

ROZHODNUTIA

ROZHODNUTIE KOMISIE (EÚ) 2019/700

z 19. decembra 2018

o štátnej pomoci SA.34914 (2013/C), ktorú zaviedlo Spojené kráľovstvo, pokiaľ ide o režim dane z príjmov právnických osôb na Gibraltári

[oznámené pod číslom C(2018) 7848]

(Iba anglické znenie je autentické)

EURÓPSKA KOMISIA,

so zreteľom na Zmluvu o fungovaní Európskej únie, a najmä na jej článok 108 ods. 2 prvý pododsek,

so zreteľom na Dohodu o Európskom hospodárskom priestore, a najmä na jej článok 62 ods. 1 písm. a),

po vyzvaní zainteresovaných strán, aby predložili pripomienky ⁽¹⁾,

keďže:

1. POSTUP

- (1) Komisia 1. júna 2012 dostala sťažnosť španielskych orgánov vo veci nového zákona o dani z príjmov na Gibraltári – zákon o dani z príjmov z roku 2010 (ďalej len „ITA 2010“).
- (2) Komisia začala formálne vyšetrovacie konanie 16. októbra 2013 s cieľom overiť, či oslobodenie príjmov z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov od dane v rámci ITA 2010 selektívne zvýhodňuje určité spoločnosti v rozpore s pravidlami Únie o štátnej pomoci (rozhodnutie prijaté na začatie tohto konania sa v tomto rozhodnutí uvádza ďalej ako „prvé rozhodnutie o začatí konania“) ⁽²⁾.
- (3) Dňa 4. decembra 2013 orgány Spojeného kráľovstva poskytli Komisii oznámenie o oslobodení licenčných poplatkov spolu s návrhmi právnych predpisov pripravených vládou Gibraltáru, ktorými sa mení zákon ITA 2010 s cieľom zatažiť príjmy z licenčných poplatkov zdanením na Gibraltári. Gibraltárske orgány na požiadanie doplnili tieto informácie prostredníctvom e-mailov zo 6., z 12. a zo 16. decembra 2013.
- (4) Gibraltár požiadal 16. decembra 2013 o predĺženie lehoty na predloženie pripomienok k prvému rozhodnutiu o začatí konania do 17. januára 2014. Komisia túto žiadosť prijala v ten istý deň.
- (5) Spojené kráľovstvo 20. decembra 2013 predložilo pripomienky týkajúce sa začatia konania podľa článku 108 ods. 2 zmluvy. Pripomienky tretích strán k tomuto postupu boli doručené 27. decembra 2013 od Španielskej konfederácie zamestnávateľov (C.E.O.E ⁽³⁾), 27. decembra 2013 od Nemecka, 6. januára 2014 od Španielska a 17. januára 2014 od vlády Gibraltáru.
- (6) E-mailom zo 7. januára 2014 poskytli gibraltárske orgány Komisii kópiu (novely) zákona o dani z príjmov 2013 z 24. decembra 2013, ktorým sa zaviedla zmena zákona ITA 2010 v súvislosti so zdaňovaním licenčných poplatkov.
- (7) Listom zo 16. apríla 2014 Komisia vyzvala Spojené kráľovstvo, aby predložilo svoje pripomienky ku komentárom tretích strán týkajúcim sa začatia formálneho konania. Spojené kráľovstvo odpovedalo listom z 2. júna 2014 v rámci rozšírenej lehoty.

⁽¹⁾ Ú. v. EÚ C 348, 28.11.2013, s. 184 a Ú. v. EÚ C 369, 7.10.2016, s. 55.

⁽²⁾ Ú. v. EÚ C 348, 28.11.2013, s. 184.

⁽³⁾ Španielska konfederácia podnikateľských organizácií (Confederacion Española de Organizaciones Empresariales).

- (8) Dňa 1. októbra 2014 Komisia informovala Spojené kráľovstvo o svojom rozhodnutí ⁽⁴⁾ rozšíriť postup stanovený v článku 108 ods. 2 zmluvy s cieľom začleniť prax vydávania záväzných stanovísk na Gibraltári (toto rozhodnutie sa v tomto rozhodnutí ďalej uvádza ako „rozhodnutie o rozšírení konania“).
- (9) Dňa 10. novembra 2014 Komisia požiadala o ďalšie informácie týkajúce sa praxe vydávania záväzných stanovísk na Gibraltári. Tieto informácie predložili orgány Spojeného kráľovstva 8. decembra 2014.
- (10) Dňa 4. marca 2015 bolo Spojenému kráľovstvu oznámené korigendum rozhodnutia o rozšírení konania.
- (11) Dňa 23. marca 2015 Komisia požiadala o dodatočné informácie týkajúce sa praxe vydávania záväzných stanovísk. Tieto informácie predložili orgány Spojeného kráľovstva 23. apríla 2015.
- (12) Dňa 31. marca 2015 Spojené kráľovstvo predložilo svoje pripomienky k rozhodnutiu o rozšírení konania.
- (13) Na základe e-mailu od Spojeného kráľovstva z 9. marca 2015 s návrhmi právnych predpisov a usmernení týkajúcich sa zásady teritoriality a praxe vydávania záväzných stanovísk Komisia poskytla Spojenému kráľovstvu niekoľko návrhov týkajúcich sa návrhu právnych predpisov a usmernení listom z 3. septembra 2015.
- (14) Dňa 19. októbra 2015 Spojené kráľovstvo poskytlo Komisii revidovaný návrh nariadenia a pripomienky k usmerneniam týkajúce sa praxe vydávania záväzných stanovísk, ako aj 20 preskúmaní záväzných stanovísk. Dňa 11. novembra 2015 Komisia požiadala o informácie o 2 299 spoločnostiach s príjmom, ktorý vznikol alebo má pôvod na Gibraltári. Spojené kráľovstvo predložilo požadované informácie 24. novembra 2015. Dodatočné preskúmania záväzných stanovísk boli zaslané Komisii 3. decembra 2015, 19. februára 2016 a 31. augusta 2016.
- (15) Dňa 14. júla 2016 sa Spojenému kráľovstvu zaslala nová žiadosť o informácie o praxi vydávania záväzných stanovísk a o oslobodení príjmov z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov od dane. Spojené kráľovstvo odpovedalo listom z 31. augusta 2016.
- (16) Dňa 7. októbra 2016 bolo rozhodnutie o rozšírení konania uverejnené v úradnom vestníku ⁽⁵⁾.
- (17) V októbri a novembri 2016 šesť zainteresovaných strán vrátane Gibraltáru a Španielska predložilo svoje pripomienky k rozhodnutiu o rozšírení konania.
- (18) Dňa 9. novembra 2016 Gibraltár podal Všeobecnému súdu Európskej únie návrh na zrušenie rozhodnutia o rozšírení konania ⁽⁶⁾.
- (19) Dňa 7. decembra 2016 Komisia vyzvala Spojené kráľovstvo, aby predložilo pripomienky k prijatým pripomienkam tretích strán. Spojené kráľovstvo predložilo svoje pripomienky 31. januára 2017.
- (20) Dňa 16. februára 2017 Komisia požiadala Spojené kráľovstvo o objasnenia týkajúce sa záväzných stanovísk na Gibraltári. Orgány Spojeného kráľovstva odpovedali 31. marca 2017 a 3. mája 2017 predložili ďalšie informácie v rámci predĺženej lehoty.
- (21) Dňa 29. novembra 2017 Spojené kráľovstvo predložilo kópiu všetkých správ vypracovaných gibraltárskymi daňovými orgánmi v nadväznosti na preskúmania vykonané vo vzťahu k 165 záväzným stanoviskám uvedeným v rozhodnutí o rozšírení konania.
- (22) V nadväznosti na pripomienky podané Komisiou zo 7. decembra 2017 poskytlo 18. januára 2018 Spojené kráľovstvo dodatočné informácie vrátane návrhov právnych predpisov a usmernení.
- (23) Dňa 9. februára 2018 Komisia požiadala o ďalšie objasnenie návrhu právneho predpisu zaslaného Spojeným kráľovstvom. Požiadala takisto o doplňujúce vysvetlenia k skutkovým alebo právnym aspektom niektorých preskúmaní záväzných stanovísk, ktoré predložilo Spojené kráľovstvo v novembri 2017.

⁽⁴⁾ C(2014) 6851 final.

⁽⁵⁾ Ú. v. EÚ C 369, 7.10.2016, s. 55.

⁽⁶⁾ Vec T-783/16, Government of Gibraltar/Komisia.

- (24) Listom z 21. februára 2018 Spojené kráľovstvo odpovedalo na túto žiadosť o informácie. E-mailom z 1. marca 2018 Komisia vyzvala Spojené kráľovstvo, aby objasnilo niektoré konkrétne záväzné stanoviská. Spojené kráľovstvo odpovedalo na túto žiadosť 15. marca 2018. Ďalšie vysvetlenia k rovnakým otázkam poskytlo Spojené kráľovstvo 24. mája 2018 na základe žiadosti Komisie z 3. mája 2018.
- (25) Stretnutia sa konali 5. decembra 2013, 12. marca 2015, 28. mája 2015 a 29. novembra 2017 a 5. októbra 2018 so Spojeným kráľovstvom spolu so zástupcami gibraltárskych orgánov.

2. OPIS OPATRENÍ

- (26) Gibraltár je britské zámorské územie. Má úplnú vnútornú samosprávu, pokiaľ ide o daňové záležitosti, zatiaľ čo vláda Spojeného kráľovstva je zodpovedná za jeho medzinárodné vzťahy, napríklad za rokovania o daňových zmluvách.

2.1. Celkový opis systému dane z príjmov právnických osôb na Gibraltári

- (27) Zákon o dani z príjmu ITA 2010 ⁽⁷⁾ nadobudol účinnosť 1. januára 2011 a nahradil predchádzajúci zákon o dani z príjmov z roku 1952 (ďalej len „ITA 1952“). Zaviedla sa ním všeobecná sadzba dane vo výške 10 %, ktorá sa uplatňuje na spoločnosti v rámci celého gibraltárskeho hospodárstva, pričom na spoločnosti verejnoprospešných služieb, telekomunikačné spoločnosti a spoločnosti využívajúce a zneužívajúce dominantné postavenie na trhu sa uplatňuje sadzba vo výške 20 %.

a) Daňovníci podliehajúci dani z príjmov právnických osôb

- (28) Spoločnosť ⁽⁸⁾, ktorá je obvyklým rezidentom ⁽⁹⁾ na Gibraltári, a spoločnosť, ktorá nie je obvyklým rezidentom na Gibraltári, môže byť gibraltárskym daňovníkom, ale v tom druhom prípade len vtedy, ak spoločnosť uskutočňuje obchod na Gibraltári prostredníctvom pobočky alebo agentúry ⁽¹⁰⁾.

b) Daňový základ

Príjem, ktorý je zdaniteľný, je podrobne uvedený v tabuľkách A, B a C prílohy 1 k zákonu ITA 2010. Vzťahuje sa to na právnické aj fyzické osoby. Keď bol uzákonený zákon ITA 2010, v tabuľkách A, B a C sa vymedzili tieto kategórie príjmu:

— Tabuľka A: obchod, podnikanie, profesia, odborná príprava a nehnuteľnosti,

— Tabuľka B: zamestnanie a samostatná zárobková činnosť,

— Tabuľka C: iný príjem [dividendy ⁽¹¹⁾, príjmy z fondov, príjmy z práv, dôchodky a všeobecná kategória ostatných príjmov („Sweeping Up Class“) vo vzťahu k položkám príjmu zachyteným podľa ustanovení proti zneužívaniu v článku 40 a v prílohe 4 k ITA 2010].

- (29) Na účely výpočtu základu dane pre spoločnosti sa v článku 16 ITA 2010 stanovuje, že s výhradou určitých výnimiek zdaniteľné zisky alebo výnosy spoločnosti za účtovné obdobie predstavujú celú sumu ziskov alebo výnosov spoločnosti za toto účtovné obdobie, pričom sa uplatňuje teritoriálny základ zdaňovania uvedený v odôvodneniach 30 až 32.

⁽⁷⁾ Zákonom ITA 2010 sa zavádza zdanenie príjmu (ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári) pre „osoby“. Vymedzenie pojmu „osoba“ sa uvádza v článku 74 ITA 2010 takto: „osoba“ je akákoľvek korporácia, či už súhrnná, alebo výhradná, a akýkoľvek spolok, spoločnosť alebo iný orgán alebo jedna alebo viac osôb v akomkoľvek veku a buď mužského, alebo ženského pohlavia a zahŕňa akúkoľvek spoločnosť a skupinu osôb“.

⁽⁸⁾ „Spoločnosť“ sa v časti 74 ITA 2010 vymedzuje ako spoločnosť, ktorá je spoločnosťou zapísanou alebo registrovanou podľa platného zákona na Gibraltári alebo inde.

⁽⁹⁾ „Obvyklý rezident“ vo vzťahu k spoločnosti sa v článku 74 ITA 2010 vymedzuje buď ako spoločnosť, ktorej správa a kontrola prebieha na Gibraltári, alebo ako spoločnosť, ktorej správa a kontrola sa vykonáva mimo Gibraltáru osobami, ktoré sú obvyklými rezidentmi na Gibraltári na účely ITA 2010.

⁽¹⁰⁾ V súlade s článkom 11 ods. 4 ITA 2010, ak spoločnosť, ktorá nie je obvyklým rezidentom na Gibraltári, vykonáva obchod na Gibraltári prostredníctvom pobočky alebo agentúry, zdaniteľné zisky sa vypočítavajú na základe všetkých príjmov z obchodovania, ktoré vznikli prostredníctvom alebo od pobočky alebo agentúry, a pokiaľ sú zdaniteľné, všetky príjmy z majetku alebo práv, ktoré pobočka alebo agentúra používa alebo vlastní.

⁽¹¹⁾ Dividendy zaplatené alebo splatné spoločnosťou inej spoločnosti však nepodliehajú dani.

c) Teritoriálny základ

- (30) ITA 2010 je založený na teritoriálnom systéme zdaňovania, čo znamená, že zisky alebo výnosy sa zdaňujú len vtedy, ak príjmy „vznikli alebo mali pôvod“ na Gibraltári. Podľa článku 74 ITA 2010 sa pojem „vznikli alebo mali pôvod“ vymedzuje odkazom na umiestnenie činností⁽¹²⁾, ktorými sa dosahujú zisky, zvyčajne stanovené pre každý jednotlivý prípad. Toto ustanovenie sa takisto vzťahuje na činnosti, ktoré si vyžadujú povolenie a reguláciu podľa ktoréhokoľvek zákona Gibraltáru, aby sa uskutočňovali na Gibraltári.
- (31) Uplatňovanie pojmov vzniku a pôvodu zo strany gibraltárskych daňových orgánov takisto vychádza zo zásad odvodených z judikatúry Súdneho výboru Tajnej rady⁽¹³⁾ v niekoľkých významných veciach, ako sú *Hang Seng*⁽¹⁴⁾ a *HK-TVB*⁽¹⁵⁾, ktoré sa obidve týkajú uplatňovania zásady teritoriality v Hongkongu. Hoci rozsudky Súdneho výboru Tajnej rady týkajúce sa jurisdikcií iných ako Gibraltár nie sú pre Gibraltár záväzné, gibraltárske súdy ich môžu použiť, ak ich považujú za relevantné. Podľa Spojeného kráľovstva to jednoznačne platí pre rozsudky uvedené v tomto odôvodnení, a to z dôvodu podobnosti právnych predpisov v oboch jurisdikciách⁽¹⁶⁾.
- (32) Podľa judikatúry uvedenej v odôvodnení 31 by sa gibraltárske daňové orgány pri rozhodovaní o tom, či zisky akejkoľvek osoby vznikli alebo majú pôvod na Gibraltári, mali pozrieť na to, čo daná osoba urobila alebo navrhuje urobiť, aby získala daný zisk, a kde to urobila alebo to má v úmysle urobiť. Dôraz sa preto kladie na stanovenie geografickej polohy činnosti, ktorá priniesla zisky pre príslušné transakcie. Pokiaľ ide o poskytovanie služieb zo strany spoločnosti, gibraltárske orgány uviedli, že budú vychádzať najmä z geografickej polohy, kde sa všetky činnosti vytvárajúce príjmy (a nielen obslužné alebo administratívne podporné funkcie) uskutočňujú s cieľom určiť miesto vykonávania služieb, ktoré sa spoplatňujú.

2.2. Oslobodenie príjmov z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov od dane

- (33) Podľa pôvodného zákona ITA 2010 pasívne úroky a licenčné poplatky neboli zdaniteľné⁽¹⁷⁾, a to bez ohľadu na zdroj príjmov alebo uplatňovanie zásady teritoriality. Pojem pasívny úrok sa vzťahuje najmä na úroky z medzipodnikových úverov. Naopak úroky podliehali dani, ak sa považovali za príjmy z obchodovania, t. j. ak tvoria neoddeliteľnú súčasť toku príjmov spoločnosti⁽¹⁸⁾.
- (34) Zákon ITA 2010 bol zmenený v júni 2013 s účinnosťou od 1. júla 2013, aby sa celkové úroky z medzipodnikových úverov (a to z domácich aj zahraničných zdrojov) zdaňovali všeobecnou sadzbou vo výške 10 %, keďže prijaté úroky alebo pohľadávky pre zdrojovú spoločnosť prekročili sumu 100 000 GBP ročne⁽¹⁹⁾. Pokiaľ ide o príjmy z licenčných poplatkov, 24. decembra 2013 bol prijatý ďalší právny predpis, ktorým od 1. januára 2014 podliehajú licenčné poplatky (prijaté alebo splatné spoločnosťou registrovanou na Gibraltári) dani vo výške 10 %⁽²⁰⁾.
- (35) Podľa tabuľky C prílohy 1 k zákonu ITA 2010 dividendy zaplatené alebo splatné spoločnosťou inej spoločnosti nepodliehajú dani. To je všeobecné pravidlo bez ohľadu na umiestnenie spoločnosti a bez ohľadu na činnosť príslušných spoločností (holdingové spoločnosti alebo aktívne obchodné spoločnosti). To isté platí aj pre dividendy, ktoré získala stála prevádzkareň (nachádzajúca sa na Gibraltári) spoločnosti, ktorá nie je rezidentom.

2.3. Prax vydávania záväzných stanovísk

- (36) Gibraltársky komisár pre daň z príjmov je oprávnený vydávať záväzné stanoviská v rámci svojej všeobecnej povinnosti zabezpečiť riadnu správu zákona o dani z príjmov a svojej zodpovednosti za posúdenie a výber dane z príjmov na Gibraltári. Takéto všeobecné právomoci vyplývajú z článku 2 ods. 1 a 2 zákona ITA 2010.

⁽¹²⁾ Článok 74, ako bol pôvodne prijatý, sa vzťahuje na umiestnenie činností alebo prevahu činností, ale odkaz na prevahu činností bol zrušený zákonom o dani z príjmov (novela) z roku 2013.

⁽¹³⁾ Súdny výbor Tajnej rady sídli v Londýne a je posledným odvolacím súdom na Gibraltári. Jeho rozhodnutia o právnych predpisoch Gibraltáru zaväzujú gibraltársky úrad pre daň z príjmov a ostatné gibraltárske súdy.

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

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

⁽¹⁶⁾ Podanie Spojeného kráľovstva, 14. novembra 2013, s. 2.

⁽¹⁷⁾ Tabuľka C prílohy 1 k zákonu ITA 2010, ako bola prijatá pôvodne, túto kategóriu príjmov nezahŕňala.

⁽¹⁸⁾ Platí to pre spoločnosti, ktoré poskytujú pôžičky širokej verejnosti, alebo spoločnosti, ktoré dostávajú úroky z finančných prostriedkov pochádzajúcich z prijímania vkladov.

⁽¹⁹⁾ Nariadenia o dani z príjmu (novela) z roku 2013, uverejnené v druhom dodatku k Gibraltárskemu vestníku č. 4006 zo 6. júna 2013.

⁽²⁰⁾ Zákon o dani z príjmu (novela) z roku 2013, uverejnený v prvom dodatku k Gibraltárskemu vestníku č. 4049 z 24. decembra 2013.

- (37) Pokiaľ ide o záväzné stanoviská uvedené v rozhodnutí o rozšírení konania, žiadosti o záväzné stanoviská vo väčšine prípadov vyžadujú potvrdenie o tom, či spoločnosť, ktorá je rezidentom, podlieha zdaneniu na Gibraltári na základe základných právnych zásad zdanenia, t. j. vzniku a pôvodu príjmov v súlade s teritoriálnym systémom.
- (38) Okrem toho sa v článku 42 ITA 2010 stanovuje osobitný postup zúčtovania vo vzťahu k otázkam zameraným proti zneužívaniu. Takéto rozhodnutia môžu byť udelené len na účely stanovenia toho, či sú niektoré transakcie alebo dohody zdaniteľné v súlade s článkom 40 alebo prílohou 4 k ITA 2010, t. j. s cieľom určiť, či je dohoda umelá alebo fiktívna, alebo nie je, a to na účely odstránenia alebo zníženia výšky splatnej dane.

3. DÔVODY NA ZAČATIE FORMÁLNEHO VYŠETROVACIEHO KONANIA

3.1. Oslobodenie príjmov z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov od dane

- (39) V prvom rozhodnutí o začatí konania Komisia zaujala predbežné stanovisko, že oslobodenie od dane v prípade príjmov z pasívnych úrokov (z medzipodnikových úverov) a z licenčných poplatkov vyplývajúcich z ITA 2010 predstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy a vyjadrila pochybnosti, pokiaľ ide o jeho zlučiteľnosť s vnútorným trhom.
- (40) Pokiaľ ide o vecnú selektívnosť opatrenia, Komisia zistila, že oslobodenie pasívneho príjmu (úroky, licenčné poplatky a dividendy) je *prima facie* selektívne. Pokiaľ však ide o dividendy, zistila, že oslobodenie bolo odôvodnené logikou zamedzenia dvojitému zdaneniu. Komisia naopak nezistila dôvod na oslobodenie príjmov z pasívnych úrokov alebo licenčných poplatkov. Nesúhlasila najmä s tým, že oslobodenie v prípade pasívnych úrokov zo zahraničného zdroja vyplýva z logiky teritoriálneho systému zdaňovania. Neuznala ani argument, že by oslobodenie v prípade pasívnych úrokov z domácich zdrojov bolo odôvodnené obavami týkajúcimi sa zvládnuteľnosti (nadmerné náklady na výber dane). Napokon, pokiaľ ide o oslobodenie v prípade licenčných poplatkov, Komisia neakceptovala, že potreba zabezpečenia jednoduchosti a účinnosti daňového systému na Gibraltári je dôvodom na oslobodenie.
- (41) Komisia predbežne takisto dospela k záveru, že opatrenie bolo financované zo štátnych prostriedkov, že poskytlo hospodárske zvýhodnenie podnikom, že ovplyvnilo obchod medzi členskými štátmi a že hrozilo narušením hospodárskej súťaže tým, že zvýhodnilo určité podniky. Zastávala teda názor, že oslobodenie v prípade pasívnych úrokov a licenčných poplatkov od dane predstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy.
- (42) Komisia takisto dospela k záveru, že takáto pomoc predstavuje „novú pomoc“, keďže oslobodenie v prípade pasívnych úrokov podľa ITA 1952 sa neposkytlo automaticky a vyžadovalo si posúdenie teritoriality. Okrem toho sa v zákone ITA 2010 zaviedlo oslobodenie v prípade licenčných poplatkov, ktoré predtým podľa zákona ITA 1952 neexistovalo. V tejto súvislosti Komisia poznamenala, že uplatňovanie teritoriálneho systému znamená, že všetky príjmy z licenčných poplatkov prijaté gibraltárskou spoločnosťou vznikajú a majú pôvod na Gibraltári.
- (43) Napokon Komisia vyjadrila pochybnosti, pokiaľ ide o zlučiteľnosť pravidla o oslobodení pre príjmy z pasívnych úrokov (medzipodnikový úver) a licenčných poplatkov s vnútorným trhom. Nezistila najmä žiadne možné dôvody zlučiteľnosti podľa článku 107 ods. 2 alebo 3 zmluvy.

3.2. Prax vydávania záväzných stanovísk

- (44) Rozhodnutím o rozšírení konania Komisia rozhodla o rozšírení formálneho vyšetrovacieho konania v prípade 165 daňových rozhodnutí, ktoré udelili gibraltárske daňové orgány v období od roku 2011 do augusta 2013 (z celkovo 340 rozhodnutí udelených počas tohto obdobia).
- (45) Komisia usúdila, že štyri podmienky na kvalifikáciu opatrenia ako štátnej pomoci boli v zásade splnené. Predbežne dospela najmä k záveru, že opatrenia vydávania záväzných stanovísk boli vecne selektívne, keďže gibraltárske daňové orgány vo všeobecnosti upustili od vykonania riadneho posúdenia daňových povinností spoločnosti v rámci vykonávania svojej diskrečnej právomoci. Podľa názoru Komisie bol takýto postup možný, lebo právne ustanovenia boli formulované neurčito. Komisia takisto zastávala predbežný názor, že daňové orgány Gibraltáru v niektorých prípadoch vydali záväzné stanoviská, ktoré boli v rozpore s platnými daňovými ustanoveniami.

- (46) S cieľom podporiť svoje predbežné stanoviská o selektívnej povahe opatrení na vydávanie záväzných stanovísk v dôsledku existencie diskrečných postupov, nesprávneho uplatňovania pravidiel alebo neexistencie riadneho overenia, pokiaľ ide o to, kde sa činnosti účinne vykonávajú, Komisia opísala sedem typických kategórií prípadov na základe rôznych druhov stanovísk, činnosti alebo príjmu.
- (47) Komisia sa predbežne domnievala, že udelením takýchto záväzných stanovísk len určitým nadnárodným spoločnostiam, na rozdiel od iných, čisto domácich spoločností, ktoré nepožadujú záväzné stanovisko, daňové orgány zaobchádzali rozdielne so spoločnosťami, ktoré sa nachádzali v podobnej právnej a skutkovej situácii. Zistilo sa teda, že opatrenia sú *prima facie* selektívne. Okrem toho Komisia nezistila prijateľné odôvodnenie založené na povahe alebo všeobecnej štruktúre referenčného systému (pozri odôvodnenie 57 rozhodnutia o rozšírení konania). V tejto súvislosti takisto uviedla, že akékoľvek možné odôvodnenie by si vyžadovalo existenciu vhodných kontrolných a monitorovacích postupov ⁽²¹⁾ (s cieľom zabezpečiť jednotné uplatňovanie daňového systému), ktoré v danom prípade zdá sa chýbali.
- (48) Komisia takisto predbežne dospela k záveru, že opatrenia na vydávanie záväzných stanovísk boli udelené prostredníctvom štátnych prostriedkov, že poskytli hospodárske zvýhodnenie podnikom, že ovplyvnili obchod medzi členskými štátmi a že hrozili narušením hospodárskej súťaže tým, že zvýhodnili určité podniky. Vyjadrila pochybnosti, pokiaľ ide o zlučiteľnosť týchto opatrení s vnútorným trhom. Preto predbežne zastávala názor, že opatrenia na vydávanie záväzných stanovísk predstavujú štátnu pomoc na účely článku 107 ods. 1 zmluvy. Takisto usúdila, že takáto štátna pomoc predstavuje „novú pomoc“.
- (49) Rozšírené konanie sa týkalo nielen 165 individuálnych stanovísk, ale všeobecnejšie aj praxe vydávania záväzných stanovísk podľa ITA 2010, keďže sa zdalo, že sa opakovane nesprávne uplatňovali ustanovenia ITA 2010.
- (50) Pokiaľ ide o zlučiteľnosť 165 záväzných stanovísk a všeobecnej praxe vydávania záväzných stanovísk s vnútorným trhom, Komisia nezistila žiadne možné dôvody zlučiteľnosti založené na výnimkách stanovených v článku 107 ods. 2 a 3 zmluvy.
- (51) Na záver Komisia vyjadrila predbežný názor, že 165 záväzných stanovísk uvedených v prílohe k rozhodnutiu o rozšírení konania a prax vydávania záväzných stanovísk Gibraltáru predstavujú štátnu pomoc na účely článku 107 ods. 1 zmluvy a vyjadrila pochybnosti o ich zlučiteľnosti s vnútorným trhom. Vyzvala takisto Spojené kráľovstvo a orgány Gibraltáru, aby jej poskytli dôkazy o kontrolách *ex post*. Napokon vyzvala Spojené kráľovstvo, aby vysvetlilo, či a na akom základe by bolo možné považovať prax vydávania záväzných stanovísk alebo akékoľvek zo 165 posúdených záväzných stanovísk za zlučiteľné.

4. PRIPOMIENKY SPOJENÉHO KRÁĽOVSTVA

4.1. Prípomienky k oslobodeniu príjmov z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov od dane

- (52) Prípomienky predložené Spojeným kráľovstvom 20. decembra 2013 možno zhrnúť takto:
1. ITA 2010 uplatňuje zásadu teritoriality, na základe ktorej sa zisky spoločností zdaňujú na Gibraltári iba vtedy, ak príjem „vznikol alebo má pôvod“ na Gibraltári. Rovnako to bolo aj podľa zákona ITA 1952;
 2. oslobodenie príjmov z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov nemožno považovať za selektívne, pretože tieto ustanovenia sú otvorené pre všetky spoločnosti a uplatňujú sa vo všeobecnosti na všetky odvetvia priemyslu, financií a obchodu. Dostupnosť oslobodenia sa nijakým spôsobom neobmedzuje na akúkoľvek kategóriu spoločností ani na akúkoľvek činnosť. Skutočnosť, že niektoré spoločnosti využívajú daňové pravidlá viac ako iné, neznamená, že sú selektívne. Okrem toho nie je možné identifikovať žiadnu konkrétnu skupinu spoločností, ktoré toto opatrenie využívajú. Na Gibraltári neexistujú žiadne iné spoločnosti v podobnej skutkovej alebo právnej situácii, na ktoré by sa tieto opatrenia nevzťahovali;
 3. je nesprávne tvrdiť, že toto oslobodenie selektívne uprednostňuje najmä spoločnosti, ktoré poberajú licenčné poplatky za práva duševného vlastníctva a úroky v rámci skupiny vyplácané spoločnosťami mimo Gibraltáru. V daňovom systéme neexistuje nič, čo by viedlo ku konkrétnemu podielu spoločností mimo Gibraltáru alebo čo by poskytovalo akékoľvek výhody spoločnostiam poskytujúcim úvery zahraničným spoločnostiam;

⁽²¹⁾ Pozri aj spojené veci C-78/08 až C-80/08, *Paint Graphos* a i., EU:C:2011:550, bod 73 a nasl.

4. odkaz na „offshore spoločnosti“ v odôvodnení 37 prvého rozhodnutia o začatí konania je príliš nejednoznačný a nesúvisí s daňovým zaobchádzaním s pasívnym príjmom. Okrem toho tvrdenie, že opatrenie obnovuje predchádzajúci režim spoločností oslobodených od dane, je irelevantný, pretože neovplyvňuje posúdenie selektívnosti oslobodenia;
5. pokiaľ ide o *de facto* selektívnosť, žiadna identifikovateľná skupina alebo kategória spoločností by sa nemohla identifikovať ako príjemcovia. Spôsob, akým dané pravidlo v praxi z času na čas funguje, neznamená, že je selektívne, pokiaľ podmienky opatrenia alebo nejaká identifikovateľná a stabilná vlastnosť osobitných okolností, na ktoré sa vzťahuje, spôsobia, že bude prospešné len pre obmedzenú kategóriu spoločností. V danom prípade počet spoločností, ktoré skutočne alebo potenciálne využívajú ustanovenia, nie je v nijakom prípade právne alebo skutkovo obmedzený. Ustanovenie preto nie je selektívne;
6. oslobodenie príjmov z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov je odôvodnené povahou a všeobecnou štruktúrou gibraltárskeho daňového systému. Po prvé, nezdanenie pasívnych úrokov zo zahraničných zdrojov je logickým dôsledkom zásady teritoriality, ktorá je založená na celi predchádzať dvojitému zdaneniu. Po druhé, oslobodenie v prípade úrokov a licenčných poplatkov z gibraltárskych zdrojov je odôvodnené logikou akéhokoľvek daňového systému, keďže náklady na výber dane nesmú presiahnuť očakávaný príjem;
7. ak by Komisia dospela k záveru, že zaobchádzanie s úrokmi z úverov zo zahraničných zdrojov je selektívne, muselo by sa považovať za „existujúcu“ pomoc. Nový prvok pomoci by sa mohol týkať iba súm pasívnych úrokov, „ktoré boli zdaniteľné pred nadobudnutím účinnosti ITA 2010“, zatiaľ čo podľa ITA 1952 neboli úroky z úverov zo zahraničných zdrojov zdaniteľné z dôvodu pravidla „miesta poskytnutia úveru“⁽²²⁾. Znamená to, že *de facto* „miesto“ úroku medzipodnikového úveru zo zahraničných zdrojov zostalo rovnaké ako v predchádzajúcom právnom predpise. Z tohto dôvodu bolo z právneho hľadiska nesprávne, aby Komisia začala formálne vyšetrovacie konanie týkajúce sa tohto konkrétneho aspektu gibraltárskeho daňového systému;
8. vláda Gibraltáru zaviedla právny predpis s účinnosťou od 1. júla 2013 tak, aby všetky príjmy z úrokov medzipodnikových úverov presahujúce 100 000 GBP ročne, aj to z domácich aj zahraničných zdrojov, podliehali dani. Poukázalo sa aj na ďalší právny predpis prijatý 24. decembra 2013 s účinnosťou od 1. januára 2014, na základe ktorého sa zdaňujú aj licenčné poplatky;
9. ak Komisia dospela k záveru, že daňové zaobchádzanie s úrokmi a licenčnými poplatkami je „novou“ pomocou, Spojené kráľovstvo chápe stanovisko Gibraltáru tak, že z praktických dôvodov by bolo vymáhanie zložité či nemožné, keďže by to ovplyvnilo príslušné obdobia;
10. napokon sa Komisia odchýlila od bežnej praxe podľa nariadenia Rady (EÚ) 2015/1589⁽²³⁾ (ďalej len „procedurálne nariadenie“), keďže začala formálne vyšetrovanie týkajúce sa konkrétneho aspektu daňového systému Gibraltáru súčasne s prebiehajúcim predbežným preskúmaním toho istého daňového systému.

4.2. Pripomienky k praxi vydávania záväzných stanovísk

(53) Argumenty predložené Spojeným kráľovstvom 31. marca 2015 proti rozhodnutiu o rozšírení konania možno zhrnúť takto:

1. neexistuje nijaký dôkaz o tom, že by záväzné stanoviská boli selektívne. Prax vydávania záväzných stanovísk na Gibraltári nikdy nezahŕňala žiadny prvok individuálneho alebo osobitného zaobchádzania, ani akýkoľvek prvok rokovania alebo akýkoľvek vplyv alebo posúdenie s výnimkou tých, ktoré vyplývajú z podmienok daňového práva platného na Gibraltári. Záväzné stanovisko je jednoducho vyhlásenie gibraltárskeho komisára pre daň z príjmov, že na základe faktov vysvetlených komisárovi a za normálneho a správneho výkladu platných právnych predpisov daná spoločnosť nepodlieha dani z príjmov v prípade uvedených príjmov alebo výnosov. Neexistuje nijaký dôkaz o tom, že sa niektoré zo stanovísk akýmkoľvek spôsobom odchýlili od bežného a správneho výkladu daňových právnych predpisov. Daňové orgány okrem toho nevykonávajú žiadne diskrečné právomoci ani neexistuje dôkaz o tom, že sa niekedy vedome alebo úmyselne zdržali správneho

⁽²²⁾ Toto pravidlo sa uplatnilo s cieľom určiť, či príjmy z úrokov boli zdaniteľné v dôsledku zásady teritoriality. Hodnotenie vychádza z týchto kumulatívnych kritérií: a) miesto bydliska dlžníka; b) zdroj, z ktorého sa úroky platia; c) miesto, kde sa úroky vyplácajú; a d) charakter a umiestnenie zabezpečenia dlhu.

⁽²³⁾ Nariadenie Rady (EÚ) 2015/1589 z 13. júla 2015 stanovujúce podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 108 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (Ú. v. EÚ L 248, 24.9.2015, s. 9).

hodnotenia alebo sa úmyselne odchyľili od platných vnútroštátnych daňových právnych predpisov. Sedem kategórií stanovísk, ktoré Komisia uviedla v prvom rozhodnutí o začatí konania, nie je selektívnych v porovnaní s inými záväznými stanoviskami, keďže ani jedno zo stanovísk sa neodchyľuje od platných vnútroštátnych daňových ustanovení;

2. neexistuje nijaký dôkaz o tom, že niektoré zo záväzných stanovísk narušilo hospodársku súťaž. Opatrenie môže narušiť hospodársku súťaž iba v sektore, na ktorý sa vzťahuje, alebo v niektorom úzko súvisiacom sektore. Záväzné stanoviská, ktorých sa rozhodnutie týka, sa uplatňujú vo veľkom počte rôznych sektorov. Komisia nenaznačuje, že by každé individuálne stanovisko narušalo hospodársku súťaž v sektore, v ktorom sa uplatňuje, ale iba poukazuje na to, že to má vplyv na obchodovanie medzi členskými štátmi, ktorý hrozí narušením hospodárskej súťaže bez toho, že by zvažila, či je za tým niektoré stanovisko;
3. existujú jasné dôkazy, že stanoviská uvedené v rozhodnutí o rozšírení konania sú len súčasťou ustálenej praxe, ktorá sa začala uplatňovať dávno pred prístupom Spojeného kráľovstva k Únii. Prax bola založená na článku 3 ods. 1 ITA 1952, ktorý je teraz reprodukován v takmer identickej forme v článku 2 ods. 1 a 2 ITA 2010. Preto ak by sa zistila existencia akéhokoľvek prvku štátnej pomoci, nevyhnutne by to bola „existujúca“ pomoc, a nie „nová“ pomoc;
4. rozhodnutie o rozšírení konania je založené na nesprávnom pochopení významných skutočností. Komisia bola, žiaľ, nesprávne informovaná orgánmi Spojeného kráľovstva v mene vlády Gibraltáru o tom, že postup umožňujúci komisárovi Gibraltáru poskytovať záväzné stanoviská, ktorými sa potvrdzuje, či spoločnosť, ktorá je rezidentom, podlieha na Gibraltári dani, je stanovený v článku 42 ITA 2010, ktorý bol zavedený týmto zákonom a neexistoval podľa ITA 1952, a to namiesto toho, aby jej bolo oznámené, že článkom 42 sa zaviedol iba explicitný legislatívny základ pre určitý typ stanoviska, ktorý nie je relevantný pre daný prípad, a že stanoviská týkajúce sa uplatňovania teritoriálneho systému boli poskytované od roku 1952 podľa článku 3 ods. 1 ITA 1952 alebo článku 2 ods. 1 a 2 ITA 2010. Hoci toto nedorozumenie spôsobilo nesprávne informácie poskytnuté orgánmi Spojeného kráľovstva, Spojené kráľovstvo sa domnieva, že práve tieto nesprávne informácie pravdepodobne viedli Komisiu k predpokladu, že by sa záväzné stanoviská vydané od roku 2010 mohli považovať za „novú pomoc“;
5. z rozhodnutia o rozšírení konania vyplýva, že Komisia sa domnieva, že by tento postup mohol byť „schémou“ pomoci a že zahŕňa jednu alebo viac individuálnych štátnych pomoci. Neexistujú žiadne dôkazy, ktoré by podporovali ktorýkoľvek z názorov. Takáto neistota procesne spochybňuje toto rozhodnutie, a to prinajmenšom čiastočne, keďže povahu schémy praxe vydávania stanovísk nemožno riešiť zvoleným postupom, lebo ide zjavne o existujúcu pomoc, ak sa vôbec dospeje k záveru, že sa považuje za pomoc. Okrem toho neexistuje nijaký dôkaz, ktorý by naznačoval, že záväzné stanoviská mali byť niečo iné ako bežný a správny výklad a uplatňovanie platného daňového práva;
6. rozhodnutie o rozšírení konania bolo prijaté skôr, ako Komisia mala všetky informácie na to, aby mohla plne posúdiť pozíciu vo vzťahu k záväzným stanoviskám. Medzi Komisiou a Spojeným kráľovstvom došlo pred tým, ako Komisia prijala rozhodnutie o rozšírení konania len k dvom výmenám, pokiaľ ide o prax vydávania záväzných stanovísk. Počas tohto obdobia Komisia nikdy neuviedla, na akom základe by sa akéhokoľvek záväzné stanovisko mohlo považovať za stanovisko narušujúce hospodársku súťaž akýmkoľvek spôsobom.

5. PRIPOMIENKY ZAIINTERESOVANÝCH STRÁN

5.1. Pripomienky k oslobodeniu príjmov z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov od dane

- (54) Komisia dostala pripomienky štyroch zainteresovaných strán – Gibraltáru, Španielska, Nemecka a Španielskej konfederácie podnikateľských organizácií (CEOE).

5.1.1. Pripomienky Gibraltáru

- (55) Vo svojich pripomienkach Gibraltár podporil argumentáciu predloženú Spojeným kráľovstvom, podľa ktorej opatrenie nie je selektívne, pretože sa uplatňuje všeobecne a je otvorené pre všetky druhy tovarov, služieb a spoločností, a ak sa zistí, že je selektívne, malo by sa to považovať za odôvodnené logikou a všeobecnou povahou systému ako dôsledok zásady teritoriality. Ďalej poukázal na to, že oslobodenie príjmov z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov je odôvodnené obavami týkajúcimi sa zvládnutelnosti administratívnych aspektov, keďže sa očakáva, že náklady spojené s výberom dane budú vyššie ako skutočné daňové výnosy.

- (56) Pokiaľ ide o oslobodenie príjmov z licenčných poplatkov, Gibraltár ďalej uviedol, že oslobodenie nemožno považovať za selektívne, pretože spoločnosti, ktoré poberali licenčné poplatky počas trojročného obdobia, keď sa daňová povinnosť neuplatňovala, pôsobili v rôznych sektoroch ako maloobchod s potravinami, značkové oblečenie, hry a poistenie. Okrem toho bol typ príslušných licenčných poplatkov takisto rôznorodý vrátane autorských práv, ochrannej známky, know-how a patentov.
- (57) Gibraltár takisto tvrdil, že ak by aj bolo opatrenie selektívne, malo by sa považovať za „existujúcu pomoc“, keďže je *de facto* pokračovaním starého režimu, podľa ktorého sú zahraničné podiely oslobodené od zdanenia, a to na základe analýzy „miesta poskytnutia úveru“. Z tohto dôvodu by sa opatrenie mohlo považovať za „novú pomoc“ len vtedy, ak by sa týkalo domácich príjmov z úrokov.
- (58) Pokiaľ ide o akékoľvek možné vymáhanie, Gibraltár takisto uviedol, že sumy ušlej dane by klesli pod hranicu *de minimis* stanovenú nariadením Komisie (ES) č. 1407/2013⁽²⁴⁾. Gibraltár konkrétne uviedol, že z informácií získaných od 18 spoločností pobierajúcich príjmy z licenčných poplatkov, ktoré spoločne predstavovali 90 miliónov GBP hrubých príjmov z licenčných poplatkov, vyplynulo, že celková čistá hodnota príjmov z licenčných poplatkov v dôsledku odpočítateľných výdavkov nepresiahla viac ako 18 miliónov GBP. Okrem toho, pokiaľ ide o pasívny úrok zo zdrojov Gibraltáru, maximálny daňový výnos by bol približne 250 000 GBP, rozložený medzi najmenej 17 spoločností. Gibraltár navyše zastáva názor, že z praktických dôvodov je pravdepodobné, že vymáhanie nebude možné a že sa narazí na neprekonateľné ťažkosti, a to z dôvodu mobilnej povahy finančných prostriedkov dotknutých spoločností a zásady medzinárodného práva, podľa ktorej súdy jedného štátu neumožňujú ani neuplatňujú nároky na vrátenie dane v mene iného štátu.
- (59) Pokiaľ ide o postup, Gibraltár uviedol, že Komisia sa odchyľila od bežnej praxe podľa procedurálneho nariadenia s podobnými argumentmi, ako sú tie, ktoré predložili orgány Spojeného kráľovstva.

5.1.2. Pripomienky Španielska, Nemecka a CEOE

- (60) Vo svojich vyjadreniach Španielsko, Nemecko a CEOE podporili analýzu Komisie, že opatrenie predstavuje štátnu pomoc, keďže selektívne vylučuje niektoré typy príjmov zo zdanenia, malo negatívny vplyv na obchodovanie v rámci Únie a narušilo hospodársku súťaž.
- (61) Španielsko navyše vyjadrilo znepokojenie nad účinnosťou zmeny zákona zo 7. júna 2013, pokiaľ ide o zdaňovanie pasívnych úrokov, keďže oslobodené spoločnosti na Gibraltári, ktoré mali príjmy z úrokov, nemali žiadne povinnosti podávať daňové priznanie. Podľa názoru Španielska by to bránilo určeniu potenciálnych príjemcov opatrenia a kontrol *ex post* podávania správ a zdaňovania príjmov z úrokov.
- (62) Španielsko takisto tvrdilo, že nová prahová hodnota 100 000 GBP, ktorá sa zaviedla zmenou zákona z roku 2013, je vysoká. Okrem toho sa na úrovni spoločností prijímajúcich pomoc neuplatňuje ustanovenie proti zneužívaniu, ktoré si vyžaduje spojenie prijatých úrokov od pridružených spoločností. Preto by sa ustanovenie prahovej hodnoty mohlo ľahko obísť jednoduchou reštrukturalizáciou skupiny spoločností, ktorou by sa vytvorilo niekoľko gibraltárskych spoločností, medzi ktoré by sa úroky rozdelili.
- (63) Pokiaľ ide o oslobodenie dividend, Španielsko napadlo zdôvodnenie, že ide o predchádzanie dvojitému zdaneniu, ktoré predložila Komisia. Podľa názoru Španielska Gibraltár v rozpore s pracovným balíkom skupiny pre kódex správania z roku 2011 o usmerneniach v oblasti zdanenia podnikov neprijal účinné ustanovenie proti zneužívaniu s cieľom zabezpečiť zdanenie. Konkrétne sa Španielsko domnievalo, že právne predpisy Gibraltáru zlyhali v tom, že sa v nich nevyžadovalo, aby dotknutý podnik podliehal dani (buď na Gibraltári, alebo v inej krajine) s cieľom využiť oslobodenie od dane. Toto zlyhanie viedlo podľa názoru Španielska k riziku dvojitého nezdanenia.
- (64) Pokiaľ ide o daňové zaobchádzanie s licenčnými poplatkami, španielske orgány sa domnievali, že oslobodenie selektívne zvyhodňuje spoločnosti, ktoré majú príjmy z licenčných poplatkov, a že takéto oslobodenie od dane sa nemôže odôvodňovať predchádzaním dvojitému zdaneniu.

⁽²⁴⁾ Nariadenie Komisie (EÚ) č. 1407/2013 z 18. decembra 2013 o uplatňovaní článkov 107 a 108 Zmluvy o fungovaní Európskej únie na pomoc *de minimis* (Ú. v. EÚ L 352, 24.12.2013, s. 1).

- (65) Španielske orgány, ako aj CEOE sa takisto odvolali na skutočnosť, že oslobodenie príjmov z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov sa musí preskúmať v súvislosti so všeobecnými účinkami ITA 2010. Podľa ich názoru bolo zámerom ITA 2010 pokračovať v účinkoch predchádzajúceho daňového systému (ktorý už Súdny dvor vyhlásil za štátnu pomoc), ktorý uprednostňuje offshore spoločnosti pred spoločnosťami, ktoré sú rezidentmi na Gibraltári.
- (66) Napokon Španielsko spochybnilo posúdenie vykonané Komisiou v súvislosti s regionálnou selektivosťou, a to odlišením postavenia provincie Azory (na ktoré sa Komisia odvolávala vo svojej analýze v prvom rozhodnutí o začatí konania) od postavenia Gibraltáru. Španielske orgány predovšetkým usúdili, že okrem preskúmania troch kritérií inštitucionálnej, procesnej a finančnej autonómie by sa malo preskúmať implicitné kritérium týkajúce sa daňovej harmonizácie (ktoré podľa španielskych orgánov na Gibraltári zjavne neexistuje). Španielsko sa takisto odvolávalo na niekoľko ďalších daňových otázok, ako je napríklad počet schránkových spoločností, ktoré sa nachádzajú na Gibraltári bez toho, aby podliehali dani.

5.2. Pripomienky k praxi vydávania záväzných stanovísk

- (67) Komisii boli doručené pripomienky šiestich zainteresovaných strán, a to Gibraltáru, Španielska, Gibraltárskej spoločnosti účtovníkov a troch spoločností uvádzaných ako potenciálni príjemcovia záväzných stanovísk v rozhodnutí o rozšírení konania.

5.2.1. Pripomienky Gibraltáru

- (68) Pripomienky Gibraltáru sa týkajú postupu aj podstaty. Tieto pripomienky sledujú argumenty predložené Spojeným kráľovstvom a možno ich zhrnúť takto:
1. postup štátnej pomoci by nemal byť otvorený, pokiaľ neexistujú dostatočné faktické dôkazy, že predmetné opatrenie poskytuje ekonomickú výhodu a že výhoda je selektívna a naruša hospodársku súťaž alebo hrozí jej narušením. V tomto prípade neexistujú žiadne dôkazy o žiadnom z týchto bodov. Pripomienky Komisie k stanoviskám sa obmedzujú len na tvrdenie, že Komisia sa domnieva, že by bolo potrebné vyhľadať k tomu viac informácií. Toto stanovisko nepredstavuje dôkaz o výhode, selektivnosti alebo narušení hospodárskej súťaže;
 2. Komisia sa dopustila zjavného pochybenia, keď v rozhodnutí o rozšírení konania uviedla, že prax vydávania záväzných stanovísk na Gibraltári bola zavedená článkom 42 ITA 2010;
 3. postupy vydávania záväzných stanovísk boli zavedené už od 60. rokov 20. storočia a ako také, ak predstavujú pomoc, by sa mali považovať za „existujúcu pomoc“;
 4. neexistuje nijaký dôkaz o tom, že niektoré zo záväzných stanovísk je selektívne alebo že naruša hospodársku súťaž. Každé stanovisko je vecou interpretácie skutočností uvedených v žiadosti. Chýbajúca podrobná analýza sa nemôže sama osebe považovať za dôkaz selektivnosti;
 5. prax vydávania záväzných stanovísk na Gibraltári nikdy nezahŕňala žiadny prvok individuálneho alebo osobitného zaobchádzania ani akýkoľvek prvok rokovania alebo akýkoľvek vplyv alebo posúdenie s výnimkou tých, ktoré vyplývajú z podmienok daňového práva platného na Gibraltári;
 6. daňová povinnosť dotknutých spoločností by bola rovnaká bez ohľadu na to, či požiadali o záväzné stanovisko, alebo nie;
 7. pri uplatňovaní testu teritoriality nemajú daňové orgány priestor na voľnú úvahu a sú v tejto súvislosti viazané platnými právnymi predpismi a judikatúrou;
 8. snaha Komisie zoskupiť 165 stanovísk do siedmich odlišných kategórií s cieľom stanoviť selektivnosť podľa skupín nie je podložená, keďže neexistuje nič, čo by naznačovalo, že tieto skupiny predstavujú akékoľvek osobitné vlastnosti v porovnaní s inými nespornými stanoviskami počas toho istého obdobia alebo skôr.

5.2.2. *Pripomienky Španielska*

(69) Pripomienky predložené španielskymi orgánmi 30. novembra 2016 možno zhrnúť takto:

1. španielske orgány nespochybňujú samotnú zásadu teritoriality, ale skôr spôsob, akým ju interpretujú gibraltárske orgány. Toto všeobecné pravidlo spolu s nedostatkom riadneho posúdenia, monitorovania a právneho presadzovania daňových ustanovení zo strany gibraltárskej daňovej správy (*ex ante* alebo *ex post*) vedie k svojvoľnému, priaznivému daňovému zaobchádzaniu so značným počtom spoločností na jeho území;
2. okrem 165 spoločností uvedených v prílohe k rozhodnutiu o rozšírení konania sprostredkujúce spoločnosti pôsobiace na Gibraltári, ako napríklad poradenské firmy, zverenecké spoločnosti a právnické firmy špecializujúce sa na fiškálne plánovanie a fiškálne riadenie, takisto nepriamo čerpajú výhody z tejto pomoci;
3. Španielsko opäť zopakovalo to, že chápe, že by sa táto otázka mala analyzovať aj z hľadiska regionálnej selektívnosti, ktorou by sa podľa jej názoru riešil aj argument, že opatrenie predstavuje existujúcu pomoc.

5.2.3. *Pripomienky Gibraltárskej spoločnosti účtovníkov*

(70) Dňa 3. novembra 2016 Gibraltárska spoločnosť účtovníkov, ktorá je hlavným zastupiteľským orgánom pre profesionálnych účtovníkov pracujúcich na Gibraltári, predložila svoje pripomienky k rozhodnutiu o rozšírení konania. Pripomienky možno zhrnúť takto:

1. uvedené stanoviská neboli vyžiadané ani vydané podľa článku 42 ITA 2010;
2. vybrané stanoviská sa vzťahujú na širokú škálu okolností a tém a chýba im aspekt „zvyčajnosti“, na ktorý sa odkazuje v rozhodnutí o rozšírení konania;
3. takéto záväzné stanoviská sa požadovali a vydávali na Gibraltári už od 50. rokov 20. storočia a tento systém, ak predstavuje štátnu pomoc, by sa mal považovať za existujúcu pomoc;
4. stanoviská sú výkladmi gibraltárskeho daňového zákona. Nie sú to dohodnuté „dohody“ alebo koncesie. Vydanie stanoviska neposkytuje priaznivé zaobchádzanie. Rozhodnutie o rozšírení konania neposkytuje nijaký dôkaz o tom, že by bol výklad iný, ak by neexistovala žiadosť o stanovisko;
5. nie je dokázané splnenie žiadneho kritéria požadovaného na preukázanie existencie štátnej pomoci. Opatrenie sa neposkytuje zo štátnych prostriedkov a neprináša podnikom hospodársku výhodu, lebo nedošlo k strate daňových príjmov, keďže by bez stanoviska bolo daňové zaobchádzanie rovnaké. Opatrenie nie je selektívne a neexistuje nijaký dôkaz o tom, že opatrenie naruša hospodársku súťaž alebo hrozí narušením hospodárskej súťaže alebo ovplyvňuje obchod v rámci Únie;
6. okrem šiestich stanovísk bolo 165 stanovísk uvedených v rozhodnutí o rozšírení konania vydaných v čase, keď príjmy z pasívnych úrokov v rámci ITA 2010 nepodliehali dani. Veľká väčšina stanovísk preto nemohla viesť k žiadnemu zdaniteľnému príjmu z úrokov.

5.2.4. *Pripomienky spoločností uvedených ako príjemcovia záväzných stanovísk v rozhodnutí o rozšírení konania alebo v ich mene*

(71) Komisia takisto dostala pripomienky od troch spoločností alebo v ich mene, pre ktoré bolo vydané záväzné stanovisko uvedené v rozhodnutí o rozšírení konania, a to od spoločnosti International Power Ltd; od zástupcu potenciálnej spoločnosti v čase podania žiadosti o stanovisko a od spoločnosti Hastings Insurance Group Ltd. Ich pripomienky možno zhrnúť takto:

1. cieľom týchto rozhodnutí bola snaha o potvrdenie platného daňového režimu a nie o spôsob, ako získať nejakú daňovú výhodu. Hlavným dôvodom žiadosti o stanovisko bolo zabezpečiť právnu istotu pri uplatňovaní všeobecných daňových pravidiel a nie odsúhlasiť osobitné alternatívne daňové zaobchádzanie pre určitú spoločnosť;

2. záväzné stanoviská umožňujú členským štátom poskytnúť svojim daňovníkom právnu istotu a predvídateľnosť pri uplatňovaní všeobecných daňových pravidiel. Ak by sa gibraltárska prax vydávania záväzných stanovísk považovala za schému štátnej pomoci, gibraltárskym daňovým orgánom by to bránilo poskytovať právnu istotu a penalizovalo by to daňovníkov, ktorí hľadajú právnu istotu, pričom by sa tým zároveň ignorovali tí daňovníci, ktorí využívajú rovnaké zaobchádzanie, ale ktorí sa rozhodnú, že nebudú žiadať potvrdenie, pokiaľ ide o presné uplatňovanie zákona;
3. žiadosti o stanoviská neboli vykonané v súlade s článkom 42 ITA 2010, namiesto toho sa snažili o všeobecné potvrdenie daňového zaobchádzania platného podľa zákona;
4. stanoviská nepredstavujú pre spoločnosti výhody, keďže sa nimi len potvrdilo daňové zaobchádzanie, ktoré by sa uplatňovalo podľa právnych predpisov platných na Gibraltári;
5. obsah žiadostí o záväzné stanovisko a samotné stanoviská naznačujú, že gibraltárske daňové orgány dostatočne zvážili všetky relevantné faktory pred tým, než stanoviská vydali.

6. ODPOVEĎ SPOJENÉHO KRÁĽOVSTVA NA PRIPOMIENKY TRETÍCH STRÁN

6.1. Prípomienky k oslobodeniu príjmov z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov

- (72) Komisia 16. apríla 2014 zaslala Spojenému kráľovstvu pripomienky prijaté od zainteresovaných strán o oslobodení príjmov z pasívnych úrokov a z licenčných poplatkov. Odpoveď Spojeného kráľovstva na tieto pripomienky možno zhrnúť takto:

1. nebol predložený nijaký dôkaz o narušení hospodárskej súťaže alebo o vplyve na obchod;
2. oslobodenie dividend je odôvodnené s cieľom predísť dvojitému zdaneniu a je priamym dôsledkom zásady teritoriality;
3. po zmene zákona z júna 2013 všetky spoločnosti registrované na Gibraltári, ktoré poberajú príjmy z pasívnych úrokov, podliehajú dani z príjmov a musia podať daňové priznanie;
4. vzhľadom na prahovú hodnotu 100 000 GBP stanovenú právnymi predpismi vykonali gibraltárske daňové orgány analýzu, ktorou sa preukázalo, že iba 1 % príjmu z úrokov medzipodnikových úverov klesne pod prahovú hodnotu, a preto nebude podliehať zdaneniu. Výsledky analýzy boli predložené skupine pre kódex správania a Komisii pred prijatím zmeny zákona z roku 2013 s cieľom vysvetliť dôvody zavedenia tejto prahovej hodnoty a vyčíslieť akékoľvek možné daňové úniky;
5. pokiaľ ide o španielske pripomienky, podľa ktorých oslobodenie príjmov z licenčných poplatkov selektívne uprednostňuje skupinu spoločností, ktoré sú príjemcami licenčných poplatkov, neexistuje žiadny takýto sektor ani zoskupenie. So všetkými spoločnosťami, ktoré sú príjemcami licenčných poplatkov, sa zaobchádza rovnako;
6. neexistuje žiadna odchýlka alebo diskrečná právomoc v súvislosti s teritorialitou, ktorá sa v rámci ITA 2010 dôsledne vzťahuje na všetky spoločnosti;
7. pripomienky Španielska týkajúce sa častí gibraltárskeho daňového práva, voči ktorým Komisia nezačala vyšetrovanie, nie sú relevantné, a vyšetrovanie Komisie by sa malo obmedziť len na záležitosti, v súvislosti s ktorými sa konanie začalo;
8. napokon sa uviedli pripomienky týkajúce sa štatútu Gibraltáru ako britského zámorského územia, jeho nezávislého výkonného, legislatívneho a súdneho riadenia, čím sa preukazuje, že opatrenie nemožno považovať za regionálnu pomoc.

6.2. Pripomienky k praxi vydávania záväzných stanovísk

- (73) Dňa 7. decembra 2016 Komisia postúpila Spojenému kráľovstvu pripomienky podané zainteresovanými stranami k praxi vydávania záväzných stanovísk, ako sa uvádza v rozhodnutí o rozšírení konania. Odpoveď Spojeného kráľovstva na tieto pripomienky možno zhrnúť takto:
1. pripomienky troch príjemcov záväzných stanovísk potvrdzujú tvrdenia, ktoré orgány Spojeného kráľovstva predložili Komisii počas vyšetrovacieho konania, a predstavujú ďalšie dôkazy, ktoré podporujú zákonnosť praxe vydávania záväzných stanovísk na Gibraltári a skutočnosť, že táto prax nepredstavuje štátnu pomoc;
 2. vláda Gibraltáru uskutočnila rozsiahle preskúmanie všetkých 165 stanovísk uvedených v rozhodnutí o rozšírení konania, ktoré podľa názoru Spojeného kráľovstva potvrdzujú, že ani jedno zo 165 stanovísk neoslobodilo príjemcu od dane, ktorá by inak bola splatná, ani nevedlo k strate daňových príjmov Gibraltáru;
 3. vykonané kontroly potvrdzujú, že ani jedno zo stanovísk uvedených v rozhodnutí o rozšírení konania nie je selektívne, a preto žiadne z nich nepredstavuje štátnu pomoc na tomto základe;
 4. 14 stanovísk uvedených v rozhodnutí o rozšírení konania sa týkalo transakcií, ktoré sa nikdy neuskutočnili, a ďalšie tri stanoviská sa týkali zdaňovania príjmu zamestnancov a/alebo vecných dávok, pričom žiadna z týchto kategórií nevyvoláva obavy týkajúce sa pravidiel štátnej pomoci;
 5. postoj Gibraltáru, že jeho daňové orgány nemajú široký priestor na voľnú úvahu pri vydávaní stanovísk a nevydávajú stanoviská bez kontroly alebo posúdenia žiadosti, je správny. Stanoviská nevedú k selektívnemu uplatňovaniu daňového režimu, keďže len uplatňujú zákon, ako je stanovené v ITA 2010.

7. POSÚDENIE OSLOBODENIA PRÍJMOV Z PASÍVNYCH ÚROKOV A LICENČNÝCH POPLATKOV

- (74) V prvom rozhodnutí o začatí konania Komisia predbežne dospela k záveru, že oslobodenie príjmov z pasívnych úrokov (medzipodnikových úverov) a licenčných poplatkov od dane predstavuje štátnu pomoc a vyjadrila pochybnosti o jeho zlučiteľnosti s vnútorným trhom.
- (75) Od 1. júla 2013 sa príjmy z pasívnych úrokov zdaňujú (pokiaľ prijaté úroky alebo pohľadávky na zdrojovú spoločnosť prekročili 100 000 GBP ročne). Od 1. januára 2014 podliehajú zdaňovaniu aj príjmy z licenčných poplatkov (prijaté alebo splatné spoločnosťou zaregistrovanou na Gibraltári).
- (76) Rozsah pôsobnosti tohto rozhodnutia (podľa článku 7) sa obmedzuje na posúdenie príjmov z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov prijatých alebo splatných medzi nadobudnutím účinnosti ITA 2010 (1. januára 2011) a 30. júna 2013 (pokiaľ ide o úroky) alebo 31. decembra 2013 (pokiaľ ide o licenčné poplatky) ⁽²⁵⁾.

7.1. Existencia pomoci

- (77) Klasifikácia vnútroštátneho opatrenia ako štátnej pomoci v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy si vyžaduje splnenie všetkých nasledujúcich podmienok. Po prvé, musí ísť o zásah štátu alebo zásah prostredníctvom štátnych prostriedkov. Po druhé, tento zásah musí byť spôsobilý ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi. Po tretie, musí príjemcovi poskytovať selektívnu výhodu. Po štvrté, musí narušovať hospodársku súťaž alebo hroziť narušením hospodárskej súťaže ⁽²⁶⁾.

7.1.1. Štátne prostriedky a pripísateľnosť štátu

- (78) Na to, aby opatrenie predstavovalo štátnu pomoc, musí byť pripísateľné členskému štátu a musí byť zároveň financované zo štátnych prostriedkov.

⁽²⁵⁾ Preto sa v tomto rozhodnutí neriešia argumenty predložené Spojeným kráľovstvom a zainteresovanými stranami, ktoré sa týkajú iných pasívnych príjmov alebo obdobia po nadobudnutí účinnosti zmien zákona z roku 2013.

⁽²⁶⁾ Pozri okrem iného rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i., C-20/15 P a C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, bod 53.

- (79) Vzhľadom na to, že oslobodenie od dane je výsledkom zákona prijatého gibraltárskym parlamentom, možno ho považovať za pripísateľný Gibraltáru.
- (80) Pokiaľ ide o financovanie oslobodenia zo štátnych prostriedkov, podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora opatrenie, ktorým orgány verejnej moci poskytujú určitým podnikom oslobodenia od dane, ktoré aj keď nezahŕňajú pozitívny prevod štátnych prostriedkov, stavajú nimi dotknuté osoby do výhodnejšej finančnej situácie v porovnaní s inými daňovníkmi, predstavuje štátnu pomoc⁽²⁷⁾. Sporné daňové opatrenie má za následok, že Gibraltár sa vzdáva daňových príjmov, ktoré by inak mohol vyberať od spoločností, ktoré sú rezidentom na Gibraltári a ktoré majú príjmy z pasívnych úrokov alebo licenčných poplatkov. Zrieknutím sa týchto príjmov daňové opatrenie vytvára stratu štátnych prostriedkov v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy⁽²⁸⁾.

7.1.2. Výhoda

- (81) V zmysle judikatúry súdov Únie zahŕňa pojem pomoci nielen pozitívne výhody, ale aj opatrenia, ktoré rôznymi formami zmenšujú poplatky bežne zahrnuté v rozpočte daného podniku⁽²⁹⁾. Výhoda sa môže poskytnúť prostredníctvom rôznych typov zníženia daňového zaťaženia spoločnosti, najmä prostredníctvom zníženia platnej sadzby dane, daňového základu alebo splatnej sumy dane⁽³⁰⁾. Opatrenie pozostávajúce zo zníženia dane poskytuje výhodu, keďže dotknuté podniky vďaka nemu získavajú výhodnejšiu finančnú pozíciu ako iní daňovníci, čo vedie k strate štátneho príjmu⁽³¹⁾.
- (82) V tomto prípade je opatrenie v rozpore so všeobecnou zásadou, podľa ktorej sa daň z príjmov právnických osôb vyberá od všetkých zdaniteľných osôb, ktoré dostávajú príjem vznikajúci alebo majúci pôvod na Gibraltári. V súlade s touto zásadou by príjmy z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov mali obvykle patriť do rozsahu zdanenia s výhradou uplatnenia zásady teritoriality. Pokiaľ ide o licenčné poplatky, treba poznamenať, že zásada teritoriality považuje príjmy z licenčných poplatkov prijaté gibraltárskou spoločnosťou za príjmy, ktoré vznikli alebo majú pôvod na Gibraltári. Pokiaľ ide o príjmy z pasívnych úrokov, zdaniteľnosť takýchto príjmov v rámci teritoriálneho systému závisí od uplatnenia pravidla „miesta poskytnutia úveru“, ktoré sa zakladá na štyroch kumulatívnych kritériách⁽³²⁾ zameraných na zdroj príjmov. Preto v mnohých prípadoch môžu príjmy z pasívnych úrokov zo zahraničných zdrojov, aj v prípade neexistencie sporného oslobodenia od dane, podliehať dani z príjmov na Gibraltári, a to na základe teritoriálneho systému. Oslobodenie od dane podľa zásady teritoriality však nie je automatické a je potrebné zvážiť iné kritériá, ako je zdroj úroku (napr. umiestnenie zabezpečenia dlhu), s cieľom určiť, či sú úroky, ktoré vznikli alebo majú pôvod na Gibraltári, v súlade s pravidlom „miesta poskytnutia úveru“.
- (83) V dôsledku toho sa oslobodením zavádza zmiernenie poplatku, ktorý by inak spoločnosti, na ktoré sa oslobodenie vzťahuje, museli znášať. To poskytuje výhodu, keďže spoločnosti sú oslobodené od nákladov, ktoré sú vlastné ich hospodárskej činnosti, a preto sa nachádzajú v priaznivejšej finančnej situácii ako ostatní daňovníci (ktorí majú aktívne príjmy).

7.1.3. Selektívnosť

- (84) Na to, aby sa opatrenie považovalo za štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy, musí byť považované za selektívne v tom zmysle, že zvýhodňuje určité podniky alebo výrobu určitého tovaru.

⁽²⁷⁾ Pozri spojené veci C-106/09 P a C-107/09 P, Komisia/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, ECLI:EU:C:2011:732, bod 72 a citovanú judikatúru.

⁽²⁸⁾ Pozri vec C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri, ECLI:EU:C:2009:709, bod 58.

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

⁽³⁰⁾ Pozri vec C-66/02, Taliansko/Komisia, ECLI:EU:C:2005:768, bod 78; vec C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze a i., ECLI:EU:C:2006:8, bod 132; vec C-522/13, Ministerio de Defensa a Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, body 21 až 31.

⁽³¹⁾ Spojené veci C-393/04 a C-41/05, Air Liquide Industries Belgium, ECLI:EU:C:2006:403, bod 30 a vec C-387/92, Banco Exterior de España, ECLI:EU:C:1994:100, bod 14.

⁽³²⁾ Hodnotenie vychádza z týchto kumulatívnych kritérií: a) miesto bydliska dlžníka; b) zdroj, z ktorého sa úroky platia; c) miesto, kde sa úroky vyplácajú; a d) charakter a umiestnenie zabezpečenia dlhu (ak existuje).

- (85) Predbežne treba poznamenať, že pokiaľ ide o pripomienky Španielskeho kráľovstva týkajúce sa regionálnej selektívnosti, Komisia v prvom rozhodnutí o začatí konania nevyjadrila pochybnosti o regionálnej selektívnosti a domnievala sa, že referenčný rámec pre posúdenie oslobodenia sa obmedzoval výlučne na geografické územie Gibraltáru⁽³³⁾. Komisia trvá na svojom názore, že oslobodenie príjmov z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov nezahŕňa regionálnu selektívnosť. Sú splnené najmä tri kumulatívne kritériá autonómie (inštitucionálna, procedurálna a finančná autonómia), ako ich navrhol Súdny dvor vo veciach Azores⁽³⁴⁾ a *Union General de Trabajadores de la Rioja*⁽³⁵⁾. Preto sa gibraltárske orgány považujú za dostatočne autonómne od ústrednej vlády Spojeného kráľovstva a referenčný rámec preto zodpovedá zemepisným limitom územia Gibraltáru⁽³⁶⁾.
- (86) Na účely stanovenia materiálnej selektívnosti je podľa ustálenej judikatúry, ako prvý krok, potrebné určiť bežný alebo normálny daňový režim platný v príslušnej daňovej jurisdikcii („referenčný systém“). Na druhej strane je potrebné určiť, či dané opatrenie rozlišuje medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sa vzhľadom na ciele, ktoré sú vlastné systému, nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii. Ak áno, opatrenie sa považuje *prima facie* za selektívne⁽³⁷⁾. V treťom kroku testu je potrebné zistiť, či je takáto *prima facie* selektívnosť odôvodnená povahou alebo všeobecnou schémou (referenčného) systému⁽³⁸⁾. Ak je *prima facie* selektívne opatrenie odôvodnené povahou alebo všeobecnou štruktúrou systému, nebude sa považovať za selektívne, a nebude sa naň teda vzťahovať článok 107 ods. 1 zmluvy.
- (87) V tejto súvislosti je takisto dôležité poznamenať, že na to, aby sa daňové opatrenie kvalifikovalo ako selektívne, nemusí byť daňový systém navrhnutý takým spôsobom, aby spoločnosti využívajúce selektívnu výhodu vo všeobecnosti podliehali rovnakému daňovému zaťaženiu ako iné spoločnosti, ale aby mali prospech z odchýlnych pravidiel, takže selektívnou výhodou je rozdiel medzi bežným daňovým zaťažením a tým, ktoré znášajú tieto spoločnosti⁽³⁹⁾.
- (88) Takéto chápanie selektívnosti by totiž znamenalo, že len daňový systém navrhnutý podľa určitej regulačnej techniky by sa mohol kvalifikovať ako selektívny a že vnútroštátne daňové pravidlá, ktoré boli navrhnuté inak, by unikli kontrole štátnej pomoci, hoci mali rovnaké účinky právne alebo skutkovo. To by bolo v rozpore s ustálenou judikatúrou, v ktorej sa stanovuje, že pri posudzovaní selektívnosti článok 107 ods. 1 zmluvy nerozlišuje medzi opatreniami vo vzťahu k ich príčinám alebo cieľom, ale namiesto toho ich vymedzuje vo vzťahu k ich účinkom, a teda nezávisle od použitých techník⁽⁴⁰⁾.

7.1.3.1. Referenčný systém

- (89) Referenčný systém predstavuje referenčné kritérium, na základe ktorého sa posudzuje selektívnosť opatrenia. Tvorí ho jednotný súbor pravidiel, ktoré sa všeobecne uplatňujú na základe objektívnych kritérií na všetky podniky patriace do rozsahu jeho pôsobnosti vymedzeného cieľom systému. Týmto pravidlami sa definuje nielen rozsah pôsobnosti systému, ale aj podmienky, za ktorých sa systém uplatňuje, práva a povinnosti podnikov, na ktoré sa vzťahuje, a technické aspekty fungovania systému.⁽⁴¹⁾ V prípade daní je referenčný systém založený na takých prvkoch ako základ dane, zdaniteľné osoby, zdaniteľné udalosti a sadzby dane.⁽⁴²⁾

⁽³³⁾ Prvé rozhodnutie o začatí konania, odôvodnenia 48 až 57.

⁽³⁴⁾ Vec C-88/03, Portugalsko/Komisia, ECLI:EU:C:2006:511, body 57 a nasl.

⁽³⁵⁾ Veci C-428/06 až C-434/06, ECLI:EU:C:2008:488, body 47 a nasl.

⁽³⁶⁾ Takéto posúdenie regionálnej selektívnosti potvrdil aj Všeobecný súd v spojených veciach T-211/04 a T-215/04, ECLI:EU:T:2008:595, body 76 až 116. Napriek tomu, že bolo proti rozsudku podané odvolanie, posúdenie regionálnej selektívnosti nebolo preskúmané Súdnym dvorom.

⁽³⁷⁾ Pozri spojené veci C-20/15 P a C-21/15 P, Európska komisia/World Duty Free Group SA a i., ECLI:EU:C:2016:981, bod 57 a citovaná judikatúra.

⁽³⁸⁾ Pozri spojené veci C-78/08 až C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, bod 65.

⁽³⁹⁾ Vec C-106/09 P a C-107/09 P, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, ECLI:EU:C:2011:732, bod 91; vec C-219/16 P, Lowell Financial Services GmbH/Komisia, ECLI:EU:C:2018:508, bod 92.

⁽⁴⁰⁾ Vec C-487/06 P, British Aggregates/Komisia, EU:C:2008:757, body 85 a 89 a citovaná judikatúra a vec C-279/08 P, Komisia/Holandsko (NOx), ECLI:EU:C:2011:551, bod 51.

⁽⁴¹⁾ Pozri oznámenie Komisie o pojme štátnej pomoci (Ú. v. EÚ C 262, 19.7.2016, s. 1, bod 133).

⁽⁴²⁾ Oznámenie o pojme štátna pomoc, bod 134.

- (90) V tomto prípade je referenčným systémom ITA 2010. Dlhý názov tohto zákona ho opisuje ako „zákon o zdanení príjmov a o regulácii výberu daní“⁽⁴³⁾. Pokiaľ ide o zdaniteľný základ pre spoločnosti, v článku 16 ITA 2010 sa stanovuje, že „okrem prípadov, keď je uvedené inak, zdaniteľnými ziskami alebo výnosmi spoločnosti je celá suma ziskov alebo výnosov spoločnosti za akékoľvek účtovné obdobie tohto obdobia“. V dôsledku toho a s ohľadom na akékoľvek úpravy nahor alebo nadol uvedené v ITA 2010 tvoria účtovné zisky vymeriavací základ na výpočet dane z príjmov právnických osôb na Gibraltári.
- (91) Na druhej strane, ako uviedli orgány Spojeného kráľovstva⁽⁴⁴⁾, vlastná logika teritoriálneho systému zdaňovania na Gibraltári spočíva v tom, že žiadne príjmy, či už aktívne, alebo pasívne, so zdrojom mimo Gibraltáru, nepatria do pôsobnosti gibraltárskeho zdaňovania a naďalej podliehajú dani v jurisdikcii, kde tieto príjmy vznikli alebo majú pôvod.
- (92) Vymedzenie všeobecného systému dane z príjmu právnických osôb na Gibraltári ako „referenčného rámca“ je v súlade s judikatúrou Súdneho dvora, podľa ktorej sa ustálené stanovuje, že v prípade opatrení týkajúcich sa určenia dane z príjmov právnických osôb sa má ako referenčný systém posudzovať systém dane z príjmov právnických osôb daného členského štátu, ktorý sa vzťahuje na podniky vo všeobecnosti, a nie osobitné ustanovenia tohto systému platné len pre určitých daňovníkov alebo pre určité transakcie. Napríklad vo veci *World Duty Free* týkajúcej sa pravidiel, ktorými sa riadia investície do majetkových účastí, Súdny dvor potvrdil stanovisko Komisie, že referenčným systémom bol španielsky systém dane z príjmov právnických osôb a nie osobitné pravidlá, ktorými sa riadi daňové zaobchádzanie s týmito investíciami⁽⁴⁵⁾.
- (93) Zatiaľ čo cieľom ITA 2010 je vyberať príjmy od daňovníkov zdaniteľných na Gibraltári (t. j. daňovníkov s príjmami, ktoré majú pôvod alebo vznikli na Gibraltári)⁽⁴⁶⁾, v prílohe 1 k tomuto zákonu sa do kategórií príjmov zdaňovaných na Gibraltári nezahŕňali určité kategórie príjmov⁽⁴⁷⁾. Z toho vyplýva, že oslobodenie príjmov z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov nevyplýva z formálnej odchýlky od daňového systému, ale skôr z nezačlenenia takýchto príjmov do kategórií príjmov, ktoré patria do pôsobnosti gibraltárskeho daňového systému (implicitné oslobodenie).

7.1.3.2. Rozličné daňové zaobchádzanie so spoločnosťami v porovnateľných situáciách

- (94) V súlade s teritoriálnym systémom zdanenia, ktorý všeobecne platí na Gibraltári⁽⁴⁸⁾, podliehajú dani z príjmov právnických osôb iba tie príjmy, ktoré vznikajú alebo majú pôvod na Gibraltári. Zákonom ITA 2010 sa však po nadobudnutí účinnosti zaviedlo automatické oslobodenie od dane z príjmov právnických osôb pre príjmy z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov bez toho, aby bolo potrebné zohľadniť prvky, ktoré sú vo všeobecnosti relevantné na určenie teritoriálneho rozsahu zdanenia na Gibraltári, a to v súlade so zásadou teritoriality. V tomto ohľade je mimoriadne dôležité poznamenať, že v prípade neexistencie oslobodenia príjmov z licenčných poplatkov by teritoriálny systém zdanenia považoval príjmy z licenčných poplatkov prijaté gibraltárskou spoločnosťou za príjmy, ktoré vždy vznikajú alebo majú pôvod na Gibraltári⁽⁴⁹⁾. Pokiaľ ide o pasívne úroky, na určenie miesta činnosti, ktoré prinášajú príjmy, a teda aj existencie zdaniteľných príjmov, by bolo potrebné posudzovať zásadu teritoriality podľa konkrétneho prípadu.

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

⁽⁴⁴⁾ Podanie Spojeného kráľovstva zo 14. septembra 2012.

⁽⁴⁵⁾ Pozri v tomto smere aj rozsudky v spojených veciach C-20/15 P a C-21/15 P, Komisia/World Duty Free Group a i., ECLI:EU:C:2016:981, bod 92: „v sporných rozhodnutiach totiž Komisia s cieľom kvalifikovať sporné opatrenie ako selektívne vychádzala zo skutočnosti, že daňová výhoda, ktorá z tohto opatrenia vyplýva, sa nevzťahuje bez rozdielu na všetky hospodárske subjekty nachádzajúce sa objektívne z hľadiska cieľa sledovaného španielskym daňovým systémom v porovnateľnej situácii, keďže podniky rezidenti, ktoré nadobúdajú podiely rovnakého druhu v spoločnostiach, ktoré sú španielskymi daňovými rezidentmi, nemôžu túto výhodu získať“ (dôraz pridaný Komisiou); v tomto istom smere pozri body 22 a 68. V tej istej súvislosti pozri aj vec C-217/03, Belgicko a Forum 187/Komisia, ECLI:EU:C:2005:266, bod 95; vec C-88/03, Portugalsko/Komisia, ECLI:EU:C:2006:511, bod 56; vec C-519/07 P, Komisia/Koninklijke FrieslandCampina, ECLI:EU:C:2009:556, body 2 a 7; a spojené veci C-78/08 až C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, bod 50. Pozri aj usmernenie o pojme štátna pomoc, bod 134.

⁽⁴⁶⁾ Vo svojom podaní z 18. apríla 2013 orgány Spojeného kráľovstva potvrdili, že referenčným systémom podľa ITA 2010 je teritoriálny systém zdanenia, podľa ktorého príjmy, ktoré vznikli alebo majú pôvod na Gibraltári, podliehajú dani na Gibraltári. Uviedli takisto, že tento systém sa vzťahuje na všetky spoločnosti vo všetkých odvetviach priemyslu, financií a obchodu a jeho uplatňovanie je univerzálne.

⁽⁴⁷⁾ Pred nadobudnutím platnosti zmien, ktorými sa zaviedli úroky medzipodnikových úverov a licenčné poplatky do rozsahu zdanenia, príjmy z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov neboli začlenené do žiadneho druhu príjmov uvedených v prílohe 1 k ITA 2010, a preto nepodliehali zdaneniu na Gibraltári.

⁽⁴⁸⁾ Článok 11 ods. 1 a článok 74 ITA 2010.

⁽⁴⁹⁾ Podanie orgánov Spojeného kráľovstva zo 14. septembra 2012.

- (95) V prvom rozhodnutí o začatí konania Komisia dospela k záveru, že oslobodenie od dane z príjmov právnických osôb pre príjmy z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov by sa pri rozlišovaní medzi spoločnosťami v porovnateľnej právnej a skutkovej situácii malo považovať *prima facie* za selektívne vzhľadom na cieľ ITA 2010 zdaníť príjmy, ktoré vznikajú alebo majú pôvod na Gibraltári.
- (96) Komisia ďalej v prvom rozhodnutí o začatí konania uviedla, že sa zdá, že oslobodenie významne uprednostňuje skupinu 529 spoločností, ktoré majú príjem z pasívnych úrokov alebo licenčných poplatkov, najmä príjem z úrokov od iných spoločností tej istej skupiny alebo z licenčných poplatkov. Komisia takisto poznamenala, že najväčšia časť úverových úrokov prijatých gibraltárskymi spoločnosťami je výsledkom medzipodnikových úverov poskytnutých subjektom zahraničnej skupiny ⁽⁵⁰⁾.
- (97) V takomto prípade, ak toto opatrenie nevzniká formálnou odchýlkou od daňového systému, Komisia zastáva názor, že pri posudzovaní selektívnosti je mimoriadne dôležité zvážiť účinky opatrenia s cieľom posúdiť, či opatrenie výrazne uprednostňuje osobitnú skupinu podnikov.
- (98) Pokiaľ ide o licenčné poplatky, z analýzy účinkov opatrenia ⁽⁵¹⁾ zo strany Komisie vyplýva, že bolo prospešné len pre desať spoločností (z 8 003 aktívnych spoločností pôsobiacich na Gibraltári), pričom všetky sú súčasťou nadnárodných skupín. Okrem toho sa zdá, že najmenej osem z nich patrí k veľkým nadnárodným spoločnostiam pôsobiacim na celom svete. Naproti tomu žiadna samostatná spoločnosť nemala príjmy z licenčných poplatkov na Gibraltári.
- (99) Pokiaľ ide o úroky, z informácií poskytnutých orgánmi Spojeného kráľovstva vyplýva, že z celkovej sumy príjmov z úrokov medzipodnikových úverov prijatých gibraltárskymi spoločnosťami (1,4 miliardy GBP) 99,8 % pochádza z úverov poskytnutých zahraničným (skupinovým) spoločnostiam. Naopak, iba dve gibraltárske spoločnosti, ktoré celkovo predstavovali maximálne 3 256 834 GBP (222 169 GBP z hľadiska ušlej dane) (čo zodpovedá 0,2 % z celkovej sumy medzipodnikových úverov), využívali úroky z domácich zdrojov.
- (100) Z týchto údajov vyplýva, že opatrenie výrazne uprednostňuje spoločnosti patriace do nadnárodných skupín, ktoré sú poverené určitými funkciami (poskytovanie úverov v rámci skupiny a/alebo práva používať práva duševného vlastníctva). Opatrenie bolo výhodné najmä pre: i) malý počet nadnárodných spoločností, z ktorých väčšina je súčasťou veľkých nadnárodných skupín pôsobiacich na celom svete (prijímajúcich licenčné poplatky), a ii) spoločnosti, ktoré sú súčasťou nadnárodných skupín a poskytujú úvery zahraničným spoločnostiam, ktoré sú súčasťou ich skupiny. Vzhľadom na cieľ ITA 2010 (najmä na zdanenie príjmov, ktoré vznikajú alebo majú pôvod na Gibraltári) sa tieto spoločnosti nachádzajú v podobnej právnej a skutkovej situácii ako všetky ostatné gibraltárske spoločnosti, ktoré vytvárajú príjmy vznikajúce alebo majúce pôvod na Gibraltári (alebo vykonávajú činnosti vyžadujúce povolenie podľa gibraltárskeho práva, ako je napríklad bankovníctvo, poistenie alebo hazardné hry).
- (101) Spojené kráľovstvo a orgány Gibraltáru sa domnievajú, že oslobodenie predstavuje všeobecné opatrenie, ktoré sa vzťahuje na všetky spoločnosti v podobnej situácii bez ohľadu na sektor. Ďalej poukazujú na to, že skutočnosť, že je možné identifikovať niektoré spoločnosti, ktoré využívajú daňové pravidlá viac ako iné, neznamená, že toto pravidlo je samo osebe selektívne. Toto pravidlo by bolo selektívne len vtedy, ak by bolo automaticky pravdepodobné, že z neho bude mať prospech identifikovateľná kategória spoločností. Podľa názoru Spojeného kráľovstva a orgánov Gibraltáru to nie je prípad tohto opatrenia, keďže na Gibraltári neexistujú žiadne iné spoločnosti v podobnej skutkovej alebo právnej situácii, na ktoré sa oslobodenie nevzťahovalo.
- (102) Komisia sa domnieva, že tvrdenie Spojeného kráľovstva, podľa ktorého sa opatrenie *prima facie* uplatňuje na všetky spoločnosti bez ohľadu na ich odvetvie alebo činnosť, nie je relevantné na účely posúdenia selektívnosti. Z ustálenej judikatúry vyplýva, že skutočnosť, že predmetného vnútroštátneho opatrenia sa môže domáhať veľké množstvo podnikov alebo že tieto podniky patria k rôznym hospodárskym odvetviám, nestačí na spochybnenie selektívnej povahy tohto opatrenia ⁽⁵²⁾.

⁽⁵⁰⁾ Pozri rozhodnutie Komisie zo 16. októbra 2013 o štátnej pomoci, vec SA.34914 (2013/C) (ex 2013/NN) – Gibraltar Corporate Income Tax Regime (režim daní z príjmu právnických osôb na Gibraltári) (Ú. v. EÚ C 348, 18.11.2013, s. 189).

⁽⁵¹⁾ Z dôvodov uvedených v oddiele 8.3.1.2. analýza spoločností, ktoré majú príjem z licenčných poplatkov, zahŕňa päť gibraltárskych spoločností, ktorým boli udelené záväzné stanoviská ako súčasť 165 stanovísk patriacich do rozsahu rozšíreného konania, ktoré sa začalo v októbri 2014, a ktoré využívali príjem z licenčných poplatkov a úrokov prostredníctvom ich podielu na holandských partnerstvách.

⁽⁵²⁾ Pozri spojené veci C-20/15 P a C-21/15 P, World Duty Free Group, bod 80.

- (103) Opatrenie, ktoré rozlišuje medzi podnikmi, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný príslušným právnym režimom nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii, je *a priori* selektívne. V tomto prípade sa zistilo, že oslobodenie príjmov z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov od dane z príjmov právnických osôb prináša výhody najmä nadnárodným skupinám. Ako sa uvádza v odôvodnení 100, vzhľadom na cieľ referenčného daňového systému (ITA 2010), najmä zdanenie príjmov, ktoré vznikajú alebo majú pôvod na Gibraltári, sa nadnárodné skupiny nachádzajú v podobnej právnej a skutkovej situácii ako všetky ostatné gibraltárske spoločnosti vytvárajúce príjmy, ktoré vznikajú alebo majú pôvod na Gibraltári. Oslobodenie od dane z príjmov právnických osôb pre príjmy z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov je preto *prima facie* selektívne.
- (104) Okrem toho je potrebné poznamenať, že skutočnosť, že oslobodenie prináša výhody najmä nadnárodným skupinám, nie je náhodným dôsledkom režimu⁽⁵³⁾. Oslobodenie od dane v takej malej daňovej jurisdikcii, akou je Gibraltár, bez ohľadu na miesto, kde sa vykonávali činnosti v oblasti výskumu a vývoja, by, samozrejme, poskytlo viac možností medzinárodným skupinám, ktoré sú vzhľadom na svoju medzinárodnú štruktúru a veľkosť schopné ľahko presunúť nehmotný majetok a kapitál (a potom poskytnúť úvery a/alebo právo využívať práva duševného vlastníctva) v rámci skupiny. Tieto zistenia dostatočným spôsobom preukazujú, že opatrenie bolo určené na prilákanie alebo uprednostnenie spoločností v rámci skupiny, a najmä spoločností patriacich do nadnárodných skupín, ktoré sú poverené určitými funkciami (poskytovanie úverov v rámci skupiny a/alebo práva používať práva duševného vlastníctva). Na základe toho Komisia dospela k záveru, že opatrenie je *prima facie* selektívne, pretože jeho účinky, ktoré významne zvýhodňujú určitú kategóriu spoločností, sú nevyhnutným dôsledkom návrhu opatrenia.

7.1.3.3. Neexistencia odôvodnenia opatrenia

- (105) Opatrenie, ktoré je *prima facie* selektívne, môže byť odôvodnené povahou alebo všeobecnou štruktúrou daňového systému, ak vychádza priamo z jeho základných alebo hlavných zásad alebo je výsledkom vlastných mechanizmov nevyhnutných na jeho fungovanie a účinnosť. Môže to tak byť v prípade zásady neutrality, cieľa optimalizovať vymáhanie daňových dlhov alebo zvládnuteľnosti administratívnych aspektov.
- (106) Orgány Spojeného kráľovstva tvrdia, že oslobodenie je logickým dôsledkom zásady teritoriality, ktorá je založená na celi predchádzať dvojitému zdaneniu. V tejto súvislosti Komisia poznamenáva, že oslobodenie príjmov z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov zavedené v ITA 2010 nemožno považovať len za uplatňovanie zásady teritoriality. Ako sa už vysvetľuje v oddiele 7.1.3.2, treba poznamenať, že teritoriálny systém zdaňovania považuje príjmy z licenčných poplatkov prijaté gibraltárskou spoločnosťou za príjmy, ktoré vznikli alebo majú pôvod na Gibraltári. Pokiaľ ide o úroky, na určenie miesta činností, ktoré prinášajú príjmy, a teda aj existencie, či neexistencie, zdaniteľných príjmov, je potrebné posudzovať zásadu teritoriality podľa konkrétneho prípadu. Oslobodenie príjmov z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov zavedené v ITA 2010 preto nemožno považovať len za odraz uplatňovania zásady teritoriality.
- (107) Navyše argument, že uplatňovanie zásady teritoriality vychádza z potreby zamedziť dvojitému zdaneniu, neobstoí, pretože (zahraničný) platobný subjekt má vo všeobecnosti právo na odpočítanie úrokov alebo licenčných poplatkov na daňové účely⁽⁵⁴⁾. Okrem toho sú v rámci smernice Rady 2003/49/ES⁽⁵⁵⁾ o úrokoch a licenčných poplatkoch určité výplaty úrokov a licenčných poplatkov v rámci skupiny oslobodené od zrážkových daní (na úrovni zahraničného platobného subjektu) na základe vnútroštátnych pravidiel, ktorými sa transponuje uvedená smernica 2003/49/ES do vnútroštátneho práva. Z tohto dôvodu vzhľadom na obmedzené riziko dvojitého zdanenia je úplné a automatické opatrenie oslobodenia od dane neprimerané a zabránenie dvojitému zdaneniu nemožno považovať za prijateľné odôvodnenie.
- (108) Okrem toho orgány Spojeného kráľovstva v kontexte formálneho vyšetrovacieho konania tvrdili, že oslobodenie príjmov z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov je odôvodnené zvládnuteľnosťou administratívnych aspektov, keďže výnosy z dane by neboli dostatočné na odôvodnenie administratívneho zaťaženia pri presadzovaní zdaňovania príjmov z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov. V tejto súvislosti poznamenali, že úroky zahraničného pôvodu by sa v každom prípade oslobodili od bežnej gibraltárskej zásady teritoriality. Pokiaľ ide o úroky a licenčné poplatky z gibraltárskych zdrojov, považujú oslobodenie od dane za odôvodnené skutočnosťou, že náklady na výber by prekročili očakávané príjmy.

⁽⁵³⁾ Pozri spojené veci C-106/09 P a C-107/09 P, Komisia/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, ECLI:EU:C:2011:732, bod 106.

⁽⁵⁴⁾ V určitých situáciách môže byť v závislosti od platných daňových pravidiel odpočítateľnosť výplaty úrokov alebo licenčných poplatkov obmedzená na úrovni platobnej spoločnosti v dôsledku pravidiel obmedzenia úrokov, pravidiel transferového oceňovania alebo iných pravidiel proti zneužívaniu.

⁽⁵⁵⁾ Smernica Rady 2003/49/ES z 3. júna 2003 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov, naposledy zmenená smernicou Rady 2013/13/EÚ z 13. mája 2013 (Ú. v. EÚ L 157, 26.6.2003, s. 49).

- (109) Komisia vyzvala orgány Spojeného kráľovstva, aby konkrétnymi prvkami preukázali tvrdenie, že administratívne náklady na presadzovanie dane z príjmov právnických osôb pre príjmy z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov by prevýšili všetky výsledné výnosy. Orgány Spojeného kráľovstva však nepredložili žiadne konkrétne prvky na dokázanie svojho tvrdenia. Keďže neexistujú žiadne dôkazy, Komisia nemôže akceptovať tvrdenie, že oslobodenie príjmov z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov je odôvodnené zvládnutelnosťou administratívnych aspektov.

7.1.3.4. Záver o selektívnosti

- (110) Vzhľadom na úvahy uvedené v tomto oddiele sa Komisia domnieva, že opatrenie je selektívne, pretože výrazne uprednostňuje určitý súbor spoločností patriacich do nadnárodných skupín, ktorým boli zverené určité funkcie (poskytovanie úverov v rámci skupiny alebo právo používať práva duševného vlastníctva) v porovnaní s inými spoločnosťami, ktoré sa nachádzajú v podobnej skutkovej a právnej situácii vzhľadom na vlastný cieľ ITA 2010.

7.1.4. Potenciálne narušenie hospodárskej súťaže a vplyv na obchod v rámci Únie

- (111) Podľa článku 107 ods. 1 zmluvy na to, aby opatrenie predstavovalo štátnu pomoc, musí narušiť hospodársku súťaž alebo hroziť jej narušením a musí ovplyvniť obchodovanie v rámci Únie.
- (112) V priebehu vyšetrovania sa zistilo, že väčšina spoločností, ktoré využívali oslobodenie príjmov z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov, tvoria súčasť medzinárodných skupín spoločností pôsobiacich v odvetviach, v ktorých dochádza k obchodovaniu v rámci Únie ⁽⁵⁶⁾.
- (113) Aj keby sa gibraltárske spoločnosti, ktoré podliehajú oslobodeniu od dane, priamo na obchodovaní nezúčastňovali, Súdny dvor tvrdí, že keď sa pomoc poskytuje podniku, a tým posilňuje jeho postavenie v porovnaní s inými spoločnosťami, ktoré obchodujú v rámci Únie, opatrenie by sa malo považovať za opatrenie, ktoré ovplyvňuje obchod a narušá hospodársku súťaž ⁽⁵⁷⁾.
- (114) Okrem toho treba poznamenať, že oslobodenie od dane z príjmov právnických osôb v prípade príjmov z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov nesúvisí s nijakou špecifickou investíciou a jednoducho oslobodzuje príjemcov od nákladov, ktoré by za normálnych okolností museli znášať pri každodennom podnikaní. Ak sa teda zistí, že oslobodenie zahŕňa štátnu pomoc, zahŕňa to prevádzkovú pomoc. Je pravdepodobnejšie, že prevádzková pomoc naruší hospodársku súťaž alebo hrozí narušením hospodárskej súťaže, keďže nerieši konkrétne zlyhanie trhu a nie je časovo obmedzená.
- (115) Spojené kráľovstvo a orgány Gibraltáru takisto tvrdili, že akákoľvek pomoc vyplývajúca z oslobodenia v prípade licenčných poplatkov by bola *de minimis* a v súlade s nariadením (EÚ) č. 1407/2013 by nepatrila do pôsobnosti pravidiel štátnej pomoci. Vo veci formálneho vyšetrovania boli orgány Spojeného kráľovstva vyzvané, aby preukázali, že podmienky na to, aby opatrenie bolo považované za opatrenie *de minimis*, a teda nepatrilo do pôsobnosti pravidiel štátnej pomoci, boli splnené pre všetky dotknuté spoločnosti. Poskytnuté informácie sa však týkali len niekoľkých spoločností a orgány Spojeného kráľovstva nepodložili svoje tvrdenie, že podmienky *de minimis* boli splnené pre všetkých príjemcov pomoci. Komisia nemôže akceptovať argument, že oslobodenie od dane nezahŕňa žiadnu pomoc z toho dôvodu, že získaná výhoda je vždy *de minimis*.

⁽⁵⁶⁾ Spojené kráľovstvo uviedlo, že oslobodenie sa vo všeobecnosti vzťahuje na všetky odvetvia priemyslu, financií a obchodu a neuprednostňuje žiadne konkrétne odvetvie hospodárstva. Okrem toho, s osobitným zreteľom na oslobodenie v prípade licenčných poplatkov, Gibraltár uviedol, že spoločnosti, ktoré poberali licenčné poplatky počas trojročného obdobia, keď sa daňová povinnosť neuplatňovala, pôsobili v rôznych sektoroch ako maloobchod s potravinami, značkové oblečenie, hry a poistenie. Takéto odvetvia sú liberalizované, podliehajúce hospodárskej súťaži a zahŕňajú obchod v rámci Únie. Verejne dostupné informácie vo vzťahu k príjmom oslobodenia v prípade licenčných poplatkov takisto poukazujú na to, že prijímajúce spoločnosti sú súčasťou skupín pôsobiacich na trhoch Únie.

⁽⁵⁷⁾ Vec C-518/13, Eventech/The Parking Adjudicator, ECLI:EU:C:2015:9, bod 66; spojené veci c-197/11 a C-203/11, Libert a i., ECLI:EU:C:2013:288, bod 77; a C-128/16 P, Komisia/Lico Leasing SA a i., ECLI:EU:C:2018:591, bod 84.

- (116) V dôsledku toho Komisia zastáva názor, že opatrenie naruša hospodársku súťaž alebo hrozí narušením hospodárskej súťaže a má vplyv na obchod v rámci Únie.

7.1.5. Záver o existencii štátnej pomoci

- (117) Keďže sú splnené všetky podmienky stanovené v článku 107 ods. 1 zmluvy, Komisia dospela k záveru, že systém oslobodenia príjmov z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov od dane, ktorý existoval pred nadobudnutím účinnosti príslušných zmien vykonaných v roku 2013, predstavuje štátnu pomoc v zmysle tohto článku.

7.2. Povaha opatrenia ako novej pomoci

- (118) Podľa článku 1 písm. c) procedurálneho nariadenia je „nová pomoc“ každá pomoc, to znamená schémy pomoci a individuálna pomoc, ktorá nie je existujúcou pomocou vrátane úprav existujúcej pomoci. „Existujúca pomoc“ sa vzťahuje na schválenú pomoc alebo pomoc, ktorá sa považuje za schválenú, ako sa uvádza v článku 1 písm. d) procedurálneho nariadenia.
- (119) Orgány Spojeného kráľovstva a Gibraltár tvrdia, že ak by oslobodenie úrokov zo zahraničných zdrojov predstavovalo štátnu pomoc, bolo by existujúcou pomocou, keďže štatút takýchto úrokov v rámci oslobodenia zostal *de facto* rovnaký ako v predchádzajúcom právnom predpise z roku 1952 (v dôsledku zásady teritoriality).
- (120) V tejto súvislosti Komisia poznamenáva, že v rámci teritoriálneho daňového systému by bolo potrebné vykonať individuálne posúdenie príjmov z úrokov, aby sa určilo, či v rámci neho existuje zdaniteľný príjem. To by nevedlo k automatickému oslobodeniu príslušných príjmov. Oslobodenie príjmov z pasívnych úrokov (pred 1. júlom 2013), ktoré sa zaviedlo v rámci ITA 2010, sa teda podstatne líši od daňového zaobchádzania s príjmami z pasívnych úrokov pred ITA 2010 a nemožno ho považovať za oslobodenie, ktoré by malo rovnaký účinok ako uplatňovanie zásady teritoriality.
- (121) Okrem toho, ak by zásada teritoriality mala za následok účinné oslobodenie úrokov zo zahraničných zdrojov, nestačilo by to na stanovenie povahy opatrenia „existujúcej pomoci“, keďže predchádzajúce oslobodenie sa neobmedzovalo na príjmy z úrokov zo zahraničných zdrojov (týkalo sa úrokov zo zahraničných, ako aj domácich zdrojov). Akékoľvek možné odôvodnenie oslobodenia (a jeho súlad so zásadou teritoriality) musí byť založené na odôvodnení, že sa vzťahuje na všetky príjmy z úrokov, a nielen na ich osobitnú časť (úroky zo zahraničných zdrojov).

7.3. Zlučiteľnosť pomoci s vnútorným trhom

- (122) Štátna pomoc sa považuje za zlučiteľnú s vnútorným trhom, ak patrí do niektorej z kategórií uvedených v článku 107 ods. 2 zmluvy ⁽⁵⁸⁾, a môže sa považovať za zlučiteľnú s medzinárodným trhom, ak patrí do ktorejkoľvek z kategórií uvedených v článku 107 ods. 3 zmluvy ⁽⁵⁹⁾. Úlohou členského štátu, ktorý poskytuje pomoc, je však zabezpečiť zlučiteľnosť štátnej pomoci, ktorú poskytuje, s vnútorným trhom podľa článku 107 ods. 2 alebo 3 zmluvy ⁽⁶⁰⁾.
- (123) Komisia poznamenáva, že orgány Spojeného kráľovstva neposkytli žiadne argumenty prečo by sa oslobodenie od dane z príjmov právnických osôb v prípade príjmov z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov malo považovať za zlučiteľné s vnútorným trhom. Konkrétne sa Spojené kráľovstvo nevyjadrilo k pochybnostiam vyjadreným v prvom rozhodnutí o začatí konania, pokiaľ ide o zlučiteľnosť opatrenia.

⁽⁵⁸⁾ Výnimky stanovené v článku 107 ods. 2 zmluvy sa týkajú: a) pomoci sociálneho charakteru poskytovanej jednotlivým spotrebiteľom; b) pomoci určenej na odstránenie škôd vzniknutých v dôsledku prírodných katastrof alebo iných mimoriadnych udalostí a c) pomoci poskytovanej niektorým regiónom Nemeckej spolkovej republiky.

⁽⁵⁹⁾ Výnimky stanovené v článku 107 ods. 3 zmluvy sa týkajú: a) pomoci na podporu rozvoja určitých oblastí; b) pomoci pre určité projekty spoločného európskeho záujmu alebo na nápravu vážnej poruchy fungovania v hospodárstve členského štátu; c) pomoci na rozvoj určitých hospodárskych činností alebo oblastí; d) pomoci na podporu kultúry a zachovania kultúrneho dedičstva a e) pomoci vymedzenej rozhodnutím Rady.

⁽⁶⁰⁾ Vec T-68/03, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Komisia, ECLI:EU:T:2007:253, bod 34.

- (124) Samotná Komisia nezistila žiadne možné dôvody zlučiteľnosti a domnieva sa, že sa neuplatňuje ani jedna z výnimiek uvedených v článku 107 ods. 2 alebo 3 zmluvy, keďže sa nezdá, že by sa opatrenie zameriavalo na dosiahnutie akéhokoľvek cieľa uvedeného v týchto ustanoveniach. Okrem toho, keďže oslobodenie od dane z príjmov právnických osôb v prípade príjmov z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov nesúvisí so žiadnou špecifickou investíciou a jednoducho oslobodzuje príjemcov od nákladov, ktoré by za normálnych okolností museli znášať pri každodennom podnikaní, považuje sa za oslobodenie, ktoré zahŕňa prevádzkovú pomoc. Táto pomoc sa vo všeobecnosti nemôže považovať za zlučiteľnú s vnútorným trhom v zmysle článku 107 ods. 3 zmluvy, keďže nepodnecuje rozvoj určitých činností alebo určitých hospodárskych oblastí. Navyše daňové zvýhodnenia v tomto prípade nie sú časovo obmedzené, klesajúce alebo primerané tomu, čo je potrebné na nápravu konkrétneho trhového zlyhania alebo na splnenie akéhokoľvek cieľa všeobecného záujmu v príslušných oblastiach. V dôsledku toho sa opatrenie nemôže považovať za zlučiteľné s vnútorným trhom v súlade s článkom 107 ods. 2 alebo 3 zmluvy.

8. POSÚDENIE PRAXE VYDÁVANIA ZÁVÄZNÝCH STANOVÍSK NA GIBRALTÁRI

- (125) Na úvod treba spresniť, že by sa malo pripomenúť, že „v prípade neexistencie právnej úpravy Únie v tejto oblasti spadá určenie zdaniteľného základu a rozloženie daňového zaťaženia jednotlivých faktorov výroby a jednotlivých hospodárskych sektorov nepochybne do právomoci členských štátov alebo entít pôsobiach na nižšej ako štátnej úrovni, ktoré majú daňovú autonómiu“⁽⁶¹⁾. V súlade s ustálenou judikatúrou zároveň „výkon vyhradených právomocí nemôže umožniť jednostranné prijatie opatrení zakázaných zmluvou“⁽⁶²⁾.
- (126) Komisia najmä nespochybňuje poskytnutie záväzných stanovísk daňovými správami členských štátov. Uznáva dôležitosť predbežných stanovísk ako nástroja na poskytnutie právnej istoty daňovníkom. Za predpokladu, že záväzné stanoviská neposkytujú selektívnu výhodu osobitným hospodárskym subjektom, nevyvolávajú pochybnosti podľa právnych predpisov Únie o štátnej pomoci⁽⁶³⁾.
- (127) Ak sa však záväzným stanoviskom podporí výsledok, ktorý spoľahlivým spôsobom neodzrkadľuje výsledok zvyčajného uplatňovania všeobecného daňového systému, takéto záväzné stanovisko môže poskytovať selektívnu výhodu subjektom, na ktoré sa vzťahuje, pokiaľ takéto selektívne zaobchádzanie vedie k zníženiu daňových záväzkov príslušného subjektu v členskom štáte v porovnaní so spoločnosťami, ktoré sú v podobnej skutkovej a právnej situácii⁽⁶⁴⁾.

8.1. Úvod

- (128) V rozhodnutí o rozšírení konania Komisia v súvislosti so 165 záväznými stanoviskami, ktoré poskytli gibraltárske daňové orgány od januára 2011 do augusta 2013, predbežne dospela k záveru, že záväzné stanoviská boli materiálne selektívne, keďže gibraltárske daňové orgány sa vo všeobecnosti v rámci vykonávania svojej diskrečnej právomoci zdržali riadneho posúdenia daňových povinností spoločností. Komisia takisto zastávala predbežný názor, že daňové orgány Gibraltáru v niektorých prípadoch vydali záväzné stanoviská, ktoré boli v rozpore s platnými daňovými ustanoveniami⁽⁶⁵⁾.
- (129) Komisia sa predbežne domnievala, že udelením takýchto záväzných stanovísk len určitým nadnárodným spoločnostiam, na rozdiel od iných, čisto domácich spoločností, ktoré nepožadujú záväzné stanovisko, daňové orgány zaobchádzali rozdielne so spoločnosťami, ktoré sa nachádzali v podobnej právnej a skutkovej situácii. Zistilo sa teda, že opatrenia sú *prima facie* selektívne. Komisia ďalej nezistila žiadne prijateľné odôvodnenie vyplývajúce z povahy alebo všeobecnej schémy ITA 2010.

⁽⁶¹⁾ Pozri spojené veci C-236/16 a C-237/16, ANGED/Disputacion de Aragon, ECLI:EU:C:2018:291 bod 38, spojené veci C-106/09 P a C-107/09 P, Komisia/Government of Gibraltar, ECLI:EU:C:2011:732, bod 97.

⁽⁶²⁾ Pozri spojené veci 6/69 a 11/69, Komisia/Francúzsko, ECLI:EU:C:1969:68, bod 17 a vec 173/73, Taliansko/Komisia, ECLI:EU:C:1974:71, bod 13. Pozri spojené veci C-182/03 and C-217/03, Belgium and Forum 187 ASBL/Komisia, ECLI:EU:C:2006:416, bod 81; spojené veci C-106/09 P a C-107/09 P, Komisia/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, ECLI:EU:C:2011:732; vec C-417/10, 3M Italia, ECLI:EU:C:2012:184, bod. 25, a uznesenie vo veci C-529/10, Safilo, ECLI:EU:C:2012:188, bod 18; pozri aj vec T-538/11, Belgicko/Komisia, ECLI:EU:T:2015:188, bod 66.

⁽⁶³⁾ Pozri Interný pracovný dokument GR pre hospodársku súťaž o štátnej pomoci a záväzných stanoviskách, odsek 5, http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/working_paper_tax_rulings.pdf.

⁽⁶⁴⁾ Pozri oznámenie Komisie o pojme štátna pomoc („oznámenie o pojme štátna pomoc“), Ú. v. EÚ C 262, 19.7.2016, s. 1, bod 170.

⁽⁶⁵⁾ Tieto pochybnosti sú podrobne uvedené v odôvodnení 32 uvedeného rozhodnutia.

- (130) V rámci formálneho vyšetrovania Komisia analyzovala príslušnú dokumentáciu, ktorú poskytli orgány Spojeného kráľovstva v súvislosti so 165 stanoviskami, ktoré patria do rozsahu vyšetrovania, s cieľom určiť akékoľvek prípadné diskrečné postupy, nesprávne uplatňovanie pravidiel alebo neexistenciu riadnych kontrol, pokiaľ ide o to, kde sa činnosti účinne vykonávali. Dokumentácia, ktorú Komisia posúdila, zahŕňala:

1. samotných 165 stanovísk a žiadostí o tieto stanoviská;
2. správy o audite *ex post* vykonanom orgánmi Gibraltáru v roku 2015 vo vzťahu ku všetkým príjmom 165 stanovísk. Takéto audity (alebo preskúmania) boli vykonané s cieľom posúdiť, či sa nesprávne uplatňovalo niektoré z ustanovení ITA 2010. Auditorské správy zahŕňajú základné informácie o príslušných spoločnostiach a o ich činnostiach, ako aj možné zmeny v ich organizácii, činnostiach a funkciách, ku ktorým došlo od poskytnutia stanoviska, ako aj niektoré faktické informácie o činnostiach spoločností a právne posúdenie toho, či boli spoločnosti a/alebo činnosti zdaňované v súlade s ITA 2010. Hlavnou otázkou, ktorá sa auditmi posudzovala, bolo, či všetky príjmy získané z činností spĺňali podmienky na to, aby sa považovali za príjmy, ktoré vznikli alebo majú pôvod na Gibraltári. Audity sa opierali o rozsiahle preskúmanie všetkých dokumentov predložených auditovanými spoločnosťami, odpovede na dotazníky, návštevy na mieste a stretnutia so spoločnosťami alebo ich zástupcami. Poskytli sa dokonca aj podrobnejšie finančné informácie týkajúce sa 25 spoločností vrátane finančných účtov a v prípade niektorých z nich aj kópie ich daňových priznaní;
3. faktické informácie o všetkých 165 spoločnostiach na účely posúdenia toho, či tvrdenie, že tieto spoločnosti nevykonávajú činnosti na Gibraltári, je dostatočne odôvodnené vrátane informácií o počte zamestnancov a riaditeľov, osobných výdavkoch, nákladoch na amortizáciu, iných prevádzkových nákladoch súvisiacich s gibraltárskymi prevádzkami a o prevádzkových nákladoch, ktoré nesúvisia s činnosťami na Gibraltári.

- (131) Analýza týchto informácií umožnila Komisii posúdiť, či príslušné spoločnosti vytvorili príjem zdaniteľný na Gibraltári v súlade s teritoriálnym daňovým systémom a/alebo či bolo akékoľvek záväzné stanovisko poskytnuté alebo vykonané spôsobom, ktorý bol v rozpore s platnými daňovými ustanoveniami.

8.2. Bezproblémové záväzné stanoviská

- (132) Vo veľkej väčšine prípadov (160 zo 165 vyšetrovaných rozhodnutí) táto analýza nepreukázala, že by záväzné stanoviská boli udelené spôsobom, ktorý je v rozpore s platnými všeobecnými daňovými pravidlami. Vo väčšine prípadov príjmy vytvorené príslušnými spoločnosťami nespĺňali územné požiadavky na zdanenie na Gibraltári. Auditorské správy a ostatné dokumenty poskytnuté orgánmi Spojeného kráľovstva preukázali, že činnosti spoločností na Gibraltári boli obmedzené a vo všeobecnosti nemohli viesť daňové orgány k záveru, že činnosti vytvárajúce príjmy sa na Gibraltári skutočne uskutočnili. Inými slovami, existovali dostatočné dôkazy o tom, že činnosti, ktoré viedli k zisku, sa neuskutočnili na Gibraltári. Viaceré stanoviská potvrdili nezdaňovanie pasívnych úrokov, licenčných poplatkov a/alebo dividend, čo bolo v súlade s platnými daňovými ustanoveniami, keďže v čase poskytnutia záväzných stanovísk príslušné daňové ustanovenia nestanovovali zdanenie príjmov z licenčných poplatkov a pasívnych úrokov. Ako sa uvádza v odôvodneniach 145 až 147, vo vzťahu k ostatným prípadom boli poskytnuté primerané odôvodnenia. Uvedené závery sú ilustrované nasledujúcimi príkladmi, ktoré odrážajú rôzne kategórie podnikateľskej činnosti (na ktoré sa vzťahuje 165 záväzných stanovísk), ktoré sú uvedené v rozhodnutí o rozšírení konania ⁽⁶⁰⁾.

- (133) Prvý príklad sa týka stanoviska poskytnutého spoločnosti poskytujúcej manažérske a poradenské služby hotelom a kasínam v Afrike. V auditorskej správe sa dospelo k záveru, že služby boli poskytované v Afrike prostredníctvom zamestnancov spoločnosti v Afrike. Pri audite sa zistilo, že spoločnosť nevykonala nijaké obchodné činnosti na Gibraltári alebo z Gibraltáru. Činnosť spoločnosti na Gibraltári bola obmedzená na základnú administratívnu podporu poskytovanú jedným zamestnancom v úlohe správneho tajomníka bez toho, aby sa na Gibraltári vykonávala akákoľvek významná činnosť. Takéto základné sekretárske povinnosti sa nepovažovali za činnosti vytvárajúce príjmy na Gibraltári. Potvrdila to návšteva na mieste v priestoroch spoločnosti na Gibraltári, počas ktorej sa zistilo, že pozostávajú z kancelárskeho zariadenia, ktoré je určené výlučne na organizáciu

⁽⁶⁰⁾ Pozri najmä odôvodnenie 53 rozhodnutia o rozšírení konania.

zasadnutí správnej rady. Sledovanie týchto priestorov daňovými orgánmi v iných dňoch ukázalo, že priestory sa nepoužívali na žiadne iné účely. Na základe toho sa v správe dospelo k záveru, že spoločnosť bola mimo rozsahu zdanenia na Gibraltári z toho dôvodu, že na Gibraltári nevznikli ani nemali pôvod nijaké príjmy (pretože spoločnosť na Gibraltári nevykonávala žiadne činnosti vytvárajúce príjmy).

- (134) V druhom príklade sa záväzné stanovisko vydalo spoločnosti poskytujúcej služby sprostredkovania lodnej dopravy zákazníkom v mene vlastníkov lodí. Pri audite sa potvrdilo, že služby boli vykonávané na rôznych miestach alebo z rôznych miest skupiny v Londýne, Singapure, Austrálii alebo Monaku bez vykonávania akýchkoľvek činností vytvárajúcich príjmy na Gibraltári. Pri audite sa nenašli nijaké dôkazy, ktoré by naznačovali, že spoločnosť vykonávala akúkoľvek činnosť na Gibraltári. Na základe toho sa v auditorskej správe usúdilo, že spoločnosť nemala na Gibraltári nijakú prítomnosť ani stálu prevádzku okrem svojho servera. V správe sa teda dospelo k záveru, že spoločnosť bola mimo rozsahu zdanenia na Gibraltári z toho dôvodu, že na Gibraltári nevznikli ani nemali pôvod žiadne príjmy (pretože spoločnosť na Gibraltári nevykonávala žiadne činnosti vytvárajúce príjmy).
- (135) Tretí príklad sa týka stanoviska poskytnutého spoločnosti poskytujúcej administratívne a podporné služby pridruženej luxemburskej spoločnosti. Tieto služby vykonávali dvaja jej riaditelia rezidenti na Gibraltári. Spoločnosť takisto poskytovala úvery rôznym spoločnostiam v skupine, ktoré sa nachádzali najmä v Holandsku. Zabezpečenie a kolaterál týchto úverov sa uskutočňovali mimo Gibraltáru⁽⁶⁷⁾. Pri vyšetrovaní preskúmaní vykonanom v roku 2015 sa dospelo k záveru, že spoločnosť bola na Gibraltári fyzicky prítomná prostredníctvom služieb profesionálneho riadenia vykonávaných jej riaditeľmi rezidentmi, ktorí prijímajú manažérske rozhodnutia. Do 30. júna 2013 boli spoločnosti zdanené príjmy vytvorené len prostredníctvom administratívnych a podporných služieb, keďže úrok z medzipodnikového úveru nebol na Gibraltári zdaniteľný⁽⁶⁸⁾ (v súlade s oslobodením pasívnych úrokov podľa ITA 2010). Od 1. júla 2013 je spoločnosť povinná platiť aj daň z príjmov z úrokov (trieda 1A, tabuľka C prílohy 1 k ITA 2010) v dôsledku zmeny, ktorou sa zaviedli úroky medzipodnikových úverov do rozsahu zdanenia podľa ITA 2010. Spoločnosť bola od 1. júla 2013 plne regulovaná na všetky účely zdaňovania na Gibraltári.
- (136) Vo štvrtom príklade sa stanovisko poskytlo spoločnosti, ktorá na základe dohody o spoločnom podniku uzatvorila zmluvu s tretími stranami zriadenými mimo Gibraltáru o poskytovaní reklamných, marketingových a propagačných služieb v súvislosti s hazardnými hrami poskytovanými online vrátane uznania a rozvoja značky. Spoločnosť získala časť výnosov vytvorených z prevádzky hazardných hier na diaľku, ktorú na Malte poskytuje protistrana dohody o založení spoločného podniku. Z preskúmania, ktoré zahŕňalo návštevu na mieste a osobitné vyšetrovanie vykonané gibraltárskymi daňovými úradníkmi v rámci gibraltárskeho finančného sektora, bankovníctva a kancelárskych priestorov na Gibraltári, vyplynulo, že spoločnosť nebola na Gibraltári fyzicky prítomná a nemala ani stálu prevádzku a že jej riaditelia nevykonávali na Gibraltári ani z Gibraltáru činnosti vytvárajúce príjmy. Na základe toho sa v správe dospelo k záveru, že spoločnosť bola mimo rozsahu zdanenia z toho dôvodu, že na Gibraltári nevznikli ani nemali pôvod žiadne príjmy. Stanovisko bolo zrušené gibraltárskymi daňovými orgánmi 17. júla 2015, pretože zástupcovia spoločnosti na stretnutí na mieste potvrdili, že už so spoločnosťou nemajú vzťah.
- (137) V piatom príklade bolo záväzné stanovisko poskytnuté spoločnosti pôsobiacej v oblasti obstarávania ropných výrobkov priamo z rafinérií v Ázii a následného uskladnenia, prepravy a dodania týchto výrobkov zo skladových terminálov spoločnosti nachádzajúcich sa v Ázii zákazníkom v Taliansku, Grécku, Izraeli a Turecku. Z preskúmania vyplynulo, že spoločnosť nebola na Gibraltári fyzicky prítomná a nemala ani stálu prevádzku a že jej jediný riaditeľ na Gibraltári alebo z Gibraltáru nevykonával činnosti vytvárajúce príjmy. Pri preskúmaní sa takisto zistilo, že obchodná činnosť bola vykonávaná v rôznych geografických oblastiach prostredníctvom kancelárií nachádzajúcich sa v Hongkongu, Spojenom kráľovstve, Dubaji, Ománe a Afganistane, ako to dokazujú webové sídla skupiny, do ktorej spoločnosť patrí. Na základe toho sa pri preskúmaní dospelo k záveru, že spoločnosť bola mimo rozsahu zdanenia podľa článku 11 ITA 2010 z toho dôvodu, že na Gibraltári nevznikli ani nemali pôvod žiadne príjmy.
- (138) V šiestom príklade sa stanovisko poskytlo spoločnosti, ktorá vykonáva obchod s nefarmaceutickými medicínskymi výrobkami a výrobkami súvisiacimi so zdravím medzi Južnou Kóreou a Nemeckom. Pri audite sa zistilo, že manažérske a obchodné rozhodnutia boli zadané externe, a to osobe s trvalým pobytom v Namíbií. Pri audite sa takisto ukázalo, že jediný riaditeľ spoločnosti s bydliskom na Gibraltári poskytoval spoločnosti všeobecné poradenské služby a nebol aktívne zapojený do každodenných obchodných činností spoločnosti. Na

⁽⁶⁷⁾ Zdroj príjmov a umiestnenie zabezpečenia sú osobitne dôležité na určenie toho, či príjmy z úrokov vznikajú alebo majú pôvod na Gibraltári (uplatnenie pravidla „miesta poskytnutia úveru“).

⁽⁶⁸⁾ V prípade neexistencie oslobodenia príjmov z pasívnych úrokov podľa ITA 2010 by príjmy podliehali zásade teritoriality, a teda aj pravidlu „miesta poskytnutia úveru“. Vzhľadom na zahraničný zdroj úrokov a umiestnenie zabezpečenia úveru by sa s najväčšou pravdepodobnosťou príjmy z úrokov považovali za príjmy, ktoré vznikajú alebo majú pôvod mimo Gibraltáru.

základe návštevy na mieste, stretnutia so spoločnosťou, odpovedí na ďalšie písomné otázky a systematických kontrol vykonávaných na webe nebola zistená žiadna fyzická prítomnosť na Gibraltári. Pri revíznom preskúmaní sa zistilo, že spoločnosť na Gibraltári ani z Gibraltáru neposkytla službu, a preto sa dospelo k záveru, že spoločnosť nemá žiadne zdroje príjmov, ktoré vznikajú alebo majú pôvod na Gibraltári.

- (139) V siedmom prípade sa spoločnosť zaoberala prevádzkou internetových hier cez webové sídlo. Príjmy spoločnosti zahŕňali poplatky prijaté od koncových používateľov za nezákladné funkcie a práva, provízie získané zo stávkovania na základe licencie pre poskytovateľov tretích strán a predaj súvisiacich herných produktov. Analýzou dostupných informácií sa ukázalo, že do 1. januára 2014 sa všetky činnosti uskutočňovali mimo Gibraltáru. Konkrétne vývoj softvéru vykonávala dcérska spoločnosť spoločnosti v inom členskom štáte, zatiaľ čo hostiteľský server bol umiestnený vo Švajčiarsku. Funkciu služby zákazníkom vykonávali traja externisti v inom členskom štáte a v tretej krajine. Poplatky za predplatné boli spracované v Holandsku. V tejto súvislosti sa v rámci vyšetrovania zistilo, že spoločnosť nepodliehala dani z príjmov vytvorených do 1. januára 2014 ⁽⁶⁹⁾. Od 2. januára 2014 je spoločnosť na Gibraltári fyzicky prítomná a má príjmy, ktoré vznikajú a majú pôvod na Gibraltári, podáva úplné a kompletne priznania svojich príjmov a je úplne regularizovaná na všetky daňové účely na Gibraltári. Záväzný stanovisko bolo zrušené v januári 2014.
- (140) V ôsmom prípade sa pri audite potvrdilo, že spoločnosť obchodovala s poľnohospodárskymi chemikáliami z Maďarska, Belgicka a Izraela určenými zákazníkom v bývalej Juhoslovanskej republike Macedónsko, Bosne a Hercegovine a na Slovensku. Po preskúmaní všetkých dokumentov, ktoré spoločnosť predložila, ako aj ďalších informácií, ktoré spoločnosť poskytla písomne a v súvislosti so stretnutím so zástupcami spoločnosti (a na základe ďalších vyšetrovacích funkcií), sa pri audite zistilo, že na Gibraltári sa neuskutočnili nijaké činnosti vytvárajúce príjem (ani sa na Gibraltári alebo z neho neposkytovali žiadne služby a nevykonávali sa žiadne činnosti), a preto sa dospelo k záveru, že spoločnosť bola mimo rozsahu zdanenia podľa článku 11 ITA 2010.
- (141) Deviaty a posledný príklad sa týka stanoviska vydaného spoločnosti, ktorá prenajíma luxusnú jachtu (registrovanú v Spojenom kráľovstve) na Britských Panenských ostrovoch. Podnik mal webové sídlo, ktoré preukazovalo, že prenájom prebiehal v Karibiku. Pri preskúmaní daňových orgánov na Gibraltári sa ukázalo, že spoločnosť nevykonávala na Gibraltári žiadny obchod a nebola na Gibraltári fyzicky prítomná ani tam nemala stále sídlo. Dospelo sa preto k záveru, že nevykonáva žiadne činnosti vytvárajúce príjmy, pre ktoré by mala byť táto spoločnosť zdanená podľa zásady teritoriality. Stanovisko zaniklo v októbri 2015, keďže spoločnosť bola tajomníkom obchodného registra vylúčená z obchodného registra na Gibraltári.
- (142) Týchto deväť príkladov je len na ilustráciu. Komisia posúdila dostupné informácie a dokumenty v súvislosti so všetkými 160 stanoviskami, aby sa uistila, že stanoviská boli poskytnuté v súlade s platnými daňovými pravidlami na Gibraltári a že činnosti vykonávané príslušnými spoločnosťami spravodlivo odrážajú činnosti opísané v žiadosti o záväzný stanovisko.
- (143) Z týchto 160 záväzných stanovísk 98 skutočne súviselo so zásadou teritoriality (a na základe prieskumov vykonaných gibraltárskymi daňovými orgánmi sa zistilo, že na Gibraltári sa nevykonávali žiadne činnosti vytvárajúce príjmy). V dôsledku toho príjmy vytvorené dotknutými spoločnosťami v nijakom prípade nepatrili do pôsobnosti teritoriálneho systému zdaňovania na Gibraltári.
- (144) V 34 prípadoch príjemcovia dostávali pasívny úrok, licenčné poplatky a/alebo dividendy ⁽⁷⁰⁾ a zdá sa, že buď bola ich situácia regularizovaná, alebo došlo k ukončeniu ich činností po zmene zákona z roku 2013. V prípade, že je daňové zaobchádzanie s týmito spoločnosťami výsledkom vykonávania schémy pomoci preskúmanej v článku 7 tohto rozhodnutia, sa však Komisia odvoláva na tento článok. Akákoľvek pomoc poskytnutá na základe týchto stanovísk (počas obdobia pred nadobudnutím účinnosti zmien zákona z roku 2013) sa podľa toho v normatívnej časti tohto rozhodnutia považuje za súčasť schémy pomoci uvedenej v článku 7.

⁽⁶⁹⁾ Podanie Spojeného kráľovstva z 21. februára 2018.

⁽⁷⁰⁾ Rozhodnutia týkajúce sa zdaňovania takýchto príjmov patria potenciálne do rozsahu vyšetrovacieho konania vo vzťahu k oslobodeniu príjmov z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov (najmä pokiaľ ide o príjmy z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov vytvorené, v uvedenom poradí, pred 1. júlom 2013 a 1. januárom 2014) a akákoľvek úslá daň v dôsledku oslobodenia takéhoto príjmu môže byť predmetom vymáhania v súlade s článkom 10 tohto rozhodnutia. Týchto 34 stanovísk sa uvádza v prílohe ako stanoviská č. 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 a 158.

- (145) V 19 prípadoch spoločnosť buď nebola zapísaná, alebo sa činnosti uvedené v záväzných stanoviskách neuskutočnili, alebo išlo o spiacu spoločnosť. V týchto prípadoch teda nebolo čo zdaňovať a bez ohľadu na postoj daňových orgánov by stanoviská nemali mať za následok poskytnutie akejkoľvek výhody dotknutým spoločnostiam.
- (146) V ďalších štyroch prípadoch sa v stanoviskách dospelo k záveru, že príslušné príjmy, ktoré vznikli a mali pôvod na Gibraltár, boli zdaniťelné v súlade s článkom 11 ITA 2010. V tejto súvislosti je potrebné poznamenať, že v takýchto prípadoch sa v audítorských správach gibraltárskych daňových orgánov zdôraznilo, že záväzné stanoviská boli zrušené v dôsledku legislatívnych alebo materiálnych zmien. Takisto sa zdá, že zrušenia neboli výsledkom auditov vykonaných v roku 2015, ale predchádzajúcich preskúmaní, napr. keď nadobudli účinnosť zmeny z roku 2013, pokiaľ ide o príjmy z úrokov a licenčných poplatkov. Inými slovami, v týchto štyroch prípadoch príslušné spoločnosti podliehali z hľadiska ich príjmov, ktoré vznikli alebo mali pôvod na Gibraltári, zdaneniu.
- (147) Zvyšných päť stanovísk sa týka otázok týkajúcich sa dane z príjmov fyzických osôb, ako je zdanenie zamestnancov. Tieto stanoviská neovplyvňujú úroveň zdaňovania príslušných spoločností, a preto nepatria do rozsahu zdaňovania príjmov právnických osôb.
- (148) V tabuľke v prílohe sa uvádza prehľad zistení Komisie týkajúcich sa 160 bezproblémových záväzných stanovísk s odkazom na kategórie opísané v tomto článku. Ukazuje sa, že nebol zistený nijaký prípad, keď by bolo niektoré zo stanovísk v rozpore s bežným uplatňovaním gibraltárskeho daňového systému ⁽⁷¹⁾.
- (149) V dôsledku toho, aj keby sa zistilo, že gibraltárske orgány vydali 160 záväzných stanovísk bez toho, aby dodržali akýkoľvek určený postup alebo bez vykonania akejkoľvek vecnej analýzy v čase poskytnutia stanovísk, nemalo by to žiadny praktický vplyv a nebolo by to viedlo k poskytnutiu akejkoľvek výhody, keďže činnosti (alebo neexistencia činnosti) dotknutých spoločností nevytvárali zdaniťelný príjem v súlade s pravidlami dane z príjmov na Gibraltári ⁽⁷²⁾.
- (150) Preto po dôkladnom preskúmaní dôkazov poskytnutých orgánmi Spojeného kráľovstva Komisia dospela k záveru, že 160 záväzných stanovísk spoľahlivo odrážalo to, čo by vyplývalo z obvyklého uplatňovania bežného gibraltárskeho daňového systému bez toho, aby to znamenalo nesprávne uplatňovanie právneho predpisu alebo iný náznak existencie štátnej pomoci. Z toho vyplýva, že poskytovanie a vykonávanie takýchto stanovísk nevyvoláva nijaké pochybnosti, pokiaľ ide o štátnu pomoc ⁽⁷³⁾.

8.3. Dotknuté záväzné stanoviská

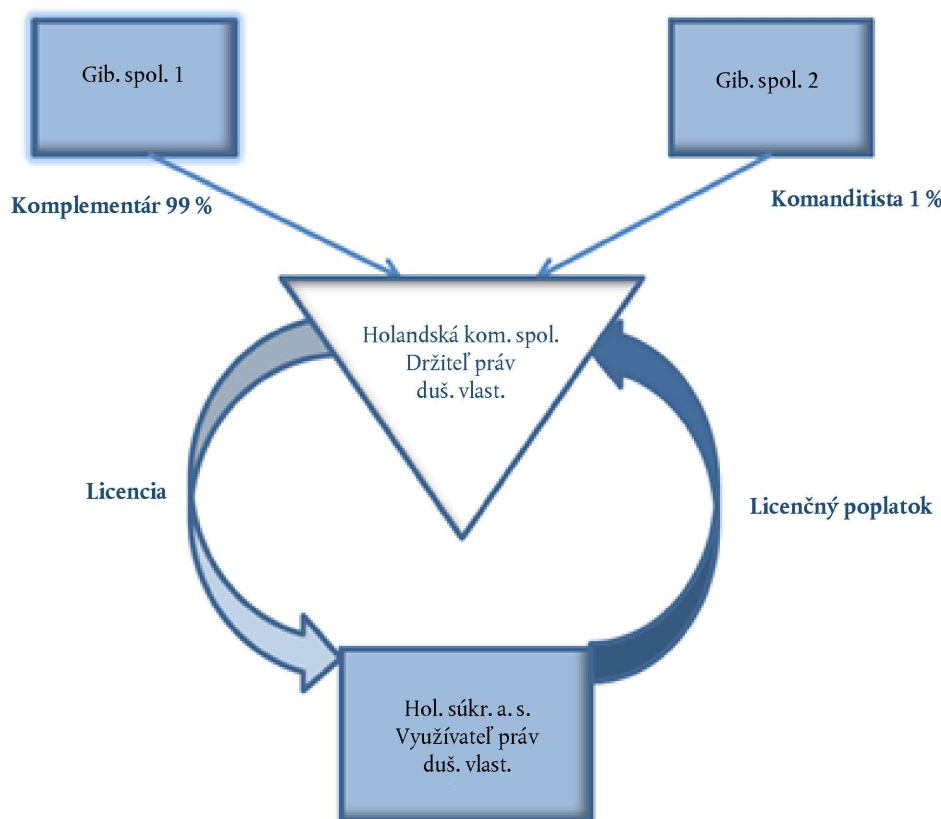
- (151) Vyšetrovaním Komisie sa ukázalo, že päť stanovísk, ktoré boli udelené gibraltárskym partnerom holandských komanditných spoločností (*Commanditaire vennootschap*), vyvolalo otázky týkajúce sa pravidiel štátnej pomoci.
- (152) Príslušné stanoviská boli udelené v rokoch 2011 alebo 2012 a potvrdili, že licenčné poplatky (a v menšom rozsahu príjmy z pasívnych úrokov) vytvorené na úrovni holandských komanditných spoločností neboli podľa ITA 2010 zdaniťelné. Tieto stanoviská zostali v platnosti a neboli zrušené daňovými orgánmi ani v dôsledku zmien ITA 2010 v roku 2013, ktorými sa úroky a licenčné poplatky dostali do rozsahu zdaňovania, ani v dôsledku auditov vykonaných v roku 2015.

⁽⁷¹⁾ V súlade s odôvodnením 144 to neovplyvňuje žiadnu pomoc poskytnutú v súvislosti s 34 stanoviskami týkajúcimi sa pasívnych príjmov v dôsledku vykonávania schémy pomoci preskúmanej v článku 7 tohto rozhodnutia.

⁽⁷²⁾ V súlade s odôvodnením 144 to neovplyvňuje žiadnu pomoc poskytnutú v súvislosti s 34 stanoviskami týkajúcimi sa pasívnych príjmov v dôsledku vykonávania schémy pomoci preskúmanej v článku 7 tohto rozhodnutia.

⁽⁷³⁾ V súlade s odôvodnením 144 to neovplyvňuje žiadnu pomoc poskytnutú v súvislosti s 34 stanoviskami týkajúcimi sa pasívnych príjmov v dôsledku vykonávania schémy pomoci preskúmanej v článku 7 tohto rozhodnutia.

(153) Situácie uvedené v žiadostiach o stanovisko mali obvykle nasledujúcu štruktúru:



- (154) Podľa holandského práva sa komanditná spoločnosť všeobecne považuje na daňové účely za transparentný subjekt, a preto sa na ňu v Holandsku nevzťahuje daň z príjmov právnických osôb ⁽⁷⁴⁾. Príjem komanditnej spoločnosti sa preto v Holandsku nezdaňuje na úrovni komanditnej spoločnosti, ale na úrovni účastníkov komanditnej spoločnosti, a to podľa ich podielu na komanditnej spoločnosti. Inými slovami, daňová povinnosť vo vzťahu k príjmom takýchto komanditných spoločností vzniká v Holandsku iba vtedy, ak jeden alebo viacerí účastníci komanditnej spoločnosti sú holandskými rezidentmi alebo spoločnosťami rezidentmi.
- (155) Pokiaľ ide o daňové zaobchádzanie na Gibraltári, z predložení Spojeného kráľovstva vyplýva, že pri neexistencii osobitných pravidiel v ITA 2010 Gibraltár uplatňuje zásady common law, a preto považuje holandské komanditné spoločnosti za transparentné subjekty v súlade s pravidlami a judikatúrou platnou v Spojenom kráľovstve ⁽⁷⁵⁾. Príslušný podiel všetkých príjmov prijatých komanditnými spoločnosťami sa preto bude považovať za podiel prijímaný priamo gibraltárskymi spoločnosťami s podielom v holandskej komanditnej spoločnosti.
- (156) Vzhľadom na to, že medzi Gibraltárom a Holandskom neexistuje nijaká dvojstranná daňová dohoda, zdaniteľnosť na Gibraltári by v zásade závisela od toho, či podiel príslušných príjmov vytvorených holandskou komanditnou spoločnosťou patrí do rozsahu zdanenia podľa ITA 2010. Keďže príjmy z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov nepodliehali dani až do júna 2013 (v prípade pasívnych úrokov) a januára 2014 (v prípade príjmov z licenčných poplatkov), takýto príjem prijatý holandskou komanditnou spoločnosťou nebol zdaniteľný na úrovni gibraltárskych partnerov. Naopak, v nadväznosti na zmeny ITA 2010, ktorými sa príjmy z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov zdanili bez ohľadu na zdroj (triedy 1A a 3A, tabuľka C prílohy 1 k ITA 2010), správne uplatňovanie gibraltárskych daňových pravidiel malo viesť gibraltárske daňové orgány k tomu, aby považovali príslušné licenčné poplatky (prijaté od 1. januára 2014) a pasívne úroky (prijaté od 1. júla 2013) za zdaniteľné príjmy na úrovni gibraltárskych partnerov ⁽⁷⁶⁾.

⁽⁷⁴⁾ V skutočnosti je podľa holandského práva potrebné rozlišovať medzi otvorenými a uzavretými komanditnými spoločnosťami. Takýto rozdiel závisí od toho, či prístup nových partnerov a prevod partnerských podielov podlieha povoleniu všetkých ostatných partnerov. Zatiaľ čo otvorená komanditná spoločnosť sa sama osebe považuje za daňový subjekt (netransparentný), uzavretá komanditná spoločnosť sa považuje za transparentný subjekt, a preto nepodlieha dani z príjmov právnických osôb. V tomto prípade sú príslušné komanditné spoločnosti uzavreté. Táto klasifikácia však nie je relevantná pre daňové zaobchádzanie Gibraltáru s komanditnými spoločnosťami (v súlade so zásadami common law).

⁽⁷⁵⁾ Pozri najmä internú príručku uverejnenú Daňovým a colným úradom Jej Veličenstva o klasifikácii zahraničných subjektov na daňové účely Spojeného kráľovstva, ktorá bola naposledy aktualizovaná 9. januára 2018, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm180010>.

⁽⁷⁶⁾ Pokiaľ ide o príjmy z pasívnych úrokov, toto platí len v prípade, že prijaté alebo splatné úroky od jednej spoločnosti sú vo výške 100 000 GBP alebo viac.

- (157) Vo svojom podaní z 21. februára 2018 orgány Spojeného kráľovstva potvrdili, že Gibraltársky úrad pre daň z príjmov považuje holandské komanditné spoločnosti za daňovo transparentné subjekty. Dospeli však k záveru, že na Gibraltári nevzniká zdanenie, pretože v ITA 2010 nie je žiadne osobitné ustanovenie, ktoré by vymedzovalo a stanovovalo spôsob zdanenia gibraltárskeho partnera. Dôvodom je skutočnosť, že vymedzenie „osoby“ v článku 74 ITA 2010 výslovne neodkazuje na holandské komanditné spoločnosti, a preto neexistuje nijaký špecifický mechanizmus, ktorým by sa zdaňovali príjmy z účasti v komanditnej spoločnosti.
- (158) Komisia nerozumie odôvodneniu Spojeného kráľovstva a gibraltárskych daňových orgánov z nasledujúcich dôvodov. Po prvé, relevantnou otázkou nie je to, či by sa holandské komanditné spoločnosti mali alebo nemali na Gibraltári zdaňovať, ale či by sa mali zdaňovať podnikoví partneri (rezidenti na Gibraltári) z ich podielu na príjmoch vytvorených týmito komanditnými spoločnosťami. Keďže sa komanditné spoločnosti na daňové účely na Gibraltári (podľa zásad common law) považujú za transparentné, podiel podnikových partnerov rezidentov na Gibraltári na príjmoch komanditných spoločností by sa mal zdaňovať, ak tieto príjmy patria do rozsahu zdanenia podľa ITA 2010 (pre príjmy z úrokov by to platilo od 1. júla 2013 a pre licenčné poplatky od 1. januára 2014) ⁽⁷⁷⁾. Komisia vyjadrila pochybnosti o odôvodnení predloženom Spojeným kráľovstvom, nedostala však žiadne presvedčivé argumenty na podporu tohto odôvodnenia.
- (159) Po druhé, aj keby vymedzenie „osoby“ v článku 74 bolo pre dané prípady relevantné (podľa názoru Komisie ide o prípad príslušných gibraltárskych spoločností s podielom iba v holandských komanditných spoločnostiach, a nie holandských komanditných spoločností ako takých), treba poznamenať, že vymedzenie v článku 74 ⁽⁷⁸⁾ je veľmi všeobecné a dostatočne široké, aby zahŕňalo aj holandskú komanditnú spoločnosť.
- (160) Príjemcami piatich dotknutých záväzných stanovísk sú:
1. MJN Holdings (Gibraltar) Limited (stanovisko č. 144, poskytnuté 11. septembra 2012);
 2. Heidrick & Struggles (Gibraltar) Holdings Limited ⁽⁷⁹⁾ (stanovisko č. 83, poskytnuté 2. júna 2011);
 3. Heidrick & Struggles (Gibraltar) Limited ⁽⁸⁰⁾ (stanovisko č. 84, poskytnuté 2. júna 2011);
 4. Ash (Gibraltar) One Limited (stanovisko č. 139, poskytnuté 8. mája 2012);
 5. Ash (Gibraltar) Two Limited (stanovisko č. 140, poskytnuté 8. mája 2012).
- (161) Výšku ziskov dosiahnutých na úrovni komanditných spoločností a príslušných podielov na týchto ziskoch zdaniteľných na úrovni týchto piatich príjemcov (v súlade s ich príslušnými podielmi na komanditných spoločnostiach) na obdobie rokov 2014 – 2016 ⁽⁸¹⁾ je takáto ⁽⁸²⁾:

Gibraltárska spoločnosť	Podiel v k. s. (%)	2014		2015		2016	
		Zisk kom. spol. (úrok a licenčné popl.) (USD)	Podiel zisku kom. spol. (zisk × úrok) (USD)	Zisk kom. spol. (úrok a licenčné popl.) (USD)	Podiel zisku kom. spol. (zisk × úrok) (USD)	Zisk kom. spol. (úrok a licenčné popl.)	Podiel zisku kom. spol. (zisk × úrok)
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⁾ V triede 3A písm. b) tabuľky C prílohy 1 sa stanovuje, že licenčné poplatky sa budú považovať za vznikajúce alebo majúce pôvod na Gibraltári, keď je spoločnosť, ktorá má príjmy z licenčných poplatkov, spoločnosťou registrovanou na Gibraltári. Toto pravidlo neovplyvňuje záver, že príslušné spoločnosti registrované na Gibraltári podliehajú dani z ich podielu na príjmoch z licenčných poplatkov vytvorených na úrovni holandských komanditných spoločností, keďže príslušná časť akýchkoľvek príjmov prijatých komanditnými spoločnosťami sa považuje za priamo prijatú gibraltárskymi spoločnosťami s podielom na holandských komanditných spoločnostiach.

⁽⁷⁸⁾ V článku 74 sa pojem osoby vymedzuje ako „akákoľvek korporácia, či už súhrnná, alebo výhradná, a akýkoľvek spolok, spoločnosť alebo iný orgán alebo jedna alebo viac osôb v akomkoľvek veku a buď mužského, alebo ženského pohlavia a zahŕňa akúkoľvek spoločnosť a skupinu osôb, a akékoľvek iné subjekty podľa vymedzenia v nariadeniach vydaných podľa tohto zákona“.

⁽⁷⁹⁾ V rozhodnutí o rozšírení konania sa uvádza ako „potenciálna spoločnosť“.

⁽⁸⁰⁾ V rozhodnutí o rozšírení konania sa uvádza ako „potenciálna spoločnosť“.

⁽⁸¹⁾ Výška ziskov dosiahnutých príslušnými komanditnými spoločnosťami za účtovné obdobie 2012, 2013 a 2017 nie je známa.

⁽⁸²⁾ Ročná účtovná závierka príslušných komanditných spoločností je denominovaná v USD. Účtovné obdobie pre MJN Holdings (Gibraltar) Ltd., Heidrick & Struggles (Gibraltar) Holdings Ltd. a Heidrick & Struggles (Gibraltar) Ltd. sa končí 31. decembra. Naproti tomu účtovné obdobie pre Ash (Gibraltar) One Ltd. a Ash (Gibraltar) Two Ltd. sa končí 30. septembra.

Gibraltárska spoločnosť	Podiel v k. s. (%)	2014		2015		2016	
		Zisk kom. spol. (úrok a licenčné popl.) (USD)	Podiel zisku kom. spol. (zisk × úrok) (USD)	Zisk kom. spol. (úrok a licenčné popl.) (USD)	Podiel zisku kom. spol. (zisk × úrok) (USD)	Zisk kom. spol. (úrok a licenčné popl.)	Podiel zisku kom. spol. (zisk × úrok)
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) Príslušné podiely na výške zisku uvedené v predchádzajúcej tabuľke by sa mali zahrnúť do vymeriavacieho základu piatich gibraltárskych spoločností a zdaňovať podľa bežných gibraltárskych daňových pravidiel.

8.3.1. Existencia pomoci

8.3.1.1. Podmienky na posúdenie štátnej pomoci

(163) Ako už bolo uvedené v odôvodnení 77, na to, aby bolo opatrenie kvalifikované ako štátna pomoc, musí byť po prvé zásahom štátu alebo prostredníctvom štátnych prostriedkov. Po druhé, intervencia musí ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi. Po tretie, musí podniku poskytnúť selektívnu výhodu, a po štvrté, musí narušiť alebo hroziť narušením hospodárskej súťaže ⁽⁸³⁾.

(164) Pokiaľ ide o zásah zo strany štátu alebo prostredníctvom štátnych prostriedkov, dotknuté záväzné stanoviská vydali gibraltárske daňové orgány, ktoré sú súčasťou vlády Gibraltáru. Záväzné stanoviská predstavovali súhlas týchto orgánov s osobitným daňovým zaobchádzaním. Na základe týchto stanovísk príjemcovia stanoviská určili svoju zodpovednosť, pokiaľ ide o daň z príjmov právnických osôb na Gibraltári (za každý daňový rok). Ak bol príjemca povinný predložiť daňové priznanie ⁽⁸⁴⁾, príjemca následne použil záväzné stanovisko na vyplnenie svojho priznania a gibraltárske daňové orgány tieto priznania akceptovali ako zodpovedajúce dani z príjmov právnických osôb splatnej na Gibraltári. Ak neexistovala žiadna povinnosť podať daňové priznanie pre neexistenciu zdaniteľného príjmu v dôsledku stanoviska, nevznikla ani žiadna daňová povinnosť. Akákoľvek daňová výhoda poskytnutá na základe dotknutých záväzných stanovísk je preto pripísateľná Gibraltáru.

(165) Pokiaľ ide o financovanie opatrení zo štátnych prostriedkov, podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora opatrenie, ktorým orgány verejnej moci poskytujú určitým podnikom oslobodenie od dane, ktoré aj keď nezahŕňa pozitívny prevod štátnych prostriedkov, stavia tieto podniky do výhodnejšej finančnej situácie v porovnaní s inými daňovníkmi, predstavuje štátnu pomoc ⁽⁸⁵⁾. V tomto prípade dotknuté záväzné stanoviská potvrdzujú, že príslušný podiel príjmov z licenčných poplatkov a z úrokov vytvorených holandskými partnerskými spoločnosťami nie je zdaniteľný na úrovni gibraltárskych spoločností rezidentov s podielmi na týchto partnerstvách. Preto možno povedať, že daňové zaobchádzanie poskytnuté na základe dotknutých záväzných stanovísk môže

⁽⁸³⁾ Pozri vec C-399/08 P, Komisia/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, bod 39 a citovanú judikatúru.

⁽⁸⁴⁾ Do 31. decembra 2015 pre gibraltársku spoločnosť, ktorá nemala žiadny zdaniteľný príjem, napr. preto, lebo dostáva iba dividendy od inej spoločnosti, nebolo povinné podať daňové priznanie.

⁽⁸⁵⁾ Pozri spojené veci C-106/09 P a C-107/09 P, Komisia/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, ECLI:EU:C:2011:732, bod 72 a citovanú judikatúru.

znižit' zodpovednosť príjemcov týchto stanovísk, pokiaľ ide o daň z príjmov právnických osôb na Gibraltári, a teda spôsobiť stratu štátnych prostriedkov. Dôvodom je, že akékoľvek oslobodenie poskytnuté v dôsledku dotknutých záväzných stanovísk má za následok stratu daňových príjmov, ktoré by inak boli Gibraltáru k dispozícii v prípade neexistencie tohto oslobodenia⁽⁸⁶⁾. Preto sú opatrenia financované zo štátnych prostriedkov.

- (166) Pokiaľ ide o potrebu ovplyvniť obchod, päť spoločností, ktoré využívajú dotknuté záväzné stanoviská, sú súčasťou nadnárodných skupín, ktoré pôsobia na rôznych trhoch vo viacerých členských štátoch, takže akákoľvek pomoc v ich prospech môže ovplyvniť obchod v rámci Únie. V tom istom zmysle poskytnutím priaznivého daňového zaobchádzania príslušným spoločnostiam nadnárodnej skupiny Gibraltár potenciálne odčerpá investície z členských štátov, ktoré nemôžu alebo nebudú ponúkať rovnako priaznivé daňové zaobchádzanie. Keďže dotknuté záväzné stanoviská posilňujú konkurenčné postavenie príjemcov v porovnaní s inými konkurenčnými podnikmi pri obchodovaní v rámci Únie, musia sa považovať za stanoviská, ktoré môžu tento obchod ovplyvniť⁽⁸⁷⁾.
- (167) Podobne, pokiaľ ide o potrebu narušenia hospodárskej súťaže, opatrenie poskytnuté štátom sa považuje za opatrenie, ktoré narušia alebo hrozí narušením hospodárskej súťaže, ak by mohlo zlepšiť konkurenčné postavenie príjemcu tohto opatrenia v porovnaní s inými konkurenčnými podnikmi⁽⁸⁸⁾.
- (168) Orgány Spojeného kráľovstva tvrdia, že neexistuje nijaký dôkaz o tom, že niektoré zo záväzných stanovísk narušilo hospodársku súťaž. Podľa ich názoru môže opatrenie narušiť hospodársku súťaž iba v sektore, na ktorý sa vzťahuje, alebo v niektorom úzko súvisiacom sektore. Takéto narušenie nie je zjavné z rozhodnutia o rozšírení konania, keďže záväzné stanoviská sa uplatňujú vo veľkom množstve rôznych sektorov.
- (169) Vyšetrením sa preukázalo, že príjemcovia piatich dotknutých záväzných stanovísk sú aktívni na celosvetových trhoch, ako je výživa pre deti, personálne poradenstvo, chemické výrobky pre spotrebiteľov a priemyselné aplikácie, a to v členských štátoch, ako aj v tretích krajinách. Ide o všetky trhy, na ktorých títo príjemcovia čelia hospodárskej súťaži zo strany iných podnikov. Daňové zaobchádzanie poskytnuté na základe dotknutých záväzných stanovísk oslobodzuje príjemcov od daňovej povinnosti, ktorú by inak museli znášať pri každodennom riadení bežných činností. Pomoc poskytnutá na základe záväzných stanovísk by sa preto mala považovať za pomoc, ktorá narušila hospodársku súťaž alebo ktorá hrozí narušením hospodárskej súťaže, a to posilnením finančnej pozície príjemcov na trhoch, na ktorých pôsobia. Odpustením daňovej povinnosti, ktorú by inak museli znášať a ktorú musia znášať konkurenčné podniky, sa v dôsledku daňového zaobchádzania poskytnutého na základe dotknutých záväzných stanovísk uvoľnia zdroje, ktoré by mohli spoločnosti využiť napríklad na investovanie do svojich podnikateľských prevádzok, na uskutočnenie ďalších investícií alebo na zlepšenie odmeňovania akcionárov, čím by narušili hospodársku súťaž na trhoch, na ktorých pôsobia. Preto je v tomto prípade splnená aj štvrtá podmienka na zistenie štátnej pomoci.

8.3.1.2. Selektívna výhoda

- (170) Pokiaľ ide o tretiu podmienku, ktorou je existencia selektívnej výhody, je potrebné pripomenúť, že funkciou záväzného stanoviska je vopred potvrdiť spôsob, akým sa bežný daňový systém uplatňuje na konkrétny prípad vzhľadom na jeho osobitné skutočnosti a okolnosti. Takisto ako akékoľvek iné daňové opatrenie však musí daňové zaobchádzanie poskytnuté na základe záväzného stanoviska rešpektovať pravidlá štátnej pomoci. Ako už bolo vysvetlené v odôvodnení 127, ak sa v záväznom stanovisku schvaľuje také daňové zaobchádzanie, ktoré neodráža to, čo by bez odôvodnenia vyplývalo z obvyklého uplatňovania bežného daňového systému, opatrenie poskytuje selektívnu výhodu svojmu príjemcovi, keďže takéto daňové zaobchádzanie zlepšuje finančnú situáciu tohto podniku v členskom štáte v porovnaní s inými podnikmi v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii, a to so zreteľom na cieľ daňového systému.
- (171) Keďže opatrenie prijaté štátom zlepšuje čistú finančnú situáciu podniku, ide o existenciu výhody v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy⁽⁸⁹⁾. Pri stanovení existencie výhody sa musí zohľadniť účinok samotného opatrenia⁽⁹⁰⁾. V prípade fiškálnych opatrení výhodu možno poskytnúť znížením daňového zaťaženia podniku rôznymi spôsobmi, a najmä znížením základu dane alebo sumy splatnej dane⁽⁹¹⁾.

⁽⁸⁶⁾ Pozri spojené veci C-106/09 P a C-107/09 P, Komisia/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, ECLI:EU:C:2011:732, bod 72 a citovanú judikatúru.

⁽⁸⁷⁾ Vec C-126/01, GEMO SA, ECLI:EU:C:2003:622, bod 41 a citovaná judikatúra.

⁽⁸⁸⁾ Pozri vec 730/79, Phillip Morris, ECLI:EU:C:1980:209, bod 11 a spojené veci T-298/97, T-312/97 atď., Alzetta, ECLI:EU:T:2000:151, bod 80.

⁽⁸⁹⁾ Pozri oznámenie Komisie o pojme štátna pomoc uvedenom v článku 107 ods. 1 Zmluvy o fungovaní Európskej únie („oznámenie o pojme štátna pomoc“) (Ú. v. EÚ C 262, 19.7.2016, s. 1, bod 67) a citovanú judikatúru.

⁽⁹⁰⁾ Vec 173/73, Taliansko/Komisia, ECLI:EU:C:1974:71, bod 13.

⁽⁹¹⁾ Pozri vec C-66/02, Taliansko/Komisia, ECLI:EU:C:2005:768, bod 78; vec C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze a i., ECLI:EU:C:2006:8, bod 132; vec C-522/13, Ministerio de Defensa a Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, body 21 až 31.

- (172) Sporné záväzné stanoviská poskytnuté v rokoch 2011 alebo 2012 potvrdili, že príjmy z licenčných poplatkov a pasívnych úrokov prijaté gibraltárskymi spoločnosťami prostredníctvom ich podielov v príslušných komanditných spoločnostiach nie sú podľa ITA 2010 zdaniteľné. Toto daňové zaobchádzanie určilo ich zodpovednosť, pokiaľ ide o daň z príjmov právnických osôb na Gibraltári počas obdobia, na ktoré sa vzťahujú dotknuté záväzné stanoviská ⁽⁹²⁾, a umožnilo tak poskytnúť selektívnu výhodu.
- (173) V článku 107 ods. 1 sa zakazuje len pomoc, ktorá „*zvyšuje určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru*“, to znamená, že zakazuje opatrenia udeľujúce selektívnu výhodu ⁽⁹³⁾. Ako sa uvádza v odôvodnení 86, s cieľom posúdiť selektívnosť je potrebné stanoviť referenčný rámec a odchýlku od neho, ktorá nie je odôvodnená logikou daňového systému.
- (174) Analýza existencie selektívnej výhody preto musí začať identifikovaním referenčného systému uplatniteľného v členskom štáte alebo v danom prípade na príslušnom zámorskom území. Potom je potrebné určiť, či opatrenie predstavuje odchýlku od tohto referenčného systému, čo vedie k výhodnejšiemu zaobchádzaniu v porovnaní s inými podnikmi v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii vzhľadom na ciele systému (*prima facie* selektívnosť) ⁽⁹⁴⁾. Napokon, daňové opatrenie, ktoré predstavuje odchýlku od referenčného systému, však možno odôvodniť, ak členský štát môže preukázať, že toto opatrenie vyplýva priamo zo základných alebo hlavných zásad daného daňového systému ⁽⁹⁵⁾. V takomto prípade nie je daňové opatrenie selektívne.

Referenčný systém

- (175) Ako sa už uvádza v odôvodnení 89, referenčný systém sa skladá z uceleného súboru pravidiel, ktoré na základe objektívnych kritérií všeobecne platia pre všetky podniky patriace do jeho rozsahu pôsobnosti vymedzeného jeho cieľom.
- (176) Pokiaľ ide o uplatňovanie pravidiel o dani z príjmov právnických osôb na Gibraltári, ako už bolo uvedené v odôvodnení 90, referenčným systémom je ITA 2010, ktorého cieľom je vyberať príjmy od daňovníkov s príjmami, ktoré vznikajú alebo majú pôvod na Gibraltári. V článku 7.1.3.1 sa podrobnejšie vymedzuje referenčný systém.
- (177) V článku 16 ods. 1 ITA 2010 sa ustanovuje, že s výhradou ostatných ustanovení ITA 2010 sa zdaniteľné zisky alebo výnosy spoločnosti na Gibraltári za účtovné obdobie vypočítajú z celej výšky ziskov alebo výnosov spoločnosti za dané účtovné obdobie. V súlade s pravidlami *common law* ⁽⁹⁶⁾, pokiaľ ide o zisky alebo výnosy, ktoré majú pôvod v partnerstve (ktorého je gibraltárska spoločnosť partnerom), je potrebné zvážiť podiel, na ktorý má gibraltárska spoločnosť nárok, pokiaľ ide o zisky alebo výnosy z partnerstva, ako aj posúdiť tieto zisky alebo výnosy v súlade s ustanoveniami ITA 2010, ako keby tento podiel predstavoval zisky alebo výnosy gibraltárskej spoločnosti.

Výnimka z referenčného systému

- (178) Ako druhý krok je potrebné určiť, či sa opatrenie odchyľuje od bežného uplatňovania pravidiel referenčného systému v prospech niektorých podnikov, ktoré sa nachádzajú v podobnej skutkovej a právnej situácii ako iné podniky, vzhľadom na vlastný cieľ referenčného systému.
- (179) Gibraltárska spoločnosť účtovníkov vo svojich pripomienkach k rozhodnutiu o rozšírení konania uviedla, že väčšina stanovísk uvedených v tomto rozhodnutí bola vydaná v čase, keď príjmy z pasívnych úrokov neboli podľa ITA 2010 zdaniteľné, a preto veľká väčšina stanovísk nemohla viesť k nijakým zdaniteľným príjmom z úrokov.

⁽⁹²⁾ Tieto stanoviská boli v čase vykonávania auditov stále platné.

⁽⁹³⁾ Pozri vec C-6/12, P Oy, ECLI:EU:C:2013:525, bod 17; vec C-522/13, Ministerio de Defensa a Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, bod 32.

⁽⁹⁴⁾ Pozri spojené veci C-20/15 P a C-21/15 P, Komisia/World Duty Free Group, ECLI:EU:C:2016:981, bod 57 a citovaná judikatúra.

⁽⁹⁵⁾ Pozri spojené veci C-78/08 až C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, bod 65.

⁽⁹⁶⁾ Pozri najmä interný manuál uverejnený Daňovým a colným úradom Jej Veličenstva o klasifikácii zahraničných subjektov na daňové účely Spojeného kráľovstva, ktorý bol naposledy aktualizovaný 9. januára 2018, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm180010>.

- (180) Ako už bolo vysvetlené v odôvodnení 156, je skutočne pravda, že v čase poskytnutia záväzných stanovísk boli v súlade s platnými daňovými ustanoveniami, keďže platné daňové ustanovenia neupravovali zdaňovanie príjmov z licenčných poplatkov a pasívnych úrokov.
- (181) Napriek tomu, ako sa uvádza v článku 7 tohto rozhodnutia, toto oslobodenie vyplývajúce z právnych predpisov Gibraltáru bolo schémou štátnej pomoci. Preto tvrdenie predložené Gibraltárskou spoločnosťou účtovníkov preukazuje, že daňové zaobchádzanie poskytnuté týmito stanoviskami bolo štátnou pomocou. V jednotlivých prípadoch je v skutočnosti uplatňovanie schémy pomoci individuálnym opatrením pomoci.
- (182) Okrem toho tým, že sa príjmom stanovísk umožnilo naďalej využívať stanoviská aj po nadobudnutí účinnosti zmien z roku 2013 týkajúcich sa úrokov a licenčných poplatkov, gibraltárske daňové orgány rozšírili existenciu tohto systému v piatich individuálnych prípadoch. Nedodržali dokonca ani vnútroštátne pravidlá. Predĺženie tohto priaznivého daňového zaobchádzania je zjavne odchýlkou od bežného daňového systému.
- (183) Pokiaľ ide o obdobie od 1. januára 2011 (nadobudnutie účinnosti ITA 2010) a deň pred nadobudnutím účinnosti zmien týkajúcich sa pasívnych úrokov a licenčných poplatkov (30. júna 2013 a 31. decembra 2013), časť záväzných stanovísk, ktorá sa týkala oslobodenia v prípade pasívnych úrokov a licenčných poplatkov, len potvrdila uplatňovanie záväzných stanovísk platných v tom čase⁽⁹⁷⁾, t. j. že tieto príjmy nepatria do rozsahu zdaňovania na Gibraltári. Oslobodenie poskytnuté podľa príslušných záväzných stanovísk (v období pred zmenami zákona z roku 2013) by sa preto malo považovať za súčasť štátnej pomoci uvedenej v článku 7.
- (184) Od 1. júla 2013 sú príjmy z pasívnych úrokov a od 1. januára 2014 príjmy z licenčných poplatkov súčasťou kategórií príjmov podliehajúcich zdaňovaniu na Gibraltári⁽⁹⁸⁾. Preto akékoľvek oslobodenie poskytnuté piatim gibraltárskym spoločnostiam, pokiaľ ide o ich podiel na príjmoch vytvorených holandskými komanditnými spoločnosťami, neodrážalo obvyklé uplatňovanie bežného daňového systému. Nepretržité uplatňovanie záväzných stanovísk aj po tom, ako zmeny, ktoré zahrnuli úroky a licenčné poplatky do rozsahu zdaňovania, nadobudli účinnosť a dokonca aj po auditoch vykonaných gibraltárskymi orgánmi v roku 2015 s cieľom posúdiť, či bolo daňové zaobchádzanie s príslušnými spoločnosťami v súlade s platnými daňovými pravidlami, viedlo k selektívnej výhode v prospech týchto piatich spoločností.
- (185) Aj keby uvedené oslobodenia boli len výsledkom nesprávneho uplatňovania práva prostredníctvom *de facto* zachovania predchádzajúcich režimov oslobodenia od dane a neboli by priamym výsledkom piatich záväzných stanovísk ako takých, tento záver by to nezmenilo, keďže účinky opatrenia by boli rovnaké.
- (186) Vzhľadom na cieľ systému dane z príjmov právnických osôb na Gibraltári (zdaňovanie príjmov, ktoré vznikli alebo majú pôvod na Gibraltári) sa päť dotknutých spoločností nachádza v porovnateľnej právnej a skutkovej situácii so všetkými zdaniteľnými právnickými osobami (s príjmami, ktoré vznikli alebo majú pôvod na Gibraltári) podliehajúcimi dani z príjmov právnických osôb na Gibraltári. Predmetné záväzné stanoviská sa týkajú spoločností, ktoré majú príjmy z licenčných poplatkov a pasívnych úrokov a ktoré podliehali dani vo všetkých prípadoch (podliehajúcich prahovej hodnote vo výške 100 000 GBP s ohľadom na úroky) po nadobudnutí účinnosti príslušných legislatívnych zmien. V tomto ohľade nemožno rozlišovať v porovnaní s ostatnými spoločnosťami, ktoré sú príjemcami tých istých kategórií príjmov alebo iných kategórií príjmov podliehajúcich dani (vrátane prípadov, keď sú tieto príjmy získané prostredníctvom daňovo transparentnej štruktúry). Skutočnosť, že príjmy boli získané prostredníctvom podielov na holandských komanditných spoločnostiach, na tom nič nemení, keďže v gibraltárskych daňových pravidlách, ktoré v prípade neexistencie osobitných pravidiel zdanenia partnerstiev vychádzajú zo zásad common law, sa stanovuje zdanenie takýchto príjmov na úrovni gibraltárskych partnerov. Daňové zaobchádzanie poskytnuté na základe dotknutých záväzných stanovísk preto poskytuje výhodu týmto piatim spoločnostiam v porovnaní so všetkými ostatnými daňovníkmi s príjmami, ktoré vznikli alebo majú pôvod na Gibraltári, pričom sa nachádzajú v porovnateľnej právnej a skutkovej situácii z hľadiska cieľa sledovaného daňou z príjmov právnických osôb na Gibraltári.
- (187) Na základe uvedeného Komisia dospela k záveru, že výhody poskytnuté na základe dotknutých záväzných stanovísk sú *prima facie* selektívne.

⁽⁹⁷⁾ Hoci sú veľmi stručné, zdá sa, že päť príslušných stanovísk vychádza zo skutočnosti, že pasívne príjmy (vrátane licenčných poplatkov) nepodliehali dani podľa ITA 2010.

⁽⁹⁸⁾ Od 1. júla 2013 podliehajú príjmy z pasívnych úrokov zdaneniu v prípade, žesuma prijatá alebo splatná z akéhokoľvek zdroja sa rovná alebo je vyššia ako 100 000 GBP ročne.

Neexistencia odôvodnenia opatrenia

- (188) Podľa ustálenej judikatúry pojem štátna pomoc nezahŕňa štátne opatrenia zavádzajúce rozlišovanie medzi podnikmi, ktoré sú v dôsledku toho *prima facie* selektívne, pokiaľ toto rozlišovanie vyplýva z povahy alebo logiky systému, ktoré má príslušný členský štát preukázať ⁽⁹⁹⁾.
- (189) Opatrenie, ktoré je výnimkou z uplatňovania všeobecného daňového systému, môže byť odôvodnené povahou a celkovou štruktúrou daňového systému, ak dotknutý členský štát môže preukázať, že toto opatrenie vyplýva priamo zo základných alebo hlavných zásad jeho daňového systému alebo kde je výsledkom vlastných mechanizmov potrebných pre fungovanie a účinnosť systému ⁽¹⁰⁰⁾. V tomto ohľade je potrebné rozlišovať na jednej strane medzi cieľmi, ktoré sú stanovené pre osobitný daňový systém a nie sú vlastné tomuto systému, a na druhej strane vlastnými mechanizmami samotného daňového systému, ktoré sú nevyhnutné na uskutočňovanie týchto cieľov ⁽¹⁰¹⁾.
- (190) Ak je daňové zaobchádzanie s piatimi gibraltárskymi spoločnosťami s podielom v holandských komanditných spoločnostiach výsledkom vykonávania schémy pomoci preskúmanej v článku 7 tohto rozhodnutia, Komisia odkazuje na časť tohto článku, ktorá sa zaoberá údajnými odôvodneniami tohto systému.
- (191) Okrem toho ani Spojené kráľovstvo, ani tretie strany nepredložili žiadne prípadné zdôvodnenie výhodného zaobchádzania schváleného dotknutými záväznými stanoviskami v prospech piatich gibraltárskych spoločností, ktoré majú podiel v holandských komanditných spoločnostiach. Komisia v tejto súvislosti pripomína, že je na členskom štáte, aby predložil takéto odôvodnenie. Preto v prípade, že Spojené kráľovstvo nepredloží nijaké odôvodnenie, Komisia musí dospieť k záveru, že daňová výhoda poskytnutá piatim príjemcom sporných záväzných stanovísk nemôže byť odôvodnená povahou ani všeobecnou štruktúrou režimu daní z príjmov právnických osôb na Gibraltári.
- (192) Komisia v každom prípade nebola schopná určiť nijaký prípadný dôvod na odôvodnenie preferenčného zaobchádzania s piatimi dotknutými spoločnosťami, o ktorom možno povedať, že vyplýva priamo z vnútorných, základných alebo hlavných zásad referenčného systému alebo ktoré je výsledkom vlastných mechanizmov nevyhnutných pre fungovanie a účinnosť systému ⁽¹⁰²⁾.
- (193) Okrem toho dôvody, na ktoré sa orgány Spojeného kráľovstva odvolávajú v prípade nezdanenia príjmov vytvorených na úrovni holandských komanditných spoločností (t. j. že v ITA 2010 neexistuje žiadne osobitné ustanovenie, ktorým by sa vymedzovalo a predpisovalo, ako by sa mal zdaňovať gibraltársky partner holandskej komanditnej spoločnosti), nie sú v súlade s platnými gibraltárskymi daňovými pravidlami (a platnými zásadami common law) a nemôžu sa považovať za odôvodnenie vyplývajúce priamo z vnútorných, základných alebo hlavných zásad referenčného systému.
- (194) Na záver, daňovú výhodu poskytnutú piatim príjemcom záväzných stanovísk nemožno odôvodniť povahou a logikou systému.

8.3.1.3. Záver o existencii selektívnej výhody

- (195) Na základe uvedeného Komisia dospela k záveru, že daňové výhody poskytnuté piatim spoločnostiam uvedeným v odôvodnení 160 na základe dotknutých záväzných stanovísk majú selektívnu povahu.

8.3.1.4. Záver o existencii pomoci

- (196) Keďže daňové zaobchádzanie poskytnuté na základe piatich dotknutých záväzných stanovísk spĺňa všetky podmienky článku 107 ods. 1 zmluvy, treba sa domnievať, že nezdanenie príjmov z licenčných poplatkov a úrokov poskytnutých príjemcom piatich záväzných stanovísk (ako súčasť 165 stanovísk uvedených v rozhodnutí o rozšírení konania), ktorí poberali takýto príjem prostredníctvom svojho podielu na holandských

⁽⁹⁹⁾ Vec C-88/03, Portugalsko/Komisia, ECLI:EU:C:2006:511, body 52 a 80 a citovaná judikatúra.

⁽¹⁰⁰⁾ Spojené veci C-78/08 až C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, bod 69.

⁽¹⁰¹⁾ Vec C-88/03, Portugalsko/Komisia, ECLI:EU:C:2006:511, bod 81.

⁽¹⁰²⁾ Spojené veci C-78/08 až C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, bod 69.

komanditných spoločnostiach, predstavuje štátnu pomoc v zmysle tohto ustanovenia, a to buď na základe posúdenia podľa článku 7 tohto rozhodnutia (pokiaľ ide o výhody získané príjemcami problémových záväzných stanovísk pred nadobudnutím účinnosti zmien z roku 2013), alebo na základe článku 8 (pokiaľ ide o výhody poskytnuté po nadobudnutí účinnosti zmien z roku 2013).

8.3.2. Príjemcovia pomoci

- (197) Komisia poznamenáva, že všetkých päť gibraltárskych spoločností, ktoré využívajú dotknuté záväzné stanoviská, je súčasťou veľkých nadnárodných skupín. Komisia ďalej poznamenáva, že z podnikového zriadenia skupiny zahŕňajúcej holandskú komanditnú spoločnosť, holandskú súkromnú akciovú spoločnosť a gibraltárskych partnerov, ako je uvedené v odôvodnení 153, má prospech vlastníci gibraltárskych partnerov („materská spoločnosť“). Namiesto využívania samotných práv duševného vlastníctva materská spoločnosť zasadzuje práva duševného vlastníctva do komplexnej podnikovej štruktúry (zahŕňajúcej holandskú spoločnosť, holandské partnerstvo a jednu alebo dve gibraltárske holdingové spoločnosti), ktorá umožňuje materskej spoločnosti vytvárať zisk z využívania práv duševného vlastníctva bez toho, aby boli tieto zisky zdanené. Vzhľadom na (fiškálne) transparentný charakter holandskej komanditnej spoločnosti a skutočnosť, že gibraltárske spoločnosti nevykonávajú žiadnu inú činnosť, než je účasť na holandskej komanditnej spoločnosti, konečným príjmom nezdanených ziskov vyplývajúcich z využívania práv duševného vlastníctva je materská spoločnosť.
- (198) Na účely uplatnenia pravidiel štátnej pomoci sa samostatné právne subjekty môžu pokladať za jednu hospodársku jednotku. Takáto hospodárska jednotka sa potom považuje za relevantný podnik, ktorý má prospech z opatrenia pomoci. Ako už rozhodol Súdny dvor, „[v]práve hospodárskej súťaže sa musí pojem podnik chápať ako označenie hospodárskej jednotky [...], dokonca aj keď podľa zákona tvorí túto hospodársku jednotku niekoľko osôb, fyzických alebo právnických“⁽¹⁰³⁾. S cieľom určiť, či viacero subjektov tvorí hospodársku jednotku, Súdny dvor skúma existenciu kontrolného podielu a funkčných, hospodárskych alebo základných väzieb⁽¹⁰⁴⁾. V tomto prípade je podniková štruktúra holandských a gibraltárskych subjektov zriadená a plne kontrolovaná materskou spoločnosťou na účely využívania práv duševného vlastníctva a daňovej optimalizácie. Preto táto celá podniková štruktúra, t. j. holandská súkromná akciová spoločnosť, holandská komanditná spoločnosť, gibraltárski partneri a materská spoločnosť tvoria jednu hospodársku jednotku a všetky by sa mali považovať za podniky, ktoré využívajú opatrenie pomoci.
- (199) V dôsledku toho Komisia okrem gibraltárskych korporátnych partnerov holandských komanditných spoločností, ktorí sú príjemcami pomoci, považuje aj holandské súkromné akciové spoločnosti, holandské komanditné spoločnosti a materské spoločnosti gibraltárskych partnerov za príjemcov štátnej pomoci poskytnutej na základe dotknutých záväzných stanovísk v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy.

8.3.3. Povaha opatrení ako novej pomoci

- (200) Orgány Spojeného kráľovstva, ako aj Gibraltár, Gibraltárska spoločnosť účtovníkov a tretie strany zastupujúce niektoré zo spoločností uvedených v rozhodnutí o rozšírení konania tvrdia, že rozhodnutie o rozšírení konania je založené na nesprávnom chápaní platného právneho rámca vo vzťahu k postupom vydávania záväzných stanovísk. Hoci uznávajú, že toto nedorozumenie spôsobilo nesprávne informácie poskytnuté orgánmi Spojeného kráľovstva (nesprávny odkaz na článok 42 ITA 2010), orgány Spojeného kráľovstva a Gibraltár sa domnievajú, že práve tieto nesprávne informácie viedli Komisiu k predpokladu, že by sa záväzné stanoviská vydané od roku 2010 mohli považovať za „novú pomoc“.
- (201) V tejto súvislosti je najskôr potrebné poznamenať, že Spojené kráľovstvo a Gibraltár oznámili Komisii, že prax vydávania stanovísk vychádzala z článku 2 ITA 2010 až po prijatí rozhodnutia o rozšírení konania. Keďže sa v článku 2 výslovne komisárovi neudeľujú právomoci vydávať stanoviská, nebolo pre Komisiu zjavné, že takáto právomoc vyplývala z všeobecných právomocí uplatňovať ITA 2010, ktoré sú stanovené v tomto ustanovení.
- (202) Po druhé, podľa názoru Komisie nie je na účely vyšetrovania v tomto prípade relevantné, či sa prax vydávania záväzných stanovísk zakladala na článku 42 ITA 2010 alebo na všeobecnej právomoci gibraltárskeho daňového komisára uplatňovať tento zákon. V rozhodnutí sa jasne stanovila prax vydávania záväzných stanovísk a 165 individuálnych záväzných stanovísk, ktorých sa týkala. Odkaz na článok 42 ITA (2010) nemohol teda zavádzať žiadne zainteresované strany, pokiaľ ide o opatrenia, ktoré by sa prešetrili vo formálnom vyšetrovaní konaní.

⁽¹⁰³⁾ Vec C-170/83, Hydrotherm, ECLI:EU:C:1984:271, bod 11. Pozri aj vec T-137/02, Pollmeier Malchow/Komisia, EU:T:2004:304, bod 50.

⁽¹⁰⁴⁾ Vec C-480/09 P, Acea Electrabel Produzione SpA/Komisia, ECLI:EU:C:2010:787, body 47 až 55; vec C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA a iní, ECLI:EU:C:2006:8, bod 112.

- (203) Čo je dôležitejšie, nikde v tomto rozhodnutí sa neodvoláva na skutočnosť, že v ITA 1952 neexistovalo žiadne ustanovenie, ktoré by zodpovedalo článku 42 ITA 2010 ako dôvod na podporu záveru, že prax vydávania záväzných stanovísk a 165 individuálnych záväzných stanovísk predstavujú „novú pomoc“.
- (204) Orgány Spojeného kráľovstva takisto tvrdia, že stanoviská sú len súčasťou ustálenej praxe, ktorá sa začala uplatňovať skôr, ako Spojené kráľovstvo pristúpilo k Európskym spoločenstvám v roku 1973. Postupy sa zakladali na článku 3 ods. 1 ITA 1952, ktorý je teraz reprodukován v takmer identickej forme v článku 2 ods. 1 a 2 ITA 2010, v ktorom sa komisárovi pre dane z príjmov udeľuje všeobecná právomoc zabezpečiť riadnu správu zákonov o vymeraní a vyberaní dane z príjmov na Gibraltári. Preto podľa názoru Spojeného kráľovstva, ak by sa zistila existencia akéhokoľvek prvku štátnej pomoci, nevyhnutne by to bola „existujúca“ pomoc, a nie „nová“ pomoc. Okrem toho hospodárske, právne a finančné dôsledky stanovísk by sa vždy zakladali na tom, ako komisár chápe platné právne predpisy, pričom stanoviská pred rokom 2010 boli v každom ohľade v podstate identické so stanoviskami prijatými po uzákonení ITA 2010. Podobné pripomienky vydali gibraltárske orgány a Gibraltárska spoločnosť účtovníkov.
- (205) Argumenty Spojeného kráľovstva a niektorých zainteresovaných strán predpokladajú, že rozhodnutie o rozšírení konania sa týka praxe vydávania záväzných stanovísk ako takých. Komisia nesúhlasí s týmto predpokladom, keďže zo znenia tohto rozhodnutia je jasné, že sa týka 165 záväzných stanovísk vydaných v období rokov 2011 – 2013 uvedených v prílohe k uvedenému rozhodnutiu a praxe vydávania záväzných stanovísk podľa ITA 2010, ktorú preukazujú tieto stanoviská. V rozhodnutí o rozšírení konania Komisia zaujala predbežný postoj, že záväzné stanoviská predstavujú štátnu pomoc, lebo i) boli poskytnuté bez toho, aby existoval určený postup pre žiadosť o informácie zo strany gibraltárskych daňových orgánov, a ii) gibraltárske daňové orgány sa v rámci vykonávania svojej diskrečnej právomoci zdržali riadneho posúdenia daňových povinností spoločností. Komisia takisto zastávala predbežný názor, že daňové orgány Gibraltáru v niektorých prípadoch vydali záväzné stanoviská, ktoré boli v rozpore s platnými daňovými ustanoveniami.
- (206) Na to, aby bolo možné tvrdiť, že tento postup predstavuje „existujúcu pomoc“, orgány Spojeného kráľovstva alebo zainteresované strany by museli preukázať, že pred 1. januárom 1973 existovala prax udeľovania záväzných stanovísk, ktorá *de facto* predstavovala schému pomoci, pričom sa pravdepodobne nesprávne uplatňoval ITA 1952. Orgány Spojeného kráľovstva neposkytli nijaké informácie, že takáto prax existovala pred pristúpením Spojeného kráľovstva.
- (207) V dôsledku toho, aj keby predvstupové stanoviská boli založené na všeobecnej právomoci gibraltárskeho komisára uplatňovať zákon o dani z príjmov, ktorý existoval od roku 1953, zjavne nie sú súčasťou opatrení opísaných v rozhodnutí o rozšírení konania. V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že právny rámec, na základe ktorého bola pomoc poskytnutá (ITA 2010), sa podstatne líši od zákona ITA z roku 1952. Zmeny zahŕňajú nezdaňovanie pasívnych príjmov podľa ITA 2010 a zrušenie opatrení v prospech „spoločností oslobodených od dane“ a „oprávnených spoločností“, ktoré existovali podľa ITA 1952.

8.3.4. Zlučiteľnosť pomoci s vnútorným trhom

- (208) Štátna pomoc sa považuje za zlučiteľnú s vnútorným trhom, ak patrí do ktorejkoľvek z kategórií uvedených v článku 107 ods. 2 zmluvy, a môže sa považovať za zlučiteľnú s vnútorným trhom, ak podľa Komisie patrí do ktorejkoľvek z kategórií uvedených v článku 107 ods. 3 zmluvy. Úlohou členského štátu, ktorý poskytuje pomoc, je však zabezpečiť zlučiteľnosť štátnej pomoci, ktorú poskytuje, s vnútorným trhom podľa článku 107 ods. 2 alebo 3 zmluvy.
- (209) Spojené kráľovstvo neuviedlo pri štátnej pomoci, ktorú poskytlo prostredníctvom dotknutých záväzných stanovísk, ani jeden z týchto dôvodov zlučiteľnosti podľa týchto ustanovení. Ani tretie strany sa na takéto dôvody neodvolali.
- (210) Okrem toho, keďže daňové zaobchádzanie poskytnuté na základe dotknutých záväzných stanovísk oslobodzuje príslušné spoločnosti od daňovej povinnosti, ktorú by inak museli znášať pri každodennom riadení bežných činností, pomoc poskytnutá na základe týchto záväzných stanovísk predstavuje prevádzkovú pomoc. Táto pomoc sa vo všeobecnosti nepovažuje za zlučiteľnú s vnútorným trhom v zmysle článku 107 ods. 3 ZFEÚ, keďže nepodnecuje rozvoj určitých činností alebo určitých hospodárskych oblastí. Predmetné daňové výhody nie sú navyše časovo obmedzené, neklesajú ani nie sú primerané tomu, čo je potrebné na nápravu konkrétneho zlyhania trhu alebo na splnenie akéhokoľvek cieľa všeobecného záujmu v príslušných oblastiach. Preto sa nemôžu považovať za zlučiteľné.

- (211) V dôsledku toho je štátna pomoc poskytnutá daňovými orgánmi Gibraltáru príslušným piatim spoločnostiam nezlučiteľná s vnútorným trhom.

8.4. Neexistencia schémy pomoci

- (212) V rozhodnutí o rozšírení konania Komisia vyjadrila pochybnosti nielen vo vzťahu k 165 individuálnym stanoviskám uvedeným v prílohe k uvedenému rozhodnutiu, ale vo všeobecnosti aj vo vzťahu k praxi vydávania záväzných stanovísk podľa ITA 2010. Dôvodom bolo, že gibraltárske daňové orgány opakovane nesprávne uplatňovali ustanovenia ITA 2010. V tejto súvislosti Komisia vyjadrila predbežný názor, že 165 záväzných stanovísk a prax vydávania záväzných stanovísk Gibraltáru predstavujú opatrenia štátnej pomoci na účely článku 107 ods. 1 zmluvy, a vyjadrila pochybnosti o ich zlučiteľnosti s vnútorným trhom.
- (213) Zatiaľ čo Komisia mala v čase začatia formálneho vyšetrovacieho konania pochybnosti, je potrebné poznamenať, že zistenia uvedené v oddieloch 8.3.1 a 8.3.2 nie sú dostatočné na preukázanie existencie schémy pomoci založenej na praxi vydávania záväzných stanovísk na Gibraltári. V týchto zisteniach sa najmä neuvádza opakovaná prax nesprávneho uplatňovania ITA 2010 prostredníctvom poskytovania záväzných stanovísk.
- (214) Legislatívne a regulačné zmeny prijaté Gibraltárom v súvislosti s postupom vydávania záväzných stanovísk, zásadou teritoriality a ustanovením proti zneužívaniu (pozri oddiel 11 tohto rozhodnutia) okrem toho obmedzujú priestor gibraltárskych daňových orgánov na voľnú úvahu pri poskytovaní záväzných stanovísk a pri uplatňovaní pravidiel o dani z príjmov právnických osôb.
- (215) V dôsledku toho Komisia dospela k záveru, že prax vydávania záväzných stanovísk, ktorá bola predmetom prešetrovania v tejto veci, nezahŕňa existenciu schémy pomoci.

9. NEOPRÁVNENOSŤ POMOCI

- (216) Podľa článku 108 ods. 3 zmluvy sú členské štáty povinné informovať Komisiu o akýchkoľvek zámeroch na udelenie pomoci (notifikačná povinnosť) a nesmú vykonať žiadne plánované opatrenie pomoci pred prijatím konečného rozhodnutia Komisie v súvislosti s danou pomocou (povinnosť zachovať existujúci stav).
- (217) Komisia poznamenáva, že Spojené kráľovstvo neoznámilo Komisii žiadny plán na udelenie oslobodenia príjmov z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov ani dotknutých záväzných stanovísk, ani nerešpektovalo povinnosť zdržať sa konania stanovenú v článku 108 ods. 3 zmluvy. V súlade s článkom 1 písm. f) nariadenia (EÚ) 2015/1589 preto oslobodenie príjmov z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov, ktoré existovalo podľa ITA 2010, a daňové zaobchádzanie poskytnuté na základe dotknutých záväzných stanovísk predstavujú protiprávnu pomoc zavedenú v rozpore s článkom 108 ods. 3 zmluvy.

10. VYMÁHANIE POMOCI

- (218) Podľa zmluvy a ustálenej judikatúry Súdneho dvora sa od Komisie vyžaduje, aby rozhodla, že príslušný členský štát musí zrušiť alebo zmeniť pomoc, ak sa zistí, že je nezlučiteľná s vnútorným trhom ⁽¹⁰⁵⁾. Súd takisto dôsledne trvá na tom, že povinnosť členského štátu zrušiť pomoc, ktorú Komisia považuje za nezlučiteľnú s vnútorným trhom, je určená na obnovenie predtým existujúcej situácie ⁽¹⁰⁶⁾.
- (219) Súdny dvor Európskej únie v tejto súvislosti stanovil, že tento cieľ sa dosiahne, keď príjemca splatí sumy, ktoré mu boli poskytnuté prostredníctvom neoprávnenej pomoci, a tak stráca výhodu, ktorú mal v porovnaní so svojimi konkurentmi na trhu, a nastolí sa situácia pred vyplatením pomoci ⁽¹⁰⁷⁾.

⁽¹⁰⁵⁾ Pozri vec C-70/72, Komisia/Nemecko, Zb. 1973, s. 813, ECLI:EU:C:1973:87, bod 13.

⁽¹⁰⁶⁾ Pozri spojené veci C-278/92, C-279/92 a C-280/92, Španielsko/Komisia, Zb. 1994, s. I-4103, ECLI:EU:C:1994:325, bod 75.

⁽¹⁰⁷⁾ Pozri vec C-75/97, Belgicko/Komisia, Zb. 1999, s. I-030671, ECLI:EU:C:1999:311, body 64 a 65.

- (220) Na základe tejto judikatúry sa v článku 16 ods. 1 procedurálneho nariadenia stanovuje, že „*ak sa prijímú záporné rozhodnutia v prípadoch neoprávnenej pomoci, Komisia rozhodne, že daný členský štát podnikne všetky potrebné opatrenia, aby vymohol pomoc od príjemcu [...]*“.
- (221) Vzhľadom na to, že predmetné opatrenia boli vykonané v rozpore s článkom 108 ods. 3 zmluvy a považujú sa za nezákonnú a nezlučiteľnú pomoc, členský štát by mal zabezpečiť vrátenie pomoci s cieľom obnoviť situáciu, ktorá existovala na trhu pred poskytnutím tejto pomoci. Vrátenie pomoci by sa malo vzťahovať na obdobie začínajúce okamihom, ku ktorému príjemcovi pomoci vznikla výhoda, t. j. obdobie, odkedy bola pomoc poskytnutá príjemcovi, až do vykonania účinného vrátenia pomoci, pričom sumy, ktoré sa majú vrátiť, by mali zahŕňať úroky až do dátumu ich účinného vrátenia.
- (222) V nijakom ustanovení práva Únie sa nevyžaduje, aby Komisia, keď nariaďuje vrátenie pomoci, ktorá bola vyhlásená za nezlučiteľnú s vnútorným trhom, určila presnú výšku pomoci, ktorá má byť vrátená. Stačí, ak sa do rozhodnutia Komisie začlenia informácie umožňujúce príjemcovi rozhodnutia vypočítať si uvedenú sumu samostatne bez nadmerného zaťaženia ⁽¹⁰⁸⁾.
- (223) V prípade neoprávnenej štátnej pomoci vo forme daňových opatrení by sa suma, ktorá sa má vymáhať, mala vypočítať na základe porovnania medzi skutočne zaplatenou daňou a sumou, ktorá mala byť vyplatená v prípade neexistencie preferenčného daňového zaobchádzania.
- (224) V tomto prípade by mali orgány Spojeného kráľovstva prehodnotiť daňovú povinnosť subjektov využívajúcich príslušné opatrenia za každý daňový rok, počas ktorého využívali tieto opatrenia, s cieľom dospieť k výške dane, ktorá mala byť zaplatená pri neexistencii preferenčného daňového zaobchádzania.
- (225) Individuálna pomoc by sa mala považovať za poskytnutú príjemcovi v deň, keď bola ušlá daň splatná, a to za každý daňový rok v prípade neexistencie týchto opatrení.
- (226) Výška ušlej dane s ohľadom na konkrétny daňový rok by sa mala vypočítavať takto:
- po prvé, orgány Spojeného kráľovstva by mali stanoviť celkový zisk príslušnej spoločnosti za daný daňový rok (vrátane zisku dosiahnutého z príjmov z licenčných poplatkov a/alebo pasívnych úrokov),
 - na základe tohto zisku by orgány Spojeného kráľovstva mali vypočítať zdaniteľný základ príslušnej spoločnosti za daný daňový rok,
 - zdaniteľný základ by sa mal vynásobiť sadzbou dane z príjmov právnických osôb platnou pre daný daňový rok,
 - orgány Spojeného kráľovstva by mali napokon odpočítať daň z príjmov právnických osôb, ktorú spoločnosť už za daný daňový rok zaplatila (ak nejakú zaplatila).
- (227) Pokiaľ ide o pomoc poskytnutú prostredníctvom oslobodenia príjmov z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov, orgány Spojeného kráľovstva a Gibraltáru tvrdili, že k vymáhaniu nebude pravdepodobne môcť z praktických dôvodov dôjsť, a to z dôvodu mobilného charakteru finančných prostriedkov dotknutých spoločností a zásady medzinárodného práva, podľa ktorej súdy jedného štátu neumožňujú ani neuplatňujú nároky na vrátenie dane v mene iného štátu. Spojené kráľovstvo ani gibraltárske orgány však neposkytli nijaký dôkaz o konkrétnych ťažkostiach v praxi, ktoré by mohli viesť k záveru, že je absolútne nemožné požadovať vrátenie pomoci. Je naozaj ustálenou judikatúrou, že podmienka absolútnej nemožnosti plnenia nie je splnená, keď členský štát Komisii iba oznámi právne, politické alebo praktické ťažkosti, ktoré predstavoval výkon rozhodnutia, pričom nepodnikne skutočné kroky u dotknutých podnikov na účely vymáhania pomoci a nenavrhuje Komisii alternatívne spôsoby výkonu rozhodnutia, ktoré by umožňovali prekonať tieto ťažkosti ⁽¹⁰⁹⁾. V dôsledku toho Komisia dospela k záveru, že orgány Spojeného kráľovstva a Gibraltáru nepreukázali, že by bolo absolútne nemožné požadovať vrátenie pomoci poskytnutej prostredníctvom oslobodenia od dane.

⁽¹⁰⁸⁾ Pozri vec C-441/06, Komisia/Francúzsko, ECLI:EU:C:2007:616, bod 29 a citovanú judikatúru.

⁽¹⁰⁹⁾ Pozri vec C-622/16 P, Scuola Elementare Maria Montessori/Komisia, EU:C:2018:873, bod 91; C-37/14, Komisia/Francúzsko, EU:C:2015:90, bod 66; C-411/12, Komisia/Taliansko, EU:C:2013:832, bod 37.

10.1. Vymáhanie pomoci poskytnutej prostredníctvom oslobodenia od dane

- (228) Akákoľvek ušlá daň z dôvodu oslobodenia príjmov z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov medzi 1. januárom 2011 a dňom pred nadobudnutím účinnosti príslušných zmien, ktorými sa pasívne úroky a licenčné poplatky začlenili do rozsahu zdanenia, by sa mala vymáhať, ak príjem vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári ⁽¹¹⁰⁾.
- (229) Ako sa vysvetľuje v odôvodnení 82, *príjmy z licenčných poplatkov* prijaté gibraltárskou spoločnosťou sa považujú za príjmy, ktoré vznikli alebo majú pôvod na Gibraltári. Od orgánov Spojeného kráľovstva by sa preto malo vyžadovať, aby vymohli ušlú daň od každej gibraltárskej spoločnosti, ktorá mala príjmy z licenčných poplatkov za obdobie od 1. januára 2011 do 31. decembra 2013.
- (230) Pokiaľ ide o *príjmy z pasívnych úrokov* prijaté gibraltárskymi spoločnosťami v období od 1. januára 2011 do 30. júna 2013, s cieľom určiť, či tieto príjmy vznikli alebo majú pôvod na Gibraltári, budú orgány Spojeného kráľovstva musieť uplatniť pravidlo „miesta poskytnutia úveru“ opísané v odôvodnení 82 v súlade so zásadou teritoriality.
- (231) Ak orgány Spojeného kráľovstva dospejú k záveru, že príjmy z pasívnych úrokov vznikli alebo majú pôvod na Gibraltári, ušlá daň v dôsledku nezdanenia tohto príjmu by sa mala vymáhať od príslušnej spoločnosti.

10.2. Vymáhanie pomoci poskytnutej piatim gibraltárskym spoločnostiam v súvislosti s ich účasťou v holandských komanditných spoločnostiach

- (232) Orgány Spojeného kráľovstva by mali zrušiť prax nezdaňovania podielu každej gibraltárskej spoločnosti uvedenej v odôvodnení 160 na príjmoch z licenčných poplatkov a pasívnych úrokov vytvorených holandskou komanditnou spoločnosťou, v ktorej má spoločnosť účasť.
- (233) Orgány Spojeného kráľovstva by mali okrem toho vymáhať ušlú daň týchto piatich gibraltárskych spoločností v dôsledku nezdanenia ich podielov na príjmoch z licenčných poplatkov a pasívnych úrokov vytvorených príslušnými holandskými komanditnými spoločnosťami.
- (234) Vymáhanie by sa malo vzťahovať na ušlú daň v období medzi 1. januárom 2011 a dňom, keď orgány Spojeného kráľovstva zrušili prax nezdaňovania príjmov gibraltárskych spoločností vyplývajúcich z ich účasti na holandských komanditných spoločnostiach, ako sa uvádza v odôvodnení 232.
- (235) Pokiaľ ide o *príjmy z licenčných poplatkov* gibraltárskych spoločností vyplývajúce z ich účasti v holandských komanditných spoločnostiach, orgány Spojeného kráľovstva by mali vymáhať sumy zodpovedajúce ušlej dani vo vzťahu k týmto príjmom za celé obdobie vymedzené v predchádzajúcom odôvodnení.
- (236) Pokiaľ ide o *príjmy z pasívnych úrokov* gibraltárskych spoločností vyplývajúce z ich účasti v holandských komanditných spoločnostiach, pomoc by sa mala vymáhať od týchto gibraltárskych spoločností takto:
- za obdobie od 1. januára 2011 do 30. júna 2013 by orgány Spojeného kráľovstva mali najskôr určiť, či úroky vznikli alebo mali pôvod na Gibraltári. Toto posúdenie by sa malo vykonať uplatnením pravidla „miesta poskytnutia úveru“ opísaného v odôvodnení 82. Pokiaľ ide o príjmy z úrokov, ktoré vznikli alebo mali pôvod na Gibraltári, orgány Spojeného kráľovstva by mali vymáhať ušlú daň v dôsledku nezdanenia týchto príjmov,
 - za obdobie od 1. januára 2014 by orgány Spojeného kráľovstva mali vymáhať ušlú daň v dôsledku nezdanenia týchto príjmov, ak príjmy predstavujú aspoň 100 000 GBP ročne za zdrojovú spoločnosť.

⁽¹¹⁰⁾ Ako sa vysvetľuje v odôvodnení 144 tohto rozhodnutia, akákoľvek pomoc poskytnutá na základe 34 stanovísk týkajúcich sa daňového zaobchádzania s pasívnymi príjmami (počas obdobia pred nadobudnutím účinnosti zmien z roku 2013) sa považuje za súčasť pomoci identifikovanej podľa článku 7 a môže zahŕňať pomoc, ktorá sa musí vymáhať v súlade s odôvodneniami 229 a 230.

- (237) Vzhľadom na pripomienky uvedené v odôvodneniach v oddiele 8.3.2 sa Komisia domnieva, že Spojené kráľovstvo by malo v prvom rade vymáhať nezákonnú a nezlučiteľnú pomoc poskytnutú gibraltárskym spoločnostiam od týchto gibraltárskych spoločností. Ak by nebolo možné vymôcť od príslušnej gibraltárskej spoločnosti celú výšku pomoci, Spojené kráľovstvo by malo vymôcť zostávajúcu výšku tejto pomoci od iných subjektov tvoriacich jednu hospodársku jednotku s touto gibraltárskou spoločnosťou, t. j. od príslušnej holandskej súkromnej akciovej spoločnosti, holandskej komanditnej spoločnosti alebo materskej spoločnosti gibraltárskej spoločnosti, aby sa zabezpečilo, že poskytnutá výhoda sa odstráni a cez vymáhanie sa obnoví predtým existujúca situácia na trhu.

11. LEGISLATÍVNE A REGULAČNÉ ZMENY VYKONANÉ NA GIBRALTÁRI

- (238) Hoci vo väčšine prípadov poskytnutie záväzných stanovísk, ktoré patria do rozsahu formálneho konania, nevedlo k poskytnutiu štátnej pomoci, vyšetrovanie Komisie odhalilo určité nedostatky v daňovom systéme uplatňovanom na Gibraltári, ktoré by mohli využiť nadnárodné spoločnosti na účely daňového plánovania. Zistilo sa najmä to, že teritoriálny systém zdaňovania na Gibraltári by mohol vytvoriť príležitosti na cezhraničné daňové plánovanie (so značným rizikom nezdanenia ziskov príslušných spoločností na Gibraltári a v krajinách, kde sú ich činnosti skutočne vykonávané). Navyše sa pri ňom zistilo, že teritoriálny systém môže daňovým orgánom potenciálne priznať príliš veľký priestor na voľnú úvahu, keďže chýbajú jasné usmernenia o tom, ako by sa mala uplatňovať zásada teritoriality v praxi.
- (239) Okrem toho sa pri vyšetrovaní objavili aj niektoré nedostatky v postupe vydávania záväzných stanovísk, najmä neexistencia akéhokoľvek vyhradeného postupu, ktorým by sa žiadateľovi aj daňovým orgánom stanovili jasné požiadavky, a neexistencia primeraných postupov kontroly *ex ante* a *ex post*.
- (240) Napokon boli zistené nedostatky aj vo vzťahu k všeobecným ustanoveniam proti zneužívaniu vrátane pravidiel pre transferové oceňovanie ustanovených v článku 40 ITA 2010, keďže uplatňovanie ustanovenia je podmienené existenciou „umelých úprav“.
- (241) Žiadny z týchto nedostatkov nepredstavuje štátnu pomoc ako takú. Ak však neexistujú vhodné opatrenia na riešenie týchto nedostatkov, daňové orgány môžu mať pri presadzovaní pravidiel nadmerný priestor na voľnú úvahu, čo môže zvýšiť riziko poskytnutia štátnej pomoci. Tieto nedostatky navyše prispeli k pochybnostiam, ktoré uviedla Komisia v rozhodnutí o rozšírení konania.
- (242) S cieľom riešiť tieto nedostatky sa gibraltárska vláda dohodla na zavedení legislatívnych a regulačných zmien vo vzťahu k postupom vydávania záväzných stanovísk, zásade teritoriality a pravidlám proti zneužívaniu/transfervému oceňovaniu. Podľa názoru Komisie zmeny, ktoré boli prijaté v októbri 2018, predstavujú významný krok smerom k zlepšeniu transparentnosti a zníženiu priestoru na voľnú úvahu pri uplatňovaní gibraltárskych pravidiel dane z príjmov.
- (243) Zmeny, ktoré boli uverejnené a prijaté 25. októbra 2018, možno zhrnúť takto:

- prijatie usmernenia ⁽¹¹¹⁾ o uplatňovaní zásady teritoriality s konkrétnymi príkladmi širokého spektra činností a zavedenie explicitných požiadaviek na monitorovanie vo vzťahu k spoločnostiam, ktoré nie sú na Gibraltári zdaniiteľné,
- prijatie právnych predpisov a nariadenia ⁽¹¹²⁾ o procedurálnych aspektoch záväzných stanovísk vrátane týchto požiadaviek: 1. žiadosť o záväzné stanovisko musí obsahovať podrobný opis podnikateľských činností s jasným uvedením toho, kde sa činnosti vykonávajú; 2. stanovisko môže byť poskytnuté len na maximálne obdobie troch rokov a musí obsahovať úplné vysvetlenie dôvodov, na základe ktorých bolo vydané, vrátane prípadnej komplexnej analýzy transferového oceňovania; 3. zavedenie kontrolného systému s overovaním záväzných stanovísk *ex ante* a *ex post* a 4. zverejnenie anonymizovaných zoznamov záväzných stanovísk alebo súhrnov aspoň raz ročne zo strany daňových orgánov,

⁽¹¹¹⁾ Pozri usmernenie o vzniku a pôvode z roku 2018. Úplné znenie je dostupné tu: <https://www.gibraltar.gov.gi/new/downloads-ito>.

⁽¹¹²⁾ Pozri pravidlá o dani z príjmov (záväzné stanoviská) z roku 2018. Úplné znenie je dostupné tu: <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/2018s227.pdf>. Pozri aj Usmernenie o záväzných stanoviskách (postup) 2018, úplné znenie je dostupné tu: <https://www.gibraltar.gov.gi/new/downloads-ito>.

— prijatie právnych predpisov s cieľom zmeniť ITA 2010 ⁽¹¹³⁾, aby sa zabezpečilo, že sa ustanovenia proti zneužívaniu a pravidiel transferového oceňovania budú uplatňovať bez ohľadu na to, či je príslušné opatrenie umelé alebo nie.

- (244) Napokon je takisto potrebné poznamenať, že Gibraltár prijal zmenu článku 29 zákona ITA 2010 ⁽¹¹⁴⁾, ktorým sa od všetkých spoločností registrovaných na Gibraltári požaduje, aby podali daňové priznanie bez ohľadu na to, či príjem spoločnosti vzniká alebo má pôvod na Gibraltári, a bez ohľadu na to, či žiadajú záväzné stanovisko, alebo nie. Tento pozmeňujúci návrh nadobudol účinnosť 1. januára 2016.

12. ZÁVER

- (245) Komisia dospela k záveru, že Spojené kráľovstvo na Gibraltári protiprávne zaviedlo systém oslobodení príjmov z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov v rozpore s článkom 108 ods. 3 zmluvy. Komisia takisto konštatuje, že tento systém predstavuje štátnu pomoc, ktorá je nezlučiteľná s vnútorným trhom v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy.
- (246) Komisia sa domnieva, že daňové zaobchádzanie, ktoré poskytla gibraltárska vláda na základe záväzných stanovísk v prospech piatich gibraltárskych spoločností s podielmi v holandských komanditných spoločnostiach (*Commanditaire Vennootschappen*), ktoré majú príjem z licenčných poplatkov a pasívnych úrokov, predstavuje individuálne opatrenia štátnej pomoci, ktoré boli protiprávne zavedené v rozpore s článkom 108 ods. 3 zmluvy a ktoré sú nezlučiteľné s vnútorným trhom v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy.
- (247) Od Spojeného kráľovstva by sa malo vyžadovať, aby túto štátnu pomoc vymohlo od príjemcov na základe článku 16 procedurálneho nariadenia. Spojené kráľovstvo by takisto malo zabezpečiť, aby sa v budúcnosti príjmom ani žiadnej zo spoločností v ich skupine neposkytla žiadna dodatočná pomoc v dôsledku oslobodenia príjmov z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov či daňového zaobchádzania stanoveného v dotknutých záväzných stanoviskách.
- (248) Keďže Spojené kráľovstvo 29. marca 2017 oznámilo svoj úmysel vystúpiť z Európskej únie v súlade s článkom 50 Zmluvy o Európskej únii, zmluvy sa prestanú na Spojené kráľovstvo uplatňovať dňom nadobudnutia účinnosti dohody o vystúpení, alebo ak takáto dohoda nebude uzavretá, dva roky po tomto oznámení, pokiaľ Európska rada po dohode so Spojeným kráľovstvom nerozhodne o predĺžení tejto lehoty. Bez toho, aby boli dotknuté ustanovenia dohody o vystúpení, sa preto toto rozhodnutie uplatňuje iba dovtedy, kým Spojené kráľovstvo neprestane byť členským štátom.

PRIJALA TOTO ROZHODNUTIE:

Článok 1

1. Schéma štátnej pomoci vo forme oslobodenia príjmov z pasívnych úrokov od dane platná na Gibraltári na základe zákona o dani z príjmov z roku 2010 medzi 1. januárom 2011 a 30. júnom 2013, ktorú Gibraltár protiprávne zaviedol v rozpore s článkom 108 ods. 3 zmluvy, je nezlučiteľná s vnútorným trhom v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy.
2. Schéma štátnej pomoci vo forme oslobodenia príjmov z licenčných poplatkov od dane platná na Gibraltári na základe zákona o dani z príjmov z roku 2010 medzi 1. januárom 2011 a 31. decembrom 2013, ktorú Gibraltár protiprávne zaviedol v rozpore s článkom 108 ods. 3 zmluvy, je nezlučiteľná s vnútorným trhom v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy.

Článok 2

Individuálna štátna pomoc, ktorú poskytla gibraltárska vláda na základe záväzných stanovísk (uvedených v prílohe ako stanoviská č. 83, 84, 139, 140 and 144) piatim gibraltárskym spoločnostiam s podielmi v holandských komanditných spoločnostiach (*Commanditaire Vennootschappen*), ktoré majú príjem z licenčných poplatkov a pasívnych úrokov, ktorá bola protiprávne zavedená Spojeným kráľovstvom v rozpore s článkom 108 ods. 3 zmluvy, je nezlučiteľná s vnútorným trhom v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy.

⁽¹¹³⁾ Pozri nariadenia o dani z príjmov (novela) z roku 2018. Úplné znenie je dostupné tu: <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/2018=228.pdf>.

⁽¹¹⁴⁾ Zákon o dani z príjmov (novela) z roku 2015 zo 6. augusta 2015.

Článok 3

1. Prax vydávania záväzných stanovísk podľa zákona o dani z príjmov z roku 2010 nepredstavuje schému štátnej pomoci v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy.
2. 126 stanovísk uvedených v prílohe k tomuto rozhodnutiu, okrem piatich stanovísk, na ktoré sa vzťahuje článok 2, a 34 stanovísk uvedených v odôvodnení 144 ⁽¹¹⁵⁾, nepredstavuje individuálnu štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy.

Článok 4

1. Články 1 a 2 tohto rozhodnutia sa nevzťahujú na individuálnu pomoc poskytnutú na základe schém pomoci uvedených v článku 1 alebo na základe záväzných stanovísk uvedených v článku 2, ak v čase poskytnutia spĺňala individuálna pomoc podmienky stanovené v nariadení prijatom podľa článku 2 nariadenia Rady (ES) č. 994/98 ⁽¹¹⁶⁾, ktoré sa uplatňovalo v čase poskytnutia pomoci.
2. Na účely tohto článku a článku 5 sa individuálna pomoc považuje za poskytnutú príjemcovi, pokiaľ ide o každý daňový rok, v deň, keď ušlá daň za tento daňový rok v dôsledku schém pomoci uvedených v článku 1 alebo záväzných stanovísk uvedených v článku 2 bola splatná v prípade, že by takáto schéma alebo stanovisko neexistovali.

Článok 5

1. Spojené kráľovstvo vymôže od všetkých príjemcov tejto pomoci každú nezlučiteľnú pomoc poskytnutú na základe schém pomoci uvedených v článku 1 alebo na základe záväzných stanovísk uvedených v článku 2.
2. Každá individuálna pomoc poskytnutá na základe záväzných stanovísk uvedených v článku 2, ktorú nemožno vymôcť od príslušnej gibraltárskej spoločnosti, bude vymáhaná od iných subjektov tvoriacich jednu hospodársku jednotku s touto gibraltárskou spoločnosťou, t. j. príslušnou holandskou súkromnou akciovou spoločnosťou, holandskou komanditnou spoločnosťou alebo materskou spoločnosťou gibraltárskej spoločnosti.
3. Na vymáhané sumy sa vzťahuje úrok od dátumu, keď sa poskytnú príjemcovi, až do ich skutočného vymozenia.
4. Úroky sa vypočítajú na zostavenom základe podľa kapitoly V nariadenia Komisie (ES) č. 794/2004 ⁽¹¹⁷⁾.
5. Spojené kráľovstvo prestane poskytovať pomoc na základe schém pomoci uvedených v článku 1 alebo záväzných stanovísk uvedených v článku 2 s účinnosťou odo dňa oznámenia tohto rozhodnutia.

Článok 6

1. Vrátenie pomoci v súlade s článkom 5 je bezodkladné a účinné.
2. Spojené kráľovstvo zabezpečí vykonanie tohto rozhodnutia do štyroch mesiacov od dátumu oznámenia tohto rozhodnutia.

Článok 7

1. Do dvoch mesiacov od dátumu oznámenia tohto rozhodnutia poskytne Spojené kráľovstvo Komisii tieto informácie:
 - a) hodnotenie každej gibraltárskej spoločnosti, ktorá vytvorila príjmy z pasívnych úrokov v období od 1. januára 2011 do 30. júna 2013, toho, či takéto príjmy z úrokov vznikli alebo mali pôvod na Gibraltári, na základe pravidla „miesta poskytnutia úveru“;

⁽¹¹⁵⁾ 34 stanovísk (uvedených v prílohe ako stanoviská č. 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 a 158) sa vzťahuje na daňové zaobchádzanie s pasívnym príjmom. S pomocou v súvislosti s týmito stanoviskami (počas obdobia pred nadobudnutím účinnosti zmien z roku 2013) sa zaobchádza podľa článku 1 tohto rozhodnutia.

⁽¹¹⁶⁾ Nariadenie Rady (ES) č. 994/98 zo 7. mája 1998 o uplatňovaní článkov 92 a 93 Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva na určité kategórie horizontálnej štátnej pomoci (Ú. v. ES L 142, 14.5.1998, s. 1).

⁽¹¹⁷⁾ Nariadenie Komisie (ES) č. 794/2004 z 21. apríla 2004, ktorým sa vykonáva nariadenie Rady (ES) č. 659/1999, ustanovujúce podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 93 Zmluvy o ES (Ú. v. EÚ L 140, 30.4.2004, s. 1).

- b) zoznam príjemcov, ktorí prijali pomoc na základe schém pomoci uvedených v článku 1, spolu s týmito informáciami za každého z nich a za každý príslušný daňový rok:
- výška dosiahnutých ziskov (s osobitným uvedením ziskov dosiahnutých z príjmov z licenčných poplatkov a ziskov dosiahnutých z príjmov z pasívnych úrokov), daňový základ, príslušná sadzba dane z príjmov, sumy zaplatenej dane z príjmov a výška ušlej dane,
 - celková výška prijatej pomoci;
- c) tieto informácie pre každú z piatich gibraltárskych spoločností, ktoré prijali pomoc na základe záväzných stanovísk uvedených v článku 2 a za každý príslušný daňový rok:
- výška dosiahnutých ziskov (s osobitným uvedením ziskov dosiahnutých z príjmov z licenčných poplatkov a ziskov dosiahnutých z príjmov z pasívnych úrokov), daňový základ, príslušná sadzba dane z príjmov, sumy zaplatenej dane z príjmov a výška ušlej dane;
 - celková výška prijatej pomoci;
- d) celková suma (istina a úroky z vymáhania), ktoré sa majú vymôcť od každého príjemcu (za všetky daňové roky, ktoré sú predmetom vymáhania);
- e) podrobný opis opatrení, ktoré už boli prijaté, a opatrení, ktoré sú plánované na vykonanie tohto rozhodnutia;
- f) podklady, z ktorých vyplýva, že príjemcom bol vydaný príkaz na vrátenie pomoci.

2. Spojené kráľovstvo Komisiu priebežne informuje o vývoji vnútroštátnych opatrení na vykonanie tohto rozhodnutia, a to až dovtedy, kým nebude pomoc uvedená v súlade s článkom 5 úplne vrátená. Na žiadosť Komisie Spojené kráľovstvo predloží Komisii informácie o už prijatých vnútroštátnych opatreniach a o plánovaných vnútroštátnych opatreniach s cieľom dosiahnuť súlad s týmto rozhodnutím.

Článok 8

Toto rozhodnutie je určené Spojenému kráľovstvu Veľkej Británie a Severného Írska.

V Bruseli 19. decembra 2018

Za Komisiu
Margrethe VESTAGER
členka Komisie

PRÍLOHA

Názov spoločnosti	Dátum poskytnutia	Opis činností	Klasifikácia stanoviska (podľa oddielu 8.2.1)
1. KaiRo Management Limited	7.1.2011	Služby, poradenstvo v oblasti manažmentu	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
2. Thurlestone Shipping (Overseas) Limited	10.1.2011	Služby, sprostredkovanie dopravy	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
3. Mina Corp Limited	10.1.2011	Obchod, predaj ropných výrobkov	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
4. Red Star Enterprises Limited	10.1.2011	Obchod, predaj ropných výrobkov	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
5. BO (Middle East) Limited	12.1.2011	Obchod, dovoz nábytku	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
6. THE One (Middle East) Limited	12.1.2011	Obchod, dovoz nábytku	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
7. THE One Retail Network (International) Limited	12.1.2011	Holdingová spoločnosť, licencovanie duševného vlastníctva	Oslobodenie pasívneho príjmu. Situácia sa upravila po legislatívnych zmenách alebo ukončených činnostiach.
8. THE One Music Limited	12.1.2011	Obchod, výroba a predaj CD	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
9. Potenciálna spoločnosť	12.1.2011	Holdingová spoločnosť, licencovanie duševného vlastníctva	Spoločnosť nebola zapísaná, činnosti sa neuskutočnili alebo spoločnosť bola spiaca.
10. Link Holdings (Gibraltar) Limited	14.1.2011	Obchod, príjem z prenájmov	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
11. European Mail Union Limited	28.1.2011	Obchod, preposielanie pošty	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
12. Ansellia Aviation Limited	31.1.2011	Držba aktív, vlastníctvo (lietadlá)	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
13. Potenciálna spoločnosť	4.2.2011	Príjemca v truste	Spoločnosť nebola zapísaná, činnosti sa neuskutočnili alebo spoločnosť bola spiaca.
14. Potenciálna spoločnosť	7.2.2011	Poskytovanie pôžičky/pôžičiek	Spoločnosť nebola zapísaná, činnosti sa neuskutočnili alebo spoločnosť bola spiaca.
15. Zartello Limited	7.2.2011	Obchod, marketingové služby	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
16. Gol International Limited	10.2.2011	Obchod, športový agent	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
17. Graf Von Bismark and Associated Limited	21.2.2011	Obchod, zabezpečovanie správcov aktív	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.

Názov spoločnosti	Dátum poskytnutia	Opis činností	Klasifikácia stanoviska (podľa oddielu 8.2.1)
18. Medifour Limited	25.2.2011	Obchod, predaj zdravotníckych výrobkov	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
19. Current Technology (Europe) Limited	25.2.2011	Obchod, marketing	Spoločnosť nebola zapísaná, činnosti sa neuskutočnili alebo spoločnosť bola spiaca.
20. Corporate Consultants Limited	25.2.2011	Služby, poradenstvo	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
21. Alphasol Limited	25.2.2011	Služby, poradenstvo	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
22. Akasha Charters Limited	25.2.2011	Obchod, prenájom jacht	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
23. Osato Industries Limited	28.2.2011	Služby, poradenstvo	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
24. Gambit Management Services Limited	1.3.2011	Držba majetku a poradenstvo	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
25. Greatearth Underwriting Limited	4.3.2011	Investičná holdingová spoločnosť	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
26. UNILOG, United Logistics & Shipping Operators Limited	9.3.2011	Obchod, riadenie námornej linky	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
27. Continental Maritime Limited	15.3.2011	Poskytovanie pôžičky/pôžičiek	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
28. Baby Basics Limited	15.3.2011	Obchod, marketing	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
29. Baby Basics (Iberia) Limited	15.3.2011	Obchod, marketing a predaj, odborná príprava	Spoločnosť nebola zapísaná, činnosti sa neuskutočnili alebo spoločnosť bola spiaca.
30. Baby Basics (International) Limited	15.3.2011	Predaj, distribúcia výrobkov	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
31. Baby Basics (Asia) Limited	15.3.2011	Obchod, marketing a predaj, odborná príprava	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
32. Family Roots Limited	15.3.2011	Obchod, marketing	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
33. Western Mediterranean Holdings Limited	16.3.2011	Investičná holdingová spoločnosť	Oslobodenie pasívneho príjmu. Situácia sa upravila po legislatívnych zmenách alebo ukončených činnostiach.
34. M. Benady & Company (Gibraltar) Limited	16.3.2011	Obchod, služby riadenia	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
35. Prime Ideas Limited	18.3.2011	Držba práv duševného vlastníctva	Oslobodenie pasívneho príjmu. Situácia sa upravila po legislatívnych zmenách alebo ukončených činnostiach.

Názov spoločnosti	Dátum poskytnutia	Opis činností	Klasifikácia stanoviska (podľa oddielu 8.2.1)
36. Hattrick Limited	21.3.2011	Služby, konzultácie a poradenstvo	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
37. Tubingen Limited	22.3.2011	Spoločnosť vlastníaca aktíva, motorové jachty	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
38. Channel Energy (Eire) Limited	24.3.2011	Obchod, skladovanie a manipulácia s ropou	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
39. Crane Trading Corporation Limited	24.3.2011	Obchod, motory	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
40. Europe Income Real Estate Limited	25.3.2011	Poskytovanie pôžičky/pôžičiek	Spoločnosť nebola zapísaná, činnosti sa neuskutočnili alebo spoločnosť bola spiaca.
41. IMAAG Limited	25.3.2011	Služby, konzultácie a poradenstvo	Spoločnosť nebola zapísaná, činnosti sa neuskutočnili alebo spoločnosť bola spiaca.
42. Potenciálna spoločnosť	28.3.2011	Obchod, marketingové služby	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
43. Jonsden Properties Limited	28.3.2011	Obchod, marketingové služby	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
44. Ellise Trading Group Limited	28.3.2011	Držba, duševné vlastníctvo	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
45. Kamakura Investments Limited	29.3.2011	Investičný holding	Oslobodenie pasívneho príjmu. Situácia sa upravila po legislatívnych zmenách alebo ukončených činnostiach.
46. Potenciálna spoločnosť	1.4.2011	Obchod, reklama	Spoločnosť nebola zapísaná, činnosti sa neuskutočnili alebo spoločnosť bola spiaca.
47. Roxbury Limited	1.4.2011	Držba patentov a ochranných známk	Oslobodenie pasívneho príjmu. Situácia sa upravila po legislatívnych zmenách alebo ukončených činnostiach.
48. Roger Bullivant Holdings Limited	1.4.2011	Skupinový holding	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
49. Horizon Ventures Limited	1.4.2011	Služby, poradenstvo	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
50. Nidham Holdings Limited	1.4.2011	Služby, poradenstvo	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
51. AMD Limited	1.4.2011	Obchod, predaj poľnohospodárskych výrobkov	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
52. Cookstown Properties Limited	5.4.2011	Držba, akcie spoločnosti	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
53. Burlington English Limited	7.4.2011	Služby, konzultácie a poradenstvo	Spoločnosť nebola zapísaná, činnosti sa neuskutočnili alebo spoločnosť bola spiaca.
54. Burlington Marketing Limited	7.4.2011	Služby, konzultácie a poradenstvo	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.

Názov spoločnosti	Dátum poskytnutia	Opis činností	Klasifikácia stanoviska (podľa oddielu 8.2.1)
55. Burlington English Limited	11.4.2011	Služby, konzultácie a poradenstvo	Spoločnosť nebola zapísaná, činnosti sa neuskutočnili alebo spoločnosť bola spiaca.
56. Burlington Marketing Limited	11.4.2011	Služby, konzultácie a poradenstvo	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
57. Eastcheap Trading Corporation Limited	14.4.2011	Poskytovanie pôžičky/pôžičiek	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
58. Horizon Ventures Limited	14.4.2011	Služby, poradenstvo	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
59. Keystone Shipping Limited	4.5.2011	Obchod, prenájom lode bez posádky	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
60. World Rugby League (Europe) Limited	6.5.2011	Obchod, marketingové služby	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
61. World Rugby League Limited	6.5.2011	Obchod, marketingové služby	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
62. Lobric Properties Limited	6.5.2011	Obchod, predaj poľnohospodárskych výrobkov	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
63. Bushman Limited	6.5.2011	Služby, poradenstvo	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
64. Key Retail Technologies Limited	9.5.2011	Služby, riadenie a poradenstvo	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
65. Kinsman Trustees Limited	11.5.2011	Služby, zabezpečovanie správcov	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
66. Amicus Trustees Limited	11.5.2011	Služby, zabezpečovanie správcov	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
67. Benamara Limited	11.5.2011	Investičný holding	Oslobodenie pasívneho príjmu. Situácia sa upravila po legislatívnych zmenách alebo ukončených činnostiach.
68. Halstead Investments Limited	11.5.2011	Investičný holding	Oslobodenie pasívneho príjmu. Situácia sa upravila po legislatívnych zmenách alebo ukončených činnostiach.
69. Nightingale Investments Limited	11.5.2011	Obchod, dodávanie ropných a plynových zariadení	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
70. JST (International) Company Limited	11.5.2011	Služby, konzultácie a poradenstvo	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
71. The Consultants Limited	11.5.2011	Služby, konzultácie a poradenstvo	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
72. Birchall Properties Limited	17.5.2011	Poskytovanie pôžičky/pôžičiek	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
73. Cookstown Properties Limited	19.5.2011	Držba vlastníctva a investícií	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.

Názov spoločnosti	Dátum poskytnutia	Opis činností	Klasifikácia stanoviska (podľa oddielu 8.2.1)
74. Paramount Healthcare Consulting Limited	20.5.2011	Služby, poradenstvo	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
75. Swerford Holdings Limited	20.5.2011	Obchod, hry	Stanovisko týkajúce sa dane z príjmov fyzických osôb a neza-hŕňa spoločnosť podliehajúcu dani z príjmov právnických osôb
76. Orios Limited	23.5.2011	Obchod, maloobchodník zaoberajúci sa online predajom kvetín a darčiekov	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
77. Bushman Limited	23.5.2011	Služby, poradenstvo	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
78. Nautilus Limited	1.6.2011	Držba aktív, motorové jachty	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
79. Salamba Shipping Limited	1.6.2011	Držba aktív, motorové jachty	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
80. Repset Limited	1.6.2011	Skupinový holding	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
81. McWane (Gibraltar) Holdings Limited	2.6.2011	Poskytovanie pôžičky/pôžičiek	Oslobodenie pasívneho príjmu. Situácia sa upravila po legisla-tívnych zmenách alebo ukončených činnostiach.
82. McWane (Gibraltar) Limited	2.6.2011	Poskytovanie pôžičky/pôžičiek	Oslobodenie pasívneho príjmu. Situácia sa upravila po legisla-tívnych zmenách alebo ukončených činnostiach.
83. Heidrick and Struggles (Gibraltar) Holdings Limited.	2.6.2011	Poskytovanie pôžičky/pôžičiek	Sporné stanovisko
84. Heidrick and Struggles (Gibraltar) Limited. Limited, GibCo2)	2.6.2011	Poskytovanie pôžičky/pôžičiek	Sporné stanovisko
85. Walstead Limited	8.6.2011	Obchod, marketing, predaj a výskum	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
86. Meritas (Gibraltar) Holdings Limited	8.6.2011	Poskytovanie pôžičky/pôžičiek	Oslobodenie pasívneho príjmu. Situácia sa upravila po legisla-tívnych zmenách alebo ukončených činnostiach.
87. Perpetual Systems Limited	9.6.2011	Obchod na Gibraltári	Stanovisko týkajúce sa dane z príjmov fyzických osôb a neza-hŕňa spoločnosť podliehajúcu dani z príjmov právnických osôb
88. Loksyst (International) Limited	15.6.2011	Obchod na Gibraltári	Stanovisko týkajúce sa dane z príjmov fyzických osôb a neza-hŕňa spoločnosť podliehajúcu dani z príjmov právnických osôb
89. Lawnsvale Investments Limited	16.6.2011	Poskytovanie pôžičky/pôžičiek	Oslobodenie pasívneho príjmu. Situácia sa upravila po legisla-tívnych zmenách alebo ukončených činnostiach.
90. Oilcom Agency Limited	24.6.2011	Obchod, nákup a predaj odevov	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.

Názov spoločnosti	Dátum poskytnutia	Opis činností	Klasifikácia stanoviska (podľa oddielu 8.2.1)
91. CT Marketing Limited	30.6.2011	Služby, konzultácie a marketing	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
92. Navigia Limited	5.7.2011	Služby, poradenstvo	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
93. Ocean Pride Shipping Co. Limited	5.7.2011	Držba aktív, motorové jachty	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
94. Equilibrium Management Limited	11.7.2011	Poskytovanie pôžičky/pôžičiek	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
95. Taylan Limited	11.7.2011	Poskytovanie pôžičky/pôžičiek	Oslobodenie pasívneho príjmu. Situácia sa upravila po legislatívnych zmenách alebo ukončených činnostiach.
96. Potenciálna spoločnosť	12.7.2011	Obchod, výmena meny	Spoločnosť nebola zapísaná, činnosti sa neuskutočnili alebo spoločnosť bola spiaca.
97. Galva Investments Limited	13.7.2011	Investičný holding	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
98. Uniphos Limited	13.7.2011	Služby, konzultácie a marketing	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
99. Potenciálna spoločnosť (Advisory Limited)	14.7.2011	Poskytovanie pôžičky/pôžičiek	Spoločnosť nebola zapísaná, činnosti sa neuskutočnili alebo spoločnosť bola spiaca.
100. Potenciálna spoločnosť	22.7.2011	Poskytovanie pôžičky/pôžičiek	Oslobodenie pasívneho príjmu. Situácia sa upravila po legislatívnych zmenách alebo ukončených činnostiach.
101. Potenciálna spoločnosť	5.8.2011	Obchod, marketing	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
102. Hastings Insurance Group Limited	11.8.2011	Skupinový holding	Stanovisko týkajúce sa dane z príjmov fyzických osôb a nezaľhňa spoločnosť podliehajúca dani z príjmov právnických osôb
103. Patron Capital G.P. III Limited	17.8.2011	Poskytovanie pôžičky/pôžičiek	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
104. Vantini Spur Limited	14.9.2011	Držba, duševné vlastníctvo	Oslobodenie pasívneho príjmu. Situácia sa upravila po legislatívnych zmenách alebo ukončených činnostiach.
105. Tubman (International) Limited	14.9.2011	Poskytovanie pôžičky/pôžičiek	Oslobodenie pasívneho príjmu. Situácia sa upravila po legislatívnych zmenách alebo ukončených činnostiach.
106. Tubman (Holdings) Limited	14.9.2011	Poskytovanie pôžičky/pôžičiek	Oslobodenie pasívneho príjmu. Situácia sa upravila po legislatívnych zmenách alebo ukončených činnostiach.
107. Broadstreet (Gibraltar) Limited	30.9.2011	Služby, poradenstvo a úrok z úveru	Oslobodenie pasívneho príjmu. Situácia sa upravila po legislatívnych zmenách alebo ukončených činnostiach.
108. Biomet (International) Limited	6.10.2011	Poskytovanie pôžičky/pôžičiek	Oslobodenie pasívneho príjmu. Situácia sa upravila po legislatívnych zmenách alebo ukončených činnostiach.

Názov spoločnosti	Dátum poskytnutia	Opis činností	Klasifikácia stanoviska (podľa oddielu 8.2.1)
109. Biomet (Gibraltar) Holdings Limited	6.10.2011	Poskytovanie pôžičky/pôžičiek	Oslobodenie pasívneho príjmu. Situácia sa upravila po legislatívnych zmenách alebo ukončených činnostiach.
110. Biomet Inc	6.10.2011	Poskytovanie pôžičky/pôžičiek	Oslobodenie pasívneho príjmu. Situácia sa upravila po legislatívnych zmenách alebo ukončených činnostiach.
111. Biomet S.a.r.l	6.10.2011	Poskytovanie pôžičky/pôžičiek	Oslobodenie pasívneho príjmu. Situácia sa upravila po legislatívnych zmenách alebo ukončených činnostiach.
112. Waterside (International) Limited	8.11.2011	Služby, poradenstvo v oblasti manažmentu	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
113. Potenciálna spoločnosť Medzinárodná právnická spoločnosť	16.11.2011	Poskytovanie pôžičky/pôžičiek	Oslobodenie pasívneho príjmu. Situácia sa upravila po legislatívnych zmenách alebo ukončených činnostiach.
114. Infor (Gibraltar) Limited	22.11.2011	Poskytovanie pôžičky/pôžičiek	Oslobodenie pasívneho príjmu. Situácia sa upravila po legislatívnych zmenách alebo ukončených činnostiach.
115. Miller International Limited	24.11.2011	Obchod, predaj výrobkov na zemné práce	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
116. Tipico Services Limited	29.11.2011	Služby, administratívna podpora	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
117. Select Sports Management Limited	16.12.2011	Služby, poradenstvo pre agentov futbalových hráčov	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
118. Allabroad Limited	16.12.2011	Obchod, výučba plachtenia a prenájom jacht	Účinne podlieha dani. Príjem, ktorý vznikol a má pôvod na Gibraltári, a je teda zdaniteľný na Gibraltári.
119. Potenciálna spoločnosť	16.12.2011	Služby, administratívna podpora	Spoločnosť nebola zapísaná, činnosti sa neuskutočnili alebo spoločnosť bola spiaca.
120. Delphi Automotive Services (Gibraltar) Limited	20.12.2011	Dcérska spoločnosť	Oslobodenie pasívneho príjmu. Situácia sa upravila po legislatívnych zmenách alebo ukončených činnostiach.
121. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	22.12.2011	Poskytovanie pôžičky/pôžičiek	Oslobodenie pasívneho príjmu. Situácia sa upravila po legislatívnych zmenách alebo ukončených činnostiach.
122. 8F Leasing S.A.	22.12.2011	Poskytovanie pôžičky/pôžičiek	Oslobodenie pasívneho príjmu. Situácia sa upravila po legislatívnych zmenách alebo ukončených činnostiach.
123. 8F leasing (Bermuda) Limited	22.12.2011	Poskytovanie pôžičky/pôžičiek	Oslobodenie pasívneho príjmu. Situácia sa upravila po legislatívnych zmenách alebo ukončených činnostiach.
124. Scan Truck & Trailer Rental Limited	3.1.2012	Obchod, prenájom vozíkov a prívesov	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
125. Matterhorn Holdings Limited	16.1.2012	Obchod, predaj IT materiálov	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.

Názov spoločnosti	Dátum poskytnutia	Opis činností	Klasifikácia stanoviska (podľa oddielu 8.2.1)
126. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	3.2.2012	Poskytovanie pôžičky/pôžičiek	Oslobodenie pasívneho príjmu. Situácia sa upravila po legislatívnych zmenách alebo ukončených činnostiach.
127. 8F Leasing (Bermuda) Limited	3.2.2012	Poskytovanie pôžičky/pôžičiek	Oslobodenie pasívneho príjmu. Situácia sa upravila po legislatívnych zmenách alebo ukončených činnostiach.
128. 8F Leasing S.A.	3.2.2012	Poskytovanie pôžičky/pôžičiek	Oslobodenie pasívneho príjmu. Situácia sa upravila po legislatívnych zmenách alebo ukončených činnostiach.
129. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	20.2.2012	Poskytovanie pôžičky/pôžičiek	Oslobodenie pasívneho príjmu. Situácia sa upravila po legislatívnych zmenách alebo ukončených činnostiach.
130. 8F Leasing (Bermuda) Limited	20.2.2012	Poskytovanie pôžičky/pôžičiek	Oslobodenie pasívneho príjmu. Situácia sa upravila po legislatívnych zmenách alebo ukončených činnostiach.
131. 8F Leasing S.A.	20.2.2012	Poskytovanie pôžičky/pôžičiek	Oslobodenie pasívneho príjmu. Situácia sa upravila po legislatívnych zmenách alebo ukončených činnostiach.
132. Zaida Company Limited	2.3.2012	Obchod, poplatky a provízie z platieb	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
133. Rowan Gorilla V (Gibraltar) Limited	29.3.2012	Obchod, plošiny na ropné vrty (charter)	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
134. Rowan Gorilla VII (Gibraltar) Limited	29.3.2012	Obchod, plošiny na ropné vrty (charter)	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
135. Rowan Cayman Limited	29.3.2012	Obchod, plošiny na ropné vrty (charter)	Spoločnosť nebola zapísaná, činnosti sa neuskutočnili alebo spoločnosť bola spiaca.
136. Rowan Drilling (Gibraltar) Limited	29.3.2012	Obchod, plošiny na ropné vrty (charter)	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
137. Rowan Drilling Norway AS	29.3.2012	Obchod, plošiny na ropné vrty (charter)	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
138. Kiluya Employment Management Limited	3.5.2012	Služby, zabezpečovanie strojárov	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
139. Ash (Gibraltar) One Limited	8.5.2012	Dcérska spoločnosť chemickej spoločnosti	Sporné stanovisko
140. Ash (Gibraltar) Two Limited	8.5.2012	Dcérska spoločnosť chemickej spoločnosti	Sporné stanovisko
141. Potenciálna spoločnosť	12.6.2012	Držba, duševné vlastníctvo	Spoločnosť nebola zapísaná, činnosti sa neuskutočnili alebo spoločnosť bola spiaca.
142. Partner Invest Limited	21.8.2012	Obchod, zápis spoločnosti	Účinne podlieha dani. Príjem, ktorý vznikol a má pôvod na Gibraltári, a je teda zdaniteľný na Gibraltári.
143. Partner Invest Limited	21.8.2012	Obchod, zápis spoločnosti	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.

Názov spoločnosti	Dátum poskytnutia	Opis činností	Klasifikácia stanoviska (podľa oddielu 8.2.1)
144. MJN Holdings (Gibraltar) Limited	11.9.2012	Dcérska spoločnosť v skupinovej štruktúre	Sporné stanovisko
145. Fidux Trust Company Limited	9.10.2012	Obchod, poskytovanie dôveryhodných služieb	Účinne podlieha dani. Príjem, ktorý vznikol a má pôvod na Gibraltári, a je teda zdaniteľný na Gibraltári.
146. OED Limited	4.1.2013	Obchod, rozvoj softvéru	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
147. Sunbreeze Limited	12.2.2013	Obchod, online sprostredkovateľ	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
148. Potenciálna spoločnosť	12.4.2013	Držba, duševné vlastníctvo	Spoločnosť nebola zapísaná, činnosti sa neuskutočnili alebo spoločnosť bola spiaca.
149. Promo 6000 International Limited	22.4.2013	Obchod, marketing a reklama	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
150. Visavi 5x5 Limited	22.4.2013	Obchod, portály webových sídel	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
151. Visavi Activities Limited	22.4.2013	Držba akcií spoločnosti	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
152. Visavi Spins Limited	22.4.2013	Obchod, portály webových sídel	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
153. Visavi Portals Limited	22.4.2013	Obchod, portály webových sídel	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
154. Potenciálna spoločnosť	10.5.2013	Držba, duševné vlastníctvo	Spoločnosť nebola zapísaná, činnosti sa neuskutočnili alebo spoločnosť bola spiaca.
155. Scanlan Worldwide Limited	21.5.2013	Obchod, nakupovanie, dovoz a vývoz	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
156. Rebecca (Holdings) Limited	10.6.2013	Poskytovanie pôžičky/pôžičiek	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
157. IAPA (Global) Limited	24.6.2013	Obchod, hlavné poistné krytie	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
158. Collinson Group (Trademarks) Limited	24.6.2013	Držba, duševné vlastníctvo	Oslobodenie pasívneho príjmu. Situácia sa upravila po legislatívnych zmenách alebo ukončených činnostiach.
159. Rebecca (Holdings) Limited	28.6.2013	Poskytovanie pôžičky/pôžičiek	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
160. Innophus (Gibraltar) Limited	2.8.2013	Obchod, priemyselná výroba	Spoločnosť nebola zapísaná, činnosti sa neuskutočnili alebo spoločnosť bola spiaca.
161. Stabalis Limited	22.11.2013	Služby, poskytovanie poradenských služieb v rámci skupiny	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.

Názov spoločnosti	Dátum poskytnutia	Opis činností	Klasifikácia stanoviska (podľa oddielu 8.2.1)
162. J Domains Limited	20.12.2013	Služby, riadenie predaja domén	Uplatňovanie zásady teritoriality. Žiadny príjem, ktorý vznikol alebo mal pôvod na Gibraltári.
163. Potenciálna spoločnosť	23.12.2013	Obchod, dodávanie tovaru	Spoločnosť nebola zapísaná, činnosti sa neuskutočnili alebo spoločnosť bola spiaca.
164. Potenciálny prisťahovalec	23.12.2013	Zamestnanec	Stanovisko týkajúce sa dane z príjmov fyzických osôb a neza-hŕňa spoločnosť podliehajúcu dani z príjmov právnických osôb
165. British Virgin Islands Company	23.12.2013	Obchod, poskytovanie digitálnych produktov, ako sú online kurzy odbornej prípravy	Účinne podlieha dani. Príjem, ktorý vznikol a má pôvod na Gibraltári, a je teda zdaniteľný na Gibraltári.

Poznámka: číslovanie spoločností je podľa číslovania v prílohe 1 k rozhodnutiu o rozšírení konania.
Pre úplnosť obsahuje tabuľka päť dotknutých záväzných stanovísk s číslami 83, 84, 139, 140 a 144.