

# ROZHODNUTÍ

## ROZHODNUTÍ KOMISE (EU) 2019/700

ze dne 19. prosince 2018

**o státní podpoře SA.34914 (2013/C), kterou poskytlo Spojené království s ohledem na režim daně z příjmů právnických osob na Gibraltaru**

(oznámeno pod číslem C(2018) 7848)

(Pouze anglické znění je závazné)

EVROPSKÁ KOMISE,

s ohledem na Smlouvu o fungování Evropské unie, a zejména na čl. 108 odst. 2 první pododstavec této smlouvy,

s ohledem na Dohodu o Evropském hospodářském prostoru, a zejména na čl. 62 odst. 1 písm. a) této dohody,

poté, co vyzvala zúčastněné strany k podání připomínek <sup>(1)</sup>,

vzhledem k těmto důvodům:

### 1. POSTUP

- (1) Dne 1. června 2012 obdržela Komise od španělských orgánů stížnost týkající se nového zákona o dani z příjmů na Gibraltar (dále jen „zákon z roku 2010“).
- (2) Dne 16. října 2013 zahájila Komise formální vyšetřovací řízení, aby ověřila, zda osvobození příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků podle zákona z roku 2010 od daně zvýhodňuje selektivně určité společnosti v rozporu s pravidly Unie v oblasti státní podpory (na rozhodnutí přijaté za účelem zahájení tohoto řízení se v tomto rozhodnutí odkazuje jako na „první rozhodnutí o zahájení řízení“ <sup>(2)</sup>).
- (3) Dne 4. prosince 2013 předložily orgány Spojeného království Komisi oznámení o osvobození licenčních poplatků od daně spolu s návrhy právních předpisů, které vláda Gibraltar vypracovala za účelem pozměnění zákona z roku 2010 tak, aby příjmy z licenčních poplatků podléhaly na Gibraltar zdanění. Na žádost doplnily gibraltarské orgány tyto informace e-maily ze dne 6., 12. a 16. prosince 2013.
- (4) Dne 16. prosince 2013 požádal Gibraltar o prodloužení lhůty pro podání připomínek k prvnímu rozhodnutí o zahájení řízení do 17. ledna 2014. Komise této žádosti téhož dne vyhověla.
- (5) Dne 20. prosince 2013 podalo Spojené království připomínky k zahájení řízení podle čl. 108 odst. 2 Smlouvy. Připomínky třetích stran k tomuto řízení byly obdrženy od španělské konfederace zaměstnavatelů (C.E.O.E) <sup>(3)</sup>, Německa, Španělska a vlády Gibraltar, a to dne 27. prosince 2013, 27. prosince 2013, 6. ledna 2014 resp. 17. ledna 2014.
- (6) E-mailem ze dne 7. ledna 2014 poskytly gibraltarské orgány Komisi kopii (novely) zákona o dani z příjmů ze dne 24. prosince 2013, kterým byla zavedena změna zákona z roku 2010 v souvislosti se zdaněním licenčních poplatků.
- (7) Dopisem ze dne 16. dubna 2014 Komise Spojené království vyzvala, aby se vyjádřilo k připomínkám třetích stran týkajícím se zahájení formálního vyšetřovacího řízení. Spojené království odpovědělo v prodloužené lhůtě dopisem ze dne 2. června 2014.

<sup>(1)</sup> Úř. věst. C 348, 28.11.2013, s. 184 a Úř. věst. C 369, 7.10.2016, s. 55.

<sup>(2)</sup> Úř. věst. C 348, 28.11.2013, s. 184.

<sup>(3)</sup> Španělská konfederace obchodních organizací (Confederacion Espagnola de Organizaciones Empresariales).

- (8) Dne 1. října 2014 informovala Komise Spojené království o svém rozhodnutí (\*) rozšířit řízení podle čl. 108 odst. 2 Smlouvy tak, aby zahrnovalo i praxi v oblasti daňových rozhodnutí uplatňovanou na Gibraltar (na uvedené rozhodnutí se v tomto rozhodnutí odkazuje jako na „rozhodnutí o rozšíření řízení“).
- (9) Dne 10. listopadu 2014 si Komise v souvislosti s praxí v oblasti daňových rozhodnutí uplatňovanou na Gibraltar vyžádala další informace. Tyto informace poskytlo Spojené království dne 8. prosince 2014.
- (10) Dne 4. března 2015 byla Spojenému království doručena oprava rozhodnutí o rozšíření řízení.
- (11) Dne 23. března 2015 si Komise vyžádala další informace týkající se praxe v oblasti daňových rozhodnutí. Spojené království tyto informace poskytlo dne 23. dubna 2015.
- (12) Dne 31. března 2015 podalo Spojené království připomínky k rozhodnutí o rozšíření řízení.
- (13) Na základě e-mailu Spojeného království ze dne 9. března 2015 s návrhy právních předpisů a pokynů týkajících se zásady teritoriality i praxe v oblasti daňových rozhodnutí poskytla Komise Spojenému království dopisem ze dne 3. září 2015 k návrhům právních předpisů a pokynů řadu podnětů.
- (14) Dne 19. října 2015 předložilo Spojené království Komisi revidovaný návrh předpisů a pokynů týkajících se praxe v oblasti daňových rozhodnutí a rovněž přezkumy dvaceti daňových rozhodnutí. Dne 11. listopadu 2015 si Komise vyžádala informace týkající se 2 299 společností s příjmy vzniklými nebo majícími původ na Gibraltar. Spojené království poskytlo požadované informace dne 24. listopadu 2015. Další přezkumy daňových rozhodnutí byly Komisi zaslány dne 3. prosince 2015, 19. února 2016 a 31. srpna 2016.
- (15) Dne 14. července 2016 byla Spojenému království zaslána další žádost o informace týkající se jak praxe v oblasti daňových rozhodnutí, tak i osvobození příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků od daně. Spojené království odpovědělo dopisem ze dne 31. srpna 2016.
- (16) Dne 7. října 2016 bylo rozhodnutí o rozšíření řízení zveřejněno v *Úředním věstníku* (7).
- (17) V říjnu a listopadu 2016 podalo připomínky k rozhodnutí o rozšíření řízení šest zúčastněných stran, včetně Gibraltar a Španělska.
- (18) Dne 9. listopadu 2016 podal Gibraltar Tribunálu Evropské unie žalobu na zrušení rozhodnutí o rozšíření řízení (8).
- (19) Dne 7. prosince 2016 Komise Spojené království vyzvala, aby se vyjádřilo k obdržným připomínkám třetích stran. Spojené království podalo své připomínky dne 31. ledna 2017.
- (20) Dne 16. února 2017 si Komise od Spojeného království vyžádala další vysvětlení týkající se daňových rozhodnutí na Gibraltar. Orgány Spojeného království odpověděly dne 31. března 2017 a další informace poskytly v prodloužené lhůtě dne 3. května 2017.
- (21) Dne 29. listopadu 2017 předložilo Spojené království kopii všech zpráv vyhotovených gibraltarskými daňovými orgány v důsledku přezkumů provedených v souvislosti s 165 daňovými rozhodnutími uvedenými v rozhodnutí o rozšíření řízení.
- (22) V návaznosti na připomínky Komise ze dne 7. prosince 2017 poskytlo Spojené království dne 18. ledna 2018 doplňkové informace, včetně návrhů právních předpisů a pokynů.
- (23) Dne 9. února 2018 si Komise vyžádala další vysvětlení týkající se návrhů právních předpisů, které zaslalo Spojené království. Vyžádala si rovněž doplňující vysvětlení k věcným a právním aspektům některých přezkumů daňových rozhodnutí, jež Spojené království předložilo v listopadu 2017.

(\*) C(2014) 6851 final.

(7) Úř. věst. C 369, 7.10.2016, s. 55.

(8) Věc Government of Gibraltar v. Komise, T-783/16.

- (24) Spojené království na tuto žádost o informace odpovědělo dopisem ze dne 21. února 2018. E-mailem ze dne 1. března 2018 Komise Spojené království vyzvala, aby podalo vysvětlení k některým konkrétním daňovým rozhodnutím. Spojené království na tuto žádost odpovědělo dne 15. března 2018. Další vysvětlení týkající se těchto záležitostí poskytl Spojené království dne 24. května 2018, a to na žádost Komise ze dne 3. května 2018.
- (25) Schůzky se Spojeným královstvím spolu se zástupci gibraltarských orgánů se uskutečnily ve dnech 5. prosince 2013, 12. března 2015, 28. května 2015 a 29. listopadu 2017 a 5. října 2018.

## 2. POPIS OPATŘENÍ

- (26) Gibraltar je britským zámořským územím. S ohledem na daňové záležitosti má úplnou vnitřní autonomii, zatímco vláda Spojeného království odpovídá za jeho mezinárodní vztahy, například sjednávání daňových smluv.

### 2.1. Celkový popis gibraltarského režimu daně z příjmů právnických osob

- (27) Zákon z roku 2010 <sup>(7)</sup> vstoupil v platnost dne 1. ledna 2011 a nahradil dřívější zákon o dani z příjmů z roku 1952 (dále jen „zákon z roku 1952“). Tento zákon zavedl obecnou sazbu daně z příjmů ve výši 10 %, která se vztahuje na společnosti v celém gibraltarském hospodářství s výjimkou společností poskytujících veřejné služby a telekomunikační služby a společností zneužívajících dominantní postavení na trhu, které podléhají sazbě ve výši 20 %.

#### a) Plátcí daně z příjmů právnických osob

- (28) Plátcem daně na Gibraltaru může být jak společnost <sup>(8)</sup>, která je obvyklým rezidentem <sup>(9)</sup> na Gibraltaru, i společnost, která není obvyklým rezidentem na Gibraltaru, avšak v posledně uvedeném případě pouze tehdy, pokud dotyčná společnost vykonává na Gibraltaru podnikatelskou činnost prostřednictvím pobočky nebo zastoupení <sup>(10)</sup>.

#### b) Základ daně

Příjmy, které podléhají dani, jsou podrobně uvedeny v tabulkách A, B a C přílohy 1 zákona z roku 2010. To platí pro právnické i fyzické osoby. V době přijetí zákona z roku 2010 byly v tabulkách A, B a C stanoveny tyto kategorie příjmů:

— tabulka A: obchodní, podnikatelská, profesní a odborná činnost a nemovitosti,

— tabulka B: zaměstnání a samostatná výdělečná činnost,

— tabulka C: ostatní příjmy (dividendy <sup>(11)</sup>, příjmy z fondů, příjmy z práv, důchody a „obecná kategorie“ týkající se položek příjmů uvedených v ustanoveních zaměřených proti vyhýbání se daňovým povinnostem v § 40 a příloze 4 zákona z roku 2010).

- (29) Za účelem výpočtu základu pro vyměření daně v případě společnosti je v § 16 zákona z roku 2010 stanoveno, že s výhradou určitých výjimek představuje zdanitelné zisky nebo výnosy společnosti za určité účetní období celá částka zisků nebo výnosů společnosti za dané účetní období, přičemž se při zdanění uplatňuje zásada teritoriality, jak je objasněno v 30. až 32. bodě odůvodnění.

<sup>(7)</sup> Zákon z roku 2010 zdaňuje příjmy (vzniklé nebo mající původ na Gibraltaru) určité „osoby“. Definice pojmu „osoba“ je uvedena v § 74 zákona z roku 2010: „osoba“ zahrnuje jakoukoli obchodní společnost, ve skupině nebo samotnou, a jakýkoli klub, sdružení či jiný subjekt, nebo jednu či více osob jakéhokoli věku, mužského nebo ženského pohlaví, a jakýkoli podnik a skupinu osob“.

<sup>(8)</sup> „Společnost“ je v § 74 zákona z roku 2010 definována jako jakákoli společnost, která je založena nebo zaregistrována podle práva platného na Gibraltaru či jinde.

<sup>(9)</sup> Pojem „obvyklý rezident“ je ve vztahu ke společnosti definován v § 74 zákona z roku 2010 v tom smyslu, že se jím rozumí buď společnost, jejíž řízení a kontrola se nacházejí na Gibraltaru, nebo společnost, jejíž řízení a kontrola jsou vykonávány mimo Gibraltar osobami, které pro účely zákona z roku 2010 mají obvyklý pobyt na Gibraltaru.

<sup>(10)</sup> V souladu s § 11 odst. 4 zákona z roku 2010 se v případě společnosti, která není obvyklým rezidentem na Gibraltaru a vykonává na Gibraltaru podnikatelskou činnost prostřednictvím pobočky nebo zastoupení, zdanitelný zisk vypočítává s ohledem na příjmy z podnikání, které jsou vytvořeny prostřednictvím pobočky nebo zastoupení nebo které plynou z této pobočky či zastoupení, a pokud podléhají dani, příjmy z majetku nebo práv, které užívá či drží dotyčná pobočka nebo zastoupení.

<sup>(11)</sup> Dividendy, které byly nebo které mají být zaplacený jednou společností jiné společnosti, však dani nepodléhají.

c) *Zásada teritoriality*

- (30) Zákon z roku 2010 vychází z teritoriálního systému zdanění, což znamená, že zisky nebo výnosy jsou zdaněny pouze tehdy, pokud příjmy „vznikly nebo mají původ“ na Gibraltar. Podle § 74 zákona z roku 2010 je pojem „vzniklý nebo mající původ“ definován s odkazem na místo výkonu činností<sup>(12)</sup>, které vedou k ziskům, což je obvykle stanoveno v každém jednotlivém případě. Podle tohoto ustanovení se považují za činnosti vykonávané na Gibraltar i činnosti, které podléhají povolení a regulaci podle jakéhokoli gibraltarského zákona.
- (31) Uplatňování pojmů „vznik“ a „původ“ ze strany gibraltarských daňových orgánů vychází rovněž ze zásad odvozených z judikatury Judicial Committee of the Privy Council (soudní komise královské tajné rady)<sup>(13)</sup> v řadě zásadních věcí, například *Hang Seng*<sup>(14)</sup> a *HK-TVB*<sup>(15)</sup>, jež se obě týkaly uplatňování zásady teritoriality v Hongkongu. Ačkoliv rozsudky soudní komise královské tajné rady týkající se jiných jurisdikcí než Gibraltar nejsou pro Gibraltar závazné, gibraltarské soudy se na ně mohou odvolávat, pakliže je považují za relevantní. Podle názoru Spojeného království tomu tak zjevně bylo v případě rozsudků uvedených v tomto bodě odůvodnění, a to vzhledem k podobnosti právních předpisů v obou jurisdikcích<sup>(16)</sup>.
- (32) Podle judikatury uvedené v 31. bodě odůvodnění by gibraltarské daňové orgány měly při rozhodování o tom, zda zisky určité osoby vznikly nebo mají původ na Gibraltar, posoudit, co dotyčná osoba učinila nebo plánuje učinit k získání dotyčných zisků a kde to dotyčná osoba učinila nebo má v úmyslu učinit. Těžištěm je proto určení zeměpisného místa výkonu činnosti, která u příslušných transakcí vytvořila zisk. Co se týká poskytování služeb určitou společností, gibraltarské orgány uvedly, že za účelem určení místa poskytování služeb vedoucích k poplatkům vycházejí zejména ze zeměpisného místa výkonu všech výdělečných činností (a nikoli pouze funkce back-office nebo administrativní podpory).

**2.2. Osvobození příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků od daně**

- (33) Podle zákona z roku 2010 v původním znění nepodléhají pasivní úroky a licenční poplatky zdanění<sup>(17)</sup>, a to bez ohledu na zdroj příjmů nebo uplatnění zásady teritoriality. Pojem „pasivní úroky“ odkazuje především na úroky z mezipodnikových půjček. Úroky naopak podléhají zdanění v případě, že se považují za příjmy z podnikání, tj. pokud jsou nedílnou součástí toku příjmů společnosti<sup>(18)</sup>.
- (34) V červnu 2013 byl zákon z roku 2010 s účinností od 1. července 2013 pozměněn tak, aby veškeré úroky z mezipodnikových půjček (domácího i zahraničního původu) byly zdaněny obecnou sazbou ve výši 10 %, pokud úroky, které obdržela nebo má obdržet zdrojová společnost, přesáhnou 100 000 GBP ročně<sup>(19)</sup>. Co se týká příjmů z licenčních poplatků, dne 24. prosince 2013 byly přijaty další právní předpisy, podle nichž podléhají od 1. ledna 2014 licenční poplatky (které obdržela nebo má obdržet společnost zaregistrovaná na Gibraltar) sazbě daně ve výši 10 %<sup>(20)</sup>.
- (35) Podle tabulky C přílohy 1 zákona z roku 2010 nepodléhají dani dividendy, které byly nebo mají být zaplacený jednou společností jiné společnosti. Jedná se o obecné pravidlo bez ohledu na polohu společnosti a bez ohledu na činnost dotyčných společností (holdingové společnosti nebo aktivní obchodní společnosti). Totéž platí pro dividendy, které obdrží stálá provozovna (nacházející se na Gibraltar) nerezidentní společnosti.

**2.3. Praxe v oblasti daňových rozhodnutí**

- (36) Gibraltarský komisař pro daně z příjmů může vydávat daňová rozhodnutí v rámci své obecné povinnosti zajistit řádnou správu zákona o dani z příjmů a odpovídá za vyměření a výběr daně z příjmů na Gibraltar. Tyto obecné pravomoci vyplývají z § 2 odst. 1 a 2 zákona z roku 2010.

<sup>(12)</sup> Ustanovení § 74 v původním znění odkazovalo na místo výkonu činností nebo většiny činností, odkaz na většinu činností však byl novelou zákona o dani z příjmů z roku 2013 zrušen.

<sup>(13)</sup> Soudní komise královské tajné rady sídlí v Londýně a je konečným odvolacím soudem na Gibraltar. Rozsudky týkající se gibraltarských právních předpisů jsou pro gibraltarský daňový úřad pro daň z příjmů i pro ostatní gibraltarské soudy závazné.

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

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

<sup>(16)</sup> Podání Spojeného království ze dne 14.11.2013, s. 2.

<sup>(17)</sup> Tabulka C v příloze 1 zákona z roku 2010 v původním znění tuto kategorii příjmů neobsahovala.

<sup>(18)</sup> To platí pro společnosti, které poskytují úvěry široké veřejnosti, nebo pro společnosti, které získávají úroky z finančních prostředků pocházejících z přijímání vkladů.

<sup>(19)</sup> Pozměněné předpisy o dani z příjmů z roku 2013 zveřejněné v druhém dodatku gibraltarského úředního věstníku č. 4006 ze dne 6. června 2013.

<sup>(20)</sup> Novela zákona o dani z příjmů z roku 2013 zveřejněná v prvním dodatku gibraltarského úředního věstníku č. 4049 ze dne 24. prosince 2013.

- (37) Co se týká daňových rozhodnutí uvedených v rozhodnutí o rozšíření řízení, ve většině případů se žádosti o vydání daňového rozhodnutí týkaly potvrzení toho, zda společnost-rezident podléhá zdanění na Gibraltar v důsledku základních právních zásad zdanění, tj. vzniku a původu příjmů v souladu s teritoriálním systémem.
- (38) V § 42 zákona z roku 2010 je mimoto stanoven zvláštní postup schvalování v případě otázek týkajících se vyhýbání se daňovým povinností. Tato rozhodnutí lze vydat pouze za účelem stanovení toho, zda jsou určité transakce nebo konstrukce zdanitelné podle § 40 nebo přílohy 4 zákona z roku 2010, tj. k určení, zda je určitá konstrukce umělá či fiktivní za účelem zrušení nebo snížení částky splatné daně.

### 3. DŮVODY PRO ZAHÁJENÍ FORMÁLNÍHO VYŠETŘOVACÍHO ŘÍZENÍ

#### 3.1. Osvobození příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků od daně

- (39) V prvním rozhodnutí o zahájení řízení zastávala Komise předběžný názor, že osvobození příjmů z pasivních úroků (z mezipodnikových půjček) a licenčních poplatků od daně v důsledku zákona z roku 2010 představuje pro účely čl. 107 odst. 1 Smlouvy státní podporu, a vyslovila pochybnosti ohledně její slučitelnosti s vnitřním trhem.
- (40) Co se týká věcné selektivity opatření, Komise zjistila, že osvobození pasivních příjmů (úroků, licenčních poplatků a dividend) od daně je *prima facie* selektivní. S ohledem na dividendy však bylo zjištěno, že výjimka je odůvodněná logikou zamezení dvojímu zdanění. Komise naopak nezjistila žádné důvody pro osvobození příjmů z pasivních úroků nebo licenčních poplatků od daně. Komise nesouhlasila zejména s tím, že osvobození pasivních úroků zahraničního původu od daně vyplývá z logiky teritoriálního systému zdanění. Komise nesouhlasila rovněž s tvrzením, že osvobození pasivních úroků domácího původu od daně je odůvodněno problémy s proveditelností (nadměrné náklady spojené s výběrem daně). Co se týká osvobození licenčních poplatků od daně, Komise nesouhlasila s tím, že platným důvodem pro toto osvobození je potřeba zajistit, aby byl gibraltarský daňový systém jednoduchý a účinný.
- (41) Komise dospěla rovněž k předběžnému závěru, že opatření je financováno ze státních prostředků, že podnikům poskytuje hospodářskou výhodu, že ovlivňuje obchod mezi členskými státy a že zvýhodněním určitých podniků může narušit hospodářskou soutěž. Komise proto zastávala názor, že osvobození pasivních úroků a licenčních poplatků od daně představuje pro účely čl. 107 odst. 1 Smlouvy státní podporu.
- (42) Komise dospěla rovněž k závěru, že tato podpora představuje „novou podporu“, jelikož osvobození pasivních úroků od daně nebylo podle zákona z roku 1952 přiznáno automaticky a vyžadovalo posouzení teritoriality. Zákon z roku 2010 mimoto zavedl osvobození licenčních poplatků od daně, jež podle zákona z roku 1952 dříve neexistovalo. Komise v této souvislosti poznamenala, že uplatňování teritoriálního systému znamená, že veškeré příjmy z licenčních poplatků, které obdrží gibraltarská společnost, vznikají a mají původ na Gibraltar.
- (43) Komise vyslovila rovněž pochybnosti ohledně slučitelnosti osvobození příjmů z pasivních úroků (z mezipodnikových půjček) a licenčních poplatků od daně s vnitřním trhem. Komise zejména nezjistila možné důvody slučitelnosti podle čl. 107 odst. 2 nebo 3 Smlouvy.

#### 3.2. Praxe v oblasti daňových rozhodnutí

- (44) Rozhodnutím o rozšíření řízení se Komise rozhodla rozšířit formální vyšetřovací řízení na 165 daňových rozhodnutí, která vydaly gibraltarské daňové orgány v období od roku 2011 do srpna 2013 (z celkem 340 rozhodnutí vydaných v tomto období).
- (45) Komise se domnívala, že v zásadě jsou splněny čtyři podmínky pro to, aby se opatření považovalo za státní podporu. Komise konkrétně dospěla k předběžnému závěru, že opatření v oblasti daňových rozhodnutí byla věcně selektivní, jelikož gibraltarské daňové orgány obvykle uplatnily své pravomoci volného uvážení a neposoudily náležitě daňové povinnosti dotyčné společnosti. Podle názoru Komise byl takovýto postup možný z toho důvodu, že právní předpisy byly formulovány neurčitě. Komise zastávala rovněž předběžný názor, že v některých případech vydaly gibraltarské daňové orgány daňová rozhodnutí, která nebyla v souladu s platnými daňovými předpisy.

- (46) Na podporu těchto předběžných názorů ohledně selektivní povahy opatření v oblasti daňových rozhodnutí kvůli uplatňování pravomocí volného uvážení, nesprávnému uplatňování pravidel či neexistenci náležitého ověření toho, zda jsou činnosti skutečně vykonávány, uvedla Komise sedm obvyklých kategorií případů, a to na základě různých druhů rozhodnutí, činností nebo příjmů.
- (47) Komise se předběžně domnívala, že vydáváním těchto daňových rozhodnutí pouze určitým nadnárodním společností na rozdíl od ostatních, čistě vnitrostátních společností, jež o daňové rozhodnutí nepožádaly, zacházely daňové orgány se společnostmi, které se nacházely v podobné právní a faktické situaci, rozdílně. Opatření se proto považovala za *prima facie* selektivní. Komise nezjistila rovněž žádné přijatelné odůvodnění na základě povahy nebo obecné struktury referenčního systému (viz 57. bod odůvodnění rozhodnutí o rozšíření řízení). Komise v této souvislosti rovněž uvedla, že by možné odůvodnění vyžadovalo existenci náležitých kontrolních a monitorovacích postupů <sup>(21)</sup> (k zajištění jednotného uplatňování daňového systému), jež však v daném případě (jak se zdá) chyběly.
- (48) Komise dospěla také k předběžnému závěru, že opatření v oblasti daňových rozhodnutí byla provedena ze státních prostředků, že podnikům poskytovala hospodářskou výhodu, že ovlivňovala obchod mezi členskými státy a že zvýhodněním určitých podniků mohla narušit hospodářskou soutěž. Komise vyslovila pochybnosti ohledně slučitelnosti těchto opatření s vnitřním trhem. Komise proto zastávala předběžný názor, že opatření v oblasti daňových rozhodnutí představovala pro účely čl. 107 odst. 1 Smlouvy státní podporu. Komise měla rovněž za to, že tato státní podpora představuje „novou podporu“.
- (49) Rozšířené řízení se týkalo nejen 165 jednotlivých daňových rozhodnutí, nýbrž obecněji také praxe v oblasti daňových rozhodnutí podle zákona z roku 2010, jelikož se zdálo, že ustanovení zákona z roku 2010 jsou opakovaně uplatňována nesprávně.
- (50) Co se týká slučitelnosti 165 daňových rozhodnutí a obecné praxe v oblasti daňových rozhodnutí s vnitřním trhem, Komise nezjistila možné důvody slučitelnosti na základě výjimek stanovených v čl. 107 odst. 2 a 3 Smlouvy.
- (51) Komise vyslovila předběžný názor, že 165 daňových rozhodnutí uvedených v příloze rozhodnutí o rozšíření řízení a praxe Gibraltarů v oblasti daňových rozhodnutí představují pro účely čl. 107 odst. 1 Smlouvy státní podporu, a vyjádřila pochybnosti ohledně jejich slučitelnosti s vnitřním trhem. Orgány Spojeného království a Gibraltarů rovněž vyzvala, aby jí předložily důkazy o následných kontrolách. Komise Spojené království také vyzvala, aby vysvětlilo, zda a z jakých důvodů by bylo možno praxi v oblasti daňových rozhodnutí či některé z předmětných 165 daňových rozhodnutí pokládat za slučitelné.

#### 4. PŘIPOMÍNKY SPOJENÉHO KRÁLOVSTVÍ

##### 4.1. Připomínky k osvobození příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků od daně

- (52) Připomínky, které Spojené království podalo dne 20. prosince 2013, lze shrnout takto:
- (1) zákon z roku 2010 uplatňuje zásadu teritoriality, podle níž jsou zisky společností zdaněny na Gibraltarě pouze v případě příjmů „vzniklých nebo majících původ“ na Gibraltarě. Tak tomu bylo i podle zákona z roku 1952;
  - (2) osvobození příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků od daně nelze považovat za selektivní, jelikož tato ustanovení jsou dostupná všem společnostem a vztahují se obecně na všechna odvětví průmyslu, financí a obchodu. Dostupnost osvobození od daně není nijak omezena, a to na určitou kategorii společností ani na určitý druh činností. Skutečnost, že některé společnosti mají z určitého daňového pravidla větší prospěch než jiné, neznamená, že je toto pravidlo selektivní. Mimoto nelze určit konkrétní skupinu společností majících z tohoto opatření prospěch. Na Gibraltarě neexistují žádné jiné společnosti v podobné faktické nebo právní situaci, na něž by se tato opatření nevztahovala;
  - (3) není správné tvrdit, že osvobození od daně zvýhodňuje selektivně konkrétně společnosti, jimž společnosti neusazené na Gibraltarě hradí licenční poplatky za práva duševního vlastnictví a úroky z vnitroskupinových půjček. Daňový systém neobsahuje nic, co by vedlo k určitému podílu společností neusazených na Gibraltarě nebo co by zvýhodňovalo společnosti poskytující půjčky zahraničním společnostem;

<sup>(21)</sup> Viz např. rozsudek ve spojených věcech *Paint Graphos a další*, C-78/08 až C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, bod 73 a následující body.

- (4) odkaz na „offshorové společnosti“ v 37. bodě odůvodnění prvního rozhodnutí o zahájení řízení je příliš nejednoznačný a nesouvisí s daňovým zacházením s pasivními příjmy. Tvrzení, že opatření znovu zavádí předchozí režim společností osvobozených od daně, není relevantní, jelikož neovlivňuje posouzení selektivity osvobození od daně;
- (5) co se týká faktické selektivity, jako příjemce nebylo možno určit identifikovatelnou skupinu či kategorií společností. Způsob, jakým je dané pravidlo občas uplatňováno v praxi, neznamená, že je toto pravidlo selektivní, pokud podmínky opatření nebo určitý identifikovatelný a stálý rys zvláštních okolností, za nichž se použije, nevedou k tomu, že zvýhodňuje pouze omezenou kategorii společností. V daném případě není z právního ani faktického hlediska nijak omezen počet společností, které mohou tato ustanovení skutečně nebo potenciálně využít. Ustanovení není proto selektivní;
- (6) osvobození příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků od daně je odůvodněné povahou a obecnou strukturou gibraltarského daňového systému. Za prvé, nezdanění pasivních úroků zahraničního původu je logickým důsledkem zásady teritoriality, která je založena na snaze zabránit dvojímu zdanění. Za druhé, osvobození úroků a licenčních poplatků majících původ na Gibraltar je odůvodněné logikou daňového systému, jelikož náklady na výběr daní nesmí přesáhnout očekávané příjmy;
- (7) pokud by Komise dospěla k závěru, že zacházení s úroky z půjček zahraničního původu je selektivní, je nutno je považovat za „existující“ podporu. Nový prvek podpory by se mohl týkat pouze částek pasivních úroků, „které byly zdanitelné před vstupem zákona z roku 2010 v platnost, zatímco podle zákona z roku 1952 nebyly úroky z půjček zahraničního původu zdanitelné, a to vzhledem k pravidlu týkajícímu se „místa půjčky“<sup>(22)</sup>. To znamená, že „místo“ úroků z mezipodnikových půjček zahraničního původu zůstalo fakticky stejné jako podle předchozích právních předpisů. Z právního hlediska proto nebylo správné, že Komise zahájila formální vyšetřovací řízení s ohledem na tento konkrétní aspekt gibraltarského daňového systému;
- (8) vláda Gibraltar zavedla s účinností od 1. července 2013 právní předpisy, podle nichž jsou zdaněny veškeré příjmy z úroků z mezipodnikových půjček přesahující částku ve výši 100 000 GBP ročně, domácího i zahraničního původu. Odkazovalo se rovněž na další právní předpisy přijaté dne 24. prosince 2013 s účinností od 1. ledna 2014, podle nichž podléhají dani i licenční poplatky;
- (9) pokud by Komise dospěla k závěru, že daňové zacházení s úroky a licenčními poplatky představuje „novou“ podporu, Gibraltar zastává podle Spojeného království názor, že by její navrácení za příslušná období bylo z praktických důvodů obtížné či nemožné;
- (10) Komise se rovněž odchýlila od své běžné praxe podle nařízení Rady (EU) 2015/1589<sup>(23)</sup> (dále jen „procesní nařízení“), jelikož zahájila formální vyšetřovací řízení týkající se konkrétního aspektu gibraltarského daňového systému současně s probíhajícím předběžným přezkumem týkajícím se téhož daňového systému.

#### 4.2. Přípomínky k praxi v oblasti daňových rozhodnutí

- (53) Tvrzení, která Spojené království předložilo dne 31. března 2015 v souvislosti s rozhodnutím o rozšíření řízení, lze shrnout takto:
- (1) Nejsou k dispozici žádné důkazy, že by některé daňové rozhodnutí bylo selektivní. Praxe Gibraltar v oblasti daňových rozhodnutí nikdy nezahrnovala prvek individuálního nebo zvláštního zacházení či prvek vyjednávání ani žádný vliv nebo protiplnění s výjimkou těch, jež vyplývají z podmínek daňového práva platného na Gibraltar. Daňové rozhodnutí je pouze prohlášení gibraltarského komisaře pro daně z příjmů, že na základě skutečností objasněných komisaři a obvyklého a správného výkladu platných právních předpisů nepodléhá dotyčná společnost s ohledem na popsání příjmy nebo výnosy dani z příjmů. Nejsou k dispozici žádné důkazy, že se některá rozhodnutí jakýmkoli způsobem odchýlila od obvyklého a správného výkladu daňových předpisů. Daňové orgány mimoto neuplatňují pravomoci volného uvážení ani nejsou k dispozici důkazy, že vědomě nebo úmyslně neprovedly náležité posouzení nebo že se úmyslně odchýlily od platných

<sup>(22)</sup> Toto pravidlo bylo použito k určení toho, zda jsou úrokové výnosy zdanitelné v důsledku zásady teritoriality. Posouzení je založeno na těchto kumulativních kritériích: a) místo bydliště dlužníka; b) zdroj, z něhož jsou úroky hrazeny; c) místo, kde jsou úroky hrazeny, a d) povaha a místo zajištění dluhu.

<sup>(23)</sup> Nařízení Rady (EU) 2015/1589 ze dne 13. července 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 Smlouvy o fungování Evropské unie (Úř. věst. L 248, 24.9.2015, s. 9).

vnitrostátních daňových předpisů. Sedm kategorií daňových rozhodnutí, které Komise určila v prvním rozhodnutí o zahájení řízení, není v porovnání s ostatními daňovými rozhodnutími selektivní, jelikož se žádné z rozhodnutí neodchyluje od platných vnitrostátních daňových předpisů.

- (2) Nejsou k dispozici důkazy, že některé z daňových rozhodnutí narušilo hospodářskou soutěž. Opatření může narušit hospodářskou soutěž pouze v odvětví, na něž se vztahuje, nebo v některém úzce souvisejícím odvětví. Daňová rozhodnutí, jichž se rozhodnutí týká, platí ve vysokém počtu různých odvětví. Komise neuvedla, že by některé jednotlivé rozhodnutí narušilo hospodářskou soutěž v odvětví, na něž se vztahuje, nýbrž pouze konstatuje, že existuje vliv na obchod mezi členskými státy, který může narušit hospodářskou soutěž, aniž by posoudila, zda tak některé rozhodnutí učinilo.
- (3) Existují jednoznačné důkazy, že rozhodnutí, na něž se odkazuje v rozhodnutí o rozšíření řízení, jsou pouze součástí jednotné praxe, která se začala uplatňovat dlouho před vstupem Spojeného království do Unie. Tato praxe se zakládala na § 3 odst. 1 zákona z roku 1952, který je nyní v prakticky stejné formě zkopírován v § 2 odst. 1 a 2 zákona z roku 2010. Pokud by tudíž bylo zjištěno, že existuje prvek státní podpory, jednalo by se nutně o „existující“ podporu, a nikoli o „novou“ podporu.
- (4) Rozhodnutí o rozšíření řízení je založeno na nesprávném chápání významných skutečností. Komise byla orgány Spojeného království jménem vlády Gibraltar informována, bohužel nesprávně, o tom, že postup, který gibraltarskému komisaři umožňuje vydávat daňová rozhodnutí potvrzující, zda společnost-rezident podléhá dani na Gibraltar, či nikoli, je stanoven v § 42 zákona z roku 2010, který byl zaveden zmíněným zákonem a v zákoně z roku 1952 neexistoval, namísto sdělení, že ustanovení § 42 pouze zavedlo výslovný právní základ pro určitý druh rozhodnutí, který není v daném případě relevantní, a že rozhodnutí týkající se uplatňování teritoriálního systému byla vydávána od roku 1952, a to podle § 3 odst. 1 zákona z roku 1952 nebo § 2 odst. 1 a 2 zákona z roku 2010. Ačkoliv toto nedorozumění je způsobeno nesprávnými informacemi, které poskytly orgány Spojeného království, Spojené království se domnívá, že tyto nesprávné informace vedly Komisi k domněnce, že daňová rozhodnutí vydaná od roku 2010 lze považovat za „novou podporu“.
- (5) Z rozhodnutí o rozšíření řízení vyplývá, že se Komise domnívá, že by tato praxe mohla představovat „režim“ podpory, který zahrnuje jednu či více jednotlivých státních podpor. K doložení těchto názorů nejsou k dispozici žádné důkazy. Tato nejistota zpochybňuje rozhodnutí z procesního hlediska, přinejmenším částečně, jelikož se zvolené řízení nemůže zabývat povahou praxe v oblasti daňových rozhodnutí jako režimu, neboť se zjevně jedná o existující podporu, pakliže se vůbec dospěje k závěru, že se jedná o podporu. Neexistují rovněž žádné důkazy, z nichž by vyplývalo, že daňová rozhodnutí měla být čímkoli jiným než obvyklým a správným výkladem a uplatňováním platných daňových předpisů.
- (6) Rozhodnutí o rozšíření řízení bylo přijato dříve, než měla Komise k dispozici všechny informace, aby mohla v plném rozsahu posoudit stanovisko s ohledem na daňová rozhodnutí. Předtím, než Komise přijala rozhodnutí o rozšíření řízení, došlo mezi Komisí a Spojeným královstvím pouze ke dvěma výměnám ohledně praxe v oblasti daňových rozhodnutí. V tomto období Komise nikdy neuvedla, na jakém základě by bylo možno mít za to, že některé daňové rozhodnutí narušuje hospodářskou soutěž.

## 5. PŘIPOMÍNKY ZÚČASTNĚNÝCH STRAN

### 5.1. Připomínky k osvobození příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků od daně

- (54) Komise obdržela připomínky od čtyř zúčastněných stran – Gibraltar, Španělska, Německa a Španělské konfederace obchodních organizací (CEOE).

#### 5.1.1. Připomínky Gibraltar

- (55) Gibraltar ve svých připomínkách podpořil argumentaci Spojeného království, že opatření není selektivní, jelikož se uplatňuje všeobecně a je dostupné pro všechny typy zboží, služeb a společností, a že pokud by bylo zjištěno, že je selektivní, mělo by se mít za to, že v důsledku zásady teritoriality je odůvodněné logikou a obecnou povahou systému. Gibraltar dále uvedl, že osvobození příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků od daně je odůvodněno problémy se zvládnutelností z administrativního hlediska, jelikož by náklady spojené s výběrem daně byly podle očekávání vyšší než skutečné daňové výnosy.



- (56) Co se týče osvobození příjmů z licenčních poplatků od daně, Gibraltar uvedl, že osvobození nelze považovat za selektivní, jelikož společnosti, jimž byly ve tříletém období, kdy platila nezdanitelnost licenčních poplatků, zaplacený licenční poplatky, působily v rozmanitých odvětvích, jako je maloobchod s potravinami, kamenné obchody s oděvy, hazardní hry a pojištění. Stejně tak byly rozmanité i druhy licenčních poplatků, včetně autorského práva, ochranných známek, know-how a patentů.
- (57) Gibraltar trval rovněž na tom, že pokud by bylo přesto opatření shledáno jako selektivní, mělo by se považovat za „existující podporu“, jelikož ve skutečnosti představuje pokračování starého režimu, podle něhož byly zahraniční úroky osvobozeny od daně, a to na základě analýzy „místa půjčky“. Z tohoto důvodu by bylo možno opatření pokládat za „novou podporu“ pouze s ohledem na příjmy z úroků domácího původu.
- (58) Co se týká možného navrácení podpory, Gibraltar uvedl, že by částky ušlých daní spadaly pod prahovou hodnotu *de minimis*, která je stanovena v nařízení Komise (EU) č. 1407/2013 <sup>(24)</sup>. Gibraltar konkrétně uvedl, že z informací získaných od osmnácti společností s příjmy z licenčních poplatků, na něž společně připadaly hrubé příjmy z licenčních poplatků ve výši 90 milionů GBP, vyplývá, že celkové čisté příjmy z licenčních poplatků činily v důsledku odčitatelných výdajů nejvýše 18 milionů GBP. Co se týká pasivních úroků gibraltarského původu, maximální daňové výnosy by činily přibližně 250 000 GBP a byly by rozděleny mezi nejméně sedmáct společností. Podle názoru Gibraltaru by navrácení této podpory nebylo z praktických důvodů pravděpodobně možné a setkaloby se s nepřekonatelnými obtížemi vzhledem k mobilní povaze finančních prostředků dotyčných společností a vzhledem k zásadě mezinárodního práva, že soudy jednoho státu neschvalují ani nevymáhají daňové pohledávky jménem jiného státu.
- (59) Co se týká řízení, Gibraltar tvrdil, že se Komise odchýlila od své běžné praxe podle procesního nařízení, přičemž předložil podobné argumenty jako orgány Spojeného království.

#### 5.1.2. Přípomínky Španělska, Německa a CEOE

- (60) Ve svých podáních Španělsko, Německo a CEOE podpořily analýzu Komise, že opatření představuje státní podporu, jelikož selektivně vylučuje ze zdanění určité druhy příjmů, má nepříznivý dopad na obchod uvnitř Unie a narušuje hospodářskou soutěž.
- (61) Španělsko mimoto vyslovilo obavy ohledně účinnosti novely ze dne 7. června 2013, pokud jde o zdanění pasivních úroků, jelikož společnosti na Gibraltar, které jsou osvobozeny od daně a které obdržely úrokové výnosy, nemají povinnost podat přiznání k dani. Podle názoru Španělska to brání identifikaci potenciálních příjemců opatření a následným kontrolám týkajícím se vykazování a zdanění úrokových výnosů.
- (62) Španělsko rovněž tvrdilo, že nová prahová hodnota ve výši 100 000 GBP, která byla zavedena novelou z roku 2013, je vysoká. Ustanovení, které má zamezit zneužívání a které vyžaduje sečtení úroků obdržených od přidružených společností, se nevztahuje na úroveň společností, které jsou příjemci. Ustanovení o prahové hodnotě lze proto snadno obcházet prostřednictvím jednoduché restrukturalizace skupiny společností a vytvoření několika společností na Gibraltar a rozdělení obdržených úroků mezi tyto společnosti.
- (63) Co se týká osvobození dividend od daně, Španělsko zpochybnilo odůvodnění týkající se zamezení dvojímu zdanění, které předložila Komise. Podle názoru Španělska nepřijal Gibraltar v rozporu s pracovním balíčkem skupiny pro kodex chování z roku 2011 týkajícím se pokynů pro zdaňování podniků účinné předpisy, které mají zabránit zneužívání, aby bylo zajištěno zdanění. Španělsko se zejména domnívalo, že gibraltarské právní předpisy nevyžadují, aby dotyčný podnik podléhal dani (na Gibraltar nebo v cizí zemi), aby mohl osvobození od daně využít. Tento nedostatek vede podle názoru Španělska k riziku dvojího nezdanění.
- (64) Co se týká daňového zacházení s licenčními poplatky, španělské orgány se domnívaly, že osvobození od daně selektivně zvýhodňuje společnosti s příjmy z licenčních poplatků a že toto osvobození nemůže být odůvodněno zamezením dvojímu zdanění.

<sup>(24)</sup> Nařízení Komise (EU) č. 1407/2013 ze dne 18. prosince 2013 o použití článků 107 a 108 Smlouvy o fungování Evropské unie na podporu *de minimis* (Úř. věst. L 352, 24.12.2013, s. 1).

- (65) Španělské orgány i CEOE poukázaly rovněž na skutečnost, že osvobození příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků od daně je nutno posoudit na základě celkových účinků zákona z roku 2010. Podle jejich názoru bylo záměrem zákona z roku 2010 zachování účinků předchozího daňového systému (který již byl Soudním dvorem prohlášen za státní podporu) ve prospěch offshorových společností oproti společnostem sídlícím na Gibraltaru.
- (66) Španělsko zpochybnilo rovněž hodnocení Komise s ohledem na regionální selektivitu s rozlišováním mezi postavením provincie Azory (na něž Komise poukázala ve své analýze v prvním rozhodnutí o zahájení řízení) a postavením Gibraltaru. Španělské orgány se konkrétně domnívaly, že by se kromě posouzení tří kritérií institucionální, procesní a finanční autonomie mělo přezkoumat i nepřímé kritérium týkající se harmonizace daní (jež podle španělských orgánů na Gibraltaru zjevně neexistuje). Španělsko odkázalo rovněž na řadu jiných daňových záležitostí, jako je počet krycích společností na Gibraltar, které nepodléhají zdanění.

## 5.2. Přípomínky k praxi v oblasti daňových rozhodnutí

- (67) Komise obdržela připomínky od šesti zúčastněných stran – Gibraltar, Španělska, Gibraltarského sdružení účetních a tří společností uvedených na seznamu možných příjemců daňových rozhodnutí v rozhodnutí o rozšíření řízení.

### 5.2.1. Přípomínky Gibraltar

- (68) Přípomínky podané Gibraltar se týkají postupu i podstaty. Přípomínky sledují argumentaci, kterou předložilo Spojené království, a lze je shrnout takto:
- (1) řízení o státní podpoře by nemělo být zahájeno, nejsou-li k dispozici dostatečné faktické důkazy, že dotyčné opatření poskytuje hospodářskou výhodu a že tato výhoda je selektivní a narušuje nebo může narušit hospodářskou soutěž. V tomto případě neexistují důkazy s ohledem na žádný z těchto bodů. Přípomínky Komise k daňovým rozhodnutím pouze uvádějí, že se Komise domnívá, že je zapotřebí více informací. Toto stanovisko nepředstavuje důkaz o zvýhodnění, selektivitě ani narušení hospodářské soutěže;
  - (2) Komise se dopustila zjevné chyby, když v rozhodnutí o rozšíření řízení uvedla, že praxe v oblasti daňových rozhodnutí byla na Gibraltar zavedena § 42 zákona z roku 2010;
  - (3) postup vydávání daňových rozhodnutí je zaveden od 60. let minulého století, a pokud by se zjistilo, že představuje podporu, měl by se považovat za „existující podporu“;
  - (4) nejsou k dispozici důkazy o tom, že některé daňové rozhodnutí je selektivní nebo že narušuje hospodářskou soutěž. Každé rozhodnutí je záležitostí výkladu skutkových okolností uvedených v žádosti. Neprovedení podrobné analýzy nemůže být samo o sobě považováno za známku selektivity;
  - (5) praxe Gibraltar v oblasti daňových rozhodnutí nikdy nezahrnovala prvek individuálního nebo zvláštního zacházení nebo prvek vyjednávání ani vliv nebo protiplnění vyjma v rozsahu, v jakém to vyplývá z podmínek platného daňového práva na Gibraltar;
  - (6) daňová povinnost dotčených společností by byla stejná bez ohledu na to, zda požádaly o vydání daňového rozhodnutí, či nikoli;
  - (7) při uplatňování zásady teritoriality nemají daňové orgány možnost volného uvážení a jsou v tomto ohledu vázány platnými právními předpisy a judikaturou;
  - (8) úsilí Komise o seskupení 165 daňových rozhodnutí do sedmi různých kategorií za účelem stanovení selektivity na úrovni skupiny je nepodložené, jelikož nic nesevčí o tom, že tyto skupiny vykazují zvláštní charakteristiky v porovnání s ostatními rozhodnutími vydanými v témže období nebo dříve, která napadena nebyla.

### 5.2.2. Připomínky Španělska

(69) Připomínky, které španělské orgány podaly dne 30. listopadu 2016, lze shrnout takto:

- (1) španělské orgány nezpochybňují samotnou zásadu teritoriality, nýbrž způsob, jakým ji gibraltarské orgány vykládají. Toto obecné pravidlo ve spojení s neexistencí náležitého posouzení, monitorování a prosazování daňových předpisů ze strany gibraltarské daňové správy (*ex ante* nebo *ex post*) má za následek svévolné, příznivé daňové zacházení s vysokým počtem společností na daném území;
- (2) kromě 165 společností uvedených v příloze rozhodnutí o rozšíření řízení měly z podpory nepřímo prospěch i zprostředkovatelské společnosti působící na Gibraltar, jako jsou poradenské firmy, správcovské a právnícké společnosti specializující se na daňové plánování a daňové řízení;
- (3) Španělsko znovu zopakovalo svůj názor, že by tato záležitost měla být analyzována rovněž z hlediska regionální selektivity, což by se podle jeho mínění zabývalo i tvrzením, že opatření představuje existující podporu.

### 5.2.3. Připomínky Gibraltarského sdružení účetních

(70) Dne 3. listopadu 2016 podalo připomínky k rozhodnutí o rozšíření řízení Gibraltarské sdružení účetních – hlavní reprezentativní orgán profesionálních účetních působících na Gibraltar. Připomínky lze shrnout takto:

- (1) uvedená rozhodnutí nebyla požadována ani vydána podle § 42 zákona z roku 2010;
- (2) vybraná rozhodnutí se týkají široké škály okolností a témat a chybí jim aspekt „shodnosti“, na nějž rozhodnutí o rozšíření řízení poukazuje;
- (3) daňová rozhodnutí tohoto druhu byla na Gibraltar požadována a vydávána od 50. let minulého století, a pokud by dotýčný režim představoval státní podporu, měla by se tato považovat za existující podporu;
- (4) rozhodnutí představují výklad gibraltarského daňového práva. Nejedná se o sjednané „obchody“ ani úlevy. Vydání rozhodnutí nepřiznává příznivé zacházení. Rozhodnutí o rozšíření řízení neobsahuje žádné důkazy o tom, že pokud by nebylo určité rozhodnutí vyžádáno, byl by výklad jiný;
- (5) nebylo prokázáno splnění žádného z kritérií, která musí být splněna, aby se jednalo o státní podporu. Opatření není provedeno ze státních prostředků a neposkytuje podnikům hospodářskou výhodu, jelikož nedochází ke ztrátě daňových příjmů, neboť bez rozhodnutí by bylo daňové zacházení stejné. Opatření není selektivní a nejsou k dispozici důkazy ohledně toho, že opatření narušuje nebo může narušit hospodářskou soutěž či ovlivnit obchod uvnitř Unie;
- (6) všech 165 rozhodnutí uvedených v rozhodnutí o rozšíření řízení kromě šesti bylo vydáno v době, kdy příjmy z pasivních úroků nebyly podle zákona z roku 2010 zdanitelné. Naprostá většina daňových rozhodnutí proto nemohla vést k zdanitelným úrokovým výnosům.

### 5.2.4. Připomínky podané společnostmi uvedenými na seznamu příjemců daňových rozhodnutí v rozhodnutí o rozšíření řízení nebo jejich jménem

(71) Komise obdržela připomínky podané třemi společnostmi, kterým bylo vydáno daňové rozhodnutí uvedené v rozhodnutí o rozšíření řízení, nebo jejich jménem, a to International Power Ltd, zástupce potenciální společnosti v době podání žádosti o vydání rozhodnutí a Hastings Insurance Group Ltd. Jejich připomínky lze shrnout takto:

- (1) rozhodnutí měla potvrdit použitelný daňový režim, a nikoli poskytnout daňovou výhodu. Hlavním důvodem žádosti o vydání rozhodnutí byla snaha zajistit právní jistotu ohledně uplatňování obecných daňových předpisů, a nikoli sjednat pro danou společnost zvláštní alternativní daňové zacházení;

- (2) daňová rozhodnutí umožňují členským státům poskytnout daňovým poplatníkům právní jistotu a zajistit předvídatelnost při uplatňování obecných daňových předpisů. Pokud by se praxe Gibraltarů v oblasti daňových rozhodnutí pokládala za režim státní podpory, bránilo by to gibraltarským daňovým orgánům v poskytování právní jistoty a sankcionovalo daňové poplatníky usilující o právní jistotu, přičemž by byli opomenuti daňoví poplatníci, kteří využívají stejné zacházení, rozhodli se však o potvrzení ohledně správného uplatňování právních předpisů nepožádat;
- (3) žádosti o vydání daňových rozhodnutí nebyly podány podle § 42 zákona z roku 2010, nýbrž jejich účelem bylo vyžádat si obecné potvrzení ohledně platného daňového zacházení podle právních předpisů;
- (4) daňová rozhodnutí společnosti nezvýhodňují, jelikož pouze potvrzovala daňové zacházení, které se použije podle právních předpisů platných na Gibraltarů;
- (5) obsah žádostí o vydání daňových rozhodnutí i samotných rozhodnutí naznačuje, že gibraltarské daňové orgány před vydáním rozhodnutí náležitě uvážily všechny příslušné faktory.

## 6. VYJÁDRĚNÍ SPOJENÉHO KRÁLOVSTVÍ K PŘIPOMÍNKÁM TŘETÍCH STRAN

### 6.1. Připomínky k osvobození příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků od daně

- (72) Dne 16. dubna 2014 předala Komise připomínky, které obdržela od zúčastněných stran s ohledem na osvobození příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků od daně, Spojenému království. Vyjádření Spojeného království k těmto připomínkám lze shrnout takto:
- (1) nebyly předloženy žádné důkazy prokazující narušení hospodářské soutěže nebo vliv na obchod;
  - (2) osvobození dividend od daně je odůvodněné s cílem zabránit dvojímu zdanění a je přímým důsledkem zásady teritoriality;
  - (3) po novele z června 2013 podléhají všechny společnosti registrované na Gibraltarů s příjmy z pasivních úroků dani z příjmů a musí podávat příznání k dani;
  - (4) co se týká prahové hodnoty ve výši 100 000 GBP stanovené v právních předpisech, gibraltarské daňové orgány provedly analýzu, která prokazuje, že pouze 1 % příjmů z úroků z vnitropodnikových půjček spadá pod tuto prahovou hodnotu, a nepodléhá tudíž dani. Před přijetím novely z roku 2013 byly výsledky analýzy předloženy skupině pro kodex chování a Komisi za účelem vysvětlení důvodů pro zavedení limitu a vyčíslení možných daňových úniků;
  - (5) co se týká připomínek Španělska, že osvobození příjmů z licenčních poplatků od daně selektivně zvýhodňuje určitou skupinu společností, jimž jsou hrazeny licenční poplatky, žádné takovéto odvětví ani seskupení neexistuje. Se všemi společnostmi, kterým jsou hrazeny licenční poplatky, se zachází stejně;
  - (6) s ohledem na koncept teritoriality neexistují žádné rozdíly ani možnost volného uvážení a tento koncept je podle zákona z roku 2010 uplatňován jednotně na všechny společnosti;
  - (7) připomínky Španělska týkající se částí gibraltarského daňového práva, s ohledem na něž Komise nezhájila vyšetřovací řízení, nejsou podstatné a šetření Komise by mělo být omezeno na záležitosti, s ohledem na něž bylo řízení zahájeno;
  - (8) podány byly rovněž připomínky týkající se statusu Gibraltarů jakožto britského zámořského území, jeho výkonné, legislativní a soudní nezávislé správy, které tudíž prokazovaly, že opatření nelze považovat za regionální podporu.

## 6.2. Přípomínky k praxi v oblasti daňových rozhodnutí

- (73) Dne 7. prosince 2016 předala Komise připomínky zúčastněných stran týkající se praxe v oblasti daňových rozhodnutí, jak bylo uvedeno v rozhodnutí o rozšíření řízení, Spojenému království. Vyjádření Spojeného království k těmto připomínkám lze shrnout takto:
- (1) připomínky, které podali tři adresáti daňových rozhodnutí, podporují podání, která orgány Spojeného království předložily Komisi během vyšetřovacího řízení, a představují další důkazy, které dokládají zákonnost praxe Gibraltar v oblasti daňových rozhodnutí a skutečnost, že tato praxe nepředstavuje státní podporu;
  - (2) vláda Gibraltar provedla rozsáhlé přezkumy všech 165 daňových rozhodnutí uvedených v rozhodnutí o rozšíření řízení, jež podle názoru Spojeného království potvrzují, že žádné ze 165 rozhodnutí neosvobodilo příjemce od daně, která by byla jinak splatná, ani nevedlo ke ztrátě daňových příjmů pro Gibraltar;
  - (3) provedené přezkumy potvrzují, že žádné z daňových rozhodnutí uvedených v rozhodnutí o rozšíření řízení není selektivní, a na tomto základě proto nepředstavuje žádné z nich státní podporu;
  - (4) čtrnáct daňových rozhodnutí uvedených v rozhodnutí o rozšíření řízení se týkalo transakcí, jež se nikdy neuskutečnily, a další tři rozhodnutí se týkala zdanění příjmů zaměstnanců a/nebo věcných dávek a žádná z těchto kategorií nevyvolává obavy ohledně státní podpory;
  - (5) názor Gibraltar, že jeho daňové orgány nemají při vydávání daňových rozhodnutí široký prostor pro uvážení a nevydávají rozhodnutí, aniž by žádosti ověřily nebo posoudily, je správný. Daňová rozhodnutí nevedou k selektivnímu uplatňování daňového režimu, jelikož pouze uplatňují předpisy obsažené v zákoně z roku 2010.

## 7. POSOUZENÍ OSVOBOZENÍ PŘÍJMŮ Z PASIVNÍCH ÚROKŮ A LICENČNÍCH POPLATKŮ OD DANĚ

- (74) V prvním rozhodnutí o zahájení řízení dospěla Komise k předběžnému závěru, že osvobození příjmů z pasivních úroků (z mezipodnikových půjček) a licenčních poplatků od daně představuje státní podporu, a vyslovila pochybnosti ohledně jeho slučitelnosti s vnitřním trhem.
- (75) Od 1. července 2013 podléhají příjmy z pasivních úroků dani (pokud úroky, které obdržela nebo má obdržet zdrojová společnost, přesáhnou 100 000 GBP ročně). Od 1. ledna 2014 podléhají dani i příjmy z licenčních poplatků (které obdrží nebo má obdržet společnost zaregistrovaná na Gibraltar).
- (76) Oblast působnosti tohoto rozhodnutí (podle oddílu 7) je omezena na posouzení příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků, které byly nebo měly být obdrženy od vstupu zákona z roku 2010 v platnost (1. ledna 2011) do 30. června 2013 (s ohledem na úroky) nebo 31. prosince 2013 (co se týká licenčních poplatků) <sup>(25)</sup>.

### 7.1. Existence podpory

- (77) Aby se vnitrostátní opatření považovalo za státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy, musí být splněny níže uvedené podmínky. Za prvé, musí existovat zásah ze strany státu nebo prostřednictvím státních prostředků. Za druhé, tento zásah musí ovlivňovat obchod mezi členskými státy. Za třetí, musí poskytovat příjemci selektivní výhodu. Za čtvrté, musí nebo může narušovat hospodářskou soutěž <sup>(26)</sup>.

#### 7.1.1. Státní prostředky a přičitatelnost státu

- (78) Aby opatření představovalo státní podporu, musí být přičitatelné členskému státu a být financováno ze státních prostředků.

<sup>(25)</sup> Toto rozhodnutí se proto nezabývá argumenty, které Spojené království a zúčastněné strany předložily s ohledem na jiné pasivní příjmy nebo které se týkají období po vstupu změn z roku 2013 v platnost.

<sup>(26)</sup> Viz mimo jiné rozsudek ze dne 21. prosince 2016 ve věci Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, bod 53.

- (79) Jelikož osvobození od daně vyplývá ze zákona gibraltarského parlamentu, lze jej považovat za přičitatelné Gibraltaru.
- (80) Co se týká financování osvobození od daně ze státních prostředků, Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že opatření, jímž orgány veřejné správy poskytují určitým podnikům zvýhodňující daňové zacházení, které sice není spojeno s pozitivním převodem státních prostředků, ale staví příjemce, na něž se vztahuje, do lepší finanční situace oproti ostatním poplatníkům, představuje státní podporu<sup>(27)</sup>. Dotyčné daňové opatření vede k tomu, že se Gibraltar vzdává daňových příjmů, jež by jinak mohl vybrat od společností se sídlem na Gibraltaru s příjmy z pasivních úroků nebo licenčních poplatků. Kvůli vzdání se těchto příjmů má daňové opatření za následek ztrátu státních prostředků ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy<sup>(28)</sup>.

### 7.1.2. Výhoda

- (81) Podle judikatury soudů Unie zahrnuje pojem podpora nejen pozitivní plnění, nýbrž rovněž opatření, která v různých formách snižují náklady, jež obvykle zatěžují rozpočet podniku<sup>(29)</sup>. Výhoda může být poskytnuta prostřednictvím různých typů snížení daňové zátěže společnosti, zejména snížením použitelné sazby daně, základu daně nebo výše dlužné daně<sup>(30)</sup>. Opatření, které vede k snížení sazby daně, poskytuje výhodu, jelikož staví podniky, na něž se vztahuje, do lepší finanční situace oproti ostatním daňovým poplatníkům a vede ke ztrátě příjmů státu<sup>(31)</sup>.
- (82) V daném případě je opatření v rozporu s obecnou zásadou, že daň z příjmů právnických osob je vybírána od všech osob povinných k dani s příjmy vzniklými nebo majícími původ na Gibraltar. V souladu s touto zásadou by měly příjmy z pasivních úroků a licenčních poplatků obvykle podléhat zdanění s výhradou uplatnění zásady teritoriality. Co se týká licenčních poplatků, je třeba uvést, že podle zásady teritoriality se příjmy z licenčních poplatků, které obdrží gibraltarská společnost, považují za příjmy vzniklé a mající původ na Gibraltar. Co se týká příjmů z pasivních úroků, podle teritoriálního systému závisí zdanitelnost těchto příjmů v teritoriálním systému na použití pravidla týkajícího se „místa půjčky“, které se zakládá na čtyřech kumulativních kritériích<sup>(32)</sup>, jež se zaměřují na zdroj příjmů. V řadě případů proto nemusí příjmy z pasivních úroků zahraničního původu i v případě neexistence sporného osvobození od daně podléhat na Gibraltar dani z příjmů v důsledku teritoriálního systému. Osvobození od daně podle zásady teritoriality však není automatické a při určování, zda dotyčné úroky vznikly nebo mají původ na Gibraltar podle pravidla týkajícího se „místa půjčky“, je nutno vzít v úvahu i jiná kritéria než zdroj úroků (např. místo zajištění dluhu).
- (83) Osvobození od daně proto zavádí snížení nákladů, jež by společnosti využívající osvobození od daně musely jinak nést. To poskytuje výhodu, jelikož společnosti jsou osvobozeny od nákladů, které jsou spojeny s jejich hospodářskou činností, a nacházejí se proto v příznivější finanční situaci než ostatní daňoví poplatníci (s aktivními příjmy).

### 7.1.3. Selektivita

- (84) Aby se opatření považovalo za státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy, musí být zjištěno, že je selektivní v tom smyslu, že zvýhodňuje určité podniky nebo určitá odvětví výroby.

<sup>(27)</sup> Viz rozsudek ve spojených věcech Komise v. Government of Gibraltar a Spojené království, C-106/09 P a C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, bod 72 a citovaná judikatura.

<sup>(28)</sup> Viz rozsudek ve věci Presidente del Consiglio dei Ministri, C-169/08, ECLI:EU:C:2009:709, bod 58.

<sup>(29)</sup> Viz rozsudek ve věci Adria-Wien Pipeline, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, bod 38.

<sup>(30)</sup> Viz rozsudek ve věci Itálie v. Komise, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, bod 78; rozsudek ve věci Cassa di Risparmio di Firenze a další, C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, bod 132; rozsudek ve věci Ministerio de Defensa a Navantia, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, body 21 až 31.

<sup>(31)</sup> Rozsudek ve spojených věcech Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 a C-41/05, ECLI:EU:C:2006:403, bod 30 a rozsudek ve věci Banco Exterior de España, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100, bod 14.

<sup>(32)</sup> Posouzení je založeno na těchto kumulativních kritériích: a) místo bydliště dlužníka; b) zdroj, z něhož jsou úroky hrazeny; c) místo, kde jsou úroky hrazeny, a d) povaha a místo zajištění dluhu (je-li poskytnuto).

- (85) Na úvod je třeba s ohledem na připomínky Španělska k regionální selektivitě uvést, že v prvním rozhodnutí o zahájení řízení nevyhověla Komise pochybnosti ohledně regionální selektivity a domnívala se, že referenční rámec pro posouzení osvobození od daně je omezen výhradně na geografické území Gibraltar (33). Komise trvá na svém stanovisku, že osvobození příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků od daně nezahrnuje regionální selektivitu. Zejména jsou splněna tři kumulativní kritéria autonomie (institucionální, procesní a finanční) vypracovaná Soudním dvorem v rozsudcích ve věcech *Azory* (34) a *Union General de Trabajadores de la Rioja* (35). Gibraltarské orgány se proto považují za dostatečně nezávislé na ústřední vládě Spojeného království, a referenční rámec tudíž odpovídá geografickým hranicím území Gibraltar (36).
- (86) Za účelem zjištění věcné selektivity se za první krok podle ustálené judikatury považuje určení společného nebo obvyklého daňového režimu platného v příslušné daňové jurisdikci (dále jen „referenční systém“). Za druhé je třeba rozhodnout, zda dané opatření představuje odchylku od tohoto systému, jelikož rozlišuje mezi hospodářskými subjekty, které se vzhledem k cílům systému nacházejí ve srovnatelné faktické a právní situaci. Je-li tomu tak, považuje se opatření za *prima facie* selektivní (37). Poté je ve třetím kroku analýzy třeba zjistit, zda je tato *prima facie* selektivita odůvodněna povahou nebo obecnou strukturou (referenčního) systému (38). Je-li *prima facie* selektivní opatření odůvodněno povahou nebo obecnou strukturou systému, nebude se považovat za selektivní, a nebude tudíž spadat do oblasti působnosti čl. 107 odst. 1 Smlouvy.
- (87) V této souvislosti je důležité rovněž uvést, že aby se daňové opatření považovalo za selektivní, nesmí být daňový systém koncipován takovým způsobem, že podniky, kterým případně svědčí selektivní zvýhodnění, obecně podléhají stejnému daňovému zatížení jako ostatní podniky, ale mají prospěch z derogativních pravidel, takže selektivní zvýhodnění může být identifikováno jako rozdíl mezi obvyklým daňovým zatížením a zatížením neseným prvně uvedenými podniky (39).
- (88) Takovéto chápání selektivity by totiž znamenalo, že za selektivní by se mohl považovat pouze daňový režim, který je koncipován podle určité legislativní techniky, a vnitrostátní daňová pravidla, která jsou koncipována jinak, by nespádala do přezkumu v oblasti státních podpor, ačkoliv mají stejné právní nebo faktické účinky. To by bylo v rozporu s ustálenou judikaturou, podle níž se při posuzování selektivity podle čl. 107 odst. 1 Smlouvy nerozlišuje podle důvodů nebo cílů opatření, ale definuje je podle jejich účinků, a tedy nezávisle na použitých prostředcích (40).

### 7.1.3.1. Referenční systém

- (89) Referenční systém představuje měřítko, na jehož základě se posuzuje selektivita opatření. Referenční systém se skládá z konzistentního souboru pravidel, která se vztahují obecně – na základě objektivních kritérií – na všechny podniky, jež spadají do jeho oblasti působnosti, jak je vymezena jeho cílem. Uvedená pravidla obvykle stanoví nejen působnost systému, nýbrž i podmínky, za nichž se použije, práva a povinnosti podniků, na něž se vztahuje, a technické aspekty jeho fungování (41). V případě daní je referenční systém založen na prvcích, jako jsou základ daně, osoby povinné k dani, zdanitelné plnění a daňové sazby (42).

(33) První rozhodnutí o zahájení řízení, 48. až 57. bod odůvodnění.

(34) Rozsudek ve věci *Portugalsko v. Komise*, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, bod 57 a následující body.

(35) Rozsudek ve věcech C-428/06 až C-434/06, ECLI:EU:C:2008:488, bod 47 a následující body.

(36) Takovéto posouzení regionální selektivity potvrdil Tribunál ve spojených věcech T-211/04 a T-215/04, ECLI:EU:T:2008:595, body 76 až 116. Ačkoliv proti rozsudku byl podán opravný prostředek, posouzením regionální selektivity se Soudní dvůr nezabýval.

(37) Viz rozsudek ve spojených věcech *Komise v. World Duty Free Group*, C-20/15 P a C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, bod 57 a citovaná judikatura.

(38) Viz rozsudek ve spojených věcech *Paint Graphos*, C-78/08 až C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, bod 65.

(39) Rozsudek ve věci *Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království*, C-106/09 P a C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, bod 91; rozsudek ve věci *Lowell Financial Services GmbH v. Komise*, C219/16 P, ECLI:EU:C:2018:508, bod 92.

(40) Rozsudek ve věci *British Aggregates v. Komise*, C-487/06, ECLI:EU:C:2008:757, body 85 a 89 a citovaná judikatura a rozsudek ve věci *Komise v. Nizozemsko (NOx)*, C-279/08 P, ECLI:EU:C:2011:551, bod 51.

(41) Viz sdělení Komise o pojmu státní podpora (Úř. věst. C 262, 19.7.2016), bod 133.

(42) Sdělení o pojmu státní podpora, bod 134.

- (90) V daném případě je referenčním systémem zákon z roku 2010. Dlouhý název tohoto zákona jej popisuje jako „zákon o uložení daně z příjmů a úpravě jejího výběru“<sup>(43)</sup>. Co se týká zdanitelného základu v případě společností, v § 16 zákona z roku 2010 je uvedeno, že „není-li dále stanoveno jinak, rozumí se zdanitelnými zisky nebo výnosy společnosti celá částka zisků nebo výnosů společnosti za jakékoli účetní období v daném období“. S výhradou případných úprav směrem nahoru nebo dolů stanovených v zákoně z roku 2010 jsou proto základem pro výpočet daně z příjmů právnických osob na Gibraltar účetní zisky.
- (91) Jak na druhou stranu uvedly orgány Spojeného království<sup>(44)</sup>, logikou, jež je vlastní teritoriálnímu systému zdanění na Gibraltar, je to, že veškeré příjmy, aktivní nebo pasivní, které mají původ mimo Gibraltar, nejsou na Gibraltar zdaněny a podléhají dani v jurisdikci, ve které vznikly nebo mají původ.
- (92) Stanovení obecného systému daně z příjmů na Gibraltar jako „referenčního rámce“ je v souladu s judikaturou Soudního dvora, který opakovaně rozhodl, že v případě opatření týkajících se určení daňové povinnosti s ohledem na daň z příjmů právnických osob se má za to, že referenčním systémem je systém daně z příjmů právnických osob dotyčného členského státu, který se vztahuje na podniky obecně, a nikoli konkrétní ustanovení tohoto systému vztahující se pouze na určité daňové poplatníky nebo určité transakce. Například v rozsudku ve věci World Duty Free Group, která se týkala pravidel upravujících investice do podílů v podnicích, potvrdil Soudní dvůr stanovisko Komise, že referenčním systémem je španělský systém daně z příjmů právnických osob, a nikoli konkrétní pravidla upravující daňové zacházení s těmito investicemi<sup>(45)</sup>.
- (93) Ačkoliv cílem zákona z roku 2010 je výběr příjmů od daňových poplatníků povinných k dani na Gibraltar (tj. daňových poplatníků s příjmy vzniklými nebo majícími původ na Gibraltar)<sup>(46)</sup>, příloha 1 uvedeného zákona nezahrnuje do kategorií příjmů podléhajících dani na Gibraltar určité kategorie příjmů<sup>(47)</sup>. Osvobození příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků od daně proto nevyplývá z formální odchylky od daňového systému, nýbrž z nezahrnutí těchto příjmů do kategorií příjmů spadajících do oblasti působnosti gibraltarského daňového systému (implicitní výjimka).

#### 7.1.3.2. Rozdílné daňové zacházení se společnostmi ve srovnatelných situacích

- (94) V souladu s teritoriálním systémem zdanění, který je obecně použitelný na Gibraltar<sup>(48)</sup>, podléhají dani z příjmů právnických osob pouze příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar. Zákon z roku 2010 však při vstupu v platnost stanovil automatické osvobození od daně z příjmů právnických osob v případě příjmů z pasivních úroků z půjček a licenčních poplatků, aniž by bylo nutné uvážit prvky, které jsou obvykle důležité pro určení územní působnosti zdanění na Gibraltar v souladu se zásadou teritoriality. V tomto ohledu je proto obzvláště důležité poznamenat, že pokud by osvobození příjmů z licenčních poplatků od daně neexistovalo, pokládaly by se podle teritoriálního systému zdanění příjmy z licenčních poplatků, které obdrží gibraltarská společnost, vždy za příjmy vzniklé a mající původ na Gibraltar<sup>(49)</sup>. Co se týká pasivních úroků, k určení místa výkonu činností vedoucích k příjmům, a tudíž existence či neexistence zdanitelných příjmů, by bylo v každém jednotlivém případě zapotřebí posouzení zásady teritoriality.

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

<sup>(44)</sup> Podání Spojeného království ze dne 14. září 2012.

<sup>(45)</sup> Viz v tomto smyslu rozsudek ve spojených věcech Komise v. World Duty Free Group, C-20/15 P a C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, bod 92: „Komise totiž ve sporných rozhodnutích při kvalifikaci sporného opatření jako selektivního vycházela ze skutečnosti, že z daňového zvýhodnění plynoucího z tohoto opatření nemají bez rozdílu prospěch všechny hospodářské subjekty, které se s ohledem na cíl obecného španělského daňového režimu objektivně nacházejí ve srovnatelné situaci, jelikož podniky-rezidenti, které stejným způsobem nabudou podíly ve společnostech, jež jsou daňovými rezidenty ve Španělsku, tohoto zvýhodnění využít nemohou“ (zdůraznění přidáno Komisí); ve stejném smyslu viz body 22 a 68. Ve stejném smyslu viz také rozsudek ve věci Belgie a Forum 187 v. Komise, C-217/03, ECLI:EU:C:2005:266, bod 95; rozsudek ve věci Portugalsko v. Komise, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, bod 56; rozsudek ve věci Komise v. Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, ECLI:EU:C:2009:556, body 2 až 7 a rozsudek ve spojených věcech Paint Graphos, C-78/08 až C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, bod 50. Viz rovněž sdělení o pojmu státní podpora, bod 134.

<sup>(46)</sup> Ve svých podáních ze dne 18. dubna 2013 orgány Spojeného království potvrdily, že referenčním systémem podle zákona z roku 2010 je teritoriální systém zdanění, podle něhož podléhají příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar zdanění na Gibraltar. Orgány Spojeného království rovněž uvedly, že se tento systém vztahuje na všechny společnosti ve všech odvětvích průmyslu, financí a obchodu a že se uplatňuje všeobecně.

<sup>(47)</sup> Před vstupem změn, které do působnosti daně zahrnují úroky z mezipodnikových půjček a licenční poplatky, v platnost nebyly příjmy z pasivních úroků a licenčních poplatků zahrnuty do žádného z druhů příjmů uvedených v příloze 1 zákona z roku 2010, a tudíž nepodléhaly zdanění na Gibraltar.

<sup>(48)</sup> § 11 odst. 1 a § 74 zákona z roku 2010.

<sup>(49)</sup> Podání orgánů Spojeného království ze dne 14. září 2012.



- (95) V prvním rozhodnutí o zahájení řízení Komise konstatovala, že by se osvobození příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků od daně z příjmů právnických osob, které rozlišuje mezi společnostmi ve srovnatelné právní a faktické situaci, mělo považovat za *prima facie* selektivní s ohledem na cíl zákona z roku 2010, kterým je zdanění příjmů vzniklých nebo majících původ na Gibraltar.
- (96) Komise v prvním rozhodnutí o zahájení řízení rovněž uvedla, že se zdá, že osvobození od daně významně zvýhodňuje skupinu 529 společností s příjmy z pasivních úroků nebo licenčních poplatků, zejména s úroky od jiných společností ve skupině nebo s příjmy z licenčních poplatků. Komise také podotkla, že největší část úroků z půjček, které dostávají gibraltarské společnosti, vyplývá z mezipodnikových půjček poskytnutých zahraničním subjektům ve skupině<sup>(50)</sup>.
- (97) V případech jako je tento, kdy opatření nevyplývá z formální odchylky od daňového systému, zastává Komise názor, že při posuzování selektivity je obzvláště důležité uvážit účinky opatření, aby bylo možné posoudit, zda opatření významně zvýhodňuje určitou skupinu podniků.
- (98) Pokud jde o licenční poplatky, analýza Komise týkající se účinků opatření<sup>(51)</sup> prokazuje, že z něj mělo prospěch pouze deset společností (z celkem 8 003 aktivních společností působících na Gibraltar), z nichž jsou všechny součástí nadnárodních skupin. Mimoto se zdá, že nejméně osm z nich patří k velkým nadnárodním společnostem působícím v celosvětovém měřítku. Žádná samostatná společnost neměla naopak na Gibraltar příjmy z licenčních poplatků.
- (99) Co se týká úroků, z informací poskytnutých orgány Spojeného království vyplývá, že z celkové výše příjmů z úroků z mezipodnikových půjček, které obdržely gibraltarské společnosti (1 400 milionů GBP), plyne 99,8 % z půjček poskytnutých zahraničním společnostem (ve skupině). Naopak úroky domácího původu obdržely pouze dvě gibraltarské společnosti, na něž připadala maximální celková částka ve výši 3 256 834 GBP (částka ve výši 222 169 GBP, pokud jde o ušlé daně) (což odpovídá 0,2 % celkového objemu mezipodnikových půjček).
- (100) Tyto údaje prokazují, že opatření významně zvýhodňovalo společnosti náležející do nadnárodních skupin, jež jsou pověřeny určitými funkcemi (poskytování vnitroskupinových půjček a/nebo udělování práva na využívání práv duševního vlastnictví). Opatření konkrétně zvýhodnilo i) malý počet nadnárodních společností, z nichž je většina součástí velkých nadnárodních skupin působících v celosvětovém měřítku (s příjmy z licenčních poplatků), a ii) společnosti, které jsou součástí nadnárodních skupin a které poskytují půjčky zahraničním společnostem, jež jsou součástí jejich skupiny. S ohledem na cíl zákona z roku 2010 (a to zdanění příjmů vzniklých nebo majících původ na Gibraltar) se tyto společnosti nacházejí v podobné právní a faktické situaci jako všechny ostatní gibraltarské společnosti s příjmy vzniklými nebo majícími původ na Gibraltar (nebo vykonávající činnosti vyžadující povolení podle gibraltarského práva, jako je bankovníctví, pojišťovnictví nebo hazardní hry).
- (101) Orgány Spojeného království a Gibraltar se domnívají, že osvobození od daně představuje obecné opatření vztahující se na všechny společnosti v podobné situaci bez ohledu na odvětví. Rovněž uvedly, že skutečnost, že je možné identifikovat některé společnosti, jež měly z určitého daňového pravidla větší prospěch než jiné, neznamená, že toto pravidlo je samo o sobě selektivní. Dotyčné pravidlo by bylo selektivní pouze tehdy, pokud by bylo pravděpodobné, že skutečně může zvýhodnit identifikovatelnou kategorii společností. Podle názoru orgánů Spojeného království a Gibraltar tomu tak v případě dotyčného opatření není, jelikož na Gibraltar neexistují žádné jiné společnosti v podobné faktické nebo právní situaci, na něž by se osvobození od daně nevztahovalo.
- (102) Komise se domnívá, že tvrzení Spojeného království, že se opatření vztahuje *prima facie* na všechny společnosti bez ohledu na odvětví nebo činnost, není pro účely posouzení selektivity podstatné. Podle ustálené judikatury platí, že okolnost, že počet podniků, které se mohou domáhat, aby se na ně vztahovalo určité vnitrostátní opatření, je velmi vysoký, nebo okolnost, že tyto podniky náleží do různých odvětví, nemůže dostatečně zpochybnit selektivní povahu tohoto opatření<sup>(52)</sup>.

<sup>(50)</sup> Viz rozhodnutí Komise ze dne 16. října 2013 ve věci státní podpory SA.34914 (2013/C) (ex 2013/NN) – Režim daně z příjmů právnických osob na Gibraltar (Úř. věst. C 348, 18.11.2013, s. 189–190).

<sup>(51)</sup> Z důvodů uvedených v oddíle 8.3.1.2 zahrnuje analýza společností s příjmy z licenčních poplatků pět gibraltarských společností, jimž byla vydána daňová rozhodnutí v rámci 165 daňových rozhodnutí, na něž se vztahuje rozšířené řízení zahájené v říjnu 2014, a které měly příjmy z licenčních poplatků a úroků v důsledku svého podílu v nizozemských komanditních společnostech.

<sup>(52)</sup> Viz rozsudek ve spojených věcech World Duty Free Group, C-20/15 P a C-21/15 P, bod 80.

- (103) Opatření zavádějící rozlišení mezi podniky, které se s ohledem na cíl dotčeného právního režimu nacházejí ve srovnatelné faktické a právní situaci, je *a priori* selektivní. V daném případě bylo zjištěno, že osvobození příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků od daně z příjmů právnických osob využívají především nadnárodní skupiny. Jak bylo uvedeno v 100. bodě odůvodnění, s ohledem na cíl referenčního daňového systému (zákon z roku 2010), tj. zdanění příjmů vzniklých nebo majících původ na Gibraltar, se nadnárodní skupiny nacházejí v podobné právní a faktické situaci jako všechny ostatní gibraltarské společnosti s příjmy vzniklými nebo majícími původ na Gibraltar. Osvobození příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků od daně z příjmů právnických osob je proto *prima facie* selektivní.
- (104) Mimoto je třeba uvést, že skutečnost, že osvobození od daně využívají především nadnárodní skupiny, není náhodným důsledkem režimu<sup>(53)</sup>. Osvobození od daně v malé daňové jurisdikci, jako je Gibraltar, bez přihlídnutí k místu, kde se uskutečňují činnosti v oblasti výzkumu a vývoje, poskytuje z podstaty věci více příležitostí mezinárodním skupinám, které vzhledem ke své mezinárodní struktuře a velikosti mohou snáze přesouvat nehmotná aktiva a kapitál (a poté poskytovat půjčky a/nebo udělovat právo na využívání práv duševního vlastnictví) v rámci skupiny. Tato zjištění dostatečně prokazují, že opatření mělo přilákat nebo zvýhodnit společnosti ve skupině, a zejména nadnárodní skupiny pověřené určitými činnostmi (poskytování vnitroskupinových půjček a/nebo udělování práva na využívání práv duševního vlastnictví). Na tomto základě vyvozuje Komise závěr, že opatření je *prima facie* selektivní, jelikož jeho účinky, které významně zvýhodňují určitou kategorii společností, jsou nevyhnutelným důsledkem koncepce opatření.

### 7.1.3.3. Nedostatečné odůvodnění opatření

- (105) Opatření, které je *prima facie* selektivní, může být odůvodněno povahou nebo obecnou strukturou daňového systému, pokud vyplývá přímo ze základních nebo řídicích principů referenčního systému nebo je výsledkem vlastních mechanismů, které jsou nezbytné pro fungování a účinnost systému. Tak tomu může být v případě zásady neutrality, cíle spočívajícího v optimalizaci vymáhání daňových pohledávek nebo zvládnutelnosti z administrativního hlediska.
- (106) Orgány Spojeného království tvrdily, že osvobození od daně je logickým důsledkem zásady teritoriality, která je založena na snaze zabránit dvojímu zdanění. Komise v této souvislosti poznamenává, že osvobození příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků od daně, které zavedl zákon z roku 2010, nelze považovat za pouhé uplatnění zásady teritoriality. Jak již bylo objasněno v oddíle 7.1.3.2, je třeba zejména uvést, že teritoriální systém zdanění považuje příjmy z licenčních poplatků, které obdrží společnost na Gibraltar, za příjmy vzniklé a mající původ na Gibraltar. Co se týká úroků, za účelem určení místa výkonu činností vedoucích k příjmům, a tudíž existence či neexistence zdanitelných příjmů, je zapotřebí posouzení zásady teritoriality v každém jednotlivém případě. Osvobození příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků od daně zavedené zákonem z roku 2010 proto nelze považovat za pouhé zohlednění uplatňování zásady teritoriality.
- (107) Tvrzení, že uplatňování zásady teritoriality vychází z potřeby zabránit dvojímu zdanění, nemůže navíc obstát, jelikož (zahraniční) subjekt plátce může obvykle pro daňové účely odečíst úroky nebo licenční poplatky<sup>(54)</sup>. Podle rámce směrnice Rady 2003/49/ES<sup>(55)</sup> (směrnice o zdanění úroků a licenčních poplatků) jsou na základě vnitrostátních pravidel k provedení výše zmíněné směrnice 2003/49/ES ve vnitrostátním právu mimoto určité vnitroskupinové platby úroků a licenčních poplatků osvobozeny od srážkové daně (na úrovni zahraničního subjektu plátce). Vzhledem k omezenému riziku dvojího zdanění není proto úplné a automatické osvobození od daně přiměřené a zabránění dvojímu zdanění nelze považovat za přijatelné odůvodnění.
- (108) V rámci formálního vyšetřovacího řízení orgány Spojeného království rovněž tvrdily, že osvobození příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků od daně je opodstatněné z důvodů zvládnutelnosti z administrativního hlediska, jelikož by výnos daně nepostačoval k odůvodnění administrativní zátěže spojené s vymáháním daně z příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků. Orgány Spojeného království v této souvislosti uvedly, že by úroky zahraničního původu byly podle běžné gibraltarské zásady teritoriality každopádně od daně osvobozeny. Co se týká úroků a licenčních poplatků gibraltarského původu, orgány Spojeného království se domnívají, že osvobození od daně je odůvodněno skutečností, že by náklady na výběr překročily očekávané příjmy.

<sup>(53)</sup> Viz rozsudek ve spojených věcech Komise v. Government of Gibraltar a Spojené království, C-106/09 P a C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, bod 106.

<sup>(54)</sup> V určitých situacích může být v závislosti na platných daňových předpisech odčitelnost plateb úroků nebo licenčních poplatků na úrovni společnosti plátce omezena v důsledku pravidel týkajících se omezení úroků, pravidel pro stanovování převodních cen nebo jiných pravidel, která mají zabránit zneužívání.

<sup>(55)</sup> Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států, naposledy pozměněná směrnicí Rady 2013/13/EU ze dne 13. května 2013 (Úř. věst. L 157, 26.6.2003, s. 49).

- (109) Komise orgány Spojeného království vyzvala, aby konkrétními údaji prokázaly tvrzení, že by administrativní náklady spojené s vymáháním daně z příjmů právnických osob v případě příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků převážily případné výsledné výnosy. Orgány Spojeného království však konkrétní údaje k doložení svého tvrzení nepředložily. Jelikož nebyly k dispozici žádné důkazy, nemůže Komise uznat tvrzení, že osvobození příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků od daně je opodstatněné z důvodů týkajících se zvládnutelnosti z administrativního hlediska.

#### 7.1.3.4. Závěr ohledně selektivity

- (110) Vzhledem k úvahám uvedeným v tomto oddíle se Komise domnívá, že opatření je selektivní, jelikož významně zvýhodňuje konkrétní skupinu společností náležejících do nadnárodních skupin, které jsou pověřeny určitými funkcemi (poskytování vnitroskupinových půjček nebo udělování práva na využívání práv duševního vlastnictví), v porovnání s ostatními společnostmi, které se s ohledem na sledovaný cíl zákona z roku 2010 nacházejí v podobné faktické a právní situaci.

#### 7.1.4. Potenciální narušení hospodářské soutěže a vliv na obchod uvnitř Unie

- (111) Podle čl. 107 odst. 1 Smlouvy opatření musí nebo může narušovat hospodářskou soutěž a musí ovlivňovat obchod uvnitř Unie, aby představovalo státní podporu.
- (112) V průběhu šetření bylo zjištěno, že většina společností, které využívaly osvobození příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků od daně, je součástí mezinárodních skupin společností, jež působí v odvětvích, v nichž dochází k obchodu uvnitř Unie <sup>(56)</sup>.
- (113) I pokud by se gibraltarské společnosti, na něž se osvobození od daně vztahuje, nepodílely na obchodu přímo, měl Soudní dvůr za to, že pokud podpora poskytnutá určitému podniku posiluje jeho postavení oproti jiným konkurenčním podnikům v rámci obchodu uvnitř Unie, je třeba mít za to, že ovlivňuje obchod a narušuje hospodářskou soutěž <sup>(57)</sup>.
- (114) Je třeba rovněž uvést, že osvobození příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků od daně z příjmů právnických osob nesouvisí s konkrétní investicí a pouze snižuje náklady příjemců, které by obvykle museli vynaložit v rámci svých každodenních činností. Pokud by bylo zjištěno, že osvobození od daně představuje státní podporu, jednalo by se tudíž o provozní podporu. Provozní podpora pravděpodobněji naruší nebo může narušit hospodářskou soutěž, jelikož neřeší konkrétní selhání trhu a není časově omezená.
- (115) Orgány Spojeného království a Gibraltaru rovněž tvrdily, že by případná podpora vyplývající z osvobození licenčních poplatků od daně představovala podporu *de minimis* a v souladu s nařízením (EU) č. 1407/2013 by nespádala do oblasti působnosti pravidel státní podpory. V rámci formálního vyšetřovacího řízení byly orgány Spojeného království vyzvány, aby prokázaly, že u všech dotčených společností jsou splněny podmínky potřebné pro to, aby se opatření považovalo za *de minimis*, a nespádalo tudíž do oblasti působnosti pravidel státní podpory. Poskytnuté informace se však týkaly pouze několika málo společností a orgány Spojeného království nedoložily své tvrzení, že u všech příjemců podpory jsou splněny podmínky *de minimis*. Komise proto nemůže uznat tvrzení, že osvobození od daně nezahrnuje podporu z toho důvodu, že by získaná výhoda byla vždy minimální.

<sup>(56)</sup> Spojené království uvedlo, že se osvobození od daně vztahuje obecně na všechna odvětví průmyslu, financí a obchodu a nezvýhodňuje žádné konkrétní hospodářské odvětví. Co se týká konkrétně osvobození licenčních poplatků od daně, Gibraltar uvedl, že společnosti, které obdržely licenční poplatky během tříletého období, kdy platilo osvobození od daňové povinnosti, působily v rozmanitých odvětvích, jako je maloobchod s potravinami, kamenné obchody s oděvy, hazardní hry a pojištění. Tato odvětví jsou liberalizovanými odvětvími, v nichž probíhá hospodářská soutěž a uskutečňuje se obchod uvnitř Unie. Z veřejně dostupných informací týkajících se příjemců osvobození licenčních poplatků od daně vyplývá, že společnosti, které jsou příjemci, jsou součástí skupin působících na trzích Unie.

<sup>(57)</sup> Rozsudek ve věci *Eventech v. The Parking Adjudicator*, C-518/13, ECLI:EU:C:2015:9, bod 66; rozsudek ve spojených věcech *Libert a další*, C-197/11 a C-203/11, ECLI:EU:C:2013:288, bod 77 a rozsudek ve věci *Komise v. Lico Leasing SA a další*, C-128/16 P, ECLI:EU:C:2018:591, bod 84.

- (116) Komise se proto domnívá, že opatření narušuje nebo může narušit hospodářskou soutěž a že ovlivňuje obchod uvnitř Unie.

#### 7.1.5. Závěr ohledně existence státní podpory

- (117) Jelikož jsou splněny všechny podmínky stanovené v čl. 107 odst. 1 Smlouvy, vyvozuje proto Komise závěr, že režim osvobození příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků od daně, který existoval před vstupem příslušných změn provedených v roce 2013 v platnost, představuje státní podporu ve smyslu uvedeného článku.

### 7.2. Povaha opatření jakožto nové podpory

- (118) Podle čl. 1 písm. c) procesního nařízení se „novou podporou“ rozumí každá podpora, což znamená režimy podpory a jednotlivá podpora, která není existující podporou, včetně změn existující podpory. „Existující podporou“ se rozumí schválená podpora nebo podpora, která se považuje za schválenou, jak je stanoveno v čl. 1 písm. d) procesního nařízení.
- (119) Orgány Spojeného království a Gibraltar tvrdí, že pokud osvobození úroků zahraničního původu od daně představuje státní podporu, jednalo by se o existující podporu, jelikož status těchto úroků v rámci osvobození od daně je fakticky stejný jako podle předchozích právních předpisů z roku 1952 (v důsledku zásady teritoriality).
- (120) Komise v této souvislosti podotýká, že v rámci teritoriálního systému zdanění je nutno úrokové výnosy posoudit v každém jednotlivém případě, aby bylo možno určit, zda se jedná o zdanitelný příjem. Nevede to k automatickému osvobození příslušných příjmů od daně. Osvobození příjmů z pasivních úroků od daně (před 1. červencem 2013), které bylo zavedeno podle zákona z roku 2010, se proto podstatně liší od daňového zacházení s příjmy z pasivních úroků před přijetím zákona z roku 2010 a nelze mít za to, že má stejný účinek jako uplatnění zásady teritoriality.
- (121) Pokud by zásada teritoriality skutečně vedla k osvobození úroků zahraničního původu od daně, nepostačovalo by to k zjištění povahy opatření jakožto „existující podpory“, jelikož předchozí osvobození od daně nebylo omezeno na úrokové výnosy zahraničního původu (vztahovalo se na úroky zahraničního i domácího původu). Možné odůvodnění osvobození od daně (a jeho slučitelnosti se zásadou teritoriality) musí být založeno na tom, že se vztahuje na veškeré úrokové výnosy, nikoli pouze na určitou část těchto výnosů (úroky zahraničního původu).

### 7.3. Slučitelnost podpory s vnitřním trhem

- (122) Má se za to, že podpora je slučitelná s vnitřním trhem, pokud spadá do některé z kategorií uvedených v čl. 107 odst. 2 Smlouvy <sup>(58)</sup>, a může být považována za slučitelnou s vnitřním trhem, pokud spadá do některé z kategorií uvedených v čl. 107 odst. 3 Smlouvy <sup>(59)</sup>. Členský stát, který podporu uděluje, však musí prokázat, že poskytnutá státní podpora je slučitelná s vnitřním trhem podle čl. 107 odst. 2 nebo 3 Smlouvy o fungování EU <sup>(60)</sup>.
- (123) Komise konstatuje, že orgány Spojeného království nepředložily žádné argumenty, pokud jde o slučitelnost osvobození příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků od daně z příjmů právnických osob s vnitřním trhem. Spojené království se zejména nevyjádřilo k pochybnostem vysloveným v prvním rozhodnutí o zahájení řízení, pokud jde o slučitelnost opatření.

<sup>(58)</sup> Výjimky stanovené v čl. 107 odst. 2 Smlouvy o fungování EU se týkají: a) podpor sociální povahy poskytovaných individuálním spotřebitelům; b) podpor určených k náhradě škod způsobených přírodními pohromami nebo jinými mimořádnými událostmi, a c) podpor poskytovaných hospodářství určitých oblastí Spolkové republiky Německo.

<sup>(59)</sup> Výjimky stanovené v čl. 107 odst. 3 Smlouvy o fungování EU se týkají: a) podpor, které mají napomáhat hospodářskému rozvoji určitých oblastí; b) podpor, které mají napomoci uskutečnění některého významného projektu společného evropského zájmu anebo napravit vážnou poruchu v hospodářství některého členského státu; c) podpor, které mají usnadnit rozvoj určitých hospodářských činností nebo hospodářských oblastí; d) podpor určených na pomoc kultuře a zachování kulturního dědictví a e) podpor, které určí Rada rozhodnutím.

<sup>(60)</sup> Rozsudek ve věci Olympiaki Aeroporía Ypiresies v. Komise, T-68/03, ECLI:EU:T:2007:253, bod 34.

- (124) Komise sama nezjistila možné důvody slučitelnosti a domnívá se, že se nepoužije žádná z výjimek uvedených v čl. 107 odst. 2 nebo 3 Smlouvy, jelikož se nezdá, že by opatření bylo zaměřeno na dosažení některého z cílů uvedených v těchto ustanoveních. Jelikož osvobození pasivních úroků a licenčních poplatků od daně z příjmů právnických osob nesouvisí s konkrétní investicí a pouze snižuje náklady příjemců, které by obvykle museli hradit v rámci své každodenní činnosti, má se za to, že zahrnuje provozní podporu. Tuto podporu nelze zpravidla považovat za slučitelnou s vnitřním trhem podle čl. 107 odst. 3 Smlouvy, jelikož neusnadňuje rozvoj určitých hospodářských činností nebo hospodářských oblastí. Daňové zvýhodnění není v tomto případě časově omezené, postupně se nesnižuje a není úměrné tomu, co je nezbytné k odstranění konkrétního selhání trhu nebo splnění cíle obecného zájmu v dotčených oblastech. Opatření proto nelze považovat za slučitelné s vnitřním trhem podle čl. 107 odst. 2 nebo 3 Smlouvy.

## 8. POSOUZENÍ PRAXE GIBALTARU V OBLASTI DAŇOVÝCH ROZHODNUTÍ

- (125) Na úvod je třeba připomenout, že „i při neexistenci unijní právní úpravy v této oblasti náleží stanovení základů daně a rozložení daňového zatížení na různé výrobní činitele a různá hospodářská odvětví do pravomoci členských států nebo entit na nižší úrovni v rámci státu nadaných daňovou pravomocí“<sup>(61)</sup>. V souladu s ustálenou judikaturou „nemůže výkon vyhrazených pravomocí povolit jednostranné přijetí opatření zakázaných Smlouvou“<sup>(62)</sup>.
- (126) Komise nepochybně konkrétně vydávání daňových rozhodnutí daňovými správami členských států. Komise uznává význam předběžných rozhodnutí jako nástroje k poskytování právní jistoty daňovým poplatníkům. Pokud daňová rozhodnutí neposkytují selektivní výhodu konkrétním hospodářským subjektům, nevyvolávají problémy podle práva Unie v oblasti státních podpor<sup>(63)</sup>.
- (127) Potvrzuje-li se však v daňovém rozhodnutí výsledek, který spolehlivým způsobem nevypovídá o tom, že by vyplýval z běžného uplatňování obecného daňového režimu, může být tímto rozhodnutím příjemci poskytnuta selektivní výhoda v té míře, že vede v daném členském státě ke snížení daňové povinnosti uvedeného adresáta oproti společnostem ve srovnatelné skutkové a právní situaci<sup>(64)</sup>.

### 8.1. Úvod

- (128) V rozhodnutí o rozšíření řízení Komise s ohledem na 165 daňových rozhodnutí vydaných gibraltarskými daňovými orgány v období od ledna 2011 do srpna 2013 dospěla k předběžnému závěru, že tato daňová rozhodnutí byla věcně selektivní, jelikož gibraltarské daňové orgány obvykle uplatnily své pravomoci volně uvážení a neprováděly náležitě posouzení daňových povinností společností. Komise zastávala rovněž předběžný názor, že v některých případech vydaly gibraltarské daňové orgány daňová rozhodnutí, která nebyla v souladu s platnými daňovými předpisy<sup>(65)</sup>.
- (129) Komise zastávala předběžný názor, že vydáváním těchto daňových rozhodnutí pouze určitým nadnárodním společnostem na rozdíl od ostatních, čistě domácích společností, jež o daňové rozhodnutí nepožádaly, zacházely daňové orgány se společnostmi, které byly v podobné právní a faktické situaci, rozdílně. Opatření se proto pokládala za *prima facie* selektivní. Komise mimoto nezjistila žádné přijatelné odůvodnění vyplývající z povahy nebo obecné struktury zákona z roku 2010.

<sup>(61)</sup> Viz rozsudek ve spojených věcech ANGED v. Disputacion de Aragon, C-236/16 a C-237/16, ECLI:EU:C:2018:291, bod 38, rozsudek ve spojených věcech Komise v. Government of Gibraltar, C-106/09 P a C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, bod 97.

<sup>(62)</sup> Viz rozsudek ve spojených věcech Komise v. Francie, 6/69 a 11/69, ECLI:EU:C:1969:68, bod 17 a rozsudek ve věci Itálie v. Komise, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, bod 13. Viz rovněž rozsudek ve spojených věcech Belgie a Forum 187 ASBL v. Komise, C-182/03 a C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, bod 81; rozsudek ve spojených věcech Komise v. Government of Gibraltar a Spojené království, C-106/09 P a C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732; rozsudek ve věci 3M Italia, C-417/10, ECLI:EU:C:2012:184, bod 25 a usnesení ve věci Safilo, C-529/10, ECLI:EU:C:2012:188, bod 18; viz rovněž rozsudek ve věci Belgie v. Komise, T-538/11, ECLI:EU:T:2015:188, bod 66.

<sup>(63)</sup> Viz interní pracovní dokument GR pro hospodářskou soutěž o státní podpoře a daňových rozhodnutích, bod 5, [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/legislation/working\\_paper\\_tax\\_rulings.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/working_paper_tax_rulings.pdf)

<sup>(64)</sup> Viz sdělení Komise o pojmu státní podpora (dále jen „sdělení o pojmu státní podpora“) (Úř. věst. C 262, 19.7.2016, s. 1), bod 170.

<sup>(65)</sup> Tyto pochybnosti jsou podrobně objasněny v 32. bodě odůvodnění zmíněného rozhodnutí.

- (130) V rámci formálního vyšetřovacího řízení analyzovala Komise příslušnou dokumentaci, kterou orgány Spojeného království poskytly s ohledem na 165 daňových rozhodnutí spadajících do rozsahu šetření, aby určila možné uplatňování pravomocí volného uvážení, nesprávné uplatňování pravidel či neexistenci náležitých kontrol toho, kde byly činnosti skutečně prováděny. Dokumentace, kterou Komise posoudila, zahrnovala:
- (1) 165 samotných daňových rozhodnutí a žádostí o vydání těchto rozhodnutí;
  - (2) zprávy o auditech *ex post*, které gibraltarské orgány provedly v roce 2015 s ohledem na všechny příjemce 165 rozhodnutí. Tyto audity (nebo přezkumy) byly provedeny s cílem posoudit, zda byla některá ustanovení zákona z roku 2010 uplatněna nesprávně. Zprávy o auditu obsahují základní informace o dotyčných společnostech a o jejich činnostech, jakož i o možných změnách v jejich organizaci, činnosti a funkcích, k nimž došlo od vydání daňového rozhodnutí, a rovněž některé faktické informace o činnostech společností a právní posouzení toho, zda jsou společnosti a/nebo činnosti zdanitelné v souladu se zákonem z roku 2010. Hlavní záležitostí, kterou se audity zabývaly, bylo to, zda příjmy plynoucí z těchto činností splňují podmínky pro to, aby byly považovány za příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar. Audity vycházely z rozsáhlého vyhledávání všech dokumentů předložených společnostmi, jichž se audit týkal, odpovědí na dotazníky, inspekcí na místě a schůzek se společnostmi nebo jejich zástupci. Poskytnuty byly i podrobnější finanční údaje týkající se 25 společností, včetně finančních účtů a u některých z nich i kopií jejich přiznání k dani;
  - (3) faktické informace o všech 165 společnostech za účelem posouzení toho, zda je tvrzení, že tyto společnosti nevykonávají činnosti na Gibraltar, dostatečně doložené, včetně informací o počtu zaměstnanců a ředitelů, osobních nákladech, amortizačních nákladech, ostatních provozních nákladech souvisejících s činnostmi na Gibraltar a provozních nákladech, které s činnostmi na Gibraltar nesouvisí.
- (131) Analýza uvedených informací umožnila Komisi posoudit, zda příslušné společnosti vytvořily příjmy zdanitelné na Gibraltar v souladu s teritoriálním systémem zdanění a/nebo zda bylo některé daňové rozhodnutí vydáno nebo provedeno způsobem, který není v souladu s platnými daňovými předpisy.

## 8.2. Neproblematická daňová rozhodnutí

- (132) Ve velké většině případů (160 z celkem 165 rozhodnutí, která jsou předmětem šetření) analýza neprokázala, že rozhodnutí byla vydána způsobem, který nebyl v souladu s platnými obecnými daňovými předpisy. Ve většině případů nesplňovaly příjmy vytvořené dotyčnými společnostmi teritoriální požadavky, aby podléhaly zdanění na Gibraltar. Zprávy o auditu a další dokumenty předložené orgány Spojeného království zejména prokázaly, že gibraltarské činnosti dotyčných společností byly omezené a obecně nemohly vést daňové orgány k závěru, že výdělečné činnosti byly skutečně vykonávány na Gibraltar. Jinými slovy, existovaly dostatečné důkazy o tom, že se činnosti, které vedly k vzniku zisku, neuskutečnily na Gibraltar. Několik daňových rozhodnutí potvrdilo nezdanění pasivních úroků, licenčních poplatků a/nebo dividend, což bylo v souladu s platnými daňovými předpisy, jelikož v době vydání daňových rozhodnutí neukládaly platné daňové předpisy zdanění příjmů z licenčních poplatků a pasivních úroků. Jak je uvedeno v 145. až 147. bodě odůvodnění, s ohledem na ostatní případy bylo poskytnuto náležité zdůvodnění. Výše uvedené závěry jsou doloženy následujícími příklady, které odrážejí jednotlivé kategorie podnikatelských činností (jichž se týkalo 165 daňových rozhodnutí), jež byly určeny v rozhodnutí o rozšíření řízení <sup>(66)</sup>.
- (133) První příklad se týká rozhodnutí vydaného společnosti, která hotelům a kasinům v Africe poskytuje služby v oblasti řízení a poradenské služby. Zpráva o auditu obsahovala závěr, že služby byly v Africe poskytovány pracovníky, které zaměstnávala společnost v Africe. Audit prokázal, že společnost nevykonávala na Gibraltar nebo z Gibraltar žádné obchodní činnosti. Činnost společnosti na Gibraltar byla omezena na základní administrativní podporu poskytovanou jediným zaměstnancem ve funkci administrativního tajemníka, aniž by byla na Gibraltar vykonávána významná činnost. Bylo zjištěno, že tato základní náplň práce tajemníka nepředstavovala výdělečnou činnost na Gibraltar. To potvrdila inspekce na místě v prostorách společnosti na Gibraltar, při níž bylo zjištěno, že tyto prostory tvoří kancelářské zařízení určené výhradně pro konání zasedání správní rady.

<sup>(66)</sup> Viz zejména 53. bod odůvodnění rozhodnutí o rozšíření řízení.

Kontrola těchto prostor ze strany daňových orgánů v jiných dnech prokázala, že prostory nebyly využívány k jiným účelům. Na tomto základě obsahovala zpráva závěr, že společnost nepodléhala zdanění na Gibraltaru z toho důvodu, že na Gibraltaru nevznikaly ani neměly původ žádné příjmy (jelikož společnost nevykonávala na Gibraltaru výdělečnou činnost).

- (134) Ve druhém případě bylo rozhodnutí vydáno společnosti poskytující zákazníkům zprostředkovatelské služby v námořní dopravě jménem majitelů lodí. Audit potvrdil, že služby byly poskytovány na různých místech nebo z různých míst skupiny v Londýně, Singapuru, Rakousku nebo Monaku, přičemž na Gibraltaru se neuskutečnily žádné výdělečné činnosti. Při auditu nebyly nalezeny žádné důkazy, které by svědčily o tom, že společnost vykonávala na Gibraltaru nějakou činnost. Na tomto základě se ve zprávě o auditu mělo za to, že společnost neměla na Gibraltaru kromě svého serveru fyzickou přítomnost ani stálou provozovnu. Zpráva proto obsahovala závěr, že společnost nepodléhala na Gibraltaru zdanění z toho důvodu, že na Gibraltaru nevznikly ani nebyly získány žádné příjmy (jelikož společnost nevykonávala na Gibraltaru žádné výdělečné činnosti).
- (135) Třetí příklad se týká rozhodnutí vydaného společnosti poskytující administrativní a podpůrné služby přidružené lucemburské společnosti. Služby byly poskytovány dvěma řediteli, kteří jsou rezidenty na Gibraltaru. Společnost vlastnila rovněž půjčky poskytnuté různým společnostem ve skupině, jež se nacházely převážně v Nizozemsku. Zajištění a kolaterál byly u těchto půjček drženy mimo Gibraltar<sup>(67)</sup>. Přezkum za účelem prošetření provedený v roce 2015 dospěl k závěru, že společnost měla na Gibraltaru fyzickou přítomnost v důsledku profesionálních služeb v oblasti řízení poskytovaných řediteli, kteří jsou rezidenty a kteří přijímali manažerská rozhodnutí. Do 30. června 2013 byly zdaňovány pouze příjmy společnosti plynoucí z administrativních a podpůrných služeb, jelikož úroky z mezipodnikových půjček nebyly na Gibraltaru zdanitelné<sup>(68)</sup> (v souladu s osvobozením pasivních úroků od daně podle zákona z roku 2010). Od 1. července 2013 podléhala společnost zdanění i s ohledem na úrokové výnosy (kategorie 1 A, tabulka C přílohy 1 zákona z roku 2010) v důsledku změny, podle níž podléhají na základě zákona z roku 2010 zdanění i úroky z mezipodnikových půjček. Od 1. července 2013 byla společnost s ohledem na veškeré daňové účely na Gibraltaru plně legalizována.
- (136) Pokud jde o čtvrtý příklad, rozhodnutí bylo vydáno společnosti, která podle dohody o společném podniku uzavřela smlouvy se třetími stranami neusazenými na Gibraltaru za účelem poskytování reklamních, marketingových a propagačních služeb v souvislosti s činností v oblasti hazardních her na dálku, včetně uznání a vývoje značky. Společnost obdržela část příjmů plynoucích z hazardních her na dálku, které na Maltě provozuje protistrana dohody o společném podniku. Přezkum, který zahrnoval inspekci na místě a zvláštní šetření provedené gibraltarskými daňovými úředníky v gibraltarském odvětví finančního podnikání, bankovníctví a pronajímání kancelářských prostor, prokázal, že společnost nemá na Gibraltaru fyzickou přítomnost ani stálou provozovnu a že její ředitelé nevykonávají na Gibraltaru nebo z Gibraltaru výdělečnou činnost. Zpráva obsahovala závěr, že společnost nepodléhá zdanění kvůli skutečnosti, že na Gibraltaru nevznikají ani nemají původ žádné příjmy. Dne 17. července 2015 bylo daňové rozhodnutí gibraltarskými daňovými orgány zrušeno, jelikož zástupci společnosti na schůzce potvrdili, že již s dotyčnou společností nemají žádný vztah.
- (137) V pátém případě bylo rozhodnutí vydáno společnosti působící v oblasti pořizování ropných produktů přímo z rafinérií v Asii a následného skladování, přepravy a dodávání těchto produktů ze skladovacích terminálů společnosti nacházejících se v Asii zákazníkům v Itálii, Řecku, Izraeli a Turecku. Přezkum prokázal, že společnost neměla na Gibraltaru fyzickou přítomnost ani stálou provozovnu a že její jediný ředitel nevykonával na Gibraltaru nebo z Gibraltaru výdělečnou činnost. Při přezkumu bylo rovněž zjištěno, že podle internetových stránek skupiny, jejíž součástí společnost byla, byla obchodní činnost vykonávána na různých zeměpisných místech prostřednictvím kanceláří nacházejících se v Hongkongu, Spojeném království, Dubaji, Ománu a Afghánistánu. Na tomto základě dospěl přezkum k závěru, že společnost nepodléhá zdanění podle § 11 zákona z roku 2010 kvůli skutečnosti, že neměla žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltaru.
- (138) V šestém případě bylo rozhodnutí vydáno společnosti obchodující s nefarmaceutickými zdravotnickými výrobky a výrobky souvisejícími se zdravím dováženými z Jižní Koreje do Německa. Audit prokázal, že manažerská a obchodní rozhodnutí byla zajišťována externě osobou, která je rezidentem v Namibii. Audit rovněž prokázal, že jediný ředitel společnosti, který je rezidentem na Gibraltaru, poskytoval společnosti obecné poradenské služby a nepodílel se aktivně na každodenních obchodních činnostech společnosti. Na základě inspekce na místě,

<sup>(67)</sup> Při určování, zda úrokové výnosy vznikají nebo mají původ na Gibraltaru, mají obzvláštní význam zdroj příjmů a místo zajištění (použití pravidla týkajícího se „místa půjčky“).

<sup>(68)</sup> Pokud by osvobození příjmů z pasivních úroků od daně podle zákona z roku 2010 neexistovalo, vztahovala by se na příjmy zásada teritoriality, a tudíž pravidlo týkající se „místa půjčky“. Vzhledem k zahraničnímu původu úroků a místu zajištění půjčky by úrokové výnosy byly s největší pravděpodobností považovány za výnosy vzniklé nebo mající původ mimo Gibraltar.

schůzky se společností, odpovědi na dodatečné písemné dotazy a systematických kontrol provedených na internetu nebylo možno zjistit fyzickou přítomnost na Gibraltar. Při přezkumu za účelem prošetření se mělo za to, že společnost neposkytovala služby na Gibraltar nebo z Gibraltar, a proto se došlo k závěru, že nemá zdroje příjmů vzniklých nebo majících původ na Gibraltar.

- (139) V sedmém případě působila společnost v oblasti on-line her prostřednictvím internetových stránek. Příjmy společnosti zahrnovaly poplatky obdržené od konečných uživatelů za jiné než základní prvky a práva, provize za podnikání v oblasti sázení na základě licence pro poskytovatele, kteří jsou třetí stranou, a příjmy z prodeje výrobků souvisejících s hrami. Analýza dostupných informací prokázala, že do 1. ledna 2014 se veškeré činnosti uskutečňovaly mimo Gibraltar. Konkrétně vývoj softwaru prováděla dceřiná společnost v jiném členském státě, zatímco hostitelský server se nacházel ve Švýcarsku. Funkci zákaznické podpory zajišťovaly tři externí nezávislé osoby v jiném členském státě a ve třetí zemi. Účastnické poplatky byly zpracovávány v Nizozemsku. V tomto kontextu se při přezkumu za účelem prošetření usuzovalo, že společnost nepodléhala zdanění s ohledem na příjmy vytvořené do 1. ledna 2014 <sup>(69)</sup>. Od 2. ledna 2014 má podnik fyzickou přítomnost na Gibraltar a příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar a podává úplné přiznání k dani z příjmů a pro veškeré daňové účely je plně legalizován na Gibraltar. V lednu 2014 bylo daňové rozhodnutí zrušeno.
- (140) V osmém případě audit potvrdil, že společnost obchodovala s chemickými výrobky používanými v zemědělství, které byly dováženy z Maďarska, Belgie a Izraele pro odběratele v Bývalé jugoslávské republice Makedonie, Bosně a Hercegovině a na Slovensku. Po přezkoumání všech dokumentů předložených společností a doplňkových informací, které společnost poskytla písemně a v rámci schůzky se zástupci společnosti (a na základě jiných vyšetřovacích funkcí), audit zjistil, že se na Gibraltar neuskutečňovaly žádné výdělečné činnosti (vzhledem k neexistenci služeb poskytovaných na Gibraltar nebo z Gibraltar nebo činnosti vykonávané na Gibraltar nebo z Gibraltar), a dospěl tudíž k závěru, že společnost nepodléhala zdanění podle § 11 zákona z roku 2010.
- (141) Devátý a poslední příklad se týká rozhodnutí vydaného společností pronajímající luxusní jachtu (zaregistrovanou ve Spojeném království) na Britských Panenských ostrovech. Podnik měl internetové stránky, které prokazovaly, že k pronájmu docházelo v Karibiku. Přezkum gibraltarských daňových orgánů prokázal, že společnost nevykonávala podnikatelskou činnost na Gibraltar a neměla na Gibraltar fyzickou přítomnost ani stálou provozovnu. Dospělo se tudíž k závěru, že neexistují žádné výdělečné činnosti, na jejichž základě by společnost podléhala zdanění podle zásady teritoriality. Platnost rozhodnutí skončila v říjnu 2015, jelikož společnost byla vyškrtuta z obchodního rejstříku (Registrar of Companies) na Gibraltar.
- (142) Těchto devět příkladů je pouze ilustrativních. Komise posoudila informace a dokumenty, jež byly k dispozici s ohledem na všech 160 daňových rozhodnutí, aby se ujistila, že rozhodnutí byla vydána v souladu s platnými daňovými předpisy na Gibraltar a že činnosti vykonávané dotyčnými společnostmi odpovídaly činnostem popsáným v žádosti o vydání daňového rozhodnutí.
- (143) Z těchto 160 daňových rozhodnutí jich 98 skutečně souviselo se zásadou teritoriality (a přezkumy provedené gibraltarskými daňovými orgány zjistily, že na Gibraltar nebyly vykonávány žádné výdělečné činnosti). Příjmy vytvořené dotyčnými společnostmi proto každopádně nespádaly do oblasti působnosti teritoriálního systému zdanění na Gibraltar.
- (144) V 34 případech byli adresáti příjemci pasivních úroků, licenčních poplatků a/nebo dividend <sup>(70)</sup> a zdá se, že po změnách z roku 2013 byla jejich situace legalizována nebo jejich činnost ukončena. Je-li však daňové zacházení s těmito společnostmi výsledkem uplatňování režimu podpory přezkoumaného v oddíle 7 tohoto rozhodnutí, odkazuje Komise na uvedený oddíl. Podporou poskytnutou na základě těchto daňových rozhodnutí (v období před vstupem změn z roku 2013 v platnost) se proto zabývá normativní část tohoto rozhodnutí jako součástí režimu podpory uvedeného v oddíle 7.

<sup>(69)</sup> Podání Spojeného království ze dne 21.2.2018.

<sup>(70)</sup> Rozhodnutí týkající se zdanění těchto příjmů potenciálně spadají do rozsahu vyšetřovacího řízení v souvislosti s osvobozením příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků od daně (zejména s ohledem na příjmy z pasivních úroků a licenčních poplatků vytvořené před 1. červencem 2013 resp. 1. lednem 2014) a ušlá daň v důsledku osvobození těchto příjmů od daně může být předmětem vymáhání v souladu s oddílem 10 tohoto rozhodnutí. Těchto 34 daňových rozhodnutí je uvedeno v příloze jako rozhodnutí č. 7, 33, 35, 45, 47, 57, 58, 81, 82, 86, 89, 95, 100, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 110, 111, 113, 114, 120, 121, 122, 123, 126, 127, 128, 129, 130, 131 a 158.



- (145) V devatenácti případech nebyla společnost založena nebo činnosti popsané v žádostech o vydání daňového rozhodnutí nebyly vykonávány nebo společnost nebyla aktivní. V těchto případech proto neexistoval zdanitelný příjem a bez ohledu na stanovisko daňových orgánů nemohla daňová rozhodnutí zahrnovat zvýhodnění dotyčných společností.
- (146) Ve čtyřech dalších případech dospěla daňová rozhodnutí k závěru, že příslušné příjmy vznikly a měly původ na Gibraltar, a byly proto zdanitelné podle § 11 zákona z roku 2010. V tomto ohledu je důležité poznamenat, že v těchto případech bylo ve zprávách o auditu gibraltarských daňových orgánů zdůrazněno, že daňová rozhodnutí byla v důsledku legislativních nebo věcných změn zrušena. Rovněž se zdá, že zrušení nebylo výsledkem auditů provedených v roce 2015, nýbrž dřívějších přezkumů, například v době, kdy s ohledem na příjmy z úroků a licenčních poplatků vstoupily v platnost změny z roku 2013. Jinými slovy, v těchto čtyřech případech podléhaly příslušné společnosti s ohledem na příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar zdanění.
- (147) Zbývajících pět daňových rozhodnutí se týká otázek zdanění osobních příjmů, například zdanění zaměstnanců. Tato daňová rozhodnutí se netýkají výše daně u příslušných společností, a nespádají tudíž do oblastí působnosti daně z příjmů právnických osob.
- (148) V tabulce v příloze je uveden přehled zjištění Komise s ohledem na 160 bezproblémových daňových rozhodnutí s odkazem na kategorie popsané v tomto oddíle. Z toho vyplývá, že nebyl zjištěn žádný případ, kdy by některá z těchto daňových rozhodnutí nebyla v souladu s běžným uplatňováním gibraltarského daňového systému <sup>(71)</sup>.
- (149) I kdyby se proto zjistilo, že gibraltarské orgány vydaly 160 daňových rozhodnutí, aniž by dodržely stanovený postup nebo v době vydání rozhodnutí provedly analýzu příslušných skutečností, nemělo by to v praxi žádný dopad a nevedlo by to k zvýhodnění, jelikož činnosti (nebo neexistence činností) dotyčných společností nevytvářely příjmy podléhající zdanění podle gibraltarských předpisů o dani z příjmů <sup>(72)</sup>.
- (150) Po pečlivém posouzení důkazů předložených orgány Spojeného království proto Komise dospěla k závěru, že 160 daňových rozhodnutí spolehlivě zohledňovalo to, co vyplývalo z běžného uplatňování obecného gibraltarského daňového systému, aniž by došlo k nesprávnému uplatňování práva či jiným náznakům existence státní podpory. Z toho vyplývá, že vydání a provedení těchto rozhodnutí nevyvolává problémy v oblasti státní podpory <sup>(73)</sup>.

### 8.3. Sporná daňová rozhodnutí

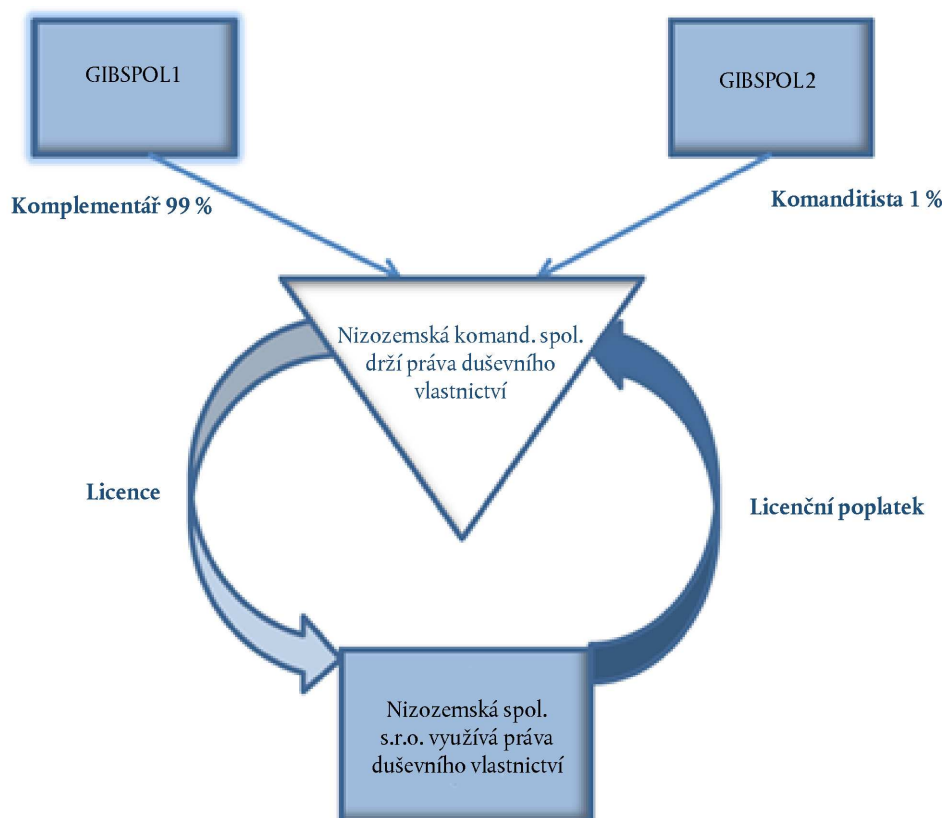
- (151) Šetření Komise prokázalo, že pět daňových rozhodnutí vydaných gibraltarským společností, které jsou partnery nizozemských komanditních společností (*commanditaire vennootschap*) vyvolává s ohledem na pravidla státní podpory problémy.
- (152) Příslušná daňová rozhodnutí byla vydána v roce 2011 nebo 2012 a potvrzovala, že příjmy z licenčních poplatků (a v menším rozsahu příjmy z pasivních úroků) vytvořené na úrovni nizozemských komanditních společností nejsou podle zákona z roku 2010 zdanitelné. Tato daňová rozhodnutí zůstala v platnosti a nebyla daňovými orgány zrušena v důsledku změn zákona z roku 2010 uskutečněných v roce 2013, podle nichž jsou úroky a licenční poplatky zdanitelné, ani v důsledku auditů provedených v roce 2015.

<sup>(71)</sup> V souladu s 144. bodem odůvodnění není tímto dotčena případná podpora poskytnutá v souvislosti s 34 daňovými rozhodnutími, která se týkají pasivních příjmů, v důsledku uplatňování režimu podpory, jenž je posouzen v oddíle 7 tohoto rozhodnutí.

<sup>(72)</sup> V souladu s 144. bodem odůvodnění není tímto dotčena případná podpora poskytnutá v souvislosti s 34 daňovými rozhodnutími, která se týkají pasivních příjmů, v důsledku uplatňování režimu podpory, jenž je posouzen v oddíle 7 tohoto rozhodnutí.

<sup>(73)</sup> V souladu s 144. bodem odůvodnění tímto není dotčena případná podpora poskytnutá v souvislosti s 34 daňovými rozhodnutími, která se týkají pasivních příjmů, v důsledku uplatňování režimu podpory, jenž je posouzen v oddíle 7 tohoto rozhodnutí.

(153) Situace uvedené v žádostech o vydání daňového rozhodnutí zpravidla zahrnovaly tuto strukturu:



- (154) Podle nizozemského práva je komanditní společnost pro daňové účely obvykle považována za transparentní subjekt, a proto nepodléhá v Nizozemsku dani z příjmů právnických osob <sup>(74)</sup>. Příjmy komanditních společností nejsou tudíž v Nizozemsku zdaněny na úrovni těchto společností, nýbrž na úrovni společníků těchto společností podle jejich příslušného podílu. Jinými slovy, daňová povinnost v souvislosti s příjmy těchto komanditních společností vzniká v Nizozemsku pouze tehdy, je-li jeden či více společníků této společnosti osobami či společnostmi, které jsou nizozemskými rezidenty.
- (155) Co se týká daňového zacházení na Gibraltar, podle podání Spojeného království se zdá, že vzhledem k neexistenci zvláštních pravidel v zákoně z roku 2010 uplatňuje Gibraltar zásady obyčejového práva, a proto považuje nizozemské komanditní společnosti za transparentní subjekty v souladu s pravidly a judikaturou platnou ve Spojeném království <sup>(75)</sup>. Příslušná část příjmů komanditních společností bude proto pokládána za příjmy obdržené přímo gibraltarskými společnostmi s podíly v nizozemských komanditních společnostech.
- (156) Vzhledem k neexistenci dvoustranných daňových úmluv mezi Gibraltar a Nizozemskem závisí zdanitelnost na Gibraltar v zásadě na tom, zda část příslušných příjmů vytvořených nizozemskými komanditními společnostmi podléhá zdanění podle zákona z roku 2010. Jelikož příjmy z pasivních úroků a licenčních poplatků nepodléhaly dani až do června 2013 (v případě pasivních úroků) a ledna 2014 (v případě příjmů z licenčních poplatků), veškeré takovéto příjmy obdržené nizozemskými komanditními společnostmi nebyly na úrovni gibraltarských partnerů zdanitelné. Naopak po změnách zákona z roku 2010, podle nichž podléhají příjmy z licenčních poplatků a pasivních úroků dani z příjmů právnických osob bez ohledu na jejich původ (kategorie 1 A a 3 A, tabulka C přílohy 1 zákona z roku 2010), by náležité uplatňování gibraltarských daňových předpisů mělo vést k tomu, že gibraltarské daňové orgány pokládají příslušné licenční poplatky (obdržené od 1. ledna 2014) a pasivní úroky (obdržené od 1. července 2013) za zdanitelné příjmy na úrovni gibraltarských partnerů <sup>(76)</sup>.

<sup>(74)</sup> Ve skutečnosti je podle nizozemského práva třeba rozlišovat mezi otevřenými a uzavřenými komanditními společnostmi. Toto rozlišení závisí na tom, zda je přístup nových společníků a převod podílů ve společnosti podmíněn souhlasem všech ostatních společníků. Zatímco se otevřená komanditní společnost považuje za zdanitelný subjekt (neprůhledný), uzavřená komanditní společnost je pokládána za transparentní subjekt, a nepodléhá tudíž dani z příjmů právnických osob. V daném případě byly příslušné komanditní společnosti uzavřenými společnostmi. Tato klasifikace však není podstatná pro gibraltarské daňové zacházení s komanditními společnostmi (v souladu se zásadami obyčejového práva).

<sup>(75)</sup> Viz zejména interní manuál, který zveřejnil HM Revenues & Customs s ohledem na klasifikaci zahraničních subjektů pro daňové účely ve Spojeném království, naposledy aktualizovaný dne 9. ledna 2018, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm180010>

<sup>(76)</sup> Co se týká příjmů z pasivních úroků, toto platí pouze v případě, že úroky, které obdržela nebo má obdržet jedna společnost, činí 100 000 GBP nebo více.

- (157) Ve svých podáních ze dne 21. února 2018 orgány Spojeného království potvrdily, že gibraltarský daňový úřad odpovědný za daň z příjmů považuje nizozemské komanditní společnosti za transparentní daňové subjekty. Orgány Spojeného království však dospěly k závěru, že na Gibraltaru nevzniká daňová povinnost, jelikož zákon z roku 2010 neobsahuje zvláštní ustanovení, jež definuje a stanoví, jak by měli být zdaněni gibraltarské partneři. Důvodem je skutečnost, že definice „osoby“ v § 74 zákona z roku 2010 neodkazuje výslovně na nizozemské komanditní společnosti, a neexistuje tudíž zvláštní mechanismus pro zdanění příjmů plynoucích z účastí v komanditních společnostech.
- (158) Komise nerozumí argumentaci Spojeného království a gibraltarských daňových orgánů z níže uvedených důvodů. Za prvé, příslušnou otázkou není to, zda by měly být nizozemské komanditní společnosti zdaněny na Gibraltar, či nikoli, nýbrž to, zda by společnosti, které jsou partnery (rezidenti na Gibraltar) těchto komanditních společností, měly být zdaněny s ohledem na jejich podíl na příjmech vytvořených těmito komanditními společnostmi. Jelikož se komanditní společnosti pokládají na Gibraltar pro daňové účely za transparentní (podle zásad obyčejového práva), společnosti, které jsou jejich partnery a které jsou rezidenty na Gibraltar, by měly být zdaněny s ohledem na jejich podíl na příjmech komanditních společností, pokud tyto příjmy podléhají zdanění podle zákona z roku 2010 (v případě úrokových výnosů by tomu tak bylo od 1. července 2013 a v případě licenčních poplatků od 1. ledna 2014) <sup>(77)</sup>. Komise vyslovila pochybnosti ohledně odůvodnění předloženého Spojeným královstvím, neobdržela však žádné přesvědčivé argumenty na podporu tohoto odůvodnění.
- (159) Za druhé, i kdyby byla v daných případech relevantní definice „osoby“ uvedená v § 74 (podle názoru Komise je tomu tak pouze v případě příslušných gibraltarských společností s podíly v nizozemských komanditních společnostech, nikoli nizozemských komanditních společností jako takových), je třeba uvést, že definice v § 74 <sup>(78)</sup> je velmi obecná a dostatečně široká, aby zahrnovala i nizozemské komanditní společnosti.
- (160) Příjemci pěti sporných daňových rozhodnutí jsou tyto společnosti:
- (1) MJN Holdings (Gibraltar) Limited (rozhodnutí č. 144 vydané dne 11. září 2012);
  - (2) Heidrick & Struggles (Gibraltar) Holdings Limited <sup>(79)</sup> (rozhodnutí č. 83 vydané dne 2. června 2011);
  - (3) Heidrick & Struggles (Gibraltar) Limited <sup>(80)</sup> (rozhodnutí č. 84 vydané dne 2. června 2011);
  - (4) Ash (Gibraltar) One Limited (rozhodnutí č. 139 vydané dne 8. května 2012);
  - (5) Ash (Gibraltar) Two Limited (rozhodnutí č. 140 vydané dne 8. května 2012).
- (161) Výše zisků dosažených na úrovni komanditních společností a příslušné podíly na těchto ziscích zdanitelné na úrovni těchto pěti příjemců (v souladu s jejich příslušnými podíly v komanditních společnostech) za období 2014–2016 <sup>(81)</sup> činí <sup>(82)</sup>:

Gibraltarská společnost	Podíl v kom. spol. (%)	2014		2015		2016	
		Zisk kom. spol. (úroky a lic. poplatky) (USD)	Podíl na zisku kom. spol. (zisk × podíl v %) (USD)	Zisk kom. spol. (úroky a lic. poplatky) (USD)	Podíl na zisku kom. spol. (zisk × podíl v %) (USD)	Zisk kom. spol. (úroky a lic. poplatky)	Podíl na zisku kom. spol. (zisk × podíl v %)
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

<sup>(77)</sup> Kategorie 3 A písm. b) v tabulce C přílohy 1 stanoví, že licenční poplatky budou považovány za vzniklé a mající původ na Gibraltar, v případě, že společnost, která má příjmy z licenčních poplatků, je zaregistrována na Gibraltar. Toto pravidlo neovlivňuje závěr, že příslušné společnosti zaregistrované na Gibraltar podléhají zdanění s ohledem na jejich podíl na příjmech z licenčních poplatků vytvořených na úrovni nizozemských komanditních společností, jelikož se příslušný podíl na příjmech získaných komanditními společnostmi považuje za příjmy, které obdržely přímo gibraltarské společnosti s podíly v nizozemských komanditních společnostech.

<sup>(78)</sup> V § 74 je pojem „osoba“ vymezen jako „jakákoli obchodní společnost, ve skupině nebo samotná, a jakýkoli klub, sdružení či jiný subjekt, nebo jedna či více osob jakéhokoli věku, mužského nebo ženského pohlaví, a jakýkoli podnik a skupina osob a jakékoli jiné subjekty vymezené v předpisech přijatých podle tohoto zákona“.

<sup>(79)</sup> Na niž se v rozhodnutí o rozšíření řízení odkazuje jako na „potenciální společnost“.

<sup>(80)</sup> Na niž se v rozhodnutí o rozšíření řízení odkazuje jako na „potenciální společnost“.

<sup>(81)</sup> Výše zisků dosažených příslušnými komanditními společnostmi za účetní období 2012, 2013 a 2017 není známa.

<sup>(82)</sup> Roční účetní závěrky příslušných komanditních společností jsou denominovány v USD. Účetní období u společností MJN Holdings (Gibraltar) Ltd., Heidrick & Struggles (Gibraltar) Holdings Ltd. a Heidrick & Struggles (Gibraltar) Ltd. končí 31. prosince. Naopak u společností Ash (Gibraltar) One Ltd. a Ash (Gibraltar) Two Ltd. končí účetní období 30. září.

Gibaltarská společnost	Podíl v kom. spol. (%)	2014		2015		2016	
		Zisk kom. spol. (úroky a lic. poplatky) (USD)	Podíl na zisku kom. spol. (zisk × podíl v %) (USD)	Zisk kom. spol. (úroky a lic. poplatky) (USD)	Podíl na zisku kom. spol. (zisk × podíl v %) (USD)	Zisk kom. spol. (úroky a lic. poplatky)	Podíl na zisku kom. spol. (zisk × podíl v %)
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) Příslušné podíly na zisku uvedené v tabulce výše by měly být zahrnuty do zdanitelného základu pěti gibraltarských společností a zdaněny v souladu s běžnými gibraltarskými daňovými předpisy.

### 8.3.1. Existence podpory

#### 8.3.1.1. Podmínky pro posouzení státní podpory

(163) Jak bylo uvedeno již v 77. bodě odůvodnění, aby se opatření považovalo za státní podporu, musí za prvé existovat zásah státu nebo ze státních prostředků; za druhé, tento zásah musí ovlivnit obchod mezi členskými státy; za třetí, musí poskytovat určitému podniku selektivní výhodu a za čtvrté, musí nebo může narušit hospodářskou soutěž<sup>(83)</sup>.

(164) Co se týká zásahu státu nebo ze státních prostředků, sporná daňová rozhodnutí vydaly gibraltarské daňové orgány, které jsou součástí vlády Gibraltarů. Daňová rozhodnutí představovala schválení určitého daňového zacházení ze strany těchto orgánů. Na základě těchto daňových rozhodnutí stanovili příjemci rozhodnutí svou povinnost s ohledem na daň z příjmů právnických osob na Gibraltar (za každý daňový rok). Pokud měl příjemce povinnost podat přiznání k dani<sup>(84)</sup>, použil následně při podání svého přiznání daňové rozhodnutí a gibraltarské daňové orgány tato přiznání k dani přijala jako daňová přiznání odpovídající povinnosti příjemce s ohledem na daň z příjmů právnických osob na Gibraltar. Pokud se podání přiznání k dani vzhledem k neexistenci zdanitelných příjmů v důsledku daňového rozhodnutí nevyžadovalo, daňová povinnost nevznikla. Případná daňová výhoda poskytnutá na základě sporných daňových rozhodnutí je proto přičitatelná Gibraltar.

(165) Co se týká financování opatření ze státních prostředků, Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že opatření, jímž orgány veřejné správy poskytují určitým podnikům zvýhodňující daňové zacházení, které sice není spojeno s pozitivním převodem státních prostředků, ale staví příjemce, na něž se vztahuje, do lepší finanční situace oproti ostatním daňovým poplatníkům, představuje státní podporu<sup>(85)</sup>. V tomto případě sporná daňová rozhodnutí potvrzují, že příslušný podíl na příjmech z licenčních poplatků a úroků vytvořených nizozemskými společnostmi nebyl na úrovni gibraltarských společností-rezidentů s podíly v těchto společnostech zdanitelný. Lze tudíž uvést, že daňové zacházení přiznané na základě sporných daňových rozhodnutí snižuje u příjemců těchto rozhodnutí na Gibraltar povinnost s ohledem na daň z příjmů právnických osob, a vede tudíž ke ztrátě státních prostředků.

<sup>(83)</sup> Viz rozsudek ve věci Komise v. Deutsche Post, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, bod 39 a citovaná judikatura.

<sup>(84)</sup> Do 31. prosince 2015 nemusela gibraltarská společnost, která neměla žádné zdanitelné příjmy, například z toho důvodu, že dostává pouze dividendy od jiné společnosti, podávat přiznání k dani.

<sup>(85)</sup> Viz rozsudek ve spojených věcech Komise v. Government of Gibraltar a Spojené království, C-106/09 P a C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, bod 72 a citovaná judikatura.

Z tohoto důvodu osvobození od daně přiznané v důsledku sporných daňových rozhodnutí vede ke ztrátě daňových příjmů, které by byly jinak na Gibraltaru k dispozici, pokud by osvobození od daně neexistovalo <sup>(86)</sup>. Opatření jsou proto financována ze státních prostředků.

- (166) Co se týká nutnosti ovlivnění obchodu, pět společností využívajících sporná daňová rozhodnutí je součástí nadnárodních skupin působících na různých trzích v několika členských státech, takže případná podpora v jejich prospěch může ovlivnit obchod uvnitř Unie. Přiznáním příznivého daňového zacházení příslušným nadnárodním společností ve skupině Gibraltar potenciálně odlákal investice od členských států, které obdobné příznivé daňové zacházení nemohou poskytnout či neposkytují. Jelikož sporná daňová rozhodnutí posilují soutěžní postavení příjemců v porovnání s ostatními podniky soutěžícími v rámci obchodu uvnitř Unie, je třeba mít za to, že mohou tento obchod ovlivnit <sup>(87)</sup>.
- (167) Co se týká obdobně nutnosti narušení hospodářské soutěže, má se za to, že opatření provedené státem narušuje nebo může narušit hospodářskou soutěž, pokud může posílit soutěžní postavení příjemce uvedeného opatření ve vztahu k ostatním podnikům, s nimiž soutěží <sup>(88)</sup>.
- (168) Orgány Spojeného království tvrdí, že nejsou k dispozici důkazy o tom, že by některé z těchto daňových rozhodnutí narušilo hospodářskou soutěž. Podle jejich názoru může opatření narušit hospodářskou soutěž pouze v odvětví, na které se vztahuje, nebo v některém úzce souvisejícím odvětví. Takovéto narušení není z rozhodnutí o rozšíření řízení zřejmé, jelikož se daňová rozhodnutí vztahují na vysoký počet různých odvětví.
- (169) Šetření prokázalo, že všichni příjemci pěti sporných daňových rozhodnutí působí na světových trzích, jako je dětská výživa, vyhledávání vedoucích pracovníků, chemické výrobky pro spotřebitele a průmyslové aplikace, a to v řadě členských států i ve třetích zemích. To všechno jsou trhy, na nichž tito příjemci čelí konkurenci ze strany jiných podniků. Daňové zacházení přiznané na základě sporných daňových rozhodnutí osvobozuje příjemce od daňové povinnosti, které by jinak podléhali v rámci každodenního řízení běžných činností. Je proto třeba mít za to, že podpora poskytnutá na základě daňových rozhodnutí narušuje nebo může narušit hospodářskou soutěž tím, že zlepšuje finanční situaci příjemců na trzích, na nichž působí. Tím, že je osvobozuje od daňové povinnosti, které by jinak podléhali a které podléhají konkurenční podniky, uvolňuje daňové zacházení přiznané na základě sporných daňových rozhodnutí prostředky, jež mohou dotyčné společnosti použít například k investování do svých podnikatelských činností, k uskutečnění investic nebo k zvýšení odměn akcionářů, a tím narušuje hospodářskou soutěž na trzích, na nichž tyto společnosti působí. V daném případě je proto splněna i čtvrtá podmínka pro zjištění státní podpory.

#### 8.3.1.2. Selektivní výhoda

- (170) Co se týká třetí podmínky – existence selektivní výhody –, je třeba připomenout, že daňové rozhodnutí má předem potvrdit způsob uplatňování obecného daňového režimu v konkrétním případě vzhledem k jeho zvláštním skutečnostem a okolnostem. Stejně jako každé jiné daňové opatření však musí i daňové zacházení přiznané na základě daňového rozhodnutí dodržovat pravidla státní podpory. Jak již bylo objasněno v 127. bodě odůvodnění, potvrzuje-li se v daňovém rozhodnutí daňové zacházení, které nevypovídá o tom, že by vyplývalo z běžného uplatňování obecného daňového režimu, bez jakéhokoli odůvodnění, poskytuje opatření příjemci selektivní výhodu, pokud zlepšuje finanční situaci tohoto podniku v členském státě v porovnání s ostatními podniky, které se s ohledem na cíl daňového systému nacházejí ve srovnatelné faktické a právní situaci.
- (171) Kdykoliv opatření přijaté státem posiluje čisté finanční postavení podniku, existuje zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy <sup>(89)</sup>. Při zjišťování existence zvýhodnění je třeba poukázat na účinek samotného opatření <sup>(90)</sup>. Pokud jde o daňová opatření, výhoda může být poskytnuta snížením daňového zatížení podniku různými způsoby, zejména snížením základu daně nebo snížením výše daně <sup>(91)</sup>.

<sup>(86)</sup> Viz rozsudek ve spojených věcech Komise v. Government of Gibraltar a Spojené království, C-106/09 P a C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, bod 72 a citovaná judikatura.

<sup>(87)</sup> Rozsudek ve věci GEMO SA, C-126/01, ECLI:EU:C:2003:622, bod 41 a citovaná judikatura.

<sup>(88)</sup> Viz rozsudek ve věci Philip Morris, 730/79, ECLI:EU:C:1980:209, bod 11 a rozsudek ve spojených věcech Alzetta, T-298/97, T-312/97 atd., ECLI:EU:T:2000:151, bod 80.

<sup>(89)</sup> Viz sdělení Komise o pojmu státní podpora uvedeném v čl. 107 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie („sdělení o pojmu státní podpora“), Úř. věst. C 262, 19.7.2016, s. 1, bod 67 a citovaná judikatura.

<sup>(90)</sup> Viz rozsudek ve věci Itálie v. Komise, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, bod 13.

<sup>(91)</sup> Viz rozsudek ve věci Itálie v. Komise, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, bod 78; rozsudek ve věci Cassa di Risparmio di Firenze a další, C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, bod 132; rozsudek ve věci Ministerio de Defensa a Navantia, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, body 21 až 31.

- (172) Sporná daňová rozhodnutí vydaná v roce 2011 nebo 2012 potvrzovala, že příjmy z licenčních poplatků a pasivních úroků, které získaly gibraltarské společnosti prostřednictvím svých podílů v příslušných komanditních společnostech, nejsou podle zákona z roku 2010 zdanitelné. Toto daňové zacházení stanovilo jejich povinnost s ohledem na daň z příjmů právnických osob na Gibraltaru v období, jehož se sporná daňová rozhodnutí týkala <sup>(92)</sup>, a mohlo tudíž poskytnout selektivní výhodu.
- (173) V čl. 107 odst. 1 Smlouvy jsou zakázány pouze podpory, které „*zvyšují určité podniky nebo určitá odvětví výroby*“, tj. zakázána jsou opatření, která poskytují selektivní výhodu <sup>(93)</sup>. Jak je uvedeno v 86. bodě odůvodnění, za účelem posouzení selektivity je nutné stanovit referenční rámec a odchylku od tohoto rámce, která není odůvodněná logikou daňového systému.
- (174) V rámci analýzy existence daňové výhody je proto třeba předně určit referenční systém uplatňovaný v daném členském státě, nebo v tomto případě na dotyčném zámořském území. Poté je třeba určit, zda opatření představuje odchylku od tohoto referenčního systému, jelikož vede k příznivějšímu zacházení v porovnání s ostatními podniky, které se s ohledem na cíle systému nacházejí ve srovnatelné faktické a právní situaci (*prima facie* selektivita) <sup>(94)</sup>. Daňové opatření, které představuje odchylku od referenčního systému, však může být odůvodněné, pokud členský stát prokáže, že opatření vyplývá přímo ze základních nebo řídicích principů uvedeného daňového systému <sup>(95)</sup>. Je-li tomu tak, není opatření selektivní.

#### Referenční systém

- (175) Jak již bylo objasněno v 89. bodě odůvodnění, referenční systém se skládá z konzistentního souboru pravidel, která se vztahují obecně – na základě objektivních kritérií – na všechny podniky, jež spadají do jeho oblasti působnosti, jak je vymezena jeho cílem.
- (176) Co se týká uplatňování pravidel týkajících se daně z příjmů právnických osob na Gibraltar, jak již bylo uvedeno v 90. bodě odůvodnění, referenčním systémem je zákon z roku 2010, jehož cílem je výběr příjmů od daňových poplatníků, kteří mají příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar. Referenční systém je podrobněji vymezen v oddíle 7.1.3.1.
- (177) V § 16 odst. 1 zákona z roku 2010 je stanoveno, že s výhradou ostatních ustanovení zákona z roku 2010 představují zdanitelné zisky nebo výnosy společnosti na Gibraltar v určitém účetním období zisky nebo výnosy společnosti za dané účetní období v plné výši. V souladu s pravidly obyčejového práva <sup>(96)</sup> je v případě zisků nebo výnosů plynoucích z obchodní společnosti (jejímž partnerem je gibraltarská společnost) nutné uvážit podíl, na něž má gibraltarská společnost nárok, pokud jde o zisky nebo výnosy obchodní společnosti, a tyto zisky nebo výnosy posoudit v souladu s ustanoveními zákona z roku 2010 stejně, jako kdyby tento podíl představoval zisky nebo výnosy gibraltarské společnosti.

#### Odchylka od referenčního systému

- (178) V druhém kroku je třeba určit, zda se opatření odchyluje od běžného uplatňování pravidel referenčního systému ve prospěch určitých podniků, které se s ohledem na sledovaný cíl referenčního systému nacházejí v podobné faktické a právní situaci.
- (179) Ve svých připomínkách k rozhodnutí o rozšíření řízení Gibraltarské sdružení účetních uvedlo, že většina daňových rozhodnutí uvedených ve zmíněném rozhodnutí byla vydána v době, kdy podle zákona z roku 2010 nebyly příjmy z pasivních úroků zdanitelné, a velká většina daňových rozhodnutí proto nemohla vést k zdanitelným úrokovým výnosům.

<sup>(92)</sup> V době provedení auditů tato daňová rozhodnutí dosud platila.

<sup>(93)</sup> Viz rozsudek ve věci Oy, C-6/12 P, ECLI:EU:C:2013:525, bod 17; rozsudek ve věci Ministerio de Defensa a Navantia, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, bod 32.

<sup>(94)</sup> Viz rozsudek ve spojených věcech Komise v. World Duty Free Group, C-20/15 P a C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, bod 57 a citovaná judikatura.

<sup>(95)</sup> Viz rozsudek ve spojených věcech Paint Graphos, C-78/08 až C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, bod 65.

<sup>(96)</sup> Viz zejména interní manuál, který zveřejnil HM Revenues & Customs s ohledem na klasifikaci zahraničních subjektů pro daňové účely ve Spojeném království, naposledy aktualizovaný dne 9. ledna 2018, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm180010>

- (180) Jak již bylo objasněno v 156. bodě odůvodnění, v době, kdy byla daňová rozhodnutí vydána, byla skutečně v souladu s platnými daňovými předpisy, jelikož platné daňové předpisy neukládaly zdanění příjmů z licenčních poplatků a pasivních úroků.
- (181) Jak je však uvedeno v oddíle 7 tohoto rozhodnutí, toto osvobození od daně vyplývající z právních předpisů Gibraltarů představovalo režim státní podpory. Tvzení předložené Gibraltarským sdružením účetních proto prokazuje, že daňové zacházení přiznané v těchto rozhodnutích představovalo státní podporu. Uplatnění režimu podpory v jednotlivých případech představuje jednotlivé opatření podpory.
- (182) Umožněním toho, aby příjemci daňových rozhodnutí využívali tato rozhodnutí i po vstupu změn z roku 2013 týkajících se úroků a licenčních poplatků v platnost, prodloužily gibraltarské daňové orgány v pěti jednotlivých případech existenci tohoto režimu. Nedodržely dokonce ani vnitrostátní pravidla. Prodloužení tohoto příznivého daňového zacházení představuje jednoznačně odchytku od obecného daňového režimu.
- (183) Co se týká období od 1. ledna 2011 (vstup zákona z roku 2010 v platnost) do dne předcházejícího vstupu změn týkajících se pasivních úroků a licenčních poplatků v platnost (30. června 2013 resp. 31. prosince 2013), část daňových rozhodnutí, která se týkala osvobození pasivních úroků a licenčních poplatků od daně, pouze potvrdila uplatňování daňových předpisů platných v té době<sup>(97)</sup>, tj. že tyto příjmy nepodléhají na Gibraltarů zdanění. Osvobození od daně poskytnuté na základě příslušných daňových rozhodnutí (v období předcházejícím změnám z roku 2013) by se proto mělo považovat za součást státní podpory určené v oddíle 7.
- (184) Od 1. července 2013 resp. 1. ledna 2014 byly příjmy z pasivních úroků a licenční poplatky součástí kategorií příjmů, které na Gibraltarů podléhají zdanění<sup>(98)</sup>. Osvobození od daně přiznané pěti gibraltarským společnostem s ohledem na jejich podíl na příjmech vytvořených nizozemskými komanditními společnostmi proto neodráží běžné uplatňování obecného daňového režimu. Další uplatňování daňových rozhodnutí po vstupu změn, podle nichž podléhají úroky a licenční poplatky zdanění, v platnost, a dokonce po auditech, které gibraltarské orgány provedly v roce 2015 za účelem posouzení, zda je daňové zacházení s příslušnými společnostmi v souladu s platnými daňovými předpisy, poskytuje selektivní výhodu ve prospěch těchto pěti společností.
- (185) I kdyby byly zmíněné výjimky výsledkem pouhého nesprávného uplatňování právních předpisů v důsledku faktického zachování předchozích režimů osvobození od daně a nebyly přímým výsledkem pěti daňových rozhodnutí jako takových, tento závěr by se nezměnil, jelikož by účinky opatření byly stejné.
- (186) S ohledem na cíl gibraltarského systému daně z příjmů právnických osob (zdanění příjmů vzniklých nebo majících původ na Gibraltarů) se dotýčných pět společností nachází ve srovnatelné právní a faktické situaci jako všichni plátcí daně z příjmů právnických osob (s příjmy vzniklými nebo majícími původ na Gibraltarů), kteří podléhají na Gibraltarů dani z příjmů právnických osob. Dotyčná daňová rozhodnutí se týkají společností s příjmy z licenčních poplatků a pasivních úroků, které po vstupu příslušných legislativních změn v platnost ve všech případech podléhají dani (s výhradou prahové hodnoty ve výši 100 000 GBP, pokud jde o úroky). V tomto ohledu nelze činit rozdíl mezi ostatními společnostmi se stejnými kategoriemi příjmů či jinými kategoriemi příjmů podléhající dani (včetně případů, kdy jsou tyto příjmy získány prostřednictvím daňově transparentní struktury). Skutečnost, že příjmy byly získány prostřednictvím podílů v nizozemských komanditních společnostech, není podstatná, jelikož gibraltarské daňové předpisy, které v případě neexistence zvláštních pravidel týkajících se zdanění obchodních společností vycházejí ze zásad obvyčejového práva, ukládají zdanění těchto příjmů na úrovni gibraltarských partnerů. Daňové zacházení přiznané na základě sporných daňových rozhodnutí tudíž těchto pět společností zvyhodňuje v porovnání se všemi ostatními plátcí daně z příjmů právnických osob s příjmy vzniklými nebo majícími původ na Gibraltarů, jež se s ohledem na cíl sledovaný gibraltarskou daní z příjmů právnických osob nacházejí ve srovnatelné právní a faktické situaci.
- (187) Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem vyvozuje Komise závěr, že výhody poskytnuté na základě sporných daňových rozhodnutí jsou *prima facie* selektivní.

<sup>(97)</sup> Ačkoliv je příslušných pět rozhodnutí velmi stručných, zdá se, že vycházejí ze skutečnosti, že pasivní příjmy (včetně licenčních poplatků) nepodléhají podle zákona z roku 2010 zdanění.

<sup>(98)</sup> Od 1. července 2013 podléhají příjmy z pasivních úroků zdanění v případě, že částka, která je nebo má být obdržena z jednoho zdroje, činí 100 000 GBP či více ročně.

*Nedostatečné odůvodnění opatření*

- (188) Podle ustálené judikatury pojem „státní podpora“ nezahrnuje státní opatření zavádějící rozlišení mezi podniky, a tedy opatření *prima facie* selektivní, pokud toto rozlišení vyplývá z povahy a logiky systému, což musí prokázat dotyčný členský stát <sup>(99)</sup>.
- (189) Opatření, které je výjimkou z použití obecné daňové soustavy, může být odůvodněno povahou a celkovou strukturou daňového systému, pokud dotčený členský stát prokáže, že toto opatření vyplývá přímo ze základních nebo řídicích principů jeho daňového systému nebo je výsledkem vlastních mechanismů, které jsou nezbytné pro fungování a účinnost systému <sup>(100)</sup>. V tomto ohledu je nutno rozlišit jednak mezi cíli určité daňové soustavy, které této soustavě nejsou vlastní, jednak mezi mechanismy vlastními samotné daňové soustavě, které jsou nezbytné k uskutečnění takových cílů <sup>(101)</sup>.
- (190) Je-li daňové zacházení s pěti gibraltarskými společnostmi s podíly v nizozemských komanditních společnostech výsledkem uplatňování režimu podpory posouzeného v oddílu 7 tohoto rozhodnutí, odkazuje Komise na část zmíněného oddílu zabývající se údajným odůvodněním tohoto režimu.
- (191) Spojené království ani třetí strany neuvedly možné odůvodnění příznivého zacházení potvrzeného spornými daňovými rozhodnutími ve prospěch pěti gibraltarských společností s podíly v nizozemských komanditních společnostech. Komise v této souvislosti připomíná, že břemeno ohledně prokázání tohoto odůvodnění spočívá na členském státu. Vzhledem k tomu, že Spojené království nepředložilo žádné odůvodnění, musí Komise vyvodit závěr, že daňové zvýhodnění poskytnuté pěti příjemcům dotyčných daňových rozhodnutí nemůže být odůvodněno povahou nebo obecnou strukturou gibraltarského systému daně z příjmů právnických osob.
- (192) Komise nebyla každopádně schopna určit možný důvod opodstatněnosti preferenčního zacházení s pěti dotyčnými společnostmi, aby bylo možno usuzovat, že vyplývá přímo ze základních nebo řídicích principů referenčního systému nebo že je výsledkem vlastních mechanismů, které jsou nezbytné pro fungování a účinnost systému <sup>(102)</sup>.
- (193) Důvody, které orgány Spojeného království uvedly s ohledem na nezdanění příjmů vytvořených na úrovni nizozemských komanditních společností (tj. že v zákoně z roku 2010 neexistuje zvláštní ustanovení, které definuje a stanoví, jak by měl být zdaněn gibraltarský partner nizozemské komanditní společnosti), nejsou v souladu s platnými gibraltarskými daňovými předpisy (a platnými zásadami obyčejového práva) a nelze je považovat za odůvodnění vyplývající přímo ze základních nebo řídicích principů referenčního systému.
- (194) Závěrem se uvádí, že daňové zvýhodnění poskytnuté pěti příjemcům daňových rozhodnutí nemůže být odůvodněno povahou a logikou systému.

*8.3.1.3. Závěr ohledně existence selektivní výhody*

- (195) Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem vyvozuje Komise závěr, že daňové zvýhodnění poskytnuté pěti společnostem uvedeným v 160. bodě odůvodnění na základě sporných daňových rozhodnutí má selektivní povahu.

*8.3.1.4. Závěr ohledně existence podpory*

- (196) Jelikož daňové zacházení přiznané na základě sporných daňových rozhodnutí splňuje všechny podmínky stanovené v čl. 107 odst. 1 Smlouvy, je třeba mít za to, že nezdanění příjmů z licenčních poplatků a úroků přiznané příjemcům pěti daňových rozhodnutí (v rámci 165 daňových rozhodnutí určených v rozhodnutí o rozšíření řízení), kteří mají takovéto příjmy v důsledku svého podílu v nizozemských komanditních

<sup>(99)</sup> Rozsudek ve věci Portugalsko v. Komise, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, body 52 a 80 a citovaná judikatura.

<sup>(100)</sup> Rozsudek ve spojených věcech Paint Graphos, C-78/08 až C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, bod 69.

<sup>(101)</sup> Rozsudek ve věci Portugalsko v. Komise, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, bod 81.

<sup>(102)</sup> Rozsudek ve spojených věcech Paint Graphos, C-78/08 až C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, bod 69.



společnostech, představuje státní podporu ve smyslu uvedeného ustanovení, a to na základě posouzení v oddíle 7 tohoto rozhodnutí (co se týká výhod získaných příjemci problematických daňových rozhodnutí před vstupem změn z roku 2013 v platnost), nebo na základě oddílu 8 (co se týká výhod poskytnutých po vstupu změn z roku 2013 v platnost).

### 8.3.2. Příjemci podpory

- (197) Komise podotýká, že všech pět gibraltarských společností, které měly prospěch ze sporných daňových rozhodnutí, je součástí velkých nadnárodních skupin. Komise rovněž konstatuje, že struktura skupiny společností zahrnující nizozemské komanditní společnosti, nizozemské společnosti s ručením omezeným a gibraltarské partnery, jak je uvedeno v 153. bodě odůvodnění, zvýhodňuje vlastníka gibraltarských partnerů („mateřskou společnost“). Mateřská společnost místo toho, aby práva duševního vlastnictví využívala sama, vkládá tato práva do složité struktury společností (zahrnující nizozemskou společnost s ručením omezeným, nizozemskou komanditní společnost a jednu nebo dvě gibraltarské holdingové společnosti), což mateřské společnosti umožňuje vytvářet zisky z využívání práv duševního vlastnictví, aniž by byly tyto zisky zdaněny. Vzhledem k (daňově) transparentní povaze nizozemských komanditních společností a skutečnosti, že gibraltarské společnosti nevykonávají jinou činnost kromě držení podílů v nizozemských komanditních společnostech, je konečným příjemcem nezdaněných zisků plynoucích z využívání práv duševního vlastnictví mateřská společnost.
- (198) Pro účely uplatňování pravidel státní podpory lze mít za to, že samostatné právní subjekty tvoří jednu hospodářskou jednotku. Tato hospodářská jednotka se pak považuje za relevantní podnik využívající opatření podpory. Jak v minulosti rozhodl Soudní dvůr, „v právu hospodářské soutěže musí být pojem podniku chápan tak, že označuje [...] hospodářskou jednotku, třebaže z právního hlediska se tato hospodářská jednotka skládá z několika fyzických nebo právnických osob“<sup>(103)</sup>. Při posuzování, zda několik subjektů tvoří jednu hospodářskou jednotku, ověřuje Soudní dvůr existenci majoritního podílu nebo funkčních, ekonomických či organických vazeb<sup>(104)</sup>. V daném případě je struktura nizozemských a gibraltarských subjektů zřízena a plně ovládána mateřskou společností za účelem využívání práv duševního vlastnictví a daňové optimalizace. Celá tato struktura společností, tj. nizozemské společnosti s ručením omezením, nizozemské komanditní společnosti a gibraltarských partnerů a mateřské společnosti, proto tvoří jednu hospodářskou jednotku a všechny by se měly považovat za podniky využívající opatření podpory.
- (199) Komise se proto domnívá, že kromě gibraltarských obchodních partnerů nizozemských komanditních společností, jež jsou příjemci podpory, mají prospěch ze státní podpory poskytnuté na základě sporných daňových rozhodnutí ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy prospěch i nizozemské společnosti s ručením omezeným, nizozemské komanditní společnosti a mateřské společnosti gibraltarských partnerů.

### 8.3.3. Povaha opatření jakožto nové podpory

- (200) Orgány Spojeného království, jakož i Gibraltar, Gibraltarské sdružení účetních a třetí strany zastupující některé společnosti uvedené v rozhodnutí o rozšíření řízení tvrdí, že rozhodnutí o rozšíření řízení je založeno na nesprávném chápání platného právního rámce v souvislosti s postupem vydávání daňových rozhodnutí. Ačkoliv tyto strany uznávají, že toto nepochopení je způsobeno nesprávnými informacemi, které poskytly orgány Spojeného království (nesprávný odkaz na § 42 zákona z roku 2010), orgány Spojeného království a Gibraltar se domnívají, že tyto nesprávné informace vedly Komisi k domněnce, že daňová rozhodnutí vydaná od roku 2010 lze považovat za „novou podporu“.
- (201) V tomto ohledu je třeba za prvé uvést, že teprve po přijetí rozhodnutí o rozšíření řízení informovaly Spojené království a Gibraltar Komisi o tom, že praxe v oblasti daňových rozhodnutí vycházela z § 2 zákona z roku 2010. Jelikož § 2 neuděluje komisaři výslovně pravomoc vydávat daňová rozhodnutí, nebylo Komisi zřejmé, že tato pravomoc vyplývá z obecných pravomocí týkajících se správy zákona z roku 2010, jež jsou uvedeny ve zmíněném ustanovení.
- (202) Za druhé, podle názoru Komise není pro účely vyšetřovacího řízení v tomto případě podstatné, zda praxe v oblasti daňových rozhodnutí vycházela z § 42 zákona z roku 2010 nebo z obecné pravomoci gibraltarského komisaře pro daně týkající se správy zmíněného zákona. Rozhodnutí jednoznačně určilo praxi v oblasti daňových rozhodnutí a souvisejících 165 jednotlivých daňových rozhodnutí. Odkaz na § 42 zákona (z roku 2010) nemohl tudíž uvést zúčastněné strany v omyl, pokud jde o opatření, která budou v rámci formálního vyšetřovacího řízení prověřena.

<sup>(103)</sup> Rozsudek ve věci Hydrotherm, C-170/83, ECLI:EU:C:1984:271, bod 11. Viz rovněž rozsudek ve věci Pollmeier Malchow v. Komise, T-137/02, ECLI:EU:T:2004:304, bod 50.

<sup>(104)</sup> Rozsudek ve věci Acea Electrabell Produzione SpA v. Komise, C-480/09 P, ECLI:EU:C:2010:787 body 47 až 55; rozsudek ve věci Cassa di Risparmio di Firenze SpA a další, C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, bod 112.

- (203) Co je důležitější, zmíněné rozhodnutí se neopírá o skutečnost, že v zákoně z roku 1952 neexistovalo ustanovení odpovídající § 42 zákona z roku 2010, jakožto důvod na podporu závěru, že praxe v oblasti daňových rozhodnutí a 165 jednotlivých daňových rozhodnutí představují „novou podporu“.
- (204) Orgány Spojeného království také tvrdí, že daňová rozhodnutí jsou pouze součástí jednotné praxe, která se začala uplatňovat dlouho před vstupem Spojeného království do Evropských společenství v roce 1973. Tato praxe byla založena na § 3 odst. 1 zákona z roku 1952, který je nyní prakticky v totožné formě zkopírován v ustanoveních § 2 odst. 1 a 2 zákona z roku 2010, jež komisaři pro daně z příjmů udělují obecnou pravomoc k zajišťování řádné správy zákonů pro vyměření a výběr daně z příjmů na Gibraltar. Podle názoru Spojeného království by se proto v případě, že by byl zjištěn prvek státní podpory, jednalo nutně o „existující podporu“, a nikoli „novou podporu“. Hospodářské, právní a finanční účinky daňových rozhodnutí byly navíc vždy založeny na chápání platných právních předpisů ze strany komisaře a rozhodnutí vydaná před rokem 2010 byla ve všech ohledech v podstatě totožná s rozhodnutími vydanými po přijetí zákona z roku 2010. Obdobné připomínky podaly i gibraltarské orgány a Gibraltarské sdružení účetních.
- (205) Tvrzení Spojeného království a některých zúčastněných stran předpokládají, že se rozhodnutí o rozšíření řízení týká postupu vydávání daňových rozhodnutí jako takového. Komise s tímto předpokladem nesouhlasí, jelikož ze znění zmíněného rozhodnutí je zřejmé, že se týká 165 daňových rozhodnutí vydaných v období 2011–2013, která jsou uvedena v příloze zmíněného rozhodnutí, a praxe v oblasti daňových rozhodnutí podle zákona z roku 2010, jak je doložena těmito rozhodnutími. V rozhodnutí o rozšíření řízení zastávala Komise předběžný názor, že daňová rozhodnutí představují státní podporu, jelikož i) byla vydána, aniž by existoval stanovený postup pro podávání žádosti o informace ze strany gibraltarských daňových orgánů, a ii) gibraltarské daňové orgány uplatňovaly své pravomoci volného uvážení a neprováděly náležitě posouzení daňových povinností společností. Komise zastávala rovněž předběžný názor, že v některých případech vydaly gibraltarské daňové orgány daňová rozhodnutí, která nebyla v souladu s platnými daňovými předpisy.
- (206) Aby orgány Spojeného království nebo zúčastněné strany uspěly se svým tvrzením, že dotyčná praxe představuje „existující podporu“, musely by určit, že před 1. lednem 1973 existoval postup, jenž ve skutečnosti představoval režim podpory, pro vydávání daňových rozhodnutí, která případně uplatňovala zákon z roku 1952 nesprávně. Orgány Spojeného království neposkytly žádné údaje o tom, že tato praxe existovala před přistoupením Spojeného království.
- (207) I kdyby byla daňová rozhodnutí z doby před přistoupením založena na obecné pravomoci gibraltarského komisaře týkající se správy zákona o dani z příjmů, která existovala od roku 1953, nejsou jednoznačně součástí opatření popsanych v rozhodnutí o rozšíření řízení. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že se právní rámec, na jehož základě byla podpora poskytnuta (zákon z roku 2010), podstatně liší od zákona z roku 1952. Změny zahrnují nezdanění pasivních příjmů podle zákona z roku 2010 a zrušení opatření ve prospěch „společností osvobozených od daně“ a „způsobilých společností“, která existovala podle zákona z roku 1952.

#### 8.3.4. Slučitelnost podpory s vnitřním trhem

- (208) Státní podpora je považována za slučitelnou s vnitřním trhem, pokud spadá do některé z kategorií uvedených v čl. 107 odst. 2 Smlouvy, a může být považována za slučitelnou s vnitřním trhem, pokud Komise zjistí, že spadá do některé z kategorií stanovených v čl. 107 odst. 3 Smlouvy. Členský stát, který podporu poskytuje, však musí prokázat, že poskytnutá státní podpora je slučitelná s vnitřním trhem podle čl. 107 odst. 2 nebo 3 Smlouvy.
- (209) Spojené království nevedlo s ohledem na státní podporu, kterou poskytlo na základě sporných daňových rozhodnutí, žádný z důvodů slučitelnosti podle některého z těchto ustanovení. Rovněž třetí strany nevedly žádný takovýto důvod.
- (210) Jelikož daňové zacházení přiznané na základě sporných daňových rozhodnutí osvobozuje příslušné společnosti od daňové povinnosti, které by jinak při každodenním řízení běžných činností podléhaly, představuje podpora poskytnutá na základě těchto daňových rozhodnutí provozní podporu. Tato podpora se obvykle nepovažuje za slučitelnou s vnitřním trhem podle čl. 107 odst. 3 Smlouvy, jelikož neusnadňuje rozvoj určitých činností nebo hospodářských oblastí. Dotyčné daňové zvýhodnění není mimoto časově omezené, postupně se snižuje a není úměrné tomu, co je nezbytné k odstranění konkrétního selhání trhu nebo splnění cíle obecného zájmu v dotčených oblastech. Nelze je proto považovat za slučitelné.

- (211) Státní podpora poskytnutá příslušným pěti společnostem ze strany gibraltarských daňových orgánů není tudíž slučitelná s vnitřním trhem.

#### 8.4. Neexistence režimu podpory

- (212) V rozhodnutí o rozšíření řízení vyslovila Komise pochybnosti nejen s ohledem na 165 jednotlivých daňových rozhodnutí uvedených v příloze zmíněného rozhodnutí, nýbrž obecněji také v souvislosti s praxí v oblasti daňových rozhodnutí podle zákona z roku 2010. Důvodem byla skutečnost, že gibraltarské daňové orgány opakovaně uplatňovaly (jak se zdá) ustanovení zákona z roku 2010 nesprávně. Komise vyslovila v této souvislosti předběžný názor, že 165 daňových rozhodnutí a praxe Gibraltarů v oblasti daňových rozhodnutí představovaly pro účely čl. 107 odst. 1 Smlouvy opatření státní podpory, a vyjádřila pochybnosti ohledně jejich slučitelnosti s vnitřním trhem.
- (213) Ačkoliv Komise měla v době zahájení formálního vyšetřovacího řízení oprávněné pochybnosti, je třeba uvést, že zjištění obsažená v oddílech 8.3.1 a 8.3.2 nepostačují k prokázání existence režimu podpory na základě praxe Gibraltarů v oblasti daňových rozhodnutí. Tato zjištění zejména nenaznačují opakující se nesprávné uplatňování zákona z roku 2010 vydáváním daňových rozhodnutí.
- (214) Legislativní a regulační změny, které Gibraltar přijal v souvislosti s postupem vydávání daňových rozhodnutí, zásadou teritoriality a ustanovením proti vyhýbání se daňovým povinnostem (viz oddíl 11 tohoto rozhodnutí), mimoto omezují pravomoc gibraltarských orgánů, pokud jde o volné uvážení při vydávání daňových rozhodnutí a při prosazování pravidel týkajících se daně z příjmů právnických osob.
- (215) Komise proto vyvozuje závěr, že praxe v oblasti daňových rozhodnutí, která byla v tomto případě prověřena, nezahrnuje existenci režimu podpory.

#### 9. PROTIPRÁVNOST PODPORY

- (216) Podle čl. 108 odst. 3 Smlouvy jsou členské státy povinny informovat Komisi o záměrech poskytnout podporu (oznamovací povinnost) a nemohou navrhaná opatření podpory zavést, dokud Komise nepřijme konečné rozhodnutí o dotyčné podpoře (povinnost zdržet se jednání).
- (217) Komise podotýká, že Spojené království neoznámilo Komisi svůj záměr přiznat osvobození příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků od daně nebo vydat sporná daňová rozhodnutí ani nedodrželo povinnost zdržet se jednání stanovenou v čl. 108 odst. 3 Smlouvy. V souladu s čl. 1 písm. f) nařízení (EU) 2015/1589 proto osvobození příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků od daně, které existovalo podle zákona z roku 2010, a daňové zacházení přiznané na základě sporných daňových rozhodnutí představují protiprávní podporu, která byla zavedena v rozporu s čl. 108 odst. 3 Smlouvy.

#### 10. NAVRÁCENÍ PODPORY

- (218) Podle Smlouvy a ustálené judikatury Soudního dvora může Komise rozhodnout o tom, že dotčený členský stát musí podporu zrušit nebo pozměnit, je-li zjištěno, že není slučitelná s vnitřním trhem<sup>(105)</sup>. Soudní dvůr rovněž opakovaně rozhodl, že povinnost členského státu zrušit podporu, kterou Komise prohlásila za neslučitelnou s vnitřním trhem, slouží k obnovení dřívějšího stavu<sup>(106)</sup>.
- (219) Soudní dvůr stanovil, že tohoto cíle je dosaženo, jakmile příjemce vrátí částky poskytnuté formou protiprávní podpory, čímž ztrácí výhodu, kterou měl na trhu ve vztahu ke svým konkurentům, a obnoví se stav, který předcházel poskytnutí podpory<sup>(107)</sup>.

<sup>(105)</sup> Viz rozsudek ve věci Komise v. Německo, C-70/72, ECLI:EU:C:1973:87, bod 13.

<sup>(106)</sup> Viz rozsudek ve spojených věcech Španělsko v. Komise, C-278/92, C-279/92 a C-280/92, ECLI:EU:C:1994:325, bod 75.

<sup>(107)</sup> Viz rozsudek ve věci Belgie v. Komise, C-75/97, ECLI:EU:C:1999:311, body 64 a 65.

- (220) V souladu s judikaturou čl. 16 odst. 1 nařízení Rady (EU) 2015/1589 stanoví, že „je-li v případech protiprávní podpory přijato záporné rozhodnutí, Komise rozhodne, že dotyčný členský stát učiní všechna nezbytná opatření, aby příjemce podporu navrátil [...]“.
- (221) Jelikož dotyčná opatření byla provedena v rozporu s čl. 108 odst. 3 Smlouvy a považují se za protiprávní a neslučitelnou podporu, měl by dotčený členský stát zajistit navrácení podpory, aby se obnovil stav, který na trhu existoval před poskytnutím této podpory. Navrácení podpory by se mělo vztahovat na období, ve kterém příjemce výhody dosahoval, tj. na období mezi okamžikem, kdy byla podpora příjemci poskytnuta, a okamžikem jejího skutečného navrácení, a částky, které mají být navráceny, by měly zahrnovat úroky až do data skutečného navrácení.
- (222) Žádné ustanovení práva Unie neukládá Komisi, aby při rozhodování o navrácení podpory prohlášené za neslučitelnou s vnitřním trhem vyčíslila přesnou částku podpory, která má být navržena. Postačí, když rozhodnutí Komise obsahuje informace umožňující adresátovi rozhodnutí, aby provedl výpočet této částky sám bez nadměrných obtíží <sup>(108)</sup>.
- (223) Pokud jde o protiprávní státní podporu ve formě daňových opatření, částka, která má být navržena, by měla být vypočítána na základě srovnání mezi skutečně zaplacenou daní a částkou, která by měla být zaplacená, pokud by preferenční daňové zacházení neexistovalo.
- (224) V daném případě by orgány Spojeného království měly za účelem stanovení výše daně, která by měla být zaplacená, pokud by preferenční daňové zacházení neexistovalo, znovu posoudit daňovou povinnost subjektů využívajících dotyčná opatření za každý daňový rok, kdy měly z těchto opatření prospěch.
- (225) Mělo by se mít za to, že jednotlivá podpora byla příjemci poskytnuta ke dni splatnosti ušlé daně za každý daňový rok v případě, že by tato opatření neexistovala.
- (226) Výše ušlých daní s ohledem na konkrétní daňový rok by měla být vypočítána takto:
- za prvé, orgány Spojeného království by měly stanovit celkový zisk příslušné společnosti za daný daňový rok (včetně zisku dosaženého u příjmů z licenčních poplatků a/nebo pasivních úroků),
  - na základě tohoto zisku by měly orgány Spojeného království vypočítat základ daně příslušné společnosti za daný daňový rok,
  - základ daně by se měl vynásobit sazbou daně z příjmů právnických osob platnou pro daný daňový rok,
  - orgány Spojeného království by měly odečíst daň z příjmů právnických osob, kterou dotyčná společnost s ohledem na daný daňový rok (případně) již zaplatila.
- (227) Co se týká podpory poskytnuté prostřednictvím osvobození příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků od daně, orgány Spojeného království a Gibraltaru tvrdily, že navrácení podpory nebude z praktických důvodů pravděpodobně možné kvůli mobilní povaze finančních prostředků dotyčných společností a vzhledem k zásadě mezinárodního práva, že soudy jednoho státu neschvalují ani nevymáhají daňové pohledávky jménem jiného státu. Orgány Spojeného království ani Gibraltaru však nepředložily žádné důkazy o konkrétních potížích v praxi, jež by mohly vést k závěru, že navrácení podpory je absolutně nemožné. Podle ustálené judikatury není podmínka, že rozhodnutí je „absolutně nemožné“ provést, splněna, pokud členský stát Komisi pouze sdělí, jaké právní, politické nebo praktické obtíže by byly s provedením rozhodnutí spojeny, aniž by přijal skutečná opatření vůči dotčeným podnikům za účelem vrácení podpory nebo navrhl Komisi alternativní způsoby výkonu rozhodnutí, které by umožnily překonání těchto obtíží <sup>(109)</sup>. Komise proto vyvozuje závěr, že orgány Spojeného království a Gibraltaru neprokázaly, že by navrácení podpory poskytnuté prostřednictvím osvobození od daně bylo absolutně nemožné.

<sup>(108)</sup> Viz rozsudek ve věci Komise v. Francie, C-441/06, ECLI:EU:C:2007:616, bod 29 a citovaná judikatura.

<sup>(109)</sup> Viz rozsudek ve věci Scuola Elementare Maria Montessori v. Komise, C-622/16 P, ECLI:EU:C:2018:873, bod 91; rozsudek ve věci Komise v. Francie, C-37/14, ECLI:EU:C:2015:90, bod 66; rozsudek ve věci Komise v. Itálie, C-411/12, ECLI:EU:C:2013:832, bod 37.

### 10.1. Navrácení podpory poskytnuté prostřednictvím osvobození od daně

- (228) Ušlé daně v důsledku osvobození příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků od dně v období od 1. ledna 2011 do dne předcházejícího vstupu příslušných změn, podle nichž podléhají pasivní úroky a licenční poplatky zdanění, v platnost by měly být vymáhány, pokud příslušné příjmy vznikly nebo měly původ na Gibraltar<sup>(110)</sup>.
- (229) Jak je uvedeno v 82. bodě odůvodnění, příjmy z licenčních poplatků získané gibraltarskou společností se považují za příjmy vzniklé a mající původ na Gibraltar. Orgány Spojeného království proto musí od gibraltarských společností, které měly v období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2013 příjmy z licenčních poplatků, vymáhat ušlé daně.
- (230) Co se týká příjmů z pasivních úroků získaných gibraltarskými společnostmi v období od 1. ledna 2011 do 30. června 2013, aby mohly orgány Spojeného království určit, zda tyto příjmy vznikly nebo měly původ na Gibraltar, budou muset v souladu se zásadou teritoriality uplatnit pravidlo týkající se „místa půjčky“ popsané v 82. bodě odůvodnění.
- (231) Pokud orgány Spojeného království dospějí k závěru, že příjmy z pasivních úroků vznikly nebo mají původ na Gibraltar, měly by být od dotyčné společnosti vymáhány ušlé daně v důsledku nezdanění tohoto příjmu.

### 10.2. Navrácení podpory poskytnuté pěti gibraltarským společnostem v souvislosti s jejich podíly v nizozemských komanditních společnostech

- (232) Orgány Spojeného království by měly zrušit praxi spočívající v nezdaňování podílů gibraltarských společností uvedených v 160. bodě odůvodnění na příjmech z licenčních poplatků a pasivních úroků vytvořených nizozemskými komanditními společnostmi, v nichž mají gibraltarské společnosti účasti.
- (233) Orgány Spojeného království by měly od těchto pěti gibraltarských společností vymáhat ušlé daně v důsledku nezdanění jejich podílů na příjmech z licenčních úroků a pasivních úroků vytvořených nizozemskými komanditními společnostmi.
- (234) Navrácení podpory by se mělo vztahovat na ušlé daně v období od 1. ledna 2011 do dne, k němuž orgány Spojeného království zruší praxi spočívající v nezdaňování příjmů gibraltarských společností plynoucích z jejich podílů v nizozemských komanditních společnostech, jak je uvedeno v 232. bodě odůvodnění.
- (235) Co se týká příjmů z licenčních poplatků, které gibraltarským společnostem plynou z jejich podílů v nizozemských komanditních společnostech, orgány Spojeného království by měly získat zpět částky odpovídající ušlým daním v souvislosti s těmito příjmy během celého období vymezeného v předchozím bodě odůvodnění.
- (236) Pokud jde o příjmy z pasivních úroků, které gibraltarským společnostem plynou z jejich podílů v nizozemských komanditních společnostech, podpora by měla být od těchto gibraltarských společností získána zpět následovně:
- pro období od 1. ledna 2011 do 30. června 2013 by orgány Spojeného království měly nejprve určit, zda úroky vznikly nebo měly původ na Gibraltar. Toto posouzení by mělo být provedeno s použitím pravidla týkajícího se „místa půjčky“, které je popsáno v 82. bodě odůvodnění. Pokud úrokové výnosy vznikly nebo měly původ na Gibraltar, měly by orgány Spojeného království vymáhat ušlé daně v důsledku nezdanění těchto příjmů,
  - pro období od 1. ledna 2014 by orgány Spojeného království měly vymáhat ušlé daně v důsledku nezdanění těchto příjmů v případě, že příjmy zdrojové společnosti činí nejméně 100 000 GBP ročně.

<sup>(110)</sup> Jak je objasněno v 144. bodě odůvodnění tohoto rozhodnutí, podpora poskytnutá na základě 34 daňových rozhodnutí týkajících se daňového zacházení s pasivními příjmy (v období předcházejícím vstupu změn z roku 2013 v platnost) se považuje za součást podpory zjištěné v oddíle 7 a může zahrnovat podporu, která musí být v souladu s 229. a 230. bodem odůvodnění navržena.

- (237) Vzhledem k připomínkám uvedeným v bodech odůvodnění v oddíle 8.3.2 se Komise domnívá, že by Spojené království mělo nejprve zajistit, aby gibraltarské společnosti navrátily protiprávní a neslučitelnou podporu, která jim byla poskytnuta. Pokud by nebylo možné získat od příslušné gibraltarské společnosti podporu v plné výši, mělo by Spojené království vymáhat zbývající částku této podpory od ostatních subjektů tvořících s danou gibraltarskou společností jednu hospodářskou jednotku, tj. od příslušné nizozemské společnosti s ručením omezeným, nizozemské komanditní společnosti nebo mateřské společnosti gibraltarské společnosti, aby bylo zajištěno, že poskytnutá výhoda je zrušena a že navrácením podpory je obnoven dřívější stav na trhu.

#### 11. LEGISLATIVNÍ A REGULAČNÍ ZMĚNY PŘIJATÉ GIBALTAREM

- (238) Ačkoli vydání daňových rozhodnutí spadajících do rozsahu formálního vyšetřovacího řízení nevedlo ve většině případů k poskytnutí státní podpory, šetření Komise odhalilo určité nedostatky v daňovém systému uplatňovaném na Gibraltar, jež by mohly nadnárodní společnosti využít pro účely daňového plánování. Šetřením bylo zejména zjištěno, že by teritoriální systém zdanění uplatňovaný na Gibraltar mohl vytvářet příležitosti k přeshraničnímu daňovému plánování (se značným rizikem nezdanění příslušných zisků společností jak na Gibraltar, tak i v zemích, v nichž jsou činnosti skutečně vykonávány). Mimoto bylo zjištěno, že teritoriální systém může potenciálně poskytovat daňovým orgánům příliš velký prostor pro uvážení, jestliže neexistují jednoznačné pokyny ke způsobu uplatňování zásady teritoriality v praxi.
- (239) Šetření odhalilo rovněž určité nedostatky v postupu vydávání daňových rozhodnutí, zejména neexistenci stanoveného postupu s jednoznačnými požadavky uloženými žadateli i daňovým orgánům a neexistenci náležitých postupů předběžných a následných kontrol.
- (240) Nedostatky byly zjištěny rovněž v souvislosti s obecným ustanovením proti vyhýbání se daňovým povinnostem, včetně pravidel pro stanovování převodních cen obsažených v § 40 zákona z roku 2010, jelikož uplatňování tohoto ustanovení je podmíněno existencí „umělé konstrukce“.
- (241) Žádný ze zjištěných nedostatků nepředstavuje sám o sobě státní podporu. V případě neexistence náležitých opatření k odstranění těchto nedostatků však mohou mít daňové orgány při prosazování pravidel příliš velký prostor pro uvážení, což může zvýšit riziko poskytnutí státní podpory. Tyto nedostatky navíc přispěly k pochybnostem Komise, které byly uvedeny v rozhodnutí o rozšíření řízení.
- (242) Za účelem odstranění těchto nedostatků souhlasila vláda Gibraltar se zavedením legislativních a regulačních změn v souvislosti s postupem vydávání daňových rozhodnutí, zásadou teritoriality a pravidly, která mají zamezit zneužívání, a pravidly pro stanovování převodních cen. Podle názoru Komise představují změny, které byly přijaty v říjnu 2018, významný krok ke zvýšení transparentnosti a k omezení možnosti volného uvážení při uplatňování gibraltarských pravidel týkajících se daně z příjmů.
- (243) Změny, které byly zveřejněny a přijaty dne 25. října 2018, lze shrnout takto:

— přijetí pokynů <sup>(111)</sup> k uplatňování zásady teritoriality s uvedením konkrétních příkladů týkajících se široké škály činností a zavedením výslovných požadavků na monitorování v souvislosti se společnostmi, které na Gibraltar nepodléhají zdanění,

— přijetí právních a správních předpisů <sup>(112)</sup> týkajících se procesních aspektů daňových rozhodnutí včetně těchto požadavků: 1) žádost o vydání daňového rozhodnutí musí obsahovat podrobný popis podnikatelských činností s jednoznačným uvedením místa, kde jsou tyto činnosti vykonávány; 2) daňové rozhodnutí lze vydat pouze na období v délce nejvýše tří let a musí obsahovat úplné zdůvodnění vydání rozhodnutí, případně včetně komplexní analýzy převodních cen; 3) zavedení kontrolního systému s předběžným i následným ověřováním daňových rozhodnutí a 4) zveřejnění anonymizovaných přehledů daňových rozhodnutí nebo shrnutí daňovými orgány nejméně jednou ročně,

<sup>(111)</sup> Viz pokyny k pojmům „vzniklé a mající původ“ z roku 2018. Úplné znění je k dispozici na adrese: <https://www.gibraltar.gov.gi/new/downloads-ito>

<sup>(112)</sup> Viz předpisy týkající se daně z příjmů (daňových rozhodnutí) z roku 2018. Úplné znění je k dispozici na adrese: <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/2018s227.pdf> Viz rovněž pokyny k daňovým rozhodnutím (postupu) z roku 2018, jejichž úplné znění je k dispozici na adrese: <https://www.gibraltar.gov.gi/new/downloads-ito>

— přijetí právních předpisů ke změně zákona z roku 2010 <sup>(113)</sup> s cílem zajistit, aby se ustanovení proti vyhýbání se daňovým povinnostem a pravidla pro stanovování převodních cen uplatňovala bez ohledu na to, zda je příslušná konstrukce umělá, či nikoli.

(244) Je rovněž důležité uvést, že Gibraltar přijal novelu § 29 zákona z roku 2010 <sup>(114)</sup>, podle níž musí všechny společnosti zaregistrované na Gibraltarů podávat přiznání k dani bez ohledu na to, zda mají příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltarů a zda požádaly o daňové rozhodnutí, či nikoli. Změna vstoupila v platnost dne 1. ledna 2016.

## 12. ZÁVĚR

(245) Komise konstatuje, že Spojené království zavedlo na Gibraltarů protiprávně režim osvobození příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků od daně v rozporu s čl. 108 odst. 3 Smlouvy. Komise rovněž konstatuje, že tento režim představuje podporu, která není slučitelná s vnitřním trhem ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy.

(246) Komise se domnívá, že daňové zacházení přiznané vládou Gibraltarů na základě daňových rozhodnutí ve prospěch pěti gibraltarských společností s podíly v nizozemských komanditních společnostech (*commanditaire vennootschappen*) s ohledem na příjmy z licenčních poplatků a pasivních úroků představuje jednotlivá opatření státní podpory, která byla provedena protiprávně v rozporu s čl. 108 odst. 3 Smlouvy a která nejsou slučitelná s vnitřním trhem ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy.

(247) Spojené království by podle článku 16 procesního nařízení mělo zajistit navrácení této státní podpory od příjemců. Spojené království by mělo rovněž zajistit, aby v budoucnu nebyla příjemcům ani společnostem v jejich skupině poskytnuta další podpora v důsledku osvobození příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků od daně nebo daňového zacházení stanoveného ve sporných daňových rozhodnutích.

(248) Vzhledem k tomu, že Spojené království dne 29. března 2017 oznámilo svůj záměr vystoupit z Unie, přestanou se Smlouvy v souladu s článkem 50 Smlouvy o Evropské unii na Spojené království vztahovat ode dne vstupu dohody o vystoupení v platnost, nebo nedojde-li k tomu, dva roky po oznámení, pokud Evropská rada po dohodě se Spojeným královstvím nerozhodne o prodloužení této lhůty. Aniž jsou dotčena jakákoli ustanovení dohody o vystoupení, použije se proto toto rozhodnutí pouze do doby, než Spojené království přestane být členským státem,

PŘIJALA TOTO ROZHODNUTÍ:

### Článek 1

1. Režim státní podpory ve formě osvobození příjmů z pasivních úroků od daně platné na Gibraltarů podle zákona o dani z příjmů z roku 2010 v období od 1. ledna 2011 do 30. června 2013, který Gibraltar zavedl protiprávně v rozporu s čl. 108 odst. 3 Smlouvy, není slučitelný s vnitřním trhem ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy.

2. Režim státní podpory ve formě osvobození příjmů z licenčních poplatků od daně platné na Gibraltarů podle zákona o dani z příjmů z roku 2010 v období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2013, který Gibraltar zavedl protiprávně v rozporu s čl. 108 odst. 3 Smlouvy, není slučitelný s vnitřním trhem ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy.

### Článek 2

Jednotlivé státní podpory poskytnuté vládou Gibraltarů na základě daňových rozhodnutí (uvedených v příloze jako daňová rozhodnutí č. 83, 84, 139, 140 a 144) pěti gibraltarským společnostem s podíly v nizozemských komanditních společnostech (*commanditaire vennootschappen*) s ohledem na příjmy z licenčních poplatků a pasivních úroků, jež Spojené království zavedlo protiprávně v rozporu s čl. 108 odst. 3 Smlouvy, nejsou slučitelné s vnitřním trhem ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy.

<sup>(113)</sup> Viz předpisy týkající se daně z příjmů (novela) z roku 2018. Úplné znění je k dispozici na adrese: <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/2018=228.pdf>

<sup>(114)</sup> Zákon o dani z příjmů (novela) ze dne 6. srpna 2015.

### Článek 3

1. Praxe v oblasti daňových rozhodnutí podle zákona o dani z příjmů z roku 2010 nepředstavuje režim státní podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy.
2. 126 daňových rozhodnutí uvedených v příloze tohoto rozhodnutí s výjimkou pěti rozhodnutí uvedených v článku 2 a 34 rozhodnutí uvedených v 144. bodě odůvodnění <sup>(115)</sup> nepředstavuje jednotlivou státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy.

### Článek 4

1. Články 1 a 2 tohoto rozhodnutí se nevztahují na jednotlivou podporu poskytnutou na základě režimů podpory uvedených v článku 1 nebo na základě daňových rozhodnutí uvedených v článku 2 v případě, že v době poskytnutí jednotlivé podpory byly splněny podmínky stanovené nařízením přijatým podle článku 2 nařízení Rady (ES) č. 994/98 <sup>(116)</sup>, které bylo použitelné v době, kdy byla podpora poskytnuta.
2. Pro účely tohoto článku a článku 5 se má za to, že jednotlivá podpora byla s ohledem na každý daňový rok příjemci poskytnuta ke dni, k němuž by byla splatná ušlá daň v důsledku režimů podpory uvedených v článku 1 nebo daňových rozhodnutí uvedených v článku 2 v případě, že by dotýčný režim či rozhodnutí neexistovaly.

### Článek 5

1. Spojené království získá od příjemců podpory zpět veškeré neslučitelné podpory poskytnuté na základě režimů podpory uvedených v článku 1 nebo na základě daňových rozhodnutí uvedených v článku 2.
2. Jednotlivá podpora poskytnutá na základě daňových rozhodnutí uvedených v článku 2, kterou nelze získat zpět od dotyčné gibraltarské společnosti, bude vymáhána od ostatních subjektů tvořících s dotyčnou gibraltarskou společností jednu hospodářskou jednotku, tj. příslušné nizozemské společnosti s ručením omezeným, nizozemské komanditní společnosti nebo mateřské společnosti gibraltarské společnosti.
3. Částky podpory, které mají být navráceny, jsou úročeny ode dne, kdy byly příjemci dány k dispozici, do dne jejich skutečného navrácení.
4. Úroky se vypočítají jako složený úrok v souladu s kapitolou V nařízení Komise (ES) č. 794/2004 <sup>(117)</sup>.
5. Spojené království ukončí poskytování podpory na základě režimů podpory uvedených v článku 1 nebo daňových rozhodnutí uvedených v článku 2 s účinkem ode dne oznámení tohoto rozhodnutí.

### Článek 6

1. Navrácení podpory v souladu s článkem 5 se provede s okamžitým účinkem.
2. Spojené království zajistí provedení tohoto rozhodnutí ve lhůtě čtyř měsíců od jeho oznámení.

### Článek 7

1. Do dvou měsíců od oznámení tohoto rozhodnutí předá Spojené království Komisi tyto informace:
  - a) pro každou gibraltarskou společnost s příjmy z pasivních úroků v období od 1. ledna 2011 do 30. června 2013 bez ohledu na to, zda tyto úrokové výnosy vznikly nebo měly původ na Gibraltar, posouzení na základě pravidla týkajícího se „místa půjčky“;

<sup>(115)</sup> 34 daňových rozhodnutí (uvedených v příloze jako rozhodnutí č. 7, 33, 35, 45, 47, 57, 58, 81, 82, 86, 89, 95, 100, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 110, 111, 113, 114, 120, 121, 122, 123, 126, 127, 128, 129, 130, 131 a 158) se týká daňového zacházení s pasivními příjmy. Podporou v souvislosti s těmito daňovými rozhodnutími (v období předcházejícím vstupu změn z roku 2013 v platnost) se zabývá článek 1 tohoto rozhodnutí.

<sup>(116)</sup> Nařízení Rady (ES) č. 994/98 ze dne 7. května 1998 o použití článků 92 a 93 Smlouvy o založení Evropského společenství na určité kategorie horizontální státní podpory (Úř. věst. L 142, 14.5.1998, s. 1).

<sup>(117)</sup> Nařízení Komise (ES) č. 794/2004 ze dne 21. dubna 2004, kterým se provádí nařízení Rady (ES) č. 659/1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 93 Smlouvy o ES (Úř. věst. L 140, 30.4.2004, s. 1).



- b) seznam příjemců, kteří obdrželi podporu na základě režimů podpory uvedených v článku 1, spolu s těmito informacemi pro každého z nich a pro každý příslušný daňový rok:
- výši dosažených zisků (přičemž jsou uvedeny samostatně zisky dosažené u příjmů z licenčních poplatků a zisky dosažené u příjmů z pasivních úroků), základem daně, platnou sazbou daně z příjmů, výši odvedené daně z příjmů a částkou ušlé daně,
  - celkovou výši obdržené podpory;
- c) pro každou z pěti gibraltarských společností, které obdržely podporu na základě daňových rozhodnutí uvedených v článku 2, a pro každý příslušný daňový rok:
- výši dosažených zisků (přičemž jsou uvedeny samostatně zisky dosažené u příjmů z licenčních poplatků a zisky dosažené u příjmů z pasivních úroků), základ daně, platnou sazbu daně z příjmů, výši odvedené daně z příjmů a částku ušlé daně,
  - celkovou výši obdržené podpory;
- d) celkovou částku (jistina a úroky splatné při navrácení), kterou má každý příjemce vrátit (za všechny daňové roky, jichž se navrácení podpory týká);
- e) podrobný popis opatření k zajištění souladu s tímto rozhodnutím, která již byla přijata a která se plánují;
- f) doklady prokazující, že příjemcům bylo nařízeno, aby podporu vrátili.

2. Spojené království bude Komisi průběžně informovat o postupu vnitrostátních opatření přijatých k provedení tohoto rozhodnutí až do úplného navrácení podpory v souladu s článkem 5. Na žádost Komise neprodleně předloží informace o vnitrostátních opatřeních k zajištění souladu s tímto rozhodnutím, která již byla přijata a která se plánují.

#### Článek 8

Toto rozhodnutí je určeno Spojenému království Velké Británie a Severního Irsku.

V Bruselu dne 19. prosince 2018.

*Za Komisi*  
Margrethe VESTAGER  
členka Komise

## PŘÍLOHA

Název společnosti	Datum vydání	Popis činností	Klasifikace rozhodnutí (podle oddílu 8.2.1)
1. KaiRo Management Limited	7.1.2011	Služby, poradenství v oblasti řízení	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
2. Thurlestone Shipping (Overseas) Limited	10.1.2011	Služby, lodní agent	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
3. Mina Corp Limited	10.1.2011	Obchod, prodej ropných produktů	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
4. Red Star Enterprises Limited	10.1.2011	Obchod, prodej ropných produktů	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
5. BO (Middle East) Limited	12.1.2011	Obchod, dovoz nábytku	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
6. THE One (Middle East) Limited	12.1.2011	Obchod, dovoz nábytku	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
7. THE One Retail Network (International) Limited	12.1.2011	Holdingská společnost, udělování licencí k právům duševního vlastnictví	Osvobození pasivního příjmu od daně. Po provedení legislativních změn legalizování situace nebo ukončení činnosti.
8. THE One Music Limited	12.1.2011	Obchod, výroba a prodej CD	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
9. Potenciální společnost	12.1.2011	Holdingská společnost, udělování licencí k právům duševního vlastnictví	Společnost nebyla založena, činnosti se neuskutečnily nebo společnost nebyla aktivní.
10. Link Holdings (Gibraltar) Limited	14.1.2011	Obchod, příjmy z nájemného	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
11. European Mail Union Limited	28.1.2011	Obchod, zajišťování přepravy poštovních zásilek	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
12. Ansellia Aviation Limited	31.1.2011	Držení aktiv, majetku (letadla)	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
13. Potenciální společnost	4.2.2011	Oprávněná osoba ve světeckém fondu	Společnost nebyla založena, činnosti se neuskutečnily nebo společnost nebyla aktivní.
14. Potenciální společnost	7.2.2011	Poskytování půjček	Společnost nebyla založena, činnosti se neuskutečnily nebo společnost nebyla aktivní.
15. Zartello Limited	7.2.2011	Obchod, marketingové služby	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
16. Gol International Limited	10.2.2011	Obchod, sportovní agent	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
17. Graf Von Bismark and Associated Limited	21.2.2011	Obchod, poskytování služeb správců aktiv	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.

Název společnosti	Datum vydání	Popis činností	Klasifikace rozhodnutí (podle oddílu 8.2.1)
18. Medifour Limited	25.2.2011	Obchod, prodej léčiv	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
19. Current Technology (Europe) Limited	25.2.2011	Obchod, marketing	Společnost nebyla založena, činnosti se neuskutečnily nebo společnost nebyla aktivní.
20. Corporate Consultants Limited	25.2.2011	Služby, poradenství	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
21. Alphasol Limited	25.2.2011	Služby, poradenství	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
22. Akasha Charters Limited	25.2.2011	Obchod, pronájem jacht	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
23. Osato Industries Limited	28.2.2011	Služby, poradenství	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
24. Gambit Management Services Limited	1.3.2011	Držení majetku a poradenství	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
25. Greatheart Underwriting Limited	4.3.2011	Investiční holdingová společnost	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
26. UNILOG, United Logistics & Shipping Operators Limited	9.3.2011	Obchod, řízení liniové dopravy	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
27. Continental Maritime Limited	15.3.2011	Poskytování půjček	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
28. Baby Basics Limited	15.3.2011	Obchod, marketing	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
29. Baby Basics (Iberia) Limited	15.3.2011	Obchod, marketing a prodej, odborná příprava	Společnost nebyla založena, činnosti se neuskutečnily nebo společnost nebyla aktivní.
30. Baby Basics (International) Limited	15.3.2011	Obchod, distribuce výrobků	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
31. Baby Basics (Asia) Limited	15.3.2011	Obchod, marketing a prodej, odborná příprava	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
32. Family Roots Limited	15.3.2011	Obchod, marketing	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
33. Western Mediterranean Holdings Limited	16.3.2011	Investiční holdingová společnost	Osvobození pasivních příjmů od daně. Po provedení legislativních změn legalizování situace nebo ukončení činnosti.
34. M. Benady & Company (Gibraltar) Limited	16.3.2011	Obchod, služby v oblasti správy	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
35. Prime Ideas Limited	18.3.2011	Držení práv duševního vlastnictví	Osvobození pasivních příjmů od daně. Po provedení legislativních změn legalizování situace nebo ukončení činnosti.

Název společnosti	Datum vydání	Popis činností	Klasifikace rozhodnutí (podle oddílu 8.2.1)
36. Hattrick Limited	21.3.2011	Služby a poradenství	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
37. Tubingen Limited	22.3.2011	Společnost držící aktiva, motorové jachty	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
38. Channel Energy (Eire) Limited	24.3.2011	Obchod, skladování a manipulace s ropou	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
39. Crane Trading Corporation Limited	24.3.2011	Obchod, motory	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
40. Europe Income Real Estate Limited	25.3.2011	Poskytování půjček	Společnost nebyla založena, činnosti se neuskutečnily nebo společnost nebyla aktivní.
41. IMAAG Limited	25.3.2011	Služby a poradenství	Společnost nebyla založena, činnosti se neuskutečnily nebo společnost nebyla aktivní.
42. Potenciální společnost	28.3.2011	Obchod, marketingové služby	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
43. Jonsden Properties Limited	28.3.2011	Obchod, marketingové služby	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
44. Ellise Trading Group Limited	28.3.2011	Držení duševního vlastnictví	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
45. Kamakura Investments Limited	29.3.2011	Investiční holdingová společnost	Osvobození pasivních příjmů od daně. Po provedení legislativních změn legalizování situace nebo ukončení činnosti.
46. Potenciální společnost	1.4.2011	Obchod, reklama	Společnost nebyla založena, činnosti se neuskutečnily nebo společnost nebyla aktivní.
47. Roxbury Limited	1.4.2011	Držení patentů a ochranných známek	Osvobození pasivních příjmů od daně. Po provedení legislativních změn legalizování situace nebo ukončení činnosti.
48. Roger Bullivant Holdings Limited	1.4.2011	Společnost ve skupině	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
49. Horizon Ventures Limited	1.4.2011	Služby, poradenství	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
50. Nidham Holdings Limited	1.4.2011	Služby, poradenství	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
51. AMD Limited	1.4.2011	Obchod, prodej zemědělských produktů	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
52. Cookstown Properties Limited	5.4.2011	Držení obchodních podílů	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
53. Burlington English Limited	7.4.2011	Služby a poradenství	Společnost nebyla založena, činnosti se neuskutečnily nebo společnost nebyla aktivní.
54. Burlington Marketing Limited	7.4.2011	Služby a poradenství	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.

Název společnosti	Datum vydání	Popis činností	Klasifikace rozhodnutí (podle oddílu 8.2.1)
55. Burlington English Limited	11.4.2011	Služby a poradenství	Společnost nebyla založena, činnosti se neuskutečnily nebo společnost nebyla aktivní.
56. Burlington Marketing Limited	11.4.2011	Služby a poradenství	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
57. Eastcheap Trading Corporation Limited	14.4.2011	Poskytování půjček	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
58. Horizon Ventures Limited	14.4.2011	Služby, poradenství	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
59. Keystone Shipping Limited	4.5.2011	Obchod, pronájem plavidel bez posádky	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
60. World Rugby League (Europe) Limited	6.5.2011	Obchod, marketingové služby	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
61. World Rugby League Limited	6.5.2011	Obchod, marketingové služby	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
62. Lobric Properties Limited	6.5.2011	Obchod, prodej zemědělských produktů	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
63. Bushman Limited	6.5.2011	Služby, poradenství	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
64. Key Retail Technologies Limited	9.5.2011	Služby, řízení a poradenství	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
65. Kinsman Trustees Limited	11.5.2011	Služby, poskytování svěřenských správců	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
66. Amicus Trustees Limited	11.5.2011	Služby, poskytování svěřenských správců	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
67. Benamara Limited	11.5.2011	Investiční holdingová společnost	Osvobození pasivních příjmů od daně. Po provedení legislativních změn legalizování situace nebo ukončení činnosti.
68. Halstead Investments Limited	11.5.2011	Investiční holdingová společnost	Osvobození pasivních příjmů od daně. Po provedení legislativních změn legalizování situace nebo ukončení činnosti.
69. Nightingale Investments Limited	11.5.2011	Obchod, dodávky ropných a plynových zařízení	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
70. JST (International) Company Limited	11.5.2011	Služby a poradenství	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
71. The Consultants Limited	11.5.2011	Služby a poradenství	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
72. Birchall Properties Limited	17.5.2011	Poskytování půjček	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
73. Cookstown Properties Limited	19.5.2011	Realitní a investiční holdingová společnost	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.

Název společnosti	Datum vydání	Popis činností	Klasifikace rozhodnutí (podle oddílu 8.2.1)
74. Paramount Healthcare Consulting Limited	20.5.2011	Služby, poradenství	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
75. Swerford Holdings Limited	20.5.2011	Obchod, hazardní hry	Rozhodnutí týkající se daně z příjmů fyzických osob, které se nevztahuje na společnost podléhající dani z příjmů právnických osob.
76. Orios Limited	23.5.2011	Obchod, maloobchodní internetový prodej květin a dárkových předmětů	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
77. Bushman Limited	23.5.2011	Služby, poradenství	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
78. Nautilus Limited	1.6.2011	Držení aktiv, motorové jachty	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
79. Salamba Shipping Limited	1.6.2011	Držení aktiv, motorové jachty	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
80. Repset Limited	1.6.2011	Společnost ve skupině	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
81. McWane (Gibraltar) Holdings Limited	2.6.2011	Poskytování půjček	Osvobození pasivních příjmů od daně. Po provedení legislativních změn legalizování situace nebo ukončení činnosti.
82. McWane (Gibraltar) Limited	2.6.2011	Poskytování půjček	Osvobození pasivních příjmů od daně. Po provedení legislativních změn legalizování situace nebo ukončení činnosti.
83. Heidrick and Struggles (Gibraltar) Holdings Limited.	2.6.2011	Poskytování půjček	Sporné rozhodnutí
84. Heidrick and Struggles (Gibraltar) Limited. Limited, GibSpol2)	2.6.2011	Poskytování půjček	Sporné rozhodnutí
85. Walstead Limited	8.6.2011	Obchod, marketing, prodej a výzkum	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
86. Meritas (Gibraltar) Holdings Limited	8.6.2011	Poskytování půjček	Osvobození pasivních příjmů od daně. Po provedení legislativních změn legalizování situace nebo ukončení činnosti.
87. Perpetual Systems Limited	9.6.2011	Obchod na Gibraltar	Rozhodnutí týkající se daně z příjmů fyzických osob, které se nevztahuje na společnost podléhající dani z příjmů právnických osob.
88. Loksys (International) Limited	15.6.2011	Obchod na Gibraltar	Rozhodnutí týkající se daně z příjmů fyzických osob, které se nevztahuje na společnost podléhající dani z příjmů právnických osob.
89. Lawnsvale Investments Limited	16.6.2011	Poskytování půjček	Osvobození pasivních příjmů od daně. Po provedení legislativních změn legalizování situace nebo ukončení činnosti.
90. Oilcom Agency Limited	24.6.2011	Obchod, nákup a prodej oděvů	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.

Název společnosti	Datum vydání	Popis činností	Klasifikace rozhodnutí (podle oddílu 8.2.1)
91. CT Marketing Limited	30.6.2011	Služby, poradenství a marketing	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
92. Navigia Limited	5.7.2011	Služby, poradenství	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
93. Ocean Pride Shipping Co. Limited	5.7.2011	Držení aktiv, motorové jachty	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
94. Equilibrium Management Limited	11.7.2011	Poskytování půjček	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
95. Taylan Limited	11.7.2011	Poskytování půjček	Osvobození pasivních příjmů od daně. Po provedení legislativních změn legalizování situace nebo ukončení činnosti.
96. Potenciální společnost	12.7.2011	Obchod, směnárna	Společnost nebyla založena, činnosti se neuskutečnily nebo společnost nebyla aktivní.
97. Galva Investments Limited	13.7.2011	Investiční holdingová společnost	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
98. Uniphos Limited	13.7.2011	Služby, poradenství a marketing	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
99. Potenciální společnost (poradenství)	14.7.2011	Poskytování půjček	Společnost nebyla založena, činnosti se neuskutečnily nebo společnost nebyla aktivní.
100. Potenciální společnost	22.7.2011	Poskytování půjček	Osvobození pasivních příjmů od daně. Po provedení legislativních změn legalizování situace nebo ukončení činnosti.
101. Potenciální společnost	5.8.2011	Obchod, marketing	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
102. Hastings Insurance Group Limited	11.8.2011	Společnost ve skupině	Rozhodnutí týkající se daně z příjmů fyzických osob, které se nevztahuje na společnost podléhající dani z příjmů právnických osob.
103. Patron Capital G.P. III Limited	17.8.2011	Poskytování půjček	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
104. Vantini Spur Limited	14.9.2011	Držení duševního vlastnictví	Osvobození pasivních příjmů od daně. Po provedení legislativních změn legalizování situace nebo ukončení činnosti.
105. Tubman (International) Limited	14.9.2011	Poskytování půjček	Osvobození pasivních příjmů od daně. Po provedení legislativních změn legalizování situace nebo ukončení činnosti.
106. Tubman (Holdings) Limited	14.9.2011	Poskytování půjček	Osvobození pasivních příjmů od daně. Po provedení legislativních změn legalizování situace nebo ukončení činnosti.
107. Broadstreet (Gibraltar) Limited	30.9.2011	Služby, poradenství a úroky z půjček	Osvobození pasivních příjmů od daně. Po provedení legislativních změn legalizování situace nebo ukončení činnosti.
108. Biomet (International) Limited	6.10.2011	Poskytování půjček	Osvobození pasivních příjmů od daně. Po provedení legislativních změn legalizování situace nebo ukončení činnosti.

Název společnosti	Datum vydání	Popis činností	Klasifikace rozhodnutí (podle oddílu 8.2.1)
109. Biomet (Gibraltar) Holdings Limited	6.10.2011	Poskytování půjček	Osvobození pasivních příjmů od daně. Po provedení legislativních změn legalizování situace nebo ukončení činnosti.
110. Biomet Inc	6.10.2011	Poskytování půjček	Osvobození pasivních příjmů od daně. Po provedení legislativních změn legalizování situace nebo ukončení činnosti.
111. Biomet S.a.r.l	6.10.2011	Poskytování půjček	Osvobození pasivních příjmů od daně. Po provedení legislativních změn legalizování situace nebo ukončení činnosti.
112. Waterside (International) Limited	8.11.2011	Služby, poradenství v oblasti řízení	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
113. Potenciální společnost (mezinárodní právnická společnost)	16.11.2011	Poskytování půjček	Osvobození pasivních příjmů od daně. Po provedení legislativních změn legalizování situace nebo ukončení činnosti.
114. Infor (Gibraltar) Limited	22.11.2011	Poskytování půjček	Osvobození pasivních příjmů od daně. Po provedení legislativních změn legalizování situace nebo ukončení činnosti.
115. Miller International Limited	24.11.2011	Obchod, prodej výrobků pro zemní práce	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
116. Tipico Services Limited	29.11.2011	Služby, administrativní podpora	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
117. Select Sports Management Limited	16.12.2011	Služby, poradenství, agent fotbalových hráčů	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
118. Allabroad Limited	16.12.2011	Obchod, výuka plachtění a pronájem jacht	Skutečně podléhající dani. Příjmy vzniklé a získané na Gibraltar, které jsou tudíž zdanitelné na Gibraltar.
119. Potenciální společnost	16.12.2011	Služby, administrativní podpora	Společnost nebyla založena, činnosti se neuskutečnily nebo společnost nebyla aktivní.
120. Delphi Automotive Services (Gibraltar) Limited	20.12.2011	Dceřiná společnost	Osvobození pasivních příjmů od daně. Po provedení legislativních změn legalizování situace nebo ukončení činnosti.
121. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	22.12.2011	Poskytování půjček	Osvobození pasivních příjmů od daně. Po provedení legislativních změn legalizování situace nebo ukončení činnosti.
122. 8F Leasing S.A.	22.12.2011	Poskytování půjček	Osvobození pasivních příjmů od daně. Po provedení legislativních změn legalizování situace nebo ukončení činnosti.
123. 8F leasing (Bermuda) Limited	22.12.2011	Poskytování půjček	Osvobození pasivních příjmů od daně. Po provedení legislativních změn legalizování situace nebo ukončení činnosti.
124. Scan Truck & Trailer Rental Limited	3.1.2012	Obchod, pronájem nákladních automobilů a přívěsů	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
125. Matterhorn Holdings Limited	16.1.2012	Obchod, prodej materiálu IT	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.



Název společnosti	Datum vydání	Popis činností	Klasifikace rozhodnutí (podle oddílu 8.2.1)
126. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	3.2.2012	Poskytování půjček	Osvobození pasivních příjmů od daně. Po provedení legislativních změn legalizování situace nebo ukončení činnosti.
127. 8F Leasing (Bermuda) Limited	3.2.2012	Poskytování půjček	Osvobození pasivních příjmů od daně. Po provedení legislativních změn legalizování situace nebo ukončení činnosti.
128. 8F Leasing S.A.	3.2.2012	Poskytování půjček	Osvobození pasivních příjmů od daně. Po provedení legislativních změn legalizování situace nebo ukončení činnosti.
129. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	20.2.2012	Poskytování půjček	Osvobození pasivních příjmů od daně. Po provedení legislativních změn legalizování situace nebo ukončení činnosti.
130. 8F Leasing (Bermuda) Limited	20.2.2012	Poskytování půjček	Osvobození pasivních příjmů od daně. Po provedení legislativních změn legalizování situace nebo ukončení činnosti.
131. 8F Leasing S.A.	20.2.2012	Poskytování půjček	Osvobození pasivních příjmů od daně. Po provedení legislativních změn legalizování situace nebo ukončení činnosti.
132. Zaida Company Limited	2.3.2012	Obchod, poplatky a provize z plateb	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
133. Rowan Gorilla V (Gibraltar) Limited	29.3.2012	Obchod s vrtnými plošinami pro těžbu ropy (nájem)	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
134. Rowan Gorilla VII (Gibraltar) Limited	29.3.2012	Obchod s vrtnými plošinami pro těžbu ropy (nájem)	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
135. Rowan Cayman Limited	29.3.2012	Obchod s vrtnými plošinami pro těžbu ropy (nájem)	Společnost nebyla založena, činnosti se neuskutečnily nebo společnost nebyla aktivní.
136. Rowan Drilling (Gibraltar) Limited	29.3.2012	Obchod s vrtnými plošinami pro těžbu ropy (nájem)	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
137. Rowan Drilling Norway AS	29.3.2012	Obchod s vrtnými plošinami pro těžbu ropy (nájem)	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
138. Kiluya Employment Management Limited	3.5.2012	Služby, zajišťování technických pracovníků	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
139. Ash (Gibraltar) One Limited	8.5.2012	Dceřiná společnost chemické společnosti	Sporné rozhodnutí
140. Ash (Gibraltar) Two Limited	8.5.2012	Dceřiná společnost chemické společnosti	Sporné rozhodnutí
141. Potenciální společnost	12.6.2012	Držení duševního vlastnictví	Společnost nebyla založena, činnosti se neuskutečnily nebo společnost nebyla aktivní.
142. Partner Invest Limited	21.8.2012	Obchod, zakládání společností	Skutečně podléhající dani. Příjmy vzniklé a získané na Gibraltar, které jsou tudíž zdanitelné na Gibraltar.
143. Partner Invest Limited	21.8.2012	Obchod, zakládání společností	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.

Název společnosti	Datum vydání	Popis činností	Klasifikace rozhodnutí (podle oddílu 8.2.1)
144. MJN Holdings (Gibraltar) Limited	11.9.2012	Dceřiná společnost ve struktuře skupiny	Sporné rozhodnutí
145. Fidux Trust Company Limited	9.10.2012	Obchod, poskytování služeb vytvářejících důvěru	Skutečně podléhající dani. Příjmy vzniklé a získané na Gibraltar, které jsou tudíž zdanitelné na Gibraltar.
146. OED Limited	4.1.2013	Obchod, vývoj softwaru	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
147. Sunbreeze Limited	12.2.2013	Obchod, on-line makléř	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
148. Potenciální společnost	12.4.2013	Držení duševního vlastnictví	Společnost nebyla založena, činnosti se neuskutečnily nebo společnost nebyla aktivní.
149. Promo 6000 International Limited	22.4.2013	Obchod, marketing a reklama	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
150. Visavi 5x5 Limited	22.4.2013	Obchod, internetové portály	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
151. Visavi Activities Limited	22.4.2013	Držení obchodních podílů	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
152. Visavi Spins Limited	22.4.2013	Obchod, internetové portály	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
153. Visavi Portals Limited	22.4.2013	Obchod, internetové portály	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
154. Potenciální společnost	10.5.2013	Držení duševního vlastnictví	Společnost nebyla založena, činnosti se neuskutečnily nebo společnost nebyla aktivní.
155. Scanlan Worldwide Limited	21.5.2013	Obchod, nákup, dovoz a vývoz	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
156. Rebecca (Holdings) Limited	10.6.2013	Poskytování půjček	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
157. IAPA (Global) Limited	24.6.2013	Obchod, rámcové pojistné smlouvy	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
158. Collinson Group (Trademarks) Limited	24.6.2013	Držení duševního vlastnictví	Osvobození pasivních příjmů od daně. Po provedení legislativních změn legalizování situace nebo ukončení činnosti.
159. Rebecca (Holdings) Limited	28.6.2013	Poskytování půjček	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
160. Innophus (Gibraltar) Limited	2.8.2013	Obchod, průmyslová výroba	Společnost nebyla založena, činnosti se neuskutečnily nebo společnost nebyla aktivní.
161. Stabalis Limited	22.11.2013	Služby, poskytování vnitroskupinových poradenských služeb	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.

Název společnosti	Datum vydání	Popis činností	Klasifikace rozhodnutí (podle oddílu 8.2.1)
162. J Domains Limited	20.12.2013	Služby, správa prodeje domén	Použití zásady teritoriality. Žádné příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltar.
163. Potenciální společnost	23.12.2013	Obchod, dodávky zboží	Společnost nebyla založena, činnosti se neuskutečnily nebo společnost nebyla aktivní.
164. Potenciální přistěhovalec	23.12.2013	Zaměstnanec	Rozhodnutí týkající se daně z příjmů fyzických osob, které se nevztahuje na společnost podléhající dani z příjmů právnických osob.
165. Společnost z Britských Panenských ostrovů	23.12.2013	Obchod, poskytování digitálních produktů, jako jsou on-line vzdělávací kurzy	Skutečně podléhající dani. Příjmy vzniklé a získané na Gibraltar, které jsou tudíž zdanitelné na Gibraltar.

*Poznámka:* Číslování společností se řídí číslováním v příloze rozhodnutí o rozšíření řízení.  
Pro úplnost obsahuje tabulka i pět sporných daňových rozhodnutí s čísly 83, 84, 139, 140 a 144.