

II

(Nelegislativní akty)

ROZHODNUTÍ

ROZHODNUTÍ KOMISE (EU) 2019/1352

ze dne 2. dubna 2019

o státní podpoře SA.44896, kterou poskytlo Spojené království v souvislosti s daňovým osvobozením příjmů z financování v rámci skupiny („Group Financing Exemption“) týkajícím se ovládaných zahraničních společností

(oznámeno pod číslem C(2019) 2526)

(Pouze anglické znění je závazné)

(Text s významem pro EHP)

EVROPSKÁ KOMISE,

s ohledem na Smlouvu o fungování Evropské unie, a zejména na čl. 108 odst. 2 první pododstavec této smlouvy,

s ohledem na Dohodu o Evropském hospodářském prostoru, a zejména na čl. 62 odst. 1 písm. a) této dohody,

poté, co v souladu s uvedenými ustanoveními ⁽¹⁾ vyzvala zúčastněné strany k podání připomínek, a s ohledem na tyto připomínky,

vzhledem k těmto důvodům:

1. POSTUP

- (1) Dopisem ze dne 26. dubna 2013 požádala Komise orgány Spojeného království o poskytnutí informací o reformě jeho pravidel týkajících se ovládaných zahraničních společností („Controlled Foreign Company“, CFC), která vstoupila v platnost dne 1. ledna 2013. Orgány Spojeného království tyto informace předložily dne 14. června 2013 a na základě dalších žádostí o informace ⁽²⁾ poskytly doplňující informace ve dnech 10. dubna 2014, 10. července 2014, 24. července 2015 a 1. února 2017.
- (2) Dopisem ze dne 26. října 2017 Komise Spojené království informovala, že se s ohledem na daňové osvobození příjmů z financování v rámci skupiny (dále jen „výjimka „Group Financing Exemption““) stanovené v pravidlech týkajících se ovládaných zahraničních společností (dále jen „pravidla CFC“) rozhodla zahájit řízení podle čl. 108 odst. 2 Smlouvy (dále jen „rozhodnutí o zahájení řízení“).
- (3) Dne 24. listopadu 2017 bylo rozhodnutí o zahájení řízení zveřejněno v Úředním věstníku Evropské unie. V rozhodnutí o zahájení řízení vyzvala Komise zúčastněné strany, aby k rozhodnutí o zahájení řízení podaly připomínky.
- (4) Poté, co byla lhůta pro předložení připomínek prodloužena, podaly orgány Spojeného království dne 15. ledna 2018 připomínky k rozhodnutí o zahájení řízení.
- (5) V období od 19. prosince 2017 do 2. ledna 2018 podalo připomínky k rozhodnutí o zahájení řízení osm zúčastněných stran. Tyto připomínky byly předány orgánům Spojeného království. Dne 23. února 2018 podaly orgány Spojeného království vyjádření k připomínkám zúčastněných stran.

⁽¹⁾ Úř. věst. C 400, 24.11.2017, s. 10.

⁽²⁾ Další žádosti o informace byly zaslány v dopisech ze dne 11. března 2014, 4. června 2015 a 19. prosince 2016.

- (6) Dne 7. února 2018 se uskutečnila schůzka útvarů Komise a orgánů Spojeného království. Po této schůzce podalo Spojené království dne 22. března 2018 další připomínky. Další schůzka útvarů Komise a orgánů Spojeného království proběhla dne 31. května 2018; poté následovaly další připomínky, které orgány Spojeného království podaly dne 3. července 2018, a další schůzka, která se konala dne 13. července 2018.

2. POPIS REŽIMU PODPORY

2.1. Systém daně z příjmů právnických osob a pravidla CFC ve Spojeném království

2.1.1. Úvod a souvislosti

- (7) Podle právních předpisů Spojeného království o dani z příjmů právnických osob jsou společnosti zdaňovány na základě svých zisků vyplývajících z činností a aktiv ve Spojeném království. To se týká společností, které jsou rezidenty ve Spojeném království, i společností-nerezidentů, které ve Spojeném království podnikají prostřednictvím stále provozovny v této zemi.
- (8) Spojené království zreformovalo svůj systém daně z příjmů právnických osob tak, aby více odpovídal systému založenému na územním principu ⁽³⁾, který se zaměřuje na zdanění zisků z činností a aktiv ve Spojeném království, nikoli celosvětových příjmů daňového poplatníka ⁽⁴⁾.
- (9) Převážně územní charakter systému daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království znamená, že zisky společností vznikající mimo Spojené království obvykle nepodléhají dani ve Spojeném království. V souladu s tím pravidla Spojeného království pro výjimku týkající se rozdělování zisku osvobozují od daně zisky zahraničních společností, které jsou rozdělovány zpět do Spojeného království. Podobně pravidla pro výjimku týkající se zahraničních poboček zajišťují, aby byly od daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království osvobozeny zisky, jež lze připsat zahraničním stálým provozovnám. Vzhledem k těmto skutečnostem by mohlo být pro společnosti ve Spojeném království atraktivní založit dceřinou společnost (ovládanou zahraniční společností) v jurisdikci s nízkým zdaněním a uměle vyvádět zisky ze Spojeného království do této společnosti. Cílem pravidel CFC Spojeného království je chránit základ daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království odstraněním daňového zvýhodnění, které z tohoto uspořádání vyplývá, prostřednictvím uložení poplatku za ovládanou zahraniční společnost (dále jen „poplatek CFC“) společnosti-rezidentovi Spojeného království, která danou ovládanou zahraniční společností ovládá ⁽⁵⁾.
- (10) Platí tedy, že zatímco cílem systému daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království je danit zisky plynoucí z činností a aktiv ve Spojeném království, cílem pravidel CFC Spojeného království je chránit základ daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království. Tohoto cíle se nedosahuje uložením všeobecné daňové povinnosti Spojeného království na některé druhy zisků nízce zdaněných zahraničních dceřiných společností ve Spojeném království, nýbrž uložením poplatku CFC se sazbou odpovídající sazbě daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království pouze na ty zisky ovládané zahraniční společností, které byly uměle vyvedeny ze Spojeného království. V této souvislosti je důležité uvést, že deklarovaným cílem současného režimu pro ovládané zahraniční společnosti bylo zacílit a uložit poplatek tak, aby činnosti a zisky ve Spojeném království byly spravedlivě zdaněny, ale současně aby nebyly daněny zisky plynoucí ze skutečných hospodářských činností ovládané zahraniční společnosti ⁽⁶⁾. S ohledem na tento cíl daly orgány Spojeného království přednost současným pravidlům CFC před režimem, který by zdaňoval všechny zisky nebo celý tok příjmů nízce zdaněných ovládaných zahraničních společností, protože takový režim by „nebyl vhodně zacílen“ na zdaňování činností a zisků ve Spojeném království ⁽⁷⁾.

⁽³⁾ Ve finančním zákoně (Finance Act) z roku 2009 byla zavedena pravidla pro výjimku týkající se rozdělování zisku a ve finančním zákoně z roku 2011 byla zavedena výjimka týkající se zisků zahraničních poboček.

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

⁽⁵⁾ V rámci režimu Spojeného království pro ovládané zahraniční společnosti je ovládanou zahraniční společností každá společnost, která je rezidentem v jiné zemi než ve Spojeném království a je ovládána jednou nebo více osobami ve Spojeném království. Ovládání rezidenty Spojeného království je obvykle vykonáváno společnostmi, ale při určování, zda je zahraniční dceřiná společnost ovládanou zahraniční společností, lze přihlížet také k podílům jednotlivců nebo svěrenských správců. Ovládání může mít právní, hospodářskou nebo účetní povahu. Může být přímé nebo nepřímé; jestliže společnost-rezident Spojeného království ovládá společnost A, která není rezidentem Spojeného království a sama ovládá společnost B, která také není rezidentem Spojeného království, pak jsou společnosti A i B ovládanými zahraničními společnostmi. Článek 371RG zákona o dani (mezinárodní a jiná ustanovení) (Taxation (International and Other Provisions) Act, dále jen „zákon TIOPA“) rozšířil definici ovládání tak, aby se při rozhodování o tom, zda je zahraniční společnost ovládanou zahraniční společností, braly v potaz podíly přidružených společností-nerezidentů.

⁽⁶⁾ HM Treasury, Consultation on Controlled Foreign Companies (CFC) reform, červen 2011, bod odůvodnění 1.12.

⁽⁷⁾ Tamtéž, bod odůvodnění 2.4.

- (11) Současný režim pro ovládané zahraniční společnosti byl zaveden Parlamentem Spojeného království v rámci finančního zákona z roku 2012 ⁽⁸⁾. Uvedený režim je začleněn do daňových zákonů jako část 9 A zákona o dani (mezinárodní a jiná ustanovení) z roku 2010 (dále jen „část 9 A zákona TIOPA“), která obsahuje 22 kapitol. Současný režim se vztahuje na účetní období, která začínají dne 1. ledna 2013 nebo později ⁽⁹⁾. V lednu 2019 bylo přijato několik změn (článek 2.3).
- (12) Vedle rámce pro ovládané zahraniční společnosti stanoveného v části 9 A zákona TIOPA zveřejnilo Spojené království rozsáhlé pokyny k pravidlům CFC. Tyto pokyny zahrnují úvod k pravidlům, celkový přehled, pokyny k uplatňování a výkladu konkrétních pravidel po jednotlivých kapitolách a také řadu praktických příkladů ⁽¹⁰⁾.

2.1.2. Současný režim Spojeného království pro ovládané zahraniční společnosti

- (13) V souladu s cílem uvedeným v 10. bodě odůvodnění fungují současná pravidla CFC Spojeného království tak, že společnosti-rezidentovi Spojeného království ukládají poplatek CFC z části zisků nebo celých zisků ovládané zahraniční společnosti. Poplatek CFC je vybírán ze zpoplatnitelných zisků ovládané zahraniční společnosti snížených o započitatelnou daň této společnosti (tj. daň zaplacenou v zemi, kde je ovládaná zahraniční společnost rezidentem). Pro každé účetní období platí, že zpoplatnitelné zisky ovládané zahraniční společnosti jsou její předpokládané zdanitelné celkové zisky, které projdou „branou poplatku CFC“ (CFC charge gateway) (viz 23. až 25. bod odůvodnění) ⁽¹¹⁾. Ty se rozdělí mezi všechny společnosti-rezidenty Spojeného království, které mají alespoň 25 % podíl v ovládané zahraniční společnosti (tyto společnosti se označují jako „subjekty podléhající zpoplatnění“). Uložený poplatek CFC má stejnou sazbu jako daň z příjmů právnických osob ve Spojeném království a účtuje se, jako by se jednalo o částku daně z příjmů právnických osob účtovanou subjektu podléhajícímu zpoplatnění za příslušné účetní období pro účely daně z příjmů právnických osob.
- (14) Brána poplatku CFC stanoví okolnosti, za kterých jsou předpokládané zdanitelné celkové zisky ovládané zahraniční společnosti zpoplatnitelnými zisky, a míru, v jaké jimi jsou.
- (15) V souladu s cílem pravidel CFC – kterým je přezkoumat, zda ovládaná zahraniční společnost vytváří zisky z aktiv nebo činností ve Spojeném království, které plynou společnosti, jež není rezidentem Spojeného království ani zde nemá stálou provozovnu – se v rámci režimu pro ovládané zahraniční společnosti obecně posuzuje, zda zisky ovládané zahraniční společnosti souvisejí s aktivy a riziky řízenými a ovládanými ve Spojeném království a na tomto základě se považují za *uměle vyvedené*. Za tímto účelem je nutné zvážit, zda jsou některé z „významných rozhodovacích funkcí“ (significant people functions, dále též jen „funkce SPF“) ⁽¹²⁾ majících význam pro přebírání rizik nebo pro ekonomické vlastnictví aktiv, jež vedou ke vzniku zisků ovládané zahraniční společnosti, ve skutečnosti vykonávány ve Spojeném království, takže společnost, která *realizuje* zisky, je jiná než společnost, která tyto zisky *vytváří* ⁽¹³⁾.
- (16) Podle konzultace, kterou vedly britské orgány před přijetím pravidel CFC, bylo cílem těchto pravidel CFC také dosáhnout souladu s právem Unie tím, že nebudou zasahovat do svobody usazování daňových poplatníků, jakož i odrážet rovnováhu nutnou pro vytvoření režimu, který chrání základ daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království a který lze uplatňovat v praxi, a to při minimalizaci administrativní zátěže a zátěže spojené s dodržováním předpisů.

⁽⁸⁾ O přijetí současných pravidel CFC se začalo diskutovat v souvislosti s tím, že mnoho nadnárodních podniků přemísťovalo svá sídla mimo Spojené království: V plánu pro daň z příjmů právnických osob (Corporate Tax Roadmap) z roku 2010 se uvádí, že „je načase tento trend zvrátit“ tím, že se z daňového systému Spojeného království znovu stane výhoda. Vláda Spojeného království označila reformu týkající se ovládaných zahraničních společností zejména za „prioritu pro naše nadnárodní podniky a klíčový krok v plánech vlády na obnovu konkurenceschopnosti“.

⁽⁹⁾ Spojené království mělo již před rokem 2013 pravidla CFC, která byla založena na zcela odlišné koncepci. Stará ustanovení o ovládaných zahraničních společnostech neobsahovala daňové osvobození příjmů z financování v rámci mezinárodní skupiny.

⁽¹⁰⁾ HMRC Internal Manual, International Manual, INTM190000, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm190000>.

⁽¹¹⁾ Výraz „předpokládané zdanitelné celkové zisky“ je definovaný výraz, který v zásadě znamená to, jaké by byly celkové zdanitelné zisky ve Spojeném království podle předpisů Spojeného království o dani z příjmů právnických osob, kdyby byla ovládaná zahraniční společnost rezidentem Spojeného království.

⁽¹²⁾ V případě podniků ve finančním sektoru má pro tuto analýzu ústřední význam určení klíčových podnikatelských funkcí souvisejících s podstupováním rizika (key entrepreneurial risk-taking functions, dále jen „funkce KERT“).

⁽¹³⁾ Článek 371DA odst. 3 písm. f) zákona TIOPA.

- (17) Orgány Spojeného království se rovněž snažily zvýšit daňovou konkurenceschopnost Spojeného království ⁽¹⁴⁾. To bylo deklarovaným cílem pravidel CFC, která „spolu se snížením sazby daně z příjmů právnických osob na 22 % v roce 2014 a zavedením daňového režimu pro příjmy z patentů (...) představují další krok směrem k dosažení cíle [vlády Spojeného království], kterým je vytvoření nejkonkurenceschopnějšího systému daně z příjmů právnických osob ve skupině G20“ ⁽¹⁵⁾.
- (18) Část 9 A kapitola 2 zákona TIOPA stanoví kroky, jejichž prostřednictvím se po rozhodnutí, že daná zahraniční společnost je ovládanou zahraniční společností, určí, zda se na její zisky (část jejich zisků) vztahuje poplatek CFC. V souladu s tím se poplatek CFC uplatní, jestliže:
- se nepoužije žádná výjimka na úrovni subjektu pro ovládané zahraniční společnosti (viz 19. bod odůvodnění),
 - existuje „podílník“ ve Spojeném království, jinými slovy společnost-rezident Spojeného království, která (spolu s přidruženými společnostmi) má v ovládané zahraniční společnosti podíl alespoň 25 % a
 - ovládaná zahraniční společnost má „zpoplatnitelné zisky“ uvedené v ustanoveních tvořících bránu poplatku CFC.
- (19) Cíl omezit administrativní zátěž a zátěž spojenou s dodržováním předpisů se odráží v koncepci pravidel CFC, která se zaměřuje na situace, jež objektivně představují největší riziko pro státní pokladnu Spojeného království. Toho se dosahuje stanovením některých počátečních vyloučení pro případy, kdy se riziko umělého vyvedení zisků považuje za nízké, tj. kdy by individuální posouzení pravděpodobně ukázalo absenci umělosti nebo absenci vyvedení. To jsou takzvané výjimky na úrovni subjektu uvedené v části 9 A kapitolách 10 až 14 zákona TIOPA:
- *výjimka pro vyňaté období*, která je uvedena v části 9 A kapitole 10 zákona TIOPA, obsahuje dočasnou výjimku (obvykle dvanáct měsíců) pro ovládané zahraniční společnosti, které byly poprvé ovládnuty subjektem ve Spojeném království,
 - *výjimka pro vyloučená území*, která je uvedena v části 9 A kapitole 11 zákona TIOPA, osvobozuje ovládané zahraniční společnosti, které vzhledem k území, kde jsou usazeny, a druhu zisků, které vytvářejí, představují předvídatelné nízké riziko umělého vyvedení,
 - *výjimka pro nízké zisky* neboli pravidlo de minimis, která je uvedena v části 9 A kapitole 12 zákona TIOPA, osvobozuje ovládané zahraniční společnosti, které mají v daném účetním období nízkou úroveň zisků (obvykle nejvýše 500 000 GBP, z toho nejvýše 50 000 GBP z neobchodní činnosti),
 - *výjimka pro nízké ziskové rozpětí*, která je uvedena v části 9 A kapitole 13 zákona TIOPA, osvobozuje ovládané zahraniční společnosti, jejichž zisky nepřesahují deset procent provozních výdajů. Tato výjimka se týká ovládaných zahraničních společností, které vykonávají funkce s poměrně nízkou přidanou hodnotou,
 - *výjimka pro zaplacenou daň*, která je uvedena v části 9 A kapitole 14 zákona TIOPA, osvobozuje ovládané zahraniční společnosti, které na území, kde jsou rezidenty, platí obvyklou až vysokou úroveň efektivní daně (alespoň 75 % daně, která by byla splatná, kdyby jejich zisky podléhaly dani Spojeného království a byly stanoveny podle pravidel Spojeného království).
- (20) Výjimky na úrovni subjektu odrážejí skutečnost, že většina zahraničních dceřiných společností je zřizována ze skutečných obchodních důvodů. To v praxi znamená, že společnosti ve Spojeném království ve většině případů nebudou muset pravidla CFC uplatňovat kromě splnění kritérií pro jednu z výjimek na úrovni subjektu. Použití podrobných ustanovení o zpoplatnění, která tvoří bránu poplatku CFC, a nutnost určovat zpoplatnitelné zisky ovládané zahraniční společnosti se proto omezují na situace, na které se nevztahuje žádná z výjimek na úrovni subjektu.
- (21) Pokud se žádná z výjimek na úrovni subjektu neuplatní, přiřadí pravidla CFC Spojeného království „zpoplatnitelné zisky“ ovládané zahraniční společnosti „podílníkoví“ ve Spojeném království. Tyto zisky se určí pomocí kritérií a podmínek stanovených v části 9 A kapitolách 3 až 8 zákona TIOPA, které společně tvoří „bránu poplatku CFC“ ⁽¹⁶⁾.
- (22) Uvedené kapitoly mají zásadní význam pro fungování režimu pro ovládané zahraniční společnosti. Jsou koncipovány tak, aby fungovaly jako cílené testy pro posouzení, zda předpokládané celkové zisky ovládané zahraniční společnosti projdou branou, a tedy se stanou „zpoplatnitelnými zisky“.

⁽¹⁴⁾ Viz HM Treasury, *Consultation on Controlled Foreign Companies (CFC) reform*, červen 2011.

⁽¹⁵⁾ Dolní sněmovna, výbor pro návrh zákona (Public Bill Committee), rozprava o návrhu finančního zákona, 19. června 2012, PBC (Bill 001) 2012–2013, s. 466 (prohlášení tajemníka ministerstva financí).

⁽¹⁶⁾ Kapitola 9 zákona TIOPA obsahuje volitelné alternativní pravidlo pro některé zisky, na které se obvykle vztahují pravidla pro bránu poplatku CFC uvedená v kapitole 5, ale není formálně součástí brány poplatku CFC.

- (23) Brána poplatku CFC začíná počátečním filtrem uvedeným v části 9 A kapitole 3 zákona TIOPA, který obsahuje obecné testy sloužící k určení, zda je vůbec třeba uplatnit podrobnější pravidla brány uvedené v části 9 A kapitolách 4 až 9 zákona TIOPA ⁽¹⁷⁾.
- (24) Pokud jde o zvláštní kapitoly o zpoplatnění, část 9 A kapitola 4 zákona TIOPA (dále jen „kapitola 4“) má obecnou povahu a použije se pro všechny ovládané zahraniční společnosti bez ohledu na to, jaký druh zisků mají, s výjimkou společností, kterým plynou výlučně zisky z podnikání v oblasti nemovitostí ⁽¹⁸⁾ nebo neobchodní finanční zisky. Část 9 A kapitola 5 zákona TIOPA (dále jen „kapitola 5“) ve spojení s částí 9 A kapitolou 9 zákona TIOPA (dále jen „kapitola 9“) se týká ovládaných zahraničních společností, kterým plynou neobchodní finanční zisky. Část 9 A kapitola 6 zákona TIOPA (dále jen „kapitola 6“) se týká ovládaných zahraničních společností, kterým plynou obchodní finanční zisky ⁽¹⁹⁾.
- (25) Brána poplatku CFC je určena k rozpoznání situace, kdy došlo k umělému vyvedení zisků dosažených ve Spojeném království, což obecně znamená, že „existuje významný nesoulad mezi hlavními podnikatelskými činnostmi vykonávanými ve Spojeném království a zisky plynoucími z těchto činností, které jsou alokovány mimo Spojené království“ ⁽²⁰⁾. To je nejvíce patrné v kapitole 4 ⁽²¹⁾. Podle uvedené kapitoly se předpokládá celkové zisky ovládané zahraniční společnosti z aktiv právně vlastněných ovládanou zahraniční společností a z rizik smluvně přidělených této společnosti stávají zpoplatnitelnými zisky v míře, v jaké jsou tato aktiva a rizika řízena ze Spojeného království ⁽²²⁾. Za tímto účelem je nutné posoudit, zda jsou některé z významných rozhodovacích funkcí důležitých pro přebírání rizik nebo pro ekonomické vlastnictví aktiv, jež vedou ke vzniku zisků ovládané zahraniční společnosti, ve skutečnosti vykonávány ve Spojeném království ⁽²³⁾. Poměr mezi funkcemi SPF vykonávanými ve Spojeném království a funkcemi SPF vykonávanými v zahraničí je proto zásadním kritériem pro určování zpoplatnitelných zisků, které se uplatňuje nejen v obecné kapitole o zpoplatnění (kapitola 4), ale například také v kapitole 5 (neobchodní finanční zisky) ⁽²⁴⁾.

⁽¹⁷⁾ Jeho účelem je – v zájmu udržení nákladů na správu režimu pro ovládané zahraniční společnosti na co nejnižší úrovni – poměrně jednoduchým způsobem vyloučit ovládané zahraniční společnosti, na které se sice nevztahuje žádná z výjimek na úrovni subjektu, ale je nepravděpodobné, že by vytvářely (významně) uměle vyvedené zisky. Podmínky jsou poměrně přímočaré; uplatňuje se přístup založený na rizicích s cílem usnadnit vlastní vyměření daně bez zvláštních požadavků na dokumentaci. Zjevně se zde projevuje základní zásada, že k umělému vyvedení dochází, pokud jsou aktiva a rizika oddělena od činnosti, na jejímž základě skupina tato aktiva drží. Pokud jde například o obchodní zisky, nemusí ovládaná zahraniční společnost určovat existenci zpoplatnitelných zisků, jestliže nemá aktiva a nenese rizika, která jsou řízena nebo ovládána v rámci činnosti ve Spojeném království. Podobně, co se týče například neobchodních finančních zisků, platí, že pokud do této kategorie spadá nanejvýš 5 % zisků ovládané zahraniční společnosti (bezpečný přístav na úrovni 5 %), považují se tyto zisky vzhledem k ziskům z podnikání za vedlejší a na základě části 9 A kapitoly 3 zákona TIOPA jsou vyloučeny z působnosti kapitoly 5.

⁽¹⁸⁾ Článek 371CA odst. 1 až 11 zákona TIOPA. Zisky z podnikání v oblasti nemovitostí jsou zcela vyloučeny z působnosti brány poplatku CFC a z definice účetních zisků pro účely výjimek na úrovni subjektu uvedených v kapitolách 10 až 14; viz HMRC Internal Manual, International Manual, INTM248550.

⁽¹⁹⁾ Část 9 A kapitola 7 zákona TIOPA se týká ovládaných zahraničních společností, kterým plynou zisky z poskytování kaptivního pojištění. Konečně část 9 A kapitola 8 zákona TIOPA se týká ovládaných zahraničních společností, jimž plynou zisky vytvářené některými dceřinými společnostmi regulovaných finančních společností. Část 9 A kapitoly 15 až 22 zákona TIOPA obsahují různá provozní a správní pravidla, například pravidla pro zamezení dvojího zdanění, pravidla týkající se ovládání, definice a různá další pravidla, která mají význam pro řádné uplatňování pravidel CFC daňovými orgány Spojeného království.

⁽²⁰⁾ HMRC, *CFC reform: response to consultation*, prosinec 2011, shrnutí, hlavní body.

⁽²¹⁾ Článek 371DA zákona TIOPA, viz také HMRC Internal Manual, International Manual, INTM200100: „Kapitola 4 obsahuje mechanismus pro určení toho, do jaké míry předpokládá celkové zisky ovládané zahraniční společnosti [...] projdou branou poplatku CFC („zisky podle kapitoly 4“), a tedy se na ně potenciálně vztahuje poplatek CFC, vzhledem ke konkrétním činnostem ve Spojeném království, které ovládané zahraniční společnosti umožnily tyto zisky vytvořit.“

⁽²²⁾ HMRC Internal Manual, International Manual, INTM200100, jakož i INTM197200: „Kapitola 4 se použije pro zahraniční obchodní zisky, které zahrne do působnosti poplatku CFC [...], pokud ovládaná zahraniční společnost vyvádí zisky ze Spojeného království prostřednictvím oddělení aktiv a rizik od činnosti, na jejímž základě skupina tato aktiva drží nebo jež je nutně spojena s nesením daného rizika skupinou.“

⁽²³⁾ Článek 371DA odst. 3 písm. f) zákona TIOPA. Viz také HMRC Internal Manual, International Manual, INTM200300. V publikaci HMRC Internal Manual, International Manual, INTM203310 se uvádí:

⁽²⁴⁾ „Stejně jako kapitola 4 i kapitola 5 určuje neobchodní finanční zisky z aktiv, která vlastní ovládaná zahraniční společnost, a zisky z rizik přidělených ovládané zahraniční společnosti v situacích, kdy jsou příslušné významné rozhodovací funkce (SPF) vykonávány ve Spojeném království,“ a na tomto základě kapitola 5 přebírá řadu krokových testů z kapitoly 4.

- (26) Pravidla CFC Spojeného království ovšem uznávají, že použije-li se v případě finančních zisků pouze test funkcí SPF, nemusí to vždy zajišťovat dostatečnou ochranu základu daně ve Spojeném království. Kapitoly 5 až 9 proto obsahují další testy pro neobchodní finanční zisky a jiné druhy pasivních zisků. Zisky ovládané zahraniční společnosti mohou podléhat poplatku CFC na základě více než jedné kapitoly o zpoplatnění, avšak mohou mu podléhat pouze jednou ⁽²⁵⁾.

2.1.3. Poplatek CFC z neobchodního finančního zisku

- (27) Neobchodní finanční zisky zahrnují veškeré finanční zisky, které nejsou obchodními finančními zisky. Obchodními finančními zisky se zabývá kapitola 6. Neobchodní finanční zisky mohou zahrnovat jak finanční zisky z mezipodnikových úvěrů, tak finanční zisky z externích úvěrů (včetně vkladů) za předpokladu, že nepocházejí z obchodních činností ⁽²⁶⁾.
- (28) Test brány poplatku CFC pro neobchodní finanční zisky je obsažen v kapitole 5 nebo alternativně – na základě volby a určitých podmínek – v kapitole 9 ⁽²⁷⁾. Kapitola 5 zahrnuje dva obecné testy a dva testy zacílené konkrétně na některé situace zneužívání, na které se nevztahují uvedené obecné testy. Kapitola 5 obsahuje test funkcí SPF, který zkoumá existenci činností ve Spojeném království a který z velké části vychází z testu funkcí SPF uvedeného v kapitole 4. Kapitola 5 se ovšem nespolehá pouze na uvedený test, protože vytváření finančních zisků je z velké části kapitálově náročná činnost, která nemusí ve všech případech vyžadovat přítomnost funkcí SPF.
- (29) V kapitole 5 jsou tedy uvedeny tyto testy pro určení zpoplatnitelných zisků v případě neobchodních finančních zisků:

— zaprvé se má za to, že neobchodní finanční zisky ovládané zahraniční společnosti projdou branou poplatku CFC v míře, v jaké pocházejí z aktiv a rizik, u nichž jsou veškeré příslušné funkce SPF ⁽²⁸⁾ vykonávány ve Spojeném království (článek 371EB zákona TIOPA). V souladu s obecnou logikou pravidel CFC je logika použití poplatku CFC v tomto případě taková, že by Spojené království mělo mít možnost zdanit zisky, které vznikly v důsledku činností prováděných ve Spojeném království ⁽²⁹⁾,

— zadruhé existuje alternativní test posuzující, jak byly úvěry nebo vklady, z nichž plynou neobchodní finanční zisky, financovány. V souladu s tím a bez ohledu na místo výkonu funkcí SPF se má za to, že neobchodní finanční zisky projdou branou poplatku CFC v míře, v jaké jsou financovány z příslušných finančních prostředků ve Spojeném království (článek 371EC zákona TIOPA). Příslušnými finančními prostředky ve

⁽²⁵⁾ Použití testu podle kapitoly 4 na některé obchodní finanční zisky ovládané zahraniční společností může například vést k závěru, že na základě kapitoly 4 neprocházejí branou poplatku CFC žádné zisky. Tento závěr však nevylučuje možnost, že tyto obchodní finanční zisky nebo jejich část mohou projít branou poplatku CFC – a tedy se stát zpoplatnitelnými zisky – na základě kapitoly 6.

⁽²⁶⁾ Zahraniční dceřiná společnost, která se podílí na jedné nebo více vedlejších mezipodnikových finančních transakcích, bude muset posoudit, zda se uplatní poplatek CFC, pomocí testů uvedených v kapitole 5, zatímco dceřiná společnost zapojená do aktivních činností skupiny v oblasti finanční správy (treasury) bude muset použít buď obecnou kapitolu 4, nebo kapitolu 6, která se týká konkrétně obchodních finančních zisků.

⁽²⁷⁾ Ovládaná zahraniční společnost, které plynou jak neobchodní finanční zisky, tak jiné typy zisků, může být povinna uplatnit i další kapitoly o zpoplatnění, ale ovládané zahraniční společnosti, již plynou pouze neobchodní finanční zisky, se týkají výlučně kapitoly 5 a 9.

⁽²⁸⁾ Tento test se skutečně velmi podobá testu používanému podle kapitoly 4 pro posouzení umělého vyvedení „ostatních zisků“ ovládané zahraniční společností, tedy v zásadě běžných zisků z podnikání. Zjevně test zkoumající, zda neobchodní finanční zisky z aktiv vlastněných ovládanou zahraniční společností a z rizik přidělených této společnosti souvisejí s příslušnými funkcemi SPF vykonávanými ve Spojeném království, odkazuje na zásady ze schváleného přístupu OECD, který je uveden ve zprávě o přisuzování zisků stálým provozovnám z roku 2010. Proto zahrnuje také pojem funkce KERT, který se používá pro podniky v sektoru finančních podniků.

⁽²⁹⁾ V důsledku toho platí, že pokud ovládaná zahraniční společnost získává výnos z úroků z úvěrů, přičemž jsou příslušné rozhodovací a kontrolní funkce související s poskytnutím a řízením úvěru a s platbami úroků vykonávány ze Spojeného království, budou se na výnos z úroků vztahovat pravidla CFC a bude zdaněn ve Spojeném království.

Spojeném království jsou veškeré finanční prostředky nebo aktiva, které představují „kapitál spojený se Spojeným královstvím“ nebo z takového kapitálu (přímo či nepřímo) pocházejí⁽³⁰⁾. Logika použití poplatku CFC v tomto případě spočívá v tom, že pasivní příjmy z kapitálu spojeného se Spojeným královstvím by neměly unikat zdanění ve Spojeném království na základě prostého vkladu do ovládané zahraniční společnosti.

- (30) Uvedené dva testy představují alternativy, což znamená, že se u neobchodních finančních zisků má za to, že prošly branou poplatku CFC v míře, v jaké je splněn buď první, nebo druhý test. Kapitola 5 také obsahuje dva další zvláštní testy, které se zaměřují na specificky identifikované typy daňově motivovaných ujednání. Pokud neobchodní finanční zisky splňují tyto dva zvláštní testy, poplatek CFC se použije, i když chybí funkce SPF vykonávané ve Spojeném království a kapitál spojený se Spojeným královstvím⁽³¹⁾.

2.1.4. Poplatek CFC z obchodního finančního zisku

- (31) U obchodních finančních zisků ovládané zahraniční společnosti, obvykle zisků z aktivních bankovních nebo pojišťovacích činností, se má za to, že prošly branou poplatku CFC, nejen v případě, že splňují obecný test funkcí SPF uvedený v kapitole 4, ale také v případě, že splňují zvláštní test uvedený v kapitole 6⁽³²⁾.
- (32) Test podle kapitoly 6 nerozlišuje mezi obchodními finančními zisky pocházejícími z mezipodnikových finančních transakcí a obchodními finančními zisky pocházejícími z transakcí s nepřidruženými protistranami. Nadnárodní skupiny své finanční funkce často centralizují ve společnostech provádějících finanční správu (treasury). Operace těchto společností mohou představovat finanční obchod, takže zisky z tohoto obchodu by nespadaly do působnosti kapitol 5 a 9 (neobchodní finanční zisky), nýbrž kapitol 4 a 6 (obchodní finanční zisky)⁽³³⁾. Pokud je však ovládaná zahraniční společnost treasury společností skupiny⁽³⁴⁾, může se rozhodnout, že s jejími obchodními finančními zisky bude zacházeno, jako by se jednalo o neobchodní finanční zisky (podá-li oznámení úředníkovi daňové a celní správy Spojeného království – Her Majesty's Revenue and Customs, „HMRC“)⁽³⁵⁾. Jestliže se tak rozhodne, použije se kapitola 5 s cílem stanovit, zda se na „pomyslné“ neobchodní finanční zisky vztahuje poplatek CFC, a subjekt podléhající zpoplatnění je oprávněn požádat o osvobození podle kapitoly 9.

2.2. Sporné opatření: výjimka „Group Financing Exemption“

- (33) Zda a do jaké míry se uloží poplatek CFC z neobchodních finančních zisků ovládané zahraniční společnosti, se neurčuje pouze na základě testů uvedených v kapitole 5. Jestliže ovládané zahraniční společnosti vzniknou neobchodní finanční zisky, které splňují kritéria uvedená v kapitole 5, může se podle kapitoly 9 při stanovení poplatku CFC z neobchodních finančních zisků pocházejících z úvěru poskytnutého zahraniční společnosti ve skupině uplatnit částečné (75 %) nebo úplné osvobození (až 100 %). Toto ustanovení se v tomto rozhodnutí označuje jako „výjimka “Group Financing Exemption“,“ nebo jako „sporné opatření“.

⁽³⁰⁾ Kapitál spojený se Spojeným královstvím je definován jako přímý či nepřímý, formální či neformální vklad kapitálu do ovládané zahraniční společnosti provedený společností spojenou se Spojeným královstvím, jakož i každá částka zisků ovládané zahraniční společnosti, které byly za kterékoliv předchozí účetní období označeny za „uměle vyvedené zisky“ a nyní jsou využívány k financování následných úvěrů ovládané zahraniční společnosti.

⁽³¹⁾ Tyto dva další zvláštní testy posuzují, zda neobchodní finanční zisk vzniká z uspořádání nahrazujících dividendy vyplácené společností rezidentem Spojeného království nebo z ujednání týkajícího se finančních leasingů ve Spojeném království.

⁽³²⁾ Podle zvláštního testu v kapitole 6 projdou obchodní finanční zisky ovládané zahraniční společnosti branou poplatku CFC v míře, v jaké jsou financovány nadměrným vlastním kapitálem pocházejícím z vkladů kapitálu spojeného se Spojeným královstvím. Zatímco brána pro neobchodní finanční zisky podle kapitoly 5 používá pro svůj alternativní test širší kritérium, tj. jakékoli financování kapitálem spojeným se Spojeným královstvím, zvláštní test pro obchodní finanční zisky uvedený v kapitole 6 je založen na „nadměrném volném kapitálu“ ovládané zahraniční společnosti, tj. rozdílu mezi kapitálem, který má, a kapitálem, o kterém lze přiměřeně předpokládat, že by jej měla, kdyby nebyla 51 % dceřinou společností jiné společnosti (článek 371FA zákona TIOPA). Předpokládané zisky projdou touto branou a budou podléhat poplatku CFC pouze v případě financování nadměrným vlastním kapitálem pocházejícím z kapitálu spojeného se Spojeným královstvím.

⁽³³⁾ Takováto společnost bude fakticky fungovat podobně jako retailová banka: vysoký objem transakcí, velký počet příjmů a výdajů, zajišťování. Strukturální úvěrování bude z velké části financováno z vkladů skupiny a společnost bude celkově realizovat zisk založený na rozpětích mezi poskytováním úvěrů a přijímáním vkladů.

⁽³⁴⁾ Zda je ovládaná zahraniční společnost „treasury společností skupiny“, se určí na základě článku 316 odst. 5 až 11 zákona TIOPA.

⁽³⁵⁾ Článek 371CE odst. 2 zákona TIOPA.

- (34) Výjimka „Group Financing Exemption“ se týká pouze zisků, na které se vztahuje kapitola 5. Funguje tak, že ustanovení o zpoplatnění uvedená v kapitole 5 nahrazuje mechanickým pravidlem, které poplatek CFC stanoví na částku rovnou 25 % neobchodních finančních zisků vzniklých ze způsobilých úvěrových vztahů ⁽³⁶⁾ (částečné osvobození – 75 %) nebo za určitých okolností rovnou 0 % (úplné osvobození). Standardně se uplatňuje částečné osvobození. V míře, v jaké je příslušný úvěr financován z takzvaných „způsobilých zdrojů“ ⁽³⁷⁾, budou mít zisky ovládané zahraniční společnosti nárok na osvobození ve výši až 100 % příslušných neobchodních finančních zisků. Navíc může být zbývající část příslušných neobchodních finančních zisků, která by v závislosti na tom, zda jde o částečné, nebo úplné osvobození, stále prošla branou poplatku CFC, přesto plně osvobozena od poplatku CFC na základě takzvaného pravidla „odpovídajícího úroku“ ⁽³⁸⁾,
- (35) V pokynech HMRC ⁽³⁹⁾ se v úvodních poznámkách ke kapitole 9 konstatuje, že „osvobození neobchodních finančních zisků stanovená v kapitole 9 byla zavedena s cílem řešit obtížné otázky, které vznikají v důsledku zastupitelnosti peněz v rámci nadnárodní skupiny.“ ⁽⁴⁰⁾ Orgány Spojeného království vysvětlily, že 25 % míra zahrnutí (75 % osvobození) je založena na předpokladu, že – pokud by nebyly zohledněny daňové důvody – plně kapitálově financovaná ovládaná zahraniční společnost, které plynou neobchodní finanční zisky, by byla financována ze Spojeného království prostřednictvím vyššího podílu dluhu a nižšího podílu vlastního kapitálu, což by vedlo k dodatečným finančním ziskům na úrovni mateřské společnosti ve Spojeném království ⁽⁴¹⁾. Míra osvobození byla během příprav návrhu reformovaného režimu pro ovládané zahraniční společnosti projednávána se zástupci podniků Spojeného království. Zápis z této konzultace ukazuje, že zpočátku bylo zvažováno osvobození ve výši 50 % (což by vedlo k efektivní daňové sazbě 10 %). Zástupci podniků trvali na vyšším osvobození, tj. 75 %, které vede k efektivní daňové sazbě 2–6 % ⁽⁴²⁾.
- (36) Sporné opatření se týká pouze neobchodních finančních zisků, které ovládané zahraniční společnosti plynou z úvěrů zahraničním společenstvem ve skupině, jež jsou ovládány stejnou společností-rezidentem Spojeného království, která ovládá danou ovládanou zahraniční společnost. Tyto úvěrové vztahy se označují jako „způsobilé úvěrové vztahy“ ⁽⁴³⁾. Výjimka „Group Financing Exemption“ nahrazuje nutnost určovat, zda je financování způsobilého úvěrového vztahu spojeno se Spojeným královstvím, aby nadnárodní skupiny nemusely dohledávat přesný zdroj či historii finančních uspořádání skupiny a míru, v jaké připadají na Spojené království ⁽⁴⁴⁾.
- (37) Podáním žádosti podle kapitoly 9 ve výměru daně z příjmů právnických osob se mohou všechny subjekty potenciálně podléhající zpoplatnění mající ovládanou zahraniční společnost, které plynou neobchodní finanční zisky z úvěru, jenž je předmětem způsobilého úvěrového vztahu, rozhodnout, že budou místo obecných pravidel uvedených v kapitole 5 uplatňovat zvláštní pravidla uvedená v kapitole 9, za předpokladu, že daná ovládaná zahraniční společnost splňuje test provozních prostor. Tento test je splněn, jestliže má ovládaná zahraniční

⁽³⁶⁾ Viz 36. bod odůvodnění.

⁽³⁷⁾ Způsobilé zdroje jsou ty úvěry ovládané zahraniční společnosti, které nejsou přímo ani nepřímo spojeny s širšími finančními prostředky skupiny, a zahrnují zisky ovládané zahraniční společnosti pocházející z poskytování úvěrů příslušným členům skupiny této společnosti, které se používají pouze pro účely podnikání této skupiny na příslušném území, nebo finanční prostředky či jiná aktiva přijaté ovládanou zahraniční společností v souvislosti s akciemi členů její skupiny, které tato společnost drží, nebo s akciemi, které pro členy skupiny vydala (viz článek 371IB zákona TIOPA).

⁽³⁸⁾ Článek 371IE zákona TIOPA. Podle pravidla odpovídajícího úroku se případný poplatek CFC zbývající po uplatnění částečného nebo úplného osvobození zastupuje na úrovni čistých úrokových nákladů ve Spojeném království v rámci skupiny ve Spojeném království. Tento strop zamezuje poplatku CFC v případě, že členové skupiny ve Spojeném království mají v úhrnu čisté výnosy z finančních činností, které jsou větší nebo rovny jejich čistým odpočtům z finančních činností (HMRC Internal Manual, International Manual, INTM216100).

⁽³⁹⁾ Útvar vlády Spojeného království odpovědný za výběr daní se nazývá *Her Majesty's Revenue and Customs* („HMRC“).

⁽⁴⁰⁾ HMRC Internal Manual, International Manual, INTM216100.

⁽⁴¹⁾ Dopis Spojeného království ze dne 15. ledna 2018, bod 58.

⁽⁴²⁾ Bod 6 zápisu ze zasedání pracovní skupiny pro peněžní aktiva ovládaných zahraničních společností konaného dne 4. února 2011.

⁽⁴³⁾ Článek 371IG zákona TIOPA popisuje pravidla pro dohledávání mající určit, kdy úvěr poskytnutý ovládanou zahraniční společností představuje způsobilý úvěrový vztah, přičemž řeší situace, kdy strana, která úvěr původně obdržela, použije příslušné prostředky k tomu, aby sama poskytla úvěr (pravidlo „konečného dlužníka“). Viz též HMRC Internal Manual, International Manual, INTM217100.

⁽⁴⁴⁾ Viz HMRC Internal Manual, International Manual, INTM216100. Kromě toho bylo rovněž uvedeno, že cílem zavedení této výjimky je, aby se na vnitroskupinové financování vztahovala pevná nízká daňová sazba, což by ve většině situací „vedlo k tomu, že do roku 2014 bude efektivní sazba daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království týkající se zisků ze zahraničního vnitroskupinového financování činit 5,75 %“. Konzultace HMRC o reformě v oblasti ovládaných zahraničních společností, červen 2011, bod 1.10.

společnost na území, kde má daňovou rezidenci, k dispozici prostory, které jsou (nebo je zamýšleno, že budou) obsazeny a používány s přiměřenou mírou stálosti a z nichž jsou zcela nebo převážně vykonávány činnosti ovládané zahraniční společností na tomto území ⁽⁴⁵⁾.

2.3. Změny pravidel CFC Spojeného království

- (38) Spojené království dne 6. července 2018 oznámilo, že návrh finančního zákona 2018–2019 bude zahrnovat změny pravidel CFC mající za cíl provést směrnici Rady (EU) 2016/1164 ⁽⁴⁶⁾ (dále jen „směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem“). Tyto změny se týkají zaprvé definice ovládnutí, která má vliv na všechny zisky podléhající poplatku CFC, a zadruhé existence funkcí SPF ve Spojeném království pro účely použití výjimky „Group Financing Exemption“ u neobchodních finančních zisků. První změna je tedy obecnější povahy, ale druhá má konkrétní vliv na oblast působnosti sporného opatření.
- (39) Druhá změna omezuje přístup k výjimce „Group Financing Exemption“ tak, aby subjekty podléhající zpoplatnění již nemohly místo použití kapitoly 5 žádat o osvobození podle kapitoly 9 pro neobchodní finanční zisky ze způsobilých úvěrových vztahů, pokud dané neobchodní finanční zisky pocházejí z aktiv a rizik, u nichž jsou příslušné funkce SPF vykonávány ve Spojeném království. Uvedené změny byly schváleny v rámci finančního zákona z roku 2019 v článku 20 (Ovládané zahraniční společnosti: osvobození finanční společnosti a ovládnutí) odst. 2 a nabývaly účinku dne 1. ledna 2019 ⁽⁴⁷⁾.

2.4. Mezinárodní souvislosti a souvislosti EU

- (40) Pravidla CFC zavedla mnoho zemí, aby daňovým poplatníkům zabránily vyhýbat se daňovým povinnostem nebo tyto povinnosti odkládat přesouváním zisků do níže zdaněných dceřiných společností v zahraničí. Veškerá pravidla CFC zdaňují za určitých okolností zisky některých subjektů-nerezidentů na úrovni jejich akcionářů, kteří jsou daňovými rezidenty. Přesná pravidla fungování však mohou být v různých zemích výrazně odlišná ⁽⁴⁸⁾, protože pravidla a kritéria stanovující tyto aspekty musí jednak odpovídat vnitrostátnímu systému daně z příjmů právnických osob, jehož jsou součástí, a jednak odrážet cíle daňové politiky příslušné země.

2.4.1. Pokyny OECD (projekt BEPS)

- (41) Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen „OECD“) ve svém „akčním plánu v oblasti eroze základu daně a přesouvání zisku“ ⁽⁴⁹⁾ konstatuje, že v mnoha zemích byla zavedena pravidla CFC s cílem řešit jeden ze zdrojů problému eroze základu daně a přesouvání zisku (dále jen „BEPS“), zejména možnost zřizovat přidružené daňové poplatníky-nerezidenty a směřovat zisky podniku-rezidenta přes přidružený podnik-nerezidenta. Konečná zpráva o BEPS v akční oblasti č. 3, týkající se používání pravidel CFC, obsahuje doporučení pro členské i nečlenské státy OECD ohledně navrhování účinných pravidel CFC ⁽⁵⁰⁾. Tato zpráva byla vypracována s cílem zajistit, aby jurisdikce, které se rozhodnou uplatňovat pravidla CFC, tak mohly činit způsobem, který daňovým poplatníkům účinně zabrání vyhýbat se daňovým povinnostem přesouváním zisků do zahraničních dceřiných společností. Ve zprávě jsou zmíněna pravidla CFC Spojeného království jako příklad pravidel, která za účelem stanovení své oblasti působnosti využívají pojmy vypracované OECD pro určení funkcí SPF skupiny spojených s každým aktivem ⁽⁵¹⁾.

⁽⁴⁵⁾ Článek 371DG zákona TIOPA. HMRC zveřejnila dodatečné pokyny k uplatňování tohoto testu konkrétně v souvislosti s kapitolou 9 a neobchodními finančními zisky (HMRC Internal Manual, International Manual, INTM216650).

⁽⁴⁶⁾ Směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu (Úř. věst. L 193, 19.7.2016, s. 1).

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

⁽⁴⁸⁾ To se týká například definice ovládnutí, nízkých daní a přesunutého zisku, ale také správních ustanovení o výpočtu zisků ovládané zahraniční společnosti a zamezení dvojího zdanění.

⁽⁴⁹⁾ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, 2013 <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

⁽⁵⁰⁾ OECD, *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report*, Projekt OECD a G20 proti erozi základu daně a přesouvání zisku, OECD Publishing, Paříž, 2015 (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>). <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>

⁽⁵¹⁾ OECD, *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report*, 2015, bod 85, poznámka pod čarou 12. Zpráva se nezmiňuje o zvláštních výjimkách, které v pravidlech CFC existují pro příjmy z financování v rámci skupiny.

2.4.2. Směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem

- (42) Na úrovni Unie přijala Rada dne 12. července 2016 směrnici proti vyhýbání se daňovým povinnostem ⁽⁵²⁾. Body odůvodnění uvedené směrnice výslovně odkazují na závěrečné zprávy týkající se 15 akčních oblastí OECD proti BEPS a na závěry Rady ze dne 8. prosince 2015, v nichž byla zdůrazněna potřeba nalézat na úrovni Unie společná flexibilní řešení, která budou v souladu se závěry OECD v oblasti BEPS. V bodech odůvodnění se rovněž uvádí:

„Výsledkem použití pravidel pro ovládané zahraniční společnosti je přiřazení příjmů níže zdaněné ovládané dceřiné společnosti zpět její mateřské společnosti. Mateřská společnost je následně povinna odvést z těchto přiřazených příjmů daň ve státě, v němž je rezidentem pro daňové účely. V závislosti na politických prioritách uvedeného státu se mohou pravidla pro ovládané zahraniční společnosti zaměřovat na celou níže zdaněnou dceřinou společnost či zvláštní kategorie příjmů nebo se omezit na příjmy, které byly na dceřinou společnost vykonstruovaně odkloněny.“

- (43) Samotné pravidlo pro ovládané zahraniční společnosti je stanoveno v článku 7 směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem a členským státům dává možnost volby mezi dvěma různými typy pravidel CFC. Standardní pravidlo, vypočítávající druhy zisku, který by – pokud podléhá nízké dani – měl být zdaněn podle pravidla pro ovládané zahraniční společnosti, je uvedeno v čl. 7 odst. 1, odst. 2 písm. a) a odst. 3. Alternativní pravidlo, založené na testu funkcí SPF, které je obsaženo v čl. 7 odst. 1, odst. 2 písm. b) a odst. 4, stanoví, že poplatku CFC mají podléhat zisky ovládané zahraniční společnosti vyplývající z funkcí SPF vykonávaných v ovládajícím členském státě ⁽⁵³⁾.

- (44) Nerelevantnější části článku 7 znějí takto:

„Článek 7

Pravidlo pro ovládané zahraniční společnosti

1. Členský stát daňového poplatníka zachází se subjektem (...) jako s ovládanou zahraniční společností, jsou-li splněny tyto podmínky: (...)

2. Je-li se subjektem (...) zacházeno jako s ovládanou zahraniční společností podle odstavce 1, zahrne členský stát daňového poplatníka do základu daně:

a) nerozdělené příjmy subjektu nebo příjmy stálé provozovny, jež pocházejí z těchto kategorií:

i) úroky nebo jakékoli jiné příjmy plynoucí z finančních aktiv;

(...)

Toto písmeno se nepoužije, pokud ovládaná zahraniční společnost vykonává podstatnou hospodářskou činnost s využitím personálu, vybavení, majetku a prostor, což je doloženo příslušnými skutečnostmi a okolnostmi.

(...)

nebo:

b) nerozdělené příjmy subjektu nebo stálé provozovny vznikající z operací, které nejsou skutečné a hlavním účelem jejich uskutečnění bylo získání daňové výhody.

Pro účely tohoto písmene se má za to, že operace nebo sled operací nejsou skutečné, jestliže by daný subjekt nebo stálá provozovna daná aktiva nevlastnily nebo by nepřijaly rizika, která vytvářejí veškeré jejich příjmy nebo jejich část, pokud by nebyly ovládané společnosti, v níž jsou vykonávány významné rozhodovací funkce, jež jsou pro uvedená aktiva a rizika relevantní a jež mají zásadní význam při vytváření příjmů ovládané společnosti.

(3) Pokud se na základě pravidel členského státu počítá základ daně daňového poplatníka podle odst. 2 písm. a), může se tento členský stát rozhodnout nezacházet se subjektem nebo stálou provozovnou jako s ovládanou zahraniční společností podle odstavce 1, jestliže do kategorií uvedených v odst. 2 písm. a) spadá nejvýše jedna třetina příjmů plynoucích danému subjektu nebo stálé provozovně.

⁽⁵²⁾ Směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu, Úř. věst. L 193, 19.7.2016. Podle článku 11 uvedené směrnice provedou členské státy její ustanovení do dne 1. ledna 2019 a od téhož dne je použijí.

⁽⁵³⁾ Způsob výpočtu příjmů ovládané zahraniční společnosti je dále vysvětlen v článku 8 směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem.

Pokud se na základě pravidel členského státu počítá základ daně daňového poplatníka podle odst. 2 písm. a), může se tento členský stát rozhodnout nezacházet s finančními podniky jako s ovládanými zahraničními společnostmi, jestliže jedna třetina příjmů daného subjektu z kategorií uvedených v odst. 2 písm. a) nebo méně pochází z transakcí s daňovým poplatníkem nebo jeho přidruženými podniky.

(...)

2.5. Oblast působnosti výjimky

- (45) Výjimka „Group Financing Exemption“ je v platnosti od 1. ledna 2013. Daňovými poplatníky, kteří mohou této výjimky využít, jsou poplatníci daně z příjmů právnických osob, kteří jsou rezidenty Spojeného království – neboli subjekty podléhající zpoplatnění – kteří ovládají ovládanou zahraniční společnost, jíž plynou neobchodní finanční zisky ze způsobilého úvěrového vztahu, a kteří ve svém přiznání k dani z příjmů právnických osob podali žádost, aby pro výpočet poplatku CFC z těchto zisků byla místo pravidel uvedených v kapitole 5 použita kapitola 9. Tito daňoví poplatníci jsou součástí nadnárodní skupiny, která zahrnuje přinejmenším subjekt podléhající zpoplatnění, který je rezidentem Spojeného království, ovládanou zahraniční společnost a zahraniční dceřinou společnost financovanou prostřednictvím způsobilého úvěrového vztahu a rovněž ovládanou daným subjektem podléhajícím zpoplatnění. Jak je uvedeno v 38. bodě odůvodnění, výjimka se od 1. ledna 2019 již nevztahuje na neobchodní finanční zisky, u kterých jsou příslušné funkce SPF vykonávány ve Spojeném království.
- (46) Není stanoven žádný povinný předchozí souhlas ani postup předběžného schvalování. Služba Spojeného království pro schválení nevyplyvající ze zákona, která se zabývá správným výkladem daňových právních předpisů, je k dispozici také pro účely pravidel CFC. Komise si vyžádala a obdržela seznam schválení nevyplyvajících ze zákona týkajících se reformovaných ustanovení o ovládaných zahraničních společnostech, která orgány Spojeného království vydaly od zavedení reformovaných pravidel CFC do 31. března 2014. Tato schválení zahrnovala jak situace, kdy subjekt podléhající zpoplatnění žádal o schválení nevyplyvající ze zákona ohledně žádosti podle kapitoly 9, přičemž žádal o částečné nebo úplné osvobození, tak výkladové otázky týkající se jiných aspektů pravidel CFC Spojeného království, například použitelnosti výjimky na úrovni subjektu. Stejně jako u všech ostatních schválení nevyplyvajících ze zákona, která HMRC vydává, se i zde jednalo o doporučení v případech skutečné nejistoty ve výkladu konkrétního právního ustanovení.

3. DŮVODY ZAHÁJENÍ ŘÍZENÍ

- (47) Komise se rozhodla zahájit formální vyšetřovací řízení, protože zastávala předběžný názor, že výjimka „Group Financing Exemption“ představuje státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy, a měla pochybnosti o tom, zda lze tuto výjimku považovat za slučitelnou s vnitřním trhem.
- (48) Komise vyslovila předběžný názor, že výjimka „Group Financing Exemption“ představuje režim podpory ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení Rady (EU) 2015/1589 ⁽⁵⁴⁾, pokud bez dalších prováděcích opatření funguje tak, že společnosti ve Spojeném království patřící do nadnárodních skupin osvobozuje od poplatku CFC, jenž by byl jinak vybírán z některých neobchodních finančních zisků plynoucích ovládaným zahraničním společnostem, které ovládají.
- (49) Komise zastávala předběžný názor, že sporné opatření umožňuje selektivní výhodu. Měla za to, že výjimka „Group Financing Exemption“ představuje odchylku od pravidel CFC Spojeného království (která Komise v tomto případě považovala za referenční systém), protože některé neobchodní finanční zisky osvobozuje od poplatku CFC.

⁽⁵⁴⁾ Nařízením Rady (EU) 2015/1589 ze dne 13. července 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 Smlouvy o fungování Evropské unie (Úř. věst. L 248, 24.9.2015, s. 9), bylo s účinkem od 14. října 2015 zrušeno a nahrazeno nařízením Rady (ES) č. 659/1999 ze dne 22. března 1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 93 Smlouvy o ES, Úř. věst. L 83, 27.3.1999, s. 1. Odkazy na nařízení (ES) č. 659/1999 se považují za odkazy na nařízení (EU) 2015/1589 v souladu se srovnávací tabulkou v příloze II druhého z uvedených nařízení.

- (50) Komise zastávala rovněž předběžný názor, že výhoda poskytovaná sporným opatřením je selektivní vzhledem k tomu, že je k dispozici pouze subjektům provádějícím finanční transakce zahrnující přidružené zahraniční dlužníky, a není k dispozici subjektům provádějícím jiné finanční transakce zahrnující buď přidružené dlužníky ve Spojeném království, nebo dlužníky, kteří jsou třetími stranami, ať jsou usazeni ve Spojeném království, nebo v zahraničí, a to navzdory tomu, že s ohledem na cíl pravidel CFC Spojeného království se všechny tyto subjekty zdají být ve srovnatelné právní a skutkové situaci.
- (51) Dále Komise zastávala předběžný názor, že výjimku „Group Financing Exemption“ nelze odůvodnit povahou ani obecnou strukturou pravidel CFC Spojeného království, protože s ohledem na cíl pravidel CFC Spojeného království neměla za to, že by neobchodní finanční zisky ze způsobitých úvěrových vztahů představovaly ve srovnání s jinými typy neobchodních finančních zisků nižší riziko umělého vyvedení zisků. Komise soudila, že se sporné opatření nejeví jako nezbytné k dosažení logického či legitimního cíle, a i kdyby se tak jevílo, Komise je považovala za nepřiměřené.
- (52) Vzhledem k tomu, že byly splněny všechny ostatní podmínky čl. 107 odst. 1 Smlouvy, dospěla Komise k předběžnému závěru, že výjimka „Group Financing Exemption“ představuje státní podporu. Jelikož orgány Spojeného království nepředložily žádné argumenty nasvědčující tomu, že by bylo možné použít některou z výjimek stanovených v čl. 107 odst. 2 nebo 3 Smlouvy, a s ohledem na to, že opatření má povahu provozní podpory, měla Komise pochybnosti, zda lze opatření považovat za slučitelné s vnitřním trhem. Rozhodla se proto vůči spornému opatření zahájit řízení podle čl. 108 odst. 2 Smlouvy.

4. PŘIPOMÍNKY SPOJENÉHO KRÁLOVSTVÍ

- (53) Orgány Spojeného království nesouhlasí s obavami, které Komise vyjádřila v rozhodnutí o zahájení řízení. V dopise ze dne 15. ledna 2018 reagujícím na rozhodnutí o zahájení řízení uvedly čtyři argumenty na podporu svého názoru, že výjimka „Group Financing Exemption“ nepředstavuje podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy:
- a) výjimka „Group Financing Exemption“ nezvýhodňuje žádný podnik ani nepředstavuje výhodu. Jejím účelem je stanovit hranice základu daně z příjmů právnických osob vymezením uměle vyvedeného zisku, a nikoli poskytnout osvobození v rámci již stanoveného základu daně;
 - b) příslušným referenčním systémem by měl být systém daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království⁽⁵⁵⁾;
 - c) výjimka „Group Financing Exemption“ nepředstavuje odchylku od referenčního systému, protože nerozlišuje mezi hospodářskými subjekty, které jsou s ohledem na cíle referenčního systému ve skutkové a právně srovnatelné situaci;
 - d) pokud výjimka „Group Financing Exemption“ představuje odchylku od referenčního systému, lze tuto odchylku odůvodnit základními a řídicími principy tohoto referenčního systému.

Orgány Spojeného království předložily dodatečné argumenty v následném dopise ze dne 22. března 2018, připomínky k příspěvkům zúčastněných stran v dopise ze dne 23. února 2018 a další vysvětlení k uplatňování pravidel CFC u finančních zisků v dopise ze dne 3. července 2018.

4.1. Připomínky ohledně existence výhody

- (54) Orgány Spojeného království tvrdí, že výjimka „Group Financing Exemption“ nezlepšuje finanční situaci podniku snížením nákladů, které by byly obvykle zahrnuty do jeho rozpočtu, ani snížením obvykle vyměřované daně, a tedy podniku neposkytuje selektivní výhodu. Připomínají, že v důsledku reformy daně z příjmů právnických osob z roku 2013 získal daňový systém více územní charakter a to znamená, že zisky společností-nerezidenta obvykle nejsou daněny Spojeným královstvím (pokud neexistuje stálá provozovna) a že společnost-rezident Spojeného království obvykle nepodléhá dani ze zisků svých dceřiných společností (ať jsou, nebo nejsou rezidenty Spojeného království). Režim pro ovládané zahraniční společnosti představuje výjimku z těchto obecných zásad. Jeho cílem je uložit společnostem-rezidentům Spojeného království daň ze zisků jejich dceřiných společností-nerezidentů, pokud byly tyto zisky uměle vyvedeny ze Spojeného království.

⁽⁵⁵⁾ Orgány Spojeného království nicméně uvádějí, že i v případě užšího referenčního systému, tj. režimu Spojeného království pro ovládané zahraniční společnosti, bude výsledek posouzení státní podpory stejný, pokud budou správně vymezeny cíle.

- (55) Orgány Spojeného království tvrdí, že jelikož účelem režimu pro ovládané zahraniční společnosti je chránit základ daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království, závisí význam pojmu umělé vyvedení ze Spojeného království nutně na tom, co má být podle názoru Spojeného království zahrnuto do tohoto základu, pokud je příslušná definice v souladu s právem Unie.
- (56) Orgány Spojeného království konstatují, že kapitola 5 spolu s kapitolou 9 vymezují oblast působnosti režimu pro ovládané zahraniční společnosti tím, že určují, které neobchodní finanční zisky mají být považovány za uměle vyvedené. Kapitola 5 stanoví počáteční filtry pro identifikaci neobchodních finančních zisků, které byly potenciálně uměle vyvedeny, a kapitola 9 zajišťuje, aby zisky nebyly předmětem poplatku, pokud je na základě dodatečných kritérií nerozumné dojít k závěru, že byly uměle vyvedeny.
- (57) Zisky spadající do působnosti výjimky „Group Financing Exemption“ tedy podle orgánů Spojeného království nejsou považovány za uměle vyvedené zisky. To znamená, že se použijí obecné zásady systému daně z příjmů právnických osob a zisky dceřiné společnosti-nerezidenta by neměly být zdaněny. Nezdanění těchto zisků proto nepředstavuje výhodu.
- (58) Orgány Spojeného království rovněž připomínají, že Tribunál ve věci *Sanierungsklausel* ⁽⁵⁶⁾ rozhodl, že odchylku představuje výjimka z ustanovení proti vyhýbání se daňovým povinnostem, která je neslučitelná s cílem uvedeného ustanovení. Podle orgánů Spojeného království však výjimka „Group Financing Exemption“ takovou výjimku nepředstavuje, protože neupouští od uplatnění režimu pro ovládané zahraniční společnosti u určitých hospodářských subjektů, nýbrž určuje, zda a do jaké míry lze zisky z úvěrů v rámci skupiny považovat za uměle vyvedené ze Spojeného království. Výjimka je tedy podle orgánů Spojeného království v souladu s cílem režimu pro ovládané zahraniční společnosti.

4.2. Přípomínky ohledně selektivity

4.2.1. Referenčním systémem by měl být režim daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království

- (59) Orgány Spojeného království nesouhlasí s názorem Komise uvedeným v rozhodnutí o zahájení řízení, že referenčním systémem je režim Spojeného království pro ovládané zahraniční společnosti, s tím, že správným referenčním systémem je systém daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království. Orgány Spojeného království uvádějí, že účelu a koncepci režimu pro ovládané zahraniční společnosti lze porozumět pouze v kontextu celkového přístupu Spojeného království ke zdanění zisku právnických osob.
- (60) Orgány Spojeného království uvádějí, že pro porozumění konkrétním příležitostem ke zneužívání, před kterými má režim pro ovládané zahraniční společnosti chránit, je zásadní porozumět definici zisku právnických osob, včetně zacházení s různými položkami příjmů a výdajů a načasování jejich vykazování v rámci širšího režimu daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království.
- (61) Orgány Spojeného království vysvětlují, že režim pro ovládané zahraniční společnosti je pouze jedním z řady opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem, jejichž cílem je chránit základ daně ve Spojeném království, a že přístup k oceňování transakcí uvnitř skupiny uplatňovaný v režimu daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království a jeho obecnější opatření na ochranu základu daně, jako jsou „daň z vyvedených zisků“ a pravidla pro „hybridní nesoulad“, představují důležitý kontext pro porozumění režimu pro ovládané zahraniční společnosti jako jedné součásti obrany Spojeného království před umělým vyváděním zisku.
- (62) Porozumění těmto širším politickým aspektům, na kterých je založen režim daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království, podle orgánů Spojeného království pomáhá pochopit podrobnou koncepci pravidel CFC – zejména nezbytnost spravovatelného režimu, který dosahuje přiměřených výsledků u různých typů společností v systému daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království a současně je v souladu s právem Unie v oblasti základních svobod ⁽⁵⁷⁾.
- (63) Pro případ, že by byl za referenční systém označen režim pro ovládané zahraniční společnosti, orgány Spojeného království tvrdí, že cíl tohoto režimu musí být vymezen ve vztahu k režimu daně z příjmů právnických osob, v jehož rámci funguje. V tomto případě lze cíl samotného režimu pro ovládané zahraniční společnosti popsat jako „ochranu základu daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království prostřednictvím identifikace zisků, u nichž lze rozumně předpokládat, že byly uměle vyvedeny ze Spojeného království, a jejich zdanění ve Spojeném království, a to pomocí spravovatelného souboru pravidel, jež jsou v souladu s evropským právem“ ⁽⁵⁸⁾.

⁽⁵⁶⁾ Rozsudek Tribunálu ze dne 4. února 2016, *Heitkamp BauHolding GmbH v. Evropská komise*, T-287/11, ECLI:EU:T:2016:60 a rozsudek Tribunálu ze dne 4. února 2016, *GFKL Financial Services AG v. Evropská komise*, T-620/11, ECLI:EU:T:2016:59.

⁽⁵⁷⁾ Orgány Spojeného království popisují alternativní přístupy, které byly vedle současných pravidel CFC, schválených v roce 2013, zvažovány v době provádění reformy pravidel CFC. Orgány Spojeného království dále vysvětlují, proč nebyla žádná z těchto alternativních možností zvolena (dopis Spojeného království ze dne 22. března 2018, oddíl 4).

⁽⁵⁸⁾ Dopis Spojeného království ze dne 15. ledna 2018, v reakci na rozhodnutí Evropské komise o zahájení řízení, 106. bod odůvodnění.

4.2.2. Výjimka „Group Financing Exemption“ není odchylka

- (64) Orgány Spojeného království se nedomnívají, že výjimka „Group Financing Exemption“, obsažená v kapitole 9, poskytuje výhodu, která je *prima facie* selektivní, protože tato výjimka nerozlišuje mezi hospodářskými subjekty, které jsou s ohledem na cíle sledované referenčním systémem ve srovnatelné právní a skutkové situaci.
- (65) Situaci, na kterou se vztahuje výjimka „Group Financing Exemption“ – tj. ovládaná zahraniční společnost, které plynou neobchodní finanční zisky ze způsobilého úvěrového vztahu – orgány Spojeného království srovnávají se situacemi, na které se tato výjimka nevztahuje a ve kterých ovládaným zahraničním společností vznikají neobchodní finanční zisky z poskytování úvěrů přidruženým stranám ve Spojeném království nebo třetím stranám.
- (66) Orgány Spojeného království zastávají názor, že tyto tři druhy pasivního poskytování úvěrů – tj. způsobilé úvěrové vztahy, poskytování úvěrů přidruženým stranám ve Spojeném království (což orgány Spojeného království označují jako „úvěry mateřským společností“ – upstream loans) a poskytování úvěrů třetím stranám (což tyto orgány označují jako „krycí společnosti“ – money boxes) – představují zásadně odlišné situace, spojené s odlišnými příležitostmi pro vyhýbání se daňovým povinnostem a odlišnými riziky umělého vyvádění, a proto nejsou skutkově a právně srovnatelné.
- (67) Orgány Spojeného království se domnívají, že úvěry mateřským společností a krycí společnosti zjevně postrádají obchodní odůvodnění a jasně ukazují na umělé vyvádění⁽⁵⁹⁾. Situace není tak jasná v případě způsobilého úvěrového vztahu, kdy v souvislosti s finančními společnostmi poskytujícími úvěry uvnitř skupiny v zahraničí může existovat jasnější obchodní odůvodnění a může být obtížnější objektivně prokázat, že daná uspořádání zahrnují umělé vyvádění zisků. Na tomto základě Spojené království tvrdí, že tyto tři typy poskytování úvěrů nejsou skutkově a právně srovnatelné⁽⁶⁰⁾.
- (68) Kromě toho orgány Spojeného království připomínají, že Komise v předchozích rozhodnutích týkajících se nizozemského režimu Groepsrentebox⁽⁶¹⁾ a maďarského daňového režimu pro úroky⁽⁶²⁾ uvnitř skupiny uznala, že existují rozdíly mezi úroky od společností ve spojení, které jsou součástí skupiny, a od společností, které jsou třetími stranami⁽⁶³⁾.
- (69) Orgány Spojeného království nesdílejí názor Komise, že se má obecně za to, že nejvyšší riziko u daňově motivovaných struktur, zejména pokud jde o uspořádání v oblasti financování využívající arbitráže mezi dluhem a vlastním kapitálem, spočívá v mezipodnikových vztazích. Tvrdí, že výjimka „Group Financing Exemption“ odráží politické rozhodnutí Spojeného království nezabývat se umělým vyváděním zahraničních zisků. Rozdílné zacházení zjištěné Komisí by tedy bylo nedílnou součástí cíle pravidel CFC Spojeného království. Orgány Spojeného království připomínají, že režim pro ovládané zahraniční společnosti se týká pouze umělého vyvádění zisku ze Spojeného království, a nikoli umělého vyvádění zahraničních úroků uvnitř skupiny, není-li znevýhodněno Spojené království.

4.2.3. Odůvodnění základními a řídicími principy referenčního systému

- (70) Orgány Spojeného království tvrdí, že pokud výjimka „Group Financing Exemption“ představuje odchylku, je odůvodněna základními a řídicími principy systému daně z příjmů právnických osob a režimu pro ovládané zahraniční společnosti, tj. předcházením umělému vyvádění zisku ze Spojeného království prostřednictvím systému, který je robustní, spravovatelný a slučitelný s právem Unie.

⁽⁵⁹⁾ V případě poskytování úvěrů mateřským společností může společnost patřící do skupiny, která je rezidentem Spojeného království, odečíst úrokové náklady z tohoto úvěru od svých zisků, přičemž výnos z úroků u dané investice není na úrovni ovládané zahraniční společnosti zdaněn (nebo podléhá nízké dani). V této situaci se Spojené království domnívá, že kombinace nezdanění neobchodních finančních zisků na úrovni ovládané zahraniční společnosti a odpočtu úroků ve Spojeném království ohrožuje státní pokladnu Spojeného království. Spojené království má za to, že neexistuje platný obchodní důvod k tomu, aby bylo financování od společností-rezidenta Spojeného království místo přímého poskytnutí úvěru jiné společnosti ve Spojeném království strukturováno prostřednictvím ovládané zahraniční společnosti. Jak účelem, tak účinkem daného finančního uspořádání by tedy bylo uměle vyvést výnos z úroků ze Spojeného království a tím získat daňové zvýhodnění ve Spojeném království. Podobně v případě krycích společností existuje podle orgánů Spojeného království značná pravděpodobnost skutečného umělého vyvádění zisků a dopadu na základ daně ve Spojeném království.

⁽⁶⁰⁾ Dopis Spojeného království ze dne 3. července 2018, příloha, bod 3.

⁽⁶¹⁾ Rozhodnutí Komise 2009/809/ES ze dne 8. července 2009 o režimu groepsrentebox, který hodlá zavést Nizozemsko (C 4/07 (ex N 465/06)) (Úř. věst. L 288, 4.11.2009, s. 26).

⁽⁶²⁾ Rozhodnutí Komise 2010/95/ES ze dne 28. října 2009 o státní podpoře C 10/07 (ex NN 13/07), kterou poskytlo Maďarsko za účelem odpočtů daně pro úroky uvnitř skupiny (Úř. věst. L 42, 17.2.2010, s. 3).

⁽⁶³⁾ Dopis Spojeného království ze dne 15. ledna 2018, 119. bod odůvodnění.

- (71) Orgány Spojeného království zdůrazňují, že kapitola 9 je založena na mechanickém testu, který představuje vhodnou rovnováhu: jednak u různých daňových poplatníků náležitě řeší pouze vysoce rizikové případy a jednak zajišťuje, aby nedocházelo k nadměrnému zahrnutí zisků, které by bylo neslučitelné s judikaturou Unie v oblasti základních svobod. Orgány Spojeného království tvrdí, že podle judikatury Evropského soudního dvora týkající se svobody usazování, zejména ve věci *Cadbury Schweppes* ⁽⁶⁴⁾, nelze poplatek CFC uložit ve vztahu k zahraničním dceřiným společnostem provozujícím skutečné obchodní činnosti. Orgány Spojeného království uvádějí, že mechanické testy a pevné procentní podíly byly stanoveny na úrovních zajišťujících, aby nedocházelo k nadměrnému zahrnutí zisků. Orgány Spojeného království se domnívají, že tato rovnováha je jednoznačně v souladu s mezinárodně uznávanou praxí, a zejména se zprávou o BEPS v akční oblasti č. 3.
- (72) Orgány Spojeného království tvrdí, že kapitoly 5 a 9 odrážejí tento přístup tím, že používají zvláštní kritéria pro rozlišování mezi riziky a dopady různých uspořádání na základ daně ve Spojeném království a uplatňují mechanický přístup pro řešení rizik vyhýbání se daňovým povinnostem u různých daňových poplatníků. Použití tohoto přístupu vede k přiměřeným odhadům uměle vyvedeného zisku v případě uspořádání, u kterých se tento zisk obtížně stanovuje nebo která vyžadují subjektivní úsudky ohledně vhodného hypotetického scénáře; podle názoru orgánů Spojeného království představují 75 % osvobození a 25 % míra zahrnutí v rámci výjimky „Group Financing Exemption“ tuto vhodnou rovnováhu.

5. PŘIPOMÍNKY ZÚČASTNĚNÝCH STRAN

- (73) Připomínky předložilo osm zúčastněných stran. Dne 19. prosince 2017 předložila připomínky The Law Society of England and Wales. Dne 21. prosince 2017 předložila připomínky společnost Joseph Hage Aaronson LLP. Dne 22. prosince 2017 předložily připomínky čtyři zúčastněné strany, které požádaly o nezveřejnění své totožnosti. Ve stejný den byly obdrženy připomínky od společnosti Ernst & Young LLP. Konečně dne 2. ledna 2018 předložila připomínky k rozhodnutí o zahájení řízení společnost Vodafone Group plc. Zúčastněnými stranami jsou buď podniky, které v minulých letech uplatňovaly výjimku „Group Financing Exemption“, nebo firmy poskytující daňové poradenství, které radí klientům ve Spojeném království ohledně mezinárodních daňových otázek, včetně uplatňování sporného opatření, či v jednom případě celostátní organizace, která ve Spojeném království zastupuje právníky.
- (74) Většina připomínek zúčastněných stran v podstatě odráží argumenty, které vznesly orgány Spojeného království. V tomto oddíle jsou shrnuty nové argumenty zúčastněných stran, které neuvádějí orgány Spojeného království.

5.1. Připomínky k volbě referenčního systému

- (75) Několik zúčastněných stran sdílí názor Spojeného království, že referenčním systémem je systém daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království jako celek, neboť pravidla CFC jsou nedílnou a nezbytnou součástí předpisů Spojeného království o dani z příjmů právnických osob, které se vztahují na všechny skupiny společností, jež mají zahraniční dceřiné společnosti.
- (76) Společnost Joseph Hage Aaronson LLP uvádí, že pravidla CFC Spojeného království jsou správným referenčním systémem, ale tvrdí, že tento systém zahrnuje několik provázaných cílů – předcházet vyhýbání se daňovým povinnostem, omezit svou působnost na činnosti v zahraničí, které nejsou skutečné, a vytvořit použitelný režim. Kapitoly 5 a 9 působí společně tak, že se vzájemně vyvažují v zájmu dosažení uvedených provázaných cílů. Některé zúčastněné strany tvrdí, že pokud by byl správným referenčním systémem režim pro ovládané zahraniční společnosti, referenčním či normálním pravidlem pro určení uměle vyvedených zisků by byla kapitola 4. Sporné opatření by pak nebylo možné považovat za odchylku od tohoto systému; částečné osvobození je totiž více zatěžující než obecná pravidla uvedená v kapitole 4, protože vede k vyměření daně ve Spojeném království v několika situacích, kdy by obchodní zisky z podnikání ovládané zahraniční společnosti nepodléhaly poplatku CFC na základě kapitoly 4, konkrétně v případech, kdy ve Spojeném království nejsou vykonávány žádné funkce SPF nebo je tam vykonáváno méně než 50 % celkových relevantních funkcí SPF.
- (77) Jedna zúčastněná strana poznamenává, že Soudní dvůr rozhodl, že legislativní technika nemůže mít vliv na posouzení selektivity ⁽⁶⁵⁾. Samotná skutečnost, že legislativní technika Spojeného království spočívá v tom, že se začne s obecným pravidlem a následně se oblast působnosti právního předpisu zúží prostřednictvím zvláštních ustanovení vyjadřujících, co je považováno za přijatelné, neznamená, že toto obecné pravidlo představuje obvyklý nebo normální režim.

⁽⁶⁴⁾ Rozsudek Soudního dvora ze dne 12. září 2006, *Cadbury Schweppes plc a Cadbury Schweppes Overseas Ltd. v. Commissioners of Inland Revenue*, C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544.

⁽⁶⁵⁾ Rozsudek Soudního dvora ze dne 15. listopadu 2011, *Komise v. Government of Gibraltar a Spojené království*, spojené věci C-106/09 P a C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732.

- (78) Několik zúčastněných stran uvádí, že se výjimka „Group Financing Exemption“ neodchyluje od cílů režimu pro ovládané zahraniční společnosti, nýbrž zajišťuje soulad s judikaturou Soudního dvora týkající se svobody usazování, zejména pokud jde o věc *Cadbury Schweppes*. Aby byl režim pro ovládané zahraniční společnosti v souladu s rozsudkem ve věci *Cadbury Schweppes*, může ukládat poplatek CFC pouze v případě čistě vykonstruovaných operací, jejichž cílem je obcházet daňové předpisy Spojeného království, a nikoli v případě operací pro obcházení zahraničních daňových předpisů. Zúčastněné strany zastávají názor, že právě to je cílem výjimky „Group Financing Exemption“.

5.2. Přípomínky k odchylce

- (79) Podle názoru několika zúčastněných stran se ve stejné právní a skutkové situaci nacházejí pouze společnosti ve Spojeném království s ovládanými zahraničními společnostmi, jimž vzniká stejná kategorie neobchodních finančních zisků. Dvě situace, na které se výjimka „Group Financing Exemption“ nevztahuje, tedy poskytování úvěrů přidruženým stranám ve Spojeném království a poskytování úvěrů třetím stranám, jsou jasně odlišné od situací zahrnujících způsobilé úvěrové vztahy. Na jedné straně jsou úvěry poskytnuté ovládanou zahraniční společností společnosti, která patří do skupiny a je rezidentem Spojeného království, jasným příkladem eroze základu daně Spojeného království; na druhé straně pasivní úvěry třetí straně nebo vklady u třetí strany nefinancují skutečné obchodní operace.
- (80) Naproti tomu v situaci, na kterou se může potenciálně vztahovat výjimka „Group Financing Exemption“, kdy ovládaným zahraničním společnostem společností ve Spojeném království plynou neobchodní finanční zisky ze způsobilého úvěrového vztahu, může mít ovládaná zahraniční společnost v daném místě ekonomickou podstatu, jakož i jasnější obchodní odůvodnění; může například financovat skutečné činnosti zahraničních společností ve skupině. Cílem testů obsažených ve výjimce „Group Financing Exemption“ je identifikovat a vyloučit situaci, ve které by podle rozsudku ve věci *Cadbury Schweppes* neměl být poplatek CFC uložen.
- (81) Konečně zúčastněné strany tvrdí, že poskytování úvěrů třetím stranám vytváří pro skupinu jako celek dodatečný zisk, který bude většinou uměle vyveden, zatímco poskytování úvěrů zahraničním přidruženým stranám je otázkou přidělování zdrojů v rámci skupiny za účelem financování skutečných zahraničních činností provozních společností.

5.3. Přípomínky k odůvodnění

- (82) Zúčastněné strany rovněž uvádějí, že výjimka „Group Financing Exemption“ může být odůvodněna potřebností spravovatelných pravidel. Některé z nich předkládají argumenty týkající se přiměřenosti poměru 1: 3 mezi dluhem a vlastním kapitálem, na němž je založena míra částečného osvobození (75 %), přičemž tvrdí, že jej nelze srovnávat s tím, co by bylo přiměřenou měrou nízké kapitalizace. Jiné uvádějí, že míra zahrnutí 25 % a míra osvobození 75 % představují pragmatické řešení v situaci, kdy není proveditelné požadovat, aby společnosti identifikovaly každou částku kapitálu nebo přesně dohledávaly její zdroj. To by znamenalo významnou zátěž spojenou s dodržováním předpisů.
- (83) Jedna zúčastněná strana naznačuje, že někteří daňoví poplatníci mohli používat administrativně jednodušší pravidla kapitoly 9, aniž by zkontrolovali, zda jsou výhodnější než použití pravidel uvedených v kapitole 5, takže z uplatňování kapitoly 9 ve skutečnosti mohli získat jen malý nebo žádný prospěch.

6. POSOUZENÍ STÁTNÍ PODPORY

6.1. Existence podpory

- (84) V čl. 107 odst. 1 Smlouvy je stanoveno, že podpory poskytované v jakékoli formě státem nebo ze státních prostředků, které narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž tím, že zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby, jsou, pokud ovlivňují obchod mezi členskými státy, neslučitelné s vnitřním trhem.
- (85) Podle ustálené judikatury platí, že k tomu, aby opatření mohlo být kvalifikováno jako podpora ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy, musí být splněny všechny podmínky uvedené v tomto ustanovení⁽⁶⁶⁾. Je tedy zavedeným názorem, že aby opatření mohlo být kvalifikováno jako státní podpora, musí se zaprvé jednat o zásah ze státních prostředků a tento zásah musí být přičitatelný státu, zadruhé musí být tento zásah způsobilý ovlivnit obchod mezi členskými státy, zatřetí musí zásah poskytovat selektivní výhodu určitému podniku a začtvrté musí narušovat hospodářskou soutěž nebo hrozit jejím narušením⁽⁶⁷⁾.

⁽⁶⁶⁾ Viz rozsudek Soudního dvora ze dne 2. září 2010, *Komise v. Deutsche Post*, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, bod 38 a citovaná judikatura.

⁽⁶⁷⁾ Viz rozsudek Soudního dvora ze dne 2. září 2010, *Komise v. Deutsche Post*, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, bod 39 a citovaná judikatura.

- (86) Pokud jde o první podmínku pro konstatování existence státní podpory, je výjimka „Group Financing Exemption“ založena na části 9 A kapitole 9 zákona TIOPA, což je legislativní akt, který nutně pochází od státu. Výjimka „Group Financing Exemption“ je tudíž přičitatelná Spojenému království.
- (87) Pokud jde o financování opatření ze státních prostředků, podle ustálené judikatury Soudního dvora představuje opatření, kterým veřejné orgány poskytují určitým podnikům osvobození od daně, které sice není spojeno s pozitivním převodem státních prostředků, ale staví tyto podniky do lepší finanční situace oproti ostatním poplatníkům, státní podporu⁽⁶⁸⁾. Jak je vysvětleno v oddíle 2.2 a níže v oddíle 6.3, má výjimka „Group Financing Exemption“ za následek snížení daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království u podniků, které sporné opatření uplatnily, a to tak, že snižuje poplatek CFC, jenž by byl jinak vyměřen na základě běžného uplatňování pravidel CFC Spojeného království. Výjimka „Group Financing Exemption“ tedy vede ke ztrátě státních prostředků, protože každé snížení daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království, již mají uhradit podniky využívající sporného opatření, vyvolává ztrátu daňových příjmů, které by Spojené království jinak mělo k dispozici.
- (88) Co se týče druhé podmínky pro konstatování existence státní podpory, podniky využívajícími sporného opatření jsou společností-rezidenti Spojeného království, které jsou součástí nadnárodní skupiny působící v několika jurisdikcích, k nimž mohou patřit ostatní členské státy, takže výhoda ve prospěch těchto společností je způsobila ovlivnit obchod uvnitř Unie. Sporné opatření kromě toho nabízí daňovým poplatníkům ve Spojeném království, kteří jsou součástí nadnárodních skupin s vedením ve Spojeném království, větší výhody než daňovým poplatníkům ve Spojeném království, kteří jsou součástí nadnárodních skupin s ústředím v jiných členských státech. Důvodem je skutečnost, že u úroků pocházejících od zahraniční společnosti ve skupině je výjimka „Group Financing Exemption“ k dispozici pouze v případě, že je tato zahraniční společnost ve skupině ovládána stejnými společnostmi-rezidenty Spojeného království jako ovládaná zahraniční společnost. Pokud úroky pocházejí od zahraniční společnosti ve skupině ovládané společnostmi, které jsou rezidenty jiného členského státu, výjimka k dispozici není. Jinými slovy má výjimka „Group Financing Exemption“ na obchod uvnitř Unie dvojí nepříznivý dopad. Zaprvé mohou nadnárodní skupiny s vedením ve Spojeném království přemístit finanční funkce skupiny (do značné míry zahrnující funkce SPF) ze zahraničí do Spojeného království s cílem využít snížené daňové sazby, kterou výjimka „Group Financing Exemption“ nabízí. A zadruhé mohou být zahraniční nadnárodní skupiny, které finanční činnosti skupiny vykonávají ve Spojeném království, motivovány k tomu, aby se restrukturalizovaly na nadnárodní skupinu s vedením ve Spojeném království tím, že tam přemístí svou ústřední holdingovou společnost, s cílem dosáhnout vyšších výhod z výjimky „Group Financing Exemption“. Sporné opatření je tudíž způsobilé ovlivnit rozhodnutí nadnárodních skupin ohledně umístění finančních funkcí skupiny a správního ústředí v rámci Unie, a tedy ovlivnit také obchod uvnitř Unie.
- (89) Podobně je opatření poskytnuté státem považováno za opatření, které narušuje nebo může narušit hospodářskou soutěž, pokud je způsobilé posílit konkurenční postavení příjemců vzhledem k postavení ostatních podniků, s nimiž příjemci soutěží⁽⁶⁹⁾. V míře, v jaké sporné opatření zbavuje podniky, jež je využívají, zátěže, kterou by byly jinak povinny nést, tím, že snižuje daňovou povinnost v oblasti daně z příjmů právnických osob, kterou by jinak musely nést v rámci obvyklého systému zdanění zisků společností ve Spojeném království, narušuje nebo může narušit hospodářskou soutěž, protože posiluje finanční situaci těchto podniků. V tomto případě je tudíž splněna i čtvrtá podmínka nezbytná ke konstatování existence státní podpory.

6.2. Existence režimu podpory

- (90) Komise se domnívá, že sporné opatření představuje režim podpory ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení (EU) 2015/1589. Podle uvedeného ustanovení se režimem podpory rozumí „jakýkoliv akt, na jehož základě může být bez dalších prováděcích opatření poskytnuta jednotlivá podpora pro podniky definované aktem obecným nebo abstraktním způsobem [...]“.
- (91) Tato definice obsahuje tři kritéria, která musí být splněna, aby opatření představovalo režim podpory: i) musí jít o akt, na jehož základě může být poskytnuta jednotlivá podpora; ii) poskytnutí podpory nesmí vyžadovat další prováděcí opatření; a iii) potenciální příjemci podpory musí být definováni obecným a abstraktním způsobem.

⁽⁶⁸⁾ Viz rozsudek Soudního dvora ze dne 15. listopadu 2011, *Komise v. Government of Gibraltar a Spojené království*, spojené věci C-106/09 P a C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, bod 72 a citovaná judikatura.

⁽⁶⁹⁾ Viz rozsudek Soudního dvora ze dne 17. září 1980, *Phillip Morris*, 730/79, ECLI:EU:C:1980:209, bod 11 a rozsudek Soudu prvního stupně ze dne 15. června 2000, *Alzetta*, spojené věci T-298/97, T-312/97 atd., ECLI:EU:T:2000:151, bod 80.

- (92) Pokud jde o první kritérium, je výjimka „Group Financing Exemption“ udělována na základě zákona TIOPA, což je obecný právní předpis, jehož je tato výjimka nedílnou součástí.
- (93) Co se týče druhého kritéria, jelikož výjimku „Group Financing Exemption“ mohou použít všechny nadnárodní společnosti splňující příslušné podmínky jednoduše tak, že se rozhodnou ji použít, a jelikož její použití nezahrnuje žádné další schválení ani jiné opatření orgánů Spojeného království, dospěla Komise k závěru, že výjimka „Group Financing Exemption“ nevyžaduje žádná další prováděcí opatření ⁽⁷⁰⁾.
- (94) Pokud jde o třetí kritérium, akt, na jehož základě je výjimka „Group Financing Exemption“ přiznávána, definuje potenciální příjemce obecným a abstraktním způsobem. Kapitola 9, která je právním základem umožňujícím výjimku využít, se uplatňuje obecným a abstraktním způsobem u neobchodních finančních zisků z úvěrů poskytnutých společností ve skupině, které nejsou usazeny ve Spojeném království, ale jsou ze Spojeného království ovládány.
- (95) Z toho vyplývá závěr, že výjimka „Group Financing Exemption“ splňuje kritéria pro označení za režim podpory stanovená v čl. 1 písm. d) nařízení (EU) 2015/1589. Podle judikatury Soudního dvora se může Komise v případě režimu podpory omezit na zkoumání obecných charakteristik dotčeného režimu a není povinna přezkoumat každý konkrétní případ, ve kterém byl použit ⁽⁷¹⁾.

6.3. Výhoda

- (96) Kdykoli opatření přijaté státem zlepšuje čistou finanční pozici podniku, existuje výhoda pro účely čl. 107 odst. 1 Smlouvy ⁽⁷²⁾. Při prokazování existence výhody je třeba odkázat na účinek opatření jako takového ⁽⁷³⁾. Pokud jde o daňová opatření, může být výhoda poskytnuta snížením daňového zatížení podniku různými způsoby, zejména snížením základu daně nebo výše vyměřené daně ⁽⁷⁴⁾.
- (97) Sporné opatření umožňuje společnosti, která je rezidentem Spojeného království a podléhá poplatku CFC podle kapitoly 5, požádat, aby byl poplatek CFC stanoven na 25 % neobchodních finančních zisků ovládané zahraniční společnosti (částečné osvobození ve výši 75 %), nebo na ještě nižší procento, až 0 % (úplné osvobození), pokud jsou dané neobchodní finanční zisky financovány ze „způsobilých zdrojů“ nebo se uplatní pravidlo „odpovídajícího úroku“. Výjimku „Group Financing Exemption“ lze uplatnit pouze ve vztahu k určité kategorii neobchodních finančních zisků, konkrétně k ziskům pocházejícím ze způsobilého úvěrového vztahu.
- (98) Sporné opatření tudíž bude představovat výhodu ve všech případech, kdy by se poplatek CFC podle kapitoly 5 vztahoval na více než 25 % neobchodních finančních zisků ovládané zahraniční společnosti pocházejících ze způsobilých úvěrových vztahů, a může představovat výhodu, i pokud by se tento poplatek podle kapitoly 5 vztahoval na méně než 25 % těchto zisků, v závislosti na tom, zda je k dispozici úplné osvobození podle pravidla „způsobilých zdrojů“ nebo pravidla „odpovídajícího úroku“.
- (99) Skutečnost, že použití sporného opatření místo ustanovení kapitoly 5 představuje výhodu, se uznává také v pokynech HMRC v rámci vysvětlení toho, zda požádat o uplatnění sporného opatření: „Je-li úvěr způsobilým úvěrovým vztahem, povede kapitola 9 k příznivějšímu výsledku pro společnost než poplatek CFC podle kapitoly 5, ledaže by na základě použití článku 371EB zákona TIOPA z roku 2010 zůstalo alespoň 75 % zisku z úvěru mimo působnost poplatku CFC. (...) V případě velkých strukturálních úvěrů očekáváme, že všechny nebo většina funkcí SPF budou vykonávány ve Spojeném království.“ ⁽⁷⁵⁾

⁽⁷⁰⁾ Je možné získat schválení podle postupu pro schválení nevyplyvající ze zákona, v jehož rámci může HMRC poskytnout společnosti-rezidentovi Spojeného království jistotu ohledně použití pravidel CFC v její konkrétní situaci, a vyřešit tak pochybnosti před tím, než tato společnost vyplní daňové přiznání s vlastním vyměřením daně (viz též 46. bod odůvodnění). Žádost o toto schválení je dobrovolná. Není podmínkou pro použití opatření a nepředstavuje prováděcí opatření ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení (EU) 2015/1589.

⁽⁷¹⁾ Viz rozsudek Soudního dvora ze dne 22. června 2006, *Belgie a Forum 187 ASBL v. Komise*, spojené věci C-182/03 a C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, bod 82; Rozsudek ve věci *Německo v. Komise*, C-248/84, ECLI:EU:C:1987:437, bod 18. Viz věc C-75/97, *Belgie v. Komise*, ECLI:EU:C:1999:311, body 48–65.

⁽⁷²⁾ Rozsudek Soudního dvora ze dne 8. listopadu 2001, *Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, bod 41.

⁽⁷³⁾ Rozsudek Soudního dvora ze dne 2. července 1974, *Itálie v. Komise*, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, bod 13.

⁽⁷⁴⁾ Viz rozsudek Soudního dvora ze dne 15. prosince 2005, *Itálie v. Komise*, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, bod 78; rozsudek Soudního dvora ze dne 10. ledna 2006, *Cassa di Risparmio di Firenze a další*, C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, bod 132; rozsudek Soudního dvora ze dne 9. října 2014, *Ministerio de Defensa a Navantia*, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, body 21 až 31.

⁽⁷⁵⁾ HMRC Internal Manual, International Manual, INTM203410. Článek 371EB zákona TIOPA, na který pokyny odkazují, je ustanovení v kapitole 5, jež obsahuje test funkcí SPF a stanoví poplatek CFC v míře, v jaké jsou neobchodní finanční zisky ovládané zahraniční společností odvozeny od relevantních funkcí SPF vykonávaných ve Spojeném království.

- (100) Skutečnost, že podání žádosti podle kapitoly 9 je nepovinné, navíc znamená, že je zcela na uvážení subjektu podléhajícího zpoplatnění, zda použije pravidla stanovující poplatek CFC podle kapitoly 5, nebo podá žádost vedoucí k částečnému (75 %) či úplnému osvobození. Společnosti-rezidenti Spojeného království podávají žádost podle kapitoly 9 jen v případě, že je tato možnost příznivější než pouhé použití kapitoly 5. Přestože nelze úplně vyloučit, že tyto podniky berou v potaz administrativní zjednodušení, obecně platí, že společnosti-rezidenti Spojeného království žádost podle kapitoly 9 podávají, jestliže snižuje poplatek CFC, který by byl jinak vyměřen podle kapitoly 5.
- (101) Obecně tedy platí, že příjemci sporného opatření získají výhodu ve srovnání se situací, ve které opatření není použito.

6.4. Selektivita

- (102) Aby bylo možné daňové opatření kvalifikovat jako opatření poskytující selektivní výhodu, je zaprvé nutné identifikovat „obvyklý“ nebo běžný daňový režim uplatňovaný v dotyčném členském státě, který se označuje jako (daňový) referenční systém, a následně zkoumat fungování tohoto režimu s ohledem na jeho cíl⁽⁷⁶⁾. Zadruhé je nutné posoudit, zda se opatření od referenčního systému odchyluje tím, že rozlišuje mezi hospodářskými subjekty, které se s ohledem na cíl referenčního systému nacházejí ve srovnatelné právní a skutkové situaci. Pokud taková odchylka existuje, bude opatření považováno za *prima facie* selektivní. Za třetí, i když je opatření považováno za odchylku od referenčního systému, může být přesto odůvodněno povahou a celkovou strukturou referenčního systému. V tomto ohledu je na dotčeném členském státu, aby prokázal, že sporné opatření vyplývá přímo ze základních nebo řídicích principů referenčního systému a je výsledkem inherentních mechanismů nezbytných pro fungování a účinnost tohoto systému. Je-li odchylka od referenčního systému takto odůvodněná, opatření se nepovažuje za selektivní.

6.4.1. Referenční systém

- (103) V rozhodnutí o zahájení řízení považovala Komise za vhodný referenční systém režim Spojeného království pro ovládané zahraniční společnosti. Bylo uvedeno, že cílem režimu Spojeného království pro ovládané zahraniční společnosti je zajistit zdanění zisků, které jsou uměle vyvedeny ze Spojeného království do přidružených subjektů-nerezidentů, které jsou ze Spojeného království ovládány⁽⁷⁷⁾. Na tomto základě dospěla Komise k předběžnému závěru, že odchylka vedoucí k *prima facie* selektivnímu zacházení by existovala, pokud by některé společnosti-rezidenti Spojeného království uměle vyvádějící (neobchodní finanční) zisky do jimi ovládané zahraniční společnosti byly osvobozeny od daně, zatímco podle obecného pravidla by společnostem-rezidentům Spojeného království byla vyměřena daň z (neobchodních finančních) zisků uměle vyvedených do jimi ovládané zahraniční společnosti, přičemž se v obou případech jedná o srovnatelnou právní a skutkovou situaci s ohledem na cíl referenčního systému (tj. zdanění zisků ze Spojeného království uměle vyvedených do subjektu-nerezidenta, který je ze Spojeného království ovládán).
- (104) Orgány Spojeného království a některé zúčastněné strany označily za vhodný referenční systém obecný režim daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království a uvedly, že účelu a koncepci režimu pro ovládané zahraniční společnosti lze správně porozumět pouze v kontextu celkového přístupu Spojeného království ke zdanění zisku právnických osob. I když Komise s těmito argumenty souhlasí a uznává důležitost cíle systému daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království v souvislosti s cílem pravidel CFC Spojeného království, zastává nadále názor, že referenčním systémem pro analýzu sporného opatření z hlediska státní podpory jsou pravidla CFC Spojeného království.
- (105) Spojené království tvrdí, že má „převážně územní režim daně z příjmů právnických osob, který je navržen tak, aby zdaňoval zisky, jež lze připsat činností a aktivům ve Spojeném království“⁽⁷⁸⁾. Jeho cílem je tudíž danit zisky z činností a aktiv ve Spojeném království, které vznikají daňovým poplatníkům-rezidentům Spojeného království nebo daňovým poplatníkům-nerezidentům, kteří mají v zemi stálou provozovnu. Zdanění zisků daňových poplatníků, kteří nejsou rezidenty Spojeného království a nemají v zemi stálou provozovnu, v zásadě nespadá do cíle obecného systému daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království. To však nemusí nutně platit pro zahraniční zisky, které byly uměle vyvedeny ze Spojeného království, ale lze je připsat činností a aktivům ve Spojeném království. Ve skutečnosti lze říci, že pravidla zajišťující toto připsání jsou nezbytným důsledkem

⁽⁷⁶⁾ Rozsudek Soudního dvora ze dne 19. prosince 2018, *Finanzamt B v. A-Brauerei*, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, body 35 a 36.

⁽⁷⁷⁾ Viz rozhodnutí o zahájení řízení, 61. bod odůvodnění. V rozhodnutí o zahájení řízení Komise v poznámce pod čarou č. 52 navrhla alternativní užití referenční systém sestávající z kapitol 3, 5 a 9 zákona TIOPA. Komise tento užití referenční systém neprosazuje.

⁽⁷⁸⁾ Dopis Spojeného království ze dne 22. března 2018.

převážně územního daňového systému, jako je systém daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království, a režim Spojeného království pro ovládané zahraniční společnosti je právě takovým druhem pravidla. Jak orgány Spojeného království správně uvádějí, tamější režim pro ovládané zahraniční společnosti spolu s řadou dalších pravidel proti zneužívání chrání systém daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království. Cílem pravidel CFC Spojeného království je chránit základ daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království, a tak zajišťovat, aby svého cíle dosahoval tamní systém daně z příjmů právnických osob. Uvedeného cíle se dosahuje zpoplacením zisků z činností a aktiv ve Spojeném království, které se považují za *uměle vyvedené* ze Spojeného království do přidružených subjektů-nerezidentů. Cíl pravidel CFC Spojeného království je totiž odvozen z cíle obecného systému daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království a lze jej považovat za logické a nezbytné rozšíření cíle tohoto systému.

- (106) Orgány Spojeného království na tyto faktory oprávněně upozornily, ale to neznamená, že referenční systém pro posouzení sporného opatření – které se týká osvobození od poplatku CFC – musí být rozšířen na celý systém daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království. Komise se domnívá, že pravidla CFC tvoří zvláštní soubor pravidel. Jsou součástí obecného systému daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království, ale mají svůj vlastní cíl. Tento cíl má svůj původ a účel v cíli obecného systému daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království, ale je dostatečně odlišný, aby mohl sám o sobě vytvořit referenční systém.
- (107) V kontextu daňových opatření nebo poplatků sestává referenční systém ze souboru pravidel, která společně tvoří obvyklá nebo běžná pravidla pro zdanění nebo příslušné poplatky v dotčeném členském státě, jež se vztahují na všechny podniky potenciálně podléhající daně dani nebo poplatku. Pravidla CFC společně určují předmět či základ poplatku CFC, a přezkum srovnatelnosti proto musí být proveden právě v rámci těchto pravidel ⁽⁷⁹⁾.
- (108) Pokud jde o další argumenty předložené Spojeným královstvím a zúčastněnými stranami, nelze soulad s použitelnými právními předpisy Unie v zásadě považovat za cíl daňového systému. Jedná se jednoduše o podmínku, která platí pro všechny právní předpisy všech členských států. To, že je potřebné, aby pravidla CFC byla spravovatelná, není podle názoru Komise cílem referenčního systému, ale spíše by to mohlo vysvětlovat inherentní mechanismus, který je nezbytný pro fungování a účinnost tohoto systému.

6.4.1.1. Obecné pravidlo v rámci referenčního systému; stanovení poplatku CFC

- (109) Předběžně je třeba poznamenat, že Komise uznává, že je primárně na zákonodárném orgánu Spojeného království, aby rozhodl o potřebnosti a oblasti působnosti pravidel proti zneužívání chránících základ daně ve Spojeném království ⁽⁸⁰⁾. Současně však platí, že pokud se Spojené království rozhodlo zavést určité pravidlo proti zneužívání, mělo by je uplatňovat stejně u všech hospodářských subjektů. V souvislosti s právními předpisy o státní podpoře to znamená, že by se nemělo rozdílně zacházet se dvěma situacemi, které jsou s ohledem na cíl daného pravidla proti zneužívání právně a skutkově srovnatelné ⁽⁸¹⁾.

6.4.1.2. Legislativní technika sama o sobě nerozhoduje o existenci odchylky

- (110) Spojené království a několik zúčastněných stran uvedly, že aby bylo možné stanovit, co Spojené království pokládá za uměle vyvedené neobchodní finanční zisky, je nutné kapitulu 9 a kapitulu 5 vykládat společně. Zdůrazňují také, že skutečnost, že kapitola 9 je oddělená od kapitoly 5 a označuje se jako „výjimka“, sama o sobě neznamená, že pro účely státní podpory představuje kapitola 9 odchylku od „obvyklého zacházení“ stanoveného v kapitole 5. Komise tento názor částečně sdílí. Stanovení existence odchylky v tomto případě však vychází z věcné analýzy srovnatelnosti týkající se otázky, zda se zachází rozdílně se situacemi, jež jsou s ohledem na cíl

⁽⁷⁹⁾ Rozsudek Soudního dvora ze dne 19. prosince 2018, *Finanzamt B v. A-Brauerei*, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, bod 37.

⁽⁸⁰⁾ Nicméně, pokud pravidlo proti zneužívání může omezovat svobodu usazování podle práva EU, musí Spojené království dodržovat omezení stanovená Soudním dvorem Evropské unie. Test srovnatelnosti není samostatným testem.

⁽⁸¹⁾ Musí být vždy uplatňován s ohledem na cíl referenčního systému, který představuje příslušné měřítko, a tedy má prvořadý význam; viz rozsudek Soudního dvora ze dne 28. června 2018, *Dirk Andres v. Evropská komise*, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505, zejména body 86 a 89.

referenčního systému právně a skutkově podobné. Jak Soudní dvůr zdůraznil v rozsudku ve věci *A-Brauerei* ⁽⁸²⁾, „[a]čkoliv k prokázání selektivnosti daňového opatření není rozhodující použitá legislativní technika, takže není vždy nutné, aby mělo povahu odchylky od obecného daňového režimu, skutečnost, že takovou povahu má, jako je tomu v případě opatření dotčeného ve věci v původním řízení, je pro tyto účely nicméně relevantní, pokud vede k tomu, že jsou rozlišovány dvě kategorie subjektů, s nimiž je a priori zacházeno rozdílně, a sice kategorie subjektů, na které se vztahuje odchylka, a kategorie subjektů, na které se i nadále vztahuje obecný daňový režim, přestože se tyto kategorie nacházejí s ohledem na cíl uvedeného režimu ve srovnatelné situaci [rozsudky ze dne 21. prosince 2016, *Komise v. World Duty Free Group* a další, C-20/15 P a C-21/15 P, ECLI: EU:C:2016:981, bod 77, jakož i ze dne 28. června 2018, *Andres (Heitkamp BauHolding v úpadku) v. Komise*, C-203/16 P, ECLI:EU: C:2018:505, bod 93]“.

- (111) V tomto případě to znamená posoudit, zda sporné opatření zbavuje některé hospodářské subjekty povinnosti platit poplatek CFC ze zisků, na které by se tento poplatek podle obecných kritérií pro umělé vyvážení stanovených v pravidlech CFC Spojeného království jinak vztahoval, a tedy zachází rozdílně se společnostmi, které jsou s ohledem na cíl pravidel CFC ve srovnatelné skutkové a právní situaci.
- (112) Je proto nezbytné přezkoumat obecná kritéria, podle nichž se posuzuje, zda jsou v rámci pravidel CFC Spojeného království zisky ovládané zahraniční společností považovány za uměle vyvedené, a to s přihlédnutím k druhu a míře rizik řešených těmito pravidly, k struktuře a logice těchto pravidel a k nástrojům používaným k řešení těchto rizik ⁽⁸³⁾.

6.4.1.3. Metodika a logika pravidel CFC Spojeného království

- (113) Pravidla CFC Spojeného království zahrnují různé testy, které se buď týkají obecně všech druhů zisku, nebo se zaměřují na konkrétní druhy zisků plynoucích ovládané zahraniční společností, s cílem určit a vyčíslit předpokládané celkové zisky ovládané zahraniční společností, které projdou branou poplatku CFC, a tedy se stanou zpoplatnitelnými zisky. Podle Spojeného království tyto testy a podmínky rozlišují na základě druhu činnosti, ze které zisk vzniká, tak, aby odrážely riziko, že státní pokladna Spojeného království v případě různých mechanismů vytváření zisku přijde o daňové příjmy. Jejich cílem je zajistit administrativní zvládnutelnost používání testu proti zneužívání u široké škály různých mechanismů a velkého počtu různých daňových poplatníků, a tím dosáhnout účinnosti a efektivnosti pravidel CFC.
- (114) Komise uznává, že působnost pravidla, jehož cílem je ochrana systému daně z příjmů právnických osob před ztrátou daňových příjmů způsobenou umělým vyvážením zisků, může být zacílena na situace, které jsou objektivně spojeny s nejvyšším rizikem takové ztráty daňových příjmů, aby byla zajištěna efektivnost, zvládnutelnost a účinnost tohoto pravidla.
- (115) Tato logika se skutečně odráží v koncepci pravidel CFC Spojeného království. Tato pravidla začínají s velmi širokou oblastí působnosti – zahrnující všechny zisky zahraničních dceřiných společností ovládaných ze Spojeného království – a následně vylučují různé situace, u kterých má zákonodárce Spojeného království za to, že riziko ztráty daňových příjmů je objektivně nízké. V pokynech HMRC k pravidlům CFC Spojeného království se v tomto ohledu uvádí, že „pokud se na ovládanou zahraniční společnost vztahuje jedna z výjimek pro ovládané zahraniční společnosti, není nutné posuzovat, zda má nějaké zpoplatnitelné zisky“, a že v praxi „budou moci skupiny snadno stanovit, že téměř všechny jejich zahraniční dceřiné společnosti budou mimo působnost nového režimu pro ovládané zahraniční společnosti nebo od něj budou osvobozeny“. Tento přístup se odráží v obecných výjimkách na vstupní úrovni uvedených v kapitole 3 i ve výjimkách na úrovni subjektu uvedených v kapitolách 10 až 14. Pouze v případě, že žádnou z těchto výjimek nelze použít, je nezbytné určit a vyčíslit zpoplatnitelné zisky ovládané zahraniční společnosti.

⁽⁸²⁾ Rozsudek Soudního dvora ze dne 19. prosince 2018, *Finanzamt B v. A-Brauerei*, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, bod 33.

⁽⁸³⁾ Viz rozhodnutí o zahájení řízení, 61. bod odůvodnění.

- (116) Kapitola 3 představuje první část ustanovení o zpoplatnění ovládaných zahraničních společností. Obsahuje testy, které společnosti-rezidenti Spojeného království použijí pro jimi ovládanou zahraniční společnost s cílem určit, zda je nutné použít některá z podrobnějších ustanovení o zpoplatnění uvedená v kapitolách 4 až 8. Ohledně neobchodních finančních zisků například kapitola 3 stanoví, že společnosti-rezidenti Spojeného království nemusí brát ohled na pravidla kapitoly 5 (a tedy také kapitoly 9), pokud mají neobchodní finanční zisky ovládané zahraniční společnosti vedlejší charakter vzhledem k jejím ostatním činnostem a spadají do „bezpečného přístavu“ na úrovni 5 % ⁽⁸⁴⁾.
- (117) Obdobně kapitoly 10 až 14 obsahují výjimky na úrovni subjektu (viz 19. a 20. bod odůvodnění), například výjimku pro vyloučená území, výjimku pro nízké zisky a výjimku pro nízké ziskové rozpětí, které zisky ovládané zahraniční společnosti vyjímají z působnosti pravidel CFC Spojeného království, jestliže lze rozumně předpokládat, že riziko, že zisky dané ovládané zahraniční společnosti byly uměle vyvedeny, je nízké, nebo jestliže obecněji existuje nízké riziko ztráty daňových příjmů pro státní pokladnu Spojeného království. Ve vztahu k ovládaným zahraničním společnostem, které mají malé zisky, realizují nízké ziskové rozpětí nebo podléhají poměrně vysoké efektivní daňové sazbě, se to skutečně jeví jako rozumný předpoklad.
- (118) Souhrnně řečeno se pravidla CFC Spojeného království svými výjimkami na vstupní úrovni a na úrovni subjektu snaží zajistit, aby bylo uplatňování pravidel omezeno na situace, které představují vysoké riziko pro státní pokladnu Spojeného království a mají vysoký potenciál pro umělé vyvádění zisků.

6.4.1.4. Používané nástroje: ustanovení o zpoplatnění

- (119) Jestliže se neuplatní žádná z výjimek na úrovni subjektu uvedených v kapitolách 10 až 14 ani žádná z výjimek na vstupní úrovni uvedených v kapitole 3, pak je třeba použít kapitoly o zpoplatnění, počínaje kapitolou 4 (Zisky, jež lze připsat činnostem ve Spojeném království). Jak již bylo uvedeno, použije se kapitola 4 pro všechny zisky s výjimkou případů, kdy ovládané zahraniční společnosti plynou výlučně neobchodní finanční zisky nebo zisky z podnikání v oblasti nemovitostí ⁽⁸⁵⁾. Obecný přístup k určení a vyčíslení uměle vyvedených zisků obsažený v kapitole 4 je založen na pojmu funkce SPF. Jedná se o proces přiřazení vycházející ze stejné logiky a zásad, které se v rámci schváleného přístupu OECD uplatňují s cílem stanovit přiřazení zisků stále provozovně. Určuje příslušné funkce SPF, které jsou vykonávány ve Spojeném království, a funkce SPF, které jsou vykonávány v místě, kde je usazena ovládaná zahraniční společnost, nebo jinde mimo Spojené království. Poté je nezbytné stanovit, do jaké míry lze příslušné zisky ovládané zahraniční společnosti připsat funkcím SPF vykonávaným ve Spojeném království ⁽⁸⁶⁾. Tato analýza je v různých verzích vyžadována i v dalších kapitolách o zpoplatnění.

⁽⁸⁴⁾ Viz článek 371CC zákona TIOPA.

⁽⁸⁵⁾ Pokud ovládané zahraniční společnosti plynou výlučně neobchodní finanční zisky, vztahují se na ni výlučně kapitoly 5 a 9, které rovněž obsahují test funkcí SPF, jenž je však poněkud odlišný. Jestliže ovládané zahraniční společnosti plynou výlučně zisky z podnikání v oblasti nemovitostí, nevztahují se na ni pravidla CFC, protože tyto zisky ze své podstaty nemohou být vyváděny ze Spojeného království.

⁽⁸⁶⁾ Viz článek 371DB zákona TIOPA. Pravidla CFC založená na připsání zisků zvláštním rozhodovacím funkcím jsou široce uznávána jak v mezinárodních předpisech, tak v předpisech EU týkajících se ovládaných zahraničních společností. Konečná zpráva OECD o BEPS, OECD (2015) *Final Report on Action 3*, týkající se účinného návrhu pravidel CFC, například upozorňuje na to, že mnoho evropských jurisdikcí zcela nebo zčásti spoléhá na test založený na ekonomické podstatě analyzující, zda se ovládaná zahraniční společnost zabývá podstatnými činnostmi; při tom se používá řada různých zástupných indikátorů, zejména to, zda byl příjem ovládané zahraniční společnosti oddělen od příslušné ekonomické podstaty, včetně personálu, prostor, aktiv a rizik. Ve zprávě se zdůrazňuje, že bez ohledu na použité testy je základní otázkou týkající se ekonomické podstaty, „zda byla ovládaná zahraniční společnost schopna vytvořit příslušný příjem sama“ – což je v souladu s cílem testu funkcí SPF. V rámci pojednání o osvědčených postupech při navrhování analýzy ekonomické podstaty doporučuje zpráva test, který by zkoumal všechny „významné funkce vykonávané subjekty uvnitř skupiny“ s cílem stanovit, zda je ovládaná zahraniční společnost subjektem, který by nejpravděpodobněji vlastnil konkrétní aktiva nebo přebíral konkrétní rizika, kdyby příslušné subjekty nebyly přidružené. Pravidla CFC Spojeného království zpráva označuje za ilustrativní příklad tohoto testu funkcí SPF, když uvádí, že tato pravidla „používají pojmy a pokyny vypracované OECD pro účely článku 7 s cílem identifikovat významné rozhodovací funkce skupiny spojené s jednotlivými aktivy, aby bylo možné určit, zda tyto funkce vykonává ovládaná zahraniční společnost“. Na evropské úrovni se v preambuli ke směrnici Rady (EU) 2016/1164 připomíná: „Aby bylo zajištěno, že pravidla pro ovládané zahraniční společnosti představují přiměřenou reakci na problémy spojené s BEPS, je zejména zcela zásadní, aby se členské státy, které uvedené pravidla omezují na příjmy, jež byly vykonstruovány odkloněny na dceřinou společnost, zaměřovaly přesně na situace, ve kterých je většina rozhodovacích funkcí vytvářejících odkloněné příjmy na úrovni ovládané dceřiné společnosti vykonávána v členském státě daňového poplatníka.“.

V pokynech HMRC doprovázejících daný právní předpis se zdůrazňuje důležitá úloha testu funkcí SPF, který má podle těchto pokynů „ústřední význam pro analýzu“ otázky, zda lze zisky připisat Spojenému království ⁽⁸⁷⁾.

- (120) Další ustanovení o zpoplatnění v rámci pravidel CFC Spojeného království jsou obsažena v kapitolách 5 až 8, které mohou být uplatněny vedle kapitoly 4. Tato ustanovení se vztahují výlučně na určité druhy zisků, u kterých je možné souběžné použití obecné kapitoly 4 a některé zvláštní kapitoly o zpoplatnění. Je například možné, že zpoplatnění podle kapitoly 4 podléhá jen část zisků ovládané zahraniční společností; to ale neznamená, že zbývající část nemůže podléhat zpoplatnění podle kapitoly 6 ⁽⁸⁸⁾. Je také možné, že i když z použití kapitoly 4 nevyplyvá žádný poplatek CFC, může tento poplatek přesto vyplývat z kapitol 5 až 8. Po uplatnění dalších kapitol o zpoplatnění tedy může být poplatek CFC vyšší, ale nemůže být nižší než poplatek, který by vyplýval z použití kapitoly 4 ⁽⁸⁹⁾.
- (121) Jedním ze zvláštních ustanovení o zpoplatnění je kapitola 5, která se týká neobchodních finančních zisků. K posouzení toho, zda by měl být vyměřen poplatek CFC, kapitola 5 stejně jako kapitola 4 využívá analýzu funkcí SPF; identifikuje neobchodní finanční zisky z aktiv vlastněných ovládanou zahraniční společností a zisky z rizik přidělených této společnosti v situacích, kdy jsou příslušné funkce SPF vykonávány ve Spojeném království. Tato analýza funkcí SPF se však ve dvou zásadních bodech liší od kapitoly 4.
- (122) Zprv je test funkcí SPF předepsaný v kapitole 5 „lehčí“ než test v kapitole 4 v tom smyslu, že je snadněji splněn, takže uplatnění analýzy funkcí SPF uvedené v kapitole 5 může vést k poplatku CFC i v případě, že na základě analýzy funkcí SPF z kapitoly 4 by tento poplatek za stejných okolností nebyl vyměřen. Je tomu tak proto, že kapitola 5 pro účely určení a vyčíslení uměle vyvedených zisků přímo odkazuje na analýzu funkcí SPF uvedenou v kapitole 4, ale používá menší počet kroků ⁽⁹⁰⁾.
- (123) Kromě toho obsahuje kapitola 5 druhý test, na jehož základě lze poplatek CFC stanovit i bez funkcí SPF vykonávaných ve Spojeném království, což platí pouze u neobchodních finančních zisků. Tento druhý test, který může vést k poplatku CFC, se zabývá tím, jak byly úvěry, z nichž ovládané zahraniční společnosti plynou neobchodní finanční zisky, financovány, a ukládá poplatek CFC z těchto zisků v míře, v jaké tyto úvěry pocházejí z kapitálu spojeného se Spojeným královstvím. Orgány Spojeného království vysvětlily, že kapitola 5 obsahuje tento druhý test z toho důvodu, že neobchodní finanční zisky nemusí vždy vyžadovat přítomnost podstatných funkcí SPF, takže spoléhat se výlučně na test funkcí SPF by znamenalo nechránit dostatečně základ daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království před umělým vyváděním v případě neobchodních finančních zisků.

6.4.2. Výjimka „Group Financing Exemption“ je odchylka

- (124) Podle ustálené judikatury je opatření *prima facie* selektivní, jestliže vede k rozdílnému zacházení s podniky, které se s ohledem na cíl referenčního systému nacházejí ve srovnatelné právní a skutkové situaci ⁽⁹¹⁾. V případě, kterého se týká toto rozhodnutí, je otázkou, zda výjimka „Group Financing Exemption“ osvobozuje některé

⁽⁸⁷⁾ HMRC Internal Manual, International Manual, INTM200200.

⁽⁸⁸⁾ Viz například HMRC Internal Manual, International Manual, INTM210200.

⁽⁸⁹⁾ Ačkoli je pravda, že se kapitola 4 nevztahuje na ovládanou zahraniční společnost, které plynou výlučně neobchodní finanční zisky – v tom případě se použije pouze kapitola 5 – nemá to na tento závěr vliv, protože kapitola 5 z velké části přejímá test funkcí SPF z kapitoly 4, jak je vysvětleno ve 121. a 122. bodě odůvodnění.

⁽⁹⁰⁾ Test funkcí SPF podle kapitoly 4 se provádí metodou sestávající z osmi kroků (článek 371DB odst. 1 zákona TIOPA). Kapitola 5 odkazuje na kapitolu 4 a vyžaduje provedení některých kroků z kapitoly 4; konkrétně jde o kroky 1 až 5 a 7, které určují míru, v jaké neobchodní finanční zisky spadají do působnosti kapitoly 5. Kroky 6 a 8 se nepoužijí, protože zákonodárce Spojeného království je v případě neobchodních finančních zisků nepovažoval za relevantní.

⁽⁹¹⁾ Rozsudek Soudního dvora ze dne 15. listopadu 2011, *Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království*, C-106/09 P a C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, bod 75. Viz také rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 21. prosince 2016, *Evropská komise v. World Duty Free Group SA a další*, C-20/15 P a C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, bod 54.

společnosti od poplatku CFC, který by byl v rámci obvyklého systému pravidel CFC vyměřen jiným společností, přičemž obě situace jsou s ohledem na cíl referenčního systému, tj. pravidel CFC Spojeného království, právně a skutkově srovnatelné.

- (125) Výjimka „Group Financing Exemption“ osvobozuje od poplatku CFC konkrétní kategorii neobchodních finančních zisků⁽⁹²⁾. V rámci pravidel CFC Spojeného království jsou kritéria pro určení toho, zda a v jaké výši se vyměří poplatek CFC, pokud ovládané zahraniční společnosti takové zisky plynou, uvedena v kapitolách 5 a 9. Kapitola 5 obsahuje pravidla a kritéria pro veškeré neobchodní finanční zisky, ať jsou obdrženy od přidruženého dlužníka (úvěr v rámci skupiny), nebo od nepřidruženého dlužníka (např. od banky) a ať jsou obdrženy od dlužníka ve Spojeném království, nebo od zahraničního dlužníka. Kapitola 9 pak obsahuje zvláštní pravidla (výjimku „Group Financing Exemption“) pro neobchodní finanční zisky pocházející z úvěrů zahraničním společností ve skupině, tj. ze „způsobilých úvěrových vztahů“⁽⁹³⁾, a tyto zisky (částečně) osvobozuje od poplatku CFC, který by byl jinak vyměřen podle kapitoly 5. V rozhodnutí o zahájení řízení dospěla Komise k prozatímnímu závěru, že výjimka „Group Financing Exemption“ uděluje některým společnostem s ovládanou zahraniční společností, které plynou neobchodní finanční zisky ze způsobilého úvěrového vztahu, *prima facie* selektivní výhodu oproti společnostem s ovládanou zahraniční společností, které plynou jiné formy neobchodních finančních zisků, přičemž obě kategorie společností jsou s ohledem na referenční systém ve srovnatelné skutkové a právní situaci.
- (126) Orgány Spojeného království předložily dva argumenty zdůvodňující, proč situace subjektu podléhajícího zpoplatnění ovládajícího ovládanou zahraniční společností, které plynou neobchodní finanční zisky ze způsobilého úvěrového vztahu, není srovnatelná se situací subjektu podléhajícího zpoplatnění ovládajícího ovládanou zahraniční společností, které plynou jiné neobchodní finanční zisky⁽⁹⁴⁾. První argument orgánů Spojeného království spočívá v tom, že neobchodní finanční zisky ovládané zahraniční společnosti, které nepocházejí ze způsobilého úvěrového vztahu, jsou samy o sobě uměle vyvedené, což nelze říci o neobchodních finančních ziscích ze způsobilého úvěrového vztahu⁽⁹⁵⁾. Druhý argument spočívá v tom, že povinnost dodržovat svobody zakotvené ve Smlouvě má pro každou z obou kategorií odlišné důsledky⁽⁹⁶⁾.

6.4.2.1. Srovnatelnost ovládané zahraniční společnosti osvobozené podle kapitoly 9 pravidel CFC s ovládanou zahraniční společností, které plynou jiné neobchodní finanční zisky

- (127) Pokud jde o první argument, Spojené království tvrdí, že ovládané zahraniční společnosti poskytující úvěry přidruženým stranám-rezidentům Spojeného království – označované jako *úvěry mateřským společností* – představují přímou a zřejmou hrozbu pro základ daně ve Spojeném království, jsou-li příslušné zisky vytvářeny prostřednictvím ovládané zahraniční společnosti. Tato hrozba není tak zjevná u ovládaných zahraničních společností se způsobilými úvěrovými vztahy (poskytujícími úvěry zahraničním společnostem ve skupině). Spojené království tvrdí, že úvěry mateřským společností v podstatě představují kruhové transakce. Společnost ve Spojeném království vloží finanční prostředky ve formě vlastního kapitálu do ovládané zahraniční společnosti, která pak tyto prostředky vrátí formou úvěru přidruženému podniku ve Spojeném království. Spojené království rovněž tvrdí, že v těchto situacích jsou úroky odečteny od základu daně ve Spojeném království na úrovni společností ve skupině, které jsou rezidenty Spojeného království, čímž dochází k přímé erozi tamního základu daně. Naproti tomu neobchodní finanční zisky z úvěrů zahraničním přidruženým stranám se týkají financování, které skutečně směřuje ze Spojeného království do zahraničí, a proto je nelze považovat za kruhové ujednání. Možný odpočet úroků na úrovni společnosti, která patří do skupiny a je příjemcem úvěru od ovládané zahraniční společnosti, kromě toho není erozí základu daně ve Spojeném království.

⁽⁹²⁾ Neobchodními finančními zisky se rozumí výnos z úroků, který nebyl získán z finančního obchodu ani podnikání; patří sem úrokový výnos z pasivních portfoliových investic, úroky z bankovního vkladu či úroky z vedlejších úvěrů poskytnutých přidruženým nebo nepřidruženým stranám.

⁽⁹³⁾ Článek 371IG odst. 1 zákona TIOPA.

⁽⁹⁴⁾ V této souvislosti mohou jiné neobchodní finanční zisky pocházet buď z úvěrů poskytnutých společností ve skupině usazeným ve Spojeném království, nebo z úvěrů třetím stranám.

⁽⁹⁵⁾ Viz 66. bod odůvodnění.

⁽⁹⁶⁾ Viz 71. bod odůvodnění.

- (128) Spojené království rovněž tvrdí, že ovládané zahraniční společnosti, kterým plynou neobchodní finanční zisky ze způsobilých úvěrových vztahů, a ovládané zahraniční společnosti poskytující úvěry nepřidružené straně představují zásadně odlišné situace spojené s odlišnými riziky pro základ daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království. Podle Spojeného království je riziko pro jeho státní pokladnu jasněji patrné u uspořádání zahrnujících úvěr od ovládané zahraniční společnosti nepřidružené straně, což orgány Spojeného království označují jako *krycí společnosti*, přičemž pro tyto situace je zapotřebí jediné, přísné pravidlo, protože takové uspořádání nemá žádné obchodní opodstatnění a nemůže mít jiný účel než vyhýbání se daňovým povinnostem ve Spojeném království⁽⁹⁷⁾. Naproti tomu v případě způsobilých úvěrových vztahů souvisejí neobchodní finanční zisky se skutečným financováním podnikatelských činností skupiny v zahraničí. Spojené království trvá na tom, že u takového uspořádání není riziko umělého vyvádění zisků tak bezprostředně zjevné a jeho výsledkem nemusí být žádné umělé vyvedení nebo jím může být částečné či úplné umělé vyvedení⁽⁹⁸⁾. Rozdílné riziko umělého vyvádění podle názoru orgánů Spojeného království znamená, že obě uspořádání nejsou s ohledem na cíl pravidel CFC v právně a skutkově srovnatelné situaci.
- (129) Komise nemůže přijmout tvrzení předložená Spojeným královstvím na podporu jeho prvního argumentu.
- (130) Jak je uvedeno ve 111. bodě odůvodnění, otázkou, kterou je třeba zodpovědět, je, zda jsou neobchodní finanční zisky z úvěrů zahraničním společnostem ve skupině s ohledem na cíl pravidel CFC skutkově a právně srovnatelné s neobchodními finančními zisky z úvěrů třetím stranám nebo z úvěrů společností ve skupině usazeným ve Spojeném království.
- (131) Na tomto základě Komise připomíná, že pravidla CFC Spojeného království dosahují svého cíle, kterým je chránit základ daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království, tím, že zpoplatňují zisky z činností a aktiv ve Spojeném království, které byly *uměle vyvedeny* ze Spojeného království do přidružených subjektů-nerezidentů. Testy pro určení a vyčíslení uměle vyvedených zisků u konkrétní kategorie neobchodních finančních zisků jsou uvedeny v kapitole 5. Vzhledem ke skutečnosti, že cílem pravidel CFC Spojeného království je chránit tamní základ daně z příjmů právnických osob, není překvapivé, že testy pro identifikaci umělého vyvádění přímo souvisejí s faktory, na kterých je tento základ daně založen, tj. s *činnostmi ve Spojeném království* (funkce SPF ve Spojeném království) nebo s *aktivy ve Spojeném království* (kapitál spojený se Spojeným královstvím). Kritéria pro stanovení umělého vyvedení u neobchodních finančních zisků podle pravidel CFC Spojeného království jsou proto inherentně a logicky spojena se základem daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království, který mají tato pravidla chránit. Komise nevidí důvod, proč by s ohledem na tento cíl měla být tato kritéria vhodná ke stanovení umělého vyvedení u veškerých neobchodních finančních zisků s výjimkou těch, které pocházejí ze způsobilých úvěrových vztahů.
- (132) Pokud jde o argumenty Spojeného království, že druhy neobchodních finančních zisků vyloučené z působnosti sporného opatření zjevně postrádají obchodní odůvodnění a jasně ukazují na umělé vyvádění – což je méně zjevné v případě neobchodních finančních zisků ze způsobilých úvěrových vztahů, takže obě situace nejsou s ohledem na cíl pravidel CFC Spojeného království právně a skutkově srovnatelné – bude se Komise nejprve věnovat srovnatelnosti neobchodních finančních zisků ze způsobilých úvěrových vztahů s neobchodními finančními zisky z úvěrů společností ve skupině, které jsou rezidenty Spojeného království, a následně jejich srovnatelnosti s neobchodními finančními zisky z úvěrových vztahů se třetími stranami.
- (133) Co se týče srovnatelnosti s neobchodními finančními zisky z úvěrů přidruženým stranám ve Spojeném království, Komise zaprvé chápe, že tato uspořádání mohou vyvolávat obavy zákonodárce Spojeného království, zejména kvůli erozi základu daně prostřednictvím odpočtu úroků v důsledku nadměrného dluhového financování činností ve Spojeném království. Je skutečně pravda, že v případě neobchodních finančních zisků vznikajících ze způsobilých úvěrových vztahů nejsou tyto problémy patrné, protože možný problém s erozí základu daně – pokud by vůbec nastal – by nastal v zahraničí, a nikoli ve Spojeném království. Jako předběžnou poznámku Komise v této souvislosti konstatuje, že Spojené království není při řešení tohoto problému zcela konzistentní.

⁽⁹⁷⁾ Dopis Spojeného království ze dne 15. ledna 2018 v reakci na rozhodnutí o zahájení řízení, 116. bod odůvodnění.

⁽⁹⁸⁾ Dopis Spojeného království ze dne 15. ledna 2018 v reakci na rozhodnutí o zahájení řízení, 117. bod odůvodnění.

Podle současných pravidel může nastat situace, kdy úvěr poskytnutý společnosti ve Spojeném království patřící do skupiny může být považován za způsobilý úvěrový vztah podle kapitoly 9, je-li konečným dlužníkem v rámci tohoto úvěrového ujednání zahraniční společnost ve skupině (financování je směřováno přes prostřednickou společnost ve Spojeném království). V této situaci také prostředník ve Spojeném království uplatní odpočet úroků zaplacených ovládané zahraniční společnosti, přičemž podle sporného opatření budou tyto úroky přesto (částečně) osvobozeny od daně ⁽⁹⁹⁾.

- (134) V každém případě však platí, že konzistentní rozlišování založené na existenci odpočtu ve Spojeném království by znamenalo, že obě uspořádání jsou v různé právní a skutkové situaci, pouze v případě, že bychom posuzovali vnitrostátní opatření, jehož cílem je chránit základ daně před erozí prostřednictvím odpočtů úroků. Právní předpisy Spojeného království o dani z příjmů právnických osob obsahují několik opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem, která mají tento cíl. Ochrana před erozí základu daně způsobovanou nadměrnými odpočty úroků ve Spojeném království však není cílem pravidel CFC Spojeného království. Jejich cílem je chránit Spojené království před umělým vyváděním zisků pocházejících z financování a dalších operací uložením poplatku CFC z těchto zisků ⁽¹⁰⁰⁾. Rozdíl, na který upozornily orgány Spojeného království, tedy neznamená, že obě situace jsou právně a skutkově odlišné s ohledem na cíl sledovaný sporným opatřením, tj. na ochranu základu daně ve Spojeném království před umělým vyváděním zisků, včetně zisků pocházejících z financování.
- (135) Zadruhé Komise konstatuje, že neobchodní finanční zisky z úvěrů přidruženým stranám ve Spojeném království mohou také vznikat z platných obchodních důvodů a nemusí jít nutně ve všech případech o „kruhovité transakce“, tj. o přesun finančních prostředků ze Spojeného království do ovládané zahraniční společnosti a pak zpět do Spojeného království. Pokud neobchodní finanční zisky pocházejí z úvěru přidružené straně ve Spojeném království, přičemž funkce SPF jsou vykonávány ve Spojeném království, měl by být v souladu s kritérii pro zpoplatnění uvedenými v kapitole 5 vyměřen poplatek CFC i v případě, že úvěr není financován z kapitálu spojeného se Spojeným královstvím (tj. bez ohledu na „kruhový“ charakter).
- (136) Zatřetí Komise nesdílí názor Spojeného království, že existuje zjevný platný obchodní důvod strukturovat financování od společnosti-rezidenta Spojeného království pro zahraniční společnost ve skupině prostřednictvím ovládané zahraniční společnosti (namísto přímého poskytnutí úvěru), zatímco v případě strukturování financování od společnosti-rezidenta Spojeného království pro společnost ve skupině, která je rovněž rezidentem Spojeného království, prostřednictvím ovládané zahraniční společnosti (namísto přímého poskytnutí úvěru) tomu tak není. Zprostředkující finanční funkce a úloha ovládané zahraniční společnosti jsou v obou uspořádáních plně srovnatelné. Komise nesouhlasí s tím, že v jedné situaci lze předpokládat existenci platných obchodních důvodů a v druhé předpokládat jejich absenci, což by znamenalo, že obě situace nejsou s ohledem na cíl pravidel CFC právně a skutkově srovnatelné. Platné obchodní důvody existence a využití ovládané zahraniční společnosti, které plynou neobchodní finanční zisky, se u obou uspořádání určují na základě skutečností a okolností týkajících se povahy a kvality funkcí a rizik této společnosti, nikoli na základě zdroje uvedených zisků.
- (137) Z důvodů uvedených ve 133. až 136. bodě odůvodnění musí být argument orgánů Spojeného království, že neobchodní finanční zisky ze způsobilých úvěrových ujednání a neobchodní finanční zisky z úvěrů společností ve Spojeném království patřících do skupiny nejsou srovnatelné, zamítnut.
- (138) Pokud jde o srovnatelnost s neobchodními finančními zisky pocházejícími z externích úvěrů, což orgány Spojeného království označují jako *krycí společnosti*, Komise konstatuje, že Spojené království považuje za krycí společnost uspořádání, kdy se níže zdaněná ovládaná zahraniční společnost využije jako prostředník pro uložení finančních prostředků u banky, aby výsledné neobchodní finanční zisky neplynuly společnosti ve Spojeném

⁽⁹⁹⁾ V tomto ohledu viz HMRC International Manual, INTM217190: „Jestliže ovládaná zahraniční společnost poskytne dlouhodobý úvěr treasury společnosti, která je rezidentem Spojeného království, a tato společnost následně příslušné finanční prostředky použije k poskytnutí řady krátkodobých úvěrů jiným členům skupiny, pak budou neobchodní finanční zisky ovládané zahraniční společnosti nejspíše spadat do působnosti kapitoly 5 a v případě podání žádosti podle kapitoly 9 bude nutné zohlednit pravidla týkající se konečného dlužníka.“

⁽¹⁰⁰⁾ Erozi základu daně lze odlišit od umělého vyvádění zisků (nebo přesouvání zisku) podle toho, že v prvním případě se jedná o erozi základu daně poplatníka prostřednictvím nadměrných odpočtů, zatímco ve druhém případě jde o to, že příjemce příjmu snižuje svůj základ daně umělým vyvedením tohoto příjmu do zahraničí. První z těchto problémů se obvykle řeší prostřednictvím pravidel pro omezení odpočitatelnosti úroků (viz například článek 4 směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem), zatímco druhý z nich řeší pravidla CFC.

⁽¹⁰²⁾ V bodě 78 zprávy G20/OECD o BEPS v akční oblasti č. 3 se uvádí: „Obecná obava, z níž vychází zacházení s výnosy z úroků a finančních činností, spočívá v tom, že tyto příjmy lze snadno přesouvat, a proto je mateřská společnost mohla přesunout do ovládané zahraniční společnosti, což mohlo vést k nadměrné finanční páce u mateřské společnosti a překapitalizování u ovládané zahraniční společnosti. Výnosy z úroků a finančních činností vedou k této obavě s větší pravděpodobností, pokud byly získány od přidružených stran, pokud je ovládaná zahraniční společnost překapitalizovaná, pokud byly činnosti přispívající ke vzniku úroků prováděny mimo jurisdikci ovládané zahraniční společnosti nebo pokud tyto příjmy nepocházejí z aktivního finančního podnikání.“, Právě tyto situace, které podle OECD objektivně vzbuzují největší obavy z přesouvání příjmů, jsou okolnostmi, za kterých Spojené království používá sporné opatření.“ Právě tyto situace, které podle OECD objektivně vzbuzují největší obavy z přesouvání příjmů, jsou okolnostmi, za kterých Spojené království používá sporné opatření.

- (142) Komise tedy odmítá první argument Spojeného království, že neobchodní finanční zisky ovládané zahraniční společnosti, které nepocházejí ze způsobilého úvěrového vztahu, jsou samy o sobě uměle vyvedené, což nelze říci o neobchodních finančních ziscích ze způsobilého úvěrového vztahu, a to znamená, že na základě tohoto argumentu nelze přijmout tvrzení, že se jedná o situaci, jež s ohledem na cíl pravidel CFC Spojeného království nejsou právně a skutkově srovnatelné. Komise navíc nevidí žádný rozpor mezi tímto závěrem a svou dosavadní rozhodovací praxí u nizozemského režimu Groepsrentebox a maďarského daňového režimu pro úroky uvnitř skupiny. Komise podotýká, že – navzdory tomu, co zřejmě tvrdí Spojené království – žádné ze zmíněných rozhodnutí nepotvrzuje, že v případě opatření týkajícího se společností obchodujících s přidruženými stranami musí být referenční systém nutně omezen na pravidla pro tyto typy transakcí.

6.4.2.2. Povinnost dodržovat svobody zakotvené ve Smlouvě u osvobozených a neosvobozených kategorií ovládaných zahraničních společností

- (143) Svým druhým argumentem orgány Spojeného království podle všeho naznačují, že u subjektů podléhajících zpoplatnění s ovládanou zahraniční společností, které plynou neobchodní finanční zisky ze způsobilých úvěrových vztahů, je třeba uplatňovat shovívavější přístup než u subjektů podléhajících zpoplatnění s ovládanou zahraniční společností, které plynou jiné neobchodní finanční zisky, aby byl zajištěn soulad se svobodami zakotvenými ve Smlouvě. To jinými slovy znamená, že bez osvobození stanoveného v kapitole 9 by existovalo riziko, že zdaněním zisků ze způsobilých úvěrových ujednání budou porušeny svobody zakotvené ve Smlouvě. U zdanění jiných neobchodních finančních zisků by takové riziko neexistovalo. Obě situace by proto nebyly srovnatelné. Orgány Spojeného království v této souvislosti připomínají, že reforma v oblasti ovládaných zahraničních společností, která sporné opatření zavedla, byla do značné míry motivována závěry Soudního dvora ve věci *Cadbury Schweppes*. Spojené království zejména zdůrazňuje obtíže spojené se snahou dosáhnout souladu s rozsudkem ve věci *Cadbury Schweppes* v situaci, kdy neexistuje žádná judikatura ani jasné pokyny ohledně používání a výkladu pojmu „čistě vykonstruované operace“ v různých případech ⁽¹⁰³⁾. V této situaci kapitola 9 v zájmu vytvoření spravovatelného souboru pravidel, který je také slučitelný s právem Unie, obsahuje mechanické testy a pevné procentní podíly stanovené na úrovních, o nichž se mělo za to, že zajistí, aby byly zpoplatnitelné zisky určeny způsobem odpovídajícím této judikatuře. Podle Spojeného království jsou nová pravidla koncipována s cílem minimalizovat riziko nadměrného zahrnutí zisků, protože to by mohlo vést k napadení pravidel CFC podle práva Unie ⁽¹⁰⁴⁾.
- (144) Komise nepřijímá ani druhý argument předložený Spojeným královstvím, protože je založen na nesprávných a nekonzistentních závěrech vyvozených z judikatury Soudního dvora.
- (145) Jak bude doloženo v následujícím oddíle (6.4.3) tohoto rozhodnutí, zrušení osvobození stanoveného v kapitole 9 pro neobchodní finanční zisky ze způsobilých úvěrových vztahů v případě, že jsou funkce SPF vykonávány ve Spojeném království, by nepředstavovalo riziko porušení svobod zakotvených ve Smlouvě. V tomto oddíle se však Komise zaměří na argument, podle kterého by riziko porušení svobod zakotvených ve Smlouvě bylo rozdílné u zdanění různých druhů neobchodních finančních zisků.
- (146) Komise nesouhlasí s tím, že by (možné riziko) porušení svobod zakotvených ve Smlouvě bylo posuzováno jinak u ovládané zahraniční společnosti, které plynou neobchodní finanční zisky ze způsobilého úvěrového vztahu, než u ovládané zahraniční společnosti, které plynou jiné neobchodní finanční zisky, což by znamenalo, že se v obou případech nejedná o srovnatelnou právní a skutkovou situaci s ohledem na cíl pravidel CFC.
- (147) V rozsudku ve věci *Cadbury Schweppes* ⁽¹⁰⁵⁾ se připomíná předchozí judikatura Soudního dvora, ve které bylo objasněno, že cílem svobody usazování je umožnit státnímu příslušníkovi členského státu zřídit vedlejší provozovnu v jiném členském státě, aby tam vykonával svou činnost, a podporovat tak hospodářskou a společenskou provázanost uvnitř Společenství. Soudní dvůr stanovil, že k tomu, aby právní předpisy

⁽¹⁰³⁾ Dopis Spojeného království ze dne 15. ledna 2018 v reakci na rozhodnutí o zahájení řízení, bod 155.

⁽¹⁰⁴⁾ Tamtéž, bod 26.

⁽¹⁰⁵⁾ Rozsudek Soudního dvora ze dne 12. září 2006, *Cadbury Schweppes plc a Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue*, C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544.

o ovládaných zahraničních společnostech byly v souladu s právem Společenství, musí být jejich použití vyloučeno, pokud bez ohledu na existenci důvodů daňové povahy založení ovládané zahraniční společnosti odpovídá hospodářské realitě ⁽¹⁰⁶⁾. To znamená, že založení ovládané zahraniční společnosti musí odpovídat skutečnému usazení, jehož účelem je výkon skutečných hospodářských činností v hostitelském členském státě ⁽¹⁰⁷⁾.

- (148) Komise v rozsudku ve věci *Cadbury Schweppes* nevidí žádné argumenty na podporu názoru, že povinnosti vyplývající ze svobod zakotvených ve Smlouvě mají na subjekty podléhající zpoplatnění s ovládanými zahraničními společnostmi, kterým plynou neobchodní finanční zisky, různý dopad podle kvality a povahy dlužníka dané ovládané zahraniční společnosti. Důležité je, zda sama ovládaná zahraniční společnost odpovídá hospodářské realitě, a u této podmínky nelze předpokládat, že je splněna nebo není splněna, pouze na základě státní příslušnosti dlužníka nebo vztahu s dlužníkem, který platí pasivní úroky.
- (149) Pokud orgány Spojeného království tvrdí, stejně jako to zřejmě tvrdí některé zúčastněné strany, že uplatnění sporné výjimky je podmíněno tím, že ovládaná zahraniční společnost splňuje test provozních prostor, což by mělo význam pro účely svobod zakotvených ve smlouvě, konstatuje Komise, že takováto podmínka nemůže v žádném případě ovlivnit analýzu srovnatelnosti. Tato analýza vyžaduje posouzení otázky, zda jsou neobchodní finanční zisky z úvěrů zahraničním společnostem ve skupině skutkové a právně srovnatelné s neobchodními finančními zisky z úvěrů třetím stranám nebo z úvěrů společnostem ve skupině usazeným ve Spojeném království s ohledem na cíl pravidel CFC a za jinak stejných podmínek. To je zřejmým požadavkem v každé analýze srovnatelnosti, protože doplněním dalších aspektů v jedné ze situací, a nikoli v druhé, bude nevyhnutelně ovlivněna srovnatelnost obou situací, a hodnocení tak bude neúčinné. Jinými slovy by uvedená podmínka mohla být do analýzy srovnatelnosti zahrnuta, ale pouze tehdy, pokud by byla použita pro obě strany; tj. muselo by jít o srovnání mezi ovládanou zahraniční společností splňující test provozních prostor, které plynou neobchodní finanční zisky ze způsobilých úvěrových vztahů, a jinou ovládanou zahraniční společností splňující test provozních prostor, které plynou jiné neobchodní finanční zisky. V tomto případě by se s první z těchto společností podle sporného opatření i nadále zacházelo lépe, přestože by byla s ohledem na cíl pravidel CFC ve srovnatelné právní a skutkové situaci.
- (150) Komise proto dospěla k závěru, že ustanovení o zpoplatnění obsažená v pravidlech CFC Spojeného království, která se konkrétně týkají neobchodních finančních zisků, rozlišují mezi subjekty podléhajícími zpoplatnění s ovládanou zahraniční společností, již plynou neobchodní finanční zisky ze způsobilých úvěrových vztahů, které mohou podat žádost podle kapitoly 9, na jedné straně a subjekty podléhajícími zpoplatnění s ovládanou zahraniční společností, již plynou neobchodní finanční zisky z jiných pasivních úvěrů, na straně druhé. S ohledem na cíl sledovaný pravidly CFC Spojeného království, kterým je chránit základ daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království zpoplatněním zisků z činností a aktiv ve Spojeném království, které byly uměle vyvedeny ze Spojeného království do přidružených subjektů-nerezidentů, jsou obě situace ve skutečnosti právně a skutkově srovnatelné.
- (151) Z těchto důvodů představuje sporné opatření odchylku od obecného pravidla v rámci režimu Spojeného království pro ovládané zahraniční společnosti. Subjekty podléhající zpoplatnění, které mají ovládanou zahraniční společnost vytvářející neobchodní finanční zisky ze způsobilého úvěrového vztahu a které podaly žádost podle kapitoly 9, totiž osvobozuje od poplatku CFC, který subjekty podléhající zpoplatnění s ovládanou zahraniční společností, již plynou neobchodní finanční zisky, obvykle hradí. To znamená, že všechny subjekty podléhající zpoplatnění, které podaly žádost podle kapitoly 9, získaly prima facie selektivní výhodu.

6.4.3. Odůvodnění na základě povahy nebo celkové struktury daňového systému

- (152) Opatření, které se odchyluje od referenčního systému, může být přesto odůvodněno povahou nebo celkovou strukturou tohoto systému. Tak je tomu v případě, že dotýčný členský stát může prokázat, že opatření vyplývá přímo ze základních nebo řídicích principů referenčního systému, nebo pokud je opatření výsledkem mechanismů vlastních tomuto systému, které jsou nezbytné pro jeho fungování a účinnost ⁽¹⁰⁸⁾.

⁽¹⁰⁶⁾ Tamtéž, bod 65.

⁽¹⁰⁷⁾ Tamtéž, bod 66.

⁽¹⁰⁸⁾ Rozsudek Soudního dvora ze dne 8. září 2011, *Paint Graphos a další*, spojené věci C-78/08 až C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, bod 69. Rozsudek ve věci *Gillespie a další*, EU:C:2011:550, bod 69.

- (153) Je třeba připomenout, že v případě tohoto odůvodnění nesou důkazní břemeno orgány Spojeného království. Komise proto níže zkontroluje, zda orgány Spojeného království v tomto případě existenci takového odůvodnění prokázaly. Zúčastněné strany nepředložily jiná odůvodnění, než jaká předložilo Spojené království.
- (154) Orgány Spojeného království v této souvislosti v zásadě předložily dva argumenty odůvodňující a priori selektivní povahu sporného opatření. Zaprvé tvrdí, že cílem opatření je zajistit, aby byl systém říditelný a spravovatelný jak pro HMRC, tak pro daňové poplatníky, a zadruhé tvrdí, že opatření zajišťuje soulad s judikaturou Soudního dvora v oblasti základních svobod Unie.

6.4.3.1. K údajnému odůvodnění složitostí historického sledování původu finančních prostředků

- (155) Pokud jde o první argument, orgány Spojeného království tvrdí, že cílem standardního 75 % osvobození je řešit inherentní obtížnost a složitost historického sledování původu finančních prostředků používaných k financování úvěrů poskytovaných ovládanou zahraniční společností. To je zvláště problematické v případě nadnárodních skupin, u nichž finanční mechanismy obvykle zahrnují složité struktury financování. Orgány Spojeného království v této souvislosti vysvětlily, že finanční společnosti skupiny jsou často zakládány v rámci složité reorganizace nebo akvizice, že jejich úvěry často byly a nadále jsou refinancovány, konsolidovány, směňovány a znovu přiřazovány a že jsou často akcionáři v zahraničních operacích skupiny, a tedy jsou příjemci rozdělovaného zisku, ze kterého mohou být úvěry financovány nebo refinancovány. Tato složitá sledovatelnost financování úvěrů je podle orgánů Spojeného království typická pro finanční společnosti skupiny u nadnárodních společností.
- (156) Všechny tyto vlastnosti podle orgánů Spojeného království vedou k tomu, že pro daňové poplatníky ve Spojeném království je složité a náročné používat v rámci režimu vlastního vyměření daně test kapitálu spojeného se Spojeným královstvím podle kapitoly 5, ale také pro HMRC je obtížné tento test prosazovat.
- (157) Orgány Spojeného království vysvětlily, že zákonodárce Spojeného království z tohoto důvodu zavedl odlišné pravidlo pro určení a vyčíslení uměle vyvedených zisků v případě pasivních úroků pocházejících ze způsobilého úvěrového vztahu; toto pravidlo se snadněji používá a prosazuje a současně zajišťuje dostatečnou ochranu základu daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království v souladu s cílem tamních pravidel CFC. Toto odlišné pravidlo podle orgánů Spojeného království vychází z toho, že místo navázání poplatku CFC na financování z kapitálu spojeného se Spojeným královstvím a skutečného dohledávání původního zdroje financování se poplatek CFC vyměří z pevného podílu neobchodních finančních zisků ovládané zahraniční společnosti, které pocházejí ze způsobilého úvěrového vztahu.
- (158) Podíl, který byl v této souvislosti zvolen, má odrážet skutečnost, že bez důvodů daňové povahy by takováto ovládaná zahraniční společnost, jež je finanční společností skupiny, byla financována prostřednictvím kombinace dluhu a vlastního kapitálu, přičemž z dluhového financování této společnosti by vznikl výnos z úroků pro mateřskou společnost ve Spojeném království. Spojené království ve svých připomínkách dále vysvětlilo, že přístup s 25 % poplatkem (75 % osvobozením) byl přijat na základě konzultací a zvážení široké škály poměrů financování zjištěných z údajů o trhu, ze kterých u plně kapitálově financovaných ovládaných zahraničních společností vyplývá předpokládaný poměr mezi dluhem a vlastním kapitálem 1:3. V souladu se zvoleným přístupem a s cílem zabránit nadměrnému zahrnutí zisků sporné opatření za příslušných okolností umožňuje zvýšit 75 % osvobození (snížit 25 % zahrnutí), například pokud může ovládaná zahraniční společnost na základě reálných skutečností a okolností prokázat, že její úvěry jsou z více než 75 % financovány z prostředků nepocházejících ze Spojeného království.
- (159) Komise konstatuje, že toto vysvětlení potvrzují pokyny HMRC, kde se v úvodních poznámkách ke kapitole 9 uvádí:

„osvobození neobchodních finančních zisků stanovená v kapitole 9 byla zavedena s cílem řešit obtížné otázky, které vznikají v důsledku zastupitelnosti peněz v rámci nadnárodní skupiny.“ Tato pravidla do značné míry nahrazují nutnost zjišťovat přesný zdroj a historii finančních uspořádání skupiny (dohledávání) a míru, v jaké připadají na Spojené království.“⁽¹⁰⁹⁾

- (160) V této souvislosti a s ohledem na pravidla proti zneužívání může Komise obecně přijmout, že o *a priori* selektivním opatření, které se používá ve zvláštních případech s cílem zajistit, aby pravidla proti vyhýbání se daňovým povinnostem v těchto případech byla dostatečně robustní a současně říditelná a spravovatelná, lze

⁽¹⁰⁹⁾ HMRC Internal Manual, International Manual, INTM216100.

skutečně říci, že vyplývá z inherentního mechanismu nezbytného pro fungování a účinnost pravidel CFC, pokud je v souladu se zásadou proporcionality ⁽¹¹⁰⁾. *A priori* selektivní opatření by v takovém případě bylo odůvodněné, a proto by nesplňovalo podmínku týkající se selektivity dotčené výhody, jak vyžaduje čl. 107 odst. 1 Smlouvy.

- (161) Jak je uvedeno výše v oddíle 2.1.2, skutečnost, že pravidla CFC prostřednictvím vyloučení založených na rizicích omezují působnost ustanovení o zpoplatnění ovládaných zahraničních společností na situace s vysokým rizikem ztráty daňových příjmů pro státní pokladnu Spojeného království nebo s vysokým potenciálem pro umělost, je v souladu s těmito zásadami. Stejně tak Komise konstatuje, že používání obecných procentních podílů a mechanických pravidel založených na standardních poměrech místo individuálního posuzování každého případu může být za určitých okolností přijatelné, pokud je prokázáno, že by individuální posuzování každého případu bylo spojeno se složitými, nákladnými a zatěžujícími formalitami, a pokud jsou použita procenta a poměry v souladu se zásadou proporcionality. V tomto ohledu Komise nemohla přesvědčivě prokázat, že poměr zvolený Spojeným královstvím pro aproximaci části kapitálu ovládané zahraniční společnosti, která pochází ze Spojeného království, není přiměřený, ani nemohla úspěšně stanovit jiný, vhodnější poměr.
- (162) Vzhledem k těmto úvahám a s ohledem na argumenty a vysvětlení předložené orgány Spojeného království během formálního šetření Komise v míře související s testem založeným na „kapitálu spojeném se Spojeným královstvím“ a pouze v této míře přijímá, že sporné opatření lze považovat za opatření, které konkrétně u ovládaných zahraničních společností, jimž plynou neobchodní finanční zisky ze způsobilého úvěrového vztahu, zajišťuje, aby pravidla CFC mohla být uplatňována spravovatelným způsobem, aniž by podniky a daňové orgány Spojeného království musely provádět neúměrně zatěžující dohledávání, a současně zajišťuje uložení poplatku CFC u zisků z aktiv ve Spojeném království, které lze přiměřeně označit za uměle vyvedené ze Spojeného království. Z těchto důvodů Komise *a priori* selektivní povahu sporného opatření považuje za odůvodněnou, a tedy nikoli selektivní, v míře, v jaké by stanovení poplatku CFC a určení jeho výše podle kapitoly 5 bylo založeno výlučně na testu kapitálu spojeného se Spojeným královstvím podle článku 371EC kapitoly 5 zákona TIOPA, což by vyžadovalo neúměrně zatěžující dohledávání.
- (163) Komise ovšem podotýká, že test založený na „kapitálu spojeném se Spojeným královstvím“ pro stanovení poplatku CFC u neobchodních finančních zisků je pouze jedním ze dvou obecných testů obsažených v kapitole 5 – vedle testu založeného na přístupu, jenž se v pravidlech CFC Spojeného království využívá obecně, tedy testu funkcí SPF. Komise připomíná, že další test byl do kapitoly 5 vedle obecného testu funkcí SPF zařazen s cílem zajistit, aby byl příslušný poplatek CFC vyměřen i v situacích, kdy neobchodní finanční zisky vznikají s omezenými funkcemi SPF nebo kdy lze příslušné funkce SPF obtížně určit.
- (164) V situacích, kdy je poplatek CFC založen na použití testu funkcí SPF a funkce SPF týkající se aktiv a rizik vedoucích ke vzniku neobchodních finančních zisků ze způsobilých úvěrových vztahů jsou vykonávány ve Spojeném království, není uplatňování *a priori* selektivního mechanického pravidla stanoveného ve sporném opatření odůvodněné. V těchto situacích neexistují inherentní mechanismy, kvůli nimž by uplatňování mechanického pravidla bylo nezbytné pro fungování a účinnost pravidel CFC.
- (165) Pokyny HMRC k pravidlům CFC se zabývají místem výkonu funkcí SPF u neobchodních finančních zisků a ukazují, že uvedené mechanické pravidlo není nezbytné:

„Aktivní rozhodování o obnově velkých vnitroskupinových úvěrů může být plánováno a prováděno zahraniční treasury společnosti skupiny, ale původní plánování a rozhodnutí strukturovat investici formou vnitroskupinového úvěru zůstane důležitým faktorem. V případě významných strukturálních úvěrů v nadnárodní skupině s vedením ve Spojeném království, které souvisejí například s akvizicí, bychom obvykle

⁽¹¹⁰⁾ Viz například rozsudek Soudního dvora ze dne 8. září 2011, *Paint Graphos*, spojené věci C-78/08 až C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, body 69 a 73 až 75 a rozsudek Tribunálu ze dne 4. února 2016, věc T-287/11, *Heitkamp BauHolding GmbH v. Evropská komise*, T-287/11, ECLI:EU:T:2016:60, bod 160.

očekávali, že hlavní funkce SPF budou ve Spojeném království i v případě, že funkce treasury/finanční funkce skupiny jsou vykonávány jinde. Dostupnost a forma financování budou důležitou součástí procesu hodnocení investice, který by vyžadoval zapojení provozního centra i v případě, že na regionální střediska a divize byla přenesena značná autonomie.“⁽¹¹¹⁾

- (166) Obecný předpoklad, že pokud jde o větší středně- až dlouhodobé mezipodnikové úvěry, budou funkce SPF související s neobchodními finančními zisky ze způsobilých úvěrových vztahů obvykle spadat pod finanční funkci skupiny, vyplývá také z jiné části pokynů HMRC, která se zabývá tím, zda by tito daňoví poplatníci měli, nebo neměli podat žádost o uplatnění sporného opatření:

„Očekáváme, že u větších středně- až dlouhodobých úvěrů financovaných vlastním kapitálem bude za funkce SPF související s poskytnutím úvěru a ve většině případů i s další správou úvěru odpovídat finanční funkce skupiny (tj. funkce zahrnující týmy odpovědné za účetnictví, daně, treasury, podnikové finance a fúze a akvizice nebo podobný centrální subjekt), a nikoli pouze tým odpovědný za treasury skupiny. Zkušenosti ukazují, že tento typ úvěrů je plánován a řízen z „centra“. Skutečný věřitel může být považován za toho, kdo přijal rozhodnutí o poskytnutí úvěru, ale ve většině případů nebude tím, kdo inicioval nebo naplánoval vnitroskupinové finanční struktury.

Tvrzení, že příslušné funkce SPF jsou vykonávány věřitelem nebo jinými subjekty mimo finanční funkci skupiny, je proto třeba v takových situacích pečlivě prověřit. V případě velkých strukturálních úvěrů očekáváme, že všechny nebo většina funkcí SPF budou vykonávány ve Spojeném království.“⁽¹¹²⁾

- (167) Mezipodnikové finanční operace, financování konkrétních zahraničních projektů a další druhy strukturovaných úvěrů tedy budou obvykle vyžadovat funkce provozního rozhodování a monitorování. Kromě toho lze důvodně předpokládat, že funkce SPF, které mají význam pro tyto druhy způsobilých úvěrových vztahů, budou úzce souviset s umístěním finanční funkce v rámci nadnárodní skupiny.
- (168) Je také třeba zdůraznit, že ani orgány Spojeného království, ani zúčastněné strany netvrdily, že by bylo obtížné dohledat významné rozhodovací funkce u neobchodních finančních zisků a že by osvobození stanovené v kapitole 9 byla odůvodněna nutností vyhnout se zatěžujícímu dohledávání ohledně místa výkonu funkcí SPF.
- (169) Souhrnně řečeno, Komise přijímá odůvodnění předložené orgány Spojeného království, že sporné opatření umožňuje vyhnout se nepřiměřeně zatěžujícímu dohledávání, o němž lze říci, že vyplývá z inherentního mechanismu nezbytného pro fungování a účinnost pravidel CFC. Toto odůvodnění by se však uplatnilo pouze tehdy, pokud by byl poplatek CFC podle kapitoly 5 založen výhradně na testu „kapitálu spojeného se Spojeným královstvím“. Komise toto odůvodnění odmítá v případech, kdy by poplatek CFC podle kapitoly 5 bylo možno uplatnit a stanovit bez nepřiměřené zátěže použitím běžných pravidel pro přiřazení na základě testu funkcí SPF.

6.4.3.2. K údajnému odůvodnění nutností dodržovat svobody zakotvené ve Smlouvě

- (170) Jelikož Komise považuje sporné opatření za částečně odůvodněné, a v této míře je tedy nepovažuje za selektivní, jak je shrnuto v předchozím bodě odůvodnění, musí pouze posoudit, zda druhý argument předložený orgány Spojeného království – soulad se svobodami zakotvenými ve Smlouvě – může odůvodnit *a priori* selektivní povahu sporného opatření, která není odůvodněna prvním argumentem. Otázka, kterou je třeba zodpovědět, tedy zní, zda u subjektů podléhajících zpoplatnění s ovládanou zahraniční společností vytvářející neobchodní finanční zisky ze způsobilého úvěrového vztahu může povinnost Spojeného království neuplatňovat opatření omezující svobodu usazování svých podniků-rezidentů, která vyplývá z práva Unie, odůvodnit stanovení poplatku CFC na základě sporného opatření místo použití obecných testů podle kapitoly 5 v situaci, kdy jsou funkce SPF související s neobchodními finančními zisky ze způsobilého úvěrového vztahu vykonávány ve Spojeném království. Komise se nedomnívá, že by tomu tak bylo.
- (171) Uložení daně ze zisků zahraničních dceřiných společností pouze v rozsahu, v jakém je lze připsat domácím aktivům a činnostem, neomezuje svobodu usazování, protože se řídí stejnými zásadami, jako jsou zásady, na nichž je založen schválený přístup OECD týkající se připisování zisků zahraničního subjektu domácí stálé

⁽¹¹¹⁾ HMRC Internal Manual, International Manual, INTM203380.

⁽¹¹²⁾ HMRC Internal Manual, International Manual, INTM203410.

provozovně. Tento přístup vychází ze zásady obvyklých tržních podmínek. Analýza funkcí SPF v pravidlech CFC Spojeného království skutečně funguje tímto způsobem. Zajišťuje, aby byl vyměřen poplatek CFC ze zisků ovládané zahraniční společnosti, avšak pouze z těch zisků, které byly uměle vyvedeny ze Spojeného království, přičemž určení a vyčíslení těchto uměle vyvedených zisků je založeno na testu, jenž nejprve určuje, které funkce SPF významné pro vytváření zisků ovládané zahraniční společnosti jsou vykonávány ve Spojeném království, a následně činí předmětem poplatku CFC pouze tu část zisků této společnosti, která je úměrná příslušným funkcím SPF vykonávaným ve Spojeném království. Vzhledem k tomuto účinku testu SPF by poplatek CFC založený na tomto testu měl být v souladu s ustanoveními práva Unie v oblasti svobody usazování na základě definice a vysvětlení pojmu zneužívání Soudním dvorem.

(172) Závěr vyvozený v předchozím bodě odůvodnění je ve skutečnosti v souladu s koncepcí článku 7 směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem, který členským státům ukládá povinnost zavést do vnitrostátních právních předpisů pravidlo pro ovládané zahraniční společnosti. Jak je vysvětleno ve 43. bodě odůvodnění, dává uvedená směrnice členským státům dvě možnosti, jak pravidlo pro ovládané zahraniční společnosti koncipovat. První možnost se týká pravidla, jež cílí na konkrétní druhy zisku, které – pokud jsou níže zdaněné – by měly být zdaněny podle pravidla pro ovládané zahraniční společnosti. Toto pravidlo je spojeno s „únikovou doložkou“ v čl. 7 odst. 2 písm. a) směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem: *„Toto písmeno se nepoužije, pokud ovládaná zahraniční společnost vykonává podstatnou hospodářskou činnost s využitím personálu, vybavení, majetku a prostor, což je doloženo příslušnými skutečnostmi a okolnostmi.“* Účelem uvedené doložky je zajistit soulad se svobodami zakotvenými v právu Unie na základě definice a vysvětlení pojmu zneužívání Soudním dvorem. Druhá možnost se týká pravidla založeného na testu funkcí SPF, které stejně jako pravidla CFC Spojeného království stanoví, že poplatku CFC by měly podléhat zisky ovládané zahraniční společnosti odvozené od funkcí SPF vykonávaných v ovládajícím členském státě. Na tuto druhou možnost se čl. 7 odst. 2 písm. a) směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem (úniková doložka) nevztahuje a nejedná se o chybu. Důvodem je, že normotvůrce EU dospěl k závěru, že u pravidla pro ovládané zahraniční společnosti založeného na funkcích SPF není taková úniková doložka zapotřebí k zajištění souladu se svobodami zakotvenými v právu Unie, a to z přesně stejných důvodů, jaké jsou vysvětleny v předchozím bodě odůvodnění ⁽¹¹³⁾.

(173) Jelikož uložení poplatku CFC na základě obecného testu funkcí SPF podle kapitoly 5 nepředstavuje omezení svobody usazování stanovené v právu Unie, není druhý argument Spojeného království, podle něhož je sporné opatření zapotřebí k zajištění souladu se svobodami zakotvenými ve Smlouvě, namístě a nemůže odůvodnit *a priori* selektivní zacházení v těchto situacích.

(174) Komise dospěla k závěru, že sporné opatření poskytuje *a priori* selektivní výhodu poplatníkům daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království, kteří ovládají ovládanou zahraniční společnost vytvářející neobchodní finanční zisky ze způsobilých úvěrových vztahů, v situacích, kdy jsou funkce SPF s významem pro tyto zisky vykonávány ve Spojeném království, a tuto *a priori* selektivní výhodu nelze odůvodnit potřebností spravovatelných a řiditelných pravidel proti zneužívání ani potřebou neporušovat svobody zakotvené ve Smlouvě. Jelikož orgány Spojeného království a zúčastněné strany nepředložily žádné jiné argumenty odůvodňující tuto *a priori* selektivní výhodu a Komise během formálního šetření nezjistila žádné jiné skutečnosti, které by ji odůvodňovaly, dospěla Komise k závěru, že sporné opatření – v míře popsané v tomto bodě odůvodnění – nelze považovat za opatření přímo vyplývající z vnitřních základních nebo řídicích principů pravidel CFC Spojeného království ani za opatření, které je výsledkem inherentních mechanismů, které jsou nezbytné pro fungování a účinnost tohoto systému. V této míře tedy sporné opatření nemůže být odůvodněno povahou a celkovou strukturou referenčního systému.

6.4.4. Závěr ohledně existence selektivní výhody

(175) Z důvodů uvedených v tomto oddíle učinila Komise závěr, že sporné opatření poskytuje selektivní výhodu poplatníkům daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království, kteří neobchodní finanční zisky plynoucí ze způsobilého úvěrového vztahu uměle vyvádějí do ovládané zahraniční společnosti, pokud jsou funkce SPF s významem pro tyto zisky zjištělné a jsou vykonávány ve Spojeném království, a to tak, že tyto poplatníky osvobozuje od poplatku CFC, který by jinak museli platit v rámci obvyklého systému vyměřování poplatku CFC podle pravidel CFC Spojeného království.

⁽¹¹³⁾ Směrnice (EU) 2016/1164.

6.4.5. Příjemci sporného režimu

- (176) Příjemci sporného režimu jsou subjekty ve Spojeném království ovládající ovládanou zahraniční společnost, které plynou neobchodní finanční zisky ze způsobilých úvěrových vztahů, pokud se tento režim použije pro neobchodní finanční zisky ze způsobilých úvěrových vztahů spadající do působnosti článku 371EB (Činnosti ve Spojeném království) zákona TIOPA. Komise konstatuje, že všechny tyto subjekty jsou součástí nadnárodní skupiny, protože jak ovládaná zahraniční společnost, tak zahraniční společnost nebo společnosti ve skupině, které jsou financovány prostřednictvím způsobilého úvěrového vztahu, musí být společně ovládány ze Spojeného království.

6.5. Závěr ohledně existence podpory

- (177) Na základě analýzy uvedené v oddílech 6.1 až 6.4 dospěla Komise k závěru, že sporné opatření poskytuje selektivní výhodu příjemcům režimu popsaným ve 176. bodě odůvodnění, jakož i nadnárodním skupinám, do kterých patří. Tato selektivní výhoda je přičitatelná Spojenému království, je financována ze státních prostředků, narušuje nebo může narušit hospodářskou soutěž a je způsobilá ovlivnit obchod uvnitř Unie. Sporný režim proto představuje státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy.
- (178) Jelikož sporné opatření vede ke snížení nákladů, které by jeho příjemci měli obvykle nést v rámci svých ročních obchodních činností, je třeba považovat je za opatření, které poskytuje příjemcům a nadnárodním skupinám, k nimž přísluší, provozní podporu.
- (179) Komise dále poznamenává, že změny režimu provedené během formálního vyšetřovacího řízení, uvedené v oddíle 2.3, zajišťují, že od 1. ledna 2019 nelze žádost o uplatnění sporného opatření podat v případě neobchodních finančních zisků ze způsobilých úvěrových vztahů, které pocházejí z aktiv a rizik, u nichž jsou příslušné funkce SPF vykonávány ve Spojeném království. Vzhledem k tomu, že tyto změny režim uvádějí do souladu s pravidly státní podpory, nemá Komise proti pozmeněnému režimu, který se uplatňuje od 1. ledna 2019, žádné námitky.

6.6. Protiprávnost podpory

- (180) Podle čl. 108 odst. 3 Smlouvy jsou členské státy povinny informovat Komisi o každém záměru poskytnout podporu (oznamovací povinnost) a nesmějí zamýšlená opatření podpory provést, dokud Komise nepřijme ohledně dotčené podpory konečné rozhodnutí (povinnost zdržet se jednání).
- (181) Sporné opatření bylo zavedeno ke dni 1. ledna 2013, tedy dlouho poté, co Smlouva vstoupila ve Spojeném království v platnost, a netýká se jej ani žádný z dalších důvodů, proč by mělo být klasifikováno jako existující podpora podle čl. 1 písm. b) procesního nařízení (EU) 2015/1589. Představuje tedy nový režim podpory.
- (182) Komise konstatuje, že jí Spojené království neoznámilo záměr poskytnout podporu na základě sporného opatření a nedodrželo ani povinnost zdržet se jednání stanovenou v čl. 108 odst. 3 Smlouvy. Sporné opatření proto představuje protiprávní podporu ve smyslu čl. 1 písm. f) nařízení (EU) 2015/1589.

6.7. Slučitelnost podpory

- (183) Státní podpora je považována za slučitelnou s vnitřním trhem, pokud spadá do některé z kategorií uvedených v čl. 107 odst. 2 Smlouvy, a může být považována za slučitelnou s vnitřním trhem, pokud Komise zjistí, že spadá do některé z kategorií stanovených v čl. 107 odst. 3 Smlouvy. Členský stát, který podporu poskytuje, však musí prokázat, že poskytnutá státní podpora je slučitelná s vnitřním trhem podle čl. 107 odst. 2 nebo 3 nebo čl. 106 odst. 2 Smlouvy.
- (184) Ani Spojené království, ani žádná zúčastněná strana se neodvolaly na žádný důvod, který by zakládal slučitelnost sporného opatření.
- (185) V tomto případě nenachází Komise žádný důvod pro slučitelnost sporného opatření. Kromě toho, jak je vysvětleno ve 178. bodě odůvodnění, je sporný režim třeba považovat za režim poskytující provozní podporu. Takovou podporu zpravidla nelze považovat za slučitelnou s vnitřním trhem podle čl. 107 odst. 3 Smlouvy, jelikož neusnadňuje rozvoj určitých činností nebo hospodářských oblastí. Výhody poskytnuté v rámci sporného opatření navíc nejsou časově omezené, postupně se nesnižují ani nejsou úměrné tomu, co je nezbytné k odstranění konkrétního ekonomického selhání trhu nebo k dosažení cíle obecného zájmu v dotčených oblastech.

- (186) V míře, v jaké představuje státní podporu, je tedy sporný režim neslučitelný s vnitřním trhem.

7. NAVRÁCENÍ STÁTNÍ PODPORY

- (187) V souladu se Smlouvou a ustálenou judikaturou Soudního dvora je Komise poté, co opatření kvalifikuje jako protiprávní a neslučitelnou státní podporu, oprávněna požádat dotčený členský stát, aby obnovil předchozí situaci na trhu. To se provádí navrácením státní podpory ⁽¹¹⁴⁾ a zrušením opatření podpory ⁽¹¹⁵⁾.
- (188) V souladu s tím ukládá čl. 16 odst. 1 nařízení (EU) 2015/1589 Komisi povinnost nařídit navrácení protiprávní a neslučitelné podpory. V tomto ustanovení se rovněž stanoví, že dotyčný členský stát učiní všechna nezbytná opatření, aby příjemce protiprávní podpory prohlášenou za neslučitelnou s vnitřním trhem navrátil. V čl. 16 odst. 2 nařízení (EU) 2015/1589 se stanoví, že podpora má být navržena včetně úroků od data, kdy byla protiprávní podpora k dispozici příjemci, do data jejího skutečného navrácení. Nařízení Komise (ES) č. 794/2004 podrobněji stanoví metody, které se použijí pro výpočet úroků pro navrácení podpory ⁽¹¹⁶⁾. Konečně čl. 16 odst. 3 nařízení (EU) 2015/1589 stanoví, že „navrácení se provede bezodkladně a v souladu s postupy vnitrostátního práva dotyčného členského státu za předpokladu, že umožňují okamžitý a účinný výkon rozhodnutí Komise“.
- (189) Kromě toho Komise podotýká, že se sporné opatření od 1. ledna 2019 již neuplatňuje.

7.1. Neexistence legitimního očekávání

- (190) V čl. 16 odst. 1 nařízení (EU) 2015/1589 se rovněž stanoví, že Komise nebude vyžadovat navrácení podpory, pokud by to bylo v rozporu s obecnými zásadami práva Unie.
- (191) Ačkoli ani orgány Spojeného království, ani žádná ze zúčastněných stran nepředložily výslovné argumenty, podle nichž by navrácení bránila zásada legitimního očekávání, Komise přesto posoudí její případné použití. V této souvislosti Komise konstatuje, že orgány Spojeného království s útvary Komise v letech 2009 a 2010 komunikovaly o revizi pravidel CFC ⁽¹¹⁷⁾. Jednalo se o výměnu formálních dopisů týkajících se otázky, zda změny starých pravidel CFC Spojeného království (z doby před rokem 2013), které Spojené království provedlo, náležitě řeší jeho povinnost vyhovět rozsudku Soudního dvora ve věci *Cadbury Schweppes*, což zmínila jedna ze zúčastněných stran.
- (192) Zásada ochrany legitimního očekávání se týká všech osob, které mohou mít oprávněnou a podloženou naději poté, co se jim dostalo přesných, nepodmíněných a shodujících se ujištění od příslušných orgánů Unie. Tato ujištění musí být poskytnuta v souladu s použitelnými normami ⁽¹¹⁸⁾.
- (193) V daném případě nelze výměnu dopisů mezi útvary Komise a orgány Spojeného království v souvislosti uvedené ve 191. bodě odůvodnění považovat za poskytnutí přesného a nepodmíněného ujištění ohledně souladu výjimky „Group Financing Exemption“ s předpisy Unie o státní podpoře. Tato výměna se neuskutečnila v souvislosti s diskuzí o pravidlech státní podpory EU a rozhodně ne v rámci formálního řízení podle čl. 108 odst. 2 Smlouvy. Diskuze o ovládaných zahraničních společnostech se týkala věci *Cadbury Schweppes* v souvislosti s případným porušením svobody usazování u těchto společností. V důsledku toho nemohlo být Spojenému království ani příjemcům režimu v těchto dopisech poskytnuto žádné ujištění o neexistenci státní podpory v souvislosti s pravidly CFC zavedenými v roce 2013 nebo konkrétněji se sporným opatřením.

⁽¹¹⁴⁾ Rozsudek Soudního dvora ze dne 14. září 1994, *Španělsko v. Komise*, C-278/92, ECLI:EU:C:1994:325, bod 75.

⁽¹¹⁵⁾ Rozsudek Soudního dvora ze dne 8. prosince 2011, *Residex Capital IV CV*, C-275/10, ECLI:EU:C:2011:814, body 45–47.

⁽¹¹⁶⁾ Nařízení Komise (ES) č. 794/2004 ze dne 21. dubna 2004, kterým se provádí nařízení Rady (ES) č. 659/1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 93 Smlouvy o ES (Úř. věst. L 140, 30.4.2004, s. 1).

⁽¹¹⁷⁾ Výzva ze dne 22. března 2010, C(2010) 1521; *odůvodněné stanovisko* ze dne 20. května 2011, C(2011) 3275 final.

⁽¹¹⁸⁾ Rozsudek Soudního dvora ze dne 24. března 2011, *ISD Polska a další v. Komise*, C-369/09 P, ECLI:EU:C:2011:175, bod 123; rozsudek Soudního dvora ze dne 16. prosince 2010, *Kahla Thüringen Porzellan v. Komise*, C-537/08 P, ECLI:EU:C:2010:769, bod 63; rozsudek Soudního dvora ze dne 16. prosince 2008, *Masdar (UK) v. Komise*, C-47/07 P, ECLI:EU:C:2008:726, body 34 a 81.

7.2. Žádné porušení jiných základních zásad práva Unie

- (194) Pokud jde o obavy některých zúčastněných stran, že by navrácení mohlo vést k porušení svobod zakotvených ve Smlouvě, Komise připomíná, že její povinnost prosazovat soulad daňového opatření s pravidly státní podpory podle Smlouvy nemůže nikdy vést k výsledku, který by byl v rozporu s jinými zvláštními ustanoveními Smlouvy ⁽¹¹⁹⁾. Povinnost Komise zajišťovat, aby předpisy EU o státní podpoře byly uplatňovány v souladu s ostatními ustanoveními Smlouvy, platí zejména tehdy, je-li cílem těchto ostatních ustanovení rovněž nenarušená hospodářská soutěž na vnitřním trhu, což je například případ článku 49 Smlouvy, jehož cílem je zachovat svobodu usazování a volnou hospodářskou soutěž mezi hospodářskými subjekty jednoho členského státu, které jsou usazeny v jiném členském státě, a hospodářskými subjekty posledně uvedeného členského státu ⁽¹²⁰⁾.
- (195) Jak je ovšem uvedeno ve 170. až 174. bodě odůvodnění, protiprávní podpora poskytnutá příjemcům prostřednictvím osvobození od poplatku CFC není odůvodněna úvahami založenými na svobodě usazování, protože uložení tohoto poplatku samo o sobě tuto svobodu neporušuje. Protože tedy uložení poplatku neporušuje uvedenou svobodu v oblasti vnitřního trhu, nelze za porušení této svobody považovat ani to, pokud bude Komise požadovat navrácení náležitého poplatku CFC společnostmi, které využívají sporné opatření. Navrácení ušlého poplatku CFC společnostmi, které uplatňují výjimku „Group Financing Exemption“, je nutné pro obnovení rovných podmínek na vnitřním trhu. Jelikož označení výjimky „Group Financing Exemption“ za podporu, která má být navržena, je plně v souladu s ustanoveními Smlouvy zaměřenými na ochranu základních svobod, nemá Komise za to, že by navrácení podpory bránila základní zásada práva Unie ⁽¹²¹⁾.
- (196) Orgány Spojeného království ani zúčastněné strany se neodvolaly na žádnou jinou obecnou zásadu a v tomto případě neexistují žádné známky takového porušení.
- (197) Závěrem lze tedy uvést, že neexistují žádné důvody ani argumenty, které by mohly zamezit nebo omezit navrácení podpory poskytnuté na základě sporného režimu.

7.3. Metodika pro stanovení výše podpory k navrácení

- (198) Cílem navrácení podpory je nastolení situace, která na vnitřním trhu existovala před tím, než byla podpora k dispozici příjemci ⁽¹²²⁾. Soudní dvůr v tomto ohledu stanovil, že tohoto cíle je dosaženo poté, co příjemce vrátí částky, které mu byly poskytnuty formou protiprávní podpory, čímž ztratí výhodu, kterou měl vůči svým konkurentům na trhu, a obnoví se stav před poskytnutím podpory ⁽¹²³⁾.
- (199) Žádné ustanovení práva Unie nevyžaduje, aby Komise, když nařídí navrácení podpory, jež byla shledána neslučitelnou s vnitřním trhem, vyčíslila přesnou částku podpory, která má být navržena. Místo toho postačuje, aby rozhodnutí Komise obsahovalo údaje umožňující adresátovi rozhodnutí, aby sám bez nadměrných obtíží určil tuto částku ⁽¹²⁴⁾.
- (200) Pokud jde o protiprávní státní podporu ve formě opatření v oblasti daní nebo jiných odvodů, částka, která má být navržena, by měla být vypočítána na základě srovnání mezi skutečně zaplacenou částkou daně a částkou, která měla být zaplacená při použití obecně platného pravidla. Aby se dospělo k částce daně, která by byla zaplacená, pokud by příjemci uvedení ve 176. bodě odůvodnění neuplatnili sporné opatření, měly by orgány Spojeného království znovu vyměřit daňovou povinnost subjektů využívajících sporné opatření za každé zdaňovací období, ve kterém toto opatření využívaly. Dotyčnými subjekty jsou subjekty-rezidenti Spojeného království ovládající ovládanou zahraniční společnost, které plynou neobchodní finanční zisky ze způsobilého úvěrového vztahu, v míře, v jaké jsou funkce SPF s významem pro aktiva a rizika vedoucí ke vzniku neobchodních finančních zisků vykonávány ve Spojeném království, pokud tyto subjekty podaly žádost popsanou v článku 371I) kapitole 9.

⁽¹¹⁹⁾ Rozsudek Soudního dvora ze dne 21. května 1980, *Komise v. Itálie*, 73/79, ECLI:EU:C:1980:129, bod 11; rozsudek Soudního dvora ze dne 19. září 2000, *Německo v. Komise*, C-156/98-, ECLI:EU:C:2000:467, bod 78; rozsudek Soudu prvního stupně ze dne 31. ledna 2001, *Weyl Beef Products a další v. Komise*, spojené věci T-197/97- a T-198/97-, ECLI:EU:T:2001:28, bod 75.

⁽¹²⁰⁾ Rozsudek Tribunálu ze dne 13. května 2015, *Niki Luftfahrt v. Komise*, T-511/09-, ECLI:EU:T:2015:284, bod 215.

⁽¹²¹⁾ Rozsudek Tribunálu ze dne 22. ledna 2013, *Salzgitter v. Komise*, T-308/00 RENV, ECLI:EU:T:2013:30.

⁽¹²²⁾ Viz rozsudek Soudního dvora ze dne 11. prosince 2012, *Komise v. Španělsko („Magefesa II“)*, C-610/10, ECLI:EU:C:2012:530, bod 105.

⁽¹²³⁾ Rozsudek Soudního dvora ze dne 4. dubna 1995, *Komise v. Itálie („Alfa Romeo“)*, C-348/93, ECLI:EU:C:1995:95, bod 27.

⁽¹²⁴⁾ Rozsudek Soudního dvora ze dne 18. října 2007, *Komise v. Francie* C-441/06-, ECLI:EU:C:2007:616, bod 29 a citovaná judikatura.

- (201) Při stanovení částek podpory, které má každý příjemce navrátit, je třeba zohlednit:
- částku daně ušetřenou v důsledku podání žádosti popsané v článku 371IJ kapitole 9 a
 - složený úrok z této částky počítaný ode dne, kdy byla podpora dána k dispozici příjemcům. Pro každé zdaňovací období se má za to, že podpora je k dispozici příjemci ode dne, kdy by byla nezaplacená daň v případě nepodání žádosti splatná.
- (202) Částka daně ušetřená v určitém zdaňovacím období by se měla vypočítat takto:
- poplatek CFC z neobchodních finančních zisků ze způsobilých úvěrových vztahů, který by byl zahrnut do přiznání daně z příjmů právnických osob, pokud by nebyla podána žádost popsaná v článku 371IJ kapitole 9, minus
 - poplatek CFC skutečně vyměřený z těchto zisků.
- (203) Poplatek CFC, který by se příjemce týkal, kdyby nepodal žádost popsanou v článku 371IJ kapitole 9, by se měl vypočítat na základě obecného systému daně z příjmů právnických osob ve Spojeném království, včetně pravidel CFC, která ve Spojeném království platila v době, ve které se podpora považuje za poskytnutou, a s ohledem na skutečnou skutkovou a právní situaci příjemce. Hypotetické alternativní situace založené na odlišných provozních a právních okolnostech, které si příjemce mohl zvolit, pokud by nesměl podat žádost popsanou v článku 371IJ kapitole 9, by se neměly brát v potaz ⁽¹²⁵⁾.
- (204) Povinnost navrácení protiprávní a neslučitelné podpory se vztahuje na účetní období 2013 až poslední účetní období, ve kterém daný příjemce využil opatření podpory. Komise má za to, že režim platil do dne 31. prosince 2018. Ode dne oznámení tohoto rozhodnutí orgány Spojeného království při posuzování daňových přiznání subjektů podléhajících zpoplatnění zamítnou každou žádost o úplné nebo částečné osvobození podanou podle článku 371IJ kapitoly 9 v míře, v jaké jsou funkce SPF související s aktivy a riziky vedoucími ke vzniku neobchodních finančních zisků vykonávány ve Spojeném království.

8. ZÁVĚR

- (205) Závěrem Komise konstatuje, že Spojené království protiprávně zavedlo sporné opatření ve prospěch některých společností-rezidentů Spojeného království v rozporu s čl. 108 odst. 3 Smlouvy. Komise rovněž shledala, že výjimka „Group Financing Exemption“ představuje státní podporu, která je neslučitelná s vnitřním trhem ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy, pokud se vztahuje na neobchodní finanční zisky ze způsobilých úvěrových vztahů a tyto zisky spadají do působnosti článku 371EB (Činnosti ve Spojeném království) zákona TIOPA. Na základě článku 16 nařízení (EU) 2015/1589 musí Spojené království zajistit navrácení veškeré podpory poskytnuté příjemcům využívajícím výjimku „Group Financing Exemption“.

PŘIJALA TOTO ROZHODNUTÍ:

Článek 1

Režim „Group Financing Exemption“, který je součástí daňových zákonů jakožto část 9 A kapitola 9 zákona o dani (mezinárodní a jiná ustanovení) z roku 2010, představuje podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy, pokud se vztahuje na neobchodní finanční zisky ze způsobilých úvěrových vztahů a tyto zisky spadají do působnosti článku 371EB části 9 A (Činnosti ve Spojeném království) zákona TIOPA. Podporu nepředstavuje, pokud se vztahuje na neobchodní finanční zisky ze způsobilých úvěrových vztahů, které spadají do působnosti článku 371EC části 9 A (Kapitálové investice ze Spojeného království) zákona TIOPA a nespádají do působnosti článku 371EB části 9 A (Činnosti ve Spojeném království) zákona TIOPA. V míře, v jaké režim „Group Financing Exemption“ představuje podporu, představuje rovněž „režim podpory“ ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení (EU) 2015/1589. Podpora poskytnutá v rámci tohoto režimu podpory je neslučitelná s vnitřním trhem a byla Spojeným královstvím protiprávně zavedena v rozporu s čl. 108 odst. 3 Smlouvy.

Článek 2

1. Spojené království zajistí, aby příjemci navrátili veškerou neslučitelnou podporu poskytnutou v rámci tohoto režimu podpory.

⁽¹²⁵⁾ Rozsudek Soudního dvora ze dne 15. prosince 2005, *Unicredito Italiano*, C-148/04, ECLI:EU:C:2005:774.

2. Částky, které mají být navraceny, jsou úročeny ode dne, kdy byly danému příjemci dány k dispozici, do dne jejich skutečného navrácení. Pro účely tohoto článku se má za to, že podpora byla v jednotlivých letech dána k dispozici příjemci v den, kdy by se daň ušlá v daném zdaňovacím období v důsledku režimu podpory stala splatnou, kdyby režim podpory neexistoval.
3. Úrok z navracených částek se vypočte jako složený úrok podle kapitoly V nařízení (ES) č. 794/2004.
4. Spojené království s účinkem ode dne oznámení tohoto rozhodnutí zruší všechny neprovedené platby podpory poskytnuté na základě daného režimu podpory a přestane poskytovat výhody tohoto režimu.
5. Článek 1 se pro podporu poskytnutou na základě sporného opatření nepoužije, jestliže podpora v době, kdy byla poskytnuta, splňovala podmínky stanovené v nařízení Komise (EU) č. 1407/2013 ⁽¹²⁶⁾.

Článek 3

1. Navrácení podpory v souladu s článkem 2 se provede s okamžitým účinkem.
2. Spojené království zajistí plné provedení tohoto rozhodnutí ve lhůtě čtyř měsíců ode dne jeho oznámení.

Článek 4

1. Do dvou měsíců ode dne oznámení tohoto rozhodnutí předloží Spojené království Komisi tyto informace:
 - a) seznam příjemců, kteří obdrželi podporu v rámci tohoto režimu podpory;
 - b) seznam daňových poplatníků, kteří výjimku „Group Financing Exemption“ uplatnili na neobchodní finanční zisky ze způsobilých úvěrových vztahů spadající do působnosti článku 371EC části 9 A (Kapitálové investice ze Spojeného království) zákona TIOPA a nespádající do působnosti článku 371EB části 9 A (Činnosti ve Spojeném království) zákona TIOPA;
 - c) u každého příjemce poplatek CFC skutečně vyměřený při stanovení daňové povinnosti příjemce v přiznání k dani z příjmů právnických osob za každé zdaňovací období, ve kterém uplatnil výjimku „Group Financing Exemption“, jakož i příslušné formuláře přiznání k dani z příjmů právnických osob; ⁽¹²⁷⁾
 - d) u každého příjemce poplatek CFC, který by byl vyměřen, kdyby příjemce neuplatnil výjimku „Group Financing Exemption“, včetně příslušných výpočtů, za každé zdaňovací období, ve kterém tuto výjimku uplatnil;
 - e) celková výše podpory, kterou má každý příjemce navrátit, a její podrobný výpočet (jistina podpory a úroky pro navrácení podpory);
 - f) doklady prokazující, že příjemcům bylo nařízeno, aby podporu vrátili.
2. U každého příjemce předloží Spojené království Komisi podpůrné důkazy prokazující, jak byla vypočítána míra, ve které neobchodní finanční zisky ze způsobilých úvěrových vztahů spadají do působnosti článku 371EB části 9 A zákona TIOPA.
3. U každého daňového poplatníka uvedeného v odst. 1 písm. b) tohoto článku předloží Spojené království Komisi podpůrné důkazy prokazující, že neobchodní finanční zisky ze způsobilých úvěrových vztahů spadají do působnosti článku 371EC části 9 A zákona TIOPA a nespádají do působnosti článku 371EB části 9 A zákona TIOPA.
4. Spojené království bude Komisi průběžně informovat o postupu vnitrostátních opatření přijatých k provedení tohoto rozhodnutí až do úplného navrácení podpory v souladu s článkem 2. Na žádost Komise Spojené království neprodleně předloží informace o již přijatých a plánovaných vnitrostátních opatřeních za účelem dosažení souladu s tímto rozhodnutím, včetně podrobných informací o částkách podpory a úroků pro navrácení podpory, které již příjemci navrátili.

⁽¹²⁶⁾ Nařízení Komise (EU) č. 1407/2013 ze dne 18. prosince 2013 o použití článků 107 a 108 Smlouvy o fungování Evropské unie na podporu *de minimis* (Úř. věst. L 352, 24.12.2013, s. 1).

⁽¹²⁷⁾ Včetně přípravných materiálů a příslušných příloh přiznání daně z příjmů právnických osob (např. formulář CT600B).

Článek 5

Toto rozhodnutí je určeno Spojenému království Velké Británie a Severního Irska.

V Bruselu dne 2. dubna 2019

Za Komisi
Margrethe VESTAGER
členka Komise
