

ODLUKE

ODLUKA KOMISIJE (EU) 2019/700

od 19. prosinca 2018.

o državnoj potpori SA.34914 (2013/C) koju je provela Ujedinjena Kraljevina u vezi sa sustavom poreza na dobit trgovačkih društava u Gibraltaru

(priopćeno pod brojem dokumenta C(2018) 7848)

(vjerodostojan je samo tekst na engleskom jeziku)

EUROPSKA KOMISIJA,

uzimajući u obzir Ugovor o funkcioniranju Europske unije, a posebno njegov članak 108. stavak 2. prvi podstavak,

uzimajući u obzir Sporazum o Europskom gospodarskom prostoru, a posebno njegov članak 62. stavak 1. točku (a),

nakon što je zainteresiranim stranama uputila obavijest da dostave svoje primjedbe ⁽¹⁾,

budući da:

1. POSTUPAK

- (1) Komisija je 1. lipnja 2012. primila pritužbu španjolskih tijela u pogledu novog zakona o porezu na dohodak u Gibraltaru, Zakona o porezu na dohodak iz 2010. (dalje u tekstu: „ZPD iz 2010.”).
- (2) Komisija je 16. listopada 2013. pokrenula službeni istražni postupak čiji je cilj provjeriti stavljaju li se oslobođenjem prihoda od pasivne kamate i naknada za licenciju od poreza u ZPD-u iz 2010. određena društva selektivno u povlaštenu položaj, čime se krše pravila Unije o državnoj potpori (odluka o pokretanju tog postupka u ovoj se Odluci navodi kao „Prva odluka o pokretanju postupka”) ⁽²⁾.
- (3) Tijela Ujedinjene Kraljevine (UK) Komisiji su 4. prosinca 2013. poslala napomenu o oslobođenju naknada za licenciju zajedno s nacrtom zakonodavnog akta koji je Vlada Gibraltara izradila kao izmjenu ZPD-a iz 2010. da bi se oporezivanjem na Gibraltaru obuhvatio i prihod od naknada za licenciju. Tijela Gibraltara te su informacije na zahtjev nadopunile porukama e-pošte od 6., 12. i 16. prosinca 2013.
- (4) Gibraltar je 16. prosinca 2013. zatražio produljenje roka za komentiranje Prve odluke o pokretanju postupka do 17. siječnja 2014. Komisija je istog dana prihvatila taj zahtjev.
- (5) Ujedinjena Kraljevina poslala je 20. prosinca 2013. primjedbe o pokretanju postupka u skladu s člankom 108. stavkom 2. Ugovora. Primjedbe trećih strana na postupak primljene su od Španjolske udruge poslodavaca (C.E.O.E ⁽³⁾), Njemačke, Španjolske i Vlade Gibraltara 27. prosinca 2013., 27. prosinca 2013., 6. siječnja 2014. odnosno 17. siječnja 2014.
- (6) Porukom e-pošte od 7. siječnja 2014. tijela Gibraltara Komisiji su poslala primjerak Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak iz 2013. od 24. prosinca 2013., kojim se ZPD iz 2010. mijenja u dijelu koji se odnosi na oporezivanje naknada za licenciju.
- (7) Komisija je dopisom od 16. travnja 2014. pozvala Ujedinjenu Kraljevinu da pošalje vlastite primjedbe na očitovanja trećih strana o pokretanju službenog postupka. Ujedinjena Kraljevina odgovorila je dopisom od 2. lipnja 2014. unutar produljenog roka.

⁽¹⁾ SL C 348, 28.11.2013., str. 184. i SL C 369, 7.10.2016., str. 55.

⁽²⁾ SL C 348, 28.11.2013., str. 184.

⁽³⁾ Španjolska udruga poslovnih organizacija (Confederacion Española de Organizaciones Empresariales).

- (8) Komisija je 1. listopada 2014. obavijestila Ujedinjenu Kraljevinu o svojoj odluci ⁽⁴⁾ da postupak utvrđen člankom 108. stavkom 2. Ugovora proširi na praksu poreznih mišljenja u Gibraltaru (ta se odluka u ovoj Odluci navodi kao „Odluka o proširenju postupka”).
- (9) Komisija je 10. studenoga 2014. zatražila dodatne informacije o praksi donošenja poreznih mišljenja na Gibraltaru. Ujedinjena Kraljevina dostavila je to pojašnjenje 8. prosinca 2014.
- (10) Ujedinjenoj Kraljevini poslan je 4. ožujka 2015. ispravak Odluke o proširenju postupka.
- (11) Komisija je 23. ožujka 2015. zatražila dodatne informacije o praksi donošenja poreznih mišljenja. Ujedinjena Kraljevina dostavila je to pojašnjenje 23. travnja 2015.
- (12) Ujedinjena Kraljevina poslala je 31. ožujka 2015. svoje primjedbe na Odluku o proširenju postupka.
- (13) Nakon poruke e-pošte od 9. ožujka 2015., koju je Ujedinjena Kraljevina poslala s prijedlozima za nacrt zakonskog akta i smjernica povezanih s teritorijalnim načelom i praksom donošenja poreznih mišljenja, Komisija je Ujedinjenoj Kraljevini u dopisu od 3. rujna 2015. dostavila niz prijedloga na nacrt zakonskog akta i smjernica.
- (14) Ujedinjena Kraljevina Komisiji je 19. listopada 2015. podnijela izmijenjeni nacrt zakonskog akta i smjernica za praksu donošenja poreznih mišljenja te 20 revizija poreznih mišljenja. Komisija je 11. studenoga 2015. zatražila informacije o 2 299 poduzeća s prihodom obračunatim ili ostvarenim u Gibraltaru. Ujedinjena Kraljevina dostavila je to pojašnjenje 24. studenoga 2015. Komisiji su 3. prosinca 2015., 19. veljače 2016. i 31. kolovoza 2016. poslane dodatne revizije poreznih mišljenja.
- (15) Ujedinjenoj Kraljevini poslan je 14. srpnja 2016. novi zahtjev za informacije o praksi donošenja poreznih mišljenja i o oslobođenju prihoda od pasivne kamate i naknada za licenciju od poreza. Ujedinjena Kraljevina odgovorila je dopisom od 31. kolovoza 2016.
- (16) Odluka o proširenju postupka objavljena je 7. listopada 2016. u Službenom listu ⁽⁵⁾.
- (17) U listopadu i studenome 2016. šest zainteresiranih strana, uključujući Gibraltarsku i Španjolsku, poslalo je svoja opažanja o Odluci o proširenju postupka.
- (18) Gibraltar je Općem sudu Europske Unije 9. studenoga 2016. podnio zahtjev za poništenje Odluke o proširenju postupka ⁽⁶⁾.
- (19) Komisija je 7. prosinca 2016. pozvala Ujedinjenu Kraljevinu da komentira primljene primjedbe trećih strana. Ujedinjena Kraljevina dostavila je svoje primjedbe 31. siječnja 2017.
- (20) Komisija je 16. veljače 2017. od Ujedinjene Kraljevine zatražila dodatna pojašnjenja o poreznim mišljenjima u Gibraltaru. Tijela Ujedinjene Kraljevine odgovorila su 31. ožujka 2017. te poslala dodatne informacije 3. svibnja 2017., unutar produženog roka.
- (21) Ujedinjena Kraljevina podnijela je 29. studenoga 2017. presliku svih izvješća koja su porezna tijela Gibraltara sastavila na temelju revizija 165 poreznih mišljenja navedenih u Odluci o proširenju postupka.
- (22) Na primjedbe Komisije od 7. prosinca 2017. Ujedinjena Kraljevina poslala je 18. siječnja 2018. dodatne informacije zajedno s nacrtom zakonskog akta i smjernica.
- (23) Komisija je 9. veljače 2018. zatražila daljnja pojašnjenja nacrta zakonskog akta koji je poslala Ujedinjena Kraljevina. Od Ujedinjene Kraljevine u studenome 2017. zatražila je i dodatna pojašnjenja činjeničnih ili pravnih aspekata nekih revizija poreznih mišljenja.

⁽⁴⁾ C(2014) 6851 final.

⁽⁵⁾ SL C 369, 7.10.2016., str. 55.

⁽⁶⁾ Predmet T-783/16, Vlada Gibraltara protiv Komisije.

- (24) Ujedinjena Kraljevina odgovorila je na taj zahtjev za informacije dopisom od 21. veljače 2018. Komisija je 1. ožujka 2018. porukom e-pošte pozvala Ujedinjenu Kraljevinu da dostavi pojašnjenje nekih konkretnih poreznih mišljenja. Ujedinjena Kraljevina odgovorila je na taj zahtjev 15. ožujka 2018. Dodatna pojašnjenja istih tema Ujedinjena Kraljevina poslala je 24. svibnja 2018. nakon zahtjeva Komisije od 3. svibnja 2018.
- (25) Sastanci s Ujedinjenom Kraljevinom i predstavnicima tijela Gibraltara održani su 5. prosinca 2013., 12. ožujka 2015., 28. svibnja 2015., 29. studenoga 2017. i 5. listopada 2018.

2. OPIS MJERA

- (26) Gibraltar je britansko prekomorsko područje. Ima potpunu internu samoupravu po pitanju poreza, a Vlada Ujedinjene Kraljevine nadležna je za međunarodne odnose, npr. za pregovaranje o poreznim sporazumima.

2.1 Opći opis sustava poreza na dobit trgovačkih društava u Gibraltaru

- (27) ZPD iz 2010. ⁽⁷⁾ stupio je na snagu 1. siječnja 2011. te zamijenio prijašnji Zakon o porezu na dohodak iz 1952. („ZPD iz 1952.“). Novim zakonom uvedena je opća stopa poreza na dobit od 10 % za trgovačka društva iz svih gospodarskih sektora Gibraltara, osim za komunalna trgovačka društva, telekomunikacijske usluge i trgovačka društva koja imaju i zlorabe vladajući položaj na tržištu, za koja vrijedi stopa od 20 %.

(a) Trgovačka društva porezni obveznici

- (28) Porezni obveznici Gibraltara mogu biti i društva ⁽⁸⁾ sa sjedištem ⁽⁹⁾ u Gibraltaru i ona koja nemaju sjedište u Gibraltaru, potonja pod uvjetom da poslovanje u Gibraltaru obavljaju putem podružnice ili agencije ⁽¹⁰⁾.

(b) Porezna osnovica

Prihod koji je oporeziv detaljno je naveden u tablicama A, B i C Priloga 1. ZPD-u iz 2010. To se odnosi i na pravne i na fizičke osobe. Kad je ZPD iz 2010. stupio na snagu, u tablicama A, B i C bile su navedene sljedeće kategorije prihoda:

— Tablica A: trgovina, poslovanje, struka, zanimanje i nekretnine;

— Tablica B: zaposlenje i samozaposlenje

— Tablica C: drugi prihod (dividende ⁽¹¹⁾), dobit fondova, prihod od prava, mirovine i općeniti „dodatni prihodi“ povezani s prihodovnim stavkama obuhvaćenima odredbama protiv izbjegavanja plaćanja poreza u članku 40. i Prilogu 4. ZPD-u iz 2010.).

- (29) U svrhu izračuna osnove za procjenu društava, u članku 16. ZPD-a iz 2010. navodi se da se, uz određene iznimke, kao procjenjiva dobit ili prihod društva za računovodstveno razdoblje smatra cjelokupni iznos dobiti ili prihoda društva u tom računovodstvenom razdoblju uz primjenu teritorijalne osnove oporezivanja koja je izložena u uvodnim izjavama od 30. do 32.

⁽⁷⁾ ZPD iz 2010. odnosi se na oporezivanje prihoda (koji je obačunan ili ostvaren u Gibraltaru) „osobe“. Definicija pojma „osoba“ navedena je u članku 74. ZPD-a iz 2010. te glasi: „osoba“ znači svako trgovačko društvo, bilo grupa ili pojedinačno, i svaki klub, društvo ili drugo tijelo ili svaka osoba ili više njih bilo koje dobi, muškog ili ženskog spola i svako društvo i tijelo sastavljeno od osoba“.

⁽⁸⁾ „Trgovačko društvo“ definirano je u članku 74. ZPD-a iz 2010. kao svako društvo osnovano ili registrirano prema zakonu Gibraltara ili neke druge zemlje.

⁽⁹⁾ Kada se „sa sjedištem“ odnosi na društvo, to prema definiciji iz članka 74. ZPD-a iz 2010. znači društvo čija se uprava i kontrola nalaze u Gibraltaru ili društvo pod upravom ili kontrolom izvan Gibraltara, ali koju izvršavaju osobe sa sjedištem u Gibraltaru u smislu ZPD-a iz 2010.

⁽¹⁰⁾ U skladu s člankom 11. stavkom 4. ZPD-a iz 2010., ako društvo koje nema sjedište u Gibraltaru obavlja poslovne aktivnosti u Gibraltaru putem podružnice ili agencije, oporeziva dobit izračunava se za prihod od poslovne aktivnosti ostvaren putem podružnice ili agencije te, ako je oporeziv, za prihod od imovine ili prava koja koristi ili ima podružnica odnosno agencija.

⁽¹¹⁾ Međutim dividende koje jedno društvo isplaćuje ili treba platiti drugom nisu oporezive.

(c) *Teritorijalna osnova*

- (30) ZPD iz 2010. temelji se na teritorijalnom sustavu oporezivanja, što znači da se dobit ili prihod oporezuje samo ako su „obračunani ili ostvareni” u Gibraltaru. Prema članku 74. ZPD-a iz 2010., „obračunan i ostvaren” definira se na temelju lokacije aktivnosti ⁽¹²⁾ koja je izvor dobiti, a obično se utvrđuje za svaki slučaj zasebno. Osim toga, prema toj odredbi smatra se da sve aktivnosti za koje je potrebna dozvola i regulacija prema bilo kojem zakonu Gibraltara odvijaju u Gibraltaru.
- (31) To što porezna tijela Gibraltara upotrebljavaju koncepte obračuna i nastanka prihoda također ima izvor u načelima koji proistječu iz sudske prakse Sudskog odbora Kraljevskog vijeća ⁽¹³⁾ (Judicial Committee of the Privy Council) u nekoliko predmeta kojima su stvoreni presedani, kao što su *Hang Seng* ⁽¹⁴⁾ i *HK-TVB* ⁽¹⁵⁾, a oba su povezana s primjenom načela teritorijalnosti u Hong Kongu. Iako presude Sudskog odbora Kraljevskog vijeća povezane s drugim jurisdikcijama nisu obvezujuće za Gibraltar, gibraltarski sudovi mogu se na njih osloniti ako ih smatraju relevantnima. Prema stajalištu Ujedinjene Kraljevine, presude spomenute u ovoj uvodnoj izjavi očito ispunjavaju taj uvjet zbog sličnosti zakona u tim dvjema jurisdikcijama ⁽¹⁶⁾.
- (32) Prema sudskoj praksi navedenoj u uvodnoj izjavi 31., prilikom odlučivanja o tome je li dobit neke osobe obračunana i ostvarena u Gibraltaru, gibraltarska porezna tijela trebaju razmotriti što je ta osoba činila ili namjerava činiti za ostvarivanje te dobiti te gdje je to činila odnosno namjerava činiti. Najvažnije je, stoga, utvrditi geografsku lokaciju aktivnosti koja je izvor dobiti za relevantne transakcije. Kad je u pitanju pružanje usluga nekog društva, tijela Gibraltara navela su da će se pri utvrđivanju mjesta obavljanja usluga koje su izvor naknada oslanjati na konkretnu geografsku lokaciju na kojoj se odvijaju sve aktivnosti koje ostvaruju prihod (a ne samo funkcije pozadinskog ureda ili administrativne podrške).

2.2 Oslobođenje od plaćanja poreza na prihode od pasivne kamate i prihode od licencija

- (33) U izvornom ZPD-u iz 2010. pasivna kamata i prihodi od licencija nisu bili oporezivi prihodi ⁽¹⁷⁾, bez obzira na izvor prihoda ili primjenu načela teritorijalnosti. Pojam pasivne kamate odnosi se uglavnom na kamatu na zajmove između povezanih društava. Za razliku od toga, kamata je bila oporeziva ako se smatrala poslovnim prihodom, tj. ako je dio redovnih prihoda trgovačkog društva ⁽¹⁸⁾.
- (34) Izmjena ZPD-a iz 2010. donesena je u lipnju 2013., a stupila je na snagu 1. srpnja 2013. Time su sve kamate na zajmove između povezanih društava (iz domaćih i stranih izvora) postale oporezive općom stopom od 10 % ako je iznos primljenih ili obračunanih kamata od jednog društva veći od 100 000 GBP godišnje ⁽¹⁹⁾. Po pitanju prihoda od licencija, 24. prosinca 2013. donesen je drugi zakon kojim su prihodi od licencija (koje je primilo ili ostvarilo društvo registrirano u Gibraltaru) postali oporezivi po stopi od 10 % od 1. siječnja 2014. ⁽²⁰⁾.
- (35) U skladu s tablicom C Priloga 1. ZPD-u iz 2010., dividende koje jedno društvo plati ili treba platiti drugom nisu oporezive. To je opće pravilo bez obzira na lokaciju društva i aktivnost društava koja sudjeluju u toj transakciji (holding društva ili aktivna trgovačka društva). Isto se primjenjuje i na dividende primljene od trajnog poslovnog nastana (u Gibraltaru) nerezidentnog društva.

2.3 Praksa poreznih mišljenja

- (36) Gibraltarski povjerenik za porez na dohodak ima pravo donositi porezna mišljenja radi osiguranja pravilne provedbe Zakona o porezu na dohodak u okviru svoje nadležnosti za procjenu i naplatu poreza na dohodak u Gibraltaru. Te opće ovlasti ima na temelju članka 2. stavka 1. i 2. ZPD-a iz 2010.

⁽¹²⁾ U izvornom članku 74. navodila se lokacija aktivnosti ili glavnine aktivnosti, ali je spominjanje glavnine aktivnosti izbrisano u Zakonu o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak iz 2013.

⁽¹³⁾ Sudski odbor Kraljevskog vijeća smješten je u Londonu te je on najviši žalbeni sud u Gibraltaru. Njegove presude o gibraltarskom zakonu obvezujuće su za gibraltarsku Poreznu upravu i druge gibraltarske sudove.

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

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

⁽¹⁶⁾ Podnesak Ujedinjene Kraljevine, 14.11.2013., str. 2.

⁽¹⁷⁾ U tablici C Priloga 1. izvornom ZPD-u iz 2010. nije bilo te kategorije prihoda.

⁽¹⁸⁾ To se odnosi na društva koja se bave pozajmljivanjem novca široj javnosti ili na društva koja primaju kamatu na sredstva proizašla iz aktivnosti primanja depozita.

⁽¹⁹⁾ Izmjena Zakona o porezu na dohodak iz 2013. objavljena u drugom dodatku Gibraltarskom službenom listu br. 4006 od 6. lipnja 2013.

⁽²⁰⁾ Zakon o izmjeni Zakona o porezu na dohodak iz 2013. objavljen u prvom dodatku Gibraltarskom službenom listu br. 4049 od 24. prosinca 2013.

- (37) Kada je riječ o poreznim mišljenjima navedenima u Odluci o proširenju postupka, u većini slučajeva u zahtjevima za porezno mišljenje traži se potvrda o tome je li rezidentno društvo porezni obveznik Gibraltara na temelju osnovnih zakonskih načela oporezivanja, tj. obračuna i nastanka prihoda u skladu s teritorijalnim sustavom.
- (38) Nadalje, u članku 42. ZPD-a iz 2010. navodi se konkretan postupak za potvrdu o podmiranju povezan s mjerama protiv izbjegavanja plaćanja poreza. Takva se mišljenja mogu donijeti samo kako bi se utvrdilo je li neka transakcija ili aranžman oporeziv u skladu s člankom 40. ZPD-a iz 2010. ili njegovim Prilogom 4., tj. radi utvrđivanja je li neki aranžman umjetan ili izmišljen u svrhe izbjegavanja ili smanjenja iznosa obaveze plaćanja poreza.

3. RAZLOZI ZA POKRETANJE SLUŽBENOG ISTRAŽNOG POSTUPKA

3.1 Oslobođenje od plaćanja poreza na prihode od pasivne kamate i prihode od licencija

- (39) U prvoj Odluci o pokretanju postupka Komisija je izrazila preliminarni stav da oslobođenje od plaćanja poreza na prihode od pasivne kamate (za zajmove između povezanih društava) i prihode od licencija na temelju ZPD-a iz 2010. predstavlja državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora te je izrazila sumnju u spojivost te odredbe s unutarnjim tržištem.
- (40) U pogledu materijalne selektivnosti te mjere, Komisija je zaključila da je oslobođenje od plaćanja poreza na pasivne prihode (kamate, prihodi od licencija i dividende) *prima facie* selektivno. Međutim, po pitanju dividendi zaključila je da je to oslobođenje opravdano na temelju logike izbjegavanja dvostrukog oporezivanja. Za razliku od toga, Komisija nije pronašla opravdanja za oslobođenje od plaćanja poreza na prihode od pasivne kamate i prihode od licencija. Osobito se nije složila s time da oslobođenje od plaćanja poreza na pasivne kamate iz stranog izvora logički proizlazi iz teritorijalnog sustava oporezivanja. Nije prihvatila ni argument da bi oslobođenje od plaćanja poreza na pasivne kamate iz domaćeg izvora bilo opravdano radi smanjenja administrativnog opterećenja (preveliki troškovi naplate poreza). Konačno, u vezi s oslobođenjem od plaćanja poreza na prihode od licencija, Komisija potrebu za pojednostavnjenjem i većom učinkovitošću gibraltarskog poreznog sustava nije prihvatila kao valjano opravdanje za to oslobođenje od poreza.
- (41) Komisija je na preliminarnoj osnovi zaključila i da je mjera financirana iz državnih sredstava, da daje ekonomsku prednost nekim poduzetnicima te da utječe na trgovinu među državama članicama i prijeti narušavanjem tržišnog natjecanja stavljajući određene poduzetnike u povoljniji položaj. U skladu s time izrazila je stav da oslobođenje od plaćanja poreza na prihode od pasivne kamate i prihode od licencija predstavlja državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora.
- (42) Komisija je zaključila i da ta potpora predstavlja „novu potporu” jer oslobođenje od plaćanja poreza na pasivne kamate prema ZPD-u iz 1952. nije dodijeljeno automatski te je za njega potrebna procjena teritorijalnosti. Nadalje, ZPD-om iz 2010. uvedeno je novo oslobođenje od plaćanja poreza na prihode od licencija, koje nije postojalo prema ZPD-u iz 1952. U pogledu toga Komisija je napomenula da primjena teritorijalnog sustava znači da je sav prihod od licencija koji primi društvo iz Gibraltara obračunan i ostvaren u Gibraltaru.
- (43) Komisija je naposljetku izrazila sumnju u spojivost s unutarnjim tržištem pravila o oslobođenju od plaćanja poreza na prihode od pasivne kamate (za zajmove između povezanih društava) i prihode od licencija. Osobito nije pronašla nikakve osnove za spojivost u skladu s člankom 107. stavkom 2. ili 3. Ugovora.

3.2 Praksa donošenja poreznih mišljenja

- (44) Odlukom o proširenju postupka Komisija je odlučila proširiti službeni istražni postupak na 165 poreznih mišljenja koja su gibraltarska porezna tijela donijela u razdoblju od 2011. do kolovoza 2013. (od ukupno 340 mišljenja donesenih u tom razdoblju).
- (45) Komisija je smatrala da su četiri uvjeta da bi se neka mjera okvalificirala kao državna potpora u načelu ispunjena. Konkretno, preliminarno je zaključila da su mjere poreznih mišljenja materijalno selektivne jer gibraltarska porezna tijela uglavnom ne provode primjerenu procjenu poreznih obaveza društva prema svojim diskrecijskim ovlastima. Prema mišljenju Komisije, takvo je postupanje bilo moguće zbog nejasnog teksta zakonskih odredbi. Komisija je izrazila i preliminarni stav da su gibraltarska porezna tijela u nekim slučajevima donijela porezna mišljenja koja nisu u skladu s primjenjivim odredbama poreznog zakona.

- (46) Da bi potkrijepila svoja preliminarne stajališta o selektivnoj prirodi mjera poreznih mišljenja zbog diskrecijske prakse, pogrešne primjene pravila ili nepostojanja odgovarajuće provjere mjesta gdje su aktivnosti stvarno provedene, Komisija je istaknula sedam tipičnih kategorija na temelju različitih vrsta mišljenja, aktivnosti ili prihoda.
- (47) Komisija je preliminarne zaključila da su porezna tijela, donošenjem takvog poreznog mišljenja samo za neka multinacionalna društva, za razliku od drugih, potpuno domaćih društava koja ne traže porezno mišljenje, društva u sličnim pravnim i činjeničnim okolnostima različito tretirala. U skladu s tim zaključeno je da su mjere *prima facie* selektivne. Nadalje, Komisija nije pronašla prihvatljivo opravdanje na temelju prirode ili općeg programa referentnog sustava (vidjeti uvodnu izjavu 57. Odluke o proširenju postupka). U vezi s tim, Komisija je napomenula i da bi za bilo kakvo moguće opravdanje morali postojati odgovarajući postupci kontrole i nadzora ⁽²¹⁾ (da bi se zajamčila ujednačena primjena poreznog sustava), koji u ovom slučaju ne postoje.
- (48) Komisija je preliminarne zaključila i da su mjere poreznih mišljenja financirane iz državnih sredstava, da ekonomski pogoduju određenim poduzećima te da utječu na trgovinu među državama članicama i prijete narušavanjem tržišnog natjecanja jer se određena poduzeća stavljaju u povoljniji položaj. Izrazila je sumnju u spojivost tih mjera s unutarnjim tržištem. U skladu s tim izrazila je preliminarne stav da mjere poreznih mišljenja predstavljaju državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora. Zaključila je i da ta državna potpora predstavlja „novu potporu”.
- (49) Prošireni postupak nije bio povezan samo sa 165 pojedinačnih mišljenja, već i općenito s praksom donošenja poreznih mišljenja prema ZPD-u iz 2010., za koju se činilo da opetovano pogrešno primjenjuje odredbe ZPD-a iz 2010.
- (50) U pogledu spojivosti 165 poreznih mišljenja i opće prakse donošenja poreznih mišljenja s unutarnjim tržištem, Komisija nije pronašla nikakve osnove za spojivost u skladu s izuzećima iz članka 107. stavaka 2. i 3. Ugovora.
- (51) Komisija je u zaključku izrazila preliminarne stav da 165 poreznih mišljenja navedenih u prilogu Odluci o proširenju postupka i gibraltarska praksa donošenja poreznih mišljenja predstavljaju državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora te izrazila sumnju u njihovu spojivost s unutarnjim tržištem. Pozvala je tijela Ujedinjene Kraljevine i Gibraltara da podnesu dokaze o *ex post* kontrolama. Naposljetku je Ujedinjenu Kraljevinu pozvala da objasni mogu li se i na kojoj osnovi praksa donošenja poreznih mišljenja ili bilo koje od 165 procijenjenih poreznih mišljenja smatrati spojivima.

4. PRIMJEDBE UJEDINJENE KRALJEVINE

4.1 Primjedbe na oslobođenje od plaćanja poreza na prihode od pasivne kamate i prihode od licencija

- (52) Primjedbe koje je Ujedinjena Kraljevina podnijela 20. prosinca 2013. mogu se sažeti na sljedeći način:
- (1) ZPD iz 2010. primjenjuje teritorijalno načelo prema kojem se dobit društava u Gibraltaru oporezuje samo ako je prihod „obračunan ili ostvaren” u Gibraltaru. To je vrijedilo i pod ZPD-om iz 1952.;
- (2) oslobođenje od plaćanja poreza na prihode od pasivne kamate i prihode od licencija ne može se smatrati selektivnim jer se te odredbe primjenjuju na sva društva i na sve industrijske, financijske i trgovačke sektore. Dostupnost oslobođenja nije ni na koji način ograničena na neku kategoriju društava ili vrstu aktivnosti. To što neka društva imaju više koristi od tog poreznog pravila od drugih, ne čini pravilo selektivnim. Nadalje, ne može se utvrditi određena skupina društava koja ima koristi od te mjere. Nema drugih društava u Gibraltaru u sličnim činjeničnim ili pravnim okolnostima na koja se te mjere ne bi primjenjivale;
- (3) nije točno da oslobođenje selektivno stavlja u povlašteni položaj posebno društva koja primaju prihode od licencija za korištenje prava intelektualnog vlasništva i od kamate na zajmove unutar grupe koje im plaćaju društva koja nisu iz Gibraltara. Porezni sustav ni na koji način ne upućuje na određeni broj društava koja nisu iz Gibraltara niti dodjeljuje povlastice društvima koja pozajmljuju novac stranim društvima;

⁽²¹⁾ Vidjeti npr. spojene predmete C-78/08 do C-80/08 *Paint Graphos i ostali* ECLI:EU:C:2011:550, točku 73. i dalje.

- (4) spominjanje „offshore poduzeća” u uvodnoj izjavi 37. prve Odluke o pokretanju postupka dvosmisleno je i nepovezano s poreznim tretmanom pasivnog prihoda. Nadalje, tvrdnja da se mjerom ponovno uspostavlja prijašnji sustav oslobođenih društava nije relevantna jer ne utječe na procjenu selektivnosti oslobođenja;
- (5) što se tiče *de facto* selektivnosti, ne postoji skupina ni kategorija društava za koju se može utvrditi da im ona koristi. Način na koji neko pravilo povremeno funkcionira u praksi ne znači da je ono selektivno, osim ako zbog uvjeta te mjere ili neke prepoznatljive i stalne značajke određenih okolnosti na koje se primjenjuje koristi samo ograničenoj kategoriji društava. U ovom konkretnom slučaju broj društava koja imaju ili bi mogla imati koristi od tih odredbi nije ni na koji način ograničen, ni zakonom ni činjenicama. Stoga odredba nije selektivna;
- (6) oslobođenje od plaćanja poreza na prihode od pasivne kamate i prihode od licencija opravdano je prirodom i općim programom gibraltarskog poreznog sustava. Kao prvo, neoporezivanje pasivne kamate iz stranih izvora logična je posljedica načela teritorijalnosti, a cilj je izbjegavanje dvostrukog oporezivanja. Kao drugo, oslobođenje od plaćanja poreza na prihode od pasivne kamate iz gibraltarskih izvora i prihode od licencija opravdano je logikom svakog poreznog sustava koja nalaže da trošak naplate ne smije biti veći od očekivanog prihoda;
- (7) kad bi Komisija i zaključila da je tretman prihoda od kamate na strane zajmove selektivno, to bi trebala smatrati „postojećom” potporom. Element nove potpore mogao bi se odnositi samo na iznose pasivne kamate „koji su bili oporezivi prije stupanja na snagu ZPD-a iz 2010.” jer prema ZPD-u iz 1952. prihodi od kamata na strane zajmove nisu bile oporezivi zbog pravila o „mjestu nastanka zajma” ⁽²²⁾. To znači da je *de facto* mjesto nastanka kamate iz stranih izvora na zajmove između povezanih društava ostalo isto kao i prema prijašnjem zakonu. U skladu s time, Komisija nije imala zakonsko pravo pokrenuti službeni istražni postupak tog aspekta gibraltarskog poreznog sustava;
- (8) Vlada Gibraltara donijela je zakon, koji je stupio na snagu 1. srpnja 2013., prema kojem je sav prihod od kamata za zajmove između povezanih društava veći od 100 000 GBP godišnje oporeziv, bilo da je iz domaćeg ili stranog izvora. Spomenut je i drugi zakon, donesen 24. prosinca 2013. s početkom primjene 1. siječnja 2014., kojim i prihodi od licencija postaju oporezivi;
- (9) nadalje, ako je Komisija zaključila da je porezni tretman prihoda od kamata i licencija „nova” potpora, Ujedinjena Kraljevina mišljenja je da Gibraltar smatra kako bi naplata za relevantna razdoblja bila teško izvediva ili nemoguća zbog praktičnih razloga;
- (10) naposljetku, Komisija se nije pridržavala uobičajene prakse prema Uredbi Vijeća (EU) 2015/1589 ⁽²³⁾ („Postupovna uredba”) jer je službeni istražni postupak jednog aspekta gibraltarskog poreznog sustava pokrenula dok je u tijeku bilo prethodno ispitivanje istog tog poreznog sustava.

4.2 Primjedbe na praksu donošenja poreznih mišljenja

- (53) Argumenti koje je 31. ožujka 2015. Ujedinjena Kraljevina iznijela protiv Odluke o proširenju postupka mogu se sažeti na sljedeći način:
- (1) nema dokaza da bi bilo koje porezno mišljenje bilo selektivno. Praksa donošenja poreznih mišljenja u Gibraltaru nikad nije obuhvaćala nikakav element pojedinačnog ili posebnog tretmana ili element dogovora, ni utjecaja ili posebnih uvjeta, osim onih koji su u skladu s odredbama važećeg poreznog zakona u Gibraltaru. Porezno mišljenje samo je izjava gibraltarskog povjerenika za porez na dohodak da dotično društvo nije obveznik poreza na dobit od opisanog prihoda ili primitka, koje on donosi na temelju činjenica koje su mu dostavljene te uobičajenog i ispravnog tumačenja važećeg zakona. Nema dokaza da je bilo koje mišljenje odstupalo od uobičajenog i ispravnog tumačenja poreznog zakona. Nadalje, porezna tijela nemaju diskrecijske ovlasti niti postoje dokazi da su se ikad svjesno ili namjerno suzdržala od donošenja odgovarajuće procjene odnosno da su namjerno donijela odluku koja nije u skladu s primjenjivim

⁽²²⁾ To pravilo primjenjivalo se radi utvrđivanja je li prihod od kamate oporeziv prema načelu teritorijalnosti. Procjena je utemeljena na sljedećim kumulativnim kriterijima: (a) mjesto boravišta dužnika; (b) izvor iz kojeg je kamata plaćena; (c) mjesto na kojem je kamata plaćena; i (d) priroda i lokacija jamstva za dug.

⁽²³⁾ Uredba Vijeća (EU) 2015/1589 od 13. srpnja 2015. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 108. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (SL L 248, 24.9.2015., str. 9.).

nacionalnim poreznim zakonom. Sedam kategorija mišljenja koje je Komisija navela u prvoj Odluci o pokretanju postupka nije selektivno ako se usporede s drugim poreznim mišljenjima jer nijedno mišljenje ne odstupa od primjenjivih nacionalnih poreznih odredbi;

- (2) nema dokaza da bilo koje porezno mišljenje narušava tržišno natjecanje. Mjera može narušavati tržišno natjecanje samo u sektoru na koji se primjenjuje ili u nekom drugom blisko povezanom sektoru. Porezna mišljenja navedena u Odluci primjenjuju se na brojne različite sektore. Komisija nije navela nijedno konkretno mišljenje koje narušava tržišno natjecanje u sektoru u kojem se primjenjuje, već samo navodi da utječu na trgovinu među državama članicama i prijete narušavanjem tržišnog natjecanja, a da pritom ne razmatra je li neko mišljenje to doista i učinilo;
- (3) postoje jasni dokazi da su mišljenja koja se navode u Odluci o proširenju postupka tek dio dosljedne prakse koja je započela mnogo prije pristupanja Ujedinjene Kraljevine Uniji. Ta je praksa bila utemeljena na članku 3. stavku 1. ZPD-a iz 1952. te je sada u gotovo identičnom obliku prenesena u članku 2. stavcima 1. i 2. ZPD-a iz 2010. Stoga bi se svi elementi državne potpore koji bi se utvrdili svakako morali smatrati „postojećom” potporom, a ne „novom” potporom;
- (4) Odluka o proširenju postupka utemeljena je na netočnom shvaćanju važnih činjenica. Komisiju su tijela Ujedinjene Kraljevine, u ime Vlade Gibraltara, nažalost netočno obavijestila da je postupak kojim se gibraltarski povjerenik ovlašćuje za donošenje poreznih mišljenja o tome je li rezidentno društvo porezni obveznik Gibraltara utvrđen u članku 42. ZPD-a iz 2010., koji je uveden tim zakonom te nije postojao u ZPD-u iz 1952. No trebalo je reći da je člankom 42. uvedena samo izričita pravna osnova za određene vrste mišljenja koje nisu relevantne u ovom slučaju te da su se mišljenja o primjeni teritorijalnog sustava donosila od 1952. prema članku 3. stavku 1. ZPD-a iz 1952. ili članku 2. stavcima 1. i 2. ZPD-a iz 2010. Premda je do pogrešnog tumačenja došlo zbog pogrešnih informacija koje su dostavila tijela Ujedinjene Kraljevine, Ujedinjena Kraljevina smatra da su te netočne informacije vjerojatno Komisiju navele na zaključak da bi se porezna mišljenja donesena od 2010. mogla smatrati „novom potporom”;
- (5) Odlukom o proširenju postupka sugerira se da Komisija smatra da bi ta praksa mogla biti „program” potpore te da obuhvaća jednu ili više zasebnih državnih potpora. Ne postoje dokazi ni za jedan od tih zaključaka. Takva nesigurnost Odluku barem djelomično dovodi u pitanje iz proceduralnih razloga, s obzirom na to da se ne programski karakter prakse donošenja mišljenja ne može primjenjivati odabrani postupak jer je očito da je riječ o postojećoj potpori, ako se uopće zaključi da je riječ o potpori. Nadalje, nema dokaza da je namjera poreznih mišljenja bila ista drugo osim uobičajenog i ispravnog tumačenja i primjene važećeg poreznog zakona;
- (6) Odluka o proširenju postupka donesena je prije nego što je Komisija dobila sve informacije potrebne za potpunu procjenu poreznih mišljenja. Konkretno, prije donošenja Odluke o proširenju postupka Komisija i Ujedinjena Kraljevina komunicirale su o praksi donošenja poreznih mišljenja samo dvaput. U tom razdoblju Komisija nije dala do znanja na temelju čega bi se za ijedno porezno mišljenje moglo smatrati da na bilo koji način narušava tržišno natjecanje.

5. PRIMJEDBE ZAINTERESIRANIH STRANA

5.1 Primjedbe na oslobođenje od plaćanja poreza na prihode od pasivne kamate i prihode od licencija

- (54) Komisija je primila primjedbe zainteresiranih strana – Gibraltara, Španjolske, Njemačke i Španjolske udruge poslovnih organizacija (CEOE).

5.1.1 Primjedbe Gibraltara

- (55) Gibraltar je u svojim primjedbama podržao argumente koje je iznijela Ujedinjena Kraljevina, tj. da mjera nije selektivna jer se univerzalno primjenjuje i otvorena je za sve vrste robe, usluga i društava te bi se, čak i kad bi se ocijenila selektivnom, trebala smatrati opravdanom na temelju logike i opće prirode sustava, tj. posljedicom načela teritorijalnosti. Dalje je istaknuo da je oslobođenje od plaćanja poreza na prihode od pasivne kamate i prihode od licencija opravdano administrativnim razlozima jer bi očekivani trošak povezan s naplatom tog poreza bio veći od samog prihoda od poreza.

- (56) U pogledu oslobođenja od plaćanja poreza na prihode od licencija, Gibraltar je dodatno istaknuo da se to oslobođenje ne može smatrati selektivnim jer su društva koja su primala prihode od licencija tijekom trogodišnjeg razdoblja u kojem je njihova neoporezivost bila na snazi bila aktivna u različitim sektorima, od maloprodaje hrane do odjeće, igara na sreću i osiguranja. Nadalje, i vrste prihoda od licencija bile su raznolike te su obuhvaćale autorsko pravo, žig, stručno znanje i patente.
- (57) Gibraltar je ustvrdio i da bi se mjera, ako se ipak utvrdi da je selektivna, trebala smatrati „postojećom potporom” jer je *de facto* nastavak starog sustava u okviru kojeg su prihodi od kamate iz stranih izvora bili oslobođeni od plaćanja poreza na temelju analize „mjesta nastanka zajma”. Zato se mjera može smatrati „novom potporom” samo u dijelu u kojem se odnosi na prihode od kamate iz domaćih izvora.
- (58) S obzirom na potencijalni povrat, Gibraltar je izjavio da bi iznosi nenaplaćenog poreza bili ispod praga *de minimis* koji je određen Uredbom Komisije (EU) br. 1407/2013 ⁽²⁴⁾. Konkretno, Gibraltar je izjavio da informacije prikupljene od 18 društava, koja zajedno imaju prihod od licencija u ukupnom bruto iznosu od 90 milijuna GBP, pokazuju da ukupni neto iznos prihoda od licencija nije bio veći od 18 milijuna GBP kada se odbiju troškovi. Povrh toga, maksimalni prihod od poreza na pasivnu kamatu iz gibraltarskih izvora bio bi otprilike 250 000 GBP, a uplatilo bi ga najmanje 17 društava. Nadalje, stav je Gibraltara da bi povrat vjerojatno bilo nemoguć zbog praktičnih razloga te da bi naišao na nepremostive teškoće zbog mobilne prirode sredstava dotičnih društava te u svjetlu međunarodnog pravnog načela da sudovi jedne države neće dopustiti ni provoditi porezne zahtjeve u ime druge države.
- (59) Po pitanju postupka, Gibraltar je ustvrdio da se Komisija nije pridržavala uobičajene prakse prema Postupovnoj uredbi te je iznio slične argumente kao i tijela Ujedinjene Kraljevine.

5.1.2 Primjedbe Španjolske, Njemačke i CEOE-a

- (60) Španjolska, Njemačka i CEOE u svojim su podnescima podržali Komisijinu analizu u kojoj je zaključeno da mjera predstavlja državnu potporu jer selektivno oslobađa određene vrste prihoda od poreza te da ima negativan učinak na trgovinu unutar Unije i narušava tržišno natjecanje.
- (61) Nadalje, Španjolska je izrazila zabrinutost oko učinkovitosti izmjene od 7. lipnja 2013. povezane s oporezivanjem prihoda od pasivne kamate, s obzirom na to da oslobođena društva u Gibraltaru koja su primila prihod od kamata nemaju obvezu prijave poreza. Prema mišljenju Španjolske, to bi ometalo utvrđivanje potencijalnih korisnika mjere i *ex post* kontrole prijave i oporezivanja prihoda od kamate.
- (62) Španjolska je ustvrdila i da je novi prag od 100 000 GBP, koji je uveden izmjenama iz 2013., previsok. Nadalje, odredba protiv zlorabe, prema kojoj se kamate primljene od povezanih društava moraju obračunavati zajedno, ne primjenjuje se na razini društava primatelja. Na taj se način odredba o pragu lako može zaobići jednostavnim restrukturiranjem grupe društava te otvaranjem nekoliko društava sa sjedištem u Gibraltaru, među kojima se potom raspodijeli primljena kamata.
- (63) U pogledu oslobođenja od plaćanja poreza na dividende, Španjolska se nije složila s opravdanjem o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koje je dala Komisija. Prema mišljenju Španjolske, Gibraltar nije proveo učinkovite mjere protiv zlorabe kojima bi se zajamčilo oporezivanje, suprotno radnom paketu Skupine za Kodeks o postupanju iz 2011. sa smjernicama za oporezivanje poslovanja. Posebno je smatrala da gibraltarski zakon ne zahtijeva od dotičnog poduzeća da bude porezni obveznik (u Gibraltaru ili u nekoj drugoj državi) kako bi moglo iskoristiti to oslobođenje. Prema mišljenju Španjolske, time se pojavljuje opasnost od dvostrukog neoporezivanja.
- (64) Po pitanju poreznog postupanja s prihodima od licencija, španjolska tijela smatrala su da oslobođenje selektivno stavlja u povlašten položaj društva koja primaju prihod od licencija te da se takvo oslobođenje ne može opravdati izbjegavanjem dvostrukog oporezivanja.

⁽²⁴⁾ Uredba Komisije (EU) br. 1407/2013 od 18. prosinca 2013. o primjeni članaka 107. i 108. Ugovora o funkcioniranju Europske unije na *de minimis* potpore (SL L 352, 24.12.2013., str. 1.).

- (65) I španjolska tijela i CEOE naglasili su činjenicu da se oslobođenje od plaćanja poreza na prihode od pasivne kamate i prihode od licencija mora preispitati u svjetlu općih učinaka ZPD-a iz 2010. Prema njihovu mišljenju, namjera je ZPD-a iz 2010. bila nastaviti učinke prijašnjeg poreznog sustava (koji je Sud EU-a već proglasio državnim potporom), koji je offshore društva stavljao u povoljniji položaj od onih sa sjedištem u Gibraltaru.
- (66) Naposljetku, Španjolska se nije složila ni s procjenom Komisije o regionalnoj selektivnosti, razlikujući status provincije Azori (koju je Komisija spomenula u analizi u prvoj Odluci o pokretanju postupka) od statusa Gibraltara. Španjolska tijela osobito su smatrala da je uz ispitivanje triju kriterija institucionalne, postupovne i financijske autonomije potrebno ispitati i implicitne kriterije o usklađivanju poreza (koje prema mišljenju španjolskih tijela očito ne postoji u Gibraltaru). Španjolska je navela i niz drugih poreznih problema, kao što su broj fiktivnih trgovačkih društava koja se nalaze u Gibraltaru, a nisu porezni obveznici.

5.2 Primjedbe na praksu donošenja poreznih mišljenja

- (67) Komisija je primila primjedbe šest zainteresiranih strana – Gibraltara, Španjolske, Gibraltarske udruge računovođa i triju društava navedenih kao mogući primatelji poreznih mišljenja u Odluci o proširenju postupka.

5.2.1 Primjedbe Gibraltara

- (68) Primjedbe Gibraltara odnose se i na postupak i na meritum. Primjedbe su u skladu s argumentom Ujedinjene Kraljevine te se mogu sažeti na sljedeći način:
- (1) postupak u vezi s državnim potporom ne bi se trebao otvarati ako nema dovoljno činjeničnih dokaza da se dotičnom mjerom postiže ekonomska prednost te da je ta prednost selektivna i da narušava tržišno natjecanje ili prijeti njegovim narušavanjem. U ovom slučaju nema dokaza ni za jednu od tih točaka. Komisijine primjedbe o mjerama svode se samo na Komisijino izražavanje mišljenja da je trebalo zatražiti više informacija. To ne predstavlja dokaz povlaštenog položaja, selektivnosti ni narušavanja tržišnog natjecanja;
 - (2) Komisija je očito pogriješila izjavom u Odluci o proširenju postupka da je praksa donošenja poreznih mišljenja u Gibraltaru uvedena člankom 42. ZPD-a iz 2010.;
 - (3) Postupak donošenja poreznih mišljenja postoji od šezdesetih godina 20. stoljeća te bi se kao takav, ako se već smatra potporom, trebao smatrati „postojećom potporom“;
 - (4) nema dokaza da je bilo koje porezno mišljenje selektivno ili da narušava tržišno natjecanje. Svako je mišljenje tumačenje činjenica predstavljenih u zahtjevu. Nedostatak detaljne analize ne može se sam po sebi smatrati pokazateljem selektivnosti;
 - (5) praksa donošenja poreznih mišljenja u Gibraltaru nikad nije obuhvaćala nikakav element pojedinačnog ili posebnog postupanja ili element dogovora, ni utjecaja ili posebnih uvjeta, osim onih koji su u skladu s odredbama važećeg poreznog zakona u Gibraltaru;
 - (6) porezna obveza dotičnih društava bila bi identična bez obzira na to jesu li zatražila porezno mišljenje;
 - (7) prilikom ispitivanja teritorijalnosti porezna tijela nemaju diskrecijsko pravo te ih obvezuje važeći zakon i sudska praksa;
 - (8) Komisijin pokušaj grupiranja 165 mišljenja u sedam različitih kategorija da bi se utvrdila selektivnost za svaku grupu nije opravdan jer nema pokazatelja da te grupe imaju ikakva konkretna obilježja u usporedbi s drugim neosporenim mišljenjima tijekom istog tog razdoblja ili prije.

5.2.2 Primjedbe Španjolske

(69) Primjedbe koje su španjolska tijela podnijela 30. studenoga 2016. mogu se sažeti na sljedeći način:

- (1) španjolska tijela ne osporavaju samo načelo teritorijalnosti, već i način na koji su ga gibraltarska tijela tumačila. To opće pravilo, u kombinaciji s nedovoljnom procjenom, nadzorom i provedbom poreznih odredbi od strane gibraltarske porezne uprave (*ex ante* ili *ex post*) dovodi do proizvoljnog, povoljnijeg poreznog tretmana velikog broja trgovačkih društava na tom teritoriju;
- (2) osim 165 društava navedenih u Prilogu Odluci o proširenju postupka, od te potpore neizravne koristi imaju i posrednička društva koja posluju u Gibraltaru, kao što su konzultantske tvrtke, fiducijarne ustanove i odvjetničke tvrtke specijalizirane za fiskalno planiranje i upravljanje;
- (3) Španjolska je još jednom ponovila da smatra da je problematiku potrebno analizirati i iz perspektive regionalne selektivnosti, čime bi se, prema njezinu mišljenju, odgovorilo i na argument da mjera predstavlja postojeću potporu.

5.2.3 Primjedbe Gibraltarske udruge računovođa

(70) Gibraltarska udruga računovođa, koja je glavno tijelo koje predstavlja profesionalne računovođe koji rade u Gibraltaru, podnijela je 3. studenoga 2016. svoje primjedbe na Odluku o proširenju postupka. Primjedbe se mogu sažeti na sljedeći način:

- (1) navedena mišljenja nisu ni zatražena ni donesena u skladu s članku 42. ZPD-a iz 2010.;
- (2) odabrana mišljenja obuhvaćaju širok raspon okolnosti i tema te nemaju „zajednički” aspekt koji se u Odluci o proširenju postupka spominje;
- (3) porezna mišljenja te vrste u Gibraltaru se traže i donose još od pedesetih godina 20. stoljeća, stoga bi se taj program, ako predstavlja državnu potporu, trebao smatrati postojećom potporom;
- (4) mišljenja su tumačenja gibraltarskog poreznog zakona. To nisu „dogovori” ni ustupci. Davanje mišljenja ne znači povoljniji tretman. U Odluci o proširenju postupka ne navodi se dokaz da bi tumačenje bilo drukčije da nije bilo zatraženo mišljenje;
- (5) nije dokazano da je ispunjen bilo koji od kriterija za državnu potporu. Mjera se ne dodjeljuje iz državnih sredstava, ne daje ekonomsku prednost poduzetnicima jer nema gubitka prihoda od poreza jer bi porezni tretman i bez mišljenja bio isti. Mjera nije selektivna i nema dokaza da narušava ili prijeti da će narušiti tržišno natjecanje ni da utječe na trgovinu unutar Unije;
- (6) sva osim šest od navedenih 165 mišljenja u Odluci o proširenju postupka dana su u vrijeme kad se prihod od pasivne kamate nije uzimao u obzir za obračun poreza prema ZPD-u iz 2010. Stoga se zaključuje da velika većina mišljenja nije ni mogla rezultirati obračunom poreza na prihod od kamata.

5.2.4 Primjedbe trgovačkih društava navedenih kao primatelji poreznih mišljenja u Odluci o proširenju postupka ili dane u njihovo ime

(71) Komisija je primila i primjedbe triju trgovačkih društava, ili dane u njihovo ime, koja su dobila porezno mišljenje navedeno u Odluci o proširenju postupka – od društva International Power Ltd, od predstavnika potencijalnog društva u vrijeme zahtjeva za mišljenje; i od društva Hastings Insurance Group Ltd. Njihove primjedbe mogu se sažeti na sljedeći način:

- (1) svrha je mišljenja bila zatražiti potvrdu primjenjivog poreznog sustava, a ne dobiti poreznu olakšicu. Glavni je razlog traženja mišljenja bio zajamčiti pravnu sigurnost primjene općih poreznih pravila, a ne dogovoriti određeni drukčiji porezni tretman društva;

- (2) porezna mišljenja državama članicama omogućuju da poreznim obveznicima pruže pravnu sigurnost i predvidljivost primjene općih poreznih pravila. Kad bi se praksa poreznih mišljenja u Gibraltaru smatrala programom državne potpore, gibraltarska porezna tijela ne bi mogla pružati pravnu sigurnost te bi se time kažnjavalo porezne obveznike koji žele pravnu sigurnost, a zanemarivalo one koji imaju isti tretman, ali se nisu odlučili zatražiti potvrdu točne primjene zakona;
- (3) zahtjevi za mišljenja nisu se podnosili u skladu s člankom 42. ZPD-a iz 2010., već je njihova svrha bila zatražiti opću potvrdu primjenjivog poreznog tretmana u skladu sa zakonom;
- (4) mišljenja ne daju prednost društvima koja su ih zatražila jer su ona tek potvrda poreznog tretmana koje bi se primjenjivao u skladu s primjenjivim zakonom Gibraltara;
- (5) sadržaj zahtjeva za mišljenje i samih mišljenja pokazuje da su gibraltarska porezna tijela prije davanja mišljenja primjereno razmotrila sve relevantne čimbenike.

6. ODGOVOR UJEDINJENE KRALJEVINE NA PRIMJEDBE TREĆIH STRANA

6.1 Primjedbe na oslobođenje od plaćanja poreza na prihode od pasivne kamate i prihode od licencija

- (72) Komisija je primjedbe na oslobođenje od plaćanja poreza na prihode od pasivne kamate i prihode od licencija koje je primila od zainteresiranih strana prosljedila Ujedinjenoj Kraljevini 16. travnja 2014. Odgovor Ujedinjene Kraljevine na te primjedbe može se sažeti na sljedeći način:
- (1) nije dokazano narušavanje tržišnog natjecanja ni učinak na trgovinu;
 - (2) oslobođenje od poreza na prihod od dividendi opravdano je da bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje te je izravan rezultat načela teritorijalnosti;
 - (3) nakon izmjena iz lipnja 2013. sva trgovačka društva registrirana u Gibraltaru koja imaju prihod od pasivne kamate obveznici su poreza na dobit i moraju ispuniti poreznu prijavu;
 - (4) u pogledu praga od 100 000 GBP koji je određen zakonom, gibraltarska porezna tijela provela su analizu koja je pokazala da će samo 1 % prihoda od kamata za zajmove između povezanih društava biti ispod tog praga, a time i neoporezivo. Rezultati te analize Skupini za Kodeks o postupanju i Komisiji poslani su prije donošenja izmjena iz 2013. kako bi se objasnili razlozi uvođenja praga te izračunao mogući gubitak prihoda od poreza;
 - (5) kao odgovor na primjedbe Španjolske da oslobođenje od plaćanja poreza na prihode od licencija predstavlja povoljniji tretman za skupinu društava koja primaju prihode od licencija, napominjemo da ne postoji takav gospodarski sektor ni takva grupa društava. Sva društva koja primaju prihode od licencije imaju jednak tretman;
 - (6) nema varijacija ni diskrecijskog prava u konceptu teritorijalnosti, koji se prema ZPD-u iz 2010. dosljedno primjenjuje na sva trgovačka društva;
 - (7) primjedbe Španjolske o dijelovima gibraltarskog poreznog zakona za koje Komisija nije pokrenula istražni postupak nisu relevantne te bi se istražni postupak Komisije trebao ograničiti na one dijelove u vezi s kojima je postupak pokrenut;
 - (8) konačno, dane su primjedbe o statusu Gibraltara kao britanskog prekomorskog područja, o njegovoj neovisnoj izvršnoj, zakonodavnoj i sudskoj vlasti, čime se pokazuje da se mjera ne može smatrati regionalnom potporom.

6.2 Primjedbe na praksu donošenja poreznih mišljenja

- (73) Komisija je primjedbe zainteresiranih strana o praksi donošenja poreznih mišljenja iz Odluke o proširenju postupka Ujedinjenoj Kraljevini prosljedila 7. prosinca 2016. Odgovor Ujedinjene Kraljevine na te primjedbe može se sažeti na sljedeći način:
- (1) primjedbe triju primatelja poreznih mišljenja potvrđuju informacije koje su tijela Ujedinjene Kraljevine dala Komisiji tijekom istražnog postupka i dodatni su dokaz u korist zakonitosti prakse donošenja poreznih mišljenja u Gibraltaru i činjenice da ta praksa ne predstavlja državnu potporu;
 - (2) Vlada Gibraltara provela je opsežnu reviziju svih 165 mišljenja navedenih u Odluci o proširenju postupka, čime se, prema Ujedinjenoj Kraljevini, potvrdilo da nijednim od tih 165 mišljenja primatelj mišljenja nije oslobođen poreza koji bi inače bio obavezan platiti te da nema gubitka poreznog prihoda za Gibraltar;
 - (3) provedene su revizije kako bi se potvrdilo da nijedno mišljenje navedeno u Odluci o proširenju postupka nije selektivno te da stoga nijedno ne predstavlja državnu potporu po toj osnovi;
 - (4) od mišljenja navedenih u Odluci o proširenju postupka njih 14 bilo je povezano s transakcijama koje se nikad nisu ostvarile, a daljnja tri mišljenja odnosila su se na oporezivanje prihoda i/ili davanja u naravi zaposlenika, a nijedna od tih kategorija nije potencijalna državna potpora;
 - (5) Gibraltar je u pravu kada navodi da njegova porezna tijela nemaju velike diskrecijske ovlasti pri davanju mišljenja te da mišljenja ne daju bez provjere ili procjene zahtjeva. Mišljenja ne uzrokuju selektivnu primjenu poreznog sustava jer samo primjenjuju zakonske odredbe ZPD-a iz 2010.

7. PROCJENA OSLOBOĐENJA OD PLAĆANJA POREZA NA PRIHODE OD PASIVNE KAMATE I PRIHODE OD LICENCIJA

- (74) U prvoj Odluci o pokretanju postupka Komisija je preliminarno zaključila da oslobođenje od plaćanja poreza na prihode od pasivne kamate (za zajmove između povezanih društava) i prihode od licencija predstavlja državnu potporu te je izrazila svoje sumnje u spojivost tog oslobođenja s unutarnjim tržištem.
- (75) Prihod od pasivne kamate postao je oporeziv 1. srpnja 2013. (ako je iznos primljene ili obračunane kamate od jednog društva veći od 100 000 GBP godišnje). Od 1. siječnja 2014. oporeziv je prihod od licencija (koji je primilo ili obračunalo društvo registrirano u Gibraltaru).
- (76) Područje primjene ove Odluke (prema njezinoj točki 7.) ograničeno je na procjenu primljenog ili obračunanog prihoda od pasivne kamate i prihoda od licencija u razdoblju od stupanja na snagu ZPD-a iz 2010. (1. siječnja 2011.) do 30. lipnja 2013. (za kamatu) odnosno 31. prosinca 2013. (za licencije) ⁽²⁵⁾.

7.1 Postojanje potpore

- (77) Za klasifikaciju nacionalne mjere kao državne potpore u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora moraju biti ispunjeni sljedeći uvjeti. Kao prvo, mora postojati intervencija države ili putem državnih sredstava. Kao drugo, ta intervencija mora biti takva da može utjecati na trgovinu među državama članicama. Treće, zbog nje mora nastati selektivna prednost za primatelja. Četvrto, mora narušavati ili prijetiti da će narušiti tržišno natjecanje ⁽²⁶⁾.

7.1.1 Državna sredstva i pripisivost državi

- (78) Kako bi je se smatralo državnom potporom, mjera mora biti pripisiva državi članici i mora se financirati iz državnih sredstava.

⁽²⁵⁾ Stoga argumenti koje su Ujedinjena Kraljevina i druge zainteresirane strane iznijele o drugom pasivnom prihodu ili o razdoblju nakon stupanja na snagu izmjena iz 2013. nisu predmet ove Odluke.

⁽²⁶⁾ Vidjeti, između ostalog, presudu od 21. prosinca 2016., *Komisija protiv World Duty Free Group i dr.*, C-20/15 P i C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, točku 53.

- (79) Budući da je ovo oslobođenje rezultat zakona koji je donio parlament Gibraltara, može se smatrati pripisivim Gibraltaru.
- (80) Kad je riječ o financiranju oslobođenja putem državnih sredstava, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda mjera kojom javna tijela određenim poduzetnicima odobravaju oslobođenje od poreza kojim se, iako ono izravno ne uključuje prijenos državnih sredstava, osobe na koje se primjenjuje stavlja u povoljniji financijski položaj u odnosu na druge porezne obveznike čini državnu potporu ⁽²⁷⁾. Spornom se poreznom mjerom Gibraltar odriče prihoda od poreza koji bi inače imao pravo naplatiti od društava sa sjedištem u Gibraltaru koja primaju prihod od pasivne kamate ili od licencija. Budući da podrazumijeva odricanje tih prihoda, porezna mjera dovodi do gubitka državnih sredstava u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora ⁽²⁸⁾.

7.1.2 Prednost

- (81) U skladu sa sudskom praksom sudova Unije pojmom potpore nisu obuhvaćene samo pozitivne koristi, nego i mjere kojima se u različitim oblicima smanjuju troškovi koji su obično uključeni u proračun poduzeća ⁽²⁹⁾. Prednost može proizlaziti iz različitih vrsta smanjenja poreznog opterećenja određenog društva i, osobito, smanjenja primjenjive porezne stope, oporezive osnovice ili iznosa dospjelog poreza ⁽³⁰⁾. Mjera koja obuhvaća smanjenje poreza podrazumijeva prednost jer se njome poduzeća na koje se ta mjera primjenjuje stavlja u povoljniji financijski položaj od ostalih poreznih obveznika te ona dovodi do gubitka prihoda za državu ⁽³¹⁾.
- (82) U ovom slučaju mjera je u suprotnosti s općim načelom prema kojem se porez na dobit naplaćuje od svih poreznih obveznika koji imaju prihod koji je obračunan ili ostvaren u Gibraltaru. U skladu s tim načelom prihod od pasivne kamate i prihod od licencija morao bi normalno biti oporeziv, uz primjenu načela teritorijalnosti. U pogledu licencija, valja napomenuti da se prema načelu teritorijalnosti za prihod od licencija koji je primilo društvo sa sjedištem u Gibraltaru smatra da je obračunan i ostvaren u Gibraltaru. U pogledu prihoda od pasivne kamate, naplativost poreza na taj prihod prema teritorijalnom sustavu ovisi o primjeni pravila o „mjestu nastanka zajma”, koje je utemeljeno na četirima kumulativnim kriterijima ⁽³²⁾ koji su usmjereni na izvor prihoda. U skladu s time, u nizu slučajeva prihod od pasivne kamate iz stranog izvora mogao bi i bez spornog oslobođenja od poreza biti neoporeziv u Gibraltaru zbog teritorijalnog sustava. Međutim, oslobođenje od poreza prema načelu teritorijalnosti nije automatsko te je potrebno razmotriti druge kriterije uz izvor kamate (npr. lokaciju kreditnog jamstva) da bi se utvrdilo je li kamata obračunana ili ostvarena u Gibraltaru u skladu s pravilom o „mjestu nastanka zajma”.
- (83) Zato se ovim oslobođenjem uvodi ublažavanje naknade koju bi društva koja se koriste tim oslobođenjem u suprotnom morala platiti. Tako dolazi do prednosti jer su društva oslobođena od troškova koji su povezani s njihovim gospodarskim aktivnostima te se nalaze u povoljnijem financijskom položaju od ostalih poreznih obveznika (koji imaju aktivni prihod).

7.1.3 Selektivnost

- (84) Da bi se smatrala državnom potporom u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora, mjera mora biti selektivna na način da pogoduje određenim poduzećima ili proizvodnji određene robe.

⁽²⁷⁾ Vidjeti spojene predmete C-106/09 P i C-107/09 P, *Komisija protiv Vlade Gibraltara i Ujedinjene Kraljevine*, ECLI:EU:C:2011:732, točku 72. i navedenu sudsku praksu.

⁽²⁸⁾ Vidjeti predmet C-169/08 *Presidente del Consiglio dei Ministri*, ECLI:EU:C:2009:709, točku 58.

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

⁽³⁰⁾ Vidjeti predmet C-66/02, *Italija protiv Komisije*, ECLI:EU:C:2005:768, točku 78.; predmet C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze i ostali*, ECLI:EU:C:2006:8, točku 132.; Predmet C-522/13, *Ministerio de Defensa i Navantia*, ECLI:EU:C:2014:2262, točke od 21. do 31.

⁽³¹⁾ Spojeni predmeti C-393/04 i C-41/05, *Air Liquide Industries Belgium*, ECLI:EU:C:2006:403, točka 30. i predmet C-387/92, *Banco Exterior de España*, ECLI:EU:C:1994:100, točka 14.

⁽³²⁾ Procjena je utemeljena na sljedećim kumulativnim kriterijima: (a) mjesto boravišta dužnika; (b) izvor iz kojeg je kamata plaćena; (c) mjesto na kojem je kamata plaćena; i (d) priroda i mjesto kreditnog jamstva (ako postoje).

- (85) Kao preliminarna napomena na primjedbe Španjolske o regionalnoj selektivnosti, valja napomenuti da Komisija u prvoj Odluci o pokretanju postupka nije izrazila sumnje u regionalnu selektivnost te je smatrala da je referentni okvir za procjenu oslobođenja određen isključivo na geografsko područje Gibraltara ⁽³³⁾. Komisija ostaje pri stavu da oslobođenje od plaćanja poreza na prihode od pasivne kamate i prihode od licencija ne uključuje regionalnu selektivnost. Konkretno, ispunjena su tri kumulativna kriterija autonomije (institucionalne, postupovne i financijske autonomije), koje je Sud utvrdio u predmetima *Azores* ⁽³⁴⁾ i *Union General de Trabajadores de la Rioja* ⁽³⁵⁾. U skladu s time, tijela Gibraltara smatraju se dovoljno autonomnima od središnje vlade Ujedinjene Kraljevine, pa je referentni okvir stoga ograničen na geografske granice teritorija Gibraltara ⁽³⁶⁾.
- (86) U svrhu utvrđivanja materijalne selektivnosti ustaljena je sudska praksa da se prvo mora utvrditi uobičajen ili normalni porezni sustav u relevantnoj poreznoj jurisdikciji („referentni sustav”). Potom se mora utvrditi radi li se spornom mjerom razlika između gospodarskih subjekata koji su u sličnim činjeničnim i pravnim okolnostima u kontekstu unutarnjih ciljeva sustava. Ako se radi, mjera se tad smatra *prima facie* selektivnom ⁽³⁷⁾. Potom je, kao treće, potrebno utvrditi je li *prima facie* selektivnost opravdana prirodom ili općim programom (referentnog) sustava ⁽³⁸⁾. Ako je *prima facie* selektivna mjera opravdana prirodom ili općim programom sustava, neće je se smatrati selektivnom i stoga neće biti obuhvaćena područjem primjene članka 107. stavka 1. Ugovora.
- (87) U tom je kontekstu važno napomenuti da, kako bi se porezna mjera kvalificirala kao selektivna, porezni sustav ne mora biti takav da društva koja imaju koristi od selektivne prednosti općenito podliježu istom poreznom opterećenju kao i druga društva, već moraju imati koristi od odstupanja od pravila prema kojem ta selektivna prednost čini razliku između normalnog poreznog opterećenja i onog koji imaju druga društva ⁽³⁹⁾.
- (88) Takvo bi poimanje selektivnosti zapravo značilo da se samo porezni sustav osmišljen u skladu s određenom regulatornom tehnikom može kvalificirati kao selektivan te da drukčija nacionalna porezna pravila ne bi podlijezala kontroli državne potpore, čak i ako je njihov učinak pravno ili stvarno isti. To bi bilo suprotno ustaljenoj sudskoj praksi prema kojoj članak 107. stavak 1. Ugovora u procjeni selektivnosti ne radi razliku između mjera po pitanju njihovih uzroka ili ciljeva, već ih definira u odnosu na njihove učinke, tj. neovisno od upotrijebljenih tehnika ⁽⁴⁰⁾.

7.1.3.1 Referentni sustav

- (89) Referentni sustav je referentna vrijednost u odnosu na koju se vrši procjena selektivnosti mjere. Sastoji se od dosljednog skupa pravila koja se općenito primjenjuju na temelju objektivnih kriterija na sva poduzeća u području njegove primjene kako je definirano ciljem sustava. U tim pravilima nije utvrđeno samo područje primjene sustava nego i uvjeti u kojima se sustav primjenjuje, prava i obveze poduzetnika na koje se on primjenjuje i tehnička pitanja povezana s funkcioniranjem sustava ⁽⁴¹⁾. U slučaju poreza, oblikovanje referentnog sustava temelji se na elementima poput porezne osnove, poreznih obveznika, oporezivog događaja i poreznih stopa ⁽⁴²⁾.

⁽³³⁾ Prva Odluka o pokretanju postupka, uvodne izjave od 48. do 57.

⁽³⁴⁾ Predmet C-88/03 *Portugal protiv Komisije* ECLI:EU:C:2006:511, točke 57. i dalje.

⁽³⁵⁾ Predmeti od C-428/06 do C-434/06, ECLI:EU:C:2008:488, točke 47. i dalje.

⁽³⁶⁾ Takvu procjenu regionalne selektivnosti potvrdio je Opći sud u spojenim predmetima T-211/04 i T-215/04, ECLI:EU:T:2008:595, točke od 76. do 116. Premda je na presudu uložena žalba, Sud nije preispitao procjenu regionalne selektivnosti.

⁽³⁷⁾ Vidjeti spojene predmete C-20/15 P i C-21/15 P *Komisija protiv World Duty Free Group* ECLI:EU:C:2016:981, točku 57. i navedenu sudsku praksu.

⁽³⁸⁾ Vidjeti spojene predmete od C-78/08 do C-80/08 *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, točku 65.

⁽³⁹⁾ Predmet C-106/09 P i C-107/09 P *Komisija i Španjolska protiv Vlade Gibraltara i Ujedinjene Kraljevine*, ECLI:EU:C:2011:732, točka 91.

⁽⁴⁰⁾ Predmet C-219/16 P *Lowell Financial Services GmbH protiv Komisije*, ECLI:EU:C:2018:508, točka 92.

⁽⁴¹⁾ Predmet C-487/06 P, *British Aggregates protiv Komisije*, ECLI:EU:C:2008:757, točke 85. i 89. i navedena sudska praksa te predmet C-279/08 P, *Komisija protiv Nizozemske (NOx)*, ECLI:EU:C:2011:551, točka 51.

⁽⁴²⁾ Vidjeti Obavijest Komisije o pojmu državne potpore, SL C 262, 19.7.2016., str. 1., točka 133.

⁽⁴³⁾ Obavijest Komisije o pojmu državne potpore, točka 134.

- (90) U ovom je slučaju referentni sustav ZPD iz 2010. Puni je naziv tog zakona „Zakon o oporezivanju prihoda i regulaciji naplate tog poreza” (*Act to Impose Taxation on Income and to Regulate the Collection thereof*) ⁽⁴³⁾. U pogledu porezne osnovice društava, u članku 16. ZPD-a iz 2010. navodi se: „osim kad je u nastavku drukčije navedeno, kao dobit ili prihod društva koja se obračunava za procjenu poreza smatrat će se cijeli iznos dobiti ili prihoda društva za sva obračunska razdoblja tog razdoblja”. Iz toga proizlazi da se kao osnovica za obračun poreza na dobit u Gibraltaru uzima računovodstvena dobit, uzimajući u obzir sva povećanja i smanjenja u skladu sa ZPD-om iz 2010.
- (91) S druge strane, kao što su istaknula tijela Ujedinjene Kraljevine ⁽⁴⁴⁾, logika teritorijalnog sustava oporezivanja u Gibraltaru nalaže da nijedan prihod, bio on aktivan ili pasivan, čiji je izvor izvan Gibraltara nije obuhvaćen gibraltarskim porezom te je oporeziv u jurisdikciji u kojoj je obračunan ili ostvaren.
- (92) Definicija općeg sustava poreza na dobit trgovačkih društava u Gibraltaru kao „referentnog okvira” u skladu je sa sudskom praksom Suda, koji dosljedno smatra da je u slučaju mjera koje se odnose na određivanje obveze plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava referentni sustav koji treba razmatrati sustav poreza na dobit trgovačkih društava u predmetnoj državi članici koji se primjenjuje na sve poduzetnike, a ne posebne odredbe tog sustava koje se primjenjuju samo na određene porezne obveznike ili na određene transakcije. Na primjer, u predmetu *World Duty Free*, koji se odnosi na pravila o ulaganju u udjele, Sud je potvrdio stajalište Komisije da referentni sustav čini španjolski sustav poreza na dobit trgovačkih društava, a ne posebna pravila kojima se uređuje porezno postupanje s tim ulaganjima ⁽⁴⁵⁾.
- (93) Iako je cilj ZPD-a iz 2010. naplatiti porez od poreznih obveznika Gibraltara (tj. poreznih obveznika s prihodom koji je obračunan i nastao u Gibraltaru) ⁽⁴⁶⁾, u kategorijama oporezivog prihoda u Gibraltaru u Prilogu 1. tom zakonu nema nekih kategorija prihoda ⁽⁴⁷⁾. U skladu s time, oslobođenje od plaćanja poreza na prihode od pasivne kamate i prihode od licencija nije proizašlo iz formalnog odstupanja od poreznog sustava, već iz izostavljanja tog prihoda iz kategorija oporezivih prema gibraltarskom poreznom sustavu (implicitno oslobođenje).

7.1.3.2 Različito porezno postupanje s društvima u usporedivim okolnostima

- (94) U skladu s općeprimjenjivim teritorijalnim sustavom oporezivanja u Gibraltaru ⁽⁴⁸⁾, porezom na dobit oporeziv je samo prihod koji je obračunat ili nastao u Gibraltaru. No stupanjem na snagu ZPD-a iz 2010. uvedeno je automatsko oslobođenje prihoda od pasivne kamate i naknade za licencije od poreza na dobit bez razmišljanja o elementima koji su obično relevantni za utvrđivanje teritorijalnog opsega oporezivanja u Gibraltaru u skladu s načelom teritorijalnosti. U tom je smislu osobito važno napomenuti da bi teritorijalni sustav oporezivanja, kad ne bi bilo oslobođenja prihoda od naknada za licenciju, za takav prihod koji je primilo društvo u Gibraltaru uvijek smatrao da je obračunat i nastao u Gibraltaru. ⁽⁴⁹⁾ Što se pasivne kamate tiče, za svaki bi slučaj bila potrebna zasebna procjena načela teritorijalnosti da bi se utvrdilo na kojoj su se lokaciji odvijale aktivnosti koje su generirale prihod, a time i postoji li oporezivi prihod.

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

⁽⁴⁴⁾ Podnesak Ujedinjene Kraljevine od 14. rujna 2012.

⁽⁴⁵⁾ Vidjeti i spojene predmete C-20/15 P i C-21/15 P *Komisija protiv World Duty Free Group*, ECLI:EU:C:2016:981, točku 92.: „Komisija se u spornim odlukama, kako bi klasificirala spornu mjeru kao selektivnu mjeru, pozvala na činjenicu da od porezne pogodnosti koju ta mjera pruža korist nisu imali bez razlike svi gospodarski subjekti koji se nalaze u objektivno usporedivoj situaciji, s obzirom na cilj kojem teži redovni španjolski porezni sustav, jer rezidentni poduzetnici koji stječu istovrsne udjele u društvima s poreznim sjedištem u Španjolskoj ne mogu ishoditi tu pogodnost” (isticanje je dodala Komisija); slično tome, vidjeti točke 22. i 68. Slično tome, vidjeti predmet C-217/03 *Belgija i Forum 187 protiv Komisije*, ECLI:EU:C:2005:266, točku 95.; predmet C-88/03 *Portugal protiv Komisije*, ECLI:EU:C:2006:511, točku 56.; predmet C-519/07 P *Komisija protiv Koninklijke FrieslandCampina*, ECLI:EU:C:2009:556, točke od 2. do 7.; i spojene predmete od C-78/08 do C-80/08 *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, točku 50. Vidjeti i Obavijest o pojmu potpore, točku 134.

⁽⁴⁶⁾ Tijela Ujedinjene Kraljevine u svom podnesku od 18. travnja 2013. potvrdila su da je referentni sustav za ZPD iz 2010. teritorijalni sustav oporezivanja, u skladu s kojim se u Gibraltaru oporezuje prihod koji je obračunan ili nastao u Gibraltaru. Navela su i da se taj sustav primjenjuje na sva društva u svim industrijskim, financijskim i trgovačkim sektorima te da se univerzalno primjenjuje.

⁽⁴⁷⁾ Prije stupanja na snagu izmjena kojima su kamate na zajmove između povezanih društava postale oporezive, prihod od pasivne kamate i prihod za licencija nije bio obuhvaćen nijednom kategorijom prihoda navedenih u Prilogu 1. ZPD-a iz 2010., stoga nije bio oporeziv u Gibraltaru.

⁽⁴⁸⁾ Članak 11. stavak 1. i članak 74. ZPD-a iz 2010.

⁽⁴⁹⁾ Podnesak tijela Ujedinjene Kraljevine, 14. rujna 2012.

- (95) U Prvoj odluci o pokretanju postupka Komisija je zaključila da oslobođenje prihoda od pasivne kamate i naknada za licenciju od poreza na dobit, kojim se radi razlika između društava u usporedivim pravnim i činjeničnim okolnostima, valja smatrati *prima facie* selektivnim u kontekstu cilja ZPD-a iz 2010., a to je oporezivati prihod koji je obračunat ili nastao u Gibraltaru.
- (96) Komisija je nadalje u Prvoj odluci o pokretanju postupka navela da se oslobođenjem u naizgled znatno povoljniji položaj stavlja 529 društava koja imaju prihod od pasivne kamate ili naknada za licenciju, osobito kamate od drugih društava iz iste grupe ili naknade za licenciju. Komisija je napomenula i da najveći dio kamata od zajmova koje primaju društva iz Gibraltara potječe od zajmova unutar grupe odobrenih subjektima sa sjedištem u inozemstvu. ⁽⁵⁰⁾
- (97) U slučajevima kao što je ovaj, u kojem mjera ne proizlazi iz formalnog odstupanja od poreznog sustava, Komisija ima stav da je pri ocjeni selektivnosti osobito važno razmotriti učinke mjere da bi se procijenilo stavlja li mjera u znatno bolji položaj određenu skupinu poduzeća.
- (98) S obzirom na naknade od licencija, analiza Komisije o učincima mjere ⁽⁵¹⁾ pokazuje da je mjera pogodovala samo 10 društava (od 8 003 aktivnih trgovačkih društava koja posluju u Gibraltaru), a svih 10 dijelovi su multinacionalnih grupa. Nadalje, čini se da je najmanje 8 tih društava iz velikih multinacionalnih korporacija koje posluju u cijelom svijetu. Za razliku od toga, nijedno samostalno trgovačko društvo u Gibraltaru nije primilo prihod od naknada za licenciju.
- (99) Po pitanju kamate, informacije koje su dala tijela Ujedinjene Kraljevine pokazuju da od ukupnog prihoda koji su gibraltarska društva ostvarila od kamata za zajmove među društvima u grupi (1 400 milijuna GBP), 99,8 % potječe od zajmova danih stranim društvima (unutar grupe). Za razliku od toga, samo su dva gibraltarska društva ostvarila prihod od kamate iz domaćeg izvora, i to ukupno tek 3 256 834 GBP (što je 222 169 GBP nenaplaćenog poreza ili 0,2 % ukupnog iznosa zajmova među društvima u grupi).
- (100) Ti podaci pokazuju da je mjera znatno pogodovala društvima koja su dio multinacionalnih grupa i imaju određenu funkciju (davanje zajmova unutar grupe i/ili pravo na upotrebu intelektualnog vlasništva). Mjera je osobito pogodovala i. manjem broju multinacionalnih društava koja su uglavnom dio velikih multinacionalnih grupa koje posluju u cijelom svijetu (i primaju prihod od naknada za licenciju) te ii. društvima koja su dio multinacionalnih grupa te daju zajmove stranim društvima iz iste grupe. Imajući na umu cilj ZPD-a iz 2010. (odnosno oporezivanje prihoda koji je obračunat ili ostvaren u Gibraltaru), ta su društva u sličnim pravnim i činjeničnim okolnostima kao i sva gibraltarska društva koja ostvaruju prihod obračunat ili ostvaren u Gibraltaru (ili provode aktivnosti za koje je potrebna dozvola prema gibraltarskom zakonu, kao što su bankarstvo, osiguranje i igre na sreću).
- (101) Tijela Ujedinjene Kraljevine i Gibraltara smatraju da oslobođenje predstavlja opću mjeru koja se primjenjuje na sva društva u sličnim okolnostima, bez obzira na sektor njihova djelovanja. Nadalje ističu da se pravilo ne može karakterizirati kao selektivno *per se* samo zato što je moguće identificirati društva kojima to porezno pravilo pogoduje više nego drugima. Pravilo bi bilo selektivno samo kad bi mu namjera bila pogodovati određenoj kategoriji društava. Prema mišljenju tijela Ujedinjene Kraljevine i Gibraltara, to nije slučaj s ovom mjerom jer ne postoje društva u sličnim činjeničnim ili pravnim okolnostima u Gibraltaru za koja oslobođenje ne vrijedi.
- (102) Komisija smatra da tvrdnja Ujedinjene Kraljevine o tome da se mjera *prima facie* primjenjuje na sva društva, bez obzira na sektor djelovanja, nije relevantna za ocjenu selektivnosti. Ustaljena je sudska praksa to da činjenica da postoji velik broj poduzetnika koji se mogu pozvati na to pravo na temelju nacionalne mjere ili da ti poduzetnici pripadaju različitim gospodarskim sektorima nije dovoljna da se dovede u pitanje selektivnost mjere. ⁽⁵²⁾

⁽⁵⁰⁾ Vidjeti Odluku Komisije od 16. listopada 2013. u predmetu državne potpore SA.34914 (2013/C) (ex 2013/NN) – sustav poreza na dohodak trgovačkih društava na Gibraltaru (SL C 348, 18.11.2013., str. 189.–190.)

⁽⁵¹⁾ Iz razloga navedenih u točki 8.3.1.2., analiza društava koja imaju prihod od naknada za licenciju obuhvaća pet društava sa sjedištem u Gibraltaru koja su dobila porezno mišljenje među 165 mišljenja koja su obuhvaćena proširenim postupkom pokrenutim u listopadu 2014. te su imala koristi od naknada za licencije i prihod od kamata putem udjela u partnerstvima s nizozemskim trgovačkim društvima.

⁽⁵²⁾ Vidjeti spojene predmete C-20/15 P i C-21/15 P *World Duty Free Group*, točku 80.

- (103) Mjera kojom se radi razlika među poduzećima koja su, u kontekstu svrhe predmetnog pravnog sustava, u usporedivim činjeničnim i pravnim okolnostima *a priori* je selektivna. U ovom je slučaju utvrđeno da oslobođenje prihoda od pasivne kamate i naknade za licenciju od poreza na dobit uglavnom pogoduje međunarodnim grupama. Kao što je napomenuto u uvodnoj izjavi 100., u kontekstu cilja referentnog poreznog sustava (ZPD iz 2010.), odnosno oporezivanja prihoda koji je obračunat ili ostvaren u Gibraltaru, multinacionalne grupe nalaze se u sličnim pravnim i činjeničnim okolnostima kao i sva druga gibraltarska društva koja imaju prihod obračunat ili ostvaren u Gibraltaru. Stoga je oslobođenje prihoda od pasivne kamate i naknade za licenciju od poreza na dobit *prima facie* selektivno.
- (104) Nadalje, mora se napomenuti da to što oslobođenje uglavnom pogoduje multinacionalnim grupama nije slučajna posljedica sustava. ⁽⁵³⁾ U maloj poreznoj jurisdikciji kao što je Gibraltar, to oslobođenje, kojim se ne uzima u obzir lokacija na kojoj su provedene aktivnosti istraživanja i razvoja, po definiciji daje veće prilike međunarodnim grupama koje zbog svoje međunarodne strukture i veličine jednostavno mogu premještati nematerijalnu imovinu i kapital unutar grupe (a potom davati zajmove i/ili pravo na upotrebu intelektualnog vlasništva). To dovoljno pokazuje da je mjera osmišljena tako da privuče grupe i njima pogoduje, što se osobito odnosi na multinacionalne grupe kojima su povjerene određene aktivnosti (davanje zajmova unutar grupe i/ili pravo na upotrebu intelektualnog vlasništva). Na temelju toga Komisija zaključuje da je mjera *prima facie* selektivna jer njezini učinci znatno pogoduju određenoj kategoriji društava, a neizbježna su posljedica vrste mjere.

7.1.3.3 Nepostojanje opravdanja za mjeru

- (105) Mjera koja je *prima facie* selektivna može se opravdati prirodom ili općim programom poreznog sustava ako proizlazi izravno iz njegovih svojstvenih osnovnih ili vodećih načela ili je pak rezultat sastavnih mehanizama koji su nužni za njegovo funkcioniranje i učinkovitost. To može biti slučaj za načelo neutralnosti, cilj optimizacije naplate fiskalnih dugova ili mogućnost administrativnog upravljanja.
- (106) Tijela Ujedinjene Kraljevine tvrdila su da je oslobođenje logična posljedica načela teritorijalnosti, kojemu je cilj izbjegavanje dvostrukog oporezivanja. Komisija po tom pitanju napominje da se oslobođenje prihoda od pasivne kamate i naknada za licenciju uvedeno ZPD-om iz 2010. ne može smatrati samo primjenom načela teritorijalnosti. Osobito, kako je već objašnjeno u točki 7.1.3.2., valja napomenuti da se u teritorijalnom sustavu za prihod od naknada za licenciju koji je primilo društvo sa sjedištem u Gibraltaru smatra da je obračunat i ostvaren u Gibraltaru. Kad je riječ o kamati, za svaki bi slučaj bila potrebna zasebna ocjena načela teritorijalnosti da bi se utvrdilo na kojoj su se lokaciji odvijale aktivnosti koje su generirale prihod, a time i postoji li oporezivi prihod. Stoga se oslobođenje prihoda od pasivne kamate i naknada za licenciju uvedeno ZPD-om iz 2010. ne može smatrati samo primjenom načela teritorijalnosti.
- (107) Nadalje, argument da se primjena načela teritorijalnosti temelji na potrebi sprječavanja dvostrukog oporezivanja nije valjan jer je (stranom) subjektu koji plaća kamate ili naknadu za licenciju obično dopušteno da taj iznos obračuna kao odbitak. ⁽⁵⁴⁾ Nadalje, u okviru Direktive Vijeća 2003/49/EZ ⁽⁵⁵⁾ (Direktiva o kamatama i licencijama) neke su isplate kamata i naknada za licenciju unutar grupe oslobođene poreza po odbitku (na razini stranog subjekta platitelja) na temelju nacionalnih propisa kojima je spomenuta Direktiva 2003/49/EZ uklopljena u lokalno zakonodavstvo. U skladu s time i imajući na umu ograničen rizik od dvostrukog oporezivanja, mjera kojom se u potpunosti i automatski oslobađa prihod od oporezivanja neproporcionalna je, a sprječavanje dvostrukog oporezivanja ne može se smatrati prihvatljivim opravdanjem.
- (108) Nadalje, u kontekstu službenog istražnog postupka tijela Ujedinjene Kraljevine tvrdila su i da je oslobođenje prihoda od pasivne kamate i naknada za licenciju opravdano zbog mogućnosti administrativnog upravljanja jer prihod od poreza ne bi bio dovoljno visok da opravda administrativno opterećenje provođenja oporezivanja prihoda od pasivne kamate i naknada za licenciju. U tom su pogledu napomenuli da bi kamata iz stranih izvora bila u svakom slučaju oslobođena od poreza u skladu s uobičajenim načelom teritorijalnosti Gibraltara. Kad je riječ o kamatama i naknadama od licencija iz gibraltarskih izvora, oslobođenje od poreza smatraju opravdanim zbog činjenice da bi trošak naplate bio veći od očekivanih prihoda.

⁽⁵³⁾ Vidjeti spojene predmete C-106/09 P i C-107/09 P *Komisija protiv Vlade Gibraltara i Ujedinjene Kraljevine* ECLI:EU:C:2011:732, točku 106.

⁽⁵⁴⁾ U nekim situacijama, ovisno o primjenjivim poreznim pravilima, odbitak plaćene kamate ili naknade za licenciju može biti ograničen na razinu društva platitelja kao rezultat pravila o ograničenju kamate, pravila o transfernim cijenama ili drugih pravila za sprječavanje zlouporabe.

⁽⁵⁵⁾ Direktiva Vijeća 2003/49/EZ od 3. lipnja 2003. o zajedničkom sustavu oporezivanja isplate kamata i licencije između povezanih trgovačkih društava različitih država članica, kako je zadnje izmijenjena Direktivom Vijeća 2013/13/EU od 13. svibnja 2013. (SL L 157, 26.6.2003., str. 49.).

- (109) Komisija je pozvala tijela Ujedinjene Kraljevine da konkretnim elementima dokažu tvrdnju da bi administrativni trošak oporezivanja prihoda od pasivne kamate i naknade za licenciju bio veći od bilo kojeg ostvarenog prihoda. No tijela Ujedinjene Kraljevine nisu ponudila konkretne elemente kojima bi potkrijepila svoju tvrdnju. Zbog nedostatka dokaza Komisija ne može prihvatiti tvrdnju da je oslobođenje prihoda od pasivne kamate i naknade za licenciju opravdano zbog mogućnosti administrativnog upravljanja.

7.1.3.4 Zaključak o selektivnosti

- (110) Uzimajući u obzir sve što je izloženo u ovoj točki, Komisija smatra da je mjera selektivna jer znatno pogoduje određenom skupu društava koja su vlasništvo multinacionalnih grupa i imaju određenu funkciju (davanje zajmova unutar grupe ili prava na upotrebu intelektualnog vlasništva) u usporedbi s drugim društvima u sličnim činjeničnim i pravnim okolnostima s obzirom na svojstveni cilj ZPD-a iz 2010.

7.1.4 Moguće narušavanje tržišnog natjecanja i učinak na trgovinu unutar Unije

- (111) U skladu s člankom 107. stavkom 1. Ugovora, da bi se smatrala državnom potporom, mjera mora narušavati ili prijetiti da će narušiti tržišno natjecanje te mora utjecati na trgovinu unutar Unije.
- (112) Tijekom istražnog postupka utvrđeno je da je većina društava kojima je pogodovalo oslobođenje prihoda od pasivne kamate i naknade za licenciju dio međunarodnih grupa trgovačkih društava koje djeluju u sektorima u kojima se odvija trgovina unutar Unije ⁽⁵⁶⁾.
- (113) Čak i ako gibraltarska društva na koja se primjenjuje oslobođenje ne sudjeluju izravno u toj trgovini, prema mišljenju Suda za mjeru se mora smatrati da utječe na trgovinu i da narušava tržišno natjecanje ako je poduzeću dana potpora, čime se jača pozicija tog poduzeća u odnosu na druga društva koja sudjeluju u trgovini unutar Unije ⁽⁵⁷⁾.
- (114) Nadalje, valja napomenuti da oslobođenje prihoda od pasivne kamate i naknada za licenciju od poreza na dobit nije povezano ni s jednim konkretnim ulaganjem, već korisnicima jednostavno smanjuje troškove koje bi inače morali snositi u svakodnevnom poslovanju. Stoga bi to oslobođenje, ako se utvrdi da predstavlja državnu potporu, predstavljalo operativnu potporu. Za operativnu potporu postoji veća vjerojatnost da će narušiti ili prijetiti da će narušiti tržišno natjecanje jer se njome ne rješava konkretan tržišni problem i nije vremenski ograničena.
- (115) Tijela Ujedinjene Kraljevine i Gibraltara tvrdila su i da bi svaka potpora koja je rezultat oslobođenja naknade za licencije bila *de minimis* te ne bi bila obuhvaćena pravilima o državnoj potpori u skladu s Uredbom (EU) br. 1407/2013. U kontekstu službenog istražnog postupka tijela Ujedinjene Kraljevine pozvana su da dokažu da bi uvjeti da se mjera smatra *de minimis* potporom, a time i izvan područja primjene pravila o državnoj potpori, bili ispunjeni za sva trgovačka društva. No u dostavljenim informacijama navodila se tek nekolicina trgovačkih društava, a tijela Ujedinjene Kraljevine nisu potkrijepila tvrdnju da bi uvjeti za *de minimis* potporu bili ispunjeni za sve primatelje potpore. Komisija stoga ne može prihvatiti argument da oslobođenje ne bi predstavljalo potporu jer bi dobivena prednost uvijek bila *de minimis*.

⁽⁵⁶⁾ Ujedinjena Kraljevina tvrdila je da se oslobođenje primjenjuje općenito na sve industrijske, financijske i trgovačke grane te da ne pogoduje nijednom određenom gospodarskom sektoru. Nadalje, a osobito po pitanju oslobođenja naknade od licencije, Gibraltar je istaknuo da su društva koja su primala naknade od licencija tijekom trogodišnjeg razdoblja u kojem je njihova neoporezivost bila na snazi bila aktivna u različitim sektorima, od maloprodaje hrane preko visoke mode do igara na sreću i osiguranja. To su liberalizirani sektori koji podliježu konkurenciji i obuhvaćaju trgovinu unutar Unije. Javno dostupne informacije o korisnicima oslobođenja naknada za licenciju također pokazuju da su društva koja su iskoristila tu pogodnost dio grupa koje djeluju na tržištima Unije.

⁽⁵⁷⁾ Predmet C-518/13 *Eventech protiv The Parking Adjudicator* ECLI:EU:C:2015:9, točka 66.; spojeni predmeti C-197/11 i C-203/11 *Libert i ostali*, ECLI:EU:C:2013:288, točka 77.; i C-128/16 P *Komisija protiv Lico Leasing SA i ostali*, ECLI:EU:C:2018:591, točka 84.

- (116) Posljedično, Komisija smatra da se mjerom narušava ili prijeti da će se narušiti tržišno natjecanje i da utječe na trgovinu unutar Unije.

7.1.5 Zaključak o postojanju državne potpore

- (117) Budući da su ispunjeni svi uvjeti u skladu s člankom 107. stavkom 1. Ugovora, Komisija zaključuje da program oslobođenja prihoda od pasivne kamate i naknade za licenciju, kakav je postojao prije stupanja na snagu relevantnih izmjena iz 2013., predstavlja državnu potporu u smislu tog članka.

7.2 Mjera kao nova potpora

- (118) U skladu s člankom 1. točkom (c) Postupovne uredbe, „nova potpora” znači svaka potpora, to jest programi potpora i pojedinačna potpora koji ne predstavljaju postojeću potporu, uključujući i izmjene postojećih potpora; „Postojeća potpora” jest odobrena potpora ili potpora koja se smatra odobrenom u skladu s člankom 1. točkom (d) Postupovne uredbe.
- (119) Tijela Ujedinjene Kraljevine i Gibraltara tvrde da se oslobođenje kamata iz stranih izvora, ako predstavlja državnu potporu, mora smatrati postojećom potporom jer je status te kamate na koju se primjenjuje oslobođenje ostao *de facto* nepromijenjen od prethodnog zakona iz 1952. (zbog načela teritorijalnosti).
- (120) Po tom pitanju Komisija napominje da bi se prema teritorijalnom sustavu oporezivanja za svaki slučaj prihoda od kamata zasebno morala provesti ocjena da bi se utvrdilo je li taj prihod oporeziv. Time ne bi došlo do automatskog oslobođenja relevantnog prihoda. Stoga se oslobođenje prihoda od pasivne kamate (prije 1. srpnja 2013.) uvedeno ZPD-om iz 2010. znatno razlikuje od poreznog postupanja s prihodima od pasivne kamate prije ZPD-a iz 2010. te se ne može smatrati da ima isti učinak kakav je imala primjena načela teritorijalnosti.
- (121) Nadalje, kad bi kamata iz stranih izvora doista bila oslobođena od poreza zbog načela teritorijalnosti, to ne bi bilo dovoljno da se utvrdi da mjera predstavlja „postojeću potporu” jer prethodno oslobođenje nije bilo ograničeno na prihod od kamate iz stranih izvora (obuhvaćalo je i kamate iz stranih i one iz domaćih izvora). Svako moguće opravdanje oslobođenja (i njegova sukladnost s načelom teritorijalnosti) mora biti utemeljeno na činjenici da je primjenjivo na sav prihod od kamata, a ne samo na određeni dio (kamate iz stranih izvora).

7.3 Spojivost potpore s unutarnjim tržištem

- (122) Državna potpora smatra se spojivom s unutarnjim tržištem ako se može razvrstati u jednu od kategorija iz članka 107. stavka 2. Ugovora ⁽⁵⁸⁾ i može se smatrati spojivom s unutarnjim tržištem ako se može razvrstati u jednu od kategorija iz članka 107. stavka 3. Ugovora ⁽⁵⁹⁾. Međutim, država članica koja je dodijelila potporu snosi teret dokazivanja da je državna potpora koju je dodijelila spojiva s unutarnjim tržištem u skladu s člankom 107. stavkom 2. ili 3. Ugovora ⁽⁶⁰⁾.
- (123) Komisija napominje da tijela Ujedinjene Kraljevine nisu dala argumente zašto bi se oslobođenje prihoda od pasivne kamate i naknada za licenciju od poreza na dobit smatralo spojivim s unutarnjim tržištem. Ujedinjena Kraljevina prije svega nije dala primjedbe o sumnjama izraženima u Prvoj odluci o pokretanju postupka o spojivosti mjere.

⁽⁵⁸⁾ Iznimke predviđene člankom 107. stavkom 2. Ugovora odnose se na sljedeće: (a) potpore socijalnog karaktera koje se dodjeljuju pojedinim potrošačima; (b) potpore za otklanjanje štete nastale zbog prirodnih nepogoda ili drugih izvanrednih događaja; i potpore koje se dodjeljuju gospodarstvu određenih područja Savezne Republike Njemačke.

⁽⁵⁹⁾ Iznimke predviđene člankom 107. stavkom 3. Ugovora odnose se na sljedeće: (a) potpore za poticanje razvoja određenih područja; (b) potpore za određene važne projekte od zajedničkog europskog interesa ili za otklanjanje ozbiljnih poremećaja u gospodarstvu neke države članice; (c) potpore za razvoj određenih gospodarskih djelatnosti ili određenih gospodarskih područja; (d) potpore za promicanje kulture i očuvanje baštine; i (e) druge vrste potpora koje Vijeće odredi svojom odlukom.

⁽⁶⁰⁾ Predmet T-68/03, *Olympiaki Aeroporia Ypiresies protiv Komisije*, ECLI:EU:T:2007:253, točka 34.

- (124) Sama Komisija nije pronašla moguće temelje za spojivost te smatra da nijedna iznimka navedena u članku 107. stavku 2. ili 3. Ugovora nije primjenjiva jer cilj mjere nije postići bilo koji od ciljeva navedenih u tim odredbama. Nadalje, budući da oslobođenje prihoda od pasivne kamate i naknada za licenciju od poreza na dobit nije povezano ni s jednim konkretnim ulaganjem, već korisnicima jednostavno smanjuje troškove koje bi inače morali snositi u svakodnevnom poslovanju, smatra se da predstavlja operativnu potporu. Takva se potpora u načelu ne može smatrati spojivom s unutarnjim tržištem u skladu s člankom 107. stavkom 3. Ugovora jer se njome ne olakšava razvoj određenih djelatnosti ili određenih gospodarskih područja. Nadalje, porezne prednosti u ovom slučaju nisu vremenski ograničene, ne smanjuju se i nisu razmjernije onome što je potrebno za ublažavanje određenog tržišnog nedostatka ili ispunjenje cilja od općeg interesa u predmetnim područjima. Posljedično tome, mjera se ne može smatrati spojivom s unutarnjim tržištem u skladu s člankom 107. stavkom 2. ili 3. Ugovora.

8. OCJENA PRAKSE DONOŠENJA POREZNIH MIŠLJENJA U GIBALTARU

- (125) Preliminarno se valja prisjetiti da „*ako ne postoji zakonodavstvo Unije u određenom području, određivanje poreznih osnovica i raspodjela poreznog opterećenja na različite čimbenike proizvodnje i različite gospodarske sektore obuhvaćeni su poreznom nadležnošću država članica ili državnih tijela niže razine koja imaju poreznu autonomiju*” ⁽⁶¹⁾. Istodobno te u skladu s ustaljenom sudskom praksom „*obavljanje pridržanih ovlasti ne može dopustiti jednostrano prihvatanje mjera koje su zabranjene Ugovorom*” ⁽⁶²⁾.
- (126) Konkretno Komisija ne dovodi u pitanje davanje poreznih mišljenja poreznih uprava država članica. Prepoznaje važnost mišljenja danih unaprijed kao alata kojima se poreznim obveznicima pruža pravna sigurnost. Pod uvjetom da ne daju selektivnu prednost određenim gospodarskim akterima, zakonodavstvo Unije o državnim potporama nije protivno poreznim mišljenjima ⁽⁶³⁾.
- (127) No kada se poreznim mišljenjem podržava rezultat koji ne odražava na pouzdan način rezultat koji bi se dobio uobičajenom primjenom redovnog poreznog sustava, tim se mišljenjem može primatelju dati selektivna prednost u mjeri u kojoj je rezultat selektivnog postupanja smanjenje porezne obveze tog primatelja u toj državi članici u usporedbi s društvima koja se nalaze u sličnim činjeničnim i pravnim okolnostima ⁽⁶⁴⁾.

8.1 Uvod

- (128) U Odluci o proširenju postupka Komisija je za 165 poreznih mišljenja koja su dala gibraltarska porezna tijela od siječnja 2011. do kolovoza 2013. preliminarno zaključila da su porezna mišljenja materijalno selektivna jer porezna tijela Gibraltara na temelju svojih diskrecijskih ovlasti uglavnom nisu provodila odgovarajuću ocjenu poreznih obveza trgovačkih društava. Komisija je zauzela i preliminarni stav da su gibraltarska porezna tijela u nekim slučajevima donosila porezna mišljenja koja nisu u skladu s primjenjivim odredbama poreznog zakona ⁽⁶⁵⁾.
- (129) Komisija je preliminarno zaključila da su se, donošenjem takvog poreznog mišljenja samo za neka multinaционаlna društva, ali ne i za druga, potpuno domaća društva koja ne traže porezno mišljenje, porezna tijela drukčije odnosila prema društvima u sličnim pravnim i činjeničnim okolnostima. U skladu s time zaključeno je da su mjere *prima facie* selektivne. Nadalje, Komisija nije pronašla prihvatljivo opravdanje u prirodi ili općem programu ZPD-a iz 2010.

⁽⁶¹⁾ Vidjeti spojene predmete C-236/16 i C-237/16, *ANGED protiv Disputacion de Aragon*, ECLI:EU:C:2018:291 točku 38., spojene predmete C-106/09 P i C-107/09 P, *Komisija protiv Vlade Gibraltara*, ECLI:EU:C:2011:732, točku 97.

⁽⁶²⁾ Vidjeti spojene predmete 6/69 i 11/69, *Komisija protiv Francuske*, ECLI:EU:C:1969:68, točku 17. i predmet 173/73, *Italija protiv Komisije*, ECLI:EU:C:1974:71 točku 13. Vidjeti i spojene predmete C-182/03 i C-217/03, *Belgija i Forum 187 ASBL protiv Komisije*, ECLI:EU:C:2006:416, točku 81.; spojene predmete C-106/09 P i C-107/09 P, *Komisija protiv Vlade Gibraltara i Ujedinjene Kraljevine*, ECLI:EU:C:2011:732; predmet C-417/10, *3M Italia*, ECLI:EU:C:2012:184, točku 25. i rješenje u predmetu C-529/10, *Safilo*, ECLI:EU:C:2012:188, točku 18.; vidjeti i predmet T-538/11, *Belgija protiv Komisije*, ECLI:EU:T:2015:188, točku 66.

⁽⁶³⁾ Vidjeti Interni radni dokument Opće uprave za tržišno natjecanje o državnoj potpori i poreznim mišljenjima, točku 5., http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/working_paper_tax_rulings.pdf

⁽⁶⁴⁾ Vidjeti Obavijest Komisije o pojmu državne potpore („Obavijest o pojmu državne potpore”), SL C 262, 19.7.2016., str. 1., točku 170.

⁽⁶⁵⁾ Te su sumnje detaljno objašnjene u uvodnoj izjavi 32. te odluke.

- (130) U okviru službenog istražnog postupka Komisija je analizirala relevantnu dokumentaciju koju su tijela Ujedinjene Kraljevine podnijela u vezi sa 165 mišljenja koja su u opsegu istražnog postupka da bi utvrdila moguće diskrecijske prakse, pogrešnu primjenu pravila ili nepostojanje odgovarajućih provjera mjesta gdje su se aktivnosti doista provodile. Komisija je ocijenila sljedeću dokumentaciju:

(1) 165 mišljenja i zahtjeve za ta mišljenja;

(2) izvješća o *ex post* reviziji koju su gibraltarska tijela provela 2015. za sve korisnike tih 165 mišljenja. Te su revizije (ili pregledi) obavljene radi ocjene pravilnosti primjene odredbi ZPD-a iz 2010. Izvješća o reviziji sadržavaju detaljne informacije o dotičnim društvima i njihovim aktivnostima te o mogućim promjenama u organizaciji, aktivnostima i funkcijama do kojih je došlo nakon davanja mišljenja i neke činjenične podatke o aktivnostima tih društava te pravnu ocjenu oporezivosti društava i/ili aktivnosti u skladu sa ZPD-om iz 2010. Revizijama je ponajprije provjeravano ispunjuje li prihod nastao tim aktivnostima uvjete da bi se smatrao obračunatim ili ostvarenim u Gibraltaru. Revizije su obuhvaćale opsežna pretraživanja cjelokupne dokumentacije koju su podnijela društva u kojima se provodila revizija, odgovore na upitnike, posjete trgovačkim društvima i sastanke s društvima ili njihovim predstavnicima. Za 25 društava podnijeti su detaljniji financijski podaci, uključujući financijske račune, a za neke i preslike poreznih prijava.

(3) činjenične podatke o svih 165 društava da bi se ocijenilo jesu li optužbe da društva ne provode aktivnosti u Gibraltaru dovoljno potkrijepljene, što obuhvaća informacije o broju radnika i direktora, osobnim troškovima, troškovima amortizacije, drugim operativnim troškovima povezanim s radom u Gibraltaru te operativnim troškovima koji nisu povezani s radom u Gibraltaru.

- (131) Analizom tih podataka Komisija je uspjela ocijeniti ostvaruju li predmetna društva prihod koji je oporeziv u Gibraltaru u skladu s teritorijalnim sustavom oporezivanja i/ili jesu li porezna mišljenja dana odnosno provedena u skladu s primjenjivim poreznim odredbama.

8.2 Nesporna porezna mišljenja

- (132) Analizom se za veliku većinu slučajeva (160 od 165 razmatranih mišljenja) nije ustanovilo da je mišljenje dano suprotno primjenjivim općim poreznim pravilima. U većini slučajeva prihod predmetnih društava nije zadovoljavao uvjete teritorijalnosti da bi bio oporeziv u Gibraltaru. Izvješća o reviziji i druga dokumentacija koju su podnijela tijela Ujedinjene Kraljevine pokazali su da su aktivnosti tih društava u Gibraltaru bile ograničene te da općenito nisu mogle porezna tijela dovesti do zaključka da su se aktivnosti kojima se ostvaruje prihod doista održavale u Gibraltaru. Drugim riječima, postojalo je dovoljno dokaza da se aktivnosti koje su generirale dobit nisu odvijale u Gibraltaru. Nekoliko je mišljenja potvrdilo neoporezivost pasivne kamate, naknade za licencije i/ili dividendi, što je bilo u skladu s primjenjivim poreznim odredbama jer u vrijeme donošenja mišljenja prihod od naknada za licencije i pasivne kamate nije bio oporeziv u skladu s primjenjivim poreznim zakonskim odredbama. Kao što je prikazano u uvodnim izjavama od 145. do 147., za ostale slučajeve dano je odgovarajuće opravdanje. Prethodno navedeni zaključci opisani su sljedećim primjerima, kojima se uzimaju u obzir različite kategorije poslovnih aktivnosti (obuhvaćene u 165 poreznih mišljenja) definirane u Odluci o proširenju postupka ⁽⁶⁶⁾.

- (133) Prvi je primjer povezan s mišljenjem danim društvu koje pruža usluge upravljanja i savjetovanja hotelima i kasinima u Africi. U izvješću o reviziji zaključeno je da se usluge pružaju u Africi putem osoblja koje zapošljava trgovačko društvo iz Afrike. Revizijom se pokazalo da društvo ne obavlja trgovačke aktivnosti u Gibraltaru ni iz njega. Aktivnost društva u Gibraltaru bila je ograničena na osnovnu administrativnu podršku koju pruža jedna zaposlena osoba u funkciji administrativnog tajnika koja ne obavlja znatne aktivnosti u Gibraltaru. Za osnovne tajničke dužnosti utvrđeno je da nisu aktivnosti koje generiraju prihod u Gibraltaru. To je potvrđeno posjetom lokaciji društva u Gibraltaru, čime je zaključeno da se lokacija sastoji od ureda uređenog isključivo za održavanje sastanaka odbora. Nadzorom lokacije koji su porezna tijela provodila drugih dana utvrđeno je da se lokacija ne

⁽⁶⁶⁾ Vidjeti osobito uvodnu izjavu 53. Odluke o proširenju postupka.

upotrebljava za druge svrhe. Na temelju toga zaključeno je da aktivnosti društva nisu oporezive u Gibraltaru jer se prihod ne obračunava i ne ostvaruje u Gibraltaru (s obzirom na to da društvo u Gibraltaru ne provodi aktivnosti koje generiraju prihod).

- (134) U drugom primjeru mišljenje je dano društvu koje klijentima pruža usluge posredovanja u pomorskom prijevozu u ime brodovlasnika. Revizijom je potvrđeno da se aktivnosti obavljaju na raznim lokacijama grupe u Londonu, Singapuru, Australiji i Monaku ili iz njih, a u Gibraltaru se ne odvijaju aktivnosti koje generiraju prihod. Revizijom nisu pronađeni dokazi da je društvo sudjelovalo u bilo kakvim aktivnostima u Gibraltaru. Na temelju toga izvješćem o reviziji zaključeno je da je jedina prisutnost ili trajni nastan društva u Gibraltaru zapravo poslužitelj. U skladu s time zaključeno je da aktivnosti društva nisu oporezive u Gibraltaru jer se prihod ne obračunava i ne ostvaruje u Gibraltaru (s obzirom na to da društvo u Gibraltaru ne provodi aktivnosti koje generiraju prihod).
- (135) Treći je primjer povezan s mišljenjem danim društvu koje pruža administrativne usluge i usluge podrške povezanom društvu iz Luksemburga. Usluge su obavljala dva direktora društva s boravištem u Gibraltaru. Društvo je također odobrilo zajmove raznim društvima unutar grupe, uglavnom sa sjedištem u Nizozemskoj. Jamstvo i kolateral za te zajmove osigurani su izvan Gibraltara ⁽⁶⁷⁾. Istražnom revizijom provedenom 2015. zaključeno je da društvo ima fizičku prisutnost u Gibraltaru putem usluga profesionalnog upravljanja koje obavljaju rezidentni direktori društva, koji donose upravljačke odluke. Do 30. lipnja 2013. društvo je plaćalo porez samo na prihode koji su bili rezultat administrativnih usluga i usluga podrške jer kamata za zajmove među društvima u grupi u Gibraltaru nije bila oporeziva ⁽⁶⁸⁾ (u skladu s oslobođenjem pasivne kamate u okviru ZPD-a iz 2010.). Društvo je od 1. srpnja 2013. dužno plaćati porez i na prihod od kamate (klasa 1 A, tablica C Priloga 1. ZPD-u iz 2010.) zbog izmjena kojima je kamata na zajmove među društvima u grupi postala oporeziva u skladu sa ZPD-om iz 2010. Društvo je potpuno porezno regulirano u Gibraltaru od 1. srpnja 2013.
- (136) U četvrtom primjeru mišljenje je dano trgovačkom društvu koje je sklapalo ugovore o zajedničkom pothvatu s trećim stranama sa sjedištem izvan Gibraltara o pružanju usluga oglašavanja, marketinga i promocije za aktivnosti igara na sreću na daljinu, uključujući prepoznatljivost i razvoj robne marke. Društvo je primalo dio prihoda generiranih operacijama igara na sreću na daljinu koje je druga strana ugovora o zajedničkom pothvatu provodila u Malti. Revizijom, koja je obuhvaćala posjet lokaciji i istražni postupak poreznih službenika Gibraltara u financijskom sektoru, bankarskom sektoru i sektoru uredskih prostora u Gibraltaru, pokazalo se da društvo nema fizičku prisutnost ni trajni nastan u Gibraltaru te da njegovi direktori ne obavljaju aktivnosti koje generiraju prihod u Gibraltaru ili iz Gibraltara. U izvješću je zaključeno da aktivnosti društva nisu oporezive jer se prihod ne obračunava i ne ostvaruje u Gibraltaru. Mišljenje su gibraltarska porezna tijela 17. srpnja 2015. opozvala jer su predstavnici društva tijekom sastanka na lokaciji potvrdili da više nisu povezani s tim društvom.
- (137) U petom primjeru mišljenje je dano društvu koje se bavi nabavom naftnih derivata izravno iz rafinerija u Aziji te skladištenjem, transportom i dostavom tih derivata iz skladišnih terminala društva u Aziji klijentima u Italiji, Grčkoj, Izraelu i Turskoj. Revizijom je pokazano da društvo nema fizičku prisutnost ni trajni nastan u Gibraltaru te da njezin jedini direktor nije obavljao aktivnosti koje generiraju prihod u Gibraltaru ili iz Gibraltara. Revizijom je utvrđeno i da se trgovačke aktivnosti, kao što je prikazano na web-mjestu grupe čiji je društvo dio, provode na raznim geografskim lokacijama putem ureda koji se nalaze u Hong Kongu, Ujedinjenoj Kraljevini, Dubaiju, Omanu i Afganistanu. Na temelju toga revizijom je zaključeno da aktivnosti društva nisu oporezive u skladu s člankom 11. ZPD-a iz 2010. jer se prihod ne obračunava i ne ostvaruje u Gibraltaru.
- (138) U šestom primjeru mišljenje je dano društvu koje se bavi trgovinom nefarmaceutskih medicinskih i zdravstvenih proizvoda iz Južne Koreje u Njemačkoj. Revizijom se pokazalo da su upravljačke i komercijalne odluke izdvojene osobi s boravištem u Namibiji. Revizijom se pokazalo i da jedini direktor društva koji se nalazi u Gibraltaru društvu pruža opće savjetodavne usluge i nije aktivno uključen u svakodnevne trgovačke aktivnosti društva. Na temelju posjeta lokaciji, sastanka s društvom, odgovora na dodatna pisana pitanja te sustavnih provjera

⁽⁶⁷⁾ Izvor prihoda i lokacija jamstva osobito su važni za utvrđivanje je li prihod od kamate obračunat ili ostvaren u Gibraltaru (primjena pravila o „mjestu nastanka zajma”).

⁽⁶⁸⁾ Kad ne bi bilo oslobođenja prihoda od pasivne kamate u skladu sa ZPD-om iz 2010., prihod bi podlijegao načelu teritorijalnosti, a time i pravilu o „mjestu nastanka zajma”. S obzirom na strani izvor kamate i lokaciju jamstva zajma, za prihod od kamate najvjerojatnije bi se utvrdilo da je obračunat ili ostvaren izvan Gibraltara.

provedenih na internetu nije utvrđena fizička prisutnost u Gibraltaru. Istražnom revizijom zaključeno je da društvo ne obavlja usluge u Gibraltaru ili iz Gibraltara, pa nema izvore prihoda koji se obračunavaju ili ostvaruju u Gibraltaru.

- (139) U sedmom primjeru društvo se bavilo vođenjem internetskih igara putem *web*-mjestâ. Prihod društva sastojao se od naknada primljenih od krajnjih korisnika za dodatne značajke i prava, provizije primljene od kladioničarskih aktivnosti na temelju licencije trećim stranama te prodaje proizvoda povezanih s igrama. Analizom dostupnih informacija pokazalo se da su se do 1. siječnja 2014. sve aktivnosti provodile izvan Gibraltara. Točnije, razvoj softvera obavljala je podružnica društva u drugoj državi članici, a poslužitelj glavnog računala nalazio se u Švicarskoj. Funkciju službe za korisnike obavljale su tri vanjska suradnika u drugoj državi članici i u trećoj zemlji. Naknade za pretplatu obrađivale su se u Nizozemskoj. U tom je kontekstu istražna revizija zaključila da društvo nije dužno platiti porez na prihod ostvaren do 1. siječnja 2014. ⁽⁶⁹⁾ Od 2. siječnja 2014. društvo ima fizičku prisutnost u Gibraltaru te prihod koji se obračunava i ostvaruje u Gibraltaru, podnosi potpunu poreznu prijavu prihoda i u potpunosti je regulirano u porezne svrhe u Gibraltaru. Porezno mišljenje opozvano je u siječnju 2014.
- (140) U osmom primjeru revizijom je potvrđeno da društvo obavlja trgovinu poljoprivrednih kemikalija iz Mađarske, Belgije i Izraela kupcima u bivšoj jugoslavenskoj republici Makedoniji, Bosni i Hercegovini te Slovačkoj. Nakon pregleda cjelokupne dokumentacije koju je društvo podnijelo i dodatnih informacija koje je društvo dalo pisanim putem te tijekom sastanka s predstavnicima društva (i na temelju drugih istražnih funkcija) revizijom je utvrđeno da se u Gibraltaru ne odvijaju aktivnosti koje generiraju prihod (nema usluga ni aktivnosti koje se obavljaju u Gibraltaru ili iz Gibraltara) te je donesen zaključak da društvo nije oporezivo u skladu s člankom 11. ZPD-a iz 2010.
- (141) Deveti i posljednji primjer odnosi se na mišljenje dano društvu koje iznajmljuje luksuznu jahtu (registriranu u Ujedinjenoj Kraljevini) na Britanskim Djevičanskim Otocima. Društvo je imalo *web*-mjesto na kojem se vidjelo da se najam odvija na Karibima. Revizijom gibraltarskih poreznih tijela pokazalo se da društvo ne obavlja trgovačke transakcije u Gibraltaru i da nema fizičku prisutnost ni trajni nastan u Gibraltaru. Stoga je zaključeno da nema aktivnosti koje generiraju prihod, a zbog kojih bi društvo bilo oporezivo u skladu s načelom teritorijalnosti. Mišljenje je prestalo važiti u listopadu 2015. jer je društvo izbrisano iz registra trgovačkih društava u Gibraltaru.
- (142) Navedenih devet primjera služe samo kao ilustracija. Komisija je ocijenila dostupne informacije i dokumente o 160 mišljenja da bi provjerila jesu li mišljenja donesena u skladu s primjenjivim poreznim pravilima u Gibraltaru te odražavaju li doista aktivnosti predmetnih društava aktivnosti opisane u zahtjevu za mišljenje.
- (143) Od 160 poreznih mišljenja 98 njih stvarno je bilo povezano s načelom teritorijalnosti (i revizije koje su provela gibraltarska porezna tijela pokazale su da se u Gibraltaru ne obavljaju aktivnosti koje generiraju prihode). U skladu s time, prihodi koje su generirala ta društva nisu ni u kojem slučaju bili oporezivi u okviru teritorijalnog sustava oporezivanja u Gibraltaru.
- (144) U 34 slučaja društva su primala pasivnu kamatu, naknade za licenciju i/ili dividende ⁽⁷⁰⁾ te se čini da je nakon izmjena iz 2013. njihov položaj usklađen sa zakonom ili su aktivnosti obustavljene. No ako je porezno postupanje s tim društvima rezultat primjene programa potpore koji se ispituje u točki 7. ove Odluke, Komisija upućuje na taj članak. U skladu s time, svaka potpora dana na temelju tih mišljenja (u razdoblju prije stupanja na snagu izmjena iz 2013.) u operativnom dijelu ove Odluke smatra se dijelom programa potpore iz točke 7.

⁽⁶⁹⁾ Podnesak Ujedinjene Kraljevine od 21. veljače 2018.

⁽⁷⁰⁾ Mišljenja povezana s oporezivanjem takvog prihoda potencijalno se nalaze u opsegu istražnog postupka u vezi s oslobođenjem prihoda od pasivne kamate i naknada za licenciju (osobito u vezi s prihodom od pasivne kamate i naknada za licenciju generiranim prije 1. srpnja 2013. odnosno 1. siječnja 2014.) te nenaplaćeni porez zbog oslobođenja tog prihoda može podlijegati naplati u skladu s točkom 10 ove Odluke. Ta 34 mišljenja u Prilogu navode se kao mišljenja br. 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 i 158.

- (145) U 19 slučajeva društvo nije bilo registrirano ili se aktivnosti opisane u zahtjevu za porezno mišljenje nisu ostvarile ili je pak društvo bilo u mirovanju. U tim slučajevima stoga nije bilo aktivnosti koje bi se mogle oporezivati i, bez obzira na stav poreznih tijela, mišljenjima se nije mogla dati prednost predmetnim društvima.
- (146) Za četiri druga slučaja u mišljenjima je zaključeno da je relevantni prihod obračunat i ostvaren u Gibraltaru, pa je i oporeziv u skladu s člankom 11. ZPD-a iz 2010. Po tom je pitanju važno napomenuti da je u revizijskim izvješćima gibraltarskih poreznih tijela u tim slučajevima naglašeno da je porezno mišljenje opozvano zbog promjena zakona ili bitnih promjena. Čini se i da opozivi nisu bili rezultat revizija provedenih 2015., već ranijih ispitivanja, npr. kad su stupile na snagu izmjene iz 2013. povezane s prihodom od kamate i naknada za licenciju. Drugim riječima, u ta četiri slučaja prihod društva obračunat ili ostvaren u Gibraltaru postao je oporeziv.
- (147) Preostalih pet mišljenja povezano je s porezom na dohodak fizičkih osoba, kao što je oporezivanje zaposlenika. Ta mišljenja nisu utjecala na razinu oporezivanja relevantnih društava, pa nisu u opsegu oporezivanja prihoda trgovačkih društava.
- (148) U tablici u Prilogu nalazi se pregled Komisijinih zaključaka u vezi sa 160 nespornih poreznih mišljenja s kategorijama koje su opisane u ovoj točki. Iz nje je vidljivo da nije pronađen nijedan slučaj u kojem su mišljenja bila protivna uobičajenoj primjeni gibraltarskog poreznog sustava. ⁽⁷¹⁾
- (149) Rezultat je toga da, čak i da je ustanovljeno da su gibraltarska tijela tih 160 poreznih mišljenja dala bez primjene postupka ili bez provedbe temeljite analize u vrijeme donošenja mišljenja, to ne bi imalo učinka u praksi i ne bi rezultiralo davanjem bilo kakve prednosti jer aktivnosti (ili njihovo nepostojanje) predmetnih društava nisu generirale prihod koji je oporeziv u skladu s gibraltarskim pravilima o porezu na dobit. ⁽⁷²⁾
- (150) U skladu s time, Komisija je nakon pomne provjere dokaza koje su podnijela tijela Ujedinjene Kraljevine došla do zaključka da 160 poreznih mišljenja pouzdano odražava rezultate uobičajene primjene redovnog gibraltarskog poreznog sustava te da nije bilo pogrešne primjene zakona ni drugih naznaka postojanja državne potpore. Iz toga slijedi da odobrenje primjene tih mišljenja ne izaziva zabrinutost u pogledu državne potpore. ⁽⁷³⁾

8.3 Sporna porezna mišljenja

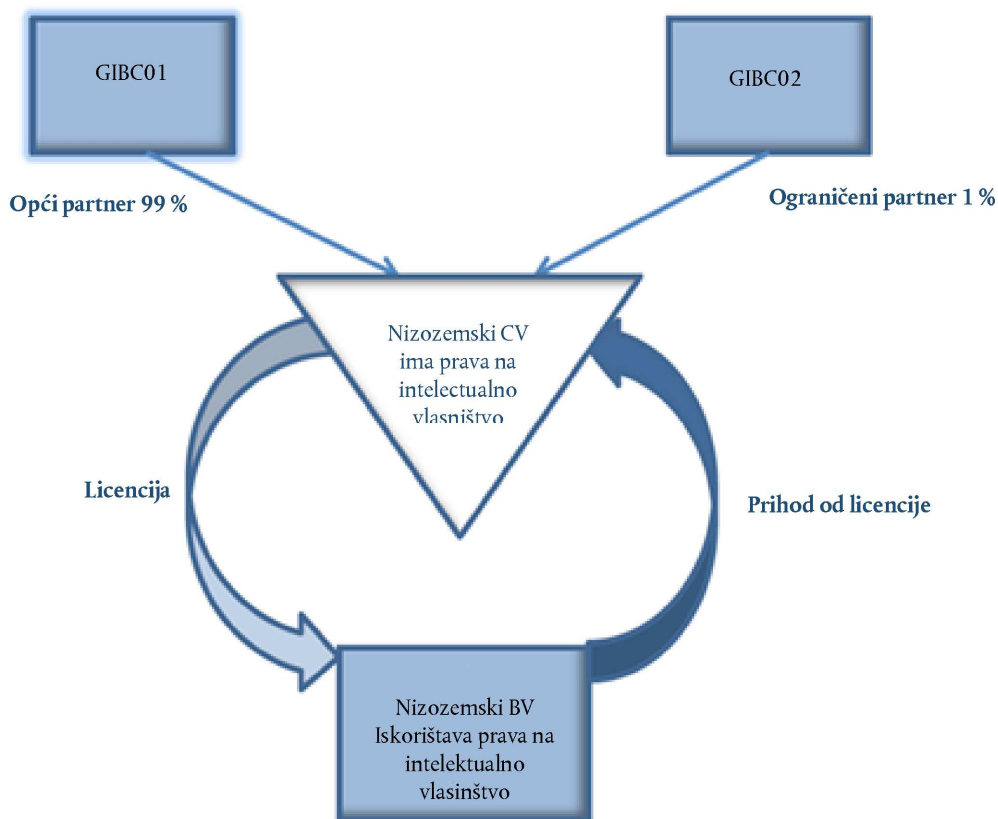
- (151) Istražnim postupkom Komisije utvrđeno je da pet mišljenja danih gibraltarskim korporativnim partnerima nizozemskih komanditnih društava (*Commanditaire vennootschap* ili „CV”) jest sporno po pitanju pravila o državnoj potpori.
- (152) Relevantna mišljenja donesena su 2011. ili 2012. te je njima potvrđeno da naknade za licencije (i u manjoj mjeri prihod od pasivne kamate) ostvarene na razini nizozemskih CV-a nisu oporezive su skladu sa ZPD-om iz 2010. Ta su mišljenja ostala na snazi i porezna tijela nisu ih opozvala nakon izmjena ZPD-a iz 2010. uvedenih 2013. kojima su kamate i naknade za licencije postale oporezive ni nakon revizija provedenih 2015.

⁽⁷¹⁾ U skladu s uvodnom izjavom 144., time se ne dovodi u pitanje potpora dodijeljena u okviru 34 mišljenja koja uključuju pasivni prihod kao rezultat primjene programa potpora ispitanog u točki 7. ove Odluke.

⁽⁷²⁾ U skladu s uvodnom izjavom 144., time se ne dovodi u pitanje potpora dodijeljena u okviru 34 mišljenja koja uključuju pasivni prihod kao rezultat primjene programa potpora ispitanog u točki 7. ove Odluke.

⁽⁷³⁾ U skladu s uvodnom izjavom 144., time se ne dovodi u pitanje potpora dodijeljena u okviru 34 mišljenja koja uključuju pasivni prihod kao rezultat primjene programa potpora ispitanog u točki 7. ove Odluke.

(153) Okolnosti iz tih zahtjeva za mišljenje obično su imale sljedeću strukturu:



- (154) Prema nizozemskom zakonu CV je komanditno društvo koje se smatra transparentnim subjektom u porezne svrhe, pa nije obveznik poreza na dobit u Nizozemskoj ⁽⁷⁴⁾. U skladu s time, prihod CV-a ne oporezuje se u Nizozemskoj na razini CV-a, već na razini sudionika CV-a i u skladu s njihovim udjelom u CV-u. Drugim riječima, porezna obveza u vezi s prihodom CV-ova u Nizozemskoj nastaje samo ako je jedan ili više sudionika CV-a osoba s boravištem odnosno društvo sa sjedištem u Nizozemskoj.
- (155) Po pitanju poreznog postupanja u Gibraltaru, na temelju podnesaka Ujedinjene Kraljevine čini se da nepostojanjem konkretnih pravila u ZPD-u iz 2010. Gibraltar primjenjuje načela običajnog prava, pa nizozemske CV-e smatra transparentnim subjektima u skladu s pravilima i sudskom praksom koja je primjenjiva u Ujedinjenoj Kraljevini ⁽⁷⁵⁾. Za relevantni udio bilo kojeg prihoda koji CV-i ostvaruju stoga će se smatrati da su ga izravno ostvarila gibraltarska društva koja imaju interes u nizozemskom CV-u.
- (156) Budući da ne postoji bilateralna porezna konvencija između Gibraltara i Nizozemske, oporezivost u Gibraltaru u načelu ovisi o tome je li udio relevantnog prihoda koji je ostvario nizozemski CV oporeziv u skladu sa ZPD-om iz 2010. Kako prihod od pasivne kamate i naknada za licenciju nije bio oporeziv do lipnja 2013. (u slučaju pasivne kamate) odnosno siječnja 2014. (u slučaju prihoda od naknada za licenciju), takav prihod koji je ostvario nizozemski CV nije bio oporeziv na razini gibraltarskih partnera. Za razliku od toga i nakon izmjena ZPD-a iz 2010. kojima je prihod od naknada za licenciju i pasivne kamate postao oporeziv bez obzira na izvor (klasa 1 A i 3 A tablica C Priloga 1. ZPD-u iz 2010.), pravilnom primjenom gibraltarskih poreznih pravila gibraltarska porezna tijela trebala su relevantne naknade za licenciju (primljene od 1. siječnja 2014.) i pasivnu kamatu (primljenu od 1. srpnja 2013.) smatrati oporezivim prihodom na razini gibraltarskih partnera ⁽⁷⁶⁾.

⁽⁷⁴⁾ Prema nizozemskom zakonu zapravo se moraju razlikovati otvoreni CV-i i zatvoreni CV-i. Ta razlika ovisi o tome je li za pristup novih partnera i prijenos partnerskih dionica potrebno dopuštenje svih partnera. Otvoreni CV-i smatraju se poreznim obveznicima (netransparentnima), a zatvoreni CV-i smatraju se transparentnim subjektima koji kao takvi nisu obveznici poreza na dobit. U ovom slučaju relevantni CV-i su zatvoreni CV-i. No ta klasifikacija nije relevantna za gibraltarsko porezno postupanje s CV-ima (u skladu s načelima običajnog prava).

⁽⁷⁵⁾ Vidjeti osobito interni priručnik o klasifikaciji stranih subjekata u svrhe poreza u Ujedinjenoj Kraljevini (Foreign Entity Classification for UK Tax Purposes) koji je objavio Porezni i carinski ured Ujedinjene Kraljevine, kako je zadnji put ažuriran 9. siječnja 2018., <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm180010>

⁽⁷⁶⁾ S obzirom na prihod od pasivne kamate, to bi se primjenjivalo samo ako je iznos primljene ili obračunate kamate od jednog društva 100 000 GBP ili veći.

- (157) U podnesku od 21. veljače 2018. tijela Ujedinjene Kraljevine potvrdila su da gibraltarska Porezna uprava za porez na dohodak smatra nizozemske CV-e transparentnim subjektima. No zaključila su da u Gibraltaru nema oporezivanja zato što ne postoji konkretna odredba ZPD-a iz 2010. kojom se definira i propisuje oporezivanje gibraltarskog partnera. Razlog je to što se u definiciji „osobe” u članku 74. ZPD-a iz 2010. ne spominje izričito nizozemsko komanditno društvo, pa ne postoji konkretan mehanizam za oporezivanje prihoda sudionika CV-a.
- (158) Komisija ne razumije objašnjenje Ujedinjene Kraljevine i gibraltarskih poreznih tijela zbog sljedećih razloga. Kao prvo, relevantno pitanje nije treba li oporezivati nizozemske CV-e u Gibraltaru, već treba li oporezivati korporativne partnere (sa sjedištem u Gibraltaru) tih CV-a, tj. njihov udio u prihodu koji ostvaruju CV-i. Budući da se CV-i smatraju transparentima u porezne svrhe u Gibraltaru (prema načelima običajnog prava), udio korporativnih partnera sa sjedištem u Gibraltaru u prihodu CV-a trebao bi se oporezivati u onoj mjeri u kojoj je oporeziv prema ZPD-u iz 2010. (za prihod od kamata od 1. srpnja 2013. nadalje, a za naknade od licencije od 1. siječnja 2014. nadalje). ⁽⁷⁷⁾ Komisija je izrazila sumnju u objašnjenja Ujedinjene Kraljevine, ali nije primila uvjerljive argumente koji bi podržali ta objašnjenja.
- (159) Kao drugo, čak i ako je definicija „osobe” iz članka 74. relevantna u ovom slučaju (prema mišljenju Komisije, to je slučaj samo za relevantna gibraltarska društva s interesom u nizozemskim CV-ima, a ne za nizozemske CV-e kao takve), mora se napomenuti da je definicija iz članka 74. ⁽⁷⁸⁾ vrlo generička i dovoljno široka da uključi nizozemski CV.
- (160) Korisnici su pet spornih poreznih mišljenja sljedeći:
- (1) MJN Holdings (Gibraltar) Limited (mišljenje br. 144 dano 11. rujna 2012.);
 - (2) Heidrick & Struggles (Gibraltar) Holdings Limited ⁽⁷⁹⁾ (mišljenje br. 83 dano 2. lipnja 2011.);
 - (3) Heidrick & Struggles (Gibraltar) Limited ⁽⁸⁰⁾ (mišljenje br. 84 dano 2. lipnja 2011.);
 - (4) Ash (Gibraltar) One Limited (mišljenje br. 139 dano 8. svibnja 2012.);
 - (5) Ash (Gibraltar) Two Limited (mišljenje br. 140 dano 8. svibnja 2012.);
- (161) Iznos dobiti ostvaren na razini CV-a i oporezivi relevantni udio u toj dobiti na razini tih pet korisnika (su skladu s njihovim udjelima u CV-ima) u razdoblju 2014. – 2016. ⁽⁸¹⁾ sljedeći je ⁽⁸²⁾:

Gibraltarsko društvo	Udio u CV-u (%)	2014.		2015.		2016.	
		Dobit CV-a (kamate i licencije) (USD)	Udio u dobiti CV-a (dobit × % udjela) (USD)	Dobit CV-a (kamate i licencije) (USD)	Udio u dobiti CV-a (dobit × % udjela) (USD)	Dobit CV-a (kamate i licencije)	Udio u dobiti CV-a (dobit × % udjela)
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⁾ U klasi 3 A (b) tablice C Priloga 1. navodi se da će se naknade od licencije smatrati obračunatima i ostvarenima u Gibraltaru ako je društvo koje prima prihod od naknada za licenciju registrirano u Gibraltaru. To pravilo nema učinka na zaključak da su relevantna društva registrirana u Gibraltaru oporeziva za njihov udio u prihodu od naknada za licenciju koji se ostvari na razini nizozemskog CV-a jer se za relevantni udio bilo kojeg prihoda koji ostvari CV smatra da su ga ostvarila izravno gibraltarska društva s interesom u nizozemskom CV-u.

⁽⁷⁸⁾ U članku 74. osoba se definira kao „svako trgovačko društvo, bilo grupa ili pojedinačno, i svaki klub, društvo ili drugo tijelo ili svaka osoba ili više njih bilo koje dobi, muškog ili ženskog spola te svako društvo i tijelo sastavljeno od osoba te svi drugi subjekti kako su definirani u propisima u skladu s ovim Zakonom”.

⁽⁷⁹⁾ U Odluci o proširenju postupka navodi se kao „potencijalno društvo”.

⁽⁸⁰⁾ U Odluci o proširenju postupka navodi se kao „potencijalno društvo”.

⁽⁸¹⁾ Iznosi dobiti koje su CV-i ostvarili u fiskalnim godinama 2012., 2013. i 2017. nisu poznati.

⁽⁸²⁾ Godišnji računi relevantnih CV-a izraženi su u USD. Obračunsko razdoblje za MJN Holdings (Gibraltar) Ltd., Heidrick & Struggles (Gibraltar) Holdings Ltd. i Heidrick & Struggles (Gibraltar) Ltd. završava 31. prosinca. Za razliku od toga, obračunsko razdoblje za Ash (Gibraltar) One Ltd. i Ash (Gibraltar) Two Ltd. završava 30. rujna.

Gibraltarsko društvo	Udio u CV-u (%)	2014.		2015.		2016.	
		Dobit CV-a (kamate i licencije) (USD)	Udio u dobiti CV-a (dobit × % udjela) (USD)	Dobit CV-a (kamate i licencije) (USD)	Udio u dobiti CV-a (dobit × % udjela) (USD)	Dobit CV-a (kamate i licencije)	Udio u dobiti CV-a (dobit × % udjela)
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	98,73	– 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) Relevantni udjeli u dobiti prikazani u prethodnoj tablici trebali su biti uračunati u poreznu osnovicu za pet gibraltarskih društava te oporezovani u skladu s uobičajenim poreznim pravilima Gibraltara.

8.3.1 Postojanje potpore

8.3.1.1 Uvjeti za ocjenu državne potpore

- (163) Kao što je već navedeno u uvodnoj izjavi 77., da bi se mjera smatrala državnom potporom, najprije mora postojati intervencija države ili iz državnih sredstava; drugo, ta intervencija mora biti takva da može utjecati na trgovinu među državama članicama; treće, njome se mora davati selektivna prednost poduzetniku i, četvrto, njome se mora narušavati ili prijetiti da će se narušiti tržišno natjecanje ⁽⁸³⁾.
- (164) Po pitanju intervencije države ili iz državnih sredstava sporna porezna mišljenja dala su gibraltarska porezna tijela, koja su dio Vlade Gibraltara. Porezna mišljenja svela su se na to da su ta tijela prihvatila određeno porezno postupanje. Korisnici mišljenja na temelju njih utvrđivali su svoju obvezu plaćanja poreza na dobit u Gibraltaru (za svaku poreznu godinu). Kad se od korisnika tražilo da podnese poreznu prijavu ⁽⁸⁴⁾, korisnik bi naknadno iskoristio mišljenje za ispunjavanje porezne prijave, a porezna tijela u Gibraltaru te bi prijave prihvatila kao usklađene s korisnikovom obvezom plaćanja poreza na dobit u Gibraltaru. Ako podnošenje porezne prijave nije bilo obvezno jer prema mišljenju nije bilo oporezivog prihoda, nije bilo ni porezne obveze. Svaka porezna povlastica odobrena na temelju spornih poreznih mišljenja stoga se može pripisati Gibraltaru.
- (165) Kad je riječ o financiranju mjera putem državnih sredstava, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda mjera kojom javna tijela određenim poduzetnicima odobravaju oslobođenje od poreza kojim se, iako ono izravno ne uključuje prijenos državnih sredstava, dotične poduzetnike stavlja u povoljniji financijski položaj u odnosu na druge porezne obveznike čini državnu potporu ⁽⁸⁵⁾. U tom slučaju sporna porezna mišljenja potvrđuju da relevantni udio u prihodu od naknada za licenciju i kamate nizozemskih partnerstava nije oporeziv na razini društava sa sjedištem u Gibraltaru koja imaju interes u tim partnerstvima. Stoga se može reći da se poreznim postupanjem odobrenim na temelju spornih poreznih mišljenja korisnicima tih mišljenja umanjuje obveza plaćanja poreza na

⁽⁸³⁾ Vidjeti predmet C-399/08 P *Komisija protiv Deutsche Post*, ECLI:EU:C:2010:481, točku 39. i navedenu sudsku praksu.

⁽⁸⁴⁾ Društvo iz Gibraltara koje do 31. prosinca 2015. nije imalo oporezivog prihoda, primjerice zato što samo prima dividende od drugog društva, nije bilo obvezno podnijeti poreznu prijavu.

⁽⁸⁵⁾ Vidjeti spojene predmete C-106/09 P i C-107/09 P, *Komisija protiv Vlade Gibraltara i Ujedinjene Kraljevine*, ECLI:EU:C:2011:732, točku 72. i navedenu sudsku praksu.

dobit u Gibraltaru, zbog čega dolazi do gubitka državnih sredstava. To je zato što svakim oslobođenjem na temelju spornih poreznih mišljenja dolazi do gubitka prihoda od poreza koji bi Gibraltar inače ostvario kad ne bi bilo tog oslobođenja ⁽⁸⁶⁾. To znači da se mjere financiraju putem državnih sredstava.

- (166) S obzirom na potrebu za učinkom na trgovinu, pet društava koja imaju koristi od spornih poreznih mišljenja dio su multinacionalnih grupa koje djeluju na raznim tržištima u nekoliko država članica, pa svaka potpora u njihovu korist ima učinak na trgovinu unutar Unije. Na isti način, povoljnijim poreznim postupanjem s multinacionalnim grupama trgovačkih društava Gibraltar je potencijalno odvratio ulaganja u države članice koje ne mogu ili ne žele ponuditi slično povoljnije porezno postupanje. Budući da se spornim poreznim mišljenjima jača konkurentni položaj njihovih korisnika u odnosu na druge poduzetnike koji se natječu u trgovini unutar Unije, mora se smatrati da mogu utjecati na takvu trgovinu ⁽⁸⁷⁾.
- (167) Slično tomu, kad je riječ o narušavanju tržišnog natjecanja, smatra se da se mjerom koju je dodijelila država narušava ili prijeti da će se narušiti tržišno natjecanje ako bi se njome mogao poboljšati konkurentan položaj korisnika mjere u odnosu na ostale poduzetnike s kojima se natječe ⁽⁸⁸⁾.
- (168) Tijela Ujedinjene Kraljevine tvrde da nema dokaza da bilo koje porezno mišljenje narušava tržišno natjecanje. Prema njihovu stavu, mjera tržišno natjecanje može narušavati samo u sektoru u kojem se primjenjuje ili u blisko povezanom sektoru. Narušavanje nije očigledno u Odluci o proširenju postupka jer se porezna mišljenja primjenjuju na velik broj različitih sektora.
- (169) Istražnim postupkom pokazalo se da su svi korisnici pet spornih poreznih mišljenja aktivni na globalnim tržištima, kao što je dječja prehrana, izvršno pretraživanje, potrošački i industrijski kemijski proizvodi, u nekoliko država članica i u trećim zemljama. Na svim tim tržištima korisnici imaju konkurenciju u drugim poduzećima. Poreznim postupanjem odobrenim na temelju spornih poreznih mišljenja korisnici se oslobađaju obveze plaćanja poreza koji bi inače morali platiti u okviru svojeg svakodnevnog upravljanja uobičajenim djelatnostima. Stoga bi trebalo smatrati da se potporom dodijeljenom na temelju tih poreznih mišljenja narušava ili prijeti da će se narušiti tržišno natjecanje zbog jačanja financijskog položaja korisnika na tržištima na kojima posluju. Budući da su oslobođeni obveze plaćanja poreza koji bi inače morali platiti i koji konkurentni poduzetnici moraju platiti, poreznim postupanjem odobrenim na temelju spornih poreznih mišljenja oslobađaju se resursi koji bi društva mogla upotrijebiti za, primjerice, ulaganje u poslovanje, za nova ulaganja ili za povećanje naknade za dioničare, čime se narušava tržišno natjecanje na tržištima na kojima posluju. Stoga je u predmetnom slučaju ispunjen i četvrti uvjet za utvrđivanje državne potpore.

8.3.1.2 Selektivna prednost

- (170) Kad je riječ o trećem uvjetu, tj. postojanju selektivne prednosti, valja napomenuti da je funkcija poreznog mišljenja unaprijed potvrditi način primjene redovnog poreznog sustava na određeni slučaj, uzevši u obzir specifične činjenice i okolnosti. Međutim, kao i za ostale porezne mjere, porezno postupanje odobreno na temelju poreznog mišljenja mora biti u skladu s pravilima o državnim potporama. Kao što je već objašnjeno u uvodnoj izjavi 127., ako se poreznim mišljenjem odobrava porezno postupanje u kojem se ne odražava rezultat koji bi se ostvario uobičajenom primjenom redovnog poreznog sustava i za to nema opravdanja, na temelju te mjere nastat će selektivna prednost za korisnika tako što će to porezno postupanje dovesti do poboljšanja financijskog položaja tog poduzetnika u državi članici u odnosu na druge poduzetnike u usporedivim činjeničnim i pravnim okolnostima s obzirom na cilj poreznog sustava.
- (171) Kad god se mjerom koju je donijela država poboljšava neto financijski položaj poduzetnika, to se za potrebe članka 107. stavka 1. Ugovora smatra prednošću ⁽⁸⁹⁾. Pri utvrđivanju postojanja prednosti mora se uzeti u obzir učinak same mjere ⁽⁹⁰⁾. Kad je riječ o fiskalnim mjerama, prednost se može dodijeliti različitim vrstama umanjjenja poreznog opterećenja određenog poduzetnika, a posebno umanjnjem porezne osnovice ili iznosa poreza koji duguje ⁽⁹¹⁾.

⁽⁸⁶⁾ Vidjeti spojene predmete C-106/09 P i C-107/09 P *Komisija protiv Vlade Gibraltara i Ujedinjene Kraljevine*, ECLI:EU:C:2011:732, točku 72. i navedenu sudsku praksu.

⁽⁸⁷⁾ Predmet C-126/01 *GEMO SA*, ECLI:EU:C:2003:622, točka 41. i navedena sudska praksa.

⁽⁸⁸⁾ Vidjeti predmet 730/79 *Phillip Morris*, ECLI:EU:C:1980:209, točku 11. i spojene predmete T-298/97, T-312/97 itd. *Alzetta*, ECLI:EU:T:2000:151, točku 80.

⁽⁸⁹⁾ Vidjeti Obavijest Komisije o pojmu državne potpore iz članka 107. stavka 1. Ugovora o funkcioniranju Europske unije („Obavijest o pojmu potpore”), SL C 262, 19.7.2016., str. 1., točku 67. i navedenu sudsku praksu.

⁽⁹⁰⁾ Predmet 173/73 *Italija protiv Komisije*, ECLI:EU:C:1974:71, točka 13.

⁽⁹¹⁾ Vidjeti predmet C-66/02, *Italija protiv Komisije*, ECLI:EU:C:2005:768, točku 78.; predmet C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze i ostali*, ECLI:EU:C:2006:8, točku 132.; predmet C-522/13, *Ministerio de Defensa i Navantia*, ECLI:EU:C:2014:2262, točke od 21. do 31.

- (172) Sporna porezna mišljenja dana 2011. ili 2012. potvrdila su da na temelju ZPD-a iz 2010. prihod od naknada za licenciju i pasivne kamate koji društva iz Gibraltara ostvare putem interesa u relevantnim CV-ima nije oporeziv. Poreznim postupanjem utvrđena je njihova obveza plaćanja poreza na dobit u Gibraltaru tijekom razdoblja obuhvaćenog spornim poreznim mišljenjima ⁽⁹²⁾, čime je dobivena selektivna prednost.
- (173) Člankom 107. stavkom 1. Ugovora zabranjuje se samo potpora kojom se „*određene poduzetnike ili proizvodnju određene robe stavlja u povoljniji položaj*”, odnosno zabranjuju se samo mjere na temelju kojih nastaje selektivna prednost ⁽⁹³⁾. Kao što je spomenuto u uvodnoj izjavi 86., da bi se procijenila selektivnost, nužno je odrediti referentni okvir i odstupanje od njega koje nije opravdano logikom poreznog sustava.
- (174) Stoga analiza postojanja selektivne prednosti mora početi određivanjem referentnog sustava koji je primjenjiv u toj državi članici ili, u ovom slučaju, prekomorskom području. Potom je nužno utvrditi predstavlja li mjera odstupanje od referentnog sustava i uzrokuje povoljnije postupanje u odnosu na druga poduzeća u usporedivim činjeničnim i pravnim okolnostima uzimajući u obzir ciljeve sustava (*prima facie* selektivnost) ⁽⁹⁴⁾. Konačno, porezna mjera kojom se odstupa od referentnog sustava može ipak biti opravdana ako država članica može dokazati da se mjera izravno temelji na osnovnim ili vodećim načelima tog poreznog sustava ⁽⁹⁵⁾. U tom slučaju porezna mjera nije selektivna.

Referentni sustav

- (175) Kao što je već objašnjeno u uvodnoj izjavi 89., referentni se sustav sastoji od dosljednog skupa pravila koja se, općenito, na temelju objektivnih kriterija primjenjuju na sve poduzetnike iz njegova područja primjene koje je definirano njegovim ciljem.
- (176) S obzirom na primjenu pravila o porezu na dobit u Gibraltaru, kao što je već navedeno u uvodnoj izjavi 90., referentni je sustav ZPD iz 2010., a njegov je cilj naplatiti porez od poreznih obveznika koji imaju prihod obračunat i ostvaren u Gibraltaru. Referentni sustav detaljnije je definiran u točki 7.1.3.1.
- (177) Člankom 16. stavkom 1. ZPD-a iz 2010. određuje se da se, uzevši u obzir ostale odredbe ZPD-a iz 2010., kao procjenjiva dobit ili prihod društva za računovodstveno razdoblje smatra cjelokupni iznos dobiti ili prihoda društva u tom računovodstvenom razdoblju. U skladu s pravilima običajnog prava ⁽⁹⁶⁾, za dobit ili prihod proizašao iz partnerstva (u kojem je jedan partner društvo sa sjedištem u Gibraltaru) nužno je uzeti u obzir udio u dobiti ili prihodu partnerstva na koji društvo sa sjedištem u Gibraltaru ima pravo te obračunati tu dobit ili prihod u skladu s odredbama ZPD-a iz 2010. kao da je udio dobit ili prihod društva iz Gibraltara.

Odstupanje od referentnog sustava

- (178) U drugom koraku nužno je utvrditi odstupa li mjera od uobičajene primjene pravila referentnog sustava u korist određenih poduzeća koja su u sličnim činjeničnim i pravnim okolnostima kao i druga poduzeća, uzevši u obzir svojstveni cilj referentnog sustava.
- (179) Gibraltarsko društvo računovođa u svojim je primjedbama na Odluku o proširenju postupka navelo da je većina mišljenja navedenih u Odluci dana u vrijeme kad se prihod od pasivne kamate nije uzimao u obzir za obračun poreza prema ZPD-u iz 2010., pa velika većina mišljenja nije mogla uzrokovati uračunati prihod od kamata.

⁽⁹²⁾ Ta su mišljenja i dalje bila na snazi u vrijeme provođenja revizija.

⁽⁹³⁾ Vidjeti predmet C-6/12 P Oy, ECLI:EU:C:2013:525, točku 17.; predmet C-522/13 *Ministerio de Defensa i Navantia* ECLI:EU:C:2014:2262, točku 32.

⁽⁹⁴⁾ Vidjeti spojene predmete C-20/15 P i C-21/15 P *Komisija protiv World Duty Free Group* ECLI:EU:C:2016:981, točku 57. i navedenu sudsku praksu.

⁽⁹⁵⁾ Vidjeti spojene predmete od C-78/08 do C-80/08 *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, točku 65.

⁽⁹⁶⁾ Vidjeti osobito interni priručnik o klasifikaciji stranih subjekata u svrhe poreza u Ujedinjenoj Kraljevini (*Foreign Entity Classification for UK Tax Purposes*) koji je objavio Porezni i carinski ured Ujedinjene Kraljevine, kako je zadnji put ažuriran 9. siječnja 2018., <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm180010>

- (180) Kao što je već objašnjeno u uvodnoj izjavi 156., doista je slučaj taj da su mišljenja u vrijeme donošenja bila u skladu s primjenjivim poreznim odredbama jer se prema primjenjivim poreznim odredbama prihod od naknada za licenciju i pasivne kamate nije oporezivao.
- (181) Ipak, kao što je utvrđeno u točki 7. ove Odluke, oslobođenje na temelju gibraltarskog zakona predstavljalo je program državne potpore. Stoga argument Gibraltarskog društva računovođa pokazuje da je porezno postupanje iz tih mišljenja predstavljalo državnu potporu. Primjena programa potpore u pojedinačnim slučajevima doista je mjera individualne potpore.
- (182) Nadalje, dopuštanjem korisnicima mišljenja da se mišljenjima koriste i nakon stupanja na snagu izmjena iz 2013. za kamate i naknade za licenciju gibraltarska porezna tijela produljila su trajanje programa u pet pojedinačnih slučajeva. Nadalje, nisu bila sukladna ni s nacionalnim pravilima. Produljenje povoljnijeg poreznog postupanja očito je odstupanje od redovnog poreznog sustava.
- (183) Uzevši u obzir razdoblje od 1. siječnja 2011. (kad je stupio na snagu ZPD iz 2010.) do dana prije stupanja na snagu izmjena koje se odnose na pasivnu kamatu i naknade za licenciju (30. lipnja 2013. odnosno 31. prosinca 2013.), dio poreznih mišljenja koji se odnosio na oslobođenje pasivne kamate i naknade za licenciju samo je potvrdio primjenu poreznih odredbi koje su u to vrijeme bile primjenjive⁽⁹⁷⁾, tj. da taj porez nije oporeziv u Gibraltaru. U skladu s time, oslobođenje dobiveno relevantnim poreznim mišljenjima (u razdoblju prije izmjena iz 2013.) stoga bi se trebalo smatrati dijelom državne potpore definirane u točki 7.
- (184) Od 1. srpnja 2013. odnosno 1. siječnja 2014. prihodi od pasivne kamate i naknada za licenciju postali su kategorije oporezivih prihoda u Gibraltaru⁽⁹⁸⁾. U skladu s time oslobođenje koje je dobilo pet gibraltarskih društava za svoje udjele u prihodu nizozemskih CV-ova nije odražavalo nuobičajenu primjenu običnog poreznog sustava. Nastavkom primjene poreznih mišljenja i nakon izmjena kojima su kamate i naknade za licenciju postali oporezivi prihodi te nakon provedenih revizija gibraltarskih tijela 2015. da bi se procijenilo je li porezno postupanje s relevantnim društvima sukladno primjenjivim poreznim pravilima nastala je selektivna prednost u korist tih pet društava.
- (185) Čak i ako su navedena oslobođenja bila rezultat samo pogrešne primjene zakona *de facto* nastavkom prijašnjih sustava oslobođenja, a ne izravni rezultat pet poreznih mišljenja kao takvih, zaključak se ne bi promijenio jer su učinci mjere isti.
- (186) U kontekstu cilja gibraltarskog sustava poreza na dobit (odnosno oporezivanja prihoda koji je obračunat ili ostvaren u Gibraltaru), dotičnih pet društava nalaze se u usporedivim pravnim i činjeničnim okolnostima kao i sva trgovačka društva (koja prihod obračunavaju ili ostvaruju u Gibraltaru) koja su obveznici poreza na dobit u Gibraltaru. Sporna porezna mišljenja povezana su s društvima koja primaju prihod od naknada za licenciju i pasivne kamate, koji je u svim slučajevima oporeziv (pod uvjetom da je veći od 100 000 GBP u slučaju kamate) nakon stupanja na snagu relevantnih izmjena zakona. U tom pogledu ne mogu se razlikovati od drugih društava koja primaju iste kategorije prihoda ili druge kategorije prihoda koje su oporezive (uključujući slučajeve u kojima je prihod primljen putem fiskalno transparentne strukture). Činjenica da je prihod ostvaren zahvaljujući udjelu u nizozemskim CV-ima nije važna jer gibraltarska porezna pravila, koja se u nedostatku specifičnih pravila za oporezivanje partnerstava temelje na načelima običajnog prava, nalažu oporezivanje tog prihoda na razini gibraltarskih partnera. Stoga se poreznim postupanjem na temelju spornih poreznih mišljenja stvara prednost za tih pet društava ispred svih ostalih obveznika poreza na dobit koji imaju prihod obračunat ili ostvaren u Gibraltaru, a u usporedivim su pravnim i činjeničnim okolnostima u kontekstu cilja gibraltarskog poreza na dobit.
- (187) S obzirom na navedeno, Komisija zaključuje da su prednosti odobrene na temelju spornih poreznih mišljenja *prima facie* selektivna.

⁽⁹⁷⁾ Premda su vrlo kratka, čini se da se relevantnih pet mišljenja oslanja na činjenicu da pasivni prihod (koji obuhvaća naknade za licenciju) nije bio oporeziv na temelju ZPD-a iz 2010.

⁽⁹⁸⁾ Prihod od pasivne kamate od 1. srpnja 2013. oporezuje se ako je primljeni ili obračunati iznos iz jednog izvora 100 000 GBP godišnje ili veći.

Nepostojanje opravdanja za mjeru

- (188) U skladu s ustaljenom sudskom praksom pojam državne potpore ne odnosi se na državne mjere u kojima se pravi razlika između poduzetnika i koje su stoga *prima facie* selektivne ako ta razlika proizlazi iz prirode i logike sustava, što predmetna država članica mora dokazati ⁽⁹⁹⁾.
- (189) Mjera na temelju koje je nastala iznimka od primjene općeg poreznog sustava može se opravdati prirodom i općom strukturom poreznog sustava ako predmetna država članica može dokazati da je ta mjera izravno proizašla iz osnovnih ili vodećih načela njezina poreznog sustava ili ako je ona rezultat sastavnih mehanizama nužnih za funkcioniranje i učinkovitost sustava ⁽¹⁰⁰⁾. U tom se pogledu mora napraviti razlika između ciljeva pripisanih određenom poreznom režimu koji nisu s njim povezani, s jedne strane, i mehanizama svojstvenih samom poreznom sustavu, koji su nužni za ostvarivanje takvih ciljeva, s druge strane ⁽¹⁰¹⁾.
- (190) U mjeri u kojoj je porezno postupanje s pet gibraltarskih društava koja imaju udio u nizozemskim CV-ima rezultat primjene programa potpore koji je istražen u točki 7. ove Odluke, Komisija upućuje na dio te točke u kojem se iznosi navodno opravdanje programa.
- (191) Nadalje, ni Ujedinjena Kraljevina ni treće strane nisu dali moguće opravdanje za povoljnije postupanje na temelju spornih poreznih mišljenja u korist pet gibraltarskih društava s udjelom u nizozemskim CV-ima. Komisija u tom pogledu podsjeća na to da država članica snosi teret pronalaženja takvog opravdanja. Zbog nepostojanja opravdanja Ujedinjene Kraljevine Komisija mora zaključiti da se porezna prednost koju je dobilo pet korisnika spornih poreznih mišljenja ne može opravdati prirodom ni općim programom sustava poreza na dobit u Gibraltaru.
- (192) U svakom slučaju, Komisija nije uspjela utvrditi nijedan mogući temelj za opravdanje povlaštenog postupanja s pet predmetnih društava za koji bi se moglo reći da proizlazi izravno iz svojstvenih, osnovnih ili vodećih načela referentnog sustava ili koji je rezultat unutarnjih mehanizama nužnih za funkcioniranje i učinkovitost sustava ⁽¹⁰²⁾.
- (193) Nadalje, razlozi koje su tijela Ujedinjene Kraljevine navela za neoporezivanje prihoda ostvarenog na razini nizozemskih CV-a (tj. da ZPD iz 2010. ne sadržava specifičnu odredbu kojom se definira i određuje način oporezivanja gibraltarskog partnera nizozemskog CV-a) nisu u skladu s primjenjivim poreznim pravilima u Gibraltaru (i primjenjivim načelima običajnog prava), pa se ne mogu smatrati opravdanjem koje proizlazi iz svojstvenih, osnovnih ili vodećih načela referentnog sustava.
- (194) Stoga se zaključuje da se porezna prednost koju je dobilo pet korisnika poreznih mišljenja ne može opravdati prirodom i logikom sustava.

8.3.1.3 Zaključak o postojanju selektivne prednosti

- (195) S obzirom na navedeno, Komisija zaključuje da su porezne prednosti koje je dobilo pet društava navedenih u uvodnoj izjavi 160. na temelju spornih poreznih mišljenja po prirodi selektivne.

8.3.1.4 Zaključak o postojanju potpore

- (196) Budući da porezno postupanje na temelju pet spornih poreznih mišljenja ispunjava sve uvjete članka 107. stavka 1. Ugovora, mora se smatrati da neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju i kamata za korisnike pet poreznih mišljenja (među 165 mišljenja navedenih u Odluci o proširenju postupka) koji takav prihod primaju putem udjela u nizozemskim CV-ima predstavlja državnu potporu u smislu te odredbe, bilo na temelju ocjene

⁽⁹⁹⁾ Predmet C-88/03 *Portugal protiv Komisije*, ECLI:EU:C:2006:511, točke 52. i 80. i navedena sudska praksa.

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

⁽¹⁰¹⁾ Predmet C-88/03 *Portugal protiv Komisije*, ECLI:EU:C:2006:511, točka 81.

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

u skladu s točkom 7. ove Odluke (s obzirom na prednosti koje su korisnici spornih poreznih mišljenja ostvarili prije stupanja na snagu izmjena iz 2013.) ili na temelju točke 8. (s obzirom na prednosti dobivene nakon stupanja na snagu izmjena iz 2013.).

8.3.2 Korisnici potpore

- (197) Komisija napominje da svih pet gibraltarskih društava koja su imala koristi od spornih poreznih mišljenja pripadaju velikim multinacionalnim grupama. Komisija nadalje napominje da korporativna struktura grupe koja uključuje nizozemski CV, nizozemski BV i gibraltarske partnere, kao što je prikazano u uvodnoj izjavi 153., pogoduje vlasniku gibraltarskih partnera („matično društvo”). Osim što iskorištava prava na intelektualno vlasništvo, matično društvo postavlja prava na intelektualno vlasništvo u složenu korporativnu strukturu (koja uključuje nizozemsko društvo, nizozemsko partnerstvo i jedno ili dva gibraltarska holding društva) koja matičnom društvu omogućuje da ostvaruje dobit od iskorištavanja prava na intelektualno vlasništvo, a da se ta dobit ne oporezuje. S obzirom na (fiskalno) transparentan karakter nizozemskog CV-a i činjenicu da gibraltarska društva ne provode nikakve aktivnosti osim što imaju udio u nizozemskom CV-u, krajnji je korisnik neoporezive dobiti koja proizlazi iz iskorištavanja prava na intelektualno vlasništvo matično društvo.
- (198) Za potrebe primjene pravila u području državnih potpora može se smatrati da različiti pravni subjekti predstavljaju samo jednu gospodarsku jedinicu. Ta se gospodarska jedinica tada smatra predmetnim poduzetnikom koji je ostvario korist od mjere potpore. Kao što je Sud prethodno zaključio, „*pojam poduzetnika u kontekstu prava tržišnog natjecanja mora se razumjeti kao pojam kojim se označava gospodarska jedinica, [...] čak i ako, s pravnoga gledišta, tu gospodarsku jedinicu čini nekoliko fizičkih ili pravnih osoba*”⁽¹⁰³⁾. Kako bi utvrdio čini li nekoliko subjekata gospodarsku jedinicu, Sud razmatra postoje li kontrolni udio i funkcionalne, gospodarske ili organske poveznice⁽¹⁰⁴⁾. U ovom je slučaju korporativnu strukturu nizozemskih i gibraltarskih društava ustanovilo matično društvo koje njome u potpunosti upravlja, a svrha joj je iskorištavati prava na intelektualno vlasništvo i optimizirati porez. U skladu s time, cijela korporativna struktura, tj. nizozemski BV, nizozemski CV, gibraltarski partneri i matično društvo, čine jednu gospodarsku jedinicu te bi se trebali smatrati poduzećima koja su korisnici mjere potpore.
- (199) Zbog toga je Komisija, osim gibraltarskih korporativnih partnera nizozemskih CV-a koji su korisnici potpore, razmotrila i nizozemske BV-e, nizozemske CV-e i matična društva gibraltarskih partnera kao društva koja imaju koristi od državne potpore dane na temelju spornih poreznih mišljenja u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora.

8.3.3 Mjere kao nova potpora

- (200) Tijela Ujedinjene Kraljevine te Gibraltar, Gibraltarsko društvo računovođa i treće strane koje predstavljaju neka od društava navedenih u Odluci o proširenju postupka tvrde da je Odluka o proširenju postupka utemeljena na netočnom shvaćanju primjenjivog pravnog okvira na postupak poreznih mišljenja. Premda priznaju je do pogrešnog tumačenja došlo zbog pogrešnih informacija koje su dala tijela Ujedinjene Kraljevine (netočno upućivanje na članak 42. ZPD-a iz 2010.), tijela Ujedinjene Kraljevine i Gibraltar smatraju da su te netočne informacije vjerojatno navele Komisiju na zaključak da bi se porezna mišljenja donesena od 2010. mogla smatrati „novom potporom”.
- (201) U tom pogledu valja najprije napomenuti da su Ujedinjena Kraljevina i Gibraltar obavijestili Komisiju da je praksa donošenja mišljenja utemeljena na članku 2. ZPD-a iz 2010. tek nakon prihvatanja Odluke o proširenju postupka. Budući da se člankom 2. povjereniku ne daje izričito ovlast davanja mišljenja, Komisiji nije bilo očito da su te ovlasti rezultat općih ovlasti provođenja ZPD-a iz 2010. koje su utvrđene tom odredbom.
- (202) Nadalje, prema stavu Komisije, za potrebe istražnog postupka u ovom slučaju nije relevantno je li praksa donošenja poreznih mišljenja utemeljena na članku 42. ZPD-a iz 2010. ili na općim ovlastima provođenja tog Zakona koje ima povjerenik za porez u Gibraltaru. U Odluci su jasno definirani praksa donošenja poreznih mišljenja i 165 pojedinačnih mišljenja na koje se odnosi. Stoga upućivanje na članak 42. ZPD-a iz 2010. nije moglo zainteresirane strane navesti na pogrešne mjere koje će se istraživati tijekom službenog istražnog postupka.

⁽¹⁰³⁾ Predmet C-170/83 *Hydrotherm* ECLI:EU:C:1984:271, točka 11. Vidjeti i predmet T-137/02 *Pollmeier Malchow protiv Komisije* ECLI:EU:T:2004:304, točku 50.

⁽¹⁰⁴⁾ Predmet C-480/09 P *Acea Electrabel Produzione SpA protiv Komisije* ECLI:EU:C:2010:787 točke od 47. do 55.; predmet C-222/04 *Cassa di Risparmio di Firenze SpA i drugi* ECLI:EU:C:2006:8, točka 112.

- (203) Što je još važnije, Odluka se ni u kojem dijelu ne oslanja na činjenicu da u ZPD-u iz 1952. nema odredbe koja je podudarna s člankom 42. ZPD-a iz 2010. kao argument za zaključak da su praksa donošenja poreznih mišljenja i 165 pojedinačnih poreznih mišljenja „nova potpora”.
- (204) Tijela Ujedinjene Kraljevine ujedno tvrde i da su mišljenja tek dio dosljedne prakse koja se počela provoditi davno prije nego što je Ujedinjena Kraljevina 1973. pristupila Europskim zajednicama. Ta je praksa bila utemeljena na članku 3. stavku 1. ZPD-a iz 1952. te je sada prisutna u gotovo identičnom obliku u članku 2. stavcima 1. i 2. ZPD-a iz 2010., u kojem se povjereniku za porez na dohodak daje opća ovlast za pravilno provođenje zakona o obračunu i naplati poreza na dohodak u Gibraltaru. Stoga bi se, prema viđenju Ujedinjene Kraljevine, svi pronađeni elementi državne potpore svakako morali smatrati „postojećom” potporom, a ne „novom” potporom. Nadalje, gospodarski, pravni i financijski učinci mišljenja uvijek bi bili utemeljeni na povjerenikovu shvaćanju primjenjivog prava, a mišljenja donesena prije 2010. bila su u svakom pogledu suštinski identična mišljenjima donesenima nakon stupanja na snagu ZPD-a iz 2010. Slične su primjedbe dala tijela Gibraltara i Gibraltarsko društvo računovođa.
- (205) U argumentima Ujedinjene Kraljevine i nekih zainteresiranih strana pretpostavlja se da se Odluka o proširenju postupka odnosi na praksu izdavanja poreznih mišljenja kao takvu. Komisija se ne slaže s tom pretpostavkom jer je iz teksta Odluke jasno da se odnosi na 165 poreznih mišljenja izdanih u razdoblju 2011.–2013., koja su navedena u Prilogu toj Odluci, i na praksu poreznih mišljenja na temelju ZPD-a iz 2010. koja se dokazuje tim mišljenjima. U Odluci o proširenju postupka Komisija je zauzela preliminarni stav da porezna mišljenja predstavljaju državnu potporu zato i. što su dana bez ustanovljenog postupka gibraltarskih poreznih tijela za traženje informacija te ii. što su gibraltarska porezna tijela iskoristila svoje diskrecijske ovlasti i nisu provela odgovarajuću ocjenu poreznih obveza društava. Komisija je zauzela i preliminarni stav da su gibraltarska porezna tijela u nekim slučajevima donijela porezna mišljenja koja nisu u skladu s primjenjivim odredbama poreznog zakona.
- (206) Da bi uspjeli u tvrdnji da ta praksa predstavlja „postojeću potporu”, tijela Ujedinjene Kraljevine ili zainteresirane strane morali bi utvrditi da je prije 1. siječnja 1973. postojala praksa davanja poreznih mišljenja koja je bila *de facto* program potpore u okviru koje se potencijalno pogrešno primjenjivao ZPD iz 1952. Tijela Ujedinjene Kraljevine nisu navela nikakve informacije o postojanju takve prakse prije pristupanja Ujedinjene Kraljevine.
- (207) Iz toga slijedi da, čak i ako su mišljenja dana prije pristupanja Ujedinjene Kraljevine bila utemeljena na općoj ovlasti povjerenika za Gibraltar da provodi Zakon o porezu na dohodak, koji je bio na snazi od 1953., ta mišljenja očito nisu dio mjera opisanih u Odluci o proširenju postupka. U tom se kontekstu mora naglasiti da je pravni okvir na temelju kojeg je dana potpora (ZPD iz 2010.) bitno drukčiji od ZPD-a iz 1952. Promjene obuhvaćaju neoporezivanje pasivne kamate u skladu s ZPD-om iz 2010. te povlačenje mjera u korist „oslobođenih društava” i „kvalificiranih društava”, koje su postojale prema ZPD-u iz 1952.

8.3.4 Spojivost potpore s unutarnjim tržištem

- (208) Državna potpora smatra se spojivom s unutarnjim tržištem ako se može razvrstati u jednu od kategorija iz članka 107. stavka 2. Ugovora i može se smatrati spojivom s unutarnjim tržištem ako Komisija zaključi da pripada u jednu od kategorija iz članka 107. stavka 3. Ugovora. Međutim, država članica koja je dodijelila potporu snosi teret dokazivanja da je državna potpora koju je dodijelila spojiva s unutarnjim tržištem u skladu s člankom 107. stavkom 2. ili 3. Ugovora.
- (209) Ujedinjena Kraljevina se u pogledu državne potpore koju je dodijelila na temelju spornih poreznih mišljenja nije pozvala ni na jedan od razloga za utvrđivanje spojivosti iz bilo koje od tih odredbi. Ni treće strane nisu se pozvale ni na jedan od tih razloga.
- (210) Osim toga, s obzirom na to da se poreznim postupanjem odobrenim na temelju spornih poreznih mišljenja društva oslobađa obveze plaćanja poreza koji bi inače morala platiti u okviru svojeg svakodnevnog upravljanja uobičajenim djelatnostima, potpora odobrena na temelju tih poreznih mišljenja smatra se operativnom potporom. Takva se potpora u načelu ne smatra spojivom s unutarnjim tržištem u skladu s člankom 107. stavkom 3. Ugovora jer se njome ne olakšava razvoj određenih djelatnosti ili određenih gospodarskih područja. Nadalje, predmetne porezne prednosti nisu vremenski ograničene, ne smanjuju se i nisu razmjerne onome što je potrebno za ublažavanje određenog tržišnog nedostatka ili ispunjenje cilja od općeg interesa u predmetnim područjima. Stoga se ne mogu smatrati spojivima.

- (211) Iz toga slijedi da državna potpora koju je od gibraltarskih poreznih tijela primilo pet relevantnih društava nije spojiva s unutarnjim tržištem.

8.4 Nepostojanje programa potpore

- (212) U Odluci o proširenju postupka Komisija je izrazila sumnju u pogledu 165 pojedinačnih mišljenja navedenih u Prilogu toj Odluci, ali i općenito u praksu donošenja poreznih mišljenja u skladu sa ZPD-om iz 2010. Razlog je to što se čini da su gibraltarska porezna tijela učestalo pogrešno primjenjivala odredbe ZPD-a iz 2010. U tom je pogledu Komisija izrazila preliminarni stav da 165 poreznih mišljenja i praksa donošenja poreznih mišljenja u Gibraltaru predstavljaju državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora te izrazila sumnju u njihovu spojivost s unutarnjim tržištem.
- (213) Premda je Komisija opravdano imala sumnje u vrijeme pokretanja služenog istražnog postupka, valja napomenuti da nalazi navedeni u točkama 8.3.1. i 8.3.2. nisu dovoljni da bi se dokazalo postojanje programa potpore na temelju prakse donošenja poreznih mišljenja u Gibraltaru. Ti nalazi ponajprije ne upućuju na ponavljajuću praksu pogrešne primjene ZPD-a iz 2010. putem danih poreznih mišljenja.
- (214) Nadalje, zakonodavne i regulatorne izmjene koje su stupile na snagu u Gibraltaru u vezi s postupkom donošenja poreznih mišljenja, načelom teritorijalnosti i odredbama protiv izbjegavanja plaćanja poreza (vidjeti točku 11. ove Odluke) smanjuju razinu diskrecijskih ovlasti gibraltarskih poreznih tijela prilikom davanja poreznih mišljenja i provođenja odredbi pravila o porezu na dobit.
- (215) U skladu s time Komisija zaključuje da praksa donošenja poreznih mišljenja, koja je bila predmet ovog istražnog postupka, ne uključuje postojanje programa potpore.

9. NEZAKONITOST POTPORE

- (216) U skladu s člankom 108. stavkom 3. Ugovora države članice dužne su obavijestiti Komisiju o planovima za dodjelu potpore (obveza prijave) i ne smiju primijeniti predložene mjere potpore dok Komisija ne donese konačnu odluku o predmetnoj potpori (obveza mirovanja).
- (217) Komisija napominje da Ujedinjena Kraljevina nije obavijestila Komisiju o planu da prihod od pasivne kamate i naknada za licenciju oslobodi poreza ili im dodijeli sporna porezna mišljenja niti se pridržavala obveze mirovanja utvrđene člankom 108. stavkom 3. Ugovora. Stoga oslobođenje prihoda od pasivne kamate i naknade za licenciju, koje je postojalo u okviru ZPD-a iz 2010., te porezno postupanje na temelju spornih poreznih mišljenja predstavljaju nezakonitu potporu su skladu s člankom 1. točkom (f) Uredbe (EU) 2015/1589, čija je primjena u suprotnosti s člankom 108. stavkom 3. Ugovora.

10. POVRAT POTPORE

- (218) U skladu s Ugovorom i ustaljenom sudskom praksom Suda Komisija je dužna odlučiti da predmetna država članica mora ukinuti ili izmijeniti potporu ako se utvrdi da ona nije spojiva s unutarnjim tržištem. ⁽¹⁰⁵⁾ Sud je isto tako dosljedno smatrao da obveza države članice da ukine potporu koju Komisija smatra nespojivom s unutarnjim tržištem služi u svrhu ponovne uspostave prethodne situacije. ⁽¹⁰⁶⁾
- (219) Sud je utvrdio da će taj cilj biti ostvaren kada primatelj vrati iznose koji su mu dodijeljeni u okviru nezakonite potpore, čime će izgubiti prednost nad konkurentima koju je uživao na tržištu te će se uspostaviti situacija koja je postojala prije isplate potpore ⁽¹⁰⁷⁾.

⁽¹⁰⁵⁾ Vidjeti predmet C-70/72 *Komisija protiv Njemačke*, ECLI:EU:C:1973:87, točku 13.

⁽¹⁰⁶⁾ Vidjeti spojene predmete C-278/92, C-279/92 i C-280/92 *Španjolska protiv Komisije*, ECLI:EU:C:1994:325, točku 75.

⁽¹⁰⁷⁾ Vidjeti predmet C-75/97 *Belgija protiv Komisije*, ECLI:EU:C:1999:311, točke 64. i 65.

- (220) U skladu sa sudskom praksom, u članku 16. stavku 1. Postupovne uredbe navodi se da „*kada se u slučajevima nezakonite potpore donesu negativne odluke, Komisija donosi odluku kojom se od predmetne države članice zahtijeva da poduzme sve potrebne mjere za povrat sredstava potpore od korisnika [...]*”.
- (221) Stoga, s obzirom na to da su predmetne mjere provedene u suprotnosti s člankom 108. stavkom 3. Ugovora te se smatraju nezakonitom i nespojivom potporom, država članica trebala bi vratiti sredstva potpore da bi se ponovno uspostavile okolnosti koje su na tržištu postojale prije davanja te potpore. Povratom bi trebalo biti pokriveno razdoblje od trenutka kada je nastala prednost za korisnika, odnosno kada je potpora stavljena na raspolaganje korisniku, do njezina stvarnog povrata, a na iznose koje treba vratiti obračunava se kamata sve do stvarnog povrata.
- (222) Komisija nije obvezna ni prema kojim odredbama prava Unije prilikom nalaganja povrata potpore koja je proglašena nespojivom s unutarnjim tržištem kvantificirati točan iznos potpore koju je potrebno vratiti. Dovoljno je da odluka Komisije uključuje informacije na temelju kojih adresat odluke može sam izračunati taj iznos bez pretjeranih teškoća ⁽¹⁰⁸⁾.
- (223) Kad je riječ o nezakonitoj državnoj potpori u obliku poreznih mjera, iznos koji treba vratiti trebalo bi izračunati na temelju usporedbe poreza koji je stvarno plaćen i iznosa koji je trebao biti plaćen da nije bilo povlaštenog poreznog postupanja.
- (224) Da bi se u tom slučaju utvrdio iznos poreza koji je trebao biti plaćen da nije bilo preferencijalnog poreznog postupanja, tijela Ujedinjene Kraljevine trebala bi iznova procijeniti poreznu obvezu subjekata koji su bili korisnici predmetnih mjera za svaku poreznu godinu tijekom koje su koristili prednosti tih mjera.
- (225) Za pojedinačnu potporu valja računati da je korisniku stavljena na raspolaganje na dan na koji bi nenaplaćeni porez dospio za svaku poreznu godinu da nije bilo tih mjera.
- (226) Iznos nenaplaćenog poreza za svaku poreznu godinu valja izračunati na sljedeći način:
- tijela Ujedinjene Kraljevine najprije bi trebala procijeniti ukupnu dobit relevantnog društva za tu poreznu godinu (uključujući dobit ostvarenu od prihoda od naknada za licenciju i/ili pasivne kamate),
 - na temelju te dobiti tijela Ujedinjene Kraljevine trebala bi izračunati poreznu osnovicu relevantnog društva za tu poreznu godinu,
 - porezna osnovica treba se pomnožiti sa stopom poreza na dobit koja je bila primjenjiva te porezne godine,
 - tijela Ujedinjene Kraljevine naposljetku trebaju oduzeti porez na dobit koji je društvo već platilo za tu poreznu godinu (ako postoji).
- (227) S obzirom na potporu danu putem oslobođenja prihoda od pasivne kamate i naknada za licenciju tijela Ujedinjene Kraljevine i Gibraltara tvrdila su da bi vraćanje sredstava vjerojatno bilo nemoguće zbog praktičnih razloga, tj. mobilne prirode sredstava dotičnih društava te međunarodnih zakonskih načela prema kojima sudovi jedne države neće dopustiti ni provoditi porezne zahtjeve u ime druge države. No ni tijela Ujedinjene Kraljevine ni ona Gibraltara nisu podnijela dokaze o konkretnim poteškoćama u praksi koje bi dovele do zaključka da je apsolutno nemoguće vratiti sredstva potpore. Zapravo je ustaljena sudska praksa da uvjet „apsolutne nemogućnosti” primjene odluke nije ispunjen ako država članica samo obavijesti Komisiju o pravnim, političkim ili praktičnim poteškoćama povezanim s provedbom odluke, a ne poduzme prave korake da bi od dotičnih poduzetnika vratila potporu i ne predloži Komisiji druge načine provedbe odluke koji bi omogućili prevladavanje tih poteškoća. ⁽¹⁰⁹⁾ Komisija zbog toga zaključuje da tijela Ujedinjene Kraljevine i Gibraltara nisu pokazala da bi bilo apsolutno nemoguće vratiti sredstva potpore dodijeljena putem oslobođenja.

⁽¹⁰⁸⁾ Vidjeti predmet C-441/06 *Komisija protiv Francuske*, ECLI:EU:C:2007:616, točku 29. i navedenu sudsku praksu.

⁽¹⁰⁹⁾ Vidjeti predmet C-622/16 P, *Scuola Elementare Maria Montessori protiv Komisije*, ECLI:EU:C:2018:873, točku 91.; predmet C-37/14, *Komisija protiv Francuske*, ECLI:EU:C:2015:90, točku 66.; predmet C-411/12 *Komisija protiv Italije*, EU:C:2013:832, točku 37.

10.1 Povrat potpore dodijeljene putem oslobođenja

- (228) Sav porez nenaplaćen zbog oslobođenja prihoda od pasivne kamate i naknada za licenciju od 1. siječnja 2011. do dana prije stupanja na snagu izmjena kojima su pasivna kamata i naknade za licenciju postale oporezive treba biti vraćen u mjeri u kojoj je taj prihod obračunat ili ostvaren u Gibraltaru ⁽¹¹⁰⁾.
- (229) Kao što je objašnjeno u uvodnoj izjavi 82., za *prihod od naknada za licenciju* koji prima gibraltarsko društvo smatra se da je obračunat i ostvaren u Gibraltaru. Tijela Ujedinjene Kraljevine stoga bi od svih gibraltarskih društava koja su u razdoblju od 1. siječnja 2011. do 31. prosinca 2013. primala prihod od naknada za licenciju morala vratiti nenaplaćeni porez.
- (230) Kad je riječ o *prihodima od pasivne kamate* koji su gibraltarska društva primila u razdoblju od 1. siječnja 2011. do 30. lipnja 2013., tijela Ujedinjene Kraljevine morat će primijeniti pravilo o mjestu nastanka zajma opisano u uvodnoj izjavi 82. u skladu s načelom teritorijalnosti da bi utvrdila je li taj prihod obračunat ili ostvaren u Gibraltaru.
- (231) U slučajevima u kojima tijela Ujedinjene Kraljevine zakluče da je prihod od pasivne kamate obračunat ili ostvaren u Gibraltaru, od tih bi se društava trebao vratiti porez koji nije naplaćen zbog neoporezivanja tog prihoda.

10.2 Povrat potpore koju je primilo pet gibraltarskih društava zbog sudjelovanja u nizozemskim CV-ima

- (232) Od tijela Ujedinjene Kraljevine trebalo bi se zahtijevati ukidanje prakse neoporezivanja udjela gibraltarskih društava navedenih u uvodnoj izjavi 160. u prihodu od pasivne kamate i naknada za licenciju koji su ostvarili nizozemski CV-i u kojima društvo sudjeluje.
- (233) Od tijela Ujedinjene Kraljevine trebalo bi se zahtijevati da od tih pet gibraltarskih društava vrati porez koji nije naplaćen zbog neoporezivanja njihovih udjela u prihodu od pasivne kamate i naknada za licenciju koji su ostvarili nizozemski CV-i.
- (234) Povrat bi trebao obuhvaćati nenaplaćeni porez u razdoblju od 1. siječnja 2011. do datuma kad će tijela Ujedinjene Kraljevine ukinuti praksu neoporezivanja prihoda gibraltarskih društava koji je nastao zbog sudjelovanja u nizozemskim CV-ima, kako je navedeno u uvodnoj izjavi 232.
- (235) Za *prihod od naknada za licenciju* koji su gibraltarska društva ostvarila zbog sudjelovanja u nizozemskim CV-ima tijela Ujedinjene Kraljevine trebala bi od njih vratiti iznose nenaplaćenog poreza na taj prihod tijekom cijelog razdoblja definiranog u navedenoj uvodnoj izjavi.
- (236) Za *prihod od pasivne kamate* koji su gibraltarska društva ostvarila zbog sudjelovanja u nizozemskim CV-ima potpora bi se od tih gibraltarskih društava trebala vratiti kako slijedi:
- za razdoblje od 1. siječnja 2011. do 30. lipnja 2013. tijela Ujedinjene Kraljevine trebala bi utvrditi je li kamata obračunata ili ostvarena u Gibraltaru. Ta bi se ocjena trebala provesti primjenom pravila o mjestu nastanka zajma, opisanog u uvodnoj izjavi 82. Ako je prihod od kamate obračunat ili ostvaren u Gibraltaru, tijela Ujedinjene Kraljevine trebala bi naplatiti porez nenaplaćen zbog neoporezivanja tog prihoda.
 - za razdoblje nakon 1. siječnja 2014. tijela Ujedinjene Kraljevine trebala bi naplatiti porez nenaplaćen zbog neoporezivanja tog prihoda ako prihod iznosi najmanje 100 000 GBP godišnje po izvornom društvu.

⁽¹¹⁰⁾ Kao što je objašnjeno u uvodnoj izjavi 144. ove Odluke, svaka potpora dana na temelju 34 mišljenja o poreznom postupanju s pasivnim prihodom (u razdoblju prije stupanja na snagu izmjena iz 2013.) smatra se dijelom potpore koja je definirana u točki 7. te može obuhvaćati potporu koja se mora vratiti u skladu s uvodnim izjavama 229. i 230.

- (237) U kontekstu primjedbi u uvodnim izjavama u točki 8.3.2. Komisija smatra da bi Ujedinjena Kraljevina najprije trebala vratiti nezakonitu i nespojivu potporu dodijeljenu gibraltarskim društvima iz te skupine gibraltarskih društava. Ako ne bude moguće vratiti cijeli iznos potpore od relevantnog gibraltarskog društva, Ujedinjena Kraljevina preostali bi iznos potpore trebala naplatiti od ostalih subjekata koji zajedno s gibraltarskim društvom čine jedinstvenu gospodarsku jedinicu, tj. relevantnog nizozemskog BV-a, nizozemskog CV-a ili matičnog društva gibraltarskom društvu, da bi se uklonila dana prednost i tom naplatom vratile okolnosti koje su prethodno postojale na tržištu.

11. ZAKONODAVNE I REGULATORNE IZMJENE KOJE JE DONIO GIBALTAR

- (238) Premda davanje poreznih mišljenja koja su bila unutar službenog postupka u većini slučajeva nije kao rezultat imalo dodjelu državne potpore, Komisija je istražnim postupkom otkrila određene slabosti poreznog sustava koji je na snazi u Gibraltaru, a koje bi multinacionalne korporacije mogle iskoristiti u svrhu planiranja poreza. Zaključila je ponajprije da bi teritorijalni sustav oporezivanja, koji se primjenjuje u Gibraltaru, mogao otvoriti prilike za prekogranično planiranje poreza (s velikom opasnošću od neoporezivanja dobiti relevantnih društava u Gibraltaru i u drugim državama u kojima se te aktivnosti doista i provode). Nadalje je zaključila da teritorijalni sustav može dati prevelika diskrecijska prava poreznim tijelima jer nema jasnih smjernica o tome kako bi se načelo teritorijalnosti trebalo primjenjivati u praksi.
- (239) Nadalje, istražni postupak osvijetlio je i neke slabosti u postupku davanja poreznih mišljenja, osobito nepostojanje jasnih uvjeta za podnositelje zahtjeva za mišljenje i porezna tijela te nepostojanje odgovarajućih *ex ante* i *ex post* postupaka kontrole.
- (240) Naposljetku, prepoznate su i slabosti povezane s općom odredbom protiv izbjegavanja poreza, uključujući pravila o transfernim cijenama, u skladu s člankom 40. ZPD-a iz 2010. jer je primjena odredbe uvjetovana postojanjem „umjetne konstrukcije”.
- (241) Nijedna od tih slabosti sama po sebi ne predstavlja državnu potporu. No kad nema odgovarajućih mjera kojima bi se umanjile te slabosti, porezna tijela mogu imati previsoku razinu diskrecijskih ovlasti pri provođenju pravila, čime se može povećati opasnost od dodjele državne potpore. Nadalje, te su slabosti pridonijele sumnjama Komisije navedenima u Odluci o proširenju postupka.
- (242) U svrhu uklanjanja tih slabosti Vlada Gibraltara pristala je uvesti zakonodavne i regulatorne izmjene postupka davanja poreznih mišljenja, načela teritorijalnosti te pravila protiv zlouporabe i pravila o transfernim cijenama. Te izmjene, donesene u listopadu 2018., prema mišljenju Komisije predstavljaju velik korak prema većoj transparentnosti i smanjenju diskrecijskih ovlasti u primjeni gibraltarskih pravila o porezu na dohodak.
- (243) Izmjene objavljene i donesene 25. listopada 2018. mogu se sažeti kako slijedi:

— prihvaćanje smjernice ⁽¹¹¹⁾ o primjeni načela teritorijalnosti u kojoj se navode konkretni primjeri širokog raspona aktivnosti te uvode izričiti zahtjevi nadzora društava koja nisu oporeziva u Gibraltaru;

— donošenje zakona i propisa ⁽¹¹²⁾ o postupku donošenja poreznih mišljenja, uključujući sljedeće zahtjeve: 1. zahtjev za porezno mišljenje mora obuhvaćati detaljni opis poslovnih aktivnosti te jasno naznačeno mjesto na kojem se aktivnosti odvijaju; 2. mišljenje se može dati najduže na razdoblje od tri godine te mora sadržavati sve razloge davanja mišljenja, uključujući, prema potrebi, sveobuhvatnu analizu transfernih cijena; 3. uvođenje sustava kontrole s *ex ante* i *ex post* potvrdom poreznih mišljenja; i 4. objavljivanje anonimiziranih zbirki poreznih mišljenja ili sažetaka od strane poreznih tijela;

⁽¹¹¹⁾ Vidjeti Smjernicu o prihodima koji su obračunati i ostvareni u Gibraltaru iz 2018. Tekst je u cijelosti dostupan na sljedećoj poveznici: <https://www.gibraltar.gov.gi/new/downloads-ito>

⁽¹¹²⁾ Vidjeti Pravila o porezu na dohodak (porezna mišljenja) iz 2018. Tekst je u cijelosti dostupan na sljedećoj poveznici: <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/2018s227.pdf> Vidjeti i Smjernice za porezna mišljenja (postupak) iz 2018., čiji je tekst u cijelosti dostupan na sljedećoj poveznici: <https://www.gibraltar.gov.gi/new/downloads-ito>

— donošenje izmjena ZPD-a iz 2010. ⁽¹¹³⁾ da bi se odredba protiv izbjegavanja poreza i pravila o transfernim cijenama primjenjivala bez obzira na to je li konstrukcija umjetna.

- (244) Naposljetku, važno je napomenuti da je Gibraltar usvojio izmjenu članka 29. ZPD-a iz 2010. ⁽¹¹⁴⁾ prema kojoj su sva društva registrirana u Gibraltaru bila obvezna podnijeti poreznu prijavu bez obzira na to imaju li prihod koji je obračunat ili ostvaren u Gibraltaru te bez obzira na to primjenjuju li porezno mišljenje. Ta je izmjena stupila na snagu 1. siječnja 2016.

12. ZAKLJUČAK

- (245) Komisija zaključuje da je Ujedinjena Kraljevina nezakonito provodila program oslobođenja prihoda od pasivne kamate i naknada za licenciju u Gibraltaru, u suprotnosti s člankom 108. stavkom 3. Ugovora. Komisija zaključuje i da je taj program državna potpora koja je nespojiva s unutarnjim tržištem u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora.
- (246) Komisija smatra da porezno postupanje Vlade Gibraltara na temelju poreznih mišljenja u korist pet gibraltarskih društava s udjelom u nizozemskim komanditnim društvima (*Commanditaire Vennootschappen*) koja primaju prihod od pasivne kamate i naknada za licenciju predstavlja pojedinačne mjere državne potpore koje su nezakonito provedene u suprotnosti s člankom 108. stavkom 3. Ugovora te su nespojive s unutarnjim tržištem u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora.
- (247) Ujedinjena Kraljevina morala bi vratiti državnu potporu od korisnika u skladu s člankom 16. Postupovne uredbe. Ujedinjena Kraljevina trebala bi osigurati i da se ubuduće korisnicima ni bilo kojoj grupi ne odobrava dodatna potpora oslobođenjem prihoda od pasivne kamate i naknada za licenciju ili poreznim postupanjem utvrđenim u spornim poreznim mišljenjima.
- (248) Budući da je Ujedinjena Kraljevina 29. ožujka 2017. dostavila obavijest o namjeri da napusti Europsku uniju, u skladu s člankom 50. Ugovora o Europskoj uniji Ugovori će se prestati primjenjivati na Ujedinjenu Kraljevinu od dana stupanja na snagu sporazuma o povlačenju ili, ako do toga ne dođe, dvije godine od obavijesti osim ako Europsko vijeće, u dogovoru s Ujedinjenom Kraljevinom, odluči produljiti to razdoblje. Zbog toga i ne dovodeći u pitanje bilo koje odredbe sporazuma o povlačenju, ova se Odluka primjenjuje samo do trenutka kad Ujedinjena Kraljevina prestane biti država članica,

DONIJELA JE OVU ODLUKU:

Članak 1.

1. Program državne potpore u obliku oslobođenja prihoda od pasivne kamate koji se u skladu sa Zakonom o porezu na dohodak iz 2010. u Gibraltaru provodio od 1. siječnja 2011. do 30. lipnja 2013. i koji je nezakonito stupio na snagu u Gibraltaru u suprotnosti s člankom 108. stavkom 3. Ugovora nespojiv je s unutarnjim tržištem u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora.
2. Program državne potpore u obliku oslobođenja prihoda od naknada za licenciju koji se u skladu sa Zakonom o porezu na dohodak iz 2010. u Gibraltaru provodio od 1. siječnja 2011. do 31. prosinca 2013. i koji je nezakonito stupio na snagu u Gibraltaru suprotno članku 108. stavku 3. Ugovora nespojiv je s unutarnjim tržištem u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora.

Članak 2.

Pojedinačne državne potpore koje je Vlada Gibraltara odobrila na temelju poreznih mišljenja (koja se u Prilogu navode kao mišljenja br. 83, 84, 139, 140 i 144) u korist pet gibraltarskih društava s udjelom u nizozemskim komanditnim društvima (*Commanditaire Vennootschappen*) koja primaju prihod od pasivne kamate i naknada za licenciju, a koje su nezakonito provedene u suprotnosti s člankom 108. stavkom 3. Ugovora nespojive su s unutarnjim tržištem u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora.

⁽¹¹³⁾ Vidjeti Propise o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak iz 2018. Tekst je u cijelosti dostupan na sljedećoj poveznici: <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/2018=228.pdf>

⁽¹¹⁴⁾ Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak iz 2015. od 6. kolovoza 2015.

Članak 3.

1. Praksa poreznih mišljenja u skladu sa Zakonom o porezu na dohodak iz 2010. ne predstavlja program državne potpore u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora.
2. 126 mišljenja, iz Priloga ovoj Odluci, za razliku od pet mišljenja iz članka 2. i 34 mišljenja iz uvodne izjave 144. ⁽¹¹⁵⁾, ne predstavljaju pojedinačne državne potpore u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora.

Članak 4.

1. Članci 1. i 2. ove Odluke ne primjenjuju se na pojedinačnu potporu dodijeljenu na temelju programa potpora iz članka 1. ili na temelju poreznih mišljenja iz članka 2. ako je, u vrijeme dodjele pojedinačne potpore, ispunjavala uvjete iz uredbe donesene u skladu s člankom 2. Uredbe Vijeća (EZ) br. 994/98 ⁽¹¹⁶⁾, koja se primjenjivala u vrijeme dodjele potpore.
2. Za potrebe ovog članka i članka 5. smatra se da je pojedinačna potpora korisniku, za svaku poreznu godinu, stavljena na raspolaganje na datum na koji bi porez za tu poreznu godinu koji nije naplaćen zbog programa potpora iz članka 1. ili poreznih mišljenja iz članka 2. dospio da nije bilo tog programa odnosno mišljenja.

Članak 5.

1. Ujedinjena Kraljevina dužna je od korisnika potpora vratiti iznose svih nespojivih potpora odobrenih na temelju programa potpora iz članka 1. ili na temelju poreznih mišljenja iz članka 2.
2. Pojedinačnu potporu dodijeljenu na temelju poreznih mišljenja iz članka 2. koju dotično gibraltarsko društvo ne može vratiti vratit će drugi subjekti koji zajedno s gibraltarskim društvom čine jedinstvenu gospodarsku jedinicu, tj. relevantan nizozemski BV, nizozemski CV ili matično društvo gibraltarskog društva.
3. Na iznose za koje se treba ostvariti povrat obračunavaju se kamate od datuma kad su stavljani na raspolaganje korisniku do datuma njihova stvarnog povrata.
4. Kamatna stopa izračunava se kako je obračunata složenim kamatnim računom u skladu s poglavljem V. Uredbe Komisije (EZ) br. 794/2004 ⁽¹¹⁷⁾.
5. Ujedinjena Kraljevina dužna je obustaviti dodjelu potpora na temelju programa potpora iz članka 1. ili poreznih mišljenja iz članka 2. od datuma priopćenja ove Odluke.

Članak 6.

1. Povrat potpore u skladu s člankom 5. stupa na snagu odmah i odmah proizvodi učinak.
2. Ujedinjena Kraljevina dužna je osigurati da se ova Odluka provede u roku od četiri mjeseca od datuma priopćenja ove Odluke.

Članak 7.

1. U roku od dva mjeseca od datuma priopćenja ove Odluke Ujedinjena Kraljevina Komisiji dostavlja sljedeće informacije:
 - (a) ocjenu za svako gibraltarsko društvo koje je ostvarilo prihod od pasivne kamate u razdoblju od 1. siječnja 2011. do 30. lipnja 2013. kojom se na temelju pravila o mjestu nastanka zajma utvrđuje je li taj prihod obračunat ili ostvaren u Gibraltaru;

⁽¹¹⁵⁾ Ta 34 mišljenja (koja se u Prilogu navode kao mišljenja br. 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 i 158) povezana su s poreznim postupanjem s pasivnim prihodom. Potpora povezana s tim mišljenjima (u razdoblju prije stupanja na snagu izmjena iz 2013.) obrađena je člankom 1. ove Odluke.

⁽¹¹⁶⁾ Uredba Vijeća (EZ) br. 994/98 od 7. svibnja 1998. o primjeni članaka 92. i 93. Ugovora o osnivanju Europske zajednice na određene kategorije horizontalnih državnih potpora (SL L 142, 14.5.1998., str. 1.).

⁽¹¹⁷⁾ Uredba Komisije (EZ) br. 794/2004 od 21. travnja 2004. o provedbi Uredbe Vijeća (EZ) br. 659/1999 o utvrđivanju detaljnih pravila za primjenu članka 93. Ugovora o EZ-u (SL L 140, 30.4.2004., str. 1.).

- (b) popis korisnika koji su primili potporu na temelju programa potpora iz članka 1. zajedno sa sljedećim informacijama za svakog korisnika i za svaku relevantnu poreznu godinu:
- iznos ostvarene dobiti (uz zasebno navođenje dobiti ostvarene na temelju prihoda od naknada za licenciju i dobiti ostvarene na temelju prihoda od pasivne kamate), poreznu osnovicu, primjenjivu stopu poreza na dohodak, iznos plaćenog poreza na dohodak te iznos nenaplaćenog poreza,
 - ukupan iznos primljene potpore;
- (c) sljedeće informacije za svako od pet gibraltarskih društava koja su primila potporu na temelju poreznih mišljenja iz članka 2. i za svaku relevantnu poreznu godinu:
- iznos ostvarene dobiti (uz zasebno navođenje dobiti ostvarene na temelju prihoda od naknada za licenciju i dobiti ostvarene na temelju prihoda od pasivne kamate), poreznu osnovicu, primjenjivu stopu poreza na dohodak, iznos plaćenog poreza na dohodak te iznos nenaplaćenog poreza,
 - ukupan iznos primljene potpore;
- (d) ukupan iznos (glavnica i kamate na iznos povrata) koji korisnik treba vratiti (za sve porezne godine na koje se odnosi povrat);
- (e) detaljni opis već poduzetih i planiranih mjera u svrhu usklađivanja s ovom Odlukom;
- (f) dokumentaciju iz koje je vidljivo da je korisnicima naložen povrat potpore.

2. Ujedinjena Kraljevina obavješćuje Komisiju o napretku u provedbi nacionalnih mjera koje se poduzimaju za provedbu ove Odluke do potpunog povrata potpore u skladu s člankom 5. Komisiji na zahtjev podnosi informacije o već poduzetim i planiranim nacionalnim mjerama za usklađivanje s ovom Odlukom.

Članak 8.

Ova je Odluka upućena Ujedinjenoj Kraljevini Velike Britanije i Sjeverne Irske.

Sastavljeno u Bruxellesu 19. prosinca 2018.

Za Komisiju
Margrethe VESTAGER
Članica Komisije

PRILOG

Naziv društva	Datum dodjele	Opis aktivnosti	Klasifikacija mišljenja (u skladu s točkom 8.2.1.)
1. KaiRo Management Limited	7.1.2011.	Usluge, savjetovanje u vezi s upravljanjem	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
2. Thurlestone Shipping (Overseas) Limited	10.1.2011.	Usluge, posrednik u pomorskom prijevozu	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
3. Mina Corp Limited	10.1.2011.	Trgovina, prodaja naftnih derivata	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
4. Red Star Enterprises Limited	10.1.2011.	Trgovina, prodaja naftnih derivata	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
5. BO (Middle East) Limited	12.1.2011.	Trgovina, uvoz namještaja	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
6. THE One (Middle East) Limited	12.1.2011.	Trgovina, uvoz namještaja	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
7. THE One Retail Network (International) Limited	12.1.2011.	Holding društvo, licenciranje intelektualnog vlasništva	Oslobodjenje pasivnog prihoda. Situacija je regulirana nakon izmjena zakonodavstva ili su aktivnosti obustavljene.
8. THE One Music Limited	12.1.2011.	Trgovina, proizvodnja i prodaja CD-a	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
9. Potencijalno društvo	12.1.2011.	Holding društvo, licenciranje intelektualnog vlasništva	Društvo nije bilo registrirano, aktivnosti se nisu ostvarile ili je društvo bilo u mirovanju
10. Link Holdings (Gibraltar) Limited	14.1.2011.	Trgovina, prihod od najma	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
11. European Mail Union Limited	28.1.2011.	Trgovina, usluge prosljeđivanja pošte	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
12. Ansellia Aviation Limited	31.1.2011.	Holding za držanje imovine, materijalna imovina (zrakoplov)	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
13. Potencijalno društvo	4.2.2011.	Korisnik u zakladi	Društvo nije bilo registrirano, aktivnosti se nisu ostvarile ili je društvo bilo u mirovanju
14. Potencijalno društvo	7.2.2011.	Davanje zajmova	Društvo nije bilo registrirano, aktivnosti se nisu ostvarile ili je društvo bilo u mirovanju
15. Zartello Limited	7.2.2011.	Trgovina, usluge marketinga	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
16. Gol International Limited	10.2.2011.	Trgovina, sportski agent	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
17. Graf Von Bismark and Associated Limited	21.2.2011.	Trgovina, ponuda upravitelja kapitala	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.

Naziv društva	Datum dodjele	Opis aktivnosti	Klasifikacija mišljenja (u skladu s točkom 8.2.1.)
18. Medifour Limited	25.2.2011.	Trgovina, prodaja medicinskih proizvoda	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
19. Current Technology (Europe) Limited	25.2.2011.	Trgovina, usluge marketinga	Društvo nije bilo registrirano, aktivnosti se nisu ostvarile ili je društvo bilo u mirovanju
20. Corporate Consultants Limited	25.2.2011.	Usluge, savjetovanje	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
21. Alphasol Limited	25.2.2011.	Usluge, savjetovanje	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
22. Akasha Charters Limited	25.2.2011.	Trgovina, najam jahte	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
23. Osato Industries Limited	28.2.2011.	Usluge, savjetovanje	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
24. Gambit Management Services Limited	1.3.2011.	Holding za držanje imovine i savjetovanje	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
25. Greatearth Underwriting Limited	4.3.2011.	Investicijsko holding društvo	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
26. UNILOG, United Logistics & Shipping Operators Limited	9.3.2011.	Trgovina, upravljanje brodarskom linijom	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
27. Continental Maritime Limited	15.3.2011.	Davanje zajmova	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
28. Baby Basics Limited	15.3.2011.	Trgovina, usluge marketinga	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
29. Baby Basics (Iberia) Limited	15.3.2011.	Trgovina, marketing i prodaja, osposobljavanje	Društvo nije bilo registrirano, aktivnosti se nisu ostvarile ili je društvo bilo u mirovanju
30. Baby Basics (International) Limited	15.3.2011.	Trgovina, distribucija proizvoda	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
31. Baby Basics (Asia) Limited	15.3.2011.	Trgovina, marketing i prodaja, osposobljavanje	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
32. Family Roots Limited	15.3.2011.	Trgovina, usluge marketinga	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
33. Western Mediterranean Holdings Limited	16.3.2011.	Holding društvo za ulaganje	Oslobođenje pasivnog prihoda Situacija je regulirana nakon izmjena zakonodavstva ili su aktivnosti obustavljene.
34. M. Benady & Company (Gibraltar) Limited	16.3.2011.	Trgovina, usluge upravljanja	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
35. Prime Ideas Limited	18.3.2011.	Holding za prava intelektualnog vlasništva	Oslobođenje pasivnog prihoda Situacija je regulirana nakon izmjena zakonodavstva ili su aktivnosti obustavljene.

Naziv društva	Datum dodjele	Opis aktivnosti	Klasifikacija mišljenja (u skladu s točkom 8.2.1.)
36. Hattrick Limited	21.3.2011.	Usluge, savjetodavne i konzultantske	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
37. Tubingen Limited	22.3.2011.	Holding društvo za držanje imovine, motorna jahta	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
38. Channel Energy (Eire) Limited	24.3.2011.	Trgovina, skladištenje i rukovanje naftom	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
39. Crane Trading Corporation Limited	24.3.2011.	Trgovina, motori	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
40. Europe Income Real Estate Limited	25.3.2011.	Davanje zajmova	Društvo nije bilo registrirano, aktivnosti se nisu ostvarile ili je društvo bilo u mirovanju
41. IMAAG Limited	25.3.2011.	Usluge, savjetodavne i konzultantske	Društvo nije bilo registrirano, aktivnosti se nisu ostvarile ili je društvo bilo u mirovanju
42. Potencijalno društvo	28.3.2011.	Trgovina, usluge marketinga	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
43. Jonsden Properties Limited	28.3.2011.	Trgovina, usluge marketinga	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
44. Ellise Trading Group Limited	28.3.2011.	Holding društvo, intelektualno vlasništvo	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
45. Kamakura Investments Limited	29.3.2011.	Investicijski holding	Oslobođenje pasivnog prihoda Situacija je regulirana nakon izmjena zakonodavstva ili su aktivnosti obustavljene.
46. Potencijalno društvo	1.4.2011.	Trgovina, oglašavanje	Društvo nije bilo registrirano, aktivnosti se nisu ostvarile ili je društvo bilo u mirovanju
47. Roxbury Limited	1.4.2011.	Holding za patente i žigove	Oslobođenje pasivnog prihoda Situacija je regulirana nakon izmjena zakonodavstva ili su aktivnosti obustavljene.
48. Roger Bullivant Holdings Limited	1.4.2011.	Holding grupa	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
49. Horizon Ventures Limited	1.4.2011.	Usluge, savjetovanje	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
50. Nidham Holdings Limited	1.4.2011.	Usluge, savjetovanje	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
51. AMD Limited	1.4.2011.	Trgovina, prodaja poljoprivrednih proizvoda	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
52. Cookstown Properties Limited	5.4.2011.	Holding, dionice društva	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
53. Burlington English Limited	7.4.2011.	Usluge, savjetodavne i konzultantske	Društvo nije bilo registrirano, aktivnosti se nisu ostvarile ili je društvo bilo u mirovanju
54. Burlington Marketing Limited	7.4.2011.	Usluge, savjetodavne i konzultantske	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.

Naziv društva	Datum dodjele	Opis aktivnosti	Klasifikacija mišljenja (u skladu s točkom 8.2.1.)
55. Burlington English Limited	11.4.2011.	Usluge, savjetodavne i konzultantske	Društvo nije bilo registrirano, aktivnosti se nisu ostvarile ili je društvo bilo u mirovanju
56. Burlington Marketing Limited	11.4.2011.	Usluge, savjetodavne i konzultantske	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
57. Eastcheap Trading Corporation Limited	14.4.2011.	Davanje zajmova	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
58. Horizon Ventures Limited	14.4.2011.	Usluge, savjetovanje	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
59. Keystone Shipping Limited	4.5.2011.	Trgovina, najam plovila bez posade	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
60. World Rugby League (Europe) Limited	6.5.2011.	Trgovina, usluge marketinga	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
61. World Rugby League Limited	6.5.2011.	Trgovina, usluge marketinga	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
62. Lobric Properties Limited	6.5.2011.	Trgovina, prodaja poljoprivrednih proizvoda	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
63. Bushman Limited	6.5.2011.	Usluge, savjetovanje	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
64. Key Retail Technologies Limited	9.5.2011.	Usluge, upravljanje i savjetovanje	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
65. Kinsman Trustees Limited	11.5.2011.	Usluge, ponuda povjerenika	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
66. Amicus Trustees Limited	11.5.2011.	Usluge, ponuda povjerenika	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
67. Benamara Limited	11.5.2011.	Investicijski holding	Oslobođenje pasivnog prihoda Situacija je regulirana nakon izmjena zakonodavstva ili su aktivnosti obustavljene.
68. Halstead Investments Limited	11.5.2011.	Investicijski holding	Oslobođenje pasivnog prihoda Situacija je regulirana nakon izmjena zakonodavstva ili su aktivnosti obustavljene.
69. Nightingale Investments Limited	11.5.2011.	Trgovina, opskrba naftnom i plinskom opremom	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
70. JST (International) Company Limited	11.5.2011.	Usluge, savjetodavne i konzultantske	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
71. The Consultants Limited	11.5.2011.	Usluge, savjetodavne i konzultantske	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
72. Birchall Properties Limited	17.5.2011.	Davanje zajmova	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
73. Cookstown Properties Limited	19.5.2011.	Holding za imovinu i ulaganje	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.

Naziv društva	Datum dodjele	Opis aktivnosti	Klasifikacija mišljenja (u skladu s točkom 8.2.1.)
74. Paramount Healthcare Consulting Limited	20.5.2011.	Usluge, savjetovanje	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
75. Swerford Holdings Limited	20.5.2011.	Trgovina, igre na sreću	Mišljenje povezano s porezom na dohodak fizičkih osoba i ne-povezano s trgovačkim društvom koje je obveznik poreza na dobit
76. Orios Limited	23.5.2011.	Trgovina, internetska maloprodaja cvijeća i darova	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
77. Bushman Limited	23.5.2011.	Usluge, savjetovanje	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
78. Nautilus Limited	1.6.2011.	Holding za držanje imovine, motorna jahta	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
79. Salamba Shipping Limited	1.6.2011.	Holding za držanje imovine, motorna jahta	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
80. Repset Limited	1.6.2011.	Holding grupa	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
81. McWane (Gibraltar) Holdings Limited	2.6.2011.	Davanje zajmova	Oslobođenje pasivnog prihoda Situacija je regulirana nakon izmjena zakonodavstva ili su aktivnosti obustavljene.
82. McWane (Gibraltar) Limited	2.6.2011.	Davanje zajmova	Oslobođenje pasivnog prihoda Situacija je regulirana nakon izmjena zakonodavstva ili su aktivnosti obustavljene.
83. Heidrick and Struggles (Gibraltar) Holdings Limited.	2.6.2011.	Davanje zajmova	Sporno mišljenje
84. Heidrick and Struggles (Gibraltar) Limited. Limited, GibCo2)	2.6.2011.	Davanje zajmova	Sporno mišljenje
85. Walstead Limited	8.6.2011.	Trgovina, marketing, prodaja i istraživanje	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
86. Meritas (Gibraltar) Holdings Limited	8.6.2011.	Davanje zajmova	Oslobođenje pasivnog prihoda Situacija je regulirana nakon izmjena zakonodavstva ili su aktivnosti obustavljene.
87. Perpetual Systems Limited	9.6.2011.	Trgovina u Gibraltaru	Mišljenje povezano s porezom na dohodak fizičkih osoba i ne-povezano s trgovačkim društvom koje je obveznik poreza na dobit
88. Loksys (International) Limited	15.6.2011.	Trgovina u Gibraltaru	Mišljenje povezano s porezom na dohodak fizičkih osoba i ne-povezano s trgovačkim društvom koje je obveznik poreza na dobit
89. Lawnsvale Investments Limited	16.6.2011.	Davanje zajmova	Oslobođenje pasivnog prihoda Situacija je regulirana nakon izmjena zakonodavstva ili su aktivnosti obustavljene.
90. Oilcom Agency Limited	24.6.2011.	Trgovina, kupnja i prodaja odjeće	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.

Naziv društva	Datum dodjele	Opis aktivnosti	Klasifikacija mišljenja (u skladu s točkom 8.2.1.)
91. CT Marketing Limited	30.6.2011.	Usluge, savjetodavne i marketinške	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
92. Navigia Limited	5.7.2011.	Usluge, savjetovanje	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
93. Ocean Pride Shipping Co. Limited	5.7.2011.	Holding za držanje imovine, motorna jahta	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
94. Equilibrium Management Limited	11.7.2011.	Davanje zajmova	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
95. Taylan Limited	11.7.2011.	Davanje zajmova	Oslobođenje pasivnog prihoda Situacija je regulirana nakon izmjena zakonodavstva ili su aktivnosti obustavljene.
96. Potencijalno društvo	12.7.2011.	Trgovina, konverzija valuta	Društvo nije bilo registrirano, aktivnosti se nisu ostvarile ili je društvo bilo u mirovanju
97. Galva Investments Limited	13.7.2011.	Investicijski holding	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
98. Uniphos Limited	13.7.2011.	Usluge, savjetodavne i marketinške	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
99. Potencijalno društvo (Advisory Limited)	14.7.2011.	Davanje zajmova	Društvo nije bilo registrirano, aktivnosti se nisu ostvarile ili je društvo bilo u mirovanju
100. Potencijalno društvo	22.7.2011.	Davanje zajmova	Oslobođenje pasivnog prihoda Situacija je regulirana nakon izmjena zakonodavstva ili su aktivnosti obustavljene.
101. Potencijalno društvo	5.8.2011.	Trgovina, usluge marketinga	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
102. Hastings Insurance Group Limited	11.8.2011.	Holding grupa	Mišljenje povezano s porezom na dohodak fizičkih osoba i nepovezano s trgovačkim društvom koje je obveznik poreza na dobit
103. Patron Capital G.P. III Limited	17.8.2011.	Davanje zajmova	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
104. Vantini Spur Limited	14.9.2011.	Ostvarivanje prava intelektualnog vlasništva	Oslobođenje pasivnog prihoda Situacija je regulirana nakon izmjena zakonodavstva ili su aktivnosti obustavljene.
105. Tubman (International) Limited	14.9.2011.	Davanje zajmova	Oslobođenje pasivnog prihoda Situacija je regulirana nakon izmjena zakonodavstva ili su aktivnosti obustavljene.
106. Tubman (Holdings) Limited	14.9.2011.	Davanje zajmova	Oslobođenje pasivnog prihoda Situacija je regulirana nakon izmjena zakonodavstva ili su aktivnosti obustavljene.
107. Broadstreet (Gibraltar) Limited	30.9.2011.	Usluge, savjetovanje i kamate od zajmova	Oslobođenje pasivnog prihoda Situacija je regulirana nakon izmjena zakonodavstva ili su aktivnosti obustavljene.
108. Biomet (International) Limited	6.10.2011.	Davanje zajmova	Oslobođenje pasivnog prihoda Situacija je regulirana nakon izmjena zakonodavstva ili su aktivnosti obustavljene.

Naziv društva	Datum dodjele	Opis aktivnosti	Klasifikacija mišljenja (u skladu s točkom 8.2.1.)
109. Biomet (Gibraltar) Holdings Limited	6.10.2011.	Davanje zajmova	Oslobođenje pasivnog prihoda Situacija je regulirana nakon izmjena zakonodavstva ili su aktivnosti obustavljene.
110. Biomet Inc	6.10.2011.	Davanje zajmova	Oslobođenje pasivnog prihoda Situacija je regulirana nakon izmjena zakonodavstva ili su aktivnosti obustavljene.
111. Biomet S.a.r.l	6.10.2011.	Davanje zajmova	Oslobođenje pasivnog prihoda Situacija je regulirana nakon izmjena zakonodavstva ili su aktivnosti obustavljene.
112. Waterside (International) Limited	8.11.2011.	Usluge, savjetovanje u vezi s upravljanjem	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
113. Potencijalno društvo (međunarodno odvjetničko društvo)	16.11.2011.	Davanje zajmova	Oslobođenje pasivnog prihoda Situacija je regulirana nakon izmjena zakonodavstva ili su aktivnosti obustavljene.
114. Infor (Gibraltar) Limited	22.11.2011.	Davanje zajmova	Oslobođenje pasivnog prihoda Situacija je regulirana nakon izmjena zakonodavstva ili su aktivnosti obustavljene.
115. Miller International Limited	24.11.2011.	Trgovina, prodaja proizvoda za zemljane radove	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
116. Tipico Services Limited	29.11.2011.	Usluge, administrativna podrška	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
117. Select Sports Management Limited	16.12.2011.	Usluge, savjetodavni nogometni agent	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
118. Allabroad Limited	16.12.2011.	Trgovina, tečajevi jedrenja i najam jahti	Efektivno oporezivo društvo. Prihod je obračunat i ostvaren u Gibraltaru, stoga i oporeziv u Gibraltaru
119. Potencijalno društvo	16.12.2011.	Usluge, administrativna podrška	Društvo nije bilo registrirano, aktivnosti se nisu ostvarile ili je društvo bilo u mirovanju
120. Delphi Automotive Services (Gibraltar) Limited	20.12.2011.	Društvo kći	Oslobođenje pasivnog prihoda Situacija je regulirana nakon izmjena zakonodavstva ili su aktivnosti obustavljene.
121. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	22.12.2011.	Davanje zajmova	Oslobođenje pasivnog prihoda Situacija je regulirana nakon izmjena zakonodavstva ili su aktivnosti obustavljene.
122. 8F Leasing S.A.	22.12.2011.	Davanje zajmova	Oslobođenje pasivnog prihoda Situacija je regulirana nakon izmjena zakonodavstva ili su aktivnosti obustavljene.
123. 8F leasing (Bermuda) Limited	22.12.2011.	Davanje zajmova	Oslobođenje pasivnog prihoda Situacija je regulirana nakon izmjena zakonodavstva ili su aktivnosti obustavljene.
124. Scan Truck & Trailer Rental Limited	3.1.2012.	Trgovina, najam kamiona i prikolica	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
125. Matterhorn Holdings Limited	16.1.2012.	Trgovina, prodaja informatičke opreme	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.

Naziv društva	Datum dodjele	Opis aktivnosti	Klasifikacija mišljenja (u skladu s točkom 8.2.1.)
126. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	3.2.2012.	Davanje zajmova	Oslobođenje pasivnog prihoda Situacija je regulirana nakon izmjena zakonodavstva ili su aktivnosti obustavljene.
127. 8F Leasing (Bermuda) Limited	3.2.2012.	Davanje zajmova	Oslobođenje pasivnog prihoda Situacija je regulirana nakon izmjena zakonodavstva ili su aktivnosti obustavljene.
128. 8F Leasing S.A.	3.2.2012.	Davanje zajmova	Oslobođenje pasivnog prihoda Situacija je regulirana nakon izmjena zakonodavstva ili su aktivnosti obustavljene.
129. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	20.2.2012.	Davanje zajmova	Oslobođenje pasivnog prihoda Situacija je regulirana nakon izmjena zakonodavstva ili su aktivnosti obustavljene.
130. 8F Leasing (Bermuda) Limited	20.2.2012.	Davanje zajmova	Oslobođenje pasivnog prihoda Situacija je regulirana nakon izmjena zakonodavstva ili su aktivnosti obustavljene.
131. 8F Leasing S.A.	20.2.2012.	Davanje zajmova	Oslobođenje pasivnog prihoda Situacija je regulirana nakon izmjena zakonodavstva ili su aktivnosti obustavljene.
132. Zaida Company Limited	2.3.2012.	Trgovina, naknade i provizije na plaćanja	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
133. Rowan Gorilla V (Gibraltar) Limited	29.3.2012.	Trgovina, platforma za crpljenje nafte (najam)	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
134. Rowan Gorilla VII (Gibraltar) Limited	29.3.2012.	Trgovina, platforma za crpljenje nafte (najam)	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
135. Rowan Cayman Limited	29.3.2012.	Trgovina, platforma za crpljenje nafte (najam)	Društvo nije bilo registrirano, aktivnosti se nisu ostvarile ili je društvo bilo u mirovanju
136. Rowan Drilling (Gibraltar) Limited	29.3.2012.	Trgovina, platforma za crpljenje nafte (najam)	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
137. Rowan Drilling Norway AS	29.3.2012.	Trgovina, platforma za crpljenje nafte (najam)	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
138. Kiluya Employment Management Limited	3.5.2012.	Usluge, ponuda inženjera	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
139. Ash (Gibraltar) One Limited	8.5.2012.	Društvo kći proizvođača kemijskih proizvoda	Sporno mišljenje
140. Ash (Gibraltar) Two Limited	8.5.2012.	Društvo kći proizvođača kemijskih proizvoda	Sporno mišljenje
141. Potencijalno društvo	12.6.2012.	Ostvarivanje prava intelektualnog vlasništva	Društvo nije bilo registrirano, aktivnosti se nisu ostvarile ili je društvo bilo u mirovanju
142. Partner Invest Limited	21.8.2012.	Trgovina, osnivanje trgovačkih društava	Efektivno oporezivo društvo Prihod je obračunat i ostvaren u Gibraltaru, stoga i oporeziv u Gibraltaru
143. Partner Invest Limited	21.8.2012.	Trgovina, osnivanje trgovačkih društava	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.

Naziv društva	Datum dodjele	Opis aktivnosti	Klasifikacija mišljenja (u skladu s točkom 8.2.1.)
144. MJN Holdings (Gibraltar) Limited	11.9.2012.	Društvo kći u strukturi grupe	Sporno mišljenje
145. Fidux Trust Company Limited	9.10.2012.	Trgovina, pružanje usluga povjerenja	Efektivno oporezivo društvo Prihod je obračunat i ostvaren u Gibraltaru, stoga i oporeziv u Gibraltaru
146. OED Limited	4.1.2013.	Trgovina, razvoj softvera	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
147. Sunbreeze Limited	12.2.2013.	Trgovina, internetski posrednik	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
148. Potencijalno društvo	12.4.2013.	Ostvarivanje prava intelektualnog vlasništva	Društvo nije bilo registrirano, aktivnosti se nisu ostvarile ili je društvo bilo u mirovanju
149. Promo 6000 International Limited	22.4.2013.	Trgovina, marketing i oglašavanje	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
150. Visavi 5x5 Limited	22.4.2013.	Trgovina, internetski portali	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
151. Visavi Activities Limited	22.4.2013.	Holding za dionice društva	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
152. Visavi Spins Limited	22.4.2013.	Trgovina, internetski portali	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
153. Visavi Portals Limited	22.4.2013.	Trgovina, internetski portali	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
154. Potencijalno društvo	10.5.2013.	Ostvarivanje prava intelektualnog vlasništva	Društvo nije bilo registrirano, aktivnosti se nisu ostvarile ili je društvo bilo u mirovanju
155. Scanlan Worldwide Limited	21.5.2013.	Trgovina, kupnja, uvoz i izvoz	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
156. Rebecca (Holdings) Limited	10.6.2013.	Davanje zajmova	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
157. IAPA (Global) Limited	24.6.2013.	Trgovina, osiguranje putem krovnih polica osiguranja	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
158. Collinson Group (Trademarks) Limited	24.6.2013.	Ostvarivanje prava intelektualnog vlasništva	Oslobođenje pasivnog prihoda Situacija je regulirana nakon izmjena zakonodavstva ili su aktivnosti obustavljene.
159. Rebecca (Holdings) Limited	28.6.2013.	Davanje zajmova	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
160. Innophus (Gibraltar) Limited	2.8.2013.	Trgovina, industrijska proizvodnja	Društvo nije bilo registrirano, aktivnosti se nisu ostvarile ili je društvo bilo u mirovanju
161. Stabalis Limited	22.11.2013.	Usluge, pružanje savjetodavnih usluga unutar grupe	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.

Naziv društva	Datum dodjele	Opis aktivnosti	Klasifikacija mišljenja (u skladu s točkom 8.2.1.)
162. J Domains Limited	20.12.2013.	Usluge, upravljanje prodajom domena	Primjena načela teritorijalnosti Nema prihoda obračunatog ili ostvarenog u Gibraltaru.
163. Potencijalno društvo	23.12.2013.	Trgovina, nabava robe	Društvo nije bilo registrirano, aktivnosti se nisu ostvarile ili je društvo bilo u mirovanju
164. Potencijalni imigrant	23.12.2013.	Zaposlenik	Mišljenje povezano s porezom na dohodak fizičkih osoba i ne-povezano s trgovačkim društvom koje je obveznik poreza na dobit
165. British Virgin Islands Company	23.12.2013.	Trgovina, nabava digitalnih proizvoda kao što su internetski tečajevi	Efektivno oporezivo društvo Prihod je obračunat i ostvaren u Gibraltaru, stoga i oporeziv u Gibraltaru

Napomena: numeriranje društava slijedi numeriranje iz Priloga Odluci o proširenju postupka.
Radi potpunosti tablica sadržava pet spornih poreznih mišljenja pod brojevima 83, 84, 139, 140 i 144.