II

(Nem jogalkotási aktusok)

HATÁROZATOK

A BIZOTTSÁG (EU) 2019/1352 HATÁROZATA

(2019. április 2.)

az Egyesült Királyság által a CFC-csoportfinanszírozási mentességgel kapcsolatban végrehajtott SA.44896. számú állami támogatásról

(az értesítés a C(2019) 2526. számú dokumentummal történt)

(Csak az angol nyelvű változat hiteles)

(EGT-vonatkozású szöveg)

AZ EURÓPAI BIZOTTSÁG,

tekintettel az Európai Unió működéséről szóló szerződésre és különösen annak 108. cikke (2) bekezdésének első albekezdésére,

tekintettel az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodásra és különösen annak 62. cikke (1) bekezdésének a) pontjára,

miután felszólította az érdekelteket, hogy nyújtsák be észrevételeiket az említett rendelkezéseknek megfelelően [1], és ezen észrevételek figyelembevételével,

mivel:

1. ELJÁRÁS

(1) 2013. április 26-i levelével a Bizottság tájékoztatást kért az Egyesült Királyság hatóságaitól az ellenőrzött külföldi társaságok (a továbbiakban: CFC) 2013. január 1-jén hatályba lépett szabályozási reformjáról. Az Egyesült Királyság hatóságai 2013. június 14-én adták meg a tájékoztatást, majd további tájékoztatáskéréseket [2] követően további tájékoztatást nyújtottak 2014. április 10-én, 2014. július 10-én, 2015. július 24-én és 2017. február 1-jén.

(2) 2017. október 26-i levelében a Bizottság tájékoztatta az Egyesült Királyságot, hogy a CFC-szabályozásban biztosított csoportfinanszírozási mentesség tekintetében a Szerződés 108. cikkének (2) bekezdése szerinti eljárás megindításáról határozott (a továbbiakban: az eljárás megindításáról szóló határozat).

(3) 2017. november 24-én közzétették az eljárás megindításáról szóló határozatot az Európai Unió Hivatalos Lapjában. Az eljárás megindításáról szóló határozatban a Bizottság felhívta az érdekelteket, hogy nyújtsák be észrevételeiket az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatban.

(4) Az észrevételek benyújtására nyitva álló határidő meghosszabbítását követően az Egyesült Királyság hatóságai 2018. január 15-én nyújtották be az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételeiket.

(5) 2017. december 19. és 2018. január 2. között nyolc érdekelt nyújtott be észrevételeket az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatban. Az észrevételeket megküldték az Egyesült Királyság hatóságainak. 2018. február 23-án az Egyesült Királyság hatóságai észrevételeket nyújtottak be az érdekeltek által tett észrevételekkel kapcsolatban.

[1] HL C 400., 2017.11.24., 10. o.
[2] 2014. március 11-i, 2015. június 4-i és 2016. december 19-i levelében a Bizottság további tájékoztatást kért.

(6) 2018. február 7-én találkozóra került sor a Bizottság szolgálatai és az Egyesült Királyság hatóságai között. E találkozót követően az Egyesült Királyság további észrevételeket nyújtott be 2018. március 22-én. 2018. május 31-én újabb találkozóra került sor a Bizottság szolgálatai és az Egyesült Királyság hatóságai között, amelyet követően az Egyesült Királyság hatóságai további észrevételeket nyújtottak be 2018. július 3-án, majd újabb találkozóra került sor 2018. július 13-án.

2. A TÁMOGATÁSI PROGRAM LEÍRÁSA

2.1. Az Egyesült Királyság társaságiadó-rendszere és az Egyesült Királyság CFC-szabályozása

2.1.1. *Bevezetés és háttér*

(7) Az Egyesült Királyság társaságiadó-joga alapján a társaságoknak adót kell fizetniük az egyesült királyságbeli tevékenységekből és eszközökből származó nyereségük után. Ez az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságokra és az Egyesült Királyságban egyesült királyságbeli állandó telephelyen keresztül gazdasági tevékenységet folytató külföldi illetőségű társaságokra vonatkozik.

(8) Az Egyesült Királyság azért dolgozta át társaságiadó-rendszerét, hogy jobban közelítse azt a territoriális társaságiadó-rendszerhez, ([3]) az adózó világszintű jövedelme helyett az egyesült királyságbeli tevékenységekből és eszközökből származó nyereség adóztatására összpontosítva ([4]).

(9) Az Egyesült Királyság társaságiadó-rendszerének nagymértékben territoriális jellege azt jelenti, hogy a társaságok Egyesült Királyságon kívül keletkezett nyeresége főszabály szerint nem adóztatandó az Egyesült Királyságban. Ezzel összhangban az Egyesült Királyság felosztással kapcsolatos mentességi szabályai mentesítik a külföldi társaságok Egyesült Királyságba visszaosztott nyereségét. Ehhez hasonlóan a külföldi fióktelepekkel kapcsolatos mentességi szabályok biztosítják, hogy a külföldi állandó telephelyeknek betudható nyereség mentesüljön az egyesült királyságbeli társasági adó alól. E jellemzők arra ösztönözhetik az egyesült királyságbeli társaságokat, hogy alacsony adómértéket alkalmazó országokban alapítsanak leányvállalatot (CFC), és a nyereséget az Egyesült Királyságból mesterségesen a CFC-hez irányítsák. Az Egyesült Királyság CFC-szabályozásának célja az egyesült királyságbeli társaságiadó-alap védelme az ilyen ügyletekből származó adóelőny oly módon történő megszüntetése révén, hogy CFC-díjat vetnek ki a CFC-t ellenőrző, az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságra ([5]).

(10) Tehát míg az egyesült királyságbeli társaságiadó-rendszer célja az egyesült királyságbeli tevékenységekből és eszközökből származó nyereség megadóztatása, addig az Egyesült Királyság CFC-szabályozásának célja az egyesült királyságbeli társaságiadó-alap védelme. A CFC-szabályozás nem azzal éri el e célt, hogy általános mértékű egyesült királyságbeli adót vet ki az egyesült királyságbeli társaságok alacsony adót fizető külföldi leányvállalatai által elért nyereség bizonyos típusaira, hanem azzal, hogy az egyesült királyságbeli társasági adó mértékével azonos mértékű CFC-díjat vet ki kizárólag a CFC azon nyereségére, amelyet mesterségesen irányítottak el az Egyesült Királyságból. Ezzel kapcsolatban fontos megjegyezni, hogy a jelenlegi CFC-rendszer egyik deklarált célja az volt, hogy olyan díjat vezessenek be és vessenek ki, amelynek eredményeként az egyesült királyságbeli tevékenységet és nyereséget méltányos adóval sújtják, de ne adóztassák meg a CFC valódi gazdasági tevékenységéből származó nyereséget ([6]). E célra tekintettel az Egyesült Királyság hatóságai a jelenlegi CFC-szabályozás mellett döntöttek egy olyan rendszerrel szemben, amely az alacsony adót fizető CFC-k teljes nyereségét vagy bevételét megadóztatná, mivel ez „*nem [szolgálná] megfelelően*” az egyesült királyságbeli tevékenység és nyereség adóztatását ([7]).

([3]) A Finance Act 2009-ben (2009. évi költségvetési törvény) a felosztással kapcsolatos mentességi szabályokat, a Finance Act 2011-ben (2011. évi költségvetési törvény) pedig a külföldi fióktelepek nyereségére vonatkozó mentességet vezettek be.

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

([5]) Az Egyesült Királyság CFC-rendszerében az Egyesült Királyságtól eltérő országban illetőséggel rendelkező és egy vagy több egyesült királyságbeli személy által ellenőrzött minden társaság CFC-nek minősül. Az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező személyek általi ellenőrzést rendszerint társaságok gyakorolják, de magánszemélyek vagy vagyonkezelők részesedései is figyelembe vehetők annak megállapítása során, hogy CFC-nek minősül-e egy külföldi leányvállalat. Az ellenőrzés jogi, gazdasági vagy számviteli ellenőrzés lehet. Az ellenőrzés lehet közvetlen vagy közvetett; ha egy Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság ellenőrzi a nem egyesült királyságbeli illetőségű A társaságot, mely utóbbi a nem egyesült királyságbeli illetőségű B társaságot ellenőrzi, akkor mind az A, mind a B társaság CFC-nek minősül. A TIOPA 371RG. szakasza úgy terjesztette ki az ellenőrzés fogalmát, hogy a külföldi illetőségű társult vállalkozások részesedéseit is figyelembe kell venni annak megállapítása során, hogy CFC-nek minősül-e egy külföldi társaság.

([6]) HM Treasury (az Egyesült Királyság pénzügyi és gazdasági minisztériuma), *Consultation on Controlled Foreign Companies (CFC) reform* (konzultáció az ellenőrzött külföldi társaságokkal [CFC] kapcsolatos reformról), 2011. június, 1.12. pont.

([7]) Ugyanott, 2.4. pont.

(11) Az Egyesült Királyság jelenlegi CFC-rendszerét a Finance Act 2012 (2012. évi költségvetési törvény) részeként fogadta el az Egyesült Királyság parlamentje ([8]). A rendszert a Taxes Acts (adótörvények) tartalmazzák a Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 (az adózásról [nemzetközi és egyéb rendelkezések] szóló 2010. évi törvény) – 22 fejezetet tartalmazó – 9A. részeként (a továbbiakban: a TIOPA 9A. része). A jelenlegi rendszert a 2013. január 1-jén vagy azt követően kezdődött, illetve kezdődő elszámolási időszakokra kell alkalmazni ([9]). 2019 januárjában számos módosítás bevezetésére került sor (2.3. szakasz).

(12) A TIOPA 9A. részében szabályozott CFC-keret mellett az Egyesült Királyság átfogó iránymutatást is közzétett a CFC-szabályozással kapcsolatban. Ezen iránymutatás az alábbiakat tartalmazza: a szabályozás bemutatása, általános áttekintés, az egyes fejezetekben foglalt konkrét szabályok alkalmazásával és értelmezésével kapcsolatos iránymutatás és egy sor gyakorlati példa ([10]).

2.1.2. *Az Egyesült Királyság jelenlegi CFC-rendszere*

(13) A (10) preambulumbekezdésben említett célkitűzéssel összhangban az Egyesült Királyság jelenlegi CFC-szabályozása CFC-díjat vet ki az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságokra a CFC nyereségének egészére vagy egyes részeire. A CFC-díj a CFC-nek a CFC jóváírható adójával (vagyis a CFC illetősége szerinti államban megfizetett adóval) csökkentett díjköteles nyereségét terheli. A CFC díjköteles nyeresége bármely elszámolási időszak tekintetében a CFC CFC-díj-fizetési kapun (lásd a (23)–(25) preambulumbekezdést) átjutó feltételezett teljes adóköteles nyeresége ([11]). A díjköteles nyereséget arányosan felosztják valamennyi olyan egyesült királyságbeli illetőségű társaság között, amely legalább 25 %-os részesedéssel rendelkezik a CFC-ben (a továbbiakban: díjköteles gazdálkodó szervezetek). A CFC-díj mértéke megegyezik az egyesült királyságbeli társaságiadó-mértékkel, és azt úgy vetik ki, mintha a díjköteles gazdálkodó szervezetre az érintett társaságiadó-elszámolási időszak tekintetében kivetett társasági adó lenne.

(14) A CFC-díj-fizetési kapu határozza meg azokat a körülményeket és azt a mértéket, amelyek mellett és amelyben a CFC feltételezett teljes adóköteles nyeresége díjköteles nyereségnek minősül.

(15) A CFC-szabályozás céljával – annak megvizsgálásával, hogy egy CFC olyan nyereségre tesz-e szert egyesült királyságbeli eszközökből vagy tevékenységekből, amelyet az Egyesült Királyságban sem illetőséggel, sem állandó telephellyel nem rendelkező társaság ér el – összhangban a CFC-rendszer széleskörűen értékeli, hogy egy CFC nyeresége az Egyesült Királyságban kezelt és ellenőrzött eszközökhöz és kockázatokhoz kötődik-e, és ez alapján mesterségesen átirányítottnak kell-e tekinteni azt. Ez annak megvizsgálását igényli, hogy a CFC nyereségét megalapozó kockázatok vállalása vagy eszközök gazdasági tulajdonjoga szempontjából lényeges „jelentős személyi funkciók" ([12]) bármelyikét ténylegesen az Egyesült Királyságban látják-e el, és a nyereséget *elkönyvelő* társaság ezért nem egyezik meg az adott nyereséget *megtermelő* társasággal ([13]).

(16) A brit hatóságok által a CFC-szabályozás elfogadását megelőzően lefolytatott konzultáció szerint a CFC-szabályozásnak az is célja volt, hogy úgy feleljen meg az uniós jognak, hogy ne sértse az adózók letelepedési szabadságát, és tükrözze az olyan rendszer létrehozásához szükséges egyensúlyt, amely védi az egyesült királyságbeli társaságiadó-alapot, és amely a gyakorlatban is alkalmazható, minimális szinten tartva az adminisztratív és megfelelési terheket.

([8]) A jelenlegi CFC-szabályozással kapcsolatos eszmecserék arra tekintettel kezdődtek meg, hogy sok multinacionális vállalat áthelyezte székhelyét az Egyesült Királyságból: a 2010 Corporate Tax Roadmap (a társasági adóval kapcsolatos 2010. évi ütemterv) megállapította, hogy „[e]ljött az ideje e tendencia megfordításának", előnyt kovácsolva az Egyesült Királyság adórendszeréből annak átdolgozásával. Az Egyesült Királyság kormánya különösen úgy tekintett a CFC-reformra, mint *„[az ország] multinacionális üzleti tevékenység[ének] prioritás[ár]a és a kormány versenyképesség helyreállítását célzó terveinek kulcsfontosságú lépés[ér]e*".

([9]) Az Egyesült Királyságban már 2013 előtt is létezett CFC-szabályozás, amely teljesen eltérő elgondoláson alapult. A korábbi CFC-rendelkezések nem tartalmaztak a nemzetközi csoportfinanszírozásra vonatkozó mentességet.

([10]) HMRC (az Egyesült Királyság adó- és vámhatósága) Internal Manual (belső kézikönyv), International Manual (nemzetközi kézikönyv), INTM190000, https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm190000.

([11]) A „feltételezett teljes adóköteles nyereség" fogalma egy meghatározott fogalom, amely alapvetően azt jelenti, hogy az Egyesült Királyság társaságiadó-szabályozása alapján mekkora lett volna a teljes adóköteles egyesült királyságbeli nyereség, ha a CFC az Egyesült Királyságban rendelkezett volna illetőséggel.

([12]) A pénzügyi szektor vállalkozásai esetében a főbb vállalkozói kockázatvállalási funkciók azonosítása döntő ezen elemzés szempontjából.

([13]) A TIOPA 371DA. szakasza (3) bekezdésének (f) pontja.

(17) Az Egyesült Királyság hatóságai az Egyesült Királyság adózással kapcsolatos versenyképességének fokozását is célul tűzték ([14]). Ez a CFC-szabályozás deklarált célja volt, mely szabályozás *„a társasági adó mértékének 2014-ben 22 %-ra csökkentésével és a szabadalmi adókedvezmény bevezetésével együtt […] újabb lépést jelent [az Egyesült Királyság kormányának] a G20-ak legversenyképesebb társaságiadó-rendszerének megteremtésére irányuló cél[ja] felé”* ([15]).

(18) A TIOPA 9A. részének 2. fejezete határozza meg az annak megállapítására szolgáló lépéseket, hogy terheli-e CFC-díj a külföldi társaság által elért nyereséget (illetve annak egy részét), miután megállapítást nyert, hogy a külföldi társaság CFC-nek minősül. E fejezet alapján CFC-díj-fizetési kötelezettség keletkezik, ha

— nem alkalmazhatók a CFC gazdálkodó szervezetek szintjén biztosított mentességek (lásd a (19) preambulum-bekezdést),

— létezik olyan egyesült királyságbeli „részesedéstulajdonos”, más szóval az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság, amely (a kapcsolt vállalkozásokkal együtt) legalább 25 %-os részesedéssel rendelkezik a CFC-ben, valamint

— a CFC a CFC-díj-fizetési kaput alkotó rendelkezésekben előírtaknak megfelelően „díjköteles nyereséggel” rendelkezik.

(19) Az adminisztratív és megfelelési teher korlátozására irányuló cél a CFC-szabályozás kialakításában tükröződik, amely az Egyesült Királyság államkincstára számára objektíve a legnagyobb kockázatot jelentő helyzetekre összpontosít. Ezt úgy érik el, hogy előre kizárják a CFC-szabályozás hatálya alól azokat a helyzeteket, amelyekben alacsonynak tekintik annak kockázatát, hogy a nyereséget mesterségesen átirányítják, vagyis amelyekben az egyedi vizsgálat valószínűleg nem tárna fel mesterséges jelleget vagy átirányítást. Ezek az úgynevezett gazdálkodó szervezetek szintjén biztosított mentességek, amelyeket a TIOPA 9A. részének 10–14. fejezete tartalmaz:

— a mentesített időszakkal kapcsolatos mentességet a TIOPA 9A. részének 10. fejezete tartalmazza, és az átmeneti (rendszerint 12 hónapos) mentességet biztosít azon CFC-k esetében, amelyek először kerültek egyesült királyságbeli ellenőrzés alá,

— a kizárt területekkel kapcsolatos mentességet a TIOPA 9A. részének 11. fejezete tartalmazza, és az azokat a CFC-ket mentesíti, amelyek előrelátható, alacsony kockázatot jelentenek a mesterséges átirányítást illetően székhelyük helye és a megszerzett nyereség típusa miatt,

— az alacsony nyereséggel kapcsolatos mentességet – de minimis szabályt – a TIOPA 9A. részének 12. fejezete tartalmazza, és az az elszámolási időszakban alacsony (főszabály szerint legfeljebb – nem több, mint 50 000 GBP-s nem kereskedési nyereséget magában foglaló – 500 000 GBP-s) nyereségre szert tevő CFC-ket mentesíti,

— az alacsony haszonkulccsal kapcsolatos mentességet a TIOPA 9A. részének 13. fejezete tartalmazza, és az azokat a CFC-ket mentesíti, amelyek esetében a nyereség nem haladja meg a működési költségek 10 százalékát. A mentesség a viszonylag alacsony hozzáadott értéket képviselő tevékenységet végző CFC-kre vonatkozik,

— az adómentességet a TIOPA 9A. részének 14. fejezete szabályozza, és az azokat a CFC-ket mentesíti, amelyek székhelyükön az általánostól a magas szintig terjedő összegben fizetnek ténylegesen adót (ténylegesen megfizetik azon adó legalább 75 %-át, amely akkor terhelte volna őket, ha nyereségük egyesült királyságbeli adó hatálya alá tartozott volna, és arra az Egyesült Királyság szabályait kellett volna alkalmazni).

(20) A gazdálkodó szervezetek szintjén biztosított mentességek azt a tényt tükrözik, hogy a külföldi leányvállalatok többségét valódi kereskedelmi okokból hozzák létre. A gyakorlatban ez azt jelenti, hogy az egyesült királyságbeli társaságoknak az esetek többségében nem kell alkalmazniuk a CFC-szabályozást a gazdálkodó szervezetekkel kapcsolatos egyik mentesség feltételeinek teljesítésén túlmenően. A CFC-díj-fizetési kaput alkotó, a díjfizetési kötelezettséggel kapcsolatos részletes rendelkezések alkalmazása és a CFC-k díjköteles nyeresége megállapításának szükségessége ezért azokra a helyzetekre korlátozódik, amelyekben a gazdálkodó szervezetek szintjén biztosított mentességek egyike sem alkalmazható.

(21) Ha a gazdálkodó szervezetek szintjén biztosított mentességek egyike sem alkalmazható, az Egyesült Királyság CFC-szabályozása arányosan felosztja a CFC „díjköteles nyereségét” az egyesült királyságbeli „részesedéstulaj-donosok” között. A díjköteles nyereséget a TIOPA 9A. részének – a „CFC-díj-fizetési kaput” alkotó – 3–8. fejezetében meghatározott kritériumok és feltételek alkalmazásával állapítják meg. ([16])

(22) Az említett fejezetek alapvető jelentőséggel bírnak a CFC-rendszer működése szempontjából. Azok célzott tesztként vannak kialakítva annak megvizsgálására, hogy a CFC feltételezett teljes nyeresége átjut-e a kapun, és ennélfogva „díjköteles nyereséggé” válik-e.

([14]) Lásd: HM Treasury, Consultation on Controlled Foreign Companies (CFC) reform, 2011. június.

([15]) House of Commons (alsóház), Public Bill Committee (általános hatályú törvények tervezeteinek megvitatásával foglalkozó bizottság), Finance Bill debate (a költségvetési törvény tervezetének vitája), 2012. június 19., PBC (001. sz. törvénytervezet) 2012–2013., 466. o. (az Exchequer Secretary to the Treasury [adóügyi államtitkár] beszámolója).

([16]) A TIOPA 9. fejezete egy opcionális alternatív szabályt tartalmaz egyes, rendszerint az 5. fejezet CFC-díj-fizetési kapuval kapcsolatos szabályainak hatálya alá tartozó nyereségekkel kapcsolatban, de nem képezi formálisan a CFC-díj-fizetési kapu részét.

(23) A CFC-díj-fizetési kapu első szűrőjét a TIOPA 9A. részének 3. fejezete szabályozza, amely általános teszteket tartalmaz annak megállapítására, hogy alkalmazni kell-e egyáltalán a TIOPA 9A. részének 4–9. fejezetében foglalt, a kapuval kapcsolatos részletesebb szabályokat ([17]).

(24) Ami a díjfizetési kötelezettséggel kapcsolatos különös fejezeteket illeti, a TIOPA 9A. részének 4. fejezete (a továbbiakban: 4. fejezet) egy általános rendelkezés, amelyet valamennyi CFC-re alkalmazni kell az általuk elért nyereség típusától függetlenül, azon CFC-k kivételével, amelyek kizárólag ingatlanügyletekből származó nyereségre ([18]) vagy nem kereskedési pénzügyi nyereségre tesznek szert. A TIOPA 9A. részének 5. fejezete (a továbbiakban: 5. fejezet) a TIOPA 9A. részének 9. fejezetével (a továbbiakban: 9. fejezet) együtt a nem kereskedési pénzügyi nyereségre szert tevő CFC-kkel foglalkozik. A TIOPA 9A. részének 6. fejezete (a továbbiakban: 6. fejezet) a kereskedési pénzügyi nyereségre szert tevő CFC-kkel foglalkozik ([19]).

(25) A CFC-díj-fizetési kapu célja azon helyzetek azonosítása, amelyekben mesterségesen átirányították az egyesült királyságbeli nyereséget, ami általánosságban azt jelenti, hogy *„jelentős mértékben hiányzik az összhang az Egyesült Királyságban elvégzett főbb üzleti tevékenységek és az Egyesült Királyságon kívülre helyezett tevékenységekből származó nyereség között”* ([20]). Ez a 4. fejezetben a legszembetűnőbb ([21]). E fejezet alapján a CFC-nek a CFC jogszerű tulajdonában álló eszközökből és a szerződésben a CFC-re hárított kockázatokból származó feltételezett teljes nyeresége díjköteles nyereséggé válik akkor és annyiban, ha és amennyiben ezen eszközöket és kockázatokat az Egyesült Királyságból kezelik ([22]). Ez annak megvizsgálását igényli, hogy a CFC nyereségét megalapozó kockázatok vállalása vagy eszközök gazdasági tulajdonjoga szempontjából lényeges jelentős személyi funkciók bármelyikét ténylegesen az Egyesült Királyságban látják-e el ([23]). Ezért az egyesült királyságbeli jelentős személyi funkciók és a nem egyesült királyságbeli jelentős személyi funkciók egymáshoz viszonyított aránya olyan alapvető kritérium a díjköteles nyereség azonosításában, amelyet nemcsak a díjfizetési kötelezettséggel kapcsolatos általános rendelkezés (4. fejezet), hanem például az 5. fejezet (nem kereskedési pénzügyi nyereség) is alkalmaz ([24]).

([17]) A CFC-rendszer igazgatásával kapcsolatos költségek lehető legalacsonyabb szinten tartása érdekében az említett 3. fejezet célja azon CFC-k kizárása, amelyek annak ellenére, hogy nem teljesítik a gazdálkodó szervezetek szintjén biztosított mentességek egyikének feltételeit sem, valószínűleg nem tesznek szert (jelentős mértékű) mesterségesen átirányított nyereségre viszonylag egyszerű módon. A feltételek viszonylag egyértelműek, és egy kockázatalapú megközelítést követnek, hogy bármilyen különös dokumentálási követelmény nélkül megkönnyítsék az önértékelést. Ez esetben nyilvánvaló az az alapul szolgáló elv, hogy mesterséges átirányításra kerül sor, ha az eszközöket és kockázatokat elválasztják az adott eszközök csoport általi tulajdonlását alátámasztó, alapul szolgáló tevékenységtől. A kereskedési nyereséget illetően például a CFC-nek nem kell megállapítania díjköteles nyereség fennállását, ha nem rendelkezik egyesült királyságbeli tevékenységek keretében kezelt vagy ellenőrzött eszközökkel, és nem visel ilyen kockázatokat. Hasonlóképpen, a nem kereskedési pénzügyi nyereséget illetően például abban az esetben, ha egy CFC nyereségének legfeljebb 5 %-a tartozik ebbe a kategóriába (5 %-os minimum mentesítési szabály), e nyereséget mellékesnek tekintik a kereskedési nyereséghez képest, és az a TIOPA 9A. részének 3. fejezete alapján ki van zárva az 5. fejezet hatálya alól.

([18]) A TIOPA 371CA. szakaszának (1)–(11) bekezdése. Az ingatlanügyletekből származó nyereség teljes mértékben ki van zárva a CFC-díj-fizetési kapu alkalmazási köréből és a számviteli nyereség fogalmából a 10–14. fejezetben szabályozott, gazdálkodó szervezetek szintjén biztosított mentességek alkalmazásában; lásd: HMRC Internal Manual, International Manual, INTM248550.

([19]) A TIOPA 9A. részének 7. fejezete a zárt biztosítói tevékenységet folytató, nyereségre szert tevő CFC-kkel foglalkozik. A TIOPA 9A. részének 8. fejezete végül a pénzügyi ágazatbeli szabályozott társaságok bizonyos leányvállalatainál keletkezett nyereségre szert tevő CFC-kkel foglalkozik. A TIOPA 9A. részének 15–22. fejezete különböző működési és adminisztratív szabályokat, például a kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó szabályokat, az ellenőrzésre vonatkozó szabályokat, fogalommeghatározásokat és a CFC-szabályozásnak az Egyesült Királyság adóhatóságai által történő megfelelő alkalmazása szempontjából releváns különféle egyéb szabályokat tartalmaz.

([20]) HMRC, CFC reform: response to consultation (CFC-reform: válasz a konzultációra), 2011. december, Összefoglalás, főbb pontok.

([21]) A TIOPA 371DA. szakasza, lásd továbbá: HMRC Internal Manual, International Manual, INTM200100 „A 4. fejezet mechanizmust biztosít annak meghatározására, hogy a CFC feltételezett teljes nyereségének bármely része mekkora arányban […] jut át a CFC-díj-fizetési kapun (»4. fejezet szerinti nyereségek«), és terheli ezért potenciálisan CFC-díj azon konkrét egyesült királyságbeli tevékenységek miatt, amelyek lehetővé tették a CFC számára az adott nyereség elérését”.

([22]) HMRC Internal Manual, International Manual, INTM200100, valamint INTM197200: „A 4. fejezetet kell alkalmazni a külföldi kereskedési nyereségre, és e fejezet révén a CFC-díj hatálya alá kerül az említett nyereség, […] ha a CFC nyereséget irányít el az Egyesült Királyságból az eszközöknek és kockázatoknak az adott eszközök csoport általi tulajdonlását alátámasztó vagy az adott kockázatok viselésével szükségszerűen együtt járó, alapul szolgáló tevékenységtől történő elválasztása révén”.

([23]) Lásd a TIOPA 371DA. szakasza (3) bekezdésének (f) pontját. Lásd továbbá: HMRC Internal Manual, International Manual, INTM200300.

([24]) HMRC Internal Manual, International Manual, INTM203310: „A 4. fejezethez hasonlóan az 5. fejezet azonosítja a CFC tulajdonában álló eszközökből származó nem kereskedési pénzügyi nyereséget és a CFC-re hárított kockázatokból származó nyereséget olyan helyzetekben, amelyekben a lényeges jelentős személyi funkciókat az Egyesült Királyságban látják el”; ezen az alapon pedig az 5. fejezet számos lépést átvesz a 4. fejezet tesztjeiből.

(26) Az Egyesült Királyság CFC-szabályozása elismeri mindazonáltal, hogy a pénzügyi nyereség esetében kizárólag a jelentős személyi funkciókkal kapcsolatos teszt alkalmazása nem feltétlenül védi minden esetben megfelelően az egyesült királyságbeli adóalapot. Az 5–9. fejezet ezért további teszteket tartalmaz a nem kereskedési pénzügyi nyereség és a passzív nyereség egyéb típusai tekintetében. Egy CFC nyereségét a díjfizetési kötelezettséggel kapcsolatos egynél több fejezet alapján terhelheti CFC-díj, a nyereség azonban csak egyszer sújtható CFC-díjjal ([25]).

2.1.3. *A nem kereskedési pénzügyi nyereséget terhelő CFC-díj*

(27) A nem kereskedési pénzügyi nyereség magában foglalja az összes olyan pénzügyi nyereséget, amely nem minősül kereskedési pénzügyi nyereségnek. A kereskedési pénzügyi nyereséggel a 6. fejezet foglalkozik. A nem kereskedési pénzügyi nyereség mind a vállalatközi hitelekből származó pénzügyi nyereséget, mind a külső hitelekből (a betéteket is ideértve) származó pénzügyi nyereséget magában foglalhatja, feltéve, hogy azok nem kereskedési tevékenységekből származnak ([26]).

(28) A nem kereskedési pénzügyi nyereség tekintetében a CFC-díj-fizetési kapuval kapcsolatos tesztet az 5. fejezet vagy – választástól és bizonyos feltételektől függően – a 9. fejezet tartalmazza ([27]). Az 5. fejezet két általános tesztet és két, kifejezetten bizonyos, ezen általános tesztek által nem lefedett visszaélésekkel kapcsolatos tesztet tartalmaz. Az 5. fejezet tartalmaz egy jelentős személyi funkciókkal kapcsolatos tesztet, amely egyesült királyságbeli tevékenységek fennállását vizsgálja, és nagyrészt a 4. fejezetben foglalt, jelentős személyi funkciókkal kapcsolatos teszten alapul. Az 5. fejezet mindazonáltal nem kizárólag e tesztre támaszkodik, mert a pénzügyi nyereség megtermelése jórészt tőkeigényes tevékenység, amely nem feltétlenül kívánja meg minden esetben jelentős személyi funkciók jelenlétét.

(29) Az 5. fejezetben foglalt, a nem kereskedési pénzügyi nyereség tekintetében a díjköteles nyereség azonosítására szolgáló tesztek tehát a következők:

— először is egy CFC nem kereskedési pénzügyi nyeresége annyiban jut át a CFC-díj-fizetési kapun, amennyiben az olyan eszközökből és kockázatokból származik, amelyekkel kapcsolatban az Egyesült Királyságban látnak el bármely lényeges jelentős személyi funkciót ([28]) (a TIOPA 371EB. szakasza). A CFC-szabályozás általános logikájával összhangban a CFC-díj ilyen esetben történő alkalmazásának az a logikája, hogy az Egyesült Királyságnak képesnek kell lennie megadóztatni az egyesült királyságban folytatott tevékenységek révén elért nyereséget ([29]),

— másodszor, egy alternatív teszt annak megvizsgálására irányul, hogy a nem kereskedési pénzügyi nyereséget keletkeztető hiteleket vagy betéteket milyen módon finanszírozták. Ennek megfelelően és a jelentős személyi funkciók ellátásának helyétől függetlenül a nem kereskedési pénzügyi nyereség annyiban jut át a CFC-díj-fizetési kapun, amennyiben azt releváns egyesült királyságbeli pénzeszközökből finanszírozzák (a TIOPA 371EC. szakasza). Releváns egyesült királyságbeli pénzeszköz minden olyan pénzeszköz vagy eszköz, amely

([25]) A 4. fejezet szerinti tesztnek egy CFC bizonyos kereskedési pénzügyi nyereségeire való alkalmazása például azzal az eredménnyel járhat, hogy a nyereség egyetlen része sem jut át a CFC-díj-fizetési kapun a 4. fejezet alapján. Ezen eredmény azonban nem zárja ki annak lehetőségét, hogy e kereskedési pénzügyi nyereségek részben vagy egészben átjutnak a CFC-díj-fizetési kapun – és ily módon díjköteles nyereséggé válnak –a 6. fejezet alapján.

([26]) Az egy vagy több alkalmi, vállalatközi finanszírozási ügyletben részt vevő külföldi leányvállalatnak az 5. fejezet szerinti teszteket kell alkalmaznia annak megállapítására, hogy fennáll-e a CFC-díj-fizetési kötelezettség, míg a csoport aktív vállalkozásfinanszírozási tevékenységeiben részt vevő leányvállalatnak vagy az általános jellegű 4. fejezetet, vagy a kifejezetten a kereskedési pénzügyi nyereséggel foglalkozó 6. fejezetet kell alkalmaznia.

([27]) Egy mind nem kereskedési pénzügyi nyereségre, mind más típusú nyereségre szert tevő CFC-nek adott esetben a díjfizetési kötelezettséggel kapcsolatos más fejezeteket is alkalmaznia kell, egy kizárólag nem kereskedési pénzügyi nyereségre szert tevő CFC-re azonban kizárólag az 5. és 9. fejezet vonatkozik.

([28]) E teszt valóban nagyon hasonlít a 4. fejezet alapján egy CFC „egyéb nyeresége" – lényegében a rendes üzleti nyereség – mesterséges átirányításának megvizsgálására alkalmazott teszthez. Különösen az arra irányuló teszt, hogy a CFC tulajdonában álló eszközökből és a CFC-re hárított kockázatokból származó nem kereskedési pénzügyi nyereség az Egyesült Királyságban ellátott lényeges jelentős személyi funkciókhoz kapcsolódik-e, a 2010. évi Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (Jelentés az állandó telephelyeknek betudható nyereség megállapításáról) szerinti jóváhagyott OECD-megközelítésből eredő elvekre támaszkodik. Az ezért a főbb vállalkozói kockázatvállalási funkciók kifejezést is tartalmazza, amelyet a pénzügyi vállalkozási szektorban működő vállalkozások esetében használnak.

([29]) Ha tehát egy CFC hitelekből származó kamatjövedelemre tesz szert, minek körében az Egyesült Királyságból látják el a hitel nyújtásával és kezelésével, valamint a kamatfizetésekkel kapcsolatos lényeges döntéshozatali és felügyeleti funkciókat, a kamatjövedelemre kiterjed a CFC-szabályozás hatálya, és azt megadóztatják az Egyesült Királyságban.

az „Egyesült Királysághoz kötődő tőkét” ([30]) képvisel, illetve (közvetlenül vagy közvetve) abból származik. A CFC-díj ilyen esetben történő alkalmazásának az a logikája, hogy az Egyesült Királysághoz kötődő tőkéből származó passzív bevételek nem kerülhetik el az egyesült királyságbeli adóztatást egy CFC részére nyújtott egyszerű hozzájárulást követően.

(30) A két teszt egymáshoz képest vagylagos, ami azt jelenti, hogy a nem kereskedési pénzügyi nyereség annyiban jut át a CFC-díj-fizetési kapun, amennyiben akár az első, akár a második teszten átmegy. Az 5. fejezet két további alternatív tesztet is tartalmaz, amelyek az adózási célú ügyletek konkrétan meghatározott típusaira vonatkoznak. Amennyiben a nem kereskedési pénzügyi nyereség átmegy e két különös teszten, úgy CFC-díjat kell alkalmazni még akkor is, ha nincs szó egyesült királyságbeli jelentős személyi funkciókról vagy az Egyesült Királysághoz kötődő tőkéről ([31]).

2.1.4. *A kereskedési pénzügyi nyereséget terhelő CFC-díj*

(31) Egy CFC kereskedési pénzügyi nyeresége, jellemzően az aktív banki vagy biztosítási tevékenységekből származó nyereség, nemcsak akkor jut át a CFC-díj-fizetési kapun, ha átmegy a 4. fejezetben foglalt, a jelentős személyi funkciókkal kapcsolatos általános teszten, hanem akkor is, ha átmegy a 6. fejezetben foglalt különös teszten ([32]).

(32) A 6. fejezet szerinti teszt nem tesz különbséget a vállalatközi pénzügyi tranzakciókból és a nem vállalatközi tranzakciókból származó kereskedési pénzügyi nyereség között. A multinacionális csoportok gyakran központosítják a pénzügyi funkciókat vállalkozásfinanszírozási társaságokban. Az ilyen társaságok műveletei adott esetben pénzügyi kereskedésnek minősülnek, és az e kereskedésből származó nyereség ezért nem az 5. és 9. fejezet (nem kereskedési pénzügyi nyereség), hanem a 4. és 6. fejezet (kereskedési pénzügyi nyereség) hatálya alá tartozik ([33]). Mindazonáltal ha egy CFC a csoport vállalkozásfinanszírozási társaságaként működik, ([34]) (a Her Majesty's Revenue and Customs [az Egyesült Királyság adó- és vámhatósága] tisztviselőjének történő bejelentés útján) dönthet úgy, hogy kereskedési pénzügyi nyereségét nem kereskedési pénzügyi nyereségként kezeljék ([35]). Ez esetben az 5. fejezetet kell alkalmazni annak megállapítására, hogy a nem kereskedési pénzügyi nyereségnek tekintett nyereséget terheli-e CFC-díj, és hogy a díjköteles gazdálkodó szervezet jogosult-e kérni a 9. fejezet szerinti mentességet.

2.2. **A kifogásolt intézkedés: a csoportfinanszírozási mentesség**

(33) Nem kizárólag az 5. fejezetben foglalt tesztek alapján állapítandó meg, hogy ki kell-e vetni, és ha igen, mekkora CFC-díjat kell kivetni egy CFC nem kereskedési pénzügyi nyereségére. Ha egy CFC az 5. fejezet kritériumainak megfelelő nem kereskedési pénzügyi nyereségre tesz szert, a 9. fejezet alapján adott esetben részleges (75 %-os) vagy teljes (100 %-os) mentesség alkalmazható egy csoporton belüli külföldi társaságnak nyújtott hitelből származó nem kereskedési pénzügyi nyereséget terhelő CFC-díj megállapítása során. A jelen határozat e rendelkezésre csoportfinanszírozási mentességként vagy kifogásolt intézkedésként hivatkozik.

([30]) Az Egyesült Királysághoz kötődő tőke az Egyesült Királysághoz kötődő társaság által a CFC részére nyújtott bármilyen közvetlen vagy közvetett, formális vagy informális tőke-hozzájárulás, valamint a CFC nyereségének bármely olyan része, amelyet „mesterségesen átirányított nyereségként” azonosítottak egy korábbi elszámolási időszak tekintetében, és amelyet jelenleg a CFC későbbi hiteleinek finanszírozására használnak.

([31]) E két további különös teszt azt vizsgálja, hogy a nem kereskedési pénzügyi nyereség az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságoknak járó osztalékokat helyettesítő ügyletekből vagy egyesült királyságbeli pénzügyi lízingekkel kapcsolatos ügyletből származik-e.

([32]) A 6. fejezet szerinti különös teszt alapján egy CFC kereskedési pénzügyi nyeresége annyiban jut át a CFC-díj-fizetési kapun, amennyiben azt az Egyesült Királysághoz kötődő tőke-hozzájárulásokból származó sajáttőke-többlettel finanszírozzák. Míg a nem kereskedési pénzügyi nyereség tekintetében az 5. fejezetben szabályozott kapu az Egyesült Királysághoz kötődő bármely tőkefinanszírozás tágabb kritériumát használja az említett fejezet szerinti alternatív teszthez, addig a 6. fejezetben a kereskedési pénzügyi nyereség tekintetében szabályozott különös teszt a CFC „szabadtőke-többletén”, vagyis az azon tőkét meghaladó tőkén alapul, amellyel a CFC-nek észszerűen elvárhatóan rendelkeznie kellene, ha nem lenne egy másik társaság 51 %-os leányvállalata (a TIOPA 371FA. szakasza). Csak az Egyesült Királysághoz kötődő tőkéből történő sajáttőketöbblet-finanszírozás esetén jut át a feltételezett nyereség az említett kapun, és kerül a CFC-díj hatálya alá.

([33]) Az ilyen társaság ténylegesen egy lakossági bankhoz hasonlóan működik: nagy mennyiségű tranzakció, nagyszámú bevétel és kiadás, fedezeti tevékenység. A strukturális hitelezési tevékenységet túlnyomórészt csoporton belüli betétekből finanszírozzák, és a társaság – összességében – a hitelezési tevékenységek és a betétgyűjtés közötti különbözeten alapuló nyereségre tesz szert.

([34]) A TIOPA 316. szakaszának (5)–(11) bekezdését kell alkalmazni annak megállapítására, hogy egy CFC „a csoport vállalkozásfinanszírozási társaságának” minősül-e.

([35]) A TIOPA 371CE. szakaszának (2) bekezdése.

(34) A csoportfinanszírozási mentesség csak az 5. fejezet hatálya alá tartozó nyereségre alkalmazható. E mentesség az 5. fejezet díjfizetési kötelezettséggel kapcsolatos rendelkezéseit olyan mechanikus szabállyal helyettesíti, amely (a részleges [75 %-os] mentesség esetén) a minősített hitelviszonyokból ([36]) származó nem kereskedési pénzügyi nyereség 25 %-ának megfelelő összegben, illetve bizonyos körülmények között (teljes mentesség esetén) 0 %-ban állapítja meg a CFC-díjat. A részleges mentesség a főszabály. Amennyiben a releváns hitelt úgynevezett „minősített forrásokból" ([37]) finanszírozzák, annyiban a CFC nyeresége a releváns nem kereskedési pénzügyi nyereség akár 100 %-ának megfelelő mértékű mentességre jogosult. Ezenfelül a releváns nem kereskedési pénzügyi nyereség azon fennmaradó része, amely attól függően, hogy részleges vagy teljes mentesség alkalmazandó-e, továbbra is átjutna a CFC-díj-fizetési kapun, az úgynevezett „harmonizált kamat" szabály ([38]) alapján mindazonáltal teljes mértékben mentesülhet a CFC-díj alól.

(35) A HMRC ([39]) iránymutatásának a 9. fejezethez fűzött bevezető megjegyzései szerint „[a] 9. fejezetben a nem kereskedési pénzügyi nyereség tekintetében biztosított mentességek bevezetésére a pénz multinacionális csoporton belüli helyettesíthetősége folytán felmerülő bonyolult kérdések kezelése érdekében került sor". ([40]) Az Egyesült Királyság hatóságai kifejtették, hogy a (75 %-os mentesség melletti) 25 %-os figyelembevételi arány azon a feltevésen alapul, hogy – adózási megfontolások hiányában – egy teljes mértékben tőkefinanszírozású, nem kereskedési pénzügyi nyereségre szert tevő CFC-t nagyobb arányú idegen tőke és kisebb arányú saját tőke útján finanszíroznak az Egyesült Királyságból, ami további pénzügyi nyereséggel jár az egyesült királyságbeli anyavállalat szintjén ([41]). A mentesség mértékét megvitatták az üzleti élet egyesült királyságbeli képviselőivel az átdolgozott CFC-rendszer tervezetének elkészítése során. A konzultációról készült jegyzőkönyv szerint eredetileg egy (10 %-os tényleges adókulcsot eredményező) 50 %-os mentességet vettek fontolóra. Az üzleti élet képviselői egy nagyobb mértékű, 2–6 %-os tényleges adókulcsot eredményező 75 %-os mentességhez ragaszkodtak ([42]).

(36) A kifogásolt intézkedés csak arra a nem kereskedési pénzügyi nyereségre alkalmazandó, amelyre a CFC a csoport azon külföldi társaságainak nyújtott hitelekből tesz szert, amelyek a CFC-t is ellenőrző, az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság ellenőrzése alatt állnak. E hitelviszonyok „minősített hitelviszonyoknak" minősülnek. ([43]) A csoportfinanszírozási mentesség egy megközelítő értéket képez a minősített hitelviszony finanszírozásának Egyesült Királysághoz való kötődését illetően, amelynek révén a multinacionális csoportoknak nem kell feltárniuk a csoport finanszírozási ügyleteinek pontos forrását vagy történetét, és a mértéket, amelyben azok az Egyesült Királyságnak tudhatók be ([44]).

(37) Társaságiadó-bevallásában a 9. fejezet alapján előterjesztett kérelem útján a minősített hitelviszony tárgyát képező hitelből származó nem kereskedési pénzügyi nyereségre szert tevő CFC-vel rendelkező összes potenciálisan díjköteles gazdálkodó szervezet dönthet úgy, hogy a 9. fejezetben foglalt különös szabályokat alkalmazza az 5. fejezetben foglalt általános szabályok helyett, ha a CFC megfelel az üzlethelyiségekkel kapcsolatos

([36]) Lásd a (36) preambulumbekezdést.

([37]) A „minősített források" a CFC azon hitelei, amelyek nem kapcsolódnak közvetlenül vagy közvetve szélesebb körű, csoporton belüli pénzeszközökhöz, és azok magukban foglalják a CFC-nek a CFC csoportja releváns tagjainak nyújtott, kizárólag a CFC csoportjának az érintett területen folytatott üzleti tevékenységéhez felhasznált hitelekből származó nyereségét, illetve a CFC által a CFC csoportjának tagjaiban birtokolt vagy a CFC által e tagok részére kibocsátott részvényekkel kapcsolatban a CFC által kapott pénzeszközöket vagy egyéb eszközöket (lásd a TIOPA 371IB. szakaszát).

([38]) A TIOPA 371IE. szakasza. A „harmonizált kamat" szabály a részleges vagy teljes mentesség alkalmazását követően fennmaradó CFC-díjat az egyesült királyságbeli csoporton belüli egyesült királyságbeli nettó kamatráfordítás szintjén maximalizálja. E felső határ elkerülhetővé teszi a CFC-díj-fizetési kötelezettséget, ha a csoport egyesült királyságbeli tagjainak együttes nettó finanszírozási jövedelme megegyezik együttes nettó finanszírozási levonásaikkal, vagy nagyobb azoknál (HMRC Internal Manual, International Manual, INTM216100).

([39]) Az Egyesült Királyság kormányának az adók beszedéséért felelős szerve a Her Majesty's Revenue and Customs (a továbbiakban: HMRC).

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

([41]) Az Egyesült Királyság 2018. január 15-i levele, 58. pont.

([42]) A CFC Monetary Assets working group (a monetáris eszközökkel foglalkozó CFC-munkacsoport) 2011. február 4-i üléséről készült jegyzőkönyv 6. pontja.

([43]) A TIOPA 371IG. szakasza a nyomon követéssel kapcsolatos szabályokat vázol annak megállapításához, hogy egy CFC által nyújtott hitel mikor minősül minősített hitelviszonynak, azokat a helyzeteket kezelve, amelyekben az eredetileg hitelben részesülő fél maga is hitelnyújtásra használja fel a pénzeszközöket („végső adós" szabály). Lásd továbbá: HMRC Internal Manual, International Manual, INTM217100.

([44]) Lásd: HMRC Internal Manual, International Manual, INTM216100. Emellett azt is kifejtették, hogy e mentesség bevezetésének célja egy olyan, csoporton belüli finanszírozásra alkalmazandó alacsony, rögzített adókulcs megteremtése, amely az esetek többségében „a csoporton belüli külföldi finanszírozásból származó nyereséget terhelő 5,75 %-os tényleges egyesült királyságbeli társaságiadó-kulcsot eredményez 2014-re". HMRC Consultation on CFC reform, 2011. június, 1.10. pont.

követelményeknek. E követelmények akkor teljesülnek, ha a CFC az adóügyi illetősége szerinti területen birtokba vett és észszerű mértékű állandósággal használt (vagy birtokba venni és ilyen jelleggel használni kívánt) helyiségekkel rendelkezik, és a CFC teljes mértékben vagy elsősorban e helyiségekből végzi tevékenységeit az említett területen ([45]).

2.3. **Az Egyesült Királyság CFC-szabályozásának módosításai**

(38) 2018. július 6-án az Egyesült Királyság bejelentette, hogy a Finance Bill 2018–2019 (2018–2019. évi költségvetési törvénytervezet) a CFC-szabályozással kapcsolatos változásokat fog tartalmazni az (EU) 2016/1164 tanácsi irányelv ([46]) (a továbbiakban: adókikerülés elleni irányelv) végrehajtása érdekében. E változások egyrészt az ellenőrzés fogalmának meghatározását érintik, amely hatással van a CFC-díj hatálya alá tartozó összes nyereségre, másrészt pedig a jelentős személyi funkciók egyesült királyságbeli jelenlétét a csoportfinanszírozási mentesség nem kereskedési pénzügyi nyereség tekintetében történő alkalmazása szempontjából. Az első változás tehát általánosabb jellegű, a második azonban kifejezetten érinti a kifogásolt intézkedés hatályát.

(39) A második változás korlátozza a csoportfinanszírozási mentesség igénybevehetőségét, miáltal a díjköteles gazdálkodó szervezetek a jövőben nem kérhetnek mentességet a 9. fejezet alapján a minősített hitelviszonyokból származó nem kereskedési pénzügyi nyereség tekintetében az 5. fejezet alkalmazása helyett annyiban, amennyiben a nem kereskedési pénzügyi nyereség olyan eszközökből és kockázatokból származik, amelyekkel kapcsolatban az Egyesült Királyságban látják el a lényeges jelentős személyi funkciókat. Az említett módosítások elfogadására a Finance Act 2019 (2019. évi költségvetési törvény) részeként, a 20. szakasz (Ellenőrzött külföldi társaságok: a pénzügyi társaságokkal kapcsolatos kivétel és ellenőrzés) (2) bekezdésében került sor, és azok 2019. január 1-jén léptek hatályba ([47]).

2.4. **Nemzetközi és uniós háttér**

(40) Számos ország vezetett be CFC-szabályozást annak megakadályozása érdekében, hogy az adózók kikerüljék vagy elodázzák az adófizetést a nyereség alacsony adót fizető külföldi leányvállalatokhoz történő átirányítása révén. Bizonyos feltételek mellett valamennyi CFC-szabályozás megadóztatja bizonyos külföldi illetőségű gazdálkodó szervezetek nyereségét a külföldi illetőségű gazdálkodó szervezet adóügyi illetőséggel rendelkező részvényeseinek szintjén. A különböző országokban azonban jelentősen eltérhetnek egymástól a pontos működési szabályok ([48]), mert az ezen elemeket meghatározó szabályokat és kritériumokat össze kell hangolni azon nemzeti társaságiadó-rendszerrel, amelynek részét képezik, és azoknak tükrözniük kell az adott ország adópolitikai célkitűzéseit is.

2.4.1. *OECD-útmutatás (BEPS-projekt)*

(41) „Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting” (az adóalap-erózióval és nyereségátcsoportosítással kapcsolatos cselekvési terv) című cselekvési tervében ([49]) a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (a továbbiakban: OECD) megjegyzi, hogy számos országban bevezettek CFC-szabályozást az adóalap-erózióval és nyereségátcsoportosítással (a továbbiakban: BEPS) kapcsolatos aggályok egyik forrásának, mégpedig az arra vonatkozó lehetőségnek a kezelése érdekében, hogy kapcsolt külföldi illetőségű adóalanyok hozhatók létre, és a külföldi illetőségű leányvállalaton átfolyatható a belföldi illetőségű vállalkozás nyeresége. A CFC-szabályozás alkalmazásával kapcsolatos 3. fellépésről szóló végleges BEPS-jelentés a hatékony CFC-szabályozás kialakítása során felhasználható ajánlásokat fogalmaz meg OECD- és nem OCED-tagállamok számára ([50]). A jelentés annak biztosítása céljából készült, hogy a CFC-szabályozás alkalmazása mellett döntő országok olyan módon alkalmazhassák e szabályozást, amely hatékonyan akadályozza meg, hogy az adózók külföldi leányvállalatokhoz irányítsák a nyereséget az adózás kikerülése érdekében. A jelentés egy olyan szabályozás példájaként hivatkozik az Egyesült Királyság CFC-szabályozására, amely a csoport egyes eszközökkel kapcsolatos jelentős személyi funkcióinak azonosítására az OECD által kidolgozott fogalmakat használja a szabályozás hatályának megállapítására ([51]).

([45]) A TIOPA 371DG. szakasza. A HMRC további iránymutatást tett közzé e tesztnek a 9. fejezet és a nem kereskedési pénzügyi nyereség konkrét összefüggésében történő alkalmazásával kapcsolatban (HMRC Internal Manual, International Manual, INTM216650).

([46]) A Tanács (EU) 2016/1164 irányelve (2016. július 12.) a belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról (HL L 193., 2016.7.19., 1. o.).

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

([48]) Ez a helyzet például az ellenőrzés, az alacsony adó és az átirányított nyereség fogalmának meghatározását, de a CFC nyereségének kiszámítására és a kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó adminisztratív rendelkezéseket illetően is.

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

([50]) OECD (2015), Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report (az ellenőrzött külföldi társaságokkal kapcsolatos hatékony szabályozás kialakítása, 3. fellépés – 2015. évi végleges jelentés), OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (az adóalap-erózióval és nyereségátcsoportosítással kapcsolatos projekt), OECD Publishing, Párizs. *http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en*

([51]) OECD (2015), Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report, 85. pont, 12. lábjegyzet. A jelentés nem hivatkozik a CFC-szabályozásban a csoportfinanszírozási jövedelem tekintetében foglalt különleges mentességekre.

2.4.2. *Az adókikerülés elleni irányelv*

(42) Uniós szinten a Tanács 2016. július 12-én elfogadta az adókikerülés elleni irányelvet ([52]). Ezen irányelv preambulumbekezdései kifejezetten hivatkoznak a BEPS elleni 15 OECD-fellépésről szóló végleges jelentésekre és az annak szükségességét hangsúlyozó 2015. december 8-i tanácsi következtetésekre, hogy uniós szinten közös, rugalmas megoldásokat kell találni, amelyek összhangban vannak az OECD BEPS következtetéseivel. A preambulumbekezdések értelmében továbbá:

> „Az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó szabályok hatására az alacsony adót fizető ellenőrzött leányvállalatok jövedelmét az anyavállalatnak tudják be. Ily módon az anyavállalatnak keletkezik adókötelezettsége a szóban forgó jövedelem után az adóügyi illetősége szerinti államban. Az érintett állam szakpolitikai prioritásai függvényében az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó szabályok egy teljes, alacsony adóterhet viselő leányvállalatra vagy bizonyos jövedelemtípusokra is irányulhatnak, de korlátozódhatnak az olyan jövedelemre is, amelyet mesterségesen irányítottak a leányvállalathoz."

(43) A CFC-kre vonatkozó tényleges szabályt az adókikerülés elleni irányelv 7. cikke tartalmazza, amely alapján a tagállamok két különböző típusú CFC-szabályozás közül választhatnak. Az általános szabályt, azon nyereségtípusok felsorolását, amelyeket – ha alacsony adó terheli őket – meg kell adóztatni a CFC-szabályozás alapján, a 7. cikk (1) bekezdése, (2) bekezdésének a) pontja és (3) bekezdése tartalmazza. A jelentős személyi funkciókkal kapcsolatos teszten alapuló alternatív szabályt tartalmaz a 7. cikk (1) bekezdése, (2) bekezdésének b) pontja és (4) bekezdése, amely alapján a CFC-nek az ellenőrzést gyakorló tagállamban ellátott jelentős személyi funkciókból származó nyereségét CFC-díjjal kell sújtani ([53]).

(44) A 7. cikk leginkább releváns részei a következőképpen szólnak:

> *„7. cikk*
>
> **Az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó szabály**
>
> (1) Az adózó tagállama köteles egy […] gazdálkodó szervezetet […] ellenőrzött külföldi társaságként kezelni, ha a következő feltételek teljesülnek: […]
>
> (2) Ha az adózó tagállama egy gazdálkodó szervezetet […] az (1) bekezdés alapján ellenőrzött külföldi társaságként kezel, akkor az adóalapba beleszámítja a következőket:
>
> a) a gazdálkodó szervezetnek az a fel nem osztott jövedelme, illetve az állandó telephelynek az a jövedelme, amely a következő kategóriákból származik:
>
> i. kamatok, illetve pénzügyi eszközökből származó bármely más jövedelem;
>
> […]
>
> Ez a pont nem alkalmazandó abban az esetben, ha a releváns tények és körülmények alapján az ellenőrzött külföldi társaság érdemi gazdasági tevékenységet folytat, és ehhez személyzettel, felszereltséggel, eszközállománnyal és helyiségekkel rendelkezik.
>
> […]
>
> vagy
>
> b) a gazdálkodó szervezetnek vagy állandó telephelynek olyan, nem valódi jogügyletekből származó fel nem osztott jövedelme, amelyek elsődleges célja adóelőny szerzése.
>
> Az e pont alkalmazásában egy jogügyletet vagy jogügylet-sorozatot annyiban kell nem valódinak tekinteni, amennyiben a gazdálkodó szervezet vagy az állandó telephely nem rendelkezne azokkal eszközökkel, illetve nem vállalta volna azokat a kockázatokat, amelyekből jövedelmének egy része vagy egésze származik, abban az esetben, ha nem állna egy olyan társaság ellenőrzése alatt, amelyben azokat a jelentős személyi funkciókat ellátják, amelyek az említett eszközök és kockázatok szempontjából lényegesek és az ellenőrzött társaság jövedelmének termeléséhez nagy mértékben hozzájárulnak.
>
> (3) Ha valamely tagállam szabályai értelmében az adózó adóalapját a (2) bekezdés a) pontja alapján kell kiszámítani, akkor a tagállam választhatja azt a lehetőséget, hogy nem kezel az (1) bekezdés értelmében vett ellenőrzött külföldi társaságként egy gazdálkodó szervezetet, illetve állandó telephelyet, amennyiben a gazdálkodó szervezetnél, illetve állandó telephelynél keletkező jövedelemnek legfeljebb az egyharmada tartozik a (2) bekezdés a) pontja szerinti kategóriákba.

([52]) Az (EU) 2016/1164 irányelv. Az irányelv 11. cikke értelmében a tagállamok 2019. január 1-jéig hajtják végre az irányelv rendelkezéseit, és ezen időponttól kezdődően alkalmazzák azokat.

([53]) Az adókikerülés elleni irányelv 8. cikke tovább részletezi a CFC nyeresége kiszámításának módját.

Ha valamely tagállam szabályai értelmében az adózó adóalapját a (2) bekezdés a) pontja alapján kell kiszámítani, akkor a tagállam választhatja azt a lehetőséget, hogy nem kezel ellenőrzött külföldi társaságként egy pénzügyi vállalkozást, amennyiben a gazdálkodó szervezet a (2) bekezdés a) pontja szerinti kategóriákból származó jövedelmének legfeljebb az egyharmada származik az adózóval vagy annak kapcsolt vállalkozásaival folytatott ügyletekből.

[…]"

2.5. **A mentesség alkalmazási köre**

(45) A csoportfinanszírozási mentesség 2013. január 1-je óta van hatályban. A csoportfinanszírozási mentességet az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságiadó-alanynak – vagy díjköteles gazdálkodó szervezetnek – minősülő olyan adózók vehetik igénybe, akik egy minősített hitelviszonyból származó nem kereskedési pénzügyi nyereségre szert tevő CFC-t ellenőriznek, és társaságiadó-bevallásukban a 9. fejezet alkalmazását kérték az említett nyereséggel kapcsolatos CFC-díj kiszámítását illetően a CFC-díjnak az 5. fejezetben foglalt szabályok alapján történő kiszámítása helyett. Ezen adózók olyan multinacionális csoport részét képezik, amely – legalább – a következőket foglalja magában: az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező díjköteles gazdálkodó szervezet, a CFC és a minősített hitelviszony útján finanszírozott és szintén az említett díjköteles gazdálkodó szervezet által ellenőrzött külföldi leányvállalat. Amint az a (38) preambulumbekezdésben megállapítást nyert, 2019. január 1-jétől a csoportfinanszírozási mentesség nem alkalmazható a nem kereskedési pénzügyi nyereségre, ha a lényeges jelentős személyi funkciókat az Egyesült Királyságban látják el.

(46) Nincs kötelező előzetes jóváhagyás vagy állásfoglalás. Az Egyesült Királyság által az adóügyi jogszabályok helyes értelmezésével kapcsolatban kiadott, nem kötelező erejű előzetes állásfoglalás a CFC-szabályozás esetében is kérhető. A Bizottság kérésre megkapta az átdolgozott CFC-rendelkezésekkel kapcsolatban az Egyesült Királyság hatóságai által az átdolgozott CFC-szabályozás bevezetésétől 2014. március 31-ig kiadott nem kötelező erejű előzetes állásfoglalások listáját. Ezen állásfoglalások egyrészt olyan helyzetekre vonatkoztak, amelyekben egy díjköteles gazdálkodó szervezet nem kötelező erejű előzetes állásfoglalást kért a 9. fejezeten alapuló kérelem tekintetében, részleges vagy teljes mentességet kérve, másrészt pedig az Egyesült Királyság CFC-szabályozásának egyéb vonatkozásaival – például a gazdálkodó szervezetek szintjén biztosított mentesség alkalmazhatóságával – kapcsolatos értelmezési kérdésekre. Akárcsak a HMRC által kiadott összes nem kötelező erejű előzetes állásfoglalás, ezen állásfoglalások is tanáccsal szolgálnak egy konkrét jogszabályi rendelkezés értelmezésével kapcsolatos nyilvánvaló bizonytalanság esetén.

3. **AZ ELJÁRÁS MEGINDÍTÁSÁNAK INDOKAI**

(47) A Bizottság azért döntött a hivatalos vizsgálati eljárás megindítása mellett, mert arra az előzetes véleményre jutott, hogy a csoportfinanszírozási mentesség a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak minősül, és kétségei voltak azt illetően, hogy a csoportfinanszírozási mentesség összeegyeztethetőnek tekinthető-e a belső piaccal.

(48) A Bizottság kifejezésre juttatta azon előzetes véleményét, hogy a csoportfinanszírozási mentesség az (EU) 2015/1589 tanácsi rendelet ([54]) 1. cikkének d) pontja értelmében vett támogatási programnak minősül annyiban, amennyiben az – anélkül, hogy további végrehajtási intézkedésre volna szükség – arra irányul, hogy multinacionális csoportok egyesült királyságbeli társaságait mentesítse azon CFC-díj alól, amelyet egyébként ki kellene vetni az általuk ellenőrzött CFC-k által elért bizonyos nem kereskedési pénzügyi nyereségekre.

(49) A Bizottság arra az előzetes véleményre jutott, hogy a kifogásolt intézkedés szelektív előnyhöz jutást tesz lehetővé. A Bizottság úgy vélte, hogy a csoportfinanszírozási mentesség eltérést jelent az Egyesült Királyság (a Bizottság által a jelen esetben referenciarendszernek tekintett) CFC-szabályozásától, mivel mentesít egyes nem kereskedési pénzügyi nyereségeket a CFC-díj alól.

([54]) Az Európai Unió működéséről szóló szerződés 108. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló, 2015. július 13-i (EU) 2015/1589 tanácsi rendelet (HL L 248., 2015.9.24., 9. o.) 2015. október 14-i hatállyal hatályon kívül helyezte, és felváltotta az EK-Szerződés 93. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló, 1999. március 22-i 659/1999/EK tanácsi rendeletet (HL L 83., 1999.3.27., 1. o.). A 659/1999/EK rendeletre történő hivatkozásokat az (EU) 2015/1589 rendeletre való hivatkozásnak kell tekinteni, és az utóbbi rendelet II. mellékletében szereplő megfelelési táblázattal összhangban kell értelmezni.

(50) A Bizottság előzetes véleménye szerint emellett a kifogásolt intézkedés által nyújtott előny szelektív, mivel kizárólag kapcsolt külföldi adósok részvételével végrehajtott finanszírozási ügyleteket végző gazdasági szereplők számára érhető el, és annak ellenére nem érhető el akár kapcsolt egyesült királyságbeli adósok, akár – az Egyesült Királyságban vagy külföldön letelepedett – harmadik fél adósok részvételével végrehajtott egyéb finanszírozási ügyleteket végző gazdasági szereplők számára, hogy látszólag e szereplők mindegyike összehasonlítható jogi és ténybeli helyzetben van az Egyesült Királyság CFC-szabályozásának célkitűzésére tekintettel.

(51) A Bizottság előzetesen úgy vélte továbbá, hogy a csoportfinanszírozási mentesség nem igazolható az Egyesült Királyság CFC-szabályozásának jellegével vagy általános felépítésével, mivel nem vélte úgy, hogy a minősített hitelviszonyokból származó nem kereskedési pénzügyi nyereség a nyereség mesterséges átirányításának kisebb kockázatát hordozná magában a nem kereskedési pénzügyi nyereség egyéb típusaihoz képest az Egyesült Királyság CFC-szabályozásának célkitűzésére tekintettel. A Bizottság megállapította, hogy a kifogásolt intézkedés nem tűnik szükségesnek egy észszerű vagy jogszerű cél követéséhez, és még ha szükséges is lenne ehhez, az a Bizottság szerint aránytalan.

(52) A Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése szerinti összes többi feltétel teljesülése mellett a Bizottság arra az előzetes következtetésre jutott, hogy a csoportfinanszírozási mentesség állami támogatásnak minősül. Mivel az Egyesült Királyság hatóságai nem nyújtottak be érveket annak bizonyítására, hogy alkalmazhatók lennének a Szerződés 107. cikkének (2) vagy (3) bekezdésében foglalt kivételek, valamint az intézkedés működéshez nyújtott támogatás jellegére tekintettel a Bizottságnak kétségei voltak azt illetően, hogy az intézkedés összeegyeztethetőnek tekinthető-e a belső piaccal. A Bizottság tehát úgy határozott, hogy a kifogásolt intézkedés tekintetében megindítja a Szerződés 108. cikkének (2) bekezdésében meghatározott eljárást.

4. AZ EGYESÜLT KIRÁLYSÁG ÉSZREVÉTELEI

(53) Az Egyesült Királyság hatóságai nem értenek egyet a Bizottság által az eljárás megindításáról szóló határozatban kifejezésre juttatott aggályokkal. Az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos 2018. január 15-i válaszlevelükben négy érvet hoznak fel azon álláspontjuk alátámasztására, hogy a csoportfinanszírozási mentesség nem jár a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében vett támogatással:

a) a csoportfinanszírozási mentesség egyetlen vállalkozást sem részesít előnyben, illetve nem képez előnyt. E mentesség célja a társaságiadó-alap körülhatárolása a mesterségesen átirányított nyereség meghatározásával, nem pedig egy már megállapított adóalap alóli mentesítés;

b) a megfelelő referenciarendszer az Egyesült Királyság társaságiadó-rendszere ([55]);

c) a csoportfinanszírozási mentesség nem jelent eltérést a referenciarendszertől, mivel az nem tesz különbséget a referenciarendszer célkitűzéseire tekintettel ténybeli és jogi szempontból összehasonlítható helyzetben lévő gazdasági szereplők között;

d) ha a csoportfinanszírozási mentesség eltérést jelent a referenciarendszertől, akkor ezen eltérés igazolható e referenciarendszer alap- és vezérlő elveivel.

Az Egyesült Királyság hatóságai további érveket terjesztettek elő egy 2018. március 22-én kelt későbbi levelükben, az érdekeltek észrevételeire vonatkozó észrevételeket nyújtottak be 2018. február 23-i levelükben, és kiegészítő tájékoztatást nyújtottak a CFC-szabályozás pénzügyi nyereségre való alkalmazásáról 2018. július 3-i levelükben.

4.1. Az előny fennállásával kapcsolatos észrevételek

(54) Az Egyesült Királyság hatóságai azzal érvelnek, hogy a csoportfinanszírozási mentesség nem javítja egy vállalkozás pénzügyi helyzetét olyan díjak mérséklésével, amelyek rendes körülmények között szerepelnének a költségvetésében, vagy olyan adó csökkentésével, amelyet rendes körülmények között meg kellene fizetni, és az ezért nem juttat szelektív előnyhöz valamely vállalkozást. Az Egyesült Királyság hatóságai emlékeztetnek arra, hogy a 2013. évi társaságiadó-reform territoriálisabb jelleget kölcsönzött az adórendszernek, ami azt jelenti, hogy egy külföldi illetőségű társaság nyereségét általában nem adóztatja meg az Egyesült Királyság (kivéve, ha állandó telephellyel rendelkezik), és hogy egy Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságnak általában nem kell adót fizetnie az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező (vagy külföldi illetőségű) leányvállalatainak nyeresége után. A CFC-rendszer jelenti a kivételt ezen általános elvek alól. Annak célja egy Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság megadóztatása e társaság külföldi illetőségű leányvállalatainak nyeresége tekintetében annyiban, amennyiben e nyereséget mesterségen elirányították az Egyesült Királyságból.

([55]) Az Egyesült Királyság hatóságai mindazonáltal megjegyzik, hogy az állami támogatás értékelésének egy szűkebb referenciarendszer, például az Egyesült Királyság CFC-rendszere, esetében is ugyanez lesz az eredménye, ha a célkitűzések megfelelően vannak meghatározva.

(55) Az Egyesült Királyság hatóságai arra hivatkoznak, hogy mivel a CFC-rendszer célja az egyesült királyságbeli társaságiadó-alap védelme, az Egyesült Királyságból történő mesterséges elirányítás jelentése – amíg a meghatározás összhangban áll az uniós joggal – szükségszerűen attól függ, hogy az Egyesült Királyság szerint mit kell magában foglalnia az említett adóalapnak.

(56) Az Egyesült Királyság hatóságai kifejtik, hogy az 5. fejezet a 9. fejezettel együtt meghatározza a CFC-rendszer hatályát annak megállapításával, hogy milyen nem kereskedési pénzügyi nyereséget kell mesterségesen átirányítottnak tekinteni. Az 5. fejezet meghatározza a potenciálisan mesterségesen átirányított nem kereskedési pénzügyi nyereség azonosítására szolgáló első szűrőket, a 9. fejezet pedig biztosítja, hogy ne kerüljön a nyereség a díj hatálya alá, ha – további kritériumok alapján – észszerűtlen arra következtetni, hogy azt mesterségesen átirányították.

(57) Az Egyesült Királyság hatóságai szerint a csoportfinanszírozási mentesség alkalmazási körébe tartozó nyereség tehát nem tekinthető mesterségesen átirányított nyereségnek. Ez az jelenti, hogy a társaságiadó-rendszer általános elveit kell alkalmazni, és a külföldi illetőségű leányvállalat nyereségét nem kell megadóztatni. E nyereség adóztatásának elmaradása ezért nem képez előnyt.

(58) Az Egyesült Királyság hatóságai arra is emlékeztetnek, hogy a Törvényszék a Sanierungsklausel ügyben ([56]) megállapította, hogy egy adókikerülés elleni rendelkezés alóli, e rendelkezés célkitűzésével összeegyeztethetetlen mentesség eltérést képez. Az Egyesült Királyság hatóságai szerint azonban a csoportfinanszírozási mentesség nem ilyen mentességet képez, mivel nem a CFC-rendszer bizonyos gazdasági szereplőkre való alkalmazhatatlanságával jár, hanem azt határozza meg, hogy a csoporton belüli hitelezésből származó nyereség milyen esetben és mennyiben tekinthető az Egyesült Királyságból mesterségesen elirányítottnak. Az Egyesült Királyság hatóságai szerint ezért a mentesség összhangban áll a CFC-rendszer célkitűzésével.

4.2. **A szelektivitással kapcsolatos észrevételek**

4.2.1. *Az Egyesült Királyság társaságiadó-rendszerének kell a referenciarendszernek lennie*

(59) Az Egyesült Királyság hatóságai nem értenek egyet a Bizottság által az eljárás megindításáról szóló határozatban képviselt azon állásponttal, hogy az Egyesült Királyság CFC-rendszere a referenciarendszer, ahelyett, hogy a Bizottság helyesen az Egyesült Királyság társaságadó-rendszerét azonosította volna referenciarendszerként. Az Egyesült Királyság hatóságai kifejtik, hogy a CFC-rendszer célja és felépítése csak az Egyesült Királyság társasági nyereség megadóztatásával kapcsolatos átfogó megközelítésének kontextusában érthető meg.

(60) Az Egyesült Királyság hatóságai szerint a társasági nyereség fogalommeghatározásának – ideértve a bevételek és kiadások különböző elemeivel való bánásmódot és elismerésük időzítését is az Egyesült Királyság tágabb társaságiadó-rendszerében – megértése elengedhetetlen azon különleges visszaélési lehetőségek megértéséhez, amelyekkel szemben a CFC-rendszer védelmet hivatott nyújtani.

(61) Az Egyesült Királyság hatóságai röviden kifejtik, hogy a CFC-rendszer csupán egy azon adókikerülés elleni intézkedések közül, amelyek célja az egyesült királyságbeli adóalap védelme, és hogy az Egyesült Királyság társaságiadó-rendszerében a csoporton belüli ügyletek árazásával, valamint az Egyesült Királyság tágabb adóalap-védelmi intézkedéseivel, például az „átirányított nyereségre kivetett adóra" és a „hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerre" vonatkozó szabályokkal kapcsolatban alkalmazott megközelítés a CFC-rendszer mint az Egyesült Királyság mesterséges nyereségátirányítással szembeni védekezésének egyik része megértésének fontos hátterét képezi.

(62) Az Egyesült Királyság hatóságai szerint e tágabb, az Egyesült Királyság társaságiadó-rendszerének alapjául szolgáló szakpolitikai megfontolások elismerése segít megérteni a CFC-szabályozás részletes felépítését, mégpedig egy olyan alkalmazható rendszer szükségességét, amely arányos eredményekkel jár az Egyesült Királyság társaságiadó-rendszerének hatálya alá tartozó különböző típusú társaságok számára, megfelelve egyúttal az alapvető szabadságokra vonatkozó uniós jognak is ([57]).

(63) A CFC-rendszer referenciarendszerként történő meghatározásának esetére az Egyesült Királyság hatóságai azzal érvelnek, hogy a CFC-rendszer célkitűzését a társaságiadó-rendszerrel összefüggésben kell meghatározni, amelyben az működik. Ebben az esetben a CFC-rendszer célkitűzése úgy határozható meg, hogy e rendszer „*védi az egyesült királyságbeli társaságiadó-alapot azáltal, hogy az európai jognak megfelelő, alkalmazható szabályrendszer révén azonosítani kívánja, és az egyesült királyságbeli adó hatálya alá kívánja vonni azt a nyereséget, amelyről észszerűen feltételezhető, hogy azt mesterségesen elirányították az Egyesült Királyságból*" ([58]).

([56]) Heitkamp BauHolding GmbH kontra Európai Bizottság ítélet, T-287/11, ECLI:EU:T:2016:60; GFKL Financial Services AG kontra Európai Bizottság ítélet, T-620/11, ECLI:EU:T:2016:59.

([57]) Az Egyesült Királyság hatóságai röviden ismertetik azokat az alternatív megközelítéseket, amelyeket fontolóra vettek a 2013-ban elfogadott jelenlegi CFC-szabályozáshoz vezető CFC-szabályozási reform megvalósítása idején. Az Egyesült Királyság hatóságai kifejtik továbbá, hogy ezen alternatív lehetőségek közül miért nem választották egyiket sem (az Egyesült Királyság 2018. március 22-i levele, 4. szakasz).

([58]) Az Egyesült Királyságnak az eljárás megindításáról szóló bizottsági határozattal kapcsolatos 2018. január 15-i válaszlevele, 106. preambulumbekezdés.

4.2.2. *A csoportfinanszírozási mentesség nem képez eltérést*

(64) Az Egyesült Királyság hatóságai nem vélik úgy, hogy a 9. fejezetben foglalt csoportfinanszírozási mentesség prima facie szelektív előnyt nyújtana, mivel az nem tesz különbséget a referenciarendszer által követett célokra tekintettel összehasonlítható jogi és ténybeli helyzetben lévő gazdasági szereplők között.

(65) Az Egyesült Királyság hatóságai a csoportfinanszírozási mentesség alkalmazási körébe tartozó helyzetet – egy CFC nem kereskedési pénzügyi nyereségre tesz szert egy minősített hitelviszonyból – azokkal a csoportfinanszírozási mentesség alkalmazási körén kívül eső helyzetekkel hasonlítják össze, amelyekben a CFC-k nem kereskedési pénzügyi nyereségre tesznek szert az Egyesült Királysághoz kötődő feleknek vagy harmadik feleknek történő hitelezésből.

(66) Az Egyesült Királyság hatóságainak álláspontja szerint a passzív hitelezés e három típusa – vagyis a minősített hitelviszonyok, az Egyesült Királysághoz kötődő feleknek történő (az Egyesült Királyság hatóságai által „felfelé irányuló hiteleknek" nevezett) hitelezés és a harmadik feleknek történő hitelezés (az Egyesült Királyság hatóságainak szóhasználatával „perselyek") – alapvetően eltérő helyzeteket jelent, amelyek különböző lehetőségeket teremtenek az adókikerülésre, és a mesterséges átirányítás különböző kockázatait hordozzák magukban, miáltal ténybeli és jogi szempontból nem hasonlíthatók össze.

(67) Az Egyesült Királyság hatóságainak véleménye szerint a felfelé irányuló hitelek és a perselyek nyilvánvalóan nem indokolhatók kereskedelmi szempontból, és azok nyilvánvalóan mesterséges átirányításra utalnak ([59]). A helyzet kevésbé nyilvánvaló egy minősített hitelviszony esetében, minélfogva a csoporton belüli külföldi hitelezésben részt vevő finanszírozási társaságok összefüggésében nyilvánvalóbb kereskedelmi indok állhat fenn, és nehezebb lehet tárgyilagosan bizonyítani, hogy az ügyletek a nyereség mesterséges átirányításával járnak. Az Egyesült Királyság véleménye szerint ezért a hitelezés három típusa ténybeli és jogi szempontból nem hasonlítható össze ([60]).

(68) Az Egyesült Királyság hatóságai emellett emlékeztetnek arra, hogy a Bizottság a holland „groepsrentebox" rendszerrel ([61]) és a csoporton belüli kamat megadóztatásának magyar rendszerével ([62]) kapcsolatos korábbi határozataiban elismerte, hogy különbségek állnak fenn a csoporton belüli kapcsolt társaságoktól és a harmadik fél társaságoktól származó kamatok között ([63]).

(69) Az Egyesült Királyság hatóságai nem értenek egyet a Bizottság azon álláspontjával, hogy az adózási célú struktúrákkal kapcsolatban a legnagyobb kockázatot, különösen ami az idegen tőke és a saját tőke közötti arbitrázst kiaknázó finanszírozási ügyleteket illeti, általánosságban a vállalatközi kapcsolatok hordozzák magukban. Kifejtik, hogy a csoportfinanszírozási mentesség az Egyesült Királyság azon szakpolitikai választását tükrözi, hogy nem kezeli a külföldi nyereség mesterséges átirányítását. A Bizottság által megállapított eltérő bánásmód ezért az Egyesült Királyság CFC-szabályozása célkitűzésének szerves részét képezi. Az Egyesült Királyság hatóságai emlékeztetnek arra, hogy a CFC-rendszer kizárólag a nyereség Egyesült Királyságból történő mesterséges elirányításával foglalkozik, a csoporton belüli külföldi kamat mesterséges átirányításával azonban nem, ha az Egyesült Királyságot nem éri hátrány.

4.2.3. *A referenciarendszer alap- és vezérlő elvein alapuló igazolás*

(70) Az Egyesült Királyság hatóságai arra hivatkoznak, hogy amennyiben a csoportfinanszírozási mentesség eltérést képez, úgy azt igazolják a társaságiadó-rendszer és a CFC-rendszer alap- és vezérlő elvei, vagyis a nyereség Egyesült Királyságból történő mesterséges elirányításának egy szilárd, alkalmazható és az uniós joggal összeegyeztethető rendszer révén való megakadályozása.

([59]) A felfelé irányuló hitelezés esetében a csoport Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társasága levonhatja az e hitelre fordított kamatráfordítást a nyereségéből, a befektetésből származó kamatjövedelmet pedig nem terheli adó (vagy alacsony adó terheli) a CFC szintjén. Ebben a helyzetben az Egyesült Királyság úgy véli, hogy a nem kereskedési pénzügyi nyereség CFC szintjén történő megadóztatásának elmaradása és az egyesült királyságbeli kamatlevonás együtt veszélyt jelent az Egyesült Királyság államkincstárára nézve. Az Egyesült Királyság véleménye szerint nincs valós kereskedelmi indoka az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság által egy CFC-n keresztül történő finanszírozásnak, ahelyett, hogy az előbbi társaság közvetlenül a másik egyesült királyságbeli társaságnak nyújtaná a hitelt. Ezért a finanszírozási ügylet célja és hatása egyaránt az, hogy a kamatjövedelmet mesterségesen elirányítsák, illetve elirányítják az Egyesült Királyságból, és ezáltal adóelőnyre tegyenek, illetve tesznek szert az Egyesült Királyságban. Az Egyesült Királyság hatóságai szerint a perselyek esetében szintén nagy a valószínűsége annak, hogy a nyereséget ténylegesen mesterségesen átirányítják, jelentős hatást gyakorolva ezzel az egyesült királyságbeli adóalapra.

([60]) Az Egyesült Királyság 2018. július 3-i levele, a melléklet 3. pontja.

([61]) A Bizottság 2009/809/EK határozata (2009. július 8.) a groepsrentebox rendszer Hollandia által tervezett végrehajtásáról (C 4/07 (ex N 465/06)) (HL L 288., 2009.11.4., 26. o.).

([62]) A Bizottság 2010/95/EK határozata (2009. október 28.) a Magyarország által a csoporton belüli kamat adóalapból történő levonása érdekében végrehajtott C 10/07 (ex NN 13/07) számú állami támogatásról (HL L 42., 2010.2.17., 3. o.).

([63]) Az Egyesült Királyság 2018. január 15-i levele, 119. preambulumbekezdés.

(71) Az Egyesült Királyság hatóságai hangsúlyozzák, hogy a 9. fejezet egy mechanikus teszten alapul, amely megfelelő egyensúlyt teremt a különféle adózókkal kapcsolatos, kizárólag nagy kockázatot rejtő esetek megfelelő kezelése között, biztosítva egyúttal azt is, hogy ne kerüljön sor a nyereségek olyan túlzott figyelembevételére, amely összeegyeztethetetlen lenne az alapvető szabadságokkal kapcsolatos uniós ítélkezési gyakorlattal. Az Egyesült Királyság hatóságai azzal érvelnek, hogy az Európai Unió Bíróságának a letelepedés szabadságával kapcsolatos ítélkezési gyakorlata, különösen a Cadbury Schweppes ítélet ([64]) szerint nem vethető ki CFC-díj a ténylegesen gazdasági tevékenységet végző külföldi leányvállalatokat illetően. Az Egyesült Királyság hatóságai szerint a mechanikus tesztek és a rögzített százalékos értékek meghatározására olyan szinteken került sor, amelyek biztosítják a nyereségek túlzott figyelembevételének elkerülését. Az Egyesült Királyság hatóságai úgy vélik, hogy ezen egyensúly nyilvánvalóan összhangban áll a nemzetközileg elfogadott gyakorlattal és különösen a 3. fellépésről szóló BEPS-jelentéssel.

(72) Az Egyesült Királyság hatóságai azzal érvelnek, hogy az 5. és 9. fejezet ezt a megközelítést tükrözi azáltal, hogy különleges kritériumokat használ a különböző ügyletek által az egyesült királyságbeli adóalapra jelentett kockázat és gyakorolt hatás közötti különbségtétel érdekében, és azáltal, hogy mechanikus megközelítést alkalmaz a különféle adózókkal kapcsolatos adókikerülési kockázatok kezelésére. E megközelítés alkalmazása észszerű közelítésekkel szolgál a mesterségesen átirányított nyereséget illetően olyan ügyletekkel kapcsolatban, amelyek esetében ez nehezen állapítható meg, vagy amelyek a megfelelő ellenpélda szubjektív értékelését teszik szükségessé; az Egyesült Királyság hatóságainak véleménye szerint a csoportfinanszírozási mentesség 75 %-os mentesítési/25 %-os figyelembevételi aránya biztosítja e megfelelő egyensúlyt.

5. AZ ÉRDEKELTEK ÉSZREVÉTELEI

(73) Nyolc érdekelt nyújtott be észrevételeket. A Law Society of England and Wales (Anglia és Wales ügyvédi kamarája) 2017. december 19-én nyújtotta be észrevételeit. A Joseph Hage Aaronson LLP 2017. december 21-én nyújtotta be észrevételeit. Négy érdekelt, akik kérték, hogy személyüket ne fedjék fel, 2017. december 22-én nyújtotta be észrevételeit. Ugyanezen a napon érkeztek be az Ernst & Young LLP észrevételei is. Végül 2018. január 2-án a Vodafone Group plc is benyújtotta az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételeit. Az érdekeltek vagy olyan vállalkozások, amelyek az elmúlt években alkalmazták a csoportfinanszírozási mentességet, vagy olyan adótanácsadó cégek, amelyek egyesült királyságbeli ügyfeleknek nyújtanak tanácsokat nemzetközi adózási kérdésekben, többek között a kifogásolt intézkedés alkalmazását illetően, illetve egy esetben az Egyesült Királyság jogi szakembereit képviselő, egyesült királyságbeli nemzeti szervezet.

(74) Lényegében az érdekeltek észrevételeinek többsége az Egyesült Királyság hatóságai által felhozott érveket tükrözi. E szakasz összefoglalja az érdekeltek azon érveit, amelyek újak az Egyesült Királyság hatóságai által felhozottakhoz képest.

5.1. A referenciarendszer megválasztásával kapcsolatos észrevételek

(75) Számos érdekelt egyetért az Egyesült Királyság azon álláspontjával, hogy a referenciarendszer az Egyesült Királyság társaságiadó-rendszerének egésze, mivel a CFC-szabályozás az Egyesült Királyság társasági adóra vonatkozó rendelkezéseinek szerves és szükséges részét képezi, amelyet minden, külföldi leányvállalatokkal rendelkező vállalatcsoportra alkalmazni kell.

(76) A Joseph Hage Aaronson LLP véleménye szerint az Egyesült Királyság CFC-szabályozása a megfelelő referenciarendszer, de kifejti, hogy az számos egymásba fonódó célkitűzést foglal magában: az adókikerülés megakadályozása, az alkalmazási kör nem valódi külföldi tevékenységekre való korlátozása és egy alkalmazható rendszer létrehozása. Az 5. és 9. fejezet egymást ellensúlyozva együtt fejti ki hatását ezen egymásba fonódó célkitűzések megvalósítása érdekében. Egyes érdekeltek azzal érvelnek, hogy amennyiben a CFC-rendszer lenne a megfelelő referenciarendszer, úgy a 4. fejezet lenne a mesterségesen átirányított nyereség azonosítására szolgáló referencia- vagy általános szabály. A kifogásolt intézkedés ez esetben nem minősülne az említett rendszertől való eltérésnek, mivel a részleges mentesség súlyosabb, mint a 4. fejezet általános szabályai, mert az számos olyan helyzetben adókötelezettséget keletkeztet az Egyesült Királyságban, amelyben egy CFC kereskedési üzleti nyereségét nem terhelné CFC-díj a 4. fejezet alapján, mégpedig ha az Egyesült Királyságban nem látnak el jelentős személyi funkciókat, vagy ha az Egyesült Királyságban ellátott jelentős személyi funkciók százalékos aránya az összes lényeges jelentős személyi funkció kevesebb mint 50 %-a.

(77) Az egyik érdekelt megjegyzi, hogy a Bíróság megállapította, hogy a szabályozási technika nem befolyásolhatja a szelektivitás vizsgálatát ([65]). Önmagában az a körülmény, hogy az Egyesült Királyság jogalkotási technikáját az jellemzi, hogy tágra veszi, majd az elfogadhatónak tekintett helyzeteket meghatározó különös rendelkezések útján leszűkíti a jogszabály hatályát, nem jelenti azt, hogy a tágabb szabály lenne az általános vagy rendes rendszer.

([64]) Cadbury Schweppes plc és Cadbury Schweppes Overseas Ltd. kontra Commissioners of Inland Revenue ítélet, C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544.

([65]) Bizottság kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet, C-106/09 P és C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732.

(78) Számos érdekelt megemlíti, hogy a csoportfinanszírozási mentesség nem tér el a CFC-rendszer célkitűzéseitől, hanem sokkal inkább biztosítja a Bíróság letelepedési szabadsággal kapcsolatos ítélkezési gyakorlatával, mégpedig a Cadbury Schweppes ítélettel való összhangot. A Cadbury Schweppes ítéletnek való megfelelés érdekében a CFC-rendszer csak olyan teljesen mesterséges megállapodások esetében vethet ki CFC-díjat, amelyek célja az Egyesült Királyság adójogszabályainak megkerülése, olyan megállapodások esetében azonban nem, amelyek célja külföldi adójogszabályok megkerülése. Az érdekeltek véleménye szerint a csoportfinanszírozási mentesség célja ennek megvalósítása.

5.2. **Az eltéréssel kapcsolatos észrevételek**

(79) Számos érdekelt úgy véli, hogy csak az azonos kategóriájú nem kereskedési pénzügyi nyereségre szert tevő CFC-kkel rendelkező egyesült királyságbeli társaságok vannak azonos jogi és ténybeli helyzetben. A csoportfinanszírozási mentesség alkalmazási körén kívül eső két helyzet – az egyesült királyságbeli kapcsolt feleknek történő hitelezés és a harmadik feleknek történő hitelezés – nyilvánvalóan különbözik a minősített hitelviszonyokat magukban foglaló helyzetektől. Egyfelől a CFC által a csoport Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságának nyújtott hitel az egyesült királyságbeli adóalap-erózió egyértelmű példája; másfelől a harmadik félnek nyújtott passzív hitelek vagy az ilyen félnél elhelyezett betétek nem valódi kereskedelmi műveleteket finanszíroznak.

(80) Ezzel szemben a potenciálisan a csoportfinanszírozási mentesség alkalmazási körébe tartozó olyan helyzetben, amelyben az egyesült királyságbeli társaságok CFC-i minősített hitelviszonyból tesznek szert nem kereskedési pénzügyi nyereségre, a CFC helyi tartalommal rendelkezhet, és nyilvánvalóbb lehet annak – például a csoport külföldi társaságai által végzett valódi tevékenységek finanszírozásán alapuló – kereskedelmi indokoltsága. A csoportfinanszírozási mentesség keretében alkalmazott tesztek célja az olyan helyzetek azonosítása és kizárása, amelyeknek a Cadbury Schweppes ítélet alapján mentesülniük kell a CFC-díj alól.

(81) Végül az érdekeltek arra hivatkoznak, hogy a harmadik feleknek történő hitelezés nyereségtöbbletet termel a csoport egésze számára, amelyet többnyire mesterségesen átirányítanak, míg a külföldi kapcsolt feleknek történő hitelezés a források csoporton belüli, a működő társaságok valódi külföldi tevékenységeinek finanszírozását szolgáló elosztásával kapcsolatos kérdés.

5.3. **Az igazolással kapcsolatos észrevételek**

(82) Az érdekeltek véleménye szerint az alkalmazható szabályok szükségessége igazolhatja a csoportfinanszírozási mentességet. Néhányuk érvekkel szolgál a részleges mentesség (75 %-os) mértékét megalapozó 1:3 idegen tőke/saját tőke arány arányosságát illetően, azt állítva, hogy ez nem hasonlítható össze az észszerű alultőkésítési aránnyal. Mások egy pragmatikus megoldásnak tekintik a 25 %-os figyelembevételi/75 %-os mentesítési arányt olyan körülmények között, amelyek mellett nem követelhető meg észszerűen a társaságoktól, hogy pontosan azonosítsák vagy kövessék minden egyes tőkeösszeg forrását. Ez jelentős megfelelési terhet jelentene.

(83) Az egyik érdekelt jelzi, hogy egyes adózók adott esetben annak ellenőrzése nélkül alkalmazhatták a 9. fejezet adminisztratív szempontból egyszerűbb szabályait, hogy azok kedvezőbbek-e, mint az 5. fejezet szabályainak alkalmazása, és ezen adózók így ténylegesen kis előnyre tehettek szert a 9. fejezet alkalmazásából, vagy egyáltalán nem juthattak előnyhöz abból.

6. **AZ ÁLLAMI TÁMOGATÁS ÉRTÉKELÉSE**

6.1. **A támogatás megléte**

(84) A Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése szerint a belső piaccal összeegyeztethetetlen a tagállamok által vagy állami forrásból bármilyen formában nyújtott olyan támogatás, amely bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének előnyben részesítése által torzítja a versenyt, vagy azzal fenyeget, amennyiben ez érinti a tagállamok közötti kereskedelmet.

(85) Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében vett támogatáskénti minősítéshez az e rendelkezésben előírt valamennyi valamennyi feltételnek teljesülnie kell ([66]). Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint tehát ahhoz, hogy valamely intézkedést állami támogatásnak lehessen minősíteni, először is állami forrásból történő beavatkozásról kell, hogy szó legyen, és e beavatkozásnak az államnak betudhatónak kell lennie, másodszor ennek a beavatkozásnak alkalmasnak kell lennie arra, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet, harmadszor e beavatkozásnak egy vállalkozást szelektív előnyben kell részesítenie, negyedszer pedig torzítania kell a versenyt vagy a verseny torzításával kell fenyegetnie ([67]).

([66]) Lásd: Bizottság kontra Deutsche Post ítélet, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.
([67]) Lásd: Bizottság kontra Deutsche Post ítélet, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

(86) Ami az állami támogatás megállapításának első feltételét illeti, a csoportfinanszírozási mentesség alapját egy olyan jogalkotási aktus, a TIOPA 9A. részének 9. fejezete képezi, amely szükségszerűen az államtól ered. A csoportfinanszírozási mentesség ezért az Egyesült Királyságnak tudható be.

(87) Ami az intézkedés állami forrásból történő finanszírozását illeti, a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az az intézkedés, amellyel a hatóságok olyan adómentességet biztosítanak egyes vállalkozásoknak, amely ugyan nem jár együtt állami források tényleges átruházásával, de pénzügyileg kedvezőbb helyzetbe hozza ezeket a vállalkozásokat, mint a többi adóalanyt, állami támogatásnak minősül ([68]). Amint az a 2.2. szakaszban, majd később a 6.3. szakaszban megállapítást nyer, a csoportfinanszírozási mentesség mérsékli a kifogásolt intézkedést alkalmazó vállalkozások egyesült királyságbeli társaságiadó-kötelezettségét azáltal, hogy csökkenti azt a CFC-díjat, amelyet egyébként alkalmazni kellene az Egyesült Királyság CFC-szabályozásának rendes alkalmazása alapján. Következésképpen a csoportfinanszírozási mentesség állami források elvesztését okozza, mivel a kifogásolt intézkedés előnyeit élvező vállalkozások által fizetendő egyesült királyságbeli társasági adó bárminemű csökkentése olyan adóbevételek kiesésével jár, amelyekkel az Egyesült Királyság rendes körülmények között rendelkezett volna.

(88) Ami az állami támogatás megállapításának második feltételét illeti, a kifogásolt intézkedés előnyeit élvező vállalkozások az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező olyan társaságok, amelyek egy több országban működő multinacionális csoport tagjai; mivel ezen országok más tagállamok is lehetnek, e társaságoknak biztosított bármely előny alkalmas arra, hogy érintse az Unión belüli kereskedelmet. Ezenfelül a kifogásolt intézkedés nagyobb előnyt kínál az olyan egyesült királyságbeli adózók számára, amelyek egyesült királyságbeli központtal rendelkező multinacionális csoportok tagjai, mint az olyan egyesült királyságbeli adózók számára, amelyek más tagállamokban központtal rendelkező multinacionális csoportok tagjai. Ez azért van így, mert a csoportfinanszírozási mentesség csak akkor vehető igénybe a csoport külföldi társaságától származó kamat tekintetében, ha a csoport e külföldi társasága a CFC-t is ellenőrző, az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságok ellenőrzése alatt áll. A mentesség nem vehető igénybe, ha a kamat egy másik tagállamban illetőséggel rendelkező társaságok által ellenőrzött külföldi, csoporton belüli társaságtól származik. Más szóval, a csoportfinanszírozási mentesség kétszeresen is negatívan érinti az Unión belüli kereskedelmet. Egyrészt az egyesült királyságbeli központtal rendelkező multinacionális csoportok külföldről az Egyesült Királyságba helyezhetik át a (jelentős személyi funkciókat nagymértékben felölelő) csoportfinanszírozási funkciókat, hogy élvezzék a csoportfinanszírozási mentesség által kínált csökkentett adómérték előnyeit. Másrészt pedig az Egyesült Királyságban csoportfinanszírozási tevékenységet végző külföldi multinacionális csoportokat arra ösztönözheti a mentesség, hogy egyesült királyságbeli központtal rendelkező multinacionális csoporttá alakuljanak át központi holdingtársaságuk Egyesült Királyságba történő áthelyezésével, hogy növeljék a csoportfinanszírozási mentességből származó előnyöket. A kifogásolt intézkedés ennélfogva alkalmas arra, hogy befolyásolja a multinacionális csoportok csoportfinanszírozási funkcióik és központi irodájuk Unión belüli elhelyezésével kapcsolatos döntéseit, és ezáltal érintse az Unión belüli kereskedelmet.

(89) Az állam által nyújtott intézkedés hasonlóképpen akkor tekinthető úgy, hogy torzítja a versenyt vagy azzal fenyeget, ha feltehetően javítja a kedvezményezettek más versenytárs vállalkozásokkal szembeni versenyhelyzetét ([69]). Amennyiben a kifogásolt intézkedés az előnyeit élvező vállalkozásokat mentesíti egy olyan teher alól, amelyet azoknak egyébként viselniük kellene, azáltal, hogy mérsékli azt a társaságiadó-kötelezettséget, amely e vállalkozásokat egyébként terhelné a társasági nyereség adóztatásának egyesült királyságbeli általános rendszere alapján, annyiban a kifogásolt intézkedés torzítja a versenyt, vagy azzal fenyeget azáltal, hogy megerősíti e vállalkozások pénzügyi helyzetét. Ebben az esetben tehát az állami támogatás megállapításának negyedik feltétele is teljesül.

6.2. **A program megléte**

(90) A Bizottság úgy véli, hogy a kifogásolt intézkedés az (EU) 2015/1589 rendelet 1. cikkének d) pontja értelmében vett támogatási programot képez. E rendelkezés úgy határozza meg a támogatási program fogalmát, hogy az „olyan jogi aktus, amely alapján – anélkül, hogy további végrehajtási intézkedésre volna szükség – egyedi támogatásokat lehet megítélni azon vállalkozások számára, amelyeket a jogi aktusban általános vagy elvont módon jelöltek meg […]”.

(91) E fogalommeghatározás szerint egy intézkedésnek három kritériumnak kell megfelelnie ahhoz, hogy támogatási programnak minősüljön: i. olyan jogi aktusnak kell lennie, amely alapján egyedi támogatásokat lehet megítélni; ii. nem tehet szükségessé további végrehajtási intézkedést ilyen támogatások megítéléséhez; és iii. általános vagy elvont módon meg kell jelölnie a támogatások lehetséges kedvezményezettjeit.

([68]) Lásd: Bizottság kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet, C-106/09 P és C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, 72. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

([69]) Lásd: Phillip Morris ítélet, 730/79, ECLI:EU:C:1980:209, 11. pont; Alzetta ítélet, T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97–T-607/97, T-1/98, T-3/98–T-6/98 és T-23/98, ECLI:EU:T:2000:151, 80. pont.

(92) Ami az első kritériumot illeti, a csoportfinanszírozási mentességet a TIOPA, egy általános jellegű törvény biztosítja, amelynek a csoportfinanszírozási mentesség a szerves részét képezi.

(93) Ami a második kritériumot illeti, mivel a csoportfinanszírozási mentességet a feltételeknek megfelelő összes multinacionális csoport alkalmazhatja egyszerűen e mentesség alkalmazását választva, és mivel az alkalmazáshoz nincs szükség az Egyesült Királyság hatóságai részéről további jóváhagyásra vagy más intézkedésre, a Bizottság úgy véli, hogy a csoportfinanszírozási mentesség nem tesz szükségessé további végrehajtási intézkedést ([70]).

(94) Ami a harmadik kritériumot illeti, a jogi aktus, amely alapján a csoportfinanszírozási mentességet biztosítják, általános vagy elvont módon jelöli meg a mentesség lehetséges kedvezményezettjeit. A mentességben való részesülés jogalapját képező 9. fejezet általános és elvont módon alkalmazandó az Egyesült Királyságból ellenőrzött, nem egyesült királyságbeli, csoporton belüli társaságoknak nyújtott hitelekből származó nem kereskedési pénzügyi nyereségre.

(95) A csoportfinanszírozási mentesség tehát teljesíti az (EU) 2015/1589 rendelet 1. cikkének d) pontjában meghatározott, a támogatási programkénti minősítéshez szükséges kritériumokat. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint támogatási program esetén a Bizottság szorítkozhat az adott program általános jellemzőinek vizsgálatára, azonban nem köteles megvizsgálni minden egyedi esetet, amelyben a programot alkalmazták ([71]).

6.3. **Előny**

(96) Amennyiben az állam által elfogadott intézkedés egy vállalkozás nettó pénzügyi helyzetét javítja, a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében előny áll fenn ([72]). Ha megállapítást nyer egy előny fennállása, akkor magának az intézkedésnek a hatását kell vizsgálni ([73]). Az adójellegű intézkedések tekintetében előny biztosítható egy adott vállalkozás adóterheinek különböző módokon történő csökkentése és – különösen – az adóalap vagy az adó összegének csökkentése révén ([74]).

(97) A kifogásolt intézkedés lehetővé teszi egy Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező és az 5. fejezet alapján CFC-díj hatálya alá társaság számára, hogy a CFC-díjnak a CFC nem kereskedési pénzügyi nyereségének 25 %-ában (75 %-os részleges mentesség) vagy alacsonyabb százalékos arányban, akár 0 %-ban (teljes mentesség) történő megállapítását kérje annyiban, amennyiben a nem kereskedési pénzügyi nyereség „minősített forrásokból" származik, vagy a „harmonizált kamat" szabály alkalmazandó. Csoportfinanszírozási mentesség csak a nem kereskedési pénzügyi nyereségek meghatározott kategóriájával, mégpedig minősített hitelviszonyból származó nyereséggel összefüggésben kérhető.

(98) A kifogásolt intézkedés ennélfogva minden olyan esetben előnyt biztosít, amelyben a CFC minősített hitelviszonyokból származó nem kereskedési pénzügyi nyereségének több mint 25 %-át terhelné CFC-díj az 5. fejezet alapján, és előnyt biztosíthat, ha az említett nem kereskedési pénzügyi nyereség kevesebb mint 25 %-át terhelné CFC-díj az 5. fejezet alapján, attól függően, hogy igénybe vehető-e a teljes mentesség a „minősített források" szabály vagy a „harmonizált kamat" szabály alapján.

(99) Azt a tényt, hogy a kifogásolt intézkedésnek az 5. fejezet szerinti rendelkezések helyett történő alkalmazása előnyt biztosít, a HMRC iránymutatása is elismeri annak taglalásakor, hogy kérhető-e vagy sem a kifogásolt intézkedés alkalmazása: „*Ha a hitel minősített hitelviszonynak minősül, a 9. fejezet kedvezőbb eredménnyel jár a társaság számára, mint az 5. fejezet szerinti CFC-díj, kivéve, ha a TIOPA10/S371EB alkalmazása alapján a hitellel kapcsolatos nyereség legalább 75 %-a kívül esik a CFC-díj hatályán.* […] A nagy strukturális hitelek esetében várakozásaink szerint a jelentős személyi funkciók többségét, ha ugyan nem mindegyikét, az Egyesült Királyságban fogják ellátni." ([75])

([70]) Előzetes állásfoglalás szerezhető be a nem kötelező erejű előzetes állásfoglalásra irányuló eljárásban, amellyel a HMRC bizonyosságot nyújthat egy Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság számára a CFC-szabályozás saját ténybeli körülményeikre történő alkalmazását illetően, eloszlatva ezzel a kétségeket az önbevallás Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság általi benyújtása előtt (lásd a (46) preambulumbekezdést is). Ilyen előzetes állásfoglalás önkéntesen kérhető. Az nem feltétele az intézkedés alkalmazásának, és végrehajtási intézkedésnek sem minősül a EU/2015/1589 rendelet 1. cikkének d) pontja értelmében.

([71]) Lásd: Belgium és Forum 187 ASBL kontra Bizottság ítélet, C-182/03 és C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, 82. pont; Németország kontra Bizottság ítélet, 248/84, ECLI:EU:C:1987:437, 18. pont; Belgium kontra Bizottság ítélet, C-75/97, ECLI:EU:C:1999:311, 48. pont.

([72]) Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ítélet, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, 41. pont.

([73]) Olaszország kontra Bizottság ítélet, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, 13. pont.

([74]) Lásd: Olaszország kontra Bizottság ítélet, C-66/02, EU:C:2005:768, 78. pont; Cassa di Risparmio di Firenze és társai ítélet, C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, 132. pont; Ministerio de Defensa és Navantia ítélet, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, 21–31. pont.

([75]) HMRC Internal Manual, International Manual, INTM203410. A TIOPA iránymutatás által hivatkozott 371EB. szakasza az 5. fejezet azon rendelkezése, amely a jelentős személyi funkciókkal kapcsolatos tesztet tartalmazza, CFC-díjat írva elő annyiban, amennyiben a CFC nem kereskedési pénzügyi nyeresége az Egyesült Királyságban ellátott lényeges jelentős személyi funkciókból származik.

(100) Az a tény továbbá, hogy a 9. fejezet alapján nem kötelező kérelmet előterjeszteni, azt jelenti, hogy a díjköteles gazdálkodó szervezet teljesen szabadon dönthet arról, hogy a CFC-díjat előíró, az 5. fejezet szerinti szabályokat alkalmazza-e, vagy inkább részleges (75 %-os) vagy teljes mentességgel járó kérelmet terjeszt elő. Az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságok csak akkor terjesztenek elő kérelmet a 9. fejezet alapján, ha e lehetőség kedvezőbb számukra, mint pusztán az 5. fejezet alkalmazása. Jóllehet nem zárható ki teljesen, hogy e vállalkozások figyelembe veszik az adminisztráció egyszerűsítését, az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságok többnyire kérelmet fognak előterjeszteni a 9. fejezet alapján, ha ez mérsékli az 5. fejezet alapján egyébként megfizetendő CFC-díjat.

(101) A kifogásolt intézkedés kedvezményezettjei ezért az esetek többségében előnyben részesülnek az intézkedés alkalmazása nélküli helyzethez képest.

6.4. **Szelektivitás**

(102) Ahhoz, hogy valamely adóintézkedés szelektív előnyt biztosító intézkedésnek minősülhessen, először is azonosítani kell az érintett tagállamban alkalmazandó „normál" vagy általános adórendszert, az úgynevezett (adó-)referenciarendszert, majd célkitűzésére tekintettel meg kell vizsgálni e rendszer működését ([76]). Másodszor meg kell vizsgálni, hogy az intézkedés eltér-e a referenciarendszertől, amennyiben különbséget tesz a referenciarendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható jogi és ténybeli helyzetben lévő gazdasági szereplők között. Ilyen eltérés fennállása esetén az intézkedést prima facie szelektívnek kell tekinteni. Harmadszor, ha egy intézkedést eltérésnek kell tekinteni a referenciarendszerhez képest, akkor az mindazonáltal igazolható lehet a referenciarendszer jellegére és általános felépítésére hivatkozással. E tekintetben az érintett tagállam feladata bizonyítani, hogy a kifogásolt intézkedés a referenciarendszer alap- vagy vezérlő elveinek közvetlen következménye, a magában a rendszerben rejlő, a rendszer működéséhez és hatékonyságához szükséges mechanizmusok eredménye. Ha a referenciarendszertől való eltérés igazolható ezen indokok alapján, az intézkedés nem tekinthető szelektívnek.

6.4.1. *Referenciarendszer*

(103) Az eljárás megindításáról szóló határozatban a Bizottság úgy vélte, hogy az Egyesült Királyság CFC-rendszere a megfelelő referenciarendszer. Úgy határozták meg az Egyesült Királyság CFC-rendszerének célkitűzését, hogy az azon nyereség megadóztatásának biztosítására irányul, amelyet mesterségen az Egyesült Királyságból külföldi illetőségű, az Egyesült Királyságból ellenőrzött kapcsolt gazdálkodó szervezetekhez irányítottak át ([77]). Ez alapján a Bizottság előzetesen arra a következtetésre jutott, hogy prima facie szelektív bánásmódot eredményező eltérés áll fenn, ha bizonyos, az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságok mentességet élveznek akkor, ha mesterségesen (nem kereskedési pénzügyi) nyereséget irányítanak át egy általuk ellenőrzött CFC-hez, miközben főszabály szerint az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságoknak adót kell fizetniük az általuk ellenőrzött CFC-hez mesterségesen átirányított (nem kereskedési pénzügyi) nyereség után, jóllehet a társaságok mindkét esetben összehasonlítható jogi és ténybeli helyzetben vannak a referenciarendszer célkitűzésére (vagyis a külföldi illetőségű, az Egyesült Királyságból ellenőrzött gazdálkodó szervezethez mesterségesen átirányított egyesült királyságbeli nyereség megadóztatásának biztosítására) tekintettel.

(104) Az Egyesült Királyság hatóságai, valamint egyes érdekeltek az Egyesült Királyság általános társaságiadó-rendszerét tekintik a megfelelő referenciarendszernek azzal érvelve, hogy a CFC-rendszer célja és felépítése csak az Egyesült Királyság társasági nyereség megadóztatásával kapcsolatos átfogó megközelítésének kontextusában érthető meg megfelelően. Jóllehet a Bizottság egyetért ezen érvekkel, és elismeri az Egyesült Királyság társaságiadó-rendszere célkitűzésének az egyesült királyságbeli CFC-szabályozás célkitűzése szempontjából betöltött jelentőségét, fenntartja azon álláspontját, hogy a kifogásolt intézkedés állami támogatási szempontból történő elemzése tekintetében a referenciarendszer az Egyesült Királyság CFC-szabályozása.

(105) Az Egyesült Királyság szerint *„[társaságiadó-rendszere] nagymértékben territoriális jellegű […], […] [és azt] az egyesült királyságbeli tevékenységeknek és eszközöknek betudható nyereség megadóztatására hozt[á]k létre"* ([78]). Annak célkitűzése ennélfogva az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező adózók vagy az egyesült királyságbeli állandó telephellyel rendelkező külföldi illetőségű adózók megadóztatása az egyesült királyságbeli tevékenységekből és eszközökből származó nyereség tekintetében. Az egyesült királyságbeli állandó telephellyel nem rendelkező külföldi illetőségű adózók nyereségének megadóztatására főszabály szerint nem terjed ki az Egyesült Királyság általános társaságiadó-rendszerének célkitűzése. Ez azonban nem feltétlenül van így az Egyesült Királyságból

([76]) Finanzamt B kontra A-Brauerei ítélet, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, 35. és 36. pont.

([77]) Lásd az eljárás megindításáról szóló határozat (61) preambulumbekezdését. A Bizottság egy lehetséges, a TIOPA 3., 5. és 9. fejezete által alkotott, szűkebb, alternatív referenciarendszert is megemlített az eljárás megindításáról szóló határozat 52. lábjegyzetében. A Bizottság nem ezt a szűkebb referenciarendszert kívánja alapul venni.

([78]) Az Egyesült Királyság 2018. március 22-i levele.

mesterségesen elirányított, egyesült királyságbeli tevékenységeknek és eszközöknek betudható külföldi nyereség esetében. Az utóbbi nyereséget megadóztató szabályokról valójában kijelenthető, hogy azok az Egyesült Királyság társaságiadó-rendszeréhez hasonló, nagymértékben territoriális jellegű adórendszer szükségszerű velejárói, az Egyesült Királyság CFC-rendszere pedig pontosan ilyen típusú szabályozás. Amint azt az Egyesült Királyság hatóságai helyesen kifejtik, az Egyesült Királyság CFC-rendszere több más visszaélés elleni szabállyal együtt az Egyesült Királyság társaságiadó-rendszerét védi. Az Egyesült Királyság CFC-szabályozásának célja az egyesült királyságbeli társaságiadó-alap védelme, biztosítva ezáltal, hogy az Egyesült Királyság társaságiadó-rendszere megvalósítsa célkitűzését. Az említett rendszer úgy valósítja meg e célkitűzést, hogy díjat vet ki az egyesült királyságbeli tevékenységekből és eszközökből származó, az Egyesült Királyságból külföldi illetőségű kapcsolt gazdálkodó szervezetekhez mesterségesen átirányítottnak tekintett nyereségre. Az Egyesült Királyság CFC-szabályozásának célkitűzése ugyanis az Egyesült Királyság általános társaságiadó-rendszere által követett célkitűzésből ered, és e célkitűzés logikus és szükséges kiterjesztésének tekinthető.

(106) Az Egyesült Királyság hatóságai jogosan hivatkoznak e tényezőkre, ez azonban nem jelenti azt, hogy a – CFC-díj alóli mentességet szabályozó – kifogásolt intézkedés értékelésének referenciarendszerét az Egyesült Királyság társaságiadó-rendszerének egészére kellene kibővíteni. A Bizottság véleménye szerint a CFC-szabályozás egy különleges szabályrendszert képez. A CFC-szabályozás az Egyesült Királyság általános társaságiadó-rendszerének részét képezi, de saját célkitűzéssel rendelkezik. E célkitűzés az Egyesült Királyság általános társaságiadó-rendszerének célkitűzéséből ered, és célja e célkitűzésben rejlik, de kellőképpen eltérő ahhoz, hogy önálló referenciarendszert alkosson.

(107) Az adóintézkedések vagy díjak esetében a referenciarendszert azon szabályok rendszere alkotja, amelyek együtt jelentik az érintett tagállam adózásra vagy díjakra vonatkozó rendes vagy általános szabályait, lefedve minden olyan vállalkozást, amelyet az adó vagy díj terhelhet. Összességükben véve a CFC-szabályok határozzák meg a CFC-díj tárgyát és alapját, és ezért e szabályok keretei között kell az összehasonlíthatóság vizsgálatát elvégezni ([79]).

(108) Ami az Egyesült Királyság és az érdekeltek által felhozott egyéb érveket illeti, az alkalmazandó uniós jognak való megfelelés főszabály szerint nem tekinthető valamely adórendszer célkitűzésének. Ez egyszerűen csak egy feltétel, amely valamennyi tagállam valamennyi jogszabályára vonatkozik. A Bizottság véleménye szerint a CFC-szabályozás alkalmazhatóságának szükségessége nem annyira a referenciarendszer egyik célkitűzése, de magyarázatot adhat a magában a referenciarendszerben rejlő, a referenciarendszer működéséhez és hatékonyságához szükséges mechanizmusra.

6.4.1.1. A referenciarendszer általános szabálya; a CFC-díj megállapítása

(109) A Bizottság elöljáróban elismeri, hogy alapvetően az Egyesült Királyság jogalkotójának feladata az egyesült királyságbeli adóalapot védő, visszaélés elleni szabályok szükségességének és hatályának megállapítása ([80]). Ugyanakkor azonban miután az Egyesült Királyság egy visszaélés elleni szabály bevezetése mellett döntött, az Egyesült Királyságnak minden gazdasági szereplőre egyformán kell alkalmaznia e szabályt. Az állami támogatásra vonatkozó jogot illetően ez azt jelenti, hogy két, a visszaélés elleni szabály célkitűzésére tekintettel jogi és ténybeli szempontból összehasonlítható helyzet nem kezelhető eltérően ([81]).

6.4.1.2. A szabályozási technika önmagában nem döntő jelentőségű az eltérés fennállása szempontjából

(110) Az Egyesült Királyság és számos érdekelt megjegyezte, hogy a 9. és 5. fejezetet együttesen kell értelmezni annak megállapításához, hogy az Egyesült Királyság mit tekint mesterségesen átirányított nem kereskedési pénzügyi nyereségnek. Hangsúlyozzák, hogy az a tény, hogy a 9. fejezet elkülönül az 5. fejezettől, és arra „mentességként” hivatkoznak, önmagában nem jelenti azt, hogy állami támogatási szempontból a 9. fejezet eltérést jelentene az 5. fejezetben meghatározott „rendes bánásmódhoz” képest. A Bizottság részben egyetért ezen állásponttal. A jelen esetben azonban az eltérés megállapítása érdemi összehasonlíthatósági elemzésen alapul azt illetően, hogy eltérően kezelnek-e a referenciarendszer célkitűzésére tekintettel jogi és ténybeli szempontból hasonló helyzeteket.

([79]) Finanzamt B kontra A-Brauerei ítélet, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, 37. pont.

([80]) Az Egyesült Királyságnak mindazonáltal tiszteletben kell tartania az EUB által meghatározott korlátokat, ha egy visszaélés elleni szabály korlátozhatja az uniós letelepedési szabadságot.

([81]) Az összehasonlíthatósági teszt nem egy önmagában álló teszt. Azt minden esetben a referenciarendszer tulajdonképpeni referenciaértéknek minősülő és ezért elsődleges fontosságú célkitűzésére tekintettel kell elvégezni; lásd: Dirk Andres kontra Európai Bizottság ítélet, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505, különösen 86. és 89. pont.

A Bíróság az A-Brauerei ítéletben ([82]) hangsúlyozta, hogy „*noha valamely adóintézkedés szelektivitásának bizonyítása céljából az alkalmazott szabályozási módszernek nincs döntő jelentősége, így nem mindig szükséges, hogy az valamely általános adórendszerhez képest eltérést engedő jelleggel bírjon, az alapügy tárgyát képező intézkedéshez hasonlóan az a körülmény, hogy az adójogi intézkedés e szabályozási módszert alkalmazva ilyen jelleggel rendelkezik, e célból releváns akkor, ha az következik belőle, hogy a gazdasági szereplők két kategóriája különböztethető meg, és képezi a priori eltérő bánásmód tárgyát, azaz egyrészt azok, akik az eltérést engedő intézkedés hatálya alá tartoznak, másrészt azok, akikre továbbra is az általános adórendszer alkalmazandó, noha e két kategória az említett rendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható helyzetben van (2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P,* ECLI:*EU:C:2016:981, 77. pont; 2018. június 28-i Andres (a fizetésképtelenné vált Heitkamp BauHolding) kontra Bizottság ítélet, C-203/16 P,* ECLI:*EU:C:2018:505, 93. pont)*”.

(111) A jelen esetben ez annak megvizsgálását jelenti, hogy a kifogásolt intézkedés mentesít-e bizonyos gazdasági szereplőket az olyan nyereséget terhelő CFC-díj megfizetésének kötelezettsége alól, amely után egyébként díjat kellene fizetni az Egyesült Királyság CFC-szabályozásában a mesterséges átirányítással kapcsolatban meghatározott általános kritériumok alapján, eltérően kezelve ily módon a CFC-szabályozás célkitűzésére tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő társaságokat.

(112) Ezért meg kell vizsgálni azokat az általános kritériumokat, amelyek alapján megállapítják, hogy egy CFC nyeresége milyen esetben tekintendő mesterségesen átirányítottnak az Egyesült Királyság CFC-szabályozása keretében, figyelembe véve az e szabályozás által kezelt kockázatok típusát és mértékét, e szabályozás felépítését és logikáját, valamint az említett kockázatok kezelésére használt eszközöket ([83]).

6.4.1.3. Az Egyesült Királyság CFC-szabályozása által alkalmazott módszerek és e szabályozás logikája

(113) Az Egyesült Királyság CFC-szabályozása különböző – vagy általános jelleggel a nyereség minden típusára alkalmazandó, vagy a CFC által elért nyereség különleges típusaira vonatkozó – teszteket foglal magában, amelyek a CFC azon feltételezett teljes nyereségének azonosítására és számszerűsítésére szolgálnak, amely átjut a CFC-díjfizetési kapun, és ily módon díjköteles nyereséggé válik. Az Egyesült Királyság állítása szerint e tesztek és feltételek különbséget tesznek a nyereség alapjául szolgáló tevékenység típusa alapján, ezáltal tükrözve az Egyesült Királyság államkincstárát különböző nyereségtermelő ügyletek esetében érő adóbevétel-kiesés kockázatát. Azok célja egy visszaélés elleni tesztnek a különböző ügyletek széles körére és a különböző adózók nagy számára történő alkalmazása adminisztratív kezelhetőségének biztosítása, ezáltal garantálva a CFC-szabályozás eredményességét és hatékonyságát.

(114) A Bizottság elfogadja, hogy egy olyan szabály hatálya, amelynek célja a társaságiadó-rendszer védelme a nyereség mesterséges átirányításából eredő adóbevétel-kieséssel szemben, irányulhat olyan helyzetekre, amelyek objektíve az ilyen adóbevétel-kiesés legnagyobb kockázatát hordozzák magukban, így biztosítandó az említett szabály hatékonyságát, kezelhetőségét és eredményességét.

(115) Valóban e logikát tükrözi az Egyesült Királyság CFC-szabályozásának felépítése. A CFC-szabályozás hatálya egyrészt rendkívül tág – az Egyesült Királyságból ellenőrzött külföldi leányvállalatok minden nyereségére kiterjed –, és e tág hatály alól zár ki különböző olyan helyzeteket, amelyek esetében az Egyesült Királyság jogalkotójának véleménye szerint objektíve alacsony az adóbevétel-kiesés kockázata. A HMRC-nek az Egyesült Királyság CFC-szabályozásával kapcsolatos iránymutatása e tekintetben a következőket tartalmazza: „ha a CFC-mentességek valamelyike alkalmazandó egy CFC-re, nem kell megvizsgálni, hogy e CFC rendelkezik-e bármilyen díjköteles nyereséggel”, valamint hogy a gyakorlatban „a csoportok egyszerűen meg fogják tudni állapítani, hogy csaknem összes külföldi leányvállalatuk kívül esik az új CFC-rendszer hatályán, vagy mentesül a CFC-díj alól”. E megközelítés tükröződik a 3. fejezetben foglalt általános, belépő szintű mentességekben, valamint a 10–14. fejezetben a gazdálkodó szervezetek szintjén biztosított mentességekben. A CFC díjköteles nyereségét csak akkor kell azonosítani és számszerűsíteni, ha e mentességek egyike sem alkalmazható.

([82]) Finanzamt B kontra A-Brauerei ítélet, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, 33. pont.
([83]) Lásd az eljárás megindításáról szóló határozat (61) preambulumbekezdését.

(116) A 3. fejezet képezi a CFC-díj-fizetési kötelezettséggel kapcsolatos rendelkezések első részét. E fejezet olyan teszteket tartalmaz, amelyeket az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságok alkalmaznak egy általuk ellenőrzött CFC-re annak megállapítása céljából, hogy alkalmazni kell-e a díjfizetési kötelezettséggel kapcsolatban a 4–8. fejezetben szabályozott részletesebb rendelkezések bármelyikét. A nem kereskedési pénzügyi nyereséget illetően például a 3. fejezet úgy rendelkezik, hogy az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságok figyelmen kívül hagyhatják az 5. fejezet szabályait (és így a 9. fejezet szabályait is), ha a CFC által elért nem kereskedési pénzügyi nyereség mellékes egyéb műveleteihez képest, és az 5 %-os minimum mentesítési szabály alkalmazási körébe tartozik ([84]).

(117) A 10–14. fejezet a gazdálkodó szervezetek szintjén biztosított mentességeket tartalmaz (lásd a (19) és (20) preambulumbekezdést), többek között a kizárt területekkel kapcsolatos mentességet, az alacsony nyereséggel kapcsolatos mentességet és az alacsony haszonkulccsal kapcsolatos mentességet, amelyek kizárják egy CFC nyereségét az Egyesült Királyság CFC-szabályozásának hatálya alól, ha észszerűen feltételezhető, hogy alacsony a kockázata annak, hogy egy ilyen CFC nyereségét mesterségesen átirányították, vagy általánosabban alacsony az Egyesült Királyság államkincstárát érő adóbevétel-kiesés kockázata. Ezt valóban észszerűnek tűnik feltételezni olyan CFC-kel kapcsolatban, amelyek kis nyereséget érnek el, amelyek alacsony haszonkulcsra tesznek szert, vagy amelyekre viszonylag magas tényleges adókulcs vonatkozik.

(118) Összefoglalva, az Egyesült Királyság CFC-szabályozásának célja annak belépő szintű és a gazdálkodó szervezetek szintjén biztosított mentességeivel annak biztosítása, hogy a szabályok alkalmazása olyan helyzetekre korlátozódjon, amelyek nagy kockázatot jelentenek az Egyesült Királyság államkincstára számára, és amelyek esetében nagy az esély a mesterséges átirányításra.

6.4.1.4. A használt eszközök: a díjfizetési kötelezettséggel kapcsolatos rendelkezések

(119) Ha a 10–14. fejezetben foglalt, a gazdálkodó szervezetekkel kapcsolatos mentességek és a 3. fejezetben foglalt belépő mentességek egyike sem alkalmazható, akkor a 4. fejezettel (egyesült királyságbeli tevékenységeknek betudható nyereség) kezdődő, a díjfizetési kötelezettséggel kapcsolatos fejezeteket kell alkalmazni. Amint az fent említést nyert, a 4. fejezetet minden nyereségre alkalmazni kell, kivéve, ha a CFC kizárólag nem kereskedési pénzügyi nyereségre vagy ingatlanügyletekből származó nyereségre tesz szert ([85]). A mesterségesen átirányított nyereség azonosításával és számszerűsítésével kapcsolatban a 4. fejezetben alkalmazott általános megközelítés a jelentős személyi funkciók fogalmán alapul. Ez egy betudhatósági teszt, amely ugyanazon a logikán és elveken alapul, mint a jóváhagyott OECD-megközelítés alapján annak megállapítására alkalmazott tesztek, hogy a nyereség egy állandó telephelynek tudható-e be. E teszt azonosítja az Egyesült Királyságban ellátott és a CFC helye szerinti országban vagy az Egyesült Királyságon kívül máshol ellátott lényeges jelentős személyi funkciókat. Ezt követően meg kell állapítani, hogy a CFC releváns nyeresége mennyiben tudható be az Egyesült Királyságban ellátott jelentős személyi funkcióknak ([86]). Ezen elemzést – különböző formákban – a díjfizetési kötelezettséggel

([84]) Lásd a TIOPA 371CC. szakaszát.

([85]) Ha egy CFC kizárólag nem kereskedési pénzügyi nyereségre tesz szert, e nyereségre kizárólag az 5. és 9. fejezetet kell alkalmazni; az 5. fejezet szintén tartalmaz egy, a jelentős személyi funkciókkal kapcsolatos, mindazonáltal némileg eltérő tesztet. Ha egy CFC kizárólag ingatlanügyletekből származó nyereségre tesz szert, e nyereségre nem vonatkozik a CFC-szabályozás, mert e nyereség jellegénél fogva nem irányítható el az Egyesült Királyságból.

([86]) Lásd a TIOPA 371DB. szakaszát. A nyereség különleges személyi funkcióknak való betudásán alapuló CFC-szabályozás széles körben elismert a CFC-kre vonatkozó nemzetközi és uniós szabályozásokban egyaránt. Az OECD-nek a CFC-szabályozás hatékony kialakításáról szóló végleges BEPS-jelentése (OECD [2015] Final Report on Action 3 [a 3. fellépésről szóló végleges jelentés]) például hangsúlyozza, hogy számos európai jogrendszer támaszkodik részben vagy egészben egy különböző megközelítő értékek használatával – különösen annak megállapításával, hogy a CFC jövedelme független volt-e az alapul szolgáló tartalomtól, ideértve a személyzetet, helyiségeket, eszközöket és kockázatokat is – annak elemzésére szolgáló, tartalom alapú tesztre, hogy a CFC végez-e érdemi tevékenységeket. A jelentés hangsúlyozza, hogy az alkalmazott tesztektől függetlenül – a jelentős személyi funkciókkal kapcsolatos teszt céljával összhangban – a tartalommal kapcsolatos alapvető kérdés az, hogy „a CFC képes volt-e maga megkeresni a jövedelmet”. A tartalmi elemzés kialakításával kapcsolatos bevált módszerek megvitatása körében a jelentés olyan tesztet javasol, amely „a csoporton belüli gazdálkodó szervezetek által ellátott jelentős funkciók” mindegyikét megvizsgálja annak megállapítása céljából, hogy a CFC lenne-e az a gazdálkodó szervezet, amely valószínűleg konkrét eszközöket birtokolna, vagy konkrét kockázatokat vállalna, ha a gazdálkodó szervezetek nem állnának kapcsolatban egymással. A jelentés e jelentős személyi funkciókkal kapcsolatos teszt példájaként hivatkozik az Egyesült Királyság CFC-szabályozására, megállapítva, hogy az Egyesült Királyság CFC-szabályozása „a csoport egyes eszközökkel kapcsolatos jelentős személyi funkcióinak azonosítására az OECD által a 7. cikk tekintetében kidolgozott fogalmakat és iránymutatást használta annak megállapítására, hogy a CFC ellátja-e az említett funkciókat”. Európai szinten az (EU) 2016/1164 irányelv preambuluma emlékeztet arra, hogy „arányos megoldást [jelent] az adóalap-erózióval és a nyereségátcsoportosítással kapcsolatos problémákra”, hogy azokban az esetekben, amelyekben a „[CFC- szabályok] azokra a jövedelmekre [korlátozódnak], amelyeket mesterségesen valamely leányvállalatba helyeztek át, a szabályok pontosan irányuljanak azokra a helyzetekre, amikor az adózó tagállamában kerül sor azon döntéshozatali funkciók többségének az ellátására, amelyek az ellenőrzött leányvállalat szintjére mesterségesen áthelyezett jövedelmet termelik”.

kapcsolatos más fejezetek is megkövetelik. A jogszabályt kísérő HMRC-iránymutatás hangsúlyozza a jelentős személyi funkciókkal kapcsolatos teszt fontos szerepét, megállapítva, hogy az „*döntő jelentőségű [annak] elemzés[e] szempontjából*”, hogy a nyereség az Egyesült Királyságnak tudható-e be ([87]).

(120) Az Egyesült Királyság CFC-szabályozása a díjfizetési kötelezettséggel kapcsolatos további rendelkezéseket tartalmaz az 5–8. fejezetben, amelyek adott esetben a 4. fejezet mellett alkalmazandók. E rendelkezések kizárólag a nyereségek egyes olyan típusaira vonatkoznak, amelyek esetében az általános jellegű 4. fejezettel párhuzamosan alkalmazható egy díjfizetési kötelezettséggel kapcsolatos különös fejezet. Előfordulhat például, hogy a CFC nyeresége csak részben díjköteles a 4. fejezet alapján, ez azonban nem zárja ki, hogy a fennmaradó rész díjköteles lehet a 6. fejezet alapján ([88]). Az is előfordulhat, hogy bár nem keletkezik CFC-díj-fizetési kötelezettség a 4. fejezet alapján, CFC-díj-fizetési kötelezettség állhat fenn az 5–8. fejezet alapján. A CFC-díj ezért magasabb lehet a díjfizetési kötelezettséggel kapcsolatos későbbi fejezetek alkalmazását követően, de nem lehet alacsonyabb, mint a 4. fejezet alapján kivetendő díj ([89]).

(121) A díjfizetési kötelezettséggel kapcsolatos egyik különös rendelkezés az 5. fejezet, amely a nem kereskedési pénzügyi nyereségre vonatkozik. A 4. fejezethez hasonlóan az 5. fejezet is a jelentős személyi funkciókkal kapcsolatos elemzést használ annak megállapítására, hogy ki kell-e vetni CFC-díjat; e fejezet azonosítja a CFC tulajdonában álló eszközökből származó nem kereskedési pénzügyi nyereséget és a CFC-re hárított kockázatokból származó nyereséget olyan helyzetekben, amelyekben a lényeges jelentős személyi funkciókat az Egyesült Királyságban látják el. A jelentős személyi funkciókkal kapcsolatos elemzés azonban két lényeges pontban eltér a 4. fejezettől.

(122) Egyrészt az 5. fejezetben előírt, jelentős személyi funkciókkal kapcsolatos teszt „enyhébb”, mint a 4. fejezetben előírt teszt, olyan értelemben, hogy annak könnyebb megfelelni, és az 5. fejezetben foglalt, jelentős személyi funkciókkal kapcsolatos elemzés alkalmazása ezért CFC-díj-fizetési kötelezettséget keletkeztethet, jóllehet a 4. fejezet szerinti, jelentős személyi funkciókkal kapcsolatos elemzés alapján nem kellene CFC-díjat fizetni azonos körülmények között. Ez azért van így, mert az 5. fejezet a jelentős személyi funkciókkal kapcsolatos elemzést illetően közvetlenül a 4. fejezetre utal vissza a mesterségesen átirányított nyereség azonosítása és számszerűsítése érdekében, de kevesebb lépéssel ([90]).

(123) Az 5. fejezet tartalmaz továbbá egy második tesztet, amely alapján CFC-díj vethető ki akkor is, ha nem az Egyesült Királyságban látják el a jelentős személyi funkciókat, ami kivételes a nem kereskedési pénzügyi nyereség esetében. Az adott esetben CFC-díj-fizetési kötelezettséget megalapozó második teszt azt vizsgálja, hogy a CFC nem kereskedési pénzügyi nyereségét keletkeztető hiteleket hogyan finanszírozták, és CFC-díjat vet ki a CFC nem kereskedési pénzügyi nyereségére annyiban, amennyiben az említett hitelek az Egyesült Királysághoz kötődő tőkéből származnak. Az Egyesült Királyság hatóságai kifejtették, hogy az 5. fejezet azért tartalmazza e második tesztet, mert nem kereskedési pénzügyi nyereség keletkezéséhez nem minden esetben van szükség alapvető jelentős személyi funkciók jelenlétére, és ezért kizárólag a jelentős személyi funkciókkal kapcsolatos teszt alkalmazása a nem kereskedési pénzügyi nyereség esetében nem védené megfelelően az egyesült királyságbeli társaságiadó-alapot a mesterséges átirányítással szemben.

6.4.2. *A csoportfinanszírozási mentesség eltérést képez*

(124) Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint egy intézkedés *prima facie* szelektív, ha eltérő bánásmódot eredményez a referenciarendszer célkitűzésére tekintettel összehasonlítható jogi és ténybeli helyzetben lévő vállalkozások között ([91]). A jelen esetben az a kérdés, hogy a csoportfinanszírozási mentesség mentesít-e egyes társaságokat

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

([88]) Lásd például: HMRC Internal Manual, International Manual, INTM210200.

([89]) Igaz ugyan, hogy a 4. fejezet nem alkalmazandó egy kizárólag nem kereskedési pénzügyi nyereségre szert tevő CFC-re, mely esetben csak az 5. fejezetet kell alkalmazni, ez nem érinti e következtetést, mivel az 5. fejezet nagyrészt a (121) és (122) preambulumbekezdésben ismertetett, a 4. fejezet szerinti, jelentős személyi funkciókkal kapcsolatos tesztet ismétli meg.

([90]) A 4. fejezet szerinti, jelentős személyi funkciókkal kapcsolatos teszt alkalmazására egy 8 lépéses módszer útján kerül sor (a TIOPA 371DB. szakaszának (1) bekezdése). Az 5. fejezet visszautal a 4. fejezetre, és a 4. fejezetben előírt lépések némelyikének megtételét írja elő; különösen az 1–5. és 7. lépését annak megállapítása érdekében, hogy a nem kereskedési pénzügyi nyereség mennyiben tartozik az 5. fejezet hatálya alá. A 6. és 8. lépést nem kell megtenni, mert az Egyesült Királyság jogalkotójának véleménye szerint e lépések nem relevánsak a nem kereskedési pénzügyi nyereség szempontjából.

([91]) A Bíróság 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélete, C-106/09 P és C-107/09 P, ECLI:EU:2011:732, 75. pont. Lásd továbbá: a Bíróság (nagytanács) 2016. december 21-i Európai Bizottság kontra World Duty Free Group SA és társai ítélete, C-20/15 P és C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, 54. pont.

azon CFC-díj alól, amelyet más társaságoknak meg kellene fizetniük a CFC-szabályozás rendes rendszere alapján, jóllehet a két helyzet jogi és ténybeli szempontból összehasonlítható a referenciarendszer, vagyis az Egyesült Királyság CFC-szabályozásának célkitűzésére tekintettel.

(125) A csoportfinanszírozási mentesség mentesíti a CFC-díj alól a nem kereskedési pénzügyi nyereség ([92]) egyik konkrét kategóriáját. Az Egyesült Királyság CFC-szabályozásában az 5. és 9. fejezet tartalmazza azokat a kritériumokat, amelyek alapján megállapítható, hogy ki kell-e vetni, és ha igen, mekkora CFC-díjat kell kivetni, ha egy CFC ilyen nyereségre tesz szert. Az 5. fejezet olyan szabályokat és kritériumokat tartalmaz, amelyeket valamennyi nem kereskedési pénzügyi nyereségre alkalmazni kell, akár kapcsolt adóstól (csoporton belül hitel), akár nem kapcsolt adóstól (például egy banktól) származik az, és függetlenül attól, hogy egy egyesült királyságbeli adóstól vagy egy külföldi adóstól származik-e az. Ezt követően a 9. fejezet különös szabályokat (csoportfinanszírozási mentesség) tartalmaz a csoport külföldi társaságainak nyújtott hitelekből, a „minősített hitelviszonyokból" ([93]) származó nem kereskedési pénzügyi nyereségre vonatkozóan, és (részlegesen) mentesíti e nyereséget azon CFC-díj alól, amelyet egyébként meg kellene fizetni az 5. fejezet alapján. Az eljárás megindításáról szóló határozatban a Bizottság előzetesen úgy vélte, hogy a csoportfinanszírozási mentesség prima facie szelektív előnyben részesít bizonyos, minősített hitelviszonyból származó nem kereskedési pénzügyi nyereségre szert tevő CFC-vel rendelkező társaságokat olyan társaságokkal szemben, amelyek más típusú nem kereskedési pénzügyi nyereségre szert tevő CFC-vel rendelkeznek, jóllehet a társaságok mindkét esetben összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben vannak a referenciarendszerre tekintettel.

(126) Az Egyesült Királyság hatóságai két érvet hoztak fel azzal kapcsolatban, hogy a minősített hitelviszonyból nem kereskedési pénzügyi nyereségre szert tevő CFC-t ellenőrző, díjköteles gazdálkodó szervezet helyzete miért nem hasonlítható össze egy más típusú nem kereskedési pénzügyi nyereségre szert tevő CFC-t ellenőrző, díjköteles gazdálkodó szervezet helyzetével ([94]). Az Egyesült Királyság hatóságainak első érve szerint egy CFC olyan nem kereskedési pénzügyi nyeresége, amely nem minősített hitelviszonyból származik, önmagában mesterségesen átirányított, míg ugyanez nem mondható el a minősített hitelviszonyból származó nem kereskedési pénzügyi nyereségről ([95]). A második érv szerint a Szerződésben rögzített szabadságok tiszteletben tartásának kötelezettsége eltérő hatásokkal jár a két kategória esetében ([96]).

6.4.2.1. A CFC-szabályozás 9. fejezete alapján mentesített CFC más típusú nem kereskedési pénzügyi nyereségre szert tevő CFC-vel való összehasonlíthatósága

(127) Ami az első érvet illeti, az Egyesült Királyság arra hivatkozik, hogy az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező kapcsolt feleknek hiteleket – úgynevezett felfelé irányuló hiteleket – nyújtó CFC-k közvetlen és nyilvánvaló veszélyt jelentenek az egyesült királyságbeli adóalapra, ha egy CFC ilyen nyereségre tesz szert. E veszély kevésbé nyilvánvaló a minősített hitelviszonyokkal rendelkező (a csoport külföldi társaságainak hitelező) CFC-k esetében. Az Egyesült Királyság azzal érvel, hogy a felfelé irányuló hitelek lényegében körkörös ügyletek. Egy egyesült királyságbeli társaság tőkét helyez el egy CFC-ben, amely hitelként fizeti vissza e pénzeszközöket az egyesült királyságbeli kapcsolt társaságnak. Az Egyesült Királyság emellett arra hivatkozik, hogy ilyen esetekben a kamatot levonják az egyesült királyságbeli adóalapból a csoport Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságainak szintjén, közvetlenül erodálva ezzel az egyesült királyságbeli adóalapot. A külföldi kapcsolt feleknek nyújtott hitelekből származó nem kereskedési pénzügyi nyereség ezzel szemben valóban kifelé irányuló egyesült királyságbeli finanszírozás, így az nem tekinthető körkörös ügyletnek. Ezenfelül a CFC-től hitelben részesülő, csoporton belül társaság szintjén elvégzett esetleges kamatlevonás nem erodálja az egyesült királyságbeli adóalapot.

([92]) A nem kereskedési pénzügyi nyereség olyan kamatjövedelmet jelent, amelyre nem pénzügyi kereskedésből vagy ügyletből tettek szert; az magában foglalja a passzív portfólióbefektetésekből származó kamatjövedelmet, a bankbetétből származó kamatot, valamint a kapcsolt vagy nem kapcsolt feleknek nyújtott alkalmi hitelekből származó kamatot.

([93]) A TIOPA 371IG. szakaszának (1) bekezdése.

([94]) E szempontból más típusú nem kereskedési pénzügyi nyereség a csoport egyesült királyságbeli társaságainak vagy harmadik feleknek nyújtott hitelekből származhat.

([95]) Lásd a (66) preambulumbekezdést.

([96]) Lásd a (71) preambulumbekezdést.

(128) Az Egyesült Királyság ugyanígy hivatkozik arra is, hogy a minősített hitelviszonyokból nem kereskedési pénzügyi nyereségre szert tevő CFC-k és a nem kapcsolt félnek hitelező CFC-k alapvetően eltérő helyzetben vannak, eltérő kockázatot jelentve az egyesült királyságbeli társaságiadó-alapra. Az Egyesült Királyság szerint az Egyesült Királyság államkincstárára jelentett kockázat nyilvánvalóbb olyan ügyletek esetében, amelyek keretében a CFC egy nem kapcsolt félnek nyújt hitelt – erre az Egyesült Királyság hatóságai *perselyként* hivatkoznak –; indokolt, hogy e helyzetekre egy külön szigorú szabály vonatkozzon, mivel az ilyen ügyleteknek nincs észszerű kereskedelmi indoka, és csak az egyesült királyságbeli adó kikerülését szolgálhatják ([97]). Ezzel szemben minősített hitelviszonyok esetében a nem kereskedési pénzügyi nyereség a csoport külföldi üzleti tevékenységeinek valódi finanszírozásához kapcsolódik. Az Egyesült Királyság véleménye szerint a mesterséges átirányítás kockázata ilyen ügylet esetében kevésbé nyilvánvaló azonnal, és annak esetében nem feltétlenül áll fenn mesterséges átirányítás, de akár részleges vagy teljes átirányítás is fennállhat ([98]). A mesterséges átirányítással kapcsolatos kockázatot illetően fennálló eltérés az Egyesült Királyság hatóságainak véleménye szerint azt jelenti, hogy a kétféle ügylet nincs jogi és ténybeli szempontból összehasonlítható helyzetben a CFC-szabályozás célkitűzésére tekintettel.

(129) A Bizottság nem tudja elfogadni az Egyesült Királyság által az első érvének alátámasztására előadottakat.

(130) Amint azt a (111) preambulumbekezdés megállapítja, arra a kérdésre kell választ adni, hogy a csoport külföldi társaságainak nyújtott hitelekből származó nem kereskedési pénzügyi nyereség a CFC-szabályozás célkitűzésére tekintettel ténybeli és jogi szempontból összehasonlítható-e a harmadik félnek vagy a csoport egyesült királyságbeli társaságainak nyújtott hitelekből származó nem kereskedési pénzügyi nyereséggel.

(131) A Bizottság ezzel együtt emlékeztet arra, hogy az Egyesült Királyság CFC-szabályozása úgy valósítja meg az egyesült királyságbeli társaságiadó-alap védelmére irányuló célkitűzését, hogy díjat vet ki az egyesült királyságbeli tevékenységekből és eszközökből származó, az Egyesült Királyságból külföldi illetőségű kapcsolt gazdálkodó szervezetekhez mesterségesen átirányított nyereségre. Az 5. fejezet tartalmazza a mesterségesen átirányított nyereség azonosítására és számszerűsítésére szolgáló teszteket a nem kereskedési pénzügyi nyereség konkrét kategóriája tekintetében. Mivel az Egyesült Királyság CFC-szabályozásának célja az egyesült királyságbeli társaságiadó-alap védelme, nem meglepő, hogy a mesterséges átirányítás azonosítására szolgáló tesztek közvetlenül kapcsolódnak az egyesült királyságbeli társaságiadó-alap alapját képező tényezőkhöz, vagyis az egyesült királyságbeli tevékenységekhez (amelyeket az egyesült királyságbeli jelentős személyi funkciók tükröznek) vagy az egyesült királyságbeli eszközökhöz (amelyeket az Egyesült Királysághoz kötődő tőke tükröz). Az Egyesült Királyság CFC-szabályozásának keretében a mesterséges átirányítás nem kereskedési pénzügyi nyereség esetében történő megállapítására szolgáló kritériumok ezért szervesen és logikusan kapcsolódnak az egyesült királyságbeli társaságiadó-alaphoz, amelynek védelme az Egyesült Királyság CFC-szabályozásának célja. A Bizottság számára nem világos, hogy e célkitűzésre tekintettel miért lennének alkalmasak e kritériumok a mesterséges átirányítás megállapítására valamennyi nem kereskedési pénzügyi nyereség esetében a minősített hitelviszonyokból származó nyereség kivételével.

(132) Az Egyesült Királyság azon érvét illetően, hogy a nem kereskedési pénzügyi nyereség kifogásolt intézkedés hatálya alól kizárt típusai nyilvánvalóan nem indokolhatók kereskedelmi szempontból, és azok nyilvánvalóan mesterséges átirányításra utalnak, ami kevésbé nyilvánvaló a minősített hitelviszonyokból származó nem kereskedési pénzügyi nyereség esetében, és a nyereség e típusai ezért nem hasonlíthatók össze jogi és ténybeli szempontból az Egyesült Királyság CFC-szabályozásának célkitűzésére tekintettel, a Bizottság először a minősített hitelviszonyokból származó nem kereskedési pénzügyi nyereségnek az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező, csoporton belüli társaságoknak nyújtott hitelekből származó nem kereskedési pénzügyi nyereséggel való összehasonlíthatóságával, majd az előbbi nyereség harmadik felekkel fennálló hitelviszonyokból származó nem kereskedési pénzügyi nyereséggel való összehasonlíthatóságával foglalkozik.

(133) Ami az egyesült királyságbeli kapcsolt feleknek nyújtott hitelekből származó nem kereskedési pénzügyi nyereséggel való összehasonlíthatóságot illeti, a Bizottság – először is – megérti, hogy az ilyen ügyletek aggályokat kelthetnek az Egyesült Királyság jogalkotójában, különösen az egyesült királyságbeli tevékenységek idegentőke-többlettel való finanszírozásán alapuló kamatlevonások által előidézett adóalap-eróziót illetően. Valóban igaz, hogy ezen aggályok nem nyilvánvalóak a minősített hitelviszonyból származó nem kereskedési pénzügyi nyereség esetében, mert az adóalap-erózióval kapcsolatos esetleges aggály, ha felmerülne egyáltalán,

([97]) Az Egyesült Királyságnak az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos 2018. január 15-i válaszlevele, 116. preambulumbekezdés.

([98]) Az Egyesült Királyságnak az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos 2018. január 15-i válaszlevele, 117. preambulumbekezdés.

külföldön, nem pedig az Egyesült Királyságban merülne fel. A Bizottság elöljáróban megjegyzi, hogy e tekintetben az Egyesült Királyság nem teljesen következetes ezen aggály kezelését illetően. A jelenlegi szabályok alapján felmerülhet olyan helyzet, amelyben a csoport egyesült királyságbeli társaságának nyújtott hitel minősített hitelviszonynak tekinthető a 9. fejezet alapján, feltéve, hogy a hitelügylet végső adósa a csoport egyik külföldi társasága (a finanszírozásra egy egyesült királyságbeli „közvetítő" társaságon keresztül kerül sor). Ilyen helyzetben az egyesült királyságbeli közvetítő társaság kamatlevonást érvényesít a CFC-nek fizetett kamattal kapcsolatban, miközben a kamat mindazonáltal (részleges) mentességet élvez a kifogásolt intézkedés alapján ([99]).

(134) Mindenesetre azonban az egyesült királyságbeli levonás alapján történő bármiféle következetes megkülönböztetés csak azt jelenti, hogy a kétféle ügylet eltérő jogi és ténybeli helyzetben van egy olyan nemzeti intézkedést vizsgálva, amelynek célja az adóalap kamatlevonásokból eredő adóalap-erózióval szembeni védelme. Az Egyesült Királyság társaságiadó-joga számos adókikerülés elleni intézkedést tartalmaz ilyen célkitűzéssel. A túlzott mértékű egyesült királyságbeli kamatlevonásokból eredő adóalap-erózióval szembeni védelem mindazonáltal nem célja az Egyesült Királyság CFC-szabályozásának. A CFC-szabályozás célja az Egyesült Királyság védelme a finanszírozásból és egyéb műveletekből származó nyereség mesterséges átirányításával szemben a CFC-díj ilyen nyereségre történő kivetésével ([100]). Az Egyesült Királyság hatóságai által hivatkozott különbség ezért nem jelenti azt, hogy a két helyzet eltérő jogi és ténybeli helyzetben lenne a kifogásolt intézkedés által kitűzött célra, vagyis az egyesült királyságbeli adóalapnak a – többek között finanszírozási tevékenységekből származó – nyereség mesterséges átirányításával szembeni védelmére tekintettel.

(135) Másodszor, a Bizottság megjegyzi, hogy az egyesült királyságbeli kapcsolt feleknek nyújtott hitelekből származó nem kereskedési pénzügyi nyereség valós kereskedelmi indokon is alapulhat, és nem feltétlenül minősül minden esetben „körkörös ügyletnek", vagyis olyan tranzakciónak, amelynek keretében az egyesült királyságbeli pénzeszközöket először egy CFC-hez, majd újból az Egyesült Királyságba helyezik át. Ha a nem kereskedési pénzügyi nyereség egy egyesült királyságbeli kapcsolt félnek nyújtott hitelből származik, minek körében a jelentős személyi funkciókat az Egyesült Királyságban látják el, az 5. fejezetben foglalt, a díjfizetési kötelezettséggel kapcsolatos kritériumokkal összhangban CFC-díj-fizetési kötelezettségnek kell fennállnia akkor is, ha a hitelt nem az Egyesült Királysághoz kötődő tőkéből finanszírozzák (vagyis a „körkörösségtől" függetlenül).

(136) Harmadszor, a Bizottság nem osztja az Egyesült Királyság azon véleményét, hogy egy Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság által egy csoporton belüli, külföldi társaságnak egy CFC-n keresztül nyújtott (közvetlen hitelezés helyetti) finanszírozásnak nyilvánvalóan valós kereskedelmi indoka van, míg a helyzet nem ez egy Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság által egy csoporton belüli, Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságnak egy CFC-n keresztül nyújtott (közvetlen hitelezés helyetti) finanszírozás esetében. A CFC közbenső finanszírozási funkciója és szerepe a kétféle ügylet esetében teljes mértékben összehasonlítható. A Bizottság nem ért egyet azzal, hogy az egyik helyzetben valós kereskedelmi indokok fennállása, a másikban pedig azok hiánya feltételezhető, ami azt jelentené, hogy a kétféle helyzet jogi és ténybeli szempontból nem hasonlítható össze a CFC-szabályozás célkitűzésére tekintettel. Egy nem kereskedési pénzügyi nyereségre szert tevő CFC fennállását és felhasználását illetően mindkét ügylet esetében a CFC funkcióinak és kockázatainak jellegével és minőségével kapcsolatos tények és körülmények, nem pedig a nem kereskedési pénzügyi nyereség forrása alapján kell megállapítani valós kereskedelmi indokok fennállását.

(137) A (133)–(136) preambulumbekezdésben ismertetett indokok alapján el kell utasítani az Egyesült Királyság hatóságainak azon érvét, hogy a minősített hitelügyletekből származó nem kereskedési pénzügyi nyereség és a csoport egyesült királyságbeli társaságainak nyújtott hitelekből származó nem kereskedési pénzügyi nyereség nem hasonlítható össze.

(138) Ami a külső hitelekből – az Egyesült Királyság hatóságainak szóhasználatával perselyekből – származó nem kereskedési pénzügyi nyereséggel való összehasonlíthatóságot illeti, a Bizottság megjegyzi, hogy az Egyesült Királyság olyan ügyletnek tekinti a perselyt, amelynek keretében egy alacsony adót fizető CFC-t közvetítő társaságként felhasználva pénzeszközöket helyeznek el egy banknál, és a nem kereskedési pénzügyi nyereségre

([99]) E tekintetben lásd: HMRC, International Manual, INTM217190: „Ha egy CFC hosszú lejáratú hitelt nyújt egy Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező vállalkozásfinanszírozási társaságnak, amely másfelől arra használja fel a pénzeszközöket, hogy rövid lejáratú hiteleket nyújtson a csoport más tagjainak, akkor a CFC nem kereskedési pénzügyi nyeresége valószínűleg az 5. fejezet hatálya alá fog tartozni, és ha kérelem előterjesztésére kerül sor a 9. fejezet alapján, figyelembe kell venni a végső adóssal kapcsolatos szabályokat."

([100]) Az adóalap-erózió abban különbözik a nyereség mesterséges átirányításától (vagy nyereségátcsoportosítástól), hogy az előbbi a fizető fél adóalapjának túlzott mértékű levonások útján történő erodálásával, míg az utóbbi a jövedelem megszerzőjével foglalkozik, aki a jövedelem külföldre történő mesterséges átirányításával csökkenti az adóalapját. Az előbbit általában kamatlevonás-korlátozási szabályokkal (lásd például az adókikerülés elleni irányelv 4. cikkét), az utóbbit pedig CFC-szabályok kezelik.

ezért nem az Egyesült Királyság, hanem a CFC tesz szert, és megérti, hogy az Egyesült Királyság CFC-szabályozása az ilyen ügyletek megakadályozását szolgálja. E tekintetben a Bizottság emlékeztet arra, hogy a harmadik feleknek nyújtott hitelek többek között, de nem kizárólag bankbetétek is lehetnek. E hitelek lehetnek például beszállítóknak, külső szolgáltatóknak, ügyfeleknek vagy más nem kapcsolt feleknek nyújtott alkalmi hitelek is. Ezenfelül a Bizottság nem ért egyet azzal, hogy ezen ügyleteket önmagukban visszaélésszerűnek kell tekinteni, miközben a csoport külföldi társaságának történő hitelnyújtás céljából egy alacsony adót fizető CFC közvetítő társaságként történő felhasználásával végzett ügyleteket nem tekintik ilyennek. Ilyen esetben ugyanis az ebből származó nem kereskedési pénzügyi nyereségre szintén nem az Egyesült Királyság, hanem a CFC tesz szert.

(139) Az egyik érdekelt azzal érvelt, hogy minősített hitelügylet esetében a rendelkezésre bocsátott pénzeszközöket valódi kereskedelmi műveletek finanszírozására használja fel a csoport külföldi társasága. E tekintetben a Bizottság először is emlékeztet arra, hogy – mint az a (136) preambulumbekezdésben megállapítást nyer – a CFC-től hitelben részesülő fél jellege vagy minősége nincs hatással a CFC által elért nem kereskedési pénzügyi nyereség mesterséges átirányítására (illetve ennek kockázatára). Másodszor, a Bizottság nem ért egyet azzal, hogy feltételezhető, hogy a minősített hitelviszony keretében rendelkezésre bocsátott pénzeszközöket az adós valódi kereskedelmi műveletek finanszírozására használja fel, a harmadik félnek nyújtott hitel keretében rendelkezésre bocsátott pénzeszközöket pedig e harmadik fél nem valódi kereskedelmi műveletek finanszírozására használja fel. Feltéve, hogy az adós maga is végez kereskedelmi műveleteket, a pénzeszközöket mindkét esetben üzleti tevékenységeinek – új befektetések, felvásárlások – finanszírozására vagy bármely más kereskedelmi célra használja fel. Ezenfelül a pénz helyettesíthetősége miatt a pénzeszközök adós általi végső felhasználása mindkét esetben változhat az idők során, és azt – akárcsak a finanszírozás forrását, mint erre az Egyesült Királyság hatóságai más összefüggésben rámutattak (lásd a (155) preambulumbekezdést) – rendkívül nehéz lehet nyomon követni.

(140) Következésképpen – a (138) és (139) preambulumbekezdésben ismertetett indokok miatt – még ha feltételezhető lenne is, hogy a minősített hitelviszonyok valódi kereskedelmi műveleteket finanszíroznak, a harmadik feleknek nyújtott hitelek viszont nem – amit a Bizottság vitat –, a CFC által hitelként rendelkezésre bocsátott pénzeszközök végső rendeltetési helyével és céljával kapcsolatos ilyen különbség nincs hatással e hiteleknek az Egyesült Királyság CFC-szabályozásának célkitűzésére tekintettel fennálló összehasonlíthatóságára ([101]).

(141) Az Egyesült Királyság első érvével kapcsolatban a Bizottság általánosabb jelleggel megjegyzi, hogy a minősített hitelviszonyokból származó nem kereskedési pénzügyi nyereség a nyereség azon kategóriája, amelynek esetében a legnagyobb a mesterséges átirányítás kockázata. Egyrészt mert a nem kereskedési tevékenységek mobilabbak, mint a kereskedési tevékenységek, mivel általában kevesebb funkciót és/vagy emberi beavatkozást igényelnek, és ezért könnyebb áthelyezni azokat (a pénzügyi nyereség alapvetően tőkeigényes, és a tőke sokkal mobilabb, mint például a munkaerő, és ezért könnyen mozgatható). Másrészt pedig mert a csoportok nagymértékben szabadon alakíthatják belső finanszírozási műveleteiket a tőke és adósság olyan kombinációját alkalmazva, amely adózási szempontból a legkedvezőbb eredményt hozza. Ez azt is megmagyarázza, hogy nemzetközileg jellemzően miért a nem kereskedési pénzügyi nyereséget veszik célba a CFC-szabályok ([102]). Az adókikerülés elleni irányelv 7. cikke (2) bekezdésének a) pontja például a CFC jövedelmének számos olyan kategóriáját felsorolja, kezdve a kamattal, amelyet a CFC-szabályok alapján meg kell adóztatni. Az említett irányelv 7. cikkének (3) bekezdése értelmében továbbá a tagállamok választhatják azt a lehetőséget, hogy nem alkalmazzák a CFC-szabályt, amennyiben a CFC jövedelmének legfeljebb az egyharmadát kamat alkotja, a kamatjövedelemnek legfeljebb az egyharmadát pedig csoporton belüli társaságoktól származó kamat alkotja (lásd a (44) preambulumbekezdést). Ez azt jelenti, hogy az adókikerülés elleni irányelv a csoporton belüli társaságoktól származó kamatjövedelmet tekinti a CFC-szabályok hatálya alá vonandó legfontosabb jövedelemkategóriának.

([101]) A „végső adóst” meghatározó rendelkezések (lásd a 43. lábjegyzetet) nincsenek hatással e következtetésre, mivel azok nem tartalmaznak a hitelügylet keretében rendelkezésre bocsátott pénzeszközök adós általi (kereskedelmi célú) felhasználásával kapcsolatos feltételeket a továbbhitelezésre vonatkozó rendelkezéseken kívül.

([102]) A G20-ak/OECD 3. fellépésről szóló BEPS-jelentésének 78. pontja szerint: „A kamat- és finanszírozási jövedelemmel való bánásmódnak az az általános aggály szolgál alapjául, hogy ezt a jövedelmet könnyű átcsoportosítani, és azt ezért az anyavállalat a CFC-be csoportosíthatta át, ami adott esetben az anyavállalat túlzott eladósodottságát és a CFC túltőkésítettségét eredményezi. A kamat- és finanszírozási jövedelem nagy valószínűséggel vet fel ilyen aggályokat, ha az kapcsolt felektől származik, ha a CFC túltőkésített, ha a kamathoz hozzájáruló tevékenységeket a CFC országán kívül végezték, vagy ha a jövedelem nem aktív finanszírozási tevékenységből származik.” Ezek az OECD szerint a jövedelemátcsoportosítást illetően objektíve leginkább aggályos helyzetek pontosan azok a helyzetek, amelyekre az Egyesült Királyság a kifogásolt intézkedést alkalmazza.

(142) Következésképpen a Bizottság elutasítja az Egyesült Királyság első érvét, amely szerint egy CFC olyan nem kereskedési pénzügyi nyeresége, amely nem minősített hitelviszonyból származik, önmagában mesterségesen átirányított, míg ugyanez nem mondható el a minősített hitelviszonyból származó nem kereskedési pénzügyi nyereségről, ami azt jelenti, hogy ezen érv alapján nem fogadható el, hogy e helyzetek jogi és ténybeli szempontból nem hasonlíthatók össze az Egyesült Királyság CFC-szabályozásának célkitűzésére tekintettel. A Bizottság továbbá nem véli úgy, hogy e következtetés ellentétes lenne a holland „groepsrentebox" rendszerrel és a csoporton belüli kamat megadóztatásának magyar rendszerével kapcsolatos korábbi határozathozatali gyakorlatával. A Bizottság megjegyzi, hogy – az Egyesült Királyság érvelésével ellentétben – egyik határozat sem támasztja alá, hogy a kapcsolt felekkel ügyletekbe bocsátkozó társaságokra vonatkozó intézkedés esetében a referenciarendszernek szükségszerűen az ügyletek ilyen típusaira vonatkozó szabályokra kellene korlátozódnia.

6.4.2.2. A Szerződésben rögzített szabadságok tiszteletben tartásának kötelezettsége a CFC-k mentesített és nem mentesített kategóriái esetében

(143) Második érvükkel az Egyesült Királyság hatóságai arra tűnnek hivatkozni, hogy a minősített hitelviszonyokból származó nem kereskedési pénzügyi nyereségre szert tevő CFC-vel rendelkező díjköteles gazdálkodó szervezetek esetében engedékenyebb megközelítést kell alkalmazni, mint a más típusú nem kereskedési pénzügyi nyereségre szert tevő CFC-vel rendelkező díjköteles gazdálkodó szervezetek esetében a Szerződésben rögzített szabadságokkal való összhang biztosítása érdekében. Más szóval, a minősített hitelügyletekből származó nyereség megadóztatása a Szerződésben rögzített szabadságok megsértésének kockázatával járna, ha nem létezne a 9. fejezet által előírt mentesség. E kockázat nem állna fenn a más típusú nem kereskedési pénzügyi nyereség megadóztatása esetén. Következésképpen a két helyzet nem hasonlítható össze. Ezzel kapcsolatban az Egyesült Királyság hatóságai emlékeztetnek arra, hogy a kifogásolt intézkedést bevezető CFC-reformot jelentős mértékben a Bíróság Cadbury Schweppes ítéletben tett megállapításai motiválták. Az Egyesült Királyság hangsúlyozza különösen, hogy nehéz úgy próbálni megfelelni a Cadbury Schweppes ítéletnek, hogy nem áll rendelkezésre ítélkezési gyakorlat vagy egyértelmű iránymutatás arra vonatkozóan, hogy miként kellene különböző helyzetekben alkalmazni és értelmezni a „teljesen mesterséges megállapodások" fogalmát ([103]). Ilyen körülmények között egy, az uniós joggal is összeegyeztethető, alkalmazható szabályrendszer felállítása érdekében a 9. fejezet mechanikus teszteket és olyan szinteken rögzített százalékos értékeket tartalmaz, amelyeket olyannak tekintettek, mint amelyek biztosítják, hogy a díj hatálya alá tartozó nyereség azonosítására az említett ítélkezési gyakorlattal összhangban álló módon került sor. Az Egyesült Királyság véleménye szerint az új szabályok a túlzott figyelembevétel kockázatának minimalizálását szolgálják, mert a túlzott figyelembevétel uniós jogi aggályokat kelthet a CFC-szabályozást illetően ([104]).

(144) A Bizottság az Egyesült Királyság által felhozott második érvet sem fogadja el, mivel az a Bíróság ítélkezési gyakorlatából levont téves és logikátlan következtetéseken alapul.

(145) Mint azt a jelen határozat következő (6.4.3.) szakasza bemutatja, a minősített hitelviszonyokból származó nem kereskedési pénzügyi nyereségre vonatkozó 9. fejezet által a jelentős személyi funkciók egyesült királyságbeli ellátásának esetére előírt mentesség megszüntetése nem jár a Szerződésben rögzített szabadságok megsértésének kockázatával. Az indokolás jelen szakaszában azonban a Bizottság azon érvre összpontosít, amely szerint a Szerződésben rögzített szabadságok megsértésének kockázata eltérő a nem kereskedési pénzügyi nyereség különböző típusainak adóztatása esetében.

(146) A Bizottság nem ért egyet azzal, hogy a Szerződésben rögzített szabadságok megsértését (illetve ennek lehetséges kockázatát) eltérően kell értékelni egy minősített hitelviszonyból származó nem kereskedési pénzügyi nyereségre szert tevő CFC és egy más típusú nem kereskedési pénzügyi nyereségre szert tevő CFC esetében, ami azt jelentené, hogy a kétféle helyzet jogi és ténybeli szempontból nem hasonlítható össze a CFC-szabályozás célkitűzésére tekintettel.

(147) A Cadbury Schweppes ítélet ([105]) felidézi a Bíróság korábbi ítélkezési gyakorlatát, amelyben megállapítást nyert, hogy a letelepedés szabadságával követett cél arra irányul, hogy lehetővé tegyék valamely tagállam állampolgárának, hogy telephelyet létesítsen egy másik tagállamban annak érdekében, hogy ott tevékenységet végezzen, és

([103]) Az Egyesült Királyságnak az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos 2018. január 15-i válaszlevele, 155. pont.
([104]) Ugyanott, 26. pont.
([105]) A Bíróság 2006. szeptember 12-i Cadbury Schweppes plc és Cadbury Schweppes Overseas Ltd kontra Commissioners of Inland Revenue ítélete, C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544.

ezáltal elősegítsék a Közösségen belüli gazdasági és társadalmi összefonódást. A Bíróság megállapította, hogy ahhoz, hogy a CFC-re vonatkozó jogszabályok megfeleljenek a közösségi jognak, kizártnak kell lennie e jogszabályok alkalmazásának, ha az adótermészetű indíték fennállásától függetlenül a CFC alapítása gazdasági valóságot tükröz ([106]). Ez azt jelenti, hogy a CFC alapításának olyan valós letelepedésnek kell lennie, amelynek célja gazdasági tevékenységek tényleges végzése a fogadó tagállamban ([107]).

(148) A Bizottság semmi olyat nem lát a Cadbury Schweppes ítéletben, ami alátámasztaná azt az álláspontot, hogy a Szerződésben rögzített szabadságokból eredő kötelezettségek eltérő hatást gyakorolnak a nem kereskedési pénzügyi nyereségre szert tevő CFC-vel rendelkező díjköteles gazdálkodó szervezetekre a CFC adósának minőségétől és jellegétől függően. Annak van jelentősége, hogy a CFC maga gazdasági valóságot tükröz-e, és e jellemző fennállása vagy hiánya nem feltételezhető pusztán a passzív kamatot fizető adós illetősége vagy a vele fennálló kapcsolat alapján.

(149) Amennyiben az Egyesült Királyság hatóságai – akárcsak látszólag egyes érdekeltek is – azzal érvelnek, hogy a kifogásolt mentesség alkalmazásának az a feltétele, hogy a CFC megfeleljen az üzlethelyiségekkel kapcsolatos, a Szerződésben rögzített szabadságok szempontjából lényeges követelményeknek, a Bizottság megjegyzi, hogy egy ilyen feltétel semmiképpen sem lehet hatással az összehasonlíthatósági elemzésre. Ezen elemzés annak értékelését igényli, hogy a csoport külföldi társaságainak nyújtott hitelekből származó nem kereskedési pénzügyi nyereség a CFC-szabályozás célkitűzésére tekintettel és egyébként azonos körülmények között ténybeli és jogi szempontból összehasonlítható-e a harmadik félnek vagy a csoport egyesült királyságbeli társaságainak nyújtott hitelekből származó nem kereskedési pénzügyi nyereséggel. Az azonos körülmények követelménye minden összehasonlíthatósági elemzés nyilvánvaló követelménye, mivel ha az egyik helyzetbe további szempontokat vonunk be, a másikba azonban nem, ez elkerülhetetlenül hatással lesz a két helyzet összehasonlíthatóságára, hiábavalóvá téve ezzel az értékelést. Más szóval, az említett feltétel bevonható ugyan az összehasonlíthatósági elemzésbe, de csak akkor, ha azt mindkét fél esetében alkalmazzák, vagyis egy minősített hitelviszonyokból származó nem kereskedési pénzügyi nyereségre szert tevő, az üzlethelyiségekkel kapcsolatos követelményeknek megfelelő CFC és egy más típusú nem kereskedési pénzügyi nyereségre szert tevő, az üzlethelyiségekkel kapcsolatos követelményeknek megfelelő másik CFC közötti összehasonlítás esetén. Ebben az esetben az előbbi még mindig kedvezőbb bánásmódban részesülne a kifogásolt intézkedés alapján annak ellenére, hogy összehasonlítható jogi és ténybeli helyzetben van a CFC-szabályozás célkitűzésére tekintettel.

(150) A Bizottság ezért azt a következtetést vonja le, hogy az Egyesült Királyság CFC-szabályozásának kifejezetten a nem kereskedési pénzügyi nyereségre vonatkozó, díjfizetési kötelezettséggel kapcsolatos rendelkezései különbséget tesznek egyrészt a minősített hitelviszonyokból származó nem kereskedési pénzügyi nyereségre szert tevő CFC-vel rendelkező, a 9. fejezet alapján kérelem előterjesztésére jogosult díjköteles gazdálkodó szervezetek, másrészt pedig a passzív hitelekből származó nem kereskedési pénzügyi nyereségre szert tevő CFC-vel rendelkező díjköteles gazdálkodó szervezetek között. A két helyzet valójában jogi és ténybeli szempontból összehasonlítható az Egyesült Királyság CFC-szabályozása által kitűzött célra, vagyis az egyesült királyságbeli társaságiadó-alap azáltal történő védelmére tekintettel, hogy díjat vetnek ki az egyesült királyságbeli tevékenységekből és eszközökből származó, az Egyesült Királyságból külföldi illetőségű kapcsolt gazdálkodó szervezetekhez mesterségesen átirányított nyereségre.

(151) Ezen indokok alapján a kifogásolt intézkedés eltérést jelent az Egyesült Királyság CFC-rendszerének általános szabályától. A kifogásolt intézkedés mentesíti a minősített hitelviszonyból származó nem kereskedési pénzügyi nyereségre szert tevő CFC-vel rendelkező, a 9. fejezet alapján kérelmet előterjesztő díjköteles gazdálkodó szervezeteket azon CFC-díj alól, amelyet rendes körülmények között meg kell fizetniük a nem kereskedési pénzügyi nyereségre szert tevő CFC-vel rendelkező díjköteles gazdálkodó szervezeteknek. Ez azt jelenti, hogy minden olyan díjköteles gazdálkodó szervezet, amely kérelmet terjesztett elő a 9. fejezet alapján, prima facie szelektív előnyhöz jutott.

6.4.3. *Az adórendszer jellegén és általános felépítésén alapuló igazolás*

(152) A referenciarendszertől eltérő intézkedés még igazolható lehet a referenciarendszer jellegére vagy általános felépítésére hivatkozással. Ez a helyzet akkor, ha az érintett tagállam bizonyítani tudja, hogy az intézkedés a referenciarendszer alap- vagy vezérlő elveinek közvetlen következménye, vagy a magában a rendszerben rejlő, a rendszer működéséhez és hatékonyságához szükséges mechanizmusok eredménye ([108]).

([106]) Ugyanott, 65. pont.
([107]) Ugyanott, 66. pont.
([108]) A Bíróság 2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítélete, C-78/08–C-80/08, ECLI: EU:C:2011:550, 69. pont.

(153) Emlékeztetni kell arra, hogy az Egyesült Királyság hatóságaira hárul az igazolhatóság bizonyításának terhe. A Bizottság ezért a következőkben azt vizsgálja meg, hogy az Egyesült Királyság hatóságai bizonyították-e a jelen ügyben igazoló ok fennállását. Az érdekeltek nem hivatkoztak az Egyesült Királyság által felhozottól eltérő igazoló okra.

(154) E tekintetben az Egyesült Királyság hatóságai lényegében két okra hivatkoznak a kifogásolt intézkedés a priori szelektív jellegének igazolása céljából. Először is azzal érvelnek, hogy az intézkedés célja annak biztosítása, hogy a rendszer mind a HMRC, mind az adózók számára kezelhető és alkalmazható legyen, másodszor pedig azzal, hogy az intézkedés biztosítja a Bíróság uniós alapvető szabadságokkal kapcsolatos ítélkezési gyakorlatának való megfelelést.

6.4.3.1. A pénzeszközök eredete történeti nyomon követésének összetettségén alapuló állítólagos igazolhatóságról

(155) Ami az első érvet illeti, az Egyesült Királyság hatóságai arra hivatkoznak, hogy a főszabály szerinti 75 %-os mentesség célja, hogy kezelje a CFC által nyújtott hitelek finanszírozására használt pénzeszközök eredete történeti nyomon követésének eredendő nehézségét és összetettségét. Ez különösen problematikus a multinacionális csoportok esetében, amelyeknél a finanszírozási ügyletek jellemzően összetett finanszírozási szerkezetet foglalnak magukban. Az Egyesült Királyság hatóságai ezzel kapcsolatban kifejtették, hogy csoportfinanszírozási társaságok létrehozására gyakran egy összetett átszervezés vagy felvásárlás részeként kerül sor, hogy azok hiteleit gyakran refinanszírozzák, konszolidálják, átváltják és átruházzák, hogy e társaságok gyakran rendelkeznek részesedéssel csoporton belüli külföldi műveletekben, részt kapva így a nyereségből, amelyből hitelek finanszírozhatók vagy refinanszírozhatók. Az Egyesült Királyság hatóságai szerint a hitelek finanszírozása nyomon követésének ezen összetettsége jellemző a multinacionális csoportok csoportfinanszírozási társaságaira.

(156) Az Egyesült Királyság hatóságai szerint mindezen jellemzők bonyolulttá és nehézzé teszik az 5. fejezet szerinti, az Egyesült Királysághoz kötődő tőkével kapcsolatos teszt alkalmazását az önértékelési rendszer hatálya alá tartozó egyesült királyságbeli adózók számára, de a HMRC számára is nehezen érvényesíthetővé teszik a tesztet.

(157) Az Egyesült Királyság hatóságai kifejtették, hogy az Egyesült Királyság jogalkotója ezért vezetett be eltérő szabályt a mesterségesen átirányított nyereség azonosítására és számszerűsítésére a minősített hitelviszonyból származó passzív kamat esetében, mely szabály könnyebben alkalmazható és érvényesíthető, megfelelően védi ugyanakkor az egyesült királyságbeli társaságiadó-alapot az Egyesült Királyság CFC-szabályozásának célkitűzésével összhangban. Az Egyesült Királyság hatóságai szerint ezen eltérő szabály ahelyett, hogy az Egyesült Királysághoz kötődő tőkéből való finanszírozáshoz kötné a CFC-díjat, ténylegesen feltárva a finanszírozás eredeti forrását, a CFC minősített hitelviszonyból származó nem kereskedési pénzügyi nyereségének meghatározott hányadára veti ki a CFC-díjat.

(158) Ezt a hányadot úgy kívánták meghatározni, hogy tükrözze, hogy adótermészetű indíték hiányában az ilyen csoportfinanszírozási CFC-t idegen tőke és saját tőke kombinációjából finanszírozták volna, miáltal a CFC idegen tőkéből történő finanszírozása kamatjövedelmet keletkeztetett volna az egyesült királyságbeli anyavállalatnál. Észrevételeiben az Egyesült Királyság kifejtette továbbá, hogy a 25 %-os díjjal (75 %-os mentességgel) kapcsolatos megközelítést egyeztetést követően és olyan piaci adatok alapján megállapított finanszírozási arányok széles körét mérlegelve fogadták el, amelyek 1:3 feltételezett idegen tőke/saját tőke arányra mutattak a teljes mértékben tőkefinanszírozású CFC-k esetében. A választott megközelítéssel összhangban és a túlzott figyelembevétel elkerülése érdekében a kifogásolt intézkedés megfelelő körülmények között lehetővé teszi a 75 %-os mentesség növelését (a 25 %-os figyelembevételi arány csökkentését), például annyiban, amennyiben a CFC bizonyítani tudja valós tények és körülmények alapján, hogy hiteleit több mint 75 %-ban nem az Egyesült Királyságból származó pénzeszközökből finanszírozza.

(159) A Bizottság megjegyzi, hogy a HMRC iránymutatásának a 9. fejezethez fűzött bevezető megjegyzései alátámasztják ezt a magyarázatot a következőket megállapítva:

> „A 9. fejezetben a nem kereskedési pénzügyi nyereség tekintetében biztosított mentességek bevezetésére a pénz multinacionális csoporton belüli helyettesíthetősége folytán felmerülő bonyolult kérdések kezelése érdekében került sor. A szabályok jelentős mértékben egy megközelítő értéket képeznek a csoport finanszírozási ügyletei pontos forrásának és történetének (nyomon követés), valamint azon mérték megállapítását illetően, amelyben ezek az Egyesült Királyságnak tudhatók be.” ([109])

(160) E tekintetben és az adókikerülés elleni szabályokra figyelemmel a Bizottság általánosságban el tudja fogadni, hogy egy *a priori* szelektív intézkedésről, amelyet különleges esetekre alkalmaznak annak biztosítása érdekében, hogy az adókikerülés elleni szabályok ezekben az esetekben kellőképpen szilárdak és ugyanakkor kezelhetők és

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

alkalmazhatók legyenek, valóban kijelenthető, hogy egy magában a CFC-szabályozásban rejlő, a szabályozás működéséhez és hatékonyságához szükséges mechanizmus eredménye, feltéve, hogy megfelel az arányosság elvének ([110]). Az a priori szelektív intézkedés ilyen esetben igazolható, és ezért nem teljesíti az érintett előnynek a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése által megkövetelt szelektivitásával kapcsolatos feltételt.

(161) Mint az a fenti 2.1.2. szakaszban megállapítást nyert, ezen elvekkel összhangban áll, hogy a CFC-szabályozás kockázatalapú kizárásokat alkalmaz a CFC-díj-fizetési kötelezettséggel kapcsolatos rendelkezések hatályának olyan helyzetekre való korlátozása érdekében, amelyek nagy kockázatot jelentenek az Egyesült Királyság államkincstára számára az adóbevételek kiesését illetően, vagy amelyek esetében nagy az esély a mesterséges jellegre. Hasonlóképpen, a Bizottság megjegyzi, hogy általános százalékos értékek és általános arányokon alapuló mechanikus szabályok alkalmazása az egyes esetek egyedi vizsgálata helyett elfogadható lehet bizonyos körülmények között, feltéve, hogy bebizonyosodik, hogy az egyes esetek egyedi vizsgálata összetett, költséges és terhes alakiságokkal járna, és feltéve, hogy az alkalmazott százalékos értékek és arányok megfelelnek az arányosság elvének. E tekintetben a Bizottság nem tudta meggyőzően cáfolni, hogy az Egyesült Királyság által az egyesült királyságbeli forrású CFC-tőke hányadának közelítő becslésére választott arány arányos volt, és egy eltérő, megfelelőbb arányt sem tudott sikeresen azonosítani.

(162) E megfontolások alapján és figyelembe véve az Egyesült Királyság hatóságai által a hivatalos vizsgálat során előadott érveket és magyarázatot, a Bizottság csak és kizárólag az „Egyesült Királysághoz kötődő tőkén" alapuló tesztet érintő részében elfogadja, hogy a kifogásolt intézkedésről kijelenthető, hogy biztosítja, hogy kifejezetten a minősített hitelviszonyból származó nem kereskedési pénzügyi nyereségre szert tevő CFC-k esetében a CFC-szabályozás kezelhető módon legyen alkalmazható anélkül, hogy a vállalkozásoknak és az Egyesült Királyság adóhatóságainak aránytalanul terhes nyomonkövetési tevékenységeket kellene végezniük, biztosítva ugyanakkor, hogy CFC-díj terhelje azon egyesült királyságbeli eszközökből származó nyereséget, amely észszerűen az Egyesült Királyságból mesterségesen elirányítottnak tekinthető. Ezen indokok alapján a Bizottság igazoltnak tekinti a kifogásolt intézkedés a priori szelektív jellegét, és ezért nem tekinti szelektívnek a kifogásolt intézkedést annyiban, amennyiben az 5. fejezet szerinti CFC-díj – egyébként aránytalanul terhes nyomonkövetési tevékenységet igénylő – azonosítása és mértékének meghatározása kizárólag a TIOPA 5. fejezetének 371EC. szakasza szerinti, az Egyesült Királysághoz kötődő tőkével kapcsolatos teszten alapul.

(163) A Bizottság mindazonáltal megjegyzi, hogy a nem kereskedési pénzügyi nyereség esetében a CFC-díj megállapítására irányuló, az „Egyesült Királysághoz kötődő tőkén" alapuló teszt csak az egyik az 5. fejezetben foglalt két általános teszt közül az Egyesült Királyság CFC-szabályozásában általánosan alkalmazott megközelítésen alapuló másik teszt, mégpedig a jelentős személyi funkciókkal kapcsolatos teszt mellett. A Bizottság emlékeztet arra, hogy e további tesztet annak biztosítása érdekében foglalták az 5. fejezetbe a jelentős személyi funkciókkal kapcsolatos általános teszt mellett, hogy azokban a helyzetekben is megfelelő CFC-díjat kelljen fizetni, amelyekben a nem kereskedési pénzügyi nyereség korlátozott jelentős személyi funkciók mellett keletkezik, illetve amelyekben a lényeges jelentős személyi funkciókat nehéz megállapítani.

(164) Azokban a helyzetekben, amelyekben a CFC-díj a jelentős személyi funkciókkal kapcsolatos teszt alkalmazásán alapul, és a minősített hitelviszonyokból származó nem kereskedési pénzügyi nyereség alapjául szolgáló eszközökkel és kockázatokkal kapcsolatos jelentős személyi funkciókat az Egyesült Királyságban látják el, a kifogásolt intézkedésben foglalt a priori szelektív mechanikus szabály alkalmazása nem igazolható. Ezekben a helyzetekben nem állnak fenn olyan, a CFC-szabályozásban rejlő mechanizmusok, amelyek egy mechanikus szabály alkalmazását szükségessé tennék a CFC-szabályozás működéséhez és hatékonyságához.

(165) A HMRC CFC-szabályozással kapcsolatos iránymutatása a jelentős személyi funkciók nem kereskedési pénzügyi nyereség esetében történő ellátásának helyével foglalkozva azt mutatja, hogy nincs szükség ilyen mechanikus szabályra:

> „A csoporton belüli nagy hitelek megújításával kapcsolatos aktív döntéshozatal megtervezésére és végrehajtására adott esetben a csoport külföldi vállalkozásfinanszírozási társaságánál is sor kerülhet, a befektetés csoporton belüli hitel útján történő megvalósításával kapcsolatos eredeti tervezés és döntéshozatal azonban továbbra is fontos tényező marad. *Az egyesült királyságbeli központtal rendelkező multinacionális csoporton belüli,*

([110]) Lásd például: Paint Graphos ítélet, C-78/08–C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, 69. és 73–75. pont; T-287/11 Heitkamp BauHolding GmbH kontra Európai Bizottság ítélet, ECLI:EU:T:2016:60, 160. pont.

például egy felvásárláshoz kapcsolódó jelentős strukturális hitelek esetében rendes körülmények között azt várjuk, hogy a főbb jelentős személyi funkciókat az Egyesült Királyságban látják el akkor is, ha a vállalkozásfinanszírozási/csoportfinanszírozási funkciókat máshol látják el. A finanszírozás rendelkezésre állása és formája fontos része a beruházásértékelési folyamatnak, amely akkor is szükségessé teszi a tevékenységi központ bevonását, ha a regionális központok és részlegek jelentős mértékű autonómiával rendelkeznek." ([111])

(166) Az az általános feltételezés, amely szerint a nagyobb, közép- és hosszú lejáratú vállalatközi hitelek esetében a minősített hitelviszonyokból származó nem kereskedési pénzügyi nyereséggel kapcsolatos jelentős személyi funkciókat általában a csoport finanszírozási funkciója keretében látják el, a HMRC iránymutatásának más részéből is kitűnik, amely azzal foglalkozik, hogy az ilyen adózóknak kell-e vagy sem kérniük a kifogásolt intézkedés alkalmazását:

„Várakozásaink szerint a sajáttőke-finanszírozású nagyobb, közép- és hosszú lejáratú hitelek esetében a hitel létrehozásával kapcsolatos jelentős személyi funkciókat és – az esetek többségében – a hitel folyamatos kezelését a csoport finanszírozási funkciója (a számvitellel, adózással, vállalkozásfinanszírozással, vállalati pénzügyekkel, valamint a fúziókkal és felvásárlásokkal vagy hasonló központi tevékenységekkel kapcsolatos funkció) keretében fogják ellátni, nem pedig elszigetelten a csoport vállalkozásfinanszírozási részlege. A gyakorlat azt mutatja, hogy az ilyen típusú hiteleket »a központból« tervezik és kezelik. Úgy tűnhet ugyan, hogy a tényleges hitelező hozta meg a hitelnyújtással kapcsolatos döntést, az esetek többségében azonban nem ő kezdeményezi vagy végzi el a csoporton belüli finanszírozási struktúrák megtervezését.

Ilyen helyzetekben ezért alapos vizsgálatot igényelnek az azzal kapcsolatos állítások, hogy a lényeges jelentős személyi funkciókat a hitelező vagy a csoport finanszírozási funkcióján kívüli egyéb szervezetek látták el. A nagy strukturális hitelek esetében várakozásaink szerint a jelentős személyi funkciók többségét, ha ugyan nem mindegyikét, az Egyesült Királyságban fogják ellátni." ([112])

(167) A vállalatközi finanszírozási műveletek, konkrét külföldi projektek és más típusú strukturált hitelek finanszírozása tehát rendes körülmények között operatív döntéshozatali és nyomonkövetési funkciókat igényel. Észszerű továbbá feltételezni, hogy a minősített hitelviszonyok e típusai szempontjából lényeges jelentős személyi funkciók szorosan kötődnek a multinacionális csoporton belüli finanszírozási funkció helyéhez.

(168) Azt is hangsúlyozni kell, hogy sem az Egyesült Királyság hatóságai, sem az érdekeltek nem állították, hogy nehéz lenne nyomon követni a nem kereskedési pénzügyi nyereséggel kapcsolatos jelentős személyi funkciókat, és hogy a 9. fejezet által előírt mentességeket igazolná a jelentős személyi funkciók helyének meghatározására irányuló terhes nyomonkövetési tevékenység elkerülésének szükségessége.

(169) Összefoglalva, a Bizottság elfogadja az Egyesült Királyság hatóságai által előadott igazolást, amely szerint a kifogásolt intézkedés elkerüli az aránytalanul terhes nyomonkövetési tevékenységeket, amiről elmondható, hogy egy magában a CFC-szabályozásban rejlő, a szabályozás működéséhez és hatékonyságához szükséges mechanizmus eredménye. Ezen igazolás azonban csak akkor fogadható el, ha az 5. fejezet szerinti CFC-díj kizárólag az „Egyesült Királysághoz kötődő tőkével" kapcsolatos teszten alapul. A Bizottság nem fogadja el ezen igazolást, amennyiben az 5. fejezet szerinti CFC-díj bármiféle aránytalan teher nélkül alkalmazható és megállapítható a jelentős személyi funkciókkal kapcsolatos teszt rendes betudási szabályainak alkalmazásával.

6.4.3.2. A Szerződésben rögzített szabadságoknak való megfelelés szükségességén alapuló állítólagos igazolhatóságról

(170) mivel – az előző preambulumbekezdésben összefoglaltak szerint – a Bizottság véleménye szerint a kifogásolt intézkedés részben igazolt, és e részében ezért nem szelektív, csak azt kell megvizsgálnia, hogy az Egyesült Királyság hatóságai által felhozott második érv – a Szerződésben rögzített szabadságoknak való megfelelés – igazolhatja-e a kifogásolt intézkedésnek az első érv alapján nem igazolt a priori szelektív jellegét. Ezért arra a kérdésre kell választ adni, hogy a minősített hitelviszonyból származó nem kereskedési pénzügyi nyereségre szert tevő CFC-vel rendelkező díjköteles gazdálkodó szervezetek esetében az Egyesült Királyságot terhelő azon uniós jogi kötelezettség, hogy nem alkalmazhat a belföldi illetőségű vállalkozásainak szabad letelepedését korlátozó intézkedéseket, igazolhatja-e az 5. fejezet szerinti általános tesztek alkalmazása helyett a kifogásolt intézkedésnek a CFC-díj megállapítására való alkalmazását olyan helyzetben, amelyben a minősített hitelviszonyból származó nem kereskedési pénzügyi nyereséggel kapcsolatos jelentős személyi funkciókat az Egyesült Királyságban látják el. A Bizottság véleménye szerint nem ez a helyzet.

(171) A külföldi leányvállalatok nyereségének csak a belföldi eszközöknek és tevékenységeknek betudható mértékben történő megadóztatása nem korlátozza a letelepedési szabadságot, mert az ugyanazokat az elveket követi, mint

([111]) HMRC Internal Manual, International Manual, INTM203380.
([112]) HMRC Internal Manual, International Manual, INTM203410.

amelyek a külföldi gazdálkodó szervezet nyereségének egy belföldi állandó telephelynek történő betudására vonatkozó jóváhagyott OECD-megközelítés alapjául is szolgálnak. E megközelítés a szokásos piaci ár elvén alapul. Valóban így működik az Egyesült Királyság CFC-szabályozása szerinti, jelentős személyi funkciókkal kapcsolatos elemzés. Az biztosítja, hogy egy CFC nyereségét CFC-díj terhelje, de csak az Egyesült Királyságból mesterségesen elirányított nyereség esetében, minek körében az ilyen mesterségesen átirányított nyereség azonosítása és számszerűsítése egy olyan teszten alapul, amely először azonosítja, hogy mely, a CFC nyereségének megtermelése szempontjából lényeges jelentős személyi funkciókat látják el az Egyesült Királyságban, majd a CFC nyereségének csak az Egyesült Királyságban ellátott lényeges jelentős személyi funkciókkal arányos részére vet ki CFC-díjat. A jelentős személyi funkciókkal kapcsolatos teszt e hatása miatt az ilyen teszten alapuló CFC-díj főszabály szerint összhangban áll a letelepedés szabadságára vonatkozó uniós jogi rendelkezésekkel a visszaélés fogalmának Bíróság általi meghatározására és pontosításaira tekintettel.

(172) Ami azt illeti, az előző preambulumbekezdésben levont következtetés összhangban áll az adókikerülés elleni irányelv 7. cikkének céljával, mely cikk arra kötelezi a tagállamokat, hogy vezessenek be nemzeti jogszabályaikban egy CFC-szabályozást. Mint azt a (43) preambulumbekezdés kifejti, ezen irányelv kétféle lehetőséget kínál a tagállamoknak CFC-szabályozásuk kialakítására. Az első lehetőség egy olyan szabályra vonatkozik, amely azokra a konkrét nyereségtípusokra irányul, amelyeket – ha alacsony adó terheli őket – meg kell adóztatni a CFC-szabályozás alapján. E szabályhoz egy „mentesítési záradék" kapcsolódik az adókikerülés elleni irányelv 7. cikke (2) bekezdésének a) pontjában: „Ez a pont nem alkalmazandó abban az esetben, ha a releváns tények és körülmények alapján az ellenőrzött külföldi társaság érdemi gazdasági tevékenységet folytat, és ehhez személyzettel, felszereltséggel, eszközállománnyal és helyiségekkel rendelkezik." E záradék célja az uniós szabadságoknak való megfelelés biztosítása a visszaélés fogalmának Bíróság általi meghatározására és pontosításaira tekintettel. A második lehetőség egy olyan szabályra vonatkozik, amely a jelentős személyi funkciókkal kapcsolatos teszten alapul, és amely alapján a CFC-nek az ellenőrzést gyakorló tagállamban ellátott jelentős személyi funkciókból származó nyereségét CFC-díjjal kell sújtani, ahogyan ezt az Egyesült Királyság CFC-szabályozása is teszi. Az adókikerülés elleni irányelv 7. cikke (2) bekezdésének a) pontja (a mentesítési záradék) nem véletlenül nem alkalmazandó e második lehetőségre. Ez azért van így, mert az uniós jogalkotó arra a következtetésre jutott, hogy pontosan az előző preambulumbekezdésben ismertetett indokok miatt nincs szükség ilyen mentesítési záradékra az uniós szabadságoknak való megfelelés biztosítása érdekében egy, a jelentős személyi funkciókon alapuló CFC-szabály esetében ([113]).

(173) mivel az 5. fejezet szerinti, a jelentős személyi funkciókkal kapcsolatos általános teszten alapuló CFC-díj kivetése nem korlátozza az uniós letelepedési szabadságot, az Egyesült Királyság második érve, amely szerint a kifogásolt intézkedésre szükség van a Szerződésben rögzített szabadságoknak való megfelelés biztosításához, megalapozatlan, és nem igazolja ezekben a helyzetekben az a priori szelektív bánásmódot.

(174) A Bizottság megállapítja, hogy a kifogásolt intézkedés a priori szelektív előnyhöz juttatja a minősített hitelviszonyokból származó nem kereskedési pénzügyi nyereségre szert tevő CFC-t ellenőrző egyesült királyságbeli társaságiadó-alanyokat olyan helyzetekben, amelyekben a nem kereskedési pénzügyi nyereség szempontjából lényeges jelentős személyi funkciókat az Egyesült Királyságban látják el, és ezen a priori szelektív előny nem igazolható sem az alkalmazható és kezelhető adókikerülés elleni szabályok szükségességével, sem a Szerződésben rögzített szabadságoknak való megfelelés szükségességével. Mivel az Egyesült Királyság hatóságai és az érdekeltek egyetlen más okra sem hivatkoztak az a priori szelektív előny igazolása érdekében, és a Bizottság sem talált hivatalos vizsgálata során más igazoló okot, a Bizottság megállapítja, hogy a kifogásolt intézkedésről – a jelen preambulumbekezdésben meghatározott mértékben – nem jelenthető ki sem az, hogy az Egyesült Királyság CFC-szabályozása belső alap- vagy vezérlő elveinek közvetlen következménye, sem pedig az, hogy az a magában az említett rendszerben rejlő, a rendszer működéséhez és hatékonyságához szükséges mechanizmusok eredménye. Ennyiben ezért a kifogásolt intézkedés nem igazolható a referenciarendszer jellegére és általános felépítésére hivatkozással.

6.4.4. *A szelektív előny fennállására vonatkozó következtetés*

(175) A jelen szakaszban ismertetett indokok alapján a Bizottság megállapítja, hogy a kifogásolt intézkedés szelektív előnyt biztosít a minősített hitelviszonyból származó nem kereskedési pénzügyi nyereséget mesterségesen egy CFC-hez átirányító egyesült királyságbeli társaságiadó-alanyok számára annyiban, amennyiben a nem kereskedési pénzügyi nyereség szempontjából lényeges jelentős személyi funkciók azonosíthatók, és azokat az Egyesült Királyságban látják el, azáltal, hogy mentesíti őket azon CFC-díj alól, amelyet ezen adózóknak egyébként meg kellett volna fizetniük a CFC-díj kivetésének az Egyesült Királyság CFC-szabályozása szerinti általános rendszere alapján.

([113]) A (EU) 2016/1164 irányelv.

6.4.5. *A kifogásolt program kedvezményezettjei*

(176) A kifogásolt program kedvezményezettjei a minősített hitelviszonyokból származó nem kereskedési pénzügyi nyereségre szert tevő CFC-t ellenőrző, egyesült királyságbeli gazdálkodó szervezetek annyiban, amennyiben a program a TIOPA 371EB. szakaszának (egyesült királyságbeli tevékenységek) hatálya alá tartozó, minősített hitelviszonyokból származó nem kereskedési pénzügyi nyereségre alkalmazandó. A Bizottság megjegyzi, hogy e gazdálkodó szervezetek mindegyike egy multinacionális csoport tagja, mivel mind a CFC-nek, mind a csoport minősített hitelviszony útján finanszírozott külföldi társaságának vagy társaságainak közös egyesült királyságbeli ellenőrzés alatt kell állniuk.

6.5. **A támogatás meglétére vonatkozó következtetés**

(177) A 6.1–6.4. szakaszban elvégzett elemzésre tekintettel a Bizottság megállapítja, hogy a kifogásolt intézkedés szelektív előnyt nyújt a program (176) preambulumbekezdésben meghatározott kedvezményezettjeinek, valamint azon multinacionális csoportoknak, amelyekhez azok tartoznak. A szelektív előny az Egyesült Királyságnak tudható be, azt állami forrásból finanszírozzák, az torzítja a versenyt, vagy azzal fenyeget, és alkalmas arra, hogy érintse az Unión belüli kereskedelmet. Ezért a kifogásolt program a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében állami támogatásnak minősül.

(178) Tekintve, hogy a kifogásolt intézkedés azon terhek csökkentését eredményezi, amelyeket rendes körülmények között éves tevékenységeik keretében a kedvezményezetteknek kellene viselniük, úgy tekintendő, hogy az működési támogatást nyújt a kedvezményezettek és azon multinacionális csoportok működéséhez, amelyekhez azok tartoznak.

(179) A Bizottság megjegyzi továbbá, hogy a programon a hivatalos vizsgálati eljárás ideje alatt végrehajtott – a 2.3. szakaszban említett – módosítások biztosítják, hogy 2019. január 1-jétől ne lehessen kérni a kifogásolt intézkedés alkalmazását a minősített hitelviszonyokból származó, olyan eszközökön és kockázatokon alapuló nem kereskedési pénzügyi nyereség tekintetében, amelyekkel kapcsolatban az Egyesült Királyságban látják el a lényeges jelentős személyi funkciókat. Mivel e módosítások az állami támogatási szabályokkal összeegyeztethetővé teszik a programot, a Bizottságnak nincs kifogása a 2019. január 1-jétől fennálló módosított rendszerrel kapcsolatban.

6.6. **A támogatás jogellenessége**

(180) A Szerződés 108. cikkének (3) bekezdése szerint a tagállamoknak tájékoztatniuk kell a Bizottságot minden támogatás nyújtására irányuló szándékról (bejelentési kötelezettség), és a tervezett intézkedéseket csak akkor hajthatják végre, miután a Bizottság a vizsgált tervezetekről végső döntést hozott (felfüggesztési kötelezettség).

(181) A kifogásolt intézkedést 2013. január 1-jén, jóval a Szerződés egyesült királyságbeli hatálybalépését követően hajtották végre, és az a többi feltételt sem teljesíti ahhoz, hogy a EU/2015/1589 eljárási rendelet 1. cikkének b) pontja alapján létező támogatásnak lehessen tekinteni. A kifogásolt intézkedés ezért új támogatási programot képez.

(182) A Bizottság megjegyzi, hogy az Egyesült Királyság nem tájékoztatta arról a szándékáról, hogy a kifogásolt intézkedés keretében támogatást kíván nyújtani, és a Szerződés 108. cikkének (3) bekezdése alapján rá háruló felfüggesztési kötelezettségnek sem tett eleget. A kifogásolt intézkedés ezért az (EU) 2015/1589 rendelet 1. cikkének f) pontja értelmében jogellenes támogatást képez.

6.7. **A támogatás összeegyeztethetősége**

(183) Az állami támogatás a belső piaccal összeegyeztethetőnek tekintendő, ha a Szerződés 107. cikkének (2) bekezdésében felsorolt kategóriák valamelyikébe tartozik, és a belső piaccal összeegyeztethetőnek lehet tekinteni, ha a Bizottság megállapította, hogy a Szerződés 107. cikkének (3) bekezdésében felsorolt kategóriák valamelyikébe tartozik. A támogatást nyújtó tagállamra hárul azonban annak bizonyítása, hogy az általa nyújtott állami támogatás a Szerződés 107. cikkének (2) vagy (3) bekezdése vagy 106. cikkének (2) bekezdése alapján összeegyeztethető a belső piaccal.

(184) Sem az Egyesült Királyság, sem az érdekeltek nem hoztak fel olyan indokot, amely lehetővé tenné annak megállapítását, hogy a kifogásolt intézkedés összeegyeztethető a belső piaccal.

(185) A jelen ügyben a Bizottság nem lát olyan indokot, amely alapján a kifogásolt intézkedés összeegyeztethető lenne a belső piaccal. Ezenkívül, ahogyan azt a (178) preambulumbekezdés kifejti, úgy tekintendő, hogy a kifogásolt program működési támogatást nyújt. Az általános szabály szerint egy ilyen támogatás általában nem tekinthető a Szerződés 107. cikkének (3) bekezdése értelmében a belső piaccal összeegyeztethetőnek, amennyiben nem mozdítja elő egyes gazdasági tevékenységek vagy gazdasági területek fejlődését. A kifogásolt intézkedés alapján nyújtott előnyök ezenfelül időben nem korlátozottak, és idővel nem csökkennek, valamint nem olyan mértékűek, amely az érintett területeken a piac nem megfelelő gazdasági működésének orvoslásához vagy egy közérdekű cél eléréséhez szükséges és arányos lenne.

(186) Következésképpen a kifogásolt program annyiban, amennyiben állami támogatást képez, összeegyeztethetetlen a belső piaccal.

7. AZ ÁLLAMI TÁMOGATÁS VISSZATÉRÍTÉSE

(187) A Szerződéssel és a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatával összhangban abban az esetben, ha a Bizottság egy intézkedést jogellenes és a belső piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatásnak minősít, hatáskörrel rendelkezik arra, hogy a tagállamot felkérje a korábbi piaci helyzet helyreállítására. Erre az állami támogatás visszatérítése ([114]) és a támogatási intézkedés eltörlése útján kerül sor ([115]).

(188) Az (EU) 2015/1589 rendelet 16. cikkének (1) bekezdése ennek megfelelően arra kötelezi a Bizottságot, hogy rendelje el a jogellenes és a belső piaccal összeegyeztethetetlen támogatások visszatérítését. E rendelkezés azt is előírja, hogy az érintett tagállamnak meg kell hoznia a szükséges intézkedéseket a belső piaccal összeegyeztethetetlennek talált jogellenes támogatás visszavételére. Az EU/2015/1589 rendelet 16. cikkének (2) bekezdése megállapítja, hogy a visszatérítésre kerülő támogatás magában foglalja a kamatot, amely attól a naptól esedékes, amikor a jogellenes támogatást a kedvezményezett rendelkezésére bocsátották, addig a napig, amíg az ténylegesen visszafizetésre nem került. A 794/2004/EK bizottsági rendelet részletesen bemutatja a visszafizettetési kamatok számítására alkalmazandó módszereket ([116]). Végül pedig az EU/2015/1589 rendelet 16. cikkének (3) bekezdése szerint „a visszatérítést késedelem nélkül és az érintett tagállam nemzeti joga szerinti eljárás keretében kell végrehajtani, feltéve, hogy e rendelkezések lehetővé teszik a Bizottság határozatának azonnali és hatékony végrehajtását”.

(189) A Bizottság megjegyzi továbbá, hogy a kifogásolt intézkedés 2019. január 1-jétől már nem hatályos.

7.1. **Nem áll fenn bizalomvédelem**

(190) Az EU/2015/1589 rendelet 16. cikkének (1) bekezdése arról is rendelkezik, hogy a Bizottság nem követeli meg a támogatás visszatérítését, amennyiben az ellentétes az uniós jog valamelyik általános elvével.

(191) Még ha az Egyesült Királyság hatóságai és az érdekeltek nem hivatkoztak is kifejezetten arra, hogy a visszatérítést kizárja a bizalomvédelem elve, a Bizottság megvizsgálja ezen elv esetleges alkalmazását. E tekintetben a Bizottság megjegyzi, hogy az Egyesült Királyság hatóságai 2009-ben és 2014-ben kapcsolatban álltak a Bizottság szolgálataival a CFC-szabályozás módosítása kapcsán ([117]). Ennek során – mint arra az egyik érdekelt utalt – hivatalos levélváltásra került sor annak kérdésével kapcsolatban, hogy az Egyesült Királyság által a korábbi (2013 előtti) CFC-szabályozásán elvégzett módosítások megfelelően kezelték-e azt az Egyesült Királyságot terhelő kötelezettséget, hogy meg kell felelnie a Bíróság Cadbury Schweppes ítéletének.

(192) A bizalomvédelem elve minden olyan magánszemélyt érint, akiben a hatáskörrel rendelkező uniós intézményektől kapott határozott, feltétlen és ellentmondásmentes ígéret megalapozott várakozásokat kelthet. Ezen ígéreteknek összhangban kell állniuk a hatályos jogszabályokkal ([118]).

(193) A szóban forgó esetben a Bizottság szolgálatai és az Egyesült Királyság hatóságai között a (191) preambulumbekezdésben említett összefüggésben zajlott levélváltás nem tekinthető úgy, mint amely határozott és feltétlen ígéretet tett azt illetően, hogy a csoportfinanszírozási mentesség megfelel az állami támogatásra vonatkozó uniós rendelkezéseknek. A levélváltásra nem az uniós állami támogatási szabályok megvitatásával összefüggésben és különösen nem a Szerződés 108. cikkének (2) bekezdése szerinti hivatalos eljárás keretében került sor. A CFC-vel kapcsolatos eszmecserék a Cadbury Schweppes ügyhöz kapcsolódtak, amelynek tárgyát a CFC letelepedési szabadságának esetleges megsértése képezte. Az Egyesült Királyság vagy a program kedvezményezettjei tehát semmiféle ígéretet nem kaphattak e levelekkel összefüggésben azt illetően, hogy a 2013-ban bevezetett CFC-szabályozás vagy – konkrétabban – a kifogásolt intézkedés nem minősül állami támogatásnak.

([114]) Spanyolország kontra Bizottság ítélet, C-278/92, ECLI:EU:C:1994:325, 75. pont.
([115]) Residex Capital IV CV ítélet, C-275/10, ECLI:EU:C:2011:814, 45–47. pont.
([116]) A Bizottság 794/2004/EK rendelete (2004. április 21.) az EK-Szerződés 93. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló 659/1999/EK tanácsi rendelet végrehajtásáról (HL L 140., 2004.4.30., 1. o.).
([117]) 2010. március 22-i felszólító levél, C(2010) 1521; 2011. május 20-i indokolással ellátott vélemény, C(2011) 3275 végleges.
([118]) A Bíróság 2011. március 24-i ISD Polska és társai kontra Bizottság ítélete, C-369/09 P, ECLI:EU:C:2011:175, 123. pont; a Bíróság 2010. december 16-i Kahla Thüringen Porzellan kontra Bizottság ítélete, C-537/08 P, ECLI:EU:C:2010:769, 63. pont; a Bíróság 2008. december 16-i Masdar (UK) kontra Bizottság ítélete, C-47/07 P, ECLI:EU:C:2008:726, 34. és 81. pont.

7.2. **Nem sérülnek az uniós jog egyéb alapelvei**

(194) Ami az egyes érdekeltek által azzal kapcsolatban megfogalmazott aggályokat illeti, hogy a visszatérítés a Szerződésben rögzített szabadságok megsértésével járhat, a Bizottság emlékeztet arra, hogy az annak kikényszerítésére vonatkozó kötelezettsége, hogy egy adóintézkedés megfeleljen a Szerződés állami támogatási szabályainak, sohasem vezethet a Szerződés más különös rendelkezéseivel ellentétes eredményre ([119]). A Bizottság azon kötelezettsége, hogy tiszteletben tartsa az állami támogatásra vonatkozó uniós rendelkezések és a Szerződés többi rendelkezése közötti összhangot, különösen fennáll azon esetben, amikor a többi rendelkezés ugyancsak a torzításmentes verseny belső piacon való biztosítására irányul, mint a Szerződés 49. cikke, amelynek célja a letelepedés szabadságának, valamint valamely tagállam másik tagállamban letelepedett gazdasági szereplői és az utóbbi tagállam gazdasági szereplői közötti szabad versenynek a megóvása ([120]).

(195) Amint az azonban a (170)–(174) preambulumbekezdésben megállapítást nyer, a kedvezményezetteknek a CFC-díj alóli mentesség bevezetése útján nyújtott jogellenes támogatást nem igazolják a letelepedés szabadságán alapuló megfontolások, mert önmagában egy ilyen díj kivetése nem sérti az említett szabadságot. Következésképpen mivel a díj kivetése nem sérti az említett belső piaci szabadságot, a megfelelő CFC-díj visszatérítésének a kifogásolt intézkedés előnyeit élvező társaságoktól való megkövetelése nem tekinthető az említett szabadság megsértésének. Az elmaradt CFC-díjnak a csoportfinanszírozási mentességet igénybe vevő társaságok általi visszatérítésére szükség van az egyenlő versenyfeltételek belső piaci helyreállításához. Mivel a csoportfinanszírozási mentesség visszatérítendő támogatásnak minősítése teljes mértékben összhangban áll a Szerződés alapvető szabadságok megóvására irányuló rendelkezéseivel, a Bizottság véleménye szerint a támogatás visszatérítését nem zárja ki az uniós jog valamelyik alapelve ([121]).

(196) Az Egyesült Királyság hatóságai és az érdekeltek nem hivatkoztak másik általános elvre, és a jelen esetben semmi sem utal ilyen jogsértésre.

(197) Nem állnak tehát rendelkezésre olyan indokok vagy érvek, amelyek megakadályozhatnák vagy korlátozhatnák a kifogásolt program alkalmazása útján nyújtott támogatás visszatérítését.

7.3. **A visszatérítendő támogatási összeg megállapításának módszere**

(198) A visszatéríttetés arra irányul, hogy helyreállítsa a támogatásnak a kedvezményezett rendelkezésére bocsátása előtt a belső piacon fennállt helyzetet ([122]). Ezzel összefüggésben a Bíróság megállapította, hogy ezt a célkitűzést teljesítettnek kell tekinteni, ha a kedvezményezett visszafizette a jogellenes támogatással nyújtott összegeket, ezáltal elveszítve azt az előnyt, amelyet a piacon versenytársaival szemben élvezett, és a támogatás nyújtása előtti helyzet helyreáll ([123]).

(199) Az uniós jog egyetlen rendelkezése sem írja elő, hogy a Bizottság, amikor a belső piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánított támogatás visszatérítését rendeli el, állapítsa meg a visszatérítendő támogatás pontos összegét. Ehelyett elegendő, ha a Bizottság határozata olyan információt tartalmaz, amely lehetővé teszi a határozat címzettje számára, hogy jelentős nehézség nélkül maga állapítsa meg ezt az összeget ([124]).

(200) Egy adóügyi intézkedések vagy más terhek formájában nyújtott jogellenes állami támogatás esetén a visszatérítendő összeget a ténylegesen befizetett adó összege és az általában alkalmazandó szabály szerint fizetendő összeg összehasonlítása alapján kell kiszámítani. Azon adóösszeg megállapításához, amelyet megfizettek volna, ha a (176) preambulumbekezdésben említett kedvezményezettek nem alkalmazták volna a kifogásolt intézkedést, az Egyesült Királyság hatóságainak újra meg kell állapítaniuk a kifogásolt intézkedés előnyeit élvező gazdálkodó szervezetek adókötelezettségét minden egyes olyan adóév tekintetében, amelyben élvezték az említett intézkedés előnyeit. A szóban forgó gazdálkodó szervezetek az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező, egy minősített hitelviszonyból származó nem kereskedési pénzügyi nyereségre szert tevő CFC-t ellenőrző gazdálkodó szervezetek annyiban, amennyiben a nem kereskedési pénzügyi nyereség alapjául szolgáló eszközök és kockázatok szempontjából lényeges jelentős személyi funkciókat az Egyesült Királyságban látják el, és e szervezetek a 9. fejezet 371IJ. szakasza szerinti kérelmet terjesztettek elő.

([119]) 1980. május 21-i Bizottság kontra Olaszország ítélet, 73/79, ECLI:EU:C:1980:129, 11. pont; 2000. szeptember 19-i Németország kontra Bizottság ítélet, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, 78. pont; 2001. január 31-i Weyl Beef Products és társai kontra Bizottság ítélet, T-197/97 és T-198/97, ECLI:EU:T:2001:28, 75. pont.

([120]) 2015. május 13-i Niki Luftfahrt kontra Bizottság ítélet, T-511/09, ECLI:EU:T:2015:284, 215. pont.

([121]) Salzgitter kontra Bizottság ítélet, T-308/00 RENV, ECLI:EU:T:2013:30.

([122]) Lásd: a Bíróság 2012. december 11-i Bizottság kontra Spanyolország („Magefesa II") ítélete, C-610/10, ECLI:EU:C:2012:530, 105. pont.

([123]) Lásd: a Bíróság 1995. április 4-i Bizottság kontra Olaszország („Alfa Romeo") ítélete, C-348/93, ECLI:EU:C:1995:95, 27. pont.

([124]) Bizottság kontra Franciaország ítélet, C-441/06, ECLI:EU:C:2007:616, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

(201) Az egyes kedvezményezettek által visszatérítendő támogatási összegek meghatározásakor figyelembe kell venni:

— a 9. fejezet 371IJ. szakasza szerinti kérelem előterjesztésének következményeként megtakarított adóösszeget, valamint

— az ezen összegre eső konszolidált kamatot attól a naptól számítva, amikor a támogatást a kedvezményezettek rendelkezésére bocsátották. Az egyes adóévek tekintetében a támogatást attól a naptól kezdve kell a kedvezményezett rendelkezésére állónak tekinteni, amikor a megfizetetlen adó esedékes lett volna a kérelem előterjesztésének hiányában.

(202) A valamely konkrét adóévben megtakarított adóösszeget az alábbiak szerint kell kiszámítani:

— az azon minősített hitelviszonyokból származó nem kereskedési pénzügyi nyereséget terhelő CFC-díj, amelyet tartalmazott volna a társaság adóbevallása, ha nem terjesztette volna elő a 9. fejezet 371IJ. szakasza szerinti kérelmet, mínusz

— az ugyanezen nyereségre tényleges kivetett CFC-díj.

(203) Azt a CFC-díjat, amely a kedvezményezettet terhelte volna, ha a kedvezményezett nem terjesztette volna elő a 9. fejezet 371IJ. szakasza szerinti kérelmet, az Egyesült Királyságnak az Egyesült Királyságban abban az időpontban alkalmazandó CFC-szabályozást tartalmazó általános társaságiadó-rendszere alapján kell kiszámítani, amikor a támogatást nyújtott támogatásnak kellett tekinteni, és tekintettel a kedvezményezett tényleges ténybeli és jogi helyzetére. Nem vehetők figyelembe olyan eltérő ténybeli és jogi körülményeken alapuló hipotetikus alternatív helyzetek, amelyeket a kedvezményezett akkor választott volna, ha nem lett volna lehetősége a 9. fejezet 371IJ. szakasza szerinti kérelmet előterjeszteni ([125]).

(204) A jogellenes és a belső piaccal összeegyeztethetetlen támogatás visszatérítésének kötelezettsége arra az időszakra terjed ki, amely a 2013-as adóévtől azon adóévig tart, amelyben az egyes kedvezményezettek utoljára igénybe vették a támogatási intézkedést. A Bizottság úgy tekinti, hogy a program 2018. december 31-ig volt hatályban. A jelen határozatról szóló értesítés napjától kezdődően a díjköteles gazdálkodó szervezetek adóbevallásainak megvizsgálása során az Egyesült Királyság hatóságainak el kell utasítaniuk a 9. fejezet 371IJ. szakasza alapján teljes vagy részleges mentesség iránt előterjesztett minden kérelmet annyiban, amennyiben a nem kereskedési pénzügyi nyereség alapjául szolgáló eszközökkel és kockázatokkal kapcsolatos jelentős személyi funkciókat az Egyesült Királyságban látják el.

8. **KÖVETKEZTETÉSEK**

(205) A Bizottság következtetésképpen megállapítja, hogy az Egyesült Királyság a Szerződés 108. cikke (3) bekezdésének megsértésével jogellenesen hajtotta végre a kifogásolt intézkedést az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező egyes társaságok javára. A Bizottság ezenkívül megállapítja, hogy a csoportfinanszírozási mentesség a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében a belső piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatásnak minősül annyiban, amennyiben a TIOPA 371EB. szakaszának (egyesült királyságbeli tevékenységek) hatálya alá tartozó, minősített hitelviszonyokból származó nem kereskedési pénzügyi nyereségre alkalmazandó. Az (EU) 2015/1589 rendelet 16. cikke alapján az Egyesült Királyság köteles visszatéríttetni a csoportfinanszírozási mentesség kedvezményezettjeinek nyújtott minden támogatást,

ELFOGADTA EZT A HATÁROZATOT:

1. cikk

A Taxes Acts-ben a Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 9A. részének 9. fejezeteként szabályozott csoportfinanszírozási mentesség program a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében vett támogatásnak minősül annyiban, amennyiben a TIOPA 9A. része 371EB. szakaszának (egyesült királyságbeli tevékenységek) hatálya alá tartozó, minősített hitelviszonyokból származó nem kereskedési pénzügyi nyereségre alkalmazandó. A program nem minősül támogatásnak, ha azt a TIOPA 9A. része 371EC. szakaszának (az Egyesült Királyságból eredő tőkebefektetés) hatálya alá tartozó, a TIOPA 9A. része 371EB. szakaszának (egyesült királyságbeli tevékenységek) hatálya alá pedig nem tartozó, minősített hitelviszonyokból származó nem kereskedési pénzügyi nyereségre alkalmazzák. Amennyiben a csoportfinanszírozási mentesség program támogatásnak minősül, annyiban a program az (EU) 2015/1589 rendelet 1. cikkének d) pontja értelmében vett „támogatási programot” képez. A támogatási program keretében nyújtott támogatás összeegyeztethetetlen a belső piaccal, és az Egyesült Királyság a Szerződés 108. cikke (3) bekezdésének megsértésével jogellenesen hajtotta végre azt.

2. cikk

(1) Az Egyesült Királyság a támogatás kedvezményezettjeivel köteles visszatéríttetni minden olyan, a belső piaccal összeegyeztethetetlen támogatást, amelyre a támogatási program keretében került sor.

([125]) 2005. december 15-i Unicredito Italiano ítélet, C-148/04, ECLI:EU:C:2005:774.

(2) A visszatérítendő összeget a szóban forgó kedvezményezett rendelkezésére bocsátásának időpontjától a visszatérítés tényleges időpontjáig tartó időszakra vonatkozóan kamat terheli. A jelen cikk alkalmazásában a támogatást minden egyes évben azon a napon kell a kedvezményezett rendelkezésére bocsátottnak tekinteni, amely napon esedékes lett volna annak az adónak a megfizetése, amely a támogatási program következtében maradt el az adott adóévben.

(3) A visszatérítendő összegek kamatait a 794/2004/EK rendelet V. fejezetével összhangban konszolidált alapon kell kiszámítani.

(4) Az Egyesült Királyság a jelen határozatról szóló értesítés napjától kezdődően megszünteti a támogatási program keretében nyújtott támogatás valamennyi függőben lévő kifizetését, és felhagy a támogatási program előnyének nyújtásával.

(5) Az 1. cikk nem alkalmazandó a kifogásolt intézkedés alapján nyújtott támogatásra, ha a támogatás nyújtásának időpontjában a támogatás megfelelt az 1407/2013/EU bizottsági rendeletben ([126]) meghatározott feltételeknek.

3. cikk

(1) A 2. cikk szerinti támogatást azonnal és ténylegesen vissza kell téríteni.

(2) Az Egyesült Királyság gondoskodik e határozatnak a határozatról szóló értesítéstől számított négy hónapon belüli teljes végrehajtásáról.

4. cikk

(1) Az Egyesült Királyság az e határozatról szóló értesítéstől számított két hónapon belül benyújtja a Bizottságnak az alábbi információkat:

a) azoknak a kedvezményezetteknek a listája, amelyek a támogatási program keretében támogatásban részesültek;

b) azoknak az adózóknak a listája, amelyek a csoportfinanszírozási mentességet a TIOPA 9A. része 371EC. szakaszának (az Egyesült Királyságból eredő tőkebefektetés) hatálya alá tartozó, a TIOPA 9A. része 371EB. szakaszának (egyesült királyságbeli tevékenységek) hatálya alá pedig nem tartozó, minősített hitelviszonyokból származó nem kereskedési pénzügyi nyereségre alkalmazták;

c) minden egyes kedvezményezett esetében a kedvezményezett adókötelezettségének a társaságiadó-bevallás alapján történő megállapítása során ténylegesen kivetett CFC-díj minden olyan adóév tekintetében, amelyben a kedvezményezett alkalmazta a csoportfinanszírozási mentességet, valamint a vonatkozó társaságiadó-bevallások ([127]);

d) minden egyes kedvezményezett esetében az a CFC-díj, amelyet kivetettek volna rá, ha nem alkalmazta volna a csoportfinanszírozási mentességet, ideértve az alapul szolgáló számításokat is, minden olyan adóév tekintetében, amelyben a kedvezményezett alkalmazta a csoportfinanszírozási mentességet;

e) az egyes kedvezményezettek által visszatérítendő teljes támogatási összeg és annak részletes számítása (támogatási tőkeösszeg és visszatérítési kamat);

f) az azt igazoló dokumentumok, hogy a kedvezményezetteket felszólították a támogatás visszatérítésére.

(2) Az Egyesült Királyság minden egyes kedvezményezett esetében alátámasztó bizonyítékot szolgáltat a Bizottság részére annak igazolására, hogy milyen módon számította ki azt a mértéket, amelyben a minősített hitelviszonyokból származó nem kereskedési pénzügyi nyereség a TIOPA 9A. része 371EB.szakaszának hatálya alá tartozik.

(3) Az Egyesült Királyság a jelen cikk (1) bekezdésének b) pontjában említett minden egyes adózó esetében alátámasztó bizonyítékot szolgáltat a Bizottság részére annak igazolására, hogy a minősített hitelviszonyokból származó nem kereskedési pénzügyi nyereség a TIOPA 9A. része 371EC. szakaszának hatálya alá tartozik, a TIOPA 9A. része 371EB. szakaszának hatálya alá pedig nem tartozik.

(4) Az Egyesült Királyság folyamatosan tájékoztatja a Bizottságot az e határozat végrehajtása érdekében tett nemzeti intézkedésekről, amíg a 2. cikk szerinti támogatás visszatérítése be nem fejeződött. A Bizottság kérésére az Egyesült Királyság haladéktalanul tájékoztatja a Bizottságot azokról a már végrehajtott vagy végrehajtani tervezett nemzeti intézkedésekről, amelyek a jelen határozatnak való megfelelést célozzák, ideértve a kedvezményezettek által már visszatérített támogatási összegekre és visszatérítési kamatokra vonatkozó részletes tájékoztatást is.

([126]) A Bizottság 1407/2013/EU rendelete (2013. december 18.) az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. és 108. cikkének a csekély összegű támogatásokra való alkalmazásáról (HL L 352., 2013.12.24., 1. o.).

([127]) Ideértve a társaság adóbevallásának (pl. CT600B formanyomtatvány) előkészítő anyagait és vonatkozó pótlapjait is.

5. cikk

Ennek a határozatnak Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága a címzettje.

Kelt Brüsszelben, 2019. április 2-án.

a Bizottság részéről
Margrethe VESTAGER
a Bizottság tagja