II

(Незаконодателни актове)

РЕШЕНИЯ

РЕШЕНИЕ (ЕС) 2019/1352 НА КОМИСИЯТА

от 2 април 2019 година

относно държавна помощ SA.44896, приведена в действие от Обединеното кралство относно освобождаването на финансирането на групи по отношение на контролираните чуждестранни дружества

(нотифицирано под номер C(2019) 2526)

(само текстът на английски език е автентичен)

(текст от значение за ЕИП)

ЕВРОПЕЙСКАТА КОМИСИЯ,

като взе предвид Договора за функционирането на Европейския съюз, и по-специално член 108, параграф 2, първа алинея от него,

като взе предвид Споразумението за Европейското икономическо пространство, и по-специално член 62, параграф 1, буква а) от него,

като уведоми заинтересованите страни да представят мненията си съгласно тези разпоредби ([1]) и като взе предвид техните мнения,

като има предвид, че:

1. ПРОЦЕДУРА

(1) С писмо от 26 април 2013 г. Комисията поиска от органите на Обединеното кралство да предоставят информация относно реформата на техните правила за контролираните чуждестранни дружества (КЧД), които са в сила от 1 януари 2013 г. Органите на Обединеното кралство предоставиха информацията на 14 юни 2013 г. и след следващи искания за информация ([2]) предоставиха допълнителна информация на 10 април 2014 г., на 10 юли 2014 г., на 24 юли 2015 г. и на 1 февруари 2017 г.

(2) С писмо от 26 октомври 2017 г. Комисията уведоми Обединеното кралство, че е взела решение да открие процедурата, установена в член 108, параграф 2 от Договора, по отношение на предвиденото в правилата за КЧД освобождаване на финансирането на групи („решение за откриване на процедурата“).

(3) На 24 ноември 2017 г. решението за откриване на процедурата беше публикувано в *Официален вестник на Европейския съюз*. В това решение Комисията прикани заинтересованите страни да представят мненията си относно него.

(4) След като срокът за предоставяне на мнения беше удължен, на 15 януари 2018 г. органите на Обединеното кралство представиха своите мнения относно решението за откриване на процедурата.

(5) В периода между 19 декември 2017 г. и 2 януари 2018 г. осем заинтересовани страни представиха мненията си относно решението за откриване на процедурата. Мненията бяха препратени на Обединеното кралство. На 23 февруари 2018 г. органите на Обединеното кралство представиха съображения относно мненията, изразени от заинтересованите страни.

([1]) ОВ C 400, 24.11.2017 г., стр. 10.
([2]) Допълнителни искания за информация бяха изпратени с писма от 11 март 2014 г., 4 юни 2015 г. и 19 декември 2016 г.

(6) На 7 февруари 2018 г. се проведе среща между службите на Комисията и органите на Обединеното кралство. След срещата на 22 март 2018 г. Обединеното кралство представи допълнителни мнения. На 31 май 2018 г. се проведе още една среща между службите на Комисията и органите на Обединеното кралство, последвана от допълнителни мнения, представени от органите на Обединеното кралство на 3 юли 2018 г., след което на 13 юли 2018 г. беше проведена още една среща.

2. **ОПИСАНИЕ НА СХЕМАТА**

2.1. **Система за корпоративно данъчно облагане на Обединеното кралство и правила на Обединеното кралство за КЧД**

2.1.1. *Въведение и контекст*

(7) Съгласно законодателството на Обединеното кралство в областта на корпоративното данъчно облагане печалбите на дружествата, произтичащи от дейности и активи в Обединеното кралство, се облагат с данък. Законодателството се прилага по отношение на местни за Обединеното кралство дружества и чуждестранни дружества, които извършват дейност на негова територия посредством място на стопанска дейност в Обединеното кралство.

(8) Обединеното кралство реформира своята система за корпоративно данъчно облагане, за да я приведе в по-тясно съответствие с териториалната система за корпоративно данъчно облагане ([3]), като се съсредоточава върху облагането на печалбите от дейности и активи в Обединеното кралство, а не върху световния доход на данъкоплатеца ([4]).

(9) Това, че системата за корпоративно данъчно облагане на Обединеното кралство до голяма степен има териториален характер, означава, че печалбите на дружествата, които възникват извън Обединеното кралство, обикновено не подлежат на облагане в рамките на последното. В съответствие с това правилата на Обединеното кралство за освобождаване от разпределение освобождават печалбите на отвъдморските дружества, които се разпределят обратно към Обединеното кралство. По същия начин правилата за освобождаване на чуждестранните клонове гарантират, че печалбите, относими към чуждестранни места на стопанска дейност, са освободени от корпоративно данъчно облагане в Обединеното кралство. Тези характеристики могат да направят създаването на дъщерно дружество (КЧД) в юрисдикция с ниско данъчно облагане и изкуственото отклоняване на печалбите от Обединеното кралство към КЧД привлекателно за дружествата от Обединеното кралство. Правилата на Обединеното кралство за КЧД имат за цел да защитят основата за облагане с корпоративен данък на Обединеното кралство, като се премахне данъчното предимство, произтичащо от тези договорености, чрез налагане на данък за КЧД върху местното за Обединеното кралство дружество, контролиращо въпросното КЧД ([5]).

(10) Следователно, макар че целта на системата за корпоративно данъчно облагане на Обединеното кралство е да се облагат печалби, произтичащи от дейности и активи в Обединеното кралство, целта на правилата на Обединеното кралство за КЧД е да се защити основата за облагане с корпоративен данък на Обединеното кралство. То постига тази цел, като облага КЧД със същата ставка като ставката на корпоративния данък в Обединеното кралство само за тези печалби на КЧД, които са изкуствено отклонени извън Обединеното кралство, а не като налага общо за Обединеното кралство данъчно задължение по отношение на някои видове печалба на отвъдморски дъщерни дружества на дружества от Обединеното кралство с ниско данъчно облагане. Във връзка с това е важно да се отбележи, че заявената цел на настоящия режим за КЧД е да обхване и да се наложи данък, така че дейност и печалба в Обединеното кралство да се облагат със справедлив данък, но не и да се налага данък върху печалби, произтичащи от реални икономически дейности на КЧД ([6]). С оглед на тази цел органите на Обединеното кралство избраха настоящите правила за КЧД пред режима, съгласно който с данък биха били облагани всички печалби или целият поток от приходи на КЧД с ниско данъчно облагане, тъй като това би било „*неподходящо насочено*“ към облагане с данък на дейност и печалба в Обединеното кралство ([7]).

([3]) Правилата за освобождаване от разпределение бяха въведени в Закона за финансите от 2009 г., а освобождаването на печалбите на чуждестранни клонове беше въведено в Закона за финансите от 2011 г.

([4]) Вж. https://www.gov.uk/government/publications/the-corporation-tax-road-map

([5]) Съгласно режима на Обединеното кралство за КЧД контролирано чуждестранно дружество е всяко дружество, което е местно в държава, различна от Обединеното кралство, и е управлявано от едно или повече лица от Обединеното кралство. Контролът от страна на местните за Обединеното кралство лица обикновено се упражнява от дружества, но също така могат да бъдат взети предвид интересите на физически лица или довереници, за да се установи дали дадено чуждестранно дъщерно дружество е КЧД. Контролът може да бъде правен, икономически или счетоводен. Може да бъде пряк или непряк; ако местно за Обединеното кралство дружество осъществява контрол върху чуждестранно за Обединеното кралство дружество А, което от своя страна осъществява контрол върху чуждестранно за Обединеното кралство дружество Б, то тогава дружества А и Б са КЧД. В раздел 371RG от TIOPA определението за контрол се разширява, така че при преценката на това дали дадено чуждестранно дружество е КЧД, да бъдат взети предвид интересите на чуждестранните съдружници.

([6]) Министерство на финансите на Обединеното кралство, *Консултация относно реформата за контролираните чуждестранни дружества (КЧД)*, юни 2011 г., съображение 1.12.

([7]) *Пак там*, съображение 2.4.

(11) Настоящият режим на Обединеното кралство за КЧД бе приет от парламента на Обединеното кралство като част от Закона за финансите от 2012 г. ([8]) Режимът е включен в данъчните закони, като част 9A от Закона за данъчното облагане от 2010 г. (международни и други разпоредби) (наричана по-нататък „част 9A от TIOPA“), който включва 22 глави. Настоящият режим се прилага по отношение на отчетни периоди, започващи на или след 1 януари 2013 г. ([9]) През януари 2019 г. бяха въведени няколко изменения (раздел 2.3).

(12) В допълнение към установената в част 9A от TIOPA рамка за КЧД Обединеното кралство публикува подробни насоки, свързани с правилата за КЧД. Тези насоки включват въведение в правилата, общ преглед, насоки относно прилагането и тълкуването на специални правила по глави, както и редица практически примери ([10]).

2.1.2. *Настоящият режим на Обединеното кралство за КЧД*

(13) В съответствие с посочената в съображение 10 цел настоящите правила на Обединеното кралство за КЧД функционират посредством налагане на данък за КЧД върху местно за Обединеното кралство дружество във връзка с някои или всички печалби на КЧД. Данъкът за КЧД се дължи върху облагаемата печалба на КЧД, намалена с подлежащия на приспадане данък на същото (т.е. данъка, платен в страната на пребиваване на КЧД). Облагаемата печалба на КЧД за всеки отчетен период е неговата предполагаема облагаема печалба, която отговаря на условието за облагане с данък за КЧД (вж. съображения 23—25) ([11]). Тя се разпределя между всички местни за Обединеното кралство дружества, които притежават най-малко 25 % дялово участие в КЧД (наричани оттук нататък „данъчно задължени образувания“). Ставката за облагане на КЧД е същата като тази на корпоративния данък в Обединеното кралство и се начислява като корпоративен данък, наложен по отношение на данъчно задълженото образувание за съответния отчетен период за корпоративния данък.

(14) Условието за облагане с данък за КЧД определя обстоятелствата и степента, в която предполагаемата облагаема обща печалба на КЧД е облагаема печалба.

(15) В съответствие с целта на правилата за КЧД — да се прецени дали КЧД реализира печалби от активи или дейности в Обединеното кралство, които са реализирани от дружество, което не е нито местно, нито има място на стопанска дейност в Обединеното кралство — съгласно режима за КЧД се оценява дали печалбите на КЧД са свързани с активи и рискове, които се управляват и контролират в Обединеното кралство и въз основа на това се считат за *изкуствено отклонени*. Това изисква да се прецени дали някои от „съществените функции на персонала“ (СФП) ([12]), които са от значение за поемането на рискове или за икономическата собственост върху активи, които водят до печалбите за КЧД, действително са изпълнявани в Обединеното кралство, така че дружеството, *реализиращо* печалбите, да е различно от това, *осигуряващо* печалбите ([13]).

(16) Съгласно проведената от британските органи консултация преди приемането на правилата за КЧД тяхната цел е да спазват правото на Съюза, без това да нарушава свободата на установяване на данъкоплатците, както и да отразяват баланса, необходим за осигуряване на режим, който защитава основата за облагане с корпоративен данък на Обединеното кралство и който може да се прилага на практика, като свежда до минимум административните задължения и бремето при привеждането в съответствие с изискванията.

([8]) В контекста на редица многонационални предприятия, които местят седалищата си извън Обединеното кралство, възникнаха обсъждания във връзка с настоящите правила за КЧД: Пътната карта за корпоративното данъчно облагане от 2010 г. гласи, че е *„вреле тази тенденция да бъде обърната“* чрез възстановяване на данъчната система на Обединеното кралство като актив. Правителството на Обединеното кралство определя реформата за КЧД по-специално като *„приоритет на нашата многонационална дейност и ключова стъпка в плановете на правителството за възстановяване на конкурентоспособността“*.

([9]) Обединеното кралство е разполагало с правила за КЧД и преди 2013 г., които са се основавали на напълно различна идея. Предишните разпоредби във връзка с КЧД не съдържат освобождаване за международно финансиране на групи.

([10]) Вътрешен наръчник на Кралската данъчна и митническа служба, Международен наръчник, INTM190000, https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm190000.

([11]) Терминът „предполагаема облагаема обща печалба“ е дефинирано понятие, което по същество се отнася до общата облагаема печалба в Обединеното кралство съгласно правилата на Обединеното кралство за корпоративното данъчно облагане, ако КЧД е местно за Обединеното кралство дружество.

([12]) В случай на предприятия във финансовия сектор установяването на ключови предприемачески функции за поемане на рискове (KERT) е централно за този анализ.

([13]) Раздел 371DA, точка 3, буква е) от TIOPA.

(17) Органите на Обединеното кралство се стремят също да увеличат данъчната конкурентоспособност на кралството ([14]). Това беше заявена цел на правилата за КЧД, които „*заедно с намаляването през 2014 г. на ставката на корпоративния данък до 22 % и въвеждането на патентната кутия, […] представляват още една стъпка към целта [на правителството на Обединеното кралство] за създаване на най-конкурентната система за корпоративно данъчно облагане в Г-20*“ ([15]).

(18) В глава 2 от част 9A от TIOPA се посочват стъпките, с които се определя дали върху (част от) реализираните от чуждестранно дружество печалби се налага данък за КЧД, след като бъде установено, че чуждестранното дружество е КЧД. Следователно данъкът за КЧД се начислява, ако:

— не се прилагат освобожданията на равнището на образуването, което е КЧД (вж. съображение 19),

— е налице „притежател на дялово участие“ в Обединеното кралство, с други думи — местно за Обединеното кралство дружество, което (заедно със свързани дружества) притежава най-малко 25 % дялово участие в КЧД, както и

— КЧД разполага с „облагаема печалба“, както е посочено в разпоредбите, съставляващи условието за облагане с данък за КЧД.

(19) Целта за ограничаване на административните задължения и бремето при привеждането в съответствие с изискванията е отразена в замисъла на правилата за КЧД, които са съсредоточени върху ситуации, обективно пораждащи най-голям риск за Министерството на финансите на Обединеното кралство. Това се постига, като се предвиждат някои предварителни изключвания, при които рискът от изкуствено отклоняване на печалбите се счита за нисък, т.е. когато оценката на всеки отделен случай вероятно би разкрила или липса на белег за изкуственост, или липса на отклоняване. В глави 10—14 от част 9A от TIOPA са включени така наречените освобождавания на равнището на образуването:

— *освобождаването на обхванатия от освобождаването период* е включено в глава 10 от част 9A от TIOPA и съдържа временно (обикновено 12 месечно) освобождаване за КЧД, които за първи път попадат под контрола на Обединеното кралство,

— *освобождаването на изключени територии* е включено в глава 11 от част 9A от TIOPA и освобождава КЧД, които пораждат предвидим, нисък риск от изкуствено отклоняване поради тяхната територия на пребиваване и вида на реализираната печалба,

— *освобождаването при ниски печалби*, което представлява правило *de minimis*, е включено в глава 12 от част 9A от TIOPA и освобождава КЧД с ниски нива на печалба в рамките на един отчетен период (обикновено не повече от 500 000 GBP, от които не повече от 50 000 GBP представляват нетъргуема печалба),

— *освобождаването при нисък марж на печалбата* е включено в глава 13 от част 9A от TIOPA и освобождава КЧД, когато печалбата не надвишава 10 % от оперативните разходи. Освобождаването се отнася до КЧД, които изпълняват функции със сравнително ниска добавена стойност,

— *освобождаването от данъчно облагане* е включено в глава 14 от част 9A от TIOPA и освобождава КЧД, които плащат нормално до високо ниво на ефективен данък в своята територия на пребиваване (най-малко 75 % от данъка, който би бил дължим, ако печалбите им са подлежали на облагане с британските данъци и изчислени по правилата на Обединеното кралство).

(20) Освобожданията на равнището на образуването отразяват факта, че по-голямата част от чуждестранните дъщерни дружества ще бъдат създадени по основателни търговски съображения. На практика това означава, че в повечето случаи дружествата от Обединеното кралство няма да трябва да прилагат правилата за КЧД извън това да удовлетворяват едно от освобожданията във връзка с образуването. Следователно прилагането на свързани с облагането подробни разпоредби, формиращи условието за облагане с данък за КЧД и необходимостта да се определи облагаемата печалба на КЧД, се ограничава до ситуации, в които не се прилагат освобожданията на равнището на образуването.

(21) Ако не се прилага нито едно от освобожданията на равнището на образуването, съгласно правилата на Обединеното кралство за КЧД „облагаемата печалба“ на КЧД се разпределя към „притежателя на дялово участие“ в Обединеното кралство. Те се определят чрез прилагане на критериите и условията, изложени в глави 3—8 от част 9A от TIOPA, заедно формиращи „условието за облагане с данък за КЧД“ ([16]).

(22) Тези глави са основни за функционирането на режима за КЧД. Те са предназначени да бъдат целеви тестове, чиято цел е да се прецени дали предполагаемата обща печалба на КЧД отговаря на условието за облагане с данък за КЧД и впоследствие става „облагаема печалба“.

([14]) Вж. Министерство на финансите на Обединеното кралство, *Консултация относно реформата за контролираните чуждестранни дружества (КЧД)*, юни 2011 г.

([15]) Камара на общините, Обществен комитет за обсъждане на законопроекти, обсъждане във връзка със законопроекта за държавния бюджет, 19 юни 2012 г., PBC (Bill 001) 2012—2013 г., стр. 466 (изявление на Секретаря на Министерството на финансите).

([16]) В глава 9 от TIOPA се предвижда незадължително алтернативно правило за някои печалби, които обикновено се обхващат от правилата относно условието за облагане с данък за КЧД в глава 5, но формално то не е част от условието за облагане с данък за КЧД.

(23) Условието за облагане с данък за КЧД започва с първоначален филтър в глава 3 от част 9A от TIOPA, в който се съдържат общи тестове, с които да се установи дали някои от по-подробните правила във връзка с условието в глави 4—9 от част 9A от TIOPA трябва да се прилагат изобщо ([17]).

(24) Що се отнася до специалните глави, свързани с облагането, глава 4 от част 9A от TIOPA („глава 4“) представлява обща разпоредба и се прилага за всички КЧД независимо от вида на печалбата, която са реализирали, с изключение на КЧД, които реализират печалби единствено от дейност в областта на недвижимите имоти ([18]) или нетъргуемите финансови печалби (НФП). В глава 5 от част 9A от TIOPA („глава 5“) във връзка с глава 9 от част 9A от TIOPA („глава 9“) се се разглеждат КЧД, които реализират НФП. В глава 6 от част 9A от TIOPA („глава 6“) се се разглеждат КЧД, които реализират търгуеми финансови печалби ([19]).

(25) Условието за облагане с данък за КЧД цели да се определят обстоятелствата, при които е налице изкуствено отклоняване на печалбите на Обединеното кралство, което обикновено означава, че „*има значително несъответствие между ключови стопански дейности, предприети в Обединеното кралство, и печалбите, произтичащи от тези дейности, които са разпределени извън Обединеното кралство*“ ([20]). Това е най-ясно изразено в глава 4 ([21]). Съгласно тази глава предполагаемата обща печалба на КЧД от активи, които са законно притежавани от КЧД, и от рискове, които са договорно разпределени на КЧК, се превръща в облагаема печалба, ако и доколкото управлението на тези активи и рискове се упражнява от Обединеното кралство ([22]). По този въпрос се изисква да се прецени дали някои от СФП, които са от значение за поемането на рискове или за икономическата собственост на активите и които водят до печалбата за КЧД, са действително изпълнявани в Обединеното кралство ([23]). Като отговарящ на горепосоченото условие, делът на СФП, упражнявани в Обединеното кралство, спрямо съществените функции на персонала, упражнявани извън Обединеното кралство, е основен критерий при определянето на облагаемата печалба, който се прилага не само в общата разпоредба, свързана с облагането (глава 4), но също така и в глава 5 (НФП) ([24]).

([17]) Неговата цел е да изключи КЧД, които въпреки че не отговарят на някое от освобожданията на равнището на образуването е малко вероятно да реализират (значителни) изкуствено отклонени печалби по относително прост начин, за да запазят възможно най-ниските разходи за управление на режима за КЧД. Условията са сравнително ясни, като се следва основан на риска подход, за да се улесни самооценката без някакви специални изисквания по отношение на документацията. Тук е очевиден основният принцип за изкуствено отклоняване, произтичащ от разделяне на активи и рискове от основната дейност, който подкрепя притежаването на тези активи от групата. Например, що се отнася до търгуеми печалби, КЧД не трябва да установява наличието на облагаема печалба, ако не разполага с активи и не поема никакви рискове, които се управляват или контролират от дейности в Обединеното кралство. По същия начин по отношение на нетъргуемите финансови печалби например, ако 5 % или по-малко от печалбата на КЧД принадлежат към тази категория (5 % ограничаване на данъчни задължения), те се считат за съпътстващи към печалбите от дейности и съгласно глава 3 от част 9A от TIOPA се изключват от глава 5.

([18]) Раздел 371CA, точки 1—11 от TIOPA. Печалбите от дейността в областта на недвижимите имоти изцяло са изключени от обхвата на условието за облагане с данък за КЧД и от определението за счетоводна печалба за целите на освобожданията на равнището на образуването в глави 10—14, вж. Вътрешен наръчник на Кралската данъчна и митническа служба, Международен наръчник, INTM248550.

([19]) В глава 7 от част 9A от TIOPA се разглеждат реализираните печалби от КЧД, извършващи каптивна застрахователна дейност. Накрая, в глава 8 от част 9A от TIOPA се разглеждат КЧД, реализиращи печалби, натрупани от някои дъщерни дружества на регулирани финансови дружества. В глави 15—22 от част 9A от TIOPA се съдържат различни оперативни и административни правила, като например правила за предотвратяване на двойното данъчно облагане, правила за контрол, определения и различни други правила, които са от значение за правилното прилагане на правилата за КЧД от данъчните органи на Обединеното кралство.

([20]) Кралска данъчна и митническа служба, *Реформа за КЧД: Отговор на консултация*, декември 2011 г., резюме, основни моменти.

([21]) Раздел 371DA от TIOPA, вж. също Вътрешен наръчник на Кралската данъчна и митническа служба, Международен наръчник, INTM200100 „*В глава 4 се осигурява механизъм за определяне на степента, в която всяка от предполагаемите общи печалби на КЧД […] отговаря на условието за облагане с данък за КЧД („предвидената в глава 4 печалба“), и следователно потенциално подлежат на данък за КЧД поради специфични дейности в Обединеното кралство, които са позволили на КЧД да реализира тези печалби*“.

([22]) Вътрешен наръчник на Кралската данъчна и митническа служба, Международен наръчник, INTM200100, както и INTM197200: „*Глава 4 ще се прилага и ще донесе печалба от отвъдморска търговия в обхвата на данъка за КЧД […], когато КЧД отклонява печалбите от Обединеното кралство чрез разделяне на активите и рисковете от основната дейност, която подполага притежаването на тези активи от групата или която задължително е свързана с поемането от него на този риск.*“

([23]) Раздел 371DA, точка 3, буква е) от TIOPA. Вж. също Вътрешен наръчник на Кралската данъчна и митническа служба, Международен наръчник, INTM200300.

([24]) Вътрешният наръчник на Кралската данъчна и митническа служба, Международен наръчник, INTM203310, гласи, че „*Подобно на глава 4 в глава 5 се посочват НФП от активи, които са собственост на КЧД, и печалби от рискове, разпределени към КЧД в ситуации, в които съответните съществени функции на персонала (СФП) се упражняват извън Обединеното кралство*“, и въз основа на това с глава 5 се въвеждат много от поетапните тестове в глава 4.

(26) В правилата на Обединеното кралство за КЧД се отчита обаче, че в случай на финансова печалба позоваването единствено на теста за СФП невинаги може да осигури достатъчна защита на данъчната основа на Обединеното кралство. Поради това в глави 5 и 9 се съдържат допълнителни тестове за НФП и други видове пасивни печалби. Печалбата на КЧД може да подлежи на облагане с данък за КЧД въз основа на повече от една глава, свързана с облагането, но печалбата може да подлежи на облагане с данък за КЧД само веднъж ([25]).

2.1.3. *Налагане на данък за КЧД върху нетъргуема финансова печалба*

(27) Нетъргуемата финансова печалба включва всички финансови печалби, които са нетъргуеми. Търгуемите финансови печалби се разглеждат в глава 6. НФП могат да включват както печалба от междудружествени заеми, така и финансова печалба от външни заеми (включително депозити), при условие че не произхождат от търговски дейности ([26]).

(28) Тестът за условието за облагане с данък за КЧД във връзка с НФП е включен в глава 5 или алтернативно — при избор и определени условия — в глава 9 ([27]). В глава 5 се съдържат два общи теста и два теста, които са насочени специално за определени ситуации на злоупотреба, които не са обхванати от общите тестове. В глава 5 се съдържа тест за СФП, с който се проучва съществуването на дейности в Обединеното кралство и който до голяма степен се основава на теста за СФП, съдържащ се в глава 4. Въпреки това глава 5 не се позовава единствено на този тест, тъй като осигуряването на финансови печалби е до голяма степен капиталоемка дейност, която невинаги изисква наличието на СФП.

(29) Поради това тестовете в глава 5 за определяне на облагаемата печалба за НФП са следните:

— първо, счита се, че НФП на КЧД отговарят на условието за облагане с данък за КЧД до степента, в която са получени от активи и рискове, във връзка с които в Обединеното кралство ([28]) се упражняват всички съответни СФП (раздел 371EB от TIOPA). В съответствие с общата логика на правилата за КЧД логиката за прилагане на данъка за КЧД в този случай е, че Обединеното кралство следва да е в състояние да облага печалби, които са реализирани в резултат на дейности, предприети в Обединеното кралство ([29]),

— второ, алтернативен тест разглежда начина, по който са финансирани заемите или депозитите, осигуряващи НФП. Съответно и независимо от местоположението на СФП се счита, че НФП отговарят на условието за облагане с данък за КЧД до степента, в която са финансирани от съответните фондове на Обединеното кралство (раздел 371EC от TIOPA). Съответните фондове на Обединеното кралство са всички средства или активи,

([25]) Така например прилагането на теста от глава 4 по отношение на търгуеми финансови печалби на КЧД може да доведе до заключението, че нито една печалба не отговаря на условието за облагане с данък за КЧД въз основа на глава 4. Това заключение обаче не изключва възможността някои или всички от тези търгуеми финансови печалби да отговарят на условието за облагане с данък за КЧД — и така да станат облагаеми печалби — въз основа на глава 6.

([26]) Чуждестранно дъщерно дружество, участващо в една или повече съпътстващи междудружествени финансови сделки, ще трябва да прилага тестовете от глава 5, за да прецени дали се налага данък за КЧД, докато дъщерно дружество, участващо в активни дейности за управление на парични средства на групата, ще трябва да прилага или общата глава 4, или глава 6, която конкретно се занимава с търгуемите финансови печалби.

([27]) КЧД, което реализира както НФП, така и други видове печалба, може да се наложи също да прилага други глави, свързани с облагането, но КЧД, което реализира единствено НФП, се разглежда изключително съгласно глави 5 и 9.

([28]) Този тест действително е много подобен на теста, който се прилага съгласно глава 4 за оценка на изкуствено отклоняване на „други печалби“ от КЧД, по същество печалбата от обичайната дейност. По-специално тестът дали НФП от активи, притежавани от КЧД, и от рискове, разпределени към КЧД, са свързани със съответните СФП, които се упражняват в Обединеното кралство, се отнасят до принципите от разрешения подход на ОИСР, както е посочено в доклада за разпределение на печалбата на постоянни обекти от 2010 г. Следователно той включва и термина „функции KERT“, който се използва за дейности в сектора на финансовите предприятия.

([29]) Следователно, ако КЧД реализира приходи от лихви от заеми, като съответните функции за вземане на решения и надзор, свързани с предоставянето и управлението на заема и лихвените плащания, се упражняват от Обединеното кралство, приходите от лихви ще бъдат обхванати от правилата за КЧД и ще се облагат с данък в Обединеното кралство.

които представляват или произхождат (пряко или непряко) от „свързан с Обединеното кралство капитал“ ([30]). Логиката за облагане с данък за КЧД в този случай е, че пасивните приходи от свързания с Обединеното кралство капитал не следва да избягват данъчното облагане в Обединеното кралство след обикновен принос към КЧД.

(30) Двата теста са алтернативи, което означава, че се счита че НФП отговарят на условието за облагане с данък за КЧД до степента, в която е изпълнен или първият, или вторият тест. В глава 5 се съдържат и два допълнителни алтернативни теста, насочени към изрично посочени видове обусловени от данъчни съображения договорености. Ако НФП попаднат в обхвата на тези два специфични теста, КЧД ще се облага с данък дори ако няма СФП в Обединеното кралство или свързан с Обединеното кралство капитал ([31]).

2.1.4. *Налагане на данък за КЧД върху търгуема финансова печалба*

(31) Търгуеми финансови печалби на КЧД, които обикновено са печалби от активна банкова или застрахователна дейност, се считат че отговарят на условието за облагане на КЧД не само ако изпълняват общия тест за СФП от глава 4, но и ако изпълняват специалния тест от глава 6 ([32]).

(32) В теста в глава 6 не се прави разлика между търгуеми финансови печалби, произтичащи от междудружествени финансови сделки, и печалби, произтичащи от сделки с несвързани контрагенти. Многонационалните групи често централизират свързаните с финансовото управление функции в дружества за управление на парични средства. Операциите на такива дружества могат да представляват финансова сделка, така че печалбите от тази сделка ще попаднат в обхвата на глави 4 и 6 (търгуеми финансови печалби), вместо в глави 5 и 9 (НФП) ([33]). Ако обаче КЧД е дружество за управление на парични средства от група ([34]), то може да избере неговите търгуеми финансови печалби да се третират като нетъргуеми финансови печалби (като уведоми за това служител на Кралската данъчна и митническа служба) ([35]). Ако дружеството избере това, ще се прилага глава 5, с цел да се установи дали „считаните“ за НФП подлежат на облагане с данък за КЧД и данъчно задълженото образувание има право да претендира за предвиденото в глава 9 освобождаване.

2.2. **Оспорваната мярка: Освобождаване на финансирането на групи**

(33) Дали и до каква степен данъкът за КЧД се начислява върху НФП на дадено КЧД, не се определя единствено въз основа на тестовете, включени в глава 5. Съгласно глава 9, ако дадено КЧД натрупва НФП, които попадат в обхвата на критериите на глава 5, е възможно да се прилага частично (75 %) или пълно (до 100 %) освобождаване, за да се установи данъкът за КЧД във връзка с НФП, получени от заем за чуждестранно дружество от групата. В настоящото решение тази разпоредба се посочва като „освобождаване на финансирането на групи“ или като „оспорваната мярка“.

([30]) Свързаният с Обединеното кралство капитал се определя като всяка пряка или непряка, официална или неофициална капиталова вноска от свързано с Обединеното кралство дружество в КЧД, както и всяка печалба на КЧД, която е била определена като „изкуствено отклонена печалба“ за всеки предходен отчетен период и която към момента се използва за финансиране на последващи заеми на КЧД.

([31]) С тези два допълнителни специални теста се проверява дали НФП произтичат от договорености вместо от дивиденти на местни за Обединеното кралство дружества, или от договореност относно финансовия лизинг в Обединеното кралство.

([32]) Съгласно специалния тест в глава 6 търгуемите финансови печалби на КЧД отговарят на условието за облагане с данък за КЧД до степента, в която са финансирани с допълнителен собствен капитал от капиталовите вноски на Обединеното кралство. Докато за условието в глава 5 за НФП се използва по-общият критерий за всяко свързано с Обединеното кралство предоставяне на капитал за неговия алтернативен тест, специалният тест в глава 6 за търгуемите финансови печалби се основава на „излишния свободен капитал“ на КЧД, т.е. капитала над този, който би било разумно да се очаква да има, ако не е 51 % дъщерно дружество на друго дружество (раздел 371FA от TIOPA). Само при наличие на допълнителен собствен капитал от свързания с Обединеното кралство капитал ще се реализират печалби, отговарящи на това условие, и те ще подлежат на облагане с данък за КЧД.

([33]) Такова дружество ще функционира ефективно по начин, подобен на банка за банкиране на дребно: голям обем транзакции, голям брой постъпления и разходи, хеджираща дейност. Структурната кредитна дейност ще се финансира до голяма степен от груповите депозити и като цяло ще реализира печалба, базирана на маржовете между кредитната дейност и приемането на депозити.

([34]) За да се определи дали дадено КЧД е „дружество за управление на парични средства от група“, се прилага раздел 316, точки 5—11 от TIOPA.

([35]) Раздел 371CE, точка 2 от TIOPA.

(34) Освобождаването на финансирането на групи се прилага само по отношение на тези печалби, които попадат в обхвата на глава 5. То се извършва чрез заместване на свързаните с облагането разпоредби на глава 5 с механично правило, което определя данъка за КЧД в размер, равен на 25 % от НФП, произтичащи от квалифицирани заемни правоотношения ([36]) (частично (75 %) освобождаване), или понижен до 0 %, при определени обстоятелства (пълно освобождаване). Частичното освобождаване представлява правило по подразбиране. До степента, в която съответният заем се финансира от така наречените „квалифицирани ресурси“ ([37]), печалбите на КЧД ще подлежат на освобождаване в размер до 100 % от съответните НФП. Нещо повече, останалата част от съответните НФП, която, в зависимост от това дали става въпрос за частично или пълно освобождаване, все пак ще отговаря на условието за облагане с данък за КЧД, може въпреки това да бъде обхванатата от пълно освобождаване от данъка за КЧД съгласно така наречното правило за „съчетана лихва“ ([38]).

(35) В уводните бележки към глава 9 от Насоките на Кралската данъчна и митническа служба ([39]) се посочва, че *„предвидените в глава 9 освобождавания за НФП, са въведени за решаване на трудните въпроси, които възникват в резултат на заменяемостта на паричните средства в рамките на многонационална група“* ([40]). Органите на Обединеното кралство обясняват, че процентът на включване от 25 % (освобождаване от 75 %) се основава на предположението, че при липса на данъчни съображения КЧД, финансирано изцяло с капиталови инструменти, което реализира НФП, ще се финансира от Обединеното кралство чрез по-висок дял на дълга и по-малък дял от собствения капитал, което води до допълнителни финансови печалби на равнището на дружеството майка в Обединеното кралство ([41]). Степента на освобождаване е обсъдена с представители на бизнеса в Обединеното кралство по време на изготвянето на реформирания режим за КЧД. Протоколът от консултациите показва, че първоначално е било разглеждано освобождаване от 50 % (което води до ефективна данъчна ставка от 10 %). Представители на бизнеса са настояли за по-високо освобождаване от 75 %, което води до ефективна данъчна ставка от 2—6 % ([42]).

(36) Оспорваната мярка се прилага само по отношение на НФП, получавани от КЧД от заеми за чуждестранни дружества от групата, които са под контрола на същото местно за Обединеното кралство дружество, което контролира КЧД. Тези заемни правоотношения са посочени като „квалифицирани заемни правоотношения“ ([43]). Освобождаването на финансирането на групи представлява аналог на връзката в Обединеното кралство на финансирането на квалифицираните заемни правоотношения, така че многонационалните групи не трябва да проследяват точния източник или история на финансовите договорености на групата и степента, в която те се поемат от Обединеното кралство ([44]).

(37) Като подават в оценката си на корпоративния данък предвиденото в глава 9 искане, всички потенциални данъчно задължени образувания с КЧД, реализиращо НФП от заем, който е предмет на квалифицирано заемно правоотношение, могат да изберат да прилагат специалните правила от глава 9 вместо общите правила от глава 5, при условие че КЧД премине теста за работни помещения. Този тест е издържан, ако КЧД има на разположение

([36]) Вж. съображение 36.

([37]) Квалифицираните ресурси са тези заеми на КЧД, които не са пряко или непряко свързани с по-големи средства на групата и включват печалби на КЧД, произтичащи от предоставянето на заеми на съответните членове на групата КЧД, които се използват единствено за целите на дейността на групата КЧД на съответната територия, или средства, или други активи, получени от КЧД във връзка с акции, притежавани от КЧД във, или издадени от КЧД на членовете на групата КЧД (вж. раздел 371IB от TIOPA).

([38]) Раздел 371IE от TIOPA. Съгласно правилото за съчетана лихва всеки данък за КЧД, който се запазва след прилагането на частичното или пълното освобождаване, е ограничен до равнището на нетните разходи за лихви в Обединеното кралство в рамките на групата на Обединеното кралство. Таванът предотвратява облагането с данък за КЧД, когато членовете на групата от Обединеното кралство притежават изцяло нетен доход от финансиране, който е равен или по-голям от техните нетни финансови облекчения (Вътрешен наръчник на Кралската данъчна и митническа служба, Международен наръчник, INTM216100).

([39]) Отделът на правителството на Обединеното кралство, отговарящ за събирането на данъци, известен като *Кралската данъчна и митническа служба*.

([40]) Вътрешен наръчник на Кралската данъчна и митническа служба, Международен наръчник, INTM216100.

([41]) Писмо на Обединеното кралство от 15 януари 2018 г., точка 58.

([42]) Точка 6 от протокола от заседанието на работната група по паричните активи на КЧД от 4 февруари 2011 г.

([43]) В раздел 371IG от TIOPA се посочват правилата за проследяване, за определяне на това кога заем, предоставен от КЧД, е квалифицирано заемно правоотношение, като се разглеждат ситуации, при които страната, която първоначално получава заеми, използва средствата, за да предостави сама заем (правилото за „краен длъжник“). Вж. също Вътрешен наръчник на Кралската данъчна и митническа служба, Международен наръчник, INTM217100.

([44]) Вж. Вътрешен наръчник на Кралската данъчна и митническа служба, Международен наръчник, INTM216100. Освен това беше заявено, че включването на това освобождаване има за цел да се прилага фиксирана ниска данъчна ставка за вътрешногрупово финансиране, която в повечето случаи *„би довела до ефективна ставка на корпоративния данък в Обединеното кралство относно отвъдморските печалби от вътрешногрупово финансиране от 5,75 % до 2014 г.“* Консултация на Кралската данъчна и митническа служба относно реформата за КЧД, юни 2011 г., 1.10.

на територията, в която е местно лице за данъчни цели, помещения, които са (или са предназначени да бъдат) заети и се използват с разумна степен на постоянство, и от които се извършват изцяло или основно дейностите на КЧД на тази територия ([45]).

2.3. **Изменения на правилата на Обединеното кралство за КЧД**

(38) На 6 юли 2018 г. Обединеното кралство обяви, че законопроектът за държавния бюджет за периода 2018—2019 г. ще включва промени в правилата за КЧД с цел изпълнение на Директива (ЕС) 2016/1164 на Съвета ([46]) („Директивата срещу избягването на данъци“). Тези промени се отнасят на първо място до определението за контрол, което засяга всички печалби, подлежащи на облагане с данък за КЧД, а на второ място до наличието в Обединеното кралство на СФП за целите на прилагането на освобождаването на финансирането на групи за НФП. Следователно първата промяна е с по-общ характер, докато втората засяга специално обхвата на оспорваната мярка.

(39) Втората промяна ограничава достъпа до освобождаването на финансирането на групи, така че данъчно задължените образувания вече няма да могат да претендират за предвиденото в глава 9 освобождаване за НФП от квалифицирани заемни правоотношения, вместо да прилагат глава 5 до степента, в която НФП произтичат от активи и рискове, във връзка с които СФП се упражняват в Обединеното кралство. Посочените изменения бяха приети като част от Закона за финансите от 2019 г. под раздел 20 (Контролирани чуждестранни дружества: Освобождаване и контрол на финансови дружества), точка 2 и влязоха в сила на 1 януари 2019 г. ([47])

2.4. **Международен и европейски контекст**

(40) Много държави са въвели правила за КЧД, за да попречат на данъкоплатците да избягват или отлагат плащането на данъци, като прехвърлят печалбите към чуждестранни дъщерни дружества с ниско данъчно облагане. Съгласно всички правила за КЧД при определени обстоятелства печалбите на някои чуждестранни образувания се облагат с данък на равнището на акционери, които са местни лица за данъчни цели на чуждестранното образувание. Въпреки това точните оперативни правила в различните държави могат да се различават значително, ([48]) тъй като правилата и критериите, определящи тези елементи, трябва да бъдат приведени в съответствие както с местната система за корпоративно данъчно облагане, от която са част, така и да отразяват целите на данъчната политика на съответната държава.

2.4.1. *Насоки на ОИСР (Проект относно свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби)*

(41) В своя „План за действие относно свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби“ ([49]) Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) отбелязва, че в много държави правилата за КЧД са били въведени за справяне с един от източниците на опасения, свързани със свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби, а именно възможността за създаване на свързани чуждестранни данъкоплатци и маршрутизация на печалбите на местно предприятие чрез чуждестранното свързано дружество. В окончателния доклад за действие 3 срещу свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби относно използването на правилата за КЧД се определят препоръки за държави членки, които са или не са членове на ОИСР, които да бъдат използвани при съставянето на ефективни правила за КЧД ([50]). Докладът беше изготвен, за да гарантира, че юрисдикциите, които изберат да прилагат правилата за КЧД, могат да направят това по начин, който ще бъде ефективен в това да се попречи на данъкоплатците да прехвърлят печалби в чуждестранни дъщерни дружества, за да избегнат данъчното облагане. В доклада правилата на Обединеното кралство за КЧД се посочват като пример за правила, при които се използват разработените от ОИСР понятия за определяне на свързаните с всеки актив СФП на групата, така че да се установи обхватът на правилата ([51]).

([45]) Раздел 371DG от TIOPA. Кралската данъчна и митническа служба е публикувала допълнителни насоки относно функционирането на теста в конкретния контекст на глава 9 и НФП (Вътрешен наръчник на Кралската данъчна и митническа служба, Международен наръчник, INTM216650).

([46]) Директива (ЕС) 2016/1164 на Съвета от 12 юли 2016 г. за установяване на правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар (ОВ L 193, 19.7.2016 г., стр. 1).

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

([48]) Това се отнася например до определението за контрол, ниските данъчни ставки и прехвърлените печалби, но също така и до административните разпоредби относно изчисляването на печалбите на КЧД и предотвратяването на двойното данъчно облагане.

([49]) ОИСР (2013 г.) *План за действие относно свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби*, публикация на ОИСР. http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en

([50]) ОИСР (2015 г.), *Съставяне на ефективни правила за контролирано чуждестранно дружество, Действие 3 — 2015 г. Окончателен доклад*, ОИСР/Г-20 План за действие относно свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби, публикация на ОИСР, Париж. http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en

([51]) ОИСР (2015 г.), *Съставяне на ефективни правила за контролирано чуждестранно дружество, Действие 3 — 2015 г. Окончателен доклад*, точка 85, бележка под линия 12. В доклада не се посочват специални освобождавания в правилата за КЧД за доходи от финансиране в група.

2.4.2. *Директивата срещу избягването на данъци*

(42) На 12 юли 2016 г. Съветът прие на равнището на Съюза Директива срещу избягването на данъци ([52]). Съображенията на тази директива се позовават изрично на окончателните доклади относно 15-те действия на ОИСР срещу свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби и заключенията на Комисията от 8 декември 2015 г., в които се подчертава необходимостта да се намерят общи, гъвкави решения на равнището на Съюза, които да са съвместими със заключенията на ОИСР относно свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби. В съображенията също се твърди, че:

„Като следствие от правилата за контролираните чуждестранни дружества (КЧД) доходът на контролираното дъщерно дружество, което е обект на данъчно облагане с ниска ставка, се причислява обратно към дружеството майка. След това дружеството майка подлежи на данъчно облагане по отношение на причисления доход в държавата, в която е местно лице за данъчни цели. В зависимост от политическите приоритети на съответната държава правилата за КЧД могат да бъдат насочени към цяло дъщерно дружество, което е обект на данъчно облагане с ниска ставка, към определени категории доход или да се ограничават до дохода, който по изкуствен начин е бил отклонен към дъщерното дружество“.

(43) Действителното правило за КЧД е определено в член 7 от Директивата срещу избягването на данъци и дава на държавите членки избор между два различни вида правила за КЧД. Стандартното правило, в което се изброяват видовете печалба, които — в случай че подлежат на ниско данъчно облагане — следва да се облагат съгласно правилото за КЧД, е включено в член 7, параграф 1, параграф 2, буква а) и параграф 3. Алтернативно правило се основава на теста за СФП и е включено в член 7, параграф 1, параграф 2, буква б) и параграф 4, в които се твърди, че печалбите на КЧД, произтичащи от СФП, упражнявани в контролиращата държава членка, подлежат на облагане с данък за КЧД ([53]).

(44) Най-важните части от член 7 гласят следното:

„*Член 7*

Правило за контролираните чуждестранни дружества

1. Държавата членка на данъкоплатеца разглежда дадено образувание […] като контролирано чуждестранно дружество, когато са изпълнени следните условия: […]

2. Когато образуването […] се разглежда като контролирано чуждестранно дружество съгласно параграф 1, държавата членка на данъкоплатеца включва в данъчната основа:

а) неразпределените доходи на образуването или доходите на мястото на стопанска дейност, които произтичат от следните категории:

i) лихви и всякакви други доходи от финансови активи;

[…]

Настоящата буква не се прилага, когато контролираното чуждестранно дружество извършва съществена стопанска дейност с помощта на персонал, оборудване, активи и помещения, което е доказано от съответните факти и обстоятелства.

[…]

или:

б) неразпределените доходи на образуването или на мястото на стопанска дейност, които произтичат от привидни договорености, въведени с основната цел да бъде получено данъчно предимство.

За целите на настоящата буква дадена договореност или поредица от договорености се счита за привидна дотолкова, доколкото образуването или мястото на стопанска дейност не би било собственик на активите или не би поело рисковете, от които се генерира целият му доход или част от него, ако не беше контролирано от дружество, в което се упражняват съществените функции на персонала, които са от значение за тези активи и рискове и които са от ключова важност за генерирането на доходите на контролираното дружество.

3. Когато съгласно правилата на държава членка данъчната основа на данъкоплатец се изчислява в съответствие с параграф 2, буква а), държавата членка може да реши да не разглежда дадено образувание или място на стопанска дейност като контролирано чуждестранно дружество по параграф 1, ако една трета или по-малка част от доходите, които се начисляват на образуването или мястото на стопанска дейност, попада в категориите по параграф 2, буква а).

([52]) Директива (ЕС) 2016/1164. Съгласно член 11 от Директивата държавите членки изпълняват и прилагат разпоредбите на Директивата от 1 януари 2019 г.

([53]) В член 8 от Директивата срещу избягването на данъци се посочва допълнително начинът за изчисляване на печалбите на КЧД.

Когато съгласно правилата на държава членка данъчната основа на данъкоплатец се изчислява в съответствие с параграф 2, буква а), държавата членка може да реши да не разглежда финансовите предприятия като контролирани чуждестранни дружества, ако една трета или по-малка част от доходите на образуването от категориите по параграф 2, буква а) идва от сделки с данъкоплатеца или негови свързани предприятия.

[…]“

2.5. **Обхват на освобождаването**

(45) Освобождаването на финансирането на групи е в сила от 1 януари 2013 г. Данъкоплатците, които могат да се възползват от освобождаването на финансирането на групи, са корпоративни данъкоплатци, пребиваващи в Обединеното кралство, или данъчно задължени образувания, които контролират КЧД, реализиращо НФП, произтичащи от квалифицирано заемно правоотношение, и които са подали в своята данъчна декларация искане за прилагане на глава 9 за изчисляване на данъка за КЧД във връзка с тези печалби, вместо данъкът за КЧД да бъде изчислен съгласно предвидени в глава 5 правила. Тези данъкоплатци са част от многонационална група, която включва най-малко данъчно задължено, местно за Обединеното кралство образувание, КЧД и чуждестранното дъщерно дружество, финансирано чрез квалифициращо заемно правоотношение и контролирано от данъчно задълженото образувание. Както е посочено в съображение 38, от 1 януари 2019 г. то вече не се прилага по отношение на НФП, когато съответните СФП са в Обединеното кралство.

(46) Няма задължителна процедура за предварително одобрение или предварително разрешение. Във връзка с правилата за КЧД е на разположение и услуга за нерегламентирани разрешения на Обединеното кралство относно правилното тълкуване на данъчното законодателство. Комисията поиска и получи списък на нерегламентираните разрешения, свързани с реформираните разпоредби за КЧД, издадени от органите на Обединеното кралство през периода от въвеждането на реформираните правила за КЧД до 31 март 2014 г. Те включват както ситуации, при които едно данъчно задължено образувание е поискало нерегламентирано разрешение във връзка с предвиденото в глава 9 искане, при което претендира или частично, или пълно освобождаване, както и по въпроси, свързани с тълкуването, включващи други аспекти на правилата на Обединеното кралство за КЧД, като например приложимостта на освобождаване на равнището на образуването. Тъй като всички нерегламентирани разрешения се издават от Кралската данъчна и митническа служба, тя предоставя съвети в случай на реална несигурност при тълкуването на конкретна правна разпоредба.

3. **ОСНОВАНИЯ ЗА ОТКРИВАНЕ НА ПРОЦЕДУРАТА**

(47) Комисията реши да открие официалната процедура по разследване, тъй като застъпи предварителното становище, че освобождаването на финансирането на групи представлява държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 от Договора, и има съмнения относно обстоятелството дали въпросното освобождаване може да се счита за съвместимо с вътрешния пазар.

(48) Комисията изрази предварителното становище, че освобождаването на финансирането на групи представлява *схема* за помощ по смисъла на член 1, буква г) от Регламент (ЕС) 2015/1589 на Съвета ([54]), поради това че действа, без да са необходими допълнителни мерки за прилагане за освобождаване на британските дружества от групата на многонационалните групи от данък за КЧД, който иначе би бил изискуем по отношение на определени НФП, реализирани от контролираните от тях КЧД.

(49) Комисията застъпи предварителното становище, че оспорваната мярка допуска избирателно предимство. Тя счита, че освобождаването на финансирането на групи представлява дерогация от правилата на Обединеното кралство за КЧД (които според Комисията са референтната система в този случай), тъй като е довело до освобождаване на някои НФП от облагането с данък за КЧД.

([54]) С влизането си в сила на 14 октомври 2015 г. Регламент (ЕС) 2015/1589 на Съвета от 13 юли 2015 г. за установяване на подробни правила за прилагането на член 108 от Договора за функционирането на Европейския съюз (ОВ L 248, 24.9.2015 г., стр. 9) отмени и замени Регламент (ЕО) № 659/1999 на Съвета от 22 март 1999 г. за установяване на подробни правила за прилагането на член 93 от Договора за ЕО (ОВ L 83, 27.3.1999 г., стр. 1). Всяко позоваване на Регламент (ЕО) № 659/1999 може да бъде тълкувано като позоваване на Регламент (ЕС) 2015/1589 и следва да се чете съгласно таблицата за съответствие в приложение II към втория регламент.

(50) Комисията застъпи и предварителното становище, че предоставеното от оспорваната мярка предимство е избирателно, предвид факта, че е било достъпно само за оператори, извършващи финансови сделки с участието на свързани чуждестранни длъжници, и не е било достъпно за оператори, извършващи други финансови сделки с участието или на свързани длъжници от Обединеното кралство, или на трети страни — длъжници, независимо дали са базирани в Обединеното кралство или в чужбина, въпреки че всички те са в сравнима правна и фактическа ситуация с оглед на целта на правилата на Обединеното кралство за КЧД.

(51) Освен това Комисията застъпи предварителното становище, че освобождаването на финансирането на групи не може да бъде обосновано с характера или общата схема на правилата на Обединеното кралство за КЧД, тъй като не счита, че НФП от квалифицирани заемни правоотношения пораждат по-малък риск за изкуственото отклоняване на печалби в сравнение с други видове НФП с оглед на целта на правилата на Обединеното кралство за КЧД. Комисията твърди, че оспорваната мярка не изглежда необходима за постигане на логична или законосъобразна цел, а дори и да е, Комисията я счита за непропорционална.

(52) След като са изпълнени всички други условия, заложени в член 107, параграф 1 от Договора, Комисията достигна до предварителното заключение, че освобождаването на финансиране на групата представлява държавна помощ. Тъй като органите на Обединеното кралство не са предоставили никакви мотиви, в които да се посочва, че е възможно да се прилага някое от изключенията, предвидени в член 107, параграф 2 или параграф 3 от Договора, както и с оглед на характера на оперативна помощ на мярката, Комисията има съмнения дали мярката може да се счита за съвместима с вътрешния пазар. Ето защо Комисията реши да открие процедурата, предвидена в член 108, параграф 2 от Договора, по отношение на оспорваната мярка.

4. **МНЕНИЯ НА ОБЕДИНЕНОТО КРАЛСТВО**

(53) Органите на Обединеното кралство не са съгласни с опасенията, изразени от Комисията в решението за откриване на процедурата. В писмото си от 15 януари 2018 г., с което отговарят на решението за откриване на процедурата, те посочват четири аргумента в подкрепа на становището си, че освобождаването на финансирането на групи не включва помощ по смисъла на член 107, параграф 1 от Договора:

а) освобождаването на финансирането на групи не облагодетелства никое предприятие и не представлява предимство. То има за цел да определи границите на основата за облагане с корпоративен данък, като определи изкуствено отклонената печалба, а не като предостави освобождаване от вече установена данъчна основа;

б) подходящата референтна система следва да бъде системата за корпоративно данъчно облагане на Обединеното кралство ([55]);

в) освобождаването на финансирането на групи не е дерогация от референтната система, тъй като не се прави разграничение между икономически оператори, които с оглед на целите на референтната система са в сравнима фактическа и правна ситуация;

г) в случай че освобождаването на финансирането на групи представлява дерогация от референтната система, тя може да бъде обоснована с основните и ръководни принципи на въпросната референтна система.

В последващо писмо от 22 март 2018 г. органите на Обединеното кралство предоставиха допълнителни аргументи, в писмо от 23 февруари 2018 г. представиха мнения относно приноса на заинтересованите страни и в писмо от 3 юли 2018 г. предоставиха допълнително разяснение относно прилагането на техните правила за КЧД по отношение на финансовите печалби.

4.1. **Мнения относно наличието на предимство**

(54) Органите на Обединеното кралство твърдят, че освобождаването на финансирането на групи не подобрява финансовото положение на дадено предприятие чрез намаляването на таксите, които обикновено биха били включени в неговия бюджет, или намаляването на данъка, който обикновено би бил дължим, и следователно не предоставя избирателно предимство на предприятието. Те припомнят, че реформата за корпоративното данъчно облагане от 2013 г. е придала на данъчната система в по-голяма степен териториален характер, което означава, че печалбата на чуждестранно дружество обикновено не се облага от Обединеното кралство (освен ако има място на стопанска дейност) и че местно за Обединеното кралство дружество обикновено не дължи данъци върху печалбата за своите местни (чуждестранни) за Обединеното кралство дъщерни дружества. Режимът за КЧД е изключение от тези общи принципи. Той има за цел да наложи данък върху печалбите на чуждестранните дъщерни дружества на местно за Обединеното кралство дружество, доколкото тези печалби са били изкуствено отклонени от Обединеното кралство.

([55]) Въпреки това органите на Обединеното кралство отбелязват, че и в случай на по-стеснена референтна система, т.е. режима на Обединеното кралство за КЧД, резултатът от оценката на държавната помощ ще бъде същият, ако целите са правилно определени.

(55) Органите на Обединеното кралство твърдят, че тъй като целта на режима за КЧД е да се защити основата за корпоративно данъчно облагане на Обединеното кралство, това, което се разбира под изкуствено отклоняване от Обединеното кралство, непременно зависи от това, което Обединеното кралство счита, че трябва да бъде включено в тази основа, стига определението да съответства на правото на Съюза.

(56) Органите на Обединеното кралство твърдят, че в глава 5, заедно с глава 9, се определя обхватът на режима за КЧД, като се установява кои НФП следва да се разглеждат като изкуствено отклонени. В глава 5 се определят първоначалните филтри за определяне на НФП, които потенциално са били изкуствено отклонени, а с глава 9 се гарантира, че в обхвата на облагането не са включени печалби, когато въз основа на допълнителни критерии е необосновано да се смята, че те са били изкуствено отклонени.

(57) Следователно съгласно органите на Обединеното кралство, печалбите, които попадат в обхвата на освобождаването на финансиране на групи, не се считат за изкуствено отклонени печалби. Това означава, че трябва да се прилагат общите принципи на системата за корпоративно данъчно облагане, а печалбата, реализирана от чуждестранно дъщерно дружество, не следва да се облага с данък. Следователно необлагането с данък на тези печалби не представлява предимство.

(58) Органите на Обединеното кралство припомнят, че по делото *Sanierungsklausel* ([56]) Общият съд е постановил, че освобождаването от разпоредбата срещу избягването на данъци, което е несъвместимо с целта на тази разпоредба, представлява дерогация. Според органите на Обединеното кралство обаче освобождаването на финансирането на групи не представлява такова освобождаване, тъй като не спира прилагането на режима за КЧД за някои икономически оператори, а по-скоро определя дали и в каква степен може да се твърди, че печалбите, произтичащи от кредитиране вътре в рамките на групата, са били изкуствено отклонени от Обединеното кралство. Според органите на Обединеното кралство по този начин освобождаването е в съответствие с целта на режима за КЧД.

4.2. **Мнения относно избирателността**

4.2.1. *Референтната система следва да бъде режимът за корпоративно данъчно облагане на Обединеното кралство*

(59) Органите на Обединеното кралство не са съгласни с позицията на Комисията в решението за откриване на процедурата, че режимът на Обединеното кралство за КЧД е референтната система, като вместо него определят системата за корпоративно данъчно облагане на Обединеното кралство като правилната референтна система. Органите на Обединеното кралство твърдят, че целта и предназначението на режима за КЧД могат да се разбират само в контекста на цялостния подход на Обединеното кралство за облагане с данък на корпоративната печалба.

(60) Органите на Обединеното кралство твърдят, че разбирането на определението за корпоративна печалба, включително третирането на различни приходи и разходи и времето за тяхното признаване в рамките на по-широкия режим на корпоративно данъчно облагане на Обединеното кралство, е от решаващо значение за разбирането на конкретните възможности за злоупотреба, срещу които режимът за КЧД е предназначен да осигури защита.

(61) Органите на Обединеното кралство подчертават, че режимът за КЧД е само една от поредицата мерки срещу избягването на данъци, целящи да защитят основата за данъчно облагане на Обединеното кралство, и че предприетият в рамките на режима за корпоративно данъчно облагане на Обединеното кралство подход по отношение на ценообразуването при сделките вътре в рамките на групата и неговите по-широки мерки за защита на основата, като например „данъкът за отклонени печалби“ и правилата за „несъответствие при хибридни образувания и инструменти“, предоставя важен контекст за разбирането на режима за КЧД като част от защитата на Обединеното кралство срещу изкуствено отклоняване на печалба.

(62) Според органите на Обединеното кралство оценяването на тези по-широки съображения във връзка с политиката, които са залегнали в основата на режима за корпоративно данъчно облагане на Обединеното кралство, спомага за разбирането на подробния замисъл на правилата за КЧД, а именно необходимостта от административен режим, с който да се постигат пропорционални резултати за различните видове дружества в системата за корпоративно данъчно облагане на Обединеното кралство, като същевременно се спазва правото на Съюза относно основните свободи ([57]).

(63) В случай че режимът за КЧД е определен като референтна система, органите на Обединеното кралство твърдят, че целта на режима за КЧД трябва да бъде определена във връзка с режима за корпоративно данъчно облагане, в рамките на който функционира. В този случай целта на самия режим за КЧД може да бъде описана като „*защита на основата за облагане с корпоративен данък на Обединеното кралство чрез опит за установяване и прилагане на обхвата на Обединеното кралство за данъчното облагане на печалби, за които е разумно да се предположи, че са били изкуствено отклонени от Обединеното кралство, чрез приложим набор от правила, които са в съответствие с европейското право*“ ([58]).

([56]) Решение от 4 февруари 2016 г., *Heitkamp BauHolding GmbH/Европейска комисия*, T-287/11, ECLI:EU:T:2016:60 и решение от 4 февруари 2016 г., *GFKL Financial Services AG/Европейска комисия*, T-620/11, ECLI:EU:T:2016:59.

([57]) Органите на Обединеното кралство посочват алтернативните подходи, които са разглеждани към момента на прилагане на реформата на правилата за КЧД спрямо правилата за КЧД, които са в сила от 2013 г. Органите на Обединеното кралство разясняват допълнително причината, подари която не е била избрана нито една от тези алтернативни възможности (писмо на Обединеното кралство от 22 март 2018 г., раздел 4).

([58]) Писмо на Обединеното кралство от 15 януари 2018 г. в отговор на решението на Европейската комисия за откриване на процедурата в съображение 106.

4.2.2. *Освобождаването на финансирането на групи не е дерогация*

(64) Органите на Обединеното кралство не считат, че освобождаването на финансирането на групи, включено в глава 9, предоставя предимство, което е поначало избирателно, въз основа на това, че при него не се прави разграничение между икономически оператори, които с оглед на целите на референтната система се намират в сравнима правна и фактическа ситуация.

(65) Органите на Обединеното кралство сравняват ситуацията, обхванатa от освобождаването на финансирането на групи — КЧД, което получава НФП от квалифицирано заемно правоотношение — със ситуации, които не са обхванати от освобождаването на финансирането на групи, при които КЧД получават НФП от кредитиране на свързани с Обединеното кралство страни или на трети страни.

(66) Органите на Обединеното кралство застъпват позицията, че тези три вида пасивно кредитиране — т.е. квалифицирани заемни правоотношения, кредитиране на свързани с Обединеното кралство страни (посочено от органите на Обединеното кралство като „заеми нагоре по веригата“) и кредитиране на трети страни (посочено от органите на Обединеното кралство като „касички“) — са коренно различни фактически ситуации, създаващи различни възможности за избягване и различни рискове от изкуствено отклоняване, и следователно не са фактически и правно сравними.

(67) Органите на Обединеното кралство считат, че е очевидно, че заемите нагоре по веригата и касичките нямат търговска обосновка и са явен признак за изкуствено отклоняване ([59]). Положението е по-малко очевидно в случай на квалифицирано заемно правоотношение, при което в контекста на финансирането на дружества, участващи в кредитиране на чуждестранна група, може да има по-ясна търговска обосновка и може да е по-трудно да се докаже обективно, че договореностите включват изкуствено отклоняване на печалби. Въз основа на това Обединеното кралство твърди, че трите вида кредитиране не са фактически и правно сравними ([60]).

(68) Освен това органите на Обединеното кралство припомнят, че в минали решения относно нидерландската схема за помощ „Groepsrentebox“ ([61]) и относно данъчния режим за приходи от лихви в рамките на група в Унгария ([62]) Комисията е признала, че съществуват разлики между лихвата от свързани дружества от групата и дружества, които се явяват трети страни ([63]).

(69) Органите на Обединеното кралство споделят становището на Комисията, че най-големият риск за обусловени от данъчни съображения структури, особено когато се отнасят до финансовите механизми, използващи арбитраж между дълг и собствен капитал, обикновено се поражда в междудружествени отношения. Те твърдят, че освобождаването на финансирането на групи отразява избора на политика на Обединеното кралство да не се занимава с изкуственото отклоняване на чуждестранните печалби. Следователно посоченото от Комисията различно третиране ще бъде предадено в целта на правилата на Обединеното кралство за КЧД. Органите на Обединеното кралство припомнят, че режимът за КЧД разглежда само изкуственото отклоняване на печалба от Обединеното кралство, а не изкуственото отклоняване на чуждестранната лихва от групата, когато не Обединеното кралство се намира в неравностойно положение.

4.2.3. *Обосновка с основните и ръководни принципи на референтната система*

(70) Органите на Обединеното кралство твърдят, че ако освобождаването на финансирането на групи представлява дерогация, тя е обоснована с основните и ръководни принципи на системата за корпоративно данъчно облагане и режима за КЧД, т.е. предотвратяването на изкуствено отклоняване на печалба от Обединеното кралство чрез система, която е стабилна, приложима и съвместима с правото на Съюза.

([59]) В случай на кредитиране нагоре по веригата местното за Обединеното кралство дружество от групата може да приспадне разхода за лихви по този заем от печалбата си, докато приходът от лихви от инвестицията не се облага (или подлежи на ниско данъчно облагане) на равнището на КЧД. При това положение Обединеното кралство счита, че комбинацията от необлагане с данък на НФП на равнището на КЧД и приспадането на лихвата в Обединеното кралство представлява заплаха за Министерството на финансите на Обединеното кралство. Обединеното кралство счита, че няма валидно търговско съображение за структуриране на финансирането от местно за Обединеното кралство дружество чрез КЧД, вместо кредитирането да става директно към друго дружество от Обединеното кралство. Следователно както целта, така и последиците от финансовата договореност биха довели до изкуствено отклоняване на приходите от лихви от Обединеното кралство, а по този начин до получаване на данъчно предимство в Обединеното кралство. По същия начин в случай на касички вероятността за реално изкуствено отклоняване на печалбата и въздействието върху данъчната основа на Обединеното кралство са значителни според органите на Обединеното кралство.

([60]) Писмо на Обединеното кралство от 3 юли 2018 г., точка 3 от приложението.

([61]) Решение 2009/809/ЕО на Комисията от 8 юли 2009 г. относно схемата за помощ „groepsrentebox“, която Нидерландия планира да приведе в действие (C 4/07 (ex N 465/06) (ОВ L 288, 4.11.2009 г., стр. 26).

([62]) Решение 2010/95/ЕО на Комисията от 28 октомври 2009 г. относно държавна помощ C 10/07 (ex NN 13/07), приведена в действие от Унгария, за данъчно приспадане на лихви в рамките на група (ОВ L 42, 17.2.2010 г., стр. 3)

([63]) Писмо на Обединеното кралство от 15 януари 2018 г., съображение 119

(71) Органите на Обединеното кралство подчертават, че глава 9 се основава на механичен тест, с който се намира подходящ баланс между адекватно разглеждане само на високорисковите случаи при различни данъкоплатци, като същевременно се гарантира, че няма прекомерно включване на печалби, което би било несъвместимо със съдебната практика на Съюза относно основните свободи. Органите на Обединеното кралство твърдят, че съгласно съдебната практика на Съда на ЕС относно свободата на установяване, главно във връзка с делото *Cadbury Schweppes* ([64]), КЧД не могат да се облагат с данък във връзка с чуждестранни дъщерни дружества с чисто търговски дейности. Органите на Обединеното кралство заявяват, че механичните тестове и фиксираните проценти са определени на равнища, които гарантират, че няма прекомерно включване на печалби. Органите на Обединеното кралство считат, че този баланс очевидно е в съответствие с международно приетата практика, и по-специално с доклада относно действие 3 срещу свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби.

(72) Органите на Обединеното кралство твърдят, че в глави 5 и 9 е отразен този подход, като са използвани специфични критерии за разграничаване на риска и въздействието върху различните договорености относно основата за данъчно облагане на Обединеното кралство и като е използван механичен подход за справяне с рисковете за избягване на различията между различните данъкоплатци. Използването на този подход осигурява достоверно приближение на изкуствено отклонената печалба във връзка с договорености, при които това е трудно да се установи, или при които се налагат субективни преценки относно подходящия съпоставителен сценарий; според органите на Обединеното кралство въпросният подходящ баланс се предоставя от съотношението 75 % освобождаване/25 % включване в освобождаването на финансирането на групи.

5. **МНЕНИЯ НА ЗАИНТЕРЕСОВАНИТЕ СТРАНИ**

(73) Осем заинтересовани страни представиха своите мнения. На 19 декември 2017 г. мнението си представи Law Society of England and Wales, а на 21 декември 2017 г. мнението си представи Joseph Hage Aaronson LLP. На 22 декември 2017 г. бяха представени мненията на четири заинтересовани страни, пожелали да запазят самоличността си в тайна. На същия ден беше получено мнението на Ernst & Young LLP. Накрая, на 2 януари 2018 г. мнението си относно решението за откриване на процедурата представи Vodafone Group plc. Заинтересованите страни са или предприятия, които са прилагали освобождаването на финансирането на групи през последните години, или фирми за данъчни консултации, консултиращи клиенти от Обединеното кралство по международни данъчни въпроси, включително прилагането на оспорваната мярка, или в един от случаите — национална организация на Обединеното кралство, представляваща практикуващите юристи в Обединеното кралство.

(74) По същество повечето от представените от заинтересованите страни мнения отразяват повдигнатите от органите на Обединеното кралство аргументи. Когато заинтересованите страни повдигат нови аргументи към тези на органите на Обединеното кралство, те се обобщават в настоящия раздел.

5.1. **Мнения относно избора на референтна система**

(75) Няколко заинтересовани страни споделят становището на Обединеното кралство, че референтната система е системата за корпоративно данъчно облагане на Обединеното кралство като цяло, тъй като правилата за КЧД са неделима и необходима част от разпоредбите за корпоративното данъчно облагане на Обединеното кралство, които се прилагат по отношение на всички корпоративни групи с презокеански дъщерни дружества.

(76) Joseph Hage Aaronson LLP твърди, че правилата на Обединеното кралство за КЧД са правилната референтна система, но поддържа мнението, че тя включва няколко взаимосвързани цели — предотвратяване на избягването на данъчно облагане, ограничаване на обхвата му до привидни дейности в чужбина и осигуряване на работещ режим. Глави 5 и 9 работят заедно, като се балансират взаимно, с цел постигане на въпросните взаимосвързани цели. Някои заинтересовани страни твърдят, че ако режимът за КЧД е приет за подходящата референтна система, целевият показател или обичайното правило за определяне на изкуствено отклонени печалби би трябвало да бъде глава 4. Тогава оспорваната мярка няма да се определя като дерогация от тази система, тъй като частичното освобождаване създава по-тежки условия от общите правила на глава 4, понеже води до данъчно облагане в Обединеното кралство в няколко ситуации, в които печалбата от търговска дейност на КЧД не би била предмет на облагане с данък за КЧД съгласно глава 4, а именно когато СФП не са разположени в Обединеното кралство или когато процентът на СФП, разположени в Обединеното кралство, е по-малък от 50 % от общите съответни СФП.

(77) Една от заинтересованите страни отбелязва, че съгласно постановеното от Съда техниката за правна регламентация не може да засяга оценката на избирателността ([65]). Самият факт, че законодателната техника на Обединеното кралство включва голямо разширяване и последващо стесняване на обхвата на законодателството чрез специални разпоредби, в които се формулира това, което се счита за приемливо, не означава, че общото правило е общият или обичайният режим.

([64]) Решение от 12 септември 2006 г., *Cadbury Schweppes plc и Cadbury Schweppes Overseas Ltd./Commissioners of Inland Revenue*, C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544.

([65]) Решение от 15 ноември 2011 г., *Комисия/Правителство на Гибралтар и Обединеното кралство*, съединени дела C-106/09 P и C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732.

(78) Няколко заинтересовани страни посочват, че освобождаването на финансирането на групи не е дерогация от целите на режима за КЧД, а по-скоро гарантира спазването на съдебната практика на Съда относно свободата на установяване, а именно решението по дело *Cadbury Schweppes*. За да бъде в съответствие с решението по дело *Cadbury Schweppes*, режимът за КЧД може да налага данък за КЧД единствено в случай на напълно привидни договорености, целящи заобикаляне на данъчното законодателство на Обединеното кралство, а не в случая на договорености, целящи заобикаляне на чуждестранното данъчно законодателство. Заинтересованите страни споделят становището, че освобождаването на финансирането на групи цели постигането на това.

5.2. **Мнения относно дерогацията**

(79) Според няколко заинтересовани страни само дружества от Обединеното кралство с КЧД, реализиращи същата категория НФП, се намират в същата правна и фактическа ситуация. Двете ситуации, които не се обхващат от освобождаването на финансирането на групи, а именно кредитиране на свързани с Обединеното кралство страни или кредитиране на трети страни, се разграничават ясно от ситуации, включващи квалифицирани заемни правоотношения. От една страна, заемите от КЧД за местни за Обединеното кралство дружества от групата са ясен пример за свиване на данъчната основа в Обединеното кралство; от друга страна, пасивните заеми за или депозитите на трета страна не финансират чисто търговски операции.

(80) Напротив, в ситуацията, която евентуално може да бъде обхваната от освобождаването на финансирането на групи, при която КЧД на дружества от Обединеното кралство получават НФП от квалифицирано заемно правоотношение, КЧД може да е местно дружество и да има по-ясна търговска обосновка, например финансиране на реални дейности на чуждестранните дружества от групата. Тестовете в рамките на освобождаването на финансирането на групи имат за цел да определят и изключат ситуация, при която съгласно *Cadbury Schweppes* няма да се налага данък за КЧД.

(81) И накрая, заинтересованите страни твърдят, че кредитирането на трети страни осигурява добавъчна печалба за групата като цяло, която в повечето случаи ще бъде изкуствено отклонена, докато кредитирането на чуждестранни свързани страни е въпрос на разпределяне на ресурси в рамките на групата за финансиране на реални отвъдморски дейности на оперативните дружества.

5.3. **Мнения относно обосновката**

(82) Заинтересованите страни също предполагат, че освобождаването на финансирането на групи може да бъде обосновано с необходимостта от административни правила. Някои от тях предоставят аргументи относно пропорционалността на съотношението 1:3 за дълг/собствен капитал, което е в основата на равнището на частичното освобождаване (75 %), като твърдят, че то не може да се сравнява с това, което би представлявало обосновано съотношение на слаба капитализация. Други определят съотношението 25 % включване/75 % освобождаване като прагматично решение при обстоятелства, при които е невъзможно от дружествата да се изисква да установят или проследят точно източника на всеки капитал. Това би довело до значително бреме при привеждане в съответствие на изискването.

(83) Една заинтересована страна сигнализира, че някои данъкоплатци може да са използвали предвидените в глава 9 по-опростени от административна гледна точка правила, без да проверяват дали прилагането им е по-полезно от прилагането на правилата в глава 5, така че е възможно тези данъкоплатци в действителност да са извлекли малка или никаква полза от прилагане на глава 9.

6. **ОЦЕНКА НА ДЪРЖАВНАТА ПОМОЩ**

6.1. **Наличие на помощ**

(84) Съгласно член 107, параграф 1 от Договора всяка помощ, предоставена от държава членка или чрез ресурси на държава членка, под каквато и да било форма, която нарушава или заплашва да наруши конкуренцията чрез поставянето на определени предприятия или производството на някои стоки в по-благоприятно положение, е несъвместима с вътрешния пазар, доколкото засяга търговията между държавите членки.

(85) Съгласно установената съдебна практика, за да бъде счетена дадена мярка за помощ по смисъла на член 107, параграф 1 от Договора трябва да бъдат изпълнени всички условия, посочени в тази разпоредба ([66]). В този смисъл е установено, че за да може една мярка да бъде квалифицирана като държавна помощ: първо, трябва да има намеса чрез ресурси на държавата и тази намеса да може да бъде приписана на държавата; второ, тази намеса трябва да бъде в състояние да засегне търговията между държавите членки; трето, намесата трябва да предоставя избирателно предимство на дадено предприятие; и четвърто, тя трябва да нарушава или да заплашва да наруши конкуренцията ([67]).

([66]) Вж. решение от 2 септември 2010 г., *Комисия/Deutsche Post*, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, точка 38 и цитираната в нея съдебна практика.

([67]) Вж. решение от 2 септември 2010 г., *Комисия/Deutsche Post* C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, точка 39 и цитираната в нея съдебна практика.

(86) Що се отнася до първото условие за финансиране на държавна помощ, основанието за освобождаване на финансирането на групи е включено в глава 9 от част 9А от TIOPA — законодателен акт, който задължително трябва да се смята за приет от държавата. Следователно освобождаването на финансирането на групи се приписва на Обединеното кралство.

(87) Що се отнася до финансирането на мярката чрез държавни ресурси, в съответствие с практиката на Съда мярка, с която публичните власти предоставят на някои предприятия освобождаване от данъчно облагане, което, макар и да не се изразява в прехвърляне на държавни ресурси, поставя тези предприятия в по-благоприятно финансово положение от другите данъкоплатци, представлява държавна помощ ([68]). Както е обяснено в раздел 2.2, а след това в раздел 6.3, освобождаването на финансирането на групи води до намаляване на дължимия корпоративен данък в Обединеното кралство за предприятията, които са приложили оспорваната мярка чрез намаляване на данъка за КЧД, който в противен случай би бил начислен въз основа на обичайното прилагане на правилата на Обединеното кралство за КЧД. Следователно освобождаването на финансирането на групи води до загуба на държавни ресурси, тъй като всяко намаляване на корпоративния данък в Обединеното кралство за предприятията, ползващи се от оспорваната мярка, води до загуба на данъчни приходи, с които Обединеното кралство би разполагало при нормални обстоятелства.

(88) По отношение на второто условие за финансиране на държавна помощ, предприятията, ползващи се от оспорваната мярка, са местни за Обединеното кралство дружества, които са част от многонационална група, осъществяваща дейност в няколко юрисдикции, които могат да включват и други държави членки, така че всяко предимство в полза на тези дружества може да засегне търговията в рамките на Съюза. Освен това оспорваната мярка предлага по-големи предимства за данъкоплатците от Обединеното кралство, които са част от ръководена от Обединеното кралство многонационална група, в сравнение с данъкоплатците от Обединеното кралство, които са част от многонационални групи, чието седалище е в други държави членки. Това се дължи на факта, че освобождаването от финансирането на групи е достъпно само по отношение на лихва, определена по отношение на чуждестранно дружество от групата, ако това чуждестранно дружество е под контрола на същите местни за Обединеното кралство дружества, които контролират КЧД. Освобождаването не се предоставя, ако лихвата е определена по отношение на чуждестранно дружество от групата, контролирано от дружества, местни за друга държава членка. Иначе казано, отрицателното въздействие на освобождаването на финансирането на групи върху търговията в рамките на Съюза е двустранно. Първо, многонационалните групи, ръководени от Обединеното кралство, могат да преместят функциите, свързани с финансово управление на групата (които до голяма степен обхващат СФП) от чужбина в Обединеното кралство, за да се възползват от намалената данъчна ставка, предлагана от освобождаването на финансирането на групи. Второ, чуждестранни многонационални групи с финансови дейности на групата в Обединеното кралство могат да бъдат принудени да се преструктурират в многонационална група, ръководена от Обединеното кралство, като преместят централното си холдингово дружество в Обединеното кралство, за да увеличат предимствата от освобождаването на финансирането на групи. Следователно оспорваната мярка може да повлияе върху избора на многонационалните групи по отношение на местоположението както на функциите им, свързани с финансовото управление на групата, така и на централното им управление в рамките на Съюза, и по този начин да засегне търговията в рамките на Съюза.

(89) Освен това се счита, че мярка предоставена от държавата, нарушава или заплашва да наруши конкуренцията, когато тя е в състояние да подобри конкурентната позиция на бенефициерите, в сравнение с тази на други конкурентни предприятия ([69]). До степента, в която оспорваната мярка освобождава ползващите се от нея предприятия от тежестта, която в противен случай те биха били задължени да поемат, чрез намаляване на дължимия корпоративен данък, който в противен случай биха понесли съгласно обичайната система на данъчно облагане на корпоративните печалби в Обединеното кралство, тя нарушава или заплашва да наруши конкуренцията, тъй като подобрява финансовото положение на тези предприятия. Следователно в този случай четвъртото условие за наличие на държавна помощ също е изпълнено.

6.2. **Наличие на схема**

(90) Комисията счита, че оспорваната мярка представлява схема за помощ по смисъла на член 1, буква г) от Регламент (ЕС) 2015/1589. Съгласно този член схема за помощ се определя като „*всеки акт, на базата на който и без да се изискват допълнителни мерки за прилагане, може да се предостави индивидуална помощ на предприятията, определени в акта по общ и абстрактен начин […]*“.

(91) Въз основа на това определение се определят три критерия, съгласно които дадена мярка се счита за схема за помощ: i) тя трябва да представлява акт, на базата на който може да се предостави индивидуална помощ; ii) тя не трябва да изисква допълнителни мерки за прилагане, за да бъдат предоставени въпросните помощи; и iii) тя трябва да определя потенциалните бенефициери на помощта по общ и абстрактен начин.

([68]) Решение от 15 ноември 2011 г., *Комисия/Правителство на Гибралтар и Обединеното кралство*, съединени дела C-106/09 P и C-107/09, ECLI:EU:C:2011:732, точка 72 и цитираната в нея съдебна практика.

([69]) Вж. решение от 17 септември 1980 г., *Phillip Morris*, 730/79, ECLI:EU:C:1980:209, точка 11 и Решение от 15 юни 2000 г., *Alzetta*, съединени дела T-298/97, T-312/97 и др., ECLI:EU:T:2000:151, точка 80.

(92) Що се отнася до първия критерий, освобождаването на финансирането на групи се предоставя въз основа на TIOPA, което представлява общ закон, от който освобождаването на финансирането на група е неразделна част.

(93) По отношение на втория критерий, тъй като прилагането на освобождаването на финансирането на групи е достъпно за всички многонационални дружества, които отговарят на условията, като те просто избират да го прилагат, и тъй като прилагането не включва друго допълнително одобрение или друго действие от страна на органите на Обединеното кралство, Комисията заключава, че освобождаването на финансирането на група не изисква допълнителни мерки за прилагане ([70]).

(94) Що се отнася до третия критерий, актът, на базата на който се предоставя освобождаването на финансирането на групи, определя потенциалните бенефициери по общ и абстрактен начин. Глава 9, която формира правното основание за възползване от освобождаването, се прилага по общ и абстрактен начин по отношение на НФП, получени от заеми за чуждестранните дружества от групата, контролирани от Обединеното кралство.

(95) В заключение може да се каже, че освобождаването на финансирането на групи отговаря на критериите, определени в член 1, буква г) от Регламент (ЕС) 2015/1589 за класифицирането му като схема за помощ. Съгласно съдебната практика на Съда в случай на схема за помощ Комисията може да се ограничи до преценка на общите характеристики на въпросната схема и не е длъжна да разглежда всеки конкретен случай, в който е прилагана схемата ([71]).

6.3. **Предимство**

(96) Когато приетата от държавата мярка подобрява нетното финансово състояние на дадено предприятие, е налично предимство по смисъла на член 107, параграф 1 от Договора ([72]). За да се установи наличието на предимство, трябва да се разгледа въздействието на самата мярка ([73]). Що се отнася до фискалните мерки, предимство може да бъде предоставено, като по различни начини се намалява данъчната тежест за дадено предприятие, и по-специално като се намалява облагаемата данъчна основа или размерът на дължимия данък ([74]).

(97) Оспорваната мярка позволява на местно за Обединеното кралство дружество, което подлежи на облагане с данък за КЧД съгласно глава 5, да твърди, че данъкът за КЧД е определен на 25 % от НФП на КЧД (частично освобождаване от 75 %) или на още по-нисък процент, намален до 0 % (пълно освобождаване), до степен, в която НФП се финансират от „квалифицирани ресурси“ или се прилага правилото за „съчетана лихва“. За освобождаване на финансирането на групи може да се твърди единствено във връзка с определена категория НФП, а именно печалби, получени от квалифицирано заемно правоотношение.

(98) Следователно оспорваната мярка винаги ще предоставя предимство, ако на предвиденото в глава 5 облагане с данък за КЧД подлежат повече от 25 % от НФП на КЧД, реализирани от квалифицирани заемни правоотношения, и може да предостави предимство, ако на предвиденото в глава 5 облагане с данък за КЧД подлежат по-малко от 25 % от тези НФП, в зависимост от това дали се предоставя пълно освобождаване по правилото за „квалифицирани ресурси“ или по правилото за „съчетана лихва“.

(99) Фактът, че прилагането на оспорваната мярка вместо прилагането на разпоредбите на глава 5 предвижда предимство, се признава също и в Насоките на Кралската данъчна и митническа служба, където се обяснява дали да се подаде искане за прилагане на оспорваната мярка или не: *„Ако заемът е квалифицирано заемно правоотношение, глава 9 ще предоставя по-благоприятен резултат за дадено дружество от предвиденото в глава 5 облагане с данък за КЧД, освен когато прилагането на TIOPA10 S371EB изключва най-малко 75 % от печалбата във връзка със заема извън данъка за КЧД. […] По отношение на структурни заеми имате очаквания, че повечето, ако не и всички съществени функции на персонала, ще бъдат разположени в Обединеното кралство“* ([75]).

([70]) Разрешения могат да бъдат получени в рамките на нерегламентирана процедура за разрешение, при която Кралската данъчна и митническа служба може да предостави сигурност на местно за Обединеното кралство дружество относно прилагането на правилата за КЧД към техния конкретен набор от факти, като преодолее определени съмнения преди приключването на самоначисляване на данъка от местното за Обединеното кралство дружество (вж. също съображение 46). Искането за такова разрешение е доброволно. То не представлява условие за прилагането на мярката и не представлява мярка за прилагане по смисъла на член 1, буква г) от Регламент (ЕС) 2015/1589.

([71]) Вж. решение от 22 юни 2006 г., *Белгия и Forum 187 ASBL/Комисия*, съединени дела C-182/03 и C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, точка 82; Решение от 14 октомври 1987 г., *Германия/Комисия*, C-248/84, EU:C:1987:437, точка 18; и решението от 17 юни 1999 г., *Белгия/Комисия*, C-75/97, ECLI:EU:C:1999:311, точка 48.

([72]) Решение от 8 ноември 2001 г., *Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, точка 41.

([73]) Решение от 2 юли 1974 г., *Италия/Комисия*, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, точка 13.

([74]) Вж. Решение от 15 декември 2005 г., *Италия/Комисия*, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, точка 78; Решение от 10 януари 2006 г., *Cassa di Risparmio di Firenze и др.*, C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, точка 132; Решение от 9 октомври 2014 г., *Ministerio de Defensa and Navantia*, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, точки 21—31.

([75]) Вътрешен наръчник на Кралската данъчна и митническа служба, Международен наръчник, INTM203410. Раздел 371EB от TIOPA, към който се отнасят насоките, е разпоредбата, включена в глава 5, която съдържа тест за СФП, предписващ данък за КЧД до степента, в която НФП на КЧД са получени от съответните СФП, разположени в Обединеното кралство.

(100) Освен това фактът, че подаването на предвиденото в глава 9 искане не е задължително, означава, че данъчно задълженото образувание решава изцяло по свое усмотрение дали да прилага правилата за въвеждане на данък за КЧД съгласно глава 5, или да подаде искане, което води до частично (75 %) или пълно освобождаване. Местните за Обединеното кралство дружества ще могат да подават предвиденото в глава 9 искане единствено ако тази възможност е по-благоприятна, отколкото само прилагането на глава 5. Въпреки че не може да бъде напълно изключено, че тези предприятия са взели предвид съображенията за административно опростяване, като цяло местните за Обединеното кралство дружества ще подават предвиденото в глава 9 искане, ако това намалява данъка за КЧД, който иначе се дължи съгласно глава 5.

(101) Следователно по принцип бенефициерите на оспорваната мярка ще са получили предимство в сравнение със ситуацията, при която мярката не се прилага.

6.4. **Избирателност**

(102) От изложеното по-горе следва, че за да бъде квалифицирана дадена данъчна мярка като предоставяща избирателно предимство, първо е необходимо да се установи „обичайният“ или общият данъчен режим, приложим в съответната държава членка, известен като (данъчна) референтна система, а след това да се проучи функционирането на този режим по отношение на неговата цел ([76]). Второ, необходимо е да се прецени дали мярката представлява дерогация от референтната система, като се прави разграничение между икономически оператори, намиращи се с оглед на преследваната от посочената референтна система цел в сравнима правно и фактически ситуация. Ако такава дерогация съществува, мярката ще се счита за поначало избирателна. Трето, ако дадена мярка се счита за дерогация от референтната система, тя може въпреки това да бъде обоснована с характера и цялостната структура на референтната система. Във връзка с това от съответната държава членка зависи да докаже, че оспорваната мярка произтича пряко от основни или ръководни принципи на референтната система, дължащи се на присъщи механизми, които са необходими за функционирането и ефективността на системата. Ако за дерогацията от референтната система се привеждат тези основания, мярката не се счита за избирателна.

6.4.1. *Референтна система*

(103) В решението за откриване на процедурата Комисията е приела режима на Обединеното кралство за КЧД като подходящата референтна система. Описаната цел на режима на Обединеното кралство за КЧД беше да осигурява данъчно облагане на печалби, които изкуствено се отклоняват от Обединеното кралство към чуждестранни свързани образувания, контролирани от Обединеното кралство ([77]). Въз основа на това Комисията стигна до заключението по отношение на предварителната основа, че ако някои местни за Обединеното кралство дружества са били обхванати от освобождаването, когато изкуствено са отклонявали (нетъргуеми финансови) печалби към КЧД, което контролират, би съществувала дерогация, водеща до поначало избирателно третиране, докато общото правило гласи, че местните за Обединеното кралство дружества биха били облагани с данък върху изкуствено отклонените (нетъргуеми финансови) печалби към контролирано от тях КЧД, макар че и двете са в сравнима правна и фактическа ситуация с оглед на целта на референтната система (т.е. гарантиране на данъчното облагане на печалби на Обединеното кралство, изкуствено отклонени към чуждестранно образувание, контролирано от Обединеното кралство).

(104) Органите на Обединеното кралство, както и някои заинтересовани страни, определят общия режим за корпоративно данъчно облагане на Обединеното кралство като подходящата референтна система, твърдейки, че целта и замисълът на режима за КЧД могат да бъда правилно разбрани само в контекста на общия за Обединеното кралство подход за облагане на корпоративна печалба. Въпреки че Комисията приема тези аргументи и признава уместността на целта на системата за корпоративно данъчно облагане на Обединеното кралство в контекста на целта на правилата за КЧД на Обединеното кралство, тя поддържа становището, че референтната система за анализ на държавните помощи на оспорваната мярка са правилата на Обединеното кралство за КЧД.

(105) Обединеното кралство твърди, че разполага с *„режим за корпоративно данъчно облагане, който до голяма степен е териториален и е предназначен за облагане на печалбите, относими към дейности и активи в Обединеното кралство“* ([78]). Съответно неговата цел е облагането на местни за Обединеното кралство данъкоплатци или чуждестранни данъкоплатци с място на стопанска дейност в Обединеното кралство, с данък върху печалбите, произтичащи от дейности и активи в рамките на Обединеното кралство. По принцип данъчното облагане на печалбите на чуждестранни за Обединеното кралство данъкоплатци, които нямат място на стопанска дейност в Обединеното кралство, е извън обхвата на целта на общата система за корпоративно данъчно облагане на

([76]) Решение от 19 декември 2018 г., *Finanzamt B/A-Brauerei*, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, точки 35 и 36.

([77]) Вж. съображение 61 от решението за откриване на процедура. Комисията представи алтернативна по-стеснена референтна система, съставена от глави 3, 5 и 9 от TIOPA в бележка под линия 52 от решението за откриване на процедурата. Комисията не следва тази по-стеснена референтна система.

([78]) Писмо на Обединеното кралство от 22 март 2018 г.

Обединеното кралство. Това обаче може да не е необходимо да се прилага по отношение на печалби от дейност в чужбина, които са *изкуствено отклонени* от Обединеното кралство, макар да са относими към дейности и активи в Обединеното кралство. Всъщност би могло да се каже, че правилата за постигането на тази цел са естествена последица от данъчна система, която в голямата си част е териториална, като например системата за корпоративно данъчно облагане на Обединеното кралство, и режимът за КЧД в Обединеното кралство е точно такова правило. Както правилно посочват органите на Обединеното кралство, режимът за КЧД на Обединеното кралство, заедно с редица други правила за борба със злоупотребите, защитава системата за корпоративно данъчно облагане на Обединеното кралство. Целта на правилата на Обединеното кралство за КЧД е да се защити основата за облагане с корпоративен данък на Обединеното кралство, като по този начин се гарантира, че системата за корпоративно данъчно облагане на Обединеното кралство постига целта си. Това се постига чрез облагането на печалбите от дейности и активи в Обединеното кралство, за които се счита, че са *изкуствено отклонени* от Обединеното кралство към чуждестранни свързани образувания. В действителност целта на правилата за КЧД на Обединеното кралство произтича от и може да се приеме, че представлява логично и необходимо разширение на целта на общата система за корпоративно данъчно облагане за Обединеното кралство.

(106) Органите на Обединеното кралство обосновано са посочили тези фактори, но това не означава, че референтната система за оценката на оспорваната мярка, която касае освобождаване от налагането на данък за КЧД, трябва да увеличи обхвата си до цялата система за корпоративно данъчно облагане на Обединеното кралство. Комисията счита, че правилата за КЧД представляват специфичен набор от правила. Те са част от общата за Обединеното кралство система за корпоративно данъчно облагане, но имат своя собствена цел. Тази цел е свързана по своя произход и предназначение с целта на общата корпоративна данъчна система на Обединеното кралство, но е достатъчно отличима, за да формира самостоятелно референтна система.

(107) Референтната система в контекста на данъчни мерки или данъци се състои от набор от правила, които заедно съставляват нормалните или обичайните правила за данъчно облагане или за тези данъци в съответната държава членка, които обхващат всички предприятия, потенциално подлежащи на облагане с данък. Именно правилата за КЧД, взети заедно, определят предмета или облагаемата основа за налагане на данък за КЧД, и следователно в рамките на тези правила трябва да се извърши проверка на съпоставимостта ([79]).

(108) По отношение на други аргументи, представени от Обединеното кралство и заинтересованите страни, спазването на всички приложими закони на Съюза по принцип не може да се счита за цел на дадена данъчна система. Това е просто условие, което се прилага по отношение на законодателствата на всички държави членки. Според Комисията необходимостта правилата за КЧД да бъдат приложими не е в толкова голяма степен цел на референтната система, но би могло да обясни присъщия механизъм, необходим за функционирането и ефективността на референтната система.

6.4.1.1. Общо правило съгласно референтната система; Въвеждане на данък за КЧД

(109) Като предварителна бележка Комисията признава, че главно от законодателството на Обединеното кралство зависи да установи необходимостта от правилата за борба със злоупотребите, които защитават данъчната основа на Обединеното кралство, и техния и обхват ([80]). В същото време обаче, тъй като Обединеното кралство е избрало да въведе правило за борба със злоупотребите, то следва да прилага това правило еднакво по отношение на всички икономически оператори. По отношение на законодателството в областта на държавната помощ това означава, че две ситуации, които са правно и фактически сравними с оглед на целта на правилото за борба със злоупотребата, не следва да се третират по различен начин ([81]).

6.4.1.2. Техниката за правна регламентация в качеството си на такава не определя дерогация

(110) Обединеното кралство и няколко заинтересовани страни са посочили, че глава 9 и глава 5 трябва да се разглеждат съвместно, за да се определи какво Обединеното кралство счита за изкуствено отклонени НФП. Те подчертават, че фактът, че глава 9 е отделена от глава 5 и се нарича „освобождаване“, сам по себе си не означава, че за целите на държавната помощ глава 9 представлява дерогация от предвиденото в глава 5 „обичайно третиране“. Комисията споделя частично това становище. Констатацията за дерогация в този случай обаче се основава на задълбочен анализ на съпоставимостта, с който да се определи дали ситуации, които са правно и фактически сходни с оглед

([79]) Решение от 19 декември 2018 г., *Finanzamt B/A-Brauerei*, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, точка 37.

([80]) Обединеното кралство трябва обаче да зачита определените от Съда на Европейския съюз рамки, тъй като правилото за борба със злоупотребите може да наложи ограничение по отношение на свободата на установяване на Съюза.

([81]) Тестът за съпоставимост не е самостоятелен тест. Той винаги трябва да се извърша с оглед на целта на референтната система, която в действителност представлява целеви показател и е от първостепенно значение, вж. решение от 28 юни 2018 г., *Dirk Andres/Европейска комисия*, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505, по-специално точки 86 и 89.

на целта на референтната система, се третират по различен начин. Както е посочено от Съда в решението по делото *A-Brauerei*, ([82]) *„всъщност, макар че, за да се прецени дали данъчната мярка е селективна, използваната техника за правна реглементация не е решаваща, така че невинаги е необходимо тя да има дерогиращ характер спрямо общата система на данъчно облагане, обстоятелството, че тя има такъв характер — каквато е случаят с мярката по главното производство — е релевантно за целите на тази преценка, когато от нея следва, че разграничени и поначало обект на диференцирано третиране са две категории оператори, а именно тези, за които се прилага дерогиращата мярка, и тези, за които продължава да се прилага общата система на данъчно облагане, макар тези две категории да се намират в сходно положение от гледна точка на преследваната с посочената система цел* (решения от *21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., C-20/15 P и C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, т. 77, и от 28 юни 2018 г., Andres (несъстоятелност на Heitkamp BauHolding)/Комисия, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505, точка 93)*“.

(111) В настоящия случай това означава да се прецени дали оспорваната мярка изключва някои оператори от налагането на данък за КЧД върху печалби, които иначе биха подлежали на облагане съгласно общите критерии за изкуствено отклоняване, установени в правилата на Обединеното кралство за КЧД, като по този начин дружества, които са в сравнима фактическа и правна ситуация, се третират различно с оглед на целта на правилата за КЧД.

(112) Следователно е необходимо да се разгледат общите критерии, съгласно които се прави преценка кога печалбите на КЧД съгласно правилата на Обединеното кралство за КЧД се считат за изкуствено отклонени, като се вземат предвид видът и степента на рисковете, премахнати с тези правила, структурата и логиката на правилата и използваните инструменти за премахване на тези рискове ([83]).

6.4.1.3. Методология и логика на правилата на Обединеното кралство за КЧД

(113) Правилата за КЧД на Обединеното кралство включват различни тестове, които или обикновено се прилагат за всички видове печалба, или са насочени към специфични видове печалби, реализирани от КЧД, с цел да идентифицират и определят количествено предполагаемите общи печалби на КЧД, които отговарят на условието за облагане с данък за КЧД, като по този начин стават облагаеми печалби. Според Обединеното кралство тези тестове и условия се различават в зависимост от вида дейност в основата на печалбата, така че да отразяват риска данъчните приходи да бъдат загубени за Министерството на финансите на Обединеното кралство в случай на различни договорености за осигуряване на печалба. Те имат за цел да гарантират административната управляемост на прилагането на тест за борба със злоупотребите към широк набор от различни договорености за голям брой различни данъкоплатци, като по този начин се гарантират ефективността и ефикасността на правилата за КЧД.

(114) Комисията приема, че обхватът на правило, което има за цел да защити системата за корпоративно данъчно облагане срещу загуба на данъчни приходи в резултат на изкуствено отклоняване на печалби, може да бъде насочен към ситуации, които обективно са най-високорискови за такава загуба на данъчни приходи, за да се гарантират ефикасността, управляемостта и ефективността на това правило.

(115) В действителност тази логика е отразена в замисъла на правилата на Обединеното кралство за КЧД. Първо, те имат много широк обхват — всички печалби на чуждестранни дъщерни дружества, контролирани от Обединеното кралство — и второ, изключват различни ситуации, в които законодателният орган на Обединеното кралство счита, че рискът от загуба на данъчни приходи е обективно нисък. Във връзка с това Насоките на Кралската данъчна и митническа служба за правилата на Обединеното кралство за КЧД гласят, че: *„ако едно от освобожданията във връзка с КЧД се прилага по отношение на дадено КЧД, не е необходимо да се взема под внимание дали то разполага или не с някаква облагаема печалба“* и действително: *„групите ще могат лесно да установят, че почти всички техни чуждестранни дъщерни дружества ще попадат извън обхвата на новия режим за КЧД или ще бъдат освободени от него“*. Този подход е отразен в общите освобождавания на равнището на въвеждане в глава 3, както и в освобожданията на равнището на образуването в глави 10—14. Ако се прилага само едно от тези освобождавания, е необходимо да се идентифицира и определи количествено облагаемата печалба на КЧД.

([82]) Решение от 19 декември 2018 г., *Finanzamt B/A-Brauerei*, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, точка 33.
([83]) Вж. решението за откриване на процедурата, съображение 61.

(116) Глава 3 представлява началната част от разпоредбите, свързани с облагането на КЧД. Тя включва тестове, които местни за Обединеното кралство дружества прилагат по отношение на КЧД, което е под техен контрол, за да определят дали трябва да се прилагат някои от по-подробните разпоредби, свързани с облагането в глави 4—8. По отношение на нетъргуемите финансови печалби например в глава 3 се определя, че местните за Обединеното кралство дружества могат да пренебрегнат правилата на глава 5 (следователно и на глава 9), ако НФП, реализирани от КЧД, са съпътстващи спрямо други негови операции и попадат в рамките на 5 % ограничаване на данъчни задължения ([84]).

(117) По същия начин глави 10—14 съдържат освобождавания на равнището на образуването (вж. съображения 19 и 20), като например освобождаването на изключени територии, освобождаването при ниска печалба и освобождаването при нисък марж на печалбата, които изключват печалбите на КЧД от обхвата на правилата на Обединеното кралство за КЧД, ако е разумно да се предположи, че съществува малък риск печалбите на такова КЧД да бъдат изкуствено отклонени, или ако по-общо съществува нисък риск от загуба на данъчни приходи за Министерството на финансите на Обединеното кралство. По отношение на КЧД, които реализират малка печалба, изглежда наистина разумно да се предположи, че те реализират нисък марж на печалба или че подлежат на сравнително висока ефективна данъчна ставка.

(118) В обобщение, правилата на Обединеното кралство за КЧД с тяхното освобождаване на равнището на въвеждане и на равнището на образуването целят да гарантират, че прилагането на правилата е ограничено до ситуации, които са високорискови за Министерството на финансите на Обединеното кралство и които имат висок потенциал за изкуствено отклоняване.

6.4.1.4. Използваните инструменти: Свързани с облагането разпоредби

(119) Ако не се прилага нито едно от освобожданията във връзка с образуването от глави 10—14 и не се прилага нито едно от освобожданията при въвеждане от глава 3, то трябва да се прилагат свързаните с облагането глави, които започват с глава 4 (Печалби, относими към дейности в Обединеното кралство). Както бе посочено по-горе, глава 4 се прилага по отношение на всички печалби, с изключение на случаите, когато КЧД реализира изключително НФП или печалби от дейности в областта на недвижимите имоти ([85]). Общият подход за идентифициране и количествено определяне на изкуствено отклонени печалби в глава 4 се основава на понятието „СФП“. Това е разпределение, което се основава на едни и същи логика и принципи като тези, прилагани в рамките на разрешения подход на ОИСР („АОА“), за да се установи разпределението на печалбите за място на стопанска дейност. С него се определят съответните СФП, които са разположени в Обединеното кралство, и тези, които са разположени в рамките на местоположението на КЧД или на друго място извън Обединеното кралство. След това е необходимо да се установи степента, в която съответните печалби на КЧД са относими към СФП, които са разположени в Обединеното кралство ([86]). В различни варианти този анализ се изисква и в други свързани с

([84]) Вж. раздел 371CC от TIOPA.

([85]) Ако КЧД реализира изключително НФП, то попада изключително в обхвата на глави 5 и 9, които включват също теста за СФП, който обаче е малко по-различен. Ако КЧД реализира печалба от изключително дейност в областта на недвижимите имоти, тя не се обхваща от правилата за КЧД, тъй като по своя характер такава печалба не може да бъде отклонена от Обединеното кралство.

([86]) Вж. раздел 371DB от TIOPA. Правилата за КЧД, които се основават на разпределението на печалбата за СФП, са намерили заслужено признание както в международното, така и в европейското законодателство относно разпоредбите за КЧД. В окончателния доклад на ОИСР относно свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби, *ОИСР (2015 г.)* Окончателен доклад относно действие 3 относно ефективното съставяне на правила за КЧД, например се подчертава, че много европейски юрисдикции разчитат или частично разчитат на тест, основан на реалната стойност, при който се анализира дали КЧД участва в значителни по обхват дейности чрез използване на различни аналози, най-вече дали приходите на КЧД са отделени от основната реална стойност, включително активите и рисковете, свързани с помещенията за хората. В доклада се подчертава, че независимо от използваните тестове основният въпрос, който се отнася до реалната стойност, е *„дали КЧД е способно да реализира самостоятелно печалбата“* — в съответствие с целта на теста за СФП. При обсъждането на най-добрата практика за разработване на анализ на реалната стойност в доклада се препоръчва тест, чрез който ще се разглеждат всички *„важни функции, изпълнявани от организации в рамките на групата“*, за да се определи дали КЧД е образуването, което е най-вероятно да притежава определени активи или предприема конкретни рискове, ако образуванията не са свързани. В доклада правилата на Обединеното кралство за КЧД се определят като пример за този тест за съществени функции на персонала, като се посочва, че правилата на Обединеното кралство за КЧД са *„използвали понятията и насоките, разработени от ОИСР за член 7, за да определят СФП на групата, свързани с всеки актив, така че да може да се определи дали КЧД изпълнява тези функции“*. На европейско равнище в преамбюла на Директива (ЕС) 2016/1164 се припомня, че това е *„пропорционален отговор на опасенията във връзка със свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби“* по отношение на *„които ограничават своите правила за КЧД до доходи, изкуствено отклонени към дъщерното дружество, да определят точно ситуациите, при които повечето от функциите по вземане на решения, генерирали отклонени доходи на равнището на контролираното дъщерно дружество, се упражняват в държавата членка на данъкоплатеца“*.

облагането глави. В Насоките на Кралската данъчна и митническа служба, съпътстващи законодателството, се подчертава важната роля на теста за СФП, описан като *„централен за анализа“*, при който се определя дали печалбите са относими към Обединеното кралство ([87]).

(120) В глави 5—8 от правилата на Обединеното кралство за КЧД се съдържат последващи свързани с облагането разпоредби, които могат да се прилагат в допълнение към глава 4. Тези разпоредби се прилагат изключително по отношение на определени видове печалби, за които е възможно паралелно прилагане на общата глава 4 и специалната свързана с облагането глава. Така например е възможно само част от печалбата на КЧД да бъде облагаема съгласно глава 4, като това не изключва възможността остатъкът да бъде облагаем съгласно глава 6 ([88]). Също така, макар да не е възможно облагане с данък за КЧД съгласно глава 4, е възможно данъкът за КЧД да се налага съгласно глави 5—8. Следователно данъкът за КЧД може да бъде по-висок след прилагането на следващите свързани с облагането глави, но не може да бъде по-нисък от данъка, който ще се прилага съгласно глава 4 ([89]).

(121) Една от специфичните свързани с облагането разпоредби е глава 5, която се отнася до НФП. Както в глава 4, така и в глава 5 се използва анализ на СФП за оценка дали следва да се налага данъкът за КЧД; с него се определят НФП от активи, които са собственост на КЧД, и печалби от рискове, разпределени към КЧД в ситуации, в които съответните СФП се упражняват в Обединеното кралство. Въпреки това анализът на СФП се различава от този в глава 4 по два основни момента.

(122) Първо, предписаният в глава 5 тест на СФП е „по-опростен“ от предписания в глава 4, в смисъл че е по-лесно изпълним, така че прилагането на анализа на СФП в глава 5 може да доведе до облагането данък за КЧД, докато съгласно анализа на СФП в глава 4 при същия набор от обстоятелства такъв няма да бъде дължим. Това се дължи на факта, че глава 5 препраща към глава 4 за анализа на СФП с цел идентифициране и определяне на количествено изкуствено отклонени печалби, но в по-малко стъпки, за да се идентифицират и определят количествено изкуствено отклонените печалби, но в по-малко стъпки ([90]).

(123) Освен това в глава 5 се съдържа втори тест, въз основа на който данъкът за КЧД може да бъде установен дори без да има СФП, разположени в Обединеното кралство, което е уникално за НФП. При втория тест, който може да доведе до облагане с данък за КЧД, се разглежда начинът, по който са финансирани заемите, осигуряващи НФП на КЧД, и се налага данък за КЧД върху НФП на КЧД до степен, в която тези заеми възникват от свързания с Обединеното кралство капитал. Органите на Обединеното кралство обясниха, че причината, поради която в глава 5 се съдържа този втори тест, е, че НФП невинаги могат да изискват наличието на значителни СФП, така че ако се разчита изключително на теста за СФП, това няма да защити в достатъчна степен основата за облагане с корпоративен данък на Обединеното кралство срещу изкуствено отклоняване в случай на НФП.

6.4.2. *Освобождаването на финансирането на групи е дерогация*

(124) Съгласно установената съдебна практика дадена мярка е поначало избирателна, ако води до различно третиране между предприятия, които са в сравнима правна и фактическа ситуация, с оглед на целта на референтната система ([91]). В конкретния случай въпросът е дали освобождаването на финансирането на групи освобождава

([87]) Вътрешен наръчник на Кралската данъчна и митническа служба, Международен наръчник, INTM200200.
([88]) Вж. например Вътрешен наръчник на Кралската данъчна и митническа служба, Международен наръчник, INTM210200.
([89]) Макар да е вярно, че глава 4 не се прилага по отношение на КЧД, което *изключително* реализира НФП, в който случай се прилага само глава 5, това не засяга настоящото заключение, тъй като глава 5 до голяма степен възпроизвежда теста за СФП от глава 4, както е обяснено в съображения 121 и 122.
([90]) Прилагането на теста за СФП съгласно глава 4 се извършва чрез 8-стъпков метод (раздел 371DB, точка 1 от TIOPA). Глава 5 препраща към глава 4 и изисква да бъдат предприети някои от стъпките в глава 4; по-специално стъпки от 1—5 и 7, за да се определи степента, в която НФП попадат в обхвата на глава 5. Стъпки 6 и 8 не се предприемат, тъй като законодателният орган на Обединеното кралство счита, че те не са съотносими към НФП.
([91]) Решение от 15 ноември 2011 г. *Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединеното кралство*, C-106/09 P и C107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, точка 75. Вж. също решение (Голям състав) от 21 декември 2016 г., *Европейска комисия/World Duty Free Group SA и др.*, C-20/15 P и C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, точка 54.

някои дружества от данъка за КЧД, който ще се налага върху други дружества съгласно обичайната система за правилата за КЧД, макар че двете ситуации са правно и фактически сравними с оглед на целта на референтната система, т.е. правилата на Обединеното кралство за КЧД.

(125) Освобождаването на финансирането на групи предоставя освобождаване от данъка за КЧД за определена категория НФП ([92]). Съгласно правилата на Обединеното кралство за КЧД, критериите, с които се определя дали и в каква степен се дължи данъкът за КЧД, ако КЧД реализира такава печалба, са включени в глави 5 и 9. В глава 5 се съдържат правила и критерии, приложими за всички НФП, независимо дали са получени от свързан длъжник (заем в група) или от несвързан длъжник (например банка), и независимо от това дали са получени от длъжник в Обединеното кралство или от чуждестранен длъжник. След това в глава 9 се съдържат специални правила (освобождаване на финансирането на групи) за НФП, получени от заеми за чуждестранни дружества от групата, „квалифицираните заемни правоотношения“ ([93]), като тези печалби от данъка за КЧД, който иначе би бил дължим съгласно глава 5, (частично) се освобождават. В решението за откриване на процедурата Комисията временно е приела, че освобождаването на финансирането на групи е предоставило на някои дружества с КЧД, реализиращи НФП от квалифицирано заемно правоотношение, поначало избирателно предимство пред дружества с КЧД, реализиращи други форми на НФП, макар че и двете са в сравнима фактическа и правна ситуация с оглед на референтната система.

(126) Органите на Обединеното кралство изложиха два аргумента относно това защо ситуация, при която данъчно задължено образувание, контролиращо КЧД, което реализира НФП от квалифицирани заемни правоотношения, не би било сравнимо с данъчно задължено образувание, контролиращо КЧД, което реализира други НФП ([94]). Първият аргумент на органите на Обединеното кралство е, че НФП на КЧД, различни от тези от квалифицирани заемни правоотношения, сами по себе си са изкуствено отклонени, което не може да се каже за НФП от квалифицирано заемно правоотношение ([95]). Вторият аргумент е, че задължението за зачитане на установените в Договора свободи има различни последици за двете категории ([96]).

6.4.2.1. Съпоставимостта на обхванатото от освобождаването КЧД съгласно глава 9 от правилата за КЧД с КЧД, реализиращо други НФП

(127) Що се отнася до първия аргумент, Обединеното кралство твърди, че КЧД, предоставящи заеми за страни, свързани с местни за Обединеното кралство страни — *наричани заети нагоре по веригата* — представляват пряка и явна заплаха за данъчната основа на Обединеното кралство, ако тези печалби са реализирани чрез КЧД. Тази заплаха би била по-малко очевидна за КЧД с квалифицирани заемни правоотношения (държащи заеми за чуждестранните дружества от групата). Обединеното кралство твърди, че заемите нагоре по веригата са по същество циклични повтаряеми сделки. Дружество от Обединеното кралство влага капиталови средства в КЧД, което връща средствата под формата на заем за свързано дружество от Обединеното кралство. Освен това Обединеното кралство твърди, че в тези случаи лихвата се приспада от данъчната основа на Обединеното кралство на равнището на местни за него дружества от групата, като по този начин директно се подкопава данъчната основа на Обединеното кралство. Обратно, НФП от заеми за чуждестранни свързани страни се отнасят до наистина изходящо финансиране на Обединеното кралство, така че те не могат да се разглеждат като циклична повтаряема договореност. Освен това потенциално приспадане на лихвата на равнището на дружество от групата, получаващо заем от КЧД, не подкопава данъчната основа на Обединеното кралство.

([92]) „Нетъргуеми финансови печалби“ означава приходът от лихви, който не е бил реализиран от финансова търговия или дейност; той включва приход от лихви от пасивни портфейлни инвестиции, лихви, натрупани по банков депозит, или лихви, натрупани по съпътстващи заеми на свързани или несвързани страни.

([93]) Раздел 371IG, точка 1 от TIOPA.

([94]) Други НФП в това отношение могат да бъдат получени или от заеми на дружества от групата на Обединеното кралство, или от заеми за трети страни.

([95]) Вж. съображение 66.

([96]) Вж. съображение 71.

(128) Обединеното кралство също така твърди, че КЧД, реализиращи НФП от квалифицирани заемни правоотношения и кредитиране от КЧД на несвързана страна, представляват коренно различни фактически ситуации, пораждащи различни рискове за основата за облагане с корпоративен данък на Обединеното кралство. Според Обединеното кралство рискът за Министерството на финансите на Обединеното кралство е по-ясно очевиден във връзка с договорености, включващи кредитиране от страна на КЧД на несвързана страна, наричано от органите на Обединеното кралство „касички“, които заслужават единно, строго правило за тези ситуации, тъй като една такава договореност няма търговска обосновка и не може да има друга цел, освен избягване на данъци в Обединеното кралство ([97]). Обратно, в случай на квалифицирани заемни правоотношения, НФП са свързани с предоставяне на реално финансиране на отвъдморски стопански операции на групата. Обединеното кралство твърди, че при такава договореност рискът от изкуствено отклоняване е в по-малка степен непосредствено видим и може да не доведе, или да доведе до частично или пълно изкуствено отклоняване ([98]). Според органите на Обединеното кралство разликата в риска от изкуствено отклоняване означава, че двете договорености не са в сравнима правно и фактически ситуация с оглед на целта на правилата за КЧД.

(129) Комисията не може да приеме посочените от Обединеното кралство точки в подкрепа на първия аргумент.

(130) Както е посочено в съображение 111, въпросът, който трябва да се разгледа, е дали НФП от заеми за чуждестранните дружества от групата са фактически и правно сравними с НФП от заеми на трети страни или от заеми на други дружества в Обединеното кралство, с оглед на целта на правилата за КЧД.

(131) Като има предвид това, Комисията припомня, че правилата на Обединеното кралство за КЧД постигат целта си за защита на основата за облагане с корпоративен данък на Обединеното кралство чрез облагането на печалби от дейности и активи в Обединеното кралство, които са били *изкуствено отклонени* от Обединеното кралство към чуждестранни образувания. Тестовете за идентифициране и количествено определяне на изкуствено отклонени печалби за специфична категория НФП са включени в глава 5. Предвид факта, че правилата на Обединеното кралство за КЧД целят защитата на основата за облагане с корпоративен данък на Обединеното кралство, не е изненадващо, че тестовете за идентифициране на изкуствено отклоняване са пряко свързани с факторите, на които се базира основата за облагане с корпоративен данък на Обединеното кралство, т.е. *дейности в Обединеното кралство* (отразени чрез СФП в Обединеното кралство) или *активи в Обединеното кралство* (отразени чрез свързания с Обединеното кралство капитал). Следователно критериите за установяване на изкуствено отклоняване за НФП съгласно правилата на Обединеното кралство за КЧД са свързани по своята същност и логично с основата за облагане с корпоративен данък на Обединеното кралство, която правилата на Обединеното кралство за КЧД се стремят да защитават. Комисията не разбира защо с оглед на тази цел тези критерии биха били подходящи за установяване на изкуствено отклоняване за всички НФП, с изключение на тези от квалифицирани заемни правоотношения.

(132) Във връзка с аргументите на Обединеното кралство, че видовете НФП, изключени от оспорваната мярка, очевидно нямат търговска обосновка и създават явна индикация за изкуствено отклоняване, което би било по-малко очевидно в случая на НФП, реализирани от квалифицирани заемни правоотношения, така че те не са правно и фактически сравними с оглед на целта на правилата на Обединеното кралство за КЧД, Комисията първо ще обърне внимание на съпоставимостта между НФП от квалифицирани заемни правоотношения и НФП от заеми за местни за Обединеното кралство дружества от групата и след това ще обърне внимание на съпоставимостта с НФП от заемни правоотношения с трети страни.

(133) Що се отнася до съпоставимостта с НФП от заеми за свързани с Обединеното кралство страни, Комисията на първо място разбира, че такива договорености могат да породят опасения за законодателния орган на Обединеното кралство, а именно свиването на данъчната основа чрез приспадания на лихви, причинено от прекомерно дългово финансиране на дейности в Обединеното кралство. Вярно е, че тези опасения не са очевидни в случая на НФП, реализирани от квалифицирано заемно правоотношение, тъй като въпросното потенциално опасение от свиване на данъчната основа, ако изобщо има такова, би съществувало в чужбина, но не и в Обединеното кралство. Като предварителна бележка в тази връзка Комисията отбелязва, че Обединеното кралство не е напълно последователно

([97]) Писмо на Обединеното кралство от 15 януари 2018 г. в отговор на решението за откриване на процедурата в съображение 116.
([98]) Писмо на Обединеното кралство от 15 януари 2018 г. в отговор на решението за откриване на процедурата в съображение 117.

в разглеждането на този проблем. Съгласно действащите правила е възможно да възникне ситуация, при която заем за британско дружество от групата може да се счита за квалифицирано заемно правоотношение съгласно глава 9, при условие че крайният длъжник по това кредитно споразумение е чуждестранно дружество от групата (финансирането се насочва чрез дружество от Обединеното кралство за насочване на доходи). Също така в тази ситуация дружеството на Обединеното кралство за насочване на дохода ще претендира за приспадане на лихвата върху лихвата, платена на КЧД, макар че въпреки това лихвата ще бъде (частично) освободена съгласно оспорваната мярка ([99]).

(134) Във всеки случай обаче всяко последователно разграничение, основано на наличието на приспадане в Обединеното кралство, би означавало само че и двете договорености са в различна правна и фактическа ситуация, ако се оценява национална мярка, чиято цел е да защити данъчната основа *чрез свиване на данъчната основа от приспадания на лихви*. Законодателството в областта на корпоративното данъчно облагане на Обединеното кралство включва няколко мерки срещу избягването на данъци, които имат такава цел. Въпреки това защитата срещу свиване на данъчната основа от приспадане на прекомерна лихва в Обединеното кралство не е цел на правилата на Обединеното кралство за КЧД. С тях се цели защитата на Обединеното кралство от изкуствено отклоняване на печалби от финансирането и други операции чрез налагане на данък за КЧД върху същите печалби ([100]). Следователно посочената от органите на Обединеното кралство разлика не означава, че двете ситуации представляват различни правни и фактически ситуации с оглед на преследваната от оспорваната мярка цел, т.е. защита на данъчната основа на Обединеното кралство срещу изкуствено отклоняване на печалби, включително реализираните чрез дейности за финансиране.

(135) Второ, Комисията отбелязва, че НФП от заеми за свързани с Обединеното кралство страни също могат да възникнат по валидни търговски съображения и не са задължително „циклични повтаряеми сделки“ във всички случаи, т.е. средства на Обединеното кралство, прехвърлени към КЧД, а след това върнати в Обединеното кралство. Ако НФП са получени от заем за свързана с Обединеното кралство страна, при което СФП се извършват в Обединеното кралство, следва да бъде наложен данък за КЧД, за да бъдат спазени критериите, свързани с облагането в глава 5, дори ако заемът не се финансира от свързания с Обединеното кралство капитал (т.е. независимо от „цикличността“).

(136) Трето, Комисията не споделя становището на Обединеното кралство, че ще е налице очевидно валидно търговско съображение за структуриране на финансирането от местно за Обединеното кралство дружество на чуждестранно дружество от групата чрез КЧД (вместо директно отпускане на парични средства), макар че не такъв би бил в случая във връзка със структурирането на финансирането от местно за Обединеното кралство дружество на местно за Обединеното кралство дружество от групата чрез КЧД (вместо директно отпускане на парични средства). Междинната функция, свързана с финансово управление, и ролята на КЧД в двете договорености са напълно сравними. Комисията не е съгласна, че може да се приеме, че валидните търговски съображения съществуват в една ситуация, а че липсват в друга, което би означавало, че двете ситуации не са правно и фактически сравними с оглед на целта на правилата за КЧД. Валидните търговски съображения за наличието и използването на КЧД, реализиращо НФП във връзка с двете договорености, се определя въз основа на факти и обстоятелства, отнасящи се до характера и качеството на функциите и рисковете на КЧД, а основаващи се на източника на НФП.

(137) Поради причините, изложени в съображения 133—136, аргументът на органите на Обединеното кралство, че НФП от квалифицирани кредитни споразумения и НФП от заеми за британските дружества от групата, не са сравними, трябва да бъде отхвърлен.

(138) Що се отнася до съпоставимостта с НФП, получени от външните заеми, които органите на Обединеното кралство наричат *касички*, Комисията отбелязва, че според Обединеното кралство „касичка“ е договореност, използваща КЧД с ниско данъчно облагане като дружество за насочване на дохода за депозиране на средства в банка, така че

([99]) Във връзка с това вж. Международен наръчник на Кралската данъчна и митническа служба, INTM217190: *„Ако КЧД отпусне дългосрочен заем на местно за Обединеното кралство дружество за управление на парични средства, което от своя страна използва средствата за серия от краткосрочни заеми за други членове от групата, тогава НФП на КЧД най-вероятно ще попаднат в обхвата на глава 5 и, ако бъде подадено искане по глава 9, трябва да се вземат предвид правилата за крайния длъжник“.*

([100]) Свиването на данъчната основа може да бъде разграничено от изкуственото отклоняване на печалбите (или прехвърлянето на печалба), тъй като в първата се разглежда свиването на данъчната основа на платеца чрез прекомерни приспадания, докато втората се отнася за получателя на дохода, който намалява данъчната си основа чрез изкуствено отклоняване на този доход в чужбина. Първата обикновено се разглежда с правилата за ограничаване на лихви (вж. например член 4 от Директивата срещу избягването на данъци), докато правилата за КЧД се отнасят до втората.

произтичащите НФП са реализирани по-скоро от КЧД, а не от Обединеното кралство, и разбира, че правилата на Обединеното кралство за КЧД са предназначени за предотвратяване на подобни договорености. В това отношение Комисията припомня, че заемите на трети страни могат да включват, но не се ограничават до банкови депозити. Те могат също така да обхващат например съпътстващи заеми за доставчици, външни доставчици на услуги, клиенти или други несвързани страни. Освен това Комисията не е съгласна, че тези договорености трябва сами по себе си да се разглеждат като представляващи злоупотреба, като в същото време това няма да се прилага по отношение на договорености, използващи КЧД с ниски ставки на данъка като дружество за насочване на дохода за предоставяне на заем на чуждестранно дружество от групата. Действително и в този случай произтичащите НФП се реализират от КЧД, а не от Обединеното кралство.

(139) Заинтересована страна твърди, че в случай на квалифицирано кредитно споразумение предоставените средства ще бъдат използвани от чуждестранните дружества от групата за финансиране на чисто търговски операции. В това отношение Комисията първо припомня, както е посочено в съображение 136, че характерът или качеството на страната, получаваща заем от КЧД, не засяга (риска за) изкуственото отклоняване, свързано с НФП, реализирани от КЧД. Второ, Комисията не е съгласна, че може да се приеме, че средствата, предоставени съгласно квалифицирано заемно правоотношение, ще бъдат използвани от длъжника за финансиране на чисто търговски операции, докато средствата, отпуснати по заем на трета страна, няма да бъдат използвани от тази трета страна за финансиране на чисто търговски операции. При условие че самият длъжник участва в търговски операции, и в двата случая той ще използва средствата за финансиране на своите стопански операции, които могат да бъдат нови инвестиции, придобивания или да имат друга търговска цел. Освен това предвид заменяемостта на паричните средства крайното използване на средствата от страна длъжника с течение на времето може да се промени и в двата случая, като може да бъде много трудно да се проследи точно както източника на финансиране, както е посочено от органите на Обединеното кралство, в различен контекст. (вж. съображение 155).

(140) В заключение, поради причините, изложени в съображения 138 и 139, дори да може да се приеме, че квалифицираните заемни правоотношения финансират чисто търговски операции, за разлика от заемите за трети страни, което Комисията оспорва, такава разлика в крайното местоназначение и целта на средствата, предоставени като заем от КЧД, не засяга съпоставимостта на тези заеми с оглед на целта на правилата на Обединеното кралство за КЧД ([101]).

(141) По-общо, във връзка с първия аргумент на Обединеното кралство Комисията отбелязва, че НФП от квалифицирани заемни правоотношения представляват категорията печалба, която е най-податлива на изкуствено отклоняване. Първо, защото нетърговските дейности са по-мобилни от търговските дейности, тъй като те обикновено изискват по-малко функции и/или човешка намеса и следователно са по-лесни за преместване (финансовите печалби са предимно капиталоемки и капиталът е много по-мобилен, отколкото например трудът, поради което лесно може да бъде придвижван). И второ, тъй като групите в значителна степен са свободни да определят своите вътрешни финансови операции, като използват комбинация от капитал и дълг, която дава най-благоприятен резултат от данъчна гледна точка. Това обяснява също така причината, поради която НФП обикновено са насочени в международен план чрез правилата за КЧД ([102]). Например в член 7, параграф 2, буква а) от Директивата срещу избягването на данъци са изброени няколко категории доходи на КЧД, които трябва да се облагат съгласно правилата за КЧД, като се започне с лихвите. Освен това в член 7, параграф 3 от посочената директива се постановява, че държавите членки могат да изберат да не прилагат правилото за КЧД, ако една трета или по-малко от приходите на КЧД се състоят от лихви и една трета или по-малко от приходите от лихви се състоят от лихви от дружества от групата (вж. съображение 44). Това предполага, че приходите от лихви, получени от дружествата от групата, се считат от Директивата срещу избягването на данъци за най-важната категория приходи, които могат да бъдат обхванати от правилата за КЧД.

([101]) Разпоредбите, определящи „крайния длъжник“ (вж. бележка под линия 43), не засягат това заключение, тъй като не съдържат никакви условия за използването (с търговска цел) на средствата от длъжника съгласно кредитно споразумение, с изключение на разпоредбите относно отпускането на кредити.

([102]) В точка 78 от доклада на Доклад на Г-20/ОИСР относно действие 3 срещу свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби се посочва: *„Общият проблем, който е в основата на третирането на доходите от лихви и финансиране, е, че този доход лесно може да се измести, и следователно би могъл да бъде изместен от дружеството майка в КЧД, което вероятно води до свръхзадлъжнялост на дружеството майка и свръхкапитализация на КЧД. Приходите от лихви и финансиране е по-вероятно да породят този проблем, когато са реализирани от свързани страни, когато КЧД е свръхкапитализирано, когато дейностите, допринасящи за лихвите, са били разположени извън юрисдикцията на КЧД, или когато доходът не е бил реализиран от активна дейност по финансиране.“* Според ОИСР тези ситуации, които обективно пораждат повече опасения за прехвърляне на доходи, са именно обстоятелствата, по отношение на които Обединеното кралство прилага оспорваната мярка.

(142) В заключение, Комисията отхвърля първия аргумент на Обединеното кралство, че НФП на КЧД, различни от тези от квалифицирани заемни правоотношения, сами по себе си са изкуствено отклонени, докато това не може да се каже за НФП от квалифицирано заемно правоотношение, което означава, че този аргумент не предоставя основание да се приеме, че те ще се отнасят до ситуации, които не са правно и фактически сравними с оглед на целта на правилата на Обединеното кралство за КЧД. Освен това Комисията не вижда в това заключение каквото и да е противоречие с досегашната ѝ практика за вземане на решения — относно нидерландската схема за помощ Groepsrentebox и относно данъчния режим за приходи от лихви в рамките на групата в Унгария. Комисията отбеляза, че нито едно от решенията не потвърждава твърдението на Обединеното кралство, че референтната система в случай на мярка, отнасяща се до дружества, занимаващи се със свързани страни, трябва непременно да бъде ограничена до правила, отнасящи се до тези видове сделки.

6.4.2.2. Задължението за зачитане на установените с Договора свободи за категории КЧД, които са обхванати или не от освобождаването

(143) Със своя втори аргумент органите на Обединеното кралство изглежда считат, че данъчно задължените образувания с КЧД, реализиращи НФП от квалифицирани заемни правоотношения, изискват по-снизходителен подход от данъчно задължените образувания с КЧД, реализиращи други НФП, за да се гарантира спазването на установените с Договора свободи. С други думи, в резултат на облагането на печалби от квалифицирани кредитни споразумения би бил налице риск от нарушение на установените с Договора свободи, ако не съществува предвиденото в глава 9 освобождаване. Този риск няма да съществува при облагането на други НФП. Следователно тези две ситуации не могат да бъдат сравними. В тази връзка органите на Обединеното кралство припомнят, че реформата за КЧД, с която е въведена оспорваната мярка, до голяма степен е била мотивирана от констатациите на Съда по дело *Cadbury Schweppes*. Обединеното кралство подчертава по-специално трудностите при опитите да се спазва решението по дело *Cadbury Schweppes* при липса на каквато и да е съдебна практика или ясни насоки за начина, по който трябва да се прилага и тълкува понятието „напълно привидни договорености“ в различни ситуации ([103]). При този сценарий, за да се изготви набор от правила, съвместими с правото на Съюза, в глава 9 се съдържат механични тестове и фиксирани проценти, определени на равнища, за които се счита, че гарантират, че печалбите, попадащи в обхвата на облагането, са определени по начин, който е в съответствие с тази съдебна практика. Съгласно Обединеното кралство новите правила са предназначени да сведат до минимум риска от прекомерно включване, тъй като това би довело до оспорване на правилата за КЧД от правото на Съюза ([104]).

(144) Комисията не приема също така втория аргумент, представен от Обединеното кралство, тъй като той се основава на неточни и противоречиви изводи от съдебната практика на Съда.

(145) Както ще бъде показано в следващия раздел (6.4.3) от настоящото решение, премахването на освобождаването, предвидено в глава 9 за НФП от квалифицирани заемни правоотношения, когато СФП са разположени в Обединеното кралство, не води до риск от нарушаване на установените с Договора свободи. В настоящия раздел относно мотивите обаче Комисията ще се съсредоточи върху аргумента, според който рискът от нарушаване на установените с Договора свободи би бил различен за данъчното облагане на различните видове НФП.

(146) Комисията не е съгласна, че (потенциален риск за) нарушаването на установените с Договора свободи би било оценено по различен начин за КЧД, реализиращи НФП от квалифицирано заемно правоотношение, в сравнение с КЧД, реализиращи други НФП, което означава, че двете не са в сравнима правна и фактическа ситуация с оглед на целта на правилата на КЧД.

(147) В решението по дело *Cadbury Schweppes* ([105]) се припомня предходната съдебна практика на Съда, където е изяснено, че целта на свободата на установяване е да се позволи на гражданин на дадена държава членка да създаде вторична структура в друга държава членка, за да осъществява там своята дейност и по този начин да подпомага взаимното икономическо и социално обвързване в рамките на Общността. За да може законодателството

([103]) Писмо на Обединеното кралство от 15 януари 2018 г. в отговор на решението за откриване на процедурата, точка 155.
([104]) Пак там, точка 26.
([105]) Решение от 12 септември 2006 г., *Cadbury Schweppes plc u Cadbury Schweppes Overseas Ltd/Commissioners of Inland Revenue*, C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544.

за КЧД да е в съответствие с общностното право, Съдът е постановил, че неговото прилагане трябва да бъде изключено, когато въпреки наличието на съображения от данъчен характер, включването на КЧД отразява икономическа действителност ([106]). Това означава, че включването на КЧД трябва да отговаря на действително място на стопанска дейност, предназначено да се извършват реални икономически дейности в приемащата държава членка ([107]).

(148) Комисията не намира в решението по делото *Cadbury Schweppes* нищо, което би подкрепило становището, че задълженията, произтичащи от установените с Договора свободи, биха имали различно въздействие върху данъчно задължени образувания с КЧД, реализиращи НФП в зависимост от качеството и характера на длъжника на КЧД. Важно е дали самото КЧД отразява икономическата действителност и че не може да се допусне, че е налице или че отсъства единствено въз основа на националността или на връзката с длъжника, който плаща пасивната лихва.

(149) Доколкото органите на Обединеното кралство твърдят, а както изглежда и някои заинтересовани страни, че прилагането на оспореното освобождаване е подчинено на условието, че КЧД преминава теста за работни помещения, който би бил от значение за целите на установените с Договора свободи, Комисията отбелязва, че такова условие в никакъв случай не може да повлияе върху анализа на съпоставимостта. Този анализ изисква оценка, с която ще се определи дали НФП от заеми за чуждестранните дружества от групата са фактически и правно сравними с НФП от заеми за трети страни, или от заеми за други дружества в Обединеното кралство с оглед на целта на правилата за КЧД и при иначе равни условия. Последното е очевидно изискване при всеки анализ на съпоставимостта, тъй като добавянето на аспекти в една от ситуациите, но не и в друга, неизбежно ще повлияе върху съпоставимостта на двете ситуации, като по този начин оценката ще стане неефективна. Казано по друг начин, това условие може да бъде включено в анализа на съпоставимостта, но само когато се прилага и за двете страни, т.е. сравнение между КЧД, което издържа теста за работни помещения, реализиращо НФП от квалифицирани заемни правоотношения, и друго КЧД, което преминава теста за работни помещения, реализиращо други НФП. В този случай първото все пак ще се третира по-добре в рамките на оспорваната мярка, макар че е в сравнима правна и фактическа ситуация с оглед на целта на правилата за КЧД.

(150) Ето защо Комисията заключава, че в разпоредбите на Обединеното кралство, свързани с облагането на КЧД, които се отнасят конкретно до НФП, се прави разлика между, от една страна, данъчно задължени образувания с КЧД, реализиращи НФП от квалифицирани заемни правоотношения, които имат право да подадат искане съгласно глава 9, и от друга страна, данъчно задължени образувания с КЧД, реализиращи НФП от други пасивни заеми. В действителност и двете ситуации са правно и фактически сходни, като се взема предвид целта на правилата на Обединеното кралство за КЧД, която е да се защитава основата за облагане с корпоративен данък на Обединеното кралство чрез въвеждане на печалби от дейности и активи в Обединеното кралство, които са били изкуствено отклонени от Обединеното кралство към чуждестранни свързани лица.

(151) Поради тези причини оспорваната мярка представлява дерогация от общото правило съгласно режима на Обединеното кралство за КЧД. Тя освобождава тези данъчно задължени образувания, които имат КЧД, реализиращо НФП от квалифицирани заемни правоотношения, и които са подали искане по глава 9 от облагането им с данък за КЧД, който обикновено се поема от данъчно задълженото образувание с КЧД, реализиращо НФП. Това означава, че всички данъчно задължени образувания, подали искане съгласно глава 9, са получили поначало избирателно предимство.

6.4.3. *Обосновка с характера и цялостната структура на данъчната система*

(152) Мярка, която представлява дерогация от референтната система, въпреки това може да бъде обоснована с характера или цялостната структура на тази система. Такъв е случаят, когато съответната държава членка може да докаже, че мярката произтича директно от основни или ръководни принципи на референтната система, или когато е резултат от присъщите механизми, които са необходими за функционирането и ефективността на системата ([108]).

([106]) Пак там, точка 65.
([107]) Пак там, точка 66.
([108]) Решение от 8 септември 2011 г., *Paint Graphos и др.*, съединени дела C-78/08 до C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, точка 69.

(153) Следва да се припомни, че органите на Обединеното кралство носят тежестта на доказване на такава обосновка. Поради това оттук нататък Комисията ще проверява дали органите на Обединеното кралство са доказали наличието на такава обосновка в настоящия случай. Заинтересованите страни трябва да представят обосновки, които са различни от тези на Обединеното кралство.

(154) В тази връзка органите на Обединеното кралство представят по същество две основания, за да обосноват поначало избирателния характер на оспорваната мярка. Първо, те твърдят, че мярката има за цел да гарантира, че системата е управляема и приложима както за НФП, така и за данъкоплатците, и второ, те твърдят, че мярката гарантира спазването на съдебната практика на Съда относно основните свободи на Съюза.

6.4.3.1. По отношение на твърдяната обосновка със сложността на проследяването на произхода на средствата в миналото

(155) Относно първия аргумент органите на Обединеното кралство твърдят, че освобождаването по подразбиране в размер на 75 % има за цел да преодолее присъщата трудност и сложност на проследяването в миналото на произхода на средствата, използвани за финансиране на заемите, отпуснати от КЧД. Това е особено проблематично за многонационални групи, при които финансовите договорености обикновено включват сложни модели на финансиране. В тази връзка органите на Обединеното кралство обясниха, че често пъти дружествата за групово финансиране се създават като част от сложна реорганизация или придобиване, че техните заеми често са били и продължават да бъдат рефинансирани, консолидирани, разменяни и преразпределяни и че често пъти те са акционери в отвъдморски операции на групата, като по този начин получават разпределения на печалба, от която могат да бъдат финансирани или рефинансирани заеми. Според органите на Обединеното кралство тази сложност при проследяването на финансирането на заемите е типична за многонационални дружества за групово финансиране.

(156) Според Обединеното кралство всички тези характеристики правят теста съгласно глава 5 за свързания с Обединеното кралство капитал сложен и обременяващ за прилагане по отношение на данъкоплатци от Обединеното кралство съгласно режима на самооценка, но също така правят теста труден за прилагане и по отношение на НФП.

(157) Органите на Обединеното кралство са обяснили, че поради тази причина законодателният орган на Обединеното кралство е въвел различно правило за идентифициране и количествено определяне на изкуствено отклонени печалби в случай на пасивна лихва, произтичаща от квалифицирано заемно правоотношение, което е по-лесно за прилагане и изпълнение, като същевременно се гарантира достатъчна защита на основата за облагане с корпоративен данък на Обединеното кралство в съответствие с целта на неговите правила за КЧД. Според органите на Обединеното кралство съгласно това различно правило се смята, че вместо данъкът за КЧД да бъде свързан с финансиране от свързания с Обединеното кралство капитал, с което действително се проследява първоначалният източник на финансиране, данъкът за КЧД се начислява върху фиксирана част от НФП на КЧД от квалифицирано заемно правоотношение.

(158) Избраното във връзка с това съотношение трябва да отразява факта, че при отсъствие на съображения от данъчен характер такова групово финансиране на КЧД би било финансирано от комбинация от дълг и собствен капитал, при което дългово финансиране на КЧД би генерирало доход от лихви за дружеството майка в Обединеното кралство. В мненията си Обединеното кралство допълнително обяснява, че подходът с 25 % данък (75 % освобождаване) е бил приет след консултация и разглеждане на широк набор от съотношения на финансиране, наблюдавани от данните за пазара, които сочеха поемане на дълг: съотношение на собствения капитал от 1:3 за КЧД, което е изцяло финансирано с капиталови инструменти. В съответствие с избрания подход и за да се предотврати прекомерно включване, оспорваната мярка позволява увеличаване на освобождаването от 75 % (намаляване на включването от 25 %) при подходящи обстоятелства, например до степента, в която въз основа на действителни факти и обстоятелства КЧД може да докаже, че заемите му са с над 75 %, подкрепа от средства, които не са с произход от Обединеното кралство.

(159) Комисията отбелязва, че в уводните бележки към глава 9 от Насоките на Кралската данъчна и митническа служба това обяснение се потвърждава, като се посочва:

> *„Предвидените в глава 9 освобождавания за НФП са въведени за решаване на трудните въпроси, които възникват в резултат на заменяемостта на паричните средства в рамките на многонационална група. Правилата представляват до голяма степен аналог на установяване на точните източник и история (проследяване) на финансовите договорености на групата и степента, в която те се поемат от Обединеното кралство“* ([109]).

(160) В тази връзка и по отношение на правилата за предотвратяване на избягването на данъци Комисията може да приеме като цяло, че за поначало избирателна мярка, която се прилага за специфични случаи, за да се гарантира,

([109]) Вътрешен наръчник на Кралската данъчна и митническа служба, Международен наръчник, INTM216100.

че правилата за противодействие на избягването на данъци в тези случаи са достатъчно стабилни и едновременно с това — управляеми и приложими, може наистина да се каже, че произтича от присъщ механизъм, необходим за функционирането и ефективността на правилата за КЧД, при условие че е в съответствие с принципа на пропорционалност ([110]). В този случай поначало избирателната мярка би била обоснована и следователно не би изпълнила условието, свързано с избирателността на съответното предимство, съгласно изискванията на член 107, параграф 1 от Договора.

(161) Както бе посочено в раздел 2.1.2 по-горе, тя е в съответствие с тези принципи, така че с правилата за КЧД се прилагат основани на риска освобождавания, за да се ограничи обхватът на свързаните с облагането на КЧД разпоредби по отношение на ситуации, които или пораждат висок риск за Министерството на финансите на Обединеното кралство във връзка със загуба на приходи от данъци, или са с висок потенциал за изкуственост. Също така Комисията отбелязва, че използването на общи проценти и механични правила, основани на стандартни съотношения, вместо оценяването на всеки случай поотделно, може да бъде приемливо при определени обстоятелства, при условие че е установено, че оценката на във всеки случай поотделно би довела до сложни, скъпи и обременяващи формалности и при условие че използваните проценти и съотношения съответстват на принципа на пропорционалност. Във връзка с това Комисията не успя да опровергае убедително факта, че избраното от Обединеното кралство съотношение за сближаване на дела от капитала на КЧД с произход от Обединеното кралство е било пропорционално, нито може успешно да определи различно и по-подходящо съотношение.

(162) Предвид тези съображения и като се вземат предвид аргументите и разясненията, предоставени от органите на Обединеното кралство по време на официалното разследване, Комисията приема до степента, в която това е свързано с теста, основан на „свързания с Обединеното кралство капитал“, *и само в тази степен*, че оспорваната мярка може да гарантира това специално за КЧД, реализиращи НФП от квалифицирано заемно правоотношение, правилата за КЧД могат да се прилагат по приложим начин, без от предприятията и данъчните органи на Обединеното кралство да се изисква да предприемат непропорционално обременяващи действия за проследяване, като същевременно се гарантира налагане на данък за КЧД върху печалби от активи в Обединеното кралство, за които може разумно да се каже, че са изкуствено отклонени от Обединеното кралство. Поради тези причини Комисията счита, че поначало избирателният характер на оспорваната мярка е обоснован и следователно не е избирателен, доколкото идентифицирането и количественото определяне на данъка за КЧД съгласно глава 5 би се основало изключително на теста за свързания с Обединеното кралство капитал съгласно раздел 371E на глава 5 от TIOPA, което би изисквало непропорционално обременяващо действие по проследяване.

(163) Комисията обаче отбелязва, че тестът, основан на „свързания с Обединеното кралство капитал“ за определяне на данъка за КЧД за НФП, е само един от двата общи теста, включени в глава 5, заедно с теста, основан на подхода, който обикновено се прилага в правилата на Обединеното кралство за КЧД, по-специално теста за СФП. Комисията припомня, че този допълнителен тест е включен в глава 5, заедно с общия тест за СФП, за да се гарантира, че подходящият данък за КЧД ще бъде дължим в ситуации, в които НФП възникват с ограничени СФП или където е трудно да се установят съответните СФП.

(164) В случаите, в които данъкът за КЧД се основава на прилагането на теста за СФП, и свързаните с активите и рисковете, пораждащи НФП от квалифицирани заемни правоотношения, са разположени в Обединеното кралство, прилагането на поначало избирателно механично правило, установено в оспорваната мярка, не е обосновано. В тези ситуации няма присъщи механизми, съгласно които прилагането на механичното правило да е необходимо за функционирането и ефективността на правилата за КЧД.

(165) В Насоките на Кралската данъчна и митническа служба се обсъжда местоположението на СФП в случай на НФП и се посочва, че такова механично правило не е необходимо:

„Активното вземане на решения за прехвърлянето на големи вътрешногрупови заеми може да бъде планирано и решено от отвъдморско дружество за управление на парични средства от групата, но първоначалното планиране и решение за структуриране на инвестицията чрез вътрешногрупов заем ще продължи да бъде важен фактор. За значителни структурни заеми в многонационална група, ръководена от Обединеното кралство, свързана с придобиване например, обикновено бихме очаквали основните СФД да бъдат в Обединеното кралство дори когато функциите, свързани с управление на парични средства/финансовото

([110]) Вж. решение от 8 септември 2011 г., съединени дела C-78/08 до C-80/08 *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, точка 69 и точки 73—75 и дело T-287/11 *Heitkamp BauHolding GmbH/Европейска комисия*, ECLI:EU:T:2016:60, точка 160.

управление на групата, са разположени другаде. Наличието и формата на финансирането ще бъдат важна част от процеса на оценка на инвестициите, за който ще се изисква участието на центъра на операциите дори когато регионалните центрове и подразделения разполагат със значителна автономия“ ([111]).

(166) Общото предположение, че СФП, свързани с НФП от квалифицирани заемни правоотношения, обикновено ще почиват на функцията на групата, свързана с финансовото управление, когато се отнася до по-големи, средносрочни и дългосрочни вътрешнодружествени заеми, произхожда също така от друга част от Насоките на Кралската данъчна и митническа служба, в която се разглежда дали тези данъкоплатци следва или не следва да подадат искане за прилагане на оспорваната мярка:

„Ние очакваме, че за по-големи, средносрочни до дългосрочни заеми, финансирани със собствен капитал, СФП, свързани с възникването на заема, и в повечето случаи текущото управление на заема, ще почиват на функцията на групата, свързана с финансовото управление (т.е. функции, обхващащи счетоводство, данъци, управление на парични средства, корпоративни финанси и сливания, както и екипи за придобивания или подобна централна операция), а не на екипа за управление на парични средства от групата, който е в изолация. Опитът показва, че този вид заем се планира и управлява „централно“. Действителният заемодател може да се разглежда като лице, което е взело решение за отпускане на заем, но което в повечето случаи не е инициирало или осъществило планирането на вътрешногрупови структури за финансиране.

Следователно твърденията, че в такива ситуации съответните СФП се предприемат от заемодателя или от други органи извън функцията на групата, свързана с финансовото управление, следва са бъдат подложени на внимателен контрол. За големите структурни заеми очакваме, че повечето, ако не и всички СФП, ще бъдат разположени в Обединеното кралство.“ ([112])

(167) Следователно операциите по вътрешнодружествено финансиране, финансирането на специфични отвъдморски проекти и други видове структурирани заеми обикновено ще изискват оперативни функции по вземане на решения и функции за наблюдение. Освен това е разумно да се приеме, че СФП, които са от значение за тези видове квалифицирани заемни правоотношения, ще бъдат тясно свързани с местоположението на функцията, свързана с финансовото управление в рамките на многонационална група.

(168) Също така следва да се подчертае, че нито органите на Обединеното кралство, нито заинтересованите страни твърдят, че би било трудно да се проследят СФП за НФП, и че предвидените в глава 9 освобождавания, ще бъдат обосновани с необходимостта да се избегне обременяващо действие по проследяване по отношение на местоположението на СФП.

(169) В обобщение, Комисията приема изложената от органите на Обединеното кралство обосновка, че оспорваната мярка избягва непропорционални обременяващи действия по проследяване, за които може да се каже, че произтичат от присъщ механизъм, необходим за функционирането и ефективността на правилата за КЧД. Тази обосновка обаче ще се прилага само ако данъкът за КЧД съгласно глава 5 е основан единствено на теста за „свързания с Обединеното кралство капитал“. Комисията отхвърля тази обосновка, когато данъкът за КЧД съгласно глава 5 може да бъде наложен и установен, без да е налице непропорционална тежест, като се прилагат обичайните правила за разпределение съгласно теста за СФП.

6.4.3.2. По отношение на твърдяната обосновка с необходимостта да се спазват установените с Договора свободи

(170) Тъй като Комисията счита, че оспорваната мярка е частично обоснована и следователно не е избирателна в тази си част, както е обобщено в предишното съображение, тя само трябва да прецени дали вторият представен от органите на Обединеното кралство аргумент — спазване на установените с Договора свободи — може да предостави обосновка за поначало избирателния характер на оспорваната мярка, който не е обоснован съгласно първия аргумент. Следователно въпросът, на който трябва да се даде отговор, е дали за данъчно задължени образувания с КЧД, реализиращо НФП от квалифицирано заемно правоотношение, задължението на Обединеното кралство съгласно правото на Съюза да не прилага мерки, ограничаващи свободата на установяване на местните си предприятия, може да обоснове прилагането на оспорваната мярка за въвеждане на данъка за КЧД, вместо прилагането на общите тестове по глава 5, ако се отнася за ситуация, в която СФП, свързани с НФП от квалифицирани заемни правоотношения, са разположени в Обединеното кралство. Комисията не счита, че случаят е такъв.

(171) Налагането на данък върху печалбите на чуждестранните дъщерни дружества единствено до степента, в която са свързани с местни активи и дейности, не налага ограничение на свободата на установяване, тъй като следва същите принципи като тези в основата на АОА относно разпределението на печалбите на чуждестранно образувание към

([111]) Вътрешен наръчник на Кралската данъчна и митническа служба, Международен наръчник, INTM203380.
([112]) Вътрешен наръчник на Кралската данъчна и митническа служба, Международен наръчник, INTM203410.

място на стопанска дейност в страната. Този подход се основава на принципа на сделката между несвързани лица. Това е действително начинът, по който работи анализът на СФП в правилата на Обединеното кралство за КЧД. Той гарантира налагането на данък за КЧД върху печалбите на КЧД, но се ограничава до тези печалби, които са били изкуствено отклонени извън Обединеното кралство, като идентифицирането и количественото определяне на такива изкуствено отклонени печалби се основава на тест, при който първо се определя кои СФП от значение за генерирането на печалбите на КЧД са разположени в Обединеното кралство, и впоследствие само тази част от печалбите на КЧД се облага с данък за КЧД, пропорционален на съответните СФП, които са разположени в Обединеното кралство. Като се има предвид въздействието на теста за СФП, данъкът за КЧД, който се основава на този тест, по принцип следва да бъде в съответствие с разпоредбите на правото на Съюза относно свободата на установяване в съответствие с определението и обясненията, дадени на понятието за злоупотреба от Съда.

(172) Всъщност заключението в предходното съображение е в съответствие със замисъла на член 7 от Директивата срещу избягването на данъци, с който държавите членки се задължават да въведат в своето национално законодателство правило за КЧД. Както е обяснено в съображение 43, тази директива предоставя на държавите членки две възможности да създадат свое правило за КЧД. Първият вариант се отнася до правило, което е насочено към конкретни видове печалба, които — ако подлежат на ниско данъчно облагане — следва да се облагат съгласно правилото за КЧД. Това правило е съчетано със „защитна клауза“ в член 7, параграф 2, буква а) от Директивата срещу избягването на данъци: „*Настоящата буква не се прилага, когато контролираното чуждестранно дружество извършва съществена стопанска дейност с помощта на персонал, оборудване, активи и помещения, което се доказва чрез съответните факти и обстоятелства*.“ Целта на тази клауза е да се гарантира спазването на свободите на Съюза в съответствие с определението и обясненията, дадени на понятието за злоупотреба от Съда. Вторият вариант се отнася до правило, което се основава върху теста за СФП, като се посочва, че печалбите на КЧД, получени от СФП, упражнявани в контролиращата държава членка, подлежат на облагане с данък за КЧД точно както правилата на Обединеното кралство за КЧД. Не е грешка, че член 7, параграф 2, буква а) от Директивата срещу избягването на данъци (защитна клауза) не се прилага по отношение на този втори вариант. Причината е, че законодателният орган на Съюза е достигнал до заключението, че такава защитна клауза не е необходима, за да се гарантира спазването на свободите на Съюза във връзка със СФП, основани на правилата за КЧД по същите тези причини, които са обяснени в предишното съображение ([113]).

(173) Тъй като налагането на данъка за КЧД въз основа на общия тест за СФП съгласно глава 5 не налага ограничение на свободата на установяване на Съюза, вторият аргумент на Обединеното кралство, според който оспорваната мярка би била необходима, за да се гарантира спазването на установените с Договора свободи, е неуместна и не може да обоснове поначало избирателно третиране в тези ситуации.

(174) Комисията стига до заключението, че оспорваната мярка предоставя поначало избирателно предимство на корпоративните данъкоплатци от Обединеното кралство, контролиращи КЧД, което реализира НФП от квалифицирани заемни правоотношения в ситуации, в които СФП, които са от значение за НФП, са разположени в Обединеното кралство, и поначало избирателно предимство не може да бъде обосновано с необходимостта от приложими и управляеми правила за избягването на данъци, нито от необходимостта да се спазват установените с Договора свободи. Тъй като органите на Обединеното кралство и заинтересованите страни не са представили никакви други основания, които да обосноват поначало избирателно предимство, и по време на официалното си разследване Комисията не е открила други основания за обосновка, Комисията заключава, че оспорваната мярка — до степента, описана в това съображение — не може да произтича пряко от присъщите основни или ръководни принципи на правилата на Обединеното кралство за КЧД, нито да бъде резултат от присъщи механизми, необходими за функционирането и ефективността на тази система. Следователно в тази степен оспорваната мярка не може да бъде обоснована с характера и общата структура на референтната система.

6.4.4. *Заключение относно наличието на избирателно предимство*

(175) Поради изложените в настоящия раздел причини Комисията заключава, че оспорваната мярка предоставя избирателно предимство на корпоративните данъкоплатци в Обединеното кралство, които изкуствено отклоняват НФП, реализирани от квалифицирано заемно правоотношение, към КЧД, доколкото СФП, свързани с НФП, могат да бъдат установени и са разположени в Обединеното кралство, като ги освобождава от облагането с данък за КЧД, който в противен случай данъкоплатците биха били задължени да платят съгласно обичайната система за налагане за данък за КЧД съгласно правилата на Обединеното кралство за КЧД.

([113]) Директива (ЕС) 2016/1164.

6.4.5. *Бенефициери на оспорваната схема*

(176) Бенефициерите на оспорваната схема са образувания на Обединеното кралство, които контролират КЧД, реализиращо НФП от квалифицирани заемни правоотношения, доколкото тя се прилага за нетъргуеми финансови печалби от квалифицирани заемни отношения, чиято печалба попада в обхвата на раздел 371EB (дейности в Обединеното кралство) от TIOPA. Комисията отбелязва, че всички тези образувания са част от многонационална група, тъй като и КЧД, и чуждестранното или чуждестранните дружества от групата, които се финансират чрез квалифициращо заемно правоотношение, трябва да бъдат под общия контрол на Обединеното кралство.

6.5. **Заключение относно наличието на помощ**

(177) С оглед на анализа в раздели 6.1—6.4 Комисията стига до заключението, че оспорваната мярка предоставя избирателно предимство за бенефициерите на схемата, посочена в съображение 176, както и за многонационалните групи, към които принадлежат. Избирателното предимство се приписва на Обединеното кралство и се финансира чрез държавни ресурси, нарушава или заплашва да наруши конкуренцията и може да засегне търговията в рамките на Съюза. Следователно разглежданата схема представлява държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 от Договора.

(178) Тъй като оспорваната мярка води до намаляване на данъците, които бенефициерите обикновено би трябвало да платят в рамките на годишните стопански операции, следва да се счита, че тя предоставя оперативна помощ за бенефициерите и за многонационалните групи, към които те принадлежат.

(179) Комисията добавя, че промените, настъпили в схемата по време на официалната процедура по разследване, посочена в раздел 2.3, гарантират, че считано от 1 януари 2019 г. не може да бъде подадено искане за прилагане на оспорваната мярка по отношение на НФП от квалифицирано заемно правоотношение, получени от активи и рискове, във връзка с които в Обединеното кралство се упражняват съответните СФП. Тъй като тези изменения привеждат режима в съответствие с правилата за държавна помощ, Комисията няма възражения относно изменения режим, който е в сила от 1 януари 2019 г.

6.6. **Неправомерност на помощта**

(180) Съгласно член 108, параграф 3 от Договора държавите членки са задължени да информират Комисията за всеки план за предоставяне на помощ (задължение за уведомяване), като не могат да започнат прилагането на предложените мерки за помощ, докато Комисията не заеме окончателно позиция относно въпросната помощ (задължение за отлагане).

(181) Оспорваната мярка влезе в сила на 1 януари 2013 г., много след като влезе в сила Договорът в Обединеното кралство, и не отговаря на никое от другите основания за класифициране като като съществуваща помощ съгласно член 1, буква б) от Процедурен регламент (ЕС) 2015/1589. Поради това представлява нова схема за помощ.

(182) Комисията отбелязва, че Обединеното кралство не е уведомило Комисията за намерението си да предостави помощ чрез оспорваната мярка, нито е спазило задължението за отлагане, изложено в член 108, параграф 3 от Договора. Следователно оспорваната мярка представлява неправомерна помощ по смисъла на член 1, буква е) от Регламент (ЕС) 2015/1589.

6.7. **Съвместимост на помощта**

(183) Държавната помощ се счита за съвместима с вътрешния пазар, ако попада в някоя от категориите, посочени в член 107, параграф 2 от Договора, и може да се счита за съвместима с вътрешния пазар, ако от Комисията се установи, че тя попада в някоя от категориите, посочени в член 107, параграф 3 от Договора. Въпреки това именно държавата членка, предоставяща помощта, носи тежестта на доказване, че предоставената от нея държавна помощ е съвместима с вътрешния пазар съгласно член 107, параграфи 2 или 3, или член 106, параграф 2 от Договора.

(184) Нито Обединеното кралство, нито някоя заинтересована страна е посочила едно от тези основания за установяване на съвместимост на оспорваната мярка.

(185) В настоящия случай Комисията не намира никакви основания за съвместимост на оспорваната мярка. Освен това, както беше обяснено в съображение 178, следва да се счита, че оспорваната схема предоставя оперативна помощ. По правило такава помощ обикновено не може да се счита за съвместима с вътрешния пазар съгласно член 107, параграф 3 от Договора предвид това, че не насърчава развитието на определени дейности или на определени икономически региони. Освен това предимствата, предоставени по силата на оспорваната мярка, не са ограничени във времето, постепенно намаляващи или пропорционални на това, което е необходимо, за да се отстрани конкретна неефективност на икономическия пазар или да се изпълни някоя цел от общ интерес на съответните региони.

(186) Следователно до степента, в която представлява държавна помощ, оспорваната схема е несъвместима с вътрешния пазар.

7. **ВЪЗСТАНОВЯВАНЕ НА ДЪРЖАВНА ПОМОЩ**

(187) Съгласно Договора и установената съдебна практика на Съда, след като Комисията определя дадена мярка като неправомерна и несъвместима държавна помощ, тя е компетентна да поиска от държавата членка да възстанови съществувалата преди това ситуация на пазара. Това се осъществява чрез средства за възстановяване на държавната помощ ([114]) и чрез премахване на мярката за помощта ([115]).

(188) Съобразно с това член 16, параграф 1 от Регламент (ЕС) 2015/1589 задължава Комисията да разпореди възстановяването на неправомерните помощи, които са несъвместими с вътрешния пазар. В тази разпоредба също така се предвижда, че съответната държава членка взема всички необходими мерки за възстановяване на неправомерната помощ, за която е установено, че е несъвместима с вътрешния пазар. В член 16, параграф 2 от Регламент (ЕС) 2015/1589 се предвижда, че помощта, която трябва да се възстанови, включва лихва, дължима от датата, на която неправомерната помощ е била на разположение на получателя на помощта, до датата на нейното възстановяване. В Регламент (ЕО) № 794/2004 на Комисията се описват подробно методите, които трябва да се използват за изчисляване на лихвата за възстановяване ([116]). И накрая, в член 16, параграф 3 от Регламент (ЕС) 2015/1589 се посочва, че *„възстановяването се извършва незабавно и в съответствие с процедурите по националното законодателство на съответната държава членка, при условие че те позволяват незабавното и ефективно изпълнение на решението на Комисията“*.

(189) Освен това Комисията отбелязва, че от 1 януари 2019 г. оспорваната мярка вече не се прилага.

7.1. **Липса на оправдани правни очаквания**

(190) В член 16, параграф 1 от Регламент (ЕС) 2015/1589 се определя също, че Комисията не изисква възстановяването на помощта, ако това противоречи на общ принцип на правото на ЕС.

(191) Въпреки че нито органите на Обединеното кралство, нито някои заинтересовани страни са представили изрични аргументи, че възстановяването следва да бъде възпрепятствано от принципа на оправданите правни очаквания, Комисията все пак ще оцени евентуалното му прилагане. Във връзка с това Комисията отбелязва, че органите на Обединеното кралство са били в контакт със службите на Комисията през 2009 г. и 2010 г. относно преразглеждането на правилата за КЧД ([117]). Това се отнася за обмена на официални писма, свързани с въпроса дали направените от Обединеното кралство изменения към предишните (преди 2013 г.) правила на Обединеното кралство за КЧД са изпълнили правилно наложеното на Обединеното кралство задължение за спазване на решението на Съда по делото *Cadbury Schweppes*, както бе посочено от една от заинтересованите страни.

(192) Принципът на защита на оправданите правни очаквания се отнася до всяко лице с основателни и добре обосновани очаквания, което е получило точни, безусловни и последователни уверения от компетентните институции на Съюза. Тези уверения трябва да бъдат дадени в съответствие с приложимите правила ([118]).

(193) В разглеждания случай размяната на писма между службите на Комисията и органите на Обединеното кралство в контекста, посочен в съображение 191, не може да се счита за предоставяне на точно и безусловно уверение за съответствието на освобождаването на финансирането на групи с разпоредбите на Съюза за държавна помощ. Обменът не се е състоял в контекста на обсъжданите правила за държавна помощ на ЕС и определено не в контекста на официална процедура съгласно член 108, параграф 2 от Договора. Обсъжданията относно КЧД са били във връзка с делото *Cadbury Schweppes* относно потенциално нарушение от страна на КЧД на свободата на установяване. Следователно в контекста на тези писма не е било възможно предоставянето на каквото и да е уверение на Обединеното кралство или на бенефициерите по схемата относно липсата на държавна помощ по отношение на въведените през 2013 г. правила за КЧД или по-специално по отношение на оспорваната мярка.

([114]) Решение от 29 април 1999 г., *Испания/Комисия*, C-278/92, ECLI:EU:C:1994:325, точка 75.
([115]) Решение от 8 декември 2011 г., *Residex Capital IV CV*, C-275/10, ECLI:EU:C:2011:814, точки 45—47.
([116]) Регламент (ЕО) № 794/2004 на Комисията от 21 април 2004 г. за прилагането от Регламент (ЕО) № 659/1999 на Съвета относно определянето на подробни правила за прилагането на член 93 от Договора за ЕО (ОВ L 140, 30.4.2004 г., стр. 1).
([117]) *Официално уведомително писмо* от 22 март 2010 г., C(2010) 1521; *Мотиви от* 20 май 2011 г., C(2011) 3275 окончателен.
([118]) Решение от 24 март 2011 г., *ISD Polska и др./Комисия*, C-369/09 P, ECLI:EU:C:2011:175, точка 123; Решение от 16 декември 2010 г., *Kahla Thüringen Porzellan/Комисия*, C-537/08 P, ECLI:EU:C:2010:769, точка 63; Решение от 16 декември 2008 г., *Masdar (Обединеното кралство)/Комисия*, C-47/07 P, ECLI:EU:C:2008:726, точки 34 и 81..

7.2. **Липсата на нарушение на други основни принципи на правото на ЕС**

(194) По отношение на опасенията, повдигнати от някои заинтересовани страни, че възстановяването може да доведе до нарушаване на установените с Договора свободи, Комисията припомня, че задължението ѝ да налага съответствие на дадена данъчна мярка с правилата за държавна помощ от Договора, никога не може да доведе до резултат, който би противоречал на други специфични разпоредби на Договора ([119]). Задължението на Комисията да гарантира прилагането на разпоредбите на ЕС за държавната помощ, което е в съответствие с други разпоредби на Договора, е още по-необходимо, когато тези други разпоредби също преследват целта за постигането на ненарушена конкуренция на вътрешния пазар, като например член 49 от Договора, който има за цел да се запази свободата на установяване и свободната конкуренция между икономическите оператори на една държава членка, установени в друга държава членка, и икономическите оператори на последната държава членка ([120]).

(195) Както е посочено в съображения 170—174 обаче, неправомерната помощ, предоставена на бенефициерите чрез установяване на освобождаване от данъка за КЧД, не е обоснована със съображения, основаващи се на свободата на установяване, тъй като самото налагане на такъв данък не нарушава тази свобода. Следователно, тъй като налагането на данък не нарушава посочената свобода на вътрешния пазар, искането за възстановяване на правилното облагане на КЧД от дружествата, ползващи се от оспорваната мярка, не може да се счита за нарушаване на тази свобода. Възстановяването на неплатени данъци за КЧД от тези дружества, които прилагат освобождаването на финансирането на групи, е необходимо, за да се възстановят условията на равнопоставеност на вътрешния пазар. Тъй като определянето на освобождаването на финансирането на групи като помощ, която трябва да бъде възстановена, е напълно в съответствие с разпоредбите на Договора, целящи запазване на основните свободи, Комисията не счита, че възстановяването на помощта е предотвратено от основен принцип на правото на ЕС ([121]).

(196) Нито органите на Обединеното кралство, нито заинтересованите страни са посочили друг общ принцип и в конкретния случай няма данни за такова нарушение.

(197) В заключение, няма причини или аргументи, които биха могли да предотвратят или да ограничат възстановяването на помощта, предоставена чрез прилагането на оспорваната схема.

7.3. **Методология за определяне на размера на помощта за възстановяване**

(198) Целта на възстановяването е да се възстанови ситуацията, съществуваща на вътрешния пазар преди предоставянето на помощта на бенефициера ([122]). Във връзка с това Съдът е счел, че целта е постигната, когато бенефициерът на помощта е изплатил сумите, платени като неправомерна помощ, като по този начин е загубил предимството, с което се е ползвал на пазара спрямо своите конкуренти, и когато ситуацията, съществувала преди плащането на помощта, е възстановена ([123]).

(199) В законодателството на Съюза няма разпоредба, която изисква от Комисията да определи точния размер на подлежащата на възстановяване помощ, обявена за несъвместима с вътрешния пазар. Вместо това е достатъчно решението на Комисията да съдържа указания, позволяващи на адресата сам да определи този размер без прекомерни затруднения ([124]).

(200) В случай на неправомерна държавна помощ под формата на данъчни мерки или други налози, сумата, която следва да бъде възстановена, трябва да бъде изчислена въз основа на сравнение между размера на действително платения данък и размера на сумата, която е трябвало да бъде платена, ако е било приложено общоприложимото правило. За изчисляване на размера на данъка, който е трябвало да бъде платен, ако бенефициерите, посочени в съображение 176, не са били приложили оспорваната мярка, органите на Обединеното кралство следва да преразгледат данъчното задължение на образуванията, които се ползват от оспорваната мярка, за всяка данъчна година, през която са се възползвали от тази мярка. Въпросните образувания са местни за Обединеното кралство дружества, контролиращи КЧД, които реализират НФП от квалифицирано заемно правоотношение, до степента, в която СФП от значение за активите и рисковете, пораждащи НФП, са разположени в Обединеното кралство, доколкото тези образувания са подали искане, посочено в раздел 371IO от глава 9.

([119]) Решение от 21 май 1980 г., *Комисия/Италия*, 73/79, ECR, ECLI:EU:C:1980:129, точка 11; Решение от 19 септември 2000 г., *Германия/Комисия*, C-156/98, ECR, ECLI:EU:C:2000:467, точка 78; и решение от 31 януари 2001 г., *Weyl Beef Products и др./Комисия*, дела T-197/97 и T-198/9731, ECR, ECLI:EU:T:2001:28, точка 75.
([120]) Решение от 13 май 2015 г., *Niki Luftfahrt/Комисия*, T-511/09, ECLI:EU:T:2015:284, точка 215.
([121]) Решение от 1 юли 2004 г., *Salzgitter/Комисия*, T-308/00 renv, ECLI:EU:T:2013:30.
([122]) Вж. решение от 11 декември 2012 г., *Комисия/Испания* („*Magefesa II*“), C-610/10, ECLI:EU:C:2012:530, точка 105.
([123]) Решение от 4 април 1995 г., *Комисия/Италия* („*Alfa Romeo*“), C-348/93, ECLI:EU:C:1995:95, точка 27.
([124]) Решение от 18 октомври 2007 г., *Комисия/Франция*, C-441/06, ECLI:EU:C:2007:616, точка 29 и цитираната съдебна практика.

(201) По отношение на подлежащите на възстановяване суми на помощта за всеки бенефициер, следва да се вземе предвид:

— размерът на спестения данък в резултат на подаване на искане, посочено в раздел 371IO на глава 9, и

— сложната лихва, натрупана върху тази сума, изчислена от датата, на която помощта е била предоставена на разположение на бенефициерите. За всяка данъчна година се счита, че помощта е била предоставена на разположение на бенефициера в деня, когато неплатеният данък би станал дължим в отсъствието на искане.

(202) Размерът на спестения данък в конкретна данъчна година следва да се изчислява като:

— данъка за КЧД, наложен върху НФП от квалифицирани заемни правоотношения, които биха били включени в данъчната декларация на дружеството, ако посоченото в раздел 371IO на глава 9 искане, не е било подадено, *минус*

— действително наложения данък за КЧД върху същите тези печалби.

(203) Данъкът за КЧД, който би бил приложим по отношение на бенефициер, ако той не е подал посоченото в раздел 371IJ на глава 9 искане, следва да се изчислява въз основа на общата система за корпоративно данъчно облагане на Обединеното кралство, включително правилата на Обединеното кралство за КЧД, приложими на неговата територия към момента, в който се счита, че помощта е предоставена, и по отношение на действителната фактическа и правна ситуация на бенефициера. Хипотетичните алтернативни ситуации, основаващи се на различни оперативни и правни обстоятелства, които бенефициерът е могъл да избере, ако не му е било позволено да подаде искането, описано в раздел 371IJ от глава 9, не следва да се вземат предвид ([125]).

(204) Задължението за възстановяване на неправомерна и несъвместима помощ обхваща периода от фискалната 2013 г. до последната фискална година, в която всеки бенефициер е използвал мярката за помощ. Комисията счита, че схемата е била в сила до 31 декември 2018 г. От датата на уведомяване за това решение органите на Обединеното кралство при оценяване на данъчните декларации на данъчно задължени образувания отхвърлят всяко искане съгласно раздел 371IO на глава 9 за пълно или частично освобождаване, доколкото СФП от значение за активите и рисковете, пораждащи НФП, са разположени в Обединеното кралство.

8. **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

(205) В заключение Комисията счита, че Обединеното кралство неправомерно е привело в действие оспорваната мярка в полза на някои местни за Обединеното кралство дружества в нарушение на член 108, параграф 3 от Договора. Комисията счита също така, че освобождаването на финансирането на групи представлява държавна помощ, която е несъвместима с вътрешния пазар по смисъла на член 107, параграф 1 от Договора, доколкото се прилага по отношение на НФП от квалифицирани заемни правоотношения, чиято печалба попада в обхвата на раздел 371EB (дейности в Обединеното кралство) от TIOPA. По силата на член 16 от Регламент (ЕС) 2015/1589 Обединеното кралство е задължено да възстанови цялата помощ, предоставена на бенефициерите на освобождаването на финансирането на групи,

ПРИЕ НАСТОЯЩОТО РЕШЕНИЕ:

Член 1

Схемата за освобождаването на финансирането на групи, включена в данъчните закони като глава 9 от част 9A от Закона за данъчното облагане от 2010 г. (Международни и други разпоредби), представлява помощ по смисъла на член 107, параграф 1 от Договора, доколкото се прилага по отношение на НФП от квалифицирани заемни правоотношения, чиято печалба попада в обхвата на раздел 371EB (дейности в Обединеното кралство) от част 9A от TIOPA. Тя не представлява помощ, когато се прилага по отношение на НФП от квалифицирани заемни правоотношения, които попадат в обхвата на раздел 371EC (капиталови инвестиции от Обединеното кралство) от част 9A от TIOPA и не попада в рамките на раздел 371EB (дейности в Обединеното кралство) от част 9A от TIOPA. Освобождаването на финансирането на групи представлява „схема за помощ“ по смисъла на член 1, буква г) от Регламент (ЕС) 2015/1589 до степента, в която съставлява помощ. Помощта, предоставена съгласно схемата за помощ, е несъвместима с вътрешния пазар и неправомерно е била приведена в действие от Обединеното кралство в нарушение на член 108, параграф 3 от Договора.

Член 2

1. Обединеното кралство трябва да възстанови цялата несъвместима помощ, предоставена съгласно схемата за помощ, от бенефициерите на тази помощ.

([125]) Решение от 15.12.2005 г., *Unicredito Italiano*, C-148/04, ECLI:EU:C:2005:774.

2. Върху сумите, подлежащи на възстановяване, се начислява лихва, считано от датата, на която те са били предоставени на разположение на въпросния бенефициер, до тяхното действително възстановяване. За целите на настоящия член се счита, че за всяка година помощта е била предоставена на разположение на бенефициера в деня, когато в резултат от схемата за помощ загубата от данъци за тази данъчна година би станала дължима в отсъствието на схемата за помощ.

3. Лихвата върху сумите, които трябва да бъдат възстановени, се изчислява с натрупване в съответствие с глава V от Регламент (ЕО) № 794/2004.

4. Обединеното кралство отменя всички неизвършени плащания по помощта, предоставена съгласно схемата за помощ, и отменя предоставянето на ползата от схемата за помощ, считано от датата на уведомяването за настоящото решение.

5. Член 1 не се прилага по отношение на помощта, предоставена въз основа на оспорваната мярка, ако към момента на предоставянето на помощта тя е изпълнила условията, определени в Регламент (ЕС) № 1407/2013 на Комисията ([126]).

Член 3

1. Възстановяването на помощта съгласно член 2 се извършва незабавно и ефективно.

2. Обединеното кралство гарантира цялостното изпълнение на настоящото решение в срок от четири месеца от датата, на която е уведомено за него.

Член 4

1. В срок от два месеца от датата на уведомлението за настоящото решение Обединеното кралство изпраща на Комисията следната информация:

а) Списък на бенефициерите, които са получили помощ съгласно схемата за помощ;

б) Списък на данъкоплатците, които са приложили освобождаването на финансирането на групи по отношение на НФП от квалифицирани заемни правоотношения, които попадат в обхвата на раздел 371EC (капиталови инвестиции от Обединеното кралство) от част 9A от TIOPA, а не попадат в рамките на раздел 371EB (дейности в Обединеното кралство) от част 9A от TIOPA;

в) за всеки бенефициент — действително начисления данък за КЧД при определяне на отговорността на бенефициента съгласно данъчната декларация за облагане с корпоративен данък за всяка данъчна година, през която е прилагал освобождаването на финансирането на групи, както и съответните формуляри за данъчната декларация за облагане с корпоративен данък ([127]);

г) за всеки бенефициер — данъка за КЧД, който би бил начислен, ако не е прилагал освобождаването на финансирането на групи, включително основните изчисления, за всяка данъчна година, през която бенефициерът е прилагал освобождаването на финансирането на групи;

д) общия размер на помощта и неговото подробно изчисление (основния размер на помощта и лихва за възстановяване), които следва да бъдат възстановени от всеки бенефициер;

е) документи, доказващи, че на бенефициерите е наредено да възстановят помощта.

2. За всеки бенефициер Обединеното кралство предоставя на Комисията подкрепящи доказателства, доказващи по какъв начин се изчислява степента, в която НФП от квалифицирани заемни правоотношения попадат в обхвата на раздел 371EB от част 9A от TIOPA.

3. За всеки данъкоплатец, посочен в параграф 1, буква б) от този член, Обединеното кралство предоставя на Комисията подкрепящи доказателства, доказващи, че НФП от квалифицирани заемни правоотношения попадат в обхвата на раздел 371EC от част 9A от TIOPA и не попадат в обхвата на раздел 371EB от част 9A от TIOPA.

4. Обединеното кралство уведомява редовно Комисията за напредъка в прилагането на националните мерки, които са предприети с цел изпълнение на настоящото решение, до пълното възстановяване на посочената в член 2 помощ. По искане от страна на Комисията то незабавно предоставя информация за вече предприетите и за планираните национални мерки за изпълнение на настоящото решение, включително подробна информация за размера на помощта и лихвите за възстановяване, които вече са възстановени от бенефициерите.

([126]) Регламент (ЕС) № 1407/2013 на Комисията от 18 декември 2013 г. относно прилагането на членове 107 и 108 от Договора за функционирането на Европейския съюз към помощта de minimis (ОВ L 352, 24.12.2013 г., стр. 1).

([127]) Включително подготвителен материал и съответните допълващи страници към данъчната декларация на дружеството (напр. Формуляр CT600B).

Член 5

Адресат на настоящото решение е Обединеното кралство Великобритания и Северна Ирландия.

Съставено в Брюксел на 2 април 2019 година.

За Комисията
Margrethe VESTAGER
Член на Комисията