

DECYZJE

DECYZJA KOMISJI (UE) 2019/700

z dnia 19 grudnia 2018 r.

w sprawie pomocy państwa SA.34914 (2013/C) wdrożonej przez Zjednoczone Królestwo na rzecz systemu poboru podatku dochodowego od osób prawnych w Gibraltarze

(notyfikowana jako dokument nr C(2018) 7848)

(Jedynie tekst w języku angielskim jest autentyczny)

KOMISJA EUROPEJSKA,

uwzględniając Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, w szczególności jego art. 108 ust. 2 akapit pierwszy,

uwzględniając Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym, w szczególności jego art. 62 ust. 1 lit. a),

Po wezwaniu zainteresowanych stron do przedstawienia uwag ⁽¹⁾,

a także mając na uwadze, co następuje:

1. PROCEDURA

- (1) Dnia 1 czerwca 2012 r. Komisja otrzymała od władz hiszpańskich skargę dotyczącą nowej ustawy o podatku dochodowym w Gibraltarze, tj. ustawy o podatku dochodowym z 2010 r. (zwanej dalej „ITA 2010”).
- (2) Dnia 16 października 2013 r. Komisja wszczęła formalne postępowanie wyjaśniające w celu sprawdzenia, czy zwolnienie odsetek biernych i przychodu z opłat licencyjnych od podatku przewidziane w ITA 2010 stanowi selektywną korzyść dla niektórych przedsiębiorstw z naruszeniem unijnych zasad pomocy państwa (decyzja o wszczęciu postępowania zwana dalej „pierwszą decyzją o wszczęciu postępowania”) ⁽²⁾.
- (3) Dnia 4 grudnia 2013 r. władze Zjednoczonego Królestwa dostarczyły Komisji pismo w sprawie zwolnienia opłat licencyjnych od podatku wraz z przygotowanym przez Rząd Gibraltaru projektem aktu ustawodawczego zmieniającego ITA 2010 w celu objęcia przychodu z opłat licencyjnych obowiązkiem odprowadzenia podatku w Gibraltarze. Na wniosek Komisji władze Gibraltaru uzupełniły te informacje za pośrednictwem wiadomości e-mail przesłanych w dniach 6, 12 i 16 grudnia 2013 r.
- (4) Dnia 16 grudnia 2013 r. Gibraltar zwrócił się z prośbą o przedłużenie terminu na przedstawienie uwag dotyczących pierwszej decyzji o wszczęciu postępowania do dnia 17 stycznia 2014 r. Komisja przyjęła wniosek tego samego dnia.
- (5) Dnia 20 grudnia 2013 r. Zjednoczone Królestwo przedstawiło uwagi dotyczące wszczęcia postępowania na podstawie art. 108 ust. 2 Traktatu. Hiszpańska Konfederacja Pracodawców (C.E.O.E) ⁽³⁾, Niemcy, Hiszpania i Rząd Gibraltaru przedstawiły uwagi osób trzecich dotyczące postępowania odpowiednio w dniach 27 grudnia 2013 r., 27 grudnia 2013 r., 6 stycznia 2014 r. i 17 stycznia 2014 r.
- (6) W wiadomości e-mail z dnia 7 stycznia 2014 r. władze Gibraltaru dostarczyły Komisji egzemplarz ustawy zmieniającej ustawę o podatku dochodowym z 2013 r. z dnia 24 grudnia 2013 r., na mocy której wprowadzono do ITA 2010 zmianę dotyczącą opodatkowania opłat licencyjnych.
- (7) Pismem z dnia 16 kwietnia 2014 r. Komisja wezwała Zjednoczone Królestwo do przedstawienia uwag na temat stanowisk osób trzecich dotyczących wszczęcia formalnego postępowania. Zjednoczone Królestwo odpowiedziało pismem z dnia 2 czerwca 2014 r. w przedłużonym terminie.

⁽¹⁾ Dz.U. C 348 z 28.11.2013, s. 184 i Dz.U. C 369 z 7.10.2016, s. 55.

⁽²⁾ Dz.U. C 348 z 28.11.2013, s. 184.

⁽³⁾ Hiszpańska Konfederacja Organizacji Przedsiębiorców (Confederacion Espagnola de Organizaciones Empresariales).

- (8) W dniu 1 października 2014 r. Komisja poinformowała Zjednoczone Królestwo o swojej decyzji ⁽⁴⁾ o rozszerzeniu zakresu postępowania określonego w art. 108 ust. 2 Traktatu, aby objęło ono praktykę w zakresie wydawania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w Gibraltarze (decyzja zwana dalej „decyzją o rozszerzeniu zakresu postępowania”).
- (9) W dniu 10 listopada 2014 r. Komisja wezwała Zjednoczone Królestwo do udzielenia dalszych informacji w odniesieniu do praktyki w zakresie wydawania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w Gibraltarze. Zjednoczone Królestwo przekazało te informacje w dniu 8 grudnia 2014 r.
- (10) Dnia 4 marca 2015 r. Zjednoczone Królestwo powiadomiono o sprostowaniu decyzji o rozszerzeniu zakresu postępowania.
- (11) Dnia 23 marca 2015 r. Komisja zażądała udzielenia dodatkowych informacji dotyczących praktyki w zakresie wydawania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Zjednoczone Królestwo przekazało te informacje w dniu 23 kwietnia 2015 r.
- (12) Dnia 31 marca 2015 r. Zjednoczone Królestwo przedstawiło swoje uwagi w sprawie decyzji o rozszerzeniu zakresu postępowania.
- (13) W odpowiedzi na wiadomość e-mail Zjednoczonego Królestwa z dnia 9 marca 2015 r. zawierającą wnioski w sprawie projektu aktu ustawodawczego i wytyczne dotyczące zarówno zasady terytorialności, jak i praktyki w zakresie wydawania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego Komisja przekazała Zjednoczonemu Królestwu pismem z dnia 3 września 2015 r. szereg sugestii dotyczących projektu aktu ustawodawczego i wytycznych.
- (14) Dnia 19 października 2015 r. Zjednoczone Królestwo przekazało Komisji zmienione projekt rozporządzenia i wytyczne w sprawie praktyki w zakresie wydawania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego oraz 20 analiz interpretacji indywidualnych prawa podatkowego. Dnia 11 listopada 2015 r. Komisja zwróciła się do Zjednoczonego Królestwa z prośbą o przekazanie informacji na temat 2 299 przedsiębiorstw, które dochód powstaje na terytorium lub pochodzi z terytorium Gibraltaru. Zjednoczone Królestwo przekazało wymagane informacje w dniu 24 listopada 2015 r. Dodatkowe analizy interpretacji indywidualnych prawa podatkowego przedłożono Komisji w dniach 3 grudnia 2015 r., 19 lutego 2016 r. i 31 sierpnia 2016 r.
- (15) Dnia 14 lipca 2016 r. do Zjednoczonego Królestwa przesłano nowy wniosek o przekazanie informacji na temat praktyki w zakresie wydawania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego oraz zwolnienia odsetek biernych i przychodu z opłat licencyjnych od podatku. Zjednoczone Królestwo udzieliło odpowiedzi w piśmie z dnia 31 sierpnia 2016 r.
- (16) Dnia 7 października 2016 r. decyzja o rozszerzeniu zakresu postępowania została opublikowana w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej ⁽⁵⁾.
- (17) W październiku i listopadzie 2016 r. sześć zainteresowanych stron, w tym Gibraltar i Hiszpania, przedstawiło swoje stanowiska w sprawie decyzji o rozszerzeniu zakresu postępowania.
- (18) Dnia 9 listopada 2016 r. Gibraltar złożył do Sądu Unii Europejskiej wnioski o unieważnienie decyzji o rozszerzeniu zakresu postępowania ⁽⁶⁾.
- (19) Dnia 7 grudnia 2016 r. Komisja wezwała Zjednoczone Królestwo do przedstawienia uwag na temat otrzymanych uwag osób trzecich. Zjednoczone Królestwo przedstawiło swoje uwagi dnia 31 stycznia 2017 r.
- (20) Dnia 16 lutego 2017 r. Komisja zwróciła się do Zjednoczonego Królestwa z prośbą o udzielenie dalszych wyjaśnień w sprawie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego w Gibraltarze. Dnia 31 marca 2017 r. władze Zjednoczonego Królestwa przekazały Komisji odpowiedź i udzieliły dalszych informacji w przedłużonym terminie w dniu 3 maja 2017 r.
- (21) Dnia 29 listopada 2017 r. Zjednoczone Królestwo przedłożyło kopie wszystkich sprawozdań sporządzonych przez organy podatkowe Gibraltaru w następstwie przeglądów przeprowadzonych w odniesieniu do 165 interpretacji indywidualnych prawa podatkowego wymienionych w decyzji o rozszerzeniu zakresu postępowania.
- (22) W następstwie uwag przedstawionych przez Komisję dnia 7 grudnia 2017 r. Zjednoczone Królestwo przekazało w dniu 18 stycznia 2018 r. dodatkowe informacje, w tym projekt aktu ustawodawczego i wytycznych.
- (23) Dnia 9 lutego 2018 r. Komisja zwróciła się do Zjednoczonego Królestwa z prośbą o złożenie dalszych wyjaśnień w sprawie przesłanego projektu aktu ustawodawczego. Komisja zwróciła się również z prośbą o udzielenie dodatkowych wyjaśnień w sprawie faktycznych lub prawnych aspektów niektórych analiz interpretacji indywidualnych prawa podatkowego przedłożonych przez Zjednoczone Królestwo w listopadzie 2017 r.

⁽⁴⁾ C(2014) 6851 final.

⁽⁵⁾ Dz.U. C 369 z 7.10.2016, s. 55.

⁽⁶⁾ Sprawa T-783/16, Rząd Gibraltaru/Komisja.

- (24) Pismem z dnia 21 lutego 2018 r. Zjednoczone Królestwo odpowiedziało na ten wniosek o udzielenie informacji. W wiadomości e-mail z dnia 1 marca 2018 r. Komisja zwróciła się z prośbą do Zjednoczonego Królestwa o złożenie wyjaśnień w sprawie niektórych szczególnych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego. Zjednoczone Królestwo odpowiedziało na tę prośbę 15 marca 2018 r. W odpowiedzi na prośbę Komisji z dnia 3 maja 2018 r. Zjednoczone Królestwo udzieliło dalszych wyjaśnień w tej samej sprawie w dniu 24 maja 2018 r.
- (25) W dniach 5 grudnia 2013 r., 12 marca 2015 r., 28 maja 2015 r., 29 listopada 2017 r. i 5 października 2018 r. odbyły się spotkania ze Zjednoczonym Królestwem i przedstawicielami władz Gibraltaru.

2. OPIS ŚRODKÓW

- (26) Gibraltar jest brytyjskim terytorium zamorskim. Posiada pełny wewnętrzny samorząd w sprawach podatkowych, natomiast rząd Zjednoczonego Królestwa jest odpowiedzialny za stosunki międzynarodowe, na przykład przy negocjowaniu umów podatkowych.

2.1. Ogólny opis systemu poboru podatku dochodowego od osób prawnych w Gibraltarze

- (27) Ustawa ITA 2010 ⁽⁷⁾ weszła w życie dnia 1 stycznia 2011 r., zastępując poprzednią ustawę o podatku dochodowym z 1952 r. („ITA 1952”). W ustawie tej wprowadzono ogólną stawkę podatkową w wysokości 10 % mającą zastosowanie do przedsiębiorstw w całej gospodarce Gibraltaru z wyjątkiem przedsiębiorstw użyteczności publicznej, usług telekomunikacyjnych i przedsiębiorstw korzystających z pozycji dominującej na rynku i nadużywających jej, które podlegają stawce wynoszącej 20 %.

a) Podatnicy będący osobami prawnymi

- (28) Zarówno przedsiębiorstwo ⁽⁸⁾ mające stałą siedzibę ⁽⁹⁾ w Gibraltarze, jak i przedsiębiorstwo nieposiadające stałej siedziby w Gibraltarze może być podatnikiem w Gibraltarze, ale w drugim przypadku wyłącznie wówczas, gdy przedsiębiorstwo to prowadzi działalność handlową w Gibraltarze za pośrednictwem oddziału lub agencji ⁽¹⁰⁾.

b) Podstawa opodatkowania

Dochód, który podlega opodatkowaniu, określono w sposób wyczerpujący w tabelach A, B i C zawartych w załączniku 1 do ITA 2010. Dotyczą one zarówno osób prawnych, jak i fizycznych. Kiedy ITA 2010 weszła w życie, tabele A, B i C zawierały następujące kategorie dochodu:

— tabela A: handel, działalność gospodarcza, wolne zawody, działalność szkoleniowa i nieruchomości,

— tabela B: zatrudnienie i samozatrudnienie,

— tabela C: inne dochody (dywidendy ⁽¹¹⁾, dochód z funduszy, dochód z tytułu praw, emerytury i ogólna „kategoria dochodów natury ogólnej” w odniesieniu do części dochodu objętych przepisami w sprawie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania zawartymi w art. 40 ITA 2010 i załączniku 4 do tej ustawy).

- (29) Do celów obliczenia podstawy opodatkowania przedsiębiorstw w art. 16 ITA 2010 określono, że – z zastrzeżeniem pewnych wyjątków – za podlegające opodatkowaniu dochody lub zyski przedsiębiorstwa w okresie obrachunkowym należy uznać pełną kwotę dochodów lub zysków przedsiębiorstwa powstałych w okresie obrachunkowym przy zastosowaniu terytorialnej podstawy opodatkowania opisanej w motywach 30–32.

⁽⁷⁾ Na mocy ITA 2010 opodatkowuje się dochód (powstały na terytorium lub pochodzący z terytorium Gibraltaru) osiągnięty przez „osobę”. W art. 74 ITA 2010 zawarto następującą definicję terminu „osoba”: „osoba» obejmuje każdą korporację albo grupę korporacji i każdy klub, spółkę lub inną jednostkę lub każdą jedną osobę lub kilka osób w każdym wieku i dowolnej płci oraz obejmuje każde przedsiębiorstwo i grupę osób”.

⁽⁸⁾ W art. 74 ITA 2010 zdefiniowano „przedsiębiorstwo” jako każde przedsiębiorstwo utworzone lub zarejestrowane zgodnie z prawem obowiązującym w Gibraltarze lub w innym państwie.

⁽⁹⁾ Wyrażenie „mające stałą siedzibę” w odniesieniu do przedsiębiorstwa zdefiniowano w art. 74 ITA 2010 jako odnoszące się do przedsiębiorstwa, które jest zarządzane i kontrolowane w Gibraltarze, albo przedsiębiorstwa, które jest zarządzane i kontrolowane poza Gibraltarzem przez osoby, które mają zwykłe miejsce pobytu lub stałą siedzibę w Gibraltarze w rozumieniu ITA 2010.

⁽¹⁰⁾ Zgodnie z art. 11 ust. 4 ITA 2010 jeżeli przedsiębiorstwo, które nie ma stałej siedziby w Gibraltarze, prowadzi działalność handlową w Gibraltarze za pośrednictwem oddziału lub agencji, zyski podlegające opodatkowaniu oblicza się w odniesieniu do wszelkiego dochodu z działalności operacyjnej uzyskanego za pośrednictwem oddziału lub agencji bądź z oddziału lub agencji oraz, o ile podlega opodatkowaniu, dowolnego dochodu z majątku lub praw wykorzystywanych lub posiadanych przez oddział lub agencję lub w ich imieniu.

⁽¹¹⁾ Opodatkowaniu nie podlegają jednak dywidendy wypłacone lub płatne przez przedsiębiorstwo na rzecz innego przedsiębiorstwa.

c) Podstawa terytorialna

- (30) ITA 2010 opiera się na terytorialnym systemie opodatkowania, co oznacza, że dochody lub zyski są opodatkowane wyłącznie wówczas, gdy dochód „powstał na terytorium lub pochodzi z terytorium” Gibraltaru. Zgodnie z art. 74 ITA 2010 „[dochód] powstały na terytorium i pochodzący z terytorium” Gibraltaru należy zdefiniować poprzez odniesienie do miejsca prowadzenia działalności (¹²), która powoduje powstanie zysków, a miejsce to zwykle określa się indywidualnie dla każdego przypadku. W przepisie tym określono również, że miejscem prowadzenia działalności, która zgodnie z przepisami prawa Gibraltaru wymaga posiadania licencji i uregulowania, jest Gibraltar.
- (31) Stosowanie przez organy podatkowe Gibraltaru koncepcji powstania lub pochodzenia ma również źródło w zasadach wynikających z orzecznictwa Komitetu Sądowego Tajnej Rady (¹³) w kilku przełomowych sprawach, takich jak *Hang Seng* (¹⁴) i *HK-TVB* (¹⁵), które dotyczą stosowania zasady terytorialności w Hongkongu. Chociaż wyroki Komitetu Sądowego Tajnej Rady dotyczące jurysdykcji innych niż Gibraltar nie są dla Gibraltaru wiążące, gibraltarskie sądy mogą opierać się na nich, jeżeli uznają je za istotne. Zdaniem Zjednoczonego Królestwa miałyby to oczywiście miejsce w przypadku wyroków, o których mowa w niniejszym motywie, ze względu na podobieństwo przepisów w obu jurysdykcjach (¹⁶).
- (32) Zgodnie z orzecznictwem, o którym mowa w motywie 31, podejmując decyzję, czy zyski danej osoby powstały na terytorium lub pochodzą z terytorium Gibraltaru, gibraltarskie organy podatkowe powinny sprawdzić, jakie działania podjęła lub zamierza podjąć ta osoba, aby osiągnąć przedmiotowe zyski, oraz gdzie znajduje się miejsce lub planowane miejsce przeprowadzenia tych działań. Największe znaczenie ma zatem ustalenie geograficznego miejsca prowadzenia działalności, w ramach której osiągnięto zyski z tytułu odpowiednich transakcji. Jeżeli chodzi o świadczenie usług przez przedsiębiorstwo, władze Gibraltaru wskazały, że przy ustalaniu miejsca, w którym świadczone są usługi stanowiące podstawę do nałożenia opłat, będą opierać się w szczególności na geograficznym miejscu prowadzenia całej działalności przynoszącej dochód (a nie tylko na miejscu prowadzenia działań przez zaplecze administracyjne czy wykonywania funkcji wsparcia administracyjnego).

2.2. Zwolnienie podatkowe odsetek biernych i przychodów z opłat licencyjnych

- (33) Zgodnie z pierwotnie przyjętą ITA 2010 odsetki biernie i opłaty licencyjne nie podlegały opodatkowaniu (¹⁷), niezależnie od źródła dochodu lub stosowania zasady terytorialności. Pojęcie odsetek biernych odnosi się głównie do odsetek od kredytów udzielanych wewnątrz przedsiębiorstw. Odsetki podlegały natomiast opodatkowaniu, jeżeli były uznawane za dochód z działalności operacyjnej, tj. jeżeli stanowiły integralną część strumienia przychodów przedsiębiorstwa (¹⁸).
- (34) ITA 2010 została zmieniona w czerwcu 2013 r. ze skutkiem od dnia 1 lipca 2013 r. w celu objęcia opodatkowaniem według stawki ogólnej w wysokości 10 % wszystkich odsetek od kredytów udzielanych wewnątrz przedsiębiorstw (zarówno od krajowych, jak i od zagranicznych), o ile otrzymane lub należne odsetki przypadające na przedsiębiorstwo źródłowe przekroczyły kwotę 100 000 GBP rocznie (¹⁹). W odniesieniu do przychodu z opłat licencyjnych dnia 24 grudnia 2013 r. przyjęto kolejne przepisy, na mocy których od dnia 1 stycznia 2014 r. opłaty licencyjne (otrzymane przez przedsiębiorstwo zarejestrowane w Gibraltarze lub należne temu przedsiębiorstwu) objęto podatkiem według stawki 10 % (²⁰).
- (35) Na podstawie tabeli C w załączniku 1 do ITA 2010 opodatkowaniu nie podlegają jednak dywidendy wypłacone lub płatne przez przedsiębiorstwo na rzecz innego przedsiębiorstwa. Jest to zasada ogólna, stosowana niezależnie od lokalizacji przedsiębiorstwa i bez względu na działalność zaangażowanych przedsiębiorstw (spółki holdingowe lub przedsiębiorstwa handlowe). To samo dotyczy dywidend otrzymywanych przez stały zakład (znajdujący się w Gibraltarze) przedsiębiorstwa niebędącego rezydentem.

2.3. Praktyka w zakresie wydawania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego

- (36) Gibraltarski komisarz ds. podatku dochodowego ma prawo wydawać interpretacje indywidualne prawa podatkowego w ramach ogólnego obowiązku zapewnienia odpowiedniego administrowania ustawą o podatku dochodowym i obowiązku szacowania i poboru podatku dochodowego w Gibraltarze. Takie uprawnienia ogólne wynikają z art. 2 ust. 1 i 2 ITA 2010.

(¹²) W art. 74 pierwotnie obowiązującej wersji zawarto odniesienie do miejsca prowadzenia działalności lub głównej części działalności, ale odniesienie do głównej części działalności usunięto ustawą o zmianie ustawy o podatku dochodowym z 2013 r.

(¹³) Siedziba Komitetu Sądowego Tajnej Rady (ang. *Judicial Committee of the Privy Council*), który jest sądem ostatecznej instancji w Gibraltarze, znajduje się w Londynie. Wyroki Komitetu w sprawie gibraltarskich przepisów są wiążące dla gibraltarskiego urzędu podatkowego i pozostałych gibraltarskich sądów.

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

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

(¹⁶) Uwagi Zjednoczonego Królestwa, 14.11.2013, s. 2.

(¹⁷) Tabela C przedstawiona w załączniku 1 do pierwotnie przyjętej ITA 2010 nie zawierała takiej kategorii dochodu.

(¹⁸) Dotyczy to przedsiębiorstw działających w obszarze udzielania pożyczek pieniężnych na rzecz społeczeństwa lub przedsiębiorstw, które otrzymują odsetki od środków uzyskiwanych w wyniku działań polegających na przyjmowaniu depozytów.

(¹⁹) Zmiany w przepisach o podatku dochodowym z 2013 r. opublikowane w drugim dodatku do gibraltarskiego dziennika urzędowego nr 4006 z dnia 6 czerwca 2013 r.

(²⁰) Ustawa o zmianie ustawy o podatku dochodowym z 2013 r. opublikowana w pierwszym dodatku do gibraltarskiego dziennika urzędowego nr 4049 z dnia 24 grudnia 2013 r.

- (37) Jeżeli chodzi o interpretacje indywidualne prawa podatkowego wymienione w decyzji o rozszerzeniu zakresu postępowania, w większości przypadków wnioski o wydanie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego mają na celu uzyskanie potwierdzenia, że spółka będąca rezydentem podlega opodatkowaniu w Gibraltarze zgodnie z podstawowymi zasadami opodatkowania, tj. powstaniem i pochodzeniem dochodu zgodnie z systemem terytorialnym.
- (38) Ponadto w art. 42 ITA 2010 przedstawiono szczególną procedurę rozliczenia w odniesieniu do przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Takie interpretacje indywidualne mogą być wydawane wyłącznie do celów ustalenia, czy pewne transakcje lub uzgodnienia podlegają opodatkowaniu zgodnie z art. 40 ITA 2010 lub załącznikiem 4 do tej ustawy, tj. w celu ustalenia, czy uzgodnienie jest sztuczne lub fikcyjne na potrzeby wyeliminowania lub zmniejszenia kwoty należnych podatków.

3. POWODY WSZCZĘCIA FORMALNEGO POSTĘPOWANIA WYJAŚNIAJĄCEGO

3.1. Zwolnienie odsetek biernych i przychodu z opłat licencyjnych od podatku

- (39) W pierwszej decyzji o wszczęciu postępowania Komisja wstępnie przyjęła, że zwolnienie odsetek biernych (kredytu udzielonego wewnątrz przedsiębiorstwa) i przychodów z opłat licencyjnych od podatku wynikające z ITA 2010 stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu, i wyraziła wątpliwości co do jego zgodności z rynkiem wewnętrznym.
- (40) W odniesieniu do selektywności przedmiotowej środka Komisja stwierdziła, że zwolnienie z opodatkowania dochodu pasywnego (odsetki, opłaty licencyjne i dywidendy) na pierwszy rzut oka było selektywne. W odniesieniu do dywidend Komisja stwierdziła jednak, że zwolnienie było uzasadnione logiką zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu. Komisja nie stwierdziła natomiast żadnego uzasadnienia w przypadku zwolnienia odsetek biernych lub przychodów z opłat licencyjnych od podatku. W szczególności Komisja nie zgodziła się, że zwolnienie odsetek biernych pochodzących z zewnętrznego źródła wynikało z logiki terytorialnego systemu opodatkowania. Komisja nie przyjęła również argumentu, zgodnie z którym zwolnienie odsetek biernych pochodzących z krajowego źródła byłoby uzasadnione ze względu na obawy dotyczące wykonalności (nadmierne koszty poboru podatku). Ponadto w odniesieniu do zwolnienia opłat licencyjnych Komisja nie przyjęła potrzeby uproszczenia i zwiększenia skuteczności systemu podatkowego Gibraltaru jako ważnego uzasadnienia zwolnienia.
- (41) Wstępnie Komisja stwierdziła również, że środek był finansowany przy użyciu zasobów państwowych, że przynosił korzyść gospodarczą przedsiębiorstwom, wpłynął na wymianę handlową między państwami członkowskimi i groził zakłóceniem konkurencji przez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom. W związku z powyższym Komisja uznała, że zwolnienie odsetek biernych i opłat licencyjnych od podatku stanowiło pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu.
- (42) Komisja stwierdziła również, że pomoc ta stanowiła „nową pomoc”, ponieważ zwolnienie odsetek biernych na mocy ITA 1952 nie było przyznawane automatycznie i wymagało przeprowadzenia oceny terytorialności. Ponadto na mocy ITA 2010 wprowadzono zwolnienie dotyczące opłat licencyjnych, które wcześniej nie istniało zgodnie z ITA 1952. W tym względzie Komisja zauważyła, że stosowanie systemu terytorialnego oznaczało, że wszystkie przychody z opłat licencyjnych otrzymane przez gibraltarskie przedsiębiorstwo powstały na terytorium i pochodzą z terytorium Gibraltaru.
- (43) Co więcej, Komisja wyraziła wątpliwości co do zgodności zasady zwolnienia dotyczącego odsetek biernych (kredyt udzielony wewnątrz przedsiębiorstwa) i przychodów z opłat licencyjnych na rynku wewnętrznym. W szczególności nie wskazała żadnych możliwych podstaw do stwierdzenia zgodności na podstawie art. 107 ust. 2 lub 3 Traktatu.

3.2. Praktyka w zakresie wydawania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego

- (44) Decyzją o rozszerzeniu zakresu postępowania Komisja postanowiła rozszerzyć formalne postępowanie wyjaśniające na 165 interpretacji indywidualnych prawa podatkowego wydanych przez organy podatkowe Gibraltaru w okresie od 2011 r. do sierpnia 2013 r. (z łącznej liczby 340 interpretacji indywidualnych wydanych w tym okresie).
- (45) Komisja uznała, że cztery warunki dotyczące zakwalifikowania środka jako pomocy państwa zostały zasadniczo spełnione. W szczególności Komisja wstępnie stwierdziła, że środki interpretacji indywidualnej prawa podatkowego były zasadniczo selektywne, ponieważ organy podatkowe Gibraltaru z reguły powstrzymały się od przeprowadzenia właściwej oceny zobowiązań podatkowych przedsiębiorstwa, korzystając ze swobody decyzyjnej. Zdaniem Komisji umożliwiono takie postępowanie, ponieważ przepisy prawne zostały sformułowane w nieprecyzyjny sposób. Komisja przyjęła również wstępne stanowisko, zgodnie z którym w pewnych przypadkach gibraltarskie organy podatkowe wydały interpretacje indywidualne prawa podatkowego niezgodne z obowiązującymi przepisami podatkowymi.

- (46) Na poparcie swojego wstępnego stanowiska w sprawie selektywnego charakteru środków interpretacji indywidualnej prawa podatkowego ze względu na istnienie praktyk uznaniowych, niewłaściwe stosowanie przepisów lub brak odpowiedniej weryfikacji miejsca prowadzenia działalności, Komisja wymieniła siedem typowych kategorii spraw na podstawie różnych rodzajów interpretacji indywidualnej, działalności lub dochodu.
- (47) Wstępnie Komisja uznała, że przyznając takie interpretacje indywidualne prawa podatkowego tylko niektórym przedsiębiorstwom wielonarodowym, w przeciwieństwie do innych, wyłącznie krajowych przedsiębiorstw, które nie zwracają się o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, organy podatkowe traktowały w różny sposób przedsiębiorstwa, które znajdowały się w podobnej sytuacji prawnej i faktycznej. W związku z tym uznano, że środki te są selektywne *prima facie*. Ponadto na podstawie charakteru lub ogólnej struktury systemu odniesienia Komisja nie znalazła możliwego do przyjęcia uzasadnienia (zob. motyw 57 decyzji o rozszerzeniu zakresu postępowania). W tym względzie Komisja wskazała również, że każde ewentualne uzasadnienie wymagałoby istnienia odpowiednich procedur kontroli i monitorowania⁽²¹⁾ (w celu zapewnienia spójnego stosowania systemu podatkowego), których w przedmiotowej sprawie brakowało.
- (48) Wstępnie podsumowując, Komisja uznała również, że środki interpretacji indywidualnej prawa podatkowego przyznano z wykorzystaniem zasobów państwowych, że przyniosły one przedsiębiorstwom korzyść gospodarczą, wpłynęły na wymianę handlową między państwami członkowskimi i zagroziły zakłóceniem konkurencji, sprzyjając niektórym przedsiębiorstwom. Wyraziła wątpliwości co do zgodności tych środków z rynkiem wewnętrznym. W związku z powyższym przyjęła wstępnie stanowisko, że środki interpretacji indywidualnej prawa podatkowego stanowią pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu. Komisja uznała również, że taka pomoc państwa stanowi „nową pomoc”.
- (49) Rozszerzone postępowania dotyczyły nie tylko 165 interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, ale również bardziej ogólnie praktyki w zakresie wydawania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego na podstawie ITA 2010, co wydaje się błędnym powtarzającym się stosowaniem przepisów ITA 2010.
- (50) W odniesieniu do zgodności 165 interpretacji indywidualnych prawa podatkowego oraz ogólnej praktyki w zakresie wydawania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z rynkiem wewnętrznym Komisja nie ustaliła żadnych możliwych podstaw do uznania zgodności z rynkiem wewnętrznym na podstawie wyjątków określonych w art. 107 ust. 2 i 3 Traktatu.
- (51) Podsumowując, Komisja wyraziła wstępną opinię, że 165 interpretacji indywidualnych prawa podatkowego wymienionych w załączniku do decyzji o rozszerzeniu zakresu postępowania i praktyka interpretacji indywidualnych prawa podatkowego w Gibraltarze stanowią pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu i wyraziła wątpliwości co do ich zgodności z rynkiem wewnętrznym. Wezwała również Zjednoczone Królestwo i władze gibraltarskie do przedstawienia dowodów na przeprowadzenie kontroli *ex post*. Ponadto Komisja wezwała Zjednoczone Królestwo do wyjaśnienia, czy i na jakiej podstawie można uznać, że praktyka w zakresie wydawania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego lub którakolwiek ze 165 ocenionych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego mogłyby zostać uznane za zgodne ze wspólnym rynkiem.

4. UWAGI ZJEDNOCZONEGO KRÓLESTWA

4.1. Uwagi dotyczące zwolnienia odsetek biernych i przychodu z opłat licencyjnych od podatku dochodowego

- (52) Uwagi przedstawione przez Zjednoczone Królestwo w dniu 20 grudnia 2013 r. można posumować w następujący sposób:
- 1) w ramach ITA 2010 stosuje się zasadę terytorialną, zgodnie z którą zyski przedsiębiorstw są opodatkowane w Gibraltarze tylko wtedy, gdy dochód „powstał na terytorium lub pochodzi z terytorium” Gibraltar. Sytuacja wyglądała identycznie również w przypadku ITA 1952;
 - 2) zwolnienie dotyczące odsetek biernych oraz przychodów z opłat licencyjnych nie może być uznane za selektywne, ponieważ przepisy te dotyczą wszystkich przedsiębiorstw i mają ogólne zastosowanie do wszystkich sektorów przemysłu, finansów i handlu. Dostępność zwolnienia nie jest w żaden sposób ograniczana ani do jakiegokolwiek kategorii przedsiębiorstw, ani do jakiegokolwiek rodzaju działalności. Fakt, że niektóre przedsiębiorstwa korzystają z reguły podatkowej w większym stopniu niż inne, nie czyni jej selektywną. Ponadto nie można zidentyfikować żadnej szczególnej grupy przedsiębiorstw odnoszących korzyść ze środka. Nie ma w Gibraltarze żadnych innych przedsiębiorstw znajdujących się w podobnej sytuacji faktycznej lub prawnej, do których środki te nie miałyby zastosowania;
 - 3) błędne jest twierdzenie, że zwolnienie faworyzuje w sposób selektywny w szczególności przedsiębiorstwa otrzymujące opłaty licencyjne z tytułu praw własności intelektualnej oraz odsetki wewnątrzgrupowe płacone przez przedsiębiorstwa spoza Gibraltar. W systemie podatkowym nie ma niczego, co prowadzi do powstania szczególnego odsetka spółek niegibraltarskich, lub stawia przedsiębiorstwa udzielające pożyczek przedsiębiorstwom zagranicznym na uprzywilejowanej pozycji;

⁽²¹⁾ Zob. np. sprawy połączone od C-78/08 do C-80/08, *Paint Graphos i in.*, EU:C:2011:550, pkt 73 i nast.

- 4) odniesienie do „spółek offshore” w motywie 37 pierwszej decyzji o wszczęciu postępowania jest zbyt niejednoznaczne i niezwiązane z opodatkowaniem dochodu pasywnego. Ponadto argument, że środek przywraca poprzedni system przedsiębiorstw podlegających zwolnieniu, jest nieistotny, ponieważ nie ma wpływu na ocenę selektywności zwolnienia;
- 5) jeżeli chodzi o selektywność faktyczną, nie można zidentyfikować żadnej grupy ani kategorii przedsiębiorstw jako beneficjentów. Sposób, w jaki dana zasada działa okazjonalnie w praktyce, nie sprawia, że jest ona selektywna, chyba że warunki środka lub pewna możliwa do zidentyfikowania i stabilna cecha charakterystyczna szczególnych okoliczności, do których się stosuje, powodują, że przynoszą one korzyści tylko ograniczonej kategorii przedsiębiorstw. W omawianym przypadku liczba przedsiębiorstw, które faktycznie lub potencjalnie korzystają z przepisów, nie została w żaden sposób ograniczona prawnie ani faktycznie. Przepis ten nie jest zatem selektywny;
- 6) zwolnienie dotyczące odsetek biernych oraz przychodu z opłat licencyjnych jest uzasadnione charakterem i ogólną strukturą gibraltarskiego systemu podatkowego. Po pierwsze, nieopodatkowanie odsetek biernych pochodzących z zagranicy jest logiczną konsekwencją zasady terytorialności, która opiera się na celu unikania podwójnego opodatkowania. Po drugie, zwolnienie dotyczące odsetek i opłat licencyjnych pochodzących z Gibraltaru jest uzasadnione logiką dowolnego systemu podatkowego, biorąc pod uwagę, że koszt poboru nie może przekraczać przewidywanych dochodów;
- 7) gdyby Komisja doszła do wniosku, że traktowanie odsetek z pożyczek pochodzących z zagranicy jest selektywne, musiałyby ono zostać uznane za „istniejącą” pomoc. Element nowej pomocy mógłby dotyczyć wyłącznie kwot odsetek biernych, „które podlegały opodatkowaniu przed wejściem w życie ITA 2010”, natomiast zgodnie z ITA 1952 odsetki z pożyczek z zagranicy nie podlegały opodatkowaniu z powodu zasady „miejsca położenia kredytu”⁽²²⁾. Oznacza to w rzeczywistości, że „miejsce położenia” odsetek od kredytu udzielonego wewnątrz przedsiębiorstwa pochodzącego z zagranicy pozostało takie samo, jak w przypadku wcześniejszego prawodawstwa. W związku z tym z prawnego punktu widzenia wszczęcie przez Komisję formalnego postępowania wyjaśniającego w sprawie tego szczególnego aspektu gibraltarskiego systemu podatkowego było błędne;
- 8) rząd Gibraltaru wprowadził prawodawstwo ze skutkiem od dnia 1 lipca 2013 r. tak, aby cały dochód z odsetek od kredytów udzielanych wewnątrz przedsiębiorstw przekraczający 100 000 GBP rocznie, zarówno od krajowych, jak i zagranicznych, podlegał opodatkowaniu. Powołano się również na dalsze prawodawstwo uchwalone w dniu 24 grudnia 2013 r., obowiązujące od dnia 1 stycznia 2014 r., na podstawie którego opłaty licencyjne również podlegają opodatkowaniu;
- 9) ponadto jeżeli Komisja stwierdziła, że opodatkowanie odsetek i opłat licencyjnych stanowiło „nową” pomoc, w rozumieniu Zjednoczonego Królestwa stanowisko Gibraltaru jest takie, że odzyskanie wierzycielności mającej wpływ na odnośne okresy byłoby trudne lub niemożliwe ze względów praktycznych;
- 10) co więcej, Komisja odstąpiła od zwykłej praktyki zgodnej z rozporządzeniem Rady (UE) 2015/1589⁽²³⁾ (zwanym dalej „rozporządzeniem proceduralnym”), wszczynając formalne postępowanie wyjaśniające w sprawie szczególnego aspektu gibraltarskiego systemu podatkowego równoległe do trwającego badania wstępnego dotyczącego tego samego systemu podatkowego.

4.2. Uwagi dotyczące praktyki w zakresie wydawania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego

- (53) Argumenty przedstawione przez Zjednoczone Królestwo w dniu 31 marca 2015 r. przeciwko decyzji o rozszerzeniu zakresu postępowania można podsumować w następujący sposób:
- 1) nie ma dowodów na to, że jakiegokolwiek interpretacje indywidualne prawa podatkowego mogłyby być selektywne. Praktyka w zakresie wydawania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w Gibraltarze nigdy nie obejmowała żadnego elementu indywidualnego lub szczególnego traktowania ani żadnego elementu negocjacji, ani żadnego wpływu lub wynagrodzenia, z wyjątkiem tych wynikających z warunków prawa podatkowego obowiązującego w Gibraltarze. Interpretacja indywidualna prawa podatkowego jest po prostu oświadczeniem gibraltarskiego komisarza ds. podatku dochodowego, że na podstawie faktów przedstawionych komisarzowi oraz w oparciu o zwykłą i prawidłową interpretację mającego zastosowanie prawodawstwa przedsiębiorstwo, o którym mowa, nie podlega podatkowi dochodowemu od opisanego w nim dochodu lub przychodów. Nie ma dowodów na to, że którakolwiek z interpretacji indywidualnych odbiegała w jakikolwiek sposób od zwykłej i prawidłowej wykładni prawodawstwa podatkowego. Ponadto organy podatkowe nie mają

⁽²²⁾ Zasadę tę zastosowano w celu ustalenia, czy dochód z odsetek podlega opodatkowaniu w wyniku zasady terytorialności. Ocena opiera się na następujących kryteriach łącznych: a) miejsce zamieszkania dłużnika; b) źródło, z którego płacone są odsetki; c) miejsce, w którym wypłacane są odsetki; oraz d) charakter i umiejscowienie zabezpieczenia na poczet wierzycielności.

⁽²³⁾ Rozporządzenie Rady (UE) 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. L 248 z 24.9.2015, s. 9).

- w ogóle swobody decyzyjnej, ani też nie istnieją żadne dowody na to, że świadomie lub celowo powstrzymały się od przeprowadzania odpowiednich ocen lub świadomie odstępowały od stosowania obowiązującego krajowego prawodawstwa podatkowego. Siedem kategorii interpretacji indywidualnych wskazanych przez Komisję w pierwszej decyzji o wszczęciu postępowania nie są selektywne w porównaniu z innymi interpretacjami indywidualnymi prawa podatkowego, ponieważ żadna z interpretacji indywidualnych nie odbiega od obowiązujących krajowych przepisów podatkowych;
- 2) nie ma dowodów na to, że którakolwiek z interpretacji indywidualnych prawa podatkowego zakłóciła konkurencję. Środek może zakłócać konkurencję jedynie w sektorze, w którym ma zastosowanie, lub w ściśle powiązonym sektorze. Interpretacje indywidualne prawa podatkowego, do których odnosi się decyzja, mają zastosowanie w wielu różnych sektorach. Komisja nie sugeruje, że każda interpretacja indywidualna zakłócała konkurencję w sektorze, w którym miała zastosowanie, a jedynie wskazuje, że istnieje wpływ na wymianę handlową między państwami członkowskimi, co może prowadzić do zakłócenia konkurencji, bez rozważenia, czy którakolwiek z interpretacji faktycznie miała taki wpływ;
 - 3) istnieją wyraźne dowody na to, że interpretacje indywidualne, o których mowa w decyzji o rozszerzeniu zakresu postępowania, stanowią jedynie część stałej praktyki, która rozpoczęła się na długo przed przystąpieniem Zjednoczonego Królestwa do Unii. Praktyka ta opierała się na art. 3 ust. 1 ITA 1952, odtworzonej aktualnie w prawie identycznym brzmieniu w art. 2 ust. 1 i 2 ITA 2010. Jeżeli więc ustalono by, że istnieje jakikolwiek element pomocy państwa, stanowiłby on siłą rzeczy pomoc „istniejącą”, a nie „nową”;
 - 4) decyzja o rozszerzeniu zakresu postępowania opiera się na błędnym zrozumieniu istotnych faktów. Niestety organy Zjednoczonego Królestwa udzieliły Komisji w imieniu rządu gibraltarskiego błędnych informacji, że procedura umożliwiająca komisarzowi Gibraltaru wydawanie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego potwierdzających, czy spółka będąca rezydentem podlega opodatkowaniu w Gibraltarze, jest określona w sekcji 42 ITA 2010, która została wprowadzona tą ustawą i nie istniała w ramach ITA 1952, zamiast przekazać jej informacje, że w sekcji 42 wprowadzono jedynie wyraźną podstawę prawną w odniesieniu do określonego rodzaju interpretacji indywidualnych, które nie mają zastosowania w omawianym przypadku, oraz że od 1952 r. wydawano interpretacje indywidualne w sprawie stosowania systemu terytorialnego zgodnie z art. 3 ust. 1 ITA 1952 lub art. 2 ust. 1 i 2 ITA 2010. Chociaż nieporozumienie to wynika z błędnych informacji udzielonych przez organy Zjednoczonego Królestwa, Zjednoczone Królestwo uważa, że prawdopodobnie to właśnie te błędne informacje skłoniły Komisję do przyjęcia założenia, że interpretacje indywidualne wydawane od 2010 r. można by uznać za „nową pomoc”;
 - 5) w decyzji o rozszerzeniu zakresu postępowania sugeruje się, że Komisja uważa, że praktyka ta może stanowić „system” pomocy i obejmuje co najmniej jedną indywidualną pomoc państwa. Brak jest dowodów na poparcie którejkolwiek z tych opinii. Z powodu tej niepewności decyzja ta staje się co najmniej częściowo wątpliwa pod względem proceduralnym, ponieważ charakterem systemu postępowania w odniesieniu do interpretacji indywidualnych nie można zająć się w drodze wybranej procedury, gdyż ewidentnie stanowi on istniejącą pomoc, o ile w ogóle uznaje się go za pomoc. Ponadto nie ma dowodów wskazujących na to, że interpretacje indywidualne prawa podatkowego miały być czymkolwiek innym, niż zwykła i prawidłowa interpretacja oraz stosowanie obowiązującego prawa podatkowego;
 - 6) decyzja o rozszerzeniu zakresu postępowania została przyjęta zanim Komisja zgromadziła wszystkie informacje, aby móc w pełni ocenić stanowisko w odniesieniu do interpretacji indywidualnych prawa podatkowego. W szczególności Komisja i Zjednoczone Królestwo tylko dwukrotnie wymienili informacje na temat praktyki w zakresie wydawania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, zanim Komisja podjęła decyzję o rozszerzeniu zakresu postępowania. W tym okresie Komisja nigdy nie zasugerowała, na jakiej podstawie można uznać, że którakolwiek interpretacja indywidualna prawa podatkowego zakłóca konkurencję.

5. UWAGI ZAINTERESOWANYCH STRON

5.1. Uwagi dotyczące zwolnienia odsetek biernych i przychodu z opłat licencyjnych od podatku dochodowego

- (54) Komisja otrzymała uwagi od czterech zainteresowanych stron – Gibraltar, Hiszpanii, Niemiec i Hiszpańskiej Konfederacji Organizacji Biznesowych (CEOE).

5.1.1. Uwagi Gibraltar

- (55) W swoich uwagach Gibraltar poparł argumentację przedstawioną przez Zjednoczone Królestwo, zgodnie z którą środek nie jest selektywny, ponieważ jest stosowany powszechnie i jest dostępny dla wszystkich rodzajów towarów, usług i przedsiębiorstw, a gdyby został uznany za selektywny, należałoby go uznać za uzasadniony logiką i ogólnym charakterem systemu będącego konsekwencją zasady terytorialności. Wskazał również, że zwolnienie dotyczące odsetek biernych i przychodu z opłat licencyjnych jest uzasadnione względami zarządzania administracyjnego, ponieważ przewiduje się, że koszty związane z poborem podatku będą większe niż rzeczywiste dochody podatkowe.

- (56) W odniesieniu do zwolnienia dotyczącego przychodu z opłat licencyjnych Gibraltar stwierdził ponadto, że zwolnienie nie może być uznane za selektywne, ponieważ przedsiębiorstwa, które uzyskiwały opłaty licencyjne w okresie trzech lat, w którym zgodnie z prawem podatek był pobierany, prowadziły działalność w tak różnorodnych sektorach jak handel detaliczny artykułami spożywczymi, eleganckie ubrania, gry i ubezpieczenia. Co więcej, rodzaje opłaty licencyjnej, o których mowa, były równie zróżnicowane i obejmowały prawa autorskie, znaki towarowe, know-how i patenty.
- (57) Gibraltar utrzymywał również, że gdyby środek został mimo wszystko uznany za selektywny, należałoby go uznać za „istniejącą pomoc”, ponieważ jest on faktycznie kontynuacją dawnego systemu, w ramach którego odsetki pochodzące z zagranicy były zwolnione z opodatkowania, w oparciu o analizę „miejsca położenia kredytu”. Z tego powodu środek można uznać za „nową pomoc” jedynie w zakresie, w jakim dotyczył krajowego dochodu z odsetek.
- (58) W odniesieniu do ewentualnego odzyskania wiarytelności Gibraltar stwierdził również, że kwoty niepobranych podatków spadłyby poniżej progu *de minimis* ustanowionego rozporządzeniem Komisji (UE) nr 1407/2013⁽²⁴⁾. W szczególności Gibraltar zauważył, że informacje zebrane od 18 przedsiębiorstw otrzymujących przychód z opłat licencyjnych, których przychód z opłat licencyjnych brutto łącznie wynosi 90 mln GBP, wskazywały, że po odjęciu wydatków podlegających odliczeniu łączna kwota przychodu z opłat licencyjnych netto nie przekroczyła 18 mln GBP. Ponadto w odniesieniu do odsetek biernych pochodzących z Gibraltaru maksymalne dochody podatkowe wyniosłyby około 250 000 GBP rozłożone na co najmniej 17 przedsiębiorstw. Co więcej, według opinii Gibraltar odzyskanie wiarytelności może być niemożliwe ze względów praktycznych i może spotkać się z trudnościami nie do pokonania ze względu na mobilny charakter funduszy przedsiębiorstw, o których mowa, oraz w świetle zasady prawa międzynarodowego, zgodnie z którą sądy jednego państwa nie będą dopuszczały ani egzekwowały roszczeń podatkowych w imieniu innego państwa.
- (59) W odniesieniu do procedury Gibraltar stwierdził, że Komisja odstąpiła od zwykłej praktyki wynikającej z rozporządzenia proceduralnego, powołując się na argumenty podobne do argumentów przedstawionych przez władze Zjednoczonego Królestwa.

5.1.2. Uwagi Hiszpanii, Niemiec i CEOE

- (60) W swoich uwagach Hiszpania, Niemcy i CEOE poparły analizę Komisji, zgodnie z którą środek stanowił pomoc państwa, ponieważ w sposób wybiórczy wykluczał niektóre rodzaje dochodu z opodatkowania, miał negatywny wpływ na handel wewnątrzunijny i zakłócał konkurencję.
- (61) Ponadto Hiszpania wyraziła obawy co do skuteczności poprawki z dnia 7 czerwca 2013 r. dotyczącej opodatkowania odsetek biernych, biorąc pod uwagę, że przedsiębiorstwa objęte zwolnieniem w Gibraltarze, które otrzymały dochód z odsetek, nie miały żadnych zobowiązań podatkowych. Zdaniem Hiszpanii utrudniałoby to identyfikację potencjalnych beneficjentów środka oraz kontrole *ex post* sprawozdawczości i opodatkowania dochodu z odsetek.
- (62) Hiszpania utrzymywała również, że nowy próg na poziomie 100 000 GBP wprowadzony poprawką z 2013 r. jest wysoki. Ponadto przepis zapobiegający nadużyciom, w którym wymaga się, aby odsetki otrzymane od przedsiębiorstw powiązanych były agregowane, nie ma zastosowania na poziomie przedsiębiorstw beneficjentów. W związku z tym można było łatwo obejść przepisy dotyczące progu w drodze zwykłej restrukturyzacji grupy przedsiębiorstw, tworząc kilka przedsiębiorstw gibraltarskich i rozprowadzając między nimi otrzymane odsetki.
- (63) W odniesieniu do zwolnienia z opodatkowania dywidend Hiszpania zakwestionowała uzasadnienie polegające na unikaniu podwójnego opodatkowania przedstawione przez Komisję. W opinii Hiszpanii Gibraltar, wbrew wytycznym zawartym w pakiecie roboczym Grupy ds. Kodeksu Postępowania w sprawie opodatkowania działalności gospodarczej z 2011 r., nie wprowadził skutecznego przepisu zapobiegającego nadużyciom w celu zapewnienia opodatkowania. W szczególności uznała, że prawodawstwo Gibraltaru nie uwzględnia wymogu, aby dane przedsiębiorstwo podlegało opodatkowaniu (albo w Gibraltarze, albo za granicą), by skorzystać ze zwolnienia. Zdaniem Hiszpanii brak tego wymogu pociąga za sobą ryzyko podwójnego nieopodatkowania.
- (64) W odniesieniu do opodatkowania opłat licencyjnych władze hiszpańskie uznały, że za pomocą zwolnienia w sposób selektywny faworyzowano przedsiębiorstwa otrzymujące dochód z opłat licencyjnych oraz że takie zwolnienie nie może być uzasadnione unikaniem podwójnego opodatkowania.

⁽²⁴⁾ Rozporządzenie Komisji (UE) nr 1407/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis* (Dz.U. L 352 z 24.12.2013, s. 1).

- (65) Zarówno władze hiszpańskie, jak i CEOE odniosły się również do faktu, że zwolnienie dotyczące odsetek biernych i przychodu z opłat licencyjnych należy zbadać w świetle ogólnych skutków ITA 2010. W ich opinii celem ITA 2010 było podtrzymanie skutków poprzedniego systemu podatkowego (uznanego już przez Trybunał Sprawiedliwości za pomoc państwa), w ramach którego faworyzowano spółki offshore w stosunku do spółek z siedzibą w Gibraltarze.
- (66) Ponadto Hiszpania zakwestionowała także ocenę dokonaną przez Komisję w odniesieniu do selektywności regionalnej, wprowadzając rozróżnienie między statusem prowincji Azorów (do którego Komisja odniosła w swojej analizie w pierwszej decyzji o wszczęciu postępowania) i statusem Gibraltar. W szczególności władze hiszpańskie uznały, że oprócz zbadania trzech kryteriów autonomii instytucjonalnej, proceduralnej i finansowej, należy również przeanalizować dorozumiane kryterium dotyczące harmonizacji podatkowej (które zdaniem władz hiszpańskich wyraźnie nie istnieje w Gibraltarze). Hiszpania odniosła się również do szeregu innych kwestii podatkowych, takich jak liczba nieobjętych obowiązkiem opodatkowania firm przykrywek zlokalizowanych w Gibraltarze.

5.2. Uwagi dotyczące praktyki w zakresie wydawania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego

- (67) Komisja otrzymała uwagi od sześciu zainteresowanych stron – Gibraltar, Hiszpanii, gibraltarskiego stowarzyszenia księgowych oraz trzech przedsiębiorstw wymienionych jako potencjalni beneficjenci interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w decyzji o rozszerzeniu zakresu postępowania.

5.2.1. Uwagi Gibraltar

- (68) Uwagi przedstawione przez Gibraltar dotyczą zarówno procedury, jak i merytoryki. Uwagi te są zgodne z argumentacją przedstawioną przez Zjednoczone Królestwo i można je podsumować w następujący sposób:
- 1) postępowanie w sprawie pomocy państwa nie powinno zostać wszczęte, chyba że istnieją wystarczające udokumentowane informacje świadczące o tym, że środek będący przedmiotem postępowania przynosi korzyść gospodarczą oraz że korzyść jest selektywna i zakłóca konkurencję lub grozi jej zakłóceniem. W tym przypadku nie ma takich informacji na temat żadnego z tych warunków. Uwagi Komisji dotyczące interpretacji indywidualnych sprowadzają się jedynie do stwierdzenie, że zdaniem Komisji należało uzyskać więcej informacji. Opinia ta nie stanowi dowodu na istnienie korzyści, selektywności lub zakłócenia konkurencji;
 - 2) Komisja popełniła oczywisty błąd w stwierdzeniu w decyzji o rozszerzeniu zakresu postępowania, że praktyka w zakresie wydawania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w Gibraltarze została wprowadzona art. 42 ITA 2010;
 - 3) Procedura w zakresie wydawania interpretacji indywidualnych prawa podatkowego obowiązuje od lat 60. XX w. i jako taka, jeżeli zostanie uznana za pomoc, powinna zostać uznana za „istniejącą pomoc”;
 - 4) nie ma dowodów na to, że którakolwiek z interpretacji indywidualnych prawa podatkowego jest selektywna lub zakłóca konkurencję. Każda interpretacja indywidualna dotyczy interpretacji faktów przedstawionych we wniosku. Braku szczegółowej analizy jako takiego nie można uznać za wskaźnik selektywności;
 - 5) praktyka w zakresie wydawania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w Gibraltarze nigdy nie obejmowała żadnego elementu indywidualnego lub szczególnego traktowania ani żadnego elementu negocjacji, ani żadnego wpływu lub wynagrodzenia, z wyjątkiem tych wynikających z warunków prawa podatkowego obowiązującego w Gibraltarze;
 - 6) zobowiązanie podatkowe przedsiębiorstw objętych postępowaniem byłoby takie samo bez względu na to, czy zwróciły się o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, czy nie;
 - 7) przy stosowaniu testu terytorialności organy podatkowe nie mają swobody uznania i są związane obowiązującym prawodawstwem i orzecznictwem w tym zakresie;
 - 8) starania Komisji zmierzające do pogrupowania 165 interpretacji indywidualnych w siedem odrębnych kategorii w celu ustalenia selektywności na poziomie grup są nieuzasadnione, ponieważ nic nie wskazuje na to, aby w porównaniu z innymi niekwestionowanymi interpretacjami indywidualnymi wydanymi w tym samym okresie lub wcześniej grupy te posiadały szczególne cechy charakterystyczne.

5.2.2. Uwagi Hiszpanii

(69) Uwagi przedstawione przez władze hiszpańskie w dniu 30 listopada 2016 r. można podsumować następująco:

- 1) władze hiszpańskie nie kwestionują samej zasady terytorialności, lecz sposób jej interpretowania przez władze gibraltarskie. Ta ogólna zasada w połączeniu z brakiem właściwej oceny, monitorowania i egzekwowania przepisów podatkowych przez organ podatkowy Gibraltaru (albo *ex ante*, albo *ex post*), prowadzi do arbitralnego, korzystnego opodatkowania dużej liczby przedsiębiorstw na jego terytorium;
- 2) oprócz 165 przedsiębiorstw wymienionych w załączniku do decyzji o rozszerzeniu zakresu postępowania przedsiębiorstwa pośredniczące działające w Gibraltarze, takie jak przedsiębiorstwa doradcze, fundusze powiernicze i kancelarie prawne specjalizujące się w planowaniu fiskalnym i zarządzaniu budżetem również korzystają pośrednio z pomocy;
- 3) Hiszpania ponownie podkreśliła, że w jej mniemaniu kwestia ta powinna zostać przeanalizowana także z perspektywy selektywności regionalnej, co jej zdaniem również dałoby odpowiedź na argument, że środek stanowi istniejącą pomoc.

5.2.3. Uwagi gibraltarskiego stowarzyszenia księgowych

(70) W dniu 3 listopada 2016 r. gibraltarskie stowarzyszenie księgowych – główny organ przedstawicielski księgowych pracujących w Gibraltarze, przekazało swoje uwagi do decyzji o rozszerzeniu zakresu postępowania. Uwagi te można podsumować następująco:

- 1) wymienione interpretacje indywidualne ani nie były ujęte we wniosku, ani wydane na podstawie art. 42 ITA 2010;
- 2) wybrane interpretacje indywidualne obejmują szeroki zakres okoliczności i zagadnień; brakuje im aspektu „wspólności”, do którego odniesiono się w decyzji o rozszerzeniu zakresu postępowania;
- 3) tego rodzaju interpretacje indywidualne prawa podatkowego są ujmowane we wniosku i wydawane w Gibraltarze od lat 50. XX w., a program, jeżeli stanowi pomoc państwa, należy uznać za istniejącą pomoc;
- 4) interpretacje indywidualne stanowią interpretację prawa podatkowego Gibraltaru. Nie są to negocjowane „umowy” lub „koncesje”. Wydanie interpretacji indywidualnej nie stanowi uprzywilejowanego traktowania. Decyzja o rozszerzeniu zakresu postępowania nie zawiera dowodów na to, że wykładnia byłaby inna w przypadku braku wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej;
- 5) nie wykazano spełniania żadnego z kryteriów wymaganych do zaistnienia pomocy państwa. Środki nie są przyznawane z zasobów państwowych i nie stanowią korzyści gospodarczej dla przedsiębiorstw, ponieważ nie dochodzi do uszczuplenia dochodów podatkowych, dlatego że w przypadku braku interpretacji indywidualnej opodatkowanie byłoby takie samo. Środek nie jest selektywny i nie ma dowodów na to, że zakłóca konkurencję lub grozi jej zakłóceniem, lub wpływa na handel wewnątrzunijny;
- 6) wszystkie z wyjątkiem sześciu spośród 165 interpretacji indywidualnych wymienionych w decyzji o rozszerzeniu zakresu postępowania zostały wydane w czasie, gdy dochód z odsetek biernych nie podlegał opodatkowaniu zgodnie z ITA 2010. W związku z tym znaczna większość interpretacji indywidualnych nie mogła prowadzić do dochodu z odsetek podlegającego opodatkowaniu.

5.2.4. Uwagi przedstawione przez przedsiębiorstwa wymienione jako beneficjenci interpretacji indywidualnych prawa podatkowego w decyzji o rozszerzeniu zakresu postępowania lub w ich imieniu

(71) Komisja otrzymała również uwagi od lub w imieniu trzech przedsiębiorstw, którym przyznano interpretację indywidualną prawa podatkowego, wymienionych w decyzji o rozszerzeniu zakresu postępowania – International Power Ltd.; przedstawiciel potencjalnego przedsiębiorstwa w chwili złożenia wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej; oraz Hastings Insurance Group Ltd. Ich uwagi można podsumować w następujący sposób:

- 1) interpretacje indywidualne służyły uzyskaniu potwierdzenia obowiązującego systemu podatkowego, a nie uzyskaniu jakiegokolwiek korzyści podatkowej. Głównym powodem złożenia wniosku o interpretacje indywidualne było zapewnienie pewności prawa co do stosowania ogólnych przepisów podatkowych, a nie uzgodnienie odmiennego opodatkowania przedsiębiorstwa;

- 2) interpretacje indywidualne prawa podatkowego umożliwiają państwom członkowskim zapewnienie podatnikom pewności prawa i jego przewidywalności w zakresie stosowania ogólnych reguł podatkowych. Uznanie gibraltarskiej praktyki w zakresie wydawania interpretacji indywidualnych prawa podatkowego za program pomocy państwa uniemożliwiłoby organom podatkowym Gibraltaru zapewnienie pewności prawa i karałoby podatników liczących na pewność prawa, ignorując jednocześnie tych podatników, którzy korzystają z takiego samego traktowania, ale podejmują decyzję o nieubieganiu się o potwierdzenie dokładnego stosowania prawa;
- 3) wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych nie składano dalej na mocy sekcji 42 ITA 2010, lecz raczej służyły ogólnemu potwierdzeniu opodatkowania mającego zastosowanie na podstawie prawa;
- 4) interpretacje indywidualne nie stanowią korzyści dla przedsiębiorstw, ponieważ potwierdzają jedynie opodatkowanie, które stosowano by zgodnie z prawodawstwem mającym zastosowanie w Gibraltarze;
- 5) zarówno treść wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych, jak i same interpretacje indywidualne wskazują, że gibraltarskie organy podatkowe właściwie uwzględniły wszystkie istotne czynniki przed wydaniem interpretacji indywidualnych.

6. ODPOWIEDŹ ZJEDNOCZONEGO KRÓLESTWA NA UWAGI OSÓB TRZECICH

6.1. Uwagi dotyczące zwolnienia odsetek biernych i dochodów z opłat licencyjnych

- (72) W dniu 16 kwietnia 2014 r. Komisja przekazała Zjednoczonemu Królestwu uwagi otrzymane od zainteresowanych stron dotyczące zwolnienia odsetek biernych i przychodu z opłat licencyjnych od podatku. Odpowiedź Zjednoczonego Królestwa na te uwagi można podsumować w następujący sposób:
- 1) nie przedstawiono dowodów wskazujących na zakłócenie konkurencji lub wpływ na wymianę handlową;
 - 2) zwolnienie dotyczące dywidend jest uzasadnione unikaniem podwójnego opodatkowania i wynika bezpośrednio z zasady terytorialności;
 - 3) zgodnie z poprawką z czerwca 2013 r. wszystkie przedsiębiorstwa zarejestrowane w Gibraltarze, które otrzymują dochód z odsetek biernych, podlegają podatkowi dochodowemu i są zobowiązane do składania deklaracji podatkowej;
 - 4) jeżeli chodzi o próg 100 000 GBP wyznaczony w przepisach prawa, gibraltarskie organy podatkowe przeprowadziły analizę, z której wynika, że jedynie 1 % dochodu z odsetek od kredytów udzielanych wewnątrz przedsiębiorstw spadnie poniżej wartości progowej i w związku z tym nie będzie podlegać opodatkowaniu. Wyniki analizy przedstawiono Grupie ds. Kodeksu Postępowania i Komisji przed uchwaleniem poprawki z 2013 r. w celu wyjaśnienia przyczyn wprowadzenia limitu oraz ilościowego określenia możliwej luki podatkowej;
 - 5) w odniesieniu do uwag Hiszpanii, zgodnie z którymi zwolnienie dotyczące przychodu z opłat licencyjnych wybiórczo sprzyja grupie przedsiębiorstw otrzymujących opłaty licencyjne, żaden taki sektor ani grupa nie istnieje. Wszystkie przedsiębiorstwa otrzymujące opłaty licencyjne są traktowane tak samo;
 - 6) w koncepcji terytorialności, która jest konsekwentnie stosowana w odniesieniu do wszystkich przedsiębiorstw zgodnie z ITA 2010, nie istnieje żadne zróżnicowanie ani swoboda uznania;
 - 7) Uwagi Hiszpanii dotyczące tych części prawa podatkowego Gibraltaru, w odniesieniu do których Komisja nie wszczęła postępowania wyjaśniającego, są nieistotne, a postępowanie wyjaśniające Komisji powinno ograniczać się do spraw, w odniesieniu do których wszczęto postępowanie;
 - 8) ponadto przekazano uwagi na temat statusu Gibraltaru jako brytyjskiego terytorium zamorskiego, jego władzy wykonawczej, ustawodawczej i sądowniczej, wykazując, że środek nie może być traktowany jako pomoc regionalna.

6.2. Uwagi dotyczące praktyki w zakresie wydawania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego

- (73) W dniu 7 grudnia 2016 r. Komisja przekazała Zjednoczonemu Królestwu uwagi zainteresowanych stron dotyczące praktyki w zakresie wydawania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego zgodnie z decyzją o rozszerzeniu zakresu postępowania. Odpowiedź Zjednoczonego Królestwa na te uwagi można podsumować w następujący sposób:
- 1) uwagi trzech adresatów interpretacji indywidualnych prawa podatkowego potwierdzają argumenty przedłożone Komisji przez władze Zjednoczonego Królestwa w trakcie procedury postępowania wyjaśniającego i stanowią dalsze dowody na poparcie legalności praktyki w zakresie wydawania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w Gibraltarze oraz faktu, że praktyka ta nie stanowi pomocy państwa;
 - 2) rząd Gibraltaru przeprowadził szeroko zakrojone przeglądy wszystkich 165 interpretacji indywidualnych wymienionych w decyzji o rozszerzeniu zakresu postępowania, co zdaniem Zjednoczonego Królestwa potwierdza, że żadna ze 165 interpretacji indywidualnych nie zwalnia beneficjenta od podatku, który w przeciwnym wypadku byłby należny, ani nie prowadzi do uszczuplenia dochodów podatkowych Gibraltaru;
 - 3) przeprowadzone przeglądy potwierdzają, że żadna z interpretacji indywidualnych wymienionych w decyzji o rozszerzeniu zakresu postępowania nie jest selektywna, a zatem żadna z nich nie stanowi na tej podstawie pomocy państwa;
 - 4) 14 interpretacji indywidualnych wymienionych w decyzji o rozszerzeniu zakresu postępowania dotyczyły transakcji, które nie zostały zrealizowane, a trzy kolejne interpretacje indywidualne dotyczyły opodatkowania dochodu pracowników lub świadczeń rzeczowych i żadna z tych kategorii nie budzi wątpliwości dotyczących pomocy państwa;
 - 5) stanowisko wyrażone przez Gibraltar, zgodnie z którym jego organy podatkowe nie korzystają z szerokiego zakresu swobody uznania przy wydawaniu interpretacji indywidualnych i nie wydają ich bez sprawdzenia lub oceny wniosków, jest prawidłowe. Interpretacje indywidualne nie prowadzą do wybiórczego stosowania systemu podatkowego, ponieważ stanowią zastosowanie przepisów prawa, o których mowa w ITA 2010.

7. OCENA ZWOLNIENIA ODSETEK BIERNYCH I PRZYCHODU Z OPŁAT LICENCYJNYCH

- (74) W pierwszej decyzji o wszczęciu postępowania Komisja wstępnie stwierdziła, że zwolnienie odsetek biernych (od kredytów udzielanych wewnątrz przedsiębiorstw) i przychodu z opłat licencyjnych od podatku stanowi pomoc państwa i wyraziła wątpliwości co do jego zgodności tego zwolnienia z rynkiem wewnętrznym.
- (75) Od dnia 1 lipca 2013 r. dochód z odsetek biernych podlega opodatkowaniu (w zakresie, w jakim odsetki otrzymane lub należne przekroczą 100 000 GBP rocznie danego przedsiębiorstwa źródłowego). Od dnia 1 stycznia 2014 r. przychód z opłat licencyjnych (otrzymanych przez przedsiębiorstwo zarejestrowane w Gibraltarze lub jemu należnych) podlega opodatkowaniu.
- (76) Zakres niniejszej decyzji (sekcja 7) ogranicza się do oceny odsetek biernych i przychodu z opłat licencyjnych uzyskanych lub należnych między wejściem w życie ITA 2010 (1 stycznia 2011 r.) a 30 czerwca 2013 r. (w przypadku odsetek) lub 31 grudnia 2013 r. (w przypadku opłat licencyjnych) ⁽²⁵⁾.

7.1. Istnienie pomocy

- (77) Do celów uznania danego środka krajowego za „pomoc państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu wymagane jest spełnienie wszystkich następujących warunków. Po pierwsze, musi mieć miejsce interwencja państwa lub interwencja przy użyciu zasobów państwowych. Po drugie, interwencja ta musi mieć wpływ na handel między państwami członkowskimi. Po trzecie, musi on przyznawać beneficjentowi selektywną korzyść. Po czwarte, musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem ⁽²⁶⁾.

7.1.1. Zasoby państwowe i możliwość przypisania środka państwu

- (78) Środek stanowi pomoc państwa, jeżeli można go przypisać państwu członkowskiemu i gdy jest on finansowany z zasobów państwowych.

⁽²⁵⁾ W związku z tym w niniejszej decyzji nie odniesiono się do argumentów przedstawionych przez Zjednoczone Królestwo i zainteresowane strony dotyczących innego dochodu pasywnego lub okresu po wejściu w życie poprawek z 2013 r.

⁽²⁶⁾ Zob. m.in. wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r. Komisja/World Duty Free Group i in., C-20/15 P i C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, pkt 53.

- (79) Ponieważ zwolnienie to wynika z ustawy parlamentu gibraltarskiego, można je uznać za przypisane Gibraltarowi.
- (80) Jeżeli chodzi o finansowanie zwolnienia z zasobów państwa, zgodnie z ustalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości środek, za pośrednictwem którego organy publiczne przyznają pewnym przedsiębiorstwom zwolnienie podatkowe, które, choć nie wiąże się z faktycznym przekazaniem zasobów państwowych, stawia jednak osoby, do których się ono stosuje, w korzystniejszej sytuacji finansowej od innych podatników, stanowi pomoc państwa⁽²⁷⁾. Omawiany środek podatkowy powoduje, że Gibraltar zrzeka się dochodów podatkowych, które w przeciwnym razie mógłby w sposób uprawniony pobierać od przedsiębiorstw będących rezydentami w Gibraltarze, które otrzymują odsetki bierne lub przychód z opłat licencyjnych. Wskutek zrzeczenia się tych przychodów środek podatkowy przyczynia się do utraty zasobów państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu⁽²⁸⁾.

7.1.2. Korzyść

- (81) Zgodnie z orzecznictwem sądów unijnych pojęcie pomocy obejmuje nie tylko faktyczne korzyści, ale również środki, które na różne sposoby zmniejszają opłaty uwzględniane zwykle w budżecie przedsiębiorstwa⁽²⁹⁾. Korzyść może zostać przyznana przez różnego rodzaju zmniejszenie obciążenia podatkowego przedsiębiorstwa, a w szczególności przez obniżenie mającej zastosowanie stawki podatkowej, podstawy opodatkowania lub kwoty należnego podatku⁽³⁰⁾. Środek prowadzący do obniżenia podatku powoduje powstanie korzyści, gdyż stawia przedsiębiorstwa, do którego ma zastosowanie, w korzystniejszej sytuacji finansowej niż innych podatników oraz skutkuje spadkiem dochodów budżetu państwa⁽³¹⁾.
- (82) W przedmiotowej sprawie środek jest sprzeczny z ogólną zasadą, zgodnie z którą podatek od osób prawnych pobiera się od wszystkich podatników, którzy otrzymują dochód uzyskany w Gibraltarze lub pochodzący z Gibraltaru. Zgodnie z tą zasadą odsetki bierne i przychód z opłat licencyjnych powinny zasadniczo wchodzić w zakres opodatkowania, z zastrzeżeniem stosowania zasady terytorialności. W odniesieniu do opłat licencyjnych należy zauważyć, że zgodnie z zasadą terytorialności przychód z opłat licencyjnych otrzymywany przez przedsiębiorstwo gibraltarskie uznaje się za dochód powstały na terytorium lub pochodzący z terytorium Gibraltaru. Jeżeli chodzi o dochód z odsetek biernych, wymagalność podatku od tego rodzaju dochodu w ramach systemu terytorialnego zależy od zastosowania zasady „miejsca położenia kredytu”, która opiera się na czterech łącznych kryteriach⁽³²⁾ dotyczących źródła dochodu. W związku z tym w wielu przypadkach dochód z odsetek biernych z zewnętrznego źródła może, nawet przy braku kwestionowanego zwolnienia od podatku, nie podlegać podatkowi dochodowemu w Gibraltarze na mocy systemu terytorialnego. Ulga podatkowa nie jest jednak przyznawana automatycznie na podstawie zasady terytorialności i w celu określenia, czy odsetki pochodzą z terytorium lub powstały na terytorium Gibraltaru zgodnie z zasadą „miejsca położenia kredytu”, muszą być rozpatrzone kryteria inne niż źródło odsetek (np. miejsce zabezpieczenia na poczet wierzytelności).
- (83) W rezultacie zwolnienie wprowadza zmniejszenie opłaty, którą przedsiębiorstwa korzystające ze zwolnienia musiałyby w przeciwnym wypadku ponieść. Powoduje to powstanie korzyści, ponieważ przedsiębiorstwa są zwolnione z kosztów nieodłącznie związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej i w związku z tym znajdują się w korzystniejszej sytuacji finansowej niż inni podatnicy (którzy uzyskują dochody).

7.1.3. Selektywność

- (84) Aby środek można było uznać za pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu, należy stwierdzić, czy jest on selektywny w tym sensie, że sprzyja niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów.

⁽²⁷⁾ Zob. sprawy połączone C-106/09 P i C-107/09 P, Komisja Europejska/rząd Gibraltar i Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, ECLI:EU:C:2011:732, pkt 72 i przytoczone tam orzecznictwo.

⁽²⁸⁾ Zob. sprawa C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri, ECLI:EU:C:2009:709, pkt 58.

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

⁽³⁰⁾ Zob. sprawa C-66/02, Włochy/Komisja, ECLI:EU:C:2005:768, pkt 78; Sprawa C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze i in., ECLI:EU:C:2006:8, pkt 132; Sprawa C-522/13, Ministerio de Defensa i Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, pkt 21–31.

⁽³¹⁾ Sprawy połączone C-393/04 i C-41/05, Air Liquide Industries Belgium, ECLI:EU:C:2006:403, pkt 30, a także sprawa C-387/92, Banco Exterior de España, ECLI:EU:C:1994:100, pkt 14.

⁽³²⁾ Ocena opiera się na następujących kryteriach łącznych: a) miejsce zamieszkania dłużnika; b) źródło, z którego płacone są odsetki; c) miejsce, w którym wypłacane są odsetki; oraz d) charakter i miejsce zabezpieczenia na poczet wierzytelności (jeżeli istnieje).

- (85) Tytułem uwagi wstępnej w odniesieniu do uwag Hiszpanii w sprawie selektywności regionalnej należy zauważyć, że w pierwszej decyzji o wszczęciu postępowania Komisja nie wyraziła wątpliwości co do selektywności regionalnej i uznała, że ramy odniesienia oceny zwolnienia od podatku były ograniczone wyłączenie do terytorium Gibraltaru⁽³³⁾. Komisja podtrzymuje swoje stanowisko, że zwolnienie odsetek biernych i przychodu z opłat licencyjnych nie wiąże się z selektywnością regionalną. W szczególności spełnione są trzy łączne kryteria dotyczące autonomii (instytucjonalnej, proceduralnej i finansowej), opracowane przez Trybunał Sprawiedliwości na *Azorach*⁽³⁴⁾ i *Union General de Trabajadores de la Rioja*⁽³⁵⁾. Wobec tego władze Gibraltaru uznaje się za wystarczająco niezależne od instytucji rządowych na szczeblu centralnym Zjednoczonego Królestwa i w związku z tym ramy odniesienia odpowiadają granicom geograficznym terytorium Gibraltaru⁽³⁶⁾.
- (86) Do celów ustalenia selektywności przedmiotowej zgodnie z utrwalonym orzecznictwem należy w pierwszej kolejności określić wspólny lub normalny system podatkowy mający zastosowanie w danej jurysdykcji podatkowej („system odniesienia”). Następnie należy ustalić, czy dany środek wprowadza zróżnicowanie podmiotów gospodarczych, które w świetle celów tego systemu znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. W takim przypadku uznaje się, że środek jest selektywny *prima facie*⁽³⁷⁾. Następnie, na trzecim etapie badania, należy ustalić, czy taka selektywność *prima facie* jest uzasadniona charakterem lub ogólną strukturą systemu (odniesienia)⁽³⁸⁾. Jeżeli selektywny środek *prima facie* jest uzasadniony charakterem lub ogólną strukturą systemu, nie będzie uznawany za selektywny i w związku z tym będzie wykraczał poza zakres art. 107 ust. 1 Traktatu.
- (87) W tym kontekście należy również zauważyć, że aby środek podatkowy można było uznać za selektywny, system podatkowy nie musi być utworzony w taki sposób, że przedsiębiorstwa, które korzystają z korzyści selektywnej, podlegają, ogólnie rzecz biorąc, tym samym obciążeniom podatkowym, lecz korzystają z odstępstw, efektem czego korzyść selektywna jest różnicą między normalnym obciążeniem podatkowym a obciążeniem ponoszonym przez te przedsiębiorstwa⁽³⁹⁾.
- (88) Takie rozumienie selektywności oznaczałoby bowiem, że za selektywny można uznać wyłącznie system podatkowy utworzony zgodnie z określoną techniką regulacyjną oraz że krajowe przepisy podatkowe, które zostały zaprojektowane w inny sposób, nie mogłyby zostać objęte kontrolą pomocy państwa, nawet jeżeli miałyby takie same skutki prawne lub faktyczne. Byłoby to sprzeczne z utrwalonym orzecznictwem, zgodnie z którym przy ocenie selektywności należy wziąć pod uwagę, że w art. 107 ust. 1 Traktatu nie rozróżniono środków poprzez odniesienie do ich przyczyn lub celów, lecz zdefiniowano je ze względu na ich skutki, a zatem niezależnie od zastosowanych technik⁽⁴⁰⁾.

7.1.3.1. System odniesienia

- (89) System odniesienia to poziom, względem którego ocenia się selektywność danego środka. System ten obejmuje spójny zbiór zasad, które na ogół mają zastosowanie – na podstawie obiektywnych kryteriów – do wszystkich przedsiębiorstw wchodzących w jego zakres, jak określono w celu tego systemu. Zasady te definiują nie tylko zakres tego systemu, ale także warunki, na jakich system ten ma zastosowanie, prawa i obowiązki przedsiębiorstw podlegających temu systemowi oraz aspekty techniczne dotyczące funkcjonowania systemu⁽⁴¹⁾. Jeżeli chodzi o podatki, system odniesienia opiera się na takich elementach, jak podstawa opodatkowania, podatnicy, zdarzenie podatkowe i stawki podatkowe⁽⁴²⁾.

⁽³³⁾ Pierwsza decyzja o wszczęciu postępowania, motywy 48–57.

⁽³⁴⁾ Sprawa C-88/03 Portugalia/Komisja, ECLI:EU:C:2006:511, pkt 57 i nast.

⁽³⁵⁾ Sprawy C-428/06–C-434/06, ECLI:EU:C:2008:488, pkt 47 i nast.

⁽³⁶⁾ Sąd Unii Europejskiej potwierdził taką ocenę selektywności regionalnej w wyroku w sprawach połączonych T-211/04–T-215/04, ECLI:EU:T:2008:595, pkt 76–116. Chociaż wyrok został zaskarżony, Trybunał Sprawiedliwości nie rozpatrywał oceny selektywności regionalnej.

⁽³⁷⁾ Zob. sprawy połączone C-20/15 P i C-21/15 P Komisja/World Duty Free Group, ECLI:EU:C:2016:981, pkt 57 i cytowane orzecznictwo.

⁽³⁸⁾ Zob. sprawy połączone C-78/08–C-80/08 Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, pkt 65.

⁽³⁹⁾ Sprawa C-106/09 P i C-107/09 P Komisja i Hiszpania/Rząd Gibraltaru i Zjednoczone Królestwo, ECLI:EU:C:2011:732, pkt 91; Sprawa C-219/16 P Lowell Financial Services GmbH/Komisja, ECLI:EU:C:2018:508, pkt 92.

⁽⁴⁰⁾ Sprawa C-487/06 P British Aggregates/Komisja, ECLI:EU:C:2008:757, pkt 85 i 89 oraz cytowane orzecznictwo i sprawa C-279/08 P Komisja/Niderlandy (NOx), ECLI:EU:C:2011:551, pkt 51.

⁽⁴¹⁾ Zob. Zawiadomienie Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa (Dz.U. C 262 z 19.7.2016, s. 1), pkt 133.

⁽⁴²⁾ Zawiadomienie w sprawie pojęcia pomocy państwa, pkt 134.

- (90) W przedmiotowej sprawie system odniesienia stanowi ITA 2010. W długim tytule ustawy określono ją jako „ustawę nakładającą podatek dochodowy i regulującą jego pobór”⁽⁴³⁾. W odniesieniu do podstawy opodatkowania przedsiębiorstw w art. 16 ITA 2010 przewidziano, że „o ile przepisy niniejszej ustawy nie stanowią inaczej, za podlegające opodatkowaniu dochody lub zyski przedsiębiorstwa uznaje się pełną kwotę dochodów lub zysków tego przedsiębiorstwa uzyskanych za każdy okres obrachunkowy w tym okresie”. W związku z tym, z zastrzeżeniem wszelkich zmian w górę lub w dół przewidzianych w ITA 2010, wyniki finansowe brutto mają stanowić podstawę opodatkowania do celów obliczenia podatku od osób prawnych w Gibraltarze.
- (91) Z drugiej strony, jak zauważyły władze Zjednoczonego Królestwa⁽⁴⁴⁾, zgodnie z wewnętrzną logiką terytorialnego systemu podatkowego w Gibraltarze wszystkie dochody, zarówno aktywne, jak i pasywne mające źródło poza Gibraltarzem nie wchodzi w zakres podatku w Gibraltarze i nadal podlegają opodatkowaniu w jurysdykcji, w której powstał lub z której pochodzi dochód.
- (92) Określenie ogólnego systemu podatku od osób prawnych w Gibraltarze jako „ram odniesienia” jest zgodne z orzecznictwem Trybunału, który konsekwentnie utrzymywał, że w przypadku środków dotyczących określenia zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od osób prawnych, systemem odniesienia, który należy uwzględnić, jest system podatku od osób prawnych w danym państwie członkowskim, który ma zastosowanie do przedsiębiorstw w ujęciu ogólnym, a nie szczególne przepisy tego systemu mające zastosowanie wyłącznie do niektórych podatników lub niektórych transakcji. Na przykład w sprawie World Duty Free dotyczącej przepisów regulujących inwestycje w udziały w spółce Trybunał poparł stanowisko Komisji, że systemem odniesienia był hiszpański system podatku od osób prawnych, a nie przepisy szczegółowe regulujące traktowanie podatkowe tych inwestycji⁽⁴⁵⁾.
- (93) Chociaż celem ITA 2010 jest pobranie przychodów od podatników podlegających opodatkowaniu w Gibraltarze (tj. podatników otrzymujących dochody pochodzące z terytorium lub powstałe na terytorium Gibraltaru)⁽⁴⁶⁾, w załączniku 1 do tej ustawy w kategoriach dochodu podlegającego opodatkowaniu w Gibraltarze nie uwzględniono niektórych kategorii dochodów⁽⁴⁷⁾. W związku z tym zwolnienie odsetek biernych i przychodów z opłat licencyjnych nie wynikało z formalnego odstępstwa od systemu podatkowego, ale raczej z nieuwzględnienia takich dochodów w kategoriach dochodów wchodzących w zakres systemu podatkowego w Gibraltarze (zwolnienie dorozumiane).

7.1.3.2. Różne traktowanie podatkowe przedsiębiorstw znajdujących się w porównywalnych sytuacjach

- (94) Zgodnie z terytorialnym systemem opodatkowania mającym ogólne zastosowanie w Gibraltarze⁽⁴⁸⁾ podatkowi od osób prawnych podlega wyłącznie dochód pochodzący z terytorium lub powstały na terytorium Gibraltaru. W ITA 2010 przewidziano jednak wejście w życie automatycznego zwolnienia osób prawnych od podatku z tytułu odsetek biernych od pożyczek i przychodu z opłat licencyjnych, bez konieczności uwzględnienia elementów, które są zasadniczo istotne dla określenia terytorialnego zakresu opodatkowania w Gibraltarze, zgodnie z zasadą terytorialności. W tym względzie należy zwrócić uwagę na szczególnie istotny fakt, że wobec braku zwolnienia przychodu z opłat licencyjnych od podatku w świetle terytorialnego systemu podatkowego przychód z opłat licencyjnych uzyskiwany przez przedsiębiorstwo gibraltarskie uznawany byłby zawsze za pochodzący z terytorium lub powstały na terytorium Gibraltaru⁽⁴⁹⁾. Jeżeli chodzi o odsetki bierne, w celu ustalenia miejsca prowadzenia działalności przynoszącej dochód, i tym samym istnienia dochodu podlegającego opodatkowaniu, konieczne będzie przeprowadzenie indywidualnej oceny zasady terytorialności.

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

⁽⁴⁴⁾ Uwagi Zjednoczonego Królestwa z dnia 14 września 2012 r.

⁽⁴⁵⁾ Zob. sprawy połączone C-20/15 P i C-21/15 P, Komisja/World Duty Free Group, ECLI:EU:C:2016:981, pkt 92: „[w] spornych decyzjach w celu uznania spornego środka za środek selektywny Komisja powołała się na okoliczność, że beneficjentami korzyści podatkowej przysparzanej w drodze tego środka nie są bez różnicowania wszystkie podmioty gospodarcze znajdujące się obiektywnie w porównywalnej sytuacji w świetle celu przyświecającego powszechnemu hiszpańskiemu systemowi podatkowemu, ponieważ przedsiębiorstwa będące rezydentami dokonujące tego samego rodzaju nabycia udziałów w spółkach mających rezydencję podatkową w Hiszpanii nie mogą uzyskać tej korzyści.” (podkreślenie dodane przez Komisję); podobnie zob. pkt 22 i 68. Podobnie zob. również sprawa C-217/03 Belgia i Forum 187/Komisja, ECLI:EU:C:2005:266, pkt 95; sprawa C-88/03 Portugalia/Komisja, ECLI:EU:C:2006:511, pkt 56; sprawa C-519/07 P Komisja/Koninklijke FrieslandCampina, ECLI:EU:C:2009:556, pkt 2–7; i sprawy połączone C-78/08–C-80/08 Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, pkt 50. Zob. również zawiadomienie w sprawie pojęcia pomocy państwa, pkt 134.

⁽⁴⁶⁾ W swoich uwagach z dnia 18 kwietnia 2013 r. władze Zjednoczonego Królestwa potwierdziły, że system odniesienia na podstawie ITA 2010 stanowi terytorialny system opodatkowania, na podstawie którego dochód powstały na terytorium lub pochodzący z terytorium Gibraltaru podlega opodatkowaniu w Gibraltarze. Władze Zjednoczonego Królestwa wskazały również, że system ten ma zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw we wszystkich sektorach przemysłu, finansów i handlu, a jego stosowanie jest powszechne.

⁽⁴⁷⁾ Przed wejściem w życie zmian, w wyniku których opodatkowaniem objęto odsetki od kredytów udzielanych wewnątrz przedsiębiorstw i opłaty licencyjne, odsetki bierne i przychody z opłat licencyjnych nie wchodziły w skład żadnego z rodzajów dochodów wyszczególnionych w załączniku 1 do ITA 2010 i w związku z tym nie podlegały opodatkowaniu w Gibraltarze.

⁽⁴⁸⁾ Art. 11 ust. 1 i art. 74 ITA 2010.

⁽⁴⁹⁾ Uwagi władz Zjednoczonego Królestwa, 14 września 2012 r.

- (95) W pierwszej decyzji o wszczęciu postępowania Komisja stwierdziła, że zwolnienie osób prawnych od podatku z tytułu odsetek biernych i przychodów z opłat licencyjnych, rozróżniając przedsiębiorstwa znajdujące się w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej, należy uznać za selektywne *prima facie* w świetle celu ITA 2010, którym jest objęcie opodatkowaniem dochodu pochodzącego z terytorium lub powstałego na terytorium Gibraltaru.
- (96) W pierwszej decyzji o wszczęciu postępowania Komisja zauważyła także, że wydaje się, iż zwolnienie wyraźnie sprzyja grupie 529 przedsiębiorstw, które otrzymują odsetki bierne lub uzyskują przychód z opłat licencyjnych, w szczególności odsetki lub przychód z opłat licencyjnych od innych przedsiębiorstw należących do tej samej grupy. Komisja zauważyła również, że największa część otrzymanych przez przedsiębiorstwa gibraltarskie odsetek od pożyczek wynikała z kredytów udzielanych wewnątrz przedsiębiorstw przyznawanych zagranicznym podmiotom powiązany (⁵⁰).
- (97) W przypadku takim jak ten, gdy środek nie wynika z formalnego odstępstwa od systemu podatkowego, Komisja jest zdania, że podczas oceny selektywności szczególne znaczenie ma wzięcie pod uwagę skutków środka, co pozwoli ocenić, czy środek wyraźnie sprzyja szczególnej grupie przedsiębiorstw.
- (98) Jeżeli chodzi o opłaty licencyjne, przeprowadzona przez Komisję analiza skutków środka (⁵¹) wykazuje, że przyniósł on korzyść wyłącznie 10 przedsiębiorstwom (z 8 003 przedsiębiorstw prowadzących działalność w Gibraltarze), przy czym wszystkie te przedsiębiorstwa należą do grup wielonarodowych. Ponadto wydaje się, że co najmniej 8 z nich należy do dużych przedsiębiorstw wielonarodowych działających na całym świecie. Przychodu z opłat licencyjnych w Gibraltarze nie otrzymywało natomiast żadne przedsiębiorstwo samodzielne.
- (99) Jeżeli chodzi o odsetki, z informacji przekazanych przez władze Zjednoczonego Królestwa wynika, że z całkowitej kwoty dochodu z odsetek od kredytów udzielanych wewnątrz przedsiębiorstw osiąganego przez przedsiębiorstwa gibraltarskie (1 400 mln GBP) 99,8 % pochodzi z pożyczek udzielanych zagranicznym spółkom (należącym do grupy kapitałowej). Jedynie dwa przedsiębiorstwa gibraltarskie – uzyskujące nie więcej niż 3 256 834 GBP łącznie (222 169 GBP utraconego podatku) (co odpowiada 0,2 % łącznej kwoty kredytów udzielanych wewnątrz przedsiębiorstw) – osiągało korzyści z odsetek pochodzących ze źródeł krajowych.
- (100) Wspomniane dane liczbowe wykazują, że środek znacząco sprzyjał przedsiębiorstwom należącym do grup wielonarodowych, którym powierzono pewne funkcje (udzielanie pożyczek między przedsiębiorstwami lub prawa do wykorzystywania praw własności intelektualnej). W szczególności środek ten przyniósł korzyść (i) niewielkiej liczbie korporacji wielonarodowych, z których większość należy do dużych grup wielonarodowych działających na całym świecie (osiągających przychód z opłat licencyjnych) oraz (ii) przedsiębiorstwom należącym do grup wielonarodowych, które udzielają pożyczek przedsiębiorstwom zagranicznym należącym do tej samej grupy. W świetle celu ITA 2010 (a mianowicie opodatkowania dochodu pochodzącego z terytorium lub powstałego na terytorium Gibraltaru) przedsiębiorstwa te znajdują się w sytuacji prawnej i faktycznej podobnej do sytuacji wszystkich innych przedsiębiorstw osiągających dochód pochodzący z terytorium lub powstały na terytorium Gibraltaru (lub prowadzących działalność wymagającą posiadania licencji na mocy prawa Gibraltaru, taką jak bankowość, ubezpieczenia lub gry hazardowe).
- (101) Władze Zjednoczonego Królestwa i Gibraltaru uważają, że zwolnienie stanowi ogólny środek mający zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw znajdujących się w podobnej sytuacji, niezależnie od sektora, w którym działają. Władze Zjednoczonego Królestwa i Gibraltaru wskazują również, że możliwość określenia niektórych przedsiębiorstw, które korzystają z przepisu podatkowego w większym stopniu niż inne, nie oznacza że przepis ten jest selektywny jako taki. Przepis ten byłby selektywny tylko wtedy, gdyby ze względu na swoją naturę mógł przynosić korzyści określonej kategorii przedsiębiorstw. W opinii władz Zjednoczonego Królestwa i Gibraltaru nie ma to miejsca w przypadku przedmiotowego środka, ponieważ w Gibraltarze nie występują inne przedsiębiorstwa znajdujące się w podobnej sytuacji faktycznej lub prawnej, do których zwolnienie to nie ma zastosowania.
- (102) Komisja uważa, że twierdzenie Zjednoczonego Królestwa, zgodnie z którym środek ma zastosowanie *prima facie* do wszystkich przedsiębiorstw, bez względu na sektor, do którego należą, lub działalność, jaką prowadzą, nie ma znaczenia do celów oceny selektywności. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem okoliczność, że ilość przedsiębiorstw, które mogą ubiegać się o skorzystanie z danego środka krajowego, jest znacząca, czy też że przedsiębiorstwa te należą do różnych sektorów działalności, nie wystarcza do tego, by podać w wątpliwość selektywny charakter tego środka (⁵²).

(⁵⁰) Zob. decyzja Komisji z dnia 16 października 2013 r. w sprawie pomocy państwa SA.34914 (2013/C) (ex 2013/NN) – System poboru podatku dochodowego od osób prawnych w Gibraltarze (Dz.U. C 348 z 18.11.2013, s. 189–190).

(⁵¹) Z powodów przedstawionych w sekcji 8.3.1.2 analiza przedsiębiorstw osiągających przychód z opłat licencyjnych obejmuje pięć gibraltarskich przedsiębiorstw, którym przyznano interpretacje indywidualne prawa podatkowego w ramach 165 interpretacji indywidualnych wchodzących z w zakres rozszerzonego postępowania wszczętego w październiku 2014 r. i które uzyskiwały dochody z opłat licencyjnych i odsetek dzięki posiadaniu udziałów w niderlandzkich spółkach osobowych.

(⁵²) Zob. sprawy połączone C-20/15 P i C-21/15 P, World Duty Free Group, pkt 80.

- (103) Środek różnicujący przedsiębiorstwa, które w świetle celu przedmiotowego systemu prawnego znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, jest selektywny *a priori*. W przedmiotowej sprawie ustalono, że zwolnienie osób prawnych od podatku z tytułu odsetek biernych i przychodu z opłat licencyjnych przynosi korzyść głównie grupom wielonarodowym. Jak zauważono w motywie 100, w świetle celu systemu podatkowego odniesienia (ITA 2010), a mianowicie opodatkowania dochodu pochodzącego z terytorium lub powstałego na terytorium Gibraltaru, grupy wielonarodowe znajdują się w sytuacji prawnej i faktycznej podobnej do sytuacji wszystkich innych przedsiębiorstw gibraltarskich osiągających dochód pochodzący z terytorium lub powstały na terytorium Gibraltaru. W związku z tym zwolnienie osób prawnych od podatku z tytułu odsetek biernych i przychodu z opłat licencyjnych jest selektywne *prima facie*.
- (104) Ponadto należy zauważyć, że okoliczność, iż zwolnienie przynosi korzyść głównie grupom wielonarodowym nie jest przypadkowym skutkiem stosowania zasad opodatkowania⁽⁵³⁾. W niewielkiej jurysdykcji podatkowej, takiej jak Gibraltar, zwolnienie przyznawane bez względu na miejsce prowadzenia działalności w zakresie badań i rozwoju z definicji zapewniało więcej możliwości grupom międzynarodowym, które z uwagi na międzynarodową strukturę i rozmiar są w stanie łatwo przenieść wartości niematerialne i prawne oraz kapitał (a następnie udzielać pożyczek lub prawa do wykorzystania praw własności intelektualnej) w ramach grupy. Takie ustalenia w wystarczającym stopniu wykazują, że środek opracowano w celu przyciągnięcia spółek należących do grupy kapitałowej lub sprzyjania takim spółkom, przy czym chodziło w szczególności o grupy wielonarodowe, którym powierzone zostały pewne działania (udzielanie pożyczek między przedsiębiorstwami lub prawa do wykorzystania praw własności intelektualnej). Na tej podstawie Komisja stwierdza, że środek ten jest selektywny *prima facie*, ponieważ jego skutki, które w znaczący sposób sprzyjały szczególnej kategorii przedsiębiorstw, są nieuniknioną konsekwencją konstrukcji środka.

7.1.3.3. Brak uzasadnienia środka

- (105) Środek, który jest selektywny *prima facie*, może być uzasadniony charakterem lub ogólną strukturą systemu podatkowego, jeżeli wynika bezpośrednio ze swoistych podstawowych lub przewodnich zasad tego systemu lub jest wynikiem nieodłącznych mechanizmów niezbędnych do zapewnienia jego funkcjonowania i skuteczności. Taka sytuacja może mieć miejsce w przypadku zasady neutralności, celu polegającego na optymalizacji odzyskiwania długów podatkowych lub zarządzania administracyjnego.
- (106) Władze Zjednoczonego Królestwa twierdziły, że zwolnienie jest logiczną konsekwencją zasady terytorialności, która opiera się na celu, jakim jest unikanie podwójnego opodatkowania. W tym względzie Komisja zauważa, że zwolnienia odsetek biernych i przychodu z opłat licencyjnych od podatku wprowadzonego w ITA 2010 nie można postrzegać jako zwykłego stosowania zasady terytorialności. W szczególności, jak wyjaśniono już w sekcji 7.1.3.2, należy zauważyć, że w ramach terytorialnego systemu podatkowego przychód z opłat licencyjnych otrzymywany przez przedsiębiorstwo gibraltarskie uznaje się za dochód powstały na terytorium lub pochodzący z terytorium Gibraltaru. Jeżeli chodzi o odsetki, w celu ustalenia miejsca wykonywania działań, w wyniku których przedsiębiorstwo uzyskuje dochód, i tym samym istnienia lub braku dochodu podlegającego opodatkowaniu konieczne jest przeprowadzenie indywidualnej oceny zasady terytorialności. W związku z tym zwolnienia odsetek biernych i przychodu z opłat licencyjnych wprowadzonego w ITA 2010 nie można postrzegać jako zwykłego odzwierciedlenia stosowania zasady terytorialności.
- (107) Ponadto argument, że stosowanie zasady terytorialności opierałoby się na potrzebie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, nie jest przekonujący, ponieważ (zagraniczny) podmiot płacący ma zwykle prawo odliczyć odsetki lub opłaty licencyjne do celów podatkowych⁽⁵⁴⁾. Ponadto w ramach dyrektywy Rady 2003/49/WE⁽⁵⁵⁾ (dyrektywy w sprawie odsetek i należności licencyjnych) niektóre odsetki wewnątrzgrupowe i należności licencyjne są zwolnione od podatku u źródła (na poziomie zagranicznego podmiotu płacącego) na podstawie przepisów krajowych transponujących wspomnianą powyżej dyrektywę 2003/49/WE do prawa krajowego. W związku z tym w świetle ograniczonego ryzyka podwójnego opodatkowania środek wprowadzający pełne i automatyczne zwolnienie jest nieproporcjonalny, a zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu nie można uznać za akceptowalne uzasadnienie.
- (108) Ponadto w kontekście formalnego postępowania wyjaśniającego władze Zjednoczonego Królestwa utrzymywały również, że zwolnienie odsetek biernych i przychodu z opłat licencyjnych od podatku jest uzasadnione z powodu zarządzania administracyjnego, ponieważ wpływy z podatku nie byłyby wystarczające, aby uzasadnić obciążenie administracyjne związane z egzekwowaniem opodatkowania odsetek biernych i przychodu z opłat licencyjnych. Władze Zjednoczonego Królestwa zauważyły w tym względzie, że w ramach stosowania zwykłej gibraltarskiej zasady terytorialności odsetki pochodzące z zagranicy byłyby zwolnione w każdym przypadku. Jeżeli chodzi o odsetki i opłaty licencyjne pochodzące z Gibraltaru, władze Zjednoczonego Królestwa uznają zwolnienie od podatku za uzasadnione, ponieważ koszt poboru podatku przekroczyłby oczekiwane przychody.

⁽⁵³⁾ Zob. sprawy połączone C-106/09 P i C-107/09 P Komisja/Rząd Gibraltaru i Zjednoczone Królestwo, ECLI:EU:C:2011:732, pkt 106.

⁽⁵⁴⁾ W niektórych sytuacjach, w zależności od obowiązujących przepisów podatkowych, możliwość odliczenia odsetek lub należności licencyjnych może być ograniczona na poziomie przedsiębiorstwa płacącego w wyniku przepisów dotyczących ograniczonej możliwości odliczenia odsetek, przepisów dotyczących ustalania cen transferowych lub innych przepisów w zakresie zwalczania nadużyć.

⁽⁵⁵⁾ Dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich zmieniona ostatnio dyrektywą Rady 2013/13/UE z dnia 13 maja 2013 r. (Dz.U. L 157 z 26.6.2003, s. 49).

- (109) Komisja wezwała władze Zjednoczonego Królestwa do udowodnienia przy użyciu konkretnych elementów twierdzenia, że koszt administracyjny egzekwowania podatku od osób prawnych z tytułu odsetek biernych i przychodu z opłat licencyjnych przekroczyłby wszelkie wynikające z niego wpływy. Władze Zjednoczonego Królestwa nie przedstawiły jednak żadnych konkretnych argumentów uzasadniających to twierdzenie. Wobec braku dowodów Komisja nie może zaakceptować twierdzenia, że zwolnienie odsetek biernych i przychodu z opłat licencyjnych jest uzasadnione z powodu zarządzania administracyjnego.

7.1.3.4. Wnioski dotyczące selektywności

- (110) W świetle rozważań przedstawionych w niniejszej sekcji Komisja uważa, że środek jest selektywny, ponieważ w znacznym stopniu sprzyja określonej grupie przedsiębiorstw należących do grup wielonarodowych, którym powierzono określone funkcje (udzielanie pożyczek wewnątrzgrupowych lub prawa do korzystania z praw własności intelektualnej), względem innych przedsiębiorstw, które znajdują się w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej, biorąc pod uwagę cel wewnętrzny ITA 2010.

7.1.4. Potencjalne zakłócenie konkurencji oraz wpływ na handel wewnątrzunijny

- (111) Zgodnie z art. 107 ust. 1 Traktatu, aby środek stanowił pomoc państwa, musi zakłócać konkurencję lub grozić zakłóceniem konkurencji oraz wpływać na handel wewnątrzunijny.
- (112) W trakcie postępowania przygotowawczego ustalono, że większość przedsiębiorstw, które skorzystały ze zwolnienia odsetek biernych i przychodu z opłat licencyjnych, należy do międzynarodowych grup przedsiębiorstw działających w sektorach, w których odbywa się handel wewnątrzunijny ⁽⁵⁶⁾.
- (113) Nawet gdyby przedsiębiorstwa gibraltarskie objęte zwolnieniem nie brały bezpośredniego udziału w handlu, Trybunał Sprawiedliwości podtrzymał, że jeżeli pomoc przyznana przedsiębiorstwu wzmacnia jego pozycję w stosunku do innych przedsiębiorstw prowadzących handel wewnątrzunijny, środek należy uznać za mający wpływ na handel i zakłócający konkurencję ⁽⁵⁷⁾.
- (114) Ponadto należy zauważyć, że zwolnienie osób prawnych od podatku z tytułu odsetek biernych i przychodu z opłat licencyjnych nie jest związane z żadną szczególną inwestycją a jedynie zmniejsza koszty, jakie beneficjenci musieliby zwykle ponieść w ramach codziennego prowadzenia działalności gospodarczej. W związku z tym, gdyby stwierdzono, że zwolnienie wiąże się z pomocą państwa, oznaczałoby to, że wiąże się ono z udzieleniem pomocy operacyjnej. Istnieje większe prawdopodobieństwo, że pomoc operacyjna zakłóca konkurencję lub grozi zakłóceniem konkurencji, ponieważ nie dotyczy szczególnej niedoskonałości rynku i nie jest ograniczona w czasie.
- (115) Władze Zjednoczonego Królestwa i Gibraltaru twierdziły również, że każda pomoc wynikająca ze zwolnienia opłat licencyjnych byłaby pomocą *de minimis* i nie wchodziłaby w zakres zasad pomocy państwa zgodnie z rozporządzeniem (UE) nr 1407/2013. W kontekście formalnego postępowania wyjaśniającego władze Zjednoczonego Królestwa zostały wezwane do udowodnienia, że warunki pozwalające uznać środek za pomoc *de minimis* i tym samym za nieobjęty zakresem zasad pomocy państwa zostały spełnione w przypadku wszystkich przedmiotowych przedsiębiorstw. Udzielone informacje dotyczyły jednak wyłącznie kilku przedsiębiorstw i władze Zjednoczonego Królestwa nie uzasadniły swojego twierdzenia, że warunki *de minimis* zostały spełnione w przypadku wszystkich beneficjentów pomocy. W związku z tym Komisja nie może przyjąć argumentu, że zwolnienie nie wiąże się z przyznaniem pomocy na tej podstawie, że uzyskana korzyść stanowiłaby zawsze pomoc *de minimis*.

⁽⁵⁶⁾ Zjednoczone Królestwo stwierdziło, że zwolnienie stosuje się zwykle do wszystkich sektorów przemysłu, finansów i handlu oraz nie sprzyja ono żadnemu szczególnemu sektorowi gospodarki. Ponadto w szczególności w odniesieniu do zwolnienia opłat licencyjnych Gibraltar stwierdził, że przedsiębiorstwa, które uzyskiwały opłaty licencyjne w okresie trzech lat, w którym zgodnie z prawem podatek był pobierany, działały w tak różnorodnych sektorach jak handel detaliczny artykułami spożywczymi, eleganckie ubrania, gry i ubezpieczenia. Są to sektory zliberalizowane podlegające prawu konkurencji, w obrębie których prowadzony jest handel wewnątrzunijny. Z publicznie dostępnych informacji dotyczących beneficjentów zwolnienia opłat licencyjnych wynika również, że przedsiębiorstwa odnoszące korzyść ze środka należą do grup działających na rynkach unijnych.

⁽⁵⁷⁾ Sprawa C-518/13 Eventech/The Parking Adjudicator, ECLI: EU:C:2015:9, pkt 66; Sprawy połączone C-197/11 i C-203/11 Libert i in., ECLI: EU:C:2013:288, pkt 77; oraz C-128/16 P Komisja/Lico Leasing SA i in., ECLI: EU:C:2018:591, pkt 84.

- (116) W rezultacie Komisja uważa, że przedmiotowy środek zakłóca konkurencję lub grozi jej zakłóceniem oraz wpływa na handel wewnątrzunijny.

7.1.5. Wniosek dotyczący istnienia pomocy państwa

- (117) Ponieważ spełnione są wszystkie warunki określone w art. 107 ust. 1 Traktatu, Komisja stwierdza, że system zwolnień odsetek biernych i przychodu z opłat licencyjnych od podatku istniejący przed wejściem w życie odpowiednich zmian wprowadzonych w 2013 r., stanowi pomoc państwa w rozumieniu tego artykułu.

7.2. Środek jako nowa pomoc

- (118) Zgodnie z art. 1 lit. c) rozporządzenia proceduralnego „nowa pomoc» oznacza każdą pomoc, czyli programy pomocowe i pomoc indywidualną, która nie jest pomocą istniejącą, włącznie ze zmianami istniejącej pomocy”. „Istniejąca pomoc” oznacza pomoc dozwoloną lub pomoc uważaną za dozwoloną, jak określono w art. 1 lit. d) rozporządzenia proceduralnego.
- (119) Władze Zjednoczonego Królestwa i Gibraltaru utrzymują, że jeżeli zwolnienie odsetek pochodzących z zagranicy stanowi pomoc państwa, jest to istniejąca pomoc, ponieważ status takich odsetek w ramach zwolnienia pozostał faktycznie taki sam, jak na mocy poprzednich przepisów z 1952 r. (w wyniku zasady terytorialności).
- (120) W tym zakresie Komisja zauważa, że w ramach terytorialnego systemu podatkowego w celu ustalenia, czy istniał jakikolwiek dochód podlegający opodatkowaniu, należałoby przeprowadzić indywidualną ocenę dochodu z odsetek. Takie działanie nie prowadziło do automatycznego zwolnienia odpowiedniego dochodu od podatku. W związku z tym zwolnienie dochodu z odsetek biernych (przed dniem 1 lipca 2013 r.) wprowadzone w ITA 2010 znacznie różni się od traktowania podatkowego dochodu z odsetek biernych przed wejściem w życie ITA 2010 i nie można uznać, że ma taki sam skutek, jaki miało stosowanie zasady terytorialności.
- (121) Ponadto jeżeli zasada terytorialności rzeczywiście prowadzi do zwolnienia odsetek pochodzących z zagranicy, nie jest to wystarczające, aby stwierdzić, że środek ma charakter „istniejącej pomocy”, ponieważ wcześniejsze zwolnienie nie ograniczało się do dochodu z odsetek pochodzących z zagranicy (obejmowało zarówno odsetki krajowe, jak i pochodzące z zagranicy). Każde ewentualne uzasadnienie zwolnienia (i jego zgodności z zasadą terytorialności) musi opierać się na argumentach, że zwolnienie to ma zastosowanie do wszystkich dochodów z odsetek, a nie jedynie szczególnej części takich dochodów (z odsetek pochodzących z zagranicy).

7.3. Zgodność pomocy z rynkiem wewnętrznym

- (122) Pomoc państwa uznaje się za zgodną z rynkiem wewnętrznym, jeżeli należy ona do którejś z kategorii wyszczególnionych w art. 107 ust. 2 Traktatu⁽⁵⁸⁾ i można ją uznać za zgodną z rynkiem wewnętrznym, jeżeli należy ona do którejś z kategorii wyszczególnionych w art. 107 ust. 3 Traktatu⁽⁵⁹⁾. To na państwie członkowskim spoczywa jednak ciężar udowodnienia, że pomoc państwa przyznana przez to państwo jest zgodna z rynkiem wewnętrznym na podstawie art. 107 ust. 2 lub 3 Traktatu⁽⁶⁰⁾.
- (123) Komisja zauważa, że władze Zjednoczonego Królestwa nie przedstawiły żadnych argumentów wyjaśniających powody, dla których zwolnienie osób prawnych od podatku z tytułu odsetek biernych i przychodów z opłat licencyjnych należy uznać za zgodne z rynkiem wewnętrznym. W szczególności Zjednoczone Królestwo nie przedstawiło uwag na temat wątpliwości wyrażonych w pierwszej decyzji o wszczęciu postępowania w odniesieniu do zgodności środka.

⁽⁵⁸⁾ Wyjątki przewidziane w art. 107 ust. 2 Traktatu dotyczą: a) pomocy o charakterze socjalnym przyznanej indywidualnym konsumentom; b) pomocy mającej na celu naprawienie szkód spowodowanych klęskami żywiołowymi lub innymi zdarzeniami nadzwyczajnymi; oraz c) pomocy przyznanej niektórym regionom Republiki Federalnej Niemiec.

⁽⁵⁹⁾ Wyjątki przewidziane w art. 107 ust. 3 Traktatu dotyczą: a) pomocy przeznaczonej na sprzyjanie rozwojowi niektórych regionów; b) pomocy przeznaczonej na wspieranie realizacji niektórych ważnych projektów stanowiących przedmiot wspólnego europejskiego zainteresowania lub mającej na celu zaradzenie poważnym zaburzeniom w gospodarce państwa członkowskiego; c) pomocy przeznaczonej na rozwój niektórych działań gospodarczych lub niektórych regionów gospodarczych; d) pomocy przeznaczonej na wspieranie kultury i zachowanie dziedzictwa kulturowego; oraz e) pomocy określonej decyzją Rady.

⁽⁶⁰⁾ Sprawa T-68/03, Olimpiaki Aeroporia Ypiresies/Komisja, ECLI:EU:T:2007:253 pkt 34.

- (124) Sama Komisja nie ustaliła żadnych możliwych podstaw dla stwierdzenia zgodności i uważa, że nie ma zastosowania żaden z wyjątków wymienionych w art. 107 ust. 2 lub 3 Traktatu, ponieważ nie wydaje się, że środek służy osiągnięciu któregośkolwiek z celów wymienionych w tych przepisach. Ponadto biorąc pod uwagę, że zwolnienie osób prawnych od podatku z tytułu odsetek biernych i przychodu z opłat licencyjnych nie jest związane z żadną szczególną inwestycją i jedynie obniża koszty, jakie beneficjenci musieliby zwykle ponieść w ramach codziennego prowadzenia działalności gospodarczej, uznaje się, że zwolnienie to wiąże się z udzieleniem pomocy operacyjnej. Co do zasady takiej pomocy nie można normalnie uznać za zgodną z rynkiem wewnętrznym na mocy art. 107 ust. 3 Traktatu, ponieważ nie ułatwia ona rozwoju niektórych rodzajów działalności gospodarczej lub niektórych regionów gospodarczych. Ponadto w niniejszym przypadku korzyści podatkowe nie są ograniczone w czasie, nie zmniejszają się ani nie są proporcjonalne do działań, jakie są konieczne w celu zaradzenia konkretnej niedoskonałości rynku lub w celu spełnienia jakiegokolwiek celu leżącego w interesie ogółu w przedmiotowych regionach. W konsekwencji nie można uznać, że środek jest zgodny z rynkiem wewnętrznym zgodnie z art. 107 ust. 2 lub 3 Traktatu.

8. OCENA PRAKTYKI W ZAKRESIE WYDAWANIA INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ PRAWA PODATKOWEGO W GIBALTARZE

- (125) Przede wszystkim należy przypomnieć, że „w braku regulowań unijnych w tej dziedzinie to do kompetencji państw członkowskich lub posiadających wystarczającą autonomię podatkową jednostek niższego rzędu niż państwo należy określanie podstaw opodatkowania oraz rozkładanie obciążenia podatkowego między różne czynniki produkcji i różne sektory gospodarki”⁽⁶¹⁾. Jednocześnie zgodnie z utrwalonym orzecznictwem „korzystanie z uprawnień zastrzeżonych nie może pozwolić na jednostronne przyjmowanie środków zabronionych na mocy Traktatu”⁽⁶²⁾.
- (126) W szczególności Komisja nie kwestionuje wydawania interpretacji indywidualnych prawa podatkowego przez organy podatkowe państw członkowskich. Komisja uznaje znaczenie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego jako narzędzi pozwalających zapewnić podatnikom pewność prawa. O ile na mocy interpretacji indywidualnych prawa podatkowego nie przyznaje się selektywnej korzyści szczególnym podmiotom gospodarczym, interpretacje te nie wywołują wątpliwości na podstawie unijnych przepisów dotyczących pomocy państwa⁽⁶³⁾.
- (127) Jeżeli jednak interpretacja indywidualna prawa podatkowego uznaje wynik, który nie odzwierciedla w rzetelny sposób tego, co wynikałoby ze zwykłego zastosowania ogólnego systemu podatkowego, taka interpretacja może przynieść selektywną korzyść adresatowi w zakresie, w jakim tego rodzaju selektywne traktowanie prowadzi do zmniejszenia zobowiązań podatkowych tego adresata w państwie członkowskim w stosunku do innych przedsiębiorstw znajdujących się w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej⁽⁶⁴⁾.

8.1. Wprowadzenie

- (128) W decyzji o rozszerzeniu zakresu postępowania, w odniesieniu do 165 interpretacji indywidualnych prawa podatkowego wydanych przez gibraltarskie organy podatkowe w okresie od stycznia 2011 do sierpnia 2013 r., Komisja stwierdziła przede wszystkim, że wspomniane interpretacje indywidualne prawa podatkowego były selektywne pod względem przedmiotowym, ponieważ gibraltarskie organy podatkowe nie przeprowadzały na ogół właściwej oceny zobowiązań podatkowych przedsiębiorstwa, korzystając ze swobody decyzyjnej. Komisja zajęła również wstępne stanowisko, zgodnie z którym w niektórych przypadkach gibraltarskie organy podatkowe wydawały interpretacje indywidualne prawa podatkowego niezgodne z obowiązującymi przepisami podatkowymi⁽⁶⁵⁾.
- (129) We wstępnej opinii Komisja uznała, że przyznając takie interpretacje indywidualne prawa podatkowego tylko niektórym przedsiębiorstwom wielonarodowym, a nie przyznając ich innym, wyłącznie krajowym przedsiębiorstwom, które nie zwracają się o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, organy podatkowe traktowały w różny sposób przedsiębiorstwa, które znajdowały się w podobnej sytuacji prawnej i faktycznej. W związku z tym uznano te środki za selektywne *prima facie*. Ponadto Komisja nie stwierdziła żadnego akceptowalnego uzasadnienia wynikającego z charakteru lub ogólnej struktury ITA 2010.

⁽⁶¹⁾ Zob. sprawy połączone C-236/16 i C-237/16 ANGED/Disputacion de Aragon, ECLI:EU:C:2018:291 pkt 38, sprawy połączone C-106/09 P i C-107/09 P, Komisja/Rząd Gibraltaru, ECLI:EU:C:2011:732, pkt 97.

⁽⁶²⁾ Zob. sprawy połączone 6/69 i 11/69 Komisja/Francja, ECLI:EU:C:1969:68, pkt 17 i sprawa 173/73, Włochy/Komisja, ECLI:EU:C:1974:71 pkt 13. Zob. również sprawy połączone C-182/03 i C-217/03, Belgia i Forum 187 ASBL/Komisja, ECLI:EU:C:2006:416, pkt 81; Zob. sprawy połączone C-106/09 P i C-107/09 P Komisja/Rząd Gibraltaru i Zjednoczone Królestwo, ECLI:EU:C:2011:732; Sprawa C-417/10, 3M Italia, ECLI:EU:C:2012:184, pkt 25 oraz postanowienie w sprawie C-529/10, Sañilo, ECLI:EU:C:2012:188, pkt 18; Zob. również sprawa T-538/11, Belgia/Komisja, ECLI:EU:T:2015:188, pkt 66.

⁽⁶³⁾ Zob. wewnętrzny dokument roboczy DG ds. Konkurencji w sprawie pomocy państwa i interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, pkt 5, http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/working_paper_tax_rulings.pdf

⁽⁶⁴⁾ Zob. Zawiadomienie Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa („zawiadomienie w sprawie pojęcia pomocy”) (Dz.U. C 262 z 19.7.2016, s. 1), pkt 170.

⁽⁶⁵⁾ Wątpliwości te opisano szczegółowo w motywie 32 wspomnianej decyzji.

- (130) W ramach formalnego postępowania wyjaśniającego Komisja przeanalizowała odpowiednią dokumentację dostarczoną przez władze Zjednoczonego Królestwa w odniesieniu do 165 interpretacji indywidualnych objętych zakresem postępowania przygotowawczego, aby ustalić występowanie wszelkich możliwych praktyk uznaniowych, niewłaściwego stosowania przepisów lub braku odpowiednich kontroli dotyczących miejsca faktycznego prowadzenia działalności. Dokumentacja oceniona przez Komisję obejmowała następujące dokumenty:
- 1) 165 samych interpretacji indywidualnych i wniosków o wydanie tych interpretacji;
 - 2) sprawozdania z audytów *ex post* przeprowadzonych przez władze Gibraltaru w 2015 r. w odniesieniu do wszystkich beneficjentów 165 interpretacji indywidualnych. Takie audyty (lub kontrole) przeprowadzono w celu sprawdzenia, czy żaden z przepisów ITA 2010 nie został zastosowany błędnie. Sprawozdania z audytu zawierają podstawowe informacje na temat przedmiotowych przedsiębiorstw i ich działalności, a także ewentualnych zmian w ich organizacji, działalności i funkcjach, do których doszło od czasu wydania interpretacji indywidualnej, a także pewne faktyczne informacje na temat działalności przedsiębiorstw oraz ocenę prawną dotyczącą sprawdzenia, czy przedsiębiorstwa lub działalność podlegały opodatkowaniu zgodnie z ITA 2010. Podczas audytów oceniano głównie, czy wszelki dochód uzyskany z działalności spełniał warunki pozwalające uznać ten dochód za powstały na terytorium lub pochodzący z terytorium Gibraltaru. Audyty opierały się na dokładnej analizie wszystkich dokumentów złożonych przez przedsiębiorstwa objęte audytem, odpowiedzi na kwestionariusze, kontrolach na miejscu i spotkaniach z przedsiębiorstwami lub ich przedstawicielami. Dostarczono bardziej szczegółowe informacje finansowe dotyczące 25 przedsiębiorstw, w tym rachunki finansowe, a w przypadku niektórych – nawet kopie deklaracji podatkowych;
 - 3) informacje faktyczne na temat wszystkich 165 przedsiębiorstw do celów oceny, czy twierdzenie, że przedsiębiorstwa nie prowadzą działalności w Gibraltarze jest wystarczająco uzasadnione, w tym informacje na temat liczby pracowników i dyrektorów, wydatków osobistych, kosztów amortyzacji, innych kosztów operacyjnych związanych z działalnością w Gibraltarze i kosztów operacyjnych niezwiązanych z działalnością gibraltarską.
- (131) Analiza tych informacji pozwoliła Komisji ocenić, czy odpowiednie przedsiębiorstwa wygenerowały dochód podlegający opodatkowaniu w Gibraltarze zgodnie z terytorialnym systemem opodatkowania lub czy jakakolwiek interpretacja indywidualna prawa podatkowego została wydana lub wdrożona w sposób niezgodny z obowiązującymi przepisami podatkowymi.

8.2. Interpretacje indywidualne prawa podatkowego niebudzące wątpliwości

- (132) W zdecydowanej większości przypadków (160 spośród 165 interpretacji indywidualnych będących przedmiotem postępowania) analiza ta nie wykazała, że interpretacje indywidualne zostały wydane w sposób niezgodny z obowiązującymi ogólnymi przepisami podatkowymi. W większości przypadków dochód generowany przez te przedsiębiorstwa nie spełniał wymogów terytorialnych umożliwiających jego opodatkowanie w Gibraltarze. W szczególności sprawozdania z audytu i pozostałe dokumenty dostarczone przez władze Zjednoczonego Królestwa wykazały, że gibraltarska działalność przedsiębiorstw miała ograniczony charakter i zasadniczo nie mogła prowadzić do stwierdzenia przez organy podatkowe, że działalność generująca dochód faktycznie miała miejsce w Gibraltarze. Innymi słowy, istniały wystarczające dowody na to, że działalności prowadzącej do powstania zysków nie prowadzono w Gibraltarze. W szeregu interpretacji indywidualnych potwierdzono brak opodatkowania odsetek biernych, opłat licencyjnych lub dywidend, co było zgodne z mającymi zastosowanie przepisami podatkowymi, ponieważ w czasie wydawania interpretacji indywidualnych prawa podatkowego obowiązujące przepisy podatkowe nie przewidywały opodatkowania opłat licencyjnych i dochodu z odsetek biernych. Jak wykazano w motywach 145–147, w pozostałych przypadkach przedstawiono odpowiednie uzasadnienia. Powyższe wnioski zostały zilustrowane następującymi przykładami, które odzwierciedlają poszczególne rodzaje działalności gospodarczej (objęte 165 interpretacjami indywidualnymi prawa podatkowego) określone w decyzji o rozszerzeniu zakresu postępowania ⁽⁶⁶⁾.
- (133) Pierwszy przykład dotyczy interpretacji indywidualnej przyznanej przedsiębiorstwu świadczącemu usługi w zakresie zarządzania i doradztwa hotelom i kasynom w Afryce. W sprawozdaniu z audytu stwierdzono, że usługi były świadczone w Afryce za pośrednictwem personelu zatrudnionego przez przedsiębiorstwo w Afryce. Audyt wykazał, że przedsiębiorstwo nie prowadziło żadnej działalności handlowej w Gibraltarze ani z jego terytorium. Działalność przedsiębiorstwa w Gibraltarze ograniczała się do podstawowego wsparcia administracyjnego udzielanego przez jednego pracownika pełniącego rolę sekretarza administracyjnego, natomiast brak było jakiegokolwiek istotnej działalności prowadzonej w Gibraltarze. Takie podstawowe obowiązki sekretarza nie zostały uznane za działalność generującą dochód w Gibraltarze. Zostało to potwierdzone w drodze wizyty w siedzibie przedsiębiorstwa w Gibraltarze, w trakcie której stwierdzono, że siedziba składa się z obiektu biurowego przeznaczonego wyłącznie do organizowania posiedzeń rady dyrektorów. Z obserwacji obiektu w innych dniach przez

⁽⁶⁶⁾ Zob. w szczególności motyw 53 decyzji o rozszerzeniu zakresu postępowania.

organy podatkowe wynikało, że pomieszczenia nie były wykorzystywane do żadnych innych celów. Na tej podstawie w sprawozdaniu stwierdzono, że przedsiębiorstwo nie wchodziło w zakres opodatkowania w Gibraltarze ze względu na fakt, że żaden dochód nie powstawał na terytorium ani nie pochodził z terytorium Gibraltaru (jako że spółka nie prowadziła w Gibraltarze działalności generującej dochód).

- (134) W drugim przykładzie wydano interpretację indywidualną na rzecz przedsiębiorstwa świadczącego klientom usługi w zakresie pośrednictwa w żegludze morskiej w imieniu właścicieli statków. Audyt potwierdził, że usługi były świadczone w różnych lokalizacjach lub z różnych lokalizacji grupy w Londynie, Singapurze, Australii lub Monako, przy czym żadna działalność generująca dochód nie była prowadzona w Gibraltarze. W ramach audytu nie znaleziono żadnych dowodów wskazujących na to, że przedsiębiorstwo prowadziło jakąkolwiek działalność w Gibraltarze. Na tej podstawie w sprawozdaniu z audytu uznano, że przedsiębiorstwo nie istniało fizycznie ani nie miało stałego zakładu w Gibraltarze poza swoim serwerem. Dlatego też stwierdzono, że przedsiębiorstwo nie było objęte zakresem opodatkowania w Gibraltarze, ponieważ żaden dochód nie powstawał na terytorium ani nie pochodził z terytorium Gibraltaru (ponieważ spółka nie prowadziła działalności generującej dochód w Gibraltarze).
- (135) Trzeci przykład dotyczy interpretacji indywidualnej przyznanej przedsiębiorstwu świadczącemu usługi administracyjne i wsparcia na rzecz powiązanego przedsiębiorstwa z Luksemburga. Usługi były świadczone przez dwóch dyrektorów będących rezydentami Gibraltaru. Przedsiębiorstwo udzieliło również pożyczek różnym spółkom należącym do grupy kapitałowej zlokalizowanym głównie w Niderlandach. Zabezpieczenie tych pożyczek znajdowało się poza Gibraltarem⁽⁶⁷⁾. W wyniku przeglądu wyjaśniającego przeprowadzonego w 2015 r. stwierdzono, że przedsiębiorstwo istniało fizycznie w Gibraltarze z uwagi na profesjonalne usługi zarządzania świadczone przez dyrektorów będących rezydentami, którzy podejmują decyzje zarządcze. Do dnia 30 czerwca 2013 r. przedsiębiorstwo podlegało opodatkowaniu dochodu pochodzącego wyłącznie z usług administracyjnych i wsparcia, ponieważ odsetki od kredytu wewnątrz przedsiębiorstwa nie podlegały opodatkowaniu w Gibraltarze⁽⁶⁸⁾ (zgodnie ze zwolnieniem dotyczącym odsetek biernych na podstawie ITA 2010). Od dnia 1 lipca 2013 r. przedsiębiorstwo podlegało również opodatkowaniu dochodu z odsetek (klasa 1A, tabela C w załączniku 1 do ITA 2010) w wyniku poprawki, która spowodowała objęcie odsetek od kredytów udzielanych wewnątrz przedsiębiorstw zakresem opodatkowania zgodnie z ITA 2010. Od dnia 1 lipca 2013 r. sytuacja przedsiębiorstwa jest w pełni uregulowana dla wszelkich celów podatkowych w Gibraltarze.
- (136) W czwartym przykładzie wydano interpretację indywidualną na rzecz przedsiębiorstwa, które w ramach umowy spółki joint venture zawarło umowę o świadczenie usług reklamowych, marketingowych i promocyjnych w odniesieniu do zdalnych gier hazardowych, w tym rozpoznawalności i rozwijania marki, z osobami trzecimi mającymi siedzibę poza Gibraltarem. Przedsiębiorstwo otrzymało część dochodów uzyskanych z tytułu działalności w zakresie zdalnych gier hazardowych prowadzonej na Malcie przez kontrahenta umowy spółki joint venture. Przegląd obejmujący wizytę na miejscu i specjalne postępowanie wyjaśniające przeprowadzone przez gibraltarskich urzędników podatkowych w sektorach działalności finansowej, bankowości i pomieszczeń biurowych na Gibraltarze wykazał, że przedsiębiorstwo nie istniało fizycznie ani nie miało stałego zakładu w Gibraltarze oraz że jego dyrektorzy nie prowadzili działalności przynoszącej dochód w Gibraltarze ani z Gibraltaru. W sprawozdaniu stwierdzono, że przedsiębiorstwo było poza zakresem opodatkowania, ponieważ żaden dochód nie powstawał na terytorium ani nie pochodzi z terytorium Gibraltaru. Interpretacja indywidualna została uchylona przez organy podatkowe Gibraltaru w dniu 17 lipca 2015 r., ponieważ przedstawiciele przedsiębiorstwa potwierdzili podczas spotkania na terenie zakładu, że nie są już związani z przedsiębiorstwem.
- (137) W piątym przykładzie wydano interpretację indywidualną na rzecz przedsiębiorstwa prowadzącego działalność w zakresie zamówień na produkty ropopochodne pochodzące bezpośrednio z rafinerii w Azji oraz w zakresie ich późniejszego przechowywania, transportu i dostawy z terminali magazynowych przedsiębiorstwa położonych w Azji do klientów we Włoszech, Grecji, Izraelu i Turcji. Przegląd wykazał, że przedsiębiorstwo nie istniało fizycznie ani miało stałego zakładu w Gibraltarze, a jego jedyny dyrektor nie prowadził działalności przynoszącej dochód w Gibraltarze ani z Gibraltaru. Podczas przeglądu stwierdzono również, że – jak pokazuje strona internetowa grupy, do której należy przedsiębiorstwo – działalność handlowa prowadzona była w różnych lokalizacjach geograficznych za pośrednictwem biur znajdujących się w Hongkongu, Zjednoczonym Królestwie, Dubaju, Omanie i w Afganistanie. Na tej podstawie w toku przeglądu stwierdzono, że przedsiębiorstwo było poza zakresem opodatkowania zgodnie z art. 11 ITA 2010, ponieważ żaden dochód nie powstawał na terytorium ani nie pochodził z terytorium Gibraltaru.
- (138) W szóstym przykładzie wydano interpretację indywidualną na rzecz przedsiębiorstwa prowadzącego handel niefarmaceutycznymi produktami leczniczymi i zdrowotnymi z Korei Południowej w Niemczech. Audyt wykazał, że decyzje zarządcze i handlowe zostały zlecone osobie będącej rezydentem Namibii. Wykazał również, że jedyny dyrektor spółki będący rezydentem Gibraltaru świadczył ogólne usługi doradcze na rzecz przedsiębiorstwa, ale nie brał aktywnego udziału w codziennej działalności handlowej prowadzonej przez przedsiębiorstwo. Na

⁽⁶⁷⁾ Źródło dochodu i miejsce, w którym znajduje się zabezpieczenie, mają szczególne znaczenie dla ustalenia, czy dochód z odsetek powstał na terytorium lub pochodzi z terytorium Gibraltaru (zastosowanie zasady „miejsca położenia kredytu”).

⁽⁶⁸⁾ W przypadku braku zwolnienia dotyczącego dochodu z odsetek biernych zgodnie z ITA 2010 dochód podlegałby zasadzie terytorialności, a tym samym zasadzie „miejsca położenia kredytu”. Biorąc pod uwagę fakt, że źródło odsetek i lokalizacja zabezpieczenia kredytu są zagraniczne, najbardziej prawdopodobne jest, że dochód z odsetek uznano by za powstały poza terytorium lub pochodzący spoza Gibraltaru.

podstawie wizyty na miejscu, spotkania z przedstawicielami przedsiębiorstwa, odpowiedzi na dodatkowe pytania pisemne oraz systematycznych kontroli prowadzonych w sieci nie udało się zidentyfikować żadnego fizycznego istnienia spółki w Gibraltarze. W wyniku przeglądu wyjaśniającego uznano, że przedsiębiorstwo nie świadczy usługi w Gibraltarze ani z niego, a co za tym idzie nie posiada żadnych źródeł dochodu powstałego w Gibraltarze lub z niego pochodzącego.

- (139) W siódmym przykładzie przedsiębiorstwo prowadziło działalność w zakresie gier internetowych za pośrednictwem strony internetowej. W skład przychodów przedsiębiorstwa wchodziły opłaty pobierane od użytkowników końcowych za nabycie funkcji i praw niebędących podstawowymi funkcjami i prawami, prowizje otrzymane z handlu zakładami bukmacherskimi na mocy licencji udzielanych osobom trzecim oraz sprzedaż produktów związanych z grami. Analiza dostępnych informacji wykazała, że do dnia 1 stycznia 2014 r. cała działalność była prowadzona poza granicami Gibraltaru. W szczególności rozwój oprogramowania był realizowany przez spółkę zależną przedsiębiorstwa w innym państwie członkowskim, natomiast serwer macierzysty znajdował się w Szwajcarii. Funkcję obsługi klienta wykonywało trzech niezależnych freelancerów w innym państwie członkowskim oraz w państwie trzecim. Opłaty abonamentowe były przetwarzane w Niderlandach. W tym kontekście w wyniku przeglądu wyjaśniającego stwierdzono, że dochód przedsiębiorstwa wygenerowany do dnia 1 stycznia 2014 r. był nieopodatkowany⁽⁶⁹⁾. Od dnia 2 stycznia 2014 r. przedsiębiorstwo posiada fizyczną obecność w Gibraltarze i posiada dochód, który powstaje na terytorium lub pochodzi z terytorium Gibraltaru, składa pełne deklaracje dotyczące dochodu i jego sytuacja jest w pełni uregulowana dla wszelkich celów podatkowych w Gibraltarze. Interpretację indywidualną prawa podatkowego uchylono w styczniu 2014 r.
- (140) W ósmym przykładzie audyt potwierdził, że przedsiębiorstwo prowadziło handel rolniczymi preparatami chemicznymi z Węgier, Belgii i Izraela na rzecz klientów w byłej jugosłowiańskiej republice Macedonii, Bośni i Hercegowinie oraz na Słowacji. Po zbadaniu wszystkich dokumentów złożonych przez przedsiębiorstwo, jak również dodatkowych informacji przekazanych przez przedsiębiorstwo w formie pisemnej oraz w kontekście spotkania z przedstawicielami spółki (i na podstawie innych czynności wyjaśniających) audyt wykazał, że w Gibraltarze nie miała miejsca żadna działalność generująca dochód (z braku jakichkolwiek usług świadczonych w Gibraltarze lub z niego lub jakiegokolwiek działalności prowadzonej w Gibraltarze lub z niego), a co za tym idzie przedsiębiorstwo nie było objęte zakresem opodatkowania zgodnie z art. 11 ITA 2010.
- (141) Dziewiąty i ostatni przykład dotyczy interpretacji indywidualnej wydanej na rzecz przedsiębiorstwa czarterującego luksusowy jacht (zarejestrowany w Zjednoczonym Królestwie) na Brytyjskich Wyspach Dziewiczych. Przedsiębiorstwo posiadało stronę internetową, zgodnie z którą czarter miał miejsce na Karaibach. Przegląd dokonany przez gibraltarskie organy podatkowe wykazał, że przedsiębiorstwo nie prowadziło żadnej działalności handlowej w Gibraltarze i nie istniało fizycznie ani nie miało stałego zakładu w Gibraltarze. W związku z tym stwierdzono, że przedsiębiorstwo nie prowadziło działalności przynoszącej dochód, który podlegałby opodatkowaniu zgodnie z zasadą terytorialności. Interpretacja indywidualna wygasa w październiku 2015 r., ponieważ przedsiębiorstwo zostało wykreślone z rejestru spółek przez „Registrar of Companies” w Gibraltarze.
- (142) Te dziewięć przykładów ma charakter wyłącznie ilustracyjny. Komisja oceniła informacje i dokumenty dostępne w odniesieniu do wszystkich 160 interpretacji indywidualnych, aby upewnić się, że interpretacje te zostały wydane zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami podatkowymi Gibraltaru oraz że działalność prowadzona przez przedsiębiorstwa objęte postępowaniem w pełni odzwierciedlała działania opisane we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej.
- (143) Spośród tych 160 interpretacji indywidualnych prawa podatkowego 98 faktycznie odnosiło się do zasady terytorialności (a przeglądy przeprowadzone przez organy podatkowe Gibraltaru wykazały, że nie prowadzono tam żadnej działalności przynoszącej dochód). W związku z tym przychody wygenerowane przez przedmiotowe przedsiębiorstwa nie wchodziły w żadnym wypadku w zakres terytorialnego systemu opodatkowania w Gibraltarze.
- (144) W 34 przypadkach adresaci otrzymywali odsetki bierne, opłaty licencyjne lub dywidendy⁽⁷⁰⁾ i wydaje się, że ich sytuacja została uregulowana albo ich działalność zakończyła się po zmianach z 2013 r. Jednakże w zakresie, w jakim opodatkowanie tych przedsiębiorstw jest wynikiem wdrożenia programu pomocy przeanalizowanego w sekcji 7 niniejszej decyzji, Komisja odnosi się do tej sekcji. W związku z tym wszelką pomoc przyznaną na podstawie tych interpretacji indywidualnych (w okresie poprzedzającym wejście w życie poprawek z 2013 r.) omówiono w części operacyjnej niniejszej decyzji jako część programu pomocy określonego w sekcji 7.

⁽⁶⁹⁾ Uwagi Zjednoczonego Królestwa z dnia 21.2.2018 r.

⁽⁷⁰⁾ Interpretacje indywidualne związane z opodatkowaniem takiego dochodu potencjalnie wchodzi w zakres postępowania wyjaśniającego w odniesieniu do zwolnienia dotyczącego odsetek biernych i przychodu z opłat licencyjnych (w szczególności w odniesieniu do odsetek biernych i przychodu z opłat licencyjnych uzyskanych odpowiednio przed dniem 1 lipca 2013 r. i dniem 1 stycznia 2014 r.), a wszelkie podatki utracone w wyniku zwolnienia tego dochodu mogą podlegać odzyskaniu zgodnie z sekcją 10 niniejszej decyzji. Te 34 interpretacje indywidualne określono w załączniku jako interpretacje nr 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) W 19 przypadkach albo przedsiębiorstwo nie zostało utworzone, albo działania opisane we wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnej nie zostały zrealizowane, albo przedsiębiorstwo pozostało nieaktywne. W takich przypadkach nie było zatem przedmiotu opodatkowania, a bez względu na stanowisko organów podatkowych interpretacje indywidualne nie mogły wiązać się z przyznaniem jakiegokolwiek korzyści zainteresowanym przedsiębiorstwom.
- (146) W czterech innych przypadkach w interpretacjach indywidualnych stwierdzono, że odnośny dochód powstał na terytorium i pochodził z terytorium Gibraltaru i w związku z tym podlegał opodatkowaniu zgodnie z art. 11 ITA 2010. W tym względzie należy zauważyć, że w takich przypadkach w sprawozdaniach z audytu sporządzonych przez gibraltarskie organy podatkowe podkreślano, że interpretacje indywidualne prawa podatkowego zostały uchylone w wyniku legislacyjnych lub istotnych zmian. Wydaje się również, że uchylenia nie wynikały z audytów przeprowadzonych w 2015 r., lecz z wcześniejszych badań, np. gdy weszły w życie zmiany z 2013 r. dotyczące odsetek i przychodu z opłat licencyjnych. Innymi słowy, w tych czterech przypadkach dochód odpowiednich przedsiębiorstw powstały w Gibraltarze lub pochodzący z niego podlegał opodatkowaniu.
- (147) Pozostałe pięć interpretacji indywidualnych odnosi się do kwestii podatku dochodowego od osób fizycznych, takich jak opodatkowanie pracowników. Interpretacje te nie mają wpływu na poziom opodatkowania odpowiednich przedsiębiorstw i w związku z tym nie są objęte zakresem podatku od osób prawnych.
- (148) W tabeli w załączniku przedstawiono przegląd ustaleń Komisji w odniesieniu do 160 interpretacji indywidualnych prawa podatkowego niebudzących wątpliwości, w odniesieniu do kategorii opisanych w niniejszej sekcji. Wynika z niej, że nie stwierdzono żadnego przypadku, w którym jakakolwiek interpretacja indywidualna nie byłaby zgodna ze zwykłym stosowaniem gibraltarskiego systemu podatkowego ⁽⁷¹⁾.
- (149) W rezultacie nawet gdyby ustalono, że władze gibraltarskie wydały 160 interpretacji indywidualnych prawa podatkowego bez stosowania się do jakiegokolwiek wskazanej procedury lub bez przeprowadzenia analizy merytorycznej w momencie wydawania interpretacji indywidualnych, nie miałyby one żadnego wpływu w praktyce i nie doprowadziłyby do przyznania jakiegokolwiek korzyści, ponieważ działalność (lub brak działalności) przedsiębiorstw objętych postępowaniem nie generowałyby dochodu podlegającego opodatkowaniu zgodnie z przepisami dotyczącymi podatku dochodowego w Gibraltarze ⁽⁷²⁾.
- (150) W związku z tym po uważnym zbadaniu dowodów przedstawionych przez władze Zjednoczonego Królestwa Komisja doszła do wniosku, że te 160 interpretacji indywidualnych prawa podatkowego odzwierciedlały w wiarygodny sposób to, co wynikałoby ze zwykłego stosowania powszechnego systemu podatkowego w Gibraltarze, bez błędnego zastosowania prawa lub innych przesłanek świadczących o istnieniu pomocy państwa. Wynika z tego, że przyznawanie i wdrażanie takich interpretacji indywidualnych nie wiąże się z żadnymi kwestiami dotyczącymi pomocy państwa ⁽⁷³⁾.

8.3. Kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego

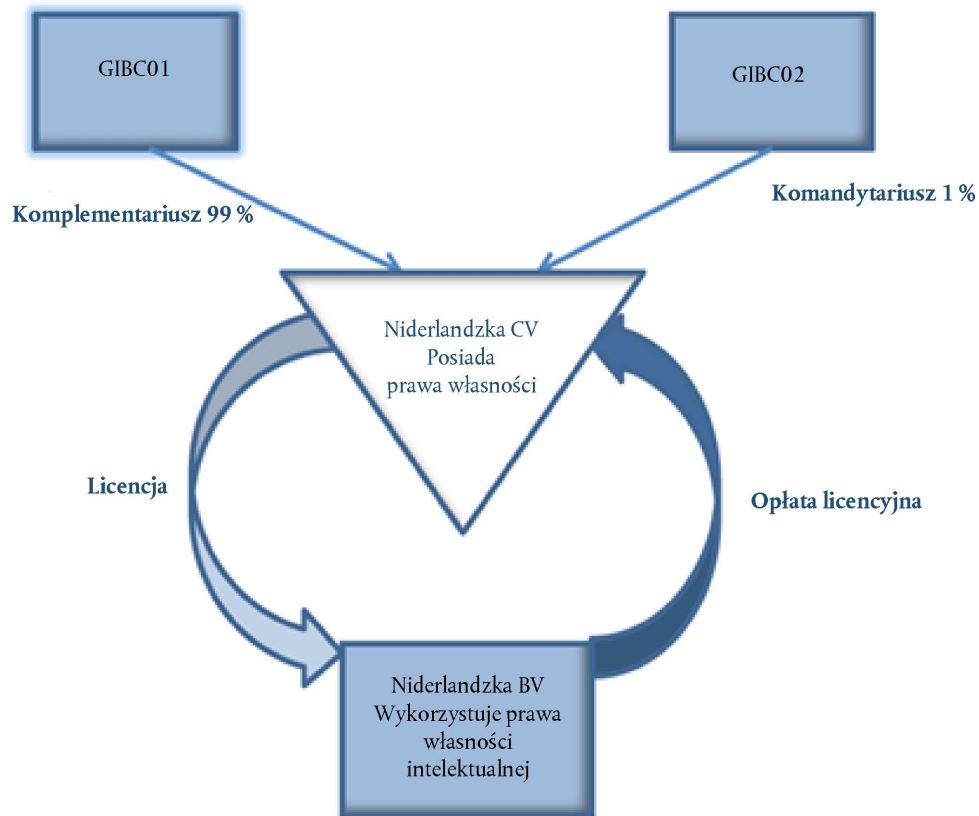
- (151) W postępowaniu wyjaśniającym Komisji wykazano, że pięć interpretacji indywidualnych przyznanych gibraltarskim partnerom korporacyjnym niderlandzkich spółek komandytowych (*Commanditaire vennootschap* lub „CV”) budziło wątpliwości dotyczące zasad pomocy państwa.
- (152) Interpretacje indywidualne, o których mowa, przyznano w 2011 r. lub 2012 r.; potwierdzały one, że opłaty licencyjne (oraz w mniejszym stopniu dochód z odsetek biernych) uzyskane na poziomie niderlandzkich CV nie podlegały opodatkowaniu zgodnie z ITA 2010. Te interpretacje indywidualne pozostawały w mocy i nie zostały uchylone przez organy podatkowe w wyniku poprawek do ITA 2010 z 2013 r., w ramach których do zakresu opodatkowania włączono odsetki i opłaty licencyjne, ani w wyniku audytów przeprowadzonych w 2015 r.

⁽⁷¹⁾ Zgodnie z motywem 144 nie stanowi to uszczerbku dla wszelkiej pomocy przyznanej w odniesieniu do 34 interpretacji indywidualnych dotyczących dochodu pasywnego w wyniku realizacji programu pomocy, o którym mowa w sekcji 7 niniejszej decyzji.

⁽⁷²⁾ Zgodnie z motywem 144 nie stanowi to uszczerbku dla wszelkiej pomocy przyznanej w odniesieniu do 34 interpretacji indywidualnych dotyczących dochodu pasywnego w wyniku realizacji programu pomocy, o którym mowa w sekcji 7 niniejszej decyzji.

⁽⁷³⁾ Zgodnie z motywem 144 nie stanowi to uszczerbku dla żadnej pomocy przyznanej w odniesieniu do 34 interpretacji indywidualnych dotyczących dochodu pasywnego w wyniku realizacji programu pomocy, o którym mowa w sekcji 7 niniejszej decyzji.

- (153) Sytuacje, do których odnoszą się wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej, zazwyczaj wiązały się z następującą strukturą:



- (154) Zgodnie z prawem niderlandzkim CV jest spółką komandytową, która na ogół uważana jest za jednostkę przejrzystą pod względem podatkowym i w związku z tym nie podlega podatkowi od osób prawnych w Niderlandach ⁽⁷⁴⁾. Zatem dochody CV nie są opodatkowane w Niderlandach na poziomie CV, ale na poziomie uczestników CV zgodnie z ich udziałem w CV. Innymi słowy, zobowiązanie podatkowe w odniesieniu do dochodu spółek tego rodzaju powstaje w Niderlandach tylko wówczas, gdy co najmniej jeden uczestnik takiej spółki komandytowej to osoba lub spółka będąca rezydentem w Niderlandach.
- (155) Jeżeli chodzi o opodatkowanie w Gibraltarze, z uwag Zjednoczonego Królestwa wynika, że wobec braku przepisów szczegółowych w ITA 2010 Gibraltar stosuje przepisy prawa zwyczajowego i w związku z tym uznaje niderlandzkie CV za przejrzyste podmioty zgodnie z przepisami i orzecznictwem mającymi zastosowanie w Zjednoczonym Królestwie ⁽⁷⁵⁾. Odpowiedni udział w przychodach otrzymanych przez CV będzie zatem uznany za otrzymany bezpośrednio przez gibraltarskie przedsiębiorstwa posiadające udział w niderlandzkiej CV.
- (156) Wobec braku jakiegokolwiek dwustronnej umowy podatkowej między Gibraltarzem a Niderlandami, wymagalność podatku w Gibraltarze jest zasadniczo uzależniona od tego, czy udział odpowiednich przychodów uzyskanych przez niderlandzką CV wchodzi w zakres opodatkowania zgodnie z ITA 2010. Ponieważ odsetki bierne i przychód z opłat licencyjnych nie były objęte podatkiem do czerwca 2013 r. (w przypadku odsetek biernych) i do stycznia 2014 r. (w przypadku przychodu z opłat licencyjnych), taki dochód uzyskany przez niderlandzką CV nie był opodatkowany na poziomie udziałowców gibraltarskich. Z drugiej strony, w związku z poprawkami do ITA 2010, zgodnie z którymi opłaty licencyjne i dochód z odsetek biernych weszły w zakres opodatkowania niezależnie od ich źródła (klasa 1 A i 3 A, tabela C w załączniku 1 do ITA 2010), prawidłowe stosowanie przepisów podatkowych na Gibraltarze powinno było skłonić gibraltarskie organy podatkowe do uznania odpowiednich opłat licencyjnych (otrzymanych od dnia 1 stycznia 2014 r.) i odsetek biernych (otrzymanych od dnia 1 lipca 2013 r.) za dochód podlegający opodatkowaniu na poziomie udziałowców gibraltarskich ⁽⁷⁶⁾.

⁽⁷⁴⁾ W rzeczywistości zgodnie z prawem niderlandzkim należy dokonać rozróżnienia między otwartymi i zamkniętymi CV. Takie rozróżnienie zależy od tego, czy uzyskanie dostępu przez nowych udziałowców i przeniesienie własności udziałów w spółce zależy od uzyskania zezwolenia od wszystkich pozostałych udziałowców. Chociaż otwartą CV samą w sobie uznaje się za podmiot podlegający opodatkowaniu (nieprzejrzysty), zamkniętą CV uznaje się za podmiot przejrzysty i w związku z tym niepodlegający podatkowi od osób prawnych. W omawianym przypadku przedmiotowe CV są zamkniętymi spółkami. Klasyfikacja ta nie ma jednak znaczenia dla opodatkowania CV (zgodnie z zasadami prawa zwyczajowego) w Gibraltarze.

⁽⁷⁵⁾ Zob. w szczególności podręcznik wewnętrzny dotyczący klasyfikacji podmiotów zagranicznych do celów podatkowych Zjednoczonego Królestwa opublikowany przez HM Revenues & Customs (urząd skarbowo-celny Zjednoczonego Królestwa), ostatnio zaktualizowany w dniu 9 stycznia 2018 r., <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm180010>

⁽⁷⁶⁾ W odniesieniu do dochodu z odsetek biernych miałyby to zastosowanie wyłącznie w zakresie, w jakim odsetki otrzymane lub należne od dowolnego pojedynczego przedsiębiorstwa wynosiłyby co najmniej 100 000 GBP.

- (157) W swoich uwagach z dnia 21 lutego 2018 r. władze Zjednoczonego Królestwa potwierdziły, że gibraltarski urząd podatkowy traktuje niderlandzkie CV jako jednostki przejrzyste pod względem podatkowym. Stwierdziły one jednak, że w Gibraltarze nie powstaje żaden obowiązek podatkowy, ponieważ nie istnieje żaden przepis szczegółowy w ITA 2010, w którym zdefiniowano by i określono sposób opodatkowania gibraltarskiego udziałowca. Wynika to z faktu, że definicja „osoby” zawarta w art. 74 ITA 2010 nie odnosi się wyraźnie do niderlandzkich spółek komandytowych, a w związku z tym nie istnieje żaden szczególny mechanizm dotyczący sposobu opodatkowania dochodów pochodzących z udziałów posiadanych w CV.
- (158) Argumentacja przedstawiona przez Zjednoczone Królestwo oraz gibraltarskie organy podatkowe nie spotyka się ze zrozumieniem Komisji z następujących powodów. Po pierwsze, nie chodzi o to, czy niderlandzkie CV powinny być opodatkowane w Gibraltarze, czy nie, ale o to, czy partnerzy korporacyjni (zamieszkujący w Gibraltarze) powinni podlegać opodatkowaniu od przypadającej na nich części dochodów z takich CV. Ponieważ CV są uznawane za przejrzyste dla celów podatkowych w Gibraltarze (zgodnie z zasadami prawa zwyczajowego), partnerzy korporacyjni zamieszkujący w Gibraltarze powinni podlegać opodatkowaniu od ich udziału w dochodach CV w zakresie, w jakim dochody te wchodzą w zakres opodatkowania zgodnie z ITA 2010 (w przypadku dochodu z odsetek od dnia 1 lipca 2013 r., a w przypadku opłat licencyjnych od dnia 1 stycznia 2014 r.) ⁽⁷⁷⁾. Komisja wyraziła wątpliwości co do argumentacji przedstawionej przez Zjednoczone Królestwo, lecz nie otrzymała żadnych przekonujących argumentów na jej uzasadnienie.
- (159) Po drugie, nawet gdyby definicja „osoby” w art. 74 miała zastosowanie do rozpatrywanych spraw (zdaniem Komisji jest tak w przypadku przedmiotowych przedsiębiorstw gibraltarskich, które posiadają udział wyłącznie w niderlandzkich CV, ale nie w przypadku samych niderlandzkich CV), należy zauważyć, że przedmiotowa definicja w art. 74 ⁽⁷⁸⁾ jest bardzo ogólna i wystarczająco szeroka, aby uwzględnić niderlandzkie CV.
- (160) Beneficjentami pięciu kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego są:
- 1) MJN Holdings (Gibraltar) Limited (interpretacja indywidualna nr 144 przyznana dnia 11 września 2012 r.);
 - 2) Heidick & Struggles (Gibraltar) Holdings Limited ⁽⁷⁹⁾ (interpretacja indywidualna nr 83 przyznana dnia 2 czerwca 2011 r.);
 - 3) Heidick & Struggles (Gibraltar) Limited ⁽⁸⁰⁾ (interpretacja indywidualna nr 84 przyznana dnia 2 czerwca 2011 r.);
 - 4) Ash (Gibraltar) One Limited (interpretacja indywidualna nr 139 przyznana w dniu 8 maja 2012 r.);
 - 5) Ash (Gibraltar) Two Limited (interpretacja indywidualna nr 140 przyznana dnia 8 maja 2012 r.).
- (161) Kwota zysków osiągniętych na poziomie CV i odpowiednich udziałów w tych zyskach, które można ocenić na poziomie tych pięciu beneficjentów (zgodnie z ich odpowiednimi udziałami w CV) za lata 2014–2016 ⁽⁸¹⁾, jest następująca ⁽⁸²⁾:

Przebieg biorstwo gibraltarskie	Udziały w CV (%)	2014		2015		2016	
		Zysk CV (odsetki i opłaty licencyjne) (USD)	Udział w zysku CV (Zysk × % udziałów) (USD)	Zysk CV (odsetki i opłaty licencyjne) (USD)	Udział w zysku CV (Zysk × % udziałów) (USD)	Zysk CV (odsetki i opłaty licencyjne)	Udział w zysku CV (Zysk × % udziałów)
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⁾ Zgodnie z klasą 3A, b), tabelą C w załączniku 1 uznaje się, że opłaty licencyjne powstają na terytorium i pochodzą z terytorium Gibraltaru, w którym to przypadku przedsiębiorstwo otrzymujące przychód z opłat licencyjnych jest przedsiębiorstwem zarejestrowanym w Gibraltarze. Zasada ta nie ma wpływu na wniosek, zgodnie z którym odpowiednie przedsiębiorstwa zarejestrowane w Gibraltarze podlegają opodatkowaniu od ich udziału w przychodzie z opłat licencyjnych wygenerowanym na poziomie niderlandzkich CV, ponieważ odpowiedni udział w dochodach otrzymanych przez CV uznaje się za otrzymany bezpośrednio przez gibraltarskie przedsiębiorstwa posiadające udział w niderlandzkich CV.

⁽⁷⁸⁾ W art. 74 pojęcie osób definiuje się jako „każdą korporację albo grupę korporacji i każdy klub, stowarzyszenie lub inną jednostkę lub każdą jedną osobę lub kilka osób w każdym wieku dowolnej płci i obejmuje każde przedsiębiorstwo i grupę osób oraz każdy inny podmiot określony przepisami niniejszej ustawy”.

⁽⁷⁹⁾ Zwana w decyzji o rozszerzeniu zakresu postępowania „potencjalnym przedsiębiorstwem”.

⁽⁸⁰⁾ Zwana w decyzji o rozszerzeniu zakresu postępowania „potencjalnym przedsiębiorstwem”.

⁽⁸¹⁾ Nie są znane kwoty zysków uzyskanych przez przedmiotowe CV w latach podatkowych 2012, 2013 i 2017.

⁽⁸²⁾ Roczne sprawozdania finansowe odpowiednich CV są wyrażone w USD. Okres obrachunkowy dla MJN Holdings (Gibraltar) Ltd., Heidrick & Struggles (Gibraltar) Holdings Ltd. i Heidick & Struggles (Gibraltar) Ltd. kończy się w dniu 31 grudnia. Natomiast okres obrachunkowy Ash (Gibraltar) One Ltd. i Ash (Gibraltar) Two Ltd. kończy się w dniu 30 września.

Przesię biorstwo gibraltarskie	Udziały w CV (%)	2014		2015		2016	
		Zysk CV (odsetki i opłaty licencyjne) (USD)	Udział w zysku CV (Zysk × % udziałów) (USD)	Zysk CV (odsetki i opłaty licencyjne) (USD)	Udział w zysku CV (Zysk × % udziałów) (USD)	Zysk CV (odsetki i opłaty licencyjne)	Udział w zysku CV (Zysk × % udziałów)
Heidrick & Struggles (Gibraltar) Holdings Ltd	95,00	1 290 000,00	1 225 500,00	586 000,00	556 700,00	25 682 000,00 USD	24 397 900,00 USD
Heidrick & Struggles (Gibraltar) Ltd	5,00	1 290 000,00	64 500,00	586 000,00	29 300,00	25 682 000,00 USD	1 284 100,00 USD
Ash (Gibraltar) One Ltd	98,79	- 3 053 497,00	- 3 016 549,69	3 860 930,00	3 814 212,75	- 1 785 671,00 EUR	- 1 764 064,38 EUR
Ash (Gibraltar) Two Ltd	1,21	- 3 053 497,00	- 36 947,31	3 860 930,00	46 717,25	- 1 785 671,00 EUR	- 21 606,62 EUR

(162) Odpowiednie udziały w kwotach zysków, o których mowa w powyższej tabeli, należało włączyć do podstawy opodatkowania tych pięciu przedsiębiorstw gibraltarskich i opodatkować zgodnie ze zwykłymi zasadami opodatkowania Gibraltaru.

8.3.1. Istnienie pomocy

8.3.1.1. Warunki oceny pomocy państwa

(163) Zgodnie z motywem 77, aby można było zakwalifikować środek jako pomoc państwa, po pierwsze musi mieć miejsce interwencja państwa lub przy użyciu zasobów państwowych; po drugie, interwencja ta musi mieć potencjalnie możliwość wpłynięcia na wymianę handlową między państwami członkowskimi; po trzecie, musi on przyznawać przedsiębiorstwu selektywną korzyść gospodarczą oraz, po czwarte, musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem ⁽⁸³⁾.

(164) W odniesieniu do interwencji państwa lub przy użyciu zasobów państwowych kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego zostały wydane przez organy podatkowe Gibraltaru, które są częścią rządu gibraltarskiego. Interpretacje indywidualne prawa podatkowego były równoznaczne z przyjęciem przez te organy szczególnego opodatkowania. Na podstawie tych interpretacji indywidualnych ich beneficjenci określali swoje zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych w Gibraltarze (dla każdego roku podatkowego). W przypadku gdy beneficjent był zobowiązany do złożenia deklaracji podatkowej ⁽⁸⁴⁾, korzystał on z interpretacji indywidualnej prawa podatkowego do wypełnienia swojej deklaracji, a organy podatkowe Gibraltaru akceptowały te deklaracje jako odpowiadające zobowiązaniu podatkowemu beneficjenta w zakresie podatku od osób prawnych w Gibraltarze. W przypadku braku wymogu złożenia deklaracji podatkowej z uwagi na brak dochodu podlegającego opodatkowaniu w wyniku interpretacji indywidualnej, nie powstawało również żadne zobowiązanie podatkowe. Wszelkie korzyści podatkowe przyznane na podstawie kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego można zatem przypisać Gibraltari.

(165) Jeżeli chodzi o finansowanie środków przy użyciu zasobów państwowych, zgodnie z ustalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości środek, za pośrednictwem którego organy publiczne przyznają pewnym przedsiębiorstwom zwolnienie podatkowe, które, choć nie wiąże się z pozytywnym przekazaniem zasobów państwowych, stawia jednak wspomniane przedsiębiorstwa w korzystniejszej sytuacji finansowej od innych podatników, stanowi pomoc państwa ⁽⁸⁵⁾. W tym przypadku w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego potwierdzono, że odpowiedni udział dochodu z opłat licencyjnych i z odsetek wygenerowanego przez niderlandzkie spółki osobowe nie podlega opodatkowaniu na poziomie przedsiębiorstw mających siedzibę w Gibraltarze posiadających udział w tych spółkach osobowych. W związku z tym można uznać, że traktowanie podatkowe przyznane na podstawie kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego prowadzi do zmniejszenia zobowiązania podatkowego beneficjentów tych interpretacji indywidualnych w dziedzinie podatku od osób prawnych w Gibraltarze, a tym samym prowadzi do utraty zasobów państwowych. Wynika to z faktu, że każde zwolnienie przyznane w wyniku kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego powoduje uszczuplenie dochodów podatkowych, które w przeciwnym razie

⁽⁸³⁾ Zob. sprawa C-399/08 P, Komisja/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo.

⁽⁸⁴⁾ Do dnia 31 grudnia 2015 r. przedsiębiorstwo gibraltarskie, które nie miało żadnego dochodu podlegającego opodatkowaniu, ponieważ na przykład otrzymuje tylko dywidendy od innego przedsiębiorstwa, nie było zobowiązane do złożenia deklaracji podatkowej.

⁽⁸⁵⁾ Zob. sprawy połączone C-106/09 P i C-107/09 P, Komisja Europejska/rząd Gibraltaru i Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, ECLI:EU:C:2011:732, pkt 72 i przytoczone tam orzecznictwo.

byłyby dostępne dla Gibraltaru w przypadku braku zwolnienia ⁽⁸⁶⁾. W związku z tym środki są finansowane przy użyciu zasobów państwowych.

- (166) Jeżeli chodzi o aspekt wpływu na wymianę handlową, te pięć przedsiębiorstw korzystających z kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego wchodzi w skład grup wielonarodowych działających na różnych rynkach w kilku państwach członkowskich, zatem wszelka pomoc na ich rzecz może mieć wpływ na handel wewnątrzunijny. Podobnie, zapewniając korzystne traktowanie podatkowe odpowiednim spółkom należącym do wielonarodowych grup kapitałowych, Gibraltar potencjalnie odciągał inwestycje od państw członkowskich, które nie mogą lub nie będą oferować równie korzystnego opodatkowania. Ponieważ kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego wzmacniają pozycję konkurencyjną beneficjentów w porównaniu z innymi przedsiębiorstwami konkurującymi w handlu wewnątrzunijnym, należy je uznać za mogące mieć wpływ na taki handel ⁽⁸⁷⁾.
- (167) Podobnie, jeśli chodzi o aspekt zakłócania konkurencji, uznaje się, że środek przyznany przez państwo zakłóca konkurencję lub grozi jej zakłóceniem, jeżeli może potencjalnie poprawić pozycję konkurencyjną beneficjenta tego środka w porównaniu z pozycją innych przedsiębiorstw, z którymi dane przedsiębiorstwo konkuruje ⁽⁸⁸⁾.
- (168) Władze Zjednoczonego Królestwa przekonują, że nie ma dowodów na to, że którakolwiek z interpretacji indywidualnych prawa podatkowego zakłóciła konkurencję. W ich opinii środek może zakłócać konkurencję jedynie w sektorze, w którym ma on zastosowanie, lub w ściśle powiązonym sektorze. Takie zakłócenie nie wynika w sposób oczywisty z decyzji o rozszerzeniu zakresu postępowania, ponieważ interpretacje indywidualne prawa podatkowego mają zastosowanie w wielu różnych sektorach.
- (169) Postępowanie wyjaśniające wykazało, że beneficjenci pięciu kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego działają na rynkach światowych, takich jak: żywienie dzieci, wyszukiwanie osób na stanowiska kierownicze, produkty chemiczne przeznaczone dla konsumentów oraz przemysłowe zastosowania zarówno w kilku państwach członkowskich, jak i w państwach trzecich. Są to rynki, na których odnośni beneficjenci są narażeni na konkurencję ze strony innych przedsiębiorstw. Traktowanie podatkowe przyznane na podstawie kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego zwalnia beneficjentów ze zobowiązania podatkowego, z którego w innym przypadku musieliby się wywiązać w ramach bieżącego zarządzania zwykłą działalnością. W związku z tym należy uznać, że pomoc przyznana na podstawie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego zakłóca konkurencję lub grozi jej zakłóceniem na skutek wzmocnienia pozycji finansowej beneficjentów na rynkach, na których działają. Zwalniając ich ze zobowiązań podatkowych, z których w innych okolicznościach musiałyby się wywiązać, a z których konkurencyjne przedsiębiorstwa muszą się wywiązywać, traktowanie podatkowe przyznane na podstawie kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego uwalnia zasoby, które przedsiębiorstwa mogą wykorzystać na przykład do zainwestowania w działalność gospodarczą, podjęcia dalszych inwestycji lub zwiększenia wynagrodzeń akcjonariuszy, co zakłóciłoby konkurencję na rynkach, na których funkcjonują. W związku z tym w niniejszym przypadku spełniono również czwarty warunek ustalenia pomocy państwa.

8.3.1.2. Selektywna korzyść

- (170) Jeżeli chodzi o warunek trzeci – istnienie selektywnej korzyści – należy przypomnieć, że funkcja interpretacji indywidualnej prawa podatkowego polegała na potwierdzeniu z wyprzedzeniem sposobu stosowania zwykłego systemu podatkowego w konkretnym przypadku, biorąc pod uwagę dotyczące go szczególne fakty i okoliczności. Jednak podobnie jak każdy inny środek podatkowy, traktowanie podatkowe przyznane na podstawie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego nie może naruszać zasad pomocy państwa. Jak już wyjaśniono w motywie 127, jeżeli w interpretacji indywidualnej prawa podatkowego zatwierdza się opodatkowanie, które nie odzwierciedla tego, co wynikałoby z normalnego stosowania zwykłego systemu podatkowego w przypadku braku uzasadnienia, środek taki przynosi beneficjentowi selektywną korzyść w zakresie, w jakim opodatkowanie to poprawia sytuację finansową tego przedsiębiorstwa w państwie członkowskim w porównaniu z innymi przedsiębiorstwami znajdującymi się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, przy uwzględnieniu celu systemu podatkowego.
- (171) W każdym przypadku, w którym środek przyjęty przez państwo poprawia sytuację finansową netto przedsiębiorstwa, występuje korzyść w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu ⁽⁸⁹⁾. Przy ustalaniu istnienia korzyści należy uwzględnić skutki samego środka ⁽⁹⁰⁾. W przypadku środków polityki budżetowej korzyść może zostać przyznana poprzez różnego rodzaju ograniczenia obciążenia podatkowego przedsiębiorstwa oraz, w szczególności, poprzez zmniejszenie podstawy opodatkowania lub kwoty należnego podatku ⁽⁹¹⁾.

⁽⁸⁶⁾ Zob. sprawy połączone C-106/09 P i C-107/09 P, Komisja Europejska/rząd Gibraltaru i Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, ECLI:EU:C:2011:732, pkt 72 i przytoczone tam orzecznictwo.

⁽⁸⁷⁾ Sprawa C-126/01, GEMO SA, ECLI:EU:C:2003:622, pkt 41 i cytowane tam orzecznictwo.

⁽⁸⁸⁾ Zob. sprawa 730/79, Phillip Morris, ECLI:EU:C:1980:209, pkt 11 oraz sprawy połączone T-298/97, T-312/97 itd. Alzetta, ECLI:EU:T:2000:151, pkt 80.

⁽⁸⁹⁾ Zob. zawiadomienie Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej („zawiadomienie o pojęciu pomocy”) (Dz.U. C 262 z 19.7.2016, s. 1), pkt 67 i cytowane tam orzecznictwo.

⁽⁹⁰⁾ Sprawa 173/73, Włochy/Komisja, ECLI:EU:C:1974:71, pkt 13.

⁽⁹¹⁾ Zob. sprawa C-66/02, Włochy/Komisja, ECLI:EU:C:2005:768, pkt 78; Sprawa C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze i in., ECLI:EU:C:2006:8, pkt 132; Sprawa C-522/13, Ministerio de Defensa i Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, pkt 21–31.

- (172) W kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego przyznanych w 2011 r. lub 2012 r. potwierdzono, że dochody z opłat licencyjnych i z odsetek biernych otrzymane przez przedsiębiorstwa gibraltarskie z tytułu ich udziału w odpowiednich CV nie podlegały opodatkowaniu zgodnie z ITA 2010. Opodatkowanie określało ich zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych w Gibraltarze w okresie objętym kwestionowanymi interpretacjami indywidualnymi prawa podatkowego⁽⁹²⁾ i w ten sposób zapewniało selektywną korzyść.
- (173) W art. 107 ust. 1 Traktatu zakazuje się jedynie pomocy „sprzyjającej niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów”, tj. zakazuje się stosowania środków zapewniających selektywną korzyść⁽⁹³⁾. Jak wspomniano w motywie 86 w celu oceny selektywności należy ustanowić ramy odniesienia i odstępstwo od tych ram, które nie jest uzasadnione logiką systemu podatkowego.
- (174) Dlatego też analiza istnienia selektywnej korzyści musi rozpocząć się od określenia systemu referencyjnego mającego zastosowanie w danym państwie członkowskim lub, w omawianym przypadku, do danego terytorium zamorskiego. Konieczne jest zatem ustalenie, czy środek stanowi odstępstwo od tego systemu odniesienia, co prowadzi do korzystniejszego traktowania w przeciwieństwie do innych przedsiębiorstw znajdujących się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, przy uwzględnieniu celów systemu (selektywności *prima facie*)⁽⁹⁴⁾. Ponadto środek podatkowy stanowiący odstępstwo od systemu odniesienia może być mimo wszystko uzasadniony, jeżeli państwu członkowskiemu uda się wykazać, że środek ten wynika bezpośrednio z podstawowych lub przewodnich zasad tego systemu podatkowego⁽⁹⁵⁾. W takim przypadku środek podatkowy nie jest selektywny.

System odniesienia

- (175) Jak już wskazano w motywie 89, system odniesienia obejmuje spójny zbiór zasad mających ogólne zastosowanie – na podstawie obiektywnych kryteriów – do wszystkich przedsiębiorstw, które wchodzą w zakres jego stosowania określony w ramach celu systemu.
- (176) W odniesieniu do stosowania zasad podatku od osób prawnych w Gibraltarze, jak już wskazano w motywie 90, system odniesienia stanowi ITA 2010, której celem jest pobieranie przychodów od podatników, którzy otrzymują dochód powstały w Gibraltarze lub pochodzący z niego. System odniesienia opisano bardziej szczegółowo w sekcji 7.1.3.1.
- (177) Zgodnie z art. 16 ust. 1 ITA 2010, z zastrzeżeniem pozostałych przepisów ITA 2010, podlegające opodatkowaniu dochody lub zyski przedsiębiorstwa w Gibraltarze za okres obrachunkowy to pełna kwota dochodów lub zysków przedsiębiorstwa w tym okresie obrachunkowym. Zgodnie z zasadami *common law*⁽⁹⁶⁾, jeżeli chodzi o zyski lub korzyści ze spółki osobowej (w której partnerem jest przedsiębiorstwo gibraltarskie), należy wziąć pod uwagę udział w zyskach lub korzyściach, do których jest uprawnione to przedsiębiorstwo gibraltarskie, oraz dokonanie oceny takich zysków lub korzyści zgodnie z przepisami ITA 2010, tak jakby uzyskało je przedsiębiorstwo gibraltarskie.

Odstępstwo od systemu odniesienia

- (178) Drugim krokiem, jaki należy podjąć, jest ustalenie, czy środek stanowi odstępstwo od normalnego stosowania zasad systemu odniesienia na korzyść określonych przedsiębiorstw, które znajdują się w sytuacji faktycznej i prawnej podobnej do sytuacji innych przedsiębiorstw, biorąc pod uwagę cel związany z istotą tego systemu odniesienia.
- (179) W swoich uwagach dotyczących decyzji o rozszerzeniu zakresu postępowania gibraltarskie stowarzyszenie księgowych stwierdziło, że większość wymienionych w tej decyzji interpretacji indywidualnych wydano w okresie, w którym dochód z odsetek biernych nie podlegał opodatkowaniu na mocy ITA 2010 i w związku z tym zdecydowana większość tych interpretacji nie mogła doprowadzić do opodatkowania dochodu z odsetek.

⁽⁹²⁾ Takie interpretacje indywidualne pozostawały nadal w mocy w czasie przeprowadzania audytów.

⁽⁹³⁾ Zob. sprawa C-6/12, P Oy, ECLI:EU:C:2013:525, pkt 17; Sprawa C-522/13, Ministerio de Defensa i Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, pkt 32.

⁽⁹⁴⁾ Zob. sprawy połączone C-20/15 P i C-21/15 P Komisja/World Duty Free Group, ECLI:EU:C:2016:981, pkt 57 i cytowane orzecznictwo.

⁽⁹⁵⁾ Zob. sprawy połączone C-78/08–C-80/08 Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, pkt 65.

⁽⁹⁶⁾ Zob. w szczególności podręcznik wewnętrzny dotyczący klasyfikacji podmiotów zagranicznych do celów podatkowych Zjednoczonego Królestwa opublikowany przez HM Revenues & Customs (urząd skarbowo-celny Zjednoczonego Królestwa), ostatnio zaktualizowany w dniu 9 stycznia 2018 r., <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm180010>

- (180) Jak już wyjaśniono w motywie 156, rzeczywiście w okresie, w którym wydano przedmiotowe interpretacje indywidualne prawa podatkowego, były one zgodne z obowiązującymi przepisami podatkowymi, ponieważ przepisy te nie przewidywały opodatkowania opłat licencyjnych i dochodu z odsetek biernych.
- (181) Niemniej, jak ustalono w sekcji 7 niniejszej decyzji, to wynikające z ustawodawstwa Gibraltaru zwolnienie z opodatkowania stanowiło program pomocy państwa. W związku z tym argument przedstawiony przez gibraltarskie stowarzyszenie księgowych dowodzi, że traktowanie podatkowe przyznane w tych interpretacjach indywidualnych stanowiło pomoc państwa. W rzeczywistości w indywidualnych przypadkach stosowanie programu pomocy stanowi środek pomocy indywidualnej.
- (182) Ponadto w pięciu indywidualnych przypadkach organy podatkowe Gibraltaru wydłużyły istnienie tego programu, umożliwiając beneficjentom interpretacji indywidualnych dalsze korzystanie z tych interpretacji po wejściu w życie zmian z 2013 r. dotyczących odsetek i opłat licencyjnych. Ponadto organy te nie przestrzegały nawet przepisów krajowych. Przedłużenie takiego korzystnego traktowania podatkowego stanowi wyraźne odstępstwo od powszechnego systemu podatkowego.
- (183) Jeżeli chodzi o okres od dnia 1 stycznia 2011 r. (data wejścia w życie ITA 2010) do dnia poprzedzającego wejście w życie zmian dotyczących biernych odsetek i opłat licencyjnych (odpowiednio dnia 30 czerwca 2013 r. i dnia 31 grudnia 2013 r.), część interpretacji indywidualnych prawa podatkowego dotycząca zwolnienia biernych odsetek i opłat licencyjnych jedynie potwierdziła stosowanie przepisów podatkowych obowiązujących w tamtym czasie ⁽⁹⁷⁾, tzn. że taki dochód nie podlegał opodatkowaniu w Gibraltarze. Należy zatem uznać, że zwolnienie przyznane na podstawie przedmiotowych interpretacji indywidualnych (w okresie poprzedzającym zmiany z 2013 r.) stanowi część pomocy państwa określonej w sekcji 7.
- (184) Począwszy od dnia odpowiednio 1 lipca 2013 r. i 1 stycznia 2014 r., dochód z odsetek biernych oraz opłaty licencyjne należą do kategorii dochodu podlegającego opodatkowaniu w Gibraltarze ⁽⁹⁸⁾. W związku z tym wszelkie zwolnienia przyznane tym pięciu przedsiębiorstwom gibraltarskim w odniesieniu do ich udziału w dochodzie wygenerowanym przez niderlandzkie CV nie odzwierciedlały normalnego stosowania powszechnego systemu podatkowego. Skutkiem dalszego stosowania interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, nawet po wejściu w życie zmian, które doprowadziły do opodatkowania odsetek i opłat licencyjnych i nawet po kontrolach, które władze gibraltarskie przeprowadziły w 2015 r., aby ocenić, czy opodatkowanie przedmiotowych przedsiębiorstw było zgodne z obowiązującymi przepisami podatkowymi, było przyznanie selektywnej korzyści tym pięciu przedsiębiorstwom.
- (185) Nawet gdyby wspomniane zwolnienia były tylko wynikiem błędnego zastosowania prawa w drodze faktycznej kontynuacji poprzednich systemów zwolnień i nie były bezpośrednim wynikiem tych pięciu interpretacji indywidualnych jako takich, wniosek ten byłby ten sam, ponieważ skutki przedmiotowego środka byłyby takie same.
- (186) Biorąc pod uwagę cel gibraltarskiego systemu podatku od osób prawnych (opodatkowanie dochodu powstałego na terytorium i pochodzącego z terytorium Gibraltaru), pięć przedmiotowych przedsiębiorstw znajduje się w sytuacji prawnej i faktycznej porównywalnej do sytuacji wszystkich podatników będących osobami prawnymi (których dochód powstał na terytorium lub pochodzi z terytorium Gibraltaru) objętych podatkiem od osób prawnych w Gibraltarze. Przedmiotowe interpretacje indywidualne odnoszą się do przedsiębiorstw otrzymujących opłatę licencyjną lub dochód z odsetek biernych, które we wszystkich przypadkach podlegały opodatkowaniu (przy zastosowaniu progu 100 000 GBP w odniesieniu do odsetek) po wejściu w życie odpowiednich zmian w przepisach. W związku z tym nie można dostrzec żadnej różnicy w stosunku do innych przedsiębiorstw uzyskujących dochód z tych samych kategorii lub dochód z innych kategorii podlegających opodatkowaniu (również w przypadku gdy taki dochód jest uzyskiwany w ramach struktury przejrzystej podatkowo). Fakt, że dochód uzyskano dzięki udziałom w niderlandzkich CV nie ma w tej sytuacji znaczenia, ponieważ gibraltarskie przepisy podatkowe, które opierają się na zasadach *common law* przy braku szczegółowych przepisów dotyczących opodatkowania spółek osobowych, przewidują opodatkowanie takiego dochodu na poziomie partnerów gibraltarskich. W związku z tym traktowanie podatkowe zapewnione na podstawie kwestionowanej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego przynosi korzyść tym pięciu przedsiębiorstwom w porównaniu ze wszystkimi innymi podatnikami będącymi osobami prawnymi, którzy otrzymują dochód powstały na terytorium i pochodzący z terytorium Gibraltaru, przy czym ci ostatni znajdują się w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej, biorąc pod uwagę cel gibraltarskiego podatku dochodowego od osób prawnych.
- (187) W świetle powyższego Komisja stwierdza, że korzyści przyznane na podstawie kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego są selektywne *prima facie*.

⁽⁹⁷⁾ Wydaje się, że pięć przedmiotowych interpretacji indywidualnych, chociaż są one bardzo związane, oparto na fakcie, że dochód pasywny (obejmujący opłaty licencyjne) nie podlegał opodatkowaniu na mocy ITA 2010.

⁽⁹⁸⁾ Od dnia 1 lipca 2013 r. dochód z odsetek biernych podlega opodatkowaniu w zakresie, w jakim kwota uzyskana lub należna z jednego źródła jest wynosi 100 000 GBP rocznie lub wyższa.

Brak uzasadnienia środka

- (188) Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pojęcie pomocy państwa nie odnosi się do środków państwowych, które różnicują przedsiębiorstwa, i które w związku z tym są *prima facie* selektywne, w przypadku gdy rozróżnienie to wynika z charakteru i logiki systemu, co powinno zostać wykazane przez zainteresowane państwo członkowskie ⁽⁹⁹⁾.
- (189) Środek przewidujący wyjątek od ogólnego systemu podatkowego może być uzasadniony charakterem i ogólną strukturą systemu podatkowego, jeżeli zainteresowane państwo członkowskie jest w stanie wykazać, że środek ten wynika bezpośrednio z zasad leżących u podstaw systemu podatkowego tego państwa lub w przypadku gdy jest on wynikiem działania mechanizmów stanowiących nieodłączną część systemu, które są niezbędne do jego funkcjonowania i skuteczności ⁽¹⁰⁰⁾. W tym względzie należy dokonać rozróżnienia pomiędzy celami przypisanymi szczególnemu systemowi podatkowemu oraz celami wobec niego zewnętrznymi z jednej strony a mechanizmami stanowiącymi nieodłączną część tego systemu podatkowego, które są niezbędne dla osiągnięcia takich celów, z drugiej strony ⁽¹⁰¹⁾.
- (190) W zakresie, w jakim traktowanie podatkowe pięciu spółek gibraltarskich posiadających udziały w niderlandzkich CV wynika z wdrożenia programu pomocy, który przeanalizowano w sekcji 7 niniejszej decyzji, Komisja, rozpatrując domniemane uzasadnienie tego programu, odnosi się do części tej sekcji.
- (191) Ponadto ani Zjednoczone Królestwo, ani osoby trzecie nie przedstawiły żadnego możliwego uzasadnienia preferencyjnego traktowania, które przyjęto w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego na korzyść pięciu gibraltarskich przedsiębiorstw posiadających udziały w niderlandzkich CV. W tym względzie Komisja przypomina, że ciężar przedstawienia takiego uzasadnienia spoczywa na państwie członkowskim. Wobec braku uzasadnienia ze strony Zjednoczonego Królestwa Komisja musi zatem stwierdzić, że korzyści podatkowej przyznanej pięciu beneficjentom przedmiotowych indywidualnych interpretacji prawa podatkowego nie można uzasadnić charakterem lub ogólną strukturą gibraltarskiego systemu podatku od osób prawnych.
- (192) W każdym przypadku Komisja nie była w stanie zidentyfikować żadnych możliwych podstaw uzasadniających preferencyjne traktowanie pięciu zainteresowanych przedsiębiorstw, o którym można by powiedzieć, że wynika bezpośrednio z zasad wewnętrznych lub podstawowych, lub z wytycznych systemu odniesienia bądź z nieodłącznych mechanizmów koniecznych do zapewnienia funkcjonowania i skuteczności systemu ⁽¹⁰²⁾.
- (193) Ponadto przyczyny, które władze Zjednoczonego Królestwa podały, aby uzasadnić nieopodatkowanie dochodu wygenerowanego na poziomie niderlandzkich CV (tj. że ITA 2010 nie zawiera żadnego przepisu szczegółowego, w którym zdefiniowano i określono, w jaki sposób należy nałożyć podatek na gibraltarskiego partnera niderlandzkiej CV) nie są zgodne z mającymi zastosowanie gibraltarskimi przepisami podatkowymi (i mającymi zastosowanie zasadami *common law*) i nie można ich postrzegać jako uzasadnienie wynikające bezpośrednio z zasad wewnętrznych lub podstawowych, lub z wytycznych systemu odniesienia.
- (194) Podsumowując, korzyści podatkowej przyznanej tym pięciu beneficjentom interpretacji indywidualnych prawa podatkowego nie można uzasadnić charakterem i logiką systemu.

8.3.1.3. Wniosek dotyczący istnienia selektywnej korzyści

- (195) W świetle powyższego Komisja stwierdza, że korzyści podatkowe przyznane pięciu przedsiębiorstwom, o których mowa w motywie 160, na podstawie kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego mają charakter selektywny.

8.3.1.4. Wniosek dotyczący istnienia pomocy

- (196) Ponieważ traktowanie podatkowe, jakie zapewniono na podstawie pięciu kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego spełnia wszystkie warunki art. 107 ust. 1 Traktatu, należy uznać, że nieopodatkowanie opłat licencyjnych i dochodu z odsetek, które zastosowano w odniesieniu do beneficjentów pięciu interpretacji indywidualnych prawa podatkowego (w ramach 165 interpretacji indywidualnych określonych w decyzji o rozszerzeniu zakresu postępowania) uzyskujących taki dochód z tytułu udziałów w niderlandzkich

⁽⁹⁹⁾ Sprawa C-88/03 Portugalia/Komisja, ECLI:EU:C:2006:511, pkt 52 i 80 i przytoczone tam orzecznictwo.

⁽¹⁰⁰⁾ Sprawy połączone C-78/08 do C-80/08 Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, pkt 69.

⁽¹⁰¹⁾ Sprawa C-88/03 Portugalia/Komisja, ECLI:EU:C:2006:511, pkt 81.

⁽¹⁰²⁾ Sprawy połączone C-78/08 do C-80/08 Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, pkt 69.

CV, stanowi pomoc państwa w rozumieniu tego przepisu na podstawie oceny przeprowadzonej w sekcji 7 niniejszej decyzji (w odniesieniu do korzyści uzyskanych przez beneficjentów problematycznych interpretacji indywidualnych przed wejściem w życie zmian z 2013 r.) albo na podstawie sekcji 8 (w odniesieniu do korzyści przyznanych po wejściu w życie zmian z 2013 r.).

8.3.2. Beneficjenci pomocy

- (197) Komisja zauważa, że wszystkie pięć przedsiębiorstw gibraltarskich korzystających z kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego jest częścią większych grup wielonarodowych. Komisja zauważa ponadto, że struktura korporacyjna grupy obejmującej: niderlandzką CV, niderlandzką BV oraz partnerów z Gibraltaru, jak przedstawiono w motywie 153, jest korzystna dla właściciela partnerów gibraltarskich („jednostki dominującej”). Zamiast korzystać z praw własności intelektualnej samodzielnie jednostka dominująca włącza te prawa do złożonej struktury korporacyjnej (obejmującej przedsiębiorstwo niderlandzkie, niderlandzką spółkę osobową oraz jedną lub dwie niderlandzkie spółki holdingowe), dzięki czemu jednostka ta może generować zyski z tytułu korzystania z praw własności intelektualnej, a zyski te nie są opodatkowane. Biorąc pod uwagę przejrzysty (podatkowo) charakter niderlandzkiej CV oraz fakt, że przedsiębiorstwa gibraltarskie nie prowadzą żadnej innej działalności poza udziałem w niderlandzkiej CV, ostatecznym beneficjentem nieopodatkowanych zysków z tytułu korzystania z praw własności intelektualnej jest jednostka dominująca.
- (198) Do celów stosowania zasad pomocy państwa można uznać, że odrębne podmioty prawne tworzą jedną jednostkę gospodarczą. Taką jednostkę gospodarczą uznaje się wówczas za odrębne przedsiębiorstwo będące beneficjentem środka pomocy. Zgodnie z wcześniejszym orzeczeniem Trybunału Sprawiedliwości „pojęcie przedsiębiorstwa w prawie konkurencji powinno być rozumiane jako wskazujące na jednostkę gospodarczą [...], nawet jeżeli pod względem prawnym ta jednostka gospodarcza składa się z kilku osób fizycznych lub prawnych”⁽¹⁰³⁾. Aby określić, czy kilka podmiotów tworzy jednostkę gospodarczą, Trybunał Sprawiedliwości sprawdza, czy istnieje pakiet kontrolny oraz czy istnieją związki funkcjonalne, ekonomiczne bądź strukturalne⁽¹⁰⁴⁾. W rozpatrywanej sprawie struktura korporacyjna podmiotów niderlandzkich i gibraltarskich została ustanowiona i jest w pełni kontrolowana przez jednostkę dominującą do celów korzystania z praw własności intelektualnej oraz optymalizacji podatkowej. W związku z tym cała struktura korporacyjna, tj. niderlandzka BV, niderlandzka CV, partnerzy gibraltarscy oraz jednostka dominująca tworzą jedną jednostkę gospodarczą i wszystkie powinny być postrzegane jako przedsiębiorstwa korzystające ze środka pomocy.
- (199) W związku z tym, Komisja uważa, że oprócz gibraltarskich partnerów korporacyjnych niderlandzkich CV, którzy są beneficjentami pomocy, z pomocy państwa przyznanej na podstawie kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu korzystają również niderlandzkie BV, niderlandzkie CV oraz jednostki dominujące partnerów gibraltarskich.

8.3.3. Środek jako nowa pomoc

- (200) Władze Zjednoczonego Królestwa, a także Gibraltar, gibraltarskie stowarzyszenie księgowych i osoby trzecie reprezentujące niektóre z przedsiębiorstw wymienionych w decyzji o rozszerzeniu zakresu postępowania twierdzą, że decyzja ta opiera się na niewłaściwym rozumieniu mających zastosowanie ram prawnych w odniesieniu do procedury interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Chociaż władze Zjednoczonego Królestwa i Gibraltar uznają, że takie błędne rozumienie wynika z nieprawidłowych informacji przekazanych przez władze Zjednoczonego Królestwa (nieprawidłowe odniesienie do sekcji 42 ITA 2010), uważają oni, że to właśnie te nieprawidłowe informacje skłoniły Komisję do przyjęcia założenia, że interpretacje indywidualne wydawane od 2010 r. można by uznać za „nową pomoc”.
- (201) W związku z tym należy przede wszystkim zauważyć, że Zjednoczone Królestwo i Gibraltar poinformowały Komisję, że praktyka wydawania interpretacji opiera się na sekcji 2 ITA 2010, dopiero po przyjęciu decyzji o rozszerzeniu zakresu postępowania. Ponieważ w sekcji 2 nie przyznaje się komisarzowi w sposób wyraźny uprawnień do wydawania interpretacji indywidualnych, dla Komisji nie było oczywiste, że takie uprawnienie wynika z ogólnych uprawnień do stosowania ITA 2010, które zostały określone w tym przepisie.
- (202) Po drugie, zdaniem Komisji w omawianej sprawie do celów postępowania wyjaśniającego nie jest istotne, czy praktyka w zakresie wydawania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego opierała się na sekcji 42 ITA 2010, czy na ogólnym uprawnieniu gibraltarskiego komisarza ds. podatków do stosowania tego aktu prawnego. W decyzji wyraźnie określono praktykę w zakresie wydawania interpretacji indywidualnych prawa podatkowego oraz 165 interpretacji indywidualnych, do których się odnosiła. W związku z tym odniesienie do sekcji 42 ITA (2010) nie mogło wprowadzić w błąd żadnych zainteresowanych stron co do środków, które zostałyby zbadane w toku formalnego postępowania wyjaśniającego.

⁽¹⁰³⁾ Sprawa C-170/83 Hydrotherm, ECLI:EU:C:1984:271, pkt 11. Zob. również sprawa T-137/02, Pollmeier Malchow przeciwko Komisji, ECLI:EU:T:2004:304, pkt 50.

⁽¹⁰⁴⁾ Sprawa C-480/09 P, Acea Electrabel Produzione SpA przeciwko Komisji, ECLI:EU:C:2010:787, pkt 47–55; Sprawa C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze i in., ECLI:EU:C:2006:8, pkt 112.

- (203) Co ważniejsze, nigdzie w tej decyzji nie powołano się na fakt, iż żaden przepis ITA 1952 nie odpowiada sekcji 42 ITA 2010, jako powód uzasadniający stwierdzenie, że praktyka w zakresie wydawania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego oraz 165 interpretacji indywidualnych prawa podatkowego stanowiły „nową pomoc”.
- (204) Władze Zjednoczonego Królestwa twierdzą również, że przedmiotowe interpretacje stanowią jedynie część spójnej praktyki, którą zaczęto stosować na długo przed przystąpieniem Zjednoczonego Królestwa do Wspólnot Europejskich w 1973 r. Praktyka ta opierała się na sekcji 3 ust. 1 ITA 1952, odtworzonej obecnie w prawie identycznym brzmieniu w sekcji 2 ust. 1 i 2 ITA 2010, która stanowi, że komisarz ds. podatku dochodowego ma uprawnienia ogólne do zapewnienia prawidłowego stosowania aktów prawnych dotyczących oceny i poboru podatku dochodowego w Gibraltarze. W związku z tym gdyby ustalono zdaniem Zjednoczonego Królestwa, że istnieje jakikolwiek element pomocy państwa, byłaby to siłą rzeczy pomoc „istniejąca” a nie „nowa”. Ponadto gospodarcze, prawne i finansowe skutki interpretacji indywidualnych zawsze opierałyby się na rozumieniu prawa właściwego przez komisarza, a interpretacje indywidualne wydane przed 2010 r. były zasadniczo identyczne pod każdym względem z interpretacjami wydanymi po przyjęciu ITA 2010. Podobne uwagi zgłosiły władze gibraltarskie oraz gibraltarskie stowarzyszenie księgowych.
- (205) Argumenty przedstawione przez Zjednoczone Królestwo i niektóre zainteresowane strony opierają się na założeniu, że decyzja o rozszerzeniu zakresu postępowania odnosi się do praktyki wydawania interpretacji indywidualnych jako takich. Komisja nie zgadza się z tym założeniem, ponieważ z treści tej decyzji jasno wynika, że odnosi się ona do 165 interpretacji indywidualnych wydanych w latach 2011–2013, które zostały wymienione w załączniku do tej decyzji, oraz do praktyk w zakresie wydawania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego na podstawie ITA 2010 potwierdzonych tymi interpretacjami. W decyzji o rozszerzeniu zakresu postępowania Komisja wyraziła wstępną opinię, że interpretacje indywidualne prawa podatkowego stanowiły pomoc państwa, ponieważ (i) zostały wydane bez zastosowania specjalnej procedury żądania informacji przez gibraltarskie organy podatkowe, a także ponieważ (ii) gibraltarskie organy podatkowe nie dokonywały właściwej oceny zobowiązań podatkowych przedsiębiorstw, korzystając z przysługującej im swobody decyzyjnej. Komisja przyjęła również wstępne stanowisko, zgodnie z którym w pewnych przypadkach gibraltarskie organy podatkowe wydały interpretacje indywidualne prawa podatkowego niezgodne z obowiązującymi przepisami podatkowymi.
- (206) Aby skutecznie dowieść, że przedmiotowa praktyka stanowi „istniejącą pomoc”, władze Zjednoczonego Królestwa lub zainteresowane strony musiałyby wykazać, że przed dniem 1 stycznia 1973 r. istniała praktyka – stanowiąca faktycznie program pomocy – wydawania interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, która mogła być niezgodna z ITA 1952. Władze Zjednoczonego Królestwa nie przedstawiły żadnych informacji świadczących o istnieniu takiej praktyki przed przystąpieniem Zjednoczonego Królestwa.
- (207) W związku z tym, nawet jeśli takie interpretacje wydane przed przystąpieniem były uzasadnione ogólnymi uprawnieniami gibraltarskiego komisarza do stosowania ustawy o podatku dochodowym, które istniało od 1953 r., jasne jest to, że nie wchodzi one w skład środków opisanych w decyzji o rozszerzeniu zakresu postępowania. W tym kontekście należy podkreślić, że system prawny, w ramach którego przyznano pomoc (ITA 2010), różni się znacząco od ITA 1952. Zmiany te obejmują nieopodatkowanie dochodu pasywnego na podstawie ITA 2010 i uchylenie środków na rzecz „przedsiębiorstw zwolnionych” i „przedsiębiorstw kwalifikujących się”, które istniały w ramach ITA 1952.

8.3.4. Zgodność pomocy z rynkiem wewnętrznym

- (208) Pomoc państwa uznaje się za zgodną z rynkiem wewnętrznym, jeżeli należy do którejkolwiek z kategorii wyszczególnionych w art. 107 ust. 2 Traktatu i można ją uznać za zgodną z rynkiem wewnętrznym, jeżeli Komisja stwierdzi, że należy ona do którejkolwiek z kategorii wyszczególnionych w art. 107 ust. 3 Traktatu. To na państwie członkowskim spoczywa jednak ciężar udowodnienia, że pomoc państwa przyznana przez to państwo jest zgodna z rynkiem wewnętrznym na podstawie art. 107 ust. 2 lub 3 Traktatu.
- (209) Zjednoczone Królestwo nie powołało się na żadną z podstaw ustalenia zgodności przewidzianych w tych postanowieniach w odniesieniu do pomocy państwa, którą przyznało na podstawie kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego. Osoby trzecie również nie powołały się na żadną z takich podstaw.
- (210) Ponadto biorąc pod uwagę, że zgodnie z traktowaniem podatkowym przyznanym na podstawie kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego odpowiednie przedsiębiorstwa zwalnia się z zobowiązania podatkowego, które w przeciwnym wypadku miałyby obowiązek ponieść w ramach codziennego zarządzania zwykłą działalnością, pomoc przyznana na podstawie tych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego stanowi pomoc operacyjną. Co do zasady takiej pomocy nie uznaje się normalnie za zgodną z rynkiem wewnętrznym na mocy art. 107 ust. 3 Traktatu, ponieważ nie ułatwia ona rozwoju niektórych rodzajów działalności gospodarczej lub niektórych regionów gospodarczych. Ponadto przedmiotowe korzyści podatkowe nie są ograniczone w czasie, nie zmniejszają się ani nie są proporcjonalne do działań, jakie są konieczne w celu zaradzenia konkretnej niedoskonałości rynku lub w celu spełnienia jakiegokolwiek celu leżącego w interesie ogółu w przedmiotowych regionach. W związku z tym korzyści tych nie można uznać za zgodne.

- (211) Pomoc państwa przyznana odpowiednim pięciu przedsiębiorstwom przez gibraltarskie organy podatkowe jest zatem niezgodna z rynkiem wewnętrznym.

8.4. Brak programu pomocy

- (212) W decyzji o rozszerzeniu zakresu postępowania Komisja wyraziła obawy nie tylko w odniesieniu do 165 interpretacji indywidualnych określonych w załączniku do wspomianej decyzji, ale również w ujęciu bardziej ogólnym w odniesieniu do praktyki w zakresie wydawania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego na podstawie ITA 2010. Wynikało to z faktu, iż wyglądało na to, że gibraltarskie organy podatkowe regularnie błędnie stosują przepisy ITA 2010. W tym względzie Komisja wyraziła wstępną opinię, że 165 interpretacji indywidualnych prawa podatkowego i praktyka w zakresie wydawania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w Gibraltarze stanowiło środki pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu i wyraziła wątpliwości co do ich zgodności z rynkiem wewnętrznym.
- (213) Chociaż Komisja mogła mieć wątpliwości w chwili wszczęcia formalnego postępowania wyjaśniającego, należy zauważyć, że ustalenia, o których mowa w sekcjach 8.3.1 i 8.3.2, nie są wystarczające, aby wykazać istnienie programu pomocy opartego na praktyce w zakresie wydawania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w Gibraltarze. W szczególności ustalenia te nie wskazują na powtarzającą się praktykę błędnego stosowania przepisów ITA 2010 na skutek wydawania interpretacji indywidualnych prawa podatkowego.
- (214) Ponadto zmiany legislacyjne i regulacyjne przyjęte przez Gibraltar w odniesieniu do procedury wydawania interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, zasady terytorialności i przepisów w sprawie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania (zob. sekcja 11 niniejszej decyzji) obniżają poziom swobody uznania gibraltarskich organów podatkowych przy wydawaniu interpretacji indywidualnych prawa podatkowego oraz w ramach egzekwowania przepisów dotyczących podatku od osób prawnych.
- (215) W związku z tym Komisja stwierdza, że praktyka w zakresie wydawania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, której dotyczy postępowanie w niniejszej sprawie, nie wiąże się z istnieniem programu pomocy.

9. NIEZGODNOŚĆ POMOCY Z PRAWEM

- (216) Zgodnie z art. 108 ust. 3 Traktatu państwa członkowskie mają obowiązek informować Komisję o wszelkich planach przyznania pomocy (obowiązek zgłoszenia) i nie mogą wprowadzać w życie projektowanych środków pomocy dopóki Komisja nie przyjmie ostatecznej decyzji w sprawie danej pomocy (klauzula zawieszająca).
- (217) Komisja zauważa, że Zjednoczone Królestwo nie powiadomiło Komisji o żadnym planie przyznania zwolnienia odsetek biernych i przychodu z opłat licencyjnych lub kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego ani nie zachowało klauzuli zawieszającej określonej w art. 108 ust. 3 Traktatu. W związku z tym zgodnie z art. 1 lit. f) rozporządzenia (UE) 2015/1589 zwolnienie odsetek biernych i przychodu z opłat licencyjnych istniejące na podstawie ITA 2010 oraz traktowanie podatkowe przyznane na podstawie kwestionowanej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego stanowią pomoc niezgodną z prawem, którą wprowadzono w życie z naruszeniem art. 108 ust. 3 Traktatu.

10. ODZYSKANIE POMOCY

- (218) Zgodnie z Traktatem i utrwalonym orzecznictwem Trybunału Komisja ma obowiązek podjąć decyzję, że zainteresowane państwo członkowskie musi znieść lub zmienić formę pomocy w przypadku stwierdzenia niezgodności pomocy z rynkiem wewnętrznym⁽¹⁰⁵⁾. Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika również, że nałożenie na państwo członkowskie obowiązku wycofania pomocy uznanej przez Komisję za niezgodną z rynkiem wewnętrznym służy przywróceniu stanu pierwotnego⁽¹⁰⁶⁾.
- (219) Trybunał ustalił, że cel ten zostaje osiągnięty z chwilą, gdy beneficjent dokona zwrotu kwoty przyznanej jako pomoc niezgodną z prawem, rezygnując tym samym z korzyści, jaką odnosił względem swoich konkurentów na rynku, oraz gdy następuje przywrócenie sytuacji sprzed wypłaty pomocy⁽¹⁰⁷⁾.

⁽¹⁰⁵⁾ Zob. sprawa C-70/72 Komisja/Niemcy, ECLI:EU:C:1973:87, pkt 13.

⁽¹⁰⁶⁾ Zob. sprawy połączone C-278/92, C-279/92 i C-280/92 Hiszpania/Komisja, ECLI:EU:C:1994:325, pkt 75.

⁽¹⁰⁷⁾ Zob. sprawa C-75/97 Belgia/Komisja, ECLI:EU:C:1999:311, pkt 64 i 65.

- (220) Zgodnie z tym orzecznictwem art. 16 ust. 1 rozporządzenia proceduralnego stanowi, że „w przypadku gdy podjęte zostały decyzje negatywne w sprawach pomocy niezgodnej z prawem, Komisja podejmuje decyzję, że zainteresowane państwo członkowskie podejmie wszelkie konieczne środki w celu windykacji pomocy od beneficjenta [...]”.
- (221) W związku z tym, biorąc pod uwagę, że przedmiotowe środki wdrożono z naruszeniem art. 108 ust. 3 Traktatu i uznaje się je za pomoc niezgodną z prawem i z rynkiem wewnętrznym, należy zobowiązać państwo członkowskie do odzyskania pomocy w celu przywrócenia sytuacji istniejącej na rynku przed przyznaniem pomocy. Proces odzyskiwania powinien obejmować czas od dnia odniesienia korzyści przez beneficjenta, to jest od dnia przekazania mu pomocy, do dnia jej skutecznego odzyskania, a kwota, jaką należy odzyskać, powinna być powiększona o kwotę odsetek naliczanych do dnia jej skutecznego odzyskania.
- (222) Żaden przepis prawa Unii nie wymaga od Komisji, aby przy nakazywaniu uzyskania zwrotu pomocy uznanej za niezgodną z rynkiem wewnętrznym określała dokładną kwotę, która ma zostać odzyskana. Wystarczy, by decyzja Komisji zawierała wskazówki pozwalające adresatowi na samodzielne, bez nadmiernych trudności, ustalenie tej kwoty ⁽¹⁰⁸⁾.
- (223) W odniesieniu do pomocy państwa niezgodnej z prawem w formie środków podatkowych wartość do odzyskania należy obliczyć na podstawie porównania pomiędzy podatkiem faktycznie zapłaconym a wartością, która powinna zostać zapłacona w przypadku braku preferencyjnego traktowania podatkowego.
- (224) W takim przypadku aby ustalić kwotę podatku, która powinna zostać zapłacona w przypadku braku preferencyjnego traktowania podatkowego, władze Zjednoczonego Królestwa powinny dokonać ponownej oceny zobowiązań podatkowych podmiotów korzystających z środka objętego postępowaniem za każdy rok podatkowy, w którym korzystali oni z tych środków.
- (225) Należy uznać, że pomoc indywidualna została przekazana beneficjentowi w dniu, w którym wymagalny stałby się podatek utracony za każdy rok podatkowy w przypadku braku tych środków.
- (226) Kwotę utraconego podatku w odniesieniu do konkretnego roku podatkowego należy obliczyć w następujący sposób:
- po pierwsze władze Zjednoczonego Królestwa powinny ustalić ogólny zysk odpowiedniego przedsiębiorstwa osiągnięty w danym roku podatkowym (w tym zysk z tytułu opłat licencyjnych lub dochodu z odsetek biernych),
 - na podstawie tego zysku władze Zjednoczonego Królestwa powinny obliczyć podstawę opodatkowania odpowiedniego przedsiębiorstwa w danym roku podatkowym,
 - podstawę opodatkowania należy pomnożyć przez stawkę podatku od osób prawnych obowiązującą w danym roku podatkowym,
 - co więcej, władze Zjednoczonego Królestwa powinny odjąć kwotę podatku od osób prawnych, którą przedsiębiorstwo zapłaciło już w odniesieniu do tego roku podatkowego (jeżeli istnieje).
- (227) Jeżeli chodzi o pomoc przyznaną za pośrednictwem zwolnienia odsetek biernych i przychodu z opłat licencyjnych, władze Zjednoczonego Królestwa i Gibraltaru twierdziły, że istnieje prawdopodobieństwo, iż odzyskanie będzie niemożliwe ze względów praktycznych i z uwagi na mobilny charakter funduszy przedmiotowych przedsiębiorstw, i zgodnie z zasadą prawa międzynarodowego, która stanowi, że sądy jednego państwa nie będą dopuszczały ani egzekwowały roszczeń podatkowych w imieniu innego państwa. Ani władze Zjednoczonego Królestwa, ani władze Gibraltaru nie przedstawiły jednak żadnego dowodu na występowanie w praktyce konkretnych trudności, które mogłyby prowadzić do wniosku, że odzyskanie pomocy jest absolutnie niemożliwe. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przesłanka „całkowitej niemożliwości” wykonania nie jest bowiem spełniona, gdy państwo członkowskie ogranicza się do poinformowania Komisji o trudnościach natury prawnej, politycznej lub praktycznej w wykonaniu decyzji, nie podejmując względem zainteresowanych przedsiębiorstw rzeczywistych kroków zmierzających do odzyskania pomocy i nie przedstawiając Komisji alternatywnych sposobów wykonania decyzji, które mogłyby pomóc przezwyciężyć te przeszkody ⁽¹⁰⁹⁾. W związku z tym Komisja stwierdza, że władze Zjednoczonego Królestwa i Gibraltaru nie wykazały, że odzyskanie pomocy przyznanej za pośrednictwem zwolnienia byłoby absolutnie niemożliwe.

⁽¹⁰⁸⁾ Zob. sprawa C-441/06, Komisja/Francja, ECLI:EU:C:2007:616, pkt 29 i cytowane orzecznictwo.

⁽¹⁰⁹⁾ Zob. sprawa C-622/16 P Scuola Elementare Maria Montessori/Komisja, ECLI:EU:C:2018:873, pkt 91; sprawa C-37/14, Komisja/Francja, ECLI:EU:C:2015:90, pkt 66; sprawa C-411/12, Komisja/Włochy, ECLI:EU:C:2013:832, pkt 37.

10.1. Odzyskanie pomocy przyznanej za pośrednictwem zwolnienia

- (228) Wszelkie podatki utracone w wyniku zwolnienia odsetek biernych i przychodu z opłat licencyjnych między dniem 1 stycznia 2011 r. a dniem poprzedzającym wejście w życie odpowiednich zmian, które doprowadziły do opodatkowania odsetek biernych i opłat licencyjnych, należy odzyskać w zakresie, w jakim dochód ten powstał na terytorium lub pochodzi z terytorium Gibraltaru ⁽¹¹⁰⁾.
- (229) Jak wyjaśniono w motywie 82, *przychód z opłat licencyjnych* uzyskany przez przedsiębiorstwo gibraltarskie uznaje się powstały na terytorium i pochodzący z terytorium Gibraltaru. W związku z tym należy zobowiązać władze Zjednoczonego Królestwa do odzyskania utraconego podatku należnego przez każde przedsiębiorstwo gibraltarskie, które uzyskiwało przychód z opłat licencyjnych w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2013 r.
- (230) Jeżeli chodzi o *dochód z odsetek biernych* uzyskiwany przez przedsiębiorstwa gibraltarskie w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 30 czerwca 2013 r., w celu określenia, czy taki dochód powstał na terytorium lub pochodzi z terytorium Gibraltaru, władze Zjednoczonego Królestwa będą musiały zastosować zasadę „miejsca położenia kredytu” opisaną w motywie 82, zgodnie z zasadą terytorialności.
- (231) Jeżeli władze Zjednoczonego Królestwa dojdą do wniosku, że dochód z odsetek biernych powstał na terytorium lub pochodzi z terytorium Gibraltaru, podatek utracony w wyniku nieopodatkowania tego dochodu należy odzyskać od przedmiotowego przedsiębiorstwa.

10.2. Odzyskanie pomocy przyznanej pięciu przedsiębiorstwom gibraltarskim w związku posiadaniem przez nie udziału kapitałowego w niderlandzkich CV

- (232) Należy zobowiązać władze Zjednoczonego Królestwa do zaniechania praktyki nieopodatkowania udziału, jakie każde przedsiębiorstwo gibraltarskie wskazane w motywie 160 ma w opłacie licencyjnej i dochodzie z odsetek biernych generowanym przez niderlandzką CV, w której przedsiębiorstwo to posiada udział kapitałowy.
- (233) Ponadto należy zobowiązać władze Zjednoczonego Królestwa do odzyskania należnego przez wspomniane pięć przedsiębiorstw gibraltarskich podatku utraconego w wyniku nieopodatkowania ich udziałów w opłacie licencyjnej i dochodzie z odsetek biernych generowanym przez odpowiednie niderlandzkie CV.
- (234) Odzyskanie powinno obejmować kwotę podatku utraconego w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia, w którym władze Zjednoczonego Królestwa zaniechają praktyki nieopodatkowania dochodu przedsiębiorstw gibraltarskich wynikającego z posiadania przez nich udziału kapitałowego w niderlandzkich CV, o których mowa w motywie 232.
- (235) Jeżeli chodzi o *przychód z opłat licencyjnych* przedsiębiorstw gibraltarskich wynikający z posiadania przez nie udziału kapitałowego w niderlandzkich CV, władze Zjednoczonego Królestwa powinny odzyskać kwoty odpowiadające podatki utraconemu w związku z takim dochodem w całym okresie zdefiniowanym w poprzednim motywie.
- (236) Jeżeli chodzi o *dochód z odsetek biernych* przedsiębiorstw gibraltarskich wynikający z posiadania przez nie udziału kapitałowego w niderlandzkich CV, pomoc od przedsiębiorstw gibraltarskich należy odzyskać w następujący sposób:
- w odniesieniu do okresu między dniem 1 stycznia 2011 r. a dniem 30 czerwca 2013 r. władze Zjednoczonego Królestwa powinny najpierw określić, czy odsetki powstały na terytorium lub pochodzą z terytorium Gibraltaru. Ocenę tę należy przeprowadzić, stosując zasadę „miejsca położenia kredytu” opisaną w motywie 82. O ile dochód z odsetek powstał na terytorium lub pochodzi z terytorium Gibraltaru, władze Zjednoczonego Królestwa powinny odzyskać podatek utracony w wyniku nieopodatkowania tego dochodu,
 - w odniesieniu do okresu od dnia 1 stycznia 2014 r. władze Zjednoczonego Królestwa powinny odzyskać podatek utracony w wyniku nieopodatkowania takiego dochodu w przypadku, gdy dochód ten wynosi co najmniej 100 000 GBP rocznie na przedsiębiorstwo źródłowe.

⁽¹¹⁰⁾ Jak wyjaśniono w motywie 144 niniejszej decyzji, wszelką pomoc przyznaną na podstawie 34 interpretacji indywidualnych dotyczących traktowania podatkowego dochodu pasywnego (w okresie poprzedzającym wejście w życie zmian z 2013 r.) traktuje się jako część pomocy określonej w sekcji 7 i pomoc ta może obejmować pomocy, którą należy odzyskać zgodnie z motywami 229 i 230.

- (237) W świetle uwag przedstawionych w motywach w sekcji 8.3.2 Komisja uważa, że Zjednoczone Królestwo powinno w pierwszej kolejności odzyskać od przedsiębiorstw gibraltarskich niezgodną z prawem i niezgodną z rynkiem wewnętrznym pomoc przyznaną tym przedsiębiorstwom gibraltarskim. Jeżeli odzyskanie pełnej kwoty pomocy od odpowiedniego przedsiębiorstwa gibraltarskiego nie będzie możliwe, Zjednoczone Królestwo powinno odzyskać pozostałą kwotę pomocy od innych podmiotów tworzących jedną jednostkę gospodarczą z tym przedsiębiorstwem gibraltarskim, tj. odpowiedniej niderlandzkiej BV, niderlandzkiej CV lub spółki dominującej przedsiębiorstwa gibraltarskiego, aby zapewnić wyeliminowanie przyznanej korzyści i przywrócenie wcześniejszej sytuacji na rynku poprzez odzyskanie pomocy.

11. PRZYJĘTE PRZEZ GIBRALTAR ZMIANY LEGISLACYJNE I REGULACYJNE

- (238) Chociaż w większości przypadków przyznanie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego objętych zakresem postępowań formalnych nie prowadziło do przyznania pomocy państwa, przeprowadzone przez Komisję postępowanie wyjaśniające wykazało pewne niedoskonałości systemu podatkowego obowiązującego w Gibraltarze, które przedsiębiorstwa wielonarodowe mogą wykorzystywać do celów planowania podatkowego. W szczególności w toku postępowania stwierdzono, że system terytorialny system opodatkowania obowiązujący w Gibraltarze mógł zapewniać możliwości transgranicznego planowania podatkowego (przy znacznym ryzyku nieopodatkowania zysków odpowiednich przedsiębiorstw zarówno w Gibraltarze, jak i w państwach faktycznego wykonywania działań). Ponadto w toku postępowania ustalono, że w ramach systemu terytorialnego organy podatkowe mogą potencjalnie korzystać ze zbyt dużej swobody uznania, biorąc pod uwagę brak wyraźnych wytycznych dotyczących stosowania zasady terytorialności w praktyce.
- (239) Co więcej w toku postępowania ujawniono również pewne niedoskonałości procedury przyznawania interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, w szczególności brak jakiegokolwiek wyznaczonej procedury zawierającej wyraźne wymogi dotyczące zarówno wnioskodawcy, jak i organów podatkowych oraz brak odpowiednich procedur kontroli *ex ante* i *ex post*.
- (240) Ponadto stwierdzono również niedoskonałości dotyczące ogólnego przepisu w sprawie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, w tym zasad ustalania cen transferowych przewidzianych w art. 40 ITA 2010, ponieważ stosowanie tego przepisu jest uzależnione od istnienia „sztucznej struktury”.
- (241) Żadna z tych niedoskonałości sama w sobie nie stanowi pomocy państwa. Jednak wobec braku odpowiednich środków służących wyeliminowaniu tych niedoskonałości organy podatkowe mogą korzystać ze zbyt wysokiego poziomu swobody uznania przy egzekwowaniu tych przepisów, co może zwiększać ryzyko przyznania pomocy państwa. Ponadto wspomniane niedoskonałości przyczyniły się do wyrażenia przez Komisję wątpliwości w decyzji o rozszerzeniu zakresu postępowania.
- (242) W celu wyeliminowania tych niedoskonałości rząd Gibraltaru zgodził się wprowadzić zmiany legislacyjne i regulacyjne w odniesieniu do procedury wydawania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, zasady terytorialności i przepisów w zakresie zwalczania nadużyć/ustalania cen transferowych. Zdaniem Komisji zmiany, które przyjęto w październiku 2018 r., stanowią znaczący krok w kierunku zwiększenia przejrzystości i ograniczenia swobody uznania w ramach stosowania przepisów dotyczących podatku dochodowego w Gibraltarze.
- (243) Zmiany, które opublikowano i przyjęto dnia 25 października 2018 r., można podsumować w następujący sposób:
- przyjęcie wytycznych ⁽¹¹¹⁾ dotyczących stosowania zasady terytorialności zawierających konkretne przykłady szerokiego zakresu działań, w których wprowadzono wyraźne wymogi w zakresie monitorowania przedsiębiorstw niepodlegających opodatkowaniu w Gibraltarze,
 - przyjęcie ustawodawstwa i rozporządzenia ⁽¹¹²⁾ w sprawie aspektów proceduralnych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, w tym następujących wymogów: 1) wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego musi zawierać szczegółowy opis działalności gospodarczej z wyraźnym wskazaniem miejsca prowadzenia działalności; 2) interpretację indywidualną można przyznać wyłącznie na okres maksymalnie trzech lat i musi ona zawierać pełne uzasadnienie powodów jej wydania, w tym, w stosownych przypadkach, kompleksową analizę cen transferowych; 3) wprowadzenie systemu kontroli obejmującego zarówno kontrole *ex ante*, jak i *ex post* interpretacji indywidualnej prawa podatkowego; oraz 4) publikowanie przez organy podatkowe co najmniej raz w roku anonimowych zestawień interpretacji indywidualnych prawa podatkowego lub podsumowań,

⁽¹¹¹⁾ Zob. Guidance Accrued and Derived 2018. Pełny tekst można znaleźć pod adresem: <https://www.gibraltar.gov.gi/new/downloads-ito>

⁽¹¹²⁾ Zob. Przepisy dotyczące podatku dochodowego (interpretacje indywidualne prawa podatkowego) z 2018 r. Pełny tekst można znaleźć pod adresem: <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/2018s227.pdf> Zob. również wytyczne dotyczące (procedury wydawania) interpretacji indywidualnych prawa podatkowego 2018 (Guidance on Tax Rulings [Procedure] 2018), których pełny tekst znajduje się pod adresem: <https://www.gibraltar.gov.gi/new/downloads-ito>

— przyjęcie prawodawstwa mającego na celu zmianę ITA 2010 ⁽¹¹³⁾ służącą zapewnieniu, aby przepis dotyczący przeciwdziałania unikaniu opodatkowania i przepisy dotyczące ustalania cen transferowych miały zastosowanie niezależnie od tego, czy dana struktura jest sztuczna czy nie.

(244) Należy również zauważyć, że Gibraltar uchwalił poprawkę art. 29 ITA 2010 ⁽¹¹⁴⁾, zgodnie z którą wprowadzono wymóg, aby wszystkie przedsiębiorstwa zarejestrowane w Gibraltarze składały deklaracje podatkowe niezależnie od tego, czy dochód tych przedsiębiorstw powstaje na terytorium i pochodzi z terytorium Gibraltaru i niezależnie od tego, czy ubiegają się o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Poprawka weszła w życie w dniu 1 stycznia 2016 r.

12. WNIOSEK

(245) Komisja stwierdza, że Zjednoczone Królestwo wdrożyło program zwolnienia dotyczącego odsetek biernych i przychodu z opłat licencyjnych w Gibraltarze w sposób niezgodny z prawem, z naruszeniem art. 108 ust. 3 Traktatu. Komisja stwierdza również, że program ten stanowi pomoc państwa niezgodną z rynkiem wewnętrznym w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu.

(246) Komisja uważa, że traktowanie podatkowe przyznane przez rząd Gibraltaru na podstawie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego na rzecz pięciu gibraltarskich przedsiębiorstw posiadających udziały w niderlandzkich spółkach komandytowych (*Commanditaire Vennootschappen*), uzyskujących dochód z opłat licencyjnych i z odsetek biernych stanowi indywidualny środek pomocy państwa, który został wdrożony niezgodnie z prawem, z naruszeniem art. 108 ust. 3 Traktatu i który jest niezgodny z rynkiem wewnętrznym w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu.

(247) Zjednoczone Królestwo powinno zostać zobowiązane do odzyskania tej pomocy państwa od beneficjentów na mocy art. 16 rozporządzenia proceduralnego. Zjednoczone Królestwo powinno również zapewnić, aby w przyszłości nie przyznawano żadnej dodatkowej pomocy na rzecz beneficjentów lub spółek należących do grupy kapitałowej w wyniku zwolnienia dotyczącego odsetek biernych i przychodu z opłat licencyjnych lub opodatkowania określonego w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego.

(248) Ponieważ w dniu 29 marca 2017 r. Zjednoczone Królestwo powiadomiło o swoim zamiarze wystąpienia z Unii Europejskiej, na podstawie art. 50 Traktatu o Unii Europejskiej Traktaty przestają mieć zastosowanie do Zjednoczonego Królestwa od dnia wejścia w życie umowy o wystąpieniu lub, w przypadku jej braku, po upływie dwóch lat od przedmiotowego powiadomienia, chyba że Rada Europejska w porozumieniu ze Zjednoczonym Królestwem podejmie decyzję o przedłużeniu tego okresu. Nie naruszając żadnych postanowień umowy o wystąpieniu, niniejsza decyzja wykonawcza ma w związku z powyższym zastosowanie do Zjednoczonego Królestwa wyłącznie do momentu, w którym Zjednoczone Królestwo przestanie być państwem członkowskim,

PRZYJMUJE NINIEJSZĄ DECYZJĘ:

Artykuł 1

1. Program pomocy państwa w formie zwolnienia odsetek biernych od podatku dochodowego mający zastosowanie w Gibraltarze na podstawie ustawy o podatku dochodowym z 2010 r. w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 30 czerwca 2013 r., wprowadzony w życie przez Gibraltar niezgodnie z prawem z naruszeniem art. 108 ust. 3 Traktatu, jest niezgodny z rynkiem wewnętrznym w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu.

2. Program pomocy państwa w formie zwolnienia przychodu z opłat licencyjnych od podatku dochodowego mający zastosowanie w Gibraltarze na podstawie ustawy o podatku dochodowym z 2010 r. w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2013 r., wprowadzony w życie przez Gibraltar niezgodnie z prawem z naruszeniem art. 108 ust. 3 Traktatu, jest niezgodny z rynkiem wewnętrznym w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu.

Artykuł 2

Indywidualna pomoc państwa przyznana przez rząd Gibraltaru na podstawie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego (o których mowa w załączniku jako o interpretacjach indywidualnych nr 83, 84, 139, 140 i 144) pięciu gibraltarskim przedsiębiorstwom posiadającym udziały w niderlandzkich spółkach komandytowych (*Commanditaire Vennootschappen*) i uzyskującym dochód z opłat licencyjnych i z odsetek biernych, która została wprowadzona w życie przez Zjednoczone Królestwo niezgodnie z prawem z naruszeniem art. 108 ust. 3 Traktatu, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu.

⁽¹¹³⁾ Zob. rozporządzenia w sprawie podatku dochodowego (poprawka) z 2018 r. Pełny tekst można znaleźć pod adresem: <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/2018=228.pdf>

⁽¹¹⁴⁾ Ustawa o podatku dochodowym 2015 (poprawka) z dnia 6 sierpnia 2015 r.

Artykuł 3

1. Praktyka w zakresie wydawania interpretacji indywidualnych prawa podatkowego zgodna z ustawą o podatku dochodowym z 2010 r. nie stanowi programu pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu.
2. 126 interpretacji indywidualnych wymienionych w załączniku do niniejszej decyzji, z wyłączeniem pięciu interpretacji indywidualnych, o których mowa w art. 2, i 34 interpretacji indywidualnych, o których mowa w motywie 144 ⁽¹⁵⁾, nie stanowi indywidualnej pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu.

Artykuł 4

1. Art. 1 i 2 niniejszej decyzji nie mają zastosowania do pomocy indywidualnej przyznanej w ramach programów pomocy, o których mowa w art. 1, lub na podstawie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, o których mowa w art. 2, jeżeli w momencie przyznawania pomoc indywidualna spełniała warunki określone w rozporządzeniu przyjętym na podstawie art. 2 rozporządzenia Rady (WE) nr 994/98 ⁽¹⁶⁾, które miało zastosowanie w momencie przyznawania pomocy.
2. Do celów niniejszego artykułu oraz art. 5 uznaje się, że pomoc indywidualna zostaje przekazana do dyspozycji beneficjenta w odniesieniu do każdego roku podatkowego w dniu, w którym podatek za dany rok podatkowy utracony w wyniku stosowania programów pomocy, o których mowa w art. 1, lub interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, o których mowa w art. 2, byłby należny w przypadku braku takiego programu lub takiej interpretacji.

Artykuł 5

1. Zjednoczone Królestwo odzyskuje od beneficjentów wszelką pomoc niezgodną z rynkiem wewnętrznym przyznaną na podstawie programów pomocy, o których mowa w art. 1, lub na podstawie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, o których mowa w art. 2.
2. Każda pomoc indywidualna przyznana na podstawie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, o których mowa w art. 2, której nie można odzyskać od danego przedsiębiorstwa gibraltarskiego, podlega zwrotowi przez inne podmioty tworzące jedną jednostkę gospodarczą z tym przedsiębiorstwem gibraltarskim, tj. przez właściwą niderlandzką BV, niderlandzką CV lub spółkę dominującą przedsiębiorstwa gibraltarskiego.
3. Do kwot podlegających zwrotowi dolicza się odsetki za cały okres począwszy od dnia, w którym pomoc została przekazana do dyspozycji beneficjenta, do dnia jej faktycznego odzyskania.
4. Odsetki nalicza się narastająco zgodnie z przepisami rozdziału V rozporządzenia Komisji (WE) nr 794/2004 ⁽¹⁷⁾.
5. Zjednoczone Królestwo zaprzestaje przyznawania pomocy na podstawie programów pomocy, o których mowa w art. 1, lub interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, o których mowa w art. 2, ze skutkiem od daty powiadomienia o niniejszej decyzji.

Artykuł 6

1. Odzyskanie pomocy zgodnie z art. 5 odbywa się w sposób bezzwłoczny i skuteczny.
2. Zjednoczone Królestwo zapewnia wykonanie niniejszej decyzji w terminie czterech miesięcy od daty jej notyfikacji.

Artykuł 7

1. W terminie dwóch miesięcy od daty notyfikacji niniejszej decyzji Zjednoczone Królestwo przekazuje Komisji następujące informacje:
 - a) oparta na zasadzie „miejsca położenia kredytu” ocena w odniesieniu do każdego przedsiębiorstwa gibraltarskiego, które uzyskało dochód z odsetek biernych w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 30 czerwca 2013 r., czy taki dochód z odsetek powstał na terytorium lub pochodzi z terytorium Gibraltaru;

⁽¹⁵⁾ Te 34 interpretacje indywidualne (o których mowa w załączniku jako o interpretacjach nr 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) dotyczą opodatkowania dochodu pasywnego. Pomoc w odniesieniu do tych interpretacji indywidualnych (w okresie poprzedzającym wejście w życie zmian z 2013 r.) omówiono w art. 1 niniejszej decyzji.

⁽¹⁶⁾ Rozporządzenie Rady (WE) nr 994/98 z dnia 7 maja 1998 r. dotyczące stosowania art. 92 i 93 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską do niektórych kategorii horyzontalnej pomocy państwa (Dz.U. L 142 z 14.5.1998, s. 1).

⁽¹⁷⁾ Rozporządzenie Komisji (WE) nr 794/2004 z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania rozporządzenia Rady (WE) nr 659/1999 ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 93 Traktatu WE (Dz.U. L 140 z 30.4.2004, s. 1).

- b) wykaz beneficjentów, którzy otrzymali pomoc na podstawie programów pomocy, o których mowa w art. 1, wraz z następującymi informacjami dotyczącymi każdego z nich za każdy odpowiedni rok podatkowy:
- kwota osiągniętych zysków (z oddzielnym wskazaniem zysków uzyskanych z tytułu przychodu z opłat licencyjnych i zysków uzyskanych z tytułu dochodu z odsetek biernych), podstawa opodatkowania, mająca zastosowanie stawka podatku dochodowego, kwota zapłaconego podatku dochodowego i kwota utraconego dochodu podatkowego,
 - łączna kwota otrzymanej pomocy;
- c) następujące informacje na temat każdego z pięciu przedsiębiorstw gibraltarskich, które otrzymały pomoc na podstawie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, o których mowa w art. 2, za każdy odpowiedni rok podatkowy:
- kwota osiągniętych zysków (z oddzielnym wskazaniem zysków uzyskanych z tytułu przychodu z opłat licencyjnych i zysków uzyskanych z tytułu dochodu z odsetek biernych), podstawa opodatkowania, mająca zastosowanie stawka podatku dochodowego, kwota zapłaconego podatku dochodowego i kwota utraconego dochodu podatkowego,
 - łączna kwota otrzymanej pomocy;
- d) łączna kwota (kwotę główną i odsetki od zwracanej pomocy) do odzyskania od każdego beneficjenta (za wszystkie lata podatkowe objęte obowiązkiem odzyskania pomocy);
- e) szczegółowy opis środków już podjętych oraz środków planowanych w celu wykonania niniejszej decyzji;
- f) dokumenty potwierdzające, że beneficjentom nakazano zwrot pomocy.

2. Do momentu całkowitego odzyskania pomocy zgodnie z art. 5 Zjednoczone Królestwo na bieżąco informuje Komisję o kolejnych środkach podejmowanych na szczeblu krajowym w celu wykonania niniejszej decyzji. Na wniosek Komisji Zjednoczone Królestwo przedstawia jej informacje o środkach krajowych już podjętych oraz środkach planowanych w celu wykonania niniejszej decyzji.

Artykuł 8

Niniejsza decyzja skierowana jest do Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej.

Sporządzono w Brukseli dnia 19 grudnia 2018 r.

W imieniu Komisji
Margrethe VESTAGER
Członek Komisji

ZAŁĄCZNIK

Nazwa przedsiębiorstwa	Data przyznania	Opis działań	Klasyfikacja interpretacji indywidualnej (w świetle sekcji 8.2.1)
1. KaiRo Management Limited	7.1.2011	Usługi, doradztwo w zakresie zarządzania	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
2. Thurlstone Shipping (Overseas) Limited	10.1.2011	Usługi, pośrednik żeglugowy	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
3. Mina Corp Limited	10.1.2011	Handel, sprzedaż produktów ropopochodnych	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
4. Red. Star Enterprises Limited	10.1.2011	Handel, sprzedaż produktów ropopochodnych	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
5. BO (Middle East) Limited	12.1.2011	Handel, przywóz mebli	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
6. THE One (Middle East) Limited	12.1.2011	Handel, przywóz mebli	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
7. THE One Retail Network (International) Limited	12.1.2011	Spółka holdingowa, udzielanie licencji na własność intelektualną	Zwolnienie dochodu pasywnego od podatku. Sytuacja uregulowana po wprowadzeniu zmian przepisów lub zakończeniu działalności.
8. THE One Music Limited	12.1.2011	Handel, produkcja i sprzedaż płyt CD	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
9. Potencjalne przedsiębiorstwo	12.1.2011	Spółka holdingowa, udzielanie licencji na własność intelektualną	Przedsiębiorstwo nie zostało założone, działalność nie była prowadzona lub przedsiębiorstwo było spółką uśpioną.
10. Link Holdings (Gibraltar) Limited	14.1.2011	Handel, dochód z czynszów	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
11. European Mail Union Limited	28.1.2011	Handel, usługi przekierowywania poczty	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
12. Ansellia Aviation Limited	31.1.2011	Rozporządzanie aktywami, majątkiem (statek powietrzny)	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
13. Potencjalne przedsiębiorstwo	4.2.2011	Beneficjent funduszu powierniczego	Przedsiębiorstwo nie zostało założone, działalność nie była prowadzona lub przedsiębiorstwo było spółką uśpioną.
14. Potencjalne przedsiębiorstwo	7.2.2011	Udzielanie kredytu lub kredytów	Przedsiębiorstwo nie zostało założone, działalność nie była prowadzona lub przedsiębiorstwo było spółką uśpioną.
15. Zartello Limited	7.2.2011	Handel, marketing usługi	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
16. Gol International Limited	10.2.2011	Handel, agent sportowy	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
17. Graf Von Bismark and Associated Limited	21.2.2011	Handel, udostępnianie aktywów zarządzanie	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.

Nazwa przedsiębiorstwa	Data przyznania	Opis działań	Klasyfikacja interpretacji indywidualnej (w świetle sekcji 8.2.1)
18. Medifour Limited	25.2.2011	Handel, sprzedaż produktów medycznych	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
19. Current Technology (Europe) Limited	25.2.2011	Handel, marketing	Przedsiębiorstwo nie zostało założone, działalność nie była prowadzona lub przedsiębiorstwo było spółką uśpioną.
20. Corporate Consultants Limited	25.2.2011	Usługi, doradztwo	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
21. Alphasol Limited	25.2.2011	Usługi, doradztwo	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
22. Akasha Charters Limited	25.2.2011	Handel, czarter jachtów	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
23. Osato Industries Limited	28.2.2011	Usługi, doradztwo	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
24. Gambit Management Services Limited	1.3.2011	Spółka holdingowa, nieruchomości i doradztwo	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
25. Greatheart Underwriting Limited	4.3.2011	Inwestycyjna spółka holdingowa	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
26. UNILOG, United Logistics & Shipping Operators Limited	9.3.2011	Handel, zarządzanie linią żegludową	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
27. Continental Maritime Limited	15.3.2011	Udzielanie kredytu lub kredytów	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
28. Baby Basics Limited	15.3.2011	Handel, marketing	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
29. Baby Basics (Iberia) Limited	15.3.2011	Handel, marketing i sprzedaż, szkolenia	Przedsiębiorstwo nie zostało założone, działalność nie była prowadzona lub przedsiębiorstwo było spółką uśpioną.
30. Baby Basics (International) Limited	15.3.2011	Handel, dystrybucja produktów	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
31. Baby Basics (Asia) Limited	15.3.2011	Handel, marketing i sprzedaż, szkolenia	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
32. Family Roots Limited	15.3.2011	Handel, marketing	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
33. Western Mediterranean Holdings Limited	16.3.2011	Inwestycyjna spółka holdingowa	Zwolnienie dochodu pasywnego od podatku. Sytuacja uregulowana po wprowadzeniu zmian przepisów lub zakończeniu działalności.
34. M. Benady & Company (Gibraltar) Limited	16.3.2011	Handel, usługi marketingowe	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
35. Prime Ideas Limited	18.3.2011	Posiadanie praw własności intelektualnej	Zwolnienie dochodu pasywnego od podatku. Sytuacja uregulowana po wprowadzeniu zmian przepisów lub zakończeniu działalności.

Nazwa przedsiębiorstwa	Data przyznania	Opis działań	Klasyfikacja interpretacji indywidualnej (w świetle sekcji 8.2.1)
36. Hattrick Limited	21.3.2011	Usługi, konsultacje i doradztwo	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
37. Tubingen Limited	22.3.2011	Spółka holdingowa zajmująca się aktywami, jacht motorowy	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
38. Channel Energy (Eire) Limited	24.3.2011	Handel, składowanie i obsługa ropy naftowej	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
39. Crane Trading Corporation Limited	24.3.2011	Handel, silniki	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
40. Europe Income Real Estate Limited	25.3.2011	Udzielanie kredytu lub kredytów	Przedsiębiorstwo nie zostało założone, działalność nie była prowadzona lub przedsiębiorstwo było spółką uśpioną.
41. IMAAG Limited	25.3.2011	Usługi, konsultacje i doradztwo	Przedsiębiorstwo nie zostało założone, działalność nie była prowadzona lub przedsiębiorstwo było spółką uśpioną.
42. Potencjalne przedsiębiorstwo	28.3.2011	Handel, usługi marketingowe	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
43. Jonsden Properties Limited	28.3.2011	Handel, usługi marketingowe	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
44. Ellise Trading Group Limited	28.3.2011	Spółka holdingowa, własność intelektualna	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
45. Kamakura Investments Limited	29.3.2011	Inwestycyjna spółka holdingowa	Zwolnienie dochodu pasywnego od podatku. Sytuacja uregulowana po wprowadzeniu zmian przepisów lub zakończeniu działalności.
46. Potencjalne przedsiębiorstwo	1.4.2011	Handel, reklama	Przedsiębiorstwo nie zostało założone, działalność nie była prowadzona lub przedsiębiorstwo było spółką uśpioną.
47. Roxbury Limited	1.4.2011	Spółka holdingowa, patenty i znaki towarowe	Zwolnienie dochodu pasywnego od podatku. Sytuacja uregulowana po wprowadzeniu zmian przepisów lub zakończeniu działalności.
48. Roger Bullivant Holdings Limited	1.4.2011	Grupa kapitałowa	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
49. Horizon Ventures Limited	1.4.2011	Usługi, doradztwo	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
50. Nidham Holdings Limited	1.4.2011	Usługi, doradztwo	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
51. AMD Limited	1.4.2011	Handel, sprzedaż produktów rolnych	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
52. Cookstown Properties Limited	5.4.2011	Spółka holdingowa, udziały w spółkach	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
53. Burlington English Limited	7.4.2011	Usługi, konsultacje i doradztwo	Przedsiębiorstwo nie zostało założone, działalność nie była prowadzona lub przedsiębiorstwo było spółką uśpioną.
54. Burlington Marketing Limited	7.4.2011	Usługi, konsultacje i doradztwo	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.

Nazwa przedsiębiorstwa	Data przyznania	Opis działań	Klasyfikacja interpretacji indywidualnej (w świetle sekcji 8.2.1)
55. Burlington English Limited	11.4.2011	Usługi, konsultacje i doradztwo	Przedsiębiorstwo nie zostało założone, działalność nie była prowadzona lub przedsiębiorstwo było spółką uśpioną.
56. Burlington Marketing Limited	11.4.2011	Usługi, konsultacje i doradztwo	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
57. Eastcheap Trading Corporation Limited	14.4.2011	Udzielanie kredytu lub kredytów	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
58. Horizon Ventures Limited	14.4.2011	Usługi, doradztwo	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
59. Keystone Shipping Limited	4.5.2011	Handel, czarter typu bare-boat	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
60. World Rugby League (Europe) Limited	6.5.2011	Handel, usługi marketingowe	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
61. World Rugby League Limited	6.5.2011	Handel, usługi marketingowe	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
62. Lobric Properties Limited	6.5.2011	Handel, sprzedaż produktów rolnych	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
63. Bushman Limited	6.5.2011	Usługi, doradztwo	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
64. Key Retail Technologies Limited	9.5.2011	Usługi, zarządzanie i konsultacje	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
65. Kinsman Trustees Limited	11.5.2011	Usługi, świadczenie usług powierników	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
66. Amicus Trustees Limited	11.5.2011	Usługi, świadczenie usług powierników	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
67. Benamara Limited	11.5.2011	Inwestycyjna spółka holdingowa	Zwolnienie dochodu pasywnego od podatku. Sytuacja uregulowana po wprowadzeniu zmian przepisów lub zakończeniu działalności.
68. Halstead Investments Limited	11.5.2011	Inwestycyjna spółka holdingowa	Zwolnienie dochodu pasywnego od podatku. Sytuacja uregulowana po wprowadzeniu zmian przepisów lub zakończeniu działalności.
69. Nightingale Investments Limited	11.5.2011	Handel, dostawy sprzętu wykorzystywanego w sektorze ropy i gazu	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
70. JST (International) Company Limited	11.5.2011	Usługi, konsultacje i doradztwo	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
71. The Consultants Limited	11.5.2011	Usługi, konsultacje i doradztwo	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
72. Birchall Properties Limited	17.5.2011	Udzielanie kredytu lub kredytów	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
73. Cookstown Properties Limited	19.5.2011	Spółka holdingowa, inwestycje i nieruchomości	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.

Nazwa przedsiębiorstwa	Data przyznania	Opis działań	Klasyfikacja interpretacji indywidualnej (w świetle sekcji 8.2.1)
74. Paramount Healthcare Consulting Limited	20.5.2011	Usługi, doradztwo	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
75. Swerford Holdings Limited	20.5.2011	Handel, gry	Interpretacja indywidualna związana z podatkiem dochodowym od osób fizycznych, która nie dotyczy przedsiębiorstwa podlegającego podatkowi od osób prawnych
76. Orios Limited	23.5.2011	Handel, sprzedaż detaliczna przez internet kwiatów i upominków	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
77. Bushman Limited	23.5.2011	Usługi, doradztwo	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
78. Nautilus Limited	1.6.2011	Spółka holdingowa będą właścicielem aktywów, jacht motorowy	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
79. Salamba Shipping Limited	1.6.2011	Spółka holdingowa będą właścicielem aktywów, jacht motorowy	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
80. Repset Limited	1.6.2011	Grupa kapitałowa	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
81. McWane (Gibraltar) Holdings Limited	2.6.2011	Udzielanie kredytu lub kredytów	Zwolnienie dochodu pasywnego od podatku. Sytuacja uregulowana po wprowadzeniu zmian przepisów lub zakończeniu działalności.
82. McWane (Gibraltar) Limited	2.6.2011	Udzielanie kredytu lub kredytów	Zwolnienie dochodu pasywnego od podatku. Sytuacja uregulowana po wprowadzeniu zmian przepisów lub zakończeniu działalności.
83. Heidrick and Struggles (Gibraltar) Holdings Limited.	2.6.2011	Udzielanie kredytu lub kredytów	Zakwestionowana interpretacja indywidualna
84. Heidrick and Struggles (Gibraltar) Limited, GibCo2)	2.6.2011	Udzielanie kredytu lub kredytów	Zakwestionowana interpretacja indywidualna
85. Walstead Limited	8.6.2011	Handel, marketing, sprzedaż i badania	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
86. Meritas (Gibraltar) Holdings Limited	8.6.2011	Udzielanie kredytu lub kredytów	Zwolnienie dochodu pasywnego od podatku. Sytuacja uregulowana po wprowadzeniu zmian przepisów lub zakończeniu działalności.
87. Perpetual Systems Limited	9.6.2011	Handel w Gibraltarze	Interpretacja indywidualna związana z podatkiem dochodowym od osób fizycznych, która nie dotyczy przedsiębiorstwa podlegającego podatkowi od osób prawnych
88. Loksys (International) Limited	15.6.2011	Handel w Gibraltarze	Interpretacja indywidualna związana z podatkiem dochodowym od osób fizycznych, która nie dotyczy przedsiębiorstwa podlegającego podatkowi od osób prawnych
89. Lawnsvale Investments Limited	16.6.2011	Udzielanie kredytu lub kredytów	Zwolnienie dochodu pasywnego od podatku. Sytuacja uregulowana po wprowadzeniu zmian przepisów lub zakończeniu działalności.
90. Oilcom Agency Limited	24.6.2011	Handel, kupno i sprzedaż odzieży	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.

Nazwa przedsiębiorstwa	Data przyznania	Opis działań	Klasyfikacja interpretacji indywidualnej (w świetle sekcji 8.2.1)
91. CT Marketing Limited	30.6.2011	Usługi, konsultacje i marketing	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
92. Navigia Limited	5.7.2011	Usługi, doradztwo	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
93. Ocean Pride Shipping Co. Limited	5.7.2011	Spółka holdingowa będą właścicielem aktywów, jacht motorowy	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
94. Equilibrium Management Limited	11.7.2011	Udzielanie kredytu lub kredytów	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
95. Taylan Limited	11.7.2011	Udzielanie kredytu lub kredytów	Zwolnienie dochodu pasywnego od podatku. Sytuacja uregulowana po wprowadzeniu zmian przepisów lub zakończeniu działalności.
96. Potencjalne przedsiębiorstwo	12.7.2011	Handel, wymiana walut	Przedsiębiorstwo nie zostało założone, działalność nie była prowadzona lub przedsiębiorstwo było spółką uśpioną.
97. Galva Investments Limited	13.7.2011	Inwestycyjna spółka holdingowa	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
98. Uniphos Limited	13.7.2011	Usługi, konsultacje i marketing	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
99. Potencjalne przedsiębiorstwo (Advisory Limited)	14.7.2011	Udzielanie kredytu lub kredytów	Przedsiębiorstwo nie zostało założone, działalność nie była prowadzona lub przedsiębiorstwo było spółką uśpioną.
100. Potencjalne przedsiębiorstwo	22.7.2011	Udzielanie kredytu lub kredytów	Zwolnienie dochodu pasywnego od podatku. Sytuacja uregulowana po wprowadzeniu zmian przepisów lub zakończeniu działalności.
101. Potencjalne przedsiębiorstwo	5.8.2011	Handel, marketing	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
102. Hastings Insurance Group Limited	11.8.2011	Grupa kapitałowa	Interpretacja indywidualna związana z podatkiem dochodowym od osób fizycznych, która nie dotyczy przedsiębiorstwa podlegającego podatkowi od osób prawnych
103. Patron Capital G.P. III Limited	17.8.2011	Udzielanie kredytu lub kredytów	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
104. Vantini Spur Limited	14.9.2011	Spółka holdingowa, własność intelektualna	Zwolnienie dochodu pasywnego od podatku. Sytuacja uregulowana po wprowadzeniu zmian przepisów lub zakończeniu działalności.
105. Tubman (International) Limited	14.9.2011	Udzielanie kredytu lub kredytów	Zwolnienie dochodu pasywnego od podatku. Sytuacja uregulowana po wprowadzeniu zmian przepisów lub zakończeniu działalności.
106. Tubman (Holdings) Limited	14.9.2011	Udzielanie kredytu lub kredytów	Zwolnienie dochodu pasywnego od podatku. Sytuacja uregulowana po wprowadzeniu zmian przepisów lub zakończeniu działalności.
107. Broadstreet (Gibraltar) Limited	30.9.2011	Usługi, konsultacje i oprocentowanie pożyczek	Zwolnienie dochodu pasywnego od podatku. Sytuacja uregulowana po wprowadzeniu zmian przepisów lub zakończeniu działalności.
108. Biomet (International) Limited	6.10.2011	Udzielanie kredytu lub kredytów	Zwolnienie dochodu pasywnego od podatku. Sytuacja uregulowana po wprowadzeniu zmian przepisów lub zakończeniu działalności.

Nazwa przedsiębiorstwa	Data przyznania	Opis działań	Klasyfikacja interpretacji indywidualnej (w świetle sekcji 8.2.1)
109. Biomet (Gibraltar) Holdings Limited	6.10.2011	Udzielanie kredytu lub kredytów	Zwolnienie dochodu pasywnego od podatku. Sytuacja uregulowana po wprowadzeniu zmian przepisów lub zakończeniu działalności.
110. Biomet Inc	6.10.2011	Udzielanie kredytu lub kredytów	Zwolnienie dochodu pasywnego od podatku. Sytuacja uregulowana po wprowadzeniu zmian przepisów lub zakończeniu działalności.
111. Biomet S.a.r.l	6.10.2011	Udzielanie kredytu lub kredytów	Zwolnienie dochodu pasywnego od podatku. Sytuacja uregulowana po wprowadzeniu zmian przepisów lub zakończeniu działalności.
112. Waterside (International) Limited	8.11.2011	Usługi, doradztwo w zakresie zarządzania	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltar.
113. Potencjalne przedsiębiorstwo Międzynarodowa kancelaria prawna)	16.11.2011	Udzielanie kredytu lub kredytów	Zwolnienie dochodu pasywnego od podatku. Sytuacja uregulowana po wprowadzeniu zmian przepisów lub zakończeniu działalności.
114. Infor (Gibraltar) Limited	22.11.2011	Udzielanie kredytu lub kredytów	Zwolnienie dochodu pasywnego od podatku. Sytuacja uregulowana po wprowadzeniu zmian przepisów lub zakończeniu działalności.
115. Miller International Limited	24.11.2011	Handel, sprzedaż maszyn do robót ziemnych	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltar.
116. Tipico Services Limited	29.11.2011	Usługi, wsparcie administracyjne	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltar.
117. Select Sports Management Limited	16.12.2011	Usługi, doradca ds. rozgrywek w piłce nożnej	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltar.
118. Allabroad Limited	16.12.2011	Handel, nauka żeglowania i czartery jachtów	Faktycznie podlegające opodatkowaniu. Dochód powstały na terytorium lub pochodzący z terytorium Gibraltar i w związku z tym podlegający opodatkowaniu w Gibraltarze
119. Potencjalne przedsiębiorstwo	16.12.2011	Usługi, wsparcie administracyjne	Przedsiębiorstwo nie zostało założone, działalność nie była prowadzona lub przedsiębiorstwo było spółką uśpioną.
120. Delphi Automotive Services (Gibraltar) Limited	20.12.2011	Spółka zależna	Zwolnienie dochodu pasywnego od podatku. Sytuacja uregulowana po wprowadzeniu zmian przepisów lub zakończeniu działalności.
121. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	22.12.2011	Udzielanie kredytu lub kredytów	Zwolnienie dochodu pasywnego od podatku. Sytuacja uregulowana po wprowadzeniu zmian przepisów lub zakończeniu działalności.
122. 8F Leasing S.A.	22.12.2011	Udzielanie kredytu lub kredytów	Zwolnienie dochodu pasywnego od podatku. Sytuacja uregulowana po wprowadzeniu zmian przepisów lub zakończeniu działalności.
123. 8F leasing (Bermuda) Limited	22.12.2011	Udzielanie kredytu lub kredytów	Zwolnienie dochodu pasywnego od podatku. Sytuacja uregulowana po wprowadzeniu zmian przepisów lub zakończeniu działalności.
124. Scan Truck & Trailer Rental Limited	3.1.2012	Handel, wynajem samochodów ciężarowych i przyczep	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltar.
125. Matterhorn Holdings Limited	16.1.2012	Handel, sprzedaż materiałów informatycznych	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltar.

Nazwa przedsiębiorstwa	Data przyznania	Opis działań	Klasyfikacja interpretacji indywidualnej (w świetle sekcji 8.2.1)
126. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	3.2.2012	Udzielanie kredytu lub kredytów	Zwolnienie dochodu pasywnego od podatku. Sytuacja uregulowana po wprowadzeniu zmian przepisów lub zakończeniu działalności.
127. 8F Leasing (Bermuda) Limited	3.2.2012	Udzielanie kredytu lub kredytów	Zwolnienie dochodu pasywnego od podatku. Sytuacja uregulowana po wprowadzeniu zmian przepisów lub zakończeniu działalności.
128. 8F Leasing S.A.	3.2.2012	Udzielanie kredytu lub kredytów	Zwolnienie dochodu pasywnego od podatku. Sytuacja uregulowana po wprowadzeniu zmian przepisów lub zakończeniu działalności.
129. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	20.2.2012	Udzielanie kredytu lub kredytów	Zwolnienie dochodu pasywnego od podatku. Sytuacja uregulowana po wprowadzeniu zmian przepisów lub zakończeniu działalności.
130. 8F Leasing (Bermuda) Limited	20.2.2012	Udzielanie kredytu lub kredytów	Zwolnienie dochodu pasywnego od podatku. Sytuacja uregulowana po wprowadzeniu zmian przepisów lub zakończeniu działalności.
131. 8F Leasing S.A.	20.2.2012	Udzielanie kredytu lub kredytów	Zwolnienie dochodu pasywnego od podatku. Sytuacja uregulowana po wprowadzeniu zmian przepisów lub zakończeniu działalności.
132. Zaida Company Limited	2.3.2012	Handel, opłaty i prowizje od płatności	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
133. Rowan Gorilla V (Gibraltar) Limited	29.3.2012	Handel, wiertnice do wiercenia szybów naftowych (czarter)	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
134. Rowan Gorilla VII (Gibraltar) Limited	29.3.2012	Handel, wiertnice do wiercenia szybów naftowych (czarter)	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
135. Rowan Cayman Limited	29.3.2012	Handel, wiertnice do wiercenia szybów naftowych (czarter)	Przedsiębiorstwo nie zostało założone, działalność nie była prowadzona lub przedsiębiorstwo było spółką uśpioną.
136. Rowan Drilling (Gibraltar) Limited	29.3.2012	Handel, wiertnice do wiercenia szybów naftowych (czarter)	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
137. Rowan Drilling Norway AS	29.3.2012	Handel, wiertnice do wiercenia szybów naftowych (czarter)	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
138. Kiluya Employment Management Limited	3.5.2012	Usługi, świadczenie usług inżynierskich	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
139. Ash (Gibraltar) One Limited	8.5.2012	Spółka zależna przedsiębiorstwa chemicznego	Zakwestionowana interpretacja indywidualna
140. Ash (Gibraltar) Two Limited	8.5.2012	Spółka zależna przedsiębiorstwa chemicznego	Zakwestionowana interpretacja indywidualna
141. Potencjalne przedsiębiorstwo	12.6.2012	Spółka holdingowa, własność intelektualna	Przedsiębiorstwo nie zostało założone, działalność nie była prowadzona lub przedsiębiorstwo było spółką uśpioną.
142. Partner Invest Limited	21.8.2012	Handel, tworzenie przedsiębiorstw	Faktyczne podlegające opodatkowaniu. Dochód powstały na terytorium lub pochodzący z terytorium Gibraltaru i w związku z tym podlegający opodatkowaniu w Gibraltarze
143. Partner Invest Limited	21.8.2012	Handel, tworzenie przedsiębiorstw	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.

Nazwa przedsiębiorstwa	Data przyznania	Opis działań	Klasyfikacja interpretacji indywidualnej (w świetle sekcji 8.2.1)
144. MJN Holdings (Gibraltar) Limited	11.9.2012	Spółka zależna w strukturze grupy	Zakwestionowana interpretacja indywidualna
145. Fidux Trust Company Limited	9.10.2012	Handel, świadczenie usług zaufania	Faktycznie podlegające opodatkowaniu. Dochód powstały na terytorium lub pochodzący z terytorium Gibraltaru i w związku z tym podlegający opodatkowaniu w Gibraltarze
146. OED Limited	4.1.2013	Handel, tworzenie oprogramowania	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
147. Sunbreeze Limited	12.2.2013	Handel, makler internetowy	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
148. Potencjalne przedsiębiorstwo	12.4.2013	Spółka holdingowa, własność intelektualna	Przedsiębiorstwo nie zostało założone, działalność nie była prowadzona lub przedsiębiorstwo było spółką uśpioną.
149. Promo 6000 International Limited	22.4.2013	Handel, marketing i reklama	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
150. Visavi 5x5 Limited	22.4.2013	Handel, strony i serwisy internetowe	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
151. Visavi Activities Limited	22.4.2013	Spółka holdingowa, udziały w spółkach	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
152. Visavi Spins Limited	22.4.2013	Handel, strony i serwisy internetowe	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
153. Visavi Portals Limited	22.4.2013	Handel, strony i serwisy internetowe	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
154. Potencjalne przedsiębiorstwo	10.5.2013	Spółka holdingowa, własność intelektualna	Przedsiębiorstwo nie zostało założone, działalność nie była prowadzona lub przedsiębiorstwo było spółką uśpioną.
155. Scanlan Worldwide Limited	21.5.2013	Handel, kupno, import i eksport	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
156. Rebecca (Holdings) Limited	10.6.2013	Udzielanie kredytu lub kredytów	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
157. IAPA (Global) Limited	24.6.2013	Handel, ubezpieczenia w ramach polisy zbiorowej	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
158. Collinson Group (Trademarks) Limited	24.6.2013	Spółka holdingowa, własność intelektualna	Zwolnienie dochodu pasywnego od podatku. Sytuacja uregulowana po wprowadzeniu zmian przepisów lub zakończeniu działalności.
159. Rebecca (Holdings) Limited	28.6.2013	Udzielanie kredytu lub kredytów	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
160. Innophus (Gibraltar) Limited	2.8.2013	Handel, przemysł wytwórczy	Przedsiębiorstwo nie zostało założone, działalność nie była prowadzona lub przedsiębiorstwo było spółką uśpioną.
161. Stabalis Limited	22.11.2013	Usługi, świadczenie usług doradczych wewnątrz grupy	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.

Nazwa przedsiębiorstwa	Data przyznania	Opis działań	Klasyfikacja interpretacji indywidualnej (w świetle sekcji 8.2.1)
162. J Domains Limited	20.12.2013	Usługi, zarządzanie sprzedażą domen	Zastosowanie zasady terytorialności. Brak dochodu powstałego na terytorium lub pochodzącego z terytorium Gibraltaru.
163. Potencjalne przedsiębiorstwo	23.12.2013	Handel, dostawa towarów	Przedsiębiorstwo nie zostało założone, działalność nie była prowadzona lub przedsiębiorstwo było spółką uśpioną.
164. Potencjalny imigrant	23.12.2013	Pracownik	Interpretacja indywidualna związana z podatkiem dochodowym od osób fizycznych, która nie dotyczy przedsiębiorstwa podlegającego podatkowi od osób prawnych
165. British Virgin Islands Company	23.12.2013	Handel, dostarczanie produktów cyfrowych takich jak szkolenia internetowe	Faktycznie podlegające opodatkowaniu. Dochód powstały na terytorium lub pochodzący z terytorium Gibraltaru i w związku z tym podlegający opodatkowaniu w Gibraltarze

Uwaga: Numeracja przedsiębiorstw jest zgodna z numeracją załącznika 1 do decyzji o rozszerzeniu zakresu postępowania.

Aby zapewnić kompletne informacje, tabela zawiera pięć kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego o numerach 83, 84, 139, 140 i 144.