

II

(Akty o charakterze nieustawodawczym)

DECYZJE

DECYZJA 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

(notyfikowana jako dokument nr C(2019) 2526)

(Jedynie tekst w języku angielskim jest autentyczny)

(Tekst mający znaczenie dla EOG)

KOMISJA EUROPEJSKA,

uwzględniając Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, w szczególności jego art. 108 ust. 2 akapit pierwszy,

uwzględniając Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym, w szczególności jego art. 62 ust. 1 lit. a),

po wezwaniu zainteresowanych stron do przedstawienia uwag zgodnie z przywołanymi artykułami ⁽¹⁾ i uwzględniając otrzymane odpowiedzi,

a także mając na uwadze, co następuje:

1. PROCEDURA

- (1) Pismem z dnia 26 kwietnia 2013 r. Komisja zwróciła się do władz brytyjskich o udzielenie informacji w sprawie reformy krajowych przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych, które to przepisy weszły w życie dnia 1 stycznia 2013 r. Władze brytyjskie przedstawiły te informacje dnia 14 czerwca 2013 r. i po kolejnych wnioskach o udzielenie informacji ⁽²⁾ przedstawiły dodatkowe informacje w dniach 10 kwietnia 2014 r., 10 lipca 2014 r., 24 lipca 2015 r. i 1 lutego 2017 r.
- (2) Pismem z dnia 26 października 2017 r. Komisja powiadomiła Zjednoczone Królestwo o swojej decyzji o wszczęciu postępowania określonego w art. 108 ust. 2 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, dotyczącego zwolnienia podatkowego dla finansowania grup przewidzianego w przepisach dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych („decyzja o wszczęciu postępowania”).
- (3) Decyzję o wszczęciu postępowania opublikowano w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej w dniu 24 listopada 2017 r. W decyzji o wszczęciu postępowania Komisja wezwała zainteresowane strony do przedstawienia uwag na temat decyzji o wszczęciu postępowania.
- (4) Po przedłużeniu terminu przedstawiania uwag władze brytyjskie przedstawiły swoje uwagi dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania w dniu 15 stycznia 2018 r.
- (5) W dniach od 19 grudnia 2017 r. do 2 stycznia 2018 r. osiem zainteresowanych stron przekazało swoje uwagi dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania. Uwagi te przekazano władzom brytyjskim. W dniu 23 lutego 2018 r. władze brytyjskie przedstawiły komentarze do uwag przedstawionych przez zainteresowane strony.

⁽¹⁾ Dz.U. C 400 z 24.11.2017, s. 10.

⁽²⁾ W pismach z dnia 11 marca 2014 r., 4 czerwca 2015 r. i 19 grudnia 2016 r. Komisja wystąpiła o udzielenie dodatkowych informacji.

- (6) W dniu 7 lutego 2018 r. odbyło się spotkanie przedstawicieli służb Komisji z władzami brytyjskimi. Po tym spotkaniu w dniu 22 marca 2018 r. Zjednoczone Królestwo przedstawiło dodatkowe uwagi. Kolejne spotkanie służb Komisji z władzami brytyjskimi odbyło się w dniu 31 maja 2018 r., po którym to spotkaniu władze brytyjskie przedstawiły dodatkowe uwagi w dniu 3 lipca 2018 r., a następnie w dniu 13 lipca 2018 r. dożyło się kolejne spotkanie.

2. OPIS PROGRAMU

2.1. Brytyjski system opodatkowania osób prawnych oraz brytyjskie przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych

2.1.1. Wprowadzenie i kontekst

- (7) Zgodnie z brytyjskim prawem dotyczącym podatku dochodowego od osób prawnych zyski przedsiębiorstw wynikające z działalności i aktywów w Zjednoczonym Królestwie są opodatkowane. Dotyczy to przedsiębiorstw będących rezydentami w Zjednoczonym Królestwie oraz przedsiębiorstw niebędących rezydentami, które prowadzą działalność gospodarczą w Zjednoczonym Królestwie za pośrednictwem stałego zakładu funkcjonującego w Zjednoczonym Królestwie.
- (8) Zjednoczone Królestwo dokonało reformy swojego systemu opodatkowania osób prawnych w celu ściślejszego dostosowania się do terytorialnego systemu opodatkowania osób prawnych⁽³⁾, skupiając się na opodatkowaniu zysków z działalności i aktywów w Zjednoczonym Królestwie, a nie dochodu podatnika uzyskanego na całym świecie⁽⁴⁾.
- (9) W dużej mierze terytorialny charakter brytyjskiego systemu opodatkowania osób prawnych oznacza, że zyski przedsiębiorstwa powstające poza Zjednoczonym Królestwem zasadniczo nie podlegają opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie. Zgodnie z powyższym przepisy prawa krajowego dotyczącego zwolnień przewidują zwolnienie z podatku zysków przedsiębiorstw zamorskich, które są wypłacane w Zjednoczonym Królestwie. Podobnie przepisy dotyczącego zwolnienia zagranicznych oddziałów przewidują zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych zysków przypisywanych stałym zakładom zagranicznym w Zjednoczonym Królestwie. Te rozwiązania mogłyby sprawić, że dla brytyjskich przedsiębiorstw atrakcyjne byłyby założenie spółki zależnej (kontrolowanej spółki zagranicznej) w kraju, w którym obowiązują niskie stawki podatkowe, oraz sztuczne przekierowywanie zysków ze Zjednoczonego Królestwa do kontrolowanej spółki zagranicznej. Brytyjskie przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych mają na celu ochronę krajowej podstawy opodatkowania osób prawnych dzięki wyeliminowaniu korzyści podatkowej wynikającej z tych rozwiązań poprzez nałożenie podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych na przedsiębiorstwo będące rezydentem w Zjednoczonym Królestwie kontrolujące spółkę zagraniczną⁽⁵⁾.
- (10) W rezultacie, chociaż celem systemu opodatkowania osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie jest opodatkowanie zysków, których źródłem są działalność i aktywa na terytorium Zjednoczonego Królestwa, celem brytyjskich przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych jest ochrona podstawy opodatkowania osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie. Cel ten nie zostaje osiągnięty poprzez ogólne opodatkowanie w Zjednoczonym Królestwie niektórych rodzajów zysku osiąganego przez nisko opodatkowane zamorskie spółki zależne, ale poprzez opodatkowanie tylko tych zysków danej kontrolowanej spółki zagranicznej, które zostały sztucznie przekierowane poza terytorium Zjednoczonego Królestwa, według tej samej stawki co stawka podatku dochodowego od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie. W tym względzie należy zauważyć, że oficjalnym celem obecnego systemu opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych było takie ukierunkowanie i nałożenie podatku, aby działalność prowadzona w Zjednoczonym Królestwie oraz osiągnane w nim zyski były sprawiedliwie opodatkowane, a także aby nie nakładano podatku na zyski wynikające z rzeczywistej działalności gospodarczej kontrolowanej spółki zagranicznej⁽⁶⁾. W związku z tym władze brytyjskie wybrały obecne obowiązujące przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych, a nie system, w ramach którego zostałyby opodatkowane wszystkie zyski lub cały strumień dochodów nisko opodatkowanych kontrolowanych spółek zagranicznych, ponieważ „nie byłoby to odpowiednio ukierunkowane” na opodatkowanie działalności i zysku w Zjednoczonym Królestwie⁽⁷⁾.

⁽³⁾ Przepisy dotyczące zwolnień w zakresie dystrybucji wprowadzono w ustawie budżetowej z 2009 r., a zwolnienie w odniesieniu do zysków oddziałów zagranicznych wprowadzono w ustawie budżetowej z 2011 r.

⁽⁴⁾ Zob. <https://www.gov.uk/government/publications/the-corporation-tax-road-map>.

⁽⁵⁾ W myśl systemu opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych w Zjednoczonym Królestwie przedsiębiorstwo będące rezydentem w kraju innym niż Zjednoczone Królestwo i kontrolowane przez co najmniej jedną osobę z terenu Zjednoczonego Królestwa jest kontrolowaną spółką zagraniczną. Kontrola sprawowana przez rezydentów Zjednoczonego Królestwa jest na ogół sprawowana przez przedsiębiorstwa, ale w celu ustalenia, czy zagraniczna spółka zależna jest kontrolowaną spółką zagraniczną, mogą być brane pod uwagę również interesy osób fizycznych lub pełnomocników. Kontrola może być prawna, gospodarcza lub w zakresie rachunkowości. Może być bezpośrednia lub pośrednia; jeśli przedsiębiorstwo będące rezydentem Zjednoczonego Królestwa kontroluje przedsiębiorstwo A niebędące rezydentem Zjednoczonego Królestwa, które z kolei kontroluje przedsiębiorstwo B niebędące rezydentem Zjednoczonego Królestwa, zarówno A jak i B są kontrolowanymi spółkami zagranicznymi. W sekcji 371RG TIOPA rozszerzono definicję kontroli, tak aby przy ustalaniu, czy zagraniczne przedsiębiorstwo jest kontrolowaną spółką zagraniczną, uwzględnić interesy spółek zależnych niebędących rezydentami.

⁽⁶⁾ Ministerstwo Skarbu Zjednoczonego Królestwa, *Konsultacje na temat reformy przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych*, czerwiec 2011 r., motyw 1.12.

⁽⁷⁾ *Ibidem*, motyw 2.4.

- (11) Obecny obowiązujący krajowy system opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych został uchwalony przez parlament brytyjski w ramach ustawy budżetowej z 2012 r. ⁽⁸⁾. System ten został włączony do ustaw podatkowych jako część 9 A ustawy podatkowej z 2010 r. (Przepis międzynarodowe i inne) (zwana dalej „częścią 9 A TIOPA”), która zawiera 22 rozdziały. Obecny system ma zastosowanie do okresów obrachunkowych rozpoczynających się z dniem 1 stycznia 2013 r. lub później ⁽⁹⁾. W styczniu 2019 r. wprowadzono kilka zmian (sekcja 2.3).
- (12) Oprócz ramowych przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych, ustanowionych w części 9 A TIOPA, Zjednoczone Królestwo opublikowało obszernie wskazówki w sprawie przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych. Wskazówki te zawierają wstęp do przepisów, ogólny przegląd, wskazówki dotyczące stosowania i interpretacji przepisów szczegółowych ujętych w kolejnych rozdziałach oraz szereg praktycznych przykładów ⁽¹⁰⁾.

2.1.2. Obecny brytyjski system dotyczący kontrolowanych spółek zagranicznych

- (13) Zgodnie z celem wspomnianym w motywie 10, obecne brytyjskie przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych nakładają na przedsiębiorstwo będące rezydentem Zjednoczonego Królestwa podatek od kontrolowanych spółek zagranicznych w odniesieniu do części lub całości zysków kontrolowanej spółki zagranicznej. Podatek od kontrolowanych spółek zagranicznych jest należny z tytułu zysków kontrolowanej spółki zagranicznej podlegających opodatkowaniu pomniejszych o podatek objęty ulgą (tj. podatek płacony w kraju, w którym kontrolowana spółka zagraniczna ma siedzibę). W każdym okresie obrachunkowym zyski kontrolowanej spółki zagranicznej podlegające opodatkowaniu stanowią jej zakładane podlegające opodatkowaniu całkowite zyski, które spełniają warunki opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych (zob. motywy 23–25) ⁽¹¹⁾. Jest on przydzielany wszystkim przedsiębiorstwom będącym rezydentami Zjednoczonego Królestwa, które posiadają co najmniej 25 % udziałów w kontrolowanej spółce zagranicznej (zwanym dalej „podmiotami podlegającymi opodatkowaniu”). Podatek od kontrolowanych spółek zagranicznych jest nakładany według tej samej stawki co stawka podatku od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie i jest pobierany tak, jakby była to kwota podatku od osób prawnych pobieranego od podmiotu podlegającego opodatkowaniu za odpowiedni okres obrachunkowy dla podatku od osób prawnych.
- (14) Warunki opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych ustalają okoliczności i zakres, w jakich zakładane podlegające opodatkowaniu całkowite zyski kontrolowanej spółki zagranicznej są zyskami podlegającymi opodatkowaniu.
- (15) Zgodnie z celem przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych, jakim jest zbadanie, czy kontrolowana spółka zagraniczna osiąga zyski z aktywów lub działalności w Zjednoczonym Królestwie, które są osiągane przez przedsiębiorstwo niebędące rezydentem Zjednoczonego Królestwa ani nieposiadające stałego zakładu w Zjednoczonym Królestwie, systemie dotyczący kontrolowanych spółek zagranicznych pozwala ocenić w szerokim zakresie, czy zyski kontrolowanej spółki zagranicznej powiązane są z aktywami i ryzykiem zarządzanymi i kontrolowanymi w Zjednoczonym Królestwie i na tej podstawie uznać za *sztucznie przekierowane*. Wymaga to rozważenia, czy którakolwiek z „funkcji decyzyjnych i zarządczych” ⁽¹²⁾ istotna dla założeń ryzyka lub własności ekonomicznej aktywów, które powodują powstanie zysków kontrolowanej spółki zagranicznej, jest rzeczywiście pełniąca w Zjednoczonym Królestwie, tak że przedsiębiorstwo *realizujące* te zyski jest inne niż przedsiębiorstwo *generujące* je ⁽¹³⁾.
- (16) Zgodnie z konsultacjami przeprowadzonymi przez władze brytyjskie przed przyjęciem przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych, przepisy te miały również na celu przestrzeganie prawa Unii dzięki zapobieganiu naruszeniom swobody przedsiębiorczości podatników, a także odzwierciedlenie równowagi niezbędnej do wprowadzenia systemu chroniącego podstawę opodatkowania osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie i który można stosować w praktyce, ograniczając jednocześnie do minimum obciążenia administracyjne i obciążenia związane z przestrzeganiem przepisów.

⁽⁸⁾ W związku z tym, że wiele przedsiębiorstw wielonarodowych przenosi swoje siedziby poza terytorium Zjednoczonego Królestwa, pojawiły się dyskusje na temat obecnych przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych: w Planie działania w sprawie podatku dochodowego od osób prawnych z 2010 r. stwierdzono, że „czas odwrócić tę tendencję” poprzez przywrócenie brytyjskiego systemu podatkowego jako aktywa. Rząd brytyjski określił reformę przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych w szczególności jako „priorytet naszej wielonarodowej działalności gospodarczej i kluczowy krok w planach rządu dotyczących odbudowy konkurencyjności”.

⁽⁹⁾ Przed 2013 Zjednoczone Królestwo posiadało już przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych, które były oparte na zupełnie innej koncepcji. Stare przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych nie przewidywały zwolnienia dla finansowania grup międzynarodowych.

⁽¹⁰⁾ Podręcznik wewnętrzny HMRC, Podręcznik międzynarodowy, INTM190000, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm190000>.

⁽¹¹⁾ Pojęcie „zakładane całkowite zyski podlegające opodatkowaniu” jest terminem zdefiniowanym odnoszącym się zasadniczo do poziomu całkowitych zysków, które podlegałyby opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie na podstawie brytyjskich przepisów dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych w przypadku gdyby dana kontrolowana spółka zagraniczna była rezydentem Zjednoczonego Królestwa.

⁽¹²⁾ W przypadku przedsiębiorstw sektora finansowego określanie kluczowych funkcji podejmowania ryzyka związanego z przedsiębiorczością ma zasadnicze znaczenie dla tej analizy.

⁽¹³⁾ Sekcja 371DA ust. 3 lit. f) TIOPA.

- (17) Władze brytyjskie pragnęły również zwiększyć konkurencyjność podatkową Zjednoczonego Królestwa ⁽¹⁴⁾. Był to oficjalny cel przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych, które „wraz z obniżeniem stawki podatku od osób prawnych do 22 % w 2014 r. i wprowadzeniem skrzynki patentowej [...] stanowią kolejny krok zbliżający do celu [rząd brytyjski], jakim jest stworzenie najbardziej konkurencyjnego systemu opodatkowania osób prawnych w grupie G20” ⁽¹⁵⁾.
- (18) W rozdziale 2 części 9 A TIOPA określono etapy ustalania, czy podatek od kontrolowanych spółek zagranicznych jest należny z tytułu (części) zysków uzyskanych przez przedsiębiorstwo zagraniczne po ustaleniu, że to przedsiębiorstwo zagraniczne jest kontrolowaną spółką zagraniczną. W związku z tym podatek od kontrolowanych spółek zagranicznych powstaje, jeżeli:
- nie ma zastosowania żadne ze zwolnień kontrolowanych spółek zagranicznych na poziomie podmiotu (zob. motyw 19),
 - w Zjednoczonym Królestwie istnieje „posiadacz udziałów”, czyli przedsiębiorstwo będące rezydentem w Zjednoczonym Królestwie, które (wraz z przedsiębiorstwami powiązanymi) posiada udział w kontrolowanej spółce zagranicznej w wysokości co najmniej 25 %, oraz
 - kontrolowana spółka zagraniczna posiada „zyski podlegające opodatkowaniu” określone w przepisach ustanawiających warunki opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych.
- (19) Cel, jaki jest ograniczenie obciążeń administracyjnych i obciążeń związanych z przestrzeganiem przepisów został odzwierciedlony w projekcie przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych, w którym skupiono się na sytuacjach obiektywnie stwarzających największe ryzyko dla Ministerstwa Skarbu Zjednoczonego Królestwa. Zostało to osiągnięte dzięki zapewnieniu pewnych wstępnych wyłączeń w sytuacjach gdy ryzyko sztucznego przekierowania zysków jest uznawane za niskie, tj. gdy ocena poszczególnych przypadków prawdopodobnie ujawniłaby albo brak sztuczności, albo brak przekierowywania. W rozdziałach 10–14 części 9 A TIOPA zawarto tak zwane wyłączeń na poziomie podmiotu:
- wyłączenie z tytułu okresu zwolnienia zostało ujęte w rozdziale 10 części 9 A TIOPA i dotyczy tymczasowego (zwykle 12-miesięcznego) zwolnienia kontrolowanych spółek zagranicznych, które zostały objęte kontrolą Zjednoczonego Królestwa po raz pierwszy,
 - wyłączenie zwolnionych terytoriów zostało ujęte w rozdziale 11 części 9 A TIOPA i pozwala zwolnić kontrolowane spółki zagraniczne, które stwarzają przewidywalne, niskie ryzyko sztucznego przekierowania ze względu na terytorium, na którym mają swoją siedzibę, i rodzaj osiągniętych zysków,
 - zwolnienie niskich zysków, zasada *de minimis*, zostało ujęte w rozdziale 12 części 9 A TIOPA i pozwala zwolnić kontrolowane spółki zagraniczne o niskim poziomie zysków w okresie obrachunkowym (na ogół nie więcej niż 500 000 GBP, z czego nie więcej niż 50 000 GBP to zyski nie pochodzące z działalności operacyjnej),
 - zwolnienie niskiej marży zysku zostało ujęte w rozdziale 13 części 9 A TIOPA i pozwala zwolnić kontrolowane spółki zagraniczne, w których zyski nie przekraczają 10 % wydatków operacyjnych. Zwolnienie to odnosi się do kontrolowanych spółek zagranicznych, które pełnią funkcje o stosunkowo niskiej wartości dodanej,
 - zwolnienie podatkowe zostało ujęte w rozdziale 14 części 9 A TIOPA i pozwala zwolnić kontrolowane spółki zagraniczne, które płacą normalny lub wysoki rzeczywisty podatek na terytorium, na którym mają swoją siedzibę (co najmniej 75 % podatku, który byłby należny, gdyby zyski podlegały opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie i były mierzone według brytyjskich przepisów).
- (20) Zwolnienia na poziomie podmiotu odzwierciedlają fakt, że większość zagranicznych spółek zależnych zostanie utworzona z rzeczywistych względów komercyjnych. W praktyce oznacza to, że brytyjskie przedsiębiorstwa nie będą w większości przypadków musiały stosować przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych poza spełnieniem warunków jednego zwolnienia na poziomie podmiotu. W związku z tym stosowanie szczegółowych przepisów dotyczących opodatkowania składających się na warunki opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych oraz potrzeba określenia zysków kontrolowanej spółki zagranicznej podlegających opodatkowaniu ograniczają się do sytuacji, w których nie ma zastosowania żadne ze zwolnień na poziomie podmiotu.
- (21) Jeśli nie ma zastosowania żadne ze zwolnień na poziomie podmiotu, w brytyjskich przepisach dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych przydziela się „zyski podlegające opodatkowaniu” kontrolowanej spółki zagranicznej „posiadaczowi udziałów” w Zjednoczonym Królestwie. „Posiadaczy udziałów” ustala się, stosując kryteria i warunki określone w rozdziałach 3–8 części 9 A TIOPA, które łącznie stanowią „warunki opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych”. ⁽¹⁶⁾
- (22) Rozdziały te mają zasadnicze znaczenie dla funkcjonowania systemu dotyczącego kontrolowanych spółek zagranicznych. Mają one funkcjonować ukierunkowanych testy do celów oceny, czy zakładane całkowite zyski kontrolowanej spółki zagranicznej spełniają warunki opodatkowania i w konsekwencji stają się „zyskami podlegającymi opodatkowaniu”.

⁽¹⁴⁾ Zob. Ministerstwo Skarbu Zjednoczonego Królestwa, *Konsultacje na temat reformy kontrolowanych spółek zagranicznych*, czerwiec 2011 r.

⁽¹⁵⁾ Izba Gmin, komisja legislacyjna (Public Bill Communities), debata poświęcona ustawie budżetowej, 19 czerwca 2012 r., PBC (ustawa 001) 2012–2013, s. 466 (oświadczenie podsekretarza stanu ds. finansowych).

⁽¹⁶⁾ W rozdziale 9 TIOPA przewidziano fakultatywną alternatywną zasadę w odniesieniu do pewnych zysków zwykle objętych przepisami rozdziału 5 dotyczącymi warunków opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych, ale formalnie nie stanowi on części warunków opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych.

- (23) Początkiem punktu podatkowego kontrolowanych spółek zagranicznych jest filtr wstępny w rozdziale 3 części 9 A TIOPA, który zawiera ogólne testy mające na celu ustalenie, czy w ogóle należy stosować którekolwiek z bardziej szczegółowych zasad dotyczących warunków opodatkowania zawartych w rozdziałach 4–9 części 9 A TIOPA ⁽¹⁷⁾.
- (24) Jeżeli chodzi o konkretne rozdziały dotyczących nakładania podatku, rozdział 4 części 9 A TIOPA („rozdział 4”) stanowi ogólny przepis i ma zastosowanie do wszystkich kontrolowanych spółek zagranicznych niezależnie od rodzaju zysków, które osiągają, z wyjątkiem kontrolowanych spółek zagranicznych, które uzyskują wyłącznie zyski z majątku nieruchomości przedsiębiorstwa ⁽¹⁸⁾ lub zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu. Rozdział 5 części 9 A TIOPA („rozdział 5”) w powiązaniu z rozdziałem 9 części 9 A TIOPA („rozdział 9”) dotyczy kontrolowanych spółek zagranicznych osiągających zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu. Rozdział 6 części 9 A TIOPA („rozdział 6”) dotyczy kontrolowanych spółek zagranicznych osiągających zyski finansowe przeznaczone do obrotu ⁽¹⁹⁾.
- (25) Warunki opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych mają na celu określenie okoliczności, w których miało miejsce sztuczne przekierowanie zysków ze Zjednoczonego Królestwa, co ogólnie oznacza, że „istnieje znacząca rozbieżność między kluczowymi rodzajami działalności gospodarczej podejmowanej w Zjednoczonym Królestwie a zyskami wynikającymi z tych rodzajów działalności, które są przydzielane poza terytorium Zjednoczonego Królestwa” ⁽²⁰⁾. Jest to najlepiej zobrazowane w rozdziale 4 ⁽²¹⁾. Zgodnie z tym rozdziałem zakładane całkowite zyski kontrolowanej spółki zagranicznej z aktywów, które są prawnie własnością kontrolowanej spółki zagranicznej oraz z ryzyka umownie przypisanego kontrolowanej spółce zagranicznej, stają się zyskami podlegającymi opodatkowaniu, jeżeli zarządzanie tymi aktywami oraz ryzykiem jest prowadzone ze Zjednoczonego Królestwa i w zakresie, w jakim ma to miejsce ⁽²²⁾. Wymaga to rozważenia, czy którakolwiek z „funkcji decyzyjnych i zarządczych” istotna z punktu widzenia podejmowania ryzyka lub własności ekonomicznej aktywów, które powodują powstanie zysków kontrolowanej spółki zagranicznej, jest rzeczywiście podejmowana w Zjednoczonym Królestwie ⁽²³⁾. W związku z tym odsetek funkcji decyzyjnych i zarządczych pełnionych na terytorium Zjednoczonego Królestwa w stosunku do funkcji decyzyjnych i zarządczych pełnionych poza Zjednoczonym Królestwem stanowi zasadnicze kryterium identyfikacji zysków podlegających opodatkowaniu, które stosuje się nie tylko w ogólnym przepisie dotyczącym opodatkowania (rozdział 4), ale również na przykład w rozdziale 5 (zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu) ⁽²⁴⁾.

⁽¹⁷⁾ Jego celem jest wykluczenie kontrolowanych spółek zagranicznych, które pomimo, że nie spełniają żadnego ze zwolnień na poziomie podmiotu prawdopodobnie, nie będą osiągać (znaczących) sztucznie przekierowanych zysków w stosunkowo prosty sposób w celu utrzymania jak najniższych kosztów administracji systemu dotyczącego kontrolowanych spółek zagranicznych. Warunki są stosunkowo przejrzyste zgodnie z podejściem opartym na ryzyku w celu ułatwienia samooceny bez żadnych specjalnych wymogów dotyczących dokumentacji. Dobrze widoczna jest tu podstawowa zasada sztucznego przekierowania, które pojawia się, gdy doszło do rozdzielenia aktywów i ryzyka od podstawowej działalności wspierającej posiadanie przez grupę tych aktywów. Na przykład w przypadku zysków przeznaczonych do obrotu kontrolowana spółka zagraniczna nie musi określać obecności zysków podlegających opodatkowaniu, jeśli nie posiada aktywów i nie ponosi ryzyka, które to aktywa lub ryzyko byłyby zarządzane lub kontrolowane w ramach działalności w Zjednoczonym Królestwie. Podobnie w przypadku zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu, jeżeli 5 % lub mniejszy odsetek zysków kontrolowanej spółki zagranicznej należy do tej kategorii (5 % na zasadzie „bezpiecznej przystani”), są one uznawane za uboczne w stosunku do zysków przedsiębiorstwa i wyłączone z rozdziału 5 na podstawie postanowień rozdziału 3 części 9 A TIOPA.

⁽¹⁸⁾ Sekcja 371CA ust. 1–11 TIOPA. Zyski z działalności gospodarczej w zakresie nieruchomości są całkowicie wyłączone z zakresu warunków opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych i tworzą definicję wyników finansowych brutto do celów zwolnień na poziomie podmiotu w rozdziałach 10–14, zob. Podręcznik wewnętrzny HMRC, Podręcznik międzynarodowy, INTM248550.

⁽¹⁹⁾ Rozdział 7 części 9 A TIOPA dotyczy kontrolowanych spółek zagranicznych osiągających zyski z wewnętrznej działalności ubezpieczeniowej. Ponadto rozdział 8 części 9 A TIOPA dotyczy kontrolowanych spółek zagranicznych generujących zyski osiągnięte przez niektóre spółki zależne regulowanych spółek finansowych. Rozdziały 15–22 części 9 A TIOPA zawierają różne przepisy operacyjne i administracyjne, takie jak przepisy mające na celu zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu, przepisy dotyczące kontroli, definicje i różne inne przepisy istotne dla odpowiedniego stosowania przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych przez brytyjskie organy podatkowe.

⁽²⁰⁾ Urząd Podatkowy i Celny Zjednoczonego Królestwa (HMRC), *reforma kontrolowanych spółek zagranicznych: odpowiedź na konsultacje*, grudzień 2011 r., streszczenie, kluczowe punkty.

⁽²¹⁾ Sekcja 371DA TIOPA, zob. również Podręcznik wewnętrzny HMRC, Podręcznik międzynarodowy, INTM200100 „W rozdziale 4 przewidziano mechanizm określania zakresu, w jakim wszelkie zakładane całkowite zyski kontrolowanej spółki zagranicznej [...] spełniają one warunki opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych (”zyski z rozdziału 4,”) i w związku z tym potencjalnie podlegają opłacie od kontrolowanych spółek zagranicznych z powodu określonych działań w Zjednoczonym Królestwie, które umożliwiły kontrolowanej spółce zagranicznej osiągnięcie tych zysków”.

⁽²²⁾ Podręcznik wewnętrzny HMRC, Podręcznik międzynarodowy, INTM200100 oraz INTM197200: „Rozdział 4 będzie miał zastosowanie do zysków z zagranicznej działalności operacyjnej i pozwoli włączyć te zyski w zakres opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych [...] w przypadku gdy kontrolowana spółka zagraniczna przekierowuje zyski ze Zjednoczonego Królestwa poprzez oddzielenie aktywów i ryzyka od działalności bazowej, która wspiera posiadanie tych aktywów przez grupę, lub która musi wiązać się z ponoszeniem tego ryzyka”.

⁽²³⁾ Sekcja 371DA ust. 3 lit. f) TIOPA. Zob. również Podręcznik wewnętrzny HMRC, Podręcznik międzynarodowy, INTM200300.

⁽²⁴⁾ W Podręczniku wewnętrznym HMRC, Podręczniku międzynarodowym, INTM203310 stwierdzono, że „Podobnie jak w rozdziale 4, w rozdziale 5 określono zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu otrzymywane z aktywów będących własnością kontrolowanej spółki zagranicznej oraz zyski związane z ryzykiem przypisanym kontrolowanej spółce zagranicznej w sytuacjach, w których w Zjednoczonym Królestwie pełnione są istotne funkcje decyzyjne i zarządcze” i na tej podstawie przeniesione jest do rozdziału 5 wiele testów stopniowych z rozdziału 4.

- (26) W brytyjskich przepisach dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych uznano jednak, że w przypadku zysków finansowych poleganie wyłącznie na teście funkcji decyzyjnych i zarządczych nie zawsze może zapewniać wystarczającą ochronę podstawy opodatkowania w Zjednoczonym Królestwie. W związku z tym rozdziały 5–9 zawierają dodatkowe testy dotyczące zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu i innych rodzajów zysków pasywnych. Zyski kontrolowanej spółki zagranicznej mogą podlegać opodatkowaniu kontrolowanych spółek zagranicznych na podstawie więcej niż jednego rozdziału dotyczącego opodatkowania, ale zyski mogą podlegać opodatkowaniu kontrolowanych spółek zagranicznych tylko raz ⁽²⁵⁾.

2.1.3. Podatek od kontrolowanych spółek zagranicznych w odniesieniu do zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu

- (27) Zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu obejmują wszystkie zyski finansowe, które są zyskami nieprzeznaczonymi do obrotu. Do zysków finansowych przeznaczonych do obrotu odniesiono się w rozdziale 6. Zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu mogą obejmować zarówno zyski finansowe z kredytów między spółkami oraz zyski finansowe z kredytów zewnętrznych (w tym depozytów), pod warunkiem że nie pochodzą one z działalności handlowej ⁽²⁶⁾.
- (28) Test warunków opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych w odniesieniu do zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu znajduje się w rozdziale 5 lub alternatywnie – z zastrzeżeniem wyboru i pewnych warunków – w rozdziale 9 ⁽²⁷⁾. Rozdział 5 obejmuje dwa ogólne testy oraz dwa testy dotyczące konkretnie pewnych sytuacji związanych z nadużyciami nieobjętymi tymi ogólnymi testami. Rozdział 5 zawiera test funkcji decyzyjnych i zarządczych, który pozwala zbadać prowadzenie działalności w Zjednoczonym Królestwie, i jest on w znacznej mierze oparty na teście funkcji decyzyjnych i zarządczych ujętym w rozdziale 4. Rozdział 5 nie opiera jednak wyłącznie na tym teście, ponieważ generowanie zysków finansowych związane jest w dużej mierze z działalnością kapitałochłonną, która nie zawsze musi wymagać obecności funkcji decyzyjnych i zarządczych.
- (29) W związku z tym zawarte w rozdziale 5 testy mające na celu określenie zysków podlegających opodatkowaniu w odniesieniu do zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu są następujące:
- po pierwsze uznaje się, że zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu kontrolowanej spółki zagranicznej spełniają warunki opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych w zakresie, w jakim ich źródłem są aktywa i ryzyko, w odniesieniu do których w Zjednoczonym królestwie sprawowane są dowolne odpowiednie funkcje decyzyjne i zarządcze ⁽²⁸⁾ (sekcja 371EB TIOPA). Zgodnie z ogólną logiką przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych logika stosowania w tym przypadku podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych polega na tym, że Zjednoczone Królestwo powinno mieć możliwość opodatkowania zysków, które są generowane w wyniku działalności podejmowanej w Zjednoczonym Królestwie ⁽²⁹⁾,
 - po drugie w alternatywnym teście bada się, w jaki sposób sfinansowano kredyty lub depozyty generujące zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu. W związku z tym i niezależnie od lokalizacji funkcji decyzyjnych i zarządczych uznaje się, że zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu spełniają warunki opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych w zakresie, w jakim są finansowane z odpowiednich funduszy posiadanych w Zjednoczonym Królestwie (sekcja 371EC TIOPA). Odpowiednie fundusze posiadane w Zjednoczonym Królestwie to wszelkie fundusze lub aktywa, które reprezentują „kapitał powiązany

⁽²⁵⁾ Na przykład stosowanie testu na podstawie rozdziału 4 do konkretnych zysków finansowych przeznaczonych do obrotu kontrolowanej spółki zagranicznej może prowadzić do wniosku, że żadne zyski nie spełniają warunków opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych na podstawie rozdziału 4. Wniosek taki nie wyklucza jednak możliwości, że niektóre lub wszystkie zyski finansowe przeznaczone do obrotu mogą spełniać warunki opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych – i w związku z tym stać się zyskami powodującymi powstanie obowiązku podatkowego – na podstawie rozdziału 6.

⁽²⁶⁾ Zagraniczna spółka zależna zaangażowana w co najmniej jedną przypadkową transakcję finansową między spółkami będzie musiała stosować testy ujęte w rozdziale 5 w celu dokonania oceny, czy ma zastosowanie opodatkowanie kontrolowanych spółek zagranicznych, natomiast spółka zależna zaangażowana w aktywne grupowe operacje skarbowe będzie musiała stosować albo przepisy ogólnego rozdziału 4, albo rozdziału 6 odnoszącego się konkretnie do zysków finansowych przeznaczonych do obrotu.

⁽²⁷⁾ Kontrolowana spółka zagraniczna, która generuje zarówno zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu, jak i inne rodzaje zysków, może również zostać zmuszona stosowania innych rozdziałów dotyczących opodatkowania, ale do kontrolowanej spółki zagranicznej generującej wyłącznie zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu mają zastosowanie wyłącznie rozdziały 5 i 9.

⁽²⁸⁾ Test ten jest w rzeczywistości bardzo podobny do testu stosowanego zgodnie z rozdziałem 4 w celu oceny sztucznego przekierowania „innych zysków” kontrolowanej spółki zagranicznej, stanowiących zasadniczo normalne zyski z działalności gospodarczej. W szczególności test rozstrzygający, czy zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu z aktywów posiadanych przez kontrolowaną spółkę zagraniczną oraz z ryzyka przypisanego kontrolowanej spółce zagranicznej są związane z odpowiednimi funkcjami decyzyjnymi i zarządczymi sprawowanymi w Zjednoczonym Królestwie, odnosi się do zasad zawartych w zatwierdzonym podejściu OECD przedstawionym w sprawozdaniu na temat przypisania zysków stałym zakładom z 2010 r. W związku z tym zawiera on termin „kluczowe funkcje podejmowania ryzyka związanego z przedsiębiorczością”, którego używa się w odniesieniu do działalności gospodarczych w sektorze przedsiębiorstw finansowych.

⁽²⁹⁾ W konsekwencji – jeśli kontrolowana spółka zagraniczna uzyskuje dochód z odsetek z kredytów, przy czym odpowiednie funkcje decyzyjne i nadzorcze związane z udzielaniem kredytu i zarządzaniem nim są sprawowane ze Zjednoczonego Królestwa oraz płatności odsetek są dokonywane ze Zjednoczonego Królestwa, dochód z odsetek zostanie ujęty zgodnie z przepisami dotyczącymi kontrolowanych spółek zagranicznych i opodatkowany w Zjednoczonym Królestwie.

w Zjednoczonym Królestwie”⁽³⁰⁾ lub stanowi on ich źródło (bezpośrednie lub pośrednie). Logika stosowania w tym przypadku opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych polega na tym, że pasywne przychody z kapitału powiązanego ze Zjednoczonym Królestwem nie powinny być zwolnione z opodatkowania w Zjednoczonym Królestwie po wniesieniu zwykłego wkładu na rzecz kontrolowanej spółki zagranicznej.

- (30) Te dwa testy są wobec siebie alternatywne, co oznacza, że uznaje się, iż zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu spełniają warunki opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych w zakresie, w jakim spełniony jest pierwszy lub drugi test. Rozdział 5 zawiera również dwa kolejne alternatywne testy ukierunkowane na konkretnie określone rodzaje rozwiązań motywowanych względami podatkowymi. Jeśli zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu pojawiają się w tych dwóch konkretnych testach, podatek od kontrolowanych spółek zagranicznych będzie miał zastosowanie, nawet jeśli nie istnieją funkcje decyzyjne i zarządcze w Zjednoczonym Królestwie lub kapitał powiązany ze Zjednoczonym Królestwem⁽³¹⁾.

2.1.4. Opodatkowanie kontrolowanych spółek zagranicznych od zysków finansowych przeznaczonych do obrotu

- (31) Uznaje się, że zyski finansowe przeznaczone kontrolowanej spółce zagranicznej do obrotu – zazwyczaj zyski z aktywnej działalności bankowej lub ubezpieczeniowej – spełniają warunki opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych nie tylko wtedy, gdy spełniają one warunki ogólnego testu funkcji decyzyjnych i zarządczych zawartego w rozdziale 4, ale również gdy spełniają one warunki szczególnego testu zawartego w rozdziale 6⁽³²⁾.
- (32) W rozdziale 6 nie dokonano rozróżnienia między zyskami finansowymi przeznaczonymi do obrotu uzyskane z transakcji finansowych między spółkami a zyskami uzyskanymi z transakcji z niepowiązanymi kontrahentami. Grupy wielonarodowe często centralizują funkcje finansowe w spółkach kapitałowych. Operacje takich spółek może stanowić obrót finansowy, dlatego zyski z tego obrotu podlegałyby postanowieniom rozdziałów 4 i 6 (zyski finansowe przeznaczone do obrotu), a nie rozdziałom 5 i 9 (zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu)⁽³³⁾. Jeśli jednak kontrolowana spółka zagraniczna jest spółką kapitałową grupy⁽³⁴⁾, może ona postanowić, aby jej zyski finansowe przeznaczone do obrotu były traktowane jak zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu (powiadamiając urzędnika Urzędu Skarbowego i Celnego Jej Królewskiej Mości)⁽³⁵⁾. W przypadku gdy zostanie dokonany ten wybór, rozdział 5 będzie miał zastosowanie do celów ustalenia, czy „domniemane” zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu podlegają podatkowi od kontrolowanych spółek zagranicznych, a podmiot podlegający opodatkowaniu jest uprawniony do występowania o zwolnienie zgodnie z rozdziałem 9.

2.2. Kwestionowany środek pomocy: zwolnienie podatkowe dla finansowania grup

- (33) To, czy podatek od kontrolowanych spółek zagranicznych pobierany jest z tytułu zysków finansowych kontrolowanej spółki zagranicznej nieprzeznaczonej do obrotu oraz w jakim stopniu, nie jest określane wyłącznie na podstawie testów zawartych w rozdziale 5. Zgodnie z rozdziałem 9, jeśli kontrolowana spółka zagraniczna osiąga zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu, które są objęte kryteriami rozdziału 5, może mieć zastosowanie częściowe (75 %) lub całkowite (do 100 %) zwolnienie do celów ustalenia podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych z tytułu zysków finansowych nieprzeznaczonej do obrotu pochodzących z kredytu na rzecz zagranicznej spółki należącej do grupy kapitałowej. W niniejszej decyzji przepis ten określa się jako „zwolnienie podatkowe dla finansowania grup” lub „kwestionowany środek”.

⁽³⁰⁾ Kapitał powiązany w Zjednoczonym Królestwie definiuje się jako wszelki bezpośredni lub pośredni, formalny lub nieformalny wkład kapitału dokonany przez spółkę powiązaną ze Zjednoczonym Królestwem w kontrolowaną spółkę zagraniczną, a także każdą kwotę zysków kontrolowanej spółki zagranicznej, które zostały określone jako „sztucznie przekierowane zyski” w odniesieniu do dowolnego wcześniejszego okresu obrachunkowego, a obecnie są wykorzystywane w celu finansowania kolejnych kredytów kontrolowanej spółki zagranicznej.

⁽³¹⁾ Te dwa dodatkowe konkretne testy służą do zbadania, czy zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu pochodzą z ustaleń zastępujących dywidendy dla przedsiębiorstw będących rezydentami Zjednoczonego Królestwa, czy z rozwiązania w zakresie leasingu finansowego w Zjednoczonym Królestwie.

⁽³²⁾ Zgodnie ze szczególnym testem przewidzianym w rozdziale 6 zyski finansowe kontrolowanej spółki zagranicznej przeznaczone do obrotu spełniają warunki opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych w zakresie, w jakim są finansowane z nadwyżki kapitału własnego pochodzącego z kapitału powiązanego ze Zjednoczonym Królestwem. Chociaż w warunkach opodatkowania określonych w rozdziale 5 w odniesieniu do zysków finansowych nieprzeznaczonej do obrotu stosuje się szersze kryterium finansowania z kapitału powiązanego ze Zjednoczonym Królestwem do celów testu alternatywnego, szczególnie test przewidziany w rozdziale 6 w odniesieniu do zysków finansowych przeznaczonych do obrotu opiera się na „nadwyżce wolnego kapitału” kontrolowanej spółki zagranicznej, tj. na kapitale powyżej kapitału, który spółka mogłaby ewentualnie posiadać, gdyby nie była w 51 % spółką zależną innego przedsiębiorstwa (sekcja 371FA TIOPA). Jedynie w przypadku wystąpienia okoliczności nadmiaru finansowania kapitału własnego z kapitału powiązanego ze Zjednoczonym Królestwem założone zyski spełnią warunki opodatkowania i staną się przedmiotem opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych.

⁽³³⁾ Taka spółka będzie faktycznie działać w sposób podobny do banku detalicznego: wysoki wolumen transakcji, duża liczba przychodów i rozchodów, działalność zabezpieczająca. Kredyty na rzecz działań strukturalnych będą w znacznej mierze finansowane z depozytów grupy, a ogólnie będzie realizowała zyski na podstawie marż pomiędzy działalnością kredytową a przyjmowaniem depozytów.

⁽³⁴⁾ Do celów ustalenia, czy kontrolowana spółka zagraniczna jest „spółką kapitałową grupy”, ma zastosowanie sekcja 316 ust. 5–11 TIOPA.

⁽³⁵⁾ Sekcja 371CE ust. 2 TIOPA.

- (34) Zwolnienie podatkowe dla finansowania grup ma zastosowanie wyłącznie w odniesieniu do zysków objętych rozdziałem 5. Polega ono na zastąpieniu postanowień rozdziału 5 dotyczących opodatkowania zasadą mechaniczną, zgodnie z którą podatek od kontrolowanych spółek zagranicznych ustala się jako kwotę równą 25 % zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu wynikających z pożyczek udzielonych w ramach umów kwalifikowanej pożyczki⁽³⁶⁾ (zwolnienie częściowe: 75 %) lub 0 % w pewnych okolicznościach (całkowite zwolnienie). Przepisem dyspozytywnym jest zwolnienie częściowe. W zakresie, w jakim właściwy kredyt jest finansowany z tak zwanych „kwalifikowanych zasobów”⁽³⁷⁾, zyski kontrolowanej spółki zagranicznej będą mogły zostać zwolnione do wysokości 100 % właściwych zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu. Ponadto pozostała część właściwych zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu, które w zależności od tego, czy ma miejsce zwolnienie częściowe, czy całkowite, nadal spełniałyby warunki opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych, może mimo wszystko być objęta pełnym zwolnieniem z podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych zgodnie z tak zwaną zasadą „dopasowanych odsetek”⁽³⁸⁾.
- (35) We wskazówkach HMRC⁽³⁹⁾ zawartych w uwagach wstępnych do rozdziału 9 stwierdza się, że „wyłączenia w odniesieniu do zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu przewidziane w rozdziale 9 zostały wprowadzone w celu rozwiązania trudnych kwestii wynikających z zamienności pieniądza w ramach grupy wielonarodowej”⁽⁴⁰⁾. Władze brytyjskie wyjaśniły, że stawka włączenia w wysokości 25 % (zwolnienie w wysokości 75 %) opiera się na założeniu, że w razie braku względów podatkowych kontrolowana spółka zagraniczna finansowana w całości kapitałem własnym generująca zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu byłaby finansowana ze Zjednoczonego Królestwa dzięki wyższemu udziałowi zadłużenia i niższemu udziałowi kapitału własnego, co prowadziłoby do dodatkowych zysków finansowych na szczeblu jednostki dominującej w Zjednoczonym Królestwie⁽⁴¹⁾. Stawka zwolnienia została omówiona z brytyjskimi przedstawicielami działalności gospodarczej podczas sporządzania projektu zreformowanego systemu dotyczącego kontrolowanych spółek zagranicznych. W protokole z konsultacji wskazano, że początkowo rozważano zwolnienie w wysokości 50 % (prowadzące do efektywnej stawki opodatkowania w wysokości 10 %). Przedstawiciele działalności gospodarczej nalegali na wyższe zwolnienie w wysokości 75 % prowadzące do efektywnej stawki opodatkowania w wysokości 2–6 %⁽⁴²⁾.
- (36) Kwestionowany środek ma zastosowanie jedynie do zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu, które kontrolowana spółka zagraniczna uzyskuje z kredytów udzielanych zagranicznym spółkom należącym do grupy kapitałowej, które są kontrolowane przez to samo przedsiębiorstwo będące rezydentem Zjednoczonego Królestwa, które kontroluje spółkę zagraniczną. Te umowy pożyczki są określane jako „umowy kwalifikowanej pożyczki”⁽⁴³⁾. Zwolnienie podatkowe dla finansowania grup stanowi zamiennik dla powiązania Zjednoczonego Królestwa z finansowaniem umowy kwalifikowanej pożyczki, żeby grupy wielonarodowe nie musiały śledzić dokładnego źródła lub historii uzgodnień finansowych grupy i zakresu, w jakim są one ponoszone przez Zjednoczone Królestwo⁽⁴⁴⁾.
- (37) Zgłaszając roszczenie na podstawie rozdziału 9 w swojej ocenie podatku dochodowego od osób prawnych, wszystkie potencjalnie podmioty podlegające opodatkowaniu z kontrolowaną spółką zagraniczną generującą zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu z pożyczki w ramach umowy pożyczki kwalifikowanej mogą zdecydować o stosowaniu zasad specjalnych zawartych w rozdziale 9 zamiast zasad ogólnych zawartych w rozdziale 5, pod warunkiem że kontrolowana spółka zagraniczna spełnia warunki testu pomieszczeń

⁽³⁶⁾ Zob. motyw 36.

⁽³⁷⁾ Kwalifikowane zasoby to kredyty kontrolowanej spółki zagranicznej, które nie są bezpośrednio lub pośrednio powiązane z szerszymi funduszami grupy i obejmują zyski kontrolowanej spółki zagranicznej pochodzące z udzielania kredytów odpowiednim członkom grupy kontrolowanych spółek zagranicznych, które to kredyty są wykorzystywane wyłącznie do celów działalności gospodarczej grupy kontrolowanych spółek zagranicznych na odpowiednim terenie, lub fundusze lub inne aktywa otrzymane przez kontrolowaną spółkę zagraniczną w stosunku do akcji posiadanych przez kontrolowaną spółkę zagraniczną u członków grupy kontrolowanych spółek zagranicznych lub emitowanych przez kontrolowaną spółkę zagraniczną na rzecz tych członków (zob. sekcja 3711B TIOPA).

⁽³⁸⁾ Sekcja 3711E TIOPA. Zgodnie z zasadą dopasowanych odsetek podatek od kontrolowanych spółek zagranicznych pozostający po zastosowaniu częściowego lub całkowitego zwolnienia nie może przekraczać w grupie mającej siedzibę w Zjednoczonym Królestwie poziomu kosztów odsetek netto mającego zastosowanie w Zjednoczonym Królestwie. Pułap ten zabezpiecza przed podatkiem od kontrolowanych spółek zagranicznych w przypadku gdy członkowie grupy w Zjednoczonym Królestwie mają zbiorczo dochód netto z finansowania równy lub większy niż ich odliczenia z tytułu finansowania netto (Podręcznik wewnętrzny HMRC, Podręcznik międzynarodowy, INTM216100).

⁽³⁹⁾ Departament rządu brytyjskiego odpowiedzialny za pobór podatków znany jest jako Urząd Skarbowy i Celný Zjednoczonego Królestwa (ang. *Her Majesty's Revenue and Customs*, „HMRC”).

⁽⁴⁰⁾ Podręcznik wewnętrzny HMRC, Podręcznik międzynarodowy, INTM216100.

⁽⁴¹⁾ Pkt 58 pisma Zjednoczonego Królestwa z dnia 15 stycznia 2018 r.

⁽⁴²⁾ Pkt 6 protokołu posiedzenia grupy roboczej kontrolowanej spółki zagranicznej ds. aktywów pieniężnych z dnia 4 lutego 2011 r.

⁽⁴³⁾ W sekcji 3711G TIOPA przedstawiono zasady postępowania pozwalające określić, kiedy pożyczka została udzielona przez kontrolowaną spółkę zagraniczną w ramach umowy kwalifikowanej pożyczki, dotyczące sytuacji, w których strona początkowo uzyskująca pożyczkę sama wykorzystuje fundusze, aby udzielić pożyczki (zasada „ostatecznego dłużnika”). Zob. również Podręcznik wewnętrzny HMRC, Podręcznik międzynarodowy, INTM217100.

⁽⁴⁴⁾ Zob. Podręcznik wewnętrzny HMRC, Podręcznik międzynarodowy, INTM216100. Ponadto stwierdzono również, że włączenie tego zwolnienia ma na celu wprowadzenie stałej, niskiej stawki podatkowej mającej zastosowanie do finansowania wewnątrzgrupowego, co w większości sytuacji „doprowadziłoby do powstania efektywnej stawki podatku od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie od zysków pochodzących z finansowania wewnątrzgrupowego w wysokości 5,75 % do roku 2014”. Konsultacje HMRC w sprawie reformy kontrolowanych spółek zagranicznych, czerwiec 2011 r., godz. 13.10.

działalności gospodarczej. Warunki tego testu są spełnione, jeśli kontrolowana spółka zagraniczna ma do swojej dyspozycji na terytorium, na którym jest rezydentem do celów podatkowych, pomieszczenia, które są (lub mają być) zajmowane i użytkowane z zachowaniem wystarczającej ciągłości, oraz w których działalność na tym terytorium jest prowadzona w całości lub w przeważającej części ⁽⁴⁵⁾.

2.3. Zmiana brytyjskich przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych

- (38) Dnia 6 lipca 2018 r. Zjednoczone Królestwo ogłosiło, że ustawa budżetowa na lata 2018–2019 będzie zawierać zmiany w przepisach dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych w celu wdrożenia dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 ⁽⁴⁶⁾ („dyrektywa w sprawie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania”). Zmiany te dotyczą po pierwsze definicji kontroli, która ma wpływ na wszystkie zyski podlegające opłacie od kontrolowanych spółek zagranicznych, a po drugie obecności funkcji decyzyjnych i zarządczych w Zjednoczonym Królestwie w celu stosowania zwolnienia podatkowego dla finansowania grup w odniesieniu do zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu. Pierwsza zmiana ma zatem charakter bardziej ogólny, ale druga ma wpływ konkretnie na zakres kwestionowanego środka.
- (39) Druga zmiana ogranicza dostęp do zwolnienia podatkowego dla finansowania grup, żeby podmioty podlegające opodatkowaniu nie mogły już występować o zwolnienie w odniesieniu do zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu z pożyczek udzielonych w ramach umów kwalifikowanej pożyczki na podstawie rozdziału 9 zamiast rozdziału 5, w zakresie, w jakim zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu pochodzą z aktywów i ryzyka, w odniesieniu do których w Zjednoczonym Królestwie sprawowane są odpowiednie funkcje decyzyjne i zarządcze. Zmiany te zostały uchwalone w sekcji 20 ust. 2 ustawy budżetowej z 2019 r. (kontrolowane spółki zagraniczne: zwolnienie i kontrola spółki finansowej) i weszły w życie w dniu 1 stycznia 2019 r. ⁽⁴⁷⁾.

2.4. Kontekst międzynarodowy i unijny

- (40) Wiele państw wprowadziło przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych, aby zapobiec unikaniu lub odraczaniu opodatkowania przez podatników w wyniku przenoszenia zysków do nisko opodatkowanych zagranicznych spółek zależnych. Wszystkie określone w przepisach dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych zyski podatkowe niektórych podmiotów niebędących rezydentami na poziomie udziałowców podmiotu niebędącego rezydentem będących rezydentami do celów podatkowych w pewnych okolicznościach. Dokładne zasady działania w różnych krajach mogą się jednak znacznie różnić ⁽⁴⁸⁾, ponieważ zasady i kryteria określające te elementy będą musiały być dostosowane do krajowego systemu opodatkowania osób prawnych, którego są częścią, i odzwierciedlać cele polityki podatkowej danego państwa.

2.4.1. Wskazówki OECD (projekt BEPS)

- (41) W „Planie działania w sprawie erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków” ⁽⁴⁹⁾ Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju („OECD”) zauważa, że przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych wprowadzono w wielu państwach w celu rozwiązania jednego ze źródeł problemów związanych z erozją bazy podatkowej i przenoszeniem zysków („BEPS”), w szczególności możliwości stworzenia powiązanych podatników niebędących rezydentami i przekierowywania zysków przedsiębiorstwa będącego rezydentem za pośrednictwem podmiotu zależnego niebędącego rezydentem. W sprawozdaniu końcowym dotyczącym BEPS w sprawie działania 3 dotyczącego wykorzystania przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych ustanowiono zalecenia dla państw członkowskich należących do OECD i nienależących do OECD do celów wykorzystania w sporządzaniu projektów skutecznych przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych ⁽⁵⁰⁾. Sprawozdanie zostało przygotowane w celu zapewnienia, aby jurysdykcje, które wybierają stosowanie przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych, mogły tego dokonać w sposób skuteczny, aby zapobiec przenoszeniu przez podatników zysków do zagranicznych spółek zależnych w celu uniknięcia opodatkowania. W sprawozdaniu wymieniono brytyjskie przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych jako przykład przepisów, w których wykorzystuje się koncepcje opracowane przez OECD w celu określenia funkcji decyzyjnych i zarządczych grupy związanych z każdym składnikiem aktywów w celu ustalenia zakresu przepisów ⁽⁵¹⁾.

⁽⁴⁵⁾ Sekcja 371DG TIOPA. HMRC opublikował dodatkowe wskazówki dotyczące funkcjonowania testu w szczególnym kontekście rozdziału 9 i zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu (Podręcznik wewnętrzny HMRC, Podręcznik międzynarodowy, INTM216650).

⁽⁴⁶⁾ Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.U. L 193 z 19.7.2016, s. 1).

⁽⁴⁷⁾ http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2019/1/pdfs/ukpga_20190001_en.pdf

⁽⁴⁸⁾ Dotyczy to na przykład definicji kontroli, niskiego opodatkowania i przenoszonych zysków, a także przepisów administracyjnych dotyczących obliczania zysków kontrolowanej spółki zagranicznej i zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu.

⁽⁴⁹⁾ OECD (2013), „Plan działania w sprawie erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków”, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

⁽⁵⁰⁾ OECD (2015), *Designer Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report*, Plan działania OECD/G20 w sprawie erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków, OECD Publishing, Paryż. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>

⁽⁵¹⁾ OECD (2015), *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report*, pkt 85, przypis 12. W sprawozdaniu nie zawiera żadnych odniesień do specjalnych zwolnień w przepisach dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych w odniesieniu do przychodów finansowych grupy.

2.4.2. Dyrektywa w sprawie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania

- (42) Na szczelbu unijnym w dniu 12 lipca 2016 r. Rada przyjęła dyrektywę w sprawie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania⁽⁵²⁾. W motywach dyrektywy wyraźnie odniesiono się do sprawozdań końcowych OECD dotyczących 15 działań służących zwalczaniu erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków oraz konkluzji Rady z dnia 8 grudnia 2015 r., w których zaakcentowano konieczność znalezienia na szczelbu UE wspólnych, lecz elastycznych rozwiązań, które byłyby spójne z wnioskami OECD dotyczącymi erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków. Motywy stanowią również:

„W wyniku stosowania zasad dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych dochody kontrolowanej jednostki zależnej, która jest nisko opodatkowana, są przypisywane z powrotem jej jednostce dominującej. Jednostka dominująca podlega wówczas opodatkowaniu z tytułu takiego przypisanego dochodu w państwie, w którym jest rezydentem do celów podatkowych. W zależności od priorytetów politycznych zainteresowanego państwa zasady dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych mogą być ukierunkowane na całą nisko opodatkowaną jednostkę zależną, konkretne kategorie dochodów lub też mogą się ograniczać tylko do dochodu, który został w sposób sztuczny skierowany do tej jednostki zależnej”.

- (43) Faktyczną zasadę dotyczącą kontrolowanych spółek zagranicznych określono w art. 7 dyrektywy w sprawie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania i dają one państwom członkowskim wybór między dwoma różnymi rodzajami przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych. Standardowa zasada, w której wymieniono rodzaje zysku, który – w przypadku gdy podlega niskiemu opodatkowaniu – należy opodatkować zgodnie z zasadą dotyczącą kontrolowanych spółek zagranicznych, znajduje się w art. 7 ust. 1, art. 7 ust. 2 lit. a) i art. 7 ust. 3. Zasadę alternatywną na podstawie testu funkcji decyzyjnych i zarządczych zawarto w art. 7 ust. 1, art. 7 ust. 2 lit. b) i art. 7 ust. 4 stanowiącą, że zyski kontrolowanej spółki zagranicznej wynikające z funkcji decyzyjnych i zarządczych pełnionych w kontrolującym państwie członkowski, podlegają opłacie od kontrolowanych spółek zagranicznych⁽⁵³⁾.
- (44) Najbardziej odpowiednie przepisy art. 7 brzmią następująco:

„Artykuł 7

Zasada dotycząca kontrolowanych spółek zagranicznych

1. Państwo członkowskie podatnika traktuje podmiot [...] jako kontrolowaną spółkę zagraniczną, gdy spełnione są następujące warunki: [...]

2. W przypadku gdy podmiot [...] [jest] traktowan[y] jako kontrolowana spółka zagraniczna na mocy ust. 1, państwo członkowskie podatnika uwzględni w podstawie opodatkowania:

a) niepodzielony dochód podmiotu lub dochód stałego zakładu pochodzący z następujących kategorii:

(i) odsetki lub inne dochody generowane przez aktywa finansowe;

[...]

Niniejsza litera nie ma zastosowania, jeżeli kontrolowana spółka zagraniczna prowadzi istotną działalność gospodarczą wspomagana personelem, wyposażeniem, aktywami i pomieszczeniami, o czym świadczą stosowne fakty i okoliczności.

[...]

lub:

b) niepodzielony dochód podmiotu lub stałego zakładu pochodzący z nierzeczywistych uzgodnień, które wprowadzono głównie w celu uzyskania korzyści podatkowej.

Na użytek niniejszej litery jednostkowe lub seryjne uzgodnienie uznaje się za nierzeczywiste w zakresie, w jakim dany podmiot lub stały zakład nie byłby właścicielem aktywów lub nie podejmowałyby ryzyk, które generują całość lub część ich dochodów, gdyby nie były kontrolowane przez spółkę, która wykonuje związane z tymi aktywami i ryzykami funkcje decyzyjne i zarządcze oraz odgrywające zasadniczą rolę w generowaniu dochodów kontrolowanej spółki.

3. W przypadku gdy, na mocy przepisów państwa członkowskiego, podstawa opodatkowania podatnika obliczana jest zgodnie z ust. 2 lit. a), dane państwo członkowskie może postanowić, że nie będzie traktować podmiotu lub stałego zakładu jako kontrolowanej spółki zagranicznej zgodnie z ust. 1, jeżeli jedna trzecia lub mniejsza część dochodu uzyskanego przez ten podmiot lub stały zakład jest objęta zakresem kategorii ujętych w ust. 2 lit. a).

⁽⁵²⁾ Dyrektywa (UE) 2016/1164. Zgodnie z art. 11 dyrektywy państwo członkowskie wdrożyło i stosują przepisy dyrektywy od dnia 1 stycznia 2019 r.

⁽⁵³⁾ W art. 8 dyrektywy w sprawie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania ilustruje ponadto sposób obliczania zysków kontrolowanej spółki zagranicznej.

W przypadku gdy, na mocy przepisów państwa członkowskiego, podstawa opodatkowania podatnika obliczana jest zgodnie z ust. 2 lit. a), dane państwo członkowskie może postanowić, że nie będzie traktować przedsiębiorstw finansowych jako kontrolowanych spółek zagranicznych, jeżeli jedna trzecia lub mniejsza część dochodu tego podmiotu z tytułu kategorii ujętych w ust. 2 lit. a) pochodzi z transakcji z danym podatnikiem lub jego przedsiębiorstwami powiązanymi.

[...]"

2.5. Zakres zwolnienia

- (45) Zwolnienie podatkowe dla finansowania grup obowiązuje od 1 stycznia 2013 r. Podatnicy, którzy mogą skorzystać ze zwolnienia podatkowego dla finansowania grup, to płatnicy podatku dochodowego od osób prawnych będący rezydentami Zjednoczonego Królestwa – lub podmioty podlegające opodatkowaniu – którzy kontrolują spółki zagraniczne uzyskujące zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu pochodzące z pożyczki udzielonej w ramach umów kwalifikowanej pożyczki i wystąpili z wnioskiem w deklaracji podatkowej od osób prawnych o zastosowanie przepisów rozdziału 9 do obliczania podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych w odniesieniu do tych zysków, zamiast obliczania podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych zgodnie z przepisami rozdziału 5. Podatnicy ci są częścią grupy wielonarodowej, która obejmuje co najmniej podmiot podlegający opodatkowaniu będący rezydentem Zjednoczonego Królestwa, kontrolowaną spółkę zagraniczną i zagraniczną spółkę zależną finansowaną w ramach umowy kwalifikowanej pożyczki, a także kontrolowaną przez ten podmiot podlegający opodatkowaniu. Jak stwierdzono w motywie 38, od dnia 1 stycznia 2019 r. nie ma to już zastosowania do zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu, w przypadku gdy odnośne funkcje decyzyjne i zarządcze znajdują się w Zjednoczonym Królestwie.
- (46) Nie istnieje obowiązkowa procedura wcześniejszego zatwierdzenia lub wcześniejszej weryfikacji. Usługa nieustawowej weryfikacji w Zjednoczonym Królestwie, dotycząca prawidłowej interpretacji przepisów podatkowych, jest dostępna również w odniesieniu do przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych. Komisja wystąpiła o wykaz nieustawowych weryfikacji związanych ze zreformowanymi przepisami dotyczącymi kontrolowanych spółek zagranicznych wydanymi przez władze brytyjskie od momentu wprowadzenia zreformowanych przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych do dnia 31 marca 2014 r. i otrzymała taki wykaz. Obejmowały one zarówno sytuacje, w których podmiot podlegający opodatkowaniu wystąpił z wnioskiem o nieustawową weryfikację wniosku na podstawie rozdziału 9, powołując się na częściowe lub całkowite zwolnienie, jak również kwestie interpretacyjne dotyczące innych aspektów brytyjskich przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych, takie jak możliwość zastosowania zwolnienia na poziomie podmiotu. Podobnie jak wszystkie nieustawowe weryfikacje wydawane przez HMRC, zapewniają one pomoc w przypadku rzeczywistej niepewności co do interpretacji konkretnego przepisu prawnego.

3. PODSTAWY WSZCZĘCIA POSTĘPOWANIA

- (47) Komisja podjęła decyzję o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego, ponieważ wstępnie przyjęła, że zwolnienie podatkowe dla finansowania grup stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu, i miała wątpliwości, czy zwolnienie podatkowe dla finansowania grup można uznać za zgodne z rynkiem wewnętrznym.
- (48) Komisja wyraziła wstępną opinię, że zwolnienie podatkowe dla finansowania grup stanowi *program pomocowy* w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia Rady (UE) 2015/1589⁽⁵⁴⁾, o ile funkcjonował on, bez konieczności stosowania dalszych środków wykonawczych, na rzecz zwolnienia spółek należących do brytyjskich grup kapitałowych, wchodzących w skład grup wielonarodowych z podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych, który w przeciwnym razie byłby pobierany od niektórych zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu uzyskiwanych przez kontrolowane przez nie spółki zagraniczne.
- (49) Komisja wstępnie przyjęła, że kwestionowany środek pozwala na uzyskanie selektywnej korzyści. Komisja była zdania, że zwolnienie podatkowe dla finansowania grup stanowi odstępstwo od brytyjskich przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych (co Komisja uznała za system odniesienia w tym przypadku), ponieważ zwolniła niektóre zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu z podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych.

⁽⁵⁴⁾ Ze skutkiem od dnia 14 października 2015 r. rozporządzeniem Rady (UE) 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiającym szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. L 248 z 24.9.2015, s. 9) uchylono i zastąpiono rozporządzenie Rady (WE) nr 659/1999 z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 93 Traktatu WE, (Dz.U. L 83 z 27.3.1999, s. 1). Wszystkie odesłania do rozporządzenia (WE) nr 659/1999 można rozumieć jako odesłania do rozporządzenia (UE) 2015/1589 i należy odczytywać zgodnie z tabelą korelacji zawartą w załączniku II do rozporządzenia (UE) 2015/1589.

- (50) Komisja wstępnie przyjęła również, że korzyść uzyskana dzięki kwestionowanemu środkowi ma charakter selektywny, ponieważ jest ona dostępna jedynie dla przedsiębiorstw dokonujących transakcji finansowych z udziałem powiązanych dłużników zagranicznych i nie jest dostępna dla przedsiębiorstw dokonujących innych transakcji finansowych z udziałem powiązanych dłużników brytyjskich lub dłużników będących osobami trzecimi, niezależnie od tego, czy mają siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, czy też za granicą, mimo że wszyscy oni wydają się znajdować w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej w świetle celu brytyjski przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych.
- (51) Komisja wstępnie przyjęła ponadto, że zwolnienie podatkowe dla finansowania grup nie może być uzasadniane ze względu na charakter lub ogólny system brytyjskich przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych, ponieważ uznała, że zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu z pożyczek udzielonych ramach umów kwalifikowanej pożyczki nie stanowią mniejszego ryzyka sztucznego przekierowania dochodów w porównaniu z innymi rodzajami kontrolowanych spółek finansowych w świetle założeń brytyjskich przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych. Komisja stwierdziła, że kwestionowany środek nie wydaje się konieczny do osiągnięcia logicznego lub zgodnego z prawem celu, a nawet gdyby był konieczny, Komisja uznałaby go za nieproporcjonalny.
- (52) Ponieważ wszystkie inne warunki przewidziane w art. 107 ust. 1 Traktatu zostały spełnione Komisja stwierdziła wstępnie, że zwolnienie podatkowe dla finansowania grup stanowi pomoc państwa. Ponieważ władze brytyjskie nie przedstawiły żadnego argumentu wskazującego, że którykolwiek z wyjątków przewidzianych w art. 107 ust. 2 i 3 Traktatu może mieć zastosowanie, a także w świetle charakteru pomocy operacyjnej środka, Komisja miała wątpliwości, czy środek można uznać za zgodny z rynkiem wewnętrznym. Komisja podjęła zatem decyzję o wszczęciu postępowania przewidzianego w art. 108 ust. 2 TFUE w sprawie kwestionowanego środka.

4. UWAGI ZJEDNOCZONEGO KRÓLESTWA

- (53) Władze brytyjskie nie zgadzają się z obawami wyrażonymi przez Komisję w decyzji o wszczęciu postępowania. W odpowiedzi na decyzję o wszczęciu postępowania z dnia 15 stycznia 2018 r. władze brytyjskie przedstawiły cztery argumenty na poparcie swojego stanowiska, zgodnie z którym zwolnienie podatkowe dla finansowania grup nie stanowi pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu:
- zwolnienie podatkowe dla finansowania grup nie przysparza korzyści na rzecz żadnego przedsiębiorstwa ani nie stanowi korzyści. Jego celem jest wyznaczenie granic podstawy opodatkowania osób prawnych przez zdefiniowanie sztucznie przekierowanego zysku, a nie przez zapewnienie zwolnienia z już ustalonej podstawy opodatkowania;
 - odpowiednim systemem odniesienia powinien być system opodatkowania osób prawnych obowiązujący w Zjednoczonym Królestwie⁽⁵⁵⁾;
 - zwolnienie podatkowe dla finansowania grup nie stanowi odstępstwa od systemu odniesienia, ponieważ nie wprowadza rozróżnienia między podmiotami gospodarczymi, które w świetle celów systemu odniesienia znajdują się w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej;
 - jeżeli zwolnienie podatkowe dla finansowania grup stanowi odstępstwo od systemu odniesienia, odstępstwo to może być uzasadnione podstawowymi i wiodącymi zasadami tego systemu odniesienia.

Władze brytyjskie przedstawiły dodatkową argumentację w kolejnym piśmie z dnia 22 marca 2018 r., uwagi dotyczące wkładu zainteresowanych stron w piśmie z dnia 23 lutego 2018 r. oraz dalsze wyjaśnienia dotyczące stosowania przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych do finansowania zysków w piśmie z dnia 3 lipca 2018 r.

4.1. Uwagi dotyczące istnienia korzyści

- (54) Władze brytyjskie argumentują, że zwolnienie podatkowe dla finansowania grup nie poprawia sytuacji finansowej przedsiębiorstwa przez zmniejszanie obciążeń, które normalnie byłyby uwzględnione w jego budżecie, lub zmniejszanie podatku, który normalnie byłby należny, a zatem nie przynosi przedsiębiorstwu selektywnej korzyści. Przypominają, że reforma podatku dochodowego od osób prawnych w 2013 r. nadała systemowi podatkowemu bardziej terytorialny charakter, co oznacza, że zyski przedsiębiorstwa niebędącego rezydentem zwykle nie są opodatkowane przez Zjednoczone Królestwo (chyba że istnieje stały zakład) oraz że przedsiębiorstwo będące rezydentem Zjednoczonego Królestwa zwykle nie jest opodatkowane od zysków swoich spółek zależnych (nie) będących rezydentami Zjednoczonego Królestwa. System dotyczący kontrolowanych spółek zagranicznych stanowi wyjątek od tych zasad ogólnych. Jego celem jest opodatkowanie przedsiębiorstwa będącego rezydentem Zjednoczonego Królestwa od zysków spółek zależnych niebędących rezydentami, o ile zyski te zostały sztucznie przekierowane ze Zjednoczonego Królestwa.

⁽⁵⁵⁾ Władze brytyjskie zauważają jednak, że również w przypadku zawężonego systemu odniesienia, tj. brytyjskiego systemu dotyczącego kontrolowanych spółek zagranicznych, wynik oceny pomocy państwa będzie taki sam, jeżeli cele zostaną prawidłowo określone.

- (55) Władze brytyjskie twierdzą, że ponieważ celem systemu dotyczącego kontrolowanych spółek zagranicznych jest ochrona podstawy opodatkowania osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie, tj. to, co rozumie się przez sztuczne przekierowanie ze Zjednoczonego Królestwa, jest siłą rzeczy uzależnione od tego, co Zjednoczone Królestwo uważa za konieczne do uwzględnienia w tej podstawie, dopóki definicja ta jest zgodna z prawem Unii.
- (56) Władze brytyjskie stwierdzają, że rozdział 5 wraz z rozdziałem 9 określają zakres systemu dotyczącego kontrolowanych spółek zagranicznych przez określenie, które z zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu należy uznać za sztucznie przekierowane. W rozdziale 5 określono wstępne filtry służące do identyfikacji zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu, które potencjalnie zostały sztucznie przekierowane, a w rozdziale 9 zapewniono, że żadne zyski nie są objęte zakresem podatku, w przypadku gdy w oparciu o dodatkowe kryteria nie ma podstaw do stwierdzenia, że zostały one sztucznie przekierowane.
- (57) Zyski, które według władz brytyjskich podlegają zwolnieniu podatkowemu dla finansowania grup nie są zatem uważane za zyski sztucznie przekierowane. Oznacza to, że zastosowanie mają ogólne zasady systemu opodatkowania osób prawnych, a zyski osiągnięte przez spółkę zależną niebędącą rezydentem nie powinny podlegać opodatkowaniu. Nieopodatkowanie tych zysków nie stanowi zatem korzyści.
- (58) Władze brytyjskie przypominają również, że Sąd w sprawie *Sanierungsklausel* ⁽⁵⁶⁾ orzekł, że zwolnienie z przepisu dotyczącego przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, które jest niezgodne z celem tego przepisu, stanowi odstępstwo. Jednak według władz brytyjskich zwolnienie podatkowe dla finansowania grup nie stanowi takiego zwolnienia ponieważ nie powoduje, że system dotyczący kontrolowanych spółek zagranicznych nie ma zastosowania do niektórych podmiotów gospodarczych, lecz raczej określa, czy i w jakim stopniu zyski z wewnątrzgrupowych pożyczek można uznać za sztucznie przekierowane ze Zjednoczonego Królestwa. Zwolnienie, zdaniem władz brytyjskich, jest zatem zgodne z celem systemu dotyczącego kontrolowanych spółek zagranicznych.

4.2. Uwagi dotyczące selektywności

4.2.1. Systemem odniesienia powinien być system opodatkowania osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie

- (59) Władze brytyjskie nie zgadzają się ze stanowiskiem Komisji zawartym w decyzji o wszczęciu postępowania, zgodnie z którym system dotyczący kontrolowanych spółek zagranicznych jest systemem odniesienia, i jako właściwy system odniesienia wskazują brytyjski system opodatkowania osób prawnych. Władze brytyjskie stwierdzają, że cel i struktura systemu dotyczącego kontrolowanych spółek zagranicznych mogą być rozumiane jedynie w kontekście ogólnego podejścia Zjednoczonego Królestwa do opodatkowania zysków przedsiębiorstw.
- (60) Władze brytyjskie stwierdzają, że zrozumienie definicji zysku przedsiębiorstw, w tym traktowania różnych pozycji dochodów i wydatków oraz harmonogramu ich uznawania w ramach szerszego brytyjskiego systemu opodatkowania osób prawnych, ma zasadnicze znaczenie dla zrozumienia szczególnych możliwości nadużyć, przed którymi system dotyczący kontrolowanych spółek zagranicznych ma chronić.
- (61) Władze brytyjskie podkreślają, że system dotyczący kontrolowanych spółek zagranicznych jest tylko jednym z szeregu środków zapobiegających unikaniu opodatkowania, które mają na celu ochronę brytyjskiej podstawy opodatkowania, oraz że podejście przyjęte w brytyjskim systemie opodatkowania osób prawnych do ustalania cen transakcji wewnątrzgrupowych i jego szerszych środków ochrony podstawy opodatkowania, takich jak „podatek od przekierowanych dochodów” i zasady „rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych”, stanowi ważny kontekst dla zrozumienia systemu dotyczącego kontrolowanych spółek zagranicznych jako części obrony Zjednoczonego Królestwa przed sztucznym przekierowaniem dochodów.
- (62) Według władz brytyjskich ocena tych szerszych względów politycznych leżących u podstaw brytyjskiego systemu opodatkowania osób prawnych pomaga zrozumieć szczegółową strukturę zasad dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych, a mianowicie konieczność wprowadzenia systemu administracyjnego, który pozwoli osiągnąć proporcjonalne wyniki dla różnych rodzajów spółek w ramach brytyjskiego systemu opodatkowania osób prawnych, przy jednoczesnym przestrzeganiu prawa Unii w zakresie podstawowych wolności ⁽⁵⁷⁾.
- (63) W przypadku gdy system dotyczący kontrolowanych spółek zagranicznych zostanie uznany za system odniesienia, zdaniem władz brytyjskich cel tego systemu należy określić w odniesieniu do systemu opodatkowania osób prawnych, w którym system ten funkcjonuje. W tym przypadku cel samego systemu dotyczącego kontrolowanych spółek zagranicznych można opisać jako „ochronę podstawy opodatkowania osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie przez dążenie do określenia i objęcia zakresem zysków podatkowych Zjednoczonego Królestwa, w odniesieniu do których uzasadnione jest założenie, że zostały one sztucznie przeniesione ze Zjednoczonego Królestwa za pomocą stosowanego zbioru przepisów zgodnych z prawem europejskim” ⁽⁵⁸⁾.

⁽⁵⁶⁾ Sprawa T-287/11 Heitkamp BauHolding GmbH przeciwko Komisji Europejskiej, ECLI:EU:T:2016:60 oraz Sprawa T-620/11 GFKL Financial Services AG przeciwko Komisji Europejskiej, ECLI:EU:T:2016:59.

⁽⁵⁷⁾ Władze brytyjskie nakreślają alternatywne podejścia, które były brane pod uwagę przy wdrażaniu reformy przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych w stosunku do obecnych przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych przyjętych w 2013 r. Władze brytyjskie wyjaśniają ponadto, dlaczego żadna z tych alternatywnych opcji nie została wybrana (pismo Zjednoczonego Królestwa z dnia 22 marca 2018 r., sekcja 4).

⁽⁵⁸⁾ Pismo Zjednoczonego Królestwa z dnia 15 stycznia 2018 r. w odpowiedzi na decyzję Komisji Europejskiej o wszczęciu postępowania w motywie 106.

4.2.2. Zwolnienie podatkowe dla finansowania grup nie stanowi odstępstwa.

- (64) Władze brytyjskie nie uważają, że zwolnienie podatkowe dla finansowania grup znajdujące się w rozdziale 9 stanowi korzyść, która jest na pierwszy rzut oka selektywna, ponieważ nie wprowadza rozróżnienia między podmiotami gospodarczymi, które w świetle celów systemu odniesienia znajdują się w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej.
- (65) Władze brytyjskie porównują sytuację objętą zwolnieniem podatkowym dla finansowania grup – kontrolowaną spółkę zagraniczną otrzymującą zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu z pożyczek udzielonych w ramach umów kwalifikowanej pożyczki – z sytuacjami, które nie są objęte zwolnieniem podatkowym dla finansowania grup, w których kontrolowana spółka zagraniczna otrzymuje zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu z tytułu udzielania pożyczek podmiotom powiązanych ze Zjednoczonym Królestwem lub osobom trzecim.
- (66) Władze brytyjskie uważają, że te trzy rodzaje pasywnego udzielania pożyczek – tj. udzielanie pożyczek w ramach umów kwalifikowanej pożyczki, udzielanie pożyczek podmiotom powiązanych ze Zjednoczonym Królestwem (określane przez władze brytyjskie jako „pożyczki udzielane jednostce dominującej”) oraz udzielanie pożyczek osobom trzecim (określanych przez władze brytyjskie jako „skarbonki”) – to zupełnie różne sytuacje stwarzające różne możliwości unikania i różne ryzyko sztucznego przekierowania, a zatem nie są one pod względem faktycznym i prawnym porównywalne.
- (67) Władze brytyjskie uważają, że pożyczki udzielane jednostce dominującej i skarbonki wyraźnie nie mają uzasadnienia handlowego i w oczywisty sposób wskazują na sztuczne przekierowanie⁽⁵⁹⁾. Sytuacja jest mniej oczywista w przypadku umów kwalifikowanej pożyczki, w związku z czym w kontekście przedsiębiorstw finansujących angażujących udzielających pożyczek zagranicznym przedsiębiorstwom wchodzącym w skład grupy może istnieć jaśniejsze uzasadnienie handlowe i trudniejsze może być obiektywne wykazanie, że dane rozwiązania wiążą się ze sztucznym przekierowaniem dochodów. Na tej podstawie Zjednoczone Królestwo twierdzi, że te trzy rodzaje pożyczek nie są porównywalne pod względem faktycznym i prawnym⁽⁶⁰⁾.
- (68) Ponadto władze brytyjskie przypominają, że Komisja w swoich wcześniejszych decyzjach dotyczących niderlandzkiego programu „groepsrentebox”⁽⁶¹⁾ oraz systemu opodatkowania odsetek w odniesieniu do grup na Węgrzech⁽⁶²⁾ stwierdziła, że istnieją różnice między odsetkami powiązanych spółek należących do grupy kapitałowej a przedsiębiorstwami należącymi do osób trzecich⁽⁶³⁾.
- (69) Władze brytyjskie nie podzielają poglądu Komisji, że najwyższe ryzyko dla struktur motywowanych podatkami, zwłaszcza w przypadku rozwiązań finansowych wykorzystujących proporcję między kapitałem obcym a kapitałem własnym, występuje w stosunkach między przedsiębiorstwami. Władze brytyjskie utrzymują, że zwolnienie podatkowe dla finansowania grup odzwierciedla wybór polityczny Zjednoczonego Królestwa, aby nie podejmować działań w związku ze sztucznym przekierowaniem zysków zagranicznych. Zidentyfikowane przez Komisję zróżnicowane traktowanie byłoby zatem nieodłącznie związane z celem brytyjskich przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych. Władze brytyjskie przypominają, że system dotyczący kontrolowanych spółek zagranicznych odnosi się jedynie do sztucznego przekierowania dochodów ze Zjednoczonego Królestwa, a nie do sztucznego przekierowania zagranicznych dochodów z odsetek w ramach grupy, w sytuacji gdy Zjednoczone Królestwo na tym nic nie traci.

4.2.3. Uzasadnienie za pomocą podstawowych i wiodących zasad systemu odniesienia

- (70) Władze brytyjskie twierdzą, że jeżeli zwolnienie podatkowe dla finansowania grup stanowi odstępstwo, jest ono uzasadnione podstawowymi i wiodącymi zasadami systemu opodatkowania osób prawnych i systemu dotyczącego kontrolowanych spółek zagranicznych, tj. zapobieganiem sztuczному przekierowaniu dochodów ze Zjednoczonego Królestwa przez system, który jest solidny, nadający się do zarządzania i zgodny z prawem Unii.

⁽⁵⁹⁾ W przypadku pożyczek udzielonych jednostce dominującej, spółka należąca do grupy kapitałowej będąca rezydentem w Zjednoczonym Królestwie może odliczyć koszty odsetek od tej pożyczki od swoich dochodów, podczas gdy dochód z odsetek od inwestycji nie jest opodatkowany (lub podlega niskiemu opodatkowaniu) na poziomie kontrolowanej spółki zagranicznej. W tej sytuacji Zjednoczone Królestwo uważa, że połączenie nieopodatkowania zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu na poziomie kontrolowanej spółki zagranicznej i odliczenia odsetek w Zjednoczonym Królestwie stanowi zagrożenie dla Ministerstwa Skarbu Zjednoczonego Królestwa. Zjednoczone Królestwo uważa, że nie ma żadnego uzasadnionego powodu handlowego dla strukturyzacji finansowania z przedsiębiorstwa będącego rezydentem w Zjednoczonym Królestwie przez kontrolowaną spółkę zagraniczną zamiast bezpośredniego pożyczania pieniędzy innemu przedsiębiorstwu w Zjednoczonym Królestwie. W związku z tym zarówno celem, jak i skutkiem mechanizmu finansowania byłoby sztuczne przekierowanie dochodów z odsetek ze Zjednoczonego Królestwa i uzyskanie w ten sposób korzyści podatkowej w Zjednoczonym Królestwie. Podobnie, według władz brytyjskich, w przypadku skarbonek istnieje duże prawdopodobieństwo, że zyski rzeczywiście zostaną sztucznie przekierowane, a wpływ na podstawę opodatkowania w Zjednoczonym Królestwie jest ich zdaniem znaczny.

⁽⁶⁰⁾ Pismo Zjednoczonego Królestwa z dnia 3 lipca 2018 r., załącznik pkt 3.

⁽⁶¹⁾ Decyzja Komisji 2009/809/WE z dnia 8 lipca 2009 r. w sprawie programu obniżenia odsetek w ramach grupy (program groepsrentebox), który Niderlandy zamierzają wprowadzić w życie (C 4/07 (ex N 465/06)) (Dz.U. L 288 z 4.11.2009, s. 26).

⁽⁶²⁾ Decyzja Komisji 2010/95/WE z dnia 28 października 2009 r. w sprawie pomocy państwa C 10/07 (ex NN 13/07) udzielonej przez Węgry w zakresie odliczeń podatkowych dotyczących decyzji dotyczących odsetek w rozliczeniach wewnątrz grupy kapitałowej (Dz.U. L 42 z 17.2.2010, s. 3).

⁽⁶³⁾ Pismo Zjednoczonego Królestwa z dnia 15 stycznia 2018 r., motyw 119.

- (71) Władze brytyjskie podkreślają, że rozdział 9 opiera się na mechanicznym teście, który zapewnia odpowiednią równowagę między właściwym rozpatrywaniem wyłącznie przypadków wysokiego ryzyka w odniesieniu do różnych podatników, przy jednoczesnym zapewnieniu, że nie ma nadmiernego uwzględnienia zysków, które byłyby niezgodne z unijnym orzecznictwem w sprawie podstawowych wolności. Władze brytyjskie twierdzą, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości w sprawie swobody przedsiębiorczości, w szczególności w sprawie *Cadbury Schweppes* ⁽⁶⁴⁾, nie można pobierać podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych w odniesieniu do zagranicznych spółek zależnych prowadzących rzeczywistą działalność komercyjną. Władze brytyjskie stwierdzają, że testy mechaniczne i ustalone wskaźniki procentowe zostały określone na poziomie gwarantującym, że nie dochodzi do nadmiernego uwzględnienia zysków. Władze brytyjskie uważają, że równowaga ta jest jednoznacznie zgodna z ogólnie przyjętą międzynarodową praktyką, a w szczególności ze sprawozdaniem w sprawie działania 3 dotyczącego BEPS.
- (72) Władze brytyjskie argumentują, że rozdziały 5 i 9 odzwierciedlają to podejście dzięki zastosowaniu szczególnych kryteriów w celu rozróżnienia ryzyka i wpływu różnych rozwiązań na podstawę opodatkowania obowiązującą w Zjednoczonym Królestwie oraz dzięki zastosowaniu mechanicznego podejścia w celu przeciwdziałania ryzyku unikania opodatkowania w odniesieniu do różnych podatników. Zastosowanie tego podejścia pozwala na uzyskanie rozsądnego przybliżenia sztucznie przekierowanych zysków w przypadku rozwiązań, które utrudniają ustalenie tego lub wymagają subiektywnej oceny odpowiednich rozwiązań alternatywnych; w opinii władz brytyjskich wskaźnik zwolnienia w wysokości 75 % oraz wskaźnik włączenia w wysokości 25 % do zwolnienia podatkowego dla finansowania grup zapewnia odpowiednią równowagę.

5. UWAGI ZAINTERESOWANYCH STRON

- (73) Uwagi przedstawiło osiem zainteresowanych stron. Law Society of England and Wales (towarzystwo prawnicze Anglii i Walii) przedstawiło swoje uwagi w dniu 19 grudnia 2017 r. Joseph Hage Aaronson LLP przedstawił swoje uwagi w dniu 21 grudnia 2017 r. Cztery zainteresowane strony, które zwróciły się z wnioskiem o nieujawnianie ich tożsamości, przedstawiły swoje uwagi w dniu 22 grudnia 2017 r. Tego samego dnia otrzymano uwagi od Ernst & Young LLP. Vodafone Group plc przedstawiło swoje uwagi dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania w dniu 2 stycznia 2018 r. Zainteresowanymi stronami są albo przedsiębiorstwa, które stosowały zwolnienie podatkowe dla finansowania grup w ostatnich latach, albo przedsiębiorstwa doradcze doradzające klientom brytyjskim w kwestiach dotyczących podatków międzynarodowych, w tym stosowania kwestionowanego środka, albo w jednym przypadku krajowa organizacja brytyjska reprezentująca praktyków prawa w Zjednoczonym Królestwie.
- (74) Zasadniczo większość uwag zainteresowanych stron odzwierciedla argumenty przedstawione przez władze brytyjskie. W przypadku gdy zainteresowane strony przedstawiają nowe argumenty wobec argumentów władz brytyjskich, argumenty te podsumowano w niniejszej sekcji.

5.1. Uwagi dotyczące wybranego systemu odniesienia

- (75) Kilka zainteresowanych stron podziela pogląd Zjednoczonego Królestwa, że systemem odniesienia jest brytyjski system opodatkowania osób prawnych jako całość, ponieważ przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych stanowią integralną i nieodłączną część brytyjskich przepisów dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych, które mają zastosowanie do wszystkich grup przedsiębiorstw posiadających zagraniczne spółki zależne.
- (76) Joseph Hage Aaronson LLP twierdzi, że brytyjskie przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych są właściwym systemem odniesienia, ale utrzymuje, że obejmują one kilka wzajemnie powiązanych celów – przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, ograniczanie zakresu unikania opodatkowania do działalności nielegalnej za granicą i zapewnianie sprawnego systemu. Rozdziały 5 i 9 funkcjonują łącznie, uzupełniając się nawzajem, w celu osiągnięcia powyższych wzajemnie powiązanych celów. Niektóre zainteresowane strony twierdzą, że gdyby system dotyczący kontrolowanych spółek zagranicznych był właściwym systemem odniesienia, za punkt odniesienia lub normalną zasadę określającą sztucznie przekierowane zyski posłużyłby rozdział 4. Kwestionowany środek nie kwalifikowałby się wówczas jako odstępstwo od tego systemu, ponieważ częściowe zwolnienie jest bardziej uciążliwe niż ogólne zasady zawarte w rozdziale 4, jako że prowadzi do opodatkowania w Zjednoczonym Królestwie w kilku sytuacjach, w których zyski z działalności handlowej kontrolowanej spółki zagranicznej nie podlegałyby opłacie od kontrolowanych spółek zagranicznych zgodnie z rozdziałem 4, tj. gdy żadna funkcja decyzyjna i zarządcza nie jest zlokalizowana w Zjednoczonym Królestwie lub gdy udział procentowy funkcji decyzyjnych i zarządczych znajdujących się w Zjednoczonym Królestwie jest mniejszy niż 50 % wszystkich odpowiednich funkcji decyzyjnych i zarządczych.
- (77) Jedna z zainteresowanych stron zauważa, że Trybunał orzekł, iż technika legislacyjna nie może wpływać na ocenę selektywności ⁽⁶⁵⁾. Sam fakt, że technika legislacyjna stosowana w Zjednoczonym Królestwie pociąga za sobą uwzględnienie szerokiego zakresu okoliczności, a następnie zawężenie zakresu prawodawstwa poprzez wprowadzenie przepisów szczegółowych, które określają to, co uznaje się za dopuszczalne, nie wskazuje na to, że zasada ogólna jest systemem powszechnym i typowym.

⁽⁶⁴⁾ Sprawa C-196/04, *Cadbury Schweppes plc i Cadbury Schweppes Overseas Ltd. przeciwko Commissioners of Inland Revenue*, ECLI:EU:C:2006:544.

⁽⁶⁵⁾ Sprawy połączone C-106/09 P i C-107/09 P *Komisja/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo*, ECLI:EU:C:2011:732.

- (78) Kilka zainteresowanych stron zwróciło uwagę, że zwolnienie podatkowe dla finansowania grup nie stanowi odstępstwa od celów systemu dotyczącego kontrolowanych spółek zagranicznych, lecz raczej zapewnia zgodność z orzecznictwem Trybunału dotyczącym swobody przedsiębiorczości, a mianowicie ze sprawą Cadbury Schweppes. Aby zachować zgodność ze sprawą Cadbury Schweppes, w ramach systemu dotyczącego kontrolowanych spółek zagranicznych możliwe jest nałożenie podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych jedynie w przypadku czysto sztucznych struktur mających na celu obejście brytyjskich przepisów podatkowych, a nie w przypadku struktur mających na celu obejście zagranicznych przepisów podatkowych. Zainteresowane strony są zdania, że zwolnienie podatkowe dla finansowania grup służy osiągnięciu tego celu.

5.2. Uwagi dotyczące odstępstwa

- (79) Zdaniem kilku zainteresowanych stron tylko brytyjskie spółki, w których kontrolowane spółki zagraniczne generują tę samą kategorię zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu, znajdują się w takiej samej sytuacji prawnej i faktycznej. Obie sytuacje nieobjęte zwolnieniem podatkowym dla finansowania grup, tj. udzielanie pożyczek podmiotom powiązanim ze Zjednoczonego Królestwa lub udzielanie pożyczek stronom trzecim, wyraźnie różnią się od sytuacji dotyczącej umów kwalifikowanej pożyczki. Z jednej strony pożyczki udzielane przez kontrolowane spółki zagraniczne na rzecz spółki będącej rezydentem w Zjednoczonym Królestwie należącej do grupy kapitałowej stanowią wyraźny przykład erozji bazy podatkowej w Zjednoczonym Królestwie; z drugiej strony pasywne pożyczki lub depozyty u osób trzecich nie służą finansowaniu rzeczywistych operacji handlowych.
- (80) Natomiast w sytuacji, w której potencjalnie można zastosować zwolnienie podatkowe dla finansowania grup i w której kontrolowane spółki zagraniczne brytyjskich spółek otrzymują zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu z pożyczek udzielonych w ramach umowy kwalifikowanej pożyczki, działalność kontrolowanej spółki zagranicznej może być prowadzona lokalnie, a jej działalność może mieć wyraźniejsze uzasadnienie handlowe, na przykład finansowanie rzeczywistej działalności zagranicznych spółek należących do grupy kapitałowej. Testy w zakresie zwolnienia podatkowego dla finansowania grup mają na celu zidentyfikowanie i wykluczenie sytuacji, którą – zgodnie z orzeczeniem w sprawie Cadbury Schweppes – należy zwolnić z podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych.
- (81) Ponadto zainteresowane strony argumentują, że udzielanie pożyczek stronom trzecim generuje nadwyżkę zysku dla grupy jako całości, która będzie w większości przypadków sztucznie przekierowywana, natomiast udzielanie pożyczek zagranicznym podmiotom powiązanim jest kwestią przydzielania zasobów w ramach grupy na finansowanie rzeczywistej działalności zagranicznej spółek operacyjnych.

5.3. Uwagi dotyczące uzasadnienia

- (82) Zainteresowane strony sugerują również, że potrzeba wprowadzenia przepisów, którymi można zarządzać, może uzasadnić zwolnienie podatkowe dla finansowania grup. Niektóre z nich przedstawiają argumenty na temat proporcjonalności stosunku kapitału obcego do kapitału własnego wynoszącego 1:3, który stanowi podstawę poziomu częściowego zwolnienia (75 %), twierdząc, że nie można go porównać z rozsądnym współczynnikiem niedostatecznej kapitalizacji. Inni definiują 25 % włączenia/75 % zwolnienia jako pragmatyczne rozwiązanie w okolicznościach, w których nie jest możliwe wymaganie od spółek dokładnego określenia lub śledzenia źródła każdej kwoty kapitału. Oznaczałoby to znaczne obciążenie związane z przestrzeganiem przepisów.
- (83) Jedna z zainteresowanych stron sygnalizuje, że niektórzy podatnicy mogli zastosować prostsze administracyjnie przepisy rozdziału 9, nie sprawdzając, czy są one korzystniejsze niż stosowanie przepisów rozdziału 5, tak więc w rzeczywistości podatnicy ci mogli uzyskać niewielkie korzyści lub nie uzyskać żadnych korzyści ze stosowania przepisów rozdziału 9.

6. OCENA POMOCY PAŃSTWA

6.1. Istnienie pomocy

- (84) Art. 107 ust. 1 Traktatu stanowi, że wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca konkurencję lub grozi jej zakłóceniem poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi.
- (85) Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, aby środek mógł zostać uznany za pomoc w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu, muszą być spełnione wszystkie warunki określone w tym przepisie⁽⁶⁶⁾. Utrwaliło się zatem w dużym stopniu, że aby środek mógł zostać uznany za pomoc państwa, po pierwsze, musi mieć miejsce interwencja przy użyciu zasobów państwowych i musi być ona przypisywalna państwu, po drugie, interwencja musi potencjalnie wpływać na wymianę handlową między państwami członkowskimi, po trzecie, interwencja musi powodować przyznanie selektywnej korzyści przedsiębiorstwu i, po czwarte, musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem⁽⁶⁷⁾.

⁽⁶⁶⁾ Zob. sprawa C-399/08 P Komisja/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, pkt 38 i przytoczone w nim orzecznictwo.

⁽⁶⁷⁾ Zob. sprawa C-399/08 P Komisja przeciwko Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo.

- (86) Jeżeli chodzi o pierwszy warunek stwierdzenia pomocy państwa, zwolnienie podatkowe dla finansowania grup znajduje swoją podstawę w części 9 A rozdział 9 TIOPA, tj. aktu ustawodawczego, który siłą rzeczy pochodzi od państwa. Zwolnienie podatkowe dla finansowania grup można zatem przypisać Zjednoczonemu Królestwu.
- (87) Jeżeli chodzi o finansowanie środka przy użyciu zasobów państwowych, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału środek, w drodze którego organy publiczne przyznają niektórym przedsiębiorstwom zwolnienie podatkowe, które wprawdzie nie jest związane z przekazaniem zasobów państwowych, ale stawia wspomniane przedsiębiorstwa w korzystniejszej sytuacji finansowej niż innych podatników, stanowi pomoc państwa⁽⁶⁸⁾. Jak wyjaśniono w sekcji 2.2 i dalej w sekcji 6.3, zwolnienie podatkowe dla finansowania grup skutkuje obniżeniem zobowiązań podatkowych brytyjskich przedsiębiorstw z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, które zastosowały kwestionowany środek, poprzez obniżenie podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych, która w przeciwnym razie miałaby zastosowanie na podstawie zwykłego stosowania brytyjskich przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych. Zwolnienie podatkowe dla finansowania grup powoduje zatem uszczuplenie zasobów państwowych, ponieważ jakiegokolwiek obniżenie podatku dochodowego od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie w przypadku przedsiębiorstw korzystających z kwestionowanego środka powoduje uszczuplenie dochodów podatkowych, które w przeciwnym razie uzyskałoby Zjednoczone Królestwo.
- (88) Jeżeli chodzi o drugi warunek stwierdzenia pomocy państwa, przedsiębiorstwa korzystające z kwestionowanego środka są spółkami będącymi rezydentami w Zjednoczonym Królestwie i będącymi częścią grupy wielonarodowej działającej w kilku jurysdykcjach, które mogą obejmować inne państwa członkowskie, a zatem każda korzyść na rzecz tych spółek może wpływać na wewnątrzunijną wymianę handlową. Ponadto kwestionowany środek oferuje większe korzyści brytyjskim podatnikom, którzy są częścią grup wielonarodowych z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, w porównaniu z brytyjskimi podatnikami, którzy są częścią grup wielonarodowych z siedzibą w innych państwach członkowskich. Wynika to z faktu, że zwolnienie podatkowe dla finansowania grup jest dostępne wyłącznie w odniesieniu do odsetek pochodzących od zagranicznej spółki należącej do grupy kapitałowej, jeżeli ta zagraniczna spółka należąca do grupy kapitałowej jest kontrolowana przez te same spółki będące rezydentami w Zjednoczonym Królestwie, które kontrolują spółkę zagraniczną. Nie jest ono dostępne, jeżeli odsetki pochodzą od zagranicznej spółki należącej do grupy kapitałowej, którą to spółkę kontrolują spółki będące rezydentami w innym państwie członkowskim. Innymi słowy, negatywny wpływ zwolnienia podatkowego dla finansowania grup na wewnątrzunijną wymianę handlową jest dwojaki. Po pierwsze, grupy wielonarodowe z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie mogą przenieść funkcje finansowe w ramach grupy (w dużej mierze obejmujące funkcje decyzyjne i zarządcze) z zagranicy do Zjednoczonego Królestwa w celu skorzystania z obniżonej stawki podatkowej, która jest możliwa dzięki zwolnieniu podatkowemu dla finansowania grup. Po drugie, zagraniczne grupy wielonarodowe prowadzące działalność w zakresie finansowania grup w Zjednoczonym Królestwie mogą zostać naklonione do przekształcenia się w grupę wielonarodową z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie poprzez przeniesienie swojej centralnej spółki holdingowej do Zjednoczonego Królestwa w celu zwiększenia korzyści płynących ze zwolnienia podatkowego dla finansowania grup. Kwestionowany środek może zatem wpływać na wybory dokonywane przez grupy wielonarodowe w odniesieniu do lokalizacji zarówno funkcji finansowych w ramach grupy, jak i siedziby głównej w Unii, a tym samym wpływać na wewnątrzunijną wymianę handlową.
- (89) Podobnie uznaje się, że środek przyznany przez państwo zakłóca konkurencję lub grozi jej zakłóceniem, jeżeli może on poprawić pozycję konkurencyjną beneficjentów w porównaniu z pozycją innych przedsiębiorstw, z którymi beneficjenci konkurują⁽⁶⁹⁾. W zakresie, w jakim kwestionowany środek zwalnia korzystające z niego przedsiębiorstwa z obciążeń, które w przeciwnym razie byłyby zobowiązane ponosić, zmniejszając zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, które w przeciwnym razie musiałyby ponosić w ramach zwykłego systemu opodatkowania zysków przedsiębiorstw w Zjednoczonym Królestwie, zakłóca konkurencję lub grozi jej zakłóceniem, ponieważ przyczynia się do polepszenia sytuacji finansowej tych przedsiębiorstw. W tym przypadku spełniony jest zatem również czwarty warunek istnienia pomocy państwa.

6.2. Istnienie programu

- (90) Komisja stwierdza, że kwestionowany środek stanowi program pomocowy w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia (UE) 2015/1589. W przepisie tym program pomocowy zdefiniowano jako „każde działanie, na którego podstawie, bez potrzeby dalszych środków wdrażających, można dokonać wypłat pomocy indywidualnej na rzecz przedsiębiorstw określonych w akcie w sposób ogólny i abstrakcyjny [...]”.
- (91) W definicji tej przedstawiono trzy kryteria, na podstawie których środek stanowi program pomocowy: (i) musi on stanowić działanie, na którego podstawie można dokonać wypłat pomocy indywidualnej; (ii) nie może on wymagać żadnych dalszych środków wdrażających w celu dokonania takich wypłat; oraz (iii) musi on określać potencjalnych beneficjentów wypłat w sposób ogólny i abstrakcyjny.

⁽⁶⁸⁾ Zob. sprawy połączone C-106/09 P i C-107/09 P Komisja/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, ECLI:EU:C:2011:732, pkt 72 i przytoczone w nim orzecznictwo.

⁽⁶⁹⁾ Zob. sprawa 730/79 Phillip Morris, ECLI:EU:C:1980:209, pkt 11 oraz sprawy połączone T-298/97, T-312/97 itd. Alzetta, ECLI:EU:T:2000:151, pkt 80.

- (92) Jeżeli chodzi o pierwsze kryterium, zwolnienie podatkowe dla finansowania grup jest przyznawane na podstawie TIOPA, która jest ustawą ogólną i której integralną częścią jest zwolnienie podatkowe dla finansowania grup.
- (93) Jeżeli chodzi o drugie kryterium, ponieważ zastosowanie zwolnienia podatkowego dla finansowania grup jest dostępne dla wszystkich wielonarodowych przedsiębiorstw, które spełniają warunki i po prostu wybierają jego zastosowanie, oraz ponieważ jego zastosowanie nie wiąże się z jakimkolwiek dalszym zatwierdzeniem ani innym działaniem ze strony władz brytyjskich, Komisja stwierdza, że zwolnienie podatkowe dla finansowania grup nie wymaga żadnych dalszych środków wdrażających⁽⁷⁰⁾.
- (94) Jeżeli chodzi o trzecie kryterium, działanie, na którego podstawie przyznaje się zwolnienie podatkowe dla finansowania grup określa potencjalnych beneficjentów w sposób ogólny i abstrakcyjny. Rozdział 9, który stanowi podstawę prawną do skorzystania ze zwolnienia, stosuje się w sposób ogólny i abstrakcyjny do zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu pochodzących z pożyczek na rzecz spółek spoza Zjednoczonego Królestwa należących do grupy kapitałowej i objętych kontrolą Zjednoczonego Królestwa.
- (95) Podsumowując, zwolnienie podatkowe dla finansowania grup spełnia kryteria określone w art. 1 lit. d) rozporządzenia (UE) 2015/1589 dotyczącym uznania za program pomocowy. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału w przypadku programu pomocowego Komisja może ograniczyć się do zbadania ogólnych cech spornego systemu, nie mając obowiązku badania każdego szczególnego przypadku, w którym ten system ma zastosowanie⁽⁷¹⁾.

6.3. Korzyść

- (96) O ile środek przyjęty przez państwo poprawia sytuację finansową netto przedsiębiorstwa, występuje korzyść w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu⁽⁷²⁾. Jeżeli istnienie korzyści zostanie ustalone, należy odnieść się do skutków samego środka⁽⁷³⁾. Jeżeli chodzi o środki polityki budżetowej, korzyść może zostać przyznana w drodze różnego rodzaju ograniczeń obciążenia podatkowego przedsiębiorstwa oraz, w szczególności, w drodze obniżenia podstawy opodatkowania lub kwoty należnego podatku⁽⁷⁴⁾.
- (97) Kwestionowany środek pozwala spółce będącej rezydentem w Zjednoczonym Królestwie, która podlega opodatkowaniu od kontrolowanych spółek zagranicznych zgodnie z rozdziałem 5, wystosować wniosek o ustalenie tego podatku na poziomie 25 % zysków finansowych kontrolowanej spółki zagranicznej nieprzeznaczonych do obrotu (częściowe zwolnienie w wysokości 75 %) lub na jeszcze niższym poziomie procentowym, tj. nawet 0 % (pełne zwolnienie), w zakresie, w jakim zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu są finansowane z „kwalifikowanych zasobów” lub w jakim zastosowanie ma zasada „dopasowanych odsetek”. Wniosek o zwolnienie podatkowe dla finansowania grup można wystosować jedynie w odniesieniu do określonej kategorii zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu, a mianowicie zysków pochodzących z pożyczki udzielonej w ramach umowy kwalifikowanej pożyczki.
- (98) W związku z tym kwestionowany środek zawsze będzie przynosił korzyść, jeżeli ponad 25 % zysków finansowych kontrolowanej spółki zagranicznej nieprzeznaczonych do obrotu uzyskanych z pożyczek udzielonych w ramach umów kwalifikowanej pożyczki podlegałyby opodatkowaniu w przypadku kontrolowanych spółek zagranicznych zgodnie z rozdziałem 5, oraz może przynosić korzyść, jeżeli mniej niż 25 % tych zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu podlegałyby opodatkowaniu w przypadku kontrolowanych spółek zagranicznych zgodnie z rozdziałem 5, w zależności od tego, czy pełne zwolnienie jest dostępne zgodnie z zasadą „kwalifikowanych zasobów” lub zasadą „dopasowanych odsetek”.
- (99) Fakt, że zastosowanie kwestionowanego środka zamiast zastosowania przepisów rozdziału 5 przynosi korzyść, został również potwierdzony we wskazówkach HMRC przy okazji wyjaśnienia, czy należy wystosować wniosek o zastosowanie kwestionowanego środka: „Jeżeli pożyczka udzielona została w ramach umowy kwalifikowanej pożyczki, zastosowanie przepisów rozdziału 9 przyniesie spółce korzystniejszy wynik niż zastosowanie opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych zgodnie z rozdziałem 5, chyba że zastosowanie TIOPA10 S371EB pozwala zwolnić co najmniej 75 % zysków w odniesieniu do pożyczki z podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych. [...] W przypadku dużych pożyczek strukturalnych oczekujemy, że większość funkcji decyzyjnych i zarządczych, jeżeli nie wszystkie, będą zlokalizowane w Zjednoczonym Królestwie”⁽⁷⁵⁾.

⁽⁷⁰⁾ Weryfikacji można dokonać w ramach pozaustawowej procedury weryfikacji, w której Urząd Podatkowy i Celný Zjednoczonego Królestwa (HMRC) może zapewnić spółce będącej rezydentem w Zjednoczonym Królestwie pewność co do stosowania przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych w odniesieniu do jej określonego zbioru faktów, rozwiązując kwestie budżetowe wątpliwości przed wypełnieniem deklaracji podatkowej w celu rozliczenia się z urzędem skarbowym przez spółkę będącą rezydentem w Zjednoczonym Królestwie (zob. również motyw 46). Wniosek o tego rodzaju rozliczenie ma charakter dobrowolny. Nie jest on warunkiem stosowania środka i nie stanowi środka wdrażającego w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia (UE) 2015/1589.

⁽⁷¹⁾ Zob. sprawy połączone C-182/03 i C-217/03 Belgia i Forum 187 ASBL/Komisja, ECLI:EU:C:2006:416, pkt 82; sprawa 248/84 Niemcy/Komisja, ECLI:EU:C:1987:437, pkt 18; oraz sprawa C-75/97 Belgia/Komisja, ECLI:EU:C:1999:311, pkt 48.

⁽⁷²⁾ Sprawa C-143/99 Adria-Wien Pipeline and Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, ECLI:EU:C:2001:598, pkt 41.

⁽⁷³⁾ Sprawa 173/73 Włochy/Komisja, ECLI:EU:C:1974:71, pkt 13.

⁽⁷⁴⁾ Zob. sprawa C-66/02 Włochy/Komisja, ECLI:EU:C:2005:768, pkt 78; sprawa C-222/04 Cassa di Risparmio di Firenze i in., ECLI:EU:C:2006:8, pkt 132; sprawa C-522/13 Ministerio de Defensa i Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, pkt 21–31.

⁽⁷⁵⁾ Podręcznik wewnętrzny HMRC, Podręcznik międzynarodowy, INTM203410. Sekcja 371EB TIOPA, do której odnoszą się wskazówki, stanowi przepis z rozdziału 5, który zawiera test funkcji decyzyjnych i zarządczych, określając podatek od kontrolowanych spółek zagranicznych w zakresie, w jakim zyski finansowe kontrolowanej spółki zagranicznej nieprzeznaczone do obrotu pochodzą od odpowiedniej funkcji decyzyjnej i zarządczej zlokalizowanej w Zjednoczonym Królestwie.

- (100) Ponadto fakt, że wystosowanie wniosku na podstawie rozdziału 9 jest fakultatywne, oznacza, że podmiot podlegający opodatkowaniu ma pełną swobodę decydowania, czy zastosuje przepisy ustanawiające podatek od kontrolowanych spółek zagranicznych na podstawie rozdziału 5, czy też wystąpi z wnioskiem skutkującym częściowym (75 %) lub pełnym zwolnieniem. Spółki będące rezydentami w Zjednoczonym Królestwie będą składać wnioski na podstawie rozdziału 9 tylko wtedy, gdy opcja ta będzie korzystniejsza niż samo zastosowanie rozdziału 5. Chociaż nie można w pełni wykluczyć, że przedsiębiorstwa te będą miały na względzie uproszczenia administracyjne, na ogół spółki będące rezydentami w Zjednoczonym Królestwie występować będą z wnioskiem na podstawie rozdziału 9, jeżeli spowoduje to zmniejszenie podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych, który w przeciwnym razie byłby należny zgodnie z rozdziałem 5.
- (101) Ogólnie rzecz biorąc, beneficjenci kwestionowanego środka uzyskają zatem korzyść w porównaniu z sytuacją bez zastosowania środka.

6.4. Selektywność

- (102) Aby zakwalifikować środek podatkowy jako przyznający selektywną korzyść, najpierw należy określić „normalny” lub powszechny system podatkowy stosowany w danym państwie członkowskim, znany jako (podatkowy) system odniesienia, a następnie zbadać działanie tego systemu w odniesieniu do przyświecającemu mu celu⁽⁷⁶⁾. Po drugie, należy ocenić, czy dany środek stanowi odstępstwo od tego systemu odniesienia, jako że wprowadza on zróżnicowanie wśród podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu przyświecającego temu systemowi odniesienia, w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej. Jeżeli takie odstępstwo istnieje, środek zostanie uznany za selektywny na pierwszy rzut oka. Po trzecie, środek uznawany za odstępstwo od systemu odniesienia można jednak uzasadnić charakterem lub ogólną strukturą tego systemu odniesienia. W tym względzie do zainteresowanego państwa członkowskiego należy wykazanie, że kwestionowany środek wynika bezpośrednio z podstawowych lub przewodnich zasad systemu odniesienia wynikających z nieodłącznych mechanizmów niezbędnych do funkcjonowania i efektywności tego systemu. Jeżeli odstępstwo od systemu odniesienia jest uzasadnione z tych powodów, środek nie jest uznawany za selektywny.

6.4.1. System odniesienia

- (103) W decyzji o wszczęciu postępowania Komisja uznała brytyjski system dotyczący kontrolowanych spółek zagranicznych za właściwy system odniesienia. Cel przyświecający brytyjskiemu systemowi dotyczącemu kontrolowanych spółek zagranicznych jako mający zapewnić opodatkowanie zysków, które są sztucznie przekierowywane ze Zjednoczonego Królestwa do podmiotów powiązanych niebędących rezydentami i kontrolowanych z terytorium Zjednoczonego Królestwa⁽⁷⁷⁾. Na tej podstawie Komisja wstępnie stwierdziła, że odstępstwo prowadzące do selektywnego na pierwszy rzut oka traktowania istniałoby, gdyby niektóre spółki będące rezydentami w Zjednoczonym Królestwie były zwolnione, gdy sztucznie przekierowują zyski (finansowe nieprzeznaczone do obrotu) do kontrolowanej przez nie spółki zagranicznej, mając na uwadze, że ogólna zasada stanowi, iż spółki będące rezydentami w Zjednoczonym Królestwie byłyby opodatkowane od sztucznie przekierowywanych zysków (finansowych nieprzeznaczonych do obrotu) do kontrolowanej przez nie spółki zagranicznej, natomiast obie znajdują się w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej w świetle celu przyświecającemu temu systemowi odniesienia (tj. zapewnienia opodatkowania zysków, które są sztucznie przekierowywane ze Zjednoczonego Królestwa do podmiotów powiązanych niebędących rezydentami i kontrolowanych z terytorium Zjednoczonego Królestwa).
- (104) Władze brytyjskie oraz niektóre zainteresowane strony określiły ogólny brytyjski system opodatkowania osób prawnych jako właściwy system odniesienia, stwierdzając, że cel i struktura systemu dotyczącego kontrolowanych spółek zagranicznych mogą być właściwie rozumiane jedynie w kontekście ogólnego podejścia Zjednoczonego Królestwa do nakładania podatków od zysków przedsiębiorstw. Chociaż Komisja zgadza się z tymi argumentami i uznaje znaczenie celu przyświecającego brytyjskiemu systemowi opodatkowania osób prawnych w kontekście celu przyświecającemu brytyjskim przepisom dotyczącym kontrolowanych spółek zagranicznych, podtrzymuje pogląd, że systemem odniesienia na potrzeby analizy pomocy państwa w odniesieniu do kwestionowanego środka są brytyjskie przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych.
- (105) Zjednoczone Królestwo twierdzi, że ma „w dużej mierze terytorialny system opodatkowania osób prawnych, którego celem jest opodatkowanie zysków przypisywanych działalności i aktywom zlokalizowanym w Zjednoczonym Królestwie”⁽⁷⁸⁾. Jego celem jest zatem opodatkowanie podatników będących rezydentami w Zjednoczonym Królestwie lub podatników niebędących rezydentami w Zjednoczonym Królestwie i mających stały zakład w Zjednoczonym Królestwie w odniesieniu do zysków związanych z działalnością i aktywami zlokalizowanymi w Zjednoczonym Królestwie. Opodatkowanie zysków podatników niebędących rezydentami w Zjednoczonym Królestwie i niemających stałego zakładu w Zjednoczonym Królestwie co do zasady wykracza

⁽⁷⁶⁾ Sprawa C-374/17 Finanzamt B/A-Brauerei, ECLI:EU:C:2018:1024, pkt 35 i 36.

⁽⁷⁷⁾ Zob. decyzja o wszczęciu postępowania, motyw 61. W przypisie 52 decyzji o wszczęciu postępowania Komisja zaproponowała alternatywny węższy system odniesienia, który obejmuje rozdziały 3, 5 i 9 TIOPA. Komisja nie stosuje tego węższego systemu odniesienia.

⁽⁷⁸⁾ Pismo Zjednoczonego Królestwa z dnia 22 marca 2018 r.

poza cel przyświecający ogólnemu system opodatkowania osób prawnych obowiązującemu w Zjednoczonym Królestwie. Nie musi ono jednak konieczności dotyczyć zysków zagranicznych, które zostały *sztucznie przekierowane* ze Zjednoczonego Królestwa, a jednocześnie można je przypisać działalności i aktywom zlokalizowanym w Zjednoczonym Królestwie. W rzeczywistości przepisy dotyczące osiągnięcia tego ostatniego można by uznać za niezbędne następstwo w dużej mierze terytorialnego systemu podatkowego takiego jak brytyjski system opodatkowania osób prawnych, a brytyjski system dotyczący kontrolowanych spółek zagranicznych obejmuje właśnie tego rodzaju przepisy. Jak słusznie stwierdzają władze brytyjskie, brytyjski system dotyczący kontrolowanych spółek zagranicznych, wraz z szeregiem innych przepisów dotyczących przeciwdziałania nadużyciom, pozwala chronić brytyjski system opodatkowania osób prawnych. Celem brytyjskich przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych jest ochrona podstawy opodatkowania osób prawnych obowiązującej w Zjednoczonym Królestwie, a tym samym zapewnienie, aby brytyjski system opodatkowania osób prawnych obowiązujący w Zjednoczonym Królestwie osiągnął swój cel. Cel ten jest osiągnięty 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 przyświecający brytyjskim przepisom dotyczącym kontrolowanych spółek zagranicznych wywodzi się z brytyjskiego ogólnego systemu opodatkowania osób prawnych i można go uznać za logiczne i niezbędne rozszerzenie celu przyświecającego temu systemowi.

- (106) Władze brytyjskie słusznie poruszyły kwestie tych czynników, ale nie oznacza to, że system odniesienia na potrzeby oceny kwestionowanego środka – który dotyczy zwolnienia z podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych – musi zostać rozszerzony na cały brytyjski system opodatkowania osób prawnych. Komisja uważa, że przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych stanowią szczególny zbiór zasad. Stanowią one część ogólnego systemu opodatkowania osób prawnych obowiązującego w Zjednoczonym Królestwie, ale mają swój własny cel. Założenie to ma swoje źródło i cel w założeniu ogólnego systemu opodatkowania osób prawnych obowiązującego w Zjednoczonym Królestwie, ale jest wystarczająco odrębny, aby stanowić samodzielny system odniesienia.
- (107) System odniesienia w kontekście środków lub obciążeń podatkowych składa się z zestawu przepisów, które razem stanowią normalne i zwyczajne przepisy dotyczące podatków lub obciążeń w zainteresowanym państwie członkowskim, obejmując wszystkie przedsiębiorstwa potencjalnie podlegające danemu podatkowi lub obciążeniu. To właśnie przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych wspólnie określają przedmiot lub podstawę opodatkowania w odniesieniu do podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych i w związku z tym w świetle tych przepisów należy dokonać badania porównywalności ⁽⁷⁹⁾.
- (108) W odniesieniu do innych argumentów przedstawionych przez Zjednoczone Królestwo i zainteresowane strony zgodności z wszelkimi obowiązującymi przepisami unijnymi nie można co do zasady uznać za cel przyświecający systemowi podatkowemu. Jest to po prostu warunek, który ma zastosowanie do całego prawodawstwa wszystkich państw członkowskich. W opinii Komisji potrzeba wprowadzenia przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych, którymi można zarządzać, nie jest tak bardzo celem przyświecającym systemowi odniesienia, ale mogłaby wyjaśnić nieodłączny mechanizm niezbędny do funkcjonowania i efektywności systemu odniesienia.

6.4.1.1. Ogólna zasada systemu odniesienia; ustanowienie podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych

- (109) Tytułem uwagi wstępnej Komisja przyznaje, że to przede wszystkim od brytyjskiego ustawodawcy zależy ustalenie potrzeby i zakresu przepisów dotyczących przeciwdziałania nadużyciom i chroniących podstawę opodatkowania obowiązującą w Zjednoczonym Królestwie ⁽⁸⁰⁾. Jednocześnie jednak, gdy Zjednoczone Królestwo zdecyduje się na wprowadzenie przepisów dotyczących przeciwdziałania nadużyciom, powinno stosować te przepisy w równym stopniu do wszystkich podmiotów gospodarczych. W odniesieniu do przepisów dotyczących pomocy państwa oznacza to, że dwóch sytuacji, które są porównywalne pod względem prawnym i faktycznym w świetle celu przyświecającego przepisom dotyczącym przeciwdziałania nadużyciom, nie należy traktować odmiennie ⁽⁸¹⁾.

6.4.1.2. Technika legislacyjna jako taka nie ma wpływu na ustalenie odstępstwa

- (110) Zjednoczone Królestwo i kilka zainteresowanych stron wspomniało, że rozdział 9 i rozdział 5 należy czytać łącznie, aby określić, co Zjednoczone Królestwo uznaje za sztucznie przekierowane zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu. Podkreślają one, że fakt, iż rozdział 9 jest oddzielony od rozdziału 5 i określany jako „zwolnienie”, jako taki nie oznacza, że do celów pomocy państwa rozdział 9 stanowi odstępstwo od „normalnego traktowania” ustanowionego w rozdziale 5. Komisja częściowo podziela ten pogląd. Ustalenie

⁽⁷⁹⁾ Sprawa C-374/17 Finanzamt B/A-Brauerei, ECLI:EU:C:2018:1024, pkt 37.

⁽⁸⁰⁾ Zjednoczone Królestwo musi jednak przestrzegać ograniczeń określonych przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, zgodnie z którymi przepisy dotyczące przeciwdziałania nadużyciom mogą stanowić ograniczenie swobody przedsiębiorczości w UE.

⁽⁸¹⁾ Badanie porównywalności nie jest badaniem wyizolowanym. Należy je zawsze przeprowadzać w świetle celu przyświecającego systemowi odniesienia, który jest rzeczywiście punktem odniesienia, a zatem ma pierwszorzędne znaczenie, zob. sprawa C-203/16 P Dirk Andres/Komisja Europejska, ECLI:EU:C:2018:505, w szczególności pkt 86 i 89.

odstępstwa w tym przypadku opiera się jednak na merytorycznej analizie porównywalności w zakresie tego, czy sytuacje, które są podobne pod względem prawnym i faktycznym w świetle celu przyświecającego systemowi odniesienia, są traktowane odmiennie. Jak podkreślił Trybunał w wyroku w sprawie A-Brauerei⁽⁸²⁾, „o ile w celu wykazania selektywności środka podatkowego zastosowana technika legislacyjna nie jest czynnikiem decydującym, tak że nie zawsze jest konieczne, by ów środek miał charakter odstępstwa od powszechnego systemu podatkowego, o tyle okoliczność, że ma on – jak w wypadku środka będącego przedmiotem postępowania głównego – taki charakter, jest istotna dla tego celu, gdy wynika z niej, iż rozróżnia się dwie kategorie podmiotów gospodarczych, które są a priori poddane zróżnicowanemu traktowaniu, czyli podmioty gospodarcze objęte środkiem stanowiącym odstępstwo oraz podmioty gospodarcze, które nadal podlegają powszechnemu systemowi podatkowemu, mimo że te dwie kategorie podmiotów znajdują się w porównywalnej sytuacji w świetle celu przyświecającego wspomnianemu systemowi [wyroki: z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in., C-20/15 P i C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, pkt 77; z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres (upadłość Heitkamp BauHolding)/Komisja, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505, pkt 93]”.

- (111) W tym przypadku oznacza to dokonanie oceny, czy kwestionowany środek wyklucza możliwość nałożenia na niektóre podmioty gospodarcze podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych w odniesieniu do zysków, które w przeciwnym razie podlegałyby opodatkowaniu na podstawie ogólnych kryteriów dotyczących sztucznego przekierowania, określonych w brytyjskich przepisach dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych, i zarazem odmienne traktowanie spółek znajdujących się w porównywanej sytuacji faktycznej i prawnej w świetle celu przyświecającego przepisom dotyczącym kontrolowanych spółek zagranicznych.
- (112) Dlatego też konieczne jest zbadanie ogólnych kryteriów, według których ocenia się, kiedy zyski kontrolowanej spółki zagranicznej zgodnie z brytyjskimi przepisami dotyczącymi kontrolowanych spółek zagranicznych uznaje się za sztucznie przekierowane, mając na uwadze rodzaj i poziom ryzyka, do którego odnoszą się te przepisy, strukturę i logikę tych przepisów oraz narzędzia stosowane w celu przeciwdziałania temu ryzyku⁽⁸³⁾.

6.4.1.3. Metodyka i logika brytyjskich przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych

- (113) Brytyjskie przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych obejmują różne testy, które mają ogólne zastosowanie do wszystkich rodzajów zysków lub są ukierunkowane na określone rodzaje zysków wypracowanych przez kontrolowaną spółkę zagraniczną, w celu identyfikacji i określenia ilościowego zakładanych całkowitych zysków kontrolowanej spółki zagranicznej, które spełniają warunki opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych, stając się w ten sposób zyskami podlegającymi opodatkowaniu. Według Zjednoczonego Królestwa wspomniane testy i warunki różnią się w zależności od rodzaju działalności stanowiącej podstawę zysku, tak aby odzwierciedlić ryzyko uszczuplenia dochodów podatkowych Ministerstwa Skarbu Zjednoczonego Królestwa w przypadku różnych rozwiązań dotyczących generowania zysków. Mają one na celu zapewnienie wykonalności administracyjnej stosowania testu dotyczącego przeciwdziałania nadużyciom w odniesieniu do szerokiego zakresu różnych rozwiązań dla wielu różnych podatników, zapewniając w ten sposób skuteczność i efektywność przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych.
- (114) Komisja zgadza się, że zakres przepisu, którego celem jest ochrona systemu opodatkowania osób prawnych przed uszczupleniem dochodów podatkowych wynikającym ze sztucznego przekierowania zysków, może być ukierunkowany na sytuacje obiektywnie stwarzające największe ryzyko takiego uszczuplenia dochodów podatkowych, aby zapewnić efektywność, wykonalność i skuteczność tego przepisu.
- (115) Logikę tę odzwierciedlono w projektowaniu brytyjskich przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych. Najpierw uwzględniono w nich szeroki zakres okoliczności – wszystkie zyski zagranicznych spółek zależnych kontrolowanych z terytorium Zjednoczonego Królestwa – a następnie wykluczono różne sytuacje, w których ustawodawca brytyjski uznał ryzyko uszczuplenia dochodów podatkowych za obiektywnie niskie. Wskazówki HMRC w odniesieniu do brytyjskich przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych w tym zakresie stanowią, że: „jeżeli jedno ze zwolnień dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych ma zastosowanie do danej kontrolowanej spółki zagranicznej, nie jest konieczne rozważenie, czy ma ona jakiegokolwiek zyski podlegające opodatkowaniu” oraz, że w praktyce: „grupy będą mogły łatwo ustalić, że prawie wszystkie ich zagraniczne spółki zależne znajdują się poza zakresem nowego systemu dotyczącego kontrolowanych spółek zagranicznych lub będą z niego zwolnione”. Podejście to odzwierciedlono w ogólnym opisie zwolnień na ogólnym poziomie podstawowym w rozdziale 3, jak również w opisie zwolnień na poziomie podmiotu opisanych w rozdziałach 10–14. Jedynie w przypadku, gdy żadne z tych zwolnień nie ma zastosowania, konieczne jest zidentyfikowanie i określenie ilościowe zysków kontrolowanej spółki zagranicznej podlegających opodatkowaniu.

⁽⁸²⁾ Sprawa C-374/17, Finanzamt B/A-Brauerei, ECLI:EU:C:2018:1024, pkt 33.

⁽⁸³⁾ Zob. decyzja o wszczęciu postępowania, motyw 61.

- (116) Rozdział 3 stanowi wstępną część przepisów dotyczących pobierania podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych. Określono w nim testy, które spółki będące rezydentami w Zjednoczonym Królestwie stosują w odniesieniu do kontrolowanej przez siebie spółki zagranicznej w celu ustalenia, czy należy zastosować którykolwiek z bardziej szczegółowych przepisów dotyczących opodatkowania zawartych w rozdziałach 4–8. Na przykład w odniesieniu do zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu w rozdziale 3 określono, że spółki będące rezydentami w Zjednoczonym Królestwie mogą nie przestrzegać przepisów rozdziału 5 (a zatem również rozdziału 9), jeżeli zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu wypracowane przez kontrolowaną spółkę zagraniczną mają charakter incydentalny w stosunku do jej innych operacji i mieszczą się w 5 % „bezpiecznej przystani”⁽⁸⁴⁾.
- (117) Podobnie rozdziały 10–14 zawierają zwolnienia na poziomie podmiotu (zob. motywy 19 i 20), takie jak zwolnienie wyłączonych terytoriów, zwolnienie niskich zysków oraz zwolnienie niskiej marży zysku, które wyłączają zyski kontrolowanej spółki zagranicznej z zakresu brytyjskich przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych, jeżeli można racjonalnie założyć, że istnieje niskie ryzyko sztucznego przekierowania zysków takiej kontrolowanej spółki zagranicznej lub jeżeli istnieje bardziej ogólnie niskie ryzyko uszczuplenia dochodów podatkowych Ministerstwa Skarbu Zjednoczonego Królestwa. Założenie to wydaje się uzasadnione w odniesieniu do kontrolowanych spółek zagranicznych, które osiągają niewielkie zyski, uzyskują niską marżę zysku lub podlegają stosunkowo wysokiej efektywnej stawce opodatkowania.
- (118) Podsumowując, brytyjskie przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych wraz z ich zwolnieniami na ogólnym poziomie podstawowym i na poziomie podmiotu mają na celu zapewnienie, aby stosowanie przepisów było ograniczone do sytuacji stwarzających wysokie ryzyko dla Ministerstwa Skarbu Zjednoczonego Królestwa i mających duży potencjał sztucznego przekierowania.

6.4.1.4. Zastosowane narzędzia: przepisy dotyczące opodatkowania

- (119) Jeżeli nie ma zastosowania żadne zwolnienie na poziomie podmiotu określone w rozdziałach 10–14 i nie mają zastosowania żadne zwolnienia podstawowe określone w rozdziale 3, wówczas należy zastosować rozdziały dotyczące opodatkowania rozpoczynające się od rozdziału 4 (Zyski przypisywane działalności zlokalizowanej w Zjednoczonym Królestwie). Jak wspomniano powyżej, rozdział 4 ma zastosowanie do wszystkich zysków z wyjątkiem sytuacji, w których kontrolowana spółka zagraniczna wypracowuje wyłącznie zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu lub zyski z działalności gospodarczej w zakresie nieruchomości⁽⁸⁵⁾. Ogólne podejście do identyfikacji i ilościowego określenia sztucznie przekierowanych zysków opisane w rozdziale 4 opiera się na koncepcji funkcji decyzyjnych i zarządczych. Jest to przypisanie, które opiera się na tej samej logice i tych samych zasadach, które są stosowane w ramach zatwierdzonego podejścia OECD („AOA”) w celu ustalenia przypisania zysków stałemu zakładowi. Pozwala ono określić odpowiednie funkcje decyzyjne i zarządcze, które znajdują się w Zjednoczonym Królestwie oraz te, które znajdują się w lokalizacji kontrolowanej spółki zagranicznej lub w innym miejscu poza Zjednoczonym Królestwem. Następnie należy ustalić zakres, w jakim odpowiednie zyski kontrolowanej spółki zagranicznej można przypisać funkcjom decyzyjnym i zarządczym, które znajdują się w Zjednoczonym Królestwie⁽⁸⁶⁾. Analiza ta, w różnych wariantach, jest wymagana również w innych rozdziałach

⁽⁸⁴⁾ Zob. sekcja 371CC TIOPA.

⁽⁸⁵⁾ Jeżeli kontrolowana spółka zagraniczna wypracowuje wyłącznie zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu, jest ona objęta wyłącznie rozdziałami 5 i 9, z których ostatni również zawiera test funkcji decyzyjnych i zarządczych, który jednak nieco się różni. Jeżeli kontrolowana spółka zagraniczna wypracowuje wyłącznie zyski z działalności gospodarczej w zakresie nieruchomości, nie jest ona objęta przepisami dotyczącymi kontrolowanych spółek zagranicznych, ponieważ zyski te ze względu na swój charakter nie mogą zostać przekierowane ze Zjednoczonego Królestwa.

⁽⁸⁶⁾ Zob. sekcja 371DB TIOPA. Przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych oparte na przypisywaniu zysków funkcjom decyzyjnym i zarządczym są dobrze ugruntowane zarówno w międzynarodowym, jak i unijnym prawodawstwie dotyczącym kontrolowanych spółek zagranicznych. Sprawozdanie końcowe OECD dotyczące BEPS *Sprawozdanie końcowe OECD (2015) w sprawie działania 3* dotyczącego skutecznego opracowywania przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych podkreśla na przykład, że wiele jurysdykcji europejskich opiera się lub częściowo polega na merytorycznym teście mając na celu przeanalizowanie, czy kontrolowane spółki zagraniczne prowadzą istotną działalność przy użyciu różnych wskaźników zastępczych, w szczególności, czy dochód kontrolowanych spółek zagranicznych został oddzielony od istoty sprawy, w tym aktywów i ryzyka związanego z nieruchomościami należącymi do osób fizycznych. W sprawozdaniu podkreślono, że niezależnie od zastosowanych testów podstawową kwestią związaną z istotą sprawy jest „czy kontrolowana spółka zagraniczna była w stanie samodzielnie uzyskać dochód” – zgodnie z celem testu funkcji decyzyjnych i zarządczych. Omawiając najlepsze praktyki w zakresie opracowywania analizy merytorycznej, w sprawozdaniu zaleca się przeprowadzenie testu, w ramach którego zbadane zostałyby wszystkie „istotne funkcje wykonywane przez podmioty w ramach grupy” w celu ustalenia, czy kontrolowana spółka zagraniczna jest podmiotem wykazującym największe prawdopodobieństwo posiadania określonych aktywów, czy też podejmuje szczególne ryzyko, gdyby podmioty te nie były ze sobą powiązane. W sprawozdaniu określono brytyjskie przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych jako przykład testu funkcji decyzyjnych i zarządczych stwierdzając, że w brytyjskich przepisach dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych „wykorzystano koncepcje i wytyczne opracowane przez OECD dla art. 7 w celu określenia istotnych funkcji osób w grupie związanych z każdym składnikiem aktywów, tak aby można było ustalić, czy kontrolowana spółka zagraniczna przejmuje te funkcje”. Na szczelnie europejskim preambula dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 przypomina, że jest to „proporcjonalna odpowiedź na problem erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysków” w celu „ograniczenia przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych do dochodu, który został sztucznie przekierowany do jednostki zależnej, precyzyjnie ukierunkowały przepisy tak, by miały zastosowanie do sytuacji, w których większość funkcji decyzyjnych, które wygenerowały przekierowany dochód na poziomie kontrolowanej jednostki zależnej, jest wykonywana w państwie członkowskim podatnika”.

dotyczących opodatkowania. W wytycznych HMRC towarzyszących prawodawstwu podkreślono ważną rolę testu funkcji decyzyjnych i zarządczych, opisując go jako „centralny element analizy” tego, czy zyski można przypisać Zjednoczonemu Królestwu ⁽⁸⁷⁾.

- (120) Brytyjskie przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych obejmują kolejne przepisy dotyczące opodatkowania w rozdziałach 5–8, które mogą mieć zastosowanie dodatkowo do rozdziału 4. Przepisy te mają zastosowanie wyłącznie do niektórych rodzajów zysków, w przypadku których możliwe jest równoległe zastosowanie rozdziału ogólnego 4 i konkretnego rozdziału dotyczącego opodatkowania. Na przykład możliwe jest, że tylko część zysków kontrolowanej spółki zagranicznej podlega opodatkowaniu zgodnie z rozdziałem 4, lecz nie wyklucza to możliwości, że pozostała część może podlegać opodatkowaniu zgodnie z rozdziałem 6 ⁽⁸⁸⁾. Możliwe jest również, że o ile zgodnie z rozdziałem 4 nie może zostać naliczony żaden podatek od kontrolowanych spółek zagranicznych, to jednak zgodnie z rozdziałami 5-8 podatek taki może mieć zastosowanie. W związku z tym podatek od kontrolowanych spółek zagranicznych może być wyższy po zastosowaniu kolejnych rozdziałów dotyczących opodatkowania, ale nie może być niższy niż podatek, która miałaby zastosowanie na podstawie rozdziału 4 ⁽⁸⁹⁾.
- (121) Jednym z rozdziałów zawierających szczegółowe przepisy dotyczące opodatkowania jest rozdział 5, który dotyczy zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu. Podobnie jak w rozdziale 4, w rozdziale 5 również przewidziano wykorzystanie analizy funkcji decyzyjnych i zarządczych do celów oceny, czy powinien mieć zastosowanie podatek od kontrolowanych spółek zagranicznych; w rozdziale tym określono zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu na podstawie aktywów będących własnością kontrolowanej spółki zagranicznej oraz zysków z ryzyka przypisanego kontrolowanej spółce zagranicznej w sytuacjach, w których w Zjednoczonym Królestwie wykonywane są istotne funkcje decyzyjne i zarządcze. Analiza funkcji decyzyjnych i zarządczych różni się jednak od rozdziału 4 w dwóch zasadniczych punktach.
- (122) Po pierwsze, test funkcji decyzyjnych i zarządczych przewidziany w rozdziale 5 jest „łagodniejszy” niż test przewidziany w rozdziale 4 pod tym względem, że jest łatwiejszy do spełnienia, tak więc zastosowanie analizy funkcji decyzyjnych i zarządczych w rozdziale 5 może prowadzić do nałożenia podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych, natomiast podatek taki nie byłby należny w przypadku analizy funkcji decyzyjnych i zarządczych na podstawie rozdziału 4 w tych samych okolicznościach. Dzieje się tak dlatego, że rozdział 5 odsyła bezpośrednio do rozdziału 4 w odniesieniu do analizy funkcji decyzyjnych i zarządczych w celu zidentyfikowania i ilościowego określenia sztucznie przekierowanych zysków, lecz z zastosowaniem mniejszej liczby działań ⁽⁹⁰⁾.
- (123) Ponadto w rozdziale 5 przewidziano drugi test, na podstawie którego można ustalić podatek od kontrolowanych spółek zagranicznych, nawet bez analizowania funkcji decyzyjnych i zarządczych umiejscowionych w Zjednoczonym Królestwie, co jest wyjątkowe w przypadku zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu. Drugi test, który może pociągnąć za sobą podatek od kontrolowanych spółek zagranicznych, dotyczy sposobu finansowania pożyczek, które generują zyski finansowe kontrolowanej spółki zagranicznej nieprzeznaczone do obrotu, i pozwala naliczyć podatek od kontrolowanych spółek zagranicznych z tytułu zysków finansowych kontrolowanej spółki zagranicznej nieprzeznaczonych do obrotu w zakresie, w jakim pożyczki te pochodzą z kapitału powiązanego ze Zjednoczonym Królestwem. Władze brytyjskie wyjaśniły, że powodem, dla którego rozdział 5 zawiera wspomniany drugi test, jest fakt, że zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu nie zawsze będą wymagały istnienia istotnych funkcji decyzyjnych i zarządczych, w związku z czym poleganie wyłącznie na teście funkcji decyzyjnych i zarządczych nie zapewniłoby wystarczającej ochrony podstawy opodatkowania osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie przed sztucznym przekierowaniem w przypadku zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu.

6.4.2. Zwolnienie podatkowe dla finansowania grup stanowi odstępstwo

- (124) Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem środek jest na pierwszy rzut oka selektywny, jeżeli prowadzi do odmiennego traktowania przedsiębiorstw znajdujących się w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej z punktu widzenia celu systemu odniesienia ⁽⁹¹⁾. W niniejszym przypadku pojawia się pytanie, czy zwolnienie

⁽⁸⁷⁾ Podręcznik wewnętrzny HMRC, Podręcznik międzynarodowy, INTM200200.

⁽⁸⁸⁾ Zob. na przykład Podręcznik wewnętrzny HMRC, Podręcznik międzynarodowy, INTM210200.

⁽⁸⁹⁾ Chociaż prawdą jest, że rozdział 4 nie ma zastosowania do kontrolowanej spółki zagranicznej, która uzyskuje wyłącznie zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu, w którym to przypadku stosuje się tylko rozdział 5, nie ma to wpływu na ten wniosek, ponieważ rozdział 5 w znacznym stopniu stanowi powielenie testu funkcji decyzyjnych i zarządczych opisanego w rozdziale 4, jak wyjaśniono w motywach 121 i 122.

⁽⁹⁰⁾ Test funkcji decyzyjnych i zarządczych godnie z rozdziałem 4 przeprowadza się za pomocą metody ośmiostopniowej (art. 371DB ust. 1 TIOPA). Rozdział 5 odsyła do rozdziału 4 i wymaga podjęcia określonych kroków opisanych w rozdziale 4; w szczególności kroków 1–5 i 7 w celu określenia zakresu, w jakim zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu są objęte zakresem rozdziału 5. Kroki 6 i 8 nie zostały podjęte, ponieważ ustawodawca w Zjednoczonym Królestwie uznał, że kroki te nie mają zastosowania do zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu.

⁽⁹¹⁾ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 15 listopada 2011 r. Komisja i Hiszpania przeciwko Rządowi Gibraltaru i Zjednoczonemu Królestwu, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 75. Zob. także wyrok Trybunału (wielka izba) z dnia 21 grudnia 2016 r. Komisja przeciwko World Duty Free Group SA i in., C-20/15 P i C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, pkt 54.

podatkowe dla finansowania grup zwalnia niektóre przedsiębiorstwa z podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych, który byłby należny od innych przedsiębiorstw w ramach normalnego systemu przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych, mimo że obie sytuacje są porównywalne pod względem prawnym i faktycznym w świetle celu systemu odniesienia, tj. brytyjskich przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych.

- (125) Zwolnienie podatkowe dla finansowania grup przewiduje zwolnienie z podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych w przypadku określonej kategorii zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu⁽⁹²⁾. Zgodnie z brytyjskimi przepisami dotyczącymi kontrolowanych spółek zagranicznych kryteria ustalania, czy i w jakim zakresie podatek od kontrolowanych spółek zagranicznych jest należny, jeżeli spółka ta osiąga takie zyski, są zawarte w rozdziałach 5 i 9. Rozdział 5 zawiera przepisy i kryteria mające zastosowanie do wszystkich zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu, niezależnie od tego, czy zostały one otrzymane od powiązanego dłużnika (pożyczka w ramach grupy) czy od niepowiązanego dłużnika (np. banku) oraz niezależnie od tego, czy zostały otrzymane od dłużnika ze Zjednoczonego Królestwa czy z zagranicy. Następnie rozdział 9 zawiera przepisy szczegółowe (zwolnienie podatkowe dla finansowania grup) dotyczące zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu uzyskanych z pożyczek udzielonych zagranicznym spółkom należącym do grupy kapitałowej, „umowy kwalifikowanej pożyczki”⁽⁹³⁾, i (częściowo) zwalnia te zyski z podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych, który w przeciwnym razie byłby należny na podstawie rozdziału 5. W decyzji o wszczęciu postępowania Komisja wstępnie uznała, że w ramach zwolnienia podatkowego dla finansowania grup niektóre przedsiębiorstwa, w których kontrolowana spółka zagraniczna uzyskuje zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu z pożyczki udzielonej w ramach umowy kwalifikowanej pożyczki, uzyskały na pierwszy rzut oka selektywną korzyść w stosunku do przedsiębiorstw, których kontrolowana spółka zagraniczna uzyskuje inne formy zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu, chociaż oba przedsiębiorstwa znajdowały się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej w świetle systemu odniesienia.
- (126) Władze brytyjskie przedstawiły dwa argumenty wyjaśniające, dlaczego sytuacja, w której podmiot podlegający opodatkowaniu kontrolujący kontrolowaną spółkę zagraniczną generującą zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu z pożyczki udzielonej w ramach umowy kwalifikowanej pożyczki, nie byłaby porównywalna z sytuacją, w której podmiot podlegający opodatkowaniu kontroluje spółkę zagraniczną generującą inne zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu⁽⁹⁴⁾. Pierwszy argument władz brytyjskich jest taki, że zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu kontrolowanej spółki zagranicznej inne niż zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu z pożyczki udzielonej w ramach umowy kwalifikowanej pożyczki są *per-se* sztucznie przekierowywane, natomiast nie można tego powiedzieć o zyskach finansowych nieprzeznaczonych do obrotu z pożyczki udzielonej w ramach umowy kwalifikowanej pożyczki⁽⁹⁵⁾. Drugim argumentem jest to, że obowiązek poszanowania swobód określonych w Traktacie ma różne konsekwencje dla obu tych kategorii⁽⁹⁶⁾.

6.4.2.1. Porównywalność zwolnionej kontrolowanej spółki zagranicznej zgodnie z rozdziałem 9 przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych z kontrolowaną spółką zagraniczną generującą inne zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu

- (127) W odniesieniu do pierwszego argumentu Zjednoczone Królestwo wskazuje, że kontrolowana spółka zagraniczna udzielająca pożyczek podmiotom powiązanim będącym rezydentami Zjednoczonego Królestwa – zwane *pożyczkami udzielanymi jednostce dominującej* – stanowi bezpośrednie i oczywiste zagrożenie dla podstawy opodatkowania Zjednoczonego Królestwa, jeżeli takie zyski są osiągane za pośrednictwem kontrolowanej spółki zagranicznej. Zagrożenie to byłoby mniej oczywiste w przypadku kontrolowanych spółek zagranicznych z pożyczkami udzielonymi w ramach umów kwalifikowanej pożyczki (posiadających pożyczki w zagranicznych spółkach należących do grupy kapitałowej). Zjednoczone Królestwo stwierdza, że pożyczki udzielane jednostce dominującej są zasadniczo transakcjami okrężnymi. Spółka brytyjska umieszcza fundusze inwestycyjne w kontrolowanej spółce zagranicznej, która zwraca je jako pożyczkę powiązanej spółce brytyjskiej. Zjednoczone Królestwo stwierdza również, że w takich sytuacjach odsetki zostały odliczone od podstawy opodatkowania obowiązującej w Zjednoczonym Królestwie na poziomie spółek należących do grupy kapitałowej będących rezydentami w Zjednoczonym Królestwie, co spowodowało bezpośrednie obniżenie podstawy opodatkowania w Zjednoczonym Królestwie. Z drugiej strony, zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu z pożyczek dla zagranicznych podmiotów powiązanych dotyczą prawdziwie zagranicznych funduszy Zjednoczonego Królestwa, a więc nie mogą być postrzegane jako rozwiązanie okrężne. Ponadto potencjalne odliczenie odsetek na poziomie spółki należącej do grupy kapitałowej otrzymującej pożyczkę od kontrolowanej spółki zagranicznej nie wpływa negatywnie na podstawę opodatkowania w Zjednoczonym Królestwie.

⁽⁹²⁾ Zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu to dochód z odsetek, który nie został uzyskany z transakcji finansowych lub działalności gospodarczej; obejmuje dochód z odsetek od pasywnych inwestycji portfelowych, odsetki uzyskane z lokaty bankowej lub odsetki uzyskane od przypadkowych pożyczek udzielanych podmiotom powiązanim lub niepowiązanim.

⁽⁹³⁾ Art. 371IG(1)TIOPA.

⁽⁹⁴⁾ Inne zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu w tym zakresie można uzyskać albo z pożyczek dla spółek należących do grupy kapitałowej w Zjednoczonym Królestwie, albo z pożyczek dla osób trzecich.

⁽⁹⁵⁾ Zob. motyw 66.

⁽⁹⁶⁾ Zob. motyw 71.

- (128) Zjednoczone Królestwo stwierdza również, że kontrolowane spółki zagraniczne generujące zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu z pożyczek udzielonych w ramach umów kwalifikowanej pożyczki oraz kontrolowane spółki zagraniczne udzielające pożyczek niepowiązanym podmiotom stanowią zasadniczo różne sytuacje stwarzające inne ryzyko dla podstawy opodatkowania osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie. Według Zjednoczonego Królestwa ryzyko dla Ministerstwa Skarbu Zjednoczonego Królestwa jest bardziej oczywiste w przypadku porozumień obejmujących pożyczki udzielane przez kontrolowaną spółkę zagraniczną niepowiązanemu podmiotowi, które władze brytyjskie nazywają *skarbankami* i które wymagają wprowadzenia jednej, ściśle określonej zasady dla takich sytuacji, ponieważ takie rozwiązanie nie ma uzasadnienia handlowego i nie może mieć innego celu niż unikanie brytyjskich podatków⁽⁹⁷⁾. Natomiast w przypadku umów kwalifikowanej pożyczki zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu są powiązane z zapewnieniem rzeczywistego finansowania zagranicznej działalności gospodarczej grupy. Zjednoczone Królestwo utrzymuje, że przy takim rozwiązaniu ryzyko sztucznego przekierowania jest mniej oczywiste i może prowadzić do braku sztucznego przekierowania, albo do częściowego lub całkowitego sztucznego przekierowania⁽⁹⁸⁾. Zdaniem władz brytyjskich różnica w ryzyku sztucznego przekierowania oznacza, że oba rozwiązania nie są porównywalne pod względem prawnym i faktycznym w świetle celu przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych.
- (129) Komisja nie może przyjąć argumentów przedstawionych przez Zjednoczone Królestwo na poparcie swojego pierwszego argumentu.
- (130) Jak określono w motywie 111, należy się zastanowić, czy zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu z kredytów na rzecz zagranicznych spółek należących do grupy kapitałowej są faktycznie i legalnie porównywalne z zyskami finansowymi nieprzeznaczonymi do obrotu pochodzącymi z kredytów na rzecz osób trzecich lub kredytów na rzecz spółek należących do brytyjskiej grupy kapitałowej w świetle celu przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych.
- (131) W związku z powyższym Komisja przypomina, że brytyjskie przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych zapewniają osiągnięcie celu polegającego na ochronie podstawy opodatkowania osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie poprzez objęcie podatkiem zysków z działalności i aktywów w Zjednoczonym Królestwie, które zostały sztucznie przekierowane ze Zjednoczonego Królestwa do podmiotów powiązanych niebędących rezydentami. Testy mające na celu identyfikację i ilościowe określenie sztucznie przekierowanych zysków dla konkretnej kategorii zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu zostały włączone do rozdziału 5. Biorąc pod uwagę fakt, że brytyjskie przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych mają na celu ochronę podstawy opodatkowania osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie, nie jest zaskoczeniem, że testy mające na celu wykrycie sztucznego przekierowania są bezpośrednio związane z czynnikami, na których opiera się podstawa opodatkowania osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie, tj. z *działalnością w Zjednoczonym Królestwie* (odzwierciedloną przez funkcje decyzyjne i zarządcze w Zjednoczonym Królestwie) lub z *aktywami w Zjednoczonym Królestwie* (odzwierciedlonymi przez kapitał powiązany z tym państwem). Kryteria ustalania sztucznego przekierowania zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu zgodnie z brytyjskimi przepisami dotyczącymi kontrolowanych spółek zagranicznych są zatem nieodłącznie i logicznie powiązane z podstawą opodatkowania osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie, którą to podstawę mają chronić brytyjskie przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych. Komisja nie rozumie, dlaczego w świetle tego celu kryteria te byłyby odpowiednie do stwierdzenia sztucznego przekierowania wszystkich zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu, z wyjątkiem tych, które pochodzą z pożyczek udzielonych w ramach umów kwalifikowanej pożyczki.
- (132) W odniesieniu do argumentacji Zjednoczonego Królestwa, zgodnie z którą rodzaje zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu, które zostały wyłączone z kwestionowanego środka, wyraźnie nie mają uzasadnienia handlowego i są oczywistym sygnałem świadczącym o sztucznym przekierowaniu – co byłoby mniej oczywiste w przypadku zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu z pożyczek udzielonych w ramach umów kwalifikowanej pożyczki, tak że nie są one prawnie i faktycznie porównywalne w świetle celu brytyjskich przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych, Komisja najpierw zajmie się kwestią porównywalności zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu z pożyczek udzielonych w ramach umów kwalifikowanej pożyczki z zyskami finansowymi nieprzeznaczonymi do obrotu z pożyczek udzielonych w ramach umów kwalifikowanej pożyczki spółkom należącym do grupy kapitałowej będącym rezydentami Zjednoczonego Królestwa, a następnie zajmie się kwestią porównywalności z zyskami finansowymi nieprzeznaczonymi do obrotu z pożyczek udzielonych w ramach umów pożyczki zawartych z osobami trzecimi.
- (133) Jeśli chodzi o porównywalność z zyskami finansowymi nieprzeznaczonymi do obrotu z pożyczek udzielanych podmiotom powiązanym ze Zjednoczonym Królestwem, Komisja przede wszystkim rozumie, że takie rozwiązania mogą budzić obawy ustawodawcy brytyjskiego, w szczególności ze względu na erozję bazy podatkowej na skutek odliczenia odsetek spowodowane nadmiernym finansowaniem dłużnym działalności w Zjednoczonym Królestwie. Prawdą jest, że obawy te nie są oczywiste w przypadku zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu uzyskanych z pożyczki udzielonej w ramach umowy kwalifikowanej pożyczki, ponieważ potencjalny problem erozji bazy podatkowej – o ile w ogóle – wystąpiłby za granicą, ale nie

⁽⁹⁷⁾ Pismo Zjednoczonego Królestwa z dnia 15 stycznia 2018 r. w odpowiedzi na decyzję o wszczęciu postępowania w motywie 116.

⁽⁹⁸⁾ Pismo Zjednoczonego Królestwa z dnia 15 stycznia 2018 r. w odpowiedzi na decyzję o wszczęciu postępowania w motywie 117.

w Zjednoczonym Królestwie. Tytułem uwagi wstępnej Komisja stwierdza, że Zjednoczone Królestwo nie wykazuje pełnej spójności w rozwiązywaniu tego problemu. Zgodnie z obecnymi przepisami może zaistnieć sytuacja, w której pożyczka udzielona spółce należącej do brytyjskiej grupy kapitałowej może zostać uznana za udzieloną w ramach umowy kwalifikowanej pożyczki na podstawie rozdziału 9, pod warunkiem że ostatecznym dłużnikiem w ramach tej pożyczki jest zagraniczna spółka należąca do grupy kapitałowej (finansowanie jest przekazywane za pośrednictwem brytyjskiej spółki pośredniczącej). Również w tej sytuacji brytyjska spółka pośrednicząca będzie domagać się odliczenia odsetek od odsetek wypłaconych na rzecz kontrolowanej spółki zagranicznej, podczas gdy odsetki będą jednak (częściowo) zwolnione na podstawie kwestionowanego środka ⁽⁹⁹⁾.

- (134) W każdym razie jednak jakiegokolwiek konsekwentne zróżnicowanie na podstawie występowania odliczenia ze strony Zjednoczonego Królestwa oznaczałoby jedynie, że oba rozwiązania różnią się pod względem prawnym i faktycznym, gdybyśmy oceniali środek podjęty na szczeblu krajowym, którego celem jest ochrona podstawy opodatkowania, w *świecie erozji bazy podatkowej w wyniku odliczania odsetek*. W brytyjskim prawie dotyczącym podatku dochodowego od osób prawnych wprowadzono szereg środków zapobiegających unikaniu opodatkowania, których celem jest osiągnięcie tego celu. Ochrona przed erozją bazy podatkowej w wyniku nadmiernych odliczeń odsetek w Zjednoczonym Królestwie nie jest jednak celem brytyjskich przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych. Ich celem jest ochrona Zjednoczonego Królestwa przed sztucznym przekierowaniem dochodów z finansowania i innych operacji przez nałożenie na te dochody podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych ⁽¹⁰⁰⁾. Różnica wskazana przez władze brytyjskie nie oznacza zatem, że obie sytuacje znajdują się w odmiennej sytuacji prawnej i faktycznej w świetle celu, do którego dąży kwestionowany środek, tj. ochrony podstawy opodatkowania w Zjednoczonym Królestwie przed sztucznym przekierowaniem dochodów, w tym dochodów osiągniętych w wyniku działalności finansowej.
- (135) Po drugie, Komisja zauważa, że zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu z pożyczek udzielanych podmiotom powiązanym ze Zjednoczonym Królestwem mogą również powstać z ważnych powodów handlowych i niekoniecznie są to „transakcje okrężne” we wszystkich przypadkach, tj. fundusze Zjednoczonego Królestwa zostały przeniesione do kontrolowanej spółki zagranicznej, a następnie przeniesione z powrotem do Zjednoczonego Królestwa. Jeżeli zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu pochodzą z pożyczki udzielonej podmiotowi powiązanemu ze Zjednoczonym Królestwem, w ramach której funkcje decyzyjne i zarządcze są realizowane w Zjednoczonym Królestwie, podatek od kontrolowanych spółek zagranicznych powinien być pobierany zgodnie z kryteriami naliczania podatku określonymi w rozdziale 5, nawet jeżeli pożyczka nie jest finansowana z kapitału powiązanego ze Zjednoczonym Królestwem (tj. niezależnie od „okrężności”).
- (136) Po trzecie, Komisja nie podziela poglądu Zjednoczonego Królestwa, że istniałby oczywisty uzasadniony powód handlowy dla strukturyzowania finansowania ze spółki będącej rezydentem w Zjednoczonym Królestwie na rzecz zagranicznej spółki należącej do grupy kapitałowej przez kontrolowaną spółkę zagraniczną (zamiast bezpośredniego pożyczania pieniędzy), podczas gdy nie miałyby to miejsca w przypadku strukturyzowania finansowania ze spółki będącej rezydentem w Zjednoczonym Królestwie na rzecz spółki należącej do grupy kapitałowej będącej rezydentem w Zjednoczonym Królestwie przez kontrolowaną spółkę zagraniczną (zamiast bezpośredniego pożyczania pieniędzy). Pośrednia funkcja finansowa i rola kontrolowanej spółki zagranicznej w obu rozwiązaniach jest w pełni porównywalna. Komisja nie zgadza się, że w jednej sytuacji można założyć istnienie ważnych powodów handlowych, a w drugiej nie, co oznaczałoby, że obie sytuacje nie są porównywalne pod względem prawnym i faktycznym w świetle celu przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych. Uzasadnione przyczyny handlowe obecności i wykorzystania kontrolowanej spółki zagranicznej generującej zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu w odniesieniu do obu rozwiązań określa się na podstawie faktów i okoliczności dotyczących charakteru oraz jakości funkcji i zagrożeń związanych z kontrolowaną spółką zagraniczną, a nie na podstawie źródła zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu.
- (137) Twierdzenie władz brytyjskich, że zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu z pożyczek kwalifikowanych oraz zyski z pożyczek udzielanych spółkom należącym do brytyjskiej grupy kapitałowej nie mogą być porównywane, musi zostać odrzucone z powodów przedstawionych w motywach 133–136.
- (138) Jeżeli chodzi o porównywalność z zyskami finansowymi nieprzeznaczonymi do obrotu uzyskanymi z pożyczek zewnętrznych, które władze brytyjskie nazywają *skarbankami*, Komisja zauważa, że Zjednoczone Królestwo uważa skarbankę za rozwiązanie polegające na wykorzystaniu nisko opodatkowanej kontrolowanej spółki zagranicznej

⁽⁹⁹⁾ W tym kontekście zob. Podręcznik międzynarodowy HMRC, INTM217190: „Jeżeli kontrolowana spółka zagraniczna udziela długoterminowej pożyczki spółce skarbu państwa będącej rezydentem Zjednoczonego Królestwa, która to spółka następnie wykorzystuje te środki do udzielenia serii krótkoterminowych pożyczek innym członkom grupy, wówczas zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu kontrolowanej spółki zagranicznej najprawdopodobniej wchodzi w zakres rozdziału 5, a w przypadku zgłoszenia roszczenia na podstawie rozdziału 9 należy uwzględnić ostateczne przepisy dotyczące dłużnika.”

⁽¹⁰⁰⁾ Erozję bazy podatkowej można odróżnić od sztucznego przekierowania dochodów (lub przenoszenia zysków), ponieważ pierwsze z nich dotyczy zmniejszenia bazy podatkowej *płatnika* przez nadmierne odliczenia, podczas gdy drugie dotyczy *osoby fizycznej* uzyskującej dochody, która zmniejsza swoją bazę podatkową przez sztuczne przekierowanie tych dochodów za granicę. Pierwsze z nich jest zasadniczo regulowane przepisami dotyczącymi ograniczenia możliwości odliczania odsetek (zob. na przykład art. 4 dyrektywy w sprawie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania), natomiast przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych odnoszą się do drugiego.

jako spółki pośredniczącej w przekazywaniu środków pieniężnych do banku, żeby powstałe w ten sposób zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu były uzyskiwane przez kontrolowaną spółkę zagraniczną, a nie przez Zjednoczone Królestwo; Komisja rozumie też, że brytyjskie przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych zostały opracowane w celu przeciwdziałania takim rozwiązaniom. Komisja przypomina w tym względzie, że pożyczki udzielane osobom trzecim mogą obejmować depozyty bankowe, lecz nie ograniczają się do nich. Mogą one również obejmować na przykład przypadkowe pożyczki udzielane dostawcom, usługodawcom zewnętrznym, klientom lub innym podmiotom niepowiązanym. Ponadto Komisja nie zgadza się, że ustalenia te muszą być uznawane za nadużycia same w sobie, mimo że nie miałyby one zastosowania do rozwiązań polegających na wykorzystaniu nisko opodatkowanej kontrolowanej spółki zagranicznej jako spółki pośredniczącej w udzielaniu pożyczki zagranicznej spółce należącej do grupy kapitałowej. Również w tym przypadku wynikające stąd zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu są uzyskiwane przez kontrolowaną spółkę zagraniczną, a nie przez Zjednoczone Królestwo.

- (139) Jedna z zainteresowanych stron twierdziła, że w przypadku kwalifikowanych ustaleń pożyczkowych dostarczone środki zostaną wykorzystane przez zagraniczną spółkę należącą do grupy kapitałowej do finansowania rzeczywistych operacji handlowych. Komisja przypomina w tym względzie, że – jak określono w motywie 136 – specyfika lub jakość strony otrzymującej pożyczkę od kontrolowanej spółki zagranicznej nie ma wpływu na sztuczne przekierowanie dotyczące zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu uzyskiwanych przez kontrolowane spółki zagraniczne (lub na ryzyko związane z takim przekierowaniem). Po drugie, Komisja nie zgadza się z tym, że można przyjąć założenie, że środki finansowe przyznane w ramach umowy kwalifikowanej pożyczki zostaną wykorzystane przez dłużnika do finansowania rzeczywistej działalności handlowej, podczas gdy środki finansowe przyznane w ramach pożyczki osobie trzeciej nie zostaną wykorzystane przez tę osobę trzecią do finansowania rzeczywistej działalności handlowej. O ile dłużnik sam prowadzi działalność gospodarczą, będzie on w obu przypadkach wykorzystywał środki na finansowanie swojej działalności gospodarczej, czy to nowych inwestycji, transakcji nabycia, czy też innych celów handlowych. Ponadto, biorąc pod uwagę zamiennność pieniądza, ostateczne wykorzystanie środków przez dłużnika może z czasem ulec zmianie w obu przypadkach i może być bardzo trudne do prześledzenia, podobnie jak źródło finansowania wskazane przez władze brytyjskie w innym kontekście (zob. motyw 155).
- (140) Podsumowując, z powodów przedstawionych w motywach 138 i 139, nawet gdyby można było założyć, że umowy kwalifikowanej pożyczki służą finansowaniu rzeczywistych operacji handlowych, zaś pożyczki udzielane osobom trzecim nie finansują takich operacji – co kwestionuje Komisja – taka różnica w ostatecznym przeznaczeniu i celu środków przekazywanych w formie pożyczki przez kontrolowaną spółkę zagraniczną nie wpływa na porównywalność tych pożyczek w świetle celu brytyjskich przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych ⁽¹⁰¹⁾.
- (141) Ogólnie rzecz biorąc, w odniesieniu do pierwszego argumentu Zjednoczonego Królestwa Komisja zauważa, że zyski finansowe z pożyczek udzielonych w ramach umów kwalifikowanej pożyczki stanowią kategorię zysku, która jest najbardziej podatna na sztuczne przekierowanie. Po pierwsze dlatego, że działalność niehandlowa jest bardziej mobilna niż działalność handlowa, ponieważ zasadniczo wiąże się z mniejszą liczbą działań lub interwencji człowieka i dlatego łatwiej jest ją przenieść (zyski finansowe są przede wszystkim kapitałochłonne, a kapitał jest znacznie bardziej mobilny niż na przykład siła robocza, a zatem można go łatwo przenieść). Po drugie, w związku z tym, że grupy mają w znacznym stopniu swobodę określania swoich wewnętrznych operacji finansowych z wykorzystaniem połączenia kapitału i długu, które zapewnią najkorzystniejszy wynik z perspektywy podatkowej. Tłumaczy to również, dlaczego zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu są zazwyczaj na poziomie międzynarodowym przedmiotem ukierunkowania przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych ⁽¹⁰²⁾. Na przykład w art. 7 ust. 2 lit. a) dyrektywy w sprawie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania wymieniono kilka kategorii dochodu kontrolowanej spółki zagranicznej, które mają zostać opodatkowane zgodnie z przepisami dotyczącymi kontrolowanych spółek zagranicznych, począwszy od odsetek. W art. 7 ust. 3 tej dyrektywy stanowi ponadto, że państwa członkowskie postanowią, że nie będzie stosowało zasady dotyczącej kontrolowanych spółek zagranicznych, jeśli jedną trzecią lub mniejszą część dochodu uzyskanego przez kontrolowaną spółkę zagraniczną stanowią odsetki oraz jedną trzecią lub mniejszą część dochodu z odsetek stanowią odsetki ze spółek należących do grupy kapitałowej (zob. motyw 44). Oznacza to, że dochód z odsetek otrzymany od spółek należących do grupy kapitałowej jest uznawany w dyrektywie w sprawie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania za najważniejszą kategorię dochodu, która ma być objęta przepisami dotyczącymi kontrolowanych spółek zagranicznych.

⁽¹⁰¹⁾ Przepisy definiujące „ostatecznego dłużnika” (zob. przypis 43) nie mają wpływu na ten wniosek, ponieważ nie zawierają one żadnych warunków (handlowego) wykorzystania środków przez dłużnika w ramach pożyczki, z wyjątkiem przepisów dotyczących udzielania pożyczek.

⁽¹⁰²⁾ W pkt 78 sprawozdania G20/OECD dotyczącego BEPS w sprawie działania 3 stwierdzono: „Ogólną obawą leżącą u podstaw traktowania odsetek i dochodów z finansowania jest to, że dochody te można łatwo przenieść, a zatem mogły one zostać przeniesione przez spółkę dominującą do kontrolowanej spółki zagranicznej, co mogłoby prowadzić do zawyżenia wartości kapitału spółki dominującej i do nadmiernej kapitalizacji kontrolowanej spółki zagranicznej. Jest bardziej prawdopodobne, że dochody z tytułu odsetek i finansowania wzbudzą tę obawę, gdy zostały one uzyskane od podmiotów powiązanych, gdy kontrolowana spółka zagraniczna jest nadmiernie kapitalizowana, gdy działalność wnosząca wkład do odsetek znajdowała się poza jurysdykcją kontrolowanej spółki zagranicznej lub gdy dochód nie został uzyskany z aktywnej finansowej działalności gospodarczej”. Te sytuacje obiektywnie powodujące największe obawy w odniesieniu do przenoszenia dochodów według OECD są dokładnie tymi okolicznościami, w przypadku których Zjednoczone Królestwo stosuje kwestionowany środek.

- (142) Podsumowując, Komisja odrzuca pierwszy argument Zjednoczonego Królestwa, że zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu kontrolowanej spółki zagranicznej inne niż zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu pochodzące z pożyczki udzielonej w ramach umowy kwalifikowanej pożyczki są *per-se* sztucznie przekierowywane, natomiast nie można tego powiedzieć o zyskach finansowych nieprzeznaczonych do obrotu pochodzących z pożyczki udzielonej w ramach umowy kwalifikowanej pożyczki, co oznacza, że argument ten nie stanowi podstawy do zaakceptowania, że dotyczyłyby one sytuacji, które nie są porównywalne pod względem prawnym i faktycznym w świetle celu brytyjskich przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych. Ponadto Komisja nie zauważa sprzeczności tego wniosku ze swoją poprzednią praktyką decyzyjną w sprawie niderlandzkiego programu „groepsrentebox” oraz w sprawie systemu opodatkowania odsetek w odniesieniu do grup na Węgrzech. Komisja zauważa, że w żadnej z decyzji nie potwierdzono, jak zdaje się argumentować Zjednoczone Królestwo, że system odniesienia w przypadku środka dotyczącego przedsiębiorstw mających do czynienia z podmiotami powiązаныmi musi być koniecznie ograniczony do przepisów dotyczących tych rodzajów transakcji.

6.4.2.2. Obowiązek poszanowania swobód traktatowych w odniesieniu do kategorii kontrolowanych spółek zagranicznych objętych i nieobjętych zwolnieniem

- (143) W swoim drugim argumente Zjednoczone Królestwo zdają się sugerować, że podmioty podlegające opodatkowaniu z kontrolowaną spółką zagraniczną generującą zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu z pożyczek udzielonych w ramach umowy kwalifikowanej pożyczki wymagają bardziej pobłażliwego podejścia niż podmioty podlegające opodatkowaniu z kontrolowaną spółką zagraniczną generującą inne zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu w celu zapewnienia przestrzegania swobód traktatowych. Innymi słowy, gdyby nie istniało zwolnienie przewidziane w rozdziale 9, istniałoby ryzyko naruszenia swobód traktatowych w wyniku opodatkowania zysków z kwalifikowanych ustaleń pożyczkowych. Ryzyko to nie istniałoby w odniesieniu do opodatkowania innych zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu. W konsekwencji te dwie sytuacje nie byłyby porównywalne. W tym względzie władze brytyjskie przypominają, że reforma kontrolowana spółka zagraniczna, w ramach której wprowadzono kwestionowany środek, była w znacznym stopniu umotywowana ustaleniami Trybunału w sprawie Cadbury Schweppes. Zjednoczone Królestwo podkreśla w szczególności trudności w podejmowaniu prób przestrzegania decyzji w sprawie Cadbury Schweppes w sytuacji braku jakiegokolwiek orzecznictwa lub jasnych wskazówek dotyczących sposobu stosowania koncepcji „czysto sztucznych konstrukcji” i jej interpretacji w różnych sytuacjach⁽¹⁰³⁾. W tym scenariuszu w celu opracowania zbioru zasad, który można administrować i który jest również zgodny z prawem Unii, w rozdziale 9 przewidziano testy mechaniczne oraz stałe odsetki ustalone na poziomach, które rozważono w celu zapewnienia, aby zyski wchodzące w zakres podatku były określane w sposób spójny z tym orzecznictwem. Zdaniem Zjednoczonego Królestwa nowe przepisy zostały opracowane w celu zminimalizowania ryzyka nadmiernego włączenia, ponieważ mogłoby to prowadzić do zakwestionowania przez prawo Unii przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych⁽¹⁰⁴⁾.
- (144) Komisja nie akceptuje również drugiego argumentu przytoczonego przez Zjednoczone Królestwo, ponieważ opiera się on na niepoprawnych i niespójnych wnioskach wyciągniętych z orzecznictwa Trybunału.
- (145) Jak zostanie wykazane w następnej sekcji (6.4.3) niniejszej decyzji, likwidacja zwolnienia ustanowionego w rozdziale 9 dotyczącym zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu pochodzących z kwalifikowanego powiązania pożyczkowego, w przypadku gdy funkcje decyzyjne i zarządcze są zlokalizowane w Zjednoczonym Królestwie, nie pociąga za sobą ryzyka naruszenia swobód traktatowych. W niniejszej części uzasadnienia Komisja skoncentruje się jednak na argumente, zgodnie z którym ryzyko naruszenia swobód traktatowych byłoby różne w odniesieniu do opodatkowania różnych rodzajów zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu.
- (146) Komisja nie zgadza się, że naruszenie (potencjalne ryzyko naruszenia) swobód traktatowych byłoby oceniane w różny sposób w odniesieniu do kontrolowanej spółki zagranicznej generującej zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu z pożyczki udzielonej w ramach umowy kwalifikowanej pożyczki niż w odniesieniu do kontrolowanej spółki zagranicznej generującej inne zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu, co oznaczałoby, że nie znajdują się one w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej w świetle celu przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych.
- (147) W wyroku w sprawie Cadbury Schweppes⁽¹⁰⁵⁾ przypomniano poprzednie orzecznictwo Trybunału, w którym wyjaśniono, że celem, do którego dąży swoboda przedsiębiorczości, jest umożliwienie obywatelowi państwa członkowskiego utworzenia drugiego zakładu w innym państwie członkowskim w celu wykonywania tam przez niego działalności oraz wspierania w ten sposób wzajemnego gospodarczego i społecznego przenikania wewnątrz Wspólnoty. Aby prawodawstwo dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych było zgodne z prawem wspólnotowym, Trybunał orzekł, że jego stosowanie musi być wyłączone, gdy mimo istnienia

⁽¹⁰³⁾ Pkt 155 pisma Zjednoczonego Królestwa z dnia 15 stycznia 2018 r. w odpowiedzi na decyzję o wszczęciu postępowania.

⁽¹⁰⁴⁾ *Ibidem*, pkt 26.

⁽¹⁰⁵⁾ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 12 września 2006 r., Cadbury Schweppes plc i Cadbury Schweppes Overseas Ltd. przeciwko Commissioners of Inland Revenue, C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544.

motywów podatkowych utworzenie kontrolowanej spółki zagranicznej odzwierciedla rzeczywistość gospodarczą⁽¹⁰⁶⁾. Oznacza to, że utworzenie kontrolowanej spółki zagranicznej musi odpowiadać rzeczywistemu ustanowieniu mającemu na celu prowadzenie prawdziwej działalności gospodarczej w przyjmującym państwie członkowskim⁽¹⁰⁷⁾.

- (148) Komisja nie odnajduje w wyroku w sprawie Cadbury Schweppes niczego, co potwierdzałoby pogląd, że obowiązki w zakresie swobód traktatowych miałyby różny wpływ na podmioty podlegające opodatkowaniu z kontrolowanymi spółkami zagranicznymi generującymi zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu z zależności od jakości i charakteru dłużnika kontrolowanej spółki zagranicznej. Istotne jest, czy kontrolowana spółka zagraniczna sama w sobie odzwierciedla rzeczywistość gospodarczą, i nie można zakładać obecności lub braku tego warunku wyłącznie na podstawie narodowości dłużnik płacącego odsetki bierne lub relacji z nim.
- (149) W zakresie, w jakim władze brytyjskie twierdzą, co zdają się czynić niektóre zainteresowane strony, że stosowanie przedmiotowego zwolnienia jest uzależnione od spełnienia przez kontrolowaną spółkę zagraniczną warunku dotyczącego testu pomieszczeń działalności gospodarczej, który byłby właściwy do celów swobód traktatowych, Komisja zauważa, że taki warunek nie może w żadnym przypadku mieć wpływu na analizę porównywalności. Analiza ta wymaga oceny, czy zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu z kredytów na rzecz zagranicznych spółek należących do grupy kapitałowej są faktycznie i prawnie porównywalne z zyskami finansowymi nieprzeznaczonymi do obrotu pochodzącymi z kredytów na rzecz osób trzecich lub kredytów na rzecz spółek należących do brytyjskiej grupy kapitałowej w świetle celu przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych i na równych warunkach. Ten ostatni wymóg jest oczywisty w każdej analizie porównywalności, ponieważ dodawanie pewnych aspektów w jednej sytuacji, a w innej nie, będzie miało nieuchronny wpływ na porównywalność tych dwóch sytuacji, w związku z czym ocena staje się nieskuteczna. Innymi słowy, warunek ten może być umieszczony w analizie porównywalności, ale wyłącznie wtedy, gdy jest stosowany w odniesieniu do obu stron, tj. porównanie kontrolowanej spółki zagranicznej spełniającej warunek testu pomieszczeń działalności gospodarczej generującej zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu z pożyczek udzielonych w ramach umów kwalifikowanej pożyczki i innej kontrolowanej spółki zagranicznej spełniającej warunek testu pomieszczeń działalności gospodarczej generującej inne zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu. W takim przypadku ta pierwsza spółka byłaby nadal traktowana lepiej w ramach kwestionowanego środka, mimo że byłaby w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej w świetle celu przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych.
- (150) Komisja stwierdza zatem, że w przepisach dotyczących opodatkowania ujętych w brytyjski przepisach dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych odnoszących się konkretnie do zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu dokonano rozróżnienia między – z jednej strony – podmiotami podlegającymi opodatkowaniu z kontrolowaną spółką zagraniczną generującą zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu z pożyczek udzielonych w ramach umów kwalifikowanej pożyczki, które kwalifikują się do wystąpienia z wnioskiem na podstawie rozdziału 9, a – z drugiej strony – podmiotami podlegającymi opodatkowaniu z kontrolowaną spółką zagraniczną generującą zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu z innych pożyczek pasywnych. Obie te sytuacje są prawnie i faktycznie porównywalne, biorąc pod uwagę cel, do którego dążą brytyjskie przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych, jakim jest ochrona podstawy opodatkowania osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie poprzez objęcie podatkiem zysków z działalności i aktywów w Zjednoczonym Królestwie, które zostały sztucznie przekierowane ze Zjednoczonego Królestwa do podmiotów powiązanych niebędących rezydentami.
- (151) Z tych względów kwestionowany środek stanowi odstępstwo od ogólnej zasady zgodnie z brytyjskim systemem dotyczącym kontrolowanych spółek zagranicznych. Stanowi on ulgę dla tych podmiotów podlegających opodatkowaniu z kontrolowaną spółką zagraniczną generującą zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu z pożyczki udzielonej w ramach umowy kwalifikowanej pożyczki, które wystąpiły z wnioskiem na podstawie rozdziałem 9 o zwolnienie z podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych nakładanego normalnie na podmioty podlegające opodatkowaniu z kontrolowaną spółką zagraniczną generującą zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu. Oznacza to, że wszystkie podmioty podlegające opodatkowaniu, które wystąpiły z wnioskiem na podstawie rozdziału 9, uzyskały na pierwszy rzut oka selektywną korzyść.

6.4.3. Uzasadnienie na podstawie charakteru i ogólnej struktury systemu podatkowego

- (152) Środek stanowiący odstępstwo od systemu odniesienia może jednak być uzasadniony ze względu na charakter lub ogólną strukturę tego systemu. Dotyczy to przypadków, w których dane państwo członkowskie może wykazać, że środek bezpośrednio wynika z podstawy lub wytycznych systemu odniesienia lub w których jest on wynikiem wewnętrznych mechanizmów niezbędnych do zapewnienia funkcjonowania i skuteczności tego systemu⁽¹⁰⁸⁾.

⁽¹⁰⁶⁾ *Ibidem*, pkt 65.

⁽¹⁰⁷⁾ *Ibidem*, pkt 66.

⁽¹⁰⁸⁾ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 8 września 2011 r. w sprawach połączonych C-78/08 do C-80/08 Paint Graphos i in., ECLI:EU:C:2011:550, pkt 69.

- (153) Należy przypomnieć, że na władzach brytyjskich spoczywa ciężar dowodu takiego uzasadnienia. W związku z tym Komisja sprawdzi w dalszej kolejności, czy władze brytyjskie wykazały istnienie takiego uzasadnienia w niniejszym przypadku. Zainteresowane strony nie wystosowały innych uzasadnień niż Zjednoczone Królestwo.
- (154) W tym względzie władze brytyjskie wystosowały zasadniczo dwie podstawy do uzasadnienia *a priori* selektywnego charakteru kwestionowanego środka. Po pierwsze – argumentują one, że środek ten ma na celu zapewnienie, aby systemem mógł zarządzać i administrować zarówno HMRC, jak i podatnicy, a po drugie – argumentują one, że środek ten zapewnia przestrzeganie orzecznictwa Trybunału w sprawie unijnych podstawowych wolności.

6.4.3.1. W odniesieniu do domniemanego uzasadnienia złożonością historycznego śledzenia pochodzenia funduszy

- (155) Jeśli chodzi o pierwszy argument, władze brytyjskie argumentują, że domyślne zwolnienie w wysokości 75 % ma na celu rozwiązanie nieodłącznej trudności i złożoności historycznego śledzenia pochodzenia funduszy wykorzystywanych do finansowania kredytów przyznawanych przez kontrolowaną spółkę zagraniczną. Jest to szczególnie problematyczne w odniesieniu do grup wielonarodowych, w których rozwiązania finansowe zazwyczaj obejmują złożone wzorce finansowania. Władze brytyjskie wyjaśniły w tym względzie, że spółki finansowe należące do grupy są często ustanawiane jako część złożonej reorganizacji lub nabycia, że ich kredyty były i nadal są często refinansowane, konsolidowane, wymieniane i przenoszone do innych kategorii oraz że są one często udziałowcami w zamorskich działaniach grupowych, w związku z czym otrzymują podział zysku, z którego mogą być finansowane lub refinansowane pożyczki. Ta złożoność w śledzeniu pochodzenia finansowania kredytów jest według władz brytyjskich typowa dla należących do grup spółek finansowych przedsiębiorstw wielonarodowych.
- (156) Według władz brytyjskich wszystkie te cechy sprawiają, że test kapitału powiązanego Zjednoczonego Królestwa na podstawie rozdziału 5 jest złożony i uciążliwy do stosowania dla podatników ze Zjednoczonego Królestwa w ramach systemu samooceny, ale również sprawiają, że test ten jest trudny do egzekwowania dla HMRC.
- (157) Władze brytyjskie wyjaśniły, że prawodawca brytyjski wprowadził w tym celu inny przepis służący identyfikowaniu i określaniu ilościowemu sztucznie przekierowanych zysków w przypadku odsetek biernych pochodzących z pożyczki udzielonej w ramach umowy kwalifikowanej pożyczki, który jest łatwiejszy do stosowania i egzekwowania przy jednoczesnym zapewnieniu wystarczającej ochrony podstawy opodatkowania osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie zgodnie z celem brytyjskich przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych. Według władz brytyjskich ten inny przepis przewiduje, że zamiast łączenia podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych z finansowaniem z kapitału powiązanego w Zjednoczonym Królestwie, które faktycznie prowadzi do ustalenia pierwotnego źródła finansowania, podatek od kontrolowanych spółek zagranicznych pobierany jest z tytułu stałego udziału zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu kontrolowanej spółki zagranicznej z pożyczki udzielonej w ramach umowy kwalifikowanej pożyczki.
- (158) Proporcja wybierana do tego celu ma odzwierciedlać fakt, że przy braku motywów podatkowych, finansowanie kontrolowanej spółki zagranicznej przez grupę byłoby finansowane poprzez połączenie długu i kapitału własnego, w efekcie finansowanie dłużne spółki wygenerowałoby dochód z odsetek dla spółki dominującej ze Zjednoczonego Królestwa. W swoich uwagach Zjednoczone Królestwo wyjaśniło również, że podejście zakładające podatek w wysokości 25 % (zwolnienie w wysokości 75 %) przyjęto po konsultacji i rozważeniu szerokiego zakresu stosunków finansowania zaobserwowanych w danych rynkowych, które wskazywały na zakładane zadłużenie: stosunek kapitału własnego do kontrolowanych spółek zagranicznych w całości finansowanych z kapitału własnego – 1:3. Zgodnie z wybranym podejściem oraz w celu zapobieżenia nadmiernemu włączeniu kwestionowany środek pozwala na zwiększenie zwolnienia w wysokości 75 % (zmniejszenie włączenia w wysokości 25 %) w stosownych okolicznościach, na przykład w zakresie, w jakim kontrolowana spółka zagraniczna może na podstawie faktów i okoliczności faktycznych wykazać, że jej kredyty są w więcej niż 75 % wspierane z funduszy pochodzących spoza Zjednoczonego Królestwa.
- (159) Komisja zauważa, że we wskazówkach HMRC zawartych w uwagach wstępnych do rozdziału 9 potwierdzono to wyjaśnienie, stwierdzając, że:
- „wyłączenia w odniesieniu do zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu przewidziane w rozdziale 9 zostały wprowadzone w celu rozwiązania trudnych kwestii wynikających z zamienności pieniądza w ramach grupy wielonarodowej. Zasady te w dużym stopniu zastępują ustalenie dokładnego źródła i historii (śledzenie) rozwiązań finansowych grupy oraz zakresu, w jakim są one ponoszone przez Zjednoczone Królestwo” ⁽¹⁰⁹⁾.
- (160) W tym względzie oraz z uwzględnieniem zasad zapobiegających unikaniu opodatkowania Komisja może ogólnie zaakceptować, rzeczywiście można stwierdzić, iż *a priori* selektywny środek stosowany w odniesieniu do

⁽¹⁰⁹⁾ Podręcznik wewnętrzny HMRC, Podręcznik międzynarodowy, INTM216100.

szczególnych przypadków w celu zapewnienia, aby zasady mające na celu zapobieganie unikaniu opodatkowania w tych przypadkach były wystarczająco solidne, a jednocześnie aby można było nimi zarządzać i administrować, wynika z nieodłącznego mechanizmu koniecznego do funkcjonowania i skuteczności przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych, pod warunkiem że jest on zgodny z zasadą proporcjonalności⁽¹¹⁰⁾. Selektynywny środek *a priori* w tym przypadku byłby uzasadniony i w związku z tym nie spełniałby warunku związanego z selektywnością przedmiotowej korzyści, zgodnie z wymaganiami art. 107 ust. 1 Traktatu.

- (161) Jak stwierdzono wcześniej w sekcji 2.1.2, jest to zgodne z tymi zasadami, zgodnie z którymi w przepisach dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych stosuje się wyłączenia oparte na analizie ryzyka w celu ograniczenia zakresu przepisów dotyczących opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych do sytuacji, w których występuje albo wysokie ryzyko uszczuplenia dochodów podatkowych Ministerstwa Skarbu Zjednoczonego Królestwa, albo duży potencjał sztuczności. Komisja zauważa również, że wykorzystanie ogólnych odsetków i mechanicznych zasad na podstawie podstawowych stosunków zamiast oceny każdego przypadku z osobna może być w określonych okolicznościach akceptowalne, pod warunkiem że ustalono, że ocena każdego przypadku z osobna wiązałaby się ze złożonymi, kosztownymi i uciążliwymi formalnościami, oraz pod warunkiem że stosowane odsetki i stosunki są zgodne z zasadą proporcjonalności. W tym względzie Komisja nie była w stanie ostatecznie obalić stwierdzenia, że stosunek wybrany przez Zjednoczone Królestwo w celu oszacowania proporcji kapitału kontrolowanej spółki zagranicznej pochodzącego ze Zjednoczonego Królestwa był proporcjonalny, ani nie była w stanie skutecznie określić innego, bardziej odpowiedniego stosunku.
- (162) Biorąc pod uwagę powyższe względy oraz uwzględniając argumenty i wyjaśnienia przedstawione przez władze brytyjskie w trakcie formalnego postępowania wyjaśniającego, Komisja – wyłącznie w zakresie związanym z testem na podstawie „kapitału powiązanego w Zjednoczonym Królestwie” – zgadza się, że można stwierdzić, iż kwestionowany środek zapewnia, aby szczególnie w odniesieniu do kontrolowanych spółek zagranicznych generujących zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu z pożyczki udzielonej w ramach umowy kwalifikowanej pożyczki przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych mogły być stosowane w sposób umożliwiający administrowania, bez zmuszania brytyjskich przedsiębiorstw i organów podatkowych do podejmowania niewspółmiernie uciążliwych działań w zakresie śledzenia historii, przy jednoczesnym zapewnieniu opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych z tytułu zysków z aktywów znajdujących się w Zjednoczonym Królestwie, o których można stwierdzić, że są sztucznie przekierowywane ze Zjednoczonego Królestwa. Z tych względów Komisja uznaje, że selektywny charakter *a priori* kwestionowanego środka za uzasadniony i w związku z tym nieselektywny, w zakresie w jakim identyfikacja i ilościowe określenie podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych na podstawie rozdziału 5 byłyby oparte wyłącznie na teście kapitału powiązanego ze Zjednoczonym Królestwem na podstawie sekcji 371EC rozdziału 5 TIOPA, co wymagałoby nieproporcjonalnie uciążliwej procedury śledzenia.
- (163) Komisja zauważa jednak, że test na podstawie „kapitału powiązanego ze Zjednoczonym Królestwem” w celu ustalenia podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych z tytułu zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu jest tylko jednym z dwóch ogólnych testów przewidzianych w rozdziale 5, obok testu na podstawie podejścia stosowanego ogólnie w brytyjskich przepisach dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych, mianowicie testu funkcji decyzyjnych i zarządczych. Komisja przypomina, że ten dodatkowy test przewidziany w rozdziale 5 obok ogólnego testu funkcji decyzyjnych i zarządczych w celu zapewnienia, aby odpowiedni podatek od kontrolowanych spółek zagranicznych był nadal należny w sytuacjach, w których zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu powstają przy ograniczonych funkcjach decyzyjnych i zarządczych lub w których właściwe funkcje decyzyjne i zarządcze są trudne do ustalenia.
- (164) W sytuacjach, w których podatek od kontrolowanych spółek zagranicznych opiera się na zastosowaniu testu funkcji decyzyjnych i zarządczych, a funkcje decyzyjne i zarządcze związane z aktywami i ryzykiem przynoszącymi zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu z pożyczek udzielonych w ramach umów kwalifikowanej pożyczki są zlokalizowane w Zjednoczonym Królestwie, stosowanie *a priori* selektywnej zasady mechanicznej ustanowionej w ramach kwestionowanego środka nie jest uzasadnione. W takich sytuacjach nie istnieją nieodłączne mechanizmy sprawiające, że stosowanie zasady mechanicznej jest konieczne do funkcjonowania i skuteczności przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych.
- (165) We wskazówkach HMRC w odniesieniu do przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych omówiono lokalizację funkcji decyzyjnych i zarządczych w przypadku zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu i pokazano, że taka mechaniczna zasada nie jest konieczna:

„Aktywne podejmowanie decyzji o refinansowaniu dużych kredytów wewnątrzgrupowych może być planowane i przeprowadzane przez zamorską spółkę kapitałową grupy, ale pierwotne planowanie i decyzja o strukturze inwestycji w formie kredytu wewnątrzgrupowego pozostanie ważnym czynnikiem. W przypadku istotnych kredytów strukturyzowanych w grupie wielonarodowej kierowanej przez Zjednoczone Królestwo związanej z nabyciem zazwyczaj oczekivalibyśmy na przykład, że główne funkcje

⁽¹¹⁰⁾ Zob. na przykład sprawy połączone C-78/08 do C-80/08 *Paint Graphos* ECLI:EU:C:2011:550, pkt 69 i 73–75 oraz sprawa T-287/11 *Heitkamp Bauholding GmbH* przeciwko Komisji Europejskiej, ECLI:EU:T:2016:60, pkt 160.

decyzyjne i zarządcze będą zlokalizowane w Zjednoczonym Królestwie, nawet gdy funkcje finansowe grupy/spółki kapitałowej grup są zlokalizowane gdzie indziej. Dostępność i forma finansowania będą stanowiły istotną część procesu oceny inwestycji, który wymagałby zaangażowania centrum operacyjnego, nawet gdy centrum i działom regionalnym przekazano znaczną autonomię”.⁽¹¹¹⁾

- (166) Ogólne założenie, że funkcje decyzyjne i zarządcze związane z zyskami finansowymi nieprzeznaczonymi do obrotu z pożyczek udzielanych w ramach umów kwalifikowanej pożyczki będą zasadniczo spoczywać na funkcji finansowej grupy, gdy dotyczy ona większych, średnio- i długoterminowych kredytów między spółkami, wynika również z innej części wskazówek HMRC, w której omówiono to, czy tacy podatnicy powinni wystosować wniosek o zastosowanie kwestionowanego środka:

„Oczekujemy, że w odniesieniu do większych, średnio- i długookresowych kredytów finansowanych z kapitału własnego funkcje decyzyjne i zarządcze związane z utworzeniem kredytów, a w większości przypadków również z zarządzaniem kredytem, będą należeć do funkcji finansowej grupy (która oznacza funkcję obejmującą rachunkowość, podatki, zasoby finansowe, finansowanie przedsiębiorstw oraz zespoły ds. fuzji i przejęć lub podobną operację centralną), a nie do oddzielnego zespołu spółki kapitałowej grupy. Doświadczenie pokazało, że ten rodzaj kredytu jest planowany i zarządzany z „centrum”. Faktyczny kredytodawca może być postrzegany jako ten, który podjął decyzję o udzieleniu kredytu, ale w większości przypadków nie zainicjował ani nie przeprowadził planowania wewnątrzgrupowych struktur finansowych.

Zapewnienia, że odpowiednie funkcje decyzyjne i zarządcze są podejmowane przez kredytodawcę lub inne organy spoza funkcji finansowej grupy w takich sytuacjach powinny zatem podlegać uważnej kontroli. W przypadku dużych kredytów strukturyzowanych oczekujemy, że większość – jeśli nie wszystkie – funkcji decyzyjnych i zarządczych będzie zlokalizowanych w Zjednoczonym Królestwie”⁽¹¹²⁾.

- (167) W związku z tym operacje finansowe między spółkami, finansowanie konkretnych projektów zamorskich i inne rodzaje kredytów strukturyzowanych będą zazwyczaj wymagały operacyjnych funkcji w zakresie podejmowania decyzji i monitorowania. Można zatem rozsądnie założyć, że funkcje decyzyjne i zarządcze właściwe dla tych rodzajów pożyczek udzielonych w ramach umów kwalifikowanej pożyczki będą ściśle związane z lokalizacją funkcji finansowej w ramach grupy wielonarodowej.
- (168) Należy również podkreślić, że ani władze brytyjskie, ani zainteresowane strony nie twierdziły, że trudno będzie śledzić funkcje decyzyjne i zarządcze w odniesieniu do zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu i że zwolnienia ustanowione w rozdziale 9 byłyby uzasadnione przez konieczność uniknięcia uciążliwej procedury śledzenia lokalizacji funkcji decyzyjnych i zarządczych.
- (169) Podsumowując, Komisja akceptuje uzasadnienie przedstawione przez władze brytyjskie, że w ramach kwestionowanego środka unika się nieproporcjonalnie uciążliwych procedur śledzenia, o których można stwierdzić, że wynikają z nieodłącznego mechanizmu niezbędnego do funkcjonowania i skuteczności przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych. Uzasadnienie to miałyby jednak zastosowanie jedynie w przypadku, gdyby podatek od kontrolowanych spółek zagranicznych przewidziany w rozdziale 5 opierał się wyłącznie na teście „kapitału powiązane ze Zjednoczonym Królestwem”. Komisja odrzuca uzasadnienie, zgodnie z którym podatek od kontrolowanych spółek zagranicznych przewidziany w rozdziale 5 można stosować i ustanawiać bez jakiegokolwiek nieproporcjonalnego obciążenia, przy zastosowaniu normalnych zasad przydzielania uprawnień na podstawie testu funkcji decyzyjnych i zarządczych.

6.4.3.2. W odniesieniu do domniemanego uzasadnienia koniecznością przestrzegania swobód traktatowych

- (170) Ponieważ Komisja uznaje, że kwestionowany środek jest częściowo uzasadniony, i w związku z tym w tej części nieselektywny, jak podsumowano w poprzednim motywie, musi jedynie ocenić, czy drugi argument przedstawiony przez władze brytyjskie – przestrzeganie swobód traktatowych – może zapewnić uzasadnienie *a priori* selektywnego charakteru kwestionowanego środka, którego nie uzasadniono na podstawie pierwszego argumentu. Należy zatem odpowiedzieć na pytanie, czy w przypadku podmiotów podlegających opodatkowaniu z kontrolowaną spółką zagraniczną generującą zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu z pożyczki udzielonej w ramach umowy kwalifikowanej pożyczki opierający się na prawie Unii obowiązek w odniesieniu do Zjednoczonego Królestwa dotyczący niestosowania środków ograniczających swobodę przedsiębiorczości jego przedsiębiorstw może uzasadniać stosowanie kwestionowanego środka w celu ustanowienia podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych zamiast stosowania ogólnych testów przewidzianych w rozdziale 5, jeśli dotyczy to sytuacji, w której funkcje decyzyjne i zarządcze związane z zyskami finansowymi nieprzeznaczonymi do obrotu z pożyczki udzielonej w ramach umowy kwalifikowanej pożyczki są zlokalizowane w Zjednoczonym Królestwie. Komisja uważa, że taka sytuacja nie ma miejsca w omawianym przypadku.
- (171) Nałożenie podatków od zysków zagranicznych spółek zależnych tylko w zakresie, w jakim można go przyporządkować do aktywów i działalności krajowych nie stanowi ograniczenia swobody przedsiębiorczości, ponieważ jest to zgodne z tymi samymi zasadami, jak te leżące u podstaw AOA dotyczącego przypisania zysków zagranicznego podmiotu do krajowego stałego zakładu. Podejście to opiera się na zasadzie ceny rynkowej.

⁽¹¹¹⁾ Podręcznik wewnętrzny HMRC, Podręcznik międzynarodowy, INTM203380.

⁽¹¹²⁾ Podręcznik wewnętrzny HMRC, Podręcznik międzynarodowy, INTM203410.

Tak właśnie działa analiza funkcji decyzyjnych i zarządczych zawarta w brytyjskich przepisach dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych. Zapewnia to naliczenie podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych od zysków kontrolowanej spółki zagranicznej, jednak ograniczone do tych zysków, które sztucznie przekierowano ze Zjednoczonego Królestwa, przy czym identyfikacja i określenie ilościowe takich sztucznie przekierowanych zysków opierają się na teście, w ramach którego najpierw określa się, które funkcje decyzyjne i zarządcze właściwe dla generowania zysków kontrolowanej spółki zagranicznej są zlokalizowane w Zjednoczonym Królestwie, a następnie poddaje jedynie tę część zysków kontrolowanej spółki zagranicznej opodatkowaniu od kontrolowanych spółek zagranicznych, która jest proporcjonalna do właściwych funkcji decyzyjnych i zarządczych zlokalizowanych w Zjednoczonym Królestwie. Biorąc pod uwagę ten skutek testu funkcji decyzyjnych i zarządczych, podatek od kontrolowanych spółek zagranicznych na podstawie takiego testu powinien zasadniczo być zgodny z przepisami prawa Unii dotyczącymi swobody przedsiębiorczości zgodnie z definicją i wyjaśnieniami Trybunału dotyczącymi pojęcia nadużycia.

- (172) W istocie, wniosek wyciągnięty w poprzednim motywie jest spójny z założeniami art. 7 dyrektywy w sprawie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, w którym zobowiązano państwa członkowskie do wprowadzenia zasady dotyczącej kontrolowanych spółek zagranicznych w ich krajowym prawodawstwie. Jak wyjaśniono w motywie 43, w dyrektywie zapewniono państwom członkowskim dwa warianty dotyczące projektu zasady dotyczącej kontrolowanych spółek zagranicznych. Pierwszy wariant dotyczy zasady ukierunkowanej na konkretne rodzaje zysku, który – w przypadku gdy podlega niskiemu opodatkowaniu – należy opodatkować zgodnie z zasadą dotyczącą kontrolowanych spółek zagranicznych. Zasada ta jest połączona z „klauzulą korekcyjną”, zawartą w art. 7 ust. 2 lit. a) dyrektywy w sprawie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania: „Niniejsza litera nie ma zastosowania, jeżeli kontrolowana spółka zagraniczna prowadzi istotną działalność gospodarczą wspomaganą personelem, wyposażeniem, aktywami i pomieszczeniami, o czym świadczą stosowne fakty i okoliczności”. Celem tej klauzuli jest zapewnienie zgodności z unijnymi swobodami zgodnie z definicją i wyjaśnieniami Trybunału dotyczącymi pojęcia nadużycia. Drugi wariant dotyczy zasady na podstawie testu funkcji decyzyjnych i zarządczych stanowiącej, że zyski kontrolowanej spółki zagranicznej wynikające z funkcji decyzyjnych i zarządczych pełnionych w kontrolującym państwie członkowski, podlegają opłacie od kontrolowanych spółek zagranicznych, tak jak brytyjskie przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych. Nie jest błędem, że art. 7 ust. 2 lit. a) dyrektywy w sprawie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania (klauzula korekcyjna) nie ma zastosowania do tego drugiego wariantu. Jest to spowodowane tym, że ustawodawcy Unii stwierdzili, że taka klauzula korekcyjna nie była potrzebna w celu zapewnienia przestrzegania unijnych swobód w odniesieniu do zasady dotyczącej kontrolowanych spółek zagranicznych opartej na funkcjach decyzyjnych i zarządczych dokładnie z tych samych powodów, które wyjaśniono w poprzednim motywie ⁽¹¹³⁾.
- (173) W związku z tym, że nałożenie podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych na podstawie ogólnego testu funkcji decyzyjnych i zarządczych zgodnie z rozdziałem 5 nie stanowi ograniczenia dla unijnej swobody przedsiębiorczości, drugi argument Zjednoczonego Królestwa, zgodnie z którym kwestionowany środek byłby potrzebny w celu zapewnienia przestrzegania swobód traktatowych, jest niestosowny i nie może uzasadniać *a priori* selektywnego traktowania w takich sytuacjach.
- (174) Komisja stwierdza, że kwestionowany środek zapewnia *a priori* selektywną korzyść na rzecz płatników podatku dochodowego od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie kontrolujących spółkę zagraniczną generującą zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu z pożyczek udzielonych w ramach umów kwalifikowanej pożyczki w sytuacjach, w których funkcje decyzyjne i zarządcze właściwe dla zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu są zlokalizowane w Zjednoczonym Królestwie, oraz że *a priori* selektywnej korzyści nie można uzasadnić potrzebą zasad zapobiegających unikaniu opodatkowania, którymi można administrować i zarządzać, ani potrzebą przestrzegania swobód traktatowych. W związku z tym, że władze brytyjskie i zainteresowane strony nie przedstawiły innych podstaw uzasadniających *a priori* selektywną korzyść, a podczas formalnego postępowania wyjaśniającego Komisja nie znalazła innych podstaw do uzasadnienia, Komisja stwierdza, że o kwestionowanym środku – w zakresie opisanym w niniejszym motywie – nie można stwierdzić, że pochodzi bezpośrednio z wewnętrznych zasad podstawowych lub przewodnich brytyjskich przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych, ani że jest wynikiem nieodłącznych mechanizmów koniecznych do funkcjonowania i skuteczności tego systemu. W tym zakresie kwestionowanego środka nie można zatem uzasadnić na podstawie charakteru i ogólnej struktury systemu odniesienia.

6.4.4. Wniosek dotyczący istnienia selektywnej korzyści

- (175) Z powodów określonych w niniejszej sekcji Komisja stwierdza, że w ramach kwestionowanego środka przyspina się selektywną korzyść płatnikom podatku dochodowego od osób prawnych z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, którzy sztucznie przekierowują zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu z pożyczki udzielonej w ramach umowy kwalifikowanej pożyczki do kontrolowanej spółki zagranicznej w zakresie, w jakim funkcje decyzyjne i zarządcze właściwe dla tych zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu mogą być zidentyfikowane i są zlokalizowane w Zjednoczonym Królestwie, poprzez zwolnienie ich z podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych, który podatnicy ci mieliby w przeciwnym wypadku obowiązek zapłacić w ramach zwykłego systemu nakładania podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych zgodnie z brytyjskimi przepisami dotyczącymi kontrolowanych spółek zagranicznych.

⁽¹¹³⁾ Dyrektywa (UE) 2016/1164.

6.4.5. Beneficjenci przedmiotowego systemu

- (176) Beneficjentami przedmiotowego systemu są podmioty brytyjskie, które kontrolują spółkę zagraniczną generującą zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu z pożyczek udzielonych w ramach umów kwalifikowanej pożyczki, o ile ma to zastosowanie do zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu z pożyczek udzielonych w ramach umów kwalifikowanej pożyczki, które to zyski wchodzą w zakres sekcji 371EB (działalność w Zjednoczonym Królestwie) TIOPA. Komisja zauważa, że wszystkie te podmioty tworzą część grupy wielonarodowej, ponieważ zarówno kontrolowana spółka zagraniczna, jak i zagraniczna spółka należąca do grupy kapitałowej lub zagraniczne spółki należące do grupy kapitałowej finansowane z pożyczki udzielonej w ramach umowy kwalifikowanej pożyczki muszą być pod wspólną kontrolą Zjednoczonego Królestwa.

6.5. Wniosek dotyczący istnienia pomocy

- (177) W świetle analizy, o której mowa w sekcjach 6.1–6.4, Komisja stwierdza, że w ramach kwestionowanego środka udziela się selektywnej korzyści beneficjentom programu opisanego w motywie 176, jak również grupom wielonarodowym, do których beneficjenci ci należą. Selektywną korzyść można przypisać Zjednoczonemu Królestwu i sfinansowano ją za pomocą zasobów państwowych, zakłóca ona konkurencję lub grozi jej zakłóceniem oraz może wyrzucić wpływ na handel wewnątrzunijny. Przedmiotowy system stanowi więc pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu.
- (178) Biorąc pod uwagę, że kwestionowany środek powoduje obniżenie kosztów, które normalnie obciążałyby beneficjentów w ramach ich rocznej działalności, należy uznać, że zapewnia on pomoc operacyjną beneficjentom i grupom wielonarodowym, do których ci beneficjenci należą.
- (179) Komisja zauważa ponadto, że zmiany, które wystąpiły w programie podczas formalnego postępowania wyjaśniającego wspomnianego w sekcji 2.3, zapewniają, aby od dnia 1 stycznia 2019 r. wniosek o stosowanie kwestionowanego środka nie mógł być składany w odniesieniu do zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu z pożyczek udzielonych w ramach umów kwalifikowanej pożyczki, które pochodzą z aktywów i ryzyka, w związku z którymi właściwe funkcje decyzyjne i zarządcze sprawowane są w Zjednoczonym Królestwie. Ponieważ zmiany te sprawiają, że jest on zgodny z zasadami pomocy państwa, Komisja nie ma zastrzeżeń do zmienionego systemu obowiązującego od dnia 1 stycznia 2019 r.

6.6. Niezgodność pomocy z prawem

- (180) Zgodnie z art. 108 ust. 3 Traktatu państwa członkowskie mają obowiązek informować Komisję o wszelkich planach przyznania pomocy (obowiązek zgłoszenia) i nie mogą wprowadzać w życie projektowanych środków dopóki Komisja nie podejmie ostatecznej decyzji w sprawie danej pomocy (klauzula zawieszająca).
- (181) Kwestionowany środek zaczął obowiązywać od dnia 1 stycznia 2013 r., długo po wejściu w życie Traktatu w Zjednoczonym Królestwie, i nie spełnia żadnych z pozostałych podstaw do klasyfikowania go jako istniejącej pomocy zgodnie z art. 1 lit. b) rozporządzenia proceduralnego (UE) 2015/1589. Stanowi on zatem nowy program pomocowy.
- (182) Komisja zauważa, że Zjednoczone Królestwo nie powiadomiło jej o swoim zamiarze przyznania pomocy w ramach kwestionowanego środka, jak również nie wypełniło obowiązku stosowania okresu zawieszenia, który na nim ciążył zgodnie z art. 108 ust. 3 Traktatu. W związku z tym kwestionowany środek stanowi pomoc państwa niezgodną z prawem w rozumieniu art. 1 lit. f) rozporządzenia (UE) 2015/1589.

6.7. Zgodność pomocy

- (183) Pomoc państwa uznaje się za zgodną z rynkiem wewnętrznym, jeżeli należy do którejkolwiek z kategorii wyszczególnionych w art. 107 ust. 2 Traktatu i można ją uznać za zgodną z rynkiem wewnętrznym, jeżeli Komisja stwierdzi, że należy ona do którejkolwiek z kategorii wyszczególnionych w art. 107 ust. 3 Traktatu. To na państwie członkowskim spoczywa jednak ciężar udowodnienia, że pomoc państwa przyznana przez to państwo jest zgodna z rynkiem wewnętrznym na podstawie art. 107 ust. 2 lub 3 lub art. 106 ust. 2 Traktatu.
- (184) Ani Zjednoczone Królestwo, ani żadna zainteresowana strona nie powołała się na którąkolwiek z podstaw do stwierdzenia zgodności kwestionowanego środka.
- (185) W niniejszym przypadku Komisja nie znajduje żadnych podstaw w odniesieniu do zgodności kwestionowanego środka. Ponadto, jak wyjaśniono w motywie 178, należy uznać, że w ramach przedmiotowego systemu przyznaje się pomoc operacyjną. Zgodnie z ogólną zasadą tego rodzaju pomocy nie można zwykle uznać za zgodną z rynkiem wewnętrznym na podstawie art. 107 ust. 3 Traktatu, ponieważ nie ułatwia ona rozwoju niektórych działań gospodarczych lub niektórych regionów gospodarczych. Ponadto korzyści udzielane w ramach kwestionowanego środka nie są ograniczone w czasie, nie zmniejszają się ani nie są proporcjonalne do działań, jakie są konieczne w celu zaradzenia konkretnej gospodarczej niedoskonłości rynku lub w celu spełnienia jakiegokolwiek celu leżącego w interesie ogółu w przedmiotowych regionach.

- (186) Przedmiotowy program, w zakresie, w jakim stanowi pomoc państwa, jest zatem niezgodny z rynkiem wewnętrznym.

7. ODZYSKANIE POMOCY PAŃSTWA

- (187) Zgodnie z Traktatem i utrwalonym orzecznictwem Trybunału, gdy Komisja zakwalifikuje środki jako niezgodną z prawem i niezgodną z rynkiem wewnętrznym pomoc państwa, jest uprawniona do zwrócenia się do państwa członkowskiego o przywrócenie wcześniejszej sytuacji na rynku. Dokonuje się tego poprzez odzyskanie pomocy państwa⁽¹¹⁴⁾ oraz poprzez zniesienie środka pomocy⁽¹¹⁵⁾.
- (188) W związku z tym w art. 16 ust. 1 rozporządzenia (UE) 2015/1589 zobowiązano Komisję do zarządzania windykacji pomocy niezgodnej z prawem i z rynkiem wewnętrznym. Przepis ten przewiduje również, że zainteresowane państwo członkowskie podejmie wszelkie konieczne środki w celu windykacji pomocy niezgodnej z prawem, którą uznano za niezgodną z rynkiem wewnętrznym. W art. 16 ust. 2 rozporządzenia (UE) 2015/1589 przewidziano, że pomoc podlega windykacji wraz z odsetkami od dnia, w którym pomoc niezgodna z prawem została udostępniona beneficjentowi do daty jej windykacji. W rozporządzeniu Komisji (WE) nr 794/2004 opisano metody, które należy stosować w celu obliczenia odsetek zwrotu⁽¹¹⁶⁾. Co więcej, art. 16 ust. 3 rozporządzenia (UE) 2015/1589 stanowi, że „windykacja zostaje przeprowadzona bezzwłocznie i zgodnie z procedurami przewidzianymi w prawie krajowym zainteresowanego państwa członkowskiego, pod warunkiem że przewidują one bezzwłoczne i skuteczne wykonanie decyzji Komisji”.
- (189) Ponadto Komisja zauważa, że kwestionowany środek nie obowiązuje już od dnia 1 stycznia 2019 r.

7.1. Brak uzasadnionych oczekiwań

- (190) Art. 16 ust. 1 rozporządzenia (UE) 2015/1589 stanowi również, że Komisja nie wymaga windykacji pomocy, jeżeli byłoby to sprzeczne z ogólną zasadą prawa Unii.
- (191) Nawet jeśli ani władze brytyjskie, ani żadna z zainteresowanych stron nie przedstawiła żadnych wyraźnych argumentów za tym, że odzyskaniu należy zapobiec poprzez uzasadnione oczekiwanie, Komisja mimo to oceni jego ostateczne zastosowanie. W tym względzie Komisja zauważa, że władze brytyjskie były w kontakcie ze służbami Komisji w latach 2009 i 2010 w odniesieniu do rewizji przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych⁽¹¹⁷⁾. Dotyczyło to wymiany formalnych pism związanych z pytaniem, czy zmiany dokonane przez Zjednoczone Królestwo w starych (sprzed 2013 r.) brytyjskich przepisach dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych w odpowiedni sposób odnosiły się do obowiązku spoczywającego na Zjednoczonym Królestwie dotyczącego przestrzegania wyroku Trybunału w sprawie Cadbury Schweppes, do którego odniosła się jedna z zainteresowanych stron.
- (192) Zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań dotyczy wszystkich osób, które mogą mieć usprawiedliwione i zasadne oczekiwania w następstwie otrzymania od właściwych instytucji unijnych dokładnych, bezwarunkowych i spójnych zapewnień. Zapewnienia te muszą być udzielone zgodnie z odpowiednimi przepisami⁽¹¹⁸⁾.
- (193) W sprawie, o której mowa, wymiany pism między służbami Komisji a władzami brytyjskimi w kontekście wspomnianym w motywie 191 nie można uznać za dostarczającą precyzyjnego i bezwarunkowego zapewnienia zgodności zwolnienia podatkowego dla finansowania grup z unijnymi przepisami dotyczącymi pomocy państwa. Wymiana ta nie odbyła się w kontekście omawiania unijnych zasad pomocy państwa, a na pewno nie w kontekście formalnego postępowania zgodnie z art. 108 ust. 2 Traktatu. Dyskusje w sprawie kontrolowanej spółki zagranicznej związane ze sprawą Cadbury Schweppes dotyczące potencjalnego złamania przez kontrolowaną spółkę zagraniczną swobody przedsiębiorczości. W rezultacie Zjednoczone Królestwo ani beneficjenci programu nie uzyskali żadnej gwarancji w kontekście tych pism dotyczących braku pomocy państwa w odniesieniu do przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych wprowadzonych w 2013 r. lub – dokładniej – kwestionowanego środka.

⁽¹¹⁴⁾ Sprawa C-278/92, Hiszpania przeciwko Komisji Europejskiej, ECLI:EU:C:1994:325, pkt 75.

⁽¹¹⁵⁾ Sprawa C-275/10, Residex Capital IV CV, ECLI:EU:C:2011:814, pkt 45–47.

⁽¹¹⁶⁾ Rozporządzenie Komisji (WE) nr 794/2004 z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania rozporządzenia Rady (WE) nr 659/1999 ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 93 Traktatu WE (Dz.U. L 140 z 30.4.2004, s. 1).

⁽¹¹⁷⁾ *Wezwanie do usunięcia uchybienia* z dnia 22 marca 2010 r., C(2010) 1521; *Uzasadniona opinia* z dnia 20 maja 2011 r., C(2011) 3275 final.

⁽¹¹⁸⁾ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 24 marca 2011 r., ISD Polska sp. z o.o. i inni przeciwko Komisji Europejskiej, C-369/09 P, ECLI:EU:C:2011:175, pkt 123; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 16 grudnia 2010 r., Kahla Thüringen Porzellan GmbH przeciwko Komisji Europejskiej, C-537/08 P, ECLI:EU:C:2010:769, pkt 63; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 16 grudnia 2008 r., Masdar (UK) przeciwko Komisji Europejskiej, C-47/07 P, ECLI:EU:C:2008:726, pkt 34 i 81.

7.2. Brak naruszenia innych podstawowych zasad prawa UE

- (194) W odniesieniu do obaw wyrażonych przez niektóre zainteresowane strony dotyczących tego, że odzyskanie może prowadzić do naruszenia swobód traktatowych, Komisja przypomina, że jej obowiązek egzekwowania zgodności środka podatkowego z zasadami pomocy państwa zawartymi w Traktacie nigdy nie może przynieść rezultatu, który byłby sprzeczny z innymi szczegółowymi postanowieniami Traktatu⁽¹¹⁹⁾. Ten obowiązek Komisji dotyczący zapewnienia stosowania przepisów unijnych dotyczących pomocy państwa spójnych z innymi postanowieniami Traktatu ciąży na niej w szczególności w sytuacji, gdy te inne postanowienia również mają na celu zapewnienie niezakłóconej konkurencji na rynku wewnętrznym, tak jak art. 49 Traktatu, który zmierza do ochrony swobody przedsiębiorczości i wolnej konkurencji między podmiotami gospodarczymi jednego państwa członkowskiego mającymi siedzibę w innym państwie członkowskim i podmiotami gospodarczymi tego drugiego państwa członkowskiego⁽¹²⁰⁾.
- (195) Jak jednak określono w motywach 170–174, pomoc niezgodna z prawem przyznana na rzecz beneficjentów poprzez ustanowienie zwolnienia z podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych nie jest uzasadniona względami opartymi na swobodzie przedsiębiorczości, ponieważ nałożenie takiego podatku samo w sobie nie stanowi naruszenia tej swobody. W konsekwencji, ponieważ nakładanie podatku nie narusza wymienionej swobody rynku wewnętrznego, żądanie zwrotu prawidłowo zapłaconego podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych od przedsiębiorstw korzystających z kwestionowanego środka nie może być uznawane za naruszenie tej swobody. Konieczne jest odzyskanie utraconego podatku od kontrolowanych spółek zagranicznych od tych przedsiębiorstw stosujących zwolnienie podatkowe dla finansowania grup w celu odtworzenia równych szans na rynku wewnętrznym. Ponieważ kwalifikacja zwolnienia podatkowego dla finansowania grup jako pomocy do odzyskania jest w pełni spójna z postanowieniami Traktatu mającymi na celu zachowanie podstawowych swobód, Komisja nie uważa, że odzyskaniu pomocy zapobiegnie fundamentalna zasada prawa Unii⁽¹²¹⁾.
- (196) Władze brytyjskie ani zainteresowane strony nie powołały się na żadną inną ogólną zasadę i nic nie wskazuje na takie naruszenie w przedmiotowej sprawie.
- (197) Podsumowując, nie ma powodów ani argumentów, które zapobiegłyby odzyskiwaniu pomocy przyznanej poprzez zastosowanie przedmiotowego programu lub to odzyskiwanie ograniczyły.

7.3. Metodyka ustalania kwoty odzyskiwania pomocy

- (198) Odzyskanie pomocy ma na celu przywrócenie stanu rzeczy, który istniał na rynku wewnętrznym przed tym, jak pomoc została przekazana beneficjentowi⁽¹²²⁾. W tym kontekście Trybunał potwierdził, że cel ten uznaje się za osiągnięty, jeżeli beneficjent pomocy niezgodnej z prawem dokonał jej zwrotu i utracił korzyść posiadaną względem konkurentów rynkowych, a ponadto została przywrócona sytuacja sprzed wypłaty pomocy⁽¹²³⁾.
- (199) W żadnym przepisie prawa Unii nie wymaga się od Komisji, aby nakazując uzyskanie zwrotu pomocy uznanej za niezgodną z rynkiem wewnętrznym, określała dokładną kwotę pomocy podlegającą zwrotowi. Wystarczy, by decyzja Komisji zawierała wskazówki pozwalające adresatowi na samodzielne, bez nadmiernych trudności, ustalenie tej kwoty⁽¹²⁴⁾.
- (200) W przypadku pomocy państwa niezgodnej z prawem w formie środków podatkowych lub innych płatności kwotę objętą obowiązkiem odzyskania należy obliczyć porównując kwotę podatku faktycznie zapłaconą z kwotą, którą należałoby zapłacić zgodnie z ogólnie obowiązującą zasadą. Aby ustalić kwotę podatku, która miałaby zostać zapłacona w przypadku niezastosowania kwestionowanego środka przez beneficjentów, o których mowa w motywie 176, władze brytyjskie powinny dokonać ponownej oceny zobowiązań podatkowych podmiotów korzystających z kwestionowanego środka za każdy rok podatkowy, w którym korzystali oni z tego środka. Podmioty, o których mowa, są rezydentami w Zjednoczonym Królestwie kontrolującymi spółkę zagraniczną generującą zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu z pożyczki udzielonej w ramach umowy kwalifikowanej pożyczki w zakresie, w jakim funkcje decyzyjne i zarządcze właściwe dla aktywów i ryzyka powodujących powstanie zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu są zlokalizowane w Zjednoczonym Królestwie, o ile podmioty te wystąpiły z wnioskiem opisanym w sekcji 3711J rozdziału 9.

⁽¹¹⁹⁾ Sprawa 73/79 z dnia 21 maja 1980 r., Komisja przeciwko Włochom, Rec. ECLI:EU:C:1980:129, pkt 11; Sprawa C-156/98 z dnia 19 września 2000 r., Niemcy przeciwko Komisji, Rec. ECLI:EU:C:2000:467, pkt 78; oraz sprawy T-197/97 i T-198/9731 z dnia 31 stycznia 2001 r., Weyl Beef Produkty i inni przeciwko Komisji, Rec. ECLI:EU:T:2001:28, pkt 75.

⁽¹²⁰⁾ Sprawa T-511/09 z dnia 13 maja 2015 r., Niki Luftfahrt przeciwko Komisji, ECLI:EU:T:2015:284, pkt 215.

⁽¹²¹⁾ Sprawa T-308/00 RENV, Salzgitter przeciwko Komisji, ECLI:EU:T:2013:30.

⁽¹²²⁾ Zob. wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 11 grudnia 2012 r., Komisja przeciwko Hiszpanii („Magefesa II”), C-610/10, ECLI:EU:C:2012:530, pkt 105.

⁽¹²³⁾ Zob. wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 4 kwietnia 1995 r., Komisja przeciwko Włochom („Alfa Romeo”), C-348/93, ECLI:EU:C:1995:95, pkt 27.

⁽¹²⁴⁾ Sprawa C-441/06 Komisja przeciwko Francji, ECLI:EU:C:2007:616, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo.

- (201) Określając łączną kwotę do odzyskania od każdego beneficjenta, należy wziąć pod uwagę:
- kwotę podatku zaoszczędzoną w rezultacie wystosowania wniosku opisanego w sekcji 371IJ rozdziału 9, oraz
 - odsetki składane od tej kwoty obliczane od dnia przekazania pomocy beneficjentom. W odniesieniu do każdego roku podatkowego uznaje się, że pomoc została przekazana beneficjentowi od dnia, w którym niezapłacony podatek byłby należny w przypadku braku wniosku.
- (202) Kwotę podatku zaoszczędzonego w konkretnym roku podatkowym należy obliczyć jako:
- podatek od kontrolowanych spółek zagranicznych z tytułu zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu z pożyczek udzielonych w ramach umów kwalifikowanej pożyczki, który zostałby uwzględniony w deklaracji podatkowej przedsiębiorstwa, gdyby wniosek opisany w sekcji 371IJ rozdziału 9 nie został złożony, pomniejszony o
 - podatek od kontrolowanych spółek zagranicznych faktycznie pobrany z tytułu tych samych zysków.
- (203) Podatek od kontrolowanych spółek zagranicznych, który miałyby zastosowanie do beneficjenta, gdyby beneficjent nie złożył wniosku opisanego w sekcji 371IJ rozdziału 9, powinien być obliczany na podstawie ogólnego systemu opodatkowania osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie włącznie z brytyjskimi przepisami dotyczącymi kontrolowanych spółek zagranicznych mającymi zastosowanie w Zjednoczonym Królestwie w momencie uznania pomocy za przyznaną oraz w odniesieniu do rzeczywistej sytuacji faktycznej i prawnej beneficjenta. Nie należy uwzględniać hipotetycznych sytuacji alternatywnych opartych na różnych okolicznościach operacyjnych i prawnych, które beneficjent mógł wybrać, gdyby nie miał możliwości wystąpienia z wnioskiem opisanym w sekcji 371IJ rozdziału 9 ⁽¹²⁵⁾.
- (204) Obowiązek odzyskania niezgodnej z prawem i niezgodnej z rynkiem wewnętrznym pomocy obejmuje lata budżetowe od 2013 r. do ostatniego roku budżetowego, w którym każdy beneficjent skorzystał ze środka pomocy. Komisja uważa, że program obowiązywał do dnia 31 grudnia 2018 r. Od daty notyfikacji niniejszej decyzji przy ocenie deklaracji podatkowych podmiotów podlegających opodatkowaniu władze brytyjskie odrzucają każdy wniosek złożony zgodnie z sekcją 371IJ rozdziału 9 o pełne lub częściowe zwolnienie w stopniu, w jakim funkcje decyzyjne i zarządcze związane z aktywami i ryzykiem powodującymi zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu są zlokalizowane w Zjednoczonym Królestwie.

8. WNIOSEK

- (205) Podsumowując, Komisja stwierdza, że Zjednoczone Królestwo wdrożyło kwestionowany środek na korzyść niektórych przedsiębiorstw będących rezydentami Zjednoczonego Królestwa z naruszeniem art. 108 ust. 3 Traktatu. Komisja stwierdza również, że zwolnienie podatkowe dla finansowania grup stanowi pomoc państwa niezgodną z rynkiem wewnętrznym w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu, w stopniu, w jakim ma to zastosowanie do zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu z pożyczek udzielonych w ramach umów kwalifikowanej pożyczki, które to zyski wchodzą w zakres sekcji 371EB (działalność w Zjednoczonym Królestwie) TIOPA. Zgodnie z art. 16 rozporządzenia (UE) 2015/1589 Zjednoczone Królestwo jest zobowiązane do odzyskania całej pomocy przyznanej na rzecz beneficjentów zwolnienia podatkowego dla finansowania grup.

PRZYJMUJE NINIEJSZĄ DECYZJĘ:

Artykuł 1

Program zwolnienia podatkowego dla finansowania grup włączony do ustaw podatkowych jako rozdział 9 części 9 A ustawy podatkowej z 2010 r. stanowi pomoc w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu, o ile ma on zastosowanie do zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu z pożyczek udzielonych w ramach umów kwalifikowanej pożyczki, które to zyski wchodzą w zakres sekcji 371EB (działalność w Zjednoczonym Królestwie) części 9 A TIOPA. Nie stanowi on pomocy w przypadku zastosowania do zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu z pożyczek udzielonych w ramach umów kwalifikowanej pożyczki, które wchodzą w zakres sekcji 371EC (inwestycje kapitałowe ze Zjednoczonego Królestwa) części 9 A TIOPA, oraz które nie wchodzą w zakres sekcji 371EB (brytyjskie inicjatywy) części 9 A TIOPA. W zakresie, w jakim program zwolnienia podatkowego dla finansowania grup stanowi pomoc, stanowi on „program pomocowy” w rozumieniu art. 1 lit. d) rozporządzenia (UE) 2015/1589. Pomoc przyznana w ramach tego programu pomocowego jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym i została niezgodnie z prawem wdrożona przez Zjednoczone Królestwo z naruszeniem art. 108 ust. 3 Traktatu.

Artykuł 2

1. Zjednoczone Królestwo odzyskuje od beneficjentów pomocy niezgodną z rynkiem wewnętrznym pomoc przyznaną na podstawie programu pomocowego.

⁽¹²⁵⁾ Wyrok Trybunału z dnia 15.12.2005 r. w sprawie C-148/04, Unicredito Italiano, ECLI:EU:C:2005:774.

2. Do kwot podlegających zwrotowi należy doliczyć odsetki za cały okres począwszy od dnia, w którym pomoc została przekazana do dyspozycji danego beneficjenta, do dnia jej faktycznego odzyskania. Do celów niniejszego artykułu uznaje się, że pomoc zostaje przekazana do dyspozycji beneficjenta w odniesieniu do każdego roku w dniu, w którym podatek za dany rok podatkowy utracony w wyniku stosowania programu pomocowego byłby należny w przypadku braku programu pomocowego.
3. Odsetki od kwot podlegających zwrotowi należy naliczyć narastająco zgodnie z przepisami rozdziału V rozporządzenia (WE) nr 794/2004.
4. Zjednoczone Królestwo anuluje wszystkie dotychczas niezrealizowane wypłaty pomocy udzielonej zgodnie z programem pomocowym i zaprzestaje przyznawania korzyści z programu pomocowego ze skutkiem od daty przyjęcia niniejszej decyzji.
5. Art. 1 nie ma zastosowania do pomocy przyznanej w ramach kwestionowanego środka, jeżeli w momencie jej przyznania pomoc spełniała warunki określone w rozporządzeniu Komisji (UE) nr 1407/2013 ⁽¹²⁶⁾.

Artykuł 3

1. Odzyskanie pomocy zgodnie z art. 2 odbywa się w sposób bezzwłoczny i skuteczny.
2. Zjednoczone Królestwo zapewnia wykonanie w pełni niniejszej decyzji w terminie czterech miesięcy od daty jej notyfikacji.

Artykuł 4

1. W terminie dwóch miesięcy od daty notyfikacji niniejszej decyzji Zjednoczone Królestwo przekazuje Komisji następujące informacje:
 - a) wykaz beneficjentów, którzy otrzymali pomoc w ramach programu pomocowego;
 - b) wykaz podatników, którzy zastosowali zwolnienie podatkowe dla finansowania grup w odniesieniu do zysków finansowych nieprzeznaczonych do obrotu z pożyczek udzielonych w ramach umów kwalifikowanej pożyczki, które wchodzi w zakres sekcji 371EC (inwestycje kapitałowe ze Zjednoczonego Królestwa) części 9 A TIOPA, oraz które nie wchodzi w zakres sekcji 371EB (brytyjskie inicjatywy) części 9 A TIOPA;
 - c) w odniesieniu do każdego beneficjenta – podatek od kontrolowanych spółek zagranicznych, który faktycznie nałożono przy ustalaniu zobowiązań beneficjenta w ramach podatku od osób prawnych w odniesieniu do każdego roku podatkowego, w którym beneficjent ten stosował zwolnienie podatkowe dla finansowania grup, a także właściwe formularze deklaracji podatkowej dla podatku od osób prawnych ⁽¹²⁷⁾;
 - d) w odniesieniu do każdego beneficjenta – podatek od kontrolowanych spółek zagranicznych, który zostałby nałożony, gdyby beneficjent nie stosował zwolnienia podatkowego dla finansowania grup, w tym obliczenia, w odniesieniu do każdego roku podatkowego, w którym beneficjent ten stosował zwolnienie podatkowe dla finansowania grup;
 - e) łączną kwotę pomocy oraz szczegółowe obliczenia (kwota główna pomocy i odsetki od zwracanej pomocy) do odzyskania od każdego beneficjenta;
 - f) dokumenty potwierdzające, że beneficjentom nakazano zwrot pomocy.
2. W odniesieniu do każdego beneficjenta Zjednoczone Królestwo dostarcza Komisji dowody wykazujące, w jaki sposób obliczono zakres, w jakim zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu z pożyczek udzielonych w ramach umów kwalifikowanej pożyczki wchodzi w zakres sekcji 371EB części 9 A TIOPA.
3. W odniesieniu do każdego podatnika, o którym mowa w ust. 1 lit. b) niniejszego artykułu, Zjednoczone Królestwo dostarcza Komisji dowody wykazujące, że zyski finansowe nieprzeznaczone do obrotu z pożyczek udzielonych w ramach umów kwalifikowanej pożyczki wchodzi w zakres sekcji 371EC części 9 A TIOPA i nie wchodzi w zakres sekcji 371EB części 9 A TIOPA.
4. Do momentu całkowitego odzyskania pomocy zgodnie z art. 2 Zjednoczone Królestwo na bieżąco informuje Komisję o kolejnych środkach podejmowanych na szczeblu krajowym w celu wykonania niniejszej decyzji. Na wniosek Komisji Zjednoczone Królestwo niezwłocznie przedstawia informacje o środkach krajowych już podjętych oraz środkach planowanych w celu wykonania niniejszej decyzji, w tym szczegółowe informacje dotyczące kwot pomocy i odsetek od zwracanej pomocy już odzyskanych od beneficjentów.

⁽¹²⁶⁾ Rozporządzenie Komisji (UE) nr 1407/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis* (Dz.U. L 352 z 24.12.2013, s. 1).

⁽¹²⁷⁾ W tym materiał przygotowawczy i odpowiednie strony dodatkowe do podatku od osób prawnych (np. formularz CT600B).

Artykuł 5

Niniejsza decyzja skierowana jest do Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej.

Sporządzono w Brukseli dnia 2 kwietnia 2019 r.

W imieniu Komisji
Margrethe VESTAGER
Członek Komisji
