochody z działalności i aktywa zlokalizowane w Zjednoczonym Królestwie albo przez spółki tam mające siedzibę, albo przez stałe zakłady spółek zagranicznych. W konsekwencji zgodnie z zasadą terytorialności dywidendy wypłacane przez kontrolowane spółki zagraniczne nie są opodatkowane w Zjednoczonym Królestwie. Jak podniosło Zjednoczone Królestwo w ramach postępowania administracyjnego, w szczególności w odpowiedzi na decyzję o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego, w celu uniknięcia w kontekście terytorialnego systemu podatkowego, by podstawa opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie została ustalona w szczególności na korzyść kontrolowanych spółek zagranicznych podlegających niższej stawce opodatkowania poza Zjednoczonym Królestwem, wprowadzono szereg środków, takich jak środki zmierzające do ograniczenia odliczeń odsetek w Zjednoczonym Królestwie, ograniczenia dotyczące stóp oprocentowania stosowanych wewnątrz grup kapitałowych lub przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych.

117 Prawdą jest, że wszystkie te środki przyczyniają się do realizacji ogólnego celu ochrony podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie.

118 Jednakże dla celów analizy selektywności rozpatrywanych środków podatkowych należy określić szczególny cel przepisów mających zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych, który w niniejszej sprawie stanowi właściwy system referencyjny.

119 Tymczasem z różnych dokumentów pochodzących z konsultacji poprzedzających przyjęcie w Zjednoczonym Królestwie przepisów mających zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych wynika, że miały one na celu ochronę podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych Zjednoczonego Królestwa przed erozją spowodowaną sztucznym wyprowadzaniem dochodów z brytyjskiego systemu podatkowego. Podobnie z odpowiedzi udzielonych przez Zjednoczone Królestwo w ramach postępowania administracyjnego oraz z pism procesowych złożonych w ramach niniejszej skargi wynika, że przepisy mające zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych mają w szczególności na celu opodatkowanie dochodów tych spółek sztucznie wyprowadzonych z brytyjskiego systemu podatkowego.

120 W tych okolicznościach należy oddalić argumenty Zjednoczonego Królestwa i ITV kwestionujące cel przepisów mających zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych, jaki przyjęła Komisja do analizy porównawczej w niniejszej sprawie, a mianowicie ochronę podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie, poprzez opodatkowanie zysków generowanych przez działalność i aktywa zlokalizowane w Zjednoczonym Królestwie, które są sztucznie wyprowadzane z brytyjskiego systemu podatkowego do kontrolowanych spółek zagranicznych.

c) W przedmiocie selektywności a priori kwestionowanego systemu ze względu na odstępstwo od systemu referencyjnego

121 Zdaniem Zjednoczonego Królestwa i ITV, popieranego w tym względzie przez LSEGH, Komisja popełniła błąd w ocenie, stwierdzając w zaskarżonej decyzji, że kwestionowany system jest a priori selektywny, ponieważ nie uwzględniła dostatecznie okoliczności, że przepisy mające zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych miały na celu nałożenie obowiązku podatkowego wyłącznie w przypadkach, w których istnieje wysokie ryzyko nadużycia lub

sztucznego wyprowadzenia dochodów z brytyjskiego systemu podatkowego. Natomiast zwolnienie przewidziane w rozdziale 9 części 9A ustawy podatkowej ma zastosowanie jedynie w przypadkach przedstawiających niewielkie ryzyko erozji podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie.

122 Tym samym Zjednoczone Królestwo, ITV i LSEGH twierdzą, że sytuacja faktyczna i prawna kontrolowanych spółek zagranicznych, które realizowały dochody z pożyczek niekwalifikowanych, a mianowicie pożyczek udzielanych powiązanym spółkom Zjednoczonego Królestwa lub spółkom trzecim, jest odmienna od sytuacji kontrolowanych spółek zagranicznych, które odnotowywały dochody z pożyczek kwalifikowanych. Pożyczki udzielone przez kontrolowane spółki zagraniczne spółkom powiązanym w Zjednoczonym Królestwie stanowią zatem układy okrężne mające na celu obniżenie podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych Zjednoczonego Królestwa, a pożyczki udzielone przez kontrolowane spółki zagraniczne osobom trzecim stanowią zazwyczaj układy pozbawione celu gospodarczego, a zatem podobne do „pożyczek fikcyjnych” , co nie ma miejsca w przypadku sytuacji wynikających z pożyczek kwalifikowanych, w szczególności ze względu na warunek dotyczący wykonywania działalności gospodarczej w państwie siedziby kontrolowanej spółki zagranicznej.

123 Komisja kwestionuje te argumenty i podnosi co do zasady, że sytuacje związane z pożyczkami udzielanymi jednostce dominującej i pożyczkami fikcyjnymi z jednej strony i sytuacje związane z pożyczkami kwalifikowanymi z drugiej strony są porównywalne, ponieważ oba rodzaje pożyczek mogły generować zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu w związku z funkcjami decyzyjnymi i zarządczymi wykonywanymi w Zjednoczonym Królestwie. Kryterium związane z tymi funkcjami jest bowiem jednym z kryteriów przewidzianych w rozdziale 5 części 9A ustawy podatkowej w celu ustalenia sytuacji sztucznego wyprowadzania dochodów z systemu podatkowego, które powinny być przedmiotem opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych. Ponadto zarówno pożyczki kwalifikowane, jak i pożyczki niekwalifikowane mogą być uzasadnione ważnymi względami handlowymi.

124 W tym względzie należy przypomnieć, że w ramach drugiego etapu analizy dotyczącej selektywności środków podatkowych, przewidzianej w orzecznictwie przypomnianym w pkt 61 powyżej, Komisja powinna wykazać, że dany środek podatkowy stanowi odstępstwo od systemu referencyjnego ustalonego w ramach pierwszego etapu, ponieważ wprowadza zróżnicowanie pomiędzy podmiotami znajdującymi się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej w świetle celu wspomnianego systemu referencyjnego.

125 W motywach 124–151 zaskarżonej decyzji w celu wykazania istnienia selektywnej korzyści Komisja porównała sytuację spółek mogących skorzystać ze spornych zwolnień, a mianowicie tych, których kontrolowane spółki zagraniczne osiągały nieprzeznaczone do obrotu zyski finansowe generowane przez pożyczki kwalifikowalne, z sytuacją spółek, do których takie zwolnienie nie miało zastosowania, a mianowicie tych, których kontrolowane spółki zagraniczne realizowały dochody z pożyczek niekwalifikowanych.

126 W tym względzie należy przede wszystkim zbadać przesłanki wymagane do przyznania spornych zwolnień, w szczególności te związane z kwalifikowanym charakterem pożyczek, aby następnie skoncentrować się na swoistych cechach pożyczek niekwalifikowanych oraz, wreszcie, zbadać, czy Komisja prawidłowo uznała, że kwestionowane środki wprowadziły zróżnicowanie pomiędzy podmiotami znajdującymi się w porównywalnej sytuacji.

1) W przedmiocie warunków przyznania spornych zwolnień

127 W zaskarżonej decyzji Komisja uznała trzy zwolnienia przewidziane w rozdziale 9 części 9A ustawy podatkowej i wpływające na zyski kontrolowanych spółek zagranicznych, które mogły podlegać opodatkowaniu podatkiem od kontrolowanych spółek zagranicznych na podstawie rozdziału 5, jako przyznające selektywną korzyść ich beneficjentom.

128 Chodzi tu, po pierwsze, o zwolnienie przewidziane w sekcji 371IB części 9A ustawy podatkowej, które mogło obejmować do 100% zysków finansowych kontrolowanych spółek zagranicznych nieprzeznaczonych do obrotu pochodzących z pożyczek kwalifikowanych, o ile zostały one sfinansowane z „zasobów kwalifikowanych", a mianowicie zasadniczo pochodzących z dochodów lub innych środków własnych kontrolowanych spółek zagranicznych.

129 Po drugie, chodzi o zwolnienie w wysokości 75% zysków finansowych kontrolowanych spółek zagranicznych nieprzeznaczonych do obrotu, przewidziane w sekcji 371ID części 9A ustawy podatkowej. Na podstawie tego zwolnienia 75% zysków pochodzących z pożyczek kwalifikowanych mogło podlegać zwolnieniu, bez konieczności wykazywania, że środki te były powiązane z kontrolowanymi spółkami zagranicznymi i niezależnie od wykonywania funkcji decyzyjnych i zarządczych w odniesieniu do omawianych pożyczek. Z tego względu należy uznać, że zwolnienie to jest przyznawane automatycznie w przypadku pożyczek kwalifikowanych.

130 Po trzecie, chodzi o zwolnienie przewidziane w sekcji 371EB części 9A ustawy podatkowej, zwane „dopasowanymi odsetkami". Zwolnienie to może być zastosowane w odniesieniu do salda nieprzeznaczonych do obrotu zysków finansowych pochodzących z pożyczek kwalifikowanych, które nie były przedmiotem dwóch pozostałych zwolnień, ponieważ w odniesieniu do całej grupy przedsiębiorstw kwota dochodów podlegających opodatkowaniu z tytułu otrzymanych odsetek jest wyższa od kwoty odsetek zapłaconych, a zatem odliczonych przez tę grupę od podstawy opodatkowania w Zjednoczonym Królestwie. W zakresie, w jakim zwolnienie to może mieć zastosowanie do całości zysków finansowych danej kontrolowanej spółki zagranicznej nieprzeznaczonych do obrotu a wynikających z pożyczek kwalifikowanych została ona potraktowana przez Komisję jako podlegająca całkowitemu zwolnieniu, z tego samego tytułu co zwolnienie przewidziane w sekcji 371IB.

131 W pierwszej kolejności należy przypomnieć, że sporne zwolnienia dotyczą zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu, a mianowicie zasadniczo dochodów wynikających z pożyczek udzielonych przez kontrolowaną spółkę zagraniczną nieprowadzącą działalności w sektorze bankowym, co do których uznano, że podlegają opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie, a zatem mogą być przedmiotem opodatkowania podatkiem od kontrolowanej spółki zagranicznej na podstawie rozdziału 5 części 9A ustawy podatkowej. Uznano zatem te dochody za podlegające opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie w zakresie, w jakim działalność, która jest najważniejsza udzielanie rozpatrywanych pożyczek i zarządzania nimi – mianowicie funkcje decyzyjne i zarządcze – były realizowane w Zjednoczonym Królestwie (sytuacja ta odpowiada temu, co zostało określone jako „kryterium działalności w Zjednoczonym Królestwie", przewidziane w sekcji 371EB części 9A ustawy podatkowej), lub w jakim pożyczki te były finansowane ze środków finansowych lub aktywów pochodzących z wkładów kapitałowych wywodzących się z Zjednoczonego Królestwa (ta sytuacja jest zgodna z sekcją 371EC części 9A ustawy podatkowej).

132 Po drugie, aby móc skorzystać z trzech rozpatrywanych zwolnień, musi zostać spełniona przesłanka siedziby kontrolowanej spółki zagranicznej. Przesłanka ta, przewidziana w sekcji 371IA części 9A ustawy podatkowej w związku z sekcją 371DG tego aktu ustawodawczego, wymaga, by dana kontrolowana spółka zagraniczna prowadziła w państwie swojej siedziby – przynajmniej w przeważającej większości – działalność w trwale zajmowanych i użytkowanych pomieszczeniach. Przesłanka ta została przedstawiona przez Zjednoczone Królestwo w pismach procesowych jako wymóg rzeczywistego istnienia kontrolowanych spółek zagranicznych, z wyłączeniem tak zwanych „firm przykrywek" lub „ekranów". Należy jednak stwierdzić, że zakres stosowania tej przesłanki, w formie będącej wynikiem interpretacji organów podatkowych Zjednoczonego Królestwa, pozostaje względny. Z pkt INTM200810 podręcznika organów podatkowych Zjednoczonego Królestwa w dziedzinie międzynarodowego prawa podatkowego dotyczącego kontrolowanych spółek zagranicznych (*HMRC International Manual/INTM 190000 Controlled Foreign Companies*) wynika bowiem, że wystarczy, by pomieszczenia były zajmowane „w rozsądnym stopniu" trwale – to znaczy przez okres co najmniej dwunastu miesięcy lub by istniał „zamiar" w tym zakresie. Ponadto ów wymóg posiadania siedziby nie jest związany z dodatkowymi przesłankami, które mogłyby wykazać rzeczywisty charakter działalności w państwie siedziby, w przeciwieństwie do tego, co przewiduje sekcja 371DF ust. 1 części 9A ustawy podatkowej w odniesieniu do zysków handlowych.

133 Ponadto, jak przyznało Zjednoczone Królestwo w odpowiedzi na pytania zadane przez Sąd podczas rozprawy, okoliczność, że kontrolowana spółka zagraniczna spełnia przesłankę związaną z jej siedzibą, nie oznacza, że istotne z punktu widzenia działalności tej spółki funkcje decyzyjne i zarządcze związane z udzielaniem przez nią pożyczek (które mogą generować zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu), są wykonywane w państwie siedziby kontrolowanej spółki zagranicznej. W tym względzie Komisja zauważyła w motywach 165 i 166 zaskarżonej decyzji, że organy podatkowe Zjednoczonego Królestwa uznały, iż w przypadku dużych pożyczek, średnio- i długoterminowych, finansowanych z kapitału własnego oczekuje się, że w większości przypadków zarządzanie pożyczką wchodzi w zakres funkcji finansowania grupy, a nie samej kontrolowanej spółki zagranicznej.

134 W związku z tym kontrolowana spółka zagraniczna spełniająca przesłankę związaną z siedzibą może osiągać zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu, generowane przez działalność kredytową, w stosunku do której funkcje decyzyjne i zarządcze były realizowane w Zjednoczonym Królestwie.

135 Ponadto spełnienie takiej przesłanki nie oznacza również, że zostały spełnione pozostałe przesłanki konieczne do skorzystania z omawianych zwolnień. Tym samym nie można wykluczyć, że kontrolowana spółka zagraniczna spełniająca przesłankę siedziby spółki osiąga zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu generowane przez pożyczki niekwalifikowane, które w związku z tym nie wchodzą w zakres spornych zwolnień.

136 W tych okolicznościach, jak słusznie podniosła Komisja, w szczególności w motywie 149 zaskarżonej decyzji, przesłanka związana z siedzibą nie jest decydująca dla oceny porównywalności, jaką należy sformułować w ramach analizy selektywności, ponieważ mogą ją spełniać zarówno spółki mogące korzystać ze spornych zwolnień, jak i spółki, które są z nich wyłączone.

137 Po trzecie, aby móc skorzystać ze spornych zwolnień, rozpatrywane nieprzeznaczone do obrotu zyski finansowe muszą być generowane z pożyczek kwalifikowanych. Zgodnie z sekcją 371IG części 9A ustawy podatkowej pożyczki kwalifikowane są pożyczkami udzielonymi przez

kontrolowaną spółkę zagraniczną innym spółkom niemającym siedziby w Zjednoczonym Królestwie i kontrolowanym przez tę samą spółkę lub spółki, które kontrolują kontrolowaną spółkę zagraniczną. W związku z tym, jak wynika z pkt INTM216450 przewodnika organów podatkowych Zjednoczonego Królestwa dotyczącego międzynarodowego prawa podatkowego dotyczącego kontrowanych spółek zagranicznych (*HMRC International Manual/INTM 190000 Controlled Foreign Companies*), pożyczki kwalifikowane są zasadniczo pożyczkami udzielonymi przez kontrolowane spółki zagraniczne spółkom należącym do grupy niebędącymi rezydentami w Zjednoczonym Królestwie.

138 Przesłanka dotycząca kwalifikowania się pożyczek ma znaczenie dla trzech rozpatrywanych zwolnień. Jednakże, jeśli chodzi o zwolnienie przewidziane w sekcji 371ID części 9A ustawy podatkowej, jest ono obwarowane zasadniczo jedyną inną przesłanką niż przesłanka związana z z siedzibą, mającą zastosowanie do sytuacji, w której spółki podlegające opodatkowaniu mogą powoływać się na zwolnienie w wysokości 75% zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu osiągniętych przez kontrolowane spółki zagraniczne w następstwie pożyczek kwalifikowanych, i to niezależnie od faktu, że w szczególności funkcje decyzyjne i zarządcze związane z omawianymi pożyczkami były realizowane w Zjednoczonym Królestwie.

139 Po czwarte, aby móc skorzystać ze zwolnienia przewidzianego w sekcji 371IB części 9A ustawy podatkowej, które może dotyczyć do 100% zysków finansowych kontrolowanych spółek zagranicznych nieprzeznaczonych do obrotu, konieczne jest również wykazanie, że zasoby pochodzące z przedmiotowej pożyczki kwalifikowanej stanowią zasoby „kwalifikowane”. Sekcja 371IB części 9A ustawy podatkowej przewiduje bowiem, że spółki podlegające opodatkowaniu podatkiem od kontrolowanych spółek zagranicznych mogą wnioskować o zwolnienie z tego podatku zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu pochodzących z pożyczek kwalifikowanych, jeżeli i w zakresie, w jakim zdołają wykazać, że zyski te pochodzą z zasobów kwalifikowanych. Zgodnie z sekcją 371IB części 9A ustawy podatkowej zasoby kwalifikowane odpowiadają zasadniczo środkom pochodzącym z zysków kontrolowanych spółek zagranicznych lub środków oraz innych aktywów otrzymanych przez kontrolowaną spółkę zagraniczną, związanych z akcjami posiadanymi przez nią w ramach grupy, do której należy lub które spółka ta wyemitowała na rzecz tych członków. Zwolnienie to może zatem obejmować do 100% podlegających opodatkowaniu zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu, jeżeli całość danych pożyczek kwalifikowanych została sfinansowana z zasobów kwalifikowanych.

140 W tym względzie, jak wskazały Zjednoczone Królestwo i ITV w odpowiedziach na pytania Sądu, nie jest wykluczone, że pożyczki były finansowane z zasobów kwalifikowanych, a zatem środków własnych kontrolowanych spółek zagranicznych, podczas gdy funkcje decyzyjne i zarządcze związane z tą pożyczką były wykonywane w Zjednoczonym Królestwie w sposób scentralizowany. W związku z tym zwolnienie przewidziane w sekcji 371IB części 9A ustawy podatkowej, podobnie jak zwolnienie przewidziane w sekcji 371ID części 9A ustawy podatkowej, jest przyznawane niezależnie od tego, czy w Zjednoczonym Królestwie były wykonywane funkcje decyzyjne i zarządcze związane z omawianymi pożyczkami.

141 Po piąte, można powołać się na zwolnienie przewidziane w sekcji 371IE części 9A ustawy podatkowej, zwane „dopasowanymi odsetkami”, w odniesieniu do pozostałej części zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu pochodzących z pożyczek kwalifikowanych, które nie były przedmiotem dwóch innych zwolnień, ponieważ w odniesieniu do danej grupy przedsiębiorstw w całości kwota dochodów podlegających opodatkowaniu z tytułu otrzymanych odsetek jest wyższa od kwoty zapłaconych odsetek, a zatem odliczonych przez tę grupę od jej podstawy opodatkowania w Zjednoczonym Królestwie.

142 Chodzi tu zatem o zwolnienie uzupełniające w stosunku do dwóch pozostałych zwolnień, które zostało przyznane również niezależnie od faktu, że w Zjednoczonym Królestwie były wykonane funkcje decyzyjne i zarządcze związane z pożyczką będącą źródłem zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu.

143 W świetle powyższych rozważań należy stwierdzić, że poza różnymi przesłankami, które znajdują zastosowanie do każdego ze spornych zwolnień, zwolnienia te są przyznawane bez względu na to, czy w Zjednoczonym Królestwie były realizowane funkcje decyzyjne i zarządcze w odniesieniu do pożyczek generujących rozpatrywane zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu.

2) W przedmiocie wyłączeń w zakresie przyznania spornych zwolnień

144 Jak wskazano w pkt 127–143 powyżej, wspólnym warunkiem trzech spornych zwolnień jest warunek dotyczący kwalifikowanego charakteru pożyczek. Dlatego też nieprzeznaczone do obrotu zyski finansowe pochodzące z pożyczek niekwalifikowanych są wyłączone ze wspomnianych zwolnień.

145 Zgodnie z art. 371IH części 9A ustawy podatkowej z definicji pożyczek kwalifikowanych wyłączone są pożyczki udzielone spółce z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie lub stałemu zakładowi spółki niebędącej rezydentem znajdującemu się w tym państwie. Wyłączone są również pożyczki udzielone innej kontrolowanej spółce zagranicznej, które pozwalają spółce w Zjednoczonym Królestwie na odliczenie odsetek zapłaconych w ramach tej pożyczki przy obliczaniu podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych. Wyłączone są również pożyczki udzielone beneficjentowi korzystającemu z tych funduszy na udzielanie innych pożyczek.

146 Ponieważ pożyczki kwalifikowane powinny zostać udzielone spółkom kwalifikowanym na podstawie sekcji 371IG ust. 8 części 9A ustawy podatkowej, to znaczy spółkom powiązanym z kontrolowaną spółką zagraniczną i kontrolowanym przez tę samą spółkę lub spółki, które kontrolują kontrolowaną spółkę zagraniczną, pożyczki udzielane spółkom spoza grupy są wyłączone z definicji pożyczek kwalifikowanych.

147 Za niekwalifikowane uznaje się zatem zasadniczo pożyczki udzielane przez kontrolowaną spółkę zagraniczną spółkom grupy mającym siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, zwane „pożyczkami udzielanymi jednostce dominującej”, pożyczki udzielane przez kontrolowaną spółkę zagraniczną spółkom trzecim, tak zwane „pożyczki fikcyjne”, oraz pożyczki, od których odsetki są wykorzystywane jako odliczenia od podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych lub służą finansowaniu innych pożyczek.

148 Po pierwsze, odnosząc się do pożyczek udzielanych jednostce dominującej, szczególny aspekt, na który zwróciło uwagę Zjednoczone Królestwo, aby wyjaśnić ich wyłączenie z przedmiotowych zwolnień, to dodatkowe ryzyko, jakie ten rodzaj pożyczki stanowi dla podstawy opodatkowania ze względu na możliwość odliczenia przez spółkę ze Zjednoczonego Królestwa, która skorzystała z pożyczki, odsetek uiszczonych z tego tytułu.

149 W tym względzie należy zauważyć, że o ile możliwość odliczenia w Zjednoczonym Królestwie odsetek wypłaconych w ramach omawianych pożyczek charakteryzuje pożyczki udzielane jednostce dominującej, o tyle fakt, że nieprzeznaczone do obrotu zyski finansowe pochodzące z omawianych pożyczek są pobierane od kontrolowanej spółki zagranicznej na podstawie sekcji 371EB rozdziału 5 części 9A ustawy podatkowej, oznacza, że w Zjednoczonym Królestwie były wykonywane funkcje decyzyjne i zarządcze związane z tymi samymi pożyczkami.

150 Następnie, co się tyczy pożyczek udzielanych osobom trzecim, należy przypomnieć, że nie mogą one korzystać ze spornych zwolnień, ponieważ nie są kwalifikowane. Przesłanką zaliczenia pożyczki do kwalifikowanych jest w istocie to, by pożyczkobiorca danej pożyczki był również spółką kwalifikowaną, czyli zasadniczo spółką należącą do tej samej grupy co rzeczona kontrolowana spółka zagraniczna.

151 Prawdą jest, że w toku całego postępowania Zjednoczone Królestwo zakwalifikowało pożyczki udzielone przez kontrolowane spółki zagraniczne spółkom trzecim jako „pożyczki fikcyjne" lub będące częścią spółek „skarbonek". Zdaniem Zjednoczonego Królestwa i ITV, jeżeli kontrolowana spółka zagraniczna udziela pożyczki osobie trzeciej, pożyczka ta składa się z nadwyżek aktywów pieniężnych zdeponowanych u osób trzecich w formie depozytu bankowego lub innej formy bezpiecznego inwestowania.

152 Należy jednak zauważyć, że względy te nie są same w sobie czynnikami, które powodują, że pożyczka nie jest pożyczką kwalifikowaną. Zgodnie z sekcją 371IG ust. 8 części 9A ustawy podatkowej pożyczka jest pożyczką niekwalifikowaną, jeżeli pożyczkobiorca nie jest częścią grupy, do której należy udzielająca jej kontrolowana spółka zagraniczna.

153 W każdym razie należy zauważyć, że omawiane wyłączenie nie dotyczy sytuacji sztucznego wyprowadzenia dochodów z systemu podatkowego, które wiązałoby się z faktem, że pożyczkobiorca pożyczki, z której pochodzą omawiane dochody, nie należy do tej samej grupy co kontrolowana spółka zagraniczna, podczas gdy taka sytuacja sztucznego wyprowadzenia dochodów nie może wystąpić w przypadkach, w których pożyczkobiorca spornej pożyczki należałby do tej samej grupy co kontrolowana spółka zagraniczna.

154 Niezależnie bowiem od tego, czy pożyczkobiorca należy do grupy kontrolowanej spółki zagranicznej, która udziela pożyczki, funkcje decyzyjne i zarządcze w odniesieniu do tej pożyczki mogły być wykonywane w Zjednoczonym Królestwie, podczas gdy nieprzeznaczone do obrotu zyski finansowe generowane dzięki tej pożyczce zostały osiągnięte przez tę kontrolowaną spółkę zagraniczną. Tak więc przynależność pożyczkobiorcy przedmiotowej pożyczki do tej samej grupy co kontrolowana spółka zagraniczna nie ma wpływu na osiąganie zysków przez kontrolowaną spółkę zagraniczną.

155 Wreszcie, Zjednoczone Królestwo i ITV korzystają z innych wyjątków od definicji pożyczki kwalifikowanej, które są przewidziane w sekcji 371IH części 9A ustawy podatkowej.

156 Na mocy sekcji 371IH ust. 3 części 9A ustawy podatkowej z definicji pożyczki kwalifikowanej w szczególności wyłączone są sytuacje, w których odsetki zapłacone w ramach omawianej pożyczki służą obniżeniu dochodów stanowiących podstawę opodatkowania podatkiem od kontrolowanych spółek zagranicznych. Wyłączenie to ma charakter uzupełniający w stosunku do wyłączenia dotyczącego pożyczek udzielanych jednostce dominującej w zakresie, w jakim zasadniczo zmierza ono do tego, aby sporne zwolnienia nie były połączone z odliczeniami lub innymi zwolnieniami stosowanymi w Zjednoczonym Królestwie.

157 Ponadto na podstawie sekcji 371IH ust. 5 części 9A ustawy podatkowej wyłączone są również sytuacje, w których pożyczka udzielona przez kontrolowaną spółkę zagraniczną umożliwia następnie spółce będącej pożyczkobiorcą pożyczki udzielanie innych pożyczek. Jak podniosły Zjednoczone Królestwo i ITV, wyłączenie to ma zasadniczo na celu zapewnienie, by pożyczki udzielane przez kontrolowane spółki zagraniczne były wykorzystywane do finansowania działalności gospodarczej grupy poza Zjednoczonym Królestwem.

158 W tym względzie, jak słusznie argumentuje Komisja, należy wskazać, że jakkolwiek zgodne z prawem byłoby przyznanie zwolnienia z opodatkowania zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu, generowanych przez pożyczki, które posłużyły finansowaniu działalności grupy za granicą, pozostaje faktem, że zwrot uzyskany z zasobów pochodzących ze Zjednoczonego Królestwa lub z funkcji decyzyjnych i zarządczych wykonywanych w Zjednoczonym Królestwie zostanie zrealizowany przez kontrolowaną spółkę zagraniczną, a zatem może zostać uznany za sztucznie wyprowadzony z brytyjskiego systemu podatkowego na podstawie rozdziału 5 ustawy podatkowej.

159 W odniesieniu do różnych wyłączeń opisanych w pkt 147–157 powyżej należy stwierdzić, że dotyczą one sytuacji, w których rzeczywiście mogłyby zostać dokonane dodatkowe odliczenia w Zjednoczonym Królestwie lub w których finansowanie proponowane przez kontrolowaną spółkę zagraniczną dotyczyło spółek spoza grupy, której zasoby lub funkcje decyzyjne i zarządcze, pochodzące ze Zjednoczonego Królestwa, zostały pozyskane w celu udzielania omawianych pożyczek i zarządzania nimi. Jednakże w żadnej z tych okoliczności wyłączenia ze zwolnień nie były związane z istnieniem sztucznego wyprowadzenia dochodów z systemu podatkowego z powodu funkcji decyzyjnych i zarządczych wykonywanych w Zjednoczonym Królestwie.

160 W tych okolicznościach należy oddalić argumenty Zjednoczonego Królestwa, ITV i LSEGH, zgodnie z którymi wyłączenia te miały na celu zapobieżenie przyznawaniu spornych zwolnień w szczególnych sytuacjach sztucznego wyprowadzania dochodów z systemu podatkowego.

3) W przedmiocie odstępstwa od systemu referencyjnego i porównywalności zainteresowanych podmiotów gospodarczych w świetle celu tego systemu

161 Na wstępie należy przypomnieć, że w niniejszej sprawie systemem referencyjnym względem, którego należy analizować sporne zwolnienia, są przepisy mające zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych, które mają na celu ochronę podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie poprzez opodatkowanie dochodów generowanych przez działalność i aktywa Zjednoczonego Królestwa, które są sztucznie przekierowywane ze Zjednoczonego Królestwa do kontrolowanych spółek zagranicznych.

162 Ponadto należy przypomnieć, że w ramach przepisów mających zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu osiągnięte przez te ostatnie, związane z funkcjami decyzyjnymi i zarządczymi sprawowanymi w Zjednoczonym Królestwie, zostały uznane za sztucznie wyprowadzone z brytyjskiego systemu podatkowego, a tym samym za podlegające opodatkowaniu na podstawie rozdziału 5 części 9A ustawy podatkowej.

163 Istnienie funkcji decyzyjnych i zarządczych wykonywanych w Zjednoczonym Królestwie jest bowiem jedną z czterech sytuacji, przewidzianych w rozdziale 5 części 9A ustawy podatkowej i streszczonych w pkt 6 powyżej, uznanych za dochody sztucznie wyprowadzone z systemu podatkowego, a zatem za podlegające opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie.

164 Innymi słowy, ustawodawca Zjednoczonego Królestwa uznał, że dochody kontrolowanej spółki zagranicznej w zakresie, w jakim są generowane przez funkcje decyzyjne i zarządcze wykonywane w Zjednoczonym Królestwie, powinny być tam opodatkowane. Z tego względu nieprzeznaczone do obrotu zyski finansowe generowane zarówno w ramach pożyczek niekwalifikowanych, jak

i pożyczek kwalifikowanych mogą być przedmiotem opodatkowania podatkiem od kontrolowanych spółek zagranicznych na podstawie sekcji 371EB części 9A rozdziału 5 ustawy podatkowej.

165 Tymczasem, jak stwierdzono w pkt 143 powyżej, należy wskazać, że poprzez zastosowanie omawianych zwolnień nie jest wykluczone, iż sytuacje, w których funkcje decyzyjne i zarządcze były realizowane w Zjednoczonym Królestwie, a zatem były uznane za dochody sztucznie wyprowadzone z systemu podatkowego – są częściowo lub całkowicie zwolnione z opodatkowania w Zjednoczonym Królestwie.

166 W tych okolicznościach fakt zwolnienia jedynie nieprzeznaczonych do obrotu zysków finansowych kontrolowanych spółek zagranicznych pochodzących z pożyczek kwalifikowanych mógł prowadzić do odmiennego traktowania w porównaniu z nieprzeznaczonymi do obrotu zyskami finansowymi kontrolowanych spółek zagranicznych osiąganymi w ramach pożyczek niekwalifikowanych, które nie korzystając z omawianych zwolnień, były opodatkowane na podstawie przepisów mających zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych, w przypadku gdyby te dwie sytuacje były porównywalne w świetle celu przepisów mających zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych.

167 Należy zatem zbadać, czy – świetle celu systemu referencyjnego, , którym jest ochrona podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie poprzez opodatkowanie zysków sztucznie wyprowadzonych z brytyjskiego sytemu podatkowego – spółki podlegające opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie mogące korzystać ze spornych zwolnień z tytułu nieprzeznaczonych do obrotu zysków finansowych kontrolowanych spółek zagranicznych pochodzących z pożyczek kwalifikowanych znajdują się w takiej samej sytuacji jak spółki, których kontrolowane spółki zagraniczne osiągnęły nieprzeznaczone do obrotu zyski finansowe generowane przez pożyczki niekwalifikowane.

168 Po pierwsze, zarówno pożyczki udzielane jednostce dominującej, jak i pożyczki kwalifikowane mogą być przedmiotem opodatkowania podatkiem od kontrolowanych spółek zagranicznych na podstawie sekcji 371EB części 9A ustawy podatkowej ze względu na fakt wykonywania w ramach tych pożyczek funkcji decyzyjnych i zarządczych w Zjednoczonym Królestwie. W obu sytuacjach uważa się bowiem, że nastąpiło sztuczne wyprowadzenie dochodów z działalności prowadzonej w Zjednoczonym Królestwie z brytyjskiego systemu podatkowego, podczas gdy jedynie zyski pochodzące z pożyczek kwalifikowanych są zwolnione z podatku.

169 Jak twierdzi bowiem Zjednoczone Królestwo, przepisy mające zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych stanowią odpowiedź na sztuczne wyprowadzanie dochodów z systemu podatkowego w wyniku transferu środków do kontrolowanej spółki zagranicznej, które jest dokonywane początkowo przez spółkę opodatkowaną w Zjednoczonym Królestwie, w którym to przypadku środki te powrócą do Zjednoczonego Królestwa jedynie w postaci nieopodatkowanych dywidend. Rozumowanie to znajduje również zastosowanie w szczególności do sytuacji, w których w Zjednoczonym Królestwie są wykonywane funkcje decyzyjne i zarządcze w odniesieniu do pożyczek udzielanych przez kontrolowaną spółkę zagraniczną, która następnie osiąga z tytułu tych pożyczek nieprzeznaczone do obrotu zyski finansowe. Dochody generowane przez te pożyczki z działalności wykonywanej w Zjednoczonym Królestwie powrócą do niego jedynie w formie dywidend niepodlegających opodatkowaniu, i to niezależnie od okoliczności, czy pożyczkobiorcy omawianych pożyczek mają siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, czy też w innym państwie.

170 Zatem w odniesieniu do dochodów z działalności wykonywanej w Zjednoczonym Królestwie sztucznie wyprowadzonych z brytyjskiego systemu podatkowego, których opodatkowanie wynika z przepisów znajdujących zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych, pożyczki kwalifikowane i pożyczki udzielane jednostce dominującej znajdują się w równoważnej sytuacji niezależnie od tego, że w przypadku pożyczki udzielanej jednostce dominującej możliwość odliczenia w Zjednoczonym Królestwie odsetek wypłaconych w ramach tych pożyczek wzmaga erozję podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie.

171 W tym względzie należy zauważyć, że erozja podstawy opodatkowania spółki będącej pożyczkobiorcą w Zjednoczonym Królestwie z powodu odliczeń przez tę ostatnią odsetek wypłaconych kontrolowanej spółce zagranicznej jest problemem odrębnym od erozji podstawy opodatkowania związanej ze sztucznym wyprowadzeniem dochodów spółki, która jest źródłem wypłacanych środków i funkcji decyzyjnych i zarządczych wykonywanych w odniesieniu do przedmiotowej pożyczki z brytyjskiego systemu podatkowego.

172 Ponadto, jak słusznie podniosła Komisja, ryzyko erozji podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie związane z odliczeniem odsetek od pożyczki może być zarządzane na poziomie spółki, która się na nie powołuje, w sposób stanowiący nadużycie, na przykład poprzez ograniczenie możliwych odliczeń. Takie ograniczenie może być przewidziane w danym przypadku na poziomie grupy. Jak bowiem przyznaje samo Zjednoczone Królestwo, prawo podatkowe tego państwa zawiera cały szereg uzupełniających się środków mających na celu ochronę podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych Zjednoczonego Królestwa. Wśród tych środków, wymienionych przez Zjednoczone Królestwo, znajdują się środki ograniczające możliwość odliczenia odsetek od pożyczek, które stoją na przeszkodzie temu, by pewne odliczenia, uzasadnione względami czysto podatkowymi, mogły zostać dokonane. W związku z tym ten rodzaj przepisów może mieć zastosowanie do przeciwdziałania odliczeniom w ramach pożyczek udzielanych jednostce dominującej, ponieważ organy podatkowe Zjednoczonego Królestwa uważają je za układy okrężne wprowadzone wyłącznie w celu umożliwienia dokonania odliczeń podatkowych.

173 Po drugie, co się tyczy pożyczek udzielanych osobom trzecim, należy zauważyć, że w świetle sekcji 371IG ust. 8 części 9A ustawy podatkowej kluczowym elementem, który czyni ten rodzaj pożyczek niekwalifikowanymi, jest okoliczność, że pożyczkobiorcami pożyczek udzielonych przez kontrolowaną spółkę zagraniczną, które są źródłem zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu, są spółki, która nie są powiązane z kontrolowaną spółką zagraniczną.

174 Zjednoczone Królestwo i ITV podkreśliły fakt, że podczas gdy fundusze, które umożliwiły sfinansowanie przedmiotowej pożyczki, mogły zostać zatrzymane w Zjednoczonym Królestwie i zainwestowane przez spółki należące do tej samej grupy z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, aby upewnić się, że zwrot z nadwyżki kapitału własnego przypadnie spółkom z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, pożyczki udzielane osobom trzecim stanowią układy fikcyjne, pozbawione celu gospodarczego, w celu generowania zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu na poziomie omawianej kontrolowanej spółki zagranicznej, a zatem poza Zjednoczonym Królestwem.

175 Jednakże, jak zostało to wskazane w pkt 152 powyżej, podnoszony fikcyjny charakter pożyczek udzielanych osobom trzecim i podnoszony brak celu gospodarczego nie wynikają, jako wyłączenia, z przepisów dotyczących spornych zwolnień. Ponadto, jak słusznie podniosła

Komisja, Zjednoczone Królestwo i ITV nie przedstawiły dowodów wykazujących, że pożyczki udzielone przez kontrolowaną spółkę zagraniczną spółkom trzecim są w sposób nieunikniony układami fikcyjnymi, które nie mogą opierać się na uzasadnionych względach gospodarczych.

176 Ponadto bez względu na to, czy pożyczkobiorca jest spółką zewnętrzną wobec grupy lub spółki w ramach grupy, do której należy kontrolowana spółka zagraniczna, przekazanie środków ze spółki z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie do tej kontrolowanej spółki zagranicznej nie przyniesie dochodu podlegającego opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie, ponieważ zwrot z tych funduszy w obu przypadkach powróci do Zjednoczonego Królestwa jedynie w postaci nieopodatkowanych dywidend. Ta ostatnia okoliczność występuje w obu sytuacjach. W związku z tym opodatkowanie kontrolowanych spółek zagranicznych podatkiem od tych spółek powinno mieć miejsce w odpowiedzi na takie wyprowadzanie.

177 To samo rozumowanie znajduje zastosowanie w sytuacji, gdy kontrolowana spółka zagraniczna realizująca funkcje decyzyjne i zarządcze w Zjednoczonym Królestwie osiąga nieprzeznaczone do obrotu zyski finansowe pochodzące z pożyczki. W istocie nieprzeznaczone do obrotu zyski finansowe pochodzące z pożyczki udzielonej przez kontrolowaną spółkę zagraniczną, czy to osobie trzeciej, czy spółce wchodzącej w skład tej samej grupy, dla której funkcje decyzyjne i zarządcze wykonywano w Zjednoczonym Królestwie, są uważane za sztucznie wyprowadzone z systemu podatkowego i z tego względu mogą być przedmiotem opodatkowania podatkiem od kontrolowanych spółek zagranicznych na podstawie sekcji 371EB rozdziału 5 części 9A ustawy podatkowej.

178 Zatem w odniesieniu do zysków sztucznie wyprowadzonych z systemu podatkowego w związku z funkcjami decyzyjnymi i zarządczymi wykonywanymi w Zjednoczonym Królestwie, których opodatkowanie jest objęte przepisami mającymi zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych, pożyczki kwalifikowane i pożyczki udzielane osobom trzecim znajdują się w równoważnej sytuacji niezależnie od faktu, że w przypadku pożyczek udzielanych osobom trzecim dochody osiągnięte przez kontrolowane spółki zagraniczne zostały wygenerowane przez odsetki zapłacone przez osobę trzecią, a nie przez spółkę należącą do tej samej grupy.

179 Po trzecie, w odniesieniu do wyłączeń z zakresu definicji pożyczek kwalifikowanych, które zdaniem Zjednoczonego Królestwa mają na celu zachęcenie do tego, aby pożyczki kwalifikowane były wykorzystywane do finansowania działalności grupy kontrolowanych spółek zagranicznych poza Zjednoczonym Królestwem, należy przypomnieć, jak stwierdzono w pkt 158 powyżej, że takie wyłączenie nie ma związku z okolicznością, że w odniesieniu do omawianych pożyczek w Zjednoczonym Królestwie były wykonywane funkcje decyzyjne i zarządcze.

180 Tym samym to, czy pożyczki udzielone przez kontrolowane spółki zagraniczne służyły finansowaniu działalności grupy poza Zjednoczonym Królestwem, czy też nie, nie zmienia faktu, że jeśli funkcje decyzyjne i zarządcze związane z tymi pożyczkami były wykonywane w Zjednoczonym Królestwie, dochody z nich wynikające zostały uznane na mocy przepisów mających zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych za sztucznie wyprowadzone z brytyjskiego systemu podatkowego. W świetle zatem celu tych przepisów, którym jest ochrona podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych Zjednoczonego Królestwa poprzez opodatkowanie zysków sztucznie wyprowadzonych z systemu podatkowego, obie sytuacje są porównywalne.

181 Z powyższego wynika, że sporne zwolnienia – w zakresie, w jakim dotyczą wyłącznie zysków finansowych kontrolowanych spółek zagranicznych nieprzeznaczonych do obrotu, uzyskanych z pożyczek kwalifikowanych, z wyłączeniem zysków pochodzących z pożyczek niekwalifikowanych – prowadzą do odmiennego traktowania obu sytuacji, mimo że są one porównywalne w świetle celu przywołanych przepisów, którym jest ochrona podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie poprzez opodatkowanie zysków sztucznie wyprowadzonych z systemu podatkowego.

d) Wniosek w przedmiocie istnienia korzyści i odstępstwa od systemu referencyjnego

182 Biorąc pod uwagę rozważania przedstawione w pkt 108, 120, 143, 160 i 181 powyżej, należy stwierdzić, że Komisja nie popełniła błędu w ocenie, stwierdzając istnienie a priori selektywnej korzyści w niniejszej sprawie w zakresie, w jakim sporne zwolnienia stanowiły odstępstwo od przepisów Zjednoczonego Królestwa mających zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych, gdyż wprowadzały odmienne traktowanie podlegających opodatkowaniu spółek znajdujących się w świetle celu tych przepisów w porównywalnej sytuacji. W konsekwencji rozpatrywane zarzuty opierające się na przywołanych naruszeniach należy oddalić.

3. W przedmiocie zarzutów dotyczących błędów w ocenie uzasadnienia spornych zwolnień (zarzut trzeci w sprawie T-363/19 oraz zarzuty od czwartego do szóstego w sprawie T-456/19)

183 W ramach niniejszych zarzutów, opierających się na argumentach, które można podzielić na dwie części, Zjednoczone Królestwo i ITV podnoszą, że Komisja dopuściła się w zaskarżonej decyzji błędów w ocenie, odrzucając uzasadnienie przedstawione przez Zjednoczone Królestwo w odniesieniu do spornych zwolnień, mianowicie, po pierwsze, powody zastosowania praktyki administracyjnej (część pierwsza), a po drugie, względy dotyczące poszanowania swobody przedsiębiorczości (część druga).

a) W przedmiocie części pierwszej, dotyczącej błędnej ocenie uzasadnienia rozpatrywanych środków z punktu widzenia praktycznej wykonalności administracyjnej

184 Zjednoczone Królestwo i ITV podnoszą zasadniczo, że zakładając, iż można uznać, że omawiane zwolnienia przyznawały a priori selektywną korzyść spółkom, które się na nie powołały, Komisja dokonała w zaskarżonej decyzji błędnej oceny, odmawiając uznania, że zwolnienia te były uzasadnione względami związanymi z potrzebą zapewnienia praktycznej wykonalności administracyjnej systemu opodatkowania dochodów kontrolowanych spółek zagranicznych, zważywszy na złożoność zadania polegającego na określeniu funkcji decyzyjnych i zarządczych wykonywanych w związku z pożyczkami wewnątrzgrupowymi i ich lokalizacją.

185 Komisja kwestionuje te argumenty, podnosząc w szczególności, że uzasadnienie dotyczące trudności w określeniu funkcji decyzyjnych i zarządczych w ramach pożyczek wewnątrzgrupowych nie zostało powołane w toku postępowania administracyjnego i że w każdym razie w swoich argumentach Zjednoczone Królestwo nie przedstawiło żadnego przekonującego powodu uzasadniającego istnienie takiej trudności w określeniu funkcji decyzyjnych i zarządczych w kontekście pożyczek kwalifikowanych, w sytuacji gdy takie określenie było zwykle możliwe i przeprowadzone w przypadku pożyczek niekwalifikowanych. Ponadto w wytycznych organów podatkowych Zjednoczonego Królestwa przyznano nawet, że funkcje decyzyjne i zarządcze w ramach pożyczek wewnątrzgrupowych są generalnie wykonywane na poziomie centralnych struktur grupy.

186 W tym względzie należy przypomnieć, że z orzecznictwa wynika, iż środek przewidujący wyjątek od ogólnego systemu podatkowego może być uzasadniony charakterem i ogólną strukturą systemu podatkowego, jeżeli zainteresowane państwo członkowskie jest w stanie wykazać, że środek ten wynika bezpośrednio z zasad leżących u podstaw jego systemu podatkowego, a w szczególności mechanizmów stanowiących nieodłączną część tego systemu podatkowego, które są niezbędne dla osiągnięcia tych celów (wyroki: z dnia 6 września 2006 r., Portugalia/Komisja, C-88/03, EU:C:2006:511, pkt 81; z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos i in., od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 69; z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 48).

187 Przyjęto zatem, że cele stanowiące nieodłączną część rozpatrywanego ogólnego systemu podatkowego mogą stanowić uzasadnienie dla systemu podatkowego o a priori selektywnym charakterze (zob. podobnie wyroki: z dnia 29 kwietnia 2004 r., GIL Insurance i in., C-308/01, EU:C:2004:252, pkt 74–76; z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos i in., od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 64–76), a w szczególności cele związane z właściwym funkcjonowaniem rozpatrywanego systemu podatkowego (zob. podobnie wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 50–53).

188 Po pierwsze, należy zauważyć, że w uwagach przedstawionych w dniu 15 stycznia 2018 r. po przyjęciu decyzji Komisji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego Zjednoczone Królestwo argumentowało, że nawet gdyby uznać, że przepisy mające zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych zawierają, przepisy stanowiące odstępstwo od systemu referencyjnego, przepisy te są uzasadnione w szczególności potrzebą ustanowienia zasad, które można łatwo stosować, unikając konieczności wykonywania złożonego zadania polegającego na określeniu funkcji decyzyjnych i zarządczych wykonywanych w kontekście rozpatrywanych pożyczek.

189 Po drugie, o ile prawdą jest, że z odpowiedzi na konsultacje prowadzone przez władze Zjednoczonego Królestwa przed przyjęciem przepisów mających zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych wynika w szczególności, że propozycja dotycząca częściowego zwolnienia podatkowego w wysokości 75% dochodów została poparta w większości ze względu na jej prostotę i łatwość stosowania, o tyle Zjednoczone Królestwo nie przedstawiło dowodów pozwalających na określenie wysokości administracyjnych kosztów określenia i lokalizacji funkcji decyzyjnych i zarządczych w ramach pożyczek wewnątrzgrupowych.

190 W ramach postępowania administracyjnego Zjednoczone Królestwo ograniczyło się bowiem do stwierdzenia, że fakt ustanowienia automatycznych mechanizmów, takich jak wartość procentowa zwolnienia na poziomie 75%, upraszczał stosowanie przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych. Tymczasem, co się tyczy konkretnie określenia i lokalizacji funkcji decyzyjnych i zarządczych wykonywanych w ramach pożyczek wewnątrzgrupowych, Zjednoczone Królestwo ograniczyło się do wskazania, że chodziło o uciążliwe działanie, nie przedstawiając jednak innych konkretnych dowodów na poparcie swojego twierdzenia.

191 Ponadto, mimo że dokumenty z konsultacji poprzedzających przyjęcie przepisów mających zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych, które zostały włączone do akt niniejszych spraw, zawierają odpowiedzi opowiadające się za proponowanym automatycznym zwolnieniem, to jednak odpowiedzi te opierają się na ogólnych twierdzeniach. Ponadto ich zakres jest ograniczony, ponieważ oczywiste jest, że automatyczne zwolnienie jest rozwiązaniem, którego stosowanie jest prostsze zarówno dla organów podatkowych, jak i podatników, niż byłoby

w sytuacji, w której przesłanki skorzystania z takiego zwolnienia muszą zostać udowodnione i zbadane. Tego rodzaju twierdzenia nie są jednak wystarczające, aby wykazać, że badanie każdego konkretnego przypadku z osobna w celu ustalenia, czy dochody kontrolowanych spółek zagranicznych zostały sztucznie wyprowadzone z brytyjskiego systemu podatkowego z powodu wykonywania funkcji decyzyjnych i zarządczych w tym państwie, wiązałoby się ze złożonymi, kosztownymi i uciążliwymi formalnościami, do tego stopnia, że system stałby się niemożliwy do zarządzania na poziomie administracyjnym.

192 Tymczasem, jak wskazano w pkt 186 powyżej, do państwa członkowskiego, które twierdzi, że środki a priori selektywne są uzasadnione, należy wykazanie, iż środki te wynikają bezpośrednio z podstawowych i przewodnich zasad systemu podatkowego tego państwa.

193 Ponadto, jak wskazano w pkt 133 powyżej, same organy podatkowe Zjednoczonego Królestwa przyznały, że w przypadku dużych, średnio- i długoterminowych pożyczek finansowanych kapitałem własnym zasadniczo oczekuje się, że w większości przypadków za zarządzanie takimi pożyczkami będzie odpowiedzialny dział finansowy grupy oraz że z doświadczenia wynika, iż takie pożyczki są planowane i zarządzane na poziomie centralnych struktur grupy. W istocie takie rozważania świadczą o tym, że w przypadku znacznej części pożyczek wewnątrzgrupowych kwestia określenia i lokalizacji funkcji decyzyjnych i zarządczych nawet nie powstaje, ponieważ można założyć, że są one wykonywane centralnie w Zjednoczonym Królestwie.

194 Po trzecie, co się tyczy w szczególności częściowego zwolnienia z podatku w wysokości 75% zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu, jak słusznie twierdzi Komisja, nie wykazano za pomocą dowodów, w jakim zakresie stawka 75% zwolnienia była konieczna lub odpowiednia w przypadkach, w których na podstawie ogólnego kryterium funkcji decyzyjnych i zarządczych sprawowanych w Zjednoczonym Królestwie powstałby obowiązek podatkowy w zakresie uiszczenia podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych. Ponadto nie przedstawiono żadnego dowodu w celu ustalenia znaczenia stosunku długu do kapitału własnego, który był źródłem takiego procentowego udziału, w celu udzielenia odpowiedzi na pytanie dotyczące trudności w określeniu i lokalizacji funkcji decyzyjnych i zarządczych pełnionych w ramach pożyczek wewnątrzgrupowych generujących zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu.

195 Nawet gdyby przyjąć, że ryzyko nadmiernej kapitalizacji istnieje w ramach kontrolowanych spółek zagranicznych i że opodatkowanie w Zjednoczonym Królestwie 25% ich zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu było skuteczne, aby sprostać takiemu ryzyku, samo Zjednoczone Królestwo i ITV przyznały w swoich odpowiedziach na pytania Sądu, że to ryzyko nadmiernej kapitalizacji istnieje niezależnie od istnienia pożyczek wewnątrzgrupowych, które stanowiły źródło nieprzeznaczonych do obrotu zysków finansowych kontrolowanych spółek zagranicznych.

196 W tych okolicznościach należy oddalić część pierwszą niniejszych zarzutów, dotycząca błędów w ocenie uzasadnienia spornych zwolnień ze względu na praktyczną wykonalność administracyjną.

b) W przedmiocie części drugiej, dotyczącej błędu w ocenie uzasadnienia konieczności poszanowania swobody przedsiębiorczości

197 Zjednoczone Królestwo i ITV utrzymują, że w zaskarżonej decyzji Komisja popełniła błąd w ocenie, odmawiając stwierdzenia, że sporne zwolnienia były również uzasadnione w zakresie, w jakim miały na celu poszanowanie swobody przedsiębiorczości. Zjednoczone Królestwo uważa, że przyjęło rozsądne podejście w celu zastosowania się do wyroku z dnia 12 września 2006 r.,

Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), ponieważ rozróżnienie pomiędzy pożyczkami kwalifikowanymi a pożyczkami niekwalifikowanymi opiera się właśnie na sztucznym charakterze tych pożyczek, w szczególności jeśli chodzi o układy zwane „transakcjami okrężnymi" i pożyczki udzielane jednostce dominującej.

198 Komisja kwestionuje argumenty Zjednoczonego Królestwa i ITV.

199 Należy przypomnieć, że system podatkowy Zjednoczonego Królestwa opiera się na zasadzie terytorialności i że zgodnie z tą zasadą dochody zrealizowane przez kontrolowane spółki zagraniczne nie są opodatkowane w tym państwie. Jednakże w przypadkach, w których dochody te stanowią w rzeczywistości dochody przypisywane podmiotowi z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, od którego pochodzą środki finansowe lub który sprawował funkcje decyzyjne i zarządzające w ramach pożyczek, które generowały te dochody, uznaje się je za sztucznie wyprowadzone z systemu podatkowego, a tym samym za podlegające opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie poprzez opodatkowanie podatkiem od kontrolowanych spółek zagranicznych. Opisanego w ten sposób systemu nie można uznać za stanowiący przeszkodę w swobodzie przedsiębiorczości.

200 W pkt 72 i 73 wyroku z dnia 12 września 2006 r., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), Trybunał orzekł bowiem, że w zakresie, w jakim przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych ograniczają stosowanie opodatkowania do czysto sztucznych struktur, są one zgodne z art. 49 i 54 TFUE gwarantującymi swobodę przedsiębiorczości.

201 W tych okolicznościach, o ile na podstawie sekcji 371EB części 9A ustawy podatkowej przewidziane jest opodatkowanie kontrolowanych spółek zagranicznych w odniesieniu do zysków pochodzących z pożyczek, w ramach których ustalono, że w Zjednoczonym Królestwie były wykonywane funkcje decyzyjne i zarządcze i że z tego powodu zyski te należałoby uznać za sztucznie wyprowadzone z brytyjskiego systemu podatkowego, zgodnie z orzecznictwem przypomnianym w pkt 200 powyżej opodatkowania takim podatkiem nie można uznać za przeszkodę dla swobody przedsiębiorczości. W związku z tym zwolnienie z tego podatku nie może być uzasadnione celem zapewnienia swobody przedsiębiorczości.

202 W tych okolicznościach należy oddalić drugą część niniejszych zarzutów dotyczącą błędnej oceny uzasadnienia dotyczącego konieczności poszanowania swobody przedsiębiorczości, a tym samym należy oddalić te zarzuty w całości.

203 W związku z tym należy stwierdzić, że Komisja nie popełniła błędu w ocenie, uznając, iż sporne zwolnienia przyznają ich beneficjentom selektywną korzyść, a w konsekwencji oddalić wszystkie związane z nimi zarzuty.

4. W przedmiocie zarzutu dotyczącego błędu w ocenie wpływu na wymianę handlową między państwami członkowskimi (zarzut czwarty w sprawie T-363/19)

204 Zjednoczone Królestwo podnosi w istocie, że Komisja popełniła błąd w ocenie, nie wykazując, iż w niniejszym przypadku grupy wielonarodowe były zachęcane do przeniesienia funkcji finansowych grupy ze względu na rozpatrywane zwolnienia, a zatem że sporne środki miały wpływ na wymianę handlową między państwami członkowskimi.

205 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w odniesieniu do przesłanki wpływu na wymianę handlową między państwami członkowskimi, o której mowa w art. 107 ust. 1 TFUE, Komisja nie ma obowiązku wykazania, że środek państwowy ma rzeczywisty wpływ na tę wymianę handlową, ani też że skutkuje on rzeczywistym zakłóceniem konkurencji. Ma ona jedynie obowiązek wykazać, że środek ten może wywoływać takie skutki (zob. wyrok z dnia 5 marca 2015 r., Banco Privado Português i Massa Insolvente do Banco Privado Português, C-667/13, EU:C:2015:151, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

206 Tak jak orzeczono, jeśli pomoc przyznana przez państwo członkowskie wzmacnia pozycję niektórych przedsiębiorstw w stosunku do pozycji zajmowanej przez inne konkurencyjne przedsiębiorstwa w ramach wewnątrzwspólnotowej wymiany handlowej, należy uznać, że ma ona wpływ na tę wymianę (wyrok z dnia 14 stycznia 2015 r., Eventech, C-518/13, EU:C:2015:9, pkt 66).

207 W tym względzie z pkt 182 powyżej wynika, że Komisja słusznie uznała, iż sporne zwolnienia stanowiły selektywną korzyść dla przedsiębiorstw, które z nich skorzystały. W tych okolicznościach należy również potwierdzić ocenę Komisji, zgodnie z którą korzyść ta może mieć wpływ na wymianę handlową między państwami członkowskimi, ponieważ wzmacnia pozycję spółek będących pożyczkobiorcami. Ponadto ta selektywna korzyść może mieć wpływ na decyzje dotyczące relokacji kapitału i działalności w ramach grup wielonarodowych mających siedzibę w Unii, a w szczególności na funkcje skarbowe.

208 Ponadto wbrew temu, co twierdzi Zjednoczone Królestwo, Komisja nie ma obowiązku wykazania konkretnych przepływów przez grupy międzynarodowe ani porównania różnych systemów podatkowych w ramach Unii, jeśli tylko zdoła wykazać istnienie korzyści, która może wzmocnić pozycję konkurencyjną jej beneficjentów w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 205 powyżej.

209 W tych okolicznościach należy oddalić niniejszy zarzut, dotyczący błędu w ocenie wpływu na wymianę handlową między państwami członkowskimi.

5. W przedmiocie zarzutu dotyczącego naruszenia zasady niedyskryminacji (zarzut siódmy w sprawie T-456/19)

210 ITV zarzuca Komisji, że naruszyła zasadę niedyskryminacji, ponieważ zastosowała do innych operacji finansowych wewnątrzgrupowych, w szczególności w ramach dwóch poprzednich decyzji, traktowanie bardziej korzystne pod kątem pomocy państwa niż to, które wynika z jej stanowiska w niniejszej sprawie.

211 Komisja kwestionuje te argumenty, podnosząc, że w niniejszej sprawie wykazała w odpowiedni sposób istnienie naruszenia reguł dotyczących pomocy państwa i że w każdym razie decyzje, na które powołuje się ITV, dotyczyły sytuacji odmiennych od sytuacji w niniejszej sprawie.

212 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada równego traktowania i zasada niedyskryminacji wymagają, by porównywalne sytuacje nie były traktowane w odmienny sposób, a odmienne sytuacje nie były traktowane jednakowo, chyba że takie traktowanie jest uzasadnione obiektywnymi względami (zob. wyrok z dnia 14 kwietnia 2005 r., Belgia/Komisja, C-110/03, EU:C:2005:223, pkt 71 i przytoczone tam orzecznictwo).

213 Należy również zaznaczyć, że zgodność z prawem decyzji Komisji stwierdzającej, że środek państwowy stanowi pomoc państwa, a nie jej wcześniejszej praktyki decyzyjnej, należy oceniać wyłącznie w ramach art. 107 TFUE. Pojęcie pomocy państwa odpowiadają obiektywnej sytuacji, którą ocenia się w dniu, w którym Komisja wydaje decyzję. Tym samym powody, z jakich Komisja dokonała we wcześniejszej decyzji odmiennej oceny omawianej sytuacji, nie powinny wpływać na ocenę zgodności z prawem zaskarżonej decyzji (wyroki: z dnia 17 lipca 2014 r., Westfälisch-Lippischer Sparkassen- und Giroverband/Komisja, T-457/09, EU:T:2014:683, pkt 368; z dnia 11 grudnia 2014 r., Austria/Komisja, T-251/11, EU:T:2014:1060, pkt 125).

214 Okoliczność, że Komisja uznała w ramach innych decyzji istnienie różnic między pożyczkami wewnątrzgrupowymi a pożyczkami między przedsiębiorstwami trzecimi, nie oznacza sama w sobie, że w niniejszym przypadku nie można stwierdzić istnienia selektywnej korzyści.

215 Wniosek taki musi bowiem opierać się na szczegółowej analizie opodatkowania uważanego za zwykłe w danym państwie oraz na pytaniu, czy w wyniku danego środka państwowego nastąpiło odstępstwo od tego opodatkowania, które wprowadziło zróżnicowanie między podmiotami, które w świetle celu przypisanego danemu systemowi podatkowemu znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej.

216 Ponadto, jak słusznie twierdzi Komisja, badanie porównawcze podmiotów gospodarczych należy przeprowadzać właśnie w świetle celu rozpatrywanego systemu. W konsekwencji, biorąc pod uwagę w szczególności fakt, że cel spornych systemów w każdej z decyzji Komisji był odmienny, nie można wyciągnąć żadnego wniosku z ewentualnych różnic w ocenie Komisji w ramach decyzji przywołanych przez ITV i w niniejszej sprawie.

217 Wynika z tego, że ITV nie może skutecznie powoływać się na rozwiązania przyjęte przez Komisję w innych decyzjach, aby wywieść na tej podstawie, że w niniejszej sprawie została naruszona zasada niedyskryminacji.

218 W konsekwencji należy oddalić zarzut dotyczący naruszenia zasady niedyskryminacji.

6. W przedmiocie zarzutu dotyczącego naruszenia prawa w wyniku zastosowania przez analogię przepisów dyrektywy 2016/1164 (zarzut ósmy w sprawie T-456/19)

219 ITV podnosi, że Komisja błędnie oparła się, choćby w drodze analogii, na dyrektywie 2016/1164. Dyrektywa ta weszła bowiem w życie dopiero w dniu 1 stycznia 2019 r., a zatem nie ma w niniejszej sprawie zastosowania ratione temporis. Ponadto wspomniana dyrektywa nie odnosi się konkretnie do kwestii określenia istotnych funkcji decyzyjnych i zarządczych w ramach finansowania wewnątrzgrupowego.

220 Prawdą jest, że w zaskarżonej decyzji Komisja odniosła się do dyrektywy 2016/1164, w szczególności do motywu 38, gdy wskazała, że zmiana przepisów mających zastosowanie do kontrolowane spółki zagraniczne, która miała miejsce w 2019 r., została ogłoszona jako mająca na celu wdrożenie dyrektywy 2016/1164. Ponadto Komisja opisała w sposób ogólny zakres dyrektywy 2016/1164 w ramach opisu międzynarodowego kontekstu prawnego Unii zawartego w sekcji 2.4 zaskarżonej decyzji, aby zilustrować, że liczne państwa, w tym należące do Unii, przyjęły przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych, aby zapobiec przekazywania zysków na rzecz zagranicznych spółek zależnych podlegających niskiemu opodatkowaniu. Ponadto Komisja zawarła w niej wyraźny cytat z art. 7 tej dyrektywy, do którego to przepisu odwołano się następnie w przypisie 86 zaskarżonej decyzji.

221 Jednakże te odwołania do dyrektywy 2016/1164 są kontekstowe i zmierzają wyłącznie do opisania w sposób ogólny kryterium udzielenia zamówienia związanego z funkcjami decyzyjnymi i zarządczymi. Natomiast w celu sformułowania wniosków w zaskarżonej decyzji Komisja oparła się na przepisach mających zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych w Zjednoczonym Królestwie, które to przepisy same przewidują, w szczególności w sekcji 371EB części 9A ustawy podatkowej, takie kryterium odnoszące się do funkcji decyzyjnych i zarządczych.

222 W konsekwencji wbrew temu, co twierdzi ITV, ponieważ Komisja podstawą zaskarżonej decyzji nie uczyniła dyrektywy 2016/1164, zgodności z prawem tej decyzji nie można kwestionować na jej podstawie.

223 W tych okolicznościach należy oddalić zarzut dotyczący naruszenia prawa wskutek zastosowania przez analogię przepisów dyrektywy 2016/1164.

7. W przedmiocie zarzutu dotyczącego co do zasady błędów w ocenie prowadzącej do ustalenia, że ITV jest beneficjentem spornego systemu, oraz nałożonego przez Komisję w zaskarżonej decyzji obowiązku odzyskania pomocy przyznanej w jego ramach (zarzut dziewiąty w sprawie T-456/19)

224 ITV zarzuca Komisji co do zasady, że błędnie określiła kategorię beneficjentów, do której zostało ono włączone, czego podstawą był fakt skorzystania ze spornych zwolnień, i nakazała odzyskanie pomocy od tej kategorii beneficjentów, nie przewidując odstępstwa od tego odzyskania w odniesieniu do przypadków, w których nie uzyskano żadnej selektywnej korzyści, jak ma to miejsce w przypadku ITV. Grupa, do której należy ITV, dostosowała bowiem swoją strukturę finansowania, aby móc skorzystać ze spornych zwolnień, i to wyłącznie ze względu na uproszczenie procedur administracyjnych. Tymczasem kwota podatku należnego od ITV nie byłaby niższa od kwoty, którą by nałożono na nią, gdyby nie dokonała takiego dostosowania swojej struktury i nie powołała się na sporne zwolnienia.

225 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w przypadku systemu pomocy Komisja może ograniczyć się do zbadania cech danego systemu, aby ocenić w uzasadnieniu decyzji, czy ze względu na tryby postępowania przewidziane w tym systemie zapewnia on swym beneficjentom, w porównaniu z ich konkurentami, znaczną korzyść i prowadzi zasadniczo do uprzywilejowania przedsiębiorstw uczestniczących w wymianie handlowej pomiędzy państwami członkowskimi. A zatem w decyzji dotyczącej takiego systemu Komisja nie jest zobowiązana przeprowadzać analizy pomocy przyznanej na podstawie tego systemu w każdym indywidualnym przypadku. Zbadanie indywidualnej sytuacji każdego z przedsiębiorstw, których dana pomoc dotyczy, będzie konieczne dopiero na etapie odzyskiwania pomocy (zob. wyrok z dnia 9 czerwca 2011 r., Comitato „Venezia vuole vivere" i in./Komisja, C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, EU:C:2011:368, pkt 63 i przytoczone tam orzecznictwo).

226 W niniejszym przypadku ze względu na to, że Komisja ustaliła system pomocy, nie była zobowiązana do określenia w odniesieniu do każdego beneficjenta zakresu otrzymanej korzyści.

227 W konsekwencji, powołując się na szczególne okoliczności swojej własnej sytuacji, ITV nie może kwestionować zgodności z prawem zaskarżonej decyzji w zakresie, w jakim Komisja nakazała w niej odzyskanie od beneficjentów rozpatrywanego systemu pomocy. Dopiero bowiem w ramach postępowania w sprawie odzyskania pomocy w następstwie zaskarżonej decyzji Zjednoczone Królestwo musiało rozpocząć analizę każdej indywidualnej sytuacji i w stosownym

przypadku obliczenie korzyści, z której mogłaby faktycznie skorzystać każda spółka, jak ma to miejsce w przypadku ITV, i to na podstawie wskazówek dostarczonych przez Komisję w zaskarżonej decyzji.

228 W każdym razie ITV nie może powoływać się na okoliczność, że złożyło wnioski o zwolnienie podatkowe jedynie ze względu na prostotę administracyjną. Należy bowiem przypomnieć, że pojęcie pomocy państwa jest pojęciem obiektywnym i że ze względu na to, iż Komisja zdołała wykazać, że selektywna korzyść została przyznana beneficjentom znajdującym się w sytuacji porównywalnej z sytuacją innych przedsiębiorstw znajdujących się w podobnych okolicznościach faktycznych i prawnych, należy odzyskać rozpatrywaną pomoc. W związku z tym powody, które skłoniły spółkę do wystąpienia o rozpatrywaną pomoc, podobnie jak okoliczność, że spółka ta mogła powołać się na inne przepisy w ramach mającego zastosowanie systemu podatkowego, są bez znaczenia dla badania zgodności z prawem decyzji nakazującej odzyskanie rozpatrywanej pomocy.

229 W tych okolicznościach należy oddalić podniesiony przez ITV zarzut dotyczący błędu w ocenie prowadzącego do ustalenia, że ITV jest beneficjentem spornego systemu pomocy, oraz nałożonego przez Komisję w zaskarżonej decyzji obowiązku odzyskania pomocy.

8. Wniosek ogólny

230 Ponieważ wszystkie zarzuty podniesione przez strony zostały oddalone, skargę należy oddalić w całości.

W przedmiocie kosztów

231 Zgodnie z art. 134 § 1 regulaminu postępowania kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Zjednoczone Królestwo i ITV przegrały sprawę odpowiednio w sprawie T-363/19 i w sprawie T-456/19, należy obciążyć je, poza własnymi kosztami związanymi z tymi sprawami, również kosztami poniesionymi przez Komisję, zgodnie z jej żądaniem.

232 Ponadto zgodnie z art. 138 § 3 regulaminu postępowania Sąd może postanowić, że interwenient niewymieniony w §§ 1 i 2 tego artykułu pokryje własne koszty. W niniejszej sprawie należy orzec, że LSEGH pokrywa własne koszty.

233 Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania Zjednoczone Królestwo pokrywa własne koszty związane ze sprawą T-456/19.

Z powyższych względów

SĄD (druga izba w składzie powiększonym)

orzeka, co następuje:

1) **Sprawy T-363/19 i T-456/19 zostają połączone w celu wydania niniejszego wyroku.**

2) **Skargi zostają oddalone.**

3) **Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej pokrywa własne koszty oraz koszty poniesione przez Komisję Europejską w sprawie T-363/19.**

4) **ITV plc pokrywają własne koszty oraz koszty poniesione przez Komisję w sprawie T-456/19.**

5) **LSEGH (Luxembourg) Ltd i London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd pokrywają własne koszty.**

6) **Zjednoczone Królestwo pokrywa własne koszty w sprawie T-456/19.**

Papasavvas Tomljenović Schalin

Škvařilová-Pelzl Nõmm

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 8 czerwca 2022 r.

Podpisy

Spis treści

I. Okoliczności powstania sporu . . . 2

A. W przedmiocie grupy ITV . . . 2

B. W przedmiocie przepisów mających zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych . . . 3

C. W przedmiocie postępowania administracyjnego i zaskarżonej decyzji . . . 4

II. Postępowanie i żądania stron . . . 7

A. W przedmiocie pisemnego etapu postępowania w sprawie T-363/19 . . . 7

B. W przedmiocie pisemnego etapu postępowania w sprawie T-456/19 . . . 7

1. W przedmiocie wniosków o dopuszczenie do sprawy w charakterze interwenienta . . . 8

2. W przedmiocie żądań stron . . . 8

C. W przedmiocie ustnego etapu postępowania . . . 9

III. Co do prawa . . . 10

A. W przedmiocie połączenia spraw T-363/19 i T-456/19 do celów wydania orzeczenia kończącego postępowanie w sprawie . . . 10

B. Co do istoty . . . 10

1. W przedmiocie zarzutu dotyczącego błędu w ocenie przy definiowaniu systemu referencyjnego (zarzut pierwszy w sprawie T-363/19 i zarzut pierwszy w sprawie T-456/19) . . . 11

2. W przedmiocie zarzutów dotyczących błędu w ocenie obciążającego wnioski Komisji w zakresie istnienia korzyści i selektywności kwestionowanego systemu ze względu na odstępstwo od systemu referencyjnego (zarzut drugi w sprawie T-363/19 oraz zarzuty drugi i trzeci w sprawie T-456/19) . . . 16

a) W przedmiocie istnienia korzyści . . . 17

b) W przedmiocie celu przepisów mających zastosowanie do kontrolowanych spółek zagranicznych . . . 19

c) W przedmiocie selektywności a priori kwestionowanego systemu ze względu na odstępstwo od systemu referencyjnego . . . 20

1) W przedmiocie warunków przyznania spornych zwolnień . . . 22

2) W przedmiocie wyłączeń w zakresie przyznania spornych zwolnień . . . 25

3) W przedmiocie odstępstwa od systemu referencyjnego i porównywalności zainteresowanych podmiotów gospodarczych w świetle celu tego systemu 27

d) Wniosek w przedmiocie istnienia korzyści i odstępstwa od systemu referencyjnego 31

3. W przedmiocie zarzutów dotyczących błędów w ocenie uzasadnienia spornych zwolnień (zarzut trzeci w sprawie T-363/19 oraz zarzuty od czwartego do szóstego w sprawie T-456/19) 31

a) W przedmiocie części pierwszej, dotyczącej błędnej ocenie uzasadnienia rozpatrywanych środków z punktu widzenia praktycznej wykonalności administracyjnej 31

b) W przedmiocie części drugiej, dotyczącej błędu w ocenie uzasadnienia konieczności poszanowania swobody przedsiębiorczości 33

4. W przedmiocie zarzutu dotyczącego błędu w ocenie wpływu na wymianę handlową między państwami członkowskimi (zarzut czwarty w sprawie T-363/19) 34

5. W przedmiocie zarzutu dotyczącego naruszenia zasady niedyskryminacji (zarzut siódmy w sprawie T-456/19) 35

6. W przedmiocie zarzutu dotyczącego naruszenia prawa w wyniku zastosowania przez analogię przepisów dyrektywy 2016/1164 (zarzut ósmy w sprawie T-456/19) 36

7. W przedmiocie zarzutu dotyczącego co do zasady błędów w ocenie prowadzącej do ustalenia, że ITV jest beneficjentem spornego systemu, oraz nałożonego przez Komisję w zaskarżonej decyzji obowiązku odzyskania pomocy przyznanej w jego ramach (zarzut dziewiąty w sprawie T-456/19) 37

8. Wniosek ogólny 38

W przedmiocie kosztów 38