

SKLEPI

SKLEP KOMISIJE (EU) 2019/700

z dne 19. decembra 2018

o državni pomoči SA.34914 (2013/C), ki jo je izvedlo Združeno kraljestvo v zvezi s sistemom davka od dohodkov pravnih oseb v Gibraltarju

(notificirano pod dokumentarno številko C(2018) 7484)

(Besedilo v angleškem jeziku je edino verodostojno)

EVROPSKA KOMISIJA JE –

ob upoštevanju Pogodbe o delovanju Evropske unije in zlasti prvega pododstavka člena 108(2) Pogodbe,

ob upoštevanju Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru in zlasti člena 62(1)(a) Sporazuma,

po pozivu zainteresiranim stranem, naj predložijo svoje pripombe ⁽¹⁾,

ob upoštevanju naslednjega:

1. POSTOPEK

- (1) Komisija je 1. junija 2012 prejela pritožbo španskih organov v zvezi z novim zakonom o davku od dohodkov v Gibraltarju, tj. zakonom o davku od dohodkov iz leta 2010 (v nadaljnjem besedilu: ITA 2010).
- (2) Komisija je 16. oktobra 2013 sprožila formalni postopek preiskave, da bi preverila, ali se pri oprostitvi davka na dohodke od pasivnih obresti in licenčin iz ITA 2010 nekaterim podjetjem daje selektivna prednost, kar pomeni kršitev pravil Unije o državni pomoči (sklep, s katerim je Komisija sprožila ta postopek, je v tem sklepu naveden kot „prvi sklep o začetku postopka“) ⁽²⁾.
- (3) Organi Združenega kraljestva so 4. decembra 2013 poslali Komisiji obvestilo o oprostitvi licenčin ter osnutek zakonodaje, ki ga je pripravila vlada Gibraltarja in s katerim se spreminja ITA 2010, da bi se dohodki od licenčin v Gibraltarju obdavčili. Organi Gibraltarja so na zahtevo dopolnili te informacije z e-sporočili z dne 6., 12. in 16. decembra 2013.
- (4) Gibraltar je 16. decembra 2013 zaprosil za podaljšanje roka za predložitev pripomb k prvemu sklepu o začetku postopka do 17. januarja 2014. Komisija je zadevno prošnjo istega dne odobrila.
- (5) Združeno kraljestvo je 20. decembra 2013 predložilo pripombe o začetku postopka v skladu s členom 108(2) Pogodbe. Pripombe tretjih strani o navedenem postopku so španska konfederacija delodajalcev (C.E.O.E ⁽³⁾), Nemčija, Španija in vlada Gibraltarja predložile 27. decembra 2013, 27. decembra 2013, 6. januarja 2014 oziroma 17. januarja 2014.
- (6) Giblartarski organi so z e-sporočilom z dne 7. januarja 2014 poslali Komisiji izvod zakona o davku od dohodkov iz leta 2013 (sprememba) z dne 24. decembra 2013, s katerim je bila uvedena sprememba ITA 2010 glede obdavčitve licenčin.
- (7) Komisija je z dopisom z dne 16. aprila 2014 pozvala Združeno kraljestvo, naj predloži pripombe o opažanjih, ki so jih tretje strani navedle v zvezi z začetkom formalnega postopka. Združeno kraljestvo je v podaljšanem roku odgovorilo z dopisom z dne 2. junija 2014.

⁽¹⁾ UL C 348, 28.11.2013, str. 184, in UL C 369, 7.10.2016, str. 55.

⁽²⁾ UL C 348, 28.11.2013, str. 184.

⁽³⁾ Španska konfederacija poslovnih organizacij (Confederacion Espagnola de Organizaciones Empresariales).

- (8) Komisija je 1. oktobra 2014 obvestila Združeno kraljestvo o svoji odločitvi ⁽⁴⁾, da bo razširila postopek iz člena 108(2) Pogodbe, tako da bo vključeval prakso izdajanja davčnih stališč v Gibraltarju (navedeni sklep je v tem sklepu naveden kot „sklep o razširitvi postopka“).
- (9) Komisija je 10. novembra 2014 zahtevala nadaljnje informacije o praksi izdajanja davčnih stališč v Gibraltarju. Združeno kraljestvo je navedene informacije predložilo 8. decembra 2014.
- (10) Združenemu kraljestvu je bil 4. marca 2015 poslan popravek sklepa o razširitvi postopka.
- (11) Komisija je 23. marca 2015 zahtevala dodatne informacije o praksi izdajanja davčnih stališč. Združeno kraljestvo jih je predložilo 23. aprila 2015.
- (12) Združeno kraljestvo je 31. marca 2015 predložilo pripombe o sklepu o razširitvi postopka.
- (13) Združeno kraljestvo je 9. marca 2015 poslalo e-sporočilo s predlogi o osnutku zakonodaje in smernicah v zvezi z načelom teritorialnosti in prakso izdajanja davčnih stališč, na podlagi katerega je Komisija z dopisom z dne 3. septembra 2015 predložila Združenemu kraljestvu številne predloge glede osnutka zakonodaje in smernic.
- (14) Združeno kraljestvo je 19. oktobra 2015 Komisiji predložilo revidirani osnutek uredbe in smernice o praksi izdajanja davčnih stališč ter 20 pregledov davčnih stališč. Komisija je 11. novembra 2015 zahtevala informacije o 2 299 podjetjih z dohodkom, ki je bil ustvarjen v Gibraltarju ali izhaja iz Gibraltarja. Združeno kraljestvo je zahtevane informacije predložilo 24. novembra 2015. Dodatni pregledi davčnih stališč so bili Komisiji poslani 3. decembra 2015, 19. februarja 2016 in 31. avgusta 2016.
- (15) Dne 14. julija 2016 je bila Združenemu kraljestvu poslana nova zahteva za informacije o praksi izdajanja davčnih stališč ter oprostitvi davka na dohodek od pasivnih obresti in licenčnin. Združeno kraljestvo je odgovorilo z dopisom z dne 31. avgusta 2016.
- (16) Sklep o razširitvi postopka je bil 7. oktobra 2016 objavljen v *Uradnem listu Evropske unije* ⁽⁵⁾.
- (17) Oktobra in novembra 2016 je šest zainteresiranih strani, vključno z Gibraltarjem in Španijo, predložilo svoja opažanja glede sklepa o razširitvi postopka.
- (18) Gibraltar je 9. novembra 2016 pri Splošnem sodišču Evropske unije vložil zahtevo za razglasitev ničnosti sklepa o razširitvi postopka ⁽⁶⁾.
- (19) Komisija je 7. decembra 2016 povabila Združeno kraljestvo, naj predloži pripombe o prejetih pripombah tretjih strani. Združeno kraljestvo je pripombe predložilo 31. januarja 2017.
- (20) Komisija je 16. februarja 2017 od Združenega kraljestva zahtevala nadaljnja pojasnila o davčnih stališčih Gibraltarja. Organi Združenega kraljestva so odgovorili 31. marca 2017 in v podaljšanem roku 3. maja 2017 predložili nadaljnje informacije.
- (21) Združeno kraljestvo je 29. novembra 2017 predložilo izvod vseh poročil, ki so jih gibraltarski davčni organi pripravili na podlagi pregledov 165 davčnih stališč iz sklepa o razširitvi postopka.
- (22) V zvezi s pripombami Komisije z dne 7. decembra 2017 je Združeno kraljestvo 18. januarja 2018 predložilo dodatne informacije, vključno z osnutkom zakonodaje in smernicami.
- (23) Komisija je 9. februarja 2018 zahtevala nadaljnja pojasnila o osnutku zakonodaje, ki ga je poslalo Združeno kraljestvo. Zahtevala je tudi dodatna pojasnila o dejanskih ali pravnih vidikih nekaterih pregledov davčnih stališč, ki jih je Združeno kraljestvo predložilo novembra 2017.

⁽⁴⁾ C(2014) 6851 final.

⁽⁵⁾ UL C 369, 7.10.2016, str. 55.

⁽⁶⁾ Zadeva T-783/16, Gibraltarska vlada proti Komisiji.

- (24) Združeno kraljestvo je z dopisom z dne 21. februarja 2018 odgovorilo na navedeno zahtevo za informacije. Komisija je z e-sporočilom z dne 1. marca 2018 pozvala Združeno kraljestvo, naj pojasni nekatera specifična davčna stališča. Združeno kraljestvo je na navedeno zahtevo odgovorilo 15. marca 2018. V odgovor na zahtevo Komisije z dne 3. maja 2018 je Združeno kraljestvo nadaljnja pojasnila o istih vprašanih predložilo 24. maja 2018.
- (25) Srečanja z Združenim kraljestvom, ki so se jih udeležili tudi predstavniki gibraltarskih organov, so potekala 5. decembra 2013, 12. marca 2015, 28. maja 2015, 29. novembra 2017 in 5. oktobra 2018.

2. OPIS UKREPOV

- (26) Gibraltar je britansko čezmorsko ozemlje. Ima popolno notranjo samoupravo v zvezi z davčnimi zadevami, vlada Združenega kraljestva pa je odgovorna za njegove mednarodne odnose, na primer za pogajanja o davčnih sporazumih.

2.1 Splošen opis sistema davka od dohodkov pravnih oseb v Gibraltarju

- (27) ITA 2010 ⁽⁷⁾ je začel veljati 1. januarja 2011, ko je nadomestil prejšnji zakon o davku od dohodkov iz leta 1952 (ITA 1952). Z njim je bila uvedena 10-odstotna splošna stopnja davka od dohodkov, ki se uporablja za podjetja v celotnem gospodarstvu Gibraltarja, razen za komunalna podjetja, telekomunikacijske storitve ter podjetja, ki uživajo in zlorabljajo prevladujoč položaj na trgu, za katera se uporablja 20-odstotna stopnja.

(a) Pravne osebe kot davčni zavezanci

- (28) Podjetje, ki je ⁽⁸⁾ običajno rezident ⁽⁹⁾ v Gibraltarju, in podjetje, ki običajno ni rezident v Gibraltarju, je lahko davčni zavezanec v Gibraltarju, vendar v drugem primeru le, če podjetje opravlja poslovno dejavnost v Gibraltarju prek podružnice ali zastopstva ⁽¹⁰⁾.

(b) Davčna osnova

Obdavčljivi dohodek je natančno opredeljen v preglednicah A, B in C Priloge 1 k ITA 2010. To velja za pravne in fizične osebe. Ko je bil sprejet ITA 2010, so bile v preglednicah A, B in C opredeljene naslednje kategorije dohodkov:

- preglednica A: trgovina, poslovna dejavnost, stroka in poklic ter nepremičnine,
- preglednica B: zaposlitev in samozaposlitev,
- preglednica C: drugi dohodki (dividende ⁽¹¹⁾, dohodki sklada, dohodki iz pravic, pokojnine in splošen „razred prikritih dohodkov“ v zvezi s postavkami dohodkov, zajetimi v določbah o preprečevanju izogibanja iz člena 40 ITA 2010 in Pogodbe 4 k navedenemu zakonu).

- (29) Za izračun osnove za oceno za podjetja je v členu 16 ITA 2010 določeno, da je ocenljivi dobiček ali dohodek podjetja v obračunskem obdobju, ob upoštevanju nekaterih izjem, celotni znesek dobička ali dohodka podjetja v zadevnem obračunskem obdobju, pri čemer se uporabi teritorialna podlaga obdavčitve iz uvodnih izjav 30 do 32.

⁽⁷⁾ Z ITA 2010 se obdavčuje dohodek (ki je bil ustvarjen v Gibraltarju ali izhaja iz Gibraltarja) „osebe“. Opredelitev pojma „oseba“ iz člena 74 ITA 2010: „izraz ‚oseba‘ vključuje vsako pravno osebo, ki jo sestavlja več oseb ali ena oseba, in vsak klub, družbo ali drug organ, ali vsako posamezno osebo ali več oseb ne glede na starost, moškega ali ženskega spola, ter vsako podjetje in organ oseb“.

⁽⁸⁾ „Podjetje“ je v členu 74 ITA 2010 opredeljeno kot vsako podjetje, ustanovljeno ali registrirano na podlagi katerega koli zakona, ki velja v Gibraltarju ali drugje.

⁽⁹⁾ „Običajno rezident“ v zvezi s podjetjem je v členu 74 ITA 2010 opredeljeno, da pomeni podjetje, ki se upravlja in nadzira v Gibraltarju, ali podjetje, katerega upravljanje in nadzor izvajajo zunaj Gibraltarja osebe z običajnim prebivališčem v Gibraltarju za namen ITA 2010.

⁽¹⁰⁾ V skladu s členom 11(4) ITA 2010 se za podjetje, ki ni običajno rezident v Gibraltarju in opravlja poslovno dejavnost v Gibraltarju prek podružnice ali zastopstva, dobiček, ki se lahko obračuna, izračuna na podlagi vsakega poslovnega dohodka, ustvarjenega prek podružnice ali zastopstva ali v podružnici ali zastopstvu, in vsakega dohodka iz premoženja ali pravic, ki jih uporablja ali poseduje podružnica ali zastopstvo ali so namenjeni podružnici ali zastopstvu, če je obdavčljiv.

⁽¹¹⁾ Dividende, ki jih je podjetje plačalo ali jih mora plačati drugemu podjetju, niso predmet obdavčitve.

(c) *Teritorialna podlaga*

- (30) ITA 2010 temelji na teritorialnem sistemu obdavčitve, kar pomeni, da se dobiček ali dohodek obdavči le, če je dohodek „ustvarjen v ali izhaja iz“ Gibraltarja. V skladu s členom 74 ITA 2010 se izraz „ki je ustvarjen v ali izhaja iz“ opredeli glede na lokacijo dejavnosti ⁽¹²⁾, s katerimi se ustvarja dobiček, ki je običajno določena za vsak primer posebej. V skladu z navedeno določbo se tudi za dejavnosti, za katero je potrebno dovoljenje in ureditev v skladu s katerim koli zakonom Gibraltarja, šteje, da se izvajajo v Gibraltarju.
- (31) Uporaba pojmov ustvarjanja in izhajanja pri gibraltarskih davčnih organih izvira tudi iz načel, ki izhajajo iz sodne prakse sodnega odbora državnega sveta ⁽¹³⁾ v več ključnih zadevah, kot sta *Hang Seng* ⁽¹⁴⁾ in *HK-TVBI* ⁽¹⁵⁾, ki se nanašata na uporabo načela teritorialnosti v Hongkongu. Čeprav sodbe sodnega odbora državnega sveta, ki se ne nanašajo na jurisdikcijo Gibraltarja, ampak na druge jurisdikcije, za Gibraltar niso zavezujoče, se gibraltarska sodišča lahko sklicujejo nanje, če jih štejejo za pomembne. Po mnenju Združenega kraljestva bi to nedvomno veljalo za sodbi, navedeni v tej uvodni izjavi, saj je zakonodaja obeh jurisdikcij podobna ⁽¹⁶⁾.
- (32) V skladu s sodno prakso iz uvodne izjave 31 bi morali gibraltarski davčni organi pri odločanju, ali je dobiček katere koli osebe ustvarjen v Gibraltarju in izhaja iz Gibraltarja, upoštevati, katere so dejavnosti ali predlagane dejavnosti osebe za ustvarjanje zadevnega dobička in kje ta oseba opravlja ali namerava opravljati dejavnosti. Opredeliti je torej treba predvsem geografsko lokacijo dejavnosti, s katero je bil ustvarjen dobiček pri zadevnih poslih. Kar zadeva izvajanje storitev s strani podjetja, so gibraltarski organi navedli, da bodo pri določitvi kraja izvajanja storitev, za katere je treba plačati pristojbine, upoštevali predvsem geografsko lokacijo, na kateri se opravljajo vse dejavnosti, ki ustvarjajo dohodke (in ne le zaledna služba ali upravna pomoč).

2.2 Oprostitev davka na dohodke od pasivnih obresti in licenčnin

- (33) V skladu z ITA 2010, kot je bil prvotno sprejet, pasivne obresti in licenčnine niso bile obdavčljive ⁽¹⁷⁾, in to ne glede na vir dohodkov ali uporabo načela teritorialnosti. Pojem pasivne obresti se nanaša predvsem na obresti za posojila med podjetji v skupini. Nasprotno so bile obresti predmet obdavčitve, če so se štele za poslovni dohodek, tj. če so bistveni del dohodkov podjetja ⁽¹⁸⁾.
- (34) ITA 2010 je bil spremenjen junija 2013, sprememba pa je začela veljati 1. julija 2013, da bi se vse obresti za posojila med podjetji v skupini (iz domačih in tujih virov) obdavčila po splošni 10-odstotni stopnji, če obresti, ki so bile ali bodo prejete na izvirno podjetje, presegajo 100 000 GBP na leto ⁽¹⁹⁾. Kar zadeva dohodke od licenčnin, je bila 24. decembra 2013 sprejeta dodatna zakonodaja, v skladu s katero se je 1. januarja 2014 za licenčnine (ki jih je ali jih bo prejelo podjetje, registrirano v Gibraltarju) začela uporabljati 10-odstotna davčna stopnja ⁽²⁰⁾.
- (35) V skladu s preglednico C iz Priloge 1 k ITA 2010 dividende, ki jih je podjetje plačalo ali jih mora plačati drugemu podjetju, niso predmet obdavčitve. To je splošno pravilo, ne glede na lokacijo podjetja in dejavnost vpletenih podjetij (holdingi ali dejavna trgovinska podjetja). Enako velja za dividende, ki jih prejme stalna enota (v Gibraltarju) podjetja, ki ni rezident.

2.3 Praksa izdajanja davčnih stališč

- (36) Gibraltarski komisar za davek od dohodkov je upravičen do izdajanja davčnih stališč v okviru svoje splošne dolžnosti zagotavljanja ustreznega upravljanja zakona o davku od dohodkov ter svoje odgovornosti za ocenjevanje in pobiranje davka od dohodkov v Gibraltarju. Ta splošna pooblastila izhajajo iz člena 2(1) in (2) ITA 2010.

⁽¹²⁾ Člen 74, kot je bil prvotno sprejet, je vseboval sklicevanje na lokacijo dejavnosti ali glavno dejavnost, vendar je bilo sklicevanje na glavno dejavnost z zakonom o davku od dohodkov iz leta 2013 črtano (sprememba).

⁽¹³⁾ Sodni odbor državnega sveta ima sedež v Londonu in je najvišje pritožbeno sodišče v Gibraltarju. Njegove sodbe o gibraltarski zakonodaji so za gibraltarski davčni urad in druga gibraltarska sodišča zavezujoče.

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

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

⁽¹⁶⁾ Predložitev Združenega kraljestva z dne 14. novembra 2013, str. 2.

⁽¹⁷⁾ V preglednico C iz Priloge 1 k ITA 2010, kot je bil prvotno sprejet, ta kategorija dohodkov ni bila vključena.

⁽¹⁸⁾ To velja za podjetja, ki izvajajo dejavnosti posojanja denarja splošni javnosti ali podjetjem, ki prejemajo obresti od sredstev, dobljenih iz dejavnosti sprejemanja depozitov.

⁽¹⁹⁾ Predpisi o davku od dohodkov iz leta 2013 (sprememba), objavljeni v drugem dodatku k Uradnemu listu Gibraltarja št. 4006 z dne 6. junija 2013.

⁽²⁰⁾ Zakon o davku od dohodkov iz leta 2013 (sprememba), objavljen v prvem dodatku k Uradnemu listu Gibraltarja št. 4049 z dne 24. decembra 2013.

- (37) Kar zadeva davčna stališča iz sklepa o razširitvi postopka, se pri zahtevah za davčna stališča v večini primerov išče potrditev, ali mora podjetje rezident v Gibraltarju plačevati davke ali ne na podlagi osnovnih pravnih načel obdavčevanja, tj. kraja ustvarjanja in izhajanja dohodkov v skladu s teritorialnim sistemom.
- (38) Poleg tega je v členu 42 ITA 2010 določen poseben postopek potrditve v zvezi z vprašanji o preprečevanju izogibanja davkov. Ta stališča se lahko izdajo le za namene določitve, ali so nekatere transakcije ali ureditve obdavčljive v skladu s členom 40 ITA 2010 ali Prilogo 4 k navedenemu zakonu, tj. za določitev, ali je ureditev umetna ali fiktivna zaradi odprave ali zmanjšanja zneska davka, ki ga je treba plačati.

3. RAZLOGI ZA ZAČETEK FORMALNEGA POSTOPKA PREISKAVE

3.1 Oprostitev davka na dohodke od pasivnih obresti in licenčnin

- (39) Komisija je v prvem sklepu o začetku postopka sprejela predhodno stališče, da oprostitev davka na dohodke od pasivnih obresti (za posojila med podjetji v skupini) in licenčnin na podlagi ITA 2010 pomeni državno pomoč za namene člena 107(1) Pogodbe, in izrazila dvome o njeni združljivosti z notranjim trgov.
- (40) V zvezi z materialno selektivnostjo ukrepa je Komisija ugotovila, da je oprostitev davka na pasivne dohodke (od obresti, licenčnin in dividend) selektivna *prima facie*. Vendar je glede dividend ugotovila, da je mogoče oprostitev utemeljiti z logiko preprečevanja dvojne obdavčitve. Nasprotno pa ni opredelila nobene utemeljitve za oprostitev davka na dohodke od pasivnih obresti in licenčnin. Zlasti se ni strinjala, da oprostitev davka za pasivne obresti iz tujih virov temelji na logiki teritorialnega sistema obdavčitve. Prav tako ni sprejela trditve, da je mogoče oprostitev davka za pasivne obresti iz domačih virov utemeljiti s pomisleki glede obvladljivosti (prekomerni stroški pobiranja davka). Nazadnje Komisija v zvezi z oprostitvijo davka za licenčnine ni sprejela potrebe po preprostem in učinkovitem gibraltarskem davčnem sistemu kot utemeljenem razlogu za oprostitev.
- (41) Komisija je predhodno ugotovila tudi, da se ukrep financira z državnimi sredstvi, da dodeljuje podjetjem gospodarsko prednost, da vpliva na trgovino med državami članicami in da bi lahko izkrivljaj konkurenco z dajanjem prednosti nekaterim podjetjem. V skladu s tem je sprejela stališče, da oprostitev davka na dohodke od pasivnih obresti in licenčnin pomeni državno pomoč za namene člena 107(1) Pogodbe.
- (42) Komisija je ugotovila tudi, da ta pomoč pomeni „novo pomoč“, saj oprostitev davka za pasivne obresti na podlagi ITA 1952 ni bila samodejno odobrena, ampak je bila potrebna ocena teritorialnosti. Poleg tega je bila z ITA 2010 uvedena oprostitev davka za licenčnine, ki v ITA 1952 ni obstajala. V zvezi s tem je Komisija ugotovila, da uporaba teritorialnega sistema pomeni, da so vsi dohodki od licenčnin, ki jih prejme podjetje v Gibraltarju, ustvarjeni v Gibraltarju in izhajajo iz Gibraltarja.
- (43) Nazadnje je Komisija izrazila dvome o združljivosti pravila o izvzetju dohodkov od pasivnih obresti (za posojila med podjetji v skupini) in licenčnin z notranjim trgov. Zlasti ni opredelila možnih razlogov za združljivost na podlagi člena 107(2) ali (3) Pogodbe.

3.2 Praksa izdajanja davčnih stališč

- (44) Komisija je s sklepom o razširitvi postopka sklenila, da bo razširila formalni postopek preiskave, tako da bo zajel 165 davčnih stališč, ki so jih gibraltarski davčni organi izdali od leta 2011 do avgusta 2013 (od skupaj 340 stališč, ki so bila izdana v navedenem obdobju).
- (45) Po mnenju Komisije so bili štirje pogoji, v skladu s katerimi ukrep pomeni državno pomoč, načeloma izpolnjeni. Zlasti je predhodno ugotovila, da so ukrepi izdajanja davčnih stališč materialno selektivni, saj so se gibraltarski davčni organi ob izvajanju svojih diskrecijskih pooblastil na splošno vzdržali ustreznega ocenjevanja davčnih obveznosti podjetja. Po mnenju Komisije je bilo tako ravnanje mogoče zaradi nejasnih pravnih določb. Komisija je tudi zavzela predhodno stališče, da so gibraltarski davčni organi v nekaterih primerih izdali davčna stališča, ki niso bila v skladu z veljavnimi davčnimi določbami.

- (46) Komisija je svoja predhodna stališča o selektivni naravi ukrepov izdajanja davčnih stališč zaradi obstoja diskrepcijskih praks, napačne uporabe pravil ali neizvajanja ustreznih preverjanj v zvezi s tem, kje se dejavnosti dejansko opravljajo, utemeljila tako, da je opredelila sedem značilnih kategorij primerov na podlagi različnih vrst stališč, dejavnosti ali dohodkov.
- (47) Komisija je sprejela predhodno stališče, da so davčni organi z izdajanjem takih davčnih stališč le nekaterim multinacionalkam, ne pa tudi drugim, povsem domačim podjetjem, ki ne zaprosijo za davčno stališče, podjetja v podobnem dejanskem in pravnem položaju drugače obravnavali. V skladu s tem je sklenila, da so ukrepi selektivni *prima facie*. Poleg tega ni opredelila sprejemljive utemeljitve na podlagi narave ali splošne sheme referenčnega sistema (glej uvodno izjavo 57 sklepa o razširitvi postopka). V zvezi s tem je navedla tudi, da bi bil za kakršno koli možno utemeljitev potreben obstoj ustreznih postopkov nadzora in spremljanja ⁽²¹⁾ (za zagotovitev skladne uporabe davčnega sistema), ki jih v danem primeru očitno ni bilo.
- (48) Komisija je predhodno ugotovila tudi, da se ukrepi izdajanja davčnih stališč financirajo z državnimi sredstvi, da dodeljujejo podjetjem gospodarsko prednost, da vplivajo na trgovino med državami članicami in da bi lahko izkrivljali konkurenco z dajanjem prednosti nekaterim podjetjem. Izrazila je dvome o združljivosti navedenih ukrepov z notranjim trgov. V skladu s tem je sprejela predhodno stališče, da ukrepi izdajanja davčnih stališč pomenijo državno pomoč za namene člena 107(1) Pogodbe. Menila je tudi, da ta državna pomoč pomeni „novo pomoč“.
- (49) Razširjeni postopek se je nanašal ne le na 165 posameznih stališč, ampak tudi splošneje na prakso izdajanja davčnih stališč v skladu z ITA 2010, pri katerem so se določbe ITA 2010 očitno pogosto napačno uporabljale.
- (50) V zvezi z združljivostjo 165 davčnih stališč in splošne prakse izdajanja davčnih stališč z notranjim trgov Komisija ni opredelila možnih razlogov za združljivost na podlagi izjem iz člena 107(2) in (3) Pogodbe.
- (51) Komisija je izrazila predhodno stališče, da 165 davčnih stališč iz Priloge k sklepu o razširitvi postopka in praksa izdajanja davčnih stališč v Gibraltarju pomenijo državno pomoč za namene člena 107(1) Pogodbe, in izrazila dvome o njihovi združljivosti z notranjim trgov. Poleg tega je pozvala organe Združenega kraljestva in Gibraltarja, naj ji predložijo dokaze o naknadnem nadzoru. Nazadnje je pozvala Združeno kraljestvo, naj pojasni, ali in iz katerih razlogov bi se lahko praksa izdajanja davčnih stališč ali katero koli od ocenjenih 165 davčnih stališč štelo za združljivo.

4. PRIPOMBE ZDRUŽENEGA KRALJESTVA

4.1 Pripombe glede oprostitve davka na dohodke od pasivnih obresti in licenčnin

- (52) Pripombe, ki jih je Združeno kraljestvo predložilo 20. decembra 2013, je mogoče povzeti, kot je navedeno v nadaljevanju.
- (1) V ITA 2010 se uporablja teritorialno načelo, v skladu s katerim se dobiček podjetij v Gibraltarju obdavči le, če je dohodek „ustvarjen v ali izhaja iz“ Gibraltarja. Enako načelo se je uporabljalo v ITA 1952.
- (2) Oprostitve davka na dohodke od pasivnih obresti in licenčnin ni mogoče šteti za selektivno, saj so te določbe dostopne vsem podjetjem ter se na splošno uporabljajo za vse sektorje industrije, financ in trgovine. Razpoložljivost oprostitve davka nikakor ni omejena, tj. niti glede na kategorijo podjetja niti glede na vrsto dejavnosti. Če imajo nekatera podjetja večjo korist od davčnega pravila kot druga, to ne pomeni, da je pravilo selektivno. Poleg tega ni mogoče opredeliti nobene posebne skupine podjetij, ki imajo koristi od ukrepa. V Gibraltarju ni drugih podjetij v podobnem dejanskem ali pravnem položaju, za katera se ti ukrepi ne bi uporabljali.
- (3) Trditev, da oprostitve daje selektivno prednost zlasti podjetjem, ki prejemajo licenčnine za pravice intelektualne lastnine in obresti znotraj skupine, ki jih morajo plačati negibraltarska podjetja, ni resnična. V davčnem sistemu ni elementa, ki bi bil kakor koli usmerjen v določen delež negibraltarskih podjetij ali bi kakor koli zagotavljal prednost podjetja, ki posojajo tujim podjetjem.

⁽²¹⁾ Glej npr. združene zadeve od C-78/08 do C-80/08, Paint Graphos in drugi, EU:C:2011:550, točka 73 in naslednje.

- (4) Sklic na „offshore podjetja“ iz uvodne izjave 37 prvega sklepa o začetku postopka je preveč dvoumen in ni povezan z davčno obravnavo pasivnih dohodkov. Poleg tega trditev, da se z ukrepom znova vzpostavlja prejšnji sistem oproščenih podjetij, ni pomembna, saj ne vpliva na oceno selektivnosti oprostitve.
- (5) Kar zadeva dejansko selektivnost, ni bilo nobene prepoznavne skupine ali kategorije podjetij, ki bi jih bilo mogoče opredeliti kot upravičence. Zaradi načina, kako zadevno pravilo občasno deluje v praksi, to še ni selektivno, razen če pogoji ukrepa ali neka prepoznavna in stalna značilnost določenih okoliščin, za katere se uporablja, ne pomenijo, da zagotavlja koristi le omejeni kategoriji podjetij. V zadevnem primeru število podjetij, ki dejansko imajo ali bi lahko imela koristi od določb, nikakor ni omejeno niti pravno niti dejansko. Določba zato ni selektivna.
- (6) Oprostitev davka na dohodke od pasivnih obresti in licenčnin je utemeljena zaradi narave in splošne sheme gibraltarskega davčnega sistema. Prvič, neobdavčitev pasivnih obresti iz tujih virov je logična posledica načela teritorialnosti, ki temelji na cilju preprečevanja dvojne obdavčitve. Drugič, oprostitve obresti in licenčnin iz gibraltarskih virov je utemeljena z logiko katerega koli davčnega sistema glede na to, da stroški pobiranja davka ne smejo presegati pričakovanih prihodkov.
- (7) Če bi Komisija sklenila, da je obravnavanje obresti za posojila iz tujih virov selektivno, bi ga bilo treba šteti za „obstoječo“ pomoč. Element nove pomoči bi se lahko nanašal le na zneske pasivnih obresti, „ki so bili obdavčljivi pred začetkom veljavnosti ITA 2010,“ medtem ko obresti za posojila iz tujih virov v skladu z ITA 1952 niso bile obdavčljive zaradi pravila o „kraju (*situs*) posojila“ ⁽²²⁾. To pomeni, da je kraj obresti za posojila med podjetji v skupini iz tujih virov dejansko ostal enak kot v skladu s prejšnjo zakonodajo. Zato je bil sklep Komisije o začetku postopka formalne preiskave v zvezi s tem posebnim vidikom gibraltarskega davčnega sistema pravno napačen.
- (8) Gibraltarska vlada je sprejela zakonodajo, ki je začela veljati 1. julija 2013, v skladu s katero so vsi dohodki od obresti za posojila med podjetji v skupini iz domačih ali tujih virov, ki presegajo 100 000 GBP na leto, predmet obdavčitve. Naveden je bil tudi sklic na dodatno zakonodajo, ki je bila sprejeta 24. decembra 2013 in je začela veljati 1. januarja 2014, v skladu s katero so postale obdavčljive tudi licenčnine.
- (9) Poleg tega, če bi Komisija sklenila, da davčna obravnava obresti in licenčnin pomeni „novo“ pomoč, si Združeno kraljestvo stališče Gibraltarja razlaga tako, da bi bila izterjava davkov v zadevnih obdobjih težka ali nemogoča iz praktičnih razlogov.
- (10) Nazadnje, Komisija se je oddaljila od svoje običajne prakse v skladu z Uredbo Sveta (EU) 2015/1589 ⁽²³⁾ (v nadaljnjem besedilu: postopkovna uredba), saj je začela formalno preiskavo v zvezi s posebnim vidikom gibraltarskega davčnega sistema vzporedno z nadaljevanjem predhodnega pregledovanja istega davčnega sistema.

4.2 Pripombe o praksi izdajanja davčnih stališč

- (53) Argumente proti sklepu o razširitvi postopka, ki jih je Združeno kraljestvo predložilo 31. marca 2015, je mogoče povzeti, kot je navedeno v nadaljevanju.
- (1) O selektivnosti katerih koli davčnih stališč ni nobenih dokazov. Praksa izdajanja davčnih stališč v Gibraltarju nikoli ni vključevala nobenega elementa individualne ali posebne obravnave ali elementa pogajanj, ali kakršnih koli vplivov ali premislekov, razen tistih, ki izhajajo iz pogojev davčne zakonodaje, ki se uporablja v Gibraltarju. Davčno stališče je zgolj izjava gibraltarskega komisarja za davek od dohodkov, da zadevno podjetje glede na dejstva, ki so bila pojasnjena komisarju, ter na podlagi običajne in pravilne razlage veljavne zakonodaje ni zavezano plačilu davka od opisanih prihodkov. Nobenih dokazov ni, da katero koli stališče kakor koli odstopa od običajne in pravilne razlage davčne zakonodaje. Poleg tega davčni organi ne izvajajo diskrecijskih pooblastil niti ni dokazov, da bi se kadar koli zavestno ali namerno vzdržali ustreznih ocen ali

⁽²²⁾ To pravilo se je uporabljalo za določitev, ali so dohodki od obresti obdavčljivi glede na načelo teritorialnosti. Ocena temelji na naslednjih kumulativnih merilih: (a) kraju prebivališča dolžnika; (b) viru, iz katerega se plačujejo obresti; (c) kraju plačila obresti ter (d) naravi in lokaciji jamstva za dolg.

⁽²³⁾ Uredba Sveta (EU) 2015/1589 z dne 13. julija 2015 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 108 Pogodbe o delovanju Evropske unije (UL L 248, 24.9.2015, str. 9).

da bi namerno odstopali od veljavne nacionalne davčne zakonodaje. Sedem kategorij stališč, ki jih je Komisija opredelila v prvem sklepu o začetku postopka, v primerjavi z drugimi davčnimi stališči ni selektivnih, saj nobeno stališče ne odstopa od veljavnih nacionalnih davčnih določb.

- (2) Nobenih dokazov ni, da je katero od davčnih stališč izkrivljalo konkurenco. Ukrep lahko izkrivlja konkurenco le v sektorju, v katerem se uporablja, ali v tesno povezanem sektorju. Davčna stališča, na katera se nanaša sklep, se uporabljajo v veliko različnih sektorjih. Komisija ni navedla, da katero koli posamezno stališče izkrivlja konkurenco v sektorju, v katerem se uporablja, ampak je zgolj trdila, da obstaja vpliv na trgovino med državami članicami, ki bi lahko izkrivljali konkurenco, ne da bi proučila, ali jo je katero od stališč res izkrivljalo.
- (3) Obstajajo jasni dokazi, da so stališča iz sklepa o razširitvi postopka le del stalne prakse, ki se je začela dolgo pred pristopom Združenega kraljestva k Uniji. Praksa je temeljila na členu 3(1) ITA 1952 in je zdaj v skoraj enaki obliki ubesedena v členu 2(1) in (2) ITA 2010. Če bi bil torej ugotovljen kakršen koli element državne pomoči, bi to vsekakor bila „obstoječa“ pomoč in ne „nova“ pomoč.
- (4) Sklep o razširitvi postopka temelji na nepravilni razlagi pomembnih dejstev. Organi Združenega kraljestva so v imenu gibraltarske vlade žal napačno obvestili Komisijo, da je postopek, ki gibraltarskemu komisarju omogoča izdajanje davčnih stališč v zvezi s tem, ali je podjetje rezident zavezano plačilu davka v Gibraltarju ali ne, določen v členu 42 zakona ITA 2010 in je bil uveden z navedenim zakonom, v zakonu ITA 1952 pa ni obstajal, namesto da bi sporočili, da je bila s členom 42 zgolj uvedena izrecna zakonodajna podlaga za neko vrsto stališč, ki se ne nanašajo na obravnavano zadevo, medtem ko se stališča o uporabi teritorialnega sistema v skladu s členom 3(1) ITA 1952 ali členom 2(1) in (2) ITA 2010 izdajajo že od leta 1952. Čeprav so razlog za navedeni nesporazum nepravilne informacije, ki so jih predložili organi Združenega kraljestva, Združeno kraljestvo meni, da je Komisija verjetno na podlagi teh nepravilnih informacij predvidevala, da bi se davčna stališča, izdana od leta 2010, lahko štela za „novo pomoč“.
- (5) Sklep o razširitvi postopka kaže na mnenje Komisije, da bi praksa lahko bila „shema“ pomoči in da vključuje eno ali več posameznih državnih pomoči. Za nobeno od teh stališč ni dokazov. Taka negotovost vsaj delno sproža postopkovne pomisleke glede sklepa, saj narave sheme prakse izdajanja stališč ni mogoče obravnavati z izbranim postopkom, ker je očitno obstoječa pomoč, če bo sploh ugotovljeno, da pomeni pomoč. Poleg tega ni nobenih dokazov, da naj bi bila davčna stališča kar koli drugega razen običajne in pravilne razlage in uporabe veljavne davčne zakonodaje.
- (6) Sklep o razširitvi postopka je bil sprejet, preden je Komisija imela vse informacije, potrebne za celovito oceno stanja glede davčnih stališč. Preden je Komisija sprejela sklep o razširitvi postopka, sta bili tako med njo in Združenim kraljestvom izvedeni le dve izmenjavi. V navedenem obdobju ni Komisija nikoli navedla, zakaj bi se lahko za katero koli davčno stališče štelo, da kakor koli izkrivlja konkurenco.

5. PRIPOMBE ZAINTERESIRANIH STRANI

5.1 Pripombe glede oprostitve davka na dohodke od pasivnih obresti in licenčnin

- (54) Komisija je prejela pripombe štirih zainteresiranih strani – Gibraltarja, Španije, Nemčije in španske konfederacije poslovnih organizacij (CEOE).

5.1.1 Pripombe Gibraltarja

- (55) Gibraltar je v pripombah podprl utemeljitev Združenega kraljestva, da ukrep ni selektiven, saj se uporablja splošno ter je dostopen za vse vrste blaga, storitev in podjetij, če pa bi bilo ugotovljeno, da je selektiven, bi to bilo treba obravnavati kot utemeljeno na podlagi logike in splošne narave sistema zaradi načela teritorialnosti. Opozoril je tudi, da oprostitev davka na dohodke od pasivnih obresti in licenčnin utemeljujejo pomisleki glede upravne obvladljivosti, saj bi stroški, povezani s pobiranjem davka, predvidoma presegli dejanske davčne prilive.

- (56) Kar zadeva oprostitev za dohodke od licenčnin, je Gibraltar navedel tudi, da se oprostitev ne more šteti za selektivno, saj so bila podjetja, ki so prejela licenčnine v triletnem obdobju, ko ni veljala obveznost obračuna davka, dejavna v zelo različnih sektorjih, kot so trgovina z živili, konfekcijska oblačila, igralništvo in zavarovalništvo. Enako raznovrstne so bile vrste zadevnih licenčnin, saj so med drugim vključevale avtorske pravice, blagovne znamke, znanje in izkušnje ter patente.
- (57) Gibraltar je trdil tudi, da bi bilo treba ukrep, če bi bil kljub temu opredeljen kot selektiven, šteti za „obstoječo pomoč“, saj dejansko pomeni nadaljevanje stare ureditve, v skladu s katero so bile tuje obresti oproščene obdavčitve na podlagi analize „kraja posojila“. Zato bi se ukrep lahko obravnaval kot „nova pomoč“ le, če bi se nanašal na dohodke od domačih obresti.
- (58) V zvezi s kakršno koli morebitno izterjavo je Gibraltar navedel tudi, da bi bili zneski oproščenih plačil davka nižji od praga *de minimis*, določenega z Uredbo Komisije (EU) št. 1407/2013 ⁽²⁴⁾. Gibraltar je zlasti navedel, da so glede na informacije, ki jih je predložilo 18 podjetij z dohodki od licenčnin, katerih skupni bruto dohodki od licenčnin znašajo 90 milijonov GBP, skupni neto dohodki od licenčnin zaradi odbitnih postavk znašali največ 18 milijonov GBP. Poleg tega bi največji davčni priliv v zvezi z dohodki od pasivnih obresti iz gibraltarskih virov, ki bi zajemal vsaj 17 podjetij, znašal približno 250 000 GBP. Gibraltar tudi meni, da izterjava iz praktičnih razlogov verjetno ne bi bila mogoča in bi naletela na nepremostljive težave zaradi mobilne narave sredstev zadevnih podjetij in ob upoštevanju načela mednarodnega prava, v skladu s katerim sodišča ene države niti ne dovoljujejo niti ne izvršujejo terjatev v zvezi z davki v imenu druge države.
- (59) V zvezi s postopkom je Gibraltar trdil, da se je Komisija oddaljila od običajne prakse v skladu s postopkovno uredbo, pri čemer je navedel podobne argumente, kot so jih predložili organi Združenega kraljestva.

5.1.2 Pripombe Španije, Nemčije in CEOE

- (60) Španija, Nemčija in CEOE so v pripombah podprle analizo Komisije, da ukrep pomeni državno pomoč, saj selektivno izvzema nekatere vrste dohodkov iz obdavčitve, negativno vpliva na trgovino znotraj Unije in izkrivlja konkurenco.
- (61) Poleg tega je Španija izrazila pomisleke glede učinkovitosti spremembe z dne 7. junija 2013 v zvezi z obdavčitvijo dohodkov od pasivnih obresti, saj izvzeta podjetja v Gibraltarju, ki so prejela dohodke od obresti, niso imela nobenih obveznosti napovedi za odmero davka. Španija je menila, da bi to oviralo opredelitev morebitnih upravičencev do ukrepa ter naknaden nadzor v zvezi s prijavo in obdavčitvijo dohodkov od obresti.
- (62) Španija je trdila tudi, da je nov prag v višini 100 000 GBP, uveden s spremembo iz leta 2013, visok. Poleg tega se določba o preprečevanju zlorab, v skladu s katero se zahteva združevanje prejetih obresti povezanih podjetij, na ravni podjetij prejemnikov ne uporablja. Zato se je mogoče določbi o pragu zlahka izogniti s preprostim prestrukturiranjem skupine podjetij, pri čemer je ustanovljenih več gibraltarskih podjetij, in razdelitvijo prejetih dohodkov od obresti mednje.
- (63) Kar zadeva izvzetje dividend, je Španija ugovarjala utemeljitvi Komisije glede preprečevanja dvojnega obdavčevanja. Po njenem mnenju Gibraltar v nasprotju z delovnim programom Skupine za kodeks ravnanja iz leta 2011 v zvezi s smernicami o obdavčitvi podjetij ni sprejel učinkovite določbe o preprečevanju zlorab za zagotovitev obdavčitve. Zlasti je menila, da se z gibraltarsko zakonodajo ni zahtevalo, da bi morale biti zadevno podjetje (niti v Gibraltarju niti v tujini) davčni zavezanec, da bi bilo upravičeno do oprostitve. Po mnenju Španije je zaradi tega nastalo tveganje dvojne neobdavčitve.
- (64) V zvezi z davčno obravnavo licenčnin so španski organi navedli, da se z oprostitvijo daje selektivna prednost podjetjem, ki prejema dohodke od licenčnin, in da take oprostitve ni mogoče utemeljiti s preprečevanjem dvojne obdavčitve.

⁽²⁴⁾ Uredba Komisije (EU) št. 1407/2013 z dne 18. decembra 2013 o uporabi členov 107 in 108 Pogodbe o delovanju Evropske unije za pomoč *de minimis* (UL L 352, 24.12.2013, str. 1).

- (65) Španski organi in CEOE so tudi opozorili na dejstvo, da je treba oprostitve za dohodke od pasivnih obresti in licenčnin proučiti ob upoštevanju splošnih učinkov ITA 2010. Po njihovem mnenju je bil namen ITA 2010 ohraniti učinke predhodnega davčnega sistema (ki ga je Sodišče že razglasilo za državno pomoč), ki je dajal offshore podjetjem prednost pred podjetji rezidenti v Gibraltarju.
- (66) Nazadnje, Španija je ugovarjala tudi oceni Komisije v zvezi z regionalno selektivnostjo z razlikovanjem med statusom province Azori (na katero se je Komisija sklicevala v analizi iz prvega sklepa o začetku postopka) in statusom Gibraltarja. Španski organi so zlasti menili, da bi bilo treba poleg treh meril institucionalne, postopkovne in finančne avtonomije proučiti tudi implicitno merilo v zvezi z davčnim usklajevanjem (ki se po navedbah španskih organov v Gibraltarju očitno sploh ne uporablja). Španija je opozorila še na več drugih davčnih vprašanj, na primer na število navideznih podjetij s sedežem v Gibraltarju, ki niso zavezana plačilu davka.

5.2 Pripombe o praksi izdajanja davčnih stališč

- (67) Komisija je prejela pripombe šestih zainteresiranih strani – Gibraltarja, Španije, gibraltarske zveze računovodij in treh podjetij, ki so v sklepu o razširitvi postopka navedena kot možni prejemniki davčnih stališč.

5.2.1 Pripombe Gibraltarja

- (68) Pripombe Gibraltarja se nanašajo na postopek in vsebino. Pripombe so skladne z utemeljitvami, ki jih je predložilo Združeno kraljestvo, in jih je mogoče povzeti, kot je navedeno v nadaljevanju.
- (1) Postopek glede državne pomoči se ne sme sprožiti, razen če obstajajo zadostni dejanski dokazi, da se z zadevnim ukrepom zagotavlja gospodarska prednost ter da je prednost selektivna in izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco. V obravnavanem primeru takih dokazov v zvezi z nobeno od teh točk ni. Pripombe Komisije o stališčih pomenijo zgolj mnenje Komisije, da bi bilo treba pridobiti več informacij. Navedeno mnenje ne pomeni dokazov o prednosti, selektivnosti ali izkrivljanju konkurence.
 - (2) Komisija je storila očitno napako, ko je v sklepu o razširitvi postopka navedla, da je bila praksa izdajanja davčnih stališč v Gibraltarju uvedena s členom 42 ITA 2010.
 - (3) Postopek izdajanja davčnih stališč obstaja od šestdesetih let 20. stoletja, zato bi ga bilo treba v primeru ugotovitve, da pomeni pomoč, šteti za „obstoječo pomoč“.
 - (4) Ni dokazov, da je katero od davčnih stališč selektivno ali da izkrivlja konkurenco. Vsako stališče je razlaga dejstev, predloženih v zahtevku. Neobstoj podrobne analize ne more sam po sebi pomeniti selektivnosti.
 - (5) Praksa izdajanja davčnih stališč v Gibraltarju nikoli ni vključevala elementov individualne ali posebne obravnave ali elementov pogajanj, ali kakršnih koli vplivov ali premislekov, razen tistih, ki izhajajo iz pogojev davčne zakonodaje, ki se uporablja v Gibraltarju.
 - (6) Obveznost za davek zadevnih podjetij bi bila enaka, ne glede na to, ali so zaprosila za davčno stališče ali ne.
 - (7) Davčni organi pri izvajanju preizkusa teritorialnosti nimajo diskrecijske pravice ter jih zavezuje s tem povezani veljavna zakonodaja in sodna praksa.
 - (8) Prizadevanja Komisije za razvrstitev 165 stališč v sedem različnih kategorij, da bi ugotovila selektivnost za vsako skupino posebej, niso utemeljena, saj nič ne kaže na kakršne koli posebne značilnosti teh skupin v primerjavi z drugimi neizpodbijanimi stališči, izdanimi v istem obdobju ali prej.

5.2.2 Pripombe Španije

- (69) Pripombe, ki so jih španski organi predložili 30. novembra 2016, je mogoče povzeti, kot je navedeno v nadaljevanju.
- (1) Španski organi ne ugovarjajo samemu načelu teritorialnosti, ampak načinu, kako ga razlagajo gibraltarski organi. Posledica tega splošnega pravila ter dejstva, da gibraltarska davčna uprava ni zagotovila ustrezne ocene, spremljanja in pravnega izvrševanja davčnih določb (niti predhodno niti naknadno), je samovoljna ugodna davčna obravnava velikega števila podjetij na ozemlju.
 - (2) Poleg 165 podjetij, navedenih v Prilogi 1 k sklepu o razširitvi postopka, imajo posredno korist od pomoči tudi posredniška podjetja, ki delujejo v Gibraltarju, na primer svetovalne družbe, upravitelji in odvetniške pisarne, specializirane za fiskalno načrtovanje in fiskalno upravljanje.
 - (3) Španija je znova poudarila svoje mnenje, da bi bilo treba vprašanje analizirati tudi z vidika regionalne selektivnosti, s čimer bi se po njenem mnenju obravnavala tudi trditev, da ukrep pomeni obstoječo pomoč.

5.2.3 Pripombe gibraltarske zveze računovodij

- (70) Gibraltarska zveza računovodij, ki je glavni predstavniški organ za poklicne računovodje, ki delajo v Gibraltarju, je 3. novembra 2016 predložila pripombe k sklepu o razširitvi postopka. Povzeti jih je mogoče, kot je navedeno v nadaljevanju.
- (1) Stališča iz navedenega sklepa niso bila niti zahtevana niti izdana v skladu s členom 42 ITA 2010.
 - (2) Izbrana stališča zajemajo širok razpon okoliščin in tem, manjka pa jim vidik „podobnosti“, na katerega se sklicuje sklep o razširitvi postopka.
 - (3) Taka davčna stališča se v Gibraltarju zahtevajo in izdajajo že od petdesetih let 20. stoletja, zato bi bilo treba shemo, če bo opredeljena kot državna pomoč, šteti za obstoječo pomoč.
 - (4) Stališča so razlage gibraltarske davčne zakonodaje in ne sklenjeni „dogovori“ ali koncesije. Izdaja stališča ne pomeni ugodne obravnave. Sklep o razširitvi postopka ne zagotavlja nobenih dokazov, da bi bila razlaga drugačna, če se stališče ne bi zahtevalo.
 - (5) Izpolnjevanje meril, ki je potrebno za ugotovitev državne pomoči, ni bilo dokazano. Ukrep ni odobren iz državnih sredstev in podjetjem ne daje gospodarske prednosti, ker ni izgube prihodkov od davkov, saj bi bila davčna obravnava brez stališča enaka. Ukrep ni selektiven in ni dokazov, da izkrivlja ali bi lahko izkrivljaj konkurenco ali vpliva na trgovino v Uniji.
 - (6) Vseh 165 stališč razen šestih iz sklepa o razširitvi postopka je bilo izdanih v obdobju, ko dohodki od pasivnih obresti v skladu z ITA 2010 niso bili obdavčljivi. Zato velika večina stališč ni mogla povzročiti kakršnih koli obdavčljivih dohodkov od obresti.

5.2.4 Pripombe, ki so jih predložila podjetja, ki so v sklepu o razširitvi postopka navedena kot možni prejemniki davčnih stališč, ali so bile predložene v imenu teh podjetij

- (71) Komisija je prejela tudi pripombe, ki so jih predložila tri podjetja, ki jim je bilo izdano davčno stališče in so bila navedena v sklepu o razširitvi postopka, ali so bile predložene v imenu teh podjetij; to so bili International Power Ltd; predstavnik možnega podjetja ob vložitvi zahtevka za stališče in Hastings Insurance Group Ltd. Njihove pripombe je mogoče povzeti, kot je navedeno v nadaljevanju.
- (1) Namen stališč je bil pridobiti potrditev davčnega sistema, ki se uporablja, ne pa kakršnih koli davčnih ugodnosti. Glavni razlog zahtevka za stališča je bil zagotoviti pravno varnost uporabe splošnih davčnih pravil, ne pa skleniti dogovor o posebni drugačni davčni obravnavi podjetja.

- (2) Države članice lahko z davčnimi stališči svojim davčnim zavezancem zagotovijo pravno varnost in predvidljivost v zvezi z uporabo splošnih davčnih pravil. Če bi se gibraltarska praksa izdajanja davčnih stališč štela za shemo državne pomoči, bi to gibraltarskim davčnim organom onemogočilo zagotavljanje pravne varnosti in kaznovalo davčne zezavce, ki iščejo pravno varnost, hkrati pa zanemarilo davčne zezavce, ki imajo korist od enake obravnave, vendar ne zahtevajo potrditve glede natančne uporabe zakonodaje.
- (3) Zahtevki za stališča niso bili vloženi v skladu s členom 42 ITA 2010, ampak z namenom pridobitve splošne potrditve davčne obravnave v skladu z zadevno zakonodajo.
- (4) Stališča ne pomenijo prednosti za zadevna podjetja, saj so zgolj potrdila davčno obravnavo, ki bi se uporabila v skladu z zakonodajo, ki se uporablja v Gibraltarju.
- (5) Vsebina zahtevkov za stališče in sami zahtevki kažejo, da so gibraltarski davčni organi pred izdajo stališč ustrezno upoštevali vse pomembne dejavnike.

6. ODGOVOR ZDRUŽENEGA KRALJESTVA NA PRIPOMBE TRETJIH STRANI

6.1 Pripombe glede oprostitve davka na dohodke od pasivnih obresti in licenčin

- (72) Komisija je Združenemu kraljestvu 16. aprila 2014 posredovala pripombe zainteresiranih strani glede oprostitve davka na dohodke od pasivnih obresti in licenčin. Odgovor Združenega kraljestva na te pripombe je mogoče povzeti, kot je navedeno v nadaljevanju.
- (1) Za izkrivljanje konkurence ali vpliv na trgovino niso bili predloženi nobeni dokazi.
 - (2) Oprostitev dividend je utemeljena zaradi preprečevanja dvojnega obdavčevanja in je neposreden rezultat načela teritorialnosti.
 - (3) Od spremembe iz junija 2013 morajo vsa podjetja, ki so registrirana v Gibraltarju in prejemajo dohodke od pasivnih obresti, plačevati davek od dohodkov in vložiti davčno napoved.
 - (4) V zvezi s pragom v višini 100 000 GBP, ki ga določa zakonodaja, so gibraltarski davčni organi opravili analizo, ki je pokazala, da bo le 1 % dohodkov od obresti za posojila med podjetji v skupini pod pragom in tako ne bodo predmet obdavčitve. Rezultati analize so bili predloženi Skupini za kodeks ravnanja in Komisiji pred sprejetjem spremembe leta 2013, da bi se pojasnili razlogi za uvedbo mejne vrednosti in količinsko opredelil vsak morebiten odliv davka.
 - (5) Kar zadeva pripombe Španije, da oprostitev davka za dohodke od licenčin daje selektivno prednost skupini podjetij, ki prejemajo licenčnine, je treba navesti, da tak sektor ali skupina ne obstaja. Vsa podjetja, ki prejemajo licenčnine, so obravnavana enako.
 - (6) V okviru pojma teritorialnost, ki se v skladu z ITA 2010 dosledno uporablja za vsa podjetja, ni razlik ali proste presoje.
 - (7) Pripombe Španije o delih gibraltarske davčne zakonodaje, v zvezi s katerimi Komisija ni začela postopka preiskave, niso pomembne, Komisija pa bi morala preiskavo omejiti na vprašanja, v zvezi s katerimi je bil uveden postopek.
 - (8) Nazadnje, predložene so bile pripombe o statusu Gibraltarja kot britanskega čezmorskega ozemlja ter njegovi neodvisni izvršilni, zakonodajni in sodni oblasti, kar kaže, da ukrepa ni mogoče obravnavati kot regionalno pomoč.

6.2 Pripombe o praksi izdajanja davčnih stališč

- (73) Komisija je Združenemu kraljestvu 7. decembra 2016 posredovala pripombe zainteresiranih strani o praksi izdajanja davčnih stališč, kot je določena v sklepu o razširitvi postopka. Odgovor Združenega kraljestva na te pripombe je mogoče povzeti, kot je navedeno v nadaljevanju.
- (1) Pripombe treh naslovnikov davčnih stališč potrjujejo navedbe, ki so jih organi Združenega kraljestva predložili Komisiji med postopkom preiskave, ter dodatno dokazujejo zakonitost prakse izdajanja davčnih stališč v Gibraltarju in dejstvo, da navedena praksa ne pomeni državne pomoči.
 - (2) Gibraltarska vlada je natančno pregledala vseh 165 stališč iz sklepa o razširitvi postopka, kar po mnenju Združenega kraljestva potrjuje, da v nobenem od 165 stališč prejemnik ni bil oproščen davka, ki bi ga sicer moral plačati, niti ni bila Gibraltarju povzročena izguba prihodkov od davkov.
 - (3) Izvedeni pregledi potrjujejo, da nobeno od stališč iz sklepa o razširitvi postopka ni selektivno in da zato s tega vidika nobeno ne pomeni državne pomoči.
 - (4) Štirinajst stališč iz sklepa o razširitvi postopka se je nanašalo na transakcije, ki nikoli niso bile uresničene, nadaljnja tri stališča pa na obdavčitev dohodkov zaposlenih in/ali prejemkov v naravi, pri čemer nobena od navedenih kategorij ne povzroča pomislekov glede državne pomoči.
 - (5) Trditev Gibraltarja, da njegovi davčni organi pri izdajanju davčnih stališč nimajo široke diskrecijske pravice in da stališč ne izdajajo brez preveritve ali ocene zahtevkov, je resnična. Stališča ne pomenijo selektivne uporabe davčnega sistema, saj le izvršujejo zakonodajo, kot je določena v ITA 2010.

7. OCENA OPROSTITVE DAVKA NA DOHODKE OD PASIVNIH OBRESTI IN LICENČNIN

- (74) Komisija je v prvem sklepu o začetku postopka predhodno sklenila, da oprostitev davka na dohodke od pasivnih obresti (za posojila med podjetji v skupini) in licenčnin pomeni državno pomoč, in izrazila dvome o njeni združljivosti z notranjim trgov.
- (75) Od 1. julija 2013 so dohodki od pasivnih obresti obdavčljivi (če obresti, ki so bile ali bodo prejete, na izvorno podjetje presegajo 100 000 GBP na leto). Od 1. januarja 2014 so dohodki od licenčnin (ki jih je ali jih bo prejelo podjetje, registrirano v Gibraltarju) predmet obdavčitve.
- (76) Področje uporabe tega sklepa (v skladu s členom 7) je omejeno na oceno dohodkov od pasivnih obresti in licenčnin, ki so bili ali bodo prejeti od začetka veljavnosti ITA 2010 (1. januar 2011) do 30. junija 2013 (za obresti) oziroma 31. decembra 2013 (za licenčnine) ⁽²⁵⁾.

7.1 Obstoje pomoči

- (77) Da bi bil nacionalni ukrep opredeljen kot državna pomoč v smislu člena 107(1) Pogodbe, morajo biti izpolnjeni naslednji pogoji. Prvič, ugotovljeno mora biti posredovanje države ali posredovanje iz državnih sredstev. Drugič, posredovanje mora biti tako, da lahko vpliva na trgovino med državami članicami. Tretjič, z njim mora biti prejemniku podeljena selektivna prednost. Četrto, izkrivlja ali bi lahko izkrivljalo konkurenco ⁽²⁶⁾.

7.1.1 Državna sredstva in pripisljivost državi

- (78) Da bi ukrep pomenil državno pomoč, ga mora biti mogoče pripisati državi članici in se mora financirati iz državnih sredstev.

⁽²⁵⁾ Zato v tem sklepu niso obravnavane trditve Združenega kraljestva in zainteresiranih strani, ki se nanašajo na druge pasivne dohodke ali obdobje po začetku veljavnosti sprememb iz leta 2013.

⁽²⁶⁾ Glej med drugim sodbo z dne 21. decembra 2016, Komisija proti World Duty Free Group in drugim, C-20/15 P in C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, točka 53.

- (79) Ker oprostitev izhaja iz akta gibraltarskega parlamenta, se lahko šteje, da jo je mogoče pripisati Gibraltarju.
- (80) Glede financiranja oprostitve iz državnih sredstev je Sodišče doslej dosledno odločalo, da ukrep, s katerim javni organi priznajo nekaterim podjetjem davčno oprostitev, ki sicer ne vključuje pozitivnega prenosa državnih sredstev, vendar upravičence postavlja v ugodnejši finančni položaj kot druge davčne zavezanke, pomeni državno pomoč ⁽²⁷⁾. V skladu z zadevnim davčnim ukrepom se Gibraltar odpoveduje prihodkom od davka, ki bi jih sicer bil upravičen pobrati od podjetij rezidentov v Gibraltarju, ki prejemajo dohodke od pasivnih obresti ali licenčin. Zaradi odpovedi navedenim prihodkom davčni ukrep povzroča izgubo državnih sredstev v smislu člena 107(1) Pogodbe ⁽²⁸⁾.

7.1.2 Prednost

- (81) V skladu s sodno prakso sodišč Unije v pojem pomoči niso zajete le pozitivne dajatve, ampak tudi ukrepi, s katerimi se v različnih oblikah znižujejo stroški, ki običajno bremenijo proračun podjetja ⁽²⁹⁾. Prednost se lahko dodeli z različnimi vrstami zmanjšanja davčnega bremena podjetja in še zlasti z znižanjem davčne stopnje, davčne osnove ali zneska dolgovanega davka ⁽³⁰⁾. Ukrep, ki vključuje znižanje davka, upravičencu prinese prednost, saj podjetja, za katera velja, postavlja v ugodnejši finančni položaj kot druge davčne zavezanke, posledica pa je izguba dohodka za državo ⁽³¹⁾.
- (82) V obravnavanem primeru je ukrep v nasprotju s splošnim načelom, da se davek od dohodkov pravnih oseb pobere vsem davčnim zavezancem, katerih dohodki izhajajo iz Gibraltarja ali so bili ustvarjeni v Gibraltarju. V skladu z navedenim načelom bi se dohodki od pasivnih obresti in licenčin ob uporabi načela teritorialnosti običajno morali obdavčiti. V zvezi z licenčinami je treba navesti, da se v skladu z načelom teritorialnosti šteje, da so dohodki od licenčin, ki jih prejme podjetje v Gibraltarju, ustvarjeni v Gibraltarju in izhajajo iz Gibraltarja. Kar zadeva dohodke od pasivnih obresti, je obveznost obračuna davka za take dohodke na podlagi teritorialnega sistema odvisna od uporabe pravila o kraju posojila, ki temelji na štirih kumulativnih merilih ⁽³²⁾, osredotočenih zlasti na vir dohodkov. V skladu s tem so dohodki od pasivnih obresti iz tujih virov v veliko primerih na podlagi teritorialnega sistema v Gibraltarju lahko oproščeni plačila davka od dohodkov, tudi če se izpodbijana davčna oprostitev ne uporablja. Vendar oprostitev obdavčitve na podlagi načela teritorialnosti ni samodejna in pri določitvi, ali so bile obresti natečene v Gibraltarju ali izhajajo iz Gibraltarja v skladu s pravilom o kraju posojila, je treba poleg vira obresti (npr. lokacije jamstva za dolg) upoštevati tudi druga merila.
- (83) Z oprostitvijo se tako uvaja znižanje stroškov, ki bi jih sicer morala kriti podjetja, upravičena do oprostitve. To pomeni prednost, saj so podjetja razbremenjena stroškov, ki jih imajo pri izvajanju gospodarskih dejavnosti, in so zato v ugodnejšem finančnem položaju kot drugi davčni zavezanci (ki prejemajo aktivne dohodke).

7.1.3 Selektivnost

- (84) Da bi se ukrep štel za državno pomoč v smislu člena 107(1) Pogodbe, mora biti opredeljen kot selektiven pri dajanju prednosti le posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga.

⁽²⁷⁾ Glej združeni zadevi C-106/09 P in C-107/09 P, Komisija proti Government of Gibraltar in Združenemu kraljestvu, ECLI:EU:C:2011:732, točka 72 in navedena sodna praksa.

⁽²⁸⁾ Glej zadevo C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri, ECLI:EU:C:2009:709, točka 58.

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

⁽³⁰⁾ Glej zadeve C-66/02, Italija proti Komisiji, ECLI:EU:C:2005:768, točka 78; C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze in drugi, ECLI:EU:C:2006:8, točka 132, in C-522/13, Ministerio de Defensa in Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, točke od 21 do 31.

⁽³¹⁾ Združeni zadevi C-393/04 in C-41/05, Air Liquide Industries Belgium, ECLI:EU:C:2006:403, točka 30, ter zadeva C-387/92, Banco Exterior de España, ECLI:EU:C:1994:100, točka 14.

⁽³²⁾ Ocena temelji na naslednjih kumulativnih merilih: (a) kraju prebivališča dolžnika; (b) viru, iz katerega se plačujejo obresti; (c) kraju plačila obresti ter (d) naravi in lokaciji jamstva za dolg (če obstaja).

- (85) V zvezi s pripombami Španije o regionalni selektivnosti je treba najprej opozoriti, da Komisija v prvem sklepu o začetku postopka ni izrazila pomislekov glede regionalne selektivnosti in je menila, da je bil referenčni okvir za oceno oprostitve omejen izključno na geografsko ozemlje Gibraltarja ⁽³³⁾. Komisija vztraja, da oprostitev davka na dohodke od pasivnih obresti in licenčin ne vključuje regionalne selektivnosti. Zlasti so izpolnjena tri kumulativna merila avtonomije (institucionalne, postopkovne in finančne avtonomije), kot jih je Sodišče oblikovalo v zadevah *Azori* ⁽³⁴⁾ in *Union General de Trabajadores de la Rioja* ⁽³⁵⁾. V skladu s tem se gibraltarski organi štejejo za dovolj neodvisne od centralne države Združenega kraljestva, zato referenčni okvir ustreza geografskim mejam ozemlja Gibraltarja ⁽³⁶⁾.
- (86) V skladu z ustaljeno sodno prakso je treba pri določitvi materialne selektivnosti najprej opredeliti skupni ali običajni davčni sistem, ki se uporablja v ustrezni davčni jurisdikciji („referenčni sistem“). Drugič, ugotoviti je treba, ali zadevni ukrep različno obravnava gospodarske subjekte, ki so z vidika ciljev, ki so lastni sistemu, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju. Če je ugotovljena različna obravnava, se ukrep obravnava kot selektiven *prima facie* ⁽³⁷⁾. Nato je treba v tretjem koraku preizkusa ugotoviti, ali je ta selektivnost *prima facie* utemeljena z naravo ali splošno shemo (referenčnega) sistema ⁽³⁸⁾. Če ukrep, ki je selektiven *prima facie*, utemeljuje narava ali splošna shema sistema, se ne bo obravnaval kot selektiven in torej ne bo spadal v področje uporabe člena 107(1) Pogodbe.
- (87) V zvezi s tem je pomembno navesti tudi, da za opredelitev davčnega ukrepa kot selektivnega ni potrebno zasnovati takega davčnega sistema, da se za podjetja, ki imajo selektivno prednost, na splošno uporablja enaka davčna obremenitev kot za druga podjetja, vendar pa imajo ta podjetja korist od pravil o odstopanju, tako da selektivna prednost pomeni razliko med običajno davčno obremenitvijo in davčno obremenitvijo teh podjetij ⁽³⁹⁾.
- (88) Taka razlaga selektivnosti bi dejansko pomenila, da bi se lahko kot selektiven obravnaval le davčni sistem, oblikovan v skladu z določeno zakonodajno tehniko, in da bi se drugače oblikovana nacionalna davčna pravila izognila nadzoru nad državno pomočjo, čeprav bi imela pravno ali dejansko enak učinek. To bi bilo v nasprotju z ustaljeno sodno prakso, ki določa, da člen 107(1) Pogodbe pri oceni selektivnosti ne razlikuje med ukrepi glede na njihove vzroke ali cilje, ampak jih opredeljuje glede na njihove učinke in torej ne glede na uporabljene tehnike ⁽⁴⁰⁾.

7.1.3.1 Referenčni sistem

- (89) Referenčni sistem je merilo, ki se uporablja za presojo selektivnosti ukrepa. Sestavljen je iz usklajenega niza pravil, ki na podlagi objektivnih meril splošno veljajo za vsa podjetja, ki spadajo na njegovo področje uporabe, kakor ga opredeljuje cilj sistema. Navedena pravila ne določajo le področja uporabe sistema, temveč tudi pogoje, v skladu s katerimi se sistem uporablja, pravice in obveznosti podjetij, za katera se uporablja, in tehnične podrobnosti o delovanju sistema ⁽⁴¹⁾. V primeru davkov je referenčni sistem določen na podlagi elementov, kot so davčna osnova, davčni zavezanci, obdavčljivi dogodek in davčne stopnje ⁽⁴²⁾.

⁽³³⁾ Prvi sklep o začetku postopka, uvodne izjave od 48 do 57.

⁽³⁴⁾ Zadeva C-88/03, Portugalska proti Komisiji, ECLI:EU:C:2006:511, točka 57 in naslednje.

⁽³⁵⁾ Zadeve od C-428/06 do C-434/06, ECLI:EU:C:2008:488, točka 47 in naslednje.

⁽³⁶⁾ Tako oceno regionalne selektivnosti je Splošno sodišče potrdilo v združenih zadevah T-211/04 in T-215/04, ECLI:EU:T:2008:595, točke od 76 do 116. Čeprav je bila zoper sodbo vložena pritožba, Sodišče ni opravilo sodnega nadzora regionalne selektivnosti.

⁽³⁷⁾ Glej združeni zadevi C-20/15 P in C-21/15 P, Komisija proti World Duty Free Group, ECLI:EU:C:2016:981, točka 57 in navedena sodna praksa.

⁽³⁸⁾ Glej združene zadeve od C-78/08 do C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, točka 65.

⁽³⁹⁾ Združeni zadevi C-106/09 P in C-107/09 P, Komisija in Španija proti Government of Gibraltar in Združenemu kraljestvu, ECLI:EU:C:2011:732, točka 91; zadeva C-219/16 P, Lowell Financial Services GmbH proti Komisiji, ECLI:EU:C:2018:508, točka 92.

⁽⁴⁰⁾ Zadevi C-487/06 P, British Aggregates proti Komisiji, ECLI:EU:C:2008:757, točki 85 in 89 ter navedena sodna praksa, in C-279/08 P, Komisija proti Nizozemski (NOx), ECLI:EU:C:2011:551, točka 51.

⁽⁴¹⁾ Glej obvestilo Komisije o pojmu državne pomoči (UL C 262, 19.7.2016, str. 1), odstavek 133.

⁽⁴²⁾ Obvestilo o pojmu državne pomoči, odstavek 134.

- (90) V obravnavanem primeru je referenčni sistem ITA 2010. Dolgi naslov navedenega zakona ga opisuje kot *zakon o uvedbi davka na dohodek in ureditvi pobiranja tega davka* ⁽⁴³⁾. V zvezi z davčno osnovo za podjetja je v členu 16 ITA 2010 navedeno, da „razen če ni v nadaljevanju določeno drugače, je ocenljivi dobiček ali dohodek podjetja celotni znesek dobička ali dohodka podjetja v katerem koli obračunskem obdobju v zadevnem obdobju“. Ob upoštevanju morebitnih prilagoditev navzgor ali navzdol v skladu z ITA 2010 se torej dobiček v obračunskem obdobju obravnava kot osnova za oceno pri izračunu davka od dohodkov pravnih oseb v Gibraltarju.
- (91) Kot so opozorili organi Združenega kraljestva ⁽⁴⁴⁾, pa v skladu z logiko teritorialnega sistema obdavčitve v Gibraltarju velja, da vsi aktivni ali pasivni dohodki, ki ne izvirajo iz Gibraltarja, ne spadajo v področje uporabe gibraltarske davčne zakonodaje, ampak ostanejo predmet obdavčitve v jurisdikciji, v kateri je bil dohodek ustvarjen ali iz katere izhaja.
- (92) Opredelitev splošnega gibraltarskega sistema davka od dohodkov pravnih oseb kot referenčnega okvira je v skladu s sodno prakso Sodišča, ki je dosledno razsodilo, da je treba v primeru ukrepov v zvezi z ugotavljanjem obveznosti za davek od dohodkov pravnih oseb kot ustrezen referenčni sistem upoštevati sistem davka od dohodkov pravnih oseb zadevne države članice, ki se uporablja za podjetja na splošno, in ne posebnih določb navedenega sistema, ki se uporabljajo le za nekatere davčne zavezance ali transakcije. Tako je Sodišče v zadevi *World Duty Free Group* v zvezi s pravili, s katerimi se urejajo naložbe v deleže v podjetju, potrdilo stališče Komisije, da je referenčni sistem španski sistem davka od dohodkov pravnih oseb, ne posebna pravila o davčni obravnavi zadevnih naložb ⁽⁴⁵⁾.
- (93) Čeprav je cilj ITA 2010 pobiranje prihodkov od davčnih zavezancev, obdavčenih v Gibraltarju (tj. davčnih zavezancev z dohodkom, ki izhaja iz Gibraltarja ali je bil ustvarjen v Gibraltarju) ⁽⁴⁶⁾, v Prilogi 1 k navedenemu zakonu med kategorije dohodkov, obdavčljivih v Gibraltarju, niso bile vključene nekatere kategorije dohodkov ⁽⁴⁷⁾. V skladu s tem oprostitev dohodkov od pasivnih obresti in licenčnin ni izhajala iz uradnega odstopanja od davčnega sistema, ampak iz ne vključitve takih dohodkov med kategorije dohodkov, ki spadajo v področje uporabe gibraltarskega davčnega sistema (implicitna oprostitve).

7.1.3.2 Različna davčna obravnava podjetij v podobnih položajih

- (94) V skladu s teritorialnim sistemom obdavčitve, ki se običajno uporablja v Gibraltarju ⁽⁴⁸⁾, se davek od dohodkov pravnih oseb zaračunava le za dohodke, ki izhajajo iz Gibraltarja ali so bili ustvarjeni v Gibraltarju. Z začetkom veljavnosti ITA 2010 pa je bila za dohodke od pasivnih obresti posojil in licenčnin uvedena samodejna oprostitve plačila davka od dohodkov pravnih oseb, ne da bi bilo treba obravnavati elemente, ki so v skladu z načelom teritorialnosti na splošno pomembni za določitev ozemelskega področja uporabe obdavčitve v Gibraltarju. V zvezi s tem je zlasti pomembno navesti, da bi se dohodki od licenčnin, ki je prejelo neko gibraltarsko podjetje, v skladu s teritorialnim sistemom obdavčitve brez oprostitve za dohodke od licenčnin obravnavali, kot da so bili vedno ustvarjeni v Gibraltarju in kot da izhajajo iz Gibraltarja ⁽⁴⁹⁾. Kar zadeva pasivne obresti, bi bila za opredelitev lokacije dejavnosti, s katerimi se ustvarjajo dohodki, in s tem obstoja ali neobstoja obdavčljivih dohodkov potrebna ocena načela teritorialnosti za vsak primer posebej.

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

⁽⁴⁴⁾ Predložitev Združenega kraljestva z dne 14. septembra 2012.

⁽⁴⁵⁾ Glej v zvezi s tem združeni zadevi C-20/15 P in C-21/15 P, Komisija proti *World Duty Free Group*, ECLI:EU:C:2016:981, točka 92: „Komisija se je v sporni odločbi in spornem sklepu namreč za namene opredelitve spornega ukrepa kot selektivnega oprla na dejstvo, da do davčne ugodnosti, ki jo daje ta ukrep, niso bili brez razlikovanja upravičeni vsi gospodarski subjekti, ki so objektivno v primerljivem položaju z vidika cilja, ki se uresničuje s skupno špansko davčno ureditvijo, ker rezidenčna podjetja, ki so opravljala istovrstne prevzeme deležev v družbah z davčnim domicilom v Španiji, te ugodnosti niso mogla pridobiti“ (poudarek je dodala Komisija); v istem smislu glej točki 22 in 68. V istem smislu glej tudi zadeve C-217/03, Belgija in *Forum 187* proti Komisiji, ECLI:EU:C:2005:266, točka 95; C-88/03, *Portugalska* proti Komisiji, ECLI:EU:C:2006:511, točka 56; C-519/07 P, Komisija proti *Koninklijke FrieslandCampina*, ECLI:EU:C:2009:556, točke od 2 do 7, in združene zadeve od C-78/08 do C-80/08, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, točka 50. Glej tudi obvestilo o pojmu pomoči, odstavek 134.

⁽⁴⁶⁾ Organi Združenega kraljestva so v predložitvi z dne 18. aprila 2013 potrdili, da je referenčni sistem na podlagi ITA 2010 teritorialni sistem obdavčitve, v skladu s katerim so dohodki, ki so bili ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo iz Gibraltarja, predmet obdavčitve v Gibraltarju. Navedli so tudi, da se ta sistem uporablja za vsa podjetja v vseh sektorjih industrije, financ in trgovine ter da se uporablja univerzalno.

⁽⁴⁷⁾ Pred začetkom veljavnosti sprememb, s katerimi so se obdavčili dohodki od obresti za posojila med podjetji v skupini in licenčnin, dohodki od pasivnih obresti in licenčnin niso bili zajeti v nobeni vrsti dohodkov iz Priloge 1 k ITA 2010 in zato v Gibraltarju niso bili predmet obdavčitve.

⁽⁴⁸⁾ Člen 11(1) in člen 74 ITA 2010.

⁽⁴⁹⁾ Predložitev organov Združenega kraljestva z dne 14. septembra 2012.

- (95) Komisija je v prvem sklepu o začetku postopka ugotovila, da bi bilo treba oprostitve plačila davka od dohodkov pravnih oseb za dohodke od pasivnih obresti in licenčnin v primeru različnega obravnavanja podjetij v podobnem pravnem in dejanskem položaju glede na cilj ITA 2010, ki je obdavčiti dohodke, ki so bili ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo iz Gibraltarja, obravnavati kot selektivno *prima facie*.
- (96) Komisija je v prvem sklepu o začetku postopka navedla tudi, da oprostitve očitno daje znatno prednost 529 podjetjem, ki prejemajo dohodke od pasivnih obresti ali licenčnin, zlasti obresti od drugih podjetij iz iste skupine ali od dohodkov od licenčnin. Komisija je opozorila tudi, da je največji del obresti za posojila, ki so jih prejela gibraltarska podjetja, izhajal iz posojil med podjetji v skupini, odobrenih tujim subjektom v skupini ⁽⁵⁰⁾.
- (97) Po mnenju Komisije je v primeru, kakršen je ta, ko ukrep ne izhaja iz uradnega odstopanja od davčnega sistema, pri presoji selektivnosti zlasti pomembno upoštevati učinke ukrepa, da bi se ocenilo, ali daje ukrep znatno prednost določeni skupini podjetij.
- (98) Kar zadeva licenčnine, je analiza Komisije o učinkih ukrepa ⁽⁵¹⁾ pokazala, da je koristil le desetim podjetjem (od 8 003 podjetij, dejavnih v Gibraltarju), ki so bila vsa vključena v večnacionalne skupine. Poleg tega se zdi, da jih je od tega vsaj osem del velikih multinacionalnih družb, dejavnih po vsem svetu. Nasprotno pa nobeno samostojno podjetje v Gibraltarju ni prejelo dohodkov od licenčnin.
- (99) Kar zadeva obresti, glede na informacije organov Združenega kraljestva 99,8 % skupnega zneska dohodkov od obresti za posojila med podjetji v skupini, ki so jih prejela gibraltarska podjetja (1 400 milijonov GBP), izhaja iz posojil, odobrenih tujim podjetjem (v skupini). Nasprotno sta imeli koristi od obresti iz domačih virov le dve gibraltarski podjetji, ki skupaj predstavljata največ 3 256 834 GBP (222 169 GBP z vidika izpada davka) (tj. 0,2 % skupnega zneska posojil med podjetji v skupini).
- (100) Ti podatki kažejo, da je ukrep dajal znatno prednost podjetjem, ki pripadajo večnacionalnim skupinam, ki so jim bile zaupane nekatere funkcije (odobritev posojil znotraj skupin podjetij in/ali pravica do uporabe pravic intelektualne lastnine). Ukrep je koristil zlasti (i) majhnemu številu multinacionalnih podjetij, večina katerih je del velikih multinacionalnih skupin, dejavnih po vsem svetu (ki prejemajo dohodke od licenčnin), ter (ii) podjetjem, ki so del multinacionalnih skupin in zagotavljajo posojila tujim podjetjem, ki so del njihove skupine. Ob upoštevanju cilja ITA 2010 (tj. obdavčiti dohodke, ki so bili ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo iz Gibraltarja) so ta podjetja v podobnem pravnem in dejanskem položaju kot vsa druga gibraltarska podjetja z dohodki, ki so bili ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo iz Gibraltarja (ali ki izvajajo dejavnosti, za katere je v skladu z gibraltarsko zakonodajo potrebno dovoljenje, na primer bančništvo, zavarovalništvo ali igralništvo).
- (101) Organi Združenega kraljestva in Gibraltarja menijo, da je oprostitve splošni ukrep, ki se uporablja za vsa podjetja v podobnem položaju, ne glede na sektor. Nadalje poudarjajo, da dejstvo, da je mogoče opredeliti nekatera podjetja, ki imajo večjo korist od davčnega pravila kot druga podjetja, ne pomeni, da je samo pravilo selektivno. Selektivno bi bilo le, če bi bilo samo po sebi verjetno, da koristi opredeljeni kategoriji podjetij. Po mnenju organov Združenega kraljestva in Gibraltarja to za obravnavani ukrep ne velja, saj ni v Gibraltarju nobenih drugih podjetij v podobnem dejanskem ali pravnem položaju, za katera se ukrep ne uporablja.
- (102) Po mnenju Komisije trditev Združenega kraljestva, da se ukrep *prima facie* uporablja za vsa podjetja, ne glede na področje njihovih dejavnosti, za oceno selektivnosti ni pomembna. V skladu z ustaljeno sodno prakso dejstvo, da je podjetij, ki lahko uveljavljajo upravičenost do nacionalnega ukrepa, veliko ali da so navedena podjetja dejavna v različnih gospodarskih sektorjih, ne zadostuje za dvom o selektivni naravi ukrepa ⁽⁵²⁾.

⁽⁵⁰⁾ Glej sklep Komisije z dne 16. oktobra 2013 o zadevi Državna pomoč SA.34914 (2013/C) (ex 2013/NN) – Sistem davka od dohodkov pravnih oseb v Gibraltarju (UL C 348, 18.11.2013, str. 189–190).

⁽⁵¹⁾ Iz razlogov, navedenih v oddelku 8.3.1.2., je v analizo podjetij, ki prejemajo dohodke od licenčnin, vključenih pet gibraltarskih podjetij, ki so jim bila izdana davčna stališča, ki spadajo med 165 stališč s področja uporabe razširjenega postopka, ki se je začel oktobra 2014, ter ki so prejemale dohodke od licenčnin in obresti na podlagi svojega deleža v nizozemskih družbah z neomejeno odgovornostjo.

⁽⁵²⁾ Glej združeni zadevi C-20/15 P in C-21/15 P, World Duty Free Group, točka 80.

- (103) Ukrep, ki razlikuje med podjetji, ki so glede na cilj zadevnega davčnega režima v primerljivem dejanskem in pravnem položaju, je *a priori* selektiven. V obravnavanem primeru je bilo ugotovljeno, da oprostitev plačila davka od dohodkov pravnih oseb za dohodke od pasivnih obresti in licenčnin koristi predvsem multinacionalnim skupinam. Kot je navedeno v uvodni izjavi 100, ob upoštevanju cilja referenčnega davčnega sistema (ITA 2010), tj. obdavčiti dohodke, ki so bili ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo iz Gibraltarja, so multinacionalne skupine v podobnem pravnem in dejanskem položaju kot vsa druga gibraltarska podjetja z dohodki, ki so bili ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo iz Gibraltarja. Zato je oprostitev davka od dohodkov pravnih oseb za dohodke od pasivnih obresti in licenčnin selektivna *prima facie*.
- (104) Poleg tega je treba opozoriti, da dejstvo, da oprostitev koristi predvsem multinacionalnim skupinam, ni naključna posledica režima ⁽⁵³⁾. V majhni davčni jurisdikciji, kot je Gibraltar, oprostitev, pri kateri se ne upošteva kraj izvajanja dejavnosti raziskav in razvoja, že v osnovi zagotavlja več priložnosti mednarodnim skupinam, ki lahko zaradi svoje mednarodne strukture in velikosti enostavno prenašajo neopredmetena sredstva in kapital (in potem odobrijo posojilo in/ali pravico do uporabe pravic intelektualne lastnine) znotraj skupine. Take ugotovitve zadostno dokazujejo, da je bil ukrep zasnovan tako, da bi pritegnil ali dajal prednost podjetjem v skupini in zlasti multinacionalnim skupinam, ki so jim bile zaupane nekatere dejavnosti (odobritev posojil med skupinami in/ali pravice do uporabe pravic intelektualne lastnine). Na podlagi tega Komisija ugotavlja, da je ukrep selektiven *prima facie*, saj so njegovi učinki, tj. dajanje znatne prednosti določeni kategoriji podjetij, neizogibna posledica zasnove ukrepa.

7.1.3.3 Neobstoj utemeljitev ukrepa

- (105) Ukrep, ki je selektiven *prima facie*, je mogoče utemeljiti z naravo ali splošno shemo davčnega sistema, če izhaja neposredno iz svojih bistvenih osnovnih ali vodilnih načel ali je rezultat bistvenih mehanizmov, potrebnih za njegovo delovanje in učinkovitost. To lahko velja za načelo nevtralnosti, cilj optimiziranja izterjave davčnih dolgov ali upravno obvladljivost.
- (106) Organi Združenega kraljestva so trdili, da je oprostitev plačila davka logična posledica načela teritorialnosti, ki temelji na cilju preprečevanja dvojne obdavčitve. V zvezi s tem Komisija opozarja, da oprostitev za dohodke od pasivnih obresti in licenčnin, ki je bila uvedena z ITA 2010, ni mogoče obravnavati zgolj kot uporabo načela teritorialnosti. Kot je že pojasnjeno v oddelku 7.1.3.2, je treba zlasti opozoriti, da se v skladu s teritorialnim sistemom obdavčitve šteje, da so dohodki od licenčnin, ki jih prejme podjetje v Gibraltarju, ustvarjeni v Gibraltarju in izhajajo iz Gibraltarja. Kar zadeva obresti, je za opredelitev lokacije dejavnosti, s katerimi se ustvarjajo dohodki, in s tem obstoja ali neobstoja obdavčljivih dohodkov potrebna ocena načela teritorialnosti za vsak primer posebej. Zato oprostitev za dohodke od pasivnih obresti in licenčnin, kakor je bila uvedena z ITA 2010, ni mogoče obravnavati zgolj kot odraz uporabe načela teritorialnosti.
- (107) Poleg tega trditev, da bi uporaba načela teritorialnosti temeljila na potrebi po preprečevanju dvojne obdavčitve, ni resnična, saj (tuj) plačilni subjekt za davčne namene običajno lahko odšteje obresti ali licenčnine ⁽⁵⁴⁾. Poleg tega so v okviru Direktive Sveta 2003/49/ES ⁽⁵⁵⁾ (direktiva o obrestih in licenčinah) nekatera plačila obresti in licenčnin znotraj skupine izvzeta iz davčnih odtegljajev (na ravni tujega plačilnega subjekta) na podlagi nacionalnih pravil, s katerimi je bila navedena direktiva prenesena v domačo zakonodajo. Zato je glede na omejeno tveganje dvojne obdavčitve ukrep popolne in samodejne oprostitve nesorazmeren, preprečevanja dvojne obdavčitve pa ni mogoče šteti za sprejemljivo utemeljitev.
- (108) V okviru formalne preiskave so organi Združenega kraljestva trdili tudi, da je mogoče oprostitev davka na dohodke od pasivnih obresti in licenčnin utemeljiti z upravno obvladljivostjo, saj prilivi od davka ne bi zadostovali za utemeljitev upravnega bremena zaradi uveljavljanja obdavčitve dohodkov od pasivnih obresti in licenčnin. V zvezi s tem so opozorili, da bi bile obresti iz tujih virov v skladu z običajnim gibraltarskim načelom teritorialnosti v vsakem primeru oproščene. Kar zadeva obresti in licenčnine iz gibraltarskih virov, po njihovem mnenju oprostitev davka utemeljuje dejstvo, da bi stroški pobiranja presegli pričakovane prihodke.

⁽⁵³⁾ Glej združeni zadevi C-106/09 P in C-107/09 P, Komisija proti Government of Gibraltar in Združenemu kraljestvu, ECLI:EU:C:2011:732, točka 106.

⁽⁵⁴⁾ V nekaterih okoliščinah, odvisno od veljavnih davčnih pravil, je lahko možnost odbitka plačil obresti ali licenčnin zaradi pravil o omejitvi obresti, pravil glede oblikovanja transfernih cen ali drugih pravil o preprečevanju zlorab omejena na ravni plačilnega podjetja.

⁽⁵⁵⁾ Direktiva Sveta 2003/49/ES z dne 3. junija 2003 o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčnin med povezanimi družbami iz različnih držav članic, kakor je bila nazadnje spremenjena z Direktivo Sveta 2013/13/EU z dne 13. maja 2013 (UL L 157, 26.6.2003, str. 49).

- (109) Komisija je pozvala organe Združenega kraljestva, naj konkretno dokažejo trditve, da bi upravni stroški uveljavljanja davka od dohodkov pravnih oseb za dohodke od pasivnih obresti in licenčnin presegli kakršne koli ustvarjene prilive. Vendar organi Združenega kraljestva svoje trditve niso utemeljili z nobenimi konkretnimi informacijami. Ker Komisija ni prejela nobenih dokazov, ne more sprejeti trditve, da je zaradi upravne obvladljivosti utemeljena oprostitve plačila davka za dohodke od pasivnih obresti in licenčnin.

7.1.3.4 Sklepna ugotovitev o selektivnosti

- (110) Komisija ob upoštevanju premislekov iz tega oddelka meni, da je ukrep glede na bistveni cilj ITA 2010 selektiven, saj daje znatno prednost določenemu naboru podjetij, ki so del multinacionalnih skupin, ki so jim bile zaupane nekatere funkcije (odobritev posojil med skupinami ali pravica do uporabe pravic intelektualne lastnine), pred drugimi podjetji, ki so v podobnem dejanskem in pravnem položaju.

7.1.4 Morebitno izkrivljanje konkurence in vpliv na trgovino znotraj Unije

- (111) Da bi ukrep v skladu s členom 107(1) Pogodbe pomenil državno pomoč, mora izkrivljati konkurenco ali bi jo lahko izkrivljal in vplivati na trgovino znotraj Unije.
- (112) Pri preiskavi je bilo ugotovljeno, da je večina podjetij, ki so imela koristi od oprostitve plačila davka za dohodke od pasivnih obresti in licenčnin, del mednarodnih skupin podjetij, dejavnih v sektorjih, v katerih se izvaja trgovina znotraj Unije ⁽⁵⁶⁾.
- (113) Tudi če gibraltarska podjetja, ki so bila oproščena plačila davka, niso bila neposredno vključena v trgovino, bi bilo po mnenju Sodišča treba šteti, da ukrep vpliva na trgovino in izkrivlja konkurenco, kadar se položaj podjetja z dodelitvijo pomoči okrepi v primerjavi z drugimi podjetji, vključenimi v trgovino znotraj Unije ⁽⁵⁷⁾.
- (114) Navesti je treba tudi, da oprostitve plačila davka od dohodkov pravnih oseb za dohodke od pasivnih obresti in licenčnin ni povezana z nobeno posebno naložbo in zgolj znižuje stroške upravičencev, ki bi jih ti običajno morali kriti pri vsakodnevem poslovanju. Če bi bilo torej ugotovljeno, da oprostitve vključuje državno pomoč, bi vključevala pomoč za tekoče poslovanje. Verjetneje je, da pomoč za tekoče poslovanje izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco, saj ne obravnava določene tržne nepopolnosti in ni časovno omejena.
- (115) Organi Združenega kraljestva in Gibraltarja so tudi trdili, da bi bila vsaka pomoč, ki bi izhajala iz oprostitve za licenčnine, pomoč *de minimis* in ne bi spadala v področje uporabe pravil o državni pomoči v skladu z Uredbo (EU) št. 1407/2013. Organi Združenega kraljestva so bili v okviru formalne raziskave pozvani, naj dokažejo, da bi pogoje, pod katerimi se šteje, da ukrep pomeni pomoč *de minimis* in zato ne spada na področje uporabe pravil o državni pomoči, izpolnjevala vsa zadevna podjetja. Vendar so se predložene informacije nanašale le na nekatera podjetja, organi Združenega kraljestva pa niso utemeljili svoje trditve, da bi pogoje *de minimis* izpolnjevali vsi upravičenci do pomoči. Komisija zato ne more sprejeti trditve, da oprostitve ne bi vključevala pomoči, ker naj bi dobljena prednost vedno bila *de minimis*.

⁽⁵⁶⁾ Združeno kraljestvo je navedlo, da se oprostitve na splošno uporablja za vse sektorje industrije, financ in trgovine ter da ne daje prednosti nobenemu posebnemu gospodarskemu sektorju. Poleg tega je Gibraltar zlasti v zvezi z oprostitvijo licenčnin navedel, da so bila podjetja, ki so prejela licenčnine v triletnem obdobju, v katerem se ni uporabljala obveznost obračuna davka, dejavna v tako različnih sektorjih, kot so trgovina z živili, konfekcijska oblačila, igralništvo in zavarovalništvo. To so liberalizirani sektorji, ki so izpostavljeni konkurenci in vključujejo trgovino znotraj Unije. Javno dostopne informacije o upravičencih do oprostitve licenčnin kažejo tudi, da so upravičena podjetja del skupin, dejavnih na trgih Unije.

⁽⁵⁷⁾ Zadeva C-518/13, Eventech proti The Parking Adjudicator, ECLI:EU:C:2015:9, točka 66; združeni zadevi C-197/11 in C-203/11, Libert in drugi, ECLI:EU:C:2013:288, točka 77; ter zadeva C-128/16 P, Komisija proti Lico Leasing SA in drugim, ECLI:EU:C:2018:591, točka 84.

- (116) Komisija zato meni, da ukrep izkrivlja ali bi lahko izkrivljaval konkurenco in vpliva na trgovino znotraj Unije.

7.1.5 Sklepna ugotovitev o obstoju državne pomoči

- (117) Ker so vsi pogoji iz člena 107(1) Pogodbe izpolnjeni, Komisija ugotavlja, da shema oprostitve plačila davka za dohodke od pasivnih obresti in licenčnin, kot je obstajala pred začetkom veljavnosti zadevnih sprememb iz leta 2013, pomeni državno pomoč v smislu navedenega člena.

7.2 Ukrep kot nova pomoč

- (118) V skladu s členom 1(c) postopkovne uredbe „nova pomoč“ pomeni vsako pomoč, to je sheme pomoči ali individualno pomoč, ki ni obstoječa pomoč, vključno s spremembami obstoječe pomoči. „Obstoječa pomoč“ se nanaša na odobreno pomoč ali pomoč, za katero se šteje, da je bila odobrena v skladu s členom 1(d) postopkovne uredbe.
- (119) Organi Združenega kraljestva in Gibraltar trdijo, da če oprostitve obresti iz tujih virov pomeni državno pomoč, je to obstoječa pomoč, saj je status takih obresti, za katere se uporablja oprostitve, dejansko ostal enak kot v okviru prejšnje zakonodaje iz leta 1952 (na podlagi načela teritorialnosti).
- (120) Komisija v zvezi s tem opozarja, da bi bilo treba v skladu s teritorialnim sistemom obdavčitve oceniti dohodke od obresti za vsak primer posebej, da bi se ugotovil obstoj morebitnih obdavčljivih dohodkov. To ne bi pomenilo samodejne oprostitve za zadevne dohodke. Zato se oprostitve za dohodke od pasivnih obresti (pred 1. julijem 2013), kakor je bila uvedena z ITA 2010, bistveno razlikuje od davčne obravnave dohodkov od pasivnih obresti pred ITA 2010 in ni mogoče skleniti, da ima enak učinek, kot ga je imela uporaba načela teritorialnosti.
- (121) Poleg tega, če bi se zaradi načela teritorialnosti dejansko uporabila oprostitve obresti iz tujih virov, to ne bi zadostovalo za ugotovitev, da ukrep pomeni „obstoječo pomoč“, saj predhodna oprostitve ni bila omejena na dohodke od obresti iz tujih virov (zajemala je obresti iz tujega in domačih virov). Vsaka morebitna utemeljitev oprostitve (in njene skladnosti z načelom teritorialnosti) mora temeljiti na razlogu, ki velja za vse dohodke od obresti, ne le za poseben del dohodkov (od obresti iz tujih virov).

7.3 Združljivost pomoči z notranjim trgov

- (122) Državna pomoč se šteje za združljivo z notranjim trgov, če spada v katero od kategorij iz člena 107(2) Pogodbe ⁽⁵⁸⁾, za združljivo z notranjim trgov pa se lahko šteje tudi, če spada v katero od kategorij iz člena 107(3) Pogodbe ⁽⁵⁹⁾. Vendar je država članica, ki je dodelila pomoč, tista, ki mora dokazati, da je državna pomoč, ki jo je dodelila, združljiva z notranjim trgov v skladu s členom 107(2) ali (3) Pogodbe ⁽⁶⁰⁾.
- (123) Komisija opozarja, da organi Združenega kraljestva niso predložili argumentov, zakaj naj bi se oprostitve plačila davka od dohodkov pravnih oseb za dohodke od pasivnih obresti in licenčnin štela za združljivo z notranjim trgov. Združeno kraljestvo zlasti ni predložilo pripomb k pomislekom glede združljivosti ukrepa, izraženim v prvem sklepu o začetku postopka.

⁽⁵⁸⁾ Izjeme iz člena 107(2) Pogodbe se nanašajo na: (a) pomoč socialnega značaja, dodeljeno posameznim potrošnikom; (b) pomoč za povrnitev škode, ki so jo povzročile naravne nesreče ali izjemni dogodki, in (c) pomoč, dodeljeno nekaterim območjem Zvezne republike Nemčije.

⁽⁵⁹⁾ Izjeme iz člena 107(3) Pogodbe se nanašajo na: (a) pomoč za pospeševanje razvoja nekaterih območij; (b) pomoč za nekatere pomembne projekte skupnega evropskega interesa ali za odpravljanje resne motnje v gospodarstvu države članice; (c) pomoč za razvoj določenih gospodarskih dejavnosti ali območij; (d) pomoč za pospeševanje kulture in ohranjanja kulturne dediščine ter (e) pomoč, ki jo Svet določi v sklepu.

⁽⁶⁰⁾ Zadeva T-68/03, Olympiaki Aeroporja Ypiresies proti Komisiji, ECLI:EU:T:2007:253, točka 34.

- (124) Komisija sama ni ugotovila nobenih možnih razlogov za združljivost in meni, da se ne uporablja nobena od izjem iz člena 107(2) ali (3) Pogodbe, saj ukrep očitno ni namenjen doseganju katerega od ciljev iz navedenih določb. Ker oprostitvev plačila davka od dohodkov pravnih oseb za dohodke od pasivnih obresti in licenčnin ni povezana z nobeno posebno naložbo in zgolj znižuje stroške upravičencev, ki bi jih ti običajno morali kriti pri vsakodnevem poslovanju, se šteje, da vključuje pomoč za tekoče poslovanje. Praviloma se takšna pomoč običajno ne šteje za združljivo z notranjim trgov na podlagi člena 107(3) Pogodbe, ker ne pospešuje razvoja določenih dejavnosti ali določenih gospodarskih področij. Poleg tega davčne ugodnosti v tem primeru niso časovno omejene, se ne zmanjšujejo in niso sorazmerne s tem, kar je potrebno za odpravo specifične tržne nepopolnosti ali izpolnitev katerega koli cilja v splošnem interesu na zadevnih področjih. Zato se ukrep ne more šteti za združljiv z notranjim trgov v skladu s členom 107(2) ali (3) Pogodbe.

8. OCENA PRAKSE IZDAJANJA DAVČNIH STALIŠČ V GIBALTARJU

- (125) Predhodno bi bilo treba spomniti, „da ob neobstoju ureditve Unije na tem področju v davčno pristojnost držav članic ali poddržavnih enot, ki imajo davčno avtonomijo, spada določitev davčnih osnov in razdelitev davčnega bremena na različne proizvodne dejavnike in različne gospodarske sektorje“⁽⁶¹⁾. Hkrati pa v skladu z ustaljeno sodno prakso „izvajanje pridržanih pooblastil ne sme omogočati enostranskega sprejemanja ukrepov, prepovedanih s Pogodbo“⁽⁶²⁾.
- (126) Konkretno Komisija nima pomislekov v zvezi s tem, da davčne uprave držav članic izdajajo davčna stališča. Priznava pomembnost vnaprejšnjih stališč kot orodja za zagotavljanje pravne varnosti davčnim zavezancem. Če davčna stališča ne dajejo selektivne prednosti specifičnim gospodarskim subjektom, ne vzbujajo pomislekov v okviru zakonodaje Unije o državni pomoči⁽⁶³⁾.
- (127) Kadar pa davčno stališče odobri rezultat, ki ne ustreza zanesljivo temu, kar bi bila posledica običajne uporabe splošnega davčnega sistema, lahko tako davčno stališče daje selektivno prednost naslovniku, kolikor navedena selektivna obravnava povzroči znižanje obveznosti za davek navedenega naslovnika v državi članici v primerjavi s podjetji v podobnem dejanskem in pravnem položaju⁽⁶⁴⁾.

8.1 Uvod

- (128) V zvezi s 165 davčnimi stališči, ki so jih gibraltarski davčni organi izdali med januarjem 2011 in avgustom 2013, je Komisija v sklepu o razširitvi postopka predhodno sklenila, da so materialno selektivna, saj so se gibraltarski davčni organi na podlagi svojih diskrecijskih pooblastil na splošno vzdržali ustreznega ocenjevanja davčnih obveznosti podjetij. Komisija je tudi sprejela predhodno stališče, da so gibraltarski davčni organi v nekaterih primerih izdali davčna stališča, ki niso bila skladna z veljavnimi davčnimi določbami⁽⁶⁵⁾.
- (129) Komisija je sprejela predhodno stališče, da so davčni organi z izdajanjem takih davčnih stališč le nekaterim multinacionalnim podjetjem, ne pa tudi drugim, povsem nacionalnim podjetjem, ki ne zaprosijo za davčno stališče, podjetja v podobnem dejanskem in pravnem položaju drugače obravnavali. V skladu s tem je sklenila, da so ukrepi selektivni *prima facie*. Poleg tega Komisija ni opredelila nobene sprejemljive utemeljitve, ki bi izhajala iz narave ali splošne sheme ITA 2010.

⁽⁶¹⁾ Glej združeni zadevi C-236/16 in C-237/16, ANGED proti Disputacion de Aragon, ECLI:EU:C:2018:291, točka 38, ter združeni zadevi C-106/09 P in C-107/09 P, Komisija proti Government of Gibraltar, ECLI:EU:C:2011:732, točka 97.

⁽⁶²⁾ Glej združeni zadevi C-6/69 in C-11/69, Komisija proti Franciji, ECLI:EU:C:1969:68, točka 17, in zadevo C-173/73, Italija proti Komisiji, ECLI:EU:C:1974:71, točka 13. Glej tudi združeni zadevi C-182/03 in C-217/03, Belgija in Forum 187 ASBL proti Komisiji, ECLI:EU:C:2006:416, točka 81; združeni zadevi C-106/09 P in C-107/09 P, Komisija proti Government of Gibraltar in Združenemu kraljestvu, ECLI:EU:C:2011:732; zadevo C-417/10, 3M Italija, ECLI:EU:C:2012:184, točka 25, in sklep v zadevi C-529/10, Safilo, ECLI:EU:C:2012:188, točka 18; glej tudi zadevo T-538/11, Belgija proti Komisiji, ECLI:EU:T:2015:188, točka 66.

⁽⁶³⁾ Glej interni delovni dokument GD za konkurenco o državni pomoči in davčnih stališčih, odstavek 5, http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/working_paper_tax_rulings.pdf.

⁽⁶⁴⁾ Glej obvestilo Komisije o pojmu državne pomoči (v nadaljnjem besedilu: obvestilo o pojmu pomoči) (UL C 262, 19.7.2016, str. 1), odstavek 170.

⁽⁶⁵⁾ Ti pomisleki so podrobno navedeni v uvodni izjavi 32 navedenega sklepa.

- (130) Komisija je v okviru formalne preiskave analizirala ustrezno dokumentacijo, ki so jo organi Združenega kraljestva predložili v zvezi s 165 stališči s področja preiskave, da bi ugotovila kakršne koli morebitne diskrecijske prakse, napačno uporabo pravil ali neizvajanje ustreznih preverjanj v zvezi s tem, kje se dejavnosti dejansko opravljajo. Dokumentacija, ki jo je ocenila Komisija, je vključevala:

(1) 165 stališč in vloge za navedena stališča;

(2) naknadna revizijska poročila v zvezi z revizijami, ki so jih gibraltarski organi leta 2015 izvedli v zvezi z vsemi upravičenci 165 stališč. Te revizije (ali pregledi) so bili izvedeni zaradi ocene, ali je bila katera od določb ITA 2010 nepravilno uporabljena. Revizijska poročila vključujejo osnovne informacije o zadevnih podjetjih in njihovih dejavnostih ter o morebitnih spremembah njihove organizacije, dejavnosti in funkcij od izdaje stališča, pa tudi nekatere dejanske informacije o dejavnostih podjetij in pravno presojo v zvezi s tem, ali so podjetja in/ali dejavnosti v skladu z ITA 2010 obdavčljivi. Na revizijah se je zlasti obravnavalo vprašanje, ali kateri koli dohodki od dejavnosti izpolnjujejo pogoje, na podlagi katerih se lahko šteje, da so bili ustvarjeni v Gibraltarju ali da izhajajo iz Gibraltarja. Revizije so temeljile na obsežnih iskanjih po vseh dokumentih, ki so jih vložila revidirana podjetja, izpolnjenih vprašalnikov, obiskih na kraju samem in srečanjih s podjetji ali njihovimi predstavniki. Predložene so bile celo podrobnejše finančne informacije o 25 podjetjih, vključno z računovodskimi izkazi in v nekaterih primerih kopijami davčnih napovedi;

(3) dejanske informacije o vseh 165 podjetjih za namene presoje, ali je trditev, da taka podjetja ne opravljajo dejavnosti v Gibraltarju, ustrezno utemeljena, vključno z informacijami o številu zaposlenih in direktorjev, osebnih izdatkih, stroških amortizacije, drugih operativnih stroških, povezanih z dejavnostmi v Gibraltarju, in operativnih stroških, ki niso povezani z dejavnostmi v Gibraltarju.

- (131) Komisija je lahko na podlagi analize teh informacij ocenila, ali so zadevna podjetja ustvarila dohodke, ki so v Gibraltarju obdavčljivi v skladu s teritorialnim sistemom obdavčitve, oziroma in/ali je bilo katero od davčnih stališč izdano ali izvedeno na način, ki ni v skladu z veljavnimi davčnimi določbami.

8.2 Neproblematična davčna stališča

- (132) V veliki večini primerov (160 od 165 stališč, v zvezi s katerimi je bila izvedena preiskava) pri analizi ni bilo ugotovljeno, da bi bila stališča izdana na način, ki ni v skladu z veljavnimi splošnimi davčnimi pravili. V večini primerov dohodek, ki so ga ustvarila zadevna podjetja, ni izpolnjeval teritorialnih zahtev za obračun davka v Gibraltarju. Na podlagi revizijskih poročil in drugih dokumentov, ki so jih predložili organi Združenega kraljestva, je bilo zlasti ugotovljeno, da so bile dejavnosti podjetij v Gibraltarju omejene in da davčni organi zato na splošno niso mogli skleniti, da so se v Gibraltarju dejansko opravljale dejavnosti, ki so ustvarjale dohodke. Povedano drugače, zagotovljenih je bilo dovolj dokazov, da dejavnosti, ki so ustvarjale dohodke, niso bile izvedene v Gibraltarju. Več stališč je potrdilo neobdavčevanje pasivnih obresti, licenčnin in/ali dividend, kar je bilo v skladu z veljavnimi davčnimi določbami, saj ob izdaji davčnih stališč v skladu z veljavnimi davčnimi določbami dohodki od licenčnin in pasivnih obresti niso bili obdavčeni. Kot je navedeno v uvodnih izjavah 145 do 147, so bile v zvezi z drugimi primeri predložene ustrezne utemeljitve. Navedene ugotovitve so ponazorjene z naslednjimi primeri, v katerih so upoštevane različne kategorije poslovne dejavnosti (zajete v 165 davčnih stališčih), opredeljene v sklepu o razširitvi postopka ⁽⁶⁶⁾.

- (133) Prvi primer se nanaša na stališče, izdano podjetju, ki hotelom in igralnicam v Afriki zagotavlja storitve upravljanja in svetovanja. V revizijskem poročilu je bilo ugotovljeno, da je storitve v Afriki zagotavljalo osebje, zaposleno pri podjetju v Afriki. Revizija je pokazala, da podjetje ni opravljalo nobenih trgovinskih dejavnosti v Gibraltarju ali iz njega. Dejavnost podjetja v Gibraltarju je bila omejena na osnovno upravno podporo, ki jo je zagotavljal en sam član osebja v vlogi poslovnega sekretarja, pri čemer se v Gibraltarju ni opravljala nobena pomembna dejavnost. Take osnovne naloge poslovnega sekretarja niso bile opredeljene kot dejavnosti, ki v Gibraltarju ustvarjajo dohodek. To je potrdil obisk prostorov podjetja v Gibraltarju, pri katerem je bilo ugotovljeno, da prostore podjetja sestavlja pisarna, namenjena izključno sestankom odbora. Pri nadzoru

⁽⁶⁶⁾ Glej zlasti uvodno izjavo 53 sklepa o razširitvi postopka.

prostorov ob drugih dnevih so davčni organi ugotovili, da se za druge namene niso uporabljali. Na podlagi tega je bilo v poročilu sklenjeno, da podjetje v Gibraltaru ni obdavčljivo, saj nobeni dohodki niso bili ustvarjeni v Gibraltaru ali niso izhajali iz Gibraltara (ker podjetje v Gibraltaru ni opravljalo nobenih dejavnosti, ki ustvarjajo dohodek).

- (134) V drugem primeru je bilo stališče izdano podjetju, ki je v imenu lastnikov ladij zagotavljalo strankam storitve posredništva v pomorskem prevozu. Revizija je potrdila, da so se storitve opravljale na različnih lokacijah skupine ali iz teh lokacij, in sicer v Londonu, Singapurju, Avstraliji ali Monaku, pri čemer se v Gibraltaru niso izvajale nobene dejavnosti, ki ustvarjajo dohodek. Pri reviziji niso bili ugotovljeni nobeni dokazi v zvezi s tem, da bi podjetje v Gibraltaru opravljalo kakršne koli dejavnosti. Na podlagi tega je bilo v revizijskem poročilu ugotovljeno, da je imelo podjetje v Gibraltaru samo strežnik, sicer pa tam ni bilo prisotno niti ni imelo poslovnih enot. V skladu s tem je bilo sklenjeno, da podjetje v Gibraltaru ni obdavčljivo, saj nobeni dohodki niso bili ustvarjeni v Gibraltaru ali niso izhajali iz Gibraltara (ker podjetje v Gibraltaru ni opravljalo nobenih dejavnosti, ki ustvarjajo dohodek).
- (135) Tretji primer se nanaša na stališče, izdano podjetju, ki za povezano luksemburško podjetje opravlja upravne in podporne storitve. Storitve sta opravljala dva direktorja podjetja s prebivališčem v Gibraltaru. Podjetje je tudi odobrilo posojila različnim podjetjem v skupini, večina katerih ima sedež na Nizozemskem. Jamstvo in zavarovanje s premoženjem za navedena posojila je bilo zagotovljeno zunaj Gibraltara ⁽⁶⁷⁾. Pri preiskovalnem pregledu leta 2015 je bila ugotovljena fizična prisotnost podjetja v Gibraltaru, saj sta direktorja rezidenta, ki sprejemata odločitve v zvezi z upravljanjem, v Gibraltaru opravljala storitve strokovnega upravljanja. Do 30. junija 2013 so bili obdavčeni le dohodki podjetja, ki so bili ustvarjeni z upravnimi in podpornimi storitvami, saj obresti za posojila med podjetji v skupini v Gibraltaru niso bile obdavčljive ⁽⁶⁸⁾ (v skladu z oprostitevjo za pasivne obresti na podlagi ITA 2010). Od 1. julija 2013 je podjetje zaradi spremembe, na podlagi katere so bile obresti za posojila med podjetji v skupini obdavčene v skladu z ITA 2010, zavezano tudi plačilu davka na dohodke od obresti (razred 1A iz preglednice C iz Priloge 1 k ITA 2010). Podjetje je od 1. julija 2013 v celoti zakonsko urejeno za vse davčne namene v Gibraltaru.
- (136) V četrtem primeru je bilo stališče izdano podjetju, ki je v okviru sporazuma o skupnem podjetju s tretjimi stranmi s sedežem zunaj Gibraltara sklenilo pogodbo o opravljanju storitev oglaševanja, trženja in promoviranja v zvezi s spletnim igralištvom, vključno s prepoznavnostjo in razvojem znamke. Podjetje je prejelo delež prihodkov, ustvarjenih z dejavnostmi spletnega igralištva, ki jih je na Malti izvajala nasprotna stranka v sporazumu o skupnem podjetju. Pri pregledu, ki je vključeval obisk na kraju samem in mobilno preiskavo, ki so ju gibraltarski davčni uradniki izvedli v sektorjih finančnega poslovanja, bančništva in pisarniške namestitve v Gibraltaru, je bilo ugotovljeno, da podjetje ni bilo fizično prisotno v Gibraltaru ali da tam ni imelo poslovnih enot ter da njegovi direktorji v Gibraltaru ali iz njega niso opravljali dejavnosti, ki ustvarjajo dohodke. V poročilu je bilo sklenjeno, da podjetje ni obdavčljivo, saj nobeni dohodki niso bili ustvarjeni v Gibraltaru ali niso izhajali iz Gibraltara. Gibraltarski davčni organi so 17. julija 2015 preklicali to stališče, saj so predstavniki podjetja na sestanku na kraju samem potrdili, da s podjetjem niso več povezani.
- (137) V petem primeru je bilo stališče izdano podjetju, ki je dejavno na področju javnih naročil naftnih proizvodov neposredno iz rafinerij v Aziji ter poznejšega skladiščenja, prevoza in dostave navedenih proizvodov iz terminalov za skladiščenje podjetja v Aziji strankam v Italiji, Grčiji, Izraelu in Turčiji. Pri pregledu je bilo ugotovljeno, da podjetje ni fizično prisotno ali nima stalne poslovne enote v Gibraltaru ter da njegovi edini direktorji v Gibraltaru ali iz njega ni opravljal dejavnosti, ki ustvarjajo dohodke. Pri pregledu je bilo tudi ugotovljeno, kot je prikazano na spletišču skupine, ki ji je pripadalo podjetje, da se je trgovanje izvajalo na različnih geografskih lokacijah prek pisarn v Hongkongu, Združenem kraljestvu, Dubaju, Omanu in Afganistanu. Na podlagi tega je bilo pri pregledu sklenjeno, da podjetje ni obdavčljivo v skladu s členom 11 ITA 2010, saj nobeni dohodki niso bili ustvarjeni v Gibraltaru ali niso izhajali iz Gibraltara.
- (138) V šestem primeru je bilo stališče izdano podjetju, ki je trgovalo z nefarmaceutskimi medicinskimi in z zdravjem povezanimi proizvodi iz Južne Koreje, ki jih je prodajalo v Nemčijo. Revizija je pokazala, da je bilo upravljanje in sprejemanje poslovnih odločitev oddano v zunanje izvajanje osebi s prebivališčem v Namibiji. Pokazala je tudi, da je edini direktor podjetja, ki prebiva v Gibraltaru, opravljal splošne storitve svetovanja podjetju in ni dejavno sodeloval pri vsakodnevem trgovanju podjetja. Na podlagi obiska na kraju samem, sestanka s podjetjem,

⁽⁶⁷⁾ Za določitev, ali so bili dohodki od obresti ustvarjeni v Gibraltaru ali izhajajo iz Gibraltara, sta zlasti pomembna vir dohodkov in lokacija jamstva (uporaba pravila o kraju posojila).

⁽⁶⁸⁾ Če v ITA 2010 ne bi bila predvidena oprostitvev dohodkov za pasivne obresti, bi se dohodki obravnavali v skladu z načelom teritorialnosti, torej v skladu s pravilom o kraju posojila. Glede na tuj vir obresti in lokacijo jamstva za posojilo bi se za dohodek od obresti najverjetneje štelo, da niso bili ustvarjeni v Gibraltaru ali da ne izhajajo iz Gibraltara.

odgovorov na dodatna pisna vprašanja in sistematičnih preverjanj na spletišču fizične prisotnosti v Gibraltarju ni bilo mogoče ugotoviti. Pri preiskovalnem pregledu je bilo ugotovljeno, da podjetje ni opravljalo storitev v Gibraltarju ali iz njega, zato je bilo sklenjeno, da nima virov dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.

- (139) V sedmem primeru je podjetje prirejalo spletne igre prek spletišča. Dohodki podjetja so vključevali dajatve končnih uporabnikov za neosnovne značilnosti in pravice, provizije od ponudbe stav na podlagi licence tretjim ponudnikom in prodajo z igrami povezanih produktov. Glede na analizo razpoložljivih informacij so se vse dejavnosti do 1. januarja 2014 izvajale zunaj Gibraltarja. Programsko opremo je razvijala podružnica podjetja v drugi državi članici, gostiteljski strežnik pa je bil v Švici. Storitve za stranke so zagotavljali trije samostojni izvajalci v drugi državi članici in tretji državi. Naročnine so se obdelovale na Nizozemskem. Na podlagi tega je bilo pri preiskovalnem pregledu ugotovljeno, da dohodki podjetja, ustvarjeni do 1. januarja 2014, niso bili obdavčljivi ⁽⁶⁹⁾. Od 2. januarja 2014 je podjetje fizično prisotno v Gibraltarju, ima dohodke, ki so ustvarjeni v Gibraltarju in izhajajo iz Gibraltarja, vlaga popolne in celovite napovedi svojih dohodkov ter je v celoti zakonsko urejeno za vse davčne namene v Gibraltarju. Davčno stališče je bilo preklicano januarja 2014.
- (140) V osmem primeru je revizija potrdila, da podjetje prodaja kmetijske kemikalije iz Madžarske, Belgije in Izraela strankam v nekdanji jugoslovanski republiki Makedoniji, Bosni in Hercegovini ter na Slovaškem. Po proučitvi vseh dokumentov, ki jih je vložilo podjetje, in dodatnih informacij, ki jih je podjetje predložilo pisno ter na sestanku s predstavniki podjetja (in na podlagi drugih preiskovalnih funkcij), je bilo pri reviziji ugotovljeno, da se v Gibraltarju niso opravljale dejavnosti, ki ustvarjajo dohodke (v Gibraltarju ali iz njega se niso opravljale nobene storitve ali dejavnosti), zato je bilo sklenjeno, da podjetje ni bilo obdavčljivo v skladu s členom 11 ITA 2010.
- (141) Deveti in zadnji primer se nanaša na stališče, izdano podjetju, ki je na Britanskih Deviških otokih najemalo luksuzno jahto (registrirano v Združenem kraljestvu). Na spletišču podjetja je bilo navedeno, da se jahta oddaja na Karibih. Gibraltarski davčni organi so pri pregledu ugotovili, da podjetje v Gibraltarju ni opravljalo nobenih trgovinskih dejavnosti ter da v Gibraltarju ni bilo fizično prisotno ali da tam ni imelo stalne poslovne enote. Zato so sklenili, da se niso opravljale dejavnosti, ki ustvarjajo dohodke, na podlagi katerih bi bilo podjetje obdavčljivo v skladu z načelom teritorialnosti. Stališče je poteklo oktobra 2015, ko je registrator družb v Gibraltarju črtal podjetje iz registra družb.
- (142) Teh devet primerov je samo za ponazoritev. Komisija je ocenila razpoložljive informacije in dokumente v zvezi z vsemi 160 stališči za zagotovitev, da so bila stališča izdana v skladu z veljavnimi davčnimi pravili v Gibraltarju in da so se dejavnosti, ki so jih opravljala zadevna podjetja, ujemale z dejavnostmi, opisanimi v zahtevku za stališče.
- (143) Od navedenih 160 davčnih stališč se jih je 98 dejansko nanašalo na načelo teritorialnosti (gibraltarski davčni organi pa so pri pregledih ugotovili, da se v Gibraltarju niso opravljale dejavnosti, ki ustvarjajo dohodke). V skladu s tem prihodki, ki so jih ustvarila zadevna podjetja, nikakor niso spadali na področje uporabe gibraltarskega teritorialnega sistema obdavčitve.
- (144) V 34 primerih so naslovniki prejeli pasivne obresti, licenčnine in/ali dividende ⁽⁷⁰⁾ in zdi se, da je bil njihov položaj bodisi zakonsko urejen bodisi so se po spremembah leta 2013 njihove dejavnosti končale. Ker pa davčna obravnava teh podjetij izhaja iz izvajanja sheme pomoči, obravnavane v oddelku 7 tega sklepa, se Komisija sklicuje na navedeni oddelek. V skladu s tem se vsaka pomoč, odobrena na podlagi teh stališč (v obdobju pred začetkom veljavnosti sprememb iz leta 2013), v operativnem delu tega sklepa obravnava kot del sheme pomoči, opredeljene v oddelku 7.

⁽⁶⁹⁾ Predložitev Združenega kraljestva z dne 21. februarja 2018.

⁽⁷⁰⁾ Stališča, povezana z obdavčitvijo takih dohodkov, lahko spadajo na področje uporabe postopka preiskave v zvezi z oprostitvijo plačila davka za dohodke od pasivnih obresti in licenčin (zlasti v zvezi z dohodki od pasivnih obresti in licenčin, ustvarjenimi pred 1. julijem 2013 oziroma 1. januarjem 2014), vsak izpad davka zaradi oprostitve za take dohodke pa se lahko izterja v skladu z oddelkom 10 tega sklepa. Teh 34 stališč je v Prilogi navedenih kot stališča št. 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 in 158.

- (145) V 19 primerih podjetje ni bilo registrirano, dejavnosti, opisane v zahtevkih za davčno stališče, niso bile uresničene ali pa je bilo podjetje mirujoče. Zato v navedenih primerih ni bilo mogoče ničesar obdavčiti in stališča, ne glede na mnenje davčnih organov, niso mogla zadevnim podjetjem dati nobene prednosti.
- (146) V štirih drugih primerih je bilo v stališčih sklenjeno, da so zadevni dohodki ustvarjeni v Gibraltarju in da so izhajali iz Gibraltarja ter so zato obdavčljivi v skladu s členom 11 ITA 2010. V zvezi s tem je treba opozoriti, da so gibraltarski davčni organi v takih primerih v revizijskih poročilih poudarili, da so bila davčna stališča preklicana zaradi zakonodajnih ali pomembnih sprememb. Zdi se tudi, da preklici niso bili rezultat revizij iz leta 2015, ampak zgodnejših pregledov, npr. ob začetku veljavnosti sprememb iz leta 2013 v zvezi z dohodki od obresti in licenčin. Povedano drugače, v teh štirih primerih so bila zadevna podjetja zavezana plačilu davka za dohodke zadevnih podjetij, ki so bili ustvarjeni v Gibraltarju ali so izhajali iz Gibraltarja.
- (147) Ostalih pet stališč se nanaša na vprašanja dohodnine, na primer obdavčitev zaposlenih. Navedena stališča ne vplivajo na stopnjo obdavčitve zadevnih podjetij in zato ne spadajo na področje uporabe obdavčitve dohodkov pravnih oseb.
- (148) V preglednici v Prilogi je pregled ugotovitev Komisije v zvezi s 160 neproblematičnimi davčnimi stališči s sklici na kategorije, opisane v tem oddelku. Razvidno je, da ni bil ugotovljen noben primer, v katerem bi bilo katero koli stališče neskladno z običajno uporabo gibraltarskega davčnega sistema ⁽⁷¹⁾.
- (149) Tudi če bi bilo ugotovljeno, da so gibraltarski organi izdali 160 davčnih stališč, ne da bi upoštevali kateri koli predpisan postopek ali ne da bi ob izdaji stališč izvedli kakršno koli vsebinsko analizo, posledično to v praksi ne bi imelo nobenega vpliva in ne bi zagotovilo nobene prednosti, saj zadevna podjetja z dejavnostmi (ali neizvajanjem dejavnosti) niso ustvarila dohodkov, obdavčljivih v skladu z gibraltarskimi pravili o davku od dohodkov ⁽⁷²⁾.
- (150) V skladu s tem je Komisija po natančni proučitvi dokazov, ki so jih predložili organi Združenega kraljestva, sklenila, da so se v 160 davčnih stališčih zanesljivo upoštevale posledice običajne uporabe splošnega gibraltarskega davčnega sistema, ne da bi bila vključena napačna uporaba zakonodaje ali kakšen drugačen znak obstoja državne pomoči. Iz tega izhaja, da izdajanje in izvajanje takih stališč ne vzbuja vprašanj glede državne pomoči ⁽⁷³⁾.

8.3 Sporna davčna stališča

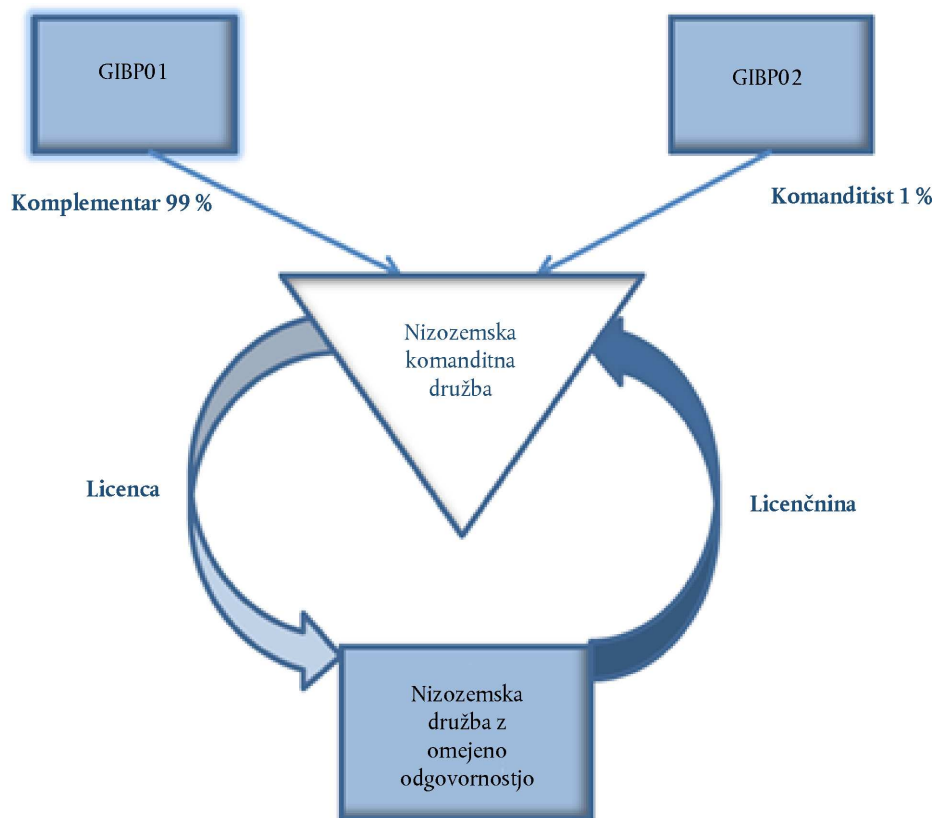
- (151) Preiskava Komisije je pokazala, da je pet stališč, izdanih gibraltarskim poslovnim partnerjem v okviru nizozemskih komanditnih družb (*Commanditaire vennootschap* ali „CV“), vzbudilo vprašanja glede pravil o državni pomoči.
- (152) Zadevna stališča so bila izdana v letih 2011 ali 2012 in so potrdila, da licenčnine (in v manjšem obsegu dohodki od pasivnih obresti), ustvarjene na ravni nizozemskih komanditnih družb, niso bile obdavčljive v skladu z ITA 2010. Navedena stališča so ostala veljavna in jih davčni organi niso preklicali niti zaradi sprememb ITA 2010 leta 2013, s katerimi so bile obresti in licenčnine vključene na področje uporabe obdavčitve, niti na podlagi revizij iz leta 2015.

⁽⁷¹⁾ V skladu z uvodno izjavo 144 to ne vpliva na nobeno pomoč, ki je bila na podlagi izvajanja sheme pomoči, obravnavane v oddelku 7 tega sklepa, dodeljena v zvezi s 34 stališči, ki vključujejo pasivne dohodke.

⁽⁷²⁾ V skladu z uvodno izjavo 144 to ne vpliva na nobeno pomoč, ki je bila na podlagi izvajanja sheme pomoči, obravnavane v oddelku 7 tega sklepa, dodeljena v zvezi s 34 stališči, ki vključujejo pasivne dohodke.

⁽⁷³⁾ V skladu z uvodno izjavo 144 to ne vpliva na nobeno pomoč, ki je bila na podlagi izvajanja sheme pomoči, obravnavane v oddelku 7 tega sklepa, dodeljena v zvezi s 34 stališči, ki vključujejo pasivne dohodke.

(153) Situacije, navedene v zahtevkih za stališče, so običajno vključevale naslednjo strukturo:



- (154) Glede na nizozemsko pravo je CV komanditna družba, ki se na splošno obravnava kot pregleden subjekt za davčne namene in zato na Nizozemskem ni zavezana plačilu davka od dohodkov pravnih oseb ⁽⁷⁴⁾. V skladu s tem dohodki CV na Nizozemskem niso obdavčeni na ravni CV, ampak na ravni udeležencev v CV glede na njihov delež v CV. Drugače povedano, obveznost za davek v zvezi z dohodki takih družb na Nizozemskem nastane le, če so eden ali več udeležencev v družbi osebe s prebivališčem ali podjetja rezidenti na Nizozemskem.
- (155) V zvezi z davčno obravnavo v Gibraltarju se na podlagi predložitev Združenega kraljestva zdi, da Gibraltar ob neobstoju specifičnih pravil v ITA 2010 uporablja načela običajnega prava in zato nizozemske komanditne družbe v skladu s pravili in sodno prakso Združenega kraljestva šteje za pregledne subjekte ⁽⁷⁵⁾. Za ustrezen delež vsakega dohodka, ki ga prejmejo komanditne družbe, se bo torej štelo, da ga neposredno prejmejo gibraltarska podjetja z deležem v nizozemskih komanditnih družbah.
- (156) Ker Gibraltar in Nizozemska nimata sklenjene dvostranske davčne konvencije, bi bila obveznost obračuna davka v Gibraltarju načeloma odvisna od tega, ali delež zadevnih dohodkov, ki jih je ustvarila nizozemska komanditna družba, spada na področje uporabe obdavčitve v skladu z ITA 2010. Ker dohodki od pasivnih obresti in licenčnin do junija 2013 (dohodki od pasivnih obresti) in januarja 2014 (dohodki od licenčnin) niso bili predmet obdavčitve, taki dohodki, ki jih je prejela nizozemska komanditna družba, na ravni gibraltarskih partnerjev niso bili obdavčljivi. Po spremembah ITA 2010, s katerimi so dohodki od licenčnin in pasivnih obresti postali obdavčeni ne glede na vir (razreda 1A in 3A v preglednici C iz Priloge 1 k ITA 2010), pa bi morali gibraltarski davčni organi na podlagi pravilne uporabe gibraltarskih davčnih pravil zadevne licenčnine (prejete od 1. januarja 2014) in pasivne obresti (prejete od 1. julija 2013) obravnavati kot obdavčljivi dohodek na ravni gibraltarskih partnerjev ⁽⁷⁶⁾.

⁽⁷⁴⁾ V skladu z nizozemskim pravom je treba dejansko razlikovati med odprtimi in zaprtimi komanditnimi družbami. Razlika je odvisna od tega, ali morajo dostop novih partnerjev in prenos partnerskih deležev odobriti vsi ostali partnerji. Medtem ko se odprta komanditna družba šteje za obdavčljiv subjekt (nepregledno) sam po sebi, se zaprta komanditna družba šteje za pregleden subjekt in zato ni zavezana plačilu davka od dohodkov pravnih oseb. V obravnavanem primeru so zadevne komanditne družbe zaprte komanditne družbe. Vendar ta razvrstitev za davčno obravnavo komanditnih družb v Gibraltarju ni pomembna (v skladu z načeli običajnega prava).

⁽⁷⁵⁾ Glej zlasti interni priročnik o razvrstitvi tujih subjektov za davčne namene v Združenem kraljestvu, ki so ga objavili carinski organi Združenega kraljestva (HM Revenues & Customs), kakor je bil nazadnje posodobljen 9. januarja 2018, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm180010>.

⁽⁷⁶⁾ Kar zadeva dohodke od pasivnih obresti, bi to veljalo le, če bi obresti, ki jih je ali jih bo prejelo katero koli podjetje, znašale 100 000 GBP ali več.

- (157) Organi Združenega kraljestva so v predložitvi z dne 21. februarja 2018 potrdili, da gibraltarski davčni urad obravnava nizozemske komanditne družbe kot davčno pregledne subjekte. Vendar so sklenili, da njihovi dohodki v Gibraltarju niso obdavčljivi, saj v ITA 2010 ni specifične določbe, ki bi opredeljevala in določala, kako bi bilo treba obdavčiti gibraltarskega partnerja. Razlog za to je, da se opredelitev „osebe“ v členu 74 ITA 2010 ne nanaša izrecno na nizozemske komanditne družbe, zato ni posebnega mehanizma, kako obdavčiti dohodke od udeležbe v komanditni družbi.
- (158) Komisija ne razume obrazložitve davčnih organov Združenega kraljestva in Gibraltarja iz naslednjih razlogov. Prvič, ustrezno vprašanje ni, ali bi bilo treba nizozemske komanditne družbe obdavčiti v Gibraltarju ali ne, ampak ali bi bilo treba obdavčiti delež dohodkov, ki jih ustvarijo te komanditne družbe in ki ga prejmejo njihovi poslovni partnerji (rezidenti v Gibraltarju). Ker se komanditne družbe v Gibraltarju (v skladu z načeli običajnega prava) obravnavajo kot pregledne za davčne namene, bi bilo treba poslovnim partnerjem rezidentom v Gibraltarju obračunati davek na njihov delež dohodkov komanditnih družb, kolikor so ti dohodki obdavčeni na podlagi ITA 2010 (za dohodke od obresti od 1. julija 2013 in za licenčnine od 1. januarja 2014) ⁽⁷⁷⁾. Komisija je izrazila pomisleke glede obrazložitve Združenega kraljestva, vendar ni prejela nobenih prepričljivih argumentov v podporo te obrazložitve.
- (159) Drugič, tudi če bi se opredelitev „osebe“ iz člena 74 nanašala na obravnavane primere (po mnenju Komisije to velja le za zadevna gibraltarska podjetja z deležem v nizozemskih komanditnih družbah in ne za nizozemske komanditne družbe kot take), je treba opozoriti, da je opredelitev iz navedenega člena 74 ⁽⁷⁸⁾ zelo splošna in dovolj široka, da zajema nizozemsko komanditno družbo.
- (160) Upravičenci petih spornih davčnih stališč so:
- (1) MJN Holdings (Gibraltar) Limited (stališče št. 144, izdano 11. septembra 2012);
 - (2) Heidrick & Struggles (Gibraltar) Holdings Limited ⁽⁷⁹⁾ (stališče št. 83, izdano 2. junija 2011);
 - (3) Heidrick & Struggles (Gibraltar) Limited ⁽⁸⁰⁾ (stališče št. 84, izdano 2. junija 2011);
 - (4) Ash (Gibraltar) One Limited (stališče št. 139, izdano 8. maja 2012);
 - (5) Ash (Gibraltar) Two Limited (stališče št. 140, izdano 8. maja 2012).
- (161) Zneski dobička, ustvarjenega na ravni komanditnih družb, in zadevni deleži tega dobička, ocenljivi na ravni navedenih petih upravičencev (v skladu z njihovimi deleži v komanditnih družbah), v obdobju 2014–2016 ⁽⁸¹⁾ so: ⁽⁸²⁾

Gibraltarsko podjetje	Delež v komandit. družbi (v %)	2014		2015		2016	
		Dobiček komandit. družbe (obresti in licenčnine) (v USD)	Razmerje dobička komandit. družbe (dobiček × obresti %) (v USD)	Dobiček komandit. družbe (obresti in licenčnine) (v USD)	Razmerje dobička komandit. družbe (dobiček × obresti %) (v USD)	Dobiček komandit. družbe (obresti in licenčnine)	Razmerje dobička komandit. družbe (dobiček × obresti %)
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 skladu z razredom 3A(b) iz preglednice C iz Priloge 1 se šteje, da so licenčnine ustvarjene v Gibraltarju in izhajajo iz Gibraltarja, če je podjetje, ki prejema dohodke od licenčnin, registrirano v Gibraltarju. To pravilo ne vpliva na sklep, da je treba zadevnim podjetjem, registriranim v Gibraltarju, obračunati davek na njihov delež dohodkov od licenčnin, ustvarjenih na ravni nizozemskih komanditnih družb, saj se za ustrezen del vsakega dohodka, ki ga prejmejo komanditne družbe, šteje, da ga neposredno prejmejo gibraltarska podjetja z deležem v nizozemskih komanditnih družbah.

⁽⁷⁸⁾ V členu 74 je pojem osebe opredeljen kot „vsako podjetje, v skupini ali samostojno, in vsak klub, društvo ali drug organ ali vsaka oseba ali več oseb ne glede na starost, moškega ali ženskega spola, ter vsako podjetje in organ, sestavljen iz oseb, in vsi drugi subjekti, kot so opredeljeni v predpisih v okviru tega zakona“.

⁽⁷⁹⁾ V sklepu o razširitvi postopka je navedeno kot „morebitno podjetje“.

⁽⁸⁰⁾ V sklepu o razširitvi postopka je navedeno kot „morebitno podjetje“.

⁽⁸¹⁾ Zneski dobička zadevnih komanditnih družb za poslovna leta 2012, 2013 in 2017 niso znani.

⁽⁸²⁾ Letni računovodski izkazi zadevnih komanditnih družb so izraženi v ameriških dolarjih. Obračunsko obdobje podjetij MJN Holdings (Gibraltar) Ltd., Heidrick & Struggles (Gibraltar) Holdings Ltd. in Heidrick & Struggles (Gibraltar) Ltd. se konča 31. decembra. Obračunsko obdobje podjetij Ash (Gibraltar) One Ltd. in Ash (Gibraltar) Two Ltd. pa se konča 30. septembra.

Gibraltarsko podjetje	Delež v komandit. družbi (v %)	2014		2015		2016	
		Dobiček komandit. družbe (obresti in licenčnine) (v USD)	Razmerje dobička komandit. družbe (dobiček × obresti %) (v USD)	Dobiček komandit. družbe (obresti in licenčnine) (v USD)	Razmerje dobička komandit. družbe (dobiček × obresti %) (v USD)	Dobiček komandit. družbe (obresti in licenčnine)	Razmerje dobička komandit. družbe (dobiček × obresti %)
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) Zadevni deleži zneskov dobička, navedenih v preglednici zgoraj, bi morali biti vključeni v osnovo za odmero petih gibraltarskih podjetij in obdavčeni v skladu z običajnimi gibraltarskimi davčnimi pravili.

8.3.1 Obstoje pomoči

8.3.1.1 Pogoji za oceno državne pomoči

- (163) Kot je že navedeno v uvodni izjavi 77, mora za to, da bi bil ukrep opredeljen kot državna pomoč, prvič, obstajati državna intervencija ali intervencija iz državnih sredstev; drugič, intervencija mora biti taka, da lahko prizadene trgovino med državami članicami; tretjič, podjetju mora dajati selektivno prednost in, četrtič, izkrivljati mora konkurenco ali groziti, da jo bo izkrivljala ⁽⁸³⁾.
- (164) Kar zadeva državno intervencijo ali intervencijo iz državnih sredstev, so sporna davčna stališča izdali gibraltarski davčni organi, ki so del gibraltarske vlade. Z davčnimi stališči so navedeni organi sprejeli določeno davčno obravnavo. Na podlagi navedenih stališč so upravičenci stališč določili svojo obveznost za davek od dohodkov pravnih oseb v Gibraltarju (za posamezno davčno leto). Upravičenci, ki so morali vložiti davčno napoved ⁽⁸⁴⁾, so pri izpolnjevanju napovedi uporabili davčno stališče, te napovedi pa so gibraltarski davčni organi sprejeli kot ustrezne glede na obveznost upravičencev za davek od dohodkov pravnih oseb v Gibraltarju. Kadar zaradi stališča ni bilo dohodkov za odmero in se zato vložitev davčne napovedi ni zahtevala, tudi ni bilo obveznosti za davek. Nobene davčne ugodnosti, dodeljene na podlagi spornih davčnih stališč, zato ni mogoče pripisati Gibraltarju.
- (165) Glede financiranja ukrepov iz državnih sredstev je Sodišče doslej dosledno razsojalo, da ukrep, s katerim javni organi priznajo nekaterim podjetjem davčno oprostitve, ki sicer ne vključuje pozitivnega prenosa državnih sredstev, vendar zadevna podjetja postavlja v ugodnejši finančni položaj kot druge davčne zavezance, pomeni državno pomoč ⁽⁸⁵⁾. V obravnavanem primeru sporna davčna stališča potrjujejo, da zadevni delež dohodkov od licenčnin in obresti, ki so jih ustvarile nizozemske družbe z neomejeno odgovornostjo, ni obdavčljiv na ravni gibraltarskih podjetij rezidentov z deležem v navedenih družbah z neomejeno odgovornostjo. Zato se lahko šteje, da davčna obravnavo, dodeljena na podlagi spornih davčnih stališč, zmanjšuje obveznost upravičencev navedenih

⁽⁸³⁾ Glej zadevo C-399/08 P, Komisija proti Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, točka 39 in navedena sodna praksa.

⁽⁸⁴⁾ Do 31. decembra 2015 gibraltarskemu podjetju, ki ni imelo nobenih dohodkov za odmero, npr. ker je prejelo le dividende drugega podjetja, ni bilo treba vložiti davčne napovedi.

⁽⁸⁵⁾ Glej združeni zadevi C-106/09 P in C-107/09 P, Komisija proti Government of Gibraltar in Združenemu kraljestvu, ECLI:EU:C:2011:732, točka 72 in navedena sodna praksa.

stališč za davek od dohodkov pravnih oseb v Gibraltarju in zato povzroča izgubo državnih sredstev. Vsaka oprostitve, odobrena na podlagi spornih davčnih stališč, namreč povzroči izgubo davčnih prihodkov, ki bi jih Gibraltar prejel, če oprostitve ne bi bilo ⁽⁸⁶⁾. Zato so ukrepi financirani iz državnih sredstev.

- (166) Kar zadeva pogoj glede vpliva na trgovino, je pet podjetij, ki so imela korist od spornih davčnih stališč, del multinacionalnih skupin, ki delujejo na različnih trgih v več državah članicah, zato lahko vsaka pomoč tem podjetjem vpliva na trgovino znotraj Unije. Prav tako je Gibraltar, ki je zadevnim podjetjem v multinacionalni skupini zagotovil ugodno davčno obravnavo, morebiti preusmeril naložbe od držav članic, ki ne morejo ali želijo ponuditi podobno ugodne davčne obravnave. Ker sporna davčna stališča krepijo konkurenčni položaj upravičencev v primerjavi z drugimi podjetji, ki konkurirajo v trgovini znotraj Unije, jih je treba obravnavati, kot da lahko vplivajo na to trgovino ⁽⁸⁷⁾.
- (167) Podobno se pri pogoju glede izkrivljanja konkurence za ukrep, ki ga dodeli država, šteje, da izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco, kadar lahko izboljša konkurenčni položaj upravičenca do zadevnega ukrepa v primerjavi z drugimi podjetji, ki so njegovi konkurenti ⁽⁸⁸⁾.
- (168) Po trditvah organov Združenega kraljestva nič ne dokazuje, da je katero od davčnih stališč izkrivljalo konkurenco. Po njihovem mnenju lahko ukrep izkrivlja konkurenco le v sektorju, v katerem se uporablja, ali tesno povezanem sektorju. Tako izkrivljanje iz sklepa o razširitvi postopka ni razvidno, saj se davčna stališča uporabljajo v veliko različnih sektorjih.
- (169) Preiskava je pokazala, da so vsi upravičenci petih spornih davčnih stališč dejavni na svetovnih trgih, kot so otroška prehrana, iskanje vodilnih kadrov ter kemični izdelki za potrošnike in industrijsko uporabo, in sicer v več državah članicah in tudi v tretjih državah. Na vseh teh trgih zadevnim upravičencem konkurirajo druga podjetja. Z davčno obravnavo, dodeljeno na podlagi spornih davčnih stališč, so upravičenci razbremenjeni obveznosti za davek, ki bi jo sicer morali nositi pri tekočem upravljanju običajnih dejavnosti. Zato bi bilo treba v zvezi s pomočjo, dodeljeno na podlagi davčnih stališč, šteti, da izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco, saj krepi finančni položaj upravičencev na trgih, na katerih delujejo. Ker jih razbremeni obveznosti za davek, ki bi jo sicer morali nositi in ki jo morajo nositi konkurenčna podjetja, se z davčno obravnavo, dodeljeno na podlagi spornih davčnih stališč, sprostitjo sredstva, ki bi jih podjetja lahko uporabila na primer za naložbe v svoje poslovne dejavnosti, nadaljnje naložbe ali izboljšanje prejemkov delničarjev, s čimer se izkrivlja konkurenca na trgih, na katerih upravičenci delujejo. Zato je v tem primeru izpolnjen tudi četrti pogoj za ugotovitev državne pomoči.

8.3.1.2 Selektivna prednost

- (170) V zvezi s tretjim pogojem – obstojem selektivne prednosti – je treba spomniti, da je namen davčnega stališča vnaprej potrditi način uporabe splošnega davčnega sistema v določenem primeru glede na specifična dejstva in okoliščine. Vendar je treba pri davčni obravnavi, odobreni na podlagi davčnega stališča, kot pri vsakem drugem davčnem ukrepu upoštevati pravila državne pomoči. Kot je že pojasnjeno v uvodni izjavi 127, kadar je v davčnem stališču brez utemeljitve odobrena davčna obravnavo, ukrep daje selektivno prednost upravičencu, kolikor se z navedeno davčno obravnavo izboljša finančni položaj zadevnega podjetja v državi članici v primerjavi z drugimi podjetji v primerljivem dejanskem in pravnem položaju, ob upoštevanju cilja davčnega sistema.
- (171) Kadar se z ukrepom države izboljša neto finančni položaj podjetja, obstaja prednost v smislu člena 107(1) Pogodbe ⁽⁸⁹⁾. Pri določitvi obstoja prednosti je treba upoštevati učinek samega ukrepa ⁽⁹⁰⁾. V primeru davčnih ukrepov se lahko prednost dodeli z različnimi vrstami zmanjšanja davčnega bremena podjetja in zlasti z znižanjem davčne osnove ali zneska dolgovane davka ⁽⁹¹⁾.

⁽⁸⁶⁾ Glej združeni zadevi C-106/09 P in C-107/09 P, Komisija proti Government of Gibraltar in Združenemu kraljestvu, ECLI:EU:C:2011:732, točka 72 in navedena sodna praksa.

⁽⁸⁷⁾ Zadeva C-126/01, GEMO SA, ECLI:EU:C:2003:622, točka 41 in navedena sodna praksa.

⁽⁸⁸⁾ Glej zadevo 730/79, Philip Morris, ECLI:EU:C:1980:209, točka 11, in združene zadeve T-298/97, T-312/97 itd., Alzetta, ECLI:EU:T:2000:151, točka 80.

⁽⁸⁹⁾ Glej obvestilo Komisije o pojmu državne pomoči po členu 107(1) Pogodbe o delovanju Evropske unije (v nadaljnjem besedilu: obvestilo o pojmu pomoči) (UL C 262, 19.7.2016, str. 1), odstavek 67 in navedena sodna praksa.

⁽⁹⁰⁾ Zadeva C-173/73, Italija proti Komisiji, ECLI:EU:C:1974:71, točka 13.

⁽⁹¹⁾ Glej zadeve C-66/02, Italija proti Komisiji, ECLI:EU:C:2005:768, točka 78; C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze in drugi, ECLI:EU:C:2006:8, točka 132; C-522/13, Ministerio de Defensa in Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, točke od 21 do 31.

- (172) Sporna davčna stališča, izdana leta 2011 ali leta 2012, so potrdila, da dohodki od licenčnih in pasivnih obresti, ki so jih gibraltarska podjetja prejela na podlagi svojih deležev v zadevnih komanditnih družbah, na podlagi ITA 2010 niso obdavčljivi. Navedena davčna obravnava je določala njihovo obveznost za davek od dohodkov pravnih oseb v Gibraltarju v obdobju, na katero se nanašajo sporna davčna stališča ⁽⁹²⁾, in je zato lahko dodelila selektivno prednost.
- (173) S členom 107(1) Pogodbe se prepoveduje le pomoč, ki „daje prednost posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“, kar pomeni, da se prepovedujejo ukrepi, ki dodeljujejo selektivno prednost ⁽⁹³⁾. Kot je navedeno v uvodni izjavi 86, je treba za oceno selektivnosti določiti referenčni okvir in odstopanje od njega, ki ga ni mogoče utemeljiti z logiko davčnega sistema.
- (174) Zato je treba pri analizi obstoja selektivne prednosti najprej opredeliti referenčni sistem, ki se uporablja v državi članici ali v obravnavanem primeru na zadevnem čezmorskem ozemlju. Nato je treba ugotoviti, ali ukrep pomeni odstopanje od navedenega referenčnega sistema, pri čemer zagotavlja ugodnejšo obravnavo v primerjavi z drugimi podjetji v podobnem dejanskem in pravnem položaju, če se upoštevajo cilji sistema (selektivnost *prima facie*) ⁽⁹⁴⁾. Nazadnje, davčni ukrep, ki pomeni odstopanje od referenčnega sistema, je lahko kljub temu upravičen, če lahko država članica dokaže, da izhaja neposredno iz temeljnih ali vodilnih načel njenega davčnega sistema ⁽⁹⁵⁾. V takem primeru davčni ukrep ni selektiven.

Referenčni sistem

- (175) Kot je že pojasnjeno v uvodni izjavi 89, je referenčni sistem sestavljen iz usklajenega niza pravil, ki na podlagi objektivnih meril splošno veljajo za vsa podjetja, ki spadajo na njegovo področje uporabe, kot je opredeljeno s ciljem sistema.
- (176) Kar zadeva uporabo pravil o davku od dohodkov pravnih oseb v Gibraltarju, kot je že navedeno v uvodni izjavi 90, je referenčni sistem ITA 2010, katerega cilj je pobirati prihodke od davčnih zavezancev z dohodki, ki so ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo iz Gibraltarja. V oddelku 7.1.3.1 je referenčni sistem podrobneje opredeljen.
- (177) V členu 16(1) ITA 2010 je določeno, da je ocenljivi dobiček ali dohodek podjetja v Gibraltarju v obračunskem obdobju – ob upoštevanju drugih določb ITA 2010 – celotni znesek dobička ali dohodka podjetja v zadevnem obračunskem obdobju. V skladu s pravili običajnega prava ⁽⁹⁶⁾ je treba v zvezi z dobičkom ali dohodkom, ki izhaja iz partnerstva (v katerem je partner gibraltarsko podjetje), upoštevati delež dobička ali dohodka partnerstva, do katerega je upravičeno gibraltarsko podjetje, in ga oceniti v skladu z določbami ITA 2010, kot da je zadevni delež dobiček ali dohodek gibraltarskega podjetja.

Odstopanje od referenčnega sistema

- (178) V drugem koraku je treba ugotoviti, ali ukrep odstopa od običajne uporabe pravil referenčnega sistema v korist posameznih podjetij, ki so v podobnem dejanskem in pravnem položaju kot druga podjetja, ob upoštevanju cilja, ki je del referenčnega sistema.
- (179) Gibraltarska zveza računovodij je v pripombah glede sklepa o razširitvi postopka navedla, da je bila večina stališč, navedenih v zadevnem sklepu, izdana v obdobju, v katerem dohodki od pasivnih obresti v skladu z ITA 2010 niso bili obdavčljivi, zato velika večina stališč ni mogla povzročiti nobenih obdavčljivih dohodkov od obresti.

⁽⁹²⁾ Taka stališča so ob izvajanju revizij še vedno veljala.

⁽⁹³⁾ Glej zadevi C-6/12, P Oy, ECLI:EU:C:2013:525, točka 17, ter C-522/13, Ministerio de Defensa in Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, točka 32.

⁽⁹⁴⁾ Glej združeni zadevi C-20/15 P in C-21/15 P, Komisija proti World Duty Free Group, ECLI:EU:C:2016:981, točka 57 in navedena sodna praksa.

⁽⁹⁵⁾ Glej združene zadeve od C-78/08 do C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, točka 65.

⁽⁹⁶⁾ Glej zlasti interni priročnik o razvrstitvi tujih subjektov za davčne namene v Združenem kraljestvu, ki so ga objavili carinski organi Združenega kraljestva (HM Revenues & Customs), kakor je bil nazadnje posodobljen 9. januarja 2018, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm180010>.

- (180) Kot je že pojasnjeno v uvodni izjavi 156, je dejansko res, da so bila davčna stališča ob izdaji v skladu z veljavnimi davčnimi določbami, saj v njih ni bila predvidena obdavčitev dohodkov od licenčnin in pasivnih obresti.
- (181) Kot je navedeno v oddelku 7 tega sklepa, pa je ta oprostitvev, ki je izhajala iz gibraltarske zakonodaje, ne glede na to pomenila shemo državne pomoči. Zato argument, ki ga je predložila gibraltarska zveza računovodij, dokazuje, da je davčna obravnava, zagotovljena s temi stališči, pomenila državno pomoč. Uporaba sheme pomoči v posameznih primerih dejansko pomeni ukrep individualne pomoči.
- (182) Poleg tega so gibraltarski davčni organi v petih posameznih primerih podaljšali obstoj te sheme, saj so upravičencem stališč omogočili nadaljnjo korist od stališč tudi po začetku veljavnosti sprememb iz leta 2013 v zvezi z obrestmi in licenčninami. Prav tako niso upoštevali niti nacionalnih pravil. Očitno je, da podaljšanje te ugodne davčne obravnave pomeni odstopanje od splošnega davčnega sistema.
- (183) Kar zadeva obdobje od 1. januarja 2011 (začetek veljavnosti ITA 2010) do dneva pred začetkom veljavnosti sprememb za pasivne obresti in licenčnine (30. junij 2013 oziroma 31. december 2013), je bila v delu davčnih stališč, ki se je nanašal na oprostitvev za pasivne obresti in licenčnine, zgolj potrjena uporaba davčnih določb, ki so se takrat uporabljale⁽⁹⁷⁾, tj. da taki dohodki v Gibraltarju niso obdavčeni. V skladu s tem bi bilo treba oprostitvev, dodeljeno v okviru zadevnih davčnih stališč (v obdobju pred spremembami iz leta 2013), obravnavati kot del državne pomoči, opredeljene v oddelku 7.
- (184) Od 1. julija 2013 oziroma 1. januarja 2014 so dohodki od pasivnih obresti in licenčnin vključeni v kategorije dohodkov, ki so v Gibraltarju predmet obdavčitve⁽⁹⁸⁾. Na podlagi tega se pri kakršni koli oprostitvi, dodeljeni petim gibraltarskim podjetjem v zvezi z njihovim deležem dohodkov, ki so jih ustvarile nizozemske komanditne družbe, ni upoštevala običajna uporaba splošnega davčnega sistema. Z nadaljnjo uporabo davčnih stališč celo po začetku veljavnosti sprememb, s katerimi so bile obresti in licenčnine obdavčene, in celo po tem, ko so gibraltarski organi leta 2015 opravili revizije, da bi ocenili, ali je davčna obravnava zadevnih podjetij v skladu z veljavnimi davčnimi pravili, je bila zadevnim petim podjetjem zagotovljena selektivna prednost.
- (185) Tudi če so bile navedene oprostitvev zgolj posledica napačne uporabe prava zaradi dejanskega nadaljnjega izvajanja predhodnih režimov oprostitvev in niso bili neposredna posledica petih davčnih stališč kot takih, to ne bi spremenilo tega sklepa, saj bi bili učinki ukrepa enaki.
- (186) Ob upoštevanju cilja gibraltarskega sistema davka od dohodkov pravnih oseb (obdavčiti dohodke, ki so bili ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo iz Gibraltarja) je zadevnih pet podjetij v primerljivem pravnem in dejanskem položaju kot vsi davčni zavezanci, ki so pravne osebe (z dohodki, ki so bili ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo iz Gibraltarja) in v Gibraltarju plačujejo davek od dohodkov pravnih oseb. Obravnavana davčna stališča se nanašajo na podjetja, ki prejema dohodke od licenčnin in pasivnih obresti, za katere je po začetku veljavnosti zadevnih zakonodajnih sprememb v vseh primerih veljala obveznost obračuna davka (ob upoštevanju praga 100 000 GBP v zvezi z obrestmi). S tega vidika se ne morejo razlikovati od drugih podjetij, ki prejema iste kategorije dohodkov ali druge kategorije dohodkov, ki so predmet obdavčitve (tudi če so ti dohodki prejeti prek davčno pregledne strukture). Dejstvo, da so bili dohodki pridobljeni prek deležev v nizozemskih komanditnih družbah, ni pomembno, saj gibraltarska davčna pravila, ki ob neobstoju specifičnih pravil za obdavčitev partnerstev temeljijo na načelih običajnega prava, določajo obdavčitev takih dohodkov na ravni gibraltarskih partnerjev. Zato se z davčno obravnavo, dodeljeno na podlagi spornih davčnih stališč, daje prednost zadevnim petim podjetjem v primerjavi z vsemi drugimi davčnimi zavezanci, ki so pravne osebe, z dohodki, ki so bili ustvarjeni v Gibraltarju ali ki izhajajo iz Gibraltarja, pri čemer so slednji v primerljivem pravnem in dejanskem položaju glede na cilj gibraltarskega davka od dohodkov pravnih oseb.
- (187) Na podlagi navedenega Komisija ugotavlja, da so prednosti, dodeljene na podlagi spornih davčnih stališč, selektivne *prima facie*.

⁽⁹⁷⁾ Čeprav so zelo jedrnata, se zdi, da zadevnih pet stališč temelji na dejstvu, da pasivni dohodki (vključno z licenčninami) na podlagi ITA 2010 niso predmet obdavčitve.

⁽⁹⁸⁾ Od 1. julija 2013 so dohodki od pasivnih obresti predmet obdavčitve, če je znesek, ki je ali bo prejet iz katerega koli vira, enak ali večji od 100 000 GBP na leto.

Neobstoj utemeljitev ukrepa

- (188) V skladu z ustaljeno sodno prakso se pojem državna pomoč ne nanaša na državne ukrepe, ki razlikujejo med podjetji in so torej selektivni *prima facie*, če to razlikovanje izhaja iz narave in logike sistema, kar mora dokazati zadevna država članica ⁽⁹⁹⁾.
- (189) Ukrep, ki pomeni izjemo od uporabe splošnega davčnega sistema, je mogoče upravičiti z naravo in splošno strukturo davčnega sistema, če lahko zadevna država članica dokaže, da ta ukrep izhaja neposredno iz osnovnih ali vodilnih načel njenega davčnega sistema, ali je posledica bistvenih mehanizmov, potrebnih za njegovo delovanje in učinkovitost ⁽¹⁰⁰⁾. Pri tem je treba razlikovati med cilji, določenimi za poseben davčni sistem, ki so zunaj njega, ter mehanizmi, ki so lastni samemu davčnemu sistemu in so potrebni za uresničitev teh ciljev ⁽¹⁰¹⁾.
- (190) Ker davčna obravnava petih gibraltarskih podjetij z deležem v nizozemskih komanditnih družbah izhaja iz izvajanja sheme pomoči, obravnavane v oddelku 7 tega sklepa, se Komisija sklicuje na del navedenega oddelka, ki se nanaša na domnevne utemeljitve te sheme pomoči.
- (191) Poleg tega niti Združeno kraljestvo niti tretje stranke niso predložili morebitnih utemeljitev za ugodnejšo obravnavo, ki je bila s spornimi davčnimi stališči dodeljena petim gibraltarskim podjetjem z deležem v nizozemskih komanditnih družbah. Komisija v zvezi s tem opozarja, da breme predložitve take utemeljitve nosi država članica. Ker Združeno kraljestvo ni predložilo nobene utemeljitve, mora torej Komisija ugotoviti, da davčne ugodnosti, dodeljene petim upravičencem zadevnih davčnih stališč, ni mogoče utemeljiti z naravo ali splošno shemo gibraltarskega sistema davka od dohodkov pravnih oseb.
- (192) Komisija vsekakor ni opredelila nobenega možnega razloga za utemeljitev ugodnejše obravnave zadevnih petih podjetij, za katero bi se lahko trdilo, da izhaja neposredno iz bistvenih, osnovnih ali vodilnih načel referenčnega sistema ali je posledica bistvenih mehanizmov, potrebnih za njegovo delovanje in učinkovitost ⁽¹⁰²⁾.
- (193) Poleg tega razlogi za oprostitev davka na dohodke, ustvarjene na ravni nizozemskih komanditnih družb, ki so jih navedli organi Združenega kraljestva (tj. da ITA 2010 ne vsebuje posebne določbe, v kateri bi bilo opredeljeno in določeno, kako bi bilo treba obdavčiti gibraltarskega partnerja pri nizozemski komanditni družbi), niso v skladu z veljavnimi gibraltarskimi davčnimi pravili (in veljavnimi načeli običajnega prava) niti jih ni mogoče obravnavati kot utemeljitev, ki izhaja neposredno iz bistvenih, osnovnih ali vodilnih načel referenčnega sistema.
- (194) Davčne ugodnosti, dodeljene petim upravičencem davčnih stališč, z naravo in logiko sistema ni mogoče utemeljiti.

8.3.1.3 Sklepna ugotovitev o obstoju selektivne prednosti

- (195) Na podlagi navedenega Komisija ugotavlja, da so davčne prednosti, ki so bile petim podjetjem iz uvodne izjave 160 dodeljene na podlagi spornih davčnih stališč, po naravi selektivne.

8.3.1.4 Sklepna ugotovitev o obstoju pomoči

- (196) Ker davčna obravnava, odobrena na podlagi petih spornih davčnih stališč, izpolnjuje vse pogoje iz člena 107(1) Pogodbe, je treba šteti, da neobdavčitev dohodkov od licenčin in obresti, odobrena upravičencem petih davčnih stališč (ki so spadala med 165 stališč iz sklepa o razširitvi postopka), ki prejemajo take dohodke na podlagi deleža v nizozemskih komanditnih družbah, pomeni državno pomoč v smislu navedene določbe, in sicer bodisi

⁽⁹⁹⁾ Zadeva C-88/03, Portugalska proti Komisiji, ECLI:EU:C:2006:511, točki 52 in 80 ter navedena sodna praksa.

⁽¹⁰⁰⁾ Združene zadeve od C-78/08 do C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, točka 69.

⁽¹⁰¹⁾ Zadeva C-88/03, Portugalska proti Komisiji, ECLI:EU:C:2006:511, točka 81.

⁽¹⁰²⁾ Združene zadeve od C-78/08 do C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, točka 69.

na podlagi presoje iz oddelka 7 tega sklepa (v zvezi s prednostmi, ki so jih upravičenci spornih davčnih stališč prejeli pred začetkom veljavnosti sprememb iz leta 2013) bodisi na podlagi oddelka 8 (v zvezi z ugodnostmi, dodeljenimi po začetku veljavnosti sprememb iz leta 2013).

8.3.2 Upravičenci do pomoči

- (197) Komisija ugotavlja, da je vseh pet gibraltarskih podjetij, ki imajo koristi od spornih davčnih stališč, del velikih multinacionalnih skupin. Komisija nadalje ugotavlja, da korporativna struktura, ki vključuje nizozemsko komanditno družbo, nizozemsko družbo z omejeno odgovornostjo in gibraltarske partnerje, kot je ponazorjena v uvodni izjavi 153, zagotavlja ugodnosti lastniku gibraltarskih partnerjev (v nadaljnjem besedilu: matična družba). Namesto da bi matična družba sama izkoriščala pravice intelektualne lastnine, jih prenaša na zapleteno korporativno strukturo (ki vključuje nizozemsko podjetje, nizozemsko družbo z neomejeno odgovornostjo in en ali dva gibraltarska holdinga), ki matični družbi omogoča ustvarjanje dobička od izkoriščanja pravic intelektualne lastnine, ne da bi bil ta dobiček obdavčen. Glede na (davčno) pregledno naravo nizozemske komanditne družbe in dejstvo, da gibraltarska podjetja poleg kapitalске udeležbe v nizozemski komanditni družbi ne opravljajo nobene druge dejavnosti, je končni upravičenec do neobdavčenega dobička, ki izhaja iz izkoriščanja pravic intelektualne lastnine, matična družba.
- (198) Za namene uporabe pravil o državni pomoči se lahko ločeni pravni subjekti obravnavajo kot ena sama gospodarska enota. Ta gospodarska enota se nato obravnava kot zadevno podjetje, ki je upravičenec do ukrepa pomoči. Kot je že navedlo Sodišče, je treba „[p]ojem podjetja [...] v okviru konkurenčnega prava razumeti, kot da označuje gospodarsko enoto [...], čeprav s pravnega vidika to gospodarsko enoto sestavlja več fizičnih ali pravnih oseb“ ⁽¹⁰³⁾. Pri ugotavljanju, ali več subjektov sestavlja gospodarsko enoto, Sodišče preverja obstoj nadzorne vloge in funkcijskih, gospodarskih ali organskih povezav ⁽¹⁰⁴⁾. V obravnavanem primeru korporativno strukturo nizozemskih in gibraltarskih subjektov določa in v celoti nadzira matična družba za namene izkoriščanja pravic intelektualne lastnine in davčne optimizacije. V skladu s tem celotna korporativna struktura, tj. nizozemska družba z omejeno odgovornostjo, nizozemska komanditna družba, gibraltarski partnerji in matična družba, tvori eno samo gospodarsko enoto, zato bi bilo treba vse obravnavati kot podjetja, ki so upravičenci do pomoči.
- (199) Komisija zato poleg gibraltarskih poslovnih partnerjev nizozemskih komanditnih družb, ki so upravičenci do pomoči, obravnava tudi nizozemske družbe z omejeno odgovornostjo, nizozemske komanditne družbe in matične družbe gibraltarskih partnerjev kot upravičence do državne pomoči, dodeljene na podlagi spornih davčnih stališč, v smislu člena 107(1) Pogodbe.

8.3.3 Ukrepi kot nova pomoč

- (200) Organi Združenega kraljestva ter Gibraltar, gibraltarska zveza računovodij in tretje stranke, ki zastopajo nekatera podjetja, navedena v sklepu o razširitvi postopka, trdijo, da sklep o razširitvi postopka temelji na napačnem razumevanju veljavnega pravnega okvira v zvezi s postopkom izdajanja davčnih stališč. Čeprav priznavajo, da je ta nesporazum posledica nepravilnih informacij, ki so jih predložili organi Združenega kraljestva (nepravilno sklicevanje na člen 42 ITA 2010), organi Združenega kraljestva in Gibraltar menijo, da je Komisija na podlagi teh nepravilnih informacij predvidevala, da bi se davčna stališča, izdana od leta 2010, lahko štela za „novo pomoč“.
- (201) V zvezi s tem je treba najprej opozoriti, da sta Združeno kraljestvo in Gibraltar šele po sprejetju sklepa o razširitvi postopka obvestila Komisijo, da praksa izdajanja davčnih stališč temelji na členu 2 ITA 2010. Ker se s členom 2 komisarju izrecno ne dodeljuje pooblastila za izdajanje davčnih stališč, Komisiji ni bilo očitno, da tako pooblastilo izhaja iz splošnih pooblastil za upravljanje ITA 2010, navedenih v zadevni določbi.
- (202) Drugič, Komisija meni, da za namene postopka preiskave v tem primeru ni pomembno, ali je praksa izdajanja davčnih stališč temeljila na členu 42 ITA 2010 ali splošnih pooblastilih gibraltarskega davčnega komisarja za upravljanje navedenega zakona. V sklepu so jasno opredeljeni praksa izdajanja davčnih stališč in 165 posameznih davčnih stališč, na katere se nanaša. Zato sklicevanje na člen 42 ITA 2010 ni moglo zainteresiranih strani zavesti glede ukrepov, ki bodo predmet formalnega postopka preiskave.

⁽¹⁰³⁾ Zadeva C-170/83, Hydrotherm, ECLI:EU:C:1984:271, točka 11. Glej tudi zadevo T-137/02, Pollmeier Malchow proti Komisiji, ECLI:EU:T:2004:304, točka 50.

⁽¹⁰⁴⁾ Zadeva C-480/09 P, Acea Electrabel Produzione SpA proti Komisiji, ECLI:EU:C:2010:787, točke od 47 to 55; zadeva C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA in drugi, ECLI:EU:C:2006:8, točka 112.

- (203) Še pomembneje je, da nikjer v navedenem sklepu dejstvo, da ITA 1952 ne vključuje določbe, ki ustreza členu 42 ITA 2010, ni navedeno kot razlog za utemeljitev sklepa, da praksa izdajanja davčnih stališč in 165 posameznih davčnih stališč pomenijo „novo pomoč“.
- (204) Organi Združenega kraljestva trdijo tudi, da so stališča le del ustaljene prakse, ki se je začela dolgo pred pristopom Združenega kraljestva k Evropskim skupnostim leta 1973. Praksa je temeljila na členu 3(1) ITA 1952 in je zdaj v skoraj enaki obliki ponovljena v členu 2(1) in (2) ITA 2010, s katerim je komisarju za davek od dohodkov dodeljeno splošno pooblastilo za zagotovitev ustreznega upravljanja zakonov za oceno in zbiranje davka od dohodkov v Gibraltarju. Če bi bil torej ugotovljen kakršen koli element državne pomoči, bi to po mnenju Združenega kraljestva nujno bila „obstoječa“ pomoč in ne „nova“ pomoč. Poleg tega bi gospodarski, pravni in finančni učinki stališč vedno temeljili na komisarjevem razumevanju prava, ki se uporablja, pri čemer so stališča, izdana pred letom 2010, v vsakem pogledu vsebinsko enaka stališčem, izdanim po sprejetju ITA 2010. Podobne pripombe so predložili gibraltarski organi in gibraltarska zveza računovodij.
- (205) V trditvah Združenega kraljestva in nekaterih zainteresiranih strani se predvideva, da se sklep o razširitvi postopka nanaša na prakso izdajanja davčnih stališč kot tako. Komisija se z navedenim predvidevanjem ne strinja, saj je glede na besedilo navedenega sklepa jasno, da se nanaša na 165 davčnih stališč, izdanih v obdobju 2011–2013, iz priloge k navedenemu sklepu in na prakso izdajanja davčnih stališč na podlagi ITA 2010, kot jo dokazujejo zadevna stališča. Komisija je v sklepu o razširitvi postopka predhodno sklenila, da davčna stališča pomenijo državno pomoč, ker (i) so bila izdana, ne da bi gibraltarski davčni organi upoštevali predpisani postopek za zahtevo za informacije, in ker (ii) so se gibraltarski davčni organi na podlagi svojih diskrecijskih pooblastil vzdržali ustrezne presoje davčnih obveznosti podjetij. Komisija je tudi zavzela predhodno stališče, da so gibraltarski davčni organi v nekaterih primerih izdali davčna stališča, ki niso bila v skladu z veljavnimi davčnimi določbami.
- (206) Organi Združenega kraljestva ali zainteresirane strani bi lahko utemeljeno trdili, da praksa pomeni „obstoječo pomoč“, če bi dokazali, da je pred 1. januarjem 1973 obstajala praksa izdajanja davčnih stališč, ki je pomenila dejansko shemo pomoči, pri čemer je bil pri tej praksi ITA 1952 verjetno napačno uporabljen. Organi Združenega kraljestva niso nikoli navedli, da je taka praksa obstajala pred pristopom Združenega kraljestva.
- (207) Tudi če bi stališča, izdana pred pristopom, temeljila na splošnem pooblastilu gibraltarskega komisarja za upravljanje zakona o davku od dohodkov, ki obstaja že od leta 1953, je zato očitno, da ta stališča niso del ukrepov, opisanih v sklepu o razširitvi postopka. V zvezi s tem je treba poudariti, da se pravni okvir, v skladu s katerim je bila dodeljena pomoč (ITA 2010), bistveno razlikuje od ITA 1952. Spremembe vključujejo neobdavčitev pasivnih dohodkov v skladu z ITA 2010 ter razveljavitev ukrepov v korist „oproščenih podjetij“ in „kvalificiranih podjetij“, ki so obstajali na podlagi ITA 1952.

8.3.4 Združljivost pomoči z notranjim trgov

- (208) Državna pomoč se šteje za združljivo z notranjim trgov, če spada v katero od kategorij iz člena 107(2) Pogodbe, za združljivo z notranjim trgov pa se lahko šteje tudi, če Komisija ugotovi, da spada v katero od kategorij iz člena 107(3) Pogodbe. Vendar je država članica, ki je dodelila pomoč, tista, ki mora dokazati, da je državna pomoč, ki jo je dodelila, združljiva z notranjim trgov v skladu s členom 107(2) ali (3) Pogodbe.
- (209) Združeno kraljestvo se ni sklicevalo na nobenega od razlogov za združljivost iz teh določb v zvezi z državno pomočjo, ki jo je odobrilo na podlagi spornih davčnih stališč. Tudi tretje stranke se niso sklicevale na nobenega od teh razlogov.
- (210) Ker so z davčno obravnavo, dodeljeno na podlagi spornih davčnih stališč, zadevna podjetja razbremenjena obveznosti za davek, ki bi jo sicer morala nositi za tekoče upravljanje običajnih dejavnosti, pomoč, dodeljena na podlagi navedenih davčnih stališč, poleg tega pomeni pomoč za tekoče poslovanje. Praviloma se takšna pomoč običajno ne šteje za združljivo z notranjim trgov na podlagi člena 107(3) Pogodbe, ker ne pospešuje razvoja določenih dejavnosti ali določenih gospodarskih področij. Poleg tega zadevne davčne ugodnosti niso časovno omejene, se ne zmanjšujejo in niso sorazmerne s tem, kar je potrebno za odpravo specifične tržne nepopolnosti ali izpolnitev katerega koli cilja v splošnem interesu na zadevnih področjih. Zato jih ni mogoče šteti za združljive.

- (211) Na podlagi tega državna pomoč, ki so jo gibraltarski davčni organi dodelili zadevnim petim podjetjem, ni združljiva z notranjim trgov.

8.4 Neobstoj sheme pomoči

- (212) Komisija je v sklepu o razširitvi postopka izrazila pomisleke ne le glede 165 posameznih stališč, navedenih v Prilogi k navedenemu sklepu, ampak tudi splošneje glede prakse izdajanja davčnih stališč na podlagi ITA 2010. Gibraltarski davčni organi so namreč očitno pogosto napačno uporabljali določbe ITA 2010. Komisija je v zvezi s tem izrazila predhodno stališče, da 165 davčnih stališč in praksa izdajanja davčnih stališč v Gibraltarju pomenijo ukrepe državne pomoči za namene člena 107(1) Pogodbe, in izrazila dvome glede njihove združljivosti z notranjim trgov.
- (213) Čeprav so bili pomisleki Komisije ob začetku formalnega postopka preiskave utemeljeni, je treba opozoriti, da ugotovitve iz oddelkov 8.3.1 in 8.3.2 ne zadoščajo za dokaz obstoja sheme pomoči, ki temelji na praksi izdajanja davčnih stališč v Gibraltarju. Take ugotovitve zlasti ne dokazujejo pogoste napačne uporabe ITA 2010 z izdajanjem davčnih stališč.
- (214) Poleg tega se s spremembami zakonodaje in drugih predpisov, ki jih je Gibraltar sprejel v zvezi s postopkom izdajanja davčnih stališč, načelom teritorialnosti in določbo o preprečevanju izogibanja (glej oddelek 11 tega sklepa) znižuje stopnja diskrecijske pravice gibraltarskih davčnih organov pri izdajanju davčnih stališč in izvrševanju pravil o davku od dohodkov pravnih oseb.
- (215) Komisija v skladu s tem ugotavlja, da praksa izdajanja davčnih stališč, preiskana v tem primeru, ne vključuje obstoja sheme pomoči.

9. NEZAKONITOST POMOČI

- (216) Države članice morajo v skladu s členom 108(3) Pogodbe obvestiti Komisijo o vseh načrtih za dodelitev pomoči (obveznost obveščanja), predlaganih ukrepov pomoči pa ne smejo izvajati, dokler Komisija ne sprejme končnega sklepa o zadevni pomoči (obveznost mirovanja).
- (217) Komisija opozarja, da je Združeno kraljestvo ni obvestilo o nobenem načrtu za dodelitev oprostitve plačila davka za dohodke od pasivnih obresti in licenčnin ali o spornih davčnih stališčih ter ni upoštevalo obveznosti mirovanja iz člena 108(3) Pogodbe. Zato oprostitve plačila davka za dohodke od pasivnih obresti in licenčnin, ki je obstajala na podlagi ITA 2010, in davčna obravnava, dodeljena na podlagi spornih davčnih stališč, v skladu s členom 1(f) Uredbe (EU) 2015/1589 pomenita nezakonito pomoč, ki se je začela izvajati v nasprotju s členom 108(3) Pogodbe.

10. VRAČILO POMOČI

- (218) Komisija mora v skladu s Pogodbo in ustaljeno sodno prakso Sodišča odločiti, da mora zadevna država članica ukiniti ali spremeniti pomoč, za katero je ugotovila, da ni združljiva z notranjim trgov⁽¹⁰⁵⁾. Prav tako Sodišče dosledno odloča, da je obveznost države članice, da ukine pomoč, za katero Komisija meni, da ni združljiva z notranjim trgov, namenjena ponovni vzpostavitvi prejšnjega stanja⁽¹⁰⁶⁾.
- (219) Sodišče je odločilo, da je ta cilj dosežen, če prejemnik vrne zneske, ki so bili dodeljeni z nezakonito pomočjo, in se tako odpove ugodnostim, ki jih je užival v primerjavi s konkurenti na trgu, ter če se ponovno vzpostavi stanje pred plačilom pomoči⁽¹⁰⁷⁾.

⁽¹⁰⁵⁾ Glej zadevo C-70/72, Komisija proti Nemčiji, ECLI:EU:C:1973:87, točka 13.

⁽¹⁰⁶⁾ Glej združene zadeve C-278/92, C-279/92 in C-280/92, Španija proti Komisiji, ECLI:EU:C:1994:325, točka 75.

⁽¹⁰⁷⁾ Glej zadevo C-75/97, Belgija proti Komisiji, ECLI:EU:C:1999:311, točki 64 in 65.

- (220) V skladu s sodno prakso je v členu 16(1) postopkovne uredbe določeno, da „[č]e se v primerih nezakonite pomoči sprejmejo negativne odločbe, Komisija odloči, da mora zadevna država članica sprejeti vse potrebne ukrepe, da upravičenec vrne pomoč [...]“.
- (221) Ker sta bila zadevna ukrepa izvedena v nasprotju s členom 108(3) Pogodbe ter se štejeta za nezakonito in nezdružljivo pomoč, bi morala navedena država članica izterjati pomoč, da se ponovno vzpostavi stanje, kakršno je bilo na trgu pred dodelitvijo navedene pomoči. Vračilo pomoči bi moralo zajeti obdobje od datuma, ko je bila upravičencu dodeljena prednost, tj. ko mu je bila pomoč dana na voljo, do datuma njenega dejanskega vračila, zneskom, ki jih je treba vrniti, pa bi bilo treba prišteti obresti do datuma dejanskega vračila.
- (222) Z nobeno določbo prava Unije se od Komisije ne zahteva, da mora pri odreditvi vračila pomoči, razglašene za nezdružljivo z notranjim trgov, določiti natančen znesek pomoči, ki ga je treba vrniti. Nasprotno, zadostuje, da so v sklepu Komisije podatki, ki njegovemu naslovniku omogočajo, da ta znesek brez večjih težav opredeli sam ⁽¹⁰⁸⁾.
- (223) V primeru nezakonite državne pomoči v obliki davčnih ukrepov je treba znesek za vračilo izračunati na podlagi primerjave med dejansko plačanim davkom in zneskom, ki bi moral biti plačan, če preferenčne davčne obravnave ne bi bilo.
- (224) Za opredelitev zneska davka, ki bi moral biti plačan, če preferenčne davčne obravnave ne bi bilo, bi morali organi Združenega kraljestva v tem primeru ponovno oceniti obveznost za davek subjektov, ki imajo koristi od zadevnih ukrepov, za vsako davčno leto, v katerem so imeli koristi od navedenih ukrepov.
- (225) Šteti bi bilo treba, da je individualna pomoč dana na voljo upravičencu na dan, na katerega bi zapadlo plačilo davka, ki so se mu davčni organi odpovedali, za posamezno davčno leto, če navedenih ukrepov ne bi bilo.
- (226) Znesek izpada davka za konkretno davčno leto bi bilo treba izračunati, kot je navedeno v nadaljevanju.
- Najprej bi morali organi Združenega kraljestva določiti celotni dobiček zadevnega podjetja v obravnavanem davčnem letu (vključno z dobičkom, doseženim na podlagi dohodkov od licenčnin in/pasivnih obresti).
 - Na podlagi navedenega dobička bi morali organi Združenega kraljestva izračunati davčno osnovo zadevnega podjetja za obravnavano davčno leto.
 - Davčno osnovo bi bilo treba pomnožiti s stopnjo davka od dohodkov pravnih oseb, ki se je uporabljala za obravnavano davčno leto.
 - Nazadnje bi morali organi Združenega kraljestva odšteti davek od dohodkov pravnih oseb, ki ga je podjetje za obravnavano davčno leto že plačalo (če ga je).
- (227) Kar zadeva pomoč, dodeljeno na podlagi oprostitve plačila davka za dohodke od pasivnih obresti in licenčnin, so organi Združenega kraljestva in Gibraltarja navedli, da vračilo iz praktičnih razlogov ne bo mogoče zaradi mobilne narave sredstev zadevnih podjetij in načela mednarodnega prava, v skladu s katerim sodišča ene države niti ne dovoljujejo niti ne izvršujejo davčnih terjatev v imenu druge države. Vendar niti organi Združenega kraljestva niti organi Gibraltarja niso predložili dokazov o konkretnih praktičnih težavah, na podlagi katerih bi bilo mogoče skleniti, da je izterjava pomoči absolutno neizvedljiva. V skladu z ustaljeno sodno prakso dejansko velja, da pogoj „absolutne nezmožnosti“ izvršitve ni izpolnjen, kadar država članica le obvesti Komisijo o pravnih, političnih ali praktičnih težavah, ki so povezane z izvršitvijo sklepa, ne da bi zoper zadevna podjetja dejansko ukrepala z namenom zagotovitve vračila pomoči in ne da bi Komisiji predlagala druge načine za izvršitev sklepa, s katerimi bi lahko premostila težave ⁽¹⁰⁹⁾. Zato Komisija ugotavlja, da organi Združenega kraljestva in Gibraltarja niso dokazali, da bi bila izterjava pomoči, dodeljene na podlagi oprostitve plačila davka, absolutno neizvedljiva.

⁽¹⁰⁸⁾ Glej zadevo C-441/06, Komisija proti Franciji, ECLI:EU:C:2007:616, točka 29 in navedena sodna praksa.

⁽¹⁰⁹⁾ Glej zadeve C-622/16 P, Scuola Elementare Maria Montessori proti Komisiji, ECLI:EU:C:2018:873, točka 91; C-37/14, Komisija proti Franciji, ECLI:EU:C:2015:90, točka 66, in C-411/12, Komisija proti Italiji, ECLI:EU:C:2013:832, točka 37.

10.1 Vračilo pomoči, dodeljene z oprostivjo davka

- (228) Vsak izpad davka med 1. januarjem 2011 in dnevom pred začetkom veljavnosti zadevnih sprememb, s katerimi so bile pasivne obresti in licenčnine obdavčene, zaradi oprostitve za dohodke od pasivnih obresti in licenčin, bi bilo treba izterjati, če je bil dohodek ustvarjen v Gibraltarju ali je izhajal iz Gibraltarja ⁽¹¹⁰⁾.
- (229) Kot je pojasnjeno v uvodni izjavi 82, se šteje, da so *dohodki od licenčin*, ki jih prejme gibraltarsko podjetje, ustvarjeni v Gibraltarju in izhajajo iz Gibraltarja. Zato bi bilo treba od organov Združenega kraljestva zahtevati, naj od vsakega gibraltarskega podjetja, ki je v obdobju med 1. januarjem 2011 in 31. decembrom 2013 prejelo dohodke od licenčin, izterjajo izpad davka.
- (230) Kar zadeva *dohodke od pasivnih obresti*, ki so jih gibraltarska podjetja prejela v obdobju med 1. januarjem 2011 in 30. junijem 2013, bodo morali organi Združenega kraljestva v skladu z načelom teritorialnosti pri opredelitvi, ali so bili ti dohodki ustvarjeni v Gibraltarju ali so izhajali iz Gibraltarja, uporabiti pravilo o kraju posojila iz uvodne izjave 82.
- (231) Če bodo organi Združenega kraljestva ugotovili, da so bili dohodki od pasivnih obresti ustvarjeni v Gibraltarju ali da izhajajo iz Gibraltarja, je treba od zadevnega podjetja izterjati izpad davka zaradi neobdavčitve navedenih dohodkov.

10.2 Vračilo pomoči, dodeljene petim gibraltarskim podjetjem v zvezi z njihovo udeležbo v nizozemskih komanditnih družbah

- (232) Od organov Združenega kraljestva bi bilo treba zahtevati, naj odpravijo prakso, da se gibraltarskim podjetjem iz uvodne izjave 160 ne obdavči delež dohodkov od licenčin in pasivnih obresti, ki jih je ustvarila nizozemska komanditna družba, v kateri je podjetje udeleženo.
- (233) Od organov Združenega kraljestva bi bilo treba zahtevati tudi, naj izterjajo izpad davka pri zadevnih petih gibraltarskih podjetjih zaradi neobdavčitve njihovih deležev dohodkov od licenčin in pasivnih obresti, ki so jih ustvarile zadevne nizozemske komanditne družbe.
- (234) Vračilo bi moralo vključevati izpad davka v obdobju med 1. januarjem 2011 in datumom, na katerega bodo organi Združenega kraljestva odpravili prakso neobdavčitve dohodkov gibraltarskih podjetij, ki izhajajo iz njihove udeležbe v nizozemskih komanditnih družbah, kot je navedeno v uvodni izjavi 232.
- (235) Kar zadeva *dohodke* gibraltarskih podjetij *od licenčin*, ki izhajajo iz njihove udeležbe v nizozemskih komanditnih družbah, bi morali organi Združenega kraljestva izterjati zneske, ki ustrezajo izpadu davka v zvezi s temi dohodki v celotnem obdobju, opredeljenem v prejšnji uvodni izjavi.
- (236) Kar zadeva *dohodke* gibraltarskih podjetij *od pasivnih obresti*, ki izhajajo iz njihove udeležbe v nizozemskih komanditnih družbah, bi bilo treba pomoč od zadevnih podjetij izterjati, kot je opisano v nadaljevanju.
- Organi Združenega kraljestva bi morali najprej ugotoviti, ali so bile obresti v obdobju med 1. januarjem 2011 in 30. junijem 2013 ustvarjene v Gibraltarju ali so izhajale iz Gibraltarja. To bi morali oceniti na podlagi pravila o kraju posojila, opisanega v uvodni izjavi 82. Če so bili dohodki od obresti ustvarjeni v Gibraltarju ali če izhajajo iz Gibraltarja, bi morali izterjati izpad davka zaradi neobdavčitve navedenih dohodkov.
- Za obdobje od 1. januarja 2014 bi morali organi Združenega kraljestva izterjati izpad davka zaradi neobdavčitve teh dohodkov, če dohodki na izvorno podjetje znašajo vsaj 100 000 GBP na leto.

⁽¹¹⁰⁾ Kot je pojasnjeno v uvodni izjavi 144 tega sklepa, se vsaka pomoč, odobrena na podlagi 34 stališč glede davčne obravnave pasivnih dohodkov (v obdobju pred začetkom veljavnosti sprememb iz leta 2013), obravnava kot del pomoči, opredeljene v oddelku 7, in lahko vključuje pomoč, ki jo je v skladu z uvodnima izjavama 229 in 230 treba vrniti.

- (237) Komisija ob upoštevanju pripomb iz uvodnih izjav iz oddelka 8.3.2 meni, da bi moralo Združeno kraljestvo najprej izterjati nezakonito in nezdržljivo pomoč, ki so jo zadevna gibraltarska podjetja dodelila gibraltarskim podjetjem. Če zadevno gibraltarsko podjetje ne more vrniti celotnega zneska pomoči, bi moralo Združeno kraljestvo preostali znesek navedene pomoči izterjati od drugih subjektov, ki skupaj z zadevnim gibraltarskim podjetjem tvorijo eno samo gospodarsko enoto, tj. od zadevne nizozemske družbe z omejeno odgovornostjo, nizozemske komanditne družbe ali matične družbe gibraltarskega podjetja, in tako zagotoviti, da je dodeljena prednost odpravljena in da je z vračilom pomoči znova vzpostavljeno prejšnje stanje na trgu.

11. SPREMEMBE ZAKONODAJE IN DRUGIH PREDPISOV, KI JIH JE SPREJEL GIBALTAR

- (238) Čeprav v večini primerov izdajanje davčnih stališč, ki spadajo v formalni postopek, ni privedlo do dodelitve državne pomoči, so bile pri preiskavi Komisije ugotovljene nekatere pomanjkljivosti davčnega sistema, ki se uporablja v Gibraltarju, ki bi jih multinacionalke lahko izkoristile pri davčnem načrtovanju. Komisija je zlasti ugotovila, da bi lahko teritorialni sistem obdavčitve, ki se uporablja v Gibraltarju, ustvaril priložnosti za čezmejno davčno načrtovanje (z velikim tveganjem neobdavčitve dobička zadevnih podjetij v Gibraltarju in državah, kjer se dejavnosti dejansko opravljajo). Poleg tega je ugotovila, da bi lahko teritorialni sistem ob neobstoju jasnih smernic v zvezi z uporabo načela teritorialnosti v praksi davčnim organom zagotovil previsoko stopnjo diskrecijske pravice.
- (239) Pri preiskavi so bile ugotovljene tudi nekatere pomanjkljivosti v postopku izdajanja davčnih stališč, zlasti neobstoj kakršnega koli predpisanega postopka, v katerem bi bile določene jasne zahteve glede vložnika zahtevka za stališče in davčnih organov, ter neobstoj ustreznih predhodnih in naknadnih nadzornih postopkov.
- (240) Nazadnje, ugotovljene so bile tudi pomanjkljivosti v zvezi s splošno določbo o preprečevanju izogibanja iz člena 40 ITA 2010, vključno s pravili glede oblikovanja transfernih cen, saj je uporaba te določbe odvisna od obstoja „umetne ureditve“.
- (241) Nobena od navedenih pomanjkljivosti sama po sebi ne pomeni državne pomoči. Če pa ne bodo sprejeti ustrezni ukrepi za njihovo odpravo, bi lahko davčni organi uživali previsoko stopnjo diskrecijske pravice pri izvrševanju pravil, zaradi česar bi se lahko povečalo tveganje dodelitve državne pomoči. Poleg tega so navedene pomanjkljivosti prispevale k pomislekom, na katere je Komisija opozorila v sklepu o razširitvi postopka.
- (242) Za odpravo navedenih pomanjkljivosti se je gibraltarska vlada strinjala, da bo spremenila zakonodajne in druge predpise v zvezi s postopkom izdajanja davčnih stališč, načelom teritorialnosti in pravili o preprečevanju zlorab/oblikovanju transfernih cen. Komisija meni, da spremembe, sprejete oktobra 2018, pomenijo velik korak naprej pri izboljšanju preglednosti in znižanju stopnje diskrecijske pravice pri uporabi gibraltarskih pravil o davku od dohodkov.
- (243) Spremembe, objavljene in sprejete 25. oktobra 2018, je mogoče povzeti, kot sledi:
- sprejetje smernic ⁽¹¹¹⁾ o uporabi načela teritorialnosti s konkretnimi primeri o veliko raznovrstnih dejavnostih in uvedbo izrecnih zahtev za spremljanje v zvezi s podjetji, za katera ne velja obveznost obračuna davka v Gibraltarju;
 - sprejetje zakonodaje in drugih predpisov ⁽¹¹²⁾ o postopkovnih vidikih davčnih stališč, vključno z naslednjimi zahtevami: (1) vloga za davčno stališče mora vključevati podroben opis poslovnih dejavnosti, pri čemer je treba jasno navesti kraj opravljanja dejavnosti; (2) stališče se lahko izda za največ tri leta in mora vključevati popolno izjavo o razlogih za izdajo stališča, po potrebi vključno s podrobno analizo oblikovanja transfernih cen; (3) uvede se nadzorni sistem s predhodnimi in naknadnimi preverjanji davčnih stališč in (4) davčni organi vsaj enkrat na leto objavijo anonimizirane zbirke davčnih stališč ali povzetke;

⁽¹¹¹⁾ Glej smernice iz leta 2018 o dohodkih, ki so ustvarjeni v Gibraltarju in izhajajo iz Gibraltarja („Guidance on Accrued and Derived 2018“). Celotno besedilo je na voljo na spletnem naslovu: <https://www.gibraltar.gov.gi/new/downloads-ito>.

⁽¹¹²⁾ Glej pravila o davku od dohodkov iz leta 2018 („Income Tax (Tax Rulings) Rules 2018“). Celotno besedilo je na voljo na spletnem naslovu: <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/2018s227.pdf>. Glej tudi smernice iz leta 2018 o postopku izdajanja davčnih stališč („Guidance on Tax Rulings (Procedure)“), katerih celotno besedilo je na voljo na spletnem naslovu: <https://www.gibraltar.gov.gi/new/downloads-ito>.

- sprejetje zakonodaje, s katero se bo spremenil ITA 2010 ⁽¹¹³⁾, za zagotovitev, da se določba o preprečevanju izogibanja in pravila o oblikovanju transfernih cen uporabljajo ne glede na to, ali zadevna ureditev umetna ali ne.

- (244) Nazadnje je treba navesti tudi, da je Gibraltar sprejel spremembo člena 29 ITA 2010 ⁽¹¹⁴⁾, tako da morajo vsa podjetja, registrirana v Gibraltarju, vložiti davčno napoved, in sicer ne glede na to, ali imajo dohodke, ki so ustvarjeni v Gibraltarju in izhajajo iz Gibraltarja, in ne glede na to, ali so zaprosila za davčno stališče ali ne. Sprememba je začela veljati 1. januarja 2016.

12. SKLEPNA UGOTOVITEV

- (245) Komisija ugotavlja, da je Združeno kraljestvo v Gibraltarju nezakonito izvajalo shemo oprostitve plačila davka za dohodke od pasivnih obresti in licenčnin ter s tem kršilo člen 108(3) Pogodbe. Komisija ugotavlja tudi, da shema pomeni državno pomoč, ki ni združljiva z notranjim trgov v smislu člena 107(1) Pogodbe.
- (246) Komisija meni, da davčna obravnava, ki jo je gibraltarska vlada dodelila na podlagi davčnih stališč v korist petih gibraltarskih podjetij z deležem v nizozemskih komanditnih družbah (*Commanditaire Vennootschappen*), ki prejemajo dohodke od licenčnin in pasivnih obresti, pomeni posamezne ukrepe državne pomoči, ki so se nezakonito izvajali ob kršitvi člena 108(3) Pogodbe in ki niso združljivi z notranjim trgov v smislu člena 107(1) Pogodbe.
- (247) Od Združenega kraljestva bi bilo treba zahtevati, naj od upravičencev izterja navedeno državno pomoč v skladu s členom 16 postopkovne uredbe. Združeno kraljestvo bi moralo tudi zagotoviti, da se v prihodnje upravičencem ali nobenemu njihovem podjetju v skupini ne bo dodelila dodatna pomoč zaradi oprostitve plačila davka za dohodke od pasivnih obresti in licenčnin ali davčne obravnave, določene v spornih davčnih stališčih.
- (248) Ker je Združeno kraljestvo 29. marca 2017 v skladu s členom 50 Pogodbe o Evropski uniji uradno sporočilo, da namerava izstopiti iz Evropske unije, se bosta Pogodbi z začetkom veljavnosti sporazuma o izstopu, sicer pa dve leti po uradnem obvestilu o izstopu, prenehali uporabljati za Združeno kraljestvo, razen če Evropski svet po dogovoru z Združenim kraljestvom sklene, da se navedeno obdobje podaljša. Zato se ta sklep brez poseganja v določbe sporazuma o izstopu uporablja le, dokler ne preneha članstvo Združenega kraljestva v Evropski uniji –

SPREJELA NASLEDNJI SKLEP:

Člen 1

1. Shema državne pomoči v obliki oprostitve plačila davka na dohodke od pasivnih obresti, ki se je v skladu z zakonom o davku od dohodkov iz leta 2010 uporabljala v Gibraltarju od 1. januarja 2011 do 30. junija 2013 in jo je Gibraltar nezakonito začel izvajati v nasprotju s členom 108(3) Pogodbe, ni združljiva z notranjim trgov v smislu člena 107(1) Pogodbe.
2. Shema državne pomoči v obliki oprostitve plačila davka na dohodke od licenčnin, ki se je v skladu z zakonom o davku od dohodkov iz leta 2010 uporabljala v Gibraltarju od 1. januarja 2011 do 31. decembra 2013 in jo je Gibraltar nezakonito začel izvajati v nasprotju s členom 108(3) Pogodbe, ni združljiva z notranjim trgov v smislu člena 107(1) Pogodbe.

Člen 2

Posamezne državne pomoči, ki jih je gibraltarska vlada na podlagi davčnih stališč (ki so v Prilogi navedena kot stališča št. 83, 84, 139, 140 in 144) dodelila petim gibraltarskim podjetjem z deležem v nizozemskih komanditnih družbah (*Commanditaire Vennootschappen*), ki prejemajo dohodke od licenčnin in pasivnih obresti, in ki jih je Združeno kraljestvo nezakonito začelo izvajati v nasprotju s členom 108(3) Pogodbe, niso združljive z notranjim trgov v smislu člena 107(1) Pogodbe.

⁽¹¹³⁾ Glej spremenjene predpise o davku od dohodkov iz leta 2018 („Income Tax (Amendment) Regulations“). Celotno besedilo je na voljo na spletnem naslovu: <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/2018=228.pdf>.

⁽¹¹⁴⁾ Zakon o davku od dohodkov iz leta 2015 (sprememba) („Income Tax (Amendment) Act“) z dne 6. avgusta 2015.

Člen 3

1. Praksa izdajanja davčnih stališč v skladu z zakonom o davku od dohodkov iz leta 2010 ne pomeni sheme državne pomoči v smislu člena 107(1) Pogodbe.
2. 126 stališč iz Priloge k temu sklepu, razen petih stališč iz člena 2 in 34 stališč iz uvodne izjave 144 ⁽¹¹⁵⁾, ne pomeni posameznih državnih pomoči v smislu člena 107(1) Pogodbe.

Člen 4

1. Člena 1 in 2 tega sklepa se ne uporabljata za individualno pomoč, dodeljeno v okviru shem pomoči iz člena 1 ali na podlagi davčnih stališč iz člena 2, če je individualna pomoč takrat, ko je bila dodeljena, izpolnjevala pogoje iz uredbe, sprejete v skladu s členom 2 Uredbe Sveta (ES) št. 994/98 ⁽¹¹⁶⁾, ki se je uporabljala takrat, ko je bila pomoč dodeljena.
2. Za namene tega člena in člena 5 se šteje, da je individualna pomoč za posamezno davčno leto dana upravičencu na voljo na dan, ko bi davek, ki za zadevno davčno leto zaradi shem pomoči iz člena 1 ali davčnih stališč iz člena 2 ni bil pobran, zapadel v plačilo, če se zadevna shema ali stališče ne bi uporabljala.

Člen 5

1. Združeno kraljestvo od upravičencev do navedene pomoči izterja vso nezdružljivo pomoč, dodeljeno v okviru shem pomoči iz člena 1 ali na podlagi davčnih stališč iz člena 2.
2. Vsako individualno pomoč, dodeljeno na podlagi davčnih stališč iz člena 2, ki je zadevno gibraltarsko podjetje ne more vrniti, vrnejo drugi subjekti, ki skupaj z zadevnim gibraltarskim podjetjem tvorijo eno samo gospodarsko enoto, tj. zadevna nizozemska družba z omejeno odgovornostjo, nizozemska komanditna družba ali matična družba gibraltarskega podjetja.
3. Zneski, ki jih je treba izterjati, vključujejo obresti od datuma, ko so bili dani na voljo upravičencu, do datuma njihove dejanske izterjave.
4. Obresti se izračunajo z obrestnoobrestnim računom v skladu s poglavjem V Uredbe Komisije (ES) št. 794/2004 ⁽¹¹⁷⁾.
5. Združeno kraljestvo od datuma priglasitve tega sklepa ne dodeljuje več pomoči v okviru shem pomoči iz člena 1 ali na podlagi davčnih stališč iz člena 2.

Člen 6

1. Vračilo pomoči v skladu s členom 5 se izvede takoj in učinkovito.
2. Združeno kraljestvo zagotovi, da se ta sklep izvede v štirih mesecih po datumu priglasitve tega sklepa.

Člen 7

1. Združeno kraljestvo v dveh mesecih od datuma priglasitve tega sklepa predloži Komisiji naslednje informacije:
 - (a) za vsako gibraltarsko podjetje, ki je v obdobju med 1. januarjem 2011 in 30. junijem 2013 ustvarilo dohodke od pasivnih obresti, oceno, ali so bili ti dohodki ustvarjeni v Gibraltarju ali so izhajali iz Gibraltarja, pri čemer se upošteva pravilo o kraju posojila;

⁽¹¹⁵⁾ Teh 34 stališč (v Prilogi so navedena kot stališča št. 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 in 158) se nanaša na davčno obravnavo pasivnih dohodkov. Pomoč na podlagi teh stališč (v obdobju pred začetkom veljavnosti sprememb iz leta 2013) je obravnavana v členu 1 tega sklepa.

⁽¹¹⁶⁾ Uredba Sveta (ES) št. 994/98 z dne 7. maja 1998 o uporabi členov 92 in 93 Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti za določene vrste horizontalne državne pomoči (UL L 142, 14.5.1998, str. 1).

⁽¹¹⁷⁾ Uredba Komisije (ES) št. 794/2004 z dne 21. aprila 2004 o izvajanju Uredbe Sveta (ES) št. 659/1999 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 93 Pogodbe ES (UL L 140, 30.4.2004, str. 1).

- (b) seznam upravičencev, ki so prejeli pomoč v okviru shem pomoči iz člena 1, ki mu za vsakega od njih in za vsako zadevno davčno leto priložijo naslednje informacije:
- znesek ustvarjenega dobička (pri čemer se ločeno navede dobiček, ustvarjen z dohodki od licenčnin, in dobiček, ustvarjen z dohodki od pasivnih obresti), davčna osnova, veljavna stopnja davka od dohodkov, znesek plačanega davka od dohodkov in znesek izpada davka,
 - skupni znesek prejete pomoči;
- (c) za vseh pet gibraltarskih podjetij, ki so prejela pomoč na podlagi davčnih stališč iz člena 2, in za vsako zadevno davčno leto naslednje informacije:
- znesek ustvarjenega dobička (pri čemer se ločeno navede dobiček, ustvarjen z dohodki od licenčnin, in dobiček, ustvarjen z dohodki od pasivnih obresti), davčna osnova, veljavna stopnja davka od dohodkov, znesek plačanega davka od dohodkov in znesek izpada davka,
 - skupni znesek prejete pomoči;
- (d) skupni znesek (glavnica in obresti), ki ga je treba izterjati od vsakega upravičenca (za vsa davčna leta, na katera se nanaša izterjava);
- (e) podroben opis že sprejetih ukrepov in načrtovanih ukrepov za uskladitev s tem sklepom;
- (f) dokumente, ki dokazujejo, da se je od upravičencev zahtevalo vračilo pomoči.
2. Združeno kraljestvo obvešča Komisijo o napredku glede sprejetih nacionalnih ukrepov za izvajanje tega sklepa, dokler se vračanje pomoči v skladu s členom 5 ne konča. Komisiji na njeno zahtevo predloži informacije o že sprejetih in načrtovanih nacionalnih ukrepih za uskladitev s tem sklepom.

Člen 8

Ta sklep je naslovljen na Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska.

V Bruslju, 19. decembra 2018

Za Komisijo
Margrethe VESTAGER
Članica Komisije

PRILOGA

Ime podjetja	Datum dodelitve	Opis dejavnosti	Razvrstitev stališča (v skladu z oddelkom 8.2.1)
1. KaiRo Management Limited	7.1.2011	Storitve, poslovno svetovanje.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
2. Thurlestone Shipping (Overseas) Limited	10.1.2011	Storitve, posredništvo pri prevozu blaga.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
3. Mina Corp Limited	10.1.2011	Trgovina, prodaja naftnih proizvodov.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
4. Red Star Enterprises Limited	10.1.2011	Trgovina, prodaja naftnih proizvodov.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
5. BO (Middle East) Limited	12.1.2011	Trgovina, uvoz pohištva.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
6. THE One (Middle East) Limited	12.1.2011	Trgovina, uvoz pohištva.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
7. THE One Retail Network (International) Limited	12.1.2011	Holding, licenciranje pravic intelektualne lastnine.	Oprostitev plačila davka za pasivne dohodke. Položaj zakonsko urejen po zakonodajnih spremembah ali prenehanje opravljanja dejavnosti.
8. THE One Music Limited	12.1.2011	Trgovina, proizvodnja in prodaja CD-plošč.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
9. Morebitno podjetje	12.1.2011	Holding, licenciranje pravic intelektualne lastnine.	Podjetje ni bilo registrirano, dejavnosti niso bile uresničene ali pa je podjetje mirovalo.
10. Link Holdings (Gibraltar) Limited	14.1.2011	Trgovina, dohodki od najemnin.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
11. European Mail Union Limited	28.1.2011	Trgovina, posredovanje pošte na drug naslov.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
12. Ansellia Aviation Limited	31.1.2011	Razpolaganje s sredstvi, premoženjem (zrakoplov).	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
13. Morebitno podjetje	4.2.2011	Upravičenec v skladu.	Podjetje ni bilo registrirano, dejavnosti niso bile uresničene ali pa je podjetje mirovalo.
14. Morebitno podjetje	7.2.2011	Zagotavljanje posojil.	Podjetje ni bilo registrirano, dejavnosti niso bile uresničene ali pa je podjetje mirovalo.
15. Zartello Limited	7.2.2011	Trgovina, storitve trženja.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
16. Gol International Limited	10.2.2011	Trgovina, športni zastopnik.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
17. Graf Von Bismark and Associated Limited	21.2.2011	Trgovina, zagotavljanje upraviteljev premoženja.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.

Ime podjetja	Datum dodelitve	Opis dejavnosti	Razvrstitev stališča (v skladu z oddelkom 8.2.1)
18. Medifour Limited	25.2.2011	Trgovina, prodaja medicinskih proizvodov.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
19. Current Technology (Europe) Limited	25.2.2011	Trgovina, trženje.	Podjetje ni bilo registrirano, dejavnosti niso bile uresničene ali pa je podjetje mirovalo.
20. Corporate Consultants Limited	25.2.2011	Storitve, svetovanje.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
21. Alphasol Limited	25.2.2011	Storitve, svetovanje.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
22. Akasha Charters Limited	25.2.2011	Trgovina, oddajanje jahte.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
23. Osato Industries Limited	28.2.2011	Storitve, svetovanje.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
24. Gambit Management Services Limited	1.3.2011	Razpolaganje s premoženjem in svetovanje.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
25. Greatheart Underwriting Limited	4.3.2011	Investicijski holding.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
26. UNILOG, United Logistics & Shipping Operators Limited	9.3.2011	Trgovina, upravljanje linijske družbe.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
27. Continental Maritime Limited	15.3.2011	Zagotavljanje posojil.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
28. Baby Basics Limited	15.3.2011	Trgovina, trženje.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
29. Baby Basics (Iberia) Limited	15.3.2011	Trgovina, trženje in prodaja, usposabljanje.	Podjetje ni bilo registrirano, dejavnosti niso bile uresničene ali pa je podjetje mirovalo.
30. Baby Basics (International) Limited	15.3.2011	Trgovina, distribucija izdelkov.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
31. Baby Basics (Asia) Limited	15.3.2011	Trgovina, trženje in prodaja, usposabljanje.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
32. Family Roots Limited	15.3.2011	Trgovina, trženje.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
33. Western Mediterranean Holdings Limited	16.3.2011	Investicijski holding.	Oprostitev plačila davka za pasivne dohodke. Položaj zakonsko urejen po zakonodajnih spremembah ali prenehanje opravljanja dejavnosti.
34. M. Benady & Company (Gibraltar) Limited	16.3.2011	Trgovina, storitve upravljanja.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
35. Prime Ideas Limited	18.3.2011	Imetništvo pravic intelektualne lastnine.	Oprostitev plačila davka za pasivne dohodke. Položaj zakonsko urejen po zakonodajnih spremembah ali prenehanje opravljanja dejavnosti.

Ime podjetja	Datum dodelitve	Opis dejavnosti	Razvrstitev stališča (v skladu z oddelkom 8.2.1)
36. Hattrick Limited	21.3.2011	Storitve, posvetovanje in svetovanje.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
37. Tübingen Limited	22.3.2011	Družba, ki upravlja sredstva; motorna jahta.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
38. Channel Energy (Eire) Limited	24.3.2011	Trgovina, skladiščenje nafte in ravnanje z njo.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
39. Crane Trading Corporation Limited	24.3.2011	Trgovina, motorji.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
40. Europe Income Real Estate Limited	25.3.2011	Zagotavljanje posojil.	Podjetje ni bilo registrirano, dejavnosti niso bile uresničene ali pa je podjetje mirovalo.
41. IMAAG Limited	25.3.2011	Storitve, posvetovanje in svetovanje.	Podjetje ni bilo registrirano, dejavnosti niso bile uresničene ali pa je podjetje mirovalo.
42. Morebitno podjetje	28.3.2011	Trgovina, storitve trženja.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
43. Jonsden Properties Limited	28.3.2011	Trgovina, storitve trženja.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
44. Ellise Trading Group Limited	28.3.2011	Holding, intelektualna lastnina.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
45. Kamakura Investments Limited	29.3.2011	Investicijski holding.	Oprostitev plačila davka za pasivne dohodke. Položaj zakonsko urejen po zakonodajnih spremembah ali prenehanje opravljanja dejavnosti.
46. Morebitno podjetje	1.4.2011	Trgovina, oglaševanje.	Podjetje ni bilo registrirano, dejavnosti niso bile uresničene ali pa je podjetje mirovalo.
47. Roxbury Limited	1.4.2011	Imetništvo patentov in blagovnih znamk.	Oprostitev plačila davka za pasivne dohodke. Položaj zakonsko urejen po zakonodajnih spremembah ali prenehanje opravljanja dejavnosti.
48. Roger Bullivant Holdings Limited	1.4.2011	Kapitalska povezanost podjetij.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
49. Horizon Ventures Limited	1.4.2011	Storitve, svetovanje.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
50. Nidham Holdings Limited	1.4.2011	Storitve, svetovanje.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
51. AMD Limited	1.4.2011	Trgovina, prodaja kmetijskih proizvodov.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
52. Cookstown Properties Limited	5.4.2011	Holding, delnice družbe.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
53. Burlington English Limited	7.4.2011	Storitve, posvetovanje in svetovanje.	Podjetje ni bilo registrirano, dejavnosti niso bile uresničene ali pa je podjetje mirovalo.
54. Burlington Marketing Limited	7.4.2011	Storitve, posvetovanje in svetovanje.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.

Ime podjetja	Datum dodelitve	Opis dejavnosti	Razvrstitev stališča (v skladu z oddelkom 8.2.1)
55. Burlington English Limited	11.4.2011	Storitve, posvetovanje in svetovanje.	Podjetje ni bilo registrirano, dejavnosti niso bile uresničene ali pa je podjetje mirovalo.
56. Burlington Marketing Limited	11.4.2011	Storitve, posvetovanje in svetovanje.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
57. Eastcheap Trading Corporation Limited	14.4.2011	Zagotavljanje posojil.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
58. Horizon Ventures Limited	14.4.2011	Storitve, svetovanje.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
59. Keystone Shipping Limited	4.5.2011	Trgovina, zakup prazne ladje.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
60. World Rugby League (Europe) Limited	6.5.2011	Trgovina, storitve trženja.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
61. World Rugby League Limited	6.5.2011	Trgovina, storitve trženja.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
62. Lobric Properties Limited	6.5.2011	Trgovina, prodaja kmetijskih proizvodov.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
63. Bushman Limited	6.5.2011	Storitve, svetovanje.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
64. Key Retail Technologies Limited	9.5.2011	Storitve, upravljanje in svetovanje.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
65. Kinsman Trustees Limited	11.5.2011	Storitve, zagotavljanje skrbnikov.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
66. Amicus Trustees Limited	11.5.2011	Storitve, zagotavljanje skrbnikov.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
67. Benamara Limited	11.5.2011	Investicijski holding.	Oprostitev plačila davka za pasivne dohodke. Položaj zakonsko urejen po zakonodajnih spremembah ali prenehanje opravljanja dejavnosti.
68. Halstead Investments Limited	11.5.2011	Investicijski holding.	Oprostitev plačila davka za pasivne dohodke. Položaj zakonsko urejen po zakonodajnih spremembah ali prenehanje opravljanja dejavnosti.
69. Nightingale Investments Limited	11.5.2011	Trgovina, oprema za oskrbo z naftoin plinom.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
70. JST (International) Company Limited	11.5.2011	Storitve, posvetovanje in svetovanje.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
71. The Consultants Limited	11.5.2011	Storitve, posvetovanje in svetovanje.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
72. Birchall Properties Limited	17.5.2011	Zagotavljanje posojil.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
73. Cookstown Properties Limited	19.5.2011	Premoženjski in investicijski holding.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.

Ime podjetja	Datum dodelitve	Opis dejavnosti	Razvrstitev stališča (v skladu z oddelkom 8.2.1)
74. Paramount Healthcare Consulting Limited	20.5.2011	Storitve, svetovanje.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
75. Swerford Holdings Limited	20.5.2011	Trgovina, igralništvo.	Stališče je povezano z dohodnino in ne vključuje podjetja, ki mora plačati davek od dohodkov pravnih oseb.
76. Orios Limited	23.5.2011	Trgovina, spletni trgovec na drobno s cvetjem in darili.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
77. Bushman Limited	23.5.2011	Storitve, svetovanje.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
78. Nautilus Limited	1.6.2011	Družba, ki upravlja sredstva; motorna jahta.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
79. Salamba Shipping Limited	1.6.2011	Družba, ki upravlja sredstva; motorna jahta.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
80. Repset Limited	1.6.2011	Kapitalska povezanost podjetij.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
81. McWane (Gibraltar) Holdings Limited	2.6.2011	Zagotavljanje posojil.	Oprostitev plačila davka za pasivne dohodke. Položaj zakon-sko urejen po zakonodajnih spremembah ali prenehanje opravljanja dejavnosti.
82. McWane (Gibraltar) Limited	2.6.2011	Zagotavljanje posojil.	Oprostitev plačila davka za pasivne dohodke. Položaj zakon-sko urejen po zakonodajnih spremembah ali prenehanje opravljanja dejavnosti.
83. Heidrick and Struggles (Gibraltar) Holdings Limited.	2.6.2011	Zagotavljanje posojil.	Sporno stališče.
84. Heidrick and Struggles (Gibraltar) Limited. Limited, GibCo2)	2.6.2011	Zagotavljanje posojil.	Sporno stališče.
85. Walstead Limited	8.6.2011	Trgovina, trženje, prodaja in raziskave.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
86. Meritas (Gibraltar) Holdings Limited	8.6.2011	Zagotavljanje posojil.	Oprostitev plačila davka za pasivne dohodke. Položaj zakon-sko urejen po zakonodajnih spremembah ali prenehanje opravljanja dejavnosti.
87. Perpetual Systems Limited	9.6.2011	Trgovanje v Gibraltarju.	Stališče je povezano z dohodnino in ne vključuje podjetja, ki mora plačati davek od dohodkov pravnih oseb.
88. Loksys (International) Limited	15.6.2011	Trgovanje v Gibraltarju.	Stališče je povezano z dohodnino in ne vključuje podjetja, ki mora plačati davek od dohodkov pravnih oseb.
89. Lawnsvale Investments Limited	16.6.2011	Zagotavljanje posojil.	Oprostitev plačila davka za pasivne dohodke. Položaj zakon-sko urejen po zakonodajnih spremembah ali prenehanje opravljanja dejavnosti.
90. Oilcom Agency Limited	24.6.2011	Trgovina, nakup in prodaja oblačil.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.

Ime podjetja	Datum dodelitve	Opis dejavnosti	Razvrstitev stališča (v skladu z oddelkom 8.2.1)
91. CT Marketing Limited	30.6.2011	Storitve, svetovanje in trženje.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
92. Navigia Limited	5.7.2011	Storitve, svetovanje.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
93. Ocean Pride Shipping Co. Limited	5.7.2011	Družba, ki upravlja sredstva; motorna jahta.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
94. Equilibrium Management Limited	11.7.2011	Zagotavljanje posojil.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
95. Taylan Limited	11.7.2011	Zagotavljanje posojil.	Oprostitev plačila davka za pasivne dohodke. Položaj zakon-sko urejen po zakonodajnih spremembah ali prenehanje opravljanja dejavnosti.
96. Morebitno podjetje	12.7.2011	Trgovina, menjava valute.	Podjetje ni bilo registrirano, dejavnosti niso bile uresničene ali pa je podjetje mirovalo.
97. Galva Investments Limited	13.7.2011	Investicijski holding.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
98. Uniphos Limited	13.7.2011	Storitve, svetovanje in trženje.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
99. Morebitno podjetje (Advisory Limited)	14.7.2011	Zagotavljanje posojil.	Podjetje ni bilo registrirano, dejavnosti niso bile uresničene ali pa je podjetje mirovalo.
100. Morebitno podjetje	22.7.2011	Zagotavljanje posojil.	Oprostitev plačila davka za pasivne dohodke. Položaj zakon-sko urejen po zakonodajnih spremembah ali prenehanje opravljanja dejavnosti.
101. Morebitno podjetje	5.8.2011	Trgovina, trženje.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
102. Hastings InsuranceGroup Limited	11.8.2011	Kapitalska povezanost podjetij.	Stališče je povezano z dohodnino in ne vključuje podjetja, ki mora plačati davek od dohodkov pravnih oseb.
103. Patron Capital G.P. III Limited	17.8.2011	Zagotavljanje posojil.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
104. Vantini Spur Limited	14.9.2011	Imetništvo intelektualne lastnine.	Oprostitev plačila davka za pasivne dohodke. Položaj zakon-sko urejen po zakonodajnih spremembah ali prenehanje opravljanja dejavnosti.
105. Tubman (International) Limited	14.9.2011	Zagotavljanje posojil.	Oprostitev plačila davka za pasivne dohodke. Položaj zakon-sko urejen po zakonodajnih spremembah ali prenehanje opravljanja dejavnosti.
106. Tubman (Holdings) Limited	14.9.2011	Zagotavljanje posojil.	Oprostitev plačila davka za pasivne dohodke. Položaj zakon-sko urejen po zakonodajnih spremembah ali prenehanje opravljanja dejavnosti.
107. Broadstreet (Gibraltar) Limited	30.9.2011	Storitve, svetovanje in obresti za posojila	Oprostitev plačila davka za pasivne dohodke. Položaj zakon-sko urejen po zakonodajnih spremembah ali prenehanje opravljanja dejavnosti.
108. Biomet (International) Limited	6.10.2011	Zagotavljanje posojil.	Oprostitev plačila davka za pasivne dohodke. Položaj zakon-sko urejen po zakonodajnih spremembah ali prenehanje opravljanja dejavnosti.

Ime podjetja	Datum dodelitve	Opis dejavnosti	Razvrstitev stališča (v skladu z oddelkom 8.2.1)
109. Biomet (Gibraltar) Holdings Limited	6.10.2011	Zagotavljanje posojil.	Oprostitev plačila davka za pasivne dohodke. Položaj zakon-sko urejen po zakonodajnih spremembah ali prenehanje opravljanja dejavnosti.
110. Biomet Inc	6.10.2011	Zagotavljanje posojil.	Oprostitev plačila davka za pasivne dohodke. Položaj zakon-sko urejen po zakonodajnih spremembah ali prenehanje opravljanja dejavnosti.
111. Biomet S.a.r.l	6.10.2011	Zagotavljanje posojil.	Oprostitev plačila davka za pasivne dohodke. Položaj zakon-sko urejen po zakonodajnih spremembah ali prenehanje opravljanja dejavnosti.
112. Waterside (International) Limited	8.11.2011	Storitve, poslovno svetovanje.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
113. Morebitno podjetje (mednarodno pravno podjetje)	16.11.2011	Zagotavljanje posojil.	Oprostitev plačila davka za pasivne dohodke. Položaj zakon-sko urejen po zakonodajnih spremembah ali prenehanje opravljanja dejavnosti.
114. Infor (Gibraltar) Limited	22.11.2011	Zagotavljanje posojil.	Oprostitev plačila davka za pasivne dohodke. Položaj zakon-sko urejen po zakonodajnih spremembah ali prenehanje opravljanja dejavnosti.
115. Miller International Limited	24.11.2011	Trgovina, prodaja proizvodov za zemeljska dela.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
116. Tipico Services Limited	29.11.2011	Storitve, upravna podpora.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
117. Select Sports Management Limited	16.12.2011	Storitve, svetovalni zastopnik nogometašev.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
118. Allabroad Limited	16.12.2011	Trgovina, usposabljanje za plovbo in zakup jahte.	Podjetje je dejansko predmet obdavčitve. Dohodki so ustvarjeni v Gibraltarju in izhajajo iz Gibraltarja, zato so obdavčeni v Gibraltarju.
119. Morebitno podjetje	16.12.2011	Storitve, upravna podpora.	Podjetje ni bilo registrirano, dejavnosti niso bile uresničene ali pa je podjetje mirovalo.
120. Delphi Automotive Services (Gibraltar) Limited	20.12.2011	Hčerinska družba.	Oprostitev plačila davka za pasivne dohodke. Položaj zakon-sko urejen po zakonodajnih spremembah ali prenehanje opravljanja dejavnosti.
121. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	22.12.2011	Zagotavljanje posojil.	Oprostitev plačila davka za pasivne dohodke. Položaj zakon-sko urejen po zakonodajnih spremembah ali prenehanje opravljanja dejavnosti.
122. 8F Leasing S.A.	22.12.2011	Zagotavljanje posojil.	Oprostitev plačila davka za pasivne dohodke. Položaj zakon-sko urejen po zakonodajnih spremembah ali prenehanje opravljanja dejavnosti.
123. 8F leasing (Bermuda) Limited	22.12.2011	Zagotavljanje posojil.	Oprostitev plačila davka za pasivne dohodke. Položaj zakon-sko urejen po zakonodajnih spremembah ali prenehanje opravljanja dejavnosti.
124. Scan Truck & Trailer Rental Limited	3.1.2012	Trgovina, dajanje tovornjakov in prikolic v najem.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
125. Matterhorn Holdings Limited	16.1.2012	Trgovina, prodaja materialov informacijske tehnologije.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.

Ime podjetja	Datum dodelitve	Opis dejavnosti	Razvrstitev stališča (v skladu z oddelkom 8.2.1)
126. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	3.2.2012	Zagotavljanje posojil.	Oprostitev plačila davka za pasivne dohodke. Položaj zakon-sko urejen po zakonodajnih spremembah ali prenehanje opravljanja dejavnosti.
127. 8F Leasing (Bermuda) Limited	3.2.2012	Zagotavljanje posojil.	Oprostitev plačila davka za pasivne dohodke. Položaj zakon-sko urejen po zakonodajnih spremembah ali prenehanje opravljanja dejavnosti.
128. 8F Leasing S.A.	3.2.2012	Zagotavljanje posojil.	Oprostitev plačila davka za pasivne dohodke. Položaj zakon-sko urejen po zakonodajnih spremembah ali prenehanje opravljanja dejavnosti.
129. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	20.2.2012	Zagotavljanje posojil.	Oprostitev plačila davka za pasivne dohodke. Položaj zakon-sko urejen po zakonodajnih spremembah ali prenehanje opravljanja dejavnosti.
130. 8F Leasing (Bermuda) Limited	20.2.2012	Zagotavljanje posojil.	Oprostitev plačila davka za pasivne dohodke. Položaj zakon-sko urejen po zakonodajnih spremembah ali prenehanje opravljanja dejavnosti.
131. 8F Leasing S.A.	20.2.2012	Zagotavljanje posojil.	Oprostitev plačila davka za pasivne dohodke. Položaj zakon-sko urejen po zakonodajnih spremembah ali prenehanje opravljanja dejavnosti.
132. Zaida Company Limited	2.3.2012	Trgovina, pristojbine in provizije za plačila.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
133. Rowan Gorilla V (Gibraltar) Limited	29.3.2012	Trgovina, stroj za vrtanje naftne vrtine (zakup).	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
134. Rowan Gorilla VII (Gibraltar) Limited	29.3.2012	Trgovina, stroj za vrtanje naftne vrtine (zakup).	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
135. Rowan Cayman Limited	29.3.2012	Trgovina, stroj za vrtanje naftne vrtine (zakup).	Podjetje ni bilo registrirano, dejavnosti niso bile uresničene ali pa je podjetje mirovalo.
136. Rowan Drilling (Gibraltar) Limited	29.3.2012	Trgovina, stroj za vrtanje naftne vrtine (zakup).	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
137. Rowan Drilling Norway AS	29.3.2012	Trgovina, stroj za vrtanje naftne vrtine (zakup).	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
138. Kiluya Employment Management Limited	3.5.2012	Storitve, zagotavljanje inženirjev.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
139. Ash (Gibraltar) One Limited	8.5.2012	Hčerinska družba kemijskega podjetja.	Sporno stališče.
140. Ash (Gibraltar) Two Limited	8.5.2012	Hčerinska družba kemijskega podjetja.	Sporno stališče.
141. Morebitno podjetje	12.6.2012	Imetništvo intelektualne lastnine.	Podjetje ni bilo registrirano, dejavnosti niso bile uresničene ali pa je podjetje mirovalo.
142. Partner Invest Limited	21.8.2012	Trgovina, registracija podjetij.	Podjetje je dejansko predmet obdavčitve. Dohodki so ustvarjeni v Gibraltarju in izhajajo iz Gibraltarja, zato so obdavčeni v Gibraltarju.
143. Partner Invest Limited	21.8.2012	Trgovina, registracija podjetij.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.

Ime podjetja	Datum dodelitve	Opis dejavnosti	Razvrstitev stališča (v skladu z oddelkom 8.2.1)
144. MJN Holdings (Gibraltar) Limited	11.9.2012	Hčerinska družba v skupinski strukturi.	Sporno stališče.
145. Fidux Trust Company Limited	9.10.2012	Trgovina, zagotavljanje skrbniških storitev.	Podjetje je dejansko predmet obdavčitve. Dohodki so ustvarjeni v Gibraltarju in izhajajo iz Gibraltarja, zato so obdavčeni v Gibraltarju.
146. OED Limited	4.1.2013	Trgovina, razvoj programske opreme.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
147. Sunbreeze Limited	12.2.2013	Trgovina, spletni posrednik.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
148. Morebitno podjetje	12.4.2013	Imetništvo intelektualne lastnine.	Podjetje ni bilo registrirano, dejavnosti niso bile uresničene ali pa je podjetje mirovalo.
149. Promo 6000 Mednarodna Limited	22.4.2013	Trgovina, trženje in oglaševanje.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
150. Visavi 5x5 Limited	22.4.2013	Trgovina, spletni portali.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
151. Visavi Activities Limited	22.4.2013	Imetništvo delnic družbe.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
152. Visavi Spins Limited	22.4.2013	Trgovina, spletni portali.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
153. Visavi Portals Limited	22.4.2013	Trgovina, spletni portali.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
154. Morebitno podjetje	10.5.2013	Imetništvo intelektualne lastnine.	Podjetje ni bilo registrirano, dejavnosti niso bile uresničene ali pa je podjetje mirovalo.
155. Scanlan Worldwide Limited	21.5.2013	Trgovina, nakup, uvoz in izvoz.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
156. Rebecca (Holdings) Limited	10.6.2013	Zagotavljanje posojil.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
157. IAPA (Global) Limited	24.6.2013	Trgovina, glavno zavarovalno kritje.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
158. Collinson Group (Trademarks) Limited	24.6.2013	Imetništvo intelektualne lastnine.	Oprostitev plačila davka za pasivne dohodke. Položaj zakonsko urejen po zakonodajnih spremembah ali prenehanje opravljanja dejavnosti.
159. Rebecca (Holdings) Limited	28.6.2013	Zagotavljanje posojil.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
160. Innophus (Gibraltar) Limited	2.8.2013	Trgovina, industrijska proizvodnja.	Podjetje ni bilo registrirano, dejavnosti niso bile uresničene ali pa je podjetje mirovalo.
161. Stabalis Limited	22.11.2013	Storitve, opravljanje svetovalnih storitev znotraj skupine.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.

Ime podjetja	Datum dodelitve	Opis dejavnosti	Razvrstitev stališča (v skladu z oddelkom 8.2.1)
162. J Domains Limited	20.12.2013	Storitve, upravljanje prodaje domen.	Uporaba načela teritorialnosti. Nobenih dohodkov, ki bi bili ustvarjeni v Gibraltarju ali bi izhajali iz Gibraltarja.
163. Morebitno podjetje	23.12.2013	Trgovina, oskrba s trgovskim blagom.	Podjetje ni bilo registrirano, dejavnosti niso bile uresničene ali pa je podjetje mirovalo.
164. Morebitni priseljenec	23.12.2013	Zaposlena oseba.	Stališče je povezano z dohodnino in ne vključuje podjetja, ki mora plačati davek od dohodkov pravnih oseb.
165. British Virgin Islands Company	23.12.2013	Trgovina, zagotavljanje digitalnih produktov, kot so spletna usposabljanja.	Podjetje je dejansko predmet obdavčitve. Dohodki so ustvarjeni v Gibraltarju in izhajajo iz Gibraltarja, zato so obdavčeni v Gibraltarju.

Opomba: Oštevilčenje podjetij je v skladu z oštevilčenjem iz Priloge k sklepu o razširitvi postopka.

Zaradi popolnosti preglednica vključuje pet spornih davčnih stališč, tj. stališča št. 83, 84, 139, 140 in 144.