

PÄÄTÖKSET

KOMISSION PÄÄTÖS (EU) 2019/700,

annettu 19 päivänä joulukuuta 2018,

valtiontuesta SA.34914 (2013/C), jonka Yhdistynyt kuningaskunta on toteuttanut Gibraltarin yhtiöverojärjestelmän osalta

(tiedoksiannettu numerolla C(2018) 7848)

(Ainoastaan englanninkielinen teksti on todistusvoimainen)

EUROOPAN KOMISSIO, joka

ottaa huomioon Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen ja erityisesti sen 108 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan,

ottaa huomioon Euroopan talousalueesta tehdyn sopimuksen ja erityisesti sen 62 artiklan 1 kohdan a alakohdan,

on kehottanut asianomaisia esittämään huomautuksensa ⁽¹⁾,

sekä katsoo seuraavaa:

1. MENETTELY

- (1) Komissio vastaanotti 1 päivänä kesäkuuta 2012 Espanjan viranomaisilta kantelun, joka koski vuonna 2010 säädettyä uutta tuloverolakia (jäljempänä 'vuoden 2010 tuloverolaki') Gibraltarilla.
- (2) Lokakuun 16 päivänä 2013 komissio aloitti muodollisen tutkintamenettelyn sen selvittämiseksi, suosiiko passiivista korkoa ja rojalteja koskeva vuoden 2010 tuloverolakiin perustuva verovapautus valikoivasti tiettyjä yrityksiä unionin valtiontukisääntöjen vastaisesti (menettelyn vireillepanoa koskevaan päätökseen viitataan tässä päätöksessä ilmauksella "menettelyn aloittamista koskeva päätös") ⁽²⁾.
- (3) Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset toimittivat 4 päivänä joulukuuta 2013 komissiolle muistion rojaltituloja koskevasta vapautuksesta sekä Gibraltarin hallituksen laatiman lakiehdotuksen, jolla vuoden 2010 tuloverolakia muutettiin siten, että rojaltituloista tuli Gibraltarilla veronalaisia. Gibraltarin viranomaiset täydensivät näitä tietoja pyynnöstä sähköpostiviesteillä, jotka oli päivätty 6, 12 ja 16 päivänä joulukuuta 2013.
- (4) Joulukuun 16 päivänä 2013 Gibraltarin viranomaiset pyysivät lisäaikaa menettelyn aloittamista koskevaan päätökseen liittyvien huomautusten toimittamiselle 17 päivään tammikuuta 2014 saakka. Komissio hyväksyi tämän pyynnön samana päivänä.
- (5) Yhdistynyt kuningaskunta toimitti 20 päivänä joulukuuta 2013 huomautuksia SEUT-sopimuksen 108 artiklan 2 kohdan mukaisen menettelyn aloittamisesta. Kolmannen osapuolen huomautuksia menettelystä lähettivät Espanjan työnantajaliitto (C.E.O.E ⁽³⁾), Saksa, Espanja sekä Gibraltarin hallitus 27 päivänä joulukuuta 2013, 27 päivänä joulukuuta 2013, 6 päivänä tammikuuta 2014 ja 17 päivänä tammikuuta 2014.
- (6) Gibraltarin viranomaiset toimittivat komissiolle 7 päivänä tammikuuta 2014 päivätyssä sähköpostiviestissä jäljennöksen 24 päivänä joulukuuta 2013 voimaan tulleesta vuoden 2013 tuloverolain muutoksesta, jolla vuoden 2010 tuloverolakia muutettiin rojaltien verotuksen osalta.
- (7) Komissio pyysi 16 päivänä huhtikuuta 2014 päivätyllä kirjeellä Yhdistynyttä kuningaskuntaa toimittamaan huomautuksensa havainnoista, joita kolmannet osapuolet olivat esittäneet muodollisen menettelyn aloittamisesta. Yhdistynyt kuningaskunta vastasi 2 päivänä kesäkuuta 2014 päivätyllä kirjeellä pidennetyssä määräajassa.

⁽¹⁾ EUVL C 348, 28.11.2013, s. 184, ja EUVL C 369, 7.10.2016, s. 55.

⁽²⁾ EUVL C 348, 28.11.2013, s. 184.

⁽³⁾ Espanjan työnantajajärjestöjen liitto (Confederacion Española de Organizaciones Empresariales).

- (8) Lokakuun 1 päivänä 2014 komissio ilmoitti Yhdistyneelle kuningaskunnalle päätöksestään (*) laajentaa SEUT-sopimuksen 108 artiklan 2 kohdassa säädettyä menettelyä siten, että se sisältää myös Gibraltarin veropäätöskäytännön (tähän päätökseen viitataan tässä päätöksessä ilmauksella ”menettelyn laajentamista koskeva päätös”).
- (9) Marraskuun 10 päivänä 2014 komissio pyysi lisätietoja Gibraltarin veropäätöskäytännöstä. Yhdistynyt kuningaskunta toimitti nämä tiedot 8 päivänä joulukuuta 2014.
- (10) Maaliskuun 4 päivänä 2015 Yhdistyneelle kuningaskunnalle ilmoitettiin menettelyn laajentamista koskevan päätöksen oikaisusta.
- (11) Komissio pyysi 23 päivänä maaliskuuta 2015 lisätietoja veropäätöskäytännöstä. Yhdistynyt kuningaskunta toimitti nämä tiedot 23 päivänä huhtikuuta 2015.
- (12) Yhdistynyt kuningaskunta esitti huomautuksensa menettelyn laajentamista koskevasta päätöksestä 31 päivänä maaliskuuta 2015.
- (13) Komissio sai Yhdistyneeltä kuningaskunnalta 9 päivänä maaliskuuta 2015 päivätyn sähköpostiviestin, joka sisälsi lakiehdotuksia sekä selvityksiä sekä alueperiaatteesta että veropäätöskäytännöstä. Tämän jälkeen komissio antoi Yhdistyneelle kuningaskunnalle joukon lakiehdotuksia ja selvityksiä koskevia suosituksia kirjeitse 3 päivänä syyskuuta 2015.
- (14) Yhdistynyt kuningaskunta toimitti komissiolle 19 päivänä lokakuuta 2015 tarkistetun version asetusluonnoksesta ja veropäätöskäytäntöä koskevia selvityksiä sekä 20 tarkastettua veropäätöstä. Marraskuun 11 päivänä 2015 komissio pyysi tietoja 2 299 yrityksestä, joilla on Gibraltarilla kertyneitä tai sieltä peräisin olevia tuloja. Yhdistynyt kuningaskunta toimitti nämä tiedot 24 päivänä marraskuuta 2015. Komissiolle toimitettiin lisää tarkastettuja veropäätöksiä 3 päivänä joulukuuta 2015, 19 päivänä helmikuuta 2016 ja 31 päivänä elokuuta 2016.
- (15) Heinäkuun 14 päivänä 2016 Yhdistyneelle kuningaskunnalle lähetettiin uusi tietopyyntö sekä veropäätöskäytännöstä että passiivista korkoa ja rojaltituloja koskevasta verovapautuksesta. Yhdistynyt kuningaskunta vastasi 31 päivänä elokuuta 2016 päivätyllä kirjeellä.
- (16) Menettelyn laajentamista koskeva päätös julkaistiin virallisessa lehdessä 7 päivänä lokakuuta 2016 (†).
- (17) Kuusi asianomaista osapuolta, myös Gibraltar ja Espanja, toimitti huomautuksensa menettelyn laajentamista koskevasta päätöksestä lokakuussa ja marraskuussa 2016.
- (18) Gibraltar jätti 9 päivänä marraskuuta 2016 menettelyn laajentamista koskevasta päätöksestä kumoamiskanteen Euroopan unionin yleiseen tuomioistuimeen (‡).
- (19) Joulukuun 7 päivänä 2016 komissio pyysi Yhdistynyttä kuningaskuntaa antamaan huomautuksensa kolmansien osapuolten esittämistä huomautuksista. Yhdistynyt kuningaskunta toimitti huomautuksensa 31 päivänä tammikuuta 2017.
- (20) Komissio pyysi 16 päivänä helmikuuta 2017 Yhdistyneeltä kuningaskunnalta lisäselvennyksiä Gibraltarin veropäätöksistä. Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset vastasivat pyyntöön 31 päivänä maaliskuuta 2017 ja toimittivat lisätietoja 3 päivänä toukokuuta 2017, pidennetyssä määräajassa.
- (21) Marraskuun 29 päivänä 2017 Yhdistynyt kuningaskunta toimitti jäljennöksen kaikista Gibraltarin veroviranomaisten laatimista raporteista, jotka liittyivät menettelyn laajentamista koskevassa päätöksessä lueteltujen 165 veropäätöksen tarkastuksiin.
- (22) Komission 7 päivänä joulukuuta 2017 antamien huomautusten jälkeen Yhdistynyt kuningaskunta toimitti 18 päivänä tammikuuta 2018 lisätietoja, mukaan lukien lakiehdotus ja selvityksiä.
- (23) Komissio pyysi 9 päivänä helmikuuta 2018 lisäselvennyksiä Yhdistyneen kuningaskunnan lähettämästä lakiehdotuksesta. Se pyysi myös täydentäviä selityksiä joidenkin Yhdistyneen kuningaskunnan marraskuussa 2017 toimittamien veropäätöstarkastusten asiasisältöön liittyvistä tai oikeudellisista näkökohdista.

(*) C(2014) 6851 lopullinen.

(†) EUVL C 369, 7.10.2016, s. 55.

(‡) Asia T-783/16, Government of Gibraltar v. komissio.

- (24) Yhdistynyt kuningaskunta vastasi tähän tietopyyntöön 21 päivänä helmikuuta 2018 päivätyllä kirjeellä. Komissio pyysi maaliskuun 1 päivänä 2018 päivätyllä sähköpostilla Yhdistynyttä kuningaskuntaa selventämään tiettyjä veropäätöksiä. Yhdistynyt kuningaskunta vastasi tähän pyyntöön 15 päivänä maaliskuuta 2018. Yhdistynyt kuningaskunta antoi lisäselvityksiä samoista asioista 24 päivänä toukokuuta 2018 komission 3 päivänä toukokuuta 2018 päivätyn pyynnön perusteella.
- (25) Yhdistyneen kuningaskunnan ja Gibraltarin viranomaisten edustajien kanssa pidettiin kokoukset 5 päivänä joulukuuta 2013, 12 päivänä maaliskuuta 2015, 28 päivänä toukokuuta 2015, 29 päivänä marraskuuta 2017 ja 5 päivänä lokakuuta 2018.

2. TOIMENPITEIDEN KUVAUS

- (26) Gibraltar on brittiläinen merentakainen territorio. Veroasioissa sillä on täysi sisäinen autonomia, mutta Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus vastaa sen kansainvälisistä suhteista, esimerkiksi verosopimusten neuvottelemisesta.

2.1 Yleiskuvaus Gibraltarin yhtiöverojärjestelmästä

- (27) Vuoden 2010 tuloverolaki ⁽⁷⁾ tuli voimaan 1 päivänä tammikuuta 2011 ja korvasi aiemman, vuoden 1952 tuloverolain (jäljempänä 'vuoden 1952 tuloverolaki'). Sen myötä otettiin käyttöön 10 prosentin suuruinen yleinen tuloverokanta, jota sovelletaan yrityksiin koko Gibraltarin taloudessa, lukuun ottamatta yleishyödyllisiä laitoksia, televiestintäpalveluja ja sellaisia yrityksiä, joilla on hallitseva markkina-asema ja jotka käyttävät sitä väärin; näihin yrityksiin sovellettava verokanta on 20 prosenttia.

a) Yritykset verovelvollisina

- (28) Sekä yritys ⁽⁸⁾, jonka kotipaikka ⁽⁹⁾ on Gibraltarilla, että yritys, jonka kotipaikka ei ole Gibraltarilla, voi olla Gibraltarilla verovelvollinen, mutta jälkimmäisessä tapauksessa vain, jos yritys harjoittaa liiketoimintaa Gibraltarilla sivuliikkeen tai agentuuriliikkeen välityksellä ⁽¹⁰⁾.

b) Veroperuste

Veronalainen tulo määritetään perusteellisesti vuoden 2010 tuloverolain liitteessä 1 olevissa taulukoissa A, B ja C. Tätä sovelletaan sekä oikeushenkilöihin että luonnollisiin henkilöihin. Kun vuoden 2010 tuloverolaki säädettiin, taulukoissa A, B ja C määritettiin seuraavat tuloluokat:

— Taulukko A: kauppa, liiketoiminta, ammatinharjoittaminen ja kiinteistöt

— Taulukko B: ansiotyö ja itsenäinen ammatinharjoittaminen

— Taulukko C: muut tulot (osingot ⁽¹¹⁾), rahastotulot, oikeuksiin perustuvat tulot, eläkkeet ja yleinen "jäämäluku" sellaisille tuloerille, joihin sovelletaan vuoden 2010 tuloverolain 40 pykälän ja liitteen 4 mukaisia veronkierron estämiseen tarkoitettuja säännöksiä).

- (29) Yritysten veronmääräytymisperusteiden laskemista varten vuoden 2010 tuloverolain 16 pykälässä säädetään, että tiettyjä poikkeuksia lukuun ottamatta yrityksen tietyltä tilikaudelta verotettavina tuottoina tai voittoina on pidettävä yrityksen täysimääräisiä tuottoja tai voittoja kyseiseltä tilikaudelta johdanto-osan 30–32 kappaleessa kuvattua verotukseen liittyvää alueperustetta soveltaen.

⁽⁷⁾ Vuoden 2010 tuloverolain mukaan veroa peritään "henkilön" (Gibraltarilla kertyneistä tai sieltä peräisin olevista) tuloista. Käsite "henkilö" määritellään vuoden 2010 tuloverolain 74 pykälässä näin: "Henkilöllä" tarkoitetaan sekä yhtiöitä että yksityisiä elinkeinonharjoittajia, ja kaikkia yhdistyksiä, yhteisöjä tai muita elimiä taikka yhtä tai useampaa henkilöä iästä riippumatta ja sekä miehiä että naisia, ja kaikkia yrityksiä ja henkilöistä koostuvia elimiä."

⁽⁸⁾ "Yrityksellä" tarkoitetaan vuoden 2010 tuloverolain 74 pykälässä kaikkia yrityksiä, jotka on perustettu tai rekisteröity Gibraltarilla tai muualla voimassa olevan lain nojalla.

⁽⁹⁾ Yrityksen "kotipaikalla" tarkoitetaan vuoden 2010 tuloverolain 74 pykälässä joko yritystä, jonka hallinto ja valvonta on Gibraltarilla, tai yritystä, jonka hallinnosta ja valvonnasta vastaavat Gibraltarin ulkopuolella asuvat henkilöt, joiden vuoden 2010 tuloverolaissa tarkoitettu kotipaikka on Gibraltarilla.

⁽¹⁰⁾ Jos yritys, jonka kotipaikka ei ole Gibraltarilla, harjoittaa liiketoimintaa Gibraltarilla sivuliikkeen tai agentuurin välityksellä, vuoden 2010 tuloverolain 11 pykälän 4 momentin mukaan verotettava tulo lasketaan sivuliikkeen tai agentuurin kautta tai niiltä saadun liiketoimintatulon ja sivuliikkeen tai agentuurin kiinteistötulon tai niiden käyttämiin tai niille kuuluviin tai luovutettuihin oikeuksiin perustuvan tulon pohjalta, sikäli kun se on veronalaista.

⁽¹¹⁾ Osingot, jotka yritys maksaa toiselle yritykselle, eivät kuitenkaan ole veronalaisia.

c) *Alueperuste*

- (30) Vuoden 2010 tuloverolaki perustuu alueelliseen verotusjärjestelmään, joka tarkoittaa sitä, että tuottoja tai voittoja verotetaan ainoastaan silloin, jos tulo "kertyy" Gibraltarilla tai "on peräisin sieltä". Vuoden 2010 tuloverolain 74 pykälän mukaan ilmaus "kertyy tai on peräisin" on määriteltävä niiden toimintojen ⁽¹²⁾ sijainnin mukaan, joista voitot aiheutuvat, ja ne määritetään yleensä tapauskohtaisesti. Lisäksi tässä säännöksessä määrätään, että luvanvaraiset ja Gibraltarin lain nojalla säänneltävät toiminnot on toteutettava Gibraltarilla.
- (31) Se, miten Gibraltarin veroviranomaiset soveltavat tulojen kertymisen ja saamisen käsitteitä, pohjautuu myös periaatteisiin, jotka on johdettu Privy Councilin Judicial Committeeen ⁽¹³⁾ oikeuskäytännöstä useissa ennakkopäätöksissä, esimerkiksi asioissa *Hang Seng* ⁽¹⁴⁾ ja *HK-TVB* ⁽¹⁵⁾, joista kumpikin liittyy alueperiaatteen soveltamiseen Hongkongissa. Vaikka Privy Councilin Judicial Committeeen tuomiot, jotka koskevat muita lainkäyttöalueita kuin Gibraltaria, eivät ole sitovia Gibraltarilla, Gibraltarin tuomioistuimet voivat vedota niihin, jos ne pitävät tuomioita merkityksellisinä. Yhdistyneen kuningaskunnan kannalta näin varmasti on tässä johdanto-osan kappaleessa tarkoitettujen tuomioiden osalta näiden kahden lainkäyttöalueen lainsäädännön samankaltaisuuden vuoksi ⁽¹⁶⁾.
- (32) Johdanto-osan 31 kappaleessa mainitun oikeuskäytännön mukaan päättäessään, ovatko henkilön tulot kertyneet Gibraltarilla ja ovatko ne peräisin sieltä, Gibraltarin veroviranomaisten on selvitettävä, mitä henkilö on tehnyt tai aikoo tehdä ansaitakseen kyseiset tulot ja missä henkilö on tehnyt tai aikoo tehdä niin. Selvitystyössä on siis keskityttävä määrittämään sen toiminnon maantieteellinen sijaintipaikka, josta kyseisten transaktioiden tulot syntyivät. Yrityksen tarjoamien palvelujen osalta Gibraltarin viranomaiset ovat todenneet, että ne painottavat erityisesti sitä maantieteellistä sijaintipaikkaa, jossa kaikki tuloa tuottavat toiminnot (eivätkä vain taustatoiminnot tai hallinnolliset tukitoimet) suoritetaan, kun määritetään paikkaa, jossa tuotetaan palveluja, joista peritään maksu.

2.2 Passiivista korkoa ja rojaltituloja koskeva verovapautus

- (33) Vuoden 2010 alkuperäisen tuloverolain nojalla passiiviset korot ja rojaltit eivät olleet veronalaisia ⁽¹⁷⁾, riippumatta tulon lähteestä tai alueperiaatteen soveltamisesta. Passiivisella korolla tarkoitetaan pääasiassa konsernin sisäisten lainojen korkoja. Koroista kuitenkin perittiin veroa, jos niiden katsottiin sisältyvän liikevaihtoon eli jos ne ovat kiinteä osa yrityksen tulovirtaa ⁽¹⁸⁾.
- (34) Vuoden 2010 tuloverolakia muutettiin kesäkuussa 2013 siten, että kaikista konsernin sisäisten lainojen (sekä kansallisista että ulkomailta saaduista) koroista alettiin periä veroa 10 prosentin yleisen verokannan mukaan, jos saatujen tai saatavien korkojen määrä yhtä lähdeyritystä kohti ylitti 100 000 Englannin puntia vuodessa ⁽¹⁹⁾. Muutos tuli voimaan 1 päivänä heinäkuuta 2013. Rojaltitulojen osalta 24 päivänä joulukuuta 2013 annettiin uutta lainsäädäntöä, jonka nojalla rojalteista (jotka Gibraltarille rekisteröityneet yritykset ovat saaneet tai saavat) alettiin periä 10 prosenttia veroa 1 päivästä tammikuuta 2014 alkaen ⁽²⁰⁾.
- (35) Vuoden 2010 tuloverolain liitteessä 1 olevan taulukon C mukaan osingot, jotka yritys on maksanut tai maksaa toiselle yritykselle, eivät ole veronalaisia. Tämä on pääsääntö, jota noudatetaan riippumatta yrityksen sijaintipaikasta ja asiaan liittyvien yritysten toiminnasta (ts. siitä, ovatko ne holdingyhtiöitä vai aktiivisesti toimivia yrityksiä). Sama pätee sellaisen yrityksen saamiin osinkoihin, jonka kotipaikka on muualla mutta jolla on pysyvä toimipaikka Gibraltarilla.

2.3 Veropäätöskäytäntö

- (36) Gibraltarin tuloveroasioiden päälliköllä on oikeus antaa veropäätöksiä osana yleistä virkavelvollisuuttaan, johon sisältyy tuloverolain asianmukaisen hallinnoinnin varmistaminen ja vastuu tuloveron määräytymisperusteista ja keräämisestä Gibraltarilla. Nämä yleiset valtuudet perustuvat vuoden 2010 tuloverolain 2 pykälän 1 ja 2 momenttiin.

⁽¹²⁾ Alkuperäisessä 74 pykälässä mainittiin toimintojen sijainti tai toimintojen enemmistö, mutta maininta toimintojen enemmistöstä poistettiin vuoden 2013 tuloverolain muuttamisesta annetulla lailla.

⁽¹³⁾ Privy Councilin Judicial Committeeen toimipaikka on Lontoossa, ja se on Gibraltarin ylin muutoksenhakutuomioistuin. Sen Gibraltarin lainsäädäntöön perustuvat tuomiot sitovat Gibraltarin verovirastoa ja muita Gibraltarin tuomioistuinta.

⁽¹⁴⁾ *Commissioner of Inland Revenue v. Hang Seng Bank Ltd* [1991] 1 AC 306.

⁽¹⁵⁾ *Commissioner of Inland Revenue v. HK-TVB International Ltd* [1992] 2 AC 397.

⁽¹⁶⁾ Yhdistyneen kuningaskunnan toimittamat tiedot, 14.11.2013, s. 2.

⁽¹⁷⁾ Alkuperäisen vuoden 2010 tuloverolain liitteessä 1 olevassa taulukossa C ei ollut tällaista tuloluokkaa.

⁽¹⁸⁾ Tämä koskee yrityksiä, jotka lainaavat rahaa kansalaisille, tai yrityksiä, jotka saavat korkoja talletusten vastaanottamisesta peräisin olevista varoista.

⁽¹⁹⁾ Tuloverolain muuttamista koskevat asetukset 2013, julkaistu 6 päivänä kesäkuuta 2013 Gibraltar Gazetten N:o 4006 toisessa täydennysosassa.

⁽²⁰⁾ Tuloverolain muuttamista koskeva laki 2013, julkaistu 24 päivänä joulukuuta 2013 Gibraltar Gazetten N:o 4049 ensimmäisessä täydennysosassa.

- (37) Menettelyn laajentamista koskevassa päätöksessä lueteltujen veropäätösten osalta useimmissa veropäätöshakemuksissa pyydettiin vahvistamaan, onko yritys, jonka kotipaikka on Gibraltarilla, verovelvollinen Gibraltarilla verotuksen lakisääteisten peruseriaatteiden (aluejärjestelmän mukaisesti kertyneet ja saadut tulot) nojalla vai ei.
- (38) Lisäksi vuoden 2010 tuloverolain 42 momentissa säädetään veronkierron estämiseen liittyvästä tarkastamis- ja hyväksymismenettelystä. Tällaisia päätöksiä voidaan antaa vain selvitettyä, ovatko tietyt transaktiot tai järjestelyt veronalaisia vuoden 2010 tuloverolain 40 momentin tai liitteen 4 mukaisesti, eli silloin kun määritetään, onko jokin järjestely keinotekoinen tai kuvitteellinen sitä varten, ettei veroa tarvitsisi maksaa tai että sen määrää voitaisiin pienentää.

3. MUODOLLISEN TUTKINTAMENETTELYN ALOITTAMISEN SYYT

3.1 Passiivista korkoa ja rojaltituloa koskeva verovapautus

- (39) Menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessään komission alustava kanta oli, että passiivista (konsernin sisäisten lainojen) korkoa ja rojaltituloa koskeva ja vuoden 2010 tuloverolain mukainen verovapautus on SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea, ja komissio esitti epäilyksiä sen soveltuvuudesta sisämarkkinoille.
- (40) Toimenpiteen aineellisesta valikoivuudesta komissio katsoi, että passiivista tuloa (korkoja, rojalteja ja osinkoja) koskeva vapautus oli lähtökohtaisesti valikoiva. Osinkojen osalta komissio kuitenkin totesi, että vapautus oli perusteltu kaksinkertaisen verotuksen estämisen kannalta. Sen sijaan passiivista korkoa tai rojaltituloa koskevalle vapautukselle komissio ei löytänyt perusteluja. Komissio ei hyväksynyt etenäkään sitä perustelua, että ulkomailta saatua passiivista korkoa koskeva vapautus pohjautuisi alueelliseen verotusjärjestelmään. Se ei hyväksynyt myöskään väitettä, että kansallista passiivista korkoa koskeva vapautus olisi perusteltu hallinnoitavuuteen liittyvien seikkojen vuoksi (veron keräämiseen liittyvät liialliset kustannukset). Rojalteja koskevan vapautuksen osalta komissio ei hyväksynyt tarvetta yksinkertaistaa ja tehostaa Gibraltarin verojärjestelmää päteväksi perusteluksi vapautukselle.
- (41) Lisäksi komissio katsoi alustavasti, että toimenpide oli rahoitettu valtion varoista, että siitä koitui taloudellista etua yrityksille, että se vaikutti jäsenvaltioiden väliseen kauppaan ja että se uhkasi vääristää kilpailua suosimalla tiettyjä yrityksiä. Näin ollen komission kanta oli, että passiivista korkoa ja rojaltituloa koskeva verovapautus oli SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea.
- (42) Lisäksi komissio totesi, että tällainen tuki oli "uutta tukea", koska passiivista korkoa koskevaa, vuoden 1952 tuloverolakiin perustuvaa vapautusta ei myönnetty automaattisesti, vaan se edellytti alueellisuutta koskevan vaatimuksen täyttymisen arvioimista. Vuoden 2010 tuloverolaissa otettiin käyttöön myös rojalteja koskeva vapautus, jota ei ollut vuoden 1952 tuloverolaissa lainkaan. Siitä komissio totesi, että aluejärjestelmän soveltaminen tarkoittaa sitä, että kaikki rojaltitulot, joita gibraltarlainen yritys saa, ovat Gibraltarilla kertyneitä ja sieltä peräisin.
- (43) Komissio esitti epäilyksensä siitä, soveltuuko passiivista (konsernin sisäisten lainojen) korkoa ja rojaltituloa koskeva vapautussääntö sisämarkkinoille. Se ei löytänyt yhtään mahdollista soveltuvuusperustetta SEUT-sopimuksen 107 artiklan 2 tai 3 kohdan nojalla.

3.2 Veropäätöskäytäntö

- (44) Menettelyn laajentamista koskevalla päätöksellään komissio päätti laajentaa muodollista tutkintamenettelyä siten, että se koskee myös 165:tä veropäätöstä, jotka Gibraltarin veroviranomaiset olivat antaneet vuodesta 2011 vuoden 2013 elokuuhun saakka (tällä ajanjaksolla annettiin yhteensä 340 veropäätöstä).
- (45) Komissio katsoi, että ne neljä ehtoa, joiden perusteella toimenpide on valtiontukea, periaatteessa täyttyivät. Komission alustava kanta oli se, että veropäätöstoimenpiteet olivat aineellisesti valikoivia, koska Gibraltarin veroviranomaiset pidättäytyivät yleensä tekemästä asianmukaista yrityksen verovelvoitteiden arviointia ja käyttivät harkintavaltansa. Komission mukaan tällainen toimintatapa oli mahdollinen, koska säännökset oli muotoiltu epämääräisesti. Lisäksi komissio katsoi alustavasti, että joissakin tapauksissa Gibraltarin veroviranomaiset antoivat veropäätöksiä, jotka eivät olleet sovellettavien verosäännösten mukaisia.

- (46) Komissio määrittä seitsemän tyyppillistä tapausluokkaa erityyppisten päätösten, toimintojen tai tulojen perusteella tukeakseen alustavia näkemyksiään veropäätöstoimenpiteiden valikoivuudesta, joka johtui harkinnanvaraisista käytännöistä, sääntöjen virheellisestä soveltamisesta tai toiminnan tosiasiallisen harjoittamispaikan asianmukaisen varmentamisen laiminlyömisestä.
- (47) Komissio katsoi alustavasti, että antaessaan tällaisia veropäätöksiä vain tietyille monikansallisille yrityksille, toisin kuin muille puhtaasti kansallisille yrityksille, jotka eivät olleet hakeneet veropäätöstä, veroviranomaiset käsittelevät eriarvoisesti yrityksiä, joiden oikeudellinen ja tosiasiallinen tilanne oli samanlainen. Näin ollen toimenpiteiden katsottiin olevan lähtökohtaisesti valikoivia. Komissio ei myöskään löytänyt hyväksyttävää perustelua, joka pohjautuisi viitejärjestelmän luonteeseen tai yleiseen rakenteeseen (ks. menettelyn laajentamista koskevan päätöksen johdanto-osan 57 kappale). Tältä osin komissio totesi, että mikä tahansa mahdollinen perustelu edellyttäisi asianmukaisten valvonta- ja seurantamenettelyjen olemassaoloa ⁽²¹⁾ (jotta varmistetaan verojärjestelmän yhtenäinen soveltaminen), ja niitä tässä tapauksessa ei näyttänyt olevan.
- (48) Lisäksi komissio katsoi alustavasti, että veropäätöstoimenpiteet oli rahoitettu valtion varoista, että niistä koitui taloudellista etua yrityksille, että ne vaikuttivat jäsenvaltioiden väliseen kauppaan ja että ne uhkasivat vääristää kilpailua suositavalla tietyillä yrityksillä. Komissio esitti myös epäilyksiä näiden toimenpiteiden soveltuvuudesta sisämarkkinoille. Sen vuoksi komission alustava kanta oli, että veropäätöstoimenpiteet olivat SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea. Lisäksi komissio katsoi, että kyseinen valtiontuki oli "uutta tukea".
- (49) Laajennettu menettely koski 165 yksittäisen päätöksen lisäksi myös yleisemmin vuoden 2010 tuloverolakiin perustuvaa veropäätöskäytäntöä, jossa nähtävästi sovellettiin vuoden 2010 tuloverolain säännöksiä toistuvasti virheellisesti.
- (50) Kun komissio tarkasteli näiden 165 veropäätöksen ja yleisen veropäätöskäytännön sisämarkkinoille soveltuvuutta, se ei löytänyt yhtään mahdollista soveltuvuusperustetta, joka pohjautuisi SEUT-sopimuksen 107 artiklan 2 ja 3 kohdassa säädettyihin poikkeuksiin.
- (51) Näin ollen komission alustava kanta oli, että menettelyn laajentamista koskevan päätöksen liitteessä luetellut 165 veropäätöstä ja Gibraltarin veropäätöskäytäntö ovat SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea, ja komissio esitti epäilyksiä niiden soveltuvuudesta sisämarkkinoille. Se myös pyysi Yhdistynyttä kuningaskuntaa ja Gibraltarila toimittamaan sille todisteita jälkikäteen tehdyistä tarkastuksista. Lisäksi se pyysi Yhdistynyttä kuningaskuntaa selittämään, voidaanko veropäätöskäytäntöä tai mitään 165 arvioidusta veropäätöksestä pitää sisämarkkinoille soveltuvina, ja jos voidaan, millä perusteilla.

4. YHDISTYNEEN KUNINGASKUNNAN HUOMAUTUKSET

4.1 Huomautukset passiivista korkoa ja rojaltituloa koskevasta verovapautuksesta

- (52) Huomautuksista, jotka Yhdistynyt kuningaskunta toimitti 20 päivänä joulukuuta 2013, voidaan esittää seuraava yhteenveto:
- 1) Vuoden 2010 tuloverolaki perustuu alueperiaatteeseen, jonka mukaan yritysten tuottoja verotetaan Gibraltarilla ainoastaan silloin, jos tulo "kertyy" Gibraltarilla tai "on peräisin sieltä". Näin oli myös vuoden 1952 tuloverolakia noudatettaessa.
 - 2) Passiivista korkoa ja rojaltituloa koskevaa vapautusta ei voida pitää valikoivana, koska nämä säännökset koskevat kaikkia yrityksiä ja niitä sovelletaan yleisesti kaikilla teollisuudenaloilla, rahoituksessa ja kaupankäynnissä. Mahdollisuutta hyödyntää vapautusta ei ole rajattu millään tavoin sen paremmin minkään yritysluokan kuin minkään tyyppisen toiminnan osalta. Se, että joillekin yrityksille verosäännöstä on enemmän hyötyä kuin toisille, ei tee siitä valikoivaa. Ei myöskään voida määrittää tiettyä yritysryhmää, joka hyötyisi toimenpiteestä. Gibraltarilla ei ole muita samanlaisessa tosiasiallisessa tai oikeudellisessa tilanteessa olevia yrityksiä, joihin näitä toimenpiteitä ei sovellettaisi.
 - 3) On siis epäasianmukaista väittää, että vapautus suosii valikoivasti tiettyjä yrityksiä, jotka saavat rojalteja teollisuus- ja tekijänoikeuksista ja konserninsisäisiä korkoja, joita maksavat muut kuin gibraltarilaiset yritykset. Verojärjestelmässä ei ole mitään sellaista, joka osoittaisi tiettyyn osuuteen muita kuin gibraltarilaisia yrityksiä tai josta koituisi minkäänlaista etua yrityksille, jotka lainaavat rahaa ulkomaisille yrityksille.

⁽²¹⁾ Ks. esim. yhdistetyt asiat C-78/08–C-80/08, Paint Graphos ym., ECLI:EU:C:2011:550, 73 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

- 4) Menettelyn aloittamista koskevan päätöksen johdanto-osan 37 kappaleessa oleva viittaus ilmaukseen "offshore-yritykset" on liian epämääräinen eikä se liity passiivisen tulon verokohteluun. Lisäksi väite, jonka mukaan toimenpiteellä palautetaan aikaisempi verovapaiden yritysten järjestelmä, on epäoleellinen, koska se ei vaikuta vapautuksen valikoivuuden arviointiin.
- 5) Tosiasiallisen valikoivuuden osalta ei voitu määrittää selvää yritysten ryhmää tai luokkaa, jota olisi voitu pitää tuensaajina. Se, miten tietty sääntö toimii käytännössä tietyssä aikana, ei tee siitä valikoivaa, elleivät toimenpiteen ehdot tai jotkin tietyihin olosuhteisiin, joissa sääntöä sovelletaan, liittyvät yksilöivät ja pysyvät piirteet johda siihen, että vain tietty yritysluokka hyötyy siitä. Nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa niiden yritysten määrää, jotka tosiasialla tai mahdollisesti hyötyvät säännöksistä, ei ole rajoitettu mitenkään sen paremmin laissa kuin käytännössäkään. Näin ollen säännös ei ole valikoiva.
- 6) Passiivista korkoa ja rojaltituloa koskeva vapautus on perusteltu Gibraltarin verojärjestelmän luonteen ja yleisen rakenteen nojalla. Ensiksikin se, ettei ulkomailta saatua passiivista korkoa veroteta, on looginen seuraus alueperiaatteesta, jonka perusteena on tavoite välttää kaksinkertainen verotus. Toiseksi Gibraltarilta peräisin olevien korkotulojen ja rojaltitulojen vapautus on perusteltua minkä tahansa verojärjestelmän nojalla, kun otetaan huomioon, etteivät veronkeruun kustannukset saa ylittää odotettua tuottoa.
- 7) Jos komissio katsoo, että ulkomaisten lainakorkojen kohtelu on valikoivaa, sitä olisi pidettävä "voimassa olevana" tukena. Uusi tuki voisi koskea vain niitä passiivisia korkotuloja, "joita verotettiin ennen vuoden 2010 tuloverolain voimaantuloa", sillä vuoden 1952 tuloverolain nojalla ulkomaisia lainakorkoja ei verotettu "lainan sijaintipaikka" (situation of the loan) -säännön perusteella⁽²²⁾. Tämä tarkoittaa sitä, että itse asiassa ulkomaisen konserninsisäisen lainakoron "sijaintipaikka" on pysynyt samana kuin aiemmassa lainsäädännössä. Näin ollen komissio toimi oikeudellisesti virheellisesti aloittaessaan muodollisen tutkintamenettelyn tästä nimenomaisesta Gibraltarin verojärjestelmän piirteestä.
- 8) Gibraltarin hallitus säätö 1 päivänä heinäkuuta 2013 voimaan tulleen lain, jonka mukaan kaikki konsernin sisäisiin lainoihin perustuvat sekä kansalliset että ulkomailta saadut korkotulot ovat veronalaisia, jos niiden määrä ylittää 100 000 Englannin puntaa vuodessa. Lisäksi viitattiin muuhun 24 päivänä joulukuuta 2013 annettuun ja 1 päivänä tammikuuta 2014 voimaan tulleeseen lakiin, jonka nojalla myös rojalteja alettiin verottaa.
- 9) Jos komissio katsoo, että korkojen ja rojaltien verokohtelu oli "uutta" tukea, Yhdistyneen kuningaskunnan käsitys Gibraltarin kannasta on se, että takaisinperintä, joka koskisi asiaankuuluvia ajanjaksoja, olisi vaikeaa tai jopa mahdotonta käytännön syistä.
- 10) Komissio on poikennut normaalista neuvoston asetuksen (EU) 2015/1589⁽²³⁾ ("menettelyasetus") mukaisesta käytännöstä, kun se on aloittanut muodollisen tutkinnan Gibraltarin verojärjestelmän tietyistä osa-alueista samalla, kun alustava tutkinta samasta verojärjestelmästä on vielä meneillään.

4.2 Veropäätöskäytäntöä koskevat huomautukset

- (53) Menettelyn laajentamista koskevaan päätökseen liittyvistä huomautuksista, jotka Yhdistynyt kuningaskunta toimitti 31 päivänä maaliskuuta 2015, voidaan esittää seuraava yhteenveto:

- 1) Siitä, että yksikään veropäätöksistä olisi valikoiva, ei ole todisteita. Gibraltarin veropäätöskäytäntöön ei ole koskaan sisällynyt minkäänlaista muuta mahdollisuutta yksilölliseen tai erityiseen kohteluun taikka neuvotteluun, vaikuttamiseen tai harkintavallan käyttöön kuin ne mahdollisuudet, jotka perustuvat Gibraltarilla sovellettavaan verolainsäädäntöön. Veropäätös on kaikessa yksinkertaisuudessaan Gibraltarin tuloveroasioiden päällikön lausunto siitä, että päällikölle esitettyjen tosiseikkojen ja sovellettavan lainsäädännön normaalin ja asianmukaisen tulkinnan perusteella kyseinen yritys ei ole velvollinen maksamaan tuloveroa kuvatuista tuloista tai tuotoista. Siitä, että mikään päätöksistä olisi millään tavoin poikennut verolainsäädännön normaalista ja asianmukaisesta tulkinnasta, ei ole todisteita. Veroviranomaiset eivät myöskään käytä harkintavaltaa, eikä ole todisteita siitä, että viranomaiset olisivat koskaan tietoisesti tai

⁽²²⁾ Tätä sääntöä sovellettiin, jotta voitiin määrittää, onko korkotulo veronalaista alueperiaatteen nojalla. Arviointi perustuu seuraaviin kumulatiivisiin kriteereihin: a) velallisen kotipaikka, b) lähde, josta korko maksetaan, c) paikka, josta korko maksetaan, ja d) velan vakuuden luonne ja sijainti.

⁽²³⁾ Neuvoston asetus (EU) 2015/1589, annettu 13 päivänä heinäkuuta 2015, Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 108 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä (EUVL L 248, 24.9.2015, s. 9).

tarkoituksellisesti jättäneet veroja määräämättä taikka tarkoituksellisesti poikenneet sovellettavasta kansallisesta verolainsäädännöstä. Seitsemän päätösluokkaa, jotka komissio määrittä menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä, eivät ole valikoivia, kun niitä verrataan muihin veropäätöksiin, koska yksikään päätöksistä ei poikke sovellettavista kansallisista verosäännöksistä.

- 2) Siitä, että yksikään veropäätöksistä vääristäisi kilpailua, ei ole todisteita. Toimenpide voi vääristää kilpailua vain sillä alalla, johon sitä sovelletaan, tai joillakin muilla läheisesti asiaan liittyvillä aloilla. Veropäätökset, joita päätös koskee, kohdistuvat moniin eri aloihin. Komissio ei ole osoittanut, että mikään yksittäinen päätös olisi vääristänyt kilpailua sillä alalla, johon sitä sovelletaan, vaan vain maininnut, että jäsenvaltioiden väliseen kauppaan kohdistuva vaikutus uhkaa vääristää kilpailua selvittämättä, onko näin käynyt yhdenkään päätöksen osalta.
- 3) On selviä todisteita siitä, että menettelyn laajentamista koskevassa päätöksessä tarkoitetut päätökset ovat vain osa yhdenmukaista käytäntöä, joka alkoi kauan ennen kuin Yhdistynyt kuningaskunta liittyi Euroopan unioniin. Käytäntö perustui vuoden 1952 tuloverolain 3 pykälän 1 momenttiin, joka on nyt toisinnettu lähes identtisessä muodossa vuoden 2010 tuloverolain 2 pykälän 1 ja 2 momentissa. Jos siis katsotaan, että on kyse valtiontuesta, sen täytyisi olla "voimassa olevaa" tukea eikä "uutta" tukea.
- 4) Menettelyn laajentamista koskevan päätöksen perustana olevat oleelliset tosiseikat on ymmärretty väärin. Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset ilmoittivat Gibraltarin hallituksen puolesta komissiolle valitettavasti virheellisesti, että menettelystä, jonka nojalla Gibraltarin tuloveroasioiden päällikkö voi antaa veropäätöksiä, joissa vahvistetaan, onko kotipaikkaansa Gibraltarilla pitävä yritys verovelvollinen vai ei, säädetään vuoden 2010 tuloverolain 42 pykälässä ja että tämä menettely otettiin käyttöön kyseisellä lailla eikä sitä ollut vuoden 1952 tuloverolaissa. Tämän sijasta komissiolle olisi pitänyt ilmoittaa, että 42 pykälässä ainoastaan säädetään nimenomainen oikeusperusta tietyn tyyppiselle päätökselle, jolla ei ole merkitystä käsiteltävänä olevassa asiassa, ja että aluejärjestelmän soveltamista koskevia päätöksiä on annettu vuodesta 1952 alkaen vuoden 1952 tuloverolain 3 pykälän 1 momentin tai vuoden 2010 tuloverolain 2 pykälän 1 ja 2 momentin nojalla. Vaikka tämä väärinymmärrys johtuu Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten antamista virheellisistä tiedoista, Yhdistynyt kuningaskunta katsoo, että luultavasti juuri tämä virheellinen tieto sai komission oletamaan, että vuodesta 2010 alkaen annettuja veropäätöksiä voitaisiin pitää "uutena tukena".
- 5) Menettelyn laajentamista koskevan päätöksen mukaan komissio katsoo, että käytäntö voisi muodostaa "tukijärjestelmän", joka sisältää yhden tai useampia yksittäisiä valtiontukia. Kumpaakaan näkemystä puoltavia todisteita ei kuitenkaan ole. Tällainen epämääräisyys on omiaan kyseenalaistamaan päätöksen menettelyllisesti ainakin osittain, sillä veropäätöskäytännön järjestelmällisyyttä ei voida käsitellä valitulla menettelyllä, koska kyseessä on todistettavasti voimassa oleva tuki, sikäli kun sen voidaan katsoa edes olevan tukea. Myöskään siitä, että veropäätöksissä olisi ollut kyse jostakin muusta kuin voimassa olevan verolainsäädännön normaalista ja asianmukaisesta tulkinnasta ja soveltamisesta, ei ole todisteita.
- 6) Menettelyn laajentamista koskeva päätös tehtiin ennen kuin komissiolla oli kaikkia tietoja, joita tarvittiin veropäätöksiin liittyvän aseman perusteellisessa arvioinnissa. Komissio ja Yhdistynyt kuningaskunta olivat olleet yhteydessä veropäätöskäytännöstä vain kaksi kertaa, ennen kuin komissio teki menettelyn laajentamista koskevan päätöksen. Tänä aikana komissio ei maininnut, millä perusteella yhdenkään veropäätöksen voitaisiin katsoa vääristävän kilpailua millään tavoin.

5. ASIANOMAISTEN OSAPUOLTEN HUOMAUTUKSET

5.1 Huomautukset passiivista korkoa ja rojaltituloa koskevasta verovapautuksesta

- (54) Komissio sai huomautuksia neljältä asianomaiselta osapuolelta, jotka olivat Gibraltar, Espanja, Saksa ja Espanjan työnantajajärjestöjen liitto (CEOE).

5.1.1 Gibraltarin esittämät huomautukset

- (55) Gibraltar puoltaa huomautuksissaan Yhdistyneen kuningaskunnan esittämää näkemystä siitä, että toimenpide ei ole valikoiva, koska sitä sovelletaan yleisesti ja koska se on avoin kaikentyyppisille tavaroille, palveluille ja yrityksille, ja että jos sitä pidettäisiin valikoivana, sitä tulisi pitää perusteltuna alueperiaatteeseen pohjautuvan järjestelmän toimintaperiaatteen ja yleisen luonteen vuoksi. Gibraltar totesi myös, että passiivista korkoa ja rojaltituloja koskeva vapautus on perusteltu hallinnoitavuuteen liittyvien seikkojen vuoksi, sillä verojen keräämiseen liittyvien kustannusten oletetaan olevan suuremmat kuin varsinaisten verotulojen.

- (56) Rojaltituloja koskevasta vapautuksesta Gibraltar totesi, ettei vapautusta voida pitää valikoivana, koska yritykset, jotka saivat rojaltituloja kolmen vuoden ajanjaksolla, kun verovapautus oli voimassa, toimivat niinkin erilaisilla aloilla kuin elintarvikkeiden vähittäismyynnissä ja vaatekaupassa sekä pelialalla ja vakuutusallalla. Myös rojalit olivat yhtä moninaisia; ne liittyivät esimerkiksi tekijänoikeuksiin, tavaramerkkeihin, taitotietoon ja patentteihin.
- (57) Lisäksi Gibraltar totesi, että jos toimenpiteen katsottaisiin kuitenkin olevan valikoiva, sitä tulisi pitää ”voimassa olevana tukena”, koska se on käytännössä jatkoa vanhalle järjestelmälle, jossa ulkomailta saadut korot olivat verovapaita ”lainan sijainnin” analysoinnin perusteella. Tästä syystä toimenpiteen voitaisiin katsoa olevan ”uutta tukea” vain siltä osin kuin se koskee kansallisia korkotuloja.
- (58) Mahdollisesta takaisinperinnästä Gibraltar totesi, että menetettyjen verotulojen määrät jäisivät komission asetuksessa (EU) N:o 1407/2013 vahvistetun vähämerkityksisyyden rajan alle ⁽²⁴⁾. Erityisesti Gibraltar korosti, että niiltä 18:lta rojaltituloja saaneelta yritykseltä, joiden bruttorojaltitulot olivat yhteensä 90 miljoonaa Englannin puntaa, kerätyt tiedot osoittivat, että rojaltitulojen kokonaisnettoarvo kulujen vähentämisen jälkeen oli vain 18 miljoonaa Englannin puntaa. Lisäksi Gibraltarilta saadusta passiivisesta korosta aiheutuva verotulo olisi enintään noin 250 000 Englannin puntaa vähintään 17 yritykselle jaettuna. Gibraltar katsoo myös, että takaisinperintä on todennäköisesti mahdotonta käytännön syistä ja aiheuttaisi ylitsepääsemättömiä vaikeuksia, koska kyseisten yritysten varat ovat luonteeltaan liikkuvia ja koska kansainvälinen oikeusperiaate on se, etteivät yhden valtion tuomioistuimet salli verojen määräämistä tai pane veroseuraamuksia täytäntöön toisen valtion lukuun.
- (59) Menettelyn osalta Gibraltar katsoi komission poikenneen normaalista menettelyasetuksen mukaisesta käytännöstä ja esitti tästä samankaltaisia perusteluja kuin Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset.

5.1.2 Espanjan, Saksan ja CEOEn esittämät huomautukset

- (60) Espanja, Saksa ja CEOE puolsivat huomautuksissaan komission analyysia, jonka mukaan toimenpide oli valtion tukea, sillä sen vuoksi tietyn tyyppiset tulot jätettiin valikoivasti verovelvollisuuden ulkopuolelle, sillä oli kielteinen vaikutus unionin sisäiseen kauppaan ja se vääristi kilpailua.
- (61) Lisäksi Espanja oli huolissaan 7 päivänä kesäkuuta 2013 tehdyn muutoksen vaikutuksesta passiivisen koron verottamiseen, koska korkotuloja saaneilla gibraltarlaisilla verovapailla yrityksillä ei ollut velvollisuutta antaa veroilmoitusta. Espanja katsoi, että tämä estäisi toimenpiteen mahdollisten edunsaajien yksilöimisen ja korkotulojen ilmoittamista ja verottamista koskevan jälkikäteisvalvonnan.
- (62) Espanja totesi edelleen, että vuoden 2013 muutoksella käyttöön otettu uusi 100 000 punnan raja on korkea. Myöskään väärinkäytön vastaista säännöstä, jonka nojalla etuyhteydessä olevilta yrityksiltä saadut korot on laskettava yhteen, ei sovelleta vastaanottajayrityksiin. Sen vuoksi seuraamuskyinnystä koskevaa säännöstä on helppo kiertää yksinkertaisella yritysryhmittymän uudelleenjärjestelyllä siten, että perustetaan useita yrityksiä Gibraltarille ja jaetaan saatu korkotulo niiden kesken.
- (63) Osinkojen verovapauden osalta Espanja kyseenalaisti komission esittämän perustelun kaksinkertaisen verotuksen estämisestä. Espanjan mukaan Gibraltar ei ollut pannut väärinkäytön vastaista säännöstä tehokkaasti täytäntöön osinkojen verotuksen varmistamiseksi, toisin kuin yritysverotuksen käytännesääntöryhmän vuoden 2011 työkokonaisuuden ohjeasiakirjassa edellytetään. Espanja katsoi, että Gibraltarin lainsäädännössä ei edellytetä, että kyseisen yrityksen olisi oltava verovelvollinen (joko Gibraltarilla tai muussa maassa), jotta se voisi hyötyä verovapaudesta. Espanjan näkemyksen mukaan kaksinkertaisen verottamatta jättämisen riski johtui tästä epäkohdasta.
- (64) Rojaltien verokohtelusta Espanjan viranomaiset katsoivat, että vapautus suosi valikoivasti yrityksiä, jotka saivat tuloja rojalteista, ja että tällaista vapautusta ei voitu perustella kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi.

⁽²⁴⁾ Komission asetus (EU) N:o 1407/2013, annettu 18 päivänä joulukuuta 2013, Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 ja 108 artiklan soveltamisesta vähämerkityksiseen tukeen (EUVL L 352, 24.12.2013, s. 1).

- (65) Sekä Espanjan viranomaiset että CEOE viittasivat myös siihen, että passiivista korkoa ja rojaltilituloja koskevaa vapautusta on tarkasteltava vuoden 2010 tuloverolain yleisten vaikutusten valossa. Niiden mielestä vuoden 2010 tuloverolain tarkoituksena oli aiemman verojärjestelmän vaikutusten jatkaminen (minkä tuomioistuin oli jo katsonut olevan valtiontukea), mikä suosi offshore-yrityksiä niihin yrityksiin nähden, joiden kotipaikka on Gibraltarilla.
- (66) Espanja kyseenalaisti myös komission arvioinnin, joka koski alueellista valikoivuutta, tekemällä eron Azorien autonomisen alueen (johon komissio viittasi menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessään esittämässään analyysissä) ja Gibraltarin aseman välille. Espanjan viranomaiset korostivat etenkin sitä, että kolmen kriteerin (institutionaalinen, menettelyllinen ja taloudellinen itsemääräämisoikeus) tutkimisen lisäksi on tutkittava myös verotuksen yhtenäistämistä (jota Espanjan viranomaisten mukaan ei Gibraltarilla selvästikään ole) koskeva implisiittinen kriteeri. Espanja viittasi myös moniin muihin verotuksellisiin seikkoihin, kuten niiden Gibraltarilla sijaitsevien pöytälaatikkoyhtiöiden määrään, jotka eivät ole verovelvollisia.

5.2 Veropäätöskäytäntöä koskevat huomautukset

- (67) Komissio sai huomautuksia kuudelta asianomaiselta osapuolelta, jotka olivat Gibraltar, Espanja, Gibraltarin kirjanpitäjien yhdistys ja kolme yritystä, jotka oli mainittu mahdollisina veropäätösten vastaanottajina menettelyn laajentamista koskevassa päätöksessä.

5.2.1 Gibraltarin esittämät huomautukset

- (68) Gibraltarin esittämät huomautukset koskevat sekä menettelyä että sisältöä. Huomautukset noudattelevat Yhdistyneen kuningaskunnan esittämiä perusteluja, ja niistä voidaan esittää seuraava yhteenveto:
- 1) Valtiontukea koskevaa menettelyä ei tulisi aloittaa, ellei ole riittävästi tosiseikkoihin perustuvia todisteita siitä, että kyseisestä toimenpiteestä koituu taloudellista etua ja että etu on valikoivaa ja vääristää taikka uhkaa vääristää kilpailua. Tässä tapauksessa mistään näistä seikoista ei ole tällaisia todisteita. Veropäätöksiä koskevissa huomautuksissa vain todetaan komission olevan sitä mieltä, että lisätietoja olisi pitänyt hankkia. Tämä näkemys ei ole todiste edun koitumisesta, valikoivuudesta tai kilpailun vääristymisestä.
 - 2) Komissio teki ilmeisen virheen todetessaan menettelyn laajentamista koskevassa päätöksessä, että Gibraltarin veropäätöskäytäntö otettiin käyttöön vuoden 2010 tuloverolain 42 pykälän nojalla.
 - 3) Veropäätösmenettely on ollut käytössä 1960-luvulta lähtien, joten jos sen katsotaan olevan tukea, sitä on pidettävä ”voimassa olevana tukena”.
 - 4) Siitä, että yksikään veropäätöksistä olisi valikoiva tai vääristäisi kilpailua, ei ole todisteita. Jokainen päätös on tulkinta hakemuksessa esitetyistä tosiseikoista. Yksityiskohtaisen analyysin puuttumista ei voida pitää osoituksena valikoivuudesta.
 - 5) Gibraltarin veropäätöskäytäntöön ei ole koskaan sisällynyt minkäänlaista muuta mahdollisuutta yksilölliseen tai erityiseen kohteluun taikka neuvotteluun, vaikuttamiseen tai harkintavallan käyttöön kuin ne mahdollisuudet, jotka perustuvat Gibraltarilla sovellettavaan verolainsäädäntöön.
 - 6) Asianomaisilla yrityksillä olisi samanlainen verovelvollisuus riippumatta siitä, ovatko ne hakeneet veropäätöstä vai eivät.
 - 7) Alueellisuustestiä tehdessään veroviranomaiset eivät käytä harkintavaltaa, ja niitä sitoo sovellettava lainsäädäntö ja oikeuskäytäntö tältä osin.
 - 8) Se, että komissio ryhmitteli 165 päätöstä seitsemään eri luokkaan voidakseen vahvistaa valikoivuuden ryhmäkohtaisesti, ei ole perusteltua, koska ei ole mitään sellaista, joka osoittaisi, että nämä ryhmät edustavat tiettyjä ominaisuuksia, kun päätöksiä verrataan muihin samalla ajanjaksolla tai ennen sitä annettuihin päätöksiin, joita ei ole riitautettu.

5.2.2 Espanjan esittämät huomautukset

- (69) Huomautuksista, jotka Espanjan viranomaiset toimittivat 30 päivänä marraskuuta 2016, voidaan esittää seuraava yhteenveto:
- 1) Espanjan viranomaiset eivät kiistä alueperiaatetta sinänsä vaan tavan, jolla Gibraltarin viranomaiset tulkitsevat sitä. Tämä yleinen sääntö sekä se, että Gibraltarin verohallinnossa on puutteita verojen asianmukaisessa määräämisessä, valvonnassa ja verosäännösten täytäntöönpanossa (joko *ex ante* tai *ex post*), johtaa siihen, että verokohtelu alueella on sattumanvaraista ja hyvin monia yrityksiä suosivaa.
 - 2) Menettelyn laajentamista koskevan päätöksen liitteessä lueteltujen 165 yrityksen lisäksi myös Gibraltarilla toimivat väliyhitiöt, kuten verosuunnitteluun ja varainhoitoon erikoistuneet konsulttiyritykset, omaisuudenhoitoyhtiöt ja asianajotoimistot, hyötyvät tuesta epäsuorasti.
 - 3) Espanja toisti näkemyksensä, jonka mukaan ongelmaa on tarkasteltava myös alueellisen valikoivuuden näkökulmasta, sillä se koskisi Espanjan mukaan myös perustelua, jonka mukaan toimenpide on voimassa olevaa tukea.

5.2.3 Gibraltarin kirjanpitäjien yhdistyksen esittämät huomautukset

- (70) Gibraltarin kirjanpitäjien yhdistys, joka on pääasiallinen Gibraltarilla työskenteleviä ammattimaisia kirjanpitäjiä edustava elin, toimitti 3 päivänä marraskuuta 2016 huomautuksensa menettelyn laajentamista koskevasta päätöksestä. Huomautukset voidaan tiivistää seuraavasti:
- 1) Päätöksiä ei haettu eikä annettu vuoden 2010 tuloverolain 42 pykälän nojalla.
 - 2) Valitut päätökset koskivat hyvin monenlaisia olosuhteita ja aiheita, eikä niissä ollut mitään "yhteistä nimittäjää", johon menettelyn laajentamista koskevassa päätöksessä viitataan.
 - 3) Gibraltarilla tämäntyyppisiä veropäätöksiä on haettu ja annettu jo 1950-luvulla ja, jos järjestelmää pidetään valtiontukena, sitä on pidettävä voimassa olevana tukena.
 - 4) Päätökset ovat tulkintoja Gibraltarin verolainsäädännöstä. Ne eivät ole neuvoteltuja "sopimuksia" tai verohelpotuksia. Päätöksen antaminen ei ole verrattavissa suotuisaan kohteluun. Menettelyn laajentamista koskevassa päätöksessä ei esitetä todisteita siitä, että tulkinta eroaisi siitä tulkinnasta, joka tehdään ilman, että veropäätöstä on haettu.
 - 5) Minkään valtiontuen olemassaoloon liittyvistä kriteereistä ei osoiteta täyttyvän. Toimenpidettä ei rahoiteta valtion varoista eikä siitä koidu yrityksille taloudellista etua, koska verotuloja ei menetetä, sillä verokohtelu olisi sama ilman päätöstäkin. Toimenpide ei ole valikoiva eikä ole todisteita siitä, että toimenpide vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua tai vaikuttaa unionin sisäiseen kauppaan.
 - 6) Kuutta veropäätöstä lukuun ottamatta kaikki menettelyn laajentamista koskevassa päätöksessä luetellut 165 veropäätöstä annettiin silloin, kun passiivisista koroista peräisin olevasta tulosta ei määrätty veroa vuoden 2010 tuloverolain nojalla. Näin ollen valtaosa päätöksistä on sellaisia, että niiden osalta korkotuloista ei voida määrätä veroa.

5.2.4 Menettelyn laajentamista koskevassa päätöksessä veropäätösten vastaanottajina lueteltujen yritysten esittämät tai niiden lukuun esitetyt huomautukset

- (71) Komissio sai huomautuksia myös kolmelta yritykseltä (tai niiden lukuun esitettyjä huomautuksia), joille annettiin menettelyn laajentamista koskevassa päätöksessä yksilöity veropäätös. Nämä yritykset olivat International Power Ltd, mahdollisen yrityksen edustaja päätöksen hakuvaiheessa ja Hastings Insurance Group Ltd. Niiden huomautukset voidaan tiivistää seuraavasti:
- 1) Päätösten tarkoituksena oli saada vahvistus sovellettavasta verotusjärjestelmästä; niitä ei siis haettu keinona saada verotuksellista etua. Tärkein syy hakea veropäätöksiä oli taata yleisten verosäännösten soveltamiseen liittyvä oikeusvarmuus eikä sopia tietynlaisesta vaihtoehtoisesta verokohtelusta yritykselle.

- 2) Veropäätösten avulla jäsenvaltiot voivat taata verovelvollisilleen yleisten verosääntöjen soveltamiseen liittyvän oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden. Jos Gibraltarin veropäätöskäytäntöä pidetään valtioneuvostohjelmalla, Gibraltarin veroviranomaiset eivät voi taata oikeusvarmuutta, ja se myös rankaisisi oikeusvarmuutta hakevia verovelvollisia ja jättäisi huomiotta ne verovelvolliset, jotka hyötyisivät samasta kohtelusta mutteivät hae vahvistusta sille, miten lakia tarkalleen ottaen sovelletaan.
- 3) Veropäätöshakemuksia ei tehty vuoden 2010 tuloverolain 42 pykälän nojalla, vaan niissä haettiin yleistä vahvistusta lain nojalla sovellettavalle verokohtelulle.
- 4) Päätöksistä ei koidu etua yrityksille, koska niissä vain vahvistettiin verokohtelu, jota olisi sovellettu muutoinkin Gibraltarilla noudatettavan lainsäädännön nojalla.
- 5) Päätöshakemusten ja päätösten sisältö osoittaa, että Gibraltarin veroviranomaiset ottivat kaikki oleelliset tekijät asianmukaisesti huomioon ennen päätösten tekemistä.

6. YHDISTYNEEN KUNINGASKUNNAN VASTAUKSET KOLMANSIEN OSAPUOLTEN HUOMAUTUKSIIN

6.1 Huomautukset passiivista korkoa ja rojaltituloa koskevasta verovapautuksesta

- (72) Komissio välitti asianomaisilta osapuolilta saadut huomautukset passiivista korkoa ja rojaltituloa koskevasta verovapautuksesta Yhdistyneelle kuningaskunnalle 16 päivänä huhtikuuta 2014. Yhdistyneen kuningaskunnan vastaukset näihin huomautuksiin voidaan tiivistää seuraavasti:
- 1) Kilpailun vääristymisestä tai kauppaan kohdistuvasta vaikutuksesta ei ole esitetty minkäänlaisia todisteita.
 - 2) Osinkoja koskeva vapautus on perusteltu kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, ja se on suoraa seurausta alueperiaatteen noudattamisesta.
 - 3) Kesäkuussa 2013 tehdyn lakimuutoksen nojalla kaikki Gibraltarille rekisteröityneet yritykset, jotka saavat passiivisia korkotuloja, ovat velvollisia maksamaan tuloveroa ja tekemään veroilmoituksen.
 - 4) Lakisääteisen 100 000 Englannin punnan rajan osalta Gibraltarin veroviranomaiset ovat tehneet analyysin, joka osoitti, että vain 1 prosentti konsernin sisäisten lainojen koroista jää tämän rajan alle, jolloin niistä ei peritä veroa. Analyysin tulokset esitettiin käytännönsäätötyöryhmälle ja komissiolle ennen vuoden 2013 lakimuutoksen voimaantuloa, jotta voitiin perustella rajan käyttöönotto ja kvantifioida mahdollinen verovuoto.
 - 5) Espanjan huomautusten mukaan rojaltitulojen verovapaus suosii valikoivasti rojaltituloja saavaa yritysryhmää, mutta tällaista sektoria tai ryhmittymää ei ole. Kaikkia rojaltituloja saavia yrityksiä kohdellaan samalla tavalla.
 - 6) Alueperiaatteen noudattamisessa ei ole vaihtelua eikä siinä käytetä harkintavaltaa, vaan sitä sovelletaan yhtenäisesti vuoden 2010 tuloverolain nojalla kaikkiin yrityksiin.
 - 7) Espanjan huomautukset Gibraltarin verolainsäädännön osista, joista komissio ei ole aloittanut tutkintamenettelyä, ovat epäoleellisia, ja komission tutkinta pitäisi rajata niihin asioihin, joiden osalta tutkinta on aloitettu.
 - 8) Huomautuksia annettiin myös Gibraltarin asemasta brittiläisenä merentakaisena alueena sekä sen toimeenpano-, lainsäädäntö- ja tuomiovaltaan liittyvästä itsehallinnosta, ja tämä osoittaa, ettei toimenpidettä voida pitää aluetukena.

6.2 Veropäätöskäytäntöä koskevat huomautukset

- (73) Komissio välitti asianomaisilta osapuolilta saadut huomautukset menettelyn laajentamista koskevassa päätöksessä kuvatusa veropäätöskäytännöstä Yhdistyneelle kuningaskunnalle 7 päivänä joulukuuta 2016. Yhdistyneen kuningaskunnan vastaukset näihin huomautuksiin voidaan tiivistää seuraavasti:
- 1) Kolmen veropäätöksen saaneen tahon esittämät huomautukset vahvistavat tiedot, jotka Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset ovat toimittaneet komissiolle tutkintamenettelyn aikana, ja ne ovat myös lisätodisteita, jotka tukevat Gibraltarin veropäätöskäytännön laillisuutta ja sitä, ettei tämä käytäntö ole valtiontukea.
 - 2) Gibraltarin hallitus arvioi kaikki menettelyn laajentamista koskevassa päätöksessä luetellut 165 päätöstä perusteellisesti, mikä Yhdistyneen kuningaskunnan mukaan vahvistaa, ettei yhdessäkään 165 päätöksestä ollut vapautettu päätöksen saajaa verosta, joka olisi muutenkin peritty, tai että Gibraltar olisi menettänyt päätösten takia verotuloja.
 - 3) Tehdyt tarkastukset vahvistavat, ettei yksikään menettelyn laajentamista koskevassa päätöksessä mainittu päätös ole valikoiva, joten mikään niistä ei myöskään ole valtiontukea tällä perusteella.
 - 4) Neljätoista menettelyn laajentamista koskevassa päätöksessä mainittua päätöstä koski transaktioita, jotka eivät koskaan toteutuneet, ja kolme muuta päätöstä koski työntekijöiden tulojen ja/tai luontoisetujen verotusta, eikä kumpikaan näistä luokista anna aiheutta epäillä, että kyse olisi valtiontuesta.
 - 5) Gibraltarin esittämä näkemys, jonka mukaan sen veroviranomaiset eivät käytä laajaa harkintavaltaa päätöksiä antaessaan ja etteivät ne anna päätöksiä tutkimatta tai arvioimatta hakemuksia, pitää paikkansa. Päätökset eivät johda verotusjärjestelmän valikoivaan soveltamiseen, koska niissä sovelletaan lakia täsmälleen siten kuin vuoden 2010 tuloverolaissa on säädetty.

7. PASSIIVISTA KORKOA JA ROJALTITULOJA KOSKEVAN VEROVAPAUTUKSEN ARVIOINTI

- (74) Menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessään komission alustava kanta oli, että passiivista (konsernin sisäisten lainojen) korkoa ja rojaltilituloa koskeva verovapautus on valtiontukea, ja komissio esitti epäilyksiä sen soveltuvuudesta sisämarkkinoille.
- (75) Passiivinen korkotulo on ollut veronalaista 1 päivästä heinäkuuta 2013 alkaen (mikäli korkotulo, jonka lähdeyritys on saanut tai saa, ylittää 100 000 Englannin puntaa vuodessa). Rojaltilitulo (jonka Gibraltarille rekisteröitynyt yritys on saanut tai saa) taas on ollut veronalaista 1 päivästä tammikuuta 2014 alkaen.
- (76) Tämän päätöksen soveltamisala (7 kohta) on rajattu niiden passiivisten korkotulojen ja rojaltilitulojen arviointiin, jotka on saatu tai saadaan vuoden 2010 tuloverolain voimaantulon (1 päivä tammikuuta 2011) ja kesäkuun 30 päivän 2013 (korkojen osalta) tai joulukuun 31 päivän 2013 (rojaltilitulojen osalta) välillä ⁽²⁵⁾.

7.1 Tuen olemassaolo

- (77) Jotta kansallinen toimenpide voitaisiin luokitella SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi, seuraavien ehtojen on täyttyttävä: Ensinnäkin toimenpiteen on oltava valtion toteuttama tai sen on oltava rahoitettu valtion varoista. Toiseksi kyseisen toimenpiteen on oltava omiaan vaikuttamaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Kolmanneksi toimenpiteellä on annettava valikoivaa etua sille, joka on toimenpiteen kohteena. Neljänneksi toimenpiteen on vääristettävä tai uhattava vääristää kilpailua ⁽²⁶⁾.

7.1.1 Valtion varat ja valtiosta johtuva toimenpide

- (78) Toimenpide määritellään valtiontueksi, kun se sekä johtuu valtiosta että rahoitetaan valtion varoista.

⁽²⁵⁾ Näin ollen Yhdistyneen kuningaskunnan ja asianomaisten osapuolten esittämiä näkemyksiä, jotka koskevat muuta passiivista tuloa tai vuoden 2013 muutosten voimaantulon jälkeistä ajanjaksoa, ei käsitellä tässä päätöksessä.

⁽²⁶⁾ Ks. esimerkiksi tuomio 21. joulukuuta 2016, komissio v. World Duty Free Group ja muut, C-20/15 P ja C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, 53 kohta.

- (79) Koska vapautus perustuu Gibraltarin parlamentin säätämään lakiin, sen voidaan katsoa johtuvan Gibraltarista.
- (80) Vapautuksen rahoittamisesta valtion varoista on todettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan toimenpidettä, jolla viranomaiset myöntävät tietyille yrityksille verovapautuksen ja jolla ei tosin siirretä valtion varoja, mutta asetetaan henkilöt, joihin toimenpidettä sovelletaan, taloudellisesti edullisempaan asemaan kuin muut verovelvolliset, on pidettävä valtiontukena ⁽²⁷⁾. Kyseessä oleva verotoimenpide johtaa siihen, että Gibraltar luopuu verotuloista, jotka sillä olisi muutoin ollut oikeus kerätä Gibraltarille rekisteröityneiltä passiivisia korkotuloja tai rojaltituloja saavilta yrityksiltä. Koska Gibraltar luopuu näistä tuloista, verotoimenpide johtaa SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuun valtion varojen menettämiseen ⁽²⁸⁾.

7.1.2 Etu

- (81) EU:n tuomioistuinten oikeuskäytännön mukaan tuen käsitteellä ei tarkoiteta ainoastaan positiivisia suorituksia vaan myös toimenpiteitä, jotka eri tavoin pienentävät yritysten vastattavaksi tavallisesti kuuluvia kustannuksia ⁽²⁹⁾. Etu voidaan myöntää pienentämällä eri tavoin tietyn yrityksen verorasitusta ja etenkin alentamalla sovellettavaa verokantaa, veroperustetta tai maksettavan veron määrää ⁽³⁰⁾. Toimenpide, johon liittyy veron alentaminen, merkitsee etua, koska sillä asetetaan yritykset, joihin sitä sovelletaan, taloudellisesti edullisempaan asemaan kuin muut verovelvolliset, ja se johtaa valtion tulojen menettämiseen ⁽³¹⁾.
- (82) Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa toimenpide on ristiriidassa sen yleisen periaatteen kanssa, että yhtiöveroa kerätään kaikilta verovelvollisilta henkilöiltä, jotka saavat Gibraltarilta peräisin olevaa tai siellä kertynyttä tuloa. Tämän periaatteen mukaisesti passiivisten korkotulojen ja rojaltitulojen tulisi yleensä olla veronalaisia, ja niihin tulisi soveltaa alueperiaatetta. Rojaltitulojen osalta on todettava, että alueperiaatteen mukaan kaikki rojaltitulot, joita gibraltarlainen yritys saa, katsotaan Gibraltarilla kertyneiksi ja sieltä peräisin oleviksi. Kuten passiivisen korkotulonkin yhteydessä, aluejärjestelmän mukaan tällaisten tulojen veron määrittämisessä sovelletaan "lainan sijaintipaikka" -sääntöä. Se perustana on neljä kumulatiivista kriteeriä ⁽³²⁾, joissa keskitytään tulojen lähteeseen. Siksi on paljon tapauksia, joissa ulkomaista alkuperää olevista passiivisista korkotuloista ei välttämättä peritä tuloveroa Gibraltarilla aluejärjestelmän perusteella, vaikka tätä riidanalaista verovapautusta ei olisi haettukaan. Alueperiaatteen pohjautuvaa verovapautusta ei kuitenkaan myönnetä automaattisesti, ja koron lähteen lisäksi on otettava huomioon myös muita kriteereitä (esimerkiksi velan vakuuden sijaintipaikka), kun määritetään, onko korko kertynyt Gibraltarilla tai peräisin sieltä "lainan sijaintipaikka" -säännön mukaisesti.
- (83) Näin ollen vapautus pienentää maksua, joka vapautuksesta hyötyvien yritysten olisi muutoin maksettava. Tästä taas syntyy etua, koska yritykset saavat helpotuksia niiden taloudelliseen toimintaan liittyvistä kustannuksista, jolloin ne asetetaan taloudellisesti suotuisampaan asemaan kuin muut verovelvolliset (jotka saavat aktiivista tuloa).

7.1.3 Valikoivuus

- (84) Jotta toimenpidettä voidaan pitää SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukena, sen pitää olla valikoiva siinä mielessä, että se suosii tiettyjä yrityksiä tai tuotannonalaa.

⁽²⁷⁾ Ks. yhdistetyt asiat C-106/09 P ja C-107/09 P, komissio v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, ECLI:EU:C:2011:732, 72 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

⁽²⁸⁾ Ks. asia C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri, ECLI:EU:C:2009:709, 58 kohta.

⁽²⁹⁾ Asia C-143/99, Adria-Wien Pipeline, ECLI:EU:C:2001:598, 38 kohta.

⁽³⁰⁾ Ks. asia C-66/02, Italia v. komissio, ECLI:EU:C:2005:768, 78 kohta; asia C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze ym., ECLI:EU:C:2006:8, 132 kohta; asia C-522/13, Ministerio de Defensa ja Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, 21–31 kohta.

⁽³¹⁾ Yhdistetyt asiat C-393/04 ja C-41/05, Air Liquide Industries Belgium, ECLI:EU:C:2006:403, 30 kohta, ja asia C-387/92, Banco Exterior de España, ECLI:EU:C:1994:100, 14 kohta.

⁽³²⁾ Arviointi perustuu seuraaviin kumulatiivisiin kriteereihin: a) velallisen kotipaikka, b) lähde, josta korko maksetaan, c) paikka, josta korko maksetaan, ja d) velan (mahdollisen) vakuuden luonne ja sijainti.

- (85) Alustavana huomiona Espanjan alueellisesta valikoivuudesta esittämistä huomautuksista on syytä todeta, että menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä komissio ei esittänyt alueellista valikoivuutta koskevia epäilyksiä ja katsoi, että vapautuksen arvioinnin viitejärjestelmä oli rajattu yksinomaan Gibraltarin alueelle ⁽³³⁾. Komissio pysyy kannassaan, ettei passiivisten korkotulojen ja rojaltiltulojen verovapautukseen sisälly alueellista valikoivuutta. Erityisesti kolme kumulatiivista itsemääräämisoikeuden kriteeriä (institutionaalinen, menettelyllinen ja taloudellinen itsemääräämisoikeus), jotka tuomioistuim on esittänyt asiassa Azorit ⁽³⁴⁾ ja Union General de Trabajadores de la Rioja ⁽³⁵⁾, täyttyvät. Gibraltarin viranomaisilla katsotaan siis olevan riittävä itsemääräämisoikeus Yhdistyneen kuningaskunnan keskushallintoon nähden, ja näin ollen viitekehys vastaa Gibraltarin alueen maantieteellisiä rajoja ⁽³⁶⁾.
- (86) Aineellisen valikoivuuden määrittämisen osalta vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on ensin määritettävä yleinen tai normaali verotusjärjestelmä, jota kyseisellä veroalueella sovelletaan ("viitejärjestelmä"). Toiseksi on määritettävä, erotteleeke tietty toimenpide talouden toimijat, jotka järjestelmään olennaisesti kuuluvien tavoitteiden mukaisesti ovat vertailukelpoisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. Jos erottelee, toimenpidettä pidetään lähtökohtaisesti valikoivana ⁽³⁷⁾. Sen jälkeen testin kolmannessa vaiheessa on arvioitava, voidaanko lähtökohtaista valikoivuutta perustella (viite)järjestelmän luonteella tai yleisellä rakenteella ⁽³⁸⁾. Jos *lähtökohtaisesti* valikoiva toimenpide voidaan perustella järjestelmän luonteella tai yleisellä rakenteella, sitä ei pidetä valikoivana ja sen vuoksi se ei kuulu SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan.
- (87) Tässä yhteydessä on myös tärkeää todeta, että jotta verotoimenpide olisi valikoiva, verotusjärjestelmän ei tarvitse olla suunniteltu siten, että valikoivasta edusta hyötyvillä yrityksillä olisi yleensä sama verorasitus kuin muilla yrityksillä, vaan että ne hyötyvät säännöistä poikkeamisesta, jolloin valikoiva etu on normaalin verorasituksen ja näiden yritysten verorasituksen välinen erotus ⁽³⁹⁾.
- (88) Tällainen käsitys valikoivuudesta tarkoittaisi sitä, että vain tietyllä sääntelymenetelmällä suunniteltu verotusjärjestelmä olisi valikoiva ja että eri tavalla laaditut kansalliset verotussäännöt jäisivät valtiontuen valvonnan ulkopuolelle, vaikka ne tuottaisivat samat vaikutukset oikeudellisesti tai tosiasiallisesti. Tämä olisi vastoin vakiintunutta oikeuskäytäntöä, jonka mukaan valikoivuutta arvioitaessa SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa ei tehdä eroa toimenpiteiden välillä niiden syiden tai tavoitteiden perusteella, vaan määritellään ne niiden vaikutusten perusteella ja siten käytetyistä menetelmistä riippumattomasti ⁽⁴⁰⁾.

7.1.3.1 Viitejärjestelmä

- (89) Viitejärjestelmä muodostaa vertailukohdan, jonka perusteella arvioidaan toimenpiteen valikoivuutta. Se koostuu yhtenäisistä säännöistä, joita sovelletaan yleisesti objektiivisten kriteerien perusteella kaikkiin yrityksiin, jotka kuuluvat sen tavoitteen mukaiseen soveltamisalaan. Näissä säännöissä määritetään järjestelmän soveltamisalan lisäksi myös edellytykset, joiden perusteella järjestelmää sovelletaan, kohteena olevien yritysten oikeudet ja velvollisuudet sekä järjestelmän toiminnan tekniset yksityiskohdat ⁽⁴¹⁾. Verojen osalta viitejärjestelmä perustuu sellaisiin tekijöihin kuin veropohja, verovelvolliset, verotettava tapahtuma ja verokannat ⁽⁴²⁾.

⁽³³⁾ Menettelyn aloittamista koskeva päätös, johdanto-osan 48–57 kappale.

⁽³⁴⁾ Asia C-88/03, Portugal v. komissio, ECLI:EU:C:2006:511, 57 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

⁽³⁵⁾ Asiat C-428/06–C-434/06, ECLI:EU:C:2008:488, 47 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

⁽³⁶⁾ Yleinen tuomioistuim vahvisti tämän näkemyksen alueellisesta valikoivuudesta yhdistetyissä asioissa T-211/04 ja T-215/04, ECLI:EU:T:2008:595, 76–116 kohta. Vaikka tuomioon haettiin muutosta, tuomioistuim ei muuttanut näkemystään alueellisesta valikoivuudesta.

⁽³⁷⁾ Ks. yhdistetyt asiat C-20/15 P ja C-21/15 P, komissio v. World Duty Free Group, ECLI:EU:C:2016:981, 57 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

⁽³⁸⁾ Ks. yhdistetyt asiat C-78/08–C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, 65 kohta.

⁽³⁹⁾ Asiat C-106/09 P ja C-107/09 P, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, ECLI:EU:C:2011:732, 91 kohta; asia C219/16 P, Lowell Financial Services GmbH v. komissio, ECLI:EU:C:2018:508, 92 kohta.

⁽⁴⁰⁾ Asia C-487/06 P, British Aggregates v. komissio, ECLI:EU:C:2008:757, 85 ja 89 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen, sekä asia C-279/08 P, komissio v. Alankomaat (NOx), ECLI:EU:C:2011:551, 51 kohta.

⁽⁴¹⁾ Ks. komission tiedonanto valtiontuen käsitteestä (EUVL C 262, 19.7.2016, s.1), 133 kohta.

⁽⁴²⁾ Komission tiedonanto valtiontuen käsitteestä, 134 kohta.

- (90) Nyt käsiteltävässä asiassa viitejärjestelmä on vuoden 2010 tuloverolaki. Lain pitkässä otsikossa sitä kuvataan sanoilla "tulojen verottamista ja niiden keräämisen sääntelyä koskeva laki" ⁽⁴³⁾. Yritysten veronmääräytymisperusteiden osalta vuoden 2010 tuloverolain 16 pykälässä säädetään, että "ellei jäljempänä muuta määrätä, yrityksen tuottoina tai voittoina on pidettävä yrityksen täysimääräisiä tuottoja tai voittoja kyseisen ajanjakson tilikaudelta". Näin ollen kirjanpidon tulos on määräytymisperuste, jonka mukaan yhtiövero lasketaan Gibraltarilla, vuoden 2010 tuloverolaissa säädetyt suuntaan tai toiseen tehtävät oikaisut huomioon ottaen.
- (91) Toisaalta, kuten Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset totesivat ⁽⁴⁴⁾, on Gibraltarin alueellisen verotusjärjestelmän luontaisen logiikan mukaista, että kaikki tulot, olivatpa ne aktiivisia tai passiivisia, joiden alkuperä on Gibraltarin ulkopuolella, jäävät Gibraltarin verotusjärjestelmän ulkopuolelle, ja niitä verotetaan sillä lainkäyttöalueella, jolla tulot kertyvät tai josta ne ovat peräisin.
- (92) Gibraltarin yleisen yhtiöverojärjestelmän määrittäminen "viitejärjestelmäksi" on linjassa tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa, sillä tuomioistuin on johdonmukaisesti katsonut, että yhtiöverovelvollisuuden määrittämiseen liittyvissä toimenpiteissä viitejärjestelmänä on pidettävä kyseisen jäsenvaltion yhtiöverojärjestelmää, jota sovelletaan yleisesti kaikkiin yrityksiin, eikä tämän järjestelmän tiettyjä säännöksiä, joita sovelletaan vain tiettyihin verovelvollisiin tai tiettyihin transaktioihin. Esimerkiksi asiassa *World Duty Free*, jossa oli kyse omistussuoksiin tehtäviä sijoituksia koskevista säännöistä, tuomioistuin hyväksyi komission näkemyksen, jonka mukaan viitejärjestelmänä oli Espanjan yhtiöverojärjestelmä, eivätkä siis säännöt, jotka koskivat näiden sijoitusten verokohtelua ⁽⁴⁵⁾.
- (93) Vuoden 2010 tuloverolain tavoitteena on kerätä veroa Gibraltarilla verotettavilta verovelvollisilta (ts. verovelvollisilta, jotka saavat Gibraltarilta peräisin olevaa tai siellä kertynyttä tuloa) ⁽⁴⁶⁾, mutta lain liitteessä 1 oleviin Gibraltarilla verotettavan tulon luokkiin ei sisällynyt tiettyjä tuloluokkia ⁽⁴⁷⁾. Näin ollen passiivisia korkotuloja ja rojaltituloja koskeva vapautus ei perustunut muodolliseen poikkeamiseen verotusjärjestelmästä vaan pikemminkin siihen, etteivät tällaiset tulot sisällyneet niiden tulojen luokkiin, jotka kuuluvat Gibraltarin verotusjärjestelmän piiriin (implisiittinen verovapautus).

7.1.3.2 Toisiinsa verrattavissa tilanteissa olevien yritysten erilainen verokohtelu

- (94) Gibraltarilla yleisesti sovellettavan alueellisen verotusjärjestelmän ⁽⁴⁸⁾ mukaan yhtiöveroa peritään vain tuloista, jotka ovat peräisin Gibraltarilta tai kertyneet siellä. Vuoden 2010 tuloverolaki toi voimaan tullessaan kuitenkin automaattisen vapautuksen yhtiöverosta passiivisten lainakorkojen ja rojaltitulojen osalta, jolloin ei tarvitse ottaa huomioon seikkoja, jotka ovat yleensä oleellisia määritettäessä alueellisen verotuksen laajuutta Gibraltarilla alueperiaatteen mukaisesti. Tältä osin on erityisen tärkeää todeta, että rojaltituloja koskevan vapautuksen puuttuessa alueellisen verotusjärjestelmän nojalla olisi katsottava, että kaikki rojaltitulot, joita gibraltarlainen yritys saa, kertyvät aina Gibraltarilla ja ovat peräisin sieltä ⁽⁴⁹⁾. Passiivisten korkojen osalta alueperiaatetta on arvioitava tapauskohtaisesti, jotta voidaan määrittää niiden toimintojen sijainti, joista on syntynyt tuloa, ja myös verotettavan tai muun tulon olemassaolo.

⁽⁴³⁾ <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/2010-21o.pdf>, ks. s. 16.

⁽⁴⁴⁾ Yhdistyneen kuningaskunnan toimittamat tiedot 14. syyskuuta 2012.

⁽⁴⁵⁾ Ks. myös yhdistetyt asiat C-20/15 P ja C-21/15 P, komissio v. *World Duty Free Group*, ECLI:EU:C:2016:981, 92 kohta: "Komissio on nimittäin riidanalaisen toimenpiteen valikoivaksi luokitellessaan tukeutunut riidanalaisissa päätöksissä siihen, että tällä toimenpiteellä annettava veroetu ei hyödyttänyt erotuksetta kaikkia taloudellisia toimijoita, jotka olivat objektiivisesti katsottuna toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa Espanjan yleisen verotusjärjestelmän tavoitteen kannalta, koska Espanjassa asuvat yritykset, jotka hankkivat samantyyppisiä omistussuosia yhtiöistä, joiden verotuksellinen kotipaikka oli Espanja, eivät voineet saada tällaista etua" (korostus komission); ks. myös 22 ja 68 kohta. Ks. myös asia C-217/03, *Belgia ja Forum 187 v. komissio*, ECLI:EU:C:2005:266, 95 kohta; asia C-88/03, *Portugali v. komissio*, ECLI:EU:C:2006:511, 56 kohta; asia C-519/07 P, komissio v. *Koninklijke FrieslandCampina*, ECLI:EU:C:2009:556, 2–7 kohta ja yhdistetyt asiat C-78/08–C-80/08, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, 50 kohta. Ks. myös komission tiedonanto valtiontuen käsitteestä, 134 kohta.

⁽⁴⁶⁾ Huhtikuun 18 päivänä 2013 toimittamissaan tiedoissa Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset vahvistivat, että vuoden 2010 tuloverolakiin perustuva viitejärjestelmä on alueellinen verotusjärjestelmä, jonka nojalla Gibraltarilla kertyneet tai sieltä peräisin olevat tulot ovat Gibraltarilla veronalaisia. Lisäksi viranomaiset totesivat, että tätä järjestelmää sovelletaan kaikkiin yrityksiin kaikilla teollisuuden, rahoituksen ja kaupan toimialoilla ja että sitä sovelletaan yhtenäisesti.

⁽⁴⁷⁾ Ennen niiden muutosten voimaantuloa, joiden myötä konsernin sisäisten lainojen koroista ja rojalteista tuli veronalaisia, passiiviset korkotulot ja rojaltitulot eivät sisällyneet mihinkään vuoden 2010 tuloverolain liitteessä 1 määritettyyn tuloluokkaan, jolloin niistä ei peritty veroa Gibraltarilla.

⁽⁴⁸⁾ Vuoden 2010 tuloverolain 11 pykälän 1 momentti ja 74 pykälä.

⁽⁴⁹⁾ Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten toimittamat tiedot, 14. syyskuuta 2012.

- (95) Menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä komissio katsoi, että passiivisia korkotuloja ja rojaltituloja koskeva vapautus yhtiöverosta asettaa toisiinsa verrattavassa oikeudellisessa ja tosiasiallisessa tilanteessa olevat yritykset eri asemaan, joten vapautusta on pidettävä lähtökohtaisesti valikoivana sillä perusteella, että vuoden 2010 tuloverolain tavoitteena on verottaa Gibraltarilla kertyvää tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
- (96) Lisäksi komissio totesi menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä, että vapautus näytti suosivan merkittävästi 529:ää yritystä, jotka saavat passiivisia korkotuloja tai rojaltituloja, etenkin korkotuloja saman konsernin muilta yrityksiltä tai rojaltituloja. Komissio katsoi myös, että suurin osa gibraltarilaisten yritysten saamista lainakoroista oli peräisin konsernin sisäisistä lainoista, joita oli annettu konsernin ulkomaisille yhteisöille ⁽⁵⁰⁾.
- (97) Tällaisessa tapauksessa, kun toimenpide ei johdu muodollisesta poikkeamisesta verotusjärjestelmästä, komissio katsoo, että valikoivuuden arvioimisessa on erityisen tärkeää ottaa huomioon toimenpiteen vaikutukset, jotta voidaan arvioida, suosiiko toimenpide merkittävästi tiettyä yritysten ryhmää.
- (98) Rojaltien osalta komission tekemä analyysi toimenpiteen vaikutuksista ⁽⁵¹⁾ osoittaa, että siitä koitui etua vain 10 yritykselle (8 003:sta Gibraltarilla aktiivisesti toimivasta yrityksestä), jotka kaikki kuuluvat monikansallisiin konserneihin. Lisäksi vaikuttaa siltä, että vähintään kahdeksan niistä kuuluu suuriin monikansallisiin yrityksiin, joiden toiminta on maailmanlaajuisia. Sen sijaan yksikään itsenäinen yritys ei saanut rojaltituloja Gibraltarilla.
- (99) Korkojen osalta Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten toimittamat tiedot osoittavat, että gibraltarilaisten yritysten konsernin sisäisistä lainoista saamien korkotulojen kokonaismäärästä (1 400 miljoonaa Englannin punttaa) 99,8 prosenttia oli peräisin ulkomaisille (konsernin) yrityksille annetuista lainoista. Sitä vastoin vain kaksi gibraltarilaista yritystä, joiden osuus on yhteensä 3 256 834 Englannin punttaa (menetettyjen verotulojen osuus 222 169 punttaa) (mikä on 0,2 prosenttia konsernin sisäisten lainojen kokonaismäärästä), sai etua kansallista alkuperää olevista koroista.
- (100) Nämä luvut osoittavat, että toimenpide suosi merkittävästi monikansallisiin konserneihin kuuluvia yrityksiä, jotka vastasivat tietyistä tehtävistä (konsernin sisäisten lainojen tai teollis- ja tekijänoikeuksien käyttöä koskevien oikeuksien myöntäminen). Toimenpiteestä koitui hyötyä etenkin i) pienelle joukolle monikansallisia yrityksiä, joista useimmat kuuluvat maailmanlaajuisesti toimiviin suuriin monikansallisiin konserneihin (rojaltitulojen osalta), ja ii) yrityksille, jotka kuuluvat monikansallisiin konserneihin ja myöntävät lainoja ulkomaisille yrityksille, jotka kuuluvat samaan konserniin. Vuoden 2010 tuloverolain tavoitteen (nimittäin Gibraltarilla kertyvän tai sieltä peräisin olevan tulon verottaminen) perusteella nämä yritykset ovat samanlaisessa oikeudellisessa ja tosiasiallisessa tilanteessa kuin kaikki muutkin gibraltarilaiset yritykset, jotka tuottavat Gibraltarilla kertyvää tai sieltä peräisin olevaa tuloa (tai jotka harjoittavat Gibraltarin lain mukaan luvanvaraista toimintaa esimerkiksi pankki-, vakuutus- tai kasinopalalla).
- (101) Yhdistyneen kuningaskunnan ja Gibraltarin viranomaiset katsovat, että vapautus on yleinen toimenpide, jota sovelletaan kaikkiin samanlaisessa tilanteessa oleviin yrityksiin toimialasta riippumatta. Lisäksi ne toteavat, että se tosiasia, että on mahdollista yksilöidä joitakin yrityksiä, joille verosäännöstä on enemmän hyötyä kuin toisille, ei tee säännöstä sinänsä valikoivaa. Sääntö olisi valikoiva vain, jos se luontaisesti aiheuttaisi todennäköistä hyötyä yksilöitävissä olevalle yritysten luokalle. Yhdistyneen kuningaskunnan ja Gibraltarin viranomaisten mukaan näin ei kuitenkaan ole nyt käsiteltävänä olevan toimenpiteen osalta, koska Gibraltarilla ei ole muita samanlaisessa tosiasiallisessa tai oikeudellisessa tilanteessa olevia yrityksiä, joihin vapautusta ei sovelleta.
- (102) Komissio katsoo, että Yhdistyneen kuningaskunnan näkemyksellä, jonka mukaan toimenpidettä sovelletaan lähtökohtaisesti kaikkiin yrityksiin niiden toimialasta tai toiminnasta riippumatta, ei ole merkitystä valikoivuuden arvioinnin kannalta. On vakiintunut oikeuskäytäntö, että niiden yritysten määrä, jotka voivat vaatia oikeuksiaan tietyn kansallisen toimenpiteen nojalla, on suuri, eikä se, että nämä yritykset kuuluvat monelle eri toimialalle, riitä kyseenalaistamaan toimenpiteen valikoivuutta ⁽⁵²⁾.

⁽⁵⁰⁾ Ks. komission päätös, annettu 16 päivänä lokakuuta 2013 valtiontukiasiassa SA.34914 (2013/C) (ex 2013/NN) – Gibraltarin tuloverojärjestelmä yrityksille (EUVL C 348, 18.11.2013, s. 189).

⁽⁵¹⁾ Jäljempänä 8.3.1.2 kohdassa esitetyistä syistä rojaltituloja saavien yritysten analyysi sisältää viisi gibraltarilaista yritystä, joille annettiin veropäätöksiä osana 165:tä päätöstä, jotka kuuluvat lokakuussa 2014 aloitetun laajennetun menettelyn piiriin ja jotka saivat rojalti- ja korkotuloja, koska ne olivat alankomaalaisten yhtiöiden osakkaita.

⁽⁵²⁾ Ks. yhdistetyt asiat C-20/15 P ja C-21/15 P, World Duty Free Group, 80 kohta.

- (103) Toimenpide, joka asettaa sellaiset yritykset eriarvoiseen asemaan, jotka asianmukaisen lainsäädäntöön pohjautuvan tavoitteen perusteella ovat toisiinsa verrattavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa, on lähtökohtaisesti valikoiva. Tässä tapauksessa on osoitettu, että yhtiöverosta vapauttaminen passiivisten korkotulojen ja rojaltitulojen osalta hyödyttää pääasiassa monikansallisia konserneja. Kuten johdanto-osan 100 kappaleessa on todettu, viiteverotusjärjestelmän (vuoden 2010 tuloverolaki) tavoitteen perusteella, nimittäin Gibraltarilla kertyvän tai sieltä peräisin olevan tulon verottamisen osalta, monikansalliset konsernit ovat samanlaisessa oikeudellisessa ja tosiasiallisessa tilanteessa kuin kaikki muutkin gibraltarilaiset yritykset, jotka tuottavat Gibraltarilla kertyvää tai sieltä peräisin olevaa tuloa. Näin ollen yhtiöverosta vapauttaminen passiivisten korkotulojen ja rojaltitulojen osalta on lähtökohtaisesti valikoiva.
- (104) Lisäksi on todettava, ettei se, että vapautuksesta koituu hyötyä pääasiassa monikansallisille konserneille, ole satunnainen seuraus järjestelmästä ⁽⁵³⁾. Kun Gibraltarin kaltaisella pienellä veroalueella ei otettu huomioon, missä paikassa tutkimus- ja kehitystoimia on toteutettu, vapautus loi enemmän mahdollisuuksia kansainvälisille konserneille, jotka kansainvälisen rakenteensa ja kokonsa ansiosta voivat helposti siirtää aineetonta omaisuutta ja pääomaa (ja myöntää lainoja ja/tai oikeuksia käyttää teollis- ja tekijänoikeuksia) konsernin sisällä. Nämä havainnot osoittavat riittävästi, että toimenpide oli suunniteltu houkuttelemaan tai suosimaan konserneihin kuuluvia yrityksiä ja varsinkin monikansallisia konserneja, jotka vastasivat tietyistä tehtävistä (konsernin sisäisten lainojen tai teollis- ja tekijänoikeuksien käyttöä koskevien oikeuksien myöntäminen). Tämän perusteella komissio katsoo, että toimenpide on lähtökohtaisesti valikoiva, koska sen vaikutukset, jotka suosivat merkittävästi tiettyä yritysten luokkaa, ovat vääjäämätön seuraus toimenpiteen rakenteesta.

7.1.3.3 Toimenpiteen perusteiden puuttuminen

- (105) Lähtökohtaisesti valikoiva toimenpide voi olla perusteltu verotusjärjestelmän luonteen tai yleisen rakenteen perusteella, jos toimenpide johtuu suoraan järjestelmän peruseriaa- tai periaatteista tai sitä ohjaavista periaatteista tai jos se on seurausta luontaisista mekanismeista, jotka ovat tarpeen järjestelmän toiminnan ja tehokkuuden kannalta. Näin voi olla neutraaliuden periaatteen, verovelkojen perinnän optimointia koskevan tavoitteen tai hallinnointavuuden yhteydessä.
- (106) Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisen mukaan vapautus on looginen seuraus alueperiaatteesta, jonka perusteena on tavoite välttää kaksinkertainen verotus. Tästä komissio toteaa, että passiivisia korkoja ja rojaltituloja koskevaa vapautusta, joka otettiin käyttöön vuoden 2010 tuloverolain nojalla, ei voida pitää pelkästään alueperiaatteen soveltamisena. Erityisesti on todettava, kuten 7.1.3.2 kohdassa on selitetty, että alueellisen verotusjärjestelmän mukaan rojaltitulot, joita gibraltarilainen yritys saa, katsotaan Gibraltarilla kertyneiksi ja sieltä peräisin oleviksi. Korkojen osalta alueperiaatetta on arvioitava tapauskohtaisesti, jotta voidaan määrittää niiden toimintojen sijainti, joista on syntynyt tuloa, ja myös verotettavan tai muun tulon olemassaolo. Näin ollen passiivisia korkoja ja rojaltituloja koskevaa vapautusta, joka otettiin käyttöön vuoden 2010 tuloverolain nojalla, ei voida pitää pelkästään alueperiaatteen soveltamisena.
- (107) Myöskään väite, jonka mukaan alueperiaatteen soveltaminen perustuisi tarpeeseen estää kaksinkertainen verotus, ei ole pitävä, koska (ulkomaisella) maksavalla yhteisöllä on yleensä oikeus vähentää korot tai rojaltit verotuksessa ⁽⁵⁴⁾. Korko- ja rojaltimaksuista annetun neuvoston direktiivin 2003/49/EY ⁽⁵⁵⁾ mukaan tietyt konsernisisäiset korko- ja rojaltimaksut on lisäksi vapautettu lähdeverosta (ulkomaisen maksavan yhteisön tasolla) niiden kansallisten sääntöjen nojalla, joiden mukaan edellä mainittu direktiivi 2003/49/EY saatetaan osaksi kansallista lainsäädäntöä. Kun otetaan huomioon, että kaksinkertaisen verotuksen riski on pieni, täysimääräinen ja automaattinen vapautustoimenpide on suhteeton eikä kaksinkertaisen verotuksen estämistä voida pitää hyväksyttävänä perusteluna.
- (108) Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset väittivät muodollisen tutkinnan yhteydessä myös, että passiivisia korkotuloja ja rojaltituloja koskeva vapautus on perusteltu hallinnointavuuteen liittyvistä syistä, sillä verotulot eivät olisi riittäviä passiivisten korkotulojen ja rojaltitulojen verotuksen täytäntöönpanoon liittyvään hallinnolliseen työmäärään nähden. Tältä osin ne totesivat, että Gibraltarilla sovellettavan normaalin alueperiaatteen nojalla ulkomailta saatu korko olisi joka tapauksessa verovapaata. Gibraltarilta peräisin olevien korkojen ja rojaltien osalta viranomaiset pitävät verovapautusta perusteltuna, koska verojen keräämisen kustannukset ylittäisivät odotetut verotulot.

⁽⁵³⁾ Ks. yhdistetyt asiat C-106/09 P ja C-107/09 P, komissio v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, ECLI:EU:C:2011:732, 106 kohta.

⁽⁵⁴⁾ Sovellettavien verosääntöjen mukaan korko- tai rojaltimaksujen vähennyskelpoisuutta voidaan tietyissä tilanteissa rajata maksavan yhteisön tasolla korkojen vähennyskelpoisuutta rajoittavien sääntöjen, siirtohinnoittelusääntöjen tai muiden väärinkäytön vastaisten sääntöjen perusteella.

⁽⁵⁵⁾ Neuvoston direktiivi 2003/49/EY, annettu 3 päivänä kesäkuuta 2003, eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojaltimaksuihin sovellettavasta yhteisestä verotusjärjestelmästä, sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna 13 päivänä toukokuuta 2013 annetulla neuvoston direktiivillä 2013/13/EU (EUVL L 157, 26.6.2003, s. 49).

- (109) Komissio pyysi Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisia osoittamaan konkreettisesti todeksi väitteen, jonka mukaan passiivisia korkotuloja ja rojaltituloja koskevan yhtiöveron täytäntöönpanoa koskevat hallinnolliset kustannukset ylittäisivät niistä saatavat verotulot. Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset eivät kuitenkaan esittäneet konkreettisia todisteita väitteensä tueksi. Koska todisteita ei ole esitetty, komissio ei voi hyväksyä väitettä, jonka mukaan passiivisia korkotuloja ja rojaltituloja koskeva vapautus on perusteltu hallinnoitavuuteen liittyvistä syistä.

7.1.3.4 Valikoivuutta koskeva päätelmä

- (110) Tässä kohdassa esitettyjen seikkojen perusteella komissio katsoo, että toimenpide on valikoiva, koska se merkittävästi suosii tietynlaisia monikansallisiin konserneihin kuuluvia yrityksiä, joilla on tiettyjä tehtäviä (konserninsisäisten lainojen tai teollis- ja tekijänoikeuksien käyttöä koskevien oikeuksien myöntäminen), verrattuna muihin samanlaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa oleviin yrityksiin, kun otetaan huomioon vuoden 2010 tuloverolain olennainen tavoite.

7.1.4 Mahdollinen kilpailun vääristyminen ja vaikutus unionin sisäiseen kauppaan

- (111) Jotta toimenpide olisi valtiontukea, sen on SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdan mukaisesti vääristettävä tai uhattava vääristää kilpailua ja vaikutettava unionin sisäiseen kauppaan.
- (112) Tutkinnassa todettiin, että useimmat yritykset, jotka hyötyivät passiivisia korkotuloja ja rojaltituloja koskevasta vapautuksesta, ovat osa kansainvälisiä konserneja, jotka koostuvat sellaisilla toimialoilla toimivista yrityksistä, joilla käydään unionin sisäistä kauppaa ⁽⁵⁶⁾.
- (113) Vaikka vapautuksen saaneet gibraltarilaiset yritykset eivät osallistuisi kauppaan suoraan, tuomioistuin on todennut, että kun yritykselle annetaan tukea, jolloin sen asema muihin unionin sisäistä kauppaa käyviin yrityksiin nähden vahvistuu, toimenpiteen on katsottava vaikuttavan kauppaan ja vääristävän kilpailua ⁽⁵⁷⁾.
- (114) Lisäksi on todettava, että passiivisia korkotuloja ja rojaltituloja koskeva vapautus yhtiöverosta ei liity mihinkään tiettyyn investointiin, vaan se vain vähentää edunsaajien kustannuksia, joista niiden pitäisi muutoin vastata tavanomaisen liiketoimintansa osana. Jos vapautuksen katsotaan olevan valtiontukea, se sisältäisi siis myös toimintatukea. Toimintatuki vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua muuta tukea todennäköisemmin, koska se ei liity markkinoiden tiettyyn toimintapuuhteeseen eikä ole ajallisesti rajattu.
- (115) Lisäksi Yhdistyneen kuningaskunnan ja Gibraltarin viranomaiset katsoivat, että rojaltituloja koskevasta vapautuksesta johtuva mahdollinen tuki olisi vähämerkityksistä ja jäisi valtiontukea koskevien sääntöjen soveltamisalan ulkopuolelle asetuksen (EU) N:o 1407/2013 mukaisesti. Muodollisen tutkinnan aikana Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisia pyydettiin osoittamaan, että kaikki asianomaiset yritykset täyttävät toimenpidettä koskevat *de minimis* -säännön mukaiset edellytykset, jolloin toimenpide jää valtiontukisääntöjen soveltamisalan ulkopuolelle. Toimitetut tiedot koskivat kuitenkin vain muutamia yrityksiä, eivätkä Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset perustelleet väitettään, jonka mukaan *de minimis* -säännön mukaiset edellytykset täyttyvät kaikkien tuensaajien osalta. Näin ollen komissio ei voi hyväksyä väitettä, jonka mukaan vapautus ei sisällä tukea sillä perusteella, että saatu hyöty olisi aina vähämerkityksistä.

⁽⁵⁶⁾ Yhdistyneen kuningaskunnan mukaan vapautusta sovelletaan yleisesti kaikille teollisuuden, rahoituksen ja kaupan aloille eikä se suosi mitään tiettyä talouden alaa. Lisäksi Gibraltar totesi rojaltituloja koskevasta vapautuksesta, että yritykset, jotka saivat rojaltituloja kolmen vuoden ajanjaksolla, jolloin niistä ei peritty veroja, toimivat niinkin erilaisilla aloilla kuin elintarvikkeiden vähittäismyynnissä, vaatekaupassa sekä pelialalla ja vakuutuslalla. Näillä aloilla kilpailu on vapaata, ja niillä käydään myös unionin sisäistä kauppaa. Myös julkisesti saatavilla olevat tiedot rojaltivapautuksen edunsaajista osoittavat, että vapautuksesta hyötyvät yritykset kuuluvat unionin markkinoilla toimiviin konserneihin.

⁽⁵⁷⁾ Asia C-518/13, Eventech v. The Parking Adjudicator, ECLI:EU:C:2015:9, 66 kohta; yhdistetyt asiat C-197/11 ja C-203/11, Libert ym., ECLI:EU:C:2013:288, 77 kohta, ja asia C-128/16 P, komissio v. Lico Leasing SA ym., ECLI:EU:C:2018:591, 84 kohta.

- (116) Siksi komissio katsoo, että toimenpide vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua ja että se vaikuttaa unionin sisäiseen kauppaan.

7.1.5 Valtiontukea koskeva päätelmä

- (117) Koska kaikki SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa säädetty edellytykset täyttyvät, komissio katsoo, että passiivisia korkotuloja ja rojaltituloja koskeva vapautusjärjestelmä, sellaisena kuin se oli voimassa ennen vuonna 2013 tehtyjä muutoksia, on kyseisessä artiklassa tarkoitettua valtiontukea.

7.2 Toimenpide uutena tukena

- (118) Menettelyasetuksen 1 artiklan c alakohdan mukaan ”uudella tuella” tarkoitetaan kaikkia tukia, eli tukiohjelmiä ja yksittäisiä tukia, jotka eivät ole voimassa olevaa tukea, mukaan lukien voimassa olevan tuen muutokset. ”Voimassa olevalla tuella” tarkoitetaan hyväksyttyä tukea tai tukea, jonka katsotaan olevan hyväksyttyä menettelyasetuksen 1 artiklan d alakohdassa säädetyn mukaisesti.
- (119) Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset ja Gibraltar katsovat, että jos ulkomailta peräisin olevia korkotuloja koskeva vapautus on valtiontukea, se olisi voimassa olevaa tukea, sillä tällaisten korkojen asema vapautuksen osalta on pysynyt käytännössä samana kuin vuoden 1952 tuloverolain nojalla (alueperiaatteen soveltamisen vuoksi).
- (120) Tästä komissio toteaa, että alueellisen verotusjärjestelmän nojalla korkotulot olisi arvioitava tapauskohtaisesti, jotta voidaan määrittää, onko kyseessä verotettava tulo. Tämä ei kuitenkaan johda siihen, että näistä tuloista annettaisiin automaattisesti verovapautus. Passiivisia korkotuloja koskeva vapautus (ennen heinäkuun 1 päivää 2013), joka otettiin käyttöön vuoden 2010 tuloverolain nojalla, eroaa merkittävästi passiivisia korkotuloja koskevasta verokohtelusta ennen vuoden 2010 tuloverolakia, eikä sen vaikutuksen voida katsoa olevan sama kuin alueperiaatteen soveltamisella oli.
- (121) Lisäksi todettakoon, että vaikka alueperiaatteen soveltaminen olisi johtanut ulkomaisten korkojen verovapauteen, se ei riittäisi perusteeksi määrittää toimenpide ”voimassa olevaksi” tueksi, koska aikaisempaa vapautusta ei ollut rajattu ulkomailta peräisin olevaan korkotuloon (se koski sekä ulkomailta peräisin olevia että kansallisia korkoja). Vapautuksen mahdollisten perustelujen (ja sen alueperiaatteen mukaisuuden) on pohjauduttava sellaisille kriteereille, joita voidaan soveltaa kaikkiin korkotuloihin, ei siis vain tiettyyn osaan (ulkomailta peräisin oleviin korkoihin) niistä.

7.3 Tuen soveltuvuus sisämarkkinoille

- (122) Valtiontukea pidetään sisämarkkinoille soveltuvana, jos se kuuluu johonkin SEUT-sopimuksen 107 artiklan 2 kohdassa luetelluista ryhmistä ⁽⁵⁸⁾, ja se voidaan katsoa sisämarkkinoille soveltuvaksi, jos se kuuluu johonkin SEUT-sopimuksen 107 artiklan 3 kohdassa luetelluista ryhmistä ⁽⁵⁹⁾. On kuitenkin tuen myöntävän jäsenvaltion tehtävä osoittaa, että sen myöntämä valtiontuki soveltuu sisämarkkinoille SEUT-sopimuksen 107 artiklan 2 tai 3 kohdan nojalla ⁽⁶⁰⁾.
- (123) Komissio toteaa, etteivät Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset ole toimittaneet perusteluja sille, miksi passiivisia korkotuloja ja rojaltituloja koskevaa vapautusta yhtiöverosta tulisi pitää sisämarkkinoille soveltuvana. Yhdistynyt kuningaskunta ei kommentoinut etenäkään menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä esitettyjä epäilyksiä toimenpiteen soveltuvuudesta sisämarkkinoille.

⁽⁵⁸⁾ SEUT-sopimuksen 107 artiklan 2 kohdassa määrätty poikkeukset ovat seuraavat: a) yksittäisille kuluttajille myönnettävä sosiaalinen tuki, b) tuki luonnonmullistusten tai muiden poikkeuksellisten tapahtumien aiheuttaman vahingon korvaamiseksi ja c) tuki Saksan liittotasavallan tietyille alueille.

⁽⁵⁹⁾ SEUT-sopimuksen 107 artiklan 3 kohdassa määrätty poikkeukset ovat seuraavat: a) tuki taloudellisen kehityksen edistämiseen tietyillä alueilla; b) tuki tiettyjen Euroopan yhteistä etua koskevien tärkeiden hankkeiden edistämiseen tai jäsenvaltion taloudessa olevan vakavan häiriön poistamiseen; c) tuki tietyn taloudellisen toiminnan tai talousalueen kehityksen edistämiseen; d) tuki kulttuurin ja kulttuuri-perinnön edistämiseen ja e) neuvoston päätöksessä määritetty tuki.

⁽⁶⁰⁾ Asia T-68/03, Olympiaki Aeroporia Ypiresies v. komissio, ECLI:EU:T:2007:253, 34 kohta.

- (124) Myöskään komissio ei ole yksilöinyt mahdollisia perusteita soveltuvuudelle, ja se katsoo, ettei yhtäkään SEUT-sopimuksen 107 artiklan 2 tai 3 kohdassa luetelluista poikkeuksista voida soveltaa, koska toimenpiteen tavoitteena ei vaikuta olevan mikään näissä määräyksissä luetelluista tavoitteista. Niin ikään on todettava, että koska passiivisia korkotuloja ja rojalituloja koskeva vapautus yhtiöverosta ei liity mihinkään tiettyyn investointiin, vaan se vain vähentää edunsaajien kustannuksia, joista niiden pitäisi muutoin vastata tavanomaisen liiketoimintansa osana, sen katsotaan olevan toimintatukea. Tämän tyyppistä tukea ei periaatteessa voida pitää sisämarkkinoille soveltuvana SEUT-sopimuksen 107 artiklan 3 kohdan nojalla, koska sillä ei edistetä tietyn taloudellisen toiminnan tai tiettyjen talousalueiden kehitystä. Verotukselliset edut eivät tässä tapauksessa ole myöskään ajallisesti rajoitettuja, asteittain pieneneviä tai oikeasuhteisia siihen nähden, mikä on tarpeen markkinoiden tietyn toimintapuutteen korjaamiseksi tai yleisen edun mukaisen tavoitteen täyttämiseksi kyseisillä alueilla. Näin ollen kyseistä toimenpidettä ei voida pitää sisämarkkinoille soveltuvana SEUT-sopimuksen 107 artiklan 2 tai 3 kohdan mukaisesti.

8. GIBALTARIN VEROPÄÄTÖSKÄYTÄNNÖN ARVIOINTI

- (125) Ensinnäkin on muistettava, että "asiaa koskevan unionin säännösten puuttuessa on niin, että jäsenvaltioilla tai sellaisilla alueyhteisöillä, joilla on verotuksellinen itsehallinto, on verotuksellinen toimivalta määrittää veroperusteet ja jakaa verorasitus eri tuotannontekijöiden ja talouden eri toimialojen kesken" ⁽⁶¹⁾. Samalla vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan "jäsenvaltion jäljellä olevan toimivallan käyttö ei oikeuta perustamissopimuksessa kiellettyjen toimenpiteiden yksipuolista toteuttamista" ⁽⁶²⁾.
- (126) Erityisesti mainittakoon, ettei komissio kyseenalaista jäsenvaltioiden verohallintojen antamia veropäätöksiä. Komissio myöntää, että ennakkopäätökset ovat tärkeä väline oikeusvarmuuden takaamisessa verovelvollisille. Jos veropäätöksistä ei koidu valikoivaa etua tietyille talouden toimijoille, veropäätöksistä ei aiheudu ongelmia unionin valtiontukilainsäädännön kannalta ⁽⁶³⁾.
- (127) Jos veropäätöksessä kuitenkin vahvistetaan tulos, joka ei luotettavasti heijasta tavanomaisen verojärjestelmän normaalista soveltamisesta johtuvaa tulosta, päätöksellä saatetaan myöntää sen kohteena olevalle yritykselle valikoiva etu, siltä osin kuin valikoiva kohtelu johtaa päätöksen kohteena olevan yrityksen veron määrän supistamiseen kyseisessä jäsenvaltiossa verrattuna muihin samassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa oleviin yrityksiin ⁽⁶⁴⁾.

8.1 Johdanto

- (128) Gibraltarin veroviranomaisten tammikuun 2011 ja elokuun 2013 välisenä aikana antamien 165 veropäätöksen osalta komissio esitti menettelyn laajentamista koskevassa päätöksessä alustavana kantana, että veropäätökset olivat aineellisesti valikoivia, koska Gibraltarin veroviranomaiset pidättäytyivät yleensä tekemästä asianmukaista yrityksen verovelvoitteiden arviointia ja käyttivät harkintavaltaansa. Lisäksi komissio katsoi alustavasti, että joissakin tapauksissa Gibraltarin veroviranomaiset olivat antaneet veropäätöksiä, jotka eivät olleet sovellettavien verosäännösten mukaisia ⁽⁶⁵⁾.
- (129) Komissio katsoi alustavasti, että antaessaan tällaisia veropäätöksiä vain tietyille monikansallisille yrityksille, toisin kuin muille puhtaasti kansallisille yrityksille, jotka eivät olleet hakeneet veropäätöstä, veroviranomaiset käsitelivät eriarvoisesti yrityksiä, joiden oikeudellinen ja tosiasiallinen tilanne oli samanlainen. Näin ollen toimenpiteiden katsottiin olevan lähtökohtaisesti valikoivia. Komissio ei myöskään löytänyt hyväksyttävää perustelua, joka pohjautuisi vuoden 2010 tuloverolain luonteeseen tai yleiseen rakenteeseen.

⁽⁶¹⁾ Ks. yhdistetyt asiat C-236/16 ja C-237/16, ANGED v. Disputacion de Aragon, ECLI:EU:C:2018:291, 38 kohta; yhdistetyt asiat C-106/09 P ja C-107/09 P, komissio v. Government of Gibraltar, ECLI:EU:C:2011:732, 97 kohta.

⁽⁶²⁾ Ks. yhdistetyt asiat 6/69 ja 11/69, komissio v. Ranska, ECLI:EU:C:1969:68, 17 kohta, ja asia 173/73, Italia v. komissio, ECLI:EU:C:1974:71, 13 kohta. Ks. myös yhdistetyt asiat C-182/03 ja C-217/03, Belgia ja Forum 187 ASBL v. komissio, ECLI:EU:C:2006:416, 81 kohta; yhdistetyt asiat C-106/09 P ja C-107/09 P, komissio v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, ECLI:EU:C:2011:732; asia C-417/10, 3M Italia, ECLI:EU:C:2012:184, 25 kohta, ja määräys asiassa C-529/10, Safilo, ECLI:EU:C:2012:188, 18 kohta; ks. myös asia T-538/11, Belgia v. komissio, ECLI:EU:T:2015:188, 66 kohta.

⁽⁶³⁾ Ks. kilpailun pääosaston sisäinen valmisteluasiakirja valtiontuesta ja veropäätöksistä, 5 kohta, http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/working_paper_tax_rulings.pdf

⁽⁶⁴⁾ Ks. komission tiedonanto valtiontuen käsitteestä (EUVL C 262, 19.7.2016, s. 1), 170 kohta.

⁽⁶⁵⁾ Nämä epäilykset on esitetty tarkemmin mainitun päätöksen johdanto-osan 32 kappaleessa.

- (130) Muodollisen tutkinnan osana komissio analysoi Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten toimittaman asianmukaisen dokumentaation 165 päätöksestä, jotka kuuluivat tutkinnan laajuuteen, voidakseen yksilöidä mahdollisia harkinnanvaraisia käytäntöjä, tapauksia, joissa sääntöjä on sovellettu virheellisesti tai joissa on jätetty suorittamatta asianmukaiset tarkastukset sen varmistamiseksi, missä toimintaa tosiasiallisesti harjoitetaan. Komission arvioima dokumentaatio koostui seuraavista asiakirjoista:

1) 165 varsinaista päätöstä sekä niitä koskevat hakemukset

2) Gibraltarin viranomaisten vuonna 2015 taannehtivasti tekemät tarkastuskertomukset kaikkien 165 päätöksen edunsaajista. Nämä tarkastukset (tai tarkistukset) tehtiin, jotta voitiin selvittää, oliko vuoden 2010 tuloverolain säännöksiä sovellettu virheellisesti. Tarkastuskertomuksissa on taustatietoa asianomaisista yrityksistä ja niiden toiminnasta sekä päätöksen antamisen jälkeisistä mahdollisista muutoksista niiden organisaatiossa, toiminnassa ja tehtävissä sekä muuta tietoa yritysten toiminnoista ja oikeudellinen arvio siitä, onko yrityksiä ja/tai niiden toimintoja verotettu vuoden 2010 tuloverolain mukaisesti. Tärkein tarkastuksissa arvioitu seikka oli se, täyttivätkö toiminnoista saadut tulot ne edellytykset, joiden perusteella niiden voitaisiin katsoa kertyneen Gibraltarilla tai olevan peräisin sieltä. Tarkastuksissa tutkittiin laajasti kaikki tarkastuksen kohteena olevien yritysten toimittamat asiakirjat ja vastaukset kysymyksiin. Lisäksi tehtiin tarkastuskäyntejä paikan päälle ja pidettiin kokouksia yritysten tai niiden edustajien kanssa. Yhteensä 25 yritykseltä saatiin myös tarkempia taloustietoja myös niiden kirjanpidosta, ja jotkin yritykset toimittivat myös jäljennökset veroilmoituksistaan.

3) Lisätiedot kaikista 165 yrityksestä, jotta voitiin arvioida, onko väite, jonka mukaan nämä yritykset eivät harjoita toimintaa Gibraltarilla, riittävän perusteltu, sekä tiedot työntekijöiden ja johtajien lukumäärästä, henkilöstökuluista, poistoihin liittyvistä kustannuksista, muista Gibraltarin toimintoihin liittyvistä toimintakuluista ja muista kuin niihin liittyvistä toimintakuluista.

- (131) Näiden tietojen analysoinnin avulla komissio pystyi arvioimaan, saivatko asianomaiset yritykset alueellisen verotusjärjestelmän mukaan verotettavaa tuloa Gibraltarilla ja/tai olivatko ne saaneet veropäätöksiä tai oliko veropäätöksiä pantu täytäntöön sovellettavien verosäännösten vastaisesti.

8.2 Perustellut veropäätökset

- (132) Valtaosassa tapauksista (160 päätöstä yhteensä 165 tutkitusta päätöksestä) analyysi osoitti, ettei päätöksiä ollut annettu vastoin sovellettavia yleisiä verosäännöksiä. Useimmissa tapauksissa asianomaisten yritysten saamat tulot eivät täyttäneet alueperiaatteen vaatimuksia, joiden nojalla tulot olisivat olleet veronalaisia Gibraltarilla. Varsinkin Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten toimittamat tarkastuskertomukset ja muut asiakirjat osoittivat, että yrityksillä oli vain vähän toimintaa Gibraltarilla ja etteivät veroviranomaiset olisi voineet tehdä niiden perusteella päätelmää, että tuloja tuottavaa toimintaa olisi tosiasiaa harjoitettu Gibraltarilla. Oli siis riittävästi todisteita siitä, että tuloja tuottanutta toimintaa ei harjoitettu Gibraltarilla. Useissa päätöksissä vahvistettiin, ettei passiivisista koroista, rojalteista ja/tai osingoista peritä veroa, mikä oli linjassa sovellettavien verosäännösten kanssa, sillä näitä veropäätöksiä annettaessa sovellettavissa verosäännöksissä ei määrätty, että rojalteihin ja passiivisiin korkoihin liittyvät tulot olisivat olleet veronalaisia. Kuten johdanto-osan 145–147 kappaleessa on osoitettu, muista tapauksista on esitetty asianmukaiset perustelut. Edellä esitettyjä päätelmiä havainnollistetaan seuraavin esimerkein, jotka kuvastavat menettelyn laajentamista koskevassa päätöksessä yksilöityjä eri liiketoiminta-aloja (jotka liittyivät 165 veropäätökseen) ⁽⁶⁶⁾.

- (133) Ensimmäinen esimerkki liittyy päätökseen, joka annettiin Afrikassa sijaitseville hotelleille ja kasinoille liikkeenjohto- ja konsultointipalveluja tarjoavalle yritykselle. Tarkastuskertomuksessa todettiin, että palveluja tarjottiin Afrikassa, ja niistä vastasi yrityksen palkkaama henkilöstö Afrikassa. Tarkastus osoitti, ettei yritys harjoittanut liiketoimintaa Gibraltarilla tai Gibraltarilta käsin. Yrityksen toiminta Gibraltarilla oli vain perustason hallinnollista tukea, jota antoi yksi ainoa työntekijä hallinnollisen sihteerin roolissa, eikä Gibraltarilla harjoitettu minkäänlaista merkittävää toimintaa. Tällaisten sihteeripalveluihin liittyvien perustehtävien ei katsottu olevan tuloja tuottavaa toimintaa Gibraltarilla. Tämän vahvisti yrityksen tiloihin Gibraltarilla tehty tarkastuskäynti: tilojen todettiin koostuvan toimistotilasta, joka oli tarkoitettu pelkästään hallituksen kokouksien pitopaikaksi. Veroviranomaiset tarkkailivat tiloja muina päivinä, ja tämä osoitti, ettei tiloja käytetty mihinkään muuhun tarkoitukseen.

⁽⁶⁶⁾ Ks. erityisesti menettelyn laajentamista koskevan päätöksen johdanto-osan 53 kappale.

Tämän perusteella kertomuksessa todettiin, ettei yritys ollut verovelvollinen Gibraltarilla, koska yrityksen tulot eivät kertyneet Gibraltarilla tai olleet peräisin sieltä (koska yritys ei harjoittanut tuloja tuottavaa toimintaa Gibraltarilla).

- (134) Toisessa esimerkissä päätös oli annettu yritykselle, joka tarjosi asiakkaille laivanselvityspalveluja laivanomistajien lukuun. Tarkastus osoitti, että palveluja tarjottiin yrityksen eri toimipaikoissa tai niistä käsin Lontoossa, Singaporessa, Australiassa tai Monacossa, eikä Gibraltarilla harjoitettu tuloja tuottavaa toimintaa lainkaan. Tarkastuksessa ei löydetty todisteita siitä, että yritys olisi harjoittanut minkäänlaista toimintaa Gibraltarilla. Tällä perusteella tarkastuskertomuksessa todettiin, ettei yrityksellä ollut palvelintaan lukuun ottamatta edustusta tai pysyvää toimipaikkaa Gibraltarilla. Näin ollen kertomuksessa todettiin, ettei yritys ollut verovelvollinen Gibraltarilla, koska yrityksen tulot eivät kertyneet Gibraltarilla tai olleet peräisin sieltä (koska yritys ei harjoittanut tuloja tuottavaa toimintaa Gibraltarilla).
- (135) Kolmas esimerkki liittyy päätökseen, joka annettiin yritykselle, joka tarjosi hallinto- ja tukipalveluja Luxemburgissa sijaitsevalle etuyhteydessä olevalle yritykselle. Palveluista vastasivat yrityksen kaksi Gibraltarilla asuvaa johtajaa. Lisäksi yrityksellä oli lainoja, joita oli myönnetty konsernin eri yrityksille, jotka sijaitsevat pääasiassa Alankomaissa. Näiden lainojen takauksia ja vakuuksia säilytettiin Gibraltarin ulkopuolella ⁽⁶⁷⁾. Vuonna 2015 tehdyssä tarkastuksessa todettiin, että yrityksellä oli fyysinen edustus Gibraltarilla, koska ammattimaisia liikkeenjohtopalveluja tarjosi kaksi yrityksen Gibraltarilla asuvaa johtajaa, jotka tekevät johdolle tyypillisiä päätöksiä. Yritykseltä perittiin veroa 30 päivään kesäkuuta 2013 saakka ainoastaan hallinto- ja tukipalveluista saatavista tuloista, sillä konsernin sisäisten lainojen korot eivät olleet Gibraltarilla veronalaisia ⁽⁶⁸⁾ (vuoden 2010 tuloverolaissa säädetyn, passiivisia korkotuloja koskevan vapautuksen mukaisesti). Heinäkuun 1 päivästä 2013 alkaen yritys on maksanut veroa myös korkotuloista (vuoden 2010 tuloverolain liitteessä 1 oleva taulukko C, luokka 1A) seurauksena vuoden 2010 tuloverolain muutoksesta, jonka nojalla konsernin sisäisten lainojen koroista tuli veronalaisia. Yritys on toiminut Gibraltarilla 1 päivästä heinäkuuta 2013 alkaen kaiken verotuksen osalta laillisesti.
- (136) Neljännessä esimerkissä päätös annettiin yritykselle, joka yhteisyrityssopimuksen turvin tilasi Gibraltarin ulkopuolella sijaitsevilta kolmansilta osapuolilta nettipelaamiseen liittyviä mainos-, markkinointi- ja myynninedistämispalveluja, joihin kuuluivat myös brändin tunnettuuden lisääminen ja kehittäminen. Yritys sai osan tuloista, joita yhteisyrityssopimuksen vastapuolen Maltalla harjoittamasta nettipeliliiketoiminnasta kertyi. Gibraltarin veroviranomaiset tekivät Gibraltarin rahoitus-, pankki- ja toimistotila-aloille kohdistuneen tarkastuksen, joka sisälsi myös tarkastuskäynnin paikan päällä ja kiertävän tutkimuksen. Tämä tarkastus Gibraltarilla osoitti, ettei yrityksellä ollut fyysistä edustusta tai pysyvää toimintaa Gibraltarilla ja että sen johtajat eivät harjoittaneet Gibraltarilla tai sieltä käsin toimintaa, josta olisi kertynyt tuloja. Kertomuksessa todettiin, ettei yritys ollut verovelvollinen Gibraltarilla, koska yrityksen tulot eivät kertyneet Gibraltarilla tai olleet peräisin sieltä. Gibraltarin veroviranomaiset kumosivat päätöksen 17 päivänä heinäkuuta 2015, koska yrityksen edustajat vahvistivat paikan päällä pidetyssä kokouksessa, ettei heillä ollut enää liiketoimintasuhdetta yritykseen.
- (137) Viidennessä esimerkissä päätös annettiin yritykselle, joka hankki maaöljytuotteita suoraan Aasiassa sijaitsevilta jalostamoilta ja vastasi myös näiden tuotteiden varastoinnista, kuljetuksesta ja toimittamisesta yrityksen Aasiassa sijaitsevista varastotermiinaaleista Italiassa, Kreikassa, Israelissa ja Turkissa sijaitseville asiakkaille. Arviointi osoitti, ettei yrityksellä ollut fyysistä edustusta tai pysyviä toimintiloja Gibraltarilla ja ettei sen ainoa johtaja ollut harjoittanut tuloja tuottavaa toimintaa Gibraltarilla tai sieltä käsin. Lisäksi arvioinnissa todettiin, kuten myös sen konsernin verkkosivut osoittavat, johon yritys kuuluu, että kauppaa käytiin eri puolilla maapalloa Hongkongissa, Yhdistyneessä kuningaskunnassa, Dubaissa, Omanissa ja Afganistanissa sijaitsevien toimistojen välityksellä. Tällä perusteella arvioinnissa todettiin, että vuoden 2010 tuloverolain 11 pykälän nojalla yritys ei ollut verovelvollinen, koska yrityksen tulot eivät kertyneet Gibraltarilla tai olleet peräisin sieltä.
- (138) Kuudennen esimerkin päätös annettiin yritykselle, joka kävi kauppaa Etelä-Koreasta Saksaan muilla kuin farmaseutisilla terveydenhoitoon tarkoitetuilla tuotteilla. Tarkastus osoitti, että yrityksen johtaminen ja kaupalliset päätökset oli ulkoistettu Namibiassa asuvalle henkilölle. Lisäksi tarkastus osoitti, että yrityksen ainoa Gibraltarilla asuva johtaja tarjosi yritykselle yleisiä konsulttipalveluja eikä osallistunut aktiivisesti yrityksen päivittäiseen liiketoimintaan. Paikan päälle tehdyn käynnin, yrityksen kanssa pidetyn kokouksen, kirjallisiin lisäkysymyksiin annettujen vastausten ja verkossa tehtyjen järjestelmällisten tarkistusten perusteella ei voitu todeta, että yrityksellä

⁽⁶⁷⁾ Tulojen lähde ja vakuuksien sijainti ovat oleellisia seikkoja, kun määritetään, kertyvätkö korkotulot Gibraltarilla tai ovatko ne peräisin sieltä ("lainan sijaintipaikka" -säännön soveltaminen).

⁽⁶⁸⁾ Jos vuoden 2010 tuloverolaissa ei olisi passiivista korkotuloa koskevaa vapautusta, tuloihin olisi sovellettu alueperiaatetta ja siten myös "lainan sijaintipaikka" -sääntöä. Kun otetaan huomioon korkotulon ulkomainen alkuperä ja lainan vakuuksien sijaintipaikka, korkotulon olisi mitä todennäköisimmin katsottu kertyvän Gibraltarin ulkopuolella tai olevan peräisin Gibraltarin ulkopuolelta.

olisi fyysinen edustus Gibraltarilla. Tutkinnassa otettiin huomioon, ettei yritys tarjonnut palvelua Gibraltarilla tai sieltä käsin, ja näin ollen oli todettava, ettei yrityksellä ollut Gibraltarilla sijaitsevia tai sieltä käsin peräisin olevia tulonlähteitä.

- (139) Seitsemäs esimerkki koskee yritystä, jonka toimialana ovat verkkosivuston välityksellä pelattavat verkkopelit. Yrityksen tulot koostuivat loppukäyttäjiltä pelien lisäominaisuuksista ja oikeuksista saaduista maksuista, kolmansien osapuolten lisenssillä harjoittaman vedonlyöntiliiketoiminnan välityspalkkioista ja pelien oheistuotteiden myynnistä. Saatavilla olevien tietojen analyysi osoitti, että tammikuun 1 päivään 2014 saakka kaikkia toimintoja harjoitettiin Gibraltarin ulkopuolella. Esimerkiksi ohjelmistokehityksestä vastasi yrityksen tytäryhtiö toisessa jäsenvaltiossa, kun taas isäntäpalvelin sijaitsi Sveitsissä. Asiakaspalvelutehtävistä vastasi kolme freelancerina toimivaa henkilöä toisessa jäsenvaltiossa ja kolmannessa maassa. Tilausmaksut käsiteltiin Alankomaissa. Näillä perusteilla tutkinnassa katsottiin, ettei yritys ollut verovelvollinen tammikuun 1 päivään 2014 saakka kertyneistä tuloista ⁽⁶⁹⁾. Tammikuun 2 päivästä 2014 alkaen yrityksellä on ollut fyysinen edustus Gibraltarilla, ja sillä on Gibraltarilla kertyviä ja sieltä peräisin olevia tuloja. Yritys toimittaa kattavat ja täydelliset ilmoitukset tuloistaan ja toimii Gibraltarilla kaiken verotuksen osalta laillisesti. Veropäätös kumottiin tammikuussa 2014.
- (140) Kahdeksannessa esimerkissä tarkastuksessa vahvistettiin, että yritys harjoitti Unkarista, Belgiasta ja Israelista peräisin olevilla maatalouskemikaaleilla kauppaa entisessä Jugoslavian tasavallassa Makedoniassa, Bosnia ja Hertsegovinassa sekä Slovakiassa sijaitsevien asiakkaiden kanssa. Kun kaikki yrityksen toimittamat asiakirjat sekä sen kirjallisesti ja yrityksen edustajien kanssa pidetyssä kokouksessa (ja muiden tutkintaan liittyvien tehtävien yhteydessä) antamat lisätiedot oli tutkittu, tarkastuksessa todettiin, ettei yrityksellä ollut Gibraltarilla tuloja tuottavaa toimintaa (mitään palveluja ei annettu Gibraltarilla tai sieltä käsin eikä mitään toimintaa harjoitettu Gibraltarilla tai sieltä käsin), ja näin ollen päätelmä oli se, että vuoden 2010 tuloverolain 11 pykälän nojalla yritys ei ollut verovelvollinen.
- (141) Yhdeksäs ja viimeinen esimerkki liittyy päätökseen, joka annettiin Brittiläisillä Neitsytsaarilla sijaitsevalle (Yhdistyneeseen kuningaskuntaan rekisteröityä) luksusjahtia vuokraavalle yritykselle. Yrityksen verkkosivujen perusteella tilausristeilyt tehtiin Karibialla. Gibraltarin veroviranomaisten tekemä tarkastus osoitti, ettei yritys harjoittanut liiketoimintaa Gibraltarilla, eikä sillä ollut fyysistä edustusta tai pysyviä toimitiloja Gibraltarilla. Näin ollen veroviranomaiset katsoivat, ettei sellaista tuloja tuottavaa toimintaa ollut, jonka perusteella yritys olisi ollut Gibraltarilla verovelvollinen alueperiaatteen nojalla. Päätös lakkasi olemasta voimassa lokakuussa 2015, kun rekisteriviranomainen oli poistanut yrityksen Gibraltarin yhtiörekisteristä.
- (142) Nämä yhdeksän esimerkkiä vain havainnollistavat asiaa. Komissio arvioi kaikkien 160 päätöksen osalta saatavilla olevat tiedot ja asiakirjat varmistaakseen, että päätökset oli annettu Gibraltarilla sovellettavien verosääntöjen mukaisesti ja että yritysten harjoittama toiminta vastasi oikein päätöshakemuksessa kuvattua toimintaa.
- (143) Näistä 160 veropäätöksestä 98 liittyi alueperiaatteeseen (ja Gibraltarin veroviranomaisten tekemissä arvioinneissa todettiin, ettei Gibraltarilla harjoitettu tuloja tuottavaa toimintaa). Näin ollen kyseisten yritysten tulot eivät siis kuuluneet Gibraltarilla sovellettavan alueellisen verotusjärjestelmä piiriin.
- (144) Päätöksistä 34:ssä oli kyse passiivisten korkojen, rojaltien ja/tai osinkojen saamisesta ⁽⁷⁰⁾, ja näyttää siltä, että näissä tapauksissa yritykset toimivat laillisesti tai että niiden toiminta lakkasi vuoden 2013 lakimuutosten jälkeen. Siltä osin kuin näiden yritysten verokohtelu kuitenkin johtuu tämän päätöksen 7 kohdassa tarkastellun tukiohjelman täytäntöönpanosta, komissio viittaa kyseiseen kohtaan. Näin ollen näiden päätösten perusteella (ennen vuoden 2013 lakimuutosten voimaantuloa edeltävällä ajanjaksolla) myönnettyä mahdollista tukea pidetään tämän päätöksen artiklaosassa 7 kohdassa määritetyn tukiohjelman osana.

⁽⁶⁹⁾ Yhdistyneen kuningaskunnan toimittamat tiedot 21.2.2018.

⁽⁷⁰⁾ Tällaisten tulojen verottamiseen liittyvät päätökset saattavat sisältyä passiivisia korkotuloja ja rojalittuloja koskevan vapautuksen tutkintamenettelyn piiriin (etenkin niiden passiivisten korkotulojen ja rojalittulojen osalta, jotka kertyivät ennen heinäkuun 1 päivää 2013 ja tammikuun 1 päivää 2014), ja näiden tulojen verovapautuksen vuoksi menetetyt verotulot saatetaan joutua perimään takaisin tämän päätöksen 10 kohdan mukaisesti. Näihin 34 päätökseen viitataan liitteessä päätösnäumerolla 7, 33, 35, 45, 47, 57, 58, 81, 82, 86, 89, 95, 100, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 110, 111, 113, 114, 120, 121, 122, 123, 126, 127, 128, 129, 130, 131 ja 158.

- (145) Yritystä ei 19 tapauksessa joko perustettu tai veropäätöshakemuksissa kuvattua toimintaa ei aloitettu taikka yritys oli pöytälaatikkoyhtiö. Näissä tapauksissa ei siis ollut mitään verotettavaa ja veroviranomaisten kannasta huolimatta päätöksiin ei voinut sisältyä minkäänlaista myönnettyä etua kyseisille yrityksille.
- (146) Neljässä muussa tapauksessa päätöksissä todettiin, että asianomaiset tulot olivat kertyneet Gibraltarilla ja peräisin sieltä, ja näin ollen ne olivat vuoden 2010 tuloverolain 11 pykälän nojalla veronalaista tuloa. On kuitenkin tärkeää muistaa, että näissä tapauksissa Gibraltarin veroviranomaisten tarkastuskertomuksissa korostettiin, että veropäätöksiä oli kumottu lainsäädännöllisten tai olennaisten muutosten myötä. Vaikuttaa myös siltä, ettei päätöksiä kumottu vuonna 2015 tehtyjen tarkastusten vuoksi vaan aikaisempien tutkintojen perusteella, esimerkiksi kun korko- ja rojaltituloja koskevat vuoden 2013 muutokset tulivat voimaan. Toisin sanoen näissä neljässä tapauksessa asianomaiset yritykset olivat verovelvollisia Gibraltarilla kertyneistä tai sieltä peräisin olevista tuloistaan.
- (147) Loput viisi päätöstä liittyvät henkilöverotukseen, kuten työntekijöiden verotukseen. Nämä päätökset eivät vaikuta asianomaisten yritysten verotasoon eivätkä näin ollen kuulu yhtiöverotuksen piiriin.
- (148) Liitteessä olevassa taulukossa on yhteenveto komission havainnoista, jotka koskevat 160:tä perusteltua veropäätöstä, ja yhteenvedossa on viittaus tässä kohdassa kuvattuihin luokkiin. Taulukko osoittaa, ettei sellaista tapausta ole löydetty, jossa jokin päätöksistä olisi ollut Gibraltarin verotusjärjestelmän normaalin soveltamistavan vastainen ⁽⁷¹⁾.
- (149) Vaikka olisi todettu, että Gibraltarin viranomaiset olivat antaneet 160 veropäätöstä noudattamatta asianmukaista menettelyä tai tekemättä perusteellista sisällöllistä analyysia päätöksiä antaessaan, sillä ei olisi ollut käytännön merkitystä eikä se olisi johtanut mahdollisen edun syntymiseen, koska asianomaisten yritysten toiminnasta (tai sen puuttumisesta) ei muodostunut veronalaista tuloa Gibraltarin tuloverosääntöjen nojalla ⁽⁷²⁾.
- (150) Tutkittuaan huolellisesti Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten esittämät todisteet komissio katsoo, että nämä 160 veropäätöstä kuvastavat luotettavasti sitä, mitä Gibraltarin yleisen verojärjestelmän normaalista soveltamisesta olisi seurannut, eikä lain virheelliseen soveltamiseen tai muita valtiontukeen viittavia seikkoja ole. Näin ollen näiden päätösten antamisesta ja täytäntöönpanosta ei aiheudu valtiontukeen liittyviä ongelmia ⁽⁷³⁾.

8.3 Riidanalaiset veropäätökset

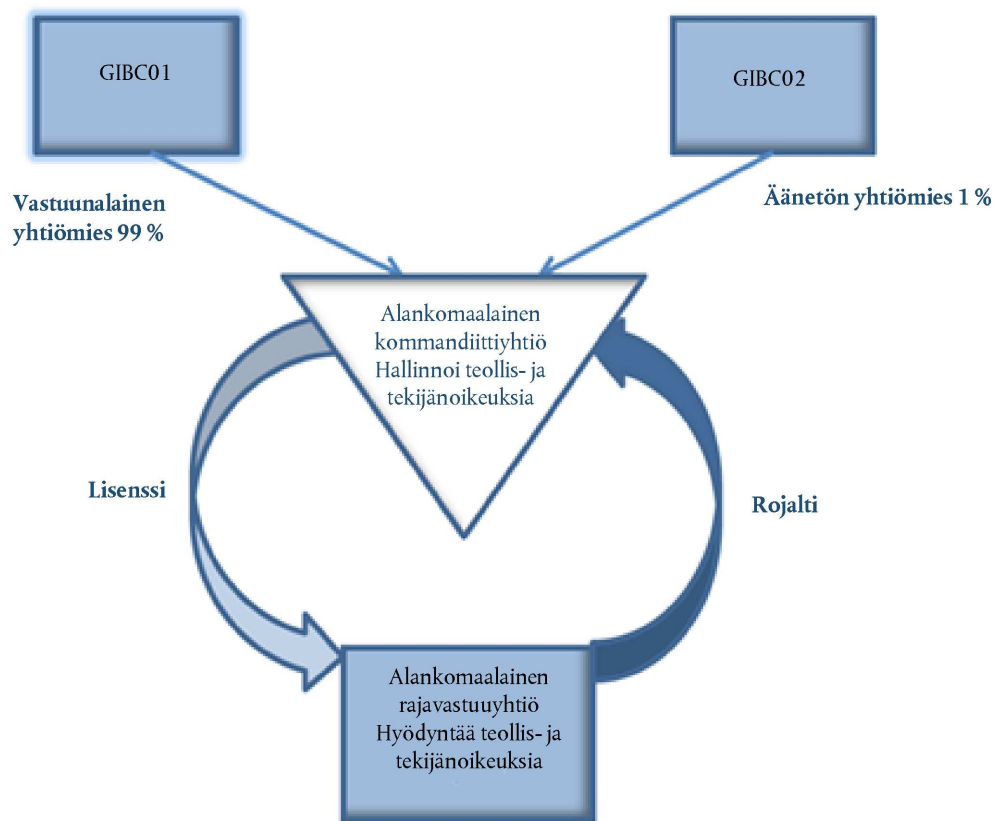
- (151) Komission tutkinta on osoittanut, että viisi päätöstä, jotka on annettu Gibraltarilla sijaitseville alankomaalaisten kommandiittiyhtiöiden (Commanditaire vennootschap tai "CV") yhtiömiehille, aiheuttivat valtiontukisääntöihin liittyviä ongelmia.
- (152) Asianomaiset päätökset annettiin vuonna 2011 tai vuonna 2012, ja niissä vahvistettiin, ettei alankomaalaisten kommandiittiyhtiöiden tasolla syntyneistä rojalteista (eikä vähäisemmässä määrin myöskään passiivisista korkotuloista) peritä veroa vuoden 2010 tuloverolain nojalla. Nämä päätökset pysyivät voimassa, eivätkä veroviranomaiset kumonnet ne niitä sen paremmin vuoden 2010 tuloverolain vuonna 2013 voimaan tulleiden muutosten myötä, kun korko- ja rojaltituloja alettiin verottaa, kuin vuonna 2015 tehtyjen tarkastustenkaan seurauksena.

⁽⁷¹⁾ Johdanto-osan 144 kappaleen mukaisesti tämä ei kuitenkaan vaikuta niihin 34:ään passiivisia korkotuloja koskevaan päätökseen, joissa tukea on mahdollisesti myönnetty seurauksena tämän päätöksen 7 kohdassa tarkastellun tukiohjelman toteuttamisesta.

⁽⁷²⁾ Johdanto-osan 144 kappaleen mukaisesti tämä ei kuitenkaan vaikuta niihin 34:ään passiivisia korkotuloja koskevaan päätökseen, joissa tukea on mahdollisesti myönnetty seurauksena tämän päätöksen 7 kohdassa tarkastellun tukiohjelman toteuttamisesta.

⁽⁷³⁾ Johdanto-osan 144 kappaleen mukaisesti tämä ei kuitenkaan vaikuta niihin 34:ään passiivisia korkotuloja koskevaan päätökseen, joissa tukea on mahdollisesti myönnetty seurauksena tämän päätöksen 7 kohdassa tarkastellun tukiohjelman toteuttamisesta.

(153) Päätoreshakemuksissa kuvatut tilanteet olivat yleensä rakenteeltaan seuraavanlaisia:



- (154) Alankomaiden lain mukaan CV on kommandiittiyhtiö, jota pidetään yleensä verotuksen kannalta transparenttina yhteisönä, eikä sen tarvitse maksaa yhtiöveroa Alankomaissa ⁽⁷⁴⁾. Alankomaissa veroa ei siis peritä kommandiittiyhtiöltä vaan sen yhtiömiehiltä sen mukaan, millainen osuus kullakin yhtiömiehellä on yhtiössä. Toisin sanoen kommandiittiyhtiön tuloihin liittyvä verovelvollisuus syntyy Alankomaissa ainoastaan silloin, jos yksi tai useampi kommandiittiyhtiön yhtiömies ovat henkilöitä tai yrityksiä, joiden kotipaikka on Alankomaissa.
- (155) Gibraltarilla sovellettavan verokohtelun osalta Yhdistyneen kuningaskunnan toimittamien tietojen perusteella vaikuttaa siltä, että koska vuoden 2010 tuloverolaissa ei ole tätä koskevia nimenomaisia sääntöjä, Gibraltar soveltaa common law -periaatteita ja pitää alankomaalaisia kommandiittiyhtiöitä transparentteina yhteisöinä Yhdistyneessä kuningaskunnassa sovellettavien sääntöjen ja oikeuskäytännön mukaisesti ⁽⁷⁵⁾. Näin ollen on niin, että gibraltarilaisten yritysten, jotka ovat alankomaalaisen kommandiittiyhtiön osakkaita, katsotaan saaneen tietyn osuuden kommandiittiyhtiöiden saamista tuloista suoraan.
- (156) Koska Gibraltarin ja Alankomaiden välillä ei ole kahdenvälistä verotussopimusta, verosaatavan syntyminen Gibraltarilla määräytyy periaatteessa sen mukaan, onko osuus alankomaalaisen kommandiittiyhtiön saamista asianomaisista tuloista veronalaista vuoden 2010 tuloverolain nojalla. Koska passiivisista korkotuloista ja rojaltituloista ei peritty veroa ennen kesäkuuta 2013 (passiiviset korot) ja tammikuuta 2014 (rojaltitulot), gibraltarilaiset yhtiömiehet eivät maksaneet veroa näistä alankomaalaisen kommandiittiyhtiön saamista tuloista. Sen sijaan vuoden 2010 tuloverolakiin tehtyjen muutosten nojalla passiivisista korkotuloista ja rojaltituloista tuli veronalaisia niiden lähteestä riippumatta (vuoden 2010 tuloverolain liitteessä 1 oleva taulukko C, luokat 1A ja 3A), ja tämän vuoksi oikea tapa soveltaa Gibraltarin verosääntöjä olisi ollut se, että Gibraltarin veroviranomaisten olisi pitänyt katsoa asianmukaiset (1 päivästä tammikuuta 2014 alkaen saadut) rojaltitulot ja (1 päivästä heinäkuuta 2013 alkaen saadut) passiiviset korkotulot gibraltarilaisten yhtiömiesten verotettavaksi tuloksi ⁽⁷⁶⁾.

⁽⁷⁴⁾ Alankomaiden lain mukaan on kuitenkin tehtävä ero avointen ja suljettujen kommandiittiyhtiöiden välille. Näiden yhtiöiden välinen ero piilee siinä, edellyttääkö uusien yhtiömiesten mukaantulo ja yhtiömiesten osuuksien siirto kaikkien muiden yhtiömiesten lupaa. Avoimen kommandiittiyhtiön katsotaan olevan itsessään (verotuksellisesti läpinäkymätön) verovelvollinen, kun taas suljettua kommandiittiyhtiötä pidetään transparenttina yhteisönä, jolloin sen ei tarvitse maksaa yhtiöveroa. Nyt käsiteltävässä asiassa asianmukaiset kommandiittiyhtiöt ovat suljettuja kommandiittiyhtiöitä. Tällä luokituksella ei kuitenkaan ole merkitystä kommandiittiyhtiön verokohtelulle Gibraltarilla (common law -periaatteiden mukaisesti).

⁽⁷⁵⁾ Ks. etenkin HM Revenue and Customsin (Yhdistyneen kuningaskunnan vero- ja tulliviranomaisten) julkaisema sisäinen käsikirja ulkomaisten yhteisöjen luokituksista Yhdistyneen kuningaskunnan verotusasioita varten, päivitetty viimeksi 9. tammikuuta 2018, osoitteessa <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm180010>

⁽⁷⁶⁾ Passiivisiin korkotuloihin tätä sovelletaan kuitenkin vain, jos yksittäinen yritys on saanut tai saa niitä vähintään 100 000 Englannin puntaa.

- (157) Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset vahvistivat 21 päivänä helmikuuta 2018 toimittamissaan tiedoissa, että Gibraltarin verovirasto pitää alankomaalaisia kommandiittiyhtiöitä verotuksellisesti transparentteina yhteisinä. Ne kuitenkin totesivat, ettei Gibraltarilla synny verovelvollisuutta, koska vuoden 2010 tuloverolaissa ei ole nimenomaista säännöstä, jossa määriteltäisiin ja määrättäisiin, miten gibraltarlaisia yhtiömiehiä tulisi verottaa. Tämä perustuu siihen, että vuoden 2010 tuloverolain 74 pykälässä olevassa ”henkilön” määritelmässä ei nimenomaisesti viitata alankomaalaisiin kommandiittiyhtiöihin, joten myöskään tiettyä mekanismia kommandiittiyhtiöissä olevista omistussuhteista saatavien tulojen verottamiseen ei ole.
- (158) Komissio ei ymmärrä Yhdistyneen kuningaskunnan ja Gibraltarin veroviranomaisten perusteluja seuraavista syistä: Ensinnäkään oleellinen kysymys ei ole se, pitääkö alankomaalaisia kommandiittiyhtiöitä verottaa Gibraltarilla vai ei, vaan se, pitääkö näiden kommandiittiyhtiöiden (Gibraltarilla asuvia) yhtiömiehiltä periä veroa näiden kommandiittiyhtiöiden saamista tuloista niiden omistussuuden mukaan. Koska kommandiittiyhtiöitä pidetään Gibraltarilla verotuksellisesti transparentteina (common law -periaatteiden nojalla), Gibraltarilla asuvilta yhtiömiehiltä tulisi periä veroa kommandiittiyhtiöiden saamista tuloista niiden omistussuuden mukaan siltä osin kuin nämä tulot ovat vuoden 2010 tuloverolain nojalla veronalaisia (korkotulojen osalta näin on 1 päivästä heinäkuuta 2013 alkaen ja rojalitulojen osalta 1 päivästä tammikuuta 2014 alkaen) ⁽⁷⁷⁾. Komissio esitti epäilyksiä Yhdistyneen kuningaskunnan toimittamista perusteluista, mutta ei saanut vakuuttavia argumentteja esitettyjen näkemysten tueksi.
- (159) Toiseksi vaikka 74 pykälässä esitetyllä määritelmällä ”henkilöstä” olisi merkitystä nyt käsiteltävässä asiassa (komission näkemysten mukaan näin on vain niiden gibraltarlaisien yritysten osalta, jotka ovat alankomaalaisten kommandiittiyhtiöiden osakkaita, ei siis alankomaalaisten kommandiittiyhtiöiden osalta yleensä), on todettava, että 74 pykälässä ⁽⁷⁸⁾ esitetty määritelmä on hyvin yleisluonteinen ja tarpeeksi laaja kattamaan myös alankomaalaisen kommandiittiyhtiön.
- (160) Viiden riidanalaisen veropäätöksen tuensaajat olivat seuraavat;
- 1) MJN Holdings (Gibraltar) Limited (päätös nro 144, annettu 11 päivänä syyskuuta 2012);
 - 2) Heidrick & Struggles (Gibraltar) Holdings Limited ⁽⁷⁹⁾ (päätös nro 83, annettu 2 päivänä kesäkuuta 2011);
 - 3) Heidrick & Struggles (Gibraltar) Limited ⁽⁸⁰⁾ (päätös nro 84, annettu 2 päivänä kesäkuuta 2011);
 - 4) Ash (Gibraltar) One Limited (päätös nro 139, annettu 8 päivänä toukokuuta 2012);
 - 5) Ash (Gibraltar) Two Limited (päätös nro 140, annettu 8 päivänä toukokuuta 2012).
- (161) Kommandiittiyhtiöiden tulokset ja näiden viiden tuensaajan osuudet niistä (sen mukaan, mikä on niiden omistussuus kommandiittiyhtiöistä) vuosina 2014–2016 ⁽⁸¹⁾ ovat seuraavat ⁽⁸²⁾:

Gibraltarlainen yritys	Osuus kommandiittiyhtiöstä (%)	2014		2015		2016	
		Kommandiittiyhtiön tulos (korot ja rojalit) (USD)	Osuus kommandiittiyhtiön tuloksesta (tulos × korko %) (USD)	Kommandiittiyhtiön tulos (korot ja rojalit) (USD)	Osuus kommandiittiyhtiön tuloksesta (tulos × korko %) (USD)	Kommandiittiyhtiön tulos (korot ja rojalit)	Osuus kommandiittiyhtiön tuloksesta (tulos × korko %)
MJN Holdings (Gibraltar) Ltd	99,99	330 819 000,00	330 785 918,10	254 354 000,00	254 328 564,60	232 398 464,00 USD	232 375 224,15 USD

⁽⁷⁷⁾ Liitteessä 1 olevan taulukon C luokan 3A b kohdassa säädetään, että rojaltien katsotaan kertyvän Gibraltarilla ja olevan peräisin sieltä, jos rojaltituloja saava yritys on Gibraltarille rekisteröity yritys. Tämä sääntö ei vaikuta päätelmään, jonka mukaan asianomaiset Gibraltarille rekisteröidyt yritykset ovat velvollisia maksamaan veroa osuudestaan alankomaalaisissa kommandiittiyhtiöissä syntyneistä rojaltituloista, koska gibraltarlaisien yritysten, jotka ovat alankomaalaisen kommandiittiyhtiön osakkaita, katsotaan saaneen tietyn osuuden kommandiittiyhtiöiden saamista tuloista suoraan.

⁽⁷⁸⁾ Mainitussa 74 pykälässä henkilöillä tarkoitetaan ”sekä yhtiöitä että yksityisiä elinkeinonharjoittajia, ja kaikkia yhdistyksiä, yhteisöjä tai muita elimiä taikka yhtä tai useampaa henkilöä iästä riippumatta ja sekä miehiä että naisia, ja kaikkia yrityksiä ja henkilöistä koostuvia elimiä ja kaikkia muita tämän lain nojalla annetuissa asetuksissa määriteltyjä yhteisöjä”.

⁽⁷⁹⁾ Tähän yritykseen on viitattu menettelyn laajentamista koskevassa päätöksessä ilmauksella ”mahdollinen yritys”.

⁽⁸⁰⁾ Tähän yritykseen on viitattu menettelyn laajentamista koskevassa päätöksessä ilmauksella ”mahdollinen yritys”.

⁽⁸¹⁾ Asianomaisten kommandiittiyhtiöiden tulokset tilikausina 2012, 2013 ja 2017 eivät ole tiedossa.

⁽⁸²⁾ Asianomaisten kommandiittiyhtiöiden tilinpäätökset on tehty Yhdysvaltain dollareina. MJN Holdings (Gibraltar) Ltd:n, Heidrick & Struggles (Gibraltar) Holdings Ltd:n ja Heidrick & Struggles (Gibraltar) Ltd:n tilikausi päättyy 31 päivänä joulukuuta. Sen sijaan Ash (Gibraltar) One Ltd:n ja Ash (Gibraltar) Two Ltd:n tilikausi päättyy 30 päivänä syyskuuta.

Gibraltarlainen yritys	Osuus kommandiittiyhtiöstä (%)	2014		2015		2016	
		Kommandiittiyhtiön tulos (korot ja rojaltit) (USD)	Osuus kommandiittiyhtiön tuloksesta (tulos × korko %) (USD)	Kommandiittiyhtiön tulos (korot ja rojaltit) (USD)	Osuus kommandiittiyhtiön tuloksesta (tulos × korko %) (USD)	Kommandiittiyhtiön tulos (korot ja rojaltit)	Osuus kommandiittiyhtiön tuloksesta (tulos × korko %)
Heidrick & Struggles (Gibraltar) Holdings Ltd	95,00	1 290 000,00	1 225 500,00	586 000,00	556 700,00	25 682 000,00 USD	24 397 900,00 USD
Heidrick & Struggles (Gibraltar) Ltd	5,00	1 290 000,00	64 500,00	586 000,00	29 300,00	25 682 000,00 USD	1 284 100,00 USD
Ash (Gibraltar) One Ltd	98,79	– 3 053 497,00	– 3 016 549,69	3 860 930,00	3 814 212,75	– 1 785 671,00 EUR	– 1 764 064,38 EUR
Ash (Gibraltar) Two Ltd	1,21	– 3 053 497,00	– 36 947,31	3 860 930,00	46 717,25	– 1 785 671,00 EUR	– 21 606,62 EUR

- (162) Edellä olevassa taulukossa esitetyt osuudet tuloksista olisi pitänyt sisällyttää viiden gibraltarlaisen yrityksen veronmääräytymisperusteisiin, ja niistä olisi pitänyt maksaa veroa Gibraltarin normaalien verosäätöjen mukaisesti.

8.3.1 Tuen olemassaolo

8.3.1.1 Valtiontuen olemassaolon edellytysten arviointi

- (163) Kuten edellä johdanto-osan 77 kappaleessa on kerrottu, toimenpiteen on ensinnäkin johdettava valtiosta tai sen on oltava rahoitettu valtion varoista, jotta se voitaisiin luokitella valtiontueksi. Toiseksi toimenpiteen on oltava omiaan vaikuttamaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Kolmanneksi siitä on koiduttava valikoivaa etua yritykselle, ja neljänneksi sen on vääristettävä tai uhattava vääristää kilpailua ⁽⁸³⁾.
- (164) Siitä, johtuiko toimenpide valtiosta tai oliko se rahoitettu valtion varoista, on todettava, että riidanalaiset veropäätökset antoivat Gibraltarin veroviranomaiset, jotka ovat osa Gibraltarin hallintoa. Veropäätökset ovat rinnastettavissa siihen, että nämä viranomaiset hyväksyivät tietyn verokohtelun. Päätösten saajat ovat määrittäneet yhtiöverovelvollisuutensa Gibraltarilla näiden päätösten perusteella (kunakin verovuonna). Kun tuensaajan täytyi antaa veroilmoitus ⁽⁸⁴⁾, tuensaaja on käyttänyt veropäätöstä täyttäessään veroilmoituksiaan, ja Gibraltarin veroviranomaiset ovat hyväksyneet nämä veroilmoitukset ja katsoneet, että ne vastaavat tuensaajan yhtiöverovelvollisuutta Gibraltarilla. Jos veroilmoitusta ei täytynyt antaa, koska päätöksen perusteella verotettavaa tuloa ei ollut, myöskään verovelvollisuutta ei syntynyt. Näin ollen riidanalaisen veropäätösten perusteella annettu veroetu johtuu Gibraltarista.
- (165) Toimenpiteiden rahoittamisesta valtion varoista on todettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan toimenpidettä, jolla viranomaiset myöntävät tietyille yrityksille verovapautuksen ja jolla ei tosin siirretä valtion varoja, mutta asetetaan yritykset, joihin toimenpidettä sovelletaan, taloudellisesti edullisempaan asemaan kuin muut verovelvolliset, on pidettävä valtiontukena ⁽⁸⁵⁾. Nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa riidanalaisissa veropäätöksissä vahvistetaan, että gibraltarlaiset yritykset, jotka ovat alankomaalaisten yhtiöiden osakkaita, eivät maksa veroa asianmukaisesta osuudestaan näiden yhtiöiden saamista rojalti- ja korkotuloista. Niinpä riidanalaisiin veropäätöksiin perustuvan verokohtelun voidaan sanoa vähentävän näiden

⁽⁸³⁾ Ks. asia C-399/08 P, komissio v. Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

⁽⁸⁴⁾ Joulukuun 31 päivään 2015 saakka gibraltarlaisen yrityksen, jolla ei ollut verotettavaa tuloa esimerkiksi sen vuoksi, että se saa vain osinkoja toiselta yritykseltä, ei tarvinnut antaa veroilmoitusta.

⁽⁸⁵⁾ Ks. yhdistetyt asiat C-106/09 P ja C-107/09 P, komissio v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, ECLI:EU:C:2011:732, 72 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

päätösten saajien yhtiöverovelvollisuuden nojalla maksettavan veron määrää Gibraltarilla ja johtavan siten valtion varojen menettämiseen. Tämä perustuu siihen, että riidanalaisten veropäätösten perusteella myönnetty vapautus johtaa sellaisten verotulojen menettämiseen, jotka Gibraltar olisi muutoin saanut, jos vapautusta ei olisi annettu ⁽⁸⁶⁾. Näin ollen toimenpiteet on rahoitettu valtion varoista.

- (166) Siitä, vaikuttaako toimenpide kauppaan, on todettava, että nämä viisi riidanalaisista veropäätöksistä hyötynyttä yritystä kuuluvat monikansallisiin konserneihin, jotka toimivat useilla eri markkinoilla useissa jäsenvaltioissa, joten näiden yritysten hyväksi myönnetty tuki on omiaan vaikuttamaan unionin sisäiseen kauppaan. Tarjoamalla suotuisaa verokohtelua asianomaisille monikansallisiin konserneihin kuuluville yrityksille Gibraltar on mahdollisesti vienyt investointeja sellaisista jäsenvaltioista, jotka eivät voi tarjota tai eivät tarjoa vastaavanlaista suotuisaa verokohtelua. Koska riidanalaiset veropäätökset vahvistavat tuensaajien kilpailuasemaa verrattuna muihin unionin sisäisessä kaupassa kilpaileviin yrityksiin, niiden on katsottava vaikuttavan tähän kauppaan ⁽⁸⁷⁾.
- (167) Kilpailun vääristämistä koskevasta edellytyksestä on todettava, että valtion myöntämän toimenpiteen katsotaan vääristävän tai uhkaavan vääristää kilpailua, jos se on omiaan parantamaan tuensaajan kilpailuasemaa verrattuna muihin yrityksiin, joiden kanssa se kilpailee ⁽⁸⁸⁾.
- (168) Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten mukaan siitä, että yksikään veropäätöksistä olisi vääristänyt kilpailua, ei ole todisteita. Niiden mielestä toimenpide voi vääristää kilpailua vain sillä alalla, johon sitä sovelletaan, tai joillakin muilla läheisesti asiaan liittyvillä aloilla. Kilpailun vääristyminen ei käy ilmi menettelyn laajentamista koskevasta päätöksestä, koska veropäätöksiä sovelletaan hyvin monilla eri aloilla.
- (169) Tutkinta on osoittanut, että kaikki viiden riidanalaisen veropäätöksen saajat toimivat maailmanlaajuisilla markkinoilla, joita ovat esimerkiksi lastenruokamarkkinat, johtohenkilöiden hakupalvelut sekä kuluttajille ja teollisuuteen tarkoitettujen kemiallisten tuotteiden markkinat, sekä useissa jäsenvaltioissa että kolmansissa maissa. Nämä kaikki ovat markkinoita, joilla tuensaajat joutuvat kilpailemaan muiden yritysten kanssa. Riidanalaisten veropäätösten perusteella myönnetyn verokohtelun ansiosta vähennetään sitä veron määrää, joka tuensaajilla olisi muutoin ollut velvollisuus maksaa normaalista päivittäisestä liiketoiminnastaan. Näin ollen veropäätösten nojalla myönnetyn tuen olisi katsottava vääristävän tai uhkaavan vääristää kilpailua, koska se vahvistaa tuensaajien taloudellista asemaa markkinoilla, joilla ne toimivat. Kun pienennetään sitä veron määrää, joka niiden olisi muutoin täytynyt maksaa ja joka kilpailevien yritysten on maksettava, riidanalaisten veropäätösten perusteella myönnetty verokohtelu vapauttaa varoja, joita yritykset voivat käyttää vaikkapa liiketoimintaansa kohdistuviin investointeihin, muiden investointien tekemiseen tai osakkeenomistajille maksettavien korvausten lisäämiseen. Tämä kaikki vääristää kilpailua niillä markkinoilla, joilla nämä yritykset toimivat. Näin ollen myös valtiontuen olemassaolon toteamisen neljäs edellytys täyttyy käsiteltävänä olevassa asiassa.

8.3.1.2 Valikoiva etu

- (170) Kolmannen edellytyksen – valikoivan edun olemassaolon – osalta on muistettava, että veropäätöksen tehtävänä on vahvistaa etukäteen, miten tavanomaista verotusjärjestelmää sovelletaan tiettyyn tapaukseen, kun otetaan huomioon sitä koskevat tosiseikat ja olosuhteet. Kuten kaikkien muidenkin verotoimenpiteiden yhteydessä, myös veropäätöksen perusteella myönnetyssä verokohtelussa on noudatettava valtiontukisääntöjä. Johdanto-osan 127 kappaleessa on jo selitetty, että jos veropäätöksellä hyväksytään ilman perusteluja sellainen verokohtelu, joka ei olisi mahdollinen, kun tavanomaista verotusjärjestelmää sovelletaan normaalisti, toimenpiteestä koituu tuensaajalle valikoivaa etua, koska tämä verokohtelu parantaa kyseisen yrityksen taloudellista asemaa jäsenvaltiossa verrattuna muihin samanlaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa oleviin yrityksiin, kun otetaan huomioon vielä verotusjärjestelmän tavoite.
- (171) Jos valtion hyväksymä toimenpide parantaa yrityksen nettorahoitusasemaa, kyseessä on SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu etu ⁽⁸⁹⁾. Edun olemassaoloa määritettäessä on otettava huomioon varsinaisen tuen vaikutus ⁽⁹⁰⁾. Verotuksellisten toimenpiteiden osalta etu voidaan myöntää alentamalla yritysten verorasitusta eri tavoin ja erityisesti pienentämällä veroperustetta tai maksettavan veron määrää ⁽⁹¹⁾.

⁽⁸⁶⁾ Ks. yhdistetyt asiat C-106/09 P ja C-107/09 P, komissio v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, ECLI:EU:C:2011:732, 72 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

⁽⁸⁷⁾ Asia C-126/01, GEMO SA, ECLI:EU:C:2003:622, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

⁽⁸⁸⁾ Ks. asia 730/79, Phillip Morris, ECLI:EU:C:1980:209, 11 kohta, ja yhdistetyt asiat 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 ja T-23/98, Alzetta, ECLI:EU:T:2000:151, 80 kohta.

⁽⁸⁹⁾ Ks. komission tiedonanto Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontuen käsitteestä ("valtiontuen käsitettä koskeva tiedonanto") (EUVL C 262, 19.7.2016, s. 1), 67 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

⁽⁹⁰⁾ Asia C-173/73, Italia v. komissio, ECLI:EU:C:1974:71, 13 kohta.

⁽⁹¹⁾ Ks. asia C-66/02, Italia v. komissio, ECLI:EU:C:2005:768, 78 kohta; asia C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze ja muut, ECLI:EU:C:2006:8, 132 kohta; asia C-522/13, Ministerio de Defensa ja Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, 21–31 kohta.

- (172) Riidanalaiset veropäätökset annettiin vuonna 2011 tai vuonna 2012, ja niissä vahvistettiin, etteivät gibraltarilaiset yritykset maksa vuoden 2010 tuloverolain nojalla veroa saamistaan rojalteista ja passiivisista korkotuloista, jotka perustuvat niiden omistussuhteisiin mainituissa kommandiittiyhtiöissä. Tämä verokohtelu määrittä näiden yritysten yhtiöverovelvollisuuden Gibraltarilla riidanalaisten veropäätösten kattamalla ajanjaksolla⁽⁹²⁾, ja näin ollen se oli omiaan antamaan valikoivaa etua.
- (173) SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa kielletään ainoastaan tuki, joka ”suosii jotakin yritystä tai tuotannonalaa”. Toisin sanoen siinä kielletään toimenpiteet, joista koituu valikoivaa etua⁽⁹³⁾. Jotta voidaan arvioida valikoivuutta, kuten johdanto-osan 86 kappaleessa on todettu, on tarpeen määrittää viitejärjestelmä ja sellainen poikkeus siitä, joka ei pohjautu verotusjärjestelmän toimintaperiaatteeseen.
- (174) Niinpä valikoivan edun olemassaolon analysointi on aloitettava määrittämällä asianomaisessa jäsenvaltiossa tai, kuten käsiteltävänä olevassa asiassa, merentakaisella alueella sovellettava viitejärjestelmä. Sen jälkeen täytyy selvittää, onko toimenpide rinnastettavissa poikkeukseen kyseisestä viitejärjestelmästä, jolloin tiettyä yritystä kohdellaan suotuisammin kuin muita samankaltaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa olevia yrityksiä, kun otetaan huomioon järjestelmän tavoitteet (lähtökohtainen valikoivuus)⁽⁹⁴⁾. Verotoimenpide, joka poikkeaa viitejärjestelmästä, voi kuitenkin olla perusteltu, mikäli jäsenvaltio voi osoittaa, että toimenpide on suoraa seurausta jäsenvaltion verojärjestelmän perus- tai pääperiaatteista⁽⁹⁵⁾. Jos näin on, verotoimenpide ei ole valikoiva.

Viitejärjestelmä

- (175) Kuten johdanto-osan 89 kappaleessa on jo todettu, viitejärjestelmä koostuu johdonmukaisesta sääntökokonaisuudesta, jota sovelletaan objektiivisten kriteerien perusteella yleensä kaikkiin sen tavoitteen määrittelemään soveltamisalaan kuuluviin yrityksiin.
- (176) Gibraltarilla sovellettavien yhtiöverosääntöjen osalta johdanto-osan 90 kappaleessa on jo mainittu, että viitejärjestelmä on vuoden 2010 tuloverolaki, jonka tavoitteena on kerätä veroa verovelvollisilta, jotka saavat Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa. Viitejärjestelmä on kuvattu tarkemmin 7.1.3.1 kohdassa.
- (177) Vuoden 2010 tuloverolain 16 pykälän 1 momentissa säädetään, että saman lain muiden säännösten mukaisesti Gibraltarilla yrityksen tietyn tilikauden verotettavina tuottoina tai voittoina on pidettävä yrityksen täysimääräisiä tuottoja tai voittoja kyseisellä tilikaudella. Kun kyseiset voitot tai tuotot ovat peräisin yhtiöstä (jonka osakas gibraltarilainen yritys on), common law -sääntöjen mukaisesti⁽⁹⁶⁾ on otettava huomioon se osuus, jonka mukaan gibraltarilaisella yrityksellä on oikeus saada osa yhtiön voitoista tai tuotoista, ja arvioitava nämä voitot tai tuotot vuoden 2010 tuloverolain säännösten perusteella, ikään kuin tämä osuus olisi gibraltarilaisen yrityksen voittoa tai tuottoa.

Poikkeaminen viitejärjestelmästä

- (178) Toisessa vaiheessa on tarpeen selvittää, poikkeako toimenpide viitejärjestelmän normaalien sääntöjen soveltamisesta sellaisten yritysten hyväksi, jotka viitejärjestelmään olennaisesti kuuluvan tavoitteen kannalta ovat samankaltaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa kuin muut yritykset.
- (179) Menettelyn laajentamista koskevaan päätökseen antamissaan huomautuksissa Gibraltarin kirjanpitäjien yhdistys totesi, että suurin osa päätöksessä luetelluista veropäätöksistä oli annettu silloin, kun passiivisista korkotuloista ei peritty veroa vuoden 2010 tuloverolain nojalla, joten suurimmassa osassa päätöksistä ei voitu määrätä korkotuloja veronalaisiksi.

⁽⁹²⁾ Nämä päätökset olivat yhä voimassa, kun tarkastukset tehtiin.

⁽⁹³⁾ Ks. asia C-6/12, P Oy, ECLI:EU:C:2013:525, 17 kohta; asia C-522/13, Ministerio de Defensa ja Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, 32 kohta.

⁽⁹⁴⁾ Ks. yhdistetyt asiat C-20/15 P ja C-21/15 P, komissio v. World Duty Free Group ECLI:EU:C:2016:981, 57 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

⁽⁹⁵⁾ Ks. yhdistetyt asiat C-78/08–C-80/08, Paint Graphos ECLI:EU:C:2011:550, 65 kohta.

⁽⁹⁶⁾ Ks. etenkin HM Revenue and Customsin (Yhdistyneen kuningaskunnan vero- ja tulliviranomaisten) julkaisema sisäinen käsikirja ulkomaisten yhteisöjen luokituksista Yhdistyneen kuningaskunnan verotusasioita varten, päivitetty viimeksi 9. tammikuuta 2018, osoitteessa <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm180010>

- (180) Kuten johdanto-osan 156 kappaleessa on selitetty, pitää todellakin paikkansa, että kun veropäätökset annettiin, ne olivat sovellettavien verosäännösten mukaisia, koska näiden säännösten mukaan rojalit ja passiiviset korkotulot eivät olleet veronalaisia.
- (181) Tämä poikkeus Gibraltarin lainsäädännöstä oli kuitenkin valtiontukiohjelma, kuten tämän päätöksen 7 kohdassa on todettu. Siksi Gibraltarin kirjanpitäjien yhdistyksen esittämä näkemys osoittaa, että näihin päätöksiin perustuva verokohtelu oli valtiontukea. Tukijärjestelmän soveltaminen yksittäistapauksissa vastaa yksittäistä tukitoimenpidettä.
- (182) Lisäksi Gibraltarin veroviranomaiset jatkoivat tämän tukijärjestelmän voimassaoloa viidessä yksittäisessä tapauksessa antamalla päätösten saajien hyötyä päätöksistä senkin jälkeen, kun korko- ja rojaltituloja koskevat lakimuutokset olivat tulleet voimaan vuonna 2013. Veroviranomaiset eivät ole myöskään noudattaneet kansallisia sääntöjä. Tämän suotuisan verokohtelun jatkaminen on selvästi poikkeus tavanomaisesta verotusjärjestelmästä.
- (183) Tammikuun 1 päivän 2011 (vuoden 2010 tuloverolain voimaantulo) sekä passiivisia korkotuloja ja rojalteja koskevien muutosten voimaantuloa edeltävän päivän (30 päivä kesäkuuta 2013 ja 31 päivä joulukuuta 2013) välisen ajanjakson osalta siinä osassa veropäätöksiä, joka koski passiivisia korkotuloja ja rojalteja koskevaa vapautusta, vain vahvistettiin tuolloin sovellettavien verosäännösten⁽⁹⁷⁾ soveltaminen eli se, etteivät nämä tulot olleet Gibraltarilla veronalaisia. Näin ollen asianomaisten veropäätösten perusteella (ennen vuoden 2013 lakimuutosten voimaantuloa edeltävällä ajanjaksolla) myönnettyä vapautusta olisi pidettävä 7 kohdassa määrätyn valtiontukiohjelman osana.
- (184) Heinäkuun 1 päivästä 2013 ja tammikuun 1 päivästä 2014 alkaen passiiviset korkotulot ja rojalit ovat sisältyneet Gibraltarilla veronalaisten tulojen luokkiin⁽⁹⁸⁾. Viidelle gibraltarlaiselle yritykselle myönnetty verovapautus niiden osuudesta alankomaalaisten kommandiittiyhtiöiden tulosta ei siis vastannut tavanomaisen verotusjärjestelmän normaalia soveltamista. Siitä, että veropäätösten soveltamista jatkettiin myös niiden muutosten voimaantulon jälkeen, joiden perusteella koroista ja rojalteista tuli veronalaisia, ja vielä niiden tarkastusten jälkeen, jotka Gibraltarin viranomaiset tekivät vuonna 2015 sen arvioimiseksi, oliko asianomaisten yritysten verokohtelu sovellettavien verosääntöjen mukaista, koitui valikoivaa etua näiden viiden yrityksen hyväksi.
- (185) Vaikka mainitut vapautukset olisivat seurausta pelkästään lain virheellisestä soveltamisesta, kun aikaisempia vapautusjärjestelyjä tosiasiallisesti jatkettiin, ja vaikka ne eivät olisi suoraa seurausta näistä viidestä veropäätöksestä, tämä päätelmä ei kuitenkaan muuttuisi, koska toimenpiteen vaikutukset olisivat samat.
- (186) Gibraltarin yhtiöverojärjestelmän tavoitteen (Gibraltarilla kertyvän tai sieltä peräisin olevan tulon verottaminen) perusteella nämä viisi asianomaista yritystä ovat samanlaisessa oikeudellisessa ja tosiasiallisessa tilanteessa kuin kaikki muutkin verovelvolliset yritykset (joilla on Gibraltarilla kertyvää tai sieltä peräisin olevaa tuloa), joiden on maksettava yhtiöveroa Gibraltarilla. Nyt kyseessä olevat veropäätökset liittyvät yrityksiin, jotka saivat rojaltituloja ja passiivisia korkotuloja, jotka olivat kaikissa tapauksissa veronalaisia (korkotulojen osalta 100 000 punnan rajan mukaisesti) asiaan liittyvien lakimuutosten voimaantulon jälkeen. Tältä osin ei voida tehdä eroa muihin yrityksiin, jotka saivat samoihin luokkiin kuuluvia tuloja tai muihin luokkiin kuuluvia veronalaisia tuloja (myös verotuksellisesti transparentista rakenteesta saatavia tuloja). Sillä, että tulot saatiin alankomaalaisiin kommandiittiyhtiöihin liittyvien omistusosuuksien perusteella, ei ole merkitystä, koska Gibraltarin verosäännöissä, joissa tukeudutaan common law -periaatteisiin, jos omistusosuuksien verotusta koskevia nimenomaisia sääntöjä ei ole, säädetään, että gibraltarlaiset yhtiömiehet maksavat veroa näistä tuloista. Näin ollen riidanalaisten veropäätösten perusteella myönnetystä verokohtelusta koitui etua näille viidelle yritykselle verrattuna kaikkiin muihin verovelvollisiin yrityksiin, jotka saavat Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevia tuloja, sillä nämä yritykset ovat Gibraltarin yhtiöverojärjestelmän tavoitteen perusteella samankaltaisessa oikeudellisessa ja tosiasiallisessa tilanteessa.
- (187) Edellä esitetyn perusteella komissio toteaa, että riidanalaisten veropäätösten perusteella myönnettyt edut ovat lähtökohtaisesti valikoivia.

⁽⁹⁷⁾ Vaikka nämä viisi päätöstä ovat hyvin ytimekkäitä, niissä näkyy oletettavan, ettei passiivinen tulo (rojalit mukaan luettuina) ollut vuoden 2010 tuloverolain nojalla veronalaista.

⁽⁹⁸⁾ Heinäkuun 1 päivästä 2013 alkaen passiiviset korkotulot ovat veronalaisia siltä osin kuin mistä tahansa lähteestä peräisin saatujen tai saatavien korkojen määrä on vähintään 100 000 Englannin puntaa vuodessa.

Toimenpiteen perusteiden puuttuminen

- (188) Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan valtiontuen käsite ei kuitenkaan kata valtion toimenpiteitä, joilla aikaansaadaan erilaista kohtelua yritysten välillä ja jotka täten ovat ensi näkemältä valikoivia, kun kyseinen erottelu johtuu järjestelmän luonteesta ja rakenteesta, ja on asianomaisen jäsenvaltion tehtävä osoittaa tämä toteen ⁽⁹⁹⁾.
- (189) Toimenpide, jolla luodaan poikkeus yleisen verotusjärjestelmän soveltamiseen, saattaa olla perusteltu verotusjärjestelmän luonteen ja rakenteen nojalla, jos asianomainen jäsenvaltio voi osoittaa, että toimenpide johtuu suoraan sen verotusjärjestelmän peruseriaateista tai sitä ohjaavista periaateista tai jos se on seurausta luontaisista mekanismeista, jotka ovat tarpeen järjestelmän toiminnan ja tehokkuuden kannalta ⁽¹⁰⁰⁾. Tältä osin on erotettava yhtäältä tietyille verojärjestelmälle asetetut tavoitteet, jotka ovat järjestelmään nähden ulkoisia, ja toisaalta itse verojärjestelmään olennaisena osana kuuluvat mekanismit, jotka ovat tarpeen mainitunlaisten tavoitteiden saavuttamiseksi ⁽¹⁰¹⁾.
- (190) Siltä osin kuin näiden osuuksia alankomaalaisista kommandiittiyhtiöistä omistavien viiden gibraltarilaisen yrityksen verokohtelu kuitenkin johtuu tämän päätöksen 7 kohdassa tarkastellun tukiohjelman toteuttamisesta, komissio viittaa kyseisen kohdan siihen osioon, jossa käsitellään tämän järjestelmän väitetyjä perusteluja.
- (191) Sen paremmin Yhdistynyt kuningaskunta kuin kolmannet osapuolet eivät ole myöskään esittäneet mahdollisia perusteluja suotuisalle kohtelulle, joka hyväksyttiin alankomaalaisten kommandiittiyhtiöiden osakkaina olevien viiden gibraltarilaisen yrityksen hyväksi annettujen riidanalaisten veropäätösten nojalla. Komissio muistuttaa tässä yhteydessä, että velvoite esittää tällaiset perustelut on jäsenvaltiolla. Koska Yhdistynyt kuningaskunta ei ole esittänyt minkäänlaisia perusteluja, komission on todettava, ettei kyseisten veropäätösten viidelle saajalle myönnettyä verotuksellista etua voida perustella Gibraltarin yhtiöverojärjestelmän luonteella tai yleisellä rakenteella.
- (192) Komissio ei siis ole pystynyt määrittämään sellaista perustetta, jonka nojalla viiden asianomaisen yrityksen suotuisan kohtelun voitaisiin sanoa johtuvan suoraan viitejärjestelmän luonteesta, peruseriaateista tai sitä ohjaavista periaateista tai joka olisi seurausta järjestelmän toiminnan ja tehokkuuden kannalta tarpeellisista luontaisista mekanismeista ⁽¹⁰²⁾.
- (193) Myöskään Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten esittämät perustelut sille, ettei alankomaalaisissa kommandiittiyhtiöissä kertyneitä tuloja ole verotettu (eli koska vuoden 2010 tuloverolaissa ei ole nimenomaista säännöstä, joka määrittäisi ja määräisi, miten alankomaalaisen kommandiittiyhtiön gibraltarilaista yhtiömiestä tulee verottaa), eivät ole Gibraltarilla sovellettavien verosääntöjen (ja sovellettavien common law -periaatteiden) mukaisia, eikä niiden voida katsoa johtuvan suoraan viitejärjestelmän luontaisista tai peruseriaateista tai sitä ohjaavista periaateista.
- (194) Näin ollen viidelle veropäätöksen saajalle myönnettyä verotuksellista etua ei voida perustella järjestelmän luonteella ja toimintaperiaateilla.

8.3.1.3 Päätelmä valikoivan edun olemassaolosta

- (195) Edellä esitetyn perusteella komissio toteaa, että johdanto-osan 160 kappaleessa määritetyille viidelle yritykselle riidanalaisten veropäätösten perusteella myönnetty verotukselliset edut ovat luonteeltaan valikoivia.

8.3.1.4 Päätelmä tuen olemassaolosta

- (196) Koska viiden riidanalaisen veropäätöksen nojalla myönnetty verokohtelu täyttää kaikki SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdan edellytykset, on katsottava, että näiden viiden veropäätöksen (jotka sisältyivät menettelyn laajentamista päätöksessä yksilöityyn 165 päätökseen) saajien verottamatta jättäminen niistä rojalti- ja korkotuloista, joita ne saivat alankomaalaisten kommandiittiyhtiöiden osakkuksiensa perusteella, on kyseisessä määräyksessä tarkoitettua valtiontukea joko tämän päätöksen 7 kohdassa esitetyn arvioinnin perusteella

⁽⁹⁹⁾ Asia C-88/03, Portugal v. komissio, ECLI:EU:C:2006:511, 52 ja 80 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

⁽¹⁰⁰⁾ Yhdistetyt asiat C-78/08–C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, 69 kohta.

⁽¹⁰¹⁾ Asia C-88/03, Portugal v. komissio, ECLI:EU:C:2006:511, 81 kohta.

⁽¹⁰²⁾ Yhdistetyt asiat C-78/08–C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, 69 kohta.

(niiden etujen osalta, jotka ongelmallisten veropäätösten saajille myönnettiin ennen vuoden 2013 lakimuutosten voimaantuloa) tai 8 kohdan perusteella (vuoden 2013 lakimuutosten voimaantulon jälkeen myönnettyjen etujen osalta).

8.3.2 Tuensaajat

- (197) Komissio toteaa, että kaikki viisi gibraltarilaista yritystä, jotka hyötyivät riidanalaisista veropäätöksistä, kuuluvat suuriin monikansallisiin konserneihin. Lisäksi komissio katsoo, että konserniyhtiö rakenne, joka koostuu alankomaalaisista kommandiittiyhtiöistä, alankomaalaisista rajavastuuyhtiöistä (BV) ja gibraltarilaisista yhtiömiehistä, kuten johdanto-osan 153 kappaleessa on kuvattu, hyödyttää gibraltarilaisten yhtiöiden ("emoyhtiö") omistajaa. Sen sijaan, että emoyhtiö käyttäisi teollisuus- ja tekijänoikeuksia itse, se asettaa ne monimutkaiseen yritys rakenteeseen (johon sisältyy alankomaalainen yritys, alankomaalainen yhtiömies ja yksi tai kaksi gibraltarilaista holdingyhtiötä), jolloin emoyhtiö voi saada tuloja teollis- ja tekijänoikeuksien käytöstä joutumatta maksamaan näistä tuloista veroja. Kun otetaan huomioon alankomaalaisen kommandiittiyhtiön (verotuksellisesti) transparentti rakenne ja se, etteivät gibraltarilaiset yritykset harjoita muuta toimintaa sen lisäksi, että ne omistavat osuuden alankomaalaisesta kommandiittiyhtiöstä, teollis- ja tekijänoikeuksien käytöstä kertyvien verottomien tulojen lopullinen edunsaaja on emoyhtiö.
- (198) Valtiontukisääntöjä sovellettaessa erillisiä oikeushenkilöitä voidaan pitää yhtenä taloudellisena kokonaisuutena. Tätä taloudellista kokonaisuutta pidetään asianomaisena yrityksenä, joka hyötyy tukitoimenpiteestä. Kuten tuomioistuim on aiemmin todennut, "[–]kilpailulainsäädännössä yrityksen käsitteellä on katsottava tarkoitettavan taloudellista kokonaisuutta, vaikka oikeudellisesti tämän taloudellisen kokonaisuuden muodostaakin useampi kuin yksi luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö" ⁽¹⁰³⁾. Jotta voitaisiin määrittää, muodostavatko useat yritykset taloudellisen kokonaisuuden, tuomioistuim tarkastelee määräysvaltaan oikeuttavan omistussuuden olemassaoloa tai toiminnallisia, taloudellisia tai organisatorisia yhteyksiä ⁽¹⁰⁴⁾. Nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa alankomaalaisten ja gibraltarilaisten yhteisöjen yritys rakenteen on määrittänyt emoyhtiö, jonka valvonnan alaisuudessa se täysin myös on, teollis- ja tekijänoikeuksien käyttöä ja verotuksen optimointia varten. Niinpä tämä koko yritys rakenne eli alankomaalainen rajavastuuyhtiö, alankomaalainen kommandiittiyhtiö, gibraltarilaiset yhtiömiehet ja emoyhtiö muodostavat yhden taloudellisen kokonaisuuden, ja niitä kaikkia olisi pidettävä tukitoimenpiteestä hyötyvinä yrityksinä.
- (199) Komissio katsoo, että tuensaajina olevien alankomaalaisten kommandiittiyhtiöiden gibraltarilaisten yhtiömiesten lisäksi myös alankomaalaiset rajavastuuyhtiöt, alankomaalaiset kommandiittiyhtiöt ja gibraltarilaisten yhtiömiesten emoyhtiöt hyötyvät SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettusta valtiontuesta, joka on myönnetty riidanalaisten veropäätösten nojalla.

8.3.3 Toimenpide uutena tukena

- (200) Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset sekä Gibraltar, Gibraltarin kirjanpitäjien yhdistys ja kolmannet osapuolet, jotka edustavat muutamia menettelyn laajentamista koskevassa päätöksessä lueteltuja yrityksiä, katsovat, että kyseinen päätös perustuu virheelliseen käsitykseen veropäätösmenettelyyn sovellettavasta oikeudellisesta kehiksestä. Vaikka nämä tahot myöntävät, että väärinymmärrys johtuu Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten antamista virheellisistä tiedoista (virheellinen viittaus vuoden 2010 tuloverolain 42 pykälään), Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset ja Gibraltar katsovat, että luultavasti juuri tämä virheellinen tieto sai komission olettamaan, että vuodesta 2010 alkaen annettuja veropäätöksiä voitaisiin pitää "uutena tukena".
- (201) Tästä on ensiksikin todettava, että Yhdistynyt kuningaskunta ja Gibraltar ilmoittivat komissiolle vasta menettelyn laajentamista koskevan päätöksen antamisen jälkeen, että päätöskäytäntö perustui vuoden 2010 tuloverolain 2 pykälään. Koska 2 pykälässä ei nimenomaisesti anneta veroasioiden päällikölle valtuuksia antaa päätöksiä, komissio ei tiennyt, että tämä valtuus perustui kyseisessä säännöksessä säädettyihin yleisiin valtuuksiin soveltaa vuoden 2010 tuloverolakia.
- (202) Toiseksi komissio katsoo, että tässä tapauksessa sillä, perustuiko veropäätöskäytäntö vuoden 2010 tuloverolain 42 pykälään vai Gibraltarin veroasioiden päällikön yleisiin valtuuksiin soveltaa kyseistä lakia, ei ole merkitystä tutkintamenettelyn kannalta. Päätöksessä määritettiin selvästi veropäätöskäytäntö ja ne 165 yksittäistä veropäätöstä, joihin se liittyi. Siksi viittaus vuoden 2010 tuloverolain 42 pykälään ei ole voinut johtaa ketään asianomaista osapuolta harhaan siitä, mitä toimenpiteitä muodollisessa tutkintamenettelyssä tutkitaan.

⁽¹⁰³⁾ Asia C-170/83, Hydrotherm, ECLI:EU:C:1984:271, 11 kohta. Ks. myös asia T-137/02, Pollmeier Malchow v. komissio, ECLI:EU:T:2004:304, 50 kohta.

⁽¹⁰⁴⁾ Asia C-480/09 P, Acea Electrabel Produzione SpA v. komissio, ECLI:EU:C:2010:787, 47–55 kohta; asia C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA ym., ECLI:EU:C:2006:8, 112 kohta.

- (203) Mikä tärkeämpää, päätöksessä ei viitata missään kohtaa siihen, ettei vuoden 1952 tuloverolaissa ollut vuoden 2010 tuloverolain 42 pykälää vastaavaa säännöstä, sen päätelmän tukemiseksi, että veropäätöskäytäntö ja 165 yksittäistä veropäätöstä olisivat "uutta tukea".
- (204) Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset myös väittävät, että päätökset ovat vain osa yhtenäistä käytäntöä, joka alkoi kauan ennen Yhdistyneen kuningaskunnan liittymistä Euroopan yhteisöihin vuonna 1973. Käytäntö perustui vuoden 1952 tuloverolain 3 pykälän 1 momenttiin, joka on nyt toisinnettu lähes identtisesti muodossa vuoden 2010 tuloverolain 2 pykälän 1 ja 2 momentissa. Niissä tuloveroasioiden päällikölle annetaan yleiset valtuudet varmistaa, että lakeja noudatetaan asianmukaisesti tuloveron määräämisessä ja keräämisessä Gibraltarilla. Yhdistynyt kuningaskunta siis katsoo, että jos kyse on valtiontuesta, sen täytyisi olla "voimassa olevaa" tukea eikä "uutta" tukea. Lisäksi päätösten taloudellisten, oikeudellisten ja rahoituksellisten vaikutusten olisi pitänyt aina perustua päällikön käsitykseen sovellettavasta laista, ja ennen vuotta 2010 annetut päätökset olivat sisällöltään kaikilta osin identtisiä vuoden 2010 tuloverolain voimaantulon jälkeen annettujen päätösten kanssa. Gibraltarin viranomaiset ja Gibraltarin kirjanpitäjien yhdistys antoivat samanlaisia huomautuksia.
- (205) Yhdistyneen kuningaskunnan ja muutamien asianomaisten osapuolten mukaan menettelyn laajentamista koskeva päätös liittyy veropäätösten antamista koskevaan käytäntöön. Komissio ei hyväksy tätä näkemystä, koska päätöksen sanamuodosta käy selvästi ilmi, että se liittyy vuosina 2011–2013 annettuihin 165 veropäätökseen, jotka on mainittu kyseisen päätöksen liitteessä, ja vuoden 2010 tuloverolain soveltamiseen perustuvaan veropäätöskäytäntöön, josta nämä päätökset ovat todisteena. Menettelyn laajentamisesta koskevassa päätöksessä komission alustava kanta oli se, että veropäätökset olivat valtiontukea, koska i) ne annettiin ilman, että Gibraltarin veroviranomaiset eivät arvioineet yritysten verovelvollisuutta asianmukaisesti vaan käyttivät harkintavaltaansa. Lisäksi komissio katsoi alustavasti, että joissakin tapauksissa Gibraltarin veroviranomaiset antoivat veropäätöksiä, jotka eivät olleet sovellettavien verosäännösten mukaisia.
- (206) Jotta Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten tai asianomaisten osapuolten väite, että käytäntö on "voimassa olevaa tukea", pitäisi paikkansa, niiden olisi osoitettava, että ennen tammikuun 1 päivää 1973 veropäätösten antamisessa, mahdollisesti vuoden 1952 tuloverolakia virheellisesti soveltaen, oli noudatettu käytäntöä, joka tosiasiaa oli tukiohjelma. Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset eivät ole osoittaneet, että tällainen käytäntö olisi ollut olemassa ennen Yhdistyneen kuningaskunnan liittymistä Euroopan yhteisöihin.
- (207) On siis todettava, että vaikka ennen yhteisön jäseneksi liittymistä annetut veropäätökset olisivat perustuneet Gibraltarin veroasioiden päällikön valtuuksiin soveltaa tuloverolakia, joka on ollut olemassa vuodesta 1953, ne eivät selvästikään ole osa menettelyn laajentamista koskevassa päätöksessä kuvattuja toimenpiteitä. Tältä osin on korostettava, että oikeudellinen kehys, jonka mukaisesti tuki myönnettiin (vuoden 2010 tuloverolaki), eroaa vuoden 1952 tuloverolaista huomattavasti. Muutoksista voidaan mainita esimerkiksi se, ettei passiivisia tuloja verotettu vuoden 2010 tuloverolain nojalla ja että vuoden 1952 tuloverolaissa sallitut "vapautettuja yrityksiä" ja "edellytykset täyttäviä yrityksiä" suosivat toimenpiteet kumottiin.

8.3.4 Tuen soveltuvuus sisämarkkinoille

- (208) Valtiontukea pidetään sisämarkkinoille soveltuvana, jos se kuuluu johonkin SEUT-sopimuksen 107 artiklan 2 kohdassa luetelluista ryhmistä, ja sitä voidaan pitää sisämarkkinoille soveltuvana, jos komissio toteaa sen kuuluvan johonkin SEUT-sopimuksen 107 artiklan 3 kohdassa luetelluista ryhmistä. On kuitenkin tuen myöntävän jäsenvaltion tehtävä osoittaa, että sen myöntämä valtiontuki soveltuu sisämarkkinoille SEUT-sopimuksen 107 artiklan 2 tai 3 kohdan nojalla.
- (209) Yhdistynyt kuningaskunta ei ole esittänyt mitään näissä määräyksissä esitettyjä valtiontuen sisämarkkinoille soveltuvuuden perusteita riidanalaisilla veropäätöksillä myöntämälleen valtiontuelle. Myöskään kolmannet osapuolet eivät ole esittäneet tällaisia perusteita.
- (210) Koska riidanalaisten veropäätösten perusteella myönnetyn verokohtelun ansiosta vähennetään asianomaisilta yrityksiltä sitä veron määrää, joka niillä olisi muutoin ollut velvollisuus maksaa normaalista päivittäisestä liiketoiminnastaan, näiden veropäätösten perusteella myönnettyyn tukeen sisältyy myös toimintatukea. Tämän tyyppistä tukea ei yleensä pidetä sisämarkkinoille soveltuvana SEUT-sopimuksen 107 artiklan 3 kohdan nojalla, koska sillä ei edistetä tietyn taloudellisen toiminnan tai tiettyjen talousalueiden kehitystä. Nämä verotukselliset edut eivät ole myöskään ajallisesti rajoitettuja, asteittain pieneneviä tai oikeasuhteisia siihen nähden, mikä on tarpeen markkinoiden tietyn toimintapuutteen korjaamiseksi tai yleisen edun mukaisen tavoitteen täyttämiseksi kyseisillä alueilla. Siksi niitä ei voida pitää sisämarkkinoille soveltuvina.

- (211) Näin ollen Gibraltarin veroviranomaisten näille viidelle yritykselle myöntämä valtiontuki ei sovellu sisämarkkinoille.

8.4 Tukiohjelman puuttuminen

- (212) Menettelyn laajentamista koskevassa päätöksessään komissio esitti epäilyksiä päätöksen liitteessä lueteltujen 165 yksittäisen päätöksen lisäksi myös yleisemmin vuoden 2010 tuloverolain nojalla toteutetusta veropäätöskäytännöstä. Tämä johtui siitä, että Gibraltarin veroviranomaiset vaikuttivat toistuvasti soveltavan vuoden 2010 tuloverolain säännöksiä virheellisesti. Näin ollen komission alustava kanta oli, että 165 veropäätöstä ja Gibraltarin veropäätöskäytäntö ovat SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja valtiontukitoimenpiteitä, ja komissio esitti epäilyksiä niiden soveltuvuudesta sisämarkkinoille.
- (213) Vaikka komission epäilykset olivat perusteltuja silloin, kun se aloitti muodollisen tutkintamenettelyn, on kuitenkin todettava, että 8.3.1 ja 8.3.2 kohdassa esitetyt seikat eivät riitä osoittamaan, että kyseessä olisi ollut Gibraltarin veropäätöskäytäntöön pohjautuva tukiohjelma. Nämä seikat eivät etenkaan viittaa siihen, että vuoden 2010 tuloverolain virheellinen soveltaminen veropäätöksiä antamalla olisi ollut toistuva käytäntö.
- (214) Lisäksi Gibraltarin tekemät veropäätöskäytäntöön liittyvät laki- ja sääntelymuutokset, alueperiaate ja veronkierron estämiseen liittyvä säännös (ks. tämän päätöksen 11 kohta) vähentävät Gibraltarin veroviranomaisten harkintavaltaa veropäätösten antamisessa ja yhtiöverosääntöjen täytäntöönpanossa.
- (215) Näin ollen komissio katsoo, ettei tässä tutkinnassa tarkasteltua veropäätöskäytäntöä tule pitää tukiohjelmana.

9. TUEN SÄÄNTÖJENVASTAISUUS

- (216) SEUT-sopimuksen 108 artiklan 3 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on annettava komissiolle tieto tuen myöntämistä koskevasta suunnitelmasta (ilmoitusvelvollisuus) eivätkä ne saa toteuttaa ehdottamiaan tukitoimenpiteitä ennen kuin komissio on antanut asiasta lopullisen päätöksen (täytäntöönpanokieltö).
- (217) Komissio toteaa, ettei Yhdistynyt kuningaskunta ilmoittanut komissiolle suunnittelevansa passiivisia korkotuloja ja rojaltituloja koskevan vapautuksen tai riidanalaisten veropäätösten antamista eikä se noudattanut SEUT-sopimuksen 108 artiklan 3 kohdassa säädettyä täytäntöönpanokieltä. Asetuksen (EU) 2015/1589 1 artiklan f alakohdan mukaan vuoden 2010 tuloverolain nojalla annettu passiivisia korkotuloja ja rojaltituloja koskeva verovapautus sekä riidanalaisten veropäätösten perusteella myönnetty verokohtelu ovat sääntöjenvastaista tukea, joka on otettu käyttöön SEUT-sopimuksen 108 artiklan 3 kohdan vastaisesti.

10. TUEN TAKAISINPERINTÄ

- (218) SEUT-sopimuksen ja unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan komission on päätettävä, että asianomaisen jäsenvaltion on poistettava tuki tai muutettava sitä, jos se on todennut tuen soveltumattomaksi sisämarkkinoille ⁽¹⁰⁵⁾. Tuomioistuin on niin ikään johdonmukaisesti katsonut, että jäsenvaltion velvollisuudella kumota komission sisämarkkinoille soveltumattomaksi katsoma tuki on tarkoitus palauttaa aikaisempi tilanne ⁽¹⁰⁶⁾.
- (219) Unionin tuomioistuin on todennut, että tämä tavoite saavutetaan, kun tuensaaja maksaa takaisin lainvastaisena tukena myönnettyt määrät ja menettää siten markkinoilla kilpailijoihin verrattuna saamansa edun, minkä seurauksena tuen suorittamista edeltänyt tilanne palautuu ⁽¹⁰⁷⁾.

⁽¹⁰⁵⁾ Ks. asia C-70/72, komissio v. Saksa, ECLI:EU:C:1973:87, 13 kohta.

⁽¹⁰⁶⁾ Ks. yhdistetyt asiat C-278/92, C-279/92 ja C-280/92, Espanja v. komissio, ECLI:EU:C:1994:325, 75 kohta.

⁽¹⁰⁷⁾ Ks. asia C-75/97, Belgia v. komissio, ECLI:EU:C:1999:311, 64 ja 65 kohta.

- (220) Menettelyasetuksen 16 artiklan 1 kohdassa säädetään oikeuskäytännön mukaisesti, että ”sääntöjenvastaista tukea koskeissa kielteisissä päätöksissä komissio päättää, että asianomaisen jäsenvaltion on toteutettava kaikki tarpeelliset toimenpiteet tuen perimiseksi takaisin tuensaaajalta [...]”.
- (221) Koska tarkasteltavana olevat toimenpiteet on toteutettu SEUT-sopimuksen 108 artiklan 3 kohdan vastaisesti ja koska niiden katsotaan olevan sääntöjenvastaista ja sisämarkkinoille soveltumatonta tukea, jäsenvaltio olisi velvoitettava perimään tuki takaisin, jotta voidaan palauttaa tilanne, joka markkinoilla vallitsi ennen kyseisen tuen myöntämistä. Takaisinperinnän olisi koskettava ajanjaksoa, joka alkaa siitä, kun tuen saaja alkoi saada etua eli kun tuki saatettiin tuen saajan käyttöön, ja päättyy siihen, kun se on tosiasiallisesti peritty takaisin. Takaisinperittävälle summalle lasketaan korkoa, jota kertyy siihen saakka, että takaisinperintä on toteutunut kokonaisuudessaan.
- (222) Yhdessäkään unionin oikeuden säännöksessä ei edellytetä, että kun komissio määrää sisämarkkinoille soveltumattomaksi todetun tuen palautettavaksi, se vahvistaa palautettavan tuen täsmällisen määrän. Riittää, että komission päätös sisältää sellaiset tiedot, joiden nojalla päätöksen vastaanottaja voi itse suuremmista vaikeuksista määrittää tuon summan ⁽¹⁰⁸⁾.
- (223) Jos kyse on verotustoimenpiteinä toteutetusta sääntöjenvastaisesta valtiontuesta, takaisinperittävä määrä lasketaan vertaamalla todellisuudessa maksetun veron määrää ja sen veron määrää, joka olisi pitänyt maksaa ilman suotuisaa verokohtelua.
- (224) Jotta voidaan selvittää se veron määrä, joka nyt käsiteltävänä olevassa asiassa olisi pitänyt maksaa ilman suotuisaa verokohtelua, Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten olisi arvioitava kyseisistä toimenpiteistä hyötyneiden yhteisöjen verovelvollisuus uudelleen kultakin verovuodelta, jona ne hyötyivät näistä toimenpiteistä.
- (225) Yksittäinen tuki olisi katsottava saatetun tuensaaajan käyttöön sinä päivänä, kun maksamaton vero olisi erääntynyt kunakin verovuonna, jos näitä toimenpiteitä ei olisi toteutettu.
- (226) Kunakin verovuonna menetettyjen verotulojen määrä olisi laskettava seuraavasti:
- Ensiksi Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten olisi selvitettävä asianomaisen yrityksen kokonaistulos kyseisenä verovuonna (mukaan luettuna rojaltituloista ja/tai passiivisista korkotuloista kertynyt tulo).
 - Sen jälkeen Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten olisi laskettava tämän tuloksen perusteella asianomaisen yrityksen veroperuste kyseiselle verovuodelle.
 - Veroperuste olisi kerrottava kyseisenä verovuonna sovelletulla yhtiöveroprosentilla.
 - Lopuksi Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten olisi vähennettävä summasta se yhtiövero, jonka yritys on jo (mahdollisesti) maksanut kyseiseltä verovuodelta.
- (227) Passiivisia korkotuloja ja rojaltituloja koskevan vapautuksen perusteella myönnetyn tuen osalta Yhdistyneen kuningaskunnan ja Gibraltarin viranomaiset ovat todenneet, että takaisinperintä on käytännön syistä todennäköisesti mahdotonta, koska kyseisten yritysten varat ovat luonteeltaan liikkuvia ja koska kansainvälinen oikeusperiaate on se, etteivät yhden valtion tuomioistuimet salli verojen määräämistä tai pane veroseuraamuksia täytäntöön toisen valtion lukuun. Sen paremmin Yhdistyneen kuningaskunnan kuin Gibraltarin viranomaiset eivät kuitenkaan ole esittäneet todisteita sellaisista konkreettisista käytännön vaikeuksista, joiden perusteella voitaisiin todeta, että tuen takaisinperintä on täysin mahdotonta. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan päätöksen täytäntöönpanon ”täydellistä mahdottomuutta” koskeva edellytys ei nimittäin täyty silloin, kun jäsenvaltio ainoastaan ilmoittaa komissiolle päätöksen täytäntöönpanoon liittyvät oikeudelliset, poliittiset tai käytännön vaikeudet ryhtymättä varsinaisiin toimenpiteisiin tuen perimiseksi takaisin kyseessä olevilta yrityksiltä ja ehdottamatta komissiolle päätöksen täytäntöönpanemiselle vaihtoehtoisia tapoja, joilla vaikeudet olisi voitu voittaa ⁽¹⁰⁹⁾. Näin ollen komissio katsoo, etteivät Yhdistyneen kuningaskunnan ja Gibraltarin viranomaiset ole osoittaneet, että vapautuksen perusteella myönnetyn tuen takaisinperintä on täysin mahdotonta.

⁽¹⁰⁸⁾ Ks. asia C-441/06, komissio v. Ranska, ECLI:EU:C:2007:616, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

⁽¹⁰⁹⁾ Ks. asia C-622/16 P, Scuola Elementare Maria Montessori v. komissio, ECLI:EU:C:2018:873, 91 kohta; C-37/14, komissio v. Ranska, ECLI:EU:C:2015:90, 66 kohta; C-411/12, komissio v. Italia, ECLI:EU:C:2013:832, 37 kohta.

10.1 Vapautuksen perusteella myönnetyn tuen takaisinperintä

- (228) Kaikki verotulot, jotka menetettiin passiivisia korkotuloja ja rojaltituloja koskevan vapautuksen vuoksi tammikuun 1 päivän 2011 ja niiden lakimuutosten voimaantuloa edeltävän päivän välisenä aikana, joilla passiivisista korkotuloista ja rojalteista tuli veronalaisia, olisi perittävä takaisin siltä osin kuin tulot kertyivät Gibraltarilla tai olivat peräisin sieltä ⁽¹¹⁰⁾.
- (229) Johdanto-osan 82 kappaleessa selostetun mukaisesti *rojaltitulot*, joita gibraltarlainen yritys saa, katsotaan Gibraltarilla kertyneiksi ja sieltä peräisin oleviksi. Näin ollen Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten kuuluu periä menetetyt verotulot takaisin kaikilta gibraltarlaisilta yrityksiltä, jotka saivat rojaltituloja tammikuun 1 päivän 2011 ja joulukuun 31 päivän 2013 välisenä aikana.
- (230) Jotta voidaan määrittää, kertyivätkö gibraltarilaisten yritysten tammikuun 1 päivän 2011 ja kesäkuun 30 päivän 2013 välisenä aikana saamat passiiviset korkotulot Gibraltarilla tai olivatko ne peräisin sieltä, Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten kuuluu soveltaa johdanto-osan 82 kappaleessa kuvattua "lainan sijaintipaikka"-sääntöä alueperiaatteen mukaisesti.
- (231) Jos Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset toteavat, että passiivinen korkotulo kertyi Gibraltarilla tai oli peräisin sieltä, verotulot, jotka menetettiin sen takia, ettei tätä tuloa verotettu, olisi perittävä takaisin kyseiseltä yritykseltä.

10.2 Viidelle gibraltarlaiselle yritykselle myönnetyn, niiden omistususuuteen alankomaalaisissa kommandiittiyhtiöissä liittyvän tuen takaisinperintä

- (232) Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset olisi velvoitettava lopettamaan käytäntö olla verottamatta kunkin johdanto-osan 160 kappaleessa määritetyn gibraltarlaisen yhtiön osuutta sen alankomaalaisen kommandiittiyhtiön saamista rojaltituloista ja passiivisista korkotuloista, josta yritys omistaa osan.
- (233) Lisäksi Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset olisi velvoitettava perimään takaisin verotulot, jotka menetettiin, kun näiden viiden gibraltarlaisen yrityksen osuutta asianomaisten alankomaalaisten kommandiittiyhtiöiden saamista rojaltituloista ja passiivisista korkotuloista ei verotettu.
- (234) Takaisinperinnän olisi koskettava tammikuun 1 päivän 2011 ja sen päivän välisellä ajanjaksolla menetettyjä verotuloja, jona Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset lopettavat käytännön olla verottamatta niitä gibraltarilaisten yritysten tuloja, jotka johtuvat niiden omistususuudesta alankomaalaisissa kommandiittiyhtiöissä, kuten johdanto-osan 232 kappaleessa on todettu.
- (235) Gibraltarilaisten yritysten niiden *rojaltitulojen* osalta, jotka johtuvat niiden omistususuudesta alankomaalaisissa kommandiittiyhtiöissä, Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten olisi perittävä takaisin määrät, jotka vastaavat näihin tuloihin liittyvien, koko edellisessä johdanto-osan kappaleessa määritetyllä ajanjaksolla menetettyjen verotulojen määrää.
- (236) Gibraltarilaisten yritysten niiden *passiivisten korkotulojen* osalta, jotka johtuvat niiden omistususuudesta alankomaalaisissa kommandiittiyhtiöissä, tuki olisi perittävä takaisin näiltä gibraltarlaisilta yrityksiltä seuraavasti:

— Tammikuun 1 päivän 2011 ja kesäkuun 30 päivän 2013 väliseltä ajanjaksolta Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten olisi ensin selvitettävä, kertyikö korko Gibraltarilla tai oliko se peräisin sieltä. Tämä arviointi olisi tehtävä soveltamalla johdanto-osan 82 kappaleessa kuvattua "lainan sijaintipaikka"-sääntöä. Siltä osin kuin korkotulo kertyi Gibraltarilla tai oli peräisin sieltä, Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten olisi perittävä takaisin verotulot, jotka menetettiin sen vuoksi, ettei tätä tuloa verotettu.

— Tammikuun 1 päivänä 2014 alkaneelta ajanjaksolta Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten olisi perittävä takaisin verotulot, jotka menetettiin sen vuoksi, ettei tätä tuloa verotettu, jos tulon määrä yhtä lähdeyritystä kohti on vähintään 100 000 Englannin puntaa vuodessa.

⁽¹¹⁰⁾ Kuten tämän päätöksen johdanto-osan 144 kappaleessa on selitetty, 34:n passiivisia tuloja koskevan päätöksen perusteella myönnettyä tukea (vuoden 2013 lakimuutosten voimaantuloa edeltävältä ajalta) pidetään osana 7 kohdassa määritettyä tukea, ja se voi sisältää tukea, joka on perittävä takaisin johdanto-osan 229 ja 230 kappaleen mukaisesti.

- (237) Edellä 8.3.2 kohdan johdanto-osan kappaleissa esitettyjen havaintojen perusteella komissio katsoo, että Yhdistyneen kuningaskunnan olisi ensisijaisesti perittävä sääntöjenvastainen ja sisämarkkinoille soveltumaton gibraltarilaisille yrityksille myönnetty tuki takaisin näiltä gibraltarilaisilta yrityksiltä. Jos tukea ei voida periä asianomaiselta gibraltarilaiselta yritykseltä täysimääräisesti takaisin, Yhdistyneen kuningaskunnan olisi perittävä jäljelle jäävä osuus tästä tuesta takaisin muilta yhteisöiltä, jotka muodostavat yhden taloudellisen kokonaisuuden kyseisen gibraltarilaisen yrityksen kanssa, eli asianomaiselta alankomaalaiselta rajavastuuyhtiöltä, alankomaalaiselta kommandiittiyhtiöltä tai gibraltarilaisen yhtiön emoyhtiöltä. Näin varmistetaan, että myönnetty etu poistetaan ja että markkinoilla vallinnut aikaisempi tilanne palautetaan takaisinperinnän avulla.

11. GIBALTARIN TEKEMÄT LAKI- JA SÄÄNTELYMUUTOKSET

- (238) Vaikka muodollisen menettelyn soveltamisalaan kuuluvien veropäätösten antamisessa ei useimmissa tapauksissa ollut kyse valtiontuesta, komission tutkinta paljasti Gibraltarilla toimivasta verotusjärjestelmästä tiettyjä heikkouksia, joita monikansalliset yritykset saattoivat käyttää hyväkseen verosuunnittelussa. Komission mukaan erityisesti Gibraltarilla käytettävä alueellinen verotusjärjestelmä saattoi luoda mahdollisuuksia rajatylittävään verosuunnitteluun (johon liittyi merkittävä riski asianomaisten yritysten verottamatta jättämisestä sekä Gibraltarilla että niissä maissa, joissa liiketoimintaa varsinaisesti harjoitetaan). Lisäksi komissio katsoi, että aluejärjestelmä saattaa antaa veroviranomaisille liikaa harkintavaltaa, kun ei ole selviä ohjeita siitä, miten alueperiaatetta tulisi soveltaa käytännössä.
- (239) Tutkinta osoitti, että myös veropäätösten antamismenettelyssä on joitain puutteita, etenkin se, ettei ole sellaista nimenomaista menettelyä, jonka perusteella vaatimukset olisivat selvät sekä hakijalle että veroviranomaisille. Myöskään asianmukaisia etukäteis- ja jälkikäteisvalvontamenettelyjä ei ole.
- (240) Puutteita havaittiin myös yleisen veronkierron estämistä koskevan säännöksen osalta sekä siirtohinnoittelusäännöissä, joista säädetään vuoden 2010 tuloverolain 40 pykälässä, sillä tämän säännöksen soveltaminen edellyttää "keinotekoisien järjestelyjen" olemassaoloa.
- (241) Mikään näistä heikkouksista ei kuitenkaan sinänsä ole valtiontukea. Koska ei kuitenkaan ole asianmukaisia toimenpiteitä, joilla nämä puutteet voitaisiin korjata, veroviranomaiset voivat käyttää liikaa harkintavaltaa sääntöjen täytäntöönpanossa, mikä taas lisää valtiontuen myöntämisen riskiä. Lisäksi nämä puutteet ovat osaltaan vaikuttaneet epäilyihin, joita komissio esitti menettelyn laajentamista koskevassa päätöksessä.
- (242) Jotta nämä puutteet voidaan korjata, Gibraltarin hallitus on päättänyt tehdä laki- ja sääntelymuutoksia, jotka liittyvät veropäätösmenettelyyn, alueperiaatteeseen ja veronkierron estämistä / siirtohinnoittelua koskeviin sääntöihin. Komissio katsoo, että lokakuussa 2018 hyväksytyt muutokset ovat aimo askel eteenpäin avoimuuden parantamisessa ja harkintavallan käytön vähentämisessä Gibraltarin tuloverosääntöjen soveltamisen yhteydessä.
- (243) Muutokset, jotka julkaistiin ja hyväksyttiin 25 päivänä lokakuuta 2018, voidaan tiivistää seuraavasti:

— Annettiin alueperiaatteen soveltamista koskeva ohjeasiakirja ⁽¹¹⁾, jossa esitetään konkreettisia esimerkkejä hyvin monenlaisista toimista ja esitellään niihin yrityksiin, jotka eivät ole verovelvollisia Gibraltarilla, liittyvät nimenomaiset valvontavaatimukset;

— annettiin veropäätösten menettelyllisiin seikkoihin liittyviä lakeja ja asetuksia ⁽¹²⁾, joihin sisältyvät muun muassa seuraavat vaatimukset: 1) veropäätöstä koskevan hakemuksen on sisällettävä tarkka kuvaus liiketoiminnasta sekä selvä maininta siitä, missä liiketoimintaa harjoitetaan; 2) päätös voidaan antaa enintään kolmen vuoden ajaksi, ja siinä on esitettävä perusteellisesti syyt, joiden vuoksi se annettiin, sekä tarvittaessa kattava siirtohinnoitteluanalyysi; 3) sellaisen valvontajärjestelmän käyttöönotto, joka sisältää sekä etukäteen että jälkikäteen tehtäviä veropäätöksiin kohdistuvia tarkastuksia ja 4) veroviranomaisten vähintään kerran vuodessa julkaisema anonymisoitu yhteenvedo veropäätöksistä tai tiivistelmistä;

⁽¹¹⁾ Ks. ohjeasiakirja Guidance Accrued and Derived 2018. Koko teksti on saatavilla osoitteessa: <https://www.gibraltar.gov.gi/new/downloads-ito>

⁽¹²⁾ Ks. vuoden 2018 tuloveroja (veropäätöksiä) koskevat säännöt. Koko teksti on saatavilla osoitteessa: <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/2018s227.pdf>. Ks. myös vuoden 2018 ohjeet veropäätöksistä (menettelystä); teksti on kokonaisuudessaan saatavilla täällä: <https://www.gibraltar.gov.gi/new/downloads-ito>

— muutettiin vuoden 2010 tuloverolakia ⁽¹¹³⁾, jotta voidaan varmistaa, että veronkierron estämistä koskevaa säännöstä ja siirtohinnoittelusääntöjä sovelletaan riippumatta siitä, onko kyseinen järjestely keinotekoinen vai ei.

- (244) On myös syytä mainita, että Gibraltar muutti vuoden 2010 tuloverolain 29 pykälää ⁽¹¹⁴⁾ siten, että kaikkien Gibraltarille rekisteröityjen yritysten kuuluu antaa veroilmoitus riippumatta siitä, onko yrityksillä tuloja, jotka kertyvät Gibraltarilla ja ovat peräisin sieltä, ja riippumatta siitä, ovatko ne hakeneet veropäätöksen. Kyseinen muutos tuli voimaan 1 päivänä tammikuuta 2016.

12. PÄÄTELMÄ

- (245) Komissio toteaa, että Yhdistynyt kuningaskunta on toteuttanut passiivisia korkotuloja ja rojaltituloja koskevan verovapautusjärjestelyn Gibraltarilla sääntöjenvastaisesti ja rikkonut siten SEUT-sopimuksen 108 artiklan 3 kohtaa. Lisäksi komissio toteaa, että tämä järjestely on SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua sisämarkkinoille soveltumatonta valtiontukea.
- (246) Komissio katsoo, että verokohtelu, jonka Gibraltarin hallitus on toteuttanut veropäätöksillä niiden viiden gibraltarilaisen rojaltituloja ja passiivisia korkotuloja saavan gibraltarilaisen yrityksen hyväksi, joilla on omistuosuuksia alankomaalaisissa kommandiittiyhtiöissä (Commanditaire Vennootschappen), on rinnastettavissa yksittäisiin valtiontukitoimenpiteisiin, jotka on toteutettu sääntöjenvastaisesti SEUT-sopimuksen 108 artiklan 3 kohdan vastaisesti ja jotka ovat SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdan mukaisesti sisämarkkinoille soveltumattomia.
- (247) Yhdistynyt kuningaskunta olisi veloitettava perimään tämä valtiontuki takaisin tuensaajilta menettelyasetuksen 16 artiklan nojalla. Yhdistyneen kuningaskunnan tulisi myös varmistaa, ettei tuensaajille tai muille saman konsernin yrityksille anneta tulevaisuudessa enää tukea passiivisia korkotuloja ja rojaltituloja koskevan verovapautuksen tai riidanalaisten veropäätösten mukaisen verokohtelun perusteella.
- (248) Koska Yhdistynyt kuningaskunta on 29 päivänä maaliskuuta 2017 ilmoittanut aikomuksestaan erota unionista, Euroopan unionista tehdyn sopimuksen 50 artiklan nojalla perussopimuksia lakataan soveltamasta Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sinä päivänä, jona erosopimus tulee voimaan tai, jollei sopimusta ole, kahden vuoden kuluttua ilmoituksesta, jollei Eurooppa-neuvosto yhteisymmärryksessä Yhdistyneen kuningaskunnan kanssa päättä pidentää tätä määräaikaa. Sen vuoksi, ja rajoittamatta erosopimuksen määräysten soveltamista, tätä päätöstä sovelletaan ainoastaan siihen asti, kun Yhdistynyt kuningaskunta lakkaa olemasta jäsenvaltio,

ON HYVÄKSYNYT TÄMÄN PÄÄTÖKSEN:

1 artikla

1. Passiivisia korkotuloja koskevaan verovapautukseen, jota Gibraltar sovelsi vuoden 2010 tuloverolain nojalla tammikuun 1 päivän 2011 ja kesäkuun 30 päivän 2013 välisenä aikana, perustuva valtiontukiohjelma, jonka Gibraltar toteutti sääntöjenvastaisesti SEUT-sopimuksen 108 artiklan 3 kohdan vastaisesti, on SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua sisämarkkinoille soveltumatonta tukea.

2. Rojaltituloja koskevaan verovapautukseen, jota Gibraltar sovelsi vuoden 2010 tuloverolain nojalla tammikuun 1 päivän 2011 ja joulukuun 31 päivän 2013 välisenä aikana, perustuva valtiontukiohjelma, jonka Gibraltar toteutti sääntöjenvastaisesti SEUT-sopimuksen 108 artiklan 3 kohdan vastaisesti, on SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua sisämarkkinoille soveltumatonta tukea.

2 artikla

Yksittäiset valtiontuet, jotka Gibraltarin hallitus on myöntänyt veropäätöksillä (liitteessä luetellut päätökset nro 83, 84, 139, 140 ja 144) niiden viiden gibraltarilaisen rojaltituloja ja passiivisia korkotuloja saavan yrityksen hyväksi, joilla on omistuosuuksia alankomaalaisissa kommandiittiyhtiöissä (Commanditaire Vennootschappen), ja jotka Yhdistynyt kuningaskunta on pannut täytäntöön SEUT-sopimuksen 108 artiklan 3 kohdan vastaisesti, ovat SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua sisämarkkinoille soveltumatonta valtiontukea.

⁽¹¹³⁾ Ks. tuloverolain muuttamista koskevat asetukset vuodelta 2018. Koko teksti on saatavilla osoitteessa: <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/2018=228.pdf>

⁽¹¹⁴⁾ Vuoden 2015 muuttettu tuloverolaki, annettu 6 päivänä elokuuta 2015.

3 artikla

1. Vuoden 2010 tuloverolain nojalla sovellettu veropäätöskäytäntö ei ole SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu valtiontukiohjelma.
2. Lukuun ottamatta 2 artiklassa mainittuja viittä päätöstä ja johdanto-osan 144 kappaleessa tarkoitettuja 34:ää päätöstä ⁽¹¹⁵⁾ tämän päätöksen liitteessä luetellut 126 päätöstä eivät ole yksittäisiä valtiontukia SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla.

4 artikla

1. Tämän päätöksen 1 ja 2 artiklaa ei sovelleta yksittäiseen tukeen, joka on myönnetty 1 artiklassa tarkoitettujen tukiohjelmien tai 2 artiklassa tarkoitettujen veropäätösten perusteella, jos yksittäinen tuki täytti sen myöntämishetkellä neuvoston asetuksen (EY) N:o 994/98 ⁽¹¹⁶⁾ 2 artiklan nojalla annetussa, tuen myöntämishetkellä sovelletussa asetuksessa säädetty edellytykset.
2. Tätä artiklaa ja 5 artiklaa sovellettaessa yksittäinen tuki katsotaan saatetuksi tuensajaan käyttöön kunakin verovuonna sinä päivänä, kun 1 artiklassa tarkoitettujen tukiohjelmien tai 2 artiklassa tarkoitettujen veropäätösten vuoksi menetetyt verot olisivat erääntyneet, jos kyseistä tukiohjelmaa tai päätöstä ei olisi ollut.

5 artikla

1. Yhdistyneen kuningaskunnan on perittävä 1 artiklassa tarkoitettujen tukiohjelmien tai 2 artiklassa tarkoitettujen veropäätösten nojalla myönnetty sisämarkkinoille soveltumaton tuki kokonaisuudessaan takaisin tämän tuen saajilta.
2. Mahdollinen yksittäinen tuki, joka on myönnetty 2 artiklassa tarkoitettujen veropäätösten nojalla ja jota ei voida periä takaisin asianomaiselta gibraltarilaiselta yritykseltä, on perittävä takaisin muilta yhteisöiltä, jotka muodostavat taloudellisen kokonaisuuden tämän gibraltarilaisen yrityksen kanssa, eli asianomaiselta alankomaalaiselta rajavastuuyhtiöltä, alankomaalaiselta kommandiittiyhtiöltä tai gibraltarilaisen yrityksen emoyhtiöltä.
3. Takaisinperittävälle määrälle kertyy korkoa siitä lähtien, kun tuki saatettiin tuensajaan käyttöön, sen takaisinperintään asti.
4. Korolle on laskettava korkoa komission asetuksen (EY) N:o 794/2004 ⁽¹¹⁷⁾ V luvun säännösten mukaisesti.
5. Yhdistyneen kuningaskunnan on lopetettava tuen myöntäminen 1 artiklassa tarkoitettujen tukiohjelmien tai 2 artiklassa tarkoitettujen veropäätösten perusteella tämän päätöksen tiedoksiantopäivästä alkaen.

6 artikla

1. Edellä 5 artiklassa tarkoitettu tuki on perittävä takaisin välittömästi ja tehokkaasti.
2. Yhdistyneen kuningaskunnan on varmistettava, että tämä päätös pannaan täytäntöön neljän kuukauden kuluessa sen tiedoksiantamisesta.

7 artikla

1. Kahden kuukauden kuluessa tämän päätöksen tiedoksiantamisesta Yhdistyneen kuningaskunnan on toimitettava komissiolle seuraavat tiedot:
 - a) arvio jokaisen passiivisia korkotuloja tammikuun 1 päivän 2011 ja kesäkuun 30 päivän 2013 välisenä aikana saaneen gibraltarilaisen yrityksen osalta siitä, kertyivätkö nämä korkotulot Gibraltarilla tai olivatko ne peräisin sieltä "lainan sijaintipaikka" -säännön perusteella;

⁽¹¹⁵⁾ Nämä 34 päätöstä (liitteessä luetellut päätökset nro 7, 33, 35, 45, 47, 57, 58, 81, 82, 86, 89, 95, 100, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 110, 111, 113, 114, 120, 121, 122, 123, 126, 127, 128, 129, 130, 131 ja 158) koskevat passiivisen tulon verokohtelua. Näihin päätöksiin liittyvää tukea (ennen vuoden 2013 lakimuutosten voimaantuloa edeltävällä ajanjaksolla) käsitellään tämän päätöksen 1 artiklassa.

⁽¹¹⁶⁾ Neuvoston asetus (EY) N:o 994/98, annettu 7 päivänä toukokuuta 1998, Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 92 ja 93 artiklan soveltamisesta tiettyihin valtion monialaisen tuen muotoihin (EYVL L 142, 14.5.1998, s. 1).

⁽¹¹⁷⁾ Komission asetus (EY) N:o 794/2004, annettu 21 päivänä huhtikuuta 2004, Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 93 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 659/1999 täytäntöönpanosta (EUVL L 140, 30.4.2004, s. 1).

- b) luettelo tuensaajista, jotka ovat saaneet tukea 1 artiklassa tarkoitettujen tukiohjelmien perusteella, sekä seuraavat tiedot jokaisesta tuensaajasta ja jokaiselta asiaankuuluvalla verovuodelta:
- saatujen tulojen määrä (eriteltyinä rojalteista saatuihin tuloihin ja passiivisista koroista saatuihin tuloihin), veroperuste, sovellettava tuloveroprosentti, maksetun tuloveron määrä ja menetettyjen verotulojen määrä;
 - saadun tuen kokonaismäärä;
- c) seuraavat tiedot jokaisesta viidestä gibraltarilaisesta yrityksestä, joka sai tukea 2 artiklassa tarkoitettujen veropäätösten perusteella, ja jokaiselta asiaankuuluvalla verovuodelta:
- saatujen tulojen määrä (eriteltyinä rojalteista saatuihin tuloihin ja passiivisista koroista saatuihin tuloihin), veroperuste, sovellettava tuloveroprosentti, maksetun tuloveron määrä ja menetettyjen verotulojen määrä;
 - saadun tuen kokonaismäärä;
- d) kultakin tuensaajalta takaisinperittävän tuen kokonaismäärä (tuki ja siitä perittävä korko) (jokaiselta takaisinperintään liittyvältä verovuodelta);
- e) tarkka kuvaus toimenpiteistä, jotka on jo toteutettu tai joita suunnitellaan tämän päätöksen noudattamiseksi;
- f) asiakirjat, joista käy ilmi, että tuensaajat on määrätty maksamaan tuki takaisin.

2. Yhdistyneen kuningaskunnan on tiedotettava komissiolle tämän päätöksen täytäntöönpanemiseksi toteutettavien kansallisten toimenpiteiden etenemisestä, kunnes 5 artiklassa tarkoitettu tuki on peritty kokonaisuudessaan takaisin. Sen on komission pyynnöstä toimitettava komissiolle tiedot kansallisista toimenpiteistä, jotka on jo toteutettu tai joita suunnitellaan tämän päätöksen noudattamiseksi.

8 artikla

Tämä päätös on osoitettu Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneelle kuningaskunnalle.

Tehty Brysselissä 19 päivänä joulukuuta 2018.

Komission puolesta
Margrethe VESTAGER
Komission jäsen

LIITE

Yrityksen nimi	Myöntämispäivämäärä	Toiminnan kuvaus	Päätöksen luokitus (8.2.1 kohdan mukaisesti)
1. KaiRo Management Limited	7.1.2011	Palvelut, liikkeenjohdon konsultointi	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
2. Thurlestone Shipping (Overseas) Limited	10.1.2011	Palvelut, laivanselvitys	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
3. Mina Corp Limited	10.1.2011	Kauppa, maaöljytuotteiden myynti	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
4. Red Star Enterprises Limited	10.1.2011	Kauppa, petrolituotteiden myynti	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
5. BO (Middle East) Limited	12.1.2011	Kauppa, huonekalujen maahantuonti	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
6. THE One (Middle East) Limited	12.1.2011	Kauppa, huonekalujen maahantuonti	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
7. THE One Retail Network (International) Limited	12.1.2011	Holdingyhtiö, teollis- ja tekijänoikeuksien lisensointi	Passiivista tuloa koskeva vapautus. Tilanne lainmukainen lakimuutosten jälkeen tai liiketoiminta lakkautettu.
8. THE One Music Limited	12.1.2011	Kauppa, CD-levyjen valmistus ja myynti	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
9. Mahdollinen yritys	12.1.2011	Holdingyhtiö, teollis- ja tekijänoikeuksien lisensointi	Yritystä ei perustettu, toimintaa ei aloitettu tai yritys oli pöytälaatikkoyhtiö
10. Link Holdings (Gibraltar) Limited	14.1.2011	Kauppa, vuokratuloja	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
11. European Mail Union Limited	28.1.2011	Kauppa, postin edelleenlähetyspalvelut	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
12. Ansellia Aviation Limited	31.1.2011	Varojen, omaisuuden (lentokone) hallinnointi	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
13. Mahdollinen yritys	4.2.2011	Trustin edunsaaja	Yritystä ei perustettu, toimintaa ei aloitettu tai yritys oli pöytälaatikkoyhtiö
14. Mahdollinen yritys	7.2.2011	Lainojen tarjoaminen	Yritystä ei perustettu, toimintaa ei aloitettu tai yritys oli pöytälaatikkoyhtiö
15. Zartello Limited	7.2.2011	Kauppa, markkinointipalvelut	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
16. Gol International Limited	10.2.2011	Kauppa, pelaaja-agentti	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
17. Graf Von Bismark and Associated Limited	21.2.2011	Kauppa, varainhallintapalvelujen tarjoaminen	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.

Yrityksen nimi	Myöntämispäivämäärä	Toiminnan kuvaus	Päätöksen luokitus (8.2.1 kohdan mukaisesti)
18. Medifour Limited	25.2.2011	Kauppa, lääkkeiden myynti	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
19. Current Technology (Europe) Limited	25.2.2011	Kauppa, markkinointi	Yritystä ei perustettu, toimintaa ei aloitettu tai yritys oli pöytälaatikkoyhtiö
20. Corporate Consultants Limited	25.2.2011	Palvelut, konsultointi	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
21. Alphasol Limited	25.2.2011	Palvelut, konsultointi	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
22. Akasha Charters Limited	25.2.2011	Kauppa, huvijahtien vuokraus	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
23. Osato Industries Limited	28.2.2011	Palvelut, konsultointi	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
24. Gambit Management Services Limited	1.3.2011	Omaisuuksien hallinnointi ja konsultointipalvelut	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
25. Greatheart Underwriting Limited	4.3.2011	Sijoitusholdingyhtiö	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
26. UNILOG, United Logistics & Shipping Operators Limited	9.3.2011	Kauppa, varustamoyhtiön johtaminen	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
27. Continental Maritime Limited	15.3.2011	Lainojen tarjoaminen	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
28. Baby Basics Limited	15.3.2011	Kauppa, markkinointi	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
29. Baby Basics (Iberia) Limited	15.3.2011	Kauppa, markkinointi ja myynti, koulutus	Yritystä ei perustettu, toimintaa ei aloitettu tai yritys oli pöytälaatikkoyhtiö
30. Baby Basics (International) Limited	15.3.2011	Kauppa, tuotteiden jakelu	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
31. Baby Basics (Asia) Limited	15.3.2011	Kauppa, markkinointi ja myynti, koulutus	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
32. Family Roots Limited	15.3.2011	Kauppa, markkinointi	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
33. Western Mediterranean Holdings Limited	16.3.2011	Sijoitusholdingyhtiö	Passiivista tuloa koskeva vapautus. Tilanne lainmukainen lakimuutosten jälkeen tai toiminnan lopettamisen vuoksi.
34. M. Benady & Company (Gibraltar) Limited	16.3.2011	Kauppa, liikkeenjohtopalvelut	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
35. Prime Ideas Limited	18.3.2011	Teollis- ja tekijänoikeuksien hallinnointi	Passiivista tuloa koskeva vapautus. Tilanne lainmukainen lakimuutosten jälkeen tai toiminnan lopettamisen vuoksi.

Yrityksen nimi	Myöntämispäivämäärä	Toiminnan kuvaus	Päätöksen luokitus (8.2.1 kohdan mukaisesti)
36. Hattrick Limited	21.3.2011	Palvelut, konsultointi ja neuvonta	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
37. Tubingen Limited	22.3.2011	Omaisuuksienhallintayhtiö, moottorijahdit	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
38. Channel Energy (Eire) Limited	24.3.2011	Kauppa, maaöljyn varastointi ja käsittely	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
39. Crane Trading Corporation Limited	24.3.2011	Kauppa, moottorit	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
40. Europe Income Real Estate Limited	25.3.2011	Lainojen tarjoaminen	Yritystä ei perustettu, toimintaa ei aloitettu tai yritys oli pöytälaatikkoyhtiö
41. IMAAG Limited	25.3.2011	Palvelut, konsultointi ja neuvonta	Yritystä ei perustettu, toimintaa ei aloitettu tai yritys oli pöytälaatikkoyhtiö
42. Mahdollinen yritys	28.3.2011	Kauppa, markkinointipalvelut	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
43. Jonsden Properties Limited	28.3.2011	Kauppa, markkinointipalvelut	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
44. Ellise Trading Group Limited	28.3.2011	Teollis- ja tekijänoikeuksien hallinnointi	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
45. Kamakura Investments Limited	29.3.2011	Sijoitusten hallinnointipalvelut	Passiivista tuloa koskeva vapautus. Tilanne lainmukainen lakimuutosten jälkeen tai toiminnan lopettamisen vuoksi.
46. Mahdollinen yritys	1.4.2011	Kauppa, mainonta	Yritystä ei perustettu, toimintaa ei aloitettu tai yritys oli pöytälaatikkoyhtiö
47. Roxbury Limited	1.4.2011	Patenttien ja tavaramerkkien hallinnointi	Passiivista tuloa koskeva vapautus. Tilanne lainmukainen lakimuutosten jälkeen tai toiminnan lopettamisen vuoksi.
48. Roger Bullivant Holdings Limited	1.4.2011	Konsernin holdingyhtiö	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
49. Horizon Ventures Limited	1.4.2011	Palvelut, konsultointi	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
50. Nidham Holdings Limited	1.4.2011	Palvelut, konsultointi	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
51. AMD Limited	1.4.2011	Kauppa, maataloustuotteiden myynti	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
52. Cookstown Properties Limited	5.4.2011	Holdingyhtiö, yritysten osakkeet	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
53. Burlington English Limited	7.4.2011	Palvelut, konsultointi ja neuvonta	Yritystä ei perustettu, toimintaa ei aloitettu tai yritys oli pöytälaatikkoyhtiö
54. Burlington Marketing Limited	7.4.2011	Palvelut, konsultointi ja neuvonta	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.

Yrityksen nimi	Myöntämispäivämäärä	Toiminnan kuvaus	Päätöksen luokitus (8.2.1 kohdan mukaisesti)
55. Burlington English Limited	11.4.2011	Palvelut, konsultointi ja neuvonta	Yritystä ei perustettu, toimintaa ei aloitettu tai yritys oli pöytälaatikkoyhtiö
56. Burlington Marketing Limited	11.4.2011	Palvelut, konsultointi ja neuvonta	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
57. Eastcheap Trading Corporation Limited	14.4.2011	Lainojen tarjoaminen	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
58. Horizon Ventures Limited	14.4.2011	Palvelut, konsultointi	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
59. Keystone Shipping Limited	4.5.2011	Kauppa, huoltovarustamatoiminta	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
60. World Rugby League (Europe) Limited	6.5.2011	Kauppa, markkinointipalvelut	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
61. World Rugby League Limited	6.5.2011	Kauppa, markkinointipalvelut	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
62. Lobric Properties Limited	6.5.2011	Kauppa, maataloustuotteiden myynti	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
63. Bushman Limited	6.5.2011	Palvelut, konsultointi	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
64. Key Retail Technologies Limited	9.5.2011	Palvelut, liikkeenjohto ja konsultointi	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
65. Kinsman Trustees Limited	11.5.2011	Palvelut, omaisuudenhoito	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
66. Amicus Trustees Limited	11.5.2011	Palvelut, omaisuudenhoito	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
67. Benamara Limited	11.5.2011	Sijoitusten hallinnointipalvelut	Passiivista tuloa koskeva vapautus. Tilanne lainmukainen lakimuutosten jälkeen tai toiminnan lopettamisen vuoksi.
68. Halstead Investments Limited	11.5.2011	Sijoitusten hallinnointipalvelut	Passiivista tuloa koskeva vapautus. Tilanne lainmukainen lakimuutosten jälkeen tai toiminnan lopettamisen vuoksi.
69. Nightingale Investments Limited	11.5.2011	Kauppa, öljy- ja kaasulaitteiston toimittaminen	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
70. JST (International) Company Limited	11.5.2011	Palvelut, konsultointi ja neuvonta	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
71. The Consultants Limited	11.5.2011	Palvelut, konsultointi ja neuvonta	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
72. Birchall Properties Limited	17.5.2011	Lainojen tarjoaminen	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
73. Cookstown Properties Limited	19.5.2011	Omaisuuden ja sijoitusten hallinnointi	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.

Yrityksen nimi	Myöntämispäivämäärä	Toiminnan kuvaus	Päätöksen luokitus (8.2.1 kohdan mukaisesti)
74. Paramount Healthcare Consulting Limited	20.5.2011	Palvelut, konsultointi	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
75. Swerford Holdings Limited	20.5.2011	Kauppa, peliala	Päätös koski henkilötuloverotusta, eikä siihen liity yhtiöverovelvollista yritystä.
76. Orios Limited	23.5.2011	Kauppa, kukkien ja lahjatavaroiden vähittäismyynti verkossa	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
77. Bushman Limited	23.5.2011	Palvelut, konsultointi	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
78. Nautilus Limited	1.6.2011	Omaisuuksienhallinta, moottorijahdit	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
79. Salamba Shipping Limited	1.6.2011	Omaisuuksienhallinta, moottorijahdit	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
80. Repset Limited	1.6.2011	Konsernin holdingyhtiö	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
81. McWane (Gibraltar) Holdings Limited	2.6.2011	Lainojen tarjoaminen	Passiivista tuloa koskeva vapautus. Tilanne lainmukainen lakimuutosten jälkeen tai toiminnan lopettamisen vuoksi.
82. McWane (Gibraltar) Limited	2.6.2011	Lainojen tarjoaminen	Passiivista tuloa koskeva vapautus. Tilanne lainmukainen lakimuutosten jälkeen tai toiminnan lopettamisen vuoksi.
83. Heidrick and Struggles (Gibraltar) Holdings Limited.	2.6.2011	Lainojen tarjoaminen	Riidanalainen päätös
84. Heidrick and Struggles (Gibraltar) Limited. Limited, GibCo2	2.6.2011	Lainojen tarjoaminen	Riidanalainen päätös
85. Walstead Limited	8.6.2011	Kauppa, markkinointi, myynti ja tutkimus	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
86. Meritas (Gibraltar) Holdings Limited	8.6.2011	Lainojen tarjoaminen	Passiivista tuloa koskeva vapautus. Tilanne lainmukainen lakimuutosten jälkeen tai toiminnan lopettamisen vuoksi.
87. Perpetual Systems Limited	9.6.2011	Kaupankäynti Gibraltarilla	Päätös koski henkilötuloverotusta, eikä siihen liity yhtiöverovelvollista yritystä.
88. Loksys (International) Limited	15.6.2011	Kauppa Gibraltarilla	Päätös koski henkilötuloverotusta, eikä siihen liity yhtiöverovelvollista yritystä.
89. Lawnsvale Investments Limited	16.6.2011	Lainojen tarjoaminen	Passiivista tuloa koskeva vapautus. Tilanne lainmukainen lakimuutosten jälkeen tai toiminnan lopettamisen vuoksi.
90. Oilcom Agency Limited	24.6.2011	Kauppa, vaatteiden osto ja myynti	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.

Yrityksen nimi	Myöntämispäivämäärä	Toiminnan kuvaus	Päätöksen luokitus (8.2.1 kohdan mukaisesti)
91. CT Marketing Limited	30.6.2011	Palvelut, konsultointi ja markkinointi	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
92. Navigia Limited	5.7.2011	Palvelut, konsultointi	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
93. Ocean Pride Shipping Co. Limited	5.7.2011	Omaisuuksienhallinta, moottorijahdit	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
94. Equilibrium Management Limited	11.7.2011	Lainojen tarjoaminen	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
95. Taylan Limited	11.7.2011	Lainojen tarjoaminen	Passiivista tuloa koskeva vapautus. Tilanne lainmukainen lakimuutosten jälkeen tai toiminnan lopettamisen vuoksi.
96. Mahdollinen yritys	12.7.2011	Kauppa, valuutanvaihto	Yritystä ei perustettu, toimintaa ei aloitettu tai yritys oli pöytälaatikkoyhtiö
97. Galva Investments Limited	13.7.2011	Sijoitusten hallinnointipalvelut	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
98. Uniphos Limited	13.7.2011	Palvelut, konsultointi ja markkinointi	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
99. Mahdollinen yritys (Advisory Limited)	14.7.2011	Lainojen tarjoaminen	Yritystä ei perustettu, toimintaa ei aloitettu tai yritys oli pöytälaatikkoyhtiö
100. Mahdollinen yritys	22.7.2011	Lainojen tarjoaminen	Passiivista tuloa koskeva vapautus. Tilanne lainmukainen lakimuutosten jälkeen tai toiminnan lopettamisen vuoksi.
101. Mahdollinen yritys	5.8.2011	Kauppa, markkinointi	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
102. Hastings Insurance Group Limited	11.8.2011	Konsernin holdingyhtiö	Päätös koski henkilötuloverotusta, eikä siihen liity yhtiöverovelvollista yritystä.
103. Patron Capital G.P. III Limited	17.8.2011	Lainojen tarjoaminen	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
104. Vantini Spur Limited	14.9.2011	Teollis- ja tekijänoikeuksien hallinnointi	Passiivista tuloa koskeva vapautus. Tilanne lainmukainen lakimuutosten jälkeen tai toiminnan lopettamisen vuoksi.
105. Tubman (International) Limited	14.9.2011	Lainojen tarjoaminen	Passiivista tuloa koskeva vapautus. Tilanne lainmukainen lakimuutosten jälkeen tai toiminnan lopettamisen vuoksi.
106. Tubman (Holdings) Limited	14.9.2011	Lainojen tarjoaminen	Passiivista tuloa koskeva vapautus. Tilanne lainmukainen lakimuutosten jälkeen tai toiminnan lopettamisen vuoksi.
107. Broadstreet (Gibraltar) Limited	30.9.2011	Palvelut, konsultointi ja lainakorot	Passiivista tuloa koskeva vapautus. Tilanne lainmukainen lakimuutosten jälkeen tai toiminnan lopettamisen vuoksi.
108. Biomet (International) Limited	6.10.2011	Lainojen tarjoaminen	Passiivista tuloa koskeva vapautus. Tilanne lainmukainen lakimuutosten jälkeen tai toiminnan lopettamisen vuoksi.

Yrityksen nimi	Myöntämispäivämäärä	Toiminnan kuvaus	Päätöksen luokitus (8.2.1 kohdan mukaisesti)
109. Biomet (Gibraltar) Holdings Limited	6.10.2011	Lainojen tarjoaminen	Passiivista tuloa koskeva vapautus. Tilanne lainmukainen lakimuutosten jälkeen tai toiminnan lopettamisen vuoksi.
110. Biomet Inc	6.10.2011	Lainojen tarjoaminen	Passiivista tuloa koskeva vapautus. Tilanne lainmukainen lakimuutosten jälkeen tai toiminnan lopettamisen vuoksi.
111. Biomet S.a.r.l	6.10.2011	Lainojen tarjoaminen	Passiivista tuloa koskeva vapautus. Tilanne lainmukainen lakimuutosten jälkeen tai toiminnan lopettamisen vuoksi.
112. Waterside (International) Limited	8.11.2011	Palvelut, liikkeenjohdon konsultointi	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
113. Mahdollinen yritys kansainvälinen lakiasiaintomisto	16.11.2011	Lainojen tarjoaminen	Passiivista tuloa koskeva vapautus. Tilanne lainmukainen lakimuutosten jälkeen tai toiminnan lopettamisen vuoksi.
114. Infor (Gibraltar) Limited	22.11.2011	Lainojen tarjoaminen	Passiivista tuloa koskeva vapautus. Tilanne lainmukainen lakimuutosten jälkeen tai toiminnan lopettamisen vuoksi.
115. Miller International Limited	24.11.2011	Kauppa, maansiirtolaitteiden myynti	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
116. Tipico Services Limited	29.11.2011	Palvelut, hallinnolliset tukipalvelut	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
117. Select Sports Management Limited	16.12.2011	Palvelut, konsultointi, jalkapallopelaajien agentti	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
118. Allabroad Limited	16.12.2011	Kauppa, purjehtimisen opettaminen ja jahtien vuokraus	Tosiasiallisesti verovelvollinen yritys. Gibraltarilla kertyneitä ja sieltä peräisin olevia tuloja, joten verovelvollinen Gibraltarilla.
119. Mahdollinen yritys	16.12.2011	Palvelut, hallinnolliset tukipalvelut	Yritystä ei perustettu, toimintaa ei aloitettu tai yritys oli pöytälaatikkoyhtiö
120. Delphi Automotive Services (Gibraltar) Limited	20.12.2011	Tytäryhtiö	Passiivista tuloa koskeva vapautus. Tilanne lainmukainen lakimuutosten jälkeen tai toiminnan lopettamisen vuoksi.
121. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	22.12.2011	Lainojen tarjoaminen	Passiivista tuloa koskeva vapautus. Tilanne lainmukainen lakimuutosten jälkeen tai toiminnan lopettamisen vuoksi.
122. 8F Leasing SA	22.12.2011	Lainojen tarjoaminen	Passiivista tuloa koskeva vapautus. Tilanne lainmukainen lakimuutosten jälkeen tai toiminnan lopettamisen vuoksi.
123. 8F leasing (Bermuda) Limited	22.12.2011	Lainojen tarjoaminen	Passiivista tuloa koskeva vapautus. Tilanne lainmukainen lakimuutosten jälkeen tai toiminnan lopettamisen vuoksi.
124. Scan Truck & Trailer Rental Limited	3.1.2012	Kauppa, kuorma-autojen ja perävaunujen vuokraus	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
125. Matterhorn Holdings Limited	16.1.2012	Kauppa, tietoteknisen aineiston myynti	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.

Yrityksen nimi	Myöntämispäivämäärä	Toiminnan kuvaus	Päätöksen luokitus (8.2.1 kohdan mukaisesti)
126. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	3.2.2012	Lainojen tarjoaminen	Passiivista tuloa koskeva vapautus. Tilanne lainmukainen lakimuutosten jälkeen tai toiminnan lopettamisen vuoksi.
127. 8F leasing (Bermuda) Limited	3.2.2012	Lainojen tarjoaminen	Passiivista tuloa koskeva vapautus. Tilanne lainmukainen lakimuutosten jälkeen tai toiminnan lopettamisen vuoksi.
128. 8F Leasing SA.	3.2.2012	Lainojen tarjoaminen	Passiivista tuloa koskeva vapautus. Tilanne lainmukainen lakimuutosten jälkeen tai toiminnan lopettamisen vuoksi.
129. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	20.2.2012	Lainojen tarjoaminen	Passiivista tuloa koskeva vapautus. Tilanne lainmukainen lakimuutosten jälkeen tai toiminnan lopettamisen vuoksi.
130. 8F leasing (Bermuda) Limited	20.2.2012	Lainojen tarjoaminen	Passiivista tuloa koskeva vapautus. Tilanne lainmukainen lakimuutosten jälkeen tai toiminnan lopettamisen vuoksi.
131. 8F Leasing SA.	20.2.2012	Lainojen tarjoaminen	Passiivista tuloa koskeva vapautus. Tilanne lainmukainen lakimuutosten jälkeen tai toiminnan lopettamisen vuoksi.
132. Zaida Company Limited	2.3.2012	Kauppa, maksuja koskevat palkkiot ja provisiot	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
133. Rowan Gorilla V (Gibraltar) Limited	29.3.2012	Kauppa, öljynporaustornien vuokraus	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
134. Rowan Gorilla VII (Gibraltar) Limited	29.3.2012	Kauppa, öljynporaustornien vuokraus	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
135. Rowan Cayman Limited	29.3.2012	Kauppa, öljynporaustornien vuokraus	Yritystä ei perustettu, toimintaa ei aloitettu tai yritys oli pöytälaatikkoyhtiö
136. Rowan Drilling (Gibraltar) Limited	29.3.2012	Kauppa, öljynporaustornien vuokraus	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
137. Rowan Drilling Norway AS	29.3.2012	Kauppa, öljynporaustornien vuokraus	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
138. Kiluya Employment Management Limited	3.5.2012	Palvelut, insinöörien työnvälitys	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
139. Ash (Gibraltar) One Limited	8.5.2012	Kemikaaliyhtiön tytäryhtiö	Riidanalainen päätös
140. Ash (Gibraltar) Two Limited	8.5.2012	Kemikaaliyhtiön tytäryhtiö	Riidanalainen päätös
141. Mahdollinen yritys	12.6.2012	Teollis- ja tekijänoikeuksien hallinnointi	Yritystä ei perustettu, toimintaa ei aloitettu tai yritys oli pöytälaatikkoyhtiö
142. Partner Invest Limited	21.8.2012	Kauppa, yritysten perustaminen	Tosiasiallisesti verovelvollinen yritys. Gibraltarilla kertyneitä ja sieltä peräisin olevia tuloja, joten verovelvollinen Gibraltarilla.
143. Partner Invest Limited	21.8.2012	Kauppa, yritysten perustaminen	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.

Yrityksen nimi	Myöntämispäivämäärä	Toiminnan kuvaus	Päätöksen luokitus (8.2.1 kohdan mukaisesti)
144. MJN Holdings (Gibraltar) Limited	11.9.2012	Konsernirakenteeseen kuuluva tytäryhtiö	Riidanalainen päätös
145. Fidux Trust Company Limited	9.10.2012	Kauppa, trustipalvelujen tarjoaminen	Tosiasiallisesti verovelvollinen yritys. Gibraltarilla kertyneitä ja sieltä peräisin olevia tuloja, joten verovelvollinen Gibraltarilla.
146. OED Limited	4.1.2013	Kauppa, ohjelmistokehitys	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
147. Sunbreeze Limited	12.2.2013	Kauppa, arvopaperivälitys verkossa	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
148. Mahdollinen yritys	12.4.2013	Teollis- ja tekijänoikeuksien hallinnointi	Yritystä ei perustettu, toimintaa ei aloitettu tai yritys oli pöytälaatikkoyhtiö
149. Promo 6000 International Limited	22.4.2013	Kauppa, markkinointi ja mainonta	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
150. Visavi 5x5 Limited	22.4.2013	Kauppa, verkkosivuportaalit	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
151. Visavi Activities Limited	22.4.2013	Yritysten osakkeita hallinnoiva yhtiö	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
152. Visavi Spins Limited	22.4.2013	Kauppa, verkkosivuportaalit	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
153. Visavi Portals Limited	22.4.2013	Kauppa, verkkosivuportaalit	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
154. Mahdollinen yritys	10.5.2013	Teollis- ja tekijänoikeuksien hallinnointi	Yritystä ei perustettu, toimintaa ei aloitettu tai yritys oli pöytälaatikkoyhtiö
155. Scanlan Worldwide Limited	21.5.2013	Kauppa, myynti, tuonti ja vienti	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
156. Rebecca (Holdings) Limited	10.6.2013	Lainojen tarjoaminen	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
157. IAPA (Global) Limited	24.6.2013	Kauppa, ryhmävakuutukseen perustuva vakuutuskuori	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
158. Collinson Group (Trademarks) Limited	24.6.2013	Teollis- ja tekijänoikeuksien hallinnointi	Passiivista tuloa koskeva vapautus. Tilanne lainmukainen lakimuutosten jälkeen tai toiminnan lopettamisen vuoksi.
159. Rebecca (Holdings) Limited	28.6.2013	Lainojen tarjoaminen	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
160. Innophus (Gibraltar) Limited	2.8.2013	Kauppa, teollinen valmistus	Yritystä ei perustettu, toimintaa ei aloitettu tai yritys oli pöytälaatikkoyhtiö
161. Stabalis Limited	22.11.2013	Palvelut, konserninsisäisten konsultointipalvelujen tarjoaminen	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.

Yrityksen nimi	Myöntämispäivämäärä	Toiminnan kuvaus	Päätöksen luokitus (8.2.1 kohdan mukaisesti)
162. J Domains Limited	20.12.2013	Palvelut, verkkotunnusten hallinnointi	Alueperiaatteen soveltaminen. Ei Gibraltarilla kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa.
163. Mahdollinen yritys	23.12.2013	Kauppa, tavaroiden toimittaminen	Yritystä ei perustettu, toimintaa ei aloitettu tai yritys oli pöytälaatikkoyhtiö
164. Mahdollinen maahanmuuttaja	23.12.2013	Työntekijä	Päätös koski henkilötuloverotusta, eikä siihen liity yhtiöverovelvollista yritystä.
165. British Virgin Islands Company	23.12.2013	Kauppa, digitaalisten tuotteiden, kuten verkkokoulutuskurssien, tarjoaminen	Tosiasiallisesti verovelvollinen yritys. Gibraltarilla kertyneitä ja sieltä peräisin olevia tuloja, joten verovelvollinen Gibraltarilla.

Huom. Yritysten numerointi vastaa menettelyn laajentamista koskevan päätöksen liitteessä käytettyä numerointia.

Taulukko sisältää selvyyden vuoksi myös viisi riidanalaista veropäätöstä, joiden numerot ovat 83, 84, 139, 140 ja 144.