

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

ΑΠΟΦΑΣΗ (ΕΕ) 2019/700 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ

της 19ης Δεκεμβρίου 2018

σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.34914 (2013/C) που έθεσε σε εφαρμογή το Ηνωμένο Βασίλειο όσον αφορά το καθεστώς φόρου εισοδήματος εταιρειών του Γιβραλτάρ

[κοινοποιηθείσα υπό τον αριθμό C(2018) 7848]

(Το κείμενο στην αγγλική γλώσσα είναι το μόνο αυθεντικό)

Η ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ,

Έχοντας υπόψη τη Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και ιδίως το άρθρο 108 παράγραφος 2 πρώτο εδάφιο,

Έχοντας υπόψη τη συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, και ιδίως το άρθρο 62 παράγραφος 1 στοιχείο α),

Αφού κάλεσε τα ενδιαφερόμενα μέρη να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους ⁽¹⁾,

Εκτιμώντας τα ακόλουθα:

1. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

- (1) Την 1η Ιουνίου 2012, υποβλήθηκε στην Επιτροπή καταγγελία από τις ισπανικές αρχές αναφορικά με τον νέο νόμο περί φόρου εισοδήματος στο Γιβραλτάρ, τον νόμο περί φόρου εισοδήματος του 2010 (εφεξής «ΙΤΑ 2010»).
- (2) Στις 16 Οκτωβρίου 2013, η Επιτροπή κίνησε επίσημη διαδικασία έρευνας για να εξακριβώσει κατά πόσον η φορολογική απαλλαγή του εισοδήματος από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης στο πλαίσιο του νόμου περί φόρου εισοδήματος (ΙΤΑ) 2010 ευνοεί επιλεκτικά ορισμένες εταιρείες, κατά παράβαση των κανόνων της Ένωσης για τις κρατικές ενισχύσεις (η απόφαση που ελήφθη για την κίνηση της εν λόγω διαδικασίας αναφέρεται στην παρούσα απόφαση ως «η πρώτη απόφαση κίνησης της διαδικασίας») ⁽²⁾.
- (3) Την 4η Δεκεμβρίου 2013, οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου («ΗΒ») διαβίβασαν στην Επιτροπή σημείωμα σχετικά με την απαλλαγή των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης καθώς και σχέδιο νόμου που καταρτίστηκε από την κυβέρνηση του Γιβραλτάρ για την τροποποίηση του ΙΤΑ 2010, με σκοπό τη φορολόγηση του εισοδήματος από δικαιώματα εκμετάλλευσης στο Γιβραλτάρ. Κατόπιν σχετικού αιτήματος, οι αρχές του Γιβραλτάρ υπέβαλαν συμπληρωματικές πληροφορίες μέσω ηλεκτρονικών μηνυμάτων της 6ης, 12ης και 16ης Δεκεμβρίου 2013.
- (4) Στις 16 Δεκεμβρίου 2013, το Γιβραλτάρ ζήτησε να παραταθεί η προθεσμία που είχε οριστεί προκειμένου να υποβάλει τις παρατηρήσεις του σχετικά με την πρώτη απόφαση κίνησης της διαδικασίας μέχρι την 17η Ιανουαρίου 2014. Το εν λόγω αίτημα έγινε δεκτό από την Επιτροπή την ίδια ημέρα.
- (5) Στις 20 Δεκεμβρίου 2013, το Ηνωμένο Βασίλειο υπέβαλε τις παρατηρήσεις του σχετικά με την κίνηση της διαδικασίας δυνάμει του άρθρου 108 παράγραφος 2 της Συνθήκης. Παρατηρήσεις επί της εν λόγω διαδικασίας υπέβαλαν τρίτα μέρη, δηλαδή η Ισπανική Συνομοσπονδία Επιχειρηματικών Οργανώσεων (C.E.O.E ⁽³⁾), η Γερμανία, η Ισπανία και η κυβέρνηση του Γιβραλτάρ, στις 27 Δεκεμβρίου 2013, 27 Δεκεμβρίου 2013, 6 Ιανουαρίου 2014 και 17 Ιανουαρίου 2014 αντίστοιχα.
- (6) Μέσω ηλεκτρονικού μηνύματος της 7ης Ιανουαρίου 2014, οι αρχές του Γιβραλτάρ διαβίβασαν στην Επιτροπή αντίγραφο του (τροποποιητικού) νόμου περί φόρου εισοδήματος 2013 της 24ης Δεκεμβρίου 2013, βάσει του οποίου τροποποιούνταν ο νόμος ΙΤΑ 2010 σε ό,τι αφορά τη φορολόγηση των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης.
- (7) Με επιστολή της 16ης Απριλίου 2014, η Επιτροπή κάλεσε το Ηνωμένο Βασίλειο να υποβάλει τις παρατηρήσεις του σχετικά με τις παρατηρήσεις τρίτων αναφορικά με την κίνηση της επίσημης διαδικασίας. Το Ηνωμένο Βασίλειο απάντησε με επιστολή του της 2ας Ιουνίου 2014 εντός της παραταθείσας προθεσμίας.

⁽¹⁾ ΕΕ C 348 της 28.11.2013, σ. 184 και ΕΕ C 369 της 7.10.2016, σ. 55.

⁽²⁾ ΕΕ C 348 της 28.11.2013, σ. 184.

⁽³⁾ Η Ισπανική Συνομοσπονδία Επιχειρηματικών Οργανώσεων (Confederacion Espagnola de Organizaciones Empresariales).

- (8) Την 1η Οκτωβρίου 2014, η Επιτροπή ενημέρωσε το Ηνωμένο Βασίλειο για την απόφασή της ⁽⁴⁾ να επεκτείνει τη διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο 108 παράγραφος 2 της Συνθήκης ώστε να συμπεριληφθεί η πρακτική των φορολογικών αποφάσεων (tax rulings) στο Γιβραλτάρ (η εν λόγω απόφαση αναφέρεται στην παρούσα απόφαση ως «απόφαση επέκτασης της διαδικασίας»).
- (9) Στις 10 Νοεμβρίου 2014, η Επιτροπή ζήτησε περαιτέρω πληροφορίες σχετικά με την πρακτική των φορολογικών αποφάσεων στο Γιβραλτάρ. Οι εν λόγω πληροφορίες υποβλήθηκαν από το Ηνωμένο Βασίλειο στις 8 Δεκεμβρίου 2014.
- (10) Στις 4 Μαρτίου 2015, κοινοποιήθηκε στο Ηνωμένο Βασίλειο διορθωτικό της απόφασης επέκτασης της διαδικασίας.
- (11) Στις 23 Μαρτίου 2015, η Επιτροπή ζήτησε πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με την πρακτική των φορολογικών αποφάσεων. Οι εν λόγω πληροφορίες υποβλήθηκαν από το Ηνωμένο Βασίλειο στις 23 Απριλίου 2015.
- (12) Στις 31 Μαρτίου 2015, το Ηνωμένο Βασίλειο υπέβαλε τις παρατηρήσεις του σχετικά με την απόφαση επέκτασης της διαδικασίας.
- (13) Μετά από ηλεκτρονικό μήνυμα του Ηνωμένου Βασιλείου της 9ης Μαρτίου 2015 στο οποίο περιλαμβάνονταν προτάσεις για σχέδιο νόμου και καθοδηγητικά σημειώματα όσον αφορά τόσο την αρχή της εδαφικότητας όσο και την πρακτική φορολογικών αποφάσεων, η Επιτροπή διαβίβασε στο Ηνωμένο Βασίλειο σειρά υποδείξεων σχετικά με το σχέδιο νόμου και τα καθοδηγητικά σημειώματα με επιστολή της 3ης Σεπτεμβρίου 2015.
- (14) Στις 19 Οκτωβρίου 2015, το Ηνωμένο Βασίλειο διαβίβασε στην Επιτροπή αναθεωρημένο σχέδιο κανονισμού και καθοδηγητικά σημειώματα σχετικά με την πρακτική φορολογικών αποφάσεων καθώς και 20 επανελέγχους φορολογικών αποφάσεων. Στις 11 Νοεμβρίου 2015, η Επιτροπή ζήτησε πληροφορίες σχετικά με 2 299 εταιρείες με εισόδημα που αποκτάται στο Γιβραλτάρ ή προέρχεται από το Γιβραλτάρ. Οι εν λόγω πληροφορίες υποβλήθηκαν από το Ηνωμένο Βασίλειο στις 24 Νοεμβρίου 2015. Στις 3 Δεκεμβρίου 2015, στις 19 Φεβρουαρίου 2016 και στις 31 Αυγούστου 2016 διαβιβάστηκαν στην Επιτροπή επιπλέον επανελέγχοι φορολογικών αποφάσεων.
- (15) Στις 14 Ιουλίου 2016, διαβιβάστηκε στο Ηνωμένο Βασίλειο νέο αίτημα ενημέρωσης σχετικά με την πρακτική φορολογικών αποφάσεων και τη φορολογική απαλλαγή του εισοδήματος από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης. Το Ηνωμένο Βασίλειο απάντησε με επιστολή του στις 31 Αυγούστου 2016.
- (16) Στις 7 Οκτωβρίου 2016, η απόφαση επέκτασης της διαδικασίας δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα ⁽⁵⁾.
- (17) Τον Οκτώβριο και τον Νοέμβριο του 2016, έξι ενδιαφερόμενα μέρη, περιλαμβανομένου του Γιβραλτάρ και της Ισπανίας, υπέβαλαν τις παρατηρήσεις τους σχετικά με την απόφαση επέκτασης της διαδικασίας.
- (18) Στις 9 Νοεμβρίου 2016, το Γιβραλτάρ υπέβαλε αίτηση ακύρωσης της απόφασης περί επέκτασης της διαδικασίας ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης ⁽⁶⁾.
- (19) Στις 7 Δεκεμβρίου 2016, η Επιτροπή κάλεσε το Ηνωμένο Βασίλειο να υποβάλει παρατηρήσεις σχετικά με τις ληφθείσες παρατηρήσεις τρίτων μερών. Το Ηνωμένο Βασίλειο υπέβαλε τις παρατηρήσεις του στις 31 Ιανουαρίου 2017.
- (20) Στις 16 Φεβρουαρίου 2017, η Επιτροπή ζήτησε περαιτέρω διευκρινίσεις από το Ηνωμένο Βασίλειο σχετικά με τις φορολογικές αποφάσεις του Γιβραλτάρ. Οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου απάντησαν στις 31 Μαρτίου 2017 και υπέβαλαν περαιτέρω πληροφορίες στις 3 Μαΐου 2017, εντός της παραταθείσας προθεσμίας.
- (21) Στις 29 Νοεμβρίου 2017, το Ηνωμένο Βασίλειο υπέβαλε αντίγραφο όλων των εκθέσεων που καταρτίστηκαν από τις φορολογικές αρχές του Γιβραλτάρ ως αποτέλεσμα των επανελέγχων των 165 φορολογικών αποφάσεων που απαριθμούνται στην απόφαση επέκτασης της διαδικασίας.
- (22) Σε συνέχεια των παρατηρήσεων που διατύπωσε η Επιτροπή στις 7 Δεκεμβρίου 2017, το Ηνωμένο Βασίλειο παρέσχε στις 18 Ιανουαρίου 2018 συμπληρωματικές πληροφορίες, συμπεριλαμβανομένου σχεδίου νόμου και καθοδηγητικών σημειωμάτων.
- (23) Στις 9 Φεβρουαρίου 2018, η Επιτροπή ζήτησε περαιτέρω διευκρινίσεις σχετικά με το σχέδιο νόμου που έστειλε το Ηνωμένο Βασίλειο. Ζήτησε επίσης συμπληρωματικές διευκρινίσεις σχετικά με τις πραγματικές ή νομικές πτυχές ορισμένων από τους επανελέγχους φορολογικών αποφάσεων που υπέβαλε το Ηνωμένο Βασίλειο τον Νοέμβριο του 2017.

⁽⁴⁾ C(2014) 6851 final.

⁽⁵⁾ EE C 369 της 7.10.2016, σ. 55.

⁽⁶⁾ Υπόθεση T-783/16, Government of Gibraltar κατά Επιτροπής.

- (24) Με επιστολή της 21ης Φεβρουαρίου 2018, το Ηνωμένο Βασίλειο απάντησε στο συγκεκριμένο αίτημα παροχής πληροφοριών. Με ηλεκτρονικό μήνυμα της 1ης Μαρτίου 2018, η Επιτροπή κάλεσε το Ηνωμένο Βασίλειο να παράσχει διευκρινίσεις σχετικά με ορισμένες συγκεκριμένες φορολογικές αποφάσεις. Στις 15 Μαρτίου 2018, το Ηνωμένο Βασίλειο απάντησε στο εν λόγω αίτημα. Κατόπιν αιτήματος της Επιτροπής της 3ης Μαΐου 2018, το Ηνωμένο Βασίλειο παρέσχε στις 24 Μαΐου 2018 περαιτέρω διευκρινίσεις για τα ίδια ζητήματα.
- (25) Στις 5 Δεκεμβρίου 2013, στις 12 Μαρτίου 2015, στις 28 Μαΐου 2015, στις 29 Νοεμβρίου 2017 και στις 5 Οκτωβρίου 2018 πραγματοποιήθηκαν συναντήσεις με το Ηνωμένο Βασίλειο, με τη συμμετοχή εκπροσώπων των αρχών του Γιβραλτάρ.

2. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΩΝ ΜΕΤΡΩΝ

- (26) Το Γιβραλτάρ είναι βρετανικό υπερπόντιο έδαφος. Τελεί υπό καθεστώς πλήρους εσωτερικής αυτοδιοίκησης όσον αφορά τα φορολογικά θέματα, ενώ η κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου είναι υπεύθυνη για τις διεθνείς σχέσεις του, για παράδειγμα για τη διαπραγμάτευση φορολογικών συνθηκών.

2.1. Γενική περιγραφή του συστήματος φόρου εισοδήματος εταιρειών του Γιβραλτάρ

- (27) Ο νόμος ΙΤΑ 2010 ⁽⁷⁾ τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2011 και αντικατέστησε τον προγενέστερο νόμο περί φόρου εισοδήματος του 1952 («ΙΤΑ 1952»). Με τον νόμο θεσπίστηκε ένας γενικός συντελεστής φόρου εισοδήματος 10 % που ισχύει για τις εταιρείες στο σύνολο της οικονομίας του Γιβραλτάρ, εκτός από τις επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, τις τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες και τις εταιρείες που κατέχουν και κάνουν κατάχρηση δεσπόζουσας θέσης στην αγορά, οι οποίες υπόκεινται σε συντελεστή 20 %.

α) Φορολογούμενες επιχειρήσεις

- (28) Τόσο μια επιχείρηση ⁽⁸⁾ με φορολογική κατοικία ⁽⁹⁾ στο Γιβραλτάρ όσο και μια επιχείρηση χωρίς φορολογική κατοικία στο Γιβραλτάρ μπορούν να φορολογούνται στο Γιβραλτάρ, αλλά, στην τελευταία περίπτωση, μόνο εάν η επιχείρηση πραγματοποιεί εμπορικές συναλλαγές στο Γιβραλτάρ μέσω υποκαταστήματος ή αντιπροσωπείας ⁽¹⁰⁾.

β) Φορολογητέα βάση

Το φορολογητέο εισόδημα καθορίζεται επακριβώς στους πίνακες Α, Β και Γ του παραρτήματος 1 του ΙΤΑ 2010. Αυτό αφορά τόσο τα νομικά όσο και τα φυσικά πρόσωπα. Όταν θεσπίστηκε ο νόμος ΙΤΑ 2010, στους πίνακες Α, Β και Γ προσδιορίστηκαν οι ακόλουθες κατηγορίες εισοδήματος:

— Πίνακας Α: εμπορική δραστηριότητα, επιχειρηματική δραστηριότητα, ελευθέριο ή άλλο επάγγελμα και ακίνητα,

— Πίνακας Β: απασχόληση και αυτοαπασχόληση,

— Πίνακας Γ: άλλα εισοδήματα (μερίσματα ⁽¹¹⁾, κέρδη αμοιβαίων κεφαλαίων, εισόδημα από δικαιώματα εκμετάλλευσης, συντάξεις και «γενική κατηγορία» στοιχείων εισοδήματος που εμπίπτουν στις διατάξεις καταπολέμησης της φοροαποφυγής του άρθρου 40 και του παραρτήματος 4 του ΙΤΑ 2010).

- (29) Για τους σκοπούς του υπολογισμού της φορολογικής βάσης για τις επιχειρήσεις, στο άρθρο 16 του ΙΤΑ 2010 προβλέπεται ότι, με την επιφύλαξη ορισμένων εξαιρέσεων, τα φορολογητέα κέρδη μιας επιχείρησης για συγκεκριμένη λογιστική περίοδο πρέπει να αντιστοιχούν στο σύνολο των κερδών της επιχείρησης για την εν λόγω λογιστική περίοδο, με εφαρμογή της εδαφικής βάσης φορολόγησης που περιγράφεται συνοπτικά στις αιτιολογικές σκέψεις (30) έως (32).

⁽⁷⁾ Ο νόμος ΙΤΑ 2010 προβλέπει τη φορολόγηση του εισοδήματος (που αποκτάται ή προέρχεται από το Γιβραλτάρ) «προσώπου». Ο όρος «πρόσωπο» ορίζεται στο άρθρο 74 του ΙΤΑ 2010 ως εξής: «ως πρόσωπο νοείται οιοσδήποτε οργανισμός, είτε πολυπρόσωπη είτε μονοπρόσωπη νομική οντότητα και οιαδήποτε λέσχη, σύλλογος ή οιοσδήποτε άλλος φορέας, ή οιοδήποτε πρόσωπο ή πρόσωπα οιασδήποτε ηλικίας ή φύλου, και οιαδήποτε εταιρεία και ένωση προσώπων».

⁽⁸⁾ Ως «επιχείρηση» ορίζεται στο άρθρο 74 του ΙΤΑ 2010 οιαδήποτε επιχείρηση που έχει συσταθεί ή εγγραφεί βάσει ισχύουσας νομοθεσίας στο Γιβραλτάρ ή αλλού.

⁽⁹⁾ Ως επιχείρηση με «φορολογική κατοικία» ορίζεται στο άρθρο 74 του ΙΤΑ 2010 είτε επιχείρηση της οποίας η διαχείριση και ο έλεγχος ασκούνται στο Γιβραλτάρ ή επιχείρηση της οποίας η διαχείριση και ο έλεγχος ασκούνται εκτός του Γιβραλτάρ από πρόσωπα με συνήθη διαμονή στο Γιβραλτάρ για τους σκοπούς του ΙΤΑ 2010.

⁽¹⁰⁾ Σύμφωνα με το άρθρο 11 παράγραφος 4 του ΙΤΑ 2010, εάν μια επιχείρηση χωρίς φορολογική κατοικία στο Γιβραλτάρ ασκεί εμπορική δραστηριότητα στο Γιβραλτάρ μέσω υποκαταστήματος ή αντιπροσωπείας, τα φορολογητέα κέρδη υπολογίζονται με βάση το εισόδημα από εμπορική δραστηριότητα που προκύπτει μέσω ή από το υποκατάστημα ή την αντιπροσωπεία και, στον βαθμό που είναι φορολογητέο, οποιοδήποτε εισόδημα από περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματα που χρησιμοποιούνται από το υποκατάστημα ή την αντιπροσωπεία, ή κατέχονται από το υποκατάστημα ή την αντιπροσωπεία ή για λογαριασμό του υποκαταστήματος ή της αντιπροσωπείας.

⁽¹¹⁾ Ωστόσο, τα καταβληθέντα ή καταβλητέα μερίσματα από επιχείρηση σε άλλη επιχείρηση δεν φορολογούνται.

γ) Εδαφική βάση

- (30) Ο νόμος ΙΤΑ 2010 βασίζεται στο εδαφικό σύστημα φορολόγησης, βάσει του οποίου τα κέρδη φορολογούνται μόνον εφόσον το εισόδημα «αποκτάται ή προέρχεται από» το Γιβραλτάρ. Σύμφωνα με το άρθρο 74 του ΙΤΑ 2010, η φράση «αποκτάται και προέρχεται από» αφορά τον τόπο των δραστηριοτήτων ⁽¹²⁾ από τις οποίες προκύπτουν τα κέρδη, και ο οποίος προσδιορίζεται συνήθως κατά περίπτωση. Με βάση την εν λόγω διάταξη, οι δραστηριότητες που υπόκεινται σε αδειοδότηση και ρύθμιση βάσει οποιωνδήποτε νομοθετικών διατάξεων του Γιβραλτάρ λαμβάνουν χώρα στο Γιβραλτάρ.
- (31) Η χρήση από τις φορολογικές αρχές του Γιβραλτάρ των εννοιών της απόκτησης και της προέλευσης βασίζεται επίσης σε αρχές που απορρέουν από τη νομολογία της Judicial Committee του Ιδιωτικού Συμβουλίου του Στέμματος (Privy Council) ⁽¹³⁾ σε διάφορες σημαντικές υποθέσεις, όπως οι *Hang Seng* ⁽¹⁴⁾ και *HK-TVB* ⁽¹⁵⁾, οι οποίες σχετίζονται αμφότερες με την εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας στο Χονγκ Κονγκ. Αν και οι αποφάσεις της Judicial Committee του Ιδιωτικού Συμβουλίου του Στέμματος (Privy Council) που αφορούν άλλες περιοχές δικαιοδοσίας εκτός του Γιβραλτάρ δεν δεσμεύουν το Γιβραλτάρ, τα δικαστήρια του Γιβραλτάρ μπορούν να τις επικαλεστούν εφόσον θεωρηθούν συναφείς. Κατά την άποψη του Ηνωμένου Βασιλείου, είναι σαφές ότι αυτό ισχύει για τις αποφάσεις που αναφέρονται στην παρούσα αιτιολογική σκέψη, λόγω της ομοιότητας της νομοθεσίας στις δύο περιοχές δικαιοδοσίας ⁽¹⁶⁾.
- (32) Σύμφωνα με τη νομολογία που αναφέρεται στην αιτιολογική σκέψη 31, οι φορολογικές αρχές του Γιβραλτάρ, για να αποφασίσουν εάν τα κέρδη οποιουδήποτε προσώπου αποκτώνται και προέρχονται από το Γιβραλτάρ, θα πρέπει να εξετάζουν τι έχει πράξει ή προτιθεί να πράξει το εν λόγω πρόσωπο για να αποκομίσει τα υπό εξέταση κέρδη, καθώς και τον τόπο όπου το εν λόγω πρόσωπο το έχει πράξει ή προτιθεί να το πράξει. Ως εκ τούτου, δίδεται έμφαση στον προσδιορισμό της γεωγραφικής θέσης της δραστηριότητας που παρήγαγε τα κέρδη για τις σχετικές συναλλαγές. Όσον αφορά την παροχή υπηρεσιών από μια επιχείρηση, οι αρχές του Γιβραλτάρ ανέφεραν ότι θα βασιστούν ιδίως στη γεωγραφική θέση όπου ασκούνται όλες οι προσοδοφόρες δραστηριότητες (και όχι απλώς οι λειτουργίες υποστήριξης ή διοικητικής υποστήριξης) προκειμένου να προσδιορίσουν τον τόπο όπου εκτελούνται οι υπηρεσίες που συνεπάγονται την καταβολή αμοιβών.

2.2. Φορολογική απαλλαγή του εισοδήματος από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης

- (33) Βάσει του νόμου ΙΤΑ 2010, όπως θεσπίστηκε αρχικά, οι παθητικοί τόκοι και τα δικαιώματα εκμετάλλευσης δεν υπόκειντο σε φόρο ⁽¹⁷⁾, ανεξάρτητα από την πηγή του εισοδήματος ή την εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Η έννοια του παθητικού τόκου αφορά κυρίως τους τόκους δανείων μεταξύ επιχειρήσεων. Αντιθέτως, ο τόκος υπόκειται σε φόρο σε περίπτωση που θεωρούνταν εισόδημα από εμπορική δραστηριότητα, δηλαδή εφόσον αποτελούσε αναπόσπαστο μέρος της ροής εσόδων μιας επιχείρησης ⁽¹⁸⁾.
- (34) Ο νόμος ΙΤΑ 2010 τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2013, με ισχύ από την 1η Ιουλίου 2013, με σκοπό να καταστεί το σύνολο των τόκων δανείων μεταξύ επιχειρήσεων (τόσο ημεδαπής όσο και αλλοδαπής προελεύσεως) υποκείμενο σε φόρο με τον γενικό συντελεστή 10 %, εφόσον οι εισπραττόμενοι ή εισπρακτέοι φόροι ανά επιχείρηση πηγή υπερέβαιναν τις 100 000 GBP ετησίως ⁽¹⁹⁾. Όσον αφορά το εισόδημα από δικαιώματα εκμετάλλευσης, στις 24 Δεκεμβρίου 2013 θεσπίστηκε περαιτέρω νομοθεσία για την επιβολή φόρου στα δικαιώματα εκμετάλλευσης (εισπραττόμενα ή εισπρακτέα από εταιρεία εγγεγραμμένη στο Γιβραλτάρ) βάσει του συντελεστή 10 % από την 1η Ιανουαρίου 2014 ⁽²⁰⁾.
- (35) Σύμφωνα με τον πίνακα Γ του παραρτήματος 1 του νόμου ΙΤΑ 2010, τα καταβληθέντα ή καταβλητέα μερίσματα από επιχείρηση σε άλλη επιχείρηση δεν φορολογούνται. Αυτός είναι ο γενικός κανόνας ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης της επιχείρησης και ανεξαρτήτως της δραστηριότητας των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων (εταιρειών χαρτοφυλακίου ή ενεργών εμπορικών εταιρειών). Το ίδιο ισχύει για τα μερίσματα που λαμβάνει μια μόνιμη εγκατάσταση (στο Γιβραλτάρ) μιας εταιρείας χωρίς φορολογική κατοικία στο Γιβραλτάρ.

2.3. Πρακτική φορολογικών αποφάσεων

- (36) Ο Επίτροπος φόρου εισοδήματος του Γιβραλτάρ δικαιούται να εκδίδει φορολογικές αποφάσεις στο πλαίσιο του γενικού του καθήκοντος να διασφαλίζει την ορθή διαχείριση του νόμου περί φόρου εισοδήματος και της αρμοδιότητάς του να βεβαιώνει και να εισπράττει τον φόρο εισοδήματος στο Γιβραλτάρ. Οι εν λόγω γενικές εξουσίες απορρέουν από το άρθρο 2 παράγραφοι 1 και 2 του ΙΤΑ 2010.

⁽¹²⁾ Στο άρθρο 74, όπως θεσπίστηκε αρχικά, γινόταν αναφορά στον τόπο των δραστηριοτήτων ή την αριθμητική υπεροχή των δραστηριοτήτων, αλλά η αναφορά στην αριθμητική υπεροχή των δραστηριοτήτων διαγράφηκε από τον (τροποποιητικό) νόμο περί φόρου εισοδήματος του 2013.

⁽¹³⁾ Η Judicial Committee του Ιδιωτικού Συμβουλίου του Στέμματος (Privy Council) εδρεύει στο Λονδίνο και αποφαινεται σε τελευταίο βαθμό επί εφέσεων στο Γιβραλτάρ. Οι αποφάσεις της επί νομοθετικών πράξεων του Γιβραλτάρ είναι δεσμευτικές για την αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος ΔΟΥ και άλλα δικαστήρια του Γιβραλτάρ.

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

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

⁽¹⁶⁾ Υποβλήθηκε από το Ηνωμένο Βασίλειο, 14.11.2013, σ. 2.

⁽¹⁷⁾ Η συγκεκριμένη κατηγορία εισοδήματος δεν περιλαμβανόταν στον πίνακα Γ του παραρτήματος 1 του ΙΤΑ 2010, όπως θεσπίστηκε αρχικά.

⁽¹⁸⁾ Η εν λόγω κατηγορία ισχύει για επιχειρήσεις που επιδίδονται σε δραστηριότητες δανεισμού χρήματος στο ευρύ κοινό ή για επιχειρήσεις που εισπράττουν τόκους από κεφάλαια που προέρχονται από δραστηριότητες αποδοχής καταθέσεων.

⁽¹⁹⁾ Οι (τροποποιητικοί) κανονισμοί περί φόρου εισοδήματος του 2013, που δημοσιεύτηκαν στο Δεύτερο Συμπλήρωμα της Επίσημης Εφημερίδας του Γιβραλτάρ αριθ. 4006 της 6ης Ιουνίου 2013.

⁽²⁰⁾ Οι (τροποποιητικοί) κανονισμοί περί φόρου εισοδήματος του 2013, που δημοσιεύτηκαν στο Πρώτο Συμπλήρωμα της Επίσημης Εφημερίδας του Γιβραλτάρ αριθ. 4049 της 24ης Δεκεμβρίου 2013.

- (37) Όσον αφορά τις φορολογικές αποφάσεις που απαριθμούνται στην απόφαση για την επέκταση της διαδικασίας, στις περισσότερες περιπτώσεις, οι αιτήσεις φορολογικών αποφάσεων επιδιώκουν να επιβεβαιωθεί εάν μια επιχείρηση με φορολογική κατοικία υπόκειται σε φόρο στο Γιβραλτάρ ως αποτέλεσμα των βασικών νομικών αρχών φορολόγησης, δηλαδή της απόκτησης και της προέλευσης εισοδήματος σύμφωνα με το εδαφικό σύστημα.
- (38) Επιπλέον, το άρθρο 42 του ΙΤΑ 2010 προβλέπει ειδική διαδικασία εκκαθάρισης σε σχέση με θέματα κατά της φοροαποφυγής. Τέτοιες αποφάσεις μπορούν να εκδοθούν μόνο με σκοπό τον προσδιορισμό του κατά πόσον ορισμένες συναλλαγές ή ρυθμίσεις υπόκεινται σε φόρο σύμφωνα με το άρθρο 40 ή το παράρτημα 4 του ΙΤΑ 2010, δηλαδή τον προσδιορισμό του εάν μια ρύθμιση είναι τεχνητή ή πλασματική με σκοπό την εξάλειψη ή τη μείωση του ποσού της οφειλόμενης φορολογίας.

3. ΛΟΓΟΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΙΝΗΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΣΗΜΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

3.1. Η φορολογική απαλλαγή του εισοδήματος από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης

- (39) Στην πρώτη απόφαση κίνησης της διαδικασίας, η Επιτροπή είχε την προκαταρκτική θέση ότι η φορολογική απαλλαγή για εισόδημα από παθητικούς τόκους (δάνειο μεταξύ επιχειρήσεων) και δικαιώματα εκμετάλλευσης βάσει του νόμου ΙΤΑ 2010 συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης και εξέφρασε αμφιβολίες όσον αφορά τη συμβατότητά της με την εσωτερική αγορά.
- (40) Όσον αφορά την ουσιαστική επιλεκτικότητα του μέτρου, η Επιτροπή διαπίστωσε ότι η απαλλαγή του παθητικού εισοδήματος (τόκοι, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα) ήταν εκ πρώτης όψεως επιλεκτική. Ωστόσο, όσον αφορά τα μερίσματα, διαπίστωσε ότι η απαλλαγή ήταν αιτιολογημένη με βάση το σκεπτικό της αποφυγής της διπλής φορολογίας. Αντιθέτως, η Επιτροπή θεώρησε ότι η απαλλαγή του εισοδήματος από παθητικούς τόκους ή δικαιώματα εκμετάλλευσης ήταν απολύτως αδικαιολόγητη. Ειδικότερα, δεν συμφώνησε ότι η απαλλαγή για τους παθητικούς τόκους αλλοδαπής προελεύσεως αποτελούσε λογική συνέπεια του εδαφικού συστήματος φορολογίας. Επίσης, δεν δέχθηκε το επιχείρημα ότι η απαλλαγή για τους παθητικούς τόκους ημεδαπής προέλευσης μπορούσε να αιτιολογηθεί με βάση ανησυχίες σχετικά με τη δυνατότητα διαχείρισης (υπερβολικό κόστος εισπραξης του φόρου). Τέλος, όσον αφορά την απαλλαγή για τα δικαιώματα εκμετάλλευσης, η Επιτροπή δεν δέχθηκε ότι η ανάγκη να καταστεί το φορολογικό σύστημα του Γιβραλτάρ απλό και αποτελεσματικό συνιστά βάσιμη αιτιολόγηση της απαλλαγής.
- (41) Η Επιτροπή κατέληξε προκαταρκτικά στο συμπέρασμα ότι το μέτρο χρηματοδοτήθηκε με κρατικούς πόρους, ότι παρείχε οικονομικό πλεονέκτημα στις επιχειρήσεις, ότι επηρέαζε το εμπόριο μεταξύ κρατών μελών και ότι απειλούσε να νοθεύσει τον ανταγωνισμό διά της ευνοϊκής μεταχείρισης ορισμένων επιχειρήσεων. Ως εκ τούτου, έκρινε ότι η φορολογική απαλλαγή για τους παθητικούς τόκους και τα δικαιώματα εκμετάλλευσης συνιστούσε κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης.
- (42) Η Επιτροπή κατέληξε επίσης στο συμπέρασμα ότι η εν λόγω ενίσχυση αποτελούσε «νέα ενίσχυση», δεδομένου ότι η απαλλαγή για τους παθητικούς τόκους βάσει του νόμου ΙΤΑ 1952 δεν χορηγείτο αυτόματα και απαιτούσε αξιολόγηση της εδαφικότητας. Επιπλέον, με τον νόμο ΙΤΑ 2010 θεσπίστηκε απαλλαγή για τα δικαιώματα εκμετάλλευσης, η οποία δεν υφίστατο προηγουμένως στο πλαίσιο του ΙΤΑ 1952. Συναφώς, η Επιτροπή σημείωσε ότι η εφαρμογή του εδαφικού συστήματος συνεπαγόταν ότι όλα τα έσοδα από δικαιώματα εκμετάλλευσης που εισπράττει μια επιχείρηση του Γιβραλτάρ αποκτώνται και προέρχονται από το Γιβραλτάρ.
- (43) Τέλος, η Επιτροπή εξέφρασε αμφιβολίες σχετικά με τη συμβατότητα του κανόνα απαλλαγής για το εισόδημα από παθητικούς τόκους (δάνειο μεταξύ επιχειρήσεων) και δικαιώματα εκμετάλλευσης με την εσωτερική αγορά. Ειδικότερα, δεν εντόπισε ενδεχόμενους λόγους που να συνηγορούν υπέρ της συμβατότητας βάσει του άρθρου 107 παράγραφοι 2 ή 3 της Συνθήκης.

3.2. Η πρακτική φορολογικών αποφάσεων

- (44) Με την απόφαση για την επέκταση της διαδικασίας, η Επιτροπή αποφάσισε να επεκτείνει την επίσημη διαδικασία έρευνας σε 165 φορολογικές αποφάσεις που εξέδωσαν οι φορολογικές αρχές του Γιβραλτάρ από το 2011 έως τον Αύγουστο του 2013 (από τις 340 συνολικά αποφάσεις που εκδόθηκαν κατά τη διάρκεια αυτής της περιόδου).
- (45) Η Επιτροπή θεώρησε ότι πληρούνται επί της αρχής οι τέσσερις προϋποθέσεις για να χαρακτηριστεί ένα μέτρο ως κρατική ενίσχυση. Ειδικότερα, κατέληξε στο προκαταρκτικό συμπέρασμα ότι τα μέτρα φορολογικών αποφάσεων ήταν κατ' ουσίαν επιλεκτικά, δεδομένου ότι οι φορολογικές αρχές του Γιβραλτάρ απέφευγαν γενικά να προβούν στη δέουσα εκτίμηση των φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης, ασκώντας τη διακριτική ευχέρεια που διαθέτουν. Κατά την άποψη της Επιτροπής, η εν λόγω συμπεριφορά κατέστη δυνατή επειδή οι νομικές διατάξεις είχαν διατυπωθεί κατά τρόπο αόριστο. Η Επιτροπή εξέφρασε επίσης την προκαταρκτική θέση ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, οι φορολογικές αρχές του Γιβραλτάρ εξέδωσαν φορολογικές αποφάσεις που ήταν ασυμβίβαστες με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

- (46) Για να υποστηρίξει τις προκαταρκτικές απόψεις της σχετικά με τον επιλεκτικό χαρακτήρα των μέτρων φορολογικών αποφάσεων λόγω της ύπαρξης πρακτικών άσκησης διακριτικής ευχέρειας, την κακή εφαρμογή των κανόνων ή την απουσία της δέουσας επαλήθευσης ως προς το πού εκτελούνται πραγματικά οι δραστηριότητες, η Επιτροπή περιέγραψε επτά τυπικές κατηγορίες υποθέσεων βάσει διαφόρων τύπων απόφασης, δραστηριότητας ή εισοδήματος.
- (47) Προκαταρκτικώς, η Επιτροπή θεώρησε ότι, εκδίδοντας τις εν λόγω φορολογικές αποφάσεις μόνο για ορισμένες πολυεθνικές εταιρείες, σε αντίθεση με άλλες καθαρά εγχώριες εταιρείες που δεν ζητούν φορολογική απόφαση, οι φορολογικές αρχές μεταχειρίζονταν επιχειρήσεις που βρίσκονταν σε παρόμοια νομική και πραγματική κατάσταση με διαφορετικό τρόπο. Ως εκ τούτου, διαπιστώθηκε ότι τα μέτρα ήταν εκ πρώτης όψεως επιλεκτικά. Επιπλέον, η Επιτροπή δεν εντόπισε κάποια αποδεκτή αιτιολόγηση η οποία να προκύπτει με βάση τη φύση ή την εν γένει οικονομία του συστήματος αναφοράς (βλέπε αιτιολογική σκέψη 57 της απόφασης για την επέκταση της διαδικασίας). Από την άποψη αυτή, ανέφερε επίσης ότι οποιαδήποτε πιθανή αιτιολόγηση θα απαιτούσε την ύπαρξη κατάλληλων διαδικασιών ελέγχου και παρακολούθησης⁽²¹⁾ (προκειμένου να διασφαλίζεται η συνεκτική εφαρμογή του φορολογικού συστήματος), οι οποίες φαινόταν ότι δεν υφίσταντο στην προκειμένη περίπτωση.
- (48) Η Επιτροπή κατέληξε επίσης προκαταρκτικά στο συμπέρασμα ότι τα μέτρα φορολογικών αποφάσεων χρηματοδοτήθηκαν με κρατικούς πόρους, ότι παρείχαν οικονομικό πλεονέκτημα στις επιχειρήσεις, ότι επηρέαζαν το εμπόριο μεταξύ κρατών μελών και ότι απειλούσαν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό διά της ενοίκιης μεταχείρισης ορισμένων επιχειρήσεων. Εξέφρασε τις αμφιβολίες της ως προς τη συμβατότητα των εν λόγω μέτρων με την εσωτερική αγορά. Ως εκ τούτου, έκρινε προκαταρκτικά ότι τα μέτρα φορολογικών αποφάσεων συνιστούσαν κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης. Έκρινε επίσης ότι η εν λόγω κρατική ενίσχυση συνιστούσε «νέα ενίσχυση».
- (49) Η επεκταθείσα διαδικασία αφορούσε όχι μόνο τις 165 ατομικές αποφάσεις αλλά και γενικότερα την πρακτική φορολογικών αποφάσεων βάσει του νόμου ΙΤΑ 2010, στο πλαίσιο της οποίας φαινόταν ότι οι διατάξεις του ΙΤΑ 2010 εφαρμόζονταν κατ'επανάληψη εσφαλμένα.
- (50) Όσον αφορά τη συμβατότητα των 165 φορολογικών αποφάσεων και της γενικότερης πρακτικής φορολογικών αποφάσεων με την εσωτερική αγορά, η Επιτροπή δεν διαπίστωσε ενδεχόμενους λόγους που συνηγορούν υπέρ της συμβατότητας βάσει των εξαιρέσεων που προβλέπονται στο άρθρο 107 παράγραφοι 2 και 3 της Συνθήκης.
- (51) Εν κατακλείδι, η Επιτροπή εξέφρασε την προκαταρκτική άποψη ότι οι 165 φορολογικές αποφάσεις που απαριθμούνται στο παράρτημα της απόφασης για την επέκταση της διαδικασίας και η πρακτική φορολογικών αποφάσεων του Γιβραλτάρ συνιστούν κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης και εξέφρασε αμφιβολίες για τη συμβατότητα τους με την εσωτερική αγορά. Κάλυψε επίσης το Ηνωμένο Βασίλειο και τις αρχές του Γιβραλτάρ να της παράσχουν στοιχεία σχετικά με τη διενέργεια κατασταλτικών ελέγχων. Τέλος, κάλεσε το Ηνωμένο Βασίλειο να εξηγήσει κατά πόσον και για ποιους λόγους η πρακτική φορολογικών αποφάσεων ή οποιαδήποτε από τις 165 φορολογικές αποφάσεις που αξιολογήθηκαν μπορεί να θεωρηθεί συμβατή.

4. ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΤΟΥ ΗΒ

4.1. Παρατηρήσεις σχετικά με τη φορολογική απαλλαγή του εισοδήματος από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης

- (52) Οι παρατηρήσεις που υπέβαλε το Ηνωμένο Βασίλειο στις 20 Δεκεμβρίου 2013 συνοψίζονται ως εξής:
- (1) Ο νόμος ΙΤΑ 2010 εφαρμόζει την εδαφική αρχή σύμφωνα με την οποία τα κέρδη των επιχειρήσεων φορολογούνται στο Γιβραλτάρ μόνο εάν το εισόδημα «αποκτάται ή προέρχεται από» το Γιβραλτάρ. Το ίδιο ίσχυε και βάσει του νόμου ΙΤΑ 1952.
- (2) η απαλλαγή του εισοδήματος από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης δεν μπορεί να θεωρηθεί επιλεκτική, δεδομένου ότι οι εν λόγω διατάξεις αφορούν όλες τις επιχειρήσεις και εφαρμόζονται γενικά σε όλους τους κλάδους της βιομηχανίας, του χρηματοπιστωτικού τομέα και του εμπορίου. Η δυνατότητα απαλλαγής δεν υπόκειται σε κανένα περιορισμό, ούτε όσον αφορά την κατηγορία επιχειρήσεων ούτε όσον αφορά το είδος δραστηριότητας. Το γεγονός ότι ορισμένες επιχειρήσεις ωφελούνται από έναν φορολογικό κανόνα περισσότερο από άλλες δεν τον καθιστά επιλεκτικό. Επιπλέον, δεν μπορεί να υποδειχθεί συγκεκριμένη ομάδα επιχειρήσεων που ωφελείται από το μέτρο. Δεν υφίστανται άλλες επιχειρήσεις σε παρόμοιες πραγματικές ή νομικές καταστάσεις στο Γιβραλτάρ για τις οποίες δεν ισχύουν τα εν λόγω μέτρα.
- (3) είναι εσφαλμένος ο ισχυρισμός ότι η απαλλαγή ευνοεί επιλεκτικά ιδίως τις επιχειρήσεις που εισπράττουν δικαιώματα εκμετάλλευσης για δικαιώματα διανοητικής ιδιοκτησίας και ενδοομιλικούς τόκους που καταβάλλουν επιχειρήσεις εκτός του Γιβραλτάρ. Δεν υπάρχει τίποτα στο φορολογικό σύστημα που να συνδέεται με συγκεκριμένο ποσοστό επιχειρήσεων εκτός του Γιβραλτάρ ή που να παρέχει οποιοδήποτε προνόμιο σε επιχειρήσεις που δανείζουν ξένες επιχειρήσεις.

⁽²¹⁾ Βλέπε π.χ. συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-78/08 έως C-80/08, *Paint Graphos* κ.λπ. ECLI:EU:C:2011:550, σκέψη 73 επ.

- (4) η αναφορά σε «εξωχώριες εταιρείες» στην αιτιολογική σκέψη 37 της πρώτης απόφασης κίνησης της διαδικασίας είναι ιδιαίτερα αόριστη και δεν σχετίζεται με τη φορολογική μεταχείριση του παθητικού εισοδήματος. Επιπλέον, το επιχείρημα ότι το μέτρο συνιστά επανεισαγωγή του προγενέστερου καθεστώτος των απαλλασσόμενων επιχειρήσεων είναι άνευ αντικειμένου, διότι δεν επηρεάζει την αξιολόγηση της επιλεκτικότητας της απαλλαγής·
- (5) όσον αφορά την de facto επιλεκτικότητα, δεν υπάρχει ομάδα ή κατηγορία επιχειρήσεων που μπορούν να χαρακτηριστούν ως αποδέκτες. Ο τρόπος με τον οποίο λειτουργεί ενίοτε στην πράξη ένας συγκεκριμένος κανόνας δεν τον καθιστά επιλεκτικό, εκτός εάν οι όροι του μέτρου, ή κάποιο προσδιορισμό και σταθερό χαρακτηριστικό των συγκεκριμένων περιστάσεων στις οποίες εφαρμόζεται, έχουν ως αποτέλεσμα ο εν λόγω κανόνας να ωφελεί μόνο μια περιορισμένη κατηγορία επιχειρήσεων. Στην προκειμένη περίπτωση, ο αριθμός των επιχειρήσεων που ωφελούνται πράγματι ή δυνητικά από τις διατάξεις δεν υπόκειται σε κανένα νομικό ή πραγματικό περιορισμό. Ως εκ τούτου, η διάταξη δεν είναι επιλεκτική·
- (6) η απαλλαγή του εισοδήματος από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης αιτιολογείται με βάση τη φύση και την εν γένει οικονομία του φορολογικού συστήματος του Γιβραλτάρ. Πρώτον, η μη φορολόγηση των παθητικών τόκων αλλοδαπής προέλευσης αποτελεί τη λογική συνέπεια της αρχής της εδαφικότητας, η οποία βασίζεται στον στόχο της αποφυγής της διπλής φορολογίας. Δεύτερον, η απαλλαγή για τους τόκους και τα δικαιώματα εκμετάλλευσης που προέρχονται από το Γιβραλτάρ αποτελεί λογική συνέπεια οποιουδήποτε φορολογικού συστήματος, δεδομένου ότι το κόστος εισπραχής δεν πρέπει να υπερβαίνει τα αναμενόμενα έσοδα·
- (7) εάν η Επιτροπή καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η μεταχείριση των τόκων δανείου αλλοδαπής προέλευσης είναι επιλεκτική, η εν λόγω μεταχείριση πρέπει να θεωρηθεί ως «υφιστάμενη» ενίσχυση. Το στοιχείο νέας ενίσχυσης μπορεί να αφορά μόνο ποσά παθητικών τόκων «τα οποία υπέκειντο σε φόρο πριν από την έναρξη ισχύος του νόμου ΙΤΑ 2010», ενώ βάσει του νόμου ΙΤΑ 1952, οι τόκοι δανείου αλλοδαπής προέλευσης δεν υπέκειντο σε φόρο λόγω του κανόνα περί του «τόπου του δανείου»⁽²²⁾. Αυτό σημαίνει ότι ο «τόπος» των τόκων δανείου αλλοδαπής προέλευσης μεταξύ επιχειρήσεων παρέμεινε de facto ο ίδιος με αυτόν βάσει της προγενέστερης νομοθεσίας. Ως εκ τούτου, η κίνηση επίσημης διαδικασίας έρευνας από την Επιτροπή σχετικά με τη συγκεκριμένη πτυχή του φορολογικού συστήματος του Γιβραλτάρ ήταν εσφαλμένη από νομική άποψη·
- (8) η κυβέρνηση του Γιβραλτάρ θέσπισε νομοθεσία, με ισχύ από την 1η Ιουλίου 2013, βάσει της οποίας όλα τα έσοδα από τόκους δανείων μεταξύ επιχειρήσεων άνω των 100 000 GBP ετησίως, ημεδαπής και αλλοδαπής προελεύσεως, υπόκεινται σε φόρο. Περιλαμβανόταν επίσης αναφορά στη θέσπιση περαιτέρω νομοθεσίας στις 24 Δεκεμβρίου 2013, με ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2014, βάσει της οποίας τα δικαιώματα εκμετάλλευσης καθίσταντο επίσης υποκείμενα σε φόρο·
- (9) επιπλέον, εάν η Επιτροπή καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η φορολογική μεταχείριση των τόκων και των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης συνιστά «νέα» ενίσχυση, η άποψη του Γιβραλτάρ, όπως την ερμηνεύει το Ηνωμένο Βασίλειο, είναι ότι η ανάκτηση της ενίσχυσης όσον αφορά τις σχετικές χρονικές περιόδους θα είναι δυσχερής ή αδύνατη από πρακτική άποψη·
- (10) τέλος, η Επιτροπή παρέκκλινε από τη συνήθη πρακτική βάσει του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589 του Συμβουλίου⁽²³⁾ («ο διαδικαστικός κανονισμός»), διότι κίνησε επίσημη έρευνα σχετικά με συγκεκριμένη πτυχή του φορολογικού συστήματος του Γιβραλτάρ παράλληλα με μια εν εξελίξει προκαταρκτική εξέταση αναφορικά με το ίδιο φορολογικό σύστημα.

4.2. Παρατηρήσεις σχετικά με την πρακτική φορολογικών αποφάσεων

- (53) Τα επιχειρήματα που προέβαλε το Ηνωμένο Βασίλειο στις 31 Μαρτίου 2015 κατά της απόφασης επέκτασης της διαδικασίας συνοψίζονται ως εξής:
- (1) δεν υπάρχουν αποδείξεις ότι τυχόν φορολογικές αποφάσεις είναι επιλεκτικές. Κατά την εφαρμογή της πρακτικής φορολογικών αποφάσεων στο Γιβραλτάρ ουδέποτε υπήρξε οιοδήποτε στοιχείο ατομικής ή ειδικής μεταχείρισης ή οιοδήποτε στοιχείο διαπραγμάτευσης, ούτε οιοδήποτε στοιχείο επιρροής ή συνεκτίμησης παραμέτρων άλλων από εκείνες που απορρέουν από τους όρους της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας του Γιβραλτάρ. Μια φορολογική απόφαση είναι απλώς μια δήλωση του Επιτρόπου φόρου εισοδήματος του Γιβραλτάρ ότι, με βάση τα πραγματικά περιστατικά που εξεγήγηθηκαν στον Επίτροπο, και με βάση την κανονική και ορθή ερμηνεία της ισχύουσας νομοθεσίας, η υπό εξέταση επιχείρηση δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος για το εισόδημα ή τα έσοδα που περιγράφονται. Δεν υπάρχουν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι οιαδήποτε από τις αποφάσεις συνιστούσε καθ' οιονδήποτε τρόπο παρέκκλιση από την κανονική και ορθή ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας. Επιπλέον, οι φορολογικές αρχές δεν ασκούν ουδεμία διακριτική ευχέρεια, ούτε υπάρχουν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι έχουν ποτέ συνειδητά ή σκόπιμα αποφύγει να προβούν στις δέουσες εκτιμήσεις, ή ότι έχουν παρεκκλίνει σκόπιμα από την

⁽²²⁾ Ο εν λόγω κανόνας εφαρμόστηκε προκειμένου να προσδιοριστεί εάν το εισόδημα από τόκους υπέκειτο σε φόρο βάσει της αρχής της εδαφικότητας. Η αξιολόγηση βασίζεται στα ακόλουθα σωρευτικά κριτήρια: α) τον τόπο κατοικίας του οφειλέτη, β) την πηγή από την οποία καταβάλλονται οι τόκοι, γ) τον τόπο όπου καταβάλλονται οι τόκοι, και δ) τη φύση και τον τόπο της ασφάλειας της οφειλής.

⁽²³⁾ Κανονισμός (ΕΕ) 2015/1589 του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2015, περί λεπτομερών κανόνων για την εφαρμογή του άρθρου 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ L 248 της 24.9.2015, σ. 9).

ισχύουσα εθνική φορολογική νομοθεσία. Οι επτά κατηγορίες αποφάσεων που προσδιόρισε η Επιτροπή στην πρώτη απόφαση κίνησης της διαδικασίας δεν είναι επιλεκτικές σε σχέση με άλλες φορολογικές αποφάσεις, καθόσον καμία από τις αποφάσεις δεν παρεκκλίνει από τις εφαρμοστέες εθνικές φορολογικές διατάξεις·

- (2) δεν υπάρχουν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι οιαδήποτε από τις φορολογικές αποφάσεις νόθευσε τον ανταγωνισμό. Ένα μέτρο μπορεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό μόνο στον τομέα στον οποίο εφαρμόζεται, ή σε κάποιο στενά συνδεδεμένο τομέα. Οι φορολογικές αποφάσεις τις οποίες διαλαμβάνει η απόφαση αφορούν μεγάλο αριθμό διαφορετικών τομέων. Η Επιτροπή δεν υπονόησε ότι οιαδήποτε μεμονωμένη απόφαση νόθευε τον ανταγωνισμό στον τομέα τον οποίο αφορούσε, αλλά απλώς αναφέρει ότι υπάρχουν επιπτώσεις στο εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών που απειλούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό, χωρίς να εξετάζει κατά πόσον αυτό οφείλεται σε κάποια απόφαση·
- (3) υπάρχουν σαφείς αποδείξεις ότι οι αποφάσεις που μνημονεύονται στην απόφαση επέκτασης της διαδικασίας αποτελούν μέρος μόνο μιας συνεπούς πρακτικής που άρχισε να εφαρμόζεται πολύ πριν από την προσχώρηση του Ηνωμένου Βασιλείου στην Ένωση. Η εφαρμογή της πρακτικής βασίστηκε στο άρθρο 3 παράγραφος 1 του νόμου ΙΤΑ 1952, το οποίο πλέον αναπαράγεται κατά τρόπο σχεδόν πανομοιότυπο στο άρθρο 2 παράγραφος 1 και 2 του νόμου ΙΤΑ 2010. Ως εκ τούτου, σε περίπτωση που διαπιστωνόταν η ύπαρξη οιαδήποτε στοιχείου κρατικής ενίσχυσης, θα επρόκειτο κατ' ανάγκη για «υφιστάμενη» και όχι «νέα» ενίσχυση·
- (4) η απόφαση επέκτασης της διαδικασίας βασίζεται σε εσφαλμένη ερμηνεία των σημαντικών πραγματικών περιστατικών. Η Επιτροπή ενημερώθηκε, δυστυχώς εσφαλμένα, από τις αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου για λογαριασμό της κυβέρνησης του Γιβραλτάρ ότι η διαδικασία που επιτρέπει στον Επίτροπο του Γιβραλτάρ να εκδίδει φορολογικές αποφάσεις που επιβεβαιώνουν κατά πόσον μια επιχείρηση με φορολογική κατοικία στο Γιβραλτάρ υπόκειται σε φόρο στο Γιβραλτάρ καθορίζεται στο άρθρο 42 του ΙΤΑ 2010, που θεσπίστηκε με τον συγκεκριμένο νόμο και δεν υφίστατο στο πλαίσιο του ΙΤΑ 1952, αντί να ενημερωθεί ότι με το άρθρο 42 θεσπίστηκε απλώς μια σαφής νομοθετική βάση για συγκεκριμένο είδος απόφασης που δεν έχει σχέση με την υπό εξέταση υπόθεση και ότι αποφάσεις σχετικά με την εφαρμογή του εδαφικού συστήματος εκδίδονται από το 1952, δυνάμει του άρθρου 3 παράγραφος 1 του ΙΤΑ 1952 ή του άρθρου 2 παράγραφος 1 και 2 του ΙΤΑ 2010. Παρότι η εν λόγω παρανόηση οφείλεται σε εσφαλμένες πληροφορίες που παρασχεθήκαν από τις αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου, το Ηνωμένο Βασίλειο θεωρεί ότι ήταν οι εν λόγω ανακριβείς πληροφορίες που οδήγησαν προφανώς την Επιτροπή να υποθέσει ότι είναι δυνατόν οι φορολογικές αποφάσεις που εκδίδονται από το 2010 να θεωρηθούν «νέα ενίσχυση»·
- (5) η απόφαση επέκτασης της διαδικασίας υποδηλώνει ότι η Επιτροπή θεωρεί ότι η πρακτική αυτή μπορεί να αποτελεί «καθεστώς» ενισχύσεων και να περιλαμβάνει μία ή περισσότερες ατομικές κρατικές ενισχύσεις. Δεν υπάρχουν στοιχεία που να θεμελιώνουν καμία από τις εν λόγω απόψεις. Η εν λόγω αβεβαιότητα θέτει, τουλάχιστον εν μέρει, εν αμφιβόλω την απόφαση από διαδικαστική άποψη, εφόσον ο χαρακτήρας «καθεστώτος» της πρακτικής αποφάσεων δεν μπορεί να αντιμετωπιστεί από την επιλεγείσα διαδικασία, δεδομένου ότι πρόκειται προφανώς για υφιστάμενη ενίσχυση, εάν θεωρηθεί ότι συνιστά ενίσχυση. Επιπλέον, δεν υπάρχουν στοιχεία που να υποδεικνύουν ότι οι φορολογικές αποφάσεις προορίζονταν να αποτελέσουν οτιδήποτε άλλο εκτός από την κανονική και ορθή ερμηνεία και εφαρμογή της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας·
- (6) η απόφαση επέκτασης της διαδικασίας εκδόθηκε προτού περιέλθουν στην κατοχή της Επιτροπής όλες οι πληροφορίες ούτως ώστε να μπορέσει να διαμορφώσει πλήρως τη θέση της όσον αφορά τις φορολογικές αποφάσεις. Συγκεκριμένα, είχαν υπάρξει δύο μόνο ανταλλαγές μεταξύ της Επιτροπής και του Ηνωμένου Βασιλείου σχετικά με την πρακτική φορολογικών αποφάσεων προτού η Επιτροπή λάβει την απόφαση για την επέκταση της διαδικασίας. Στη διάρκεια της εν λόγω περιόδου, η Επιτροπή ουδέποτε υπέδειξε το σκεπτικό βάσει του οποίου οιαδήποτε φορολογική απόφαση μπορεί να θεωρηθεί ότι νοθεύει τον ανταγωνισμό καθ' οιονδήποτε τρόπο.

5. ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΝΔΙΑΦΕΡΟΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ

5.1. Παρατηρήσεις σχετικά με τη φορολογική απαλλαγή του εισοδήματος από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης

- (54) Η Επιτροπή έλαβε τις παρατηρήσεις τεσσάρων ενδιαφερόμενων μερών, δηλαδή του Γιβραλτάρ, της Ισπανίας, της Γερμανίας και της Ισπανικής Συνομοσπονδίας Επιχειρηματικών Οργανώσεων (CEOE).

5.1.1. Παρατηρήσεις του Γιβραλτάρ

- (55) Στις παρατηρήσεις του, το Γιβραλτάρ υποστήριξε την επιχειρηματολογία που προέβαλε το Ηνωμένο Βασίλειο ότι το μέτρο δεν είναι επιλεκτικό δεδομένου ότι εφαρμόζεται καθολικά και αφορά κάθε είδους αγαθά, υπηρεσίες και επιχειρήσεις και ότι, εάν διαπιστωθεί ότι είναι επιλεκτικό, θα πρέπει, με βάση τη λογική και τη γενική φύση του συστήματος, να θεωρηθεί αιτιολογημένο ως συνέπεια της αρχής της εδαφικότητας. Επιπλέον, επισήμανε ότι η απαλλαγή του εισοδήματος από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης αιτιολογείται με βάση ανησυχίες σχετικά με τη δυνατότητα διοικητικής διαχείρισης, καθώς το κόστος είσπραξης του φόρου αναμένεται να είναι μεγαλύτερο από τα πραγματικά φορολογικά έσοδα.

- (56) Όσον αφορά την απαλλαγή του εισοδήματος από δικαιώματα εκμετάλλευσης, το Γιβραλτάρ υποστήριξε περαιτέρω ότι η απαλλαγή δεν μπορεί να θεωρηθεί επιλεκτική, δεδομένου ότι οι επιχειρήσεις που εισέπρατταν δικαιώματα εκμετάλλευσης κατά τη διάρκεια της τριετούς περιόδου ισχύος της απαλλαγής από τον φόρο δραστηριοποιούνταν σε τομείς τόσο διαφορετικούς όσο το λιανικό εμπόριο τροφίμων, τα καταστήματα ειδών ένδυσης της γειτονιάς, τα τυχερά παίγνια και οι ασφάλειες. Επιπλέον, παρόμοια ποικιλία χαρακτηρίζει και το είδος των σχετικών δικαιωμάτων εκμετάλλευσης, περιλαμβανομένων των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, των εμπορικών σημάτων, της τεχνολογίας και των διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας.
- (57) Το Γιβραλτάρ υποστήριξε επίσης ότι, ακόμη και αν διαπιστωνόταν ότι το μέτρο είναι επιλεκτικό, θα πρέπει να θεωρηθεί ως «υφιστάμενη ενίσχυση», δεδομένου ότι αποτελεί *de facto* συνέχεια του παλαιού καθεστώτος βάσει του οποίου οι τόκοι αλλοδαπής προελεύσεως απαλλάσσονταν από τη φορολογία, βάσει ανάλυσης του «τόπου του δανείου». Για τον λόγο αυτό, το μέτρο μπορεί να θεωρηθεί «νέα ενίσχυση» μόνο στο μέτρο που αφορά το εισόδημα από τόκους ημεδαπής προελεύσεως.
- (58) Όσον αφορά ενδεχόμενη ανάκτηση, το Γιβραλτάρ υποστήριξε επίσης ότι τα ποσά των διαφυγόντων φόρων δεν υπερβαίνουν το όριο ήσσονος σημασίας που καθορίζεται βάσει του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1407/2013 της Επιτροπής⁽²⁴⁾. Συγκεκριμένα, το Γιβραλτάρ υποστήριξε ότι τα στοιχεία που συγκεντρώθηκαν από 18 επιχειρήσεις με έσοδα από δικαιώματα εκμετάλλευσης, οι οποίες αντιπροσώπευαν στο σύνολό τους ακαθάριστα έσοδα από δικαιώματα εκμετάλλευσης ύψους 90 εκατ. GBP, κατέδειξαν ότι το συνολικό καθαρό ποσό των εσόδων από δικαιώματα εκμετάλλευσης, ως αποτέλεσμα των εκπιπόντων εξόδων, δεν υπερέβαινε τα 18 εκατ. GBP. Επιπλέον, όσον αφορά τους παθητικούς τόκους προέλευσης Γιβραλτάρ, το μέγιστο φορολογικό έσοδο θα ανέλθει περίπου σε 250 000 GBP, ποσό που αντιστοιχεί σε τουλάχιστον 17 επιχειρήσεις. Επιπλέον, η άποψη του Γιβραλτάρ είναι ότι η ανάκτηση είναι πιθανόν να είναι αδύνατη για πρακτικούς λόγους και θα αντιμετωπίσει ανυπέρβλητες δυσκολίες λόγω της κινητικότητας των κεφαλαίων των υπό εξέταση επιχειρήσεων και υπό το φως της αρχής του διεθνούς δικαίου ότι τα δικαστήρια ενός κράτους δεν επιτρέπουν ούτε επιβάλλουν την εκτέλεση αξιώσεων για φόρους για λογαριασμό άλλου κράτους.
- (59) Όσον αφορά τη διαδικασία, το Γιβραλτάρ, χρησιμοποιώντας επιχειρήματα παρόμοια με εκείνα που προέβλεπαν οι αρχές του ΗΒ, υποστήριξε ότι η Επιτροπή παρέκκλιने από τη συνήθη πρακτική που προβλέπεται βάσει του διαδικαστικού κανονισμού.

5.1.2. Παρατηρήσεις της Ισπανίας, της Γερμανίας και της CEOE

- (60) Η Ισπανία, η Γερμανία και η CEOE υποστήριξαν την ανάλυση της Επιτροπής ότι το μέτρο συνιστούσε κρατική ενίσχυση, δεδομένου ότι απέκλειε επιλεκτικά ορισμένα είδη εσόδων από τη φορολογία, είχε αρνητικό αντίκτυπο στο ενδοεθνικό εμπόριο και νόθευε τον ανταγωνισμό.
- (61) Επιπλέον, η Ισπανία εξέφρασε την ανησυχία της για την αποτελεσματικότητα της τροποποίησης της 7ης Ιουνίου 2013 σχετικά με τη φορολόγηση των παθητικών τόκων, δεδομένου ότι οι απαλλασσόμενες επιχειρήσεις στο Γιβραλτάρ που είχαν εισπράξει τόκους δεν υπόκειντο σε υποχρεώσεις υποβολής φορολογικής δήλωσης. Κατά την άποψη της Ισπανίας, αυτό θα εμποδίσει τον εντοπισμό των δυνητικών αποδεκτών του μέτρου και τη διενέργεια κατασταλτικών ελέγχων σχετικά με τη δήλωση και τη φορολόγηση των εσόδων από τόκους.
- (62) Η Ισπανία υποστήριξε επίσης ότι το νέο όριο των 100 000 GBP που θεσπίστηκε με την τροποποίηση του 2013 είναι υψηλό. Επιπλέον, η διάταξη για την αντιμετώπιση καταχρηστικών πρακτικών, βάσει της οποίας απαιτείται η άθροιση των εισπραχθέντων τόκων από συνδεδεμένες εταιρείες, δεν εφαρμόζεται στο επίπεδο των επιχειρήσεων αποδεκτών. Ως εκ τούτου, η διάταξη σχετικά με το όριο μπορεί εύκολα να καταστρατηγηθεί μέσω απλής αναδιάρθρωσης ομίλου εταιρειών διά της οποίας δημιουργούνται διάφορες εταιρείες του Γιβραλτάρ και μεταξύ των οποίων διανέμονται οι εισπραττόμενοι τόκοι.
- (63) Όσον αφορά την απαλλαγή των μερισμάτων, η Ισπανία αμφισβήτησε την αιτιολόγηση με βάση την αποφυγή της διπλής φορολογίας που προέβαλε η Επιτροπή. Κατά την άποψη της Ισπανίας, σε αντίθεση με τα προβλεπόμενα στα καθοδηγητικά σημειώματα της δέσμης εργασίας της ομάδας του κώδικα δεοντολογίας του 2011 για τη φορολογία των επιχειρήσεων, το Γιβραλτάρ δεν είχε θεσπίσει αποτελεσματική νομοθετική διάταξη για την αντιμετώπιση των καταχρηστικών πρακτικών προκειμένου να διασφαλίσει τη φορολόγηση. Συγκεκριμένα, έκρινε ότι βάσει της νομοθεσίας του Γιβραλτάρ δεν απαιτούνταν η εν λόγω επιχείρηση να υπόκειται σε φόρο (είτε στο Γιβραλτάρ είτε σε ξένη χώρα) προκειμένου να τύχει της απαλλαγής. Η εν λόγω απουσία απαίτησης ενείχε κατά την άποψη της Ισπανίας τον κίνδυνο διπλής μη φορολόγησης.
- (64) Όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης, οι ισπανικές αρχές θεώρησαν ότι η απαλλαγή ευνοούσε επιλεκτικά τις επιχειρήσεις με έσοδα από δικαιώματα εκμετάλλευσης και ότι η εν λόγω απαλλαγή δεν μπορεί να αιτιολογηθεί με βάση το επιχειρηματικό κίνητρο της αποφυγής της διπλής φορολογίας.

⁽²⁴⁾ Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1407/2013 της Επιτροπής, της 18ης Δεκεμβρίου 2013, για την εφαρμογή των άρθρων 107 και 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης στις ενισχύσεις ήσσονος σημασίας (ΕΕ L 352 της 24.12.2013, σ. 1).

- (65) Τόσο οι ισπανικές αρχές όσο και η CEOE αναφέρθηκαν επίσης στο γεγονός ότι η απαλλαγή του εισοδήματος από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης πρέπει να εξεταστεί υπό το πρίσμα των γενικών αποτελεσμάτων του νόμου ΙΤΑ 2010. Κατά τη γνώμη τους, σκοπός του ΙΤΑ 2010 ήταν να εξακολουθήσουν να υφίστανται τα αποτελέσματα του προηγούμενου φορολογικού συστήματος (το οποίο ήδη χαρακτηρίστηκε κρατική ενίσχυση από το Δικαστήριο) υπέρ των εξωχώριων εταιρειών έναντι των εταιρειών με φορολογική κατοικία το Γιβραλτάρ.
- (66) Τέλος, η Ισπανία αμφισβήτησε επίσης την αξιολόγηση της Επιτροπής όσον αφορά την περιφερειακή επιλεκτικότητα, διαχωρίζοντας το καθεστώς της επαρχίας των Αζορών (το οποίο αναφέρθηκε στην ανάλυση της Επιτροπής στο πλαίσιο της πρώτης απόφασης κίνησης της διαδικασίας) από το καθεστώς του Γιβραλτάρ. Ειδικότερα, οι ισπανικές αρχές θεώρησαν ότι, εκτός από την εξέταση των τριών κριτηρίων θεσμικής, διαδικαστικής και οικονομικής αυτονομίας, θα πρέπει επίσης να εξεταστεί το σιωπηρό κριτήριο της φορολογικής εναρμόνισης (η οποία, σύμφωνα με τις ισπανικές αρχές, είναι σαφές ότι δεν υφίσταται στο Γιβραλτάρ). Η Ισπανία αναφέρθηκε επίσης σε ορισμένα άλλα φορολογικά ζητήματα, όπως ο αριθμός των εταιρειών βιτρινών που είναι εγκατεστημένες στο Γιβραλτάρ χωρίς να υπόκεινται σε φόρο.

5.2. Παρατηρήσεις σχετικά με την πρακτική φορολογικών αποφάσεων

- (67) Η Επιτροπή έλαβε τις παρατηρήσεις έξι ενδιαφερομένων μερών, δηλαδή του Γιβραλτάρ, της Ισπανίας, της Ένωσης Λογιστών του Γιβραλτάρ και τριών επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται ως πιθανοί αποδέκτες φορολογικών αποφάσεων στην απόφαση επέκτασης της διαδικασίας.

5.2.1. Παρατηρήσεις του Γιβραλτάρ

- (68) Οι παρατηρήσεις του Γιβραλτάρ αφορούν τόσο τη διαδικασία όσο και την ουσία του ζητήματος. Οι παρατηρήσεις βασίζονται στην επιχειρηματολογία του Ηνωμένου Βασιλείου και συνοψίζονται ως εξής:
- (1) δεν θα πρέπει να κινείται διαδικασία κρατικών ενισχύσεων, εκτός εάν υπάρχουν επαρκή πραγματικά στοιχεία που αποδεικνύουν ότι το υπό εξέταση μέτρο παρέχει οικονομικό πλεονέκτημα και ότι το πλεονέκτημα είναι επιλεκτικό και νοθεύει ή απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό. Στην προκειμένη περίπτωση, δεν υπάρχουν τέτοια στοιχεία για κανένα από τα εν λόγω σημεία. Από τις παρατηρήσεις της Επιτροπής σχετικά με τις αποφάσεις συνάγεται απλώς και μόνο ότι η Επιτροπή θεωρεί ότι θα έπρεπε να αναζητούνται περισσότερες πληροφορίες. Η γνώμη αυτή δεν αποτελεί απόδειξη πλεονεκτήματος, επιλεκτικότητας ή νόθευσης του ανταγωνισμού·
 - (2) η Επιτροπή υπέπεσε σε πρόδηλο σφάλμα δηλώνοντας στην απόφαση επέκτασης της διαδικασίας ότι η πρακτική φορολογικών αποφάσεων του Γιβραλτάρ θεσπίστηκε με το άρθρο 42 του νόμου ΙΤΑ 2010·
 - (3) η διαδικασία φορολογικών αποφάσεων έχει τεθεί σε εφαρμογή από τη δεκαετία του 1960 και, ως εκ τούτου, εάν διαπιστωθεί ότι συνιστά ενίσχυση, θα πρέπει να θεωρηθεί «υφιστάμενη ενίσχυση»·
 - (4) δεν υπάρχουν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι οιαδήποτε από τις φορολογικές αποφάσεις είναι επιλεκτική ή νοθεύει τον ανταγωνισμό. Κάθε απόφαση είναι θέμα ερμηνείας των πραγματικών περιστατικών που παρουσιάζονται στην αίτηση. Η απουσία λεπτομερούς ανάλυσης δεν μπορεί από μόνη της να θεωρηθεί ότι υποδεικνύει επιλεκτικότητα·
 - (5) κατά την εφαρμογή της πρακτικής φορολογικών αποφάσεων στο Γιβραλτάρ ουδέποτε υπήρξε οιοδήποτε στοιχείο ατομικής ή ειδικής μεταχείρισης ή οιοδήποτε στοιχείο διαπραγμάτευσης, ούτε οιοδήποτε στοιχείο επιρροής ή συνεκτίμησης παραμέτρων, παρά μόνο στον βαθμό που αυτό αποτελεί απόρροια των όρων της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας του Γιβραλτάρ·
 - (6) οι φορολογικές υποχρεώσεις των εν λόγω επιχειρήσεων θα ήταν πανομοιότυπες ανεξάρτητα από το αν είχαν υποβάλει αίτηση για την έκδοση φορολογικής απόφασης·
 - (7) κατά τον έλεγχο της εδαφικότητας, οι φορολογικές αρχές δεν έχουν διακριτική ευχέρεια και δεσμεύονται από την ισχύουσα νομοθεσία και τη συναφή νομολογία·
 - (8) η προσπάθεια της Επιτροπής να ομαδοποιήσει τις 165 αποφάσεις σε επτά διακριτές κατηγορίες προκειμένου να προσδιοριστεί η επιλεκτικότητα ανά ομάδα είναι αστήρικτη, δεδομένου ότι δεν υπάρχει καμία ένδειξη ότι οι εν λόγω ομάδες παρουσιάζουν συγκεκριμένα χαρακτηριστικά σε σύγκριση με άλλες μη αμφισβητούμενες αποφάσεις που εκδόθηκαν κατά την ίδια περίοδο ή πριν.

5.2.2. Παρατηρήσεις της Ισπανίας

(69) Οι παρατηρήσεις που υπέβαλαν οι ισπανικές αρχές στις 30 Νοεμβρίου 2016 συνοψίζονται ως εξής:

- (1) οι ισπανικές αρχές δεν αμφισβητούν την αρχή της εδαφικότητας καθαυτή, αλλά τον τρόπο με τον οποίο την ερμηνεύουν οι αρχές του Γιβραλτάρ. Ο εν λόγω γενικός κανόνας, σε συνδυασμό με την έλλειψη δέουσας αξιολόγησης, παρακολούθησης και εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης του Γιβραλτάρ (εκ των προτέρων ή εκ των υστέρων), έχει ως αποτέλεσμα την αυθαίρετη και ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση μεγάλου αριθμού επιχειρήσεων στο Γιβραλτάρ·
- (2) εκτός από τις 165 επιχειρήσεις που απαριθμούνται στο παράρτημα 1 της απόφασης επέκτασης της διαδικασίας, οι ενδιάμεσες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στο Γιβραλτάρ, όπως εταιρείες συμβούλων, καταπιστευματοδόχοι και δικηγορικές εταιρείες που ειδικεύονται στον φορολογικό σχεδιασμό και τη φορολογική διαχείριση, ωφελούνται επίσης έμμεσα από την ενίσχυση·
- (3) η Ισπανία επανέλαβε εκ νέου την άποψή της ότι το ζήτημα θα πρέπει να αποτελέσει αντικείμενο ανάλυσης και υπό το πρίσμα της περιφερειακής επιλεκτικότητας, στο πλαίσιο της οποίας θα αντιμετωπιστεί, κατά την άποψή της, και ο ισχυρισμός ότι το μέτρο συνιστά υφιστάμενη ενίσχυση.

5.2.3. Παρατηρήσεις της Ένωσης Λογιστών του Γιβραλτάρ

(70) Στις 3 Νοεμβρίου 2016, η Ένωση Λογιστών του Γιβραλτάρ, ήτοι ο κύριος φορέας εκπροσώπησης των επαγγελματιών λογιστών που εργάζονται στο Γιβραλτάρ, υπέβαλε τις παρατηρήσεις της σχετικά με την απόφαση επέκτασης της διαδικασίας. Οι παρατηρήσεις συνοψίζονται ως εξής:

- (1) οι αποφάσεις που απαριθμούνται δεν αποτέλεσαν αντικείμενο αίτησης ούτε εκδόθηκαν με βάση το άρθρο 42 του νόμου ΙΤΑ 2010·
- (2) οι επιλεχθείσες αποφάσεις καλύπτουν ευρύ φάσμα περιστάσεων και θεμάτων, και δεν χαρακτηρίζονται από την ομοιότητα που αναφέρεται στην απόφαση επέκτασης της διαδικασίας·
- (3) αυτού του είδους οι φορολογικές αποφάσεις αποτελούν αντικείμενο αιτήσεων και εκδίδονται στο Γιβραλτάρ από μακρού χρόνου, ήτοι ήδη από τη δεκαετία του 1950, και το καθεστώς, εάν συνιστά κρατική ενίσχυση, θα πρέπει να θεωρηθεί υφιστάμενη ενίσχυση·
- (4) οι αποφάσεις αποτελούν ερμηνείες της φορολογικής νομοθεσίας του Γιβραλτάρ. Δεν αποτελούν «συμφωνίες» κατόπιν διαπραγμάτευσης ούτε ελαφρύνσεις. Η έκδοση μιας απόφασης δεν συνιστά ευνοϊκή μεταχείριση. Η απόφαση επέκτασης της διαδικασίας δεν παρέχει κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει ότι η ερμηνεία θα ήταν διαφορετική σε περίπτωση απουσίας αιτήσεως για έκδοση απόφασης·
- (5) δεν αποδεικνύεται ότι πληρούνται κανένα από τα κριτήρια που απαιτούνται για την ύπαρξη κρατικών ενισχύσεων. Το μέτρο δεν χρηματοδοτείται από κρατικούς πόρους και δεν παρέχει οικονομικό πλεονέκτημα στις επιχειρήσεις, διότι δεν υφίσταται απώλεια φορολογικών εσόδων, δεδομένου ότι η φορολογική μεταχείριση χωρίς απόφαση θα ήταν η ίδια. Το μέτρο δεν είναι επιλεκτικό και δεν υπάρχουν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι το μέτρο νοθεύει ή απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό ή επηρεάζει το ενδοοικονομικό εμπόριο·
- (6) από τις 165 αποφάσεις που απαριθμούνται στην απόφαση επέκτασης της διαδικασίας, όλες εκτός από έξι εκδόθηκαν σε μια χρονική περίοδο κατά την οποία το εισόδημα από παθητικούς τόκους δεν φορολογούνταν βάσει του νόμου ΙΤΑ 2010. Συνεπώς, από τη συντριπτική πλειονότητα των αποφάσεων δεν θα μπορούσε να προκύψει φορολογητέο εισόδημα από τόκους.

5.2.4. Παρατηρήσεις επιχειρήσεων ή για λογαριασμό επιχειρήσεων που απαριθμούνται ως αποδέκτες φορολογικών αποφάσεων στην απόφαση επέκτασης της διαδικασίας

(71) Η Επιτροπή έλαβε επίσης παρατηρήσεις από ή για λογαριασμό τριών επιχειρήσεων για τις οποίες εκδόθηκε φορολογική απόφαση και οι οποίες προσδιορίζονται στην απόφαση επέκτασης της διαδικασίας - International Power Ltd, εκπρόσωπος δυνητικής επιχείρησης κατά τη χρονική στιγμή της αίτησης έκδοσης απόφασης, και Hastings Insurance Group Ltd. Οι παρατηρήσεις τους συνοψίζονται ως εξής:

- (1) σκοπός των αποφάσεων ήταν η επιβεβαίωση του ισχύοντος φορολογικού καθεστώτος και όχι η αποκόμιση φορολογικού οφέλους. Ο κύριος λόγος για την υποβολή αιτήσεων έκδοσης των αποφάσεων ήταν η διασφάλιση της ασφάλειας δικαίου όσον αφορά την εφαρμογή των γενικών φορολογικών κανόνων και όχι η εξασφάλιση ειδικής, εναλλακτικής φορολογικής μεταχείρισης της επιχείρησης·

- (2) οι φορολογικές αποφάσεις δίνουν τη δυνατότητα στα κράτη μέλη να παρέχουν στους φορολογουμένους τους ασφάλεια δικαίου και προβλεψιμότητα όσον αφορά την εφαρμογή των γενικών φορολογικών κανόνων. Ο χαρακτηρισμός της πρακτικής φορολογικών αποφάσεων του Γιβραλτάρ ως καθεστώτος κρατικών ενισχύσεων θα εμποδίσει τις φορολογικές αρχές του Γιβραλτάρ από το παρέχουν ασφάλεια δικαίου και θα θίξει τους φορολογούμενους που επιζητούν την ασφάλεια δικαίου, ενώ, ταυτόχρονα, θα παραβλεφθούν οι φορολογούμενοι που ωφελούνται από την ίδια μεταχείριση αλλά αποφασίζουν να μην αναζητήσουν επιβεβαίωση ως προς τον ακριβή τρόπο εφαρμογής της νομοθεσίας·
- (3) οι αιτήσεις για έκδοση αποφάσεων δεν υποβλήθηκαν σύμφωνα με το άρθρο 42 του ΙΤΑ 2010, αλλά επιζητούσαν μια επιβεβαίωση γενικού χαρακτήρα της ισχύουσας φορολογικής μεταχείρισης βάσει της νομοθεσίας·
- (4) οι αποφάσεις δεν αποφέρουν πλεονέκτημα για τις επιχειρήσεις, δεδομένου ότι αποτελούσαν απλώς επιβεβαίωση της φορολογικής μεταχείρισης στην οποία θα υπόκειντο οι επιχειρήσεις βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας του Γιβραλτάρ·
- (5) το περιεχόμενο των αιτημάτων έκδοσης απόφασης και οι ίδιες οι αποφάσεις δείχνουν ότι οι φορολογικές αρχές του Γιβραλτάρ εξέταζαν επαρκώς όλους τους συναφείς παράγοντες προτού εκδώσουν τις αποφάσεις.

6. ΑΠΑΝΤΗΣΗ ΤΟΥ ΗΝΩΜΕΝΟΥ ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ ΣΤΙΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΤΡΙΤΩΝ

6.1. Παρατηρήσεις σχετικά με την απαλλαγή του εισοδήματος από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης

- (72) Η Επιτροπή διαβίβασε στο Ηνωμένο Βασίλειο, στις 16 Απριλίου 2014, τις παρατηρήσεις που έλαβε από τα ενδιαφερόμενα μέρη σχετικά με την απαλλαγή του εισοδήματος από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης. Η απάντηση του Ηνωμένου Βασιλείου στις εν λόγω παρατηρήσεις συνοψίζεται ως εξής:
- (1) δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο που να καταδεικνύει νόθευση του ανταγωνισμού ούτε επίδραση στο εμπόριο·
 - (2) η απαλλαγή των μερισμάτων αιτιολογείται στο πλαίσιο της αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτελεί άμεση απόρροια της αρχής της εδαφικότητας·
 - (3) μετά την τροποποίηση του Ιουνίου του 2013, όλες οι επιχειρήσεις που είναι εγγεγραμμένες στο Γιβραλτάρ και εισπράττουν εισοδήμα από παθητικούς τόκους υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος και υποχρεούνται να υποβάλλουν φορολογική δήλωση·
 - (4) όσον αφορά το όριο των 100 000 GBP που επιβάλλει η νομοθεσία, οι φορολογικές αρχές του Γιβραλτάρ διενήργησαν ανάλυση που κατέδειξε ότι μόνο το 1 % του εισοδήματος από τόκους δανείων μεταξύ επιχειρήσεων δεν θα υπερβεί το όριο και συνεπώς δεν θα υπόκειται σε φορολογία. Τα αποτελέσματα της ανάλυσης υποβλήθηκαν στην ομάδα του κώδικα δεοντολογίας και στην Επιτροπή πριν από τη θέση σε ισχύ της τροποποίησης του 2013 προκειμένου να διευκρινιστούν οι λόγοι για την εισαγωγή του ορίου και να προσδιοριστούν ποσοτικά τυχόν διαφεύγοντες φόροι·
 - (5) όσον αφορά τις παρατηρήσεις της Ισπανίας ότι η απαλλαγή του εισοδήματος από δικαιώματα εκμετάλλευσης ευνοεί επιλεκτικά όμιλο εταιρειών που εισπράττει δικαιώματα, δεν υφίσταται τέτοιος τομέας ή όμιλος. Όλες οι επιχειρήσεις που εισπράττουν δικαιώματα εκμετάλλευσης τυγχάνουν της ίδιας μεταχείρισης·
 - (6) η έννοια της εδαφικότητας εφαρμόζεται με συνέπεια σε όλες τις επιχειρήσεις βάσει του νόμου ΙΤΑ 2010, χωρίς διαφορετικές ερμηνείες ή εκτιμήσεις·
 - (7) οι παρατηρήσεις της Ισπανίας σχετικά με επιμέρους διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας του Γιβραλτάρ για τις οποίες η Επιτροπή δεν έχει κινήσει διαδικασία έρευνας είναι άνευ αντικειμένου, και η έρευνα της Επιτροπής θα πρέπει να περιορίζεται στα θέματα για τα οποία κινήθηκε η διαδικασία·
 - (8) τέλος, υποβλήθηκαν παρατηρήσεις σχετικά με το καθεστώς του Γιβραλτάρ ως βρετανικού υπερπόντιου εδάφους, την ανεξάρτητη διακυβέρνησή του από την άποψη της εκτελεστικής, νομοθετικής και δικαστικής εξουσίας, βάσει των οποίων καταδεικνύεται ότι το μέτρο δεν μπορεί να αντιμετωπιστεί ως κρατική ενίσχυση περιφερειακού χαρακτήρα.

6.2. Παρατηρήσεις σχετικά με την πρακτική φορολογικών αποφάσεων

- (73) Στις 7 Δεκεμβρίου 2016, η Επιτροπή διαβίβασε στο Ηνωμένο Βασίλειο τις παρατηρήσεις που διατύπωσαν τα ενδιαφερόμενα μέρη σχετικά με την πρακτική φορολογικών αποφάσεων, όπως ορίζεται στην απόφαση επέκτασης της διαδικασίας. Η απάντηση του Ηνωμένου Βασιλείου στις εν λόγω παρατηρήσεις συνοψίζεται ως εξής:
- (1) οι παρατηρήσεις που διατύπωσαν οι τρεις αποδέκτες των φορολογικών αποφάσεων επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς των αρχών του Ηνωμένου Βασιλείου έναντι της Επιτροπής κατά τη διάρκεια της διαδικασίας έρευνας και αποτελούν περαιτέρω αποδεικτικά στοιχεία που συνηγορούν υπέρ της νομιμότητας της πρακτικής φορολογικών αποφάσεων του Γιβραλτάρ και του γεγονότος ότι η εν λόγω πρακτική δεν συνιστά κρατική ενίσχυση·
 - (2) η κυβέρνηση του Γιβραλτάρ προέβη σε εκτενείς επανελέγχους του συνόλου των 165 αποφάσεων που απαριθμούνται στην απόφαση επέκτασης της διαδικασίας, βάσει των οποίων, κατά την άποψη του ΗΒ, επιβεβαιώνεται ότι καμία από τις 165 αποφάσεις δεν απάλλαξε τον αποδέκτη από φόρο που διαφορετικά θα έπρεπε να καταβάλει, ούτε είχε ως αποτέλεσμα απώλεια φορολογικών εσόδων για το Γιβραλτάρ·
 - (3) οι εν λόγω επανελέγχοι επιβεβαιώνουν ότι καμία από τις αποφάσεις που απαριθμούνται στην απόφαση επέκτασης της διαδικασίας δεν είναι επιλεκτική και επομένως καμία από αυτές δεν συνιστά εξ αυτού κρατική ενίσχυση·
 - (4) 14 από τις αποφάσεις που απαριθμούνται στην απόφαση επέκτασης της διαδικασίας αφορούσαν συναλλαγές που ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν, ενώ τρεις άλλες αποφάσεις αφορούσαν τη φορολόγηση του εισοδήματος ή/και τις παροχές σε είδος εργαζομένων, και καμία από τις εν λόγω κατηγορίες δεν εγείρει ζήτημα κρατικών ενισχύσεων·
 - (5) η θέση που εξέφρασε το Γιβραλτάρ ότι οι φορολογικές αρχές του δεν έχουν ευρεία διακριτική ευχέρεια κατά την έκδοση αποφάσεων και δεν εκδίδουν αποφάσεις χωρίς έλεγχο ή αξιολόγηση των αιτήσεων είναι ορθή. Οι αποφάσεις δεν συνεπάγονται επιλεκτική εφαρμογή του φορολογικού καθεστώτος, δεδομένου ότι αποτελούν απλώς εφαρμογή των προβλεπόμενων στον νόμο ΙΤΑ 2010.

7. ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥΣ ΤΟΚΟΥΣ ΚΑΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ

- (74) Στην πρώτη απόφαση κίνησης της διαδικασίας, η Επιτροπή κατέληξε στο προκαταρκτικό συμπέρασμα ότι η φοροαπαλλαγή για εισόδημα από παθητικούς τόκους (δάνειο μεταξύ επιχειρήσεων) και δικαιώματα εκμετάλλευσης συνιστούσε κρατική ενίσχυση και εξέφρασε αμφιβολίες σχετικά με τη συμβατότητά της με την εσωτερική αγορά.
- (75) Από την 1η Ιουλίου 2013, το εισόδημα από παθητικούς τόκους υπόκειται σε φόρο (στο βαθμό που οι εισπραχθέντες ή εισπρακτέοι τόκοι ανά επιχείρηση προέλευσης υπερβαίνουν τις 100 000 GBP ετησίως). Από την 1η Ιανουαρίου 2014, το εισόδημα από δικαιώματα εκμετάλλευσης (εισπραχθέν ή εισπρακτέο από επιχείρηση εγγεγραμμένη στο Γιβραλτάρ) υπόκειται σε φόρο.
- (76) Το πεδίο εφαρμογής της παρούσας απόφασης (στο τμήμα 7) περιορίζεται στην αξιολόγηση του εισοδήματος από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης που εισπράχθηκαν ή είναι εισπρακτέα μεταξύ της έναρξης ισχύος του νόμου ΙΤΑ 2010 (1η Ιανουαρίου 2011) και της 30ής Ιουνίου 2013 (όσον αφορά τους τόκους) ή της 31ης Δεκεμβρίου 2013 (όσον αφορά τα δικαιώματα εκμετάλλευσης) ⁽²⁵⁾.

7.1. Ύπαρξη ενίσχυσης

- (77) Για τον χαρακτηρισμό ενός εθνικού μέτρου ως κρατικής ενίσχυσης, κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης, απαιτείται να πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις. Πρώτον, πρέπει να υπάρχει παρέμβαση του κράτους ή μέσω κρατικών πόρων. Δεύτερον, η παρέμβαση αυτή πρέπει να δύναται να επηρεάσει το εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών. Τρίτον, πρέπει να παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα υπέρ του αποδέκτη. Τέταρτον, πρέπει να νοθεύει ή να απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό ⁽²⁶⁾.

7.1.1. Κρατικοί πόροι και δυνατότητα καταλογισμού στο κράτος

- (78) Για να συνιστά ένα μέτρο κρατική ενίσχυση πρέπει να μπορεί να καταλογιστεί σε κράτος μέλος και να χρηματοδοτείται από κρατικούς πόρους.

⁽²⁵⁾ Επομένως, τα επιχειρήματα που προέβαλε το ΗΒ και τα ενδιαφερόμενα μέρη σχετικά με άλλο παθητικό εισόδημα ή σχετικά με περίοδο μετά την έναρξη ισχύος των τροποποιήσεων του 2013 δεν εξετάζονται στην παρούσα απόφαση.

⁽²⁶⁾ Βλέπε, μεταξύ άλλων, απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, *Επιτροπή κατά World Duty Free Group* κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, σκέψη 53.

- (79) Δεδομένου ότι η απαλλαγή απορρέει από νόμο του κοινοβουλίου του Γιβραλτάρ, μπορεί να θεωρηθεί καταλογιστέα στο Γιβραλτάρ.
- (80) Όσον αφορά τη χρηματοδότηση της απαλλαγής με κρατικούς πόρους, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, μέτρο με το οποίο οι δημόσιες αρχές παρέχουν σε ορισμένες επιχειρήσεις φορολογική απαλλαγή και το οποίο, μολονότι δεν συνεπάγεται συγκεκριμένη μεταβίβαση κρατικών πόρων, θέτει τους αποδέκτες σε ευνοϊκότερη οικονομική κατάσταση σε σχέση με τους λοιπούς φορολογουμένους, συνιστά κρατική ενίσχυση ⁽²⁷⁾. Το επίμαχο φορολογικό μέτρο έχει ως αποτέλεσμα το Γιβραλτάρ να παραιτείται από φορολογικά έσοδα που θα είχε σε διαφορετική περίπτωση δικαίωμα να εισπράξει από επιχειρήσεις με φορολογική κατοικία στο Γιβραλτάρ και εισόδημα από παθητικούς τόκους ή δικαιώματα εκμετάλλευσης. Λόγω της παραίτησης από τα εν λόγω έσοδα, το φορολογικό μέτρο συνεπάγεται απώλεια κρατικών πόρων κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης ⁽²⁸⁾.

7.1.2. Πλεονέκτημα

- (81) Σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων της Ένωσης, η έννοια της ενίσχυσης δεν καλύπτει μόνο θετικές παροχές, αλλά και μέτρα τα οποία υπό διάφορες μορφές ελαφρύνουν τις επιβαρύνσεις που κανονικά βαρύνουν τον προϋπολογισμό μιας επιχείρησης ⁽²⁹⁾. Πλεονέκτημα μπορεί να χορηγηθεί μέσω διαφορετικών ειδών μειώσεων στη φορολογική επιβάρυνση μιας επιχείρησης και, συγκεκριμένα, μέσω της μείωσης του εφαρμοστέου συντελεστή φόρου, της φορολογητέας βάσης ή του ποσού του οφειλόμενου φόρου ⁽³⁰⁾. Ένα μέτρο που συνεπάγεται μείωση φόρου παρέχει πλεονέκτημα διότι περιάγει τις επιχειρήσεις στις οποίες έχει εφαρμογή σε ευνοϊκότερη οικονομική κατάσταση σε σχέση με τους λοιπούς φορολογουμένους και έχει ως συνέπεια την απώλεια εσόδων για το κράτος ⁽³¹⁾.
- (82) Στην προκειμένη περίπτωση, το μέτρο αντιβαίνει στη γενική αρχή ότι ο φόρος εισοδήματος των εταιρειών εισπράττεται από όλους τους υποκείμενους στον φόρο που εισπράττουν εισόδημα που προέρχεται από το Γιβραλτάρ ή αποκτάται σε αυτό. Σύμφωνα με την εν λόγω αρχή, το εισόδημα από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης θα πρέπει κανονικά να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της φορολογίας, με την επιφύλαξη της εφαρμογής της αρχής της εδαφικότητας. Όσον αφορά τα δικαιώματα εκμετάλλευσης, πρέπει να σημειωθεί ότι με βάση την αρχή της εδαφικότητας το εισόδημα από δικαιώματα εκμετάλλευσης που εισπράττει επιχείρηση του Γιβραλτάρ θεωρείται ότι αποκτάται και προέρχεται από το Γιβραλτάρ. Όσον αφορά το εισόδημα από παθητικούς τόκους, η φορολογική επιβάρυνση του εν λόγω εισοδήματος στο πλαίσιο του εδαφικού συστήματος εξαρτάται από την εφαρμογή του κανόνα του «τόπου του δανείου», που βασίζεται σε τέσσερα σωρευτικά κριτήρια ⁽³²⁾ με επίκεντρο την προέλευση του εισοδήματος. Συνεπώς, σε ορισμένες περιπτώσεις, το εισόδημα από παθητικούς τόκους αλλοδαπής προέλευσης μπορεί, ακόμη και απουσία της επίμαχης φορολογικής απαλλαγής, να μην υπόκειται σε φόρο εισοδήματος στο Γιβραλτάρ δυνάμει του εδαφικού συστήματος. Ωστόσο, η απαλλαγή από τη φορολογία βάσει της αρχής της εδαφικότητας δεν παρέχεται αυτόματα καθώς πρέπει να ληφθούν υπόψη και άλλα κριτήρια εκτός της προέλευσης των τόκων (π.χ. ο τόπος ασφάλειας του χρέους) προκειμένου να προσδιοριστεί εάν οι τόκοι αποκτήθηκαν ή προέρχονται από το Γιβραλτάρ σύμφωνα με τον κανόνα του «τόπου του δανείου».
- (83) Ως εκ τούτου, η απαλλαγή επιφέρει μετριασμό μιας επιβάρυνσης την οποία οι ωφελούμενες επιχειρήσεις θα έπρεπε σε διαφορετική περίπτωση να αναλάβουν. Αυτό δημιουργεί πλεονέκτημα, δεδομένου ότι οι επιχειρήσεις απαλλάσσονται από εγγενές κόστος των οικονομικών τους δραστηριοτήτων και, επομένως, περιέρχονται σε ευνοϊκότερη οικονομική κατάσταση σε σχέση με άλλους φορολογούμενους (με ενεργητικό εισόδημα).

7.1.3. Επιλεκτικότητα

- (84) Για να μπορεί να θεωρηθεί ένα μέτρο κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης, πρέπει να διαπιστωθεί ότι είναι επιλεκτικό, δηλαδή ότι ευνοεί ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής.

⁽²⁷⁾ Βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-106/09 P και C-107/09 P *Επιτροπή κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου*, ECLI:EU:C:2011:732, σκέψη 72, και εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

⁽²⁸⁾ Βλέπε υπόθεση C-169/08 *Presidente del Consiglio dei Ministri* ECLI:EU:C:2009:709, σκέψη 58.

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

⁽³⁰⁾ Βλέπε υπόθεση C-66/02 *Ιταλία κατά Επιτροπής* ECLI:EU:C:2005:768, σκέψη 78· υπόθεση C-222/04 *Cassa di Risparmio di Firenze κ.λπ.* ECLI:EU:C:2006:8, σκέψη 132· υπόθεση C-522/13 *Ministerio de Defensa και Navantia* ECLI:EU:C:2014:2262, σκέψεις 21 έως 31.

⁽³¹⁾ Συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-393/04 και C-41/05 *Air Liquide Industries Belgium* ECLI:EU:C:2006:403, σκέψη 30 και υπόθεση C-387/92 *Banco Exterior de España* ECLI:EU:C:1994:100, σκέψη 14.

⁽³²⁾ Η αξιολόγηση βασίζεται στα ακόλουθα σωρευτικά κριτήρια: α) τον τόπο κατοικίας του οφειλέτη, β) την πηγή από την οποία καταβάλλονται οι τόκοι, γ) τον τόπο όπου καταβάλλονται οι τόκοι, και δ) τη φύση και τον τόπο ασφάλειας της οφειλής (εάν υπάρχει).

- (85) Ως προκαταρκτική παρατήρηση, όσον αφορά τις παρατηρήσεις της Ισπανίας σχετικά με την περιφερειακή επιλεκτικότητα, πρέπει να επισημανθεί ότι η Επιτροπή δεν εξέφρασε αμφιβολίες όσον αφορά την περιφερειακή επιλεκτικότητα στην πρώτη απόφαση κίνησης της διαδικασίας και θεώρησε ότι το πλαίσιο αναφοράς για την αξιολόγηση της απαλλαγής περιοριζόταν αποκλειστικά στη γεωγραφική επικράτεια του Γιβραλτάρ⁽³³⁾. Η Επιτροπή εμμένει στην άποψη της ότι η απαλλαγή του εισοδήματος από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης δεν συνεπάγεται περιφερειακή επιλεκτικότητα. Συγκεκριμένα, πληρούνται τα τρία σωρευτικά κριτήρια αυτονομίας (θεσμική, διαδικαστική και οικονομική αυτονομία), όπως ορίστηκαν από το Δικαστήριο στις υποθέσεις *Αζόρες*⁽³⁴⁾ και *Union General de Trabajadores de la Rioja*⁽³⁵⁾. Ως εκ τούτου, οι αρχές του Γιβραλτάρ θεωρούνται αρκούντως αυτόνομες από την κεντρική κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και, κατά συνέπεια, το πλαίσιο αναφοράς αντιστοιχεί στα γεωγραφικά όρια του εδάφους του Γιβραλτάρ⁽³⁶⁾.
- (86) Κατά πάγια νομολογία, για τον προσδιορισμό της ουσιαστικής επιλεκτικότητας πρέπει, κατά πρώτον, να προσδιοριστεί το κοινό ή κανονικό φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζεται στην οικεία περιοχή φορολογικής δικαιοδοσίας («το σύστημα αναφοράς»). Κατά δεύτερον, πρέπει να εξακριβωθεί αν στο πλαίσιο συγκεκριμένου μέτρου γίνεται διάκριση μεταξύ οικονομικών φορέων οι οποίοι, υπό το πρίσμα των εγγενών σκοπών του συστήματος, βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση. Σε περίπτωση που η διάκριση είναι υπαρκτή, το μέτρο θεωρείται *εκ πρώτης όψεως* επιλεκτικό⁽³⁷⁾. Τρίτον, πρέπει στη συνέχεια να προσδιοριστεί στο πλαίσιο του ελέγχου κατά πόσον η εν λόγω *εκ πρώτης όψεως* επιλεκτικότητα δικαιολογείται με βάση τη φύση ή την εν γένει οικονομία του συστήματος (αναφοράς)⁽³⁸⁾. Εάν ένα *εκ πρώτης όψεως* επιλεκτικό μέτρο δικαιολογείται από τη φύση ή από την εν γένει οικονομία του συστήματος, δεν θα θεωρείται επιλεκτικό και συνεπώς δεν θα εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης.
- (87) Στο πλαίσιο αυτό, είναι επίσης σημαντικό να σημειωθεί ότι για να χαρακτηριστεί ένα φορολογικό μέτρο ως επιλεκτικό, δεν είναι απαραίτητο το φορολογικό σύστημα να είναι σχεδιασμένο κατά τρόπον ώστε οι επιχειρήσεις που ωφελούνται από ένα επιλεκτικό πλεονέκτημα να υπόκεινται, γενικά, στον ίδιο φόρο όπως οι άλλες επιχειρήσεις, αλλά να ωφελούνται από κανόνες παρέκκλισης, κατά τρόπον ώστε το επιλεκτικό πλεονέκτημα να συνίσταται στη διαφορά μεταξύ της κανονικής φορολογικής επιβάρυνσης και της επιβάρυνσης των εν λόγω επιχειρήσεων⁽³⁹⁾.
- (88) Πράγματι, μια τέτοια ερμηνεία της επιλεκτικότητας θα σημαίνει ότι μόνο ένα φορολογικό σύστημα που έχει σχεδιαστεί βάσει συγκεκριμένης νομοθετικής τεχνικής μπορεί να χαρακτηριστεί ως επιλεκτικό, και ότι οι εθνικοί φορολογικοί κανόνες που σχεδιάστηκαν με διαφορετικό τρόπο θα εκφύγουν του ελέγχου ως προς την ύπαρξη κρατικών ενισχύσεων, παρότι παρήγαγαν τα ίδια νομικά ή πραγματικά αποτελέσματα. Αυτό θα αντέβαινε στην πάγια νομολογία, η οποία προβλέπει ότι, σε ό,τι αφορά την αξιολόγηση της επιλεκτικότητας, το άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης δεν κάνει διάφορα μεταξύ των μέτρων με αναφορά στις αιτίες ή τους στόχους τους, αλλά τα προσδιορίζει σε σχέση με τα αποτελέσματά τους, και, ως εκ τούτου, ανεξάρτητα από τις χρησιμοποιούμενες τεχνικές⁽⁴⁰⁾.

7.1.3.1. Σύστημα αναφοράς

- (89) Το σύστημα αναφοράς αποτελεί το πλαίσιο αναφοράς βάσει του οποίου αξιολογείται η επιλεκτικότητα ενός μέτρου. Αποτελείται από ένα συνεκτικό σύνολο κανόνων που εφαρμόζονται εν γένει —με βάση αντικειμενικά κριτήρια— σε όλες τις επιχειρήσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του όπως ορίζεται από τον σκοπό του. Οι κανόνες αυτοί καθορίζουν όχι μόνο το πεδίο εφαρμογής του συστήματος, αλλά και τους όρους υπό τους οποίους εφαρμόζεται το σύστημα, τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε αυτό και τις τεχνικές λεπτομέρειες της λειτουργίας του συστήματος⁽⁴¹⁾. Στην περίπτωση των φόρων, το σύστημα αναφοράς βασίζεται σε στοιχεία όπως η φορολογητέα βάση, οι υποκείμενοι σε φόρο, η γενεσιουργός αιτία του φόρου και οι φορολογικοί συντελεστές⁽⁴²⁾.

⁽³³⁾ Πρώτη απόφαση κίνησης της διαδικασίας, αιτιολογικές σκέψεις 48 έως 57.

⁽³⁴⁾ Υπόθεση C-88/03 Πορτογαλία κατά Επιτροπής, ECLI:EU:C:2006:511, σκέψεις 57 επ.

⁽³⁵⁾ Υποθέσεις C-428/06 έως C-434/06, ECLI:EU:C:2008:488, σκέψεις 47 επ.

⁽³⁶⁾ Η εν λόγω αξιολόγηση της περιφερειακής επιλεκτικότητας επιβεβαιώθηκε από το Γενικό Δικαστήριο στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-211/04 και T-215/04, EU:T:2008:595, σκέψη 76 έως 116. Παρότι ασκήθηκε αίτηση κατά της απόφασης, το Δικαστήριο δεν επανεξέτασε την αξιολόγηση της περιφερειακής επιλεκτικότητας.

⁽³⁷⁾ Βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-20/15 P και C-21/15 P *Επιτροπή κατά World Duty Free Group* ECLI:EU:C:2016:981, σκέψη 57 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

⁽³⁸⁾ Βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-78/08 έως C-80/08 *Paint Graphos* ECLI:EU:C:2011:550, σκέψη 65.

⁽³⁹⁾ Υπόθεση C-106/09 P και C-107/09 P, *Επιτροπή & Ισπανία/Government of Gibraltar & HB*, ECLI:EU:C:2011:732, σκέψη 91, υπόθεση C219/16 P, *Lowell Financial Services GmbH/Επιτροπή*, ECLI:EU:C:2018:508, σκέψη 92.

⁽⁴⁰⁾ Υπόθεση C-487/06 P *British Aggregates* κατά *Επιτροπής* EU:C:2008:757, σκέψεις 85 και 89 και η εκεί παρατιθέμενη νομολογία, και υπόθεση C-279/08 P *Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (NOx)* ECLI:EU:C:2011:551, σκέψη 51.

⁽⁴¹⁾ Βλέπε ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης (EE C 262 της 19.7.2016, σ. 1) σημείο 133.

⁽⁴²⁾ Ανακοίνωση σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης, σημείο 134.

- (90) Στην προκειμένη περίπτωση, το σύστημα αναφοράς είναι ο νόμος ΙΤΑ 2010. Στον μακροσκελή τίτλο του, ο νόμος περιγράφεται ως «νόμος για την επιβολή φόρου εισοδήματος και τη ρύθμιση της εισπραξης αυτού»⁽⁴³⁾. Όσον αφορά τη φορολογητέα βάση για τις επιχειρήσεις, στο άρθρο 16 του ΙΤΑ 2010 προβλέπεται ότι «εκτός εάν προβλέπεται διαφορετικά στη συνέχεια, τα φορολογητέα κέρδη μιας επιχείρησης αντιστοιχούν στο σύνολο των κερδών της επιχείρησης για οποιαδήποτε λογιστική περίοδο της εν λόγω περιόδου». Ως εκ τούτου, με την επιφύλαξη τυχόν αναπροσαρμογών προς τα πάνω ή προς τα κάτω που προβλέπονται στον νόμο ΙΤΑ 2010, τα λογιστικά κέρδη πρέπει να αποτελούν τη βάση υπολογισμού του φόρου εισοδήματος εταιρειών στο Γιβραλτάρ.
- (91) Από την άλλη πλευρά, όπως επισήμαναν οι αρχές του ΗΒ⁽⁴⁴⁾, αποτελεί εγγενές στοιχείο της λογικής του εδαφικού συστήματος φορολογίας στο Γιβραλτάρ ότι όλα τα εισοδήματα, είτε ενεργητικά είτε παθητικά, προέλευσης εκτός Γιβραλτάρ, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της φορολογίας του Γιβραλτάρ και παραμένουν υποκείμενα σε φόρο στην περιοχή δικαιοδοσίας όπου αποκτάται ή από την οποία προέρχεται το εισόδημα.
- (92) Η χρήση του γενικού συστήματος φόρου εισοδήματος εταιρειών του Γιβραλτάρ ως «πλαϊσίου αναφοράς» συνάδει με την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, σύμφωνα με την οποία, όσον αφορά μέτρα που αφορούν τον προσδιορισμό της υποχρέωσης καταβολής φόρου εισοδήματος εταιρειών, το σύστημα αναφοράς που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη είναι το σύστημα φόρου εισοδήματος εταιρειών του οικείου κράτους μέλους που εφαρμόζεται στις επιχειρήσεις εν γένει, και όχι οι ειδικές διατάξεις του εν λόγω συστήματος που εφαρμόζονται μόνο σε ορισμένους φορολογουμένους ή σε ορισμένες συναλλαγές. Για παράδειγμα, στην απόφαση *World Duty Free*, η οποία σχετίζεται με τους κανόνες που διέπουν τις επενδύσεις σε μετοχικά μερίδια, το Δικαστήριο ενέκρινε τη θέση της Επιτροπής ότι το σύστημα αναφοράς ήταν το ισπανικό σύστημα φόρου εισοδήματος εταιρειών και όχι οι ειδικοί κανόνες που διέπουν τη φορολογική μεταχείριση των εν λόγω επενδύσεων⁽⁴⁵⁾.
- (93) Παρότι ο στόχος του ΙΤΑ 2010 είναι η εισπραξη εσόδων από φορολογούμενους που φορολογούνται στο Γιβραλτάρ (δηλαδή φορολογούμενους που εισπράττουν εισόδημα που προέρχεται ή αποκτάται στο Γιβραλτάρ)⁽⁴⁶⁾, το παράρτημα 1 του εν λόγω νόμου δεν περιλάμβανε, εντός των κατηγοριών του φορολογητέου εισοδήματος στο Γιβραλτάρ, ορισμένες κατηγορίες εισοδήματος⁽⁴⁷⁾. Συνεπώς, η απαλλαγή του εισοδήματος από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης δεν είναι αποτέλεσμα επίσημης παρέκκλισης από το φορολογικό σύστημα, αλλά της μη συμπερίληψης του εν λόγω εισοδήματος στις κατηγορίες εισοδημάτων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του φορολογικού συστήματος του Γιβραλτάρ (σιωπηρή απαλλαγή).

7.1.3.2. Διαφορετική φορολογική μεταχείριση επιχειρήσεων σε συγκρίσιμες καταστάσεις

- (94) Σύμφωνα με το εδαφικό φορολογικό σύστημα που εφαρμόζεται γενικά στο Γιβραλτάρ⁽⁴⁸⁾, μόνο το εισόδημα που προέρχεται ή αποκτάται στο Γιβραλτάρ υπόκειται σε φόρο εισοδήματος εταιρειών. Ωστόσο, ο ΙΤΑ 2010 προέβλεπε, κατά την έναρξη ισχύος του, την αυτόματη απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος εταιρειών του εισοδήματος από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης, χωρίς να χρειάζεται να ληφθούν υπόψη τα στοιχεία που είναι εν γένει σημαντικά για τον προσδιορισμό του εδαφικού πεδίου εφαρμογής της φορολογίας στο Γιβραλτάρ, σύμφωνα με την αρχή της εδαφικότητας. Από την άποψη αυτή, είναι ιδιαίτερα σημαντικό να σημειωθεί ότι, εάν δεν εφαρμόζονταν η απαλλαγή για το εισόδημα από δικαιώματα εκμετάλλευσης, το εισόδημα από δικαιώματα εκμετάλλευσης μιας επιχείρησης του Γιβραλτάρ θα θεωρούνταν στο πλαίσιο του εδαφικού φορολογικού συστήματος ότι αποκτάται και προέρχεται πάντα από το Γιβραλτάρ⁽⁴⁹⁾. Όσον αφορά τους παθητικούς τόκους, για τον προσδιορισμό του τόπου των δραστηριοτήτων που δημιουργούν το εισόδημα και, συνεπώς, της ύπαρξης ή μη φορολογητέου εισοδήματος θα απαιτούνταν η κατά περίπτωση αξιολόγηση της αρχής της εδαφικότητας.

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

⁽⁴⁴⁾ Παρατηρήσεις του Ηνωμένου Βασιλείου της 14ης Σεπτεμβρίου 2012.

⁽⁴⁵⁾ Βλέπε σχετικά τις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-20/15 P και C-21/15 P *Επιτροπή κατά World Duty Free Group* ECLI:EU:C:2016:981, σκέψη 92: «[Σ]υγκεκριμένα, με τις προσβαλλόμενες αποφάσεις, η Επιτροπή, προκειμένου να χαρακτηρίσει το επίμαχο μέτρο ως επιλεκτικού χαρακτήρα, επικαλέστηκε το γεγονός ότι το χορηγούμενο από το εν λόγω μέτρο φορολογικό πλεονέκτημα δεν ωφελούσε αδιακρίτως όλους τους επιχειρηματίες οι οποίοι βρίσκονταν αντικειμενικά σε συγκρίσιμη κατάσταση, υπό το πρίσμα του επιδιωκόμενου με το ισπανικό κοινό φορολογικό καθεστώς σκοπού, δεδομένου ότι οι ημεδαπές επιχειρήσεις οι οποίες αποκτούσαν μερίδια του ίδιου είδους στο κεφάλαιο εταιρειών με φορολογική έδρα στην Ισπανία δεν είχαν τη δυνατότητα να τυχουν του πλεονεκτήματος αυτού» (η υπογράμμιση της Επιτροπής)· στο ίδιο πνεύμα, βλέπε σκέψεις 22 και 68. Στο ίδιο πνεύμα, βλέπε επίσης υπόθεση C-217/03 *Βέλγιο και Forum 187 κατά Επιτροπής* ECLI:EU:C:2005:266, σκέψη 95· υπόθεση C-88/03 *Πορτογαλία κατά Επιτροπής* ECLI:EU:C:2006:511, σκέψη 56· υπόθεση C-519/07 P *Επιτροπή κατά Koninklijke FrieslandCampina* ECLI:EU:C:2009:556, σκέψεις 2 έως 7· και συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-78/08 έως C-80/08 *Paint Graphos* ECLI:EU:C:2011:550, σκέψη 50. Βλέπε επίσης ανακοίνωση σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης, σημείο 134.

⁽⁴⁶⁾ Στις παρατηρήσεις τους της 18ης Απριλίου 2013, οι αρχές του ΗΒ επιβεβαίωσαν ότι το σύστημα αναφοράς βάσει του νόμου ΙΤΑ 2010 είναι το εδαφικό σύστημα φορολογίας, βάσει του οποίου το εισόδημα που αποκτάται ή προέρχεται από το Γιβραλτάρ υπόκειται σε φόρο στο Γιβραλτάρ. Ανέφεραν επίσης ότι το εν λόγω σύστημα ισχύει για όλες τις επιχειρήσεις σε όλους τους τομείς της βιομηχανίας, του χρηματοπιστωτικού τομέα και του εμπορίου και είναι καθολικό στην εφαρμογή του.

⁽⁴⁷⁾ Πριν από την έναρξη ισχύος των τροποποιήσεων που κατέστησαν φορολογητέους τους τόκους δανείων μεταξύ επιχειρήσεων και τα δικαιώματα εκμετάλλευσης, το εισόδημα από παθητικούς τόκους και δικαιώματα δεν περιλαμβάνονταν σε κανένα από τα είδη εισοδήματος που καθορίζονται στο παράρτημα 1 του ΙΤΑ 2010 και επομένως δεν υπέκειτο σε φόρο στο Γιβραλτάρ.

⁽⁴⁸⁾ Άρθρο 11 παράγραφος 1 και άρθρο 74 του νόμου ΙΤΑ 2010

⁽⁴⁹⁾ Παρατηρήσεις των αρχών του ΗΒ, 14 Σεπτεμβρίου 2012.

- (95) Στην πρώτη απόφαση κίνησης της διαδικασίας, η Επιτροπή διαπίστωσε ότι η απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος εταιρειών για εισόδημα από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης, στον βαθμό που αντιμετωπίζει με διαφορετικό τρόπο επιχειρήσεις που βρίσκονται σε συγκρίσιμη νομική και πραγματική κατάσταση, θα πρέπει να θεωρηθεί *εκ πρώτης όψεως* επιλεκτική υπό το φως του στόχου του νόμου ΙΤΑ 2010, που είναι η φορολόγηση του εισοδήματος που αποκτάται ή προέρχεται από το Γιβραλτάρ.
- (96) Στην πρώτη απόφαση κίνησης της διαδικασίας, η Επιτροπή σημείωνε περαιτέρω ότι η απαλλαγή φαινόταν να ευνοεί σε σημαντικό βαθμό μια ομάδα 529 επιχειρήσεων με εισόδημα από παθητικούς τόκους ή δικαιώματα εκμετάλλευσης, και ιδίως τόκους από άλλες επιχειρήσεις του ίδιου ομίλου ή έσοδα από δικαιώματα εκμετάλλευσης. Η Επιτροπή σημείωνε επίσης ότι το μεγαλύτερο μέρος των τόκων από δάνεια που λάμβαναν οι επιχειρήσεις του Γιβραλτάρ προερχόταν από δάνεια μεταξύ επιχειρήσεων που χορηγούνταν σε αλλοδαπές οντότητες ενός ομίλου ⁽⁵⁰⁾.
- (97) Στην προκειμένη περίπτωση, όπου το μέτρο δεν προκύπτει από επίσημη παρέκκλιση από το φορολογικό σύστημα, η Επιτροπή είναι της άποψης ότι, κατά την αξιολόγηση της επιλεκτικότητας, είναι ιδιαίτερα σημαντικό να εξεταστούν τα αποτελέσματα του μέτρου, προκειμένου να αξιολογηθεί κατά πόσον το μέτρο ευνοεί σε σημαντικό βαθμό συγκεκριμένη ομάδα επιχειρήσεων.
- (98) Όσον αφορά τα δικαιώματα εκμετάλλευσης, η ανάλυση των αποτελεσμάτων του μέτρου από την Επιτροπή ⁽⁵¹⁾ καταδεικνύει ότι ωφελήθηκαν μόνο 10 επιχειρήσεις (από τις 8 003 ενεργές επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στο Γιβραλτάρ), οι οποίες ανήκουν στο σύνολό τους σε πολυεθνικούς ομίλους. Επιπλέον, φαίνεται ότι τουλάχιστον 8 από αυτές ανήκουν σε μεγάλες πολυεθνικές που δραστηριοποιούνται σε παγκόσμια κλίμακα. Αντίθετα, καμία ανεξάρτητη επιχείρηση δεν ελάμβανε εισόδημα από δικαιώματα εκμετάλλευσης στο Γιβραλτάρ.
- (99) Όσον αφορά τους τόκους, από τις πληροφορίες που παρέσχον οι αρχές του ΗΒ προκύπτει ότι από το συνολικό ποσό του εισοδήματος από τόκους δανείων μεταξύ επιχειρήσεων που εισέπραξαν οι επιχειρήσεις του Γιβραλτάρ (1 400 εκατ. GBP), το 99,8 % προέρχεται από δάνεια που χορηγήθηκαν σε αλλοδαπές επιχειρήσεις (ομίλων). Αντιθέτως, μόνο δύο επιχειρήσεις του Γιβραλτάρ, οι οποίες αντιπροσωπεύουν συνολικά μόλις 3 256 834 GBP (222 169 GBP διαφυγόντων φόρων) (ποσό που αντιστοιχεί στο 0,2 % του συνολικού ύψους των δανείων μεταξύ επιχειρήσεων), εισέπραξαν τόκους ημεδαπής προέλευσης.
- (100) Τα εν λόγω στοιχεία καταδεικνύουν ότι το μέτρο ευνοούσε σημαντικά τις επιχειρήσεις που ανήκουν σε πολυεθνικούς ομίλους που έχουν αναλάβει ορισμένες λειτουργίες [χορήγηση δανείων εντός του ομίλου ή/και δικαίωμα χρήσης δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας (ΔΙ)]. Ειδικότερα, το μέτρο ωφέλησε i) μικρό αριθμό πολυεθνικών επιχειρήσεων, οι περισσότερες από τις οποίες αποτελούν μέρος μεγάλων πολυεθνικών ομίλων που δραστηριοποιούνται σε παγκόσμια κλίμακα (με έσοδα από δικαιώματα εκμετάλλευσης) και ii) επιχειρήσεις που ανήκουν σε πολυεθνικούς ομίλους και παρέχουν δάνεια σε αλλοδαπές επιχειρήσεις που ανήκουν στον όμιλό τους. Λαμβάνοντας υπόψη τον στόχο του ΙΤΑ 2010 (δηλαδή τη φορολόγηση του εισοδήματος που αποκτάται ή προέρχεται από το Γιβραλτάρ), οι εν λόγω επιχειρήσεις βρίσκονται σε παρόμοια νομική και πραγματική κατάσταση με όλες τις άλλες επιχειρήσεις του Γιβραλτάρ που δημιουργούν εισόδημα που αποκτάται ή προέρχεται από το Γιβραλτάρ (ή ασκούν δραστηριότητες που απαιτούν άδεια βάσει της νομοθεσίας του Γιβραλτάρ, όπως η τραπεζική, οι ασφάλειες ή τα τυχερά παίγνια).
- (101) Οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου και του Γιβραλτάρ θεωρούν ότι η απαλλαγή αποτελεί γενικό μέτρο που εφαρμόζεται σε όλες τις επιχειρήσεις που βρίσκονται σε παρόμοια κατάσταση, ανεξάρτητα από τον τομέα. Επισημαίνουν δε ότι το γεγονός ότι είναι δυνατόν να εντοπιστούν ορισμένες εταιρείες που ωφελούνται από έναν φορολογικό κανόνα περισσότερο από άλλες δεν καθιστά τον κανόνα επιλεκτικό *καθ'αυτό*. Ο κανόνας θα ήταν επιλεκτικός μόνον εάν ήταν εγγενώς πιθανό να ωφεληθεί μια προσδιορίσιμη κατηγορία επιχειρήσεων. Κατά την άποψη των αρχών του Ηνωμένου Βασιλείου και του Γιβραλτάρ, αυτό δεν συμβαίνει με το υπό εξέταση μέτρο, καθότι δεν υπάρχουν άλλες επιχειρήσεις σε παρόμοια πραγματική ή νομική κατάσταση στο Γιβραλτάρ για τις οποίες δεν ισχύει η απαλλαγή.
- (102) Η Επιτροπή θεωρεί ότι ο ισχυρισμός του Ηνωμένου Βασιλείου ότι *εκ πρώτης όψεως* το μέτρο εφαρμόζεται για όλες τις επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από τον τομέα ή τη δραστηριότητά τους, δεν έχει σημασία για την αξιολόγηση της επιλεκτικότητας. Σύμφωνα με πάγια νομολογία, το γεγονός ότι ο αριθμός των επιχειρήσεων που μπορούν να διεκδικήσουν δικαιώματα βάσει εθνικού μέτρου είναι μεγάλος ή ότι οι εν λόγω επιχειρήσεις ανήκουν σε διάφορους οικονομικούς τομείς δεν αρκεί για να θέσει υπό αμφισβήτηση τον επιλεκτικό χαρακτήρα του μέτρου ⁽⁵²⁾.

⁽⁵⁰⁾ Βλέπε απόφαση της Επιτροπής, της 16ης Οκτωβρίου 2013, στην υπόθεση κρατικής ενίσχυσης SA.34914 (2013/C) (πρώην 2013/NN) — Καθεστώς φόρου εισοδήματος εταιρειών του Γιβραλτάρ (EE C 348 της 18.11.2013, σ. 189-190).

⁽⁵¹⁾ Για τους λόγους που περιγράφονται στο τμήμα 8.3.1.2., η ανάλυση των επιχειρήσεων με εισόδημα από δικαιώματα εκμετάλλευσης περιλαμβάνει τις πέντε επιχειρήσεις του Γιβραλτάρ, για τις οποίες εκδόθηκαν φορολογικές αποφάσεις, ως μέρος των 165 αποφάσεων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της επεκταθείσας διαδικασίας που κινήθηκε τον Οκτώβριο του 2014 και είχαν έσοδα από δικαιώματα εκμετάλλευσης και τόκους μέσω των μεριδίων τους σε ολλανδικές εταιρείες.

⁽⁵²⁾ Βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-20/15 P και C-21/15 P, *World Duty Free Group*, σκέψη 80

- (103) Ένα μέτρο που αντιμετωπίζει με διαφορετικό τρόπο επιχειρήσεις, οι οποίες, υπό το πρίσμα του σκοπού του οικείου νομικού καθεστώτος, βρίσκονται σε ανάλογη πραγματική και νομική κατάσταση, είναι εκ των προτέρων επιλεκτικό. Στην προκειμένη περίπτωση, διαπιστώθηκε ότι η απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος εταιρειών του εισοδήματος από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης ωφελεί κυρίως πολυεθνικούς ομίλους. Όπως επισημαίνεται στην αιτιολογική σκέψη 100, λαμβανομένου υπόψη του σκοπού του φορολογικού συστήματος αναφοράς (ΠΑ 2010), δηλαδή τη φορολόγηση του εισοδήματος που αποκτάται ή προέρχεται από το Γιβραλτάρ, οι πολυεθνικοί όμιλοι βρίσκονται σε παρόμοια νομική και πραγματική κατάσταση με όλες τις άλλες προσοδοφόρες επιχειρήσεις του Γιβραλτάρ με εισόδημα που αποκτάται ή προέρχεται από το Γιβραλτάρ. Ως εκ τούτου, η απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος εταιρειών του εισοδήματος από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης είναι εκ πρώτης όψεως επιλεκτική.
- (104) Επιπλέον, πρέπει να σημειωθεί ότι το γεγονός ότι η απαλλαγή ωφελεί κυρίως πολυεθνικούς ομίλους δεν αποτελεί τυχαία συνέπεια του καθεστώτος ⁽⁵³⁾. Η απαλλαγή, σε μια μικρή περιοχή φορολογικής δικαιοδοσίας όπως το Γιβραλτάρ, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη ο τόπος άσκησης των δραστηριοτήτων E & A, προσέφερε εξ ορισμού περισσότερες ευκαιρίες σε διεθνείς ομίλους οι οποίοι, λόγω της διεθνούς δομής και του μεγέθους τους, μπορούν εύκολα να μετακινήσουν άυλα στοιχεία και κεφάλαια (και στη συνέχεια να χορηγούν δάνεια ή/και το δικαίωμα χρήσης δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας) εντός του ομίλου. Τα εν λόγω ευρήματα καταδεικνύουν επαρκώς ότι το μέτρο σχεδιάστηκε με σκοπό την προσέλκυση ή την ευνοϊκή μεταχείριση επιχειρήσεων ομίλων και ιδίως πολυεθνικών ομίλων που είχαν αναλάβει ορισμένες δραστηριότητες (τη χορήγηση δανείων μεταξύ εταιρειών εντός του ομίλου ή/και του δικαιώματος χρήσης δικαιωμάτων ΔΙ). Με βάση τα παραπάνω, η Επιτροπή καταλήγει στο συμπέρασμα ότι το μέτρο είναι εκ πρώτης όψεως επιλεκτικό, δεδομένου ότι τα αποτελέσματά του, που ευνόησαν σε σημαντικό βαθμό συγκεκριμένη κατηγορία επιχειρήσεων, αποτελούν αναπόφευκτη συνέπεια του σχεδιασμού του μέτρου.

7.1.3.3. Απουσία αιτιολόγησης του μέτρου

- (105) Ένα μέτρο που είναι εκ πρώτης όψεως επιλεκτικό μπορεί να είναι αιτιολογημένο με βάση τη φύση ή την εν γένει οικονομία του φορολογικού συστήματος, εάν απορρέει άμεσα από τις εγγενείς βασικές ή κατευθυντήριες αρχές του ή είναι αποτέλεσμα εγγενών μηχανισμών απαραίτητων για τη λειτουργία και την αποτελεσματικότητά του. Αυτό μπορεί να ισχύει για την αρχή της ουδετερότητας, τον στόχο της βελτιστοποίησης της εισπραξής φορολογικών οφειλών ή της δυνατότητας διοικητικής διαχείρισης.
- (106) Οι αρχές του ΗΒ υποστήριξαν ότι η απαλλαγή αποτελεί λογική συνέπεια της αρχής της εδαφικότητας, η οποία βασίζεται στον στόχο της αποφυγής της διπλής φορολογίας. Από την άποψη αυτή, η Επιτροπή επισημαίνει ότι η απαλλαγή του εισοδήματος από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης που θεσπίστηκε με τον νόμο ΠΑ 2010 δεν μπορεί να θεωρηθεί απλή εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Ειδικότερα, όπως διευκρινίστηκε ήδη στο τμήμα 7.1.3.2., πρέπει να σημειωθεί ότι με βάση το εδαφικό φορολογικό σύστημα το εισόδημα από δικαιώματα εκμετάλλευσης που εισπράττει επιχείρηση του Γιβραλτάρ θεωρείται ότι αποκτάται και προέρχεται από το Γιβραλτάρ. Όσον αφορά τους τόκους, για τον προσδιορισμό του τόπου των δραστηριοτήτων που δημιουργούν το εισόδημα και, συνεπώς, της ύπαρξης ή μη φορολογητέου εισοδήματος απαιτείται η κατά περίπτωση αξιολόγηση της αρχής της εδαφικότητας. Ως εκ τούτου, η απαλλαγή του εισοδήματος από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης που θεσπίστηκε με τον νόμο ΠΑ 2010 δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι απλώς αντικατοπτρίζει την εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας.
- (107) Επιπλέον, το επιχείρημα ότι η εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας βασίζεται στην ανάγκη αποφυγής της διπλής φορολογίας είναι αβάσιμο, δεδομένου ότι ο (αλλοδαπός) υπόχρεος πληρωμής φορέας δικαιούται γενικά έκπτωσης των τόκων ή των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης για φορολογικούς σκοπούς ⁽⁵⁴⁾. Επιπλέον, στο πλαίσιο της οδηγίας 2003/49/ΕΚ του Συμβουλίου ⁽⁵⁵⁾ σχετικά με τους τόκους και τα δικαιώματα, ορισμένες πληρωμές τόκων και δικαιωμάτων εκμετάλλευσης εντός του ομίλου απαλλάσσονται από την παρακράτηση φόρων (στο επίπεδο της αλλοδαπής υπόχρεης πληρωμής επιχείρησης) με βάση τους εθνικούς κανόνες που μεταφέρουν την προαναφερθείσα οδηγία 2003/49/ΕΚ στην εσωτερική έννομη τάξη. Συνεπώς, λόγω του περιορισμένου κινδύνου διπλής φορολογίας, ένα μέτρο πλήρους και αυτόματης απαλλαγής είναι δυσανάλογο και η αποφυγή της διπλής φορολογίας δεν μπορεί να θεωρηθεί αποδεκτή αιτιολόγηση.
- (108) Επιπλέον, στο πλαίσιο της επίσημης έρευνας, οι αρχές του ΗΒ υποστήριξαν επίσης ότι η απαλλαγή του εισοδήματος από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης δικαιολογείται για λόγους δυνατότητας διοικητικής διαχείρισης, δεδομένου ότι τα έσοδα από τον φόρο δεν επαρκούν για να δικαιολογήσουν τον διοικητικό φόρτο για την εφαρμογή της φορολόγησης του εισοδήματος από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης. Επισήμαναν σχετικά ότι, σε κάθε περίπτωση, οι τόκοι αλλοδαπής προέλευσης θα απαλλάσσονταν με βάση την κανονική αρχή της εδαφικότητας του Γιβραλτάρ. Όσον αφορά τους τόκους και τα δικαιώματα εκμετάλλευσης που προέρχονται από το Γιβραλτάρ, θεωρούν ότι η φορολογική απαλλαγή δικαιολογείται από το γεγονός ότι το κόστος εισπραξής θα υπερέβαινε τα αναμενόμενα έσοδα.

⁽⁵³⁾ Βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-106/09 P και C-107/09 P *Επιτροπή κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου* ECLI:EU:C:2011:732, σκέψη 106.

⁽⁵⁴⁾ Σε ορισμένες περιπτώσεις, ανάλογα με τους ισχύοντες φορολογικούς κανόνες, η δυνατότητα έκπτωσης των πληρωμών τόκων ή δικαιωμάτων εκμετάλλευσης μπορεί να περιοριστεί στο επίπεδο της υπόχρεης πληρωμής επιχείρησης ως αποτέλεσμα κανόνων περιορισμού της έκπτωσης των τόκων, κανόνων σχετικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές ή άλλων κανόνων για την αντιμετώπιση των καταχρηστικών πρακτικών.

⁽⁵⁵⁾ Οδηγία 2003/49/ΕΚ του Συμβουλίου, της 3ης Ιουνίου 2003, για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών διαφορετικών κρατών μελών, όπως τροποποιήθηκε τελευταία με την οδηγία 2013/13/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Μαΐου 2013 (ΕΕ L 157 της 26.6.2003, σ. 49).

- (109) Η Επιτροπή κάλεσε τις αρχές του ΗΒ να τεκμηριώσουν με συγκεκριμένα στοιχεία τον ισχυρισμό ότι οι διοικητικές δαπάνες για την εφαρμογή του φόρου εισοδήματος εταιρειών επί του εισοδήματος από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης θα υπερβαίνουν τα προκύπτοντα έσοδα. Ωστόσο, οι αρχές του ΗΒ δεν παρουσίασαν συγκεκριμένα στοιχεία που να τεκμηριώνουν τον ισχυρισμό τους. Ελλείπει αποδεικτικών στοιχείων, η Επιτροπή δεν μπορεί να δεχθεί τον ισχυρισμό ότι η απαλλαγή του εισοδήματος από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης δικαιολογείται για λόγους δυνατότητας διοικητικής διαχείρισης.

7.1.3.4. Συμπέρασμα σχετικά με την επιλεκτικότητα

- (110) Με βάση τις εκτιμήσεις που εκτίθενται στο παρόν τμήμα, η Επιτροπή θεωρεί ότι το μέτρο είναι επιλεκτικό, δεδομένου ότι ευνοεί σε σημαντικό βαθμό συγκεκριμένη ομάδα επιχειρήσεων που ανήκουν σε πολυεθνικούς ομίλους που έχουν αναλάβει ορισμένες λειτουργίες (τη χορήγηση δανείων εντός του ομίλου ή του δικαιώματος χρήσης δικαιωμάτων ΔΙ), σε σύγκριση με άλλες επιχειρήσεις που βρίσκονται σε παρόμοια πραγματική και νομική κατάσταση, δεδομένου του εγγενούς στόχου του νόμου ΙΤΑ 2010.

7.1.4. Δυνητική νόθευση του ανταγωνισμού και επηρεασμός των ενδοενοσιακών συναλλαγών

- (111) Σύμφωνα με το άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης, για να συνιστά κρατική ενίσχυση ένα μέτρο πρέπει να νοθεύει ή να απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό και πρέπει να επηρεάζει τις ενδοενοσιακές εμπορικές συναλλαγές.
- (112) Κατά τη διάρκεια της έρευνας, διαπιστώθηκε ότι οι περισσότερες από τις επιχειρήσεις που ωφελήθηκαν από την απαλλαγή του εισοδήματος από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης ανήκουν σε διεθνείς ομίλους εταιρειών που δραστηριοποιούνται σε τομείς στους οποίους πραγματοποιούνται ενδοενοσιακές εμπορικές συναλλαγές ⁽⁵⁶⁾.
- (113) Ακόμη και αν οι επιχειρήσεις του Γιβραλτάρ που δικαιούνται της απαλλαγής δεν πραγματοποιούσαν άμεσα εμπορικές συναλλαγές, το Δικαστήριο έχει υποστηρίξει ότι, όταν χορηγείται ενίσχυση σε μια επιχείρηση, με αποτέλεσμα να ενισχύεται η θέση της σε σχέση με άλλες επιχειρήσεις που ασχολούνται με το ενδοενοσιακό εμπόριο, το μέτρο πρέπει να θεωρηθεί ότι επηρεάζει το εμπόριο και νοθεύει τον ανταγωνισμό ⁽⁵⁷⁾.
- (114) Επιπλέον, πρέπει να σημειωθεί ότι η απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος εταιρειών του εισοδήματος από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης δεν συνδέεται με καμία συγκεκριμένη επένδυση και απλώς ανακουφίζει τους αποδέκτες από τα έξοδα που θα έπρεπε κανονικά να αναλάβουν στις καθημερινές τους δραστηριότητες. Ως εκ τούτου, εάν διαπιστωθεί ότι η απαλλαγή συνεπάγεται κρατική ενίσχυση, θα πρόκειται για ενίσχυση λειτουργίας. Οι ενισχύσεις λειτουργίας είναι πιθανότερο να νοθεύσουν ή να απειλήσουν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό, καθώς δεν αποσκοπούν στην αντιμετώπιση συγκεκριμένης ανεπάρκειας της αγοράς και δεν υπόκεινται σε χρονικό περιορισμό.
- (115) Οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου και του Γιβραλτάρ υποστήριξαν επίσης ότι κάθε ενίσχυση που προκύπτει από την απαλλαγή του εισοδήματος από δικαιώματα εκμετάλλευσης θα είναι ήσσονος σημασίας και δεν θα εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 1407/2013. Στο πλαίσιο της επίσημης έρευνας, οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου κλήθηκαν να αποδείξουν ότι όλες οι επιχειρήσεις πληρούν τις προϋποθέσεις προκειμένου να θεωρηθεί ότι το μέτρο είναι ήσσονος σημασίας και συνεπώς δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων. Ωστόσο, οι παρασχεθείσες πληροφορίες αφορούσαν λίγες μόνο επιχειρήσεις και οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου δεν τεκμηριώσαν τον ισχυρισμό τους ότι όλοι οι αποδέκτες της ενίσχυσης πληρούσαν τις προϋποθέσεις περί μέτρου ήσσονος σημασίας. Ως εκ τούτου, η Επιτροπή δεν μπορεί να δεχθεί το επιχειρηματικό ότι η απαλλαγή δεν συνεπάγεται καμία ενίσχυση με το σκεπτικό ότι το αποκτώμενο πλεονέκτημα είναι πάντοτε ήσσονος σημασίας.

⁽⁵⁶⁾ Το Ηνωμένο Βασίλειο υποστήριξε ότι η απαλλαγή ισχύει γενικά για όλους τους τομείς της βιομηχανίας, του χρηματοπιστωτικού τομέα και του εμπορίου και δεν ευνοεί κανένα συγκεκριμένο τομέα της οικονομίας. Επιπλέον, όσον αφορά ιδίως την απαλλαγή του εισοδήματος από δικαιώματα εκμετάλλευσης, το Γιβραλτάρ ανέφερε ότι οι επιχειρήσεις που εισέπρατταν δικαιώματα εκμετάλλευσης κατά τη διάρκεια της τριετούς περιόδου ισχύος της απαλλαγής από τον φόρο δραστηριοποιούνταν σε τομείς τόσο διαφορετικούς όσο το λιανικό εμπόριο τροφίμων, τα καταστήματα ειδών ένδυσης της γειτονιάς, τα τυχερά παίγνια και οι ασφάλειες. Οι εν λόγω τομείς είναι απελευθερωμένοι τομείς που υπόκεινται στον ανταγωνισμό και αφορούν το ενδοενοσιακό εμπόριο. Οι διαθέσιμες στο κοινό πληροφορίες αναφορικά με τους αποδέκτες της απαλλαγής του εισοδήματος από δικαιώματα εκμετάλλευσης καταδεικνύουν επίσης ότι οι ωφελούμενες επιχειρήσεις ανήκουν σε ομίλους που δραστηριοποιούνται στις αγορές της Ένωσης.

⁽⁵⁷⁾ Υπόθεση C-518/13 *Eventech* κατά *The Parking Adjudicator* ECLI:EU:C:2015:9, σκέψη 66· συνεκδικασθείσες υποθέσεις c-197/11 και C-203/11 *Libert* κ.λπ., ECLI:EU:C:2013:288, σκέψη 77· και C-128/16 *P Επιτροπή* κατά *Lico Leasing SA* κ.λπ., ECLI:EU:C:2018:591, σκέψη 84.

- (116) Κατά συνέπεια, η Επιτροπή θεωρεί ότι το μέτρο νοθεύει ή απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό και ότι επηρεάζει το ενδοενοσιακό εμπόριο.

7.1.5. Συμπέρασμα σχετικά με την ύπαρξη κρατικής ενίσχυσης

- (117) Δεδομένου ότι πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις που καθορίζονται στο άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης, η Επιτροπή καταλήγει στο συμπέρασμα ότι το καθεστώς απαλλαγής του εισοδήματος από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης, όπως υφίστατο πριν από την έναρξη ισχύος των συναφών τροποποιήσεων που θεσπίστηκαν το 2013, συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου.

7.2. Χαρακτήρας νέας ενίσχυσης του μέτρου

- (118) Σύμφωνα με το άρθρο 1 στοιχείο γ) του διαδικαστικού κανονισμού, ως «νέα ενίσχυση» νοούνται όλες οι ενισχύσεις, δηλαδή τα καθεστώτα ενισχύσεων και οι ατομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν συνιστούν υφιστάμενη ενίσχυση, συμπεριλαμβανομένων των τροποποιήσεων των υφισταμένων ενισχύσεων. Ως «υφιστάμενη ενίσχυση» νοείται η συγκεκριμένη ενίσχυση ή η ενίσχυση που θεωρείται ότι έχει εγκριθεί σύμφωνα με το άρθρο 1 στοιχείο δ) του διαδικαστικού κανονισμού.
- (119) Οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου και του Γιβραλτάρ υποστηρίζουν ότι εάν η απαλλαγή εισοδήματος από τόκους αλλοδαπής προέλευσης συνιστά κρατική ενίσχυση, πρόκειται για υφιστάμενη ενίσχυση, δεδομένου ότι το καθεστώς των εν λόγω τόκων βάσει της απαλλαγής παρέμεινε *de facto* το ίδιο με εκείνο της προγενέστερης νομοθεσίας του 1952 (ως αποτέλεσμα της αρχής της εδαφικότητας).
- (120) Η Επιτροπή επισημαίνει συναφώς ότι, στο πλαίσιο του εδαφικού φορολογικού συστήματος, θα έπρεπε να διενεργείται κατά περίπτωση αξιολόγηση του εισοδήματος από τόκους, προκειμένου να προσδιοριστεί η ύπαρξη φορολογητέου εισοδήματος. Αυτό δεν θα συνεπαγόταν την αυτόματη απαλλαγή του σχετικού εισοδήματος. Ως εκ τούτου, η απαλλαγή του εισοδήματος από παθητικούς τόκους (πριν από την 1η Ιουλίου 2013), όπως θεσπίστηκε βάσει του νόμου ΙΤΑ 2010, διαφέρει ουσιαστικά από τη φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από παθητικούς τόκους πριν από τη θέσπιση του ΙΤΑ 2010 και δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει το ίδιο αποτέλεσμα με το αποτέλεσμα που είχε η εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας.
- (121) Επιπλέον, εάν η αρχή της εδαφικότητας έχει ως αποτέλεσμα την κατ' ουσίαν απαλλαγή των τόκων αλλοδαπής προέλευσης, αυτό δεν αρκεί για να αποδειχθεί ο χαρακτήρας «υφιστάμενης ενίσχυσης» του μέτρου, δεδομένου ότι η προγενέστερη απαλλαγή δεν περιοριζόταν στο εισόδημα από τόκους αλλοδαπής προέλευσης (αφορούσε τόσο τους τόκους αλλοδαπής προέλευσης όσο και τους τόκους ημεδαπής προέλευσης). Το σκεπτικό οιασδήποτε πιθανής αιτιολόγησης της απαλλαγής (και της συμμόρφωσής της με την αρχή της εδαφικότητας) πρέπει να αφορά το σύνολο του εισοδήματος από τόκους και όχι μέρος αυτού (τόκοι αλλοδαπής προέλευσης) μόνο.

7.3. Συμβατότητα της ενίσχυσης με την εσωτερική αγορά

- (122) Η κρατική ενίσχυση θεωρείται ότι συμβιβάζεται με την εσωτερική αγορά εάν εμπίπτει σε οποιαδήποτε από τις κατηγορίες που απαριθμούνται στο άρθρο 107 παράγραφος 2 της Συνθήκης⁽⁵⁸⁾, και μπορεί να θεωρηθεί ότι συμβιβάζεται με την εσωτερική αγορά εάν εμπίπτει σε οποιαδήποτε από τις κατηγορίες που απαριθμούνται στο άρθρο 107 παράγραφος 3 της Συνθήκης⁽⁵⁹⁾. Ωστόσο, το κράτος μέλος που χορηγεί την ενίσχυση φέρει το βάρος της απόδειξης ότι η κρατική ενίσχυση που χορήγησε συμβιβάζεται με την εσωτερική αγορά δυνάμει του άρθρου 107 παράγραφος 2 ή 3 της Συνθήκης⁽⁶⁰⁾.
- (123) Η Επιτροπή επισημαίνει ότι οι αρχές του ΗΒ δεν παρέθεσαν επιχειρήματα σχετικά με τους λόγους για τους οποίους η απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος εταιρειών του εισοδήματος από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης θα πρέπει να θεωρηθεί συμβατή με την εσωτερική αγορά. Ειδικότερα, το Ηνωμένο Βασίλειο δεν υπέβαλε παρατηρήσεις σχετικά με τις αμφιβολίες που διατυπώθηκαν στην πρώτη απόφαση κίνησης της διαδικασίας για τη συμβατότητα του μέτρου.

⁽⁵⁸⁾ Οι εξαιρέσεις που προβλέπει το άρθρο 107 παράγραφος 2 της Συνθήκης αφορούν: α) ενισχύσεις κοινωνικού χαρακτήρα προς μεμονωμένους καταναλωτές· β) ενισχύσεις για την επανόρθωση ζημιών που προκαλούνται από θεομηνίες ή άλλα έκτακτα γεγονότα· και γ) ενισχύσεις προς την οικονομία ορισμένων περιοχών της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας.

⁽⁵⁹⁾ Οι εξαιρέσεις που προβλέπει το άρθρο 107 παράγραφος 3 της Συνθήκης αφορούν: α) ενισχύσεις για την προώθηση της αναπτύξεως ορισμένων περιοχών· β) ενισχύσεις για την προώθηση σημαντικών έργων κοινού ευρωπαϊκού ενδιαφέροντος ή για την άρση σοβαρής διαταραχής της οικονομίας κράτους μέλους· γ) ενισχύσεις για την ανάπτυξη ορισμένων οικονομικών δραστηριοτήτων ή περιοχών· δ) ενισχύσεις για την προώθηση του πολιτισμού και της διατήρησης της πολιτιστικής κληρονομιάς· και ε) ενισχύσεις που καθορίζονται από απόφαση του Συμβουλίου.

⁽⁶⁰⁾ Υπόθεση T-68/03 Ολυμπιακή Αεροπορία Υπηρεσίες ΑΕ κατά Επιτροπής, ECLI:EU:T:2007:253, σκέψη 34.

- (124) Η ίδια η Επιτροπή δεν έχει προσδιορίσει τυχόν λόγους που να τεκμηριώνουν τη συμβατότητα και θεωρεί ότι δεν εφαρμόζεται καμία από τις εξαιρέσεις που απαριθμούνται στο άρθρο 107 παράγραφοι 2 ή 3 της Συνθήκης, δεδομένου ότι το μέτρο δεν φαίνεται να αποσκοπεί στην επίτευξη κανενός από τους στόχους που απαριθμούνται στις εν λόγω διατάξεις. Επιπλέον, δεδομένου ότι η απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος εταιρειών του εισοδήματος από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης δεν συνδέεται με καμία συγκεκριμένη επένδυση και απλώς ανακουφίζει τους αποδέκτες από τα έξοδα που θα έπρεπε κανονικά να αναλάβουν στις καθημερινές τους δραστηριότητες, θεωρείται ότι συνεπάγεται ενίσχυση λειτουργίας. Κατά γενικό κανόνα, οι ενισχύσεις αυτού του είδους δεν μπορούν, καταρχήν, να θεωρηθούν συμβατές με την εσωτερική αγορά βάσει του άρθρου 107 παράγραφος 3 της Συνθήκης, δεδομένου ότι δεν ευνοούν την ανάπτυξη ορισμένων δραστηριοτήτων ή ορισμένων οικονομικών τομέων. Επίσης, τα φορολογικά πλεονεκτήματα σε αυτήν την περίπτωση δεν περιορίζονται χρονικά, δεν μειώνονται ούτε είναι ανάλογα με τα αναγκαία για την αντιμετώπιση συγκεκριμένης ανεπάρκειας της αγοράς ή για την επίτευξη οιοδήποτε στόχου γενικού ενδιαφέροντος στους σχετικούς τομείς. Κατά συνέπεια, το μέτρο δεν μπορεί να θεωρηθεί συμβατό με την εσωτερική αγορά σύμφωνα με το άρθρο 107 παράγραφοι 2 ή 3 της Συνθήκης.

8. ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΠΡΑΚΤΙΚΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ ΤΟΥ ΓΙΒΡΑΛΤΑΡ

- (125) Προκαταρκτικά, υπενθυμίζεται ότι «ελλείπει συναφούς ρυθμίσεως της ΕΕ, ο καθορισμός φορολογικών βάσεων και η κατανομή της φορολογικής επιβαρύνσεως στους διάφορους συντελεστές παραγωγής και στους διάφορους οικονομικούς τομείς εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών ή των περιφερειακών αρχών που διαθέτουν φορολογική αυτονομία»⁽⁶¹⁾. Ταυτόχρονα, σε συμφωνία με πάγια νομολογία, «η άσκηση των παρακρατηθεισών αρμοδιοτήτων δεν μπορεί να επιτρέπει μονομερή λήψη μέτρων που απαγορεύει η Συνθήκη»⁽⁶²⁾.
- (126) Ειδικότερα, η Επιτροπή δεν αμφισβητεί την έκδοση φορολογικών αποφάσεων από τις φορολογικές αρχές των κρατών μελών. Αναγνωρίζει τη σημασία των εκ των προτέρων αποφάσεων ως εργαλείου για την παροχή ασφάλειας δικαίου στους φορολογούμενους. Εφόσον δεν παρέχουν επιλεκτικό πλεονέκτημα σε συγκεκριμένους οικονομικούς φορείς, οι φορολογικές αποφάσεις δεν εγείρουν ζητήματα στο πλαίσιο του ενωσιακού δικαίου περί κρατικών ενισχύσεων⁽⁶³⁾.
- (127) Ωστόσο, στις περιπτώσεις που μια φορολογική απόφαση εγκρίνει ένα αποτέλεσμα το οποίο δεν αντικατοπτρίζει με αξιόπιστο τρόπο το αποτέλεσμα που θα είχε η κανονική εφαρμογή του κοινού φορολογικού συστήματος, η εν λόγω απόφαση μπορεί να παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στον αποδέκτη, στο μέτρο που η εν λόγω επιλεκτική μεταχείριση έχει ως συνέπεια τη μείωση της φορολογικής υποχρέωσης του αποδέκτη στο κράτος μέλος σε σύγκριση με άλλες επιχειρήσεις που βρίσκονται σε παρόμοια πραγματική και νομική κατάσταση⁽⁶⁴⁾.

8.1. Εισαγωγή

- (128) Στην απόφαση επέκτασης της διαδικασίας, όσον αφορά τις 165 φορολογικές αποφάσεις που εξέδωσαν οι φορολογικές αρχές του Γιβραλτάρ μεταξύ Ιανουαρίου 2011 και Αυγούστου 2013, η Επιτροπή κατέληξε στο προκαταρκτικό συμπέρασμα ότι οι φορολογικές αποφάσεις ήταν ουσιαστικά επιλεκτικές, δεδομένου ότι οι φορολογικές αρχές του Γιβραλτάρ γενικά απέφευγαν να αξιολογούν δεόντως τις φορολογικές υποχρεώσεις των επιχειρήσεων, ασκώντας τη διακριτική ευχέρειά τους. Η Επιτροπή εξέφρασε επίσης την προκαταρκτική θέση ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, οι φορολογικές αρχές του Γιβραλτάρ εξέδωσαν φορολογικές αποφάσεις που ήταν ασυμβίβαστες με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις⁽⁶⁵⁾.
- (129) Η Επιτροπή θεώρησε προκαταρκτικά ότι, εκδίδοντας τις εν λόγω φορολογικές αποφάσεις μόνο για ορισμένες πολυεθνικές εταιρείες, σε αντίθεση με άλλες καθαρά εγχώριες εταιρείες που δεν ζητούν φορολογική απόφαση, οι φορολογικές αρχές μεταχειρίζονταν τις επιχειρήσεις που βρίσκονταν σε παρόμοια νομική και πραγματική κατάσταση με διαφορετικό τρόπο. Ως εκ τούτου, θεωρήθηκε ότι τα μέτρα ήταν εκ πρώτης όψεως επιλεκτικά. Επιπλέον, η Επιτροπή δεν εντόπισε αποδεκτή αιτιολόγηση που να απορρέει από τη φύση ή την εν γένει οικονομία του ΙΤΑ 2010.

⁽⁶¹⁾ Βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-236/16 και C-237/16, *ANGED κατά Disputacion de Aragon*, ECLI:EU:C:2018:291, σκέψη 38, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-106/09 και C-107/09 P, *Επιτροπή κατά Government of Gibraltar*, ECLI:EU:C:2011:732, σκέψη 97.

⁽⁶²⁾ Βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις 6/69 και 11/69, *Επιτροπή κατά Γαλλίας*, ECLI:EU:C:1969:68, σκέψη 17 και υπόθεση 173/73, *Ιταλία κατά Επιτροπής*, ECLI:EU:C:1974:71, σκέψη 13. Βλέπε επίσης συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-182/03 και C-217/03, *Βέλγιο και Forum 187 ASBL κατά Επιτροπής*, ECLI:EU:C:2006:416, σκέψη 81· συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-106/09 P και C-107/09 P, *Επιτροπή κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου*, ECLI:EU:C:2011:732· υπόθεση C-417/10 *3M Italia*, ECLI:EU:C:2012:184, σκέψη 25, και διάταξη στην υπόθεση C-529/10, *Safilo*, ECLI:EU:C:2012:188, σκέψη 18· βλέπε επίσης υπόθεση T-538/11, *Βέλγιο κατά Επιτροπής*, ECLI:EU:T:2015:188, σκέψη 66.

⁽⁶³⁾ Βλέπε εσωτερικό έγγραφο εργασίας της ΓΔ Ανταγωνισμού σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις και τις φορολογικές αποφάσεις τύπου «tax ruling», παράγραφος 5, http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/working_paper_tax_rulings.pdf

⁽⁶⁴⁾ Βλέπε ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης («Έννοια της κρατικής ενίσχυσης») (EE C 262 της 19.7.2016, σ. 1) παράγραφος 170.

⁽⁶⁵⁾ Οι εν λόγω αμφιβολίες εκτίθενται λεπτομερώς στην αιτιολογική σκέψη 32 της προαναφερθείσας απόφασης.

- (130) Στο πλαίσιο της επίσημης έρευνας, η Επιτροπή ανέλυσε τα σχετικά έγγραφα που υπέβαλαν οι αρχές του ΗΒ σχετικά με τις 165 αποφάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο της έρευνας, προκειμένου να προσδιορίσει τυχόν πρακτικές άσκησης διακριτικής ευχέρειας, κακή εφαρμογή των κανόνων ή απουσία κατάλληλων ελέγχων ως προς τον πραγματικό τόπο άσκησης των δραστηριοτήτων. Στα έγγραφα που αξιολόγησε η Επιτροπή περιλαμβάνονταν τα ακόλουθα:
- (1) οι ίδιες οι 165 αποφάσεις και οι σχετικές αιτήσεις·
 - (2) οι εκθέσεις των κατασταλτικών ελέγχων που διενήργησαν οι αρχές του Γιβραλτάρ το 2015 σε σχέση με το σύνολο των αποδεκτών των 165 αποφάσεων. Οι εν λόγω έλεγχοι (ή επανέλεγχοι) διενεργήθηκαν με σκοπό να αξιολογηθεί κατά πόσον κάποια από τις διατάξεις του νόμου ΙΤΑ 2010 είχε εφαρμοστεί με εσφαλμένο τρόπο. Οι εκθέσεις ελέγχου περιλαμβάνουν γενικές πληροφορίες σχετικά με τις υπό έλεγχο επιχειρήσεις και τις δραστηριότητές τους καθώς και ενδεχόμενες αλλαγές στην οργάνωση, τις δραστηριότητες και τις λειτουργίες τους που πραγματοποιήθηκαν μετά την έκδοση της απόφασης, και ορισμένες πληροφορίες για πραγματικά περιστατικά σχετικά με τις δραστηριότητες των επιχειρήσεων και νομική αξιολόγηση του εάν οι επιχειρήσεις ή/και οι δραστηριότητες υπέκειντο σε φόρο σύμφωνα με τον νόμο ΙΤΑ 2010. Το ζήτημα που αποτέλεσε κύριο αντικείμενο αξιολόγησης στο πλαίσιο των ελέγχων ήταν κατά πόσο τυχόν εισόδημα που προερχόταν από τις δραστηριότητες πληρούσε τις προϋποθέσεις ώστε να θεωρηθεί ότι αποκτάται ή προέρχεται από το Γιβραλτάρ. Οι έλεγχοι βασίστηκαν σε εκτεταμένες έρευνες σε όλα τα έγγραφα που υπέβαλαν οι ελεγχόμενες εταιρείες, σε απαντήσεις σε ερωτηματολόγια, σε επισκέψεις στις εγκαταστάσεις και σε συναντήσεις με τις εταιρείες ή τους αντιπροσώπους τους. Προσκομίστηκαν αναλυτικότερες πληροφορίες οικονομικού χαρακτήρα σχετικά με 25 επιχειρήσεις, συμπεριλαμβανομένων των οικονομικών λογαριασμών και, για ορισμένες από αυτές, ακόμη και αντιγράφων των φορολογικών δηλώσεών τους.
 - (3) πληροφορίες για πραγματικά περιστατικά σχετικά με το σύνολο των 165 επιχειρήσεων με σκοπό να αξιολογηθεί κατά πόσον ο ισχυρισμός ότι οι εν λόγω επιχειρήσεις δεν ασκούν δραστηριότητες στο Γιβραλτάρ είναι επαρκώς τεκμηριωμένος, συμπεριλαμβανομένων πληροφοριών για τον αριθμό των μελών προσωπικού και των διευθυντικών στελεχών, τα προσωπικά έξοδα, το κόστος απόσβεσης, άλλες λειτουργικές δαπάνες που σχετίζονται με δραστηριότητες στο Γιβραλτάρ και λειτουργικές δαπάνες που δεν σχετίζονται με δραστηριότητες στο Γιβραλτάρ.
- (131) Η ανάλυση των εν λόγω πληροφοριών επέτρεψε στην Επιτροπή να αξιολογήσει κατά πόσον οι σχετικές εταιρείες παρήγαγαν εισόδημα φορολογητέο στο Γιβραλτάρ σύμφωνα με το εδαφικό φορολογικό σύστημα ή/και αν είχε εκδοθεί ή εφαρμοστεί φορολογική απόφαση κατά τρόπο που δεν συνάδει προς τις εφαρμοστέες φορολογικές διατάξεις.

8.2. Οι μη προβληματικές φορολογικές αποφάσεις

- (132) Στη συντριπτική πλειονότητα των περιπτώσεων (160 από τις 165 αποφάσεις υπό έρευνα), η εν λόγω ανάλυση κατέδειξε ότι οι αποφάσεις δεν είχαν εκδοθεί κατά τρόπο που αντέβαινε προς τους εφαρμοστέους, γενικούς φορολογικούς κανόνες. Στις περισσότερες περιπτώσεις, το εισόδημα που προέκυψε από τις υπό έρευνα επιχειρήσεις δεν ανταποκρινόταν στις εδαφικές απαιτήσεις για φορολόγηση στο Γιβραλτάρ. Ειδικότερα, οι εκθέσεις ελέγχου και τα λοιπά έγγραφα που προσκόμισαν οι αρχές του ΗΒ κατέδειξαν ότι οι δραστηριότητες των επιχειρήσεων στο Γιβραλτάρ ήταν περιορισμένες και γενικά δεν ήταν ικανές να οδηγήσουν τις φορολογικές αρχές στο συμπέρασμα ότι πράγματι ασκούνταν δραστηριότητες δημιουργίας εισοδήματος στο Γιβραλτάρ. Με άλλα λόγια, υπήρχαν επαρκείς αποδείξεις ότι οι δραστηριότητες που παρήγαγαν τα κέρδη δεν ασκήθηκαν στο Γιβραλτάρ. Αρκετές αποφάσεις επιβεβαίωναν τη μη φορολόγηση των παθητικών τόκων, των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης ή/και των μερισμάτων, γεγονός που καταδείκνυε συμμόρφωση προς τις εφαρμοστέες φορολογικές διατάξεις, δεδομένου ότι, κατά τον χρόνο έκδοσης των φορολογικών αποφάσεων, οι εφαρμοστέες φορολογικές διατάξεις δεν προέβλεπαν τη φορολόγηση του εισοδήματος από δικαιώματα εκμετάλλευσης και από παθητικούς τόκους. Όπως εμφανίζεται στις αιτιολογικές σκέψεις 145 έως 147, σε σχέση με τις άλλες περιπτώσεις έχουν παρασχεθεί οι κατάλληλες αιτιολογήσεις. Τα παραπάνω συμπεράσματα αποτυπώνονται στα ακόλουθα παραδείγματα, τα οποία αντικατοπτρίζουν τις διάφορες κατηγορίες επιχειρηματικών δραστηριοτήτων (που καλύπτονται από τις 165 φορολογικές αποφάσεις) που καθορίζονται στην απόφαση επέκτασης της διαδικασίας ⁽⁶⁶⁾.
- (133) Το πρώτο παράδειγμα αφορά απόφαση που εκδόθηκε για επιχείρηση παροχής υπηρεσιών διαχείρισης και παροχής συμβουλών σε ξενοδοχεία και καζίνο στην Αφρική. Η έκθεση ελέγχου κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι υπηρεσίες παρέχονταν στην Αφρική μέσω προσωπικού που απασχολούσε η επιχείρηση στην Αφρική. Ο έλεγχος κατέδειξε ότι η επιχείρηση δεν ασκούσε εμπορικές δραστηριότητες εντός ή από το Γιβραλτάρ. Η δραστηριότητα της επιχείρησης στο Γιβραλτάρ περιοριζόταν στη βασική διοικητική υποστήριξη που παρείχε ένα μόνο μέλος του προσωπικού ως γραμματέας, χωρίς να ασκείται σημαντική δραστηριότητα στο Γιβραλτάρ. Τα εν λόγω βασικά γραμματειακά καθήκοντα δεν διαπιστώθηκε ότι αποτελούσαν προσοδοφόρες δραστηριότητες που ασκούνταν στο Γιβραλτάρ. Αυτό επιβεβαιώθηκε από επίσκεψη στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης στο Γιβραλτάρ, οι οποίες διαπιστώθηκε ότι συνίσταντο σε έναν χώρο γραφείων που προοριζόταν αποκλειστικά για τη φιλοξενία συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου. Η επιτήρηση των εγκαταστάσεων από τις φορολογικές αρχές στη διάρκεια άλλων ημερών κατέδειξε ότι οι εγκαταστάσεις δεν

⁽⁶⁶⁾ Βλέπε ιδίως αιτιολογική σκέψη 53 της απόφασης επέκτασης της διαδικασίας.

χρησιμοποιούνταν για οιονδήποτε άλλο σκοπό. Βάσει των ανωτέρω, η έκθεση κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η επιχείρηση δεν ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής της φορολογίας στο Γιβραλτάρ λόγω του γεγονότος ότι κανένα εισόδημα δεν αποκτήθηκε ούτε προήλθε από το Γιβραλτάρ (δεδομένου ότι η επιχείρηση δεν ασκούσε προσοδοφόρες δραστηριότητες στο Γιβραλτάρ).

- (134) Στο δεύτερο παράδειγμα, εκδόθηκε απόφαση για επιχείρηση παροχής υπηρεσιών ναυτιλιακής μεσιτείας σε πελάτες για λογαριασμό εφοπλιστών. Ο έλεγχος επιβεβαίωσε ότι οι υπηρεσίες λάμβαναν χώρα εντός ή από τις διάφορες εγκαταστάσεις του ομίλου στο Λονδίνο, τη Σιγκαπούρη, την Αυστραλία ή το Μονακό, χωρίς να υπάρχουν δραστηριότητες που δημιουργούν εισόδημα και που ασκούνται στο Γιβραλτάρ. Κατά τον έλεγχο δεν εντοπίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι η επιχείρηση είχε ασκήσει οιαδήποτε δραστηριότητα στο Γιβραλτάρ. Με βάση τα παραπάνω, στην έκθεση ελέγχου θεωρήθηκε ότι η επιχείρηση δεν είχε παρουσία ούτε μόνιμη εγκατάσταση στο Γιβραλτάρ εκτός του διακομιστή της. Ως εκ τούτου, η έκθεση κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η επιχείρηση δεν ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής της φορολογίας στο Γιβραλτάρ λόγω του γεγονότος ότι κανένα εισόδημα δεν αποκτήθηκε ούτε προήλθε από το Γιβραλτάρ (δεδομένου ότι η επιχείρηση δεν ασκούσε προσοδοφόρες δραστηριότητες στο Γιβραλτάρ).
- (135) Το τρίτο παράδειγμα αφορά απόφαση που εκδόθηκε για επιχείρηση παροχής διοικητικών υπηρεσιών και υπηρεσιών υποστήριξης σε συνδεδεμένη επιχείρηση στο Λουξεμβούργο. Τις υπηρεσίες παρείχαν δύο από τους διευθυντές της επιχείρησης που ήταν εγκατεστημένοι στο Γιβραλτάρ. Η επιχείρηση είχε επίσης χορηγήσει δάνεια σε διάφορες επιχειρήσεις του ομίλου που είναι εγκατεστημένες κυρίως στις Κάτω Χώρες. Οι ασφάλειες και οι εγγυήσεις για τα εν λόγω δάνεια βρίσκονταν εκτός Γιβραλτάρ⁽⁶⁷⁾. Ο ερευνητικός επανέλεγχος που διενεργήθηκε το 2015 κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η επιχείρηση είχε φυσική παρουσία στο Γιβραλτάρ λόγω των υπηρεσιών επαγγελματικής διαχείρισης που ασκούν οι εγκατεστημένοι στο Γιβραλτάρ διευθυντές της, οι οποίοι λαμβάνουν αποφάσεις διαχείρισης. Μέχρι τις 30 Ιουνίου 2013, η επιχείρηση φορολογούνταν με βάση το εισόδημα που προέκυπτε μόνο από τις διοικητικές υπηρεσίες και τις υπηρεσίες υποστήριξης, καθώς οι τόκοι των δανείων μεταξύ επιχειρήσεων δεν φορολογούνταν στο Γιβραλτάρ⁽⁶⁸⁾ (σύμφωνα με την απαλλαγή του εισοδήματος από παθητικούς τόκους βάσει του ΙΤΑ 2010). Από την 1η Ιουλίου 2013, η επιχείρηση υπόκειται επίσης σε φόρο εισοδήματος από τόκους (κατηγορία 1Α, πίνακας Γ του παραρτήματος 1 του ΙΤΑ 2010), λόγω της τροποποίησης που κατέστησε τους τόκους των δανείων μεταξύ επιχειρήσεων φορολογητέους βάσει του ΙΤΑ 2010. Από την 1η Ιουλίου 2013, η επιχείρηση είναι πλήρως τακτοποιημένη από φορολογική άποψη στο Γιβραλτάρ.
- (136) Εν είδει τέταρτου παραδείγματος, εκδόθηκε απόφαση για επιχείρηση η οποία, βάσει συμφωνίας ίδρυσης κοινής επιχείρησης, συνήψε συμβάσεις με τρίτα μέρη εγκατεστημένα εκτός του Γιβραλτάρ για την παροχή υπηρεσιών διαφήμισης, μάρκετινγκ και προώθησης σε σχέση με εξ αποστάσεως δραστηριότητες τυχερών παιγνίων, περιλαμβανομένης της αναγνώρισης και της ανάπτυξης της επωνυμίας. Η επιχείρηση λάμβανε μέρος των εσόδων που προέκυπταν από τη δραστηριότητα εξ αποστάσεως τυχερών παιγνίων που διαχειριζόταν στη Μάλτα ο αντισυμβαλλόμενος στη συμφωνία ίδρυσης κοινής επιχείρησης. Ο επανέλεγχος, που περιλάμβανε επιτόπια επίσκεψη και ευρεία έρευνα που διενήργησαν οι φορολογικοί υπάλληλοι του Γιβραλτάρ στον χρηματοπιστωτικό κλάδο, στον τραπεζικό τομέα και στον τομέα στέγασης γραφείων του Γιβραλτάρ, κατέδειξε ότι η επιχείρηση δεν είχε φυσική παρουσία ούτε μόνιμη εγκατάσταση στο Γιβραλτάρ και ότι οι διευθυντές εταιρειών δεν ασκούσαν προσοδοφόρες δραστηριότητες εντός ή από το Γιβραλτάρ. Η έκθεση κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η επιχείρηση δεν ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής της φορολογίας λόγω του γεγονότος ότι κανένα εισόδημα δεν αποκτήθηκε ούτε προήλθε από το Γιβραλτάρ. Η απόφαση ανακλήθηκε από τις φορολογικές αρχές του Γιβραλτάρ στις 17 Ιουλίου 2015 δεδομένου ότι οι εκπρόσωποι της επιχείρησης επιβεβαίωσαν στη σύσκεψη στις εγκαταστάσεις ότι δεν είχαν πλέον σχέση με την επιχείρηση.
- (137) Στο πέμπτο παράδειγμα, εκδόθηκε απόφαση για εταιρεία που δραστηριοποιείται στον τομέα προμηθειών προϊόντων πετρελαίου απευθείας από διυλιστήρια στην Ασία και στην επακόλουθη αποθήκευση, μεταφορά και παράδοση των εν λόγω προϊόντων από τους τερματικούς σταθμούς αποθήκευσης της επιχείρησης που βρίσκονται στην Ασία σε πελάτες στην Ιταλία, την Ελλάδα, το Ισραήλ και την Τουρκία. Από τον επανέλεγχο προέκυψε ότι η επιχείρηση δεν είχε φυσική παρουσία ούτε μόνιμη εγκατάσταση στο Γιβραλτάρ και ότι ο μοναδικός διευθυντής της δεν είχε ασκήσει προσοδοφόρες δραστηριότητες εντός ή από το Γιβραλτάρ. Κατά τον επανέλεγχο διαπιστώθηκε επίσης ότι, όπως φαίνεται από τον ιστότοπο του ομίλου στον οποία ανήκε η επιχείρηση, η εμπορική δραστηριότητα ασκούνταν σε διάφορες γεωγραφικές τοποθεσίες μέσω γραφείων που βρίσκονταν στο Χονγκ Κονγκ, το Ηνωμένο Βασίλειο, το Ντουμπάι, το Ομάν και το Αφγανιστάν. Με βάση τα παραπάνω, ο επανέλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η επιχείρηση δεν ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής της φορολογίας βάσει του άρθρου 11 του ΙΤΑ 2010 λόγω του γεγονότος ότι κανένα εισόδημα δεν αποκτήθηκε ούτε προήλθε από το Γιβραλτάρ.
- (138) Στο έκτο παράδειγμα, εκδόθηκε απόφαση για επιχείρηση που ασκεί εμπόριο μη φαρμακευτικών ιατρικών και σχετικών με την υγεία προϊόντων από τη Νότια Κορέα στη Γερμανία. Ο έλεγχος κατέδειξε ότι οι διαχειριστικές και εμπορικές αποφάσεις ανατέθηκαν σε πρόσωπο που κατοικεί στη Ναμίμπια. Ο έλεγχος κατέδειξε επίσης ότι ο μοναδικός διευθυντής της επιχείρησης με κατοικία στο Γιβραλτάρ παρείχε γενικές συμβουλευτικές υπηρεσίες στην επιχείρηση και δεν συμμετείχε ενεργά στις καθημερινές εμπορικές δραστηριότητες που ασκούσε η επιχείρηση. Μετά από επιτόπια επίσκεψη,

⁽⁶⁷⁾ Η προέλευση του εισοδήματος και ο τόπος της ασφάλειας έχουν ιδιαίτερη σημασία για τον προσδιορισμό του κατά πόσον το εισόδημα από τόκους αποκτάται ή προέρχεται από το Γιβραλτάρ (εφαρμογή του κανόνα του «τόπου του δανείου»).

⁽⁶⁸⁾ Σε περίπτωση απουσίας απαλλαγής του εισοδήματος από παθητικούς τόκους βάσει του ΙΤΑ 2010, το εισόδημα θα υπέκειτο στην αρχή της εδαφικότητας και συνεπώς στον κανόνα του «τόπου του δανείου». Δεδομένης της αλλοδαπής προέλευσης των τόκων και του τόπου της ασφάλειας του δανείου, το εισόδημα από τόκους πιθανότατα θα θεωρούνταν ότι αποκτάται ή προέρχεται από χώρα εκτός του Γιβραλτάρ.

σύσκεψη με τους υπεύθυνους της επιχείρησης, απαντήσεις σε πρόσθετες γραπτές ερωτήσεις και συστηματικούς ελέγχους που διενεργήθηκαν στο διαδικτυο δεν εντοπίστηκαν στοιχεία που να καταδεικνύουν φυσική παρουσία στο Γιβραλτάρ. Από τον ερευνητικό επανέλεγχο προέκυψε ότι η επιχείρηση δεν παρείχε υπηρεσία εντός ή από το Γιβραλτάρ και ότι, ως εκ τούτου, δεν διέθετε πηγές εισοδήματος που να αποκτάται ή να προέρχεται από το Γιβραλτάρ.

- (139) Στο έβδομο παράδειγμα, αντικείμενο της επιχείρησης ήταν η διαχείριση διαδικτυακών τυχερών παιγνίων μέσω ιστοσελίδας. Τα έσοδα της επιχείρησης περιλάμβαναν τις χρεώσεις που εισπράττονταν από τους τελικούς χρήστες για μη βασικά χαρακτηριστικά και δικαιώματα, τις προμήθειες που εισπράττονταν από τις στοιχηματικές συναλλαγές βάσει αδειας σε τρίτους παρόχους και την πώληση προϊόντων που σχετίζονταν με τυχερά παίγνια. Από την ανάλυση των διαθέσιμων πληροφοριών προέκυψε ότι, μέχρι την 1η Ιανουαρίου 2014, όλες οι δραστηριότητες ασκούνταν εκτός του Γιβραλτάρ. Ειδικότερα, η ανάπτυξη λογισμικού πραγματοποιούνταν από τη θυγατρική της επιχείρησης σε άλλο κράτος μέλος, ενώ ο κεντρικός διακομιστής ήταν εγκατεστημένος στην Ελβετία. Η υπηρεσία εξυπηρέτησης πελατών παρέχονταν από τρία ανεξάρτητα άτομα σε άλλο κράτος μέλος και σε τρίτη χώρα. Η επεξεργασία των τελών συνδρομής πραγματοποιούνταν στις Κάτω Χώρες. Σε αυτό το πλαίσιο, από τον ερευνητικό επανέλεγχο κρίθηκε ότι η επιχείρηση δεν υπέκειτο σε φόρο για εισόδημα που παρήχθη μέχρι την 1η Ιανουαρίου 2014 ⁽⁶⁹⁾. Από τις 2 Ιανουαρίου 2014, η επιχείρηση είχε φυσική παρουσία στο Γιβραλτάρ και έχει εισόδημα που αποκτάται και προέρχεται από το Γιβραλτάρ, υποβάλλει πλήρεις και ολοκληρωμένες φορολογικές δηλώσεις για το εισόδημά της και είναι πλήρως τακτοποιημένη από φορολογική άποψη στο Γιβραλτάρ. Η φορολογική απόφαση ανακλήθηκε τον Ιανουάριο του 2014.
- (140) Στο όγδοο παράδειγμα, ο έλεγχος επιβεβαίωσε ότι η επιχείρηση εμπορευόταν γεωργικές χημικές ουσίες από την Ουγγαρία, το Βέλγιο και το Ισραήλ με πελάτες στην πρώην Γιουγκοσλαβική Δημοκρατία της Μακεδονίας, τη Βοσνία-Ερζεγοβίνη και τη Σλοβακία. Αφού εξετάστηκαν όλα τα έγγραφα που προσκόμισε η επιχείρηση καθώς και πρόσθετες πληροφορίες που παρέσχε η επιχείρηση γραπτώς και στο πλαίσιο σύσκεψης με τους εκπροσώπους της (και βάσει άλλων ενεργειών στο πλαίσιο της έρευνας), ο έλεγχος κατέδειξε ότι δεν ασκούνταν προσοδοφόρες δραστηριότητες στο Γιβραλτάρ (στον βαθμό που δεν υπήρχαν υπηρεσίες που παρέχονταν εντός ή από το Γιβραλτάρ ούτε καμία δραστηριότητα που ασκούνταν εντός ή από το Γιβραλτάρ) και συνεπώς κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η επιχείρηση δεν ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής της φορολογίας βάσει του άρθρου 11 του νόμου ΙΤΑ 2010.
- (141) Το ένατο και τελευταίο παράδειγμα αφορά απόφαση που έχει εκδοθεί για επιχείρηση που ναυλώνει πολυτελές σκάφος αναψυχής (νηολογημένο στο Ηνωμένο Βασίλειο) στις Βρετανικές Παρθένες Νήσους. Η επιχείρηση διέθετε ιστοσελίδα στην οποία φαινόταν ότι η ναύλωση πραγματοποιούνταν στην Καραϊβική. Ο επανέλεγχος των φορολογικών αρχών του Γιβραλτάρ κατέδειξε ότι η επιχείρηση δεν πραγματοποιούσε εμπορικές συναλλαγές στο Γιβραλτάρ και δεν είχε φυσική παρουσία ούτε ήταν μόνιμα εγκατεστημένη στο Γιβραλτάρ. Ως εκ τούτου, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι δεν υφίσταντο προσοδοφόρες δραστηριότητες που να καθιστούν την επιχείρηση υποκείμενη σε φόρο βάσει της αρχής της εδαφικότητας. Η απόφαση έπαυσε να ισχύει τον Οκτώβριο του 2015 καθώς η επιχείρηση είχε διαγραφεί από το μητρώο εταιρειών στο Γιβραλτάρ.
- (142) Τα εν λόγω εννέα παραδείγματα είναι απλώς ενδεικτικά. Η Επιτροπή αξιολόγησε τις διαθέσιμες πληροφορίες και τα έγγραφα σε σχέση με το σύνολο των 160 αποφάσεων προκειμένου να βεβαιωθεί ότι οι αποφάσεις εκδόθηκαν σύμφωνα με τους ισχύοντες φορολογικούς κανόνες του Γιβραλτάρ και ότι οι δραστηριότητες που ασκούσαν οι εν λόγω επιχειρήσεις αντιστοιχούσαν στις δραστηριότητες που περιγράφονταν στην αίτηση έκδοσης απόφασης.
- (143) Από τις 160 φορολογικές αποφάσεις, 98 σχετίζονταν στην πραγματικότητα με την αρχή της εδαφικότητας (και κατά τους επανελέγχους που διενήργησαν οι φορολογικές αρχές του Γιβραλτάρ δεν διαπιστώθηκαν προσοδοφόρες δραστηριότητες που ασκούνταν στο Γιβραλτάρ). Συνεπώς, τα έσοδα των οικείων επιχειρήσεων δεν ενέπιπταν, σε κάθε περίπτωση, στο πεδίο εφαρμογής του εδαφικού συστήματος φορολογίας του Γιβραλτάρ.
- (144) Σε 34 περιπτώσεις, οι αποδέκτες εισέπρατταν παθητικούς τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης ή/και μερίσματα ⁽⁷⁰⁾, και φαίνεται ότι είτε η κατάσταση τους τακτοποιήθηκε είτε ότι διέκοψαν τις δραστηριότητές τους μετά τις τροποποιήσεις του 2013. Ωστόσο, στον βαθμό που η φορολογική μεταχείριση των εν λόγω επιχειρήσεων είναι αποτέλεσμα της εφαρμογής του καθεστώτος ενισχύσεων που εξετάζεται στο τμήμα 7 της παρούσας απόφασης, η Επιτροπή παραπέμπει στο εν λόγω τμήμα. Κατά συνέπεια, κάθε ενίσχυση που χορηγήθηκε βάσει των εν λόγω αποφάσεων (κατά την περίοδο που προηγείται της έναρξης ισχύος των τροποποιήσεων του 2013) αντιμετωπίζεται στο διατακτικό της παρούσας απόφασης ως στοιχείο του καθεστώτος ενισχύσεων που προσδιορίζεται στο τμήμα 7.

⁽⁶⁹⁾ Παρατηρήσεις του Ηνωμένου Βασιλείου της 21.2.2018.

⁽⁷⁰⁾ Οι αποφάσεις σχετικά με τη φορολόγηση του εν λόγω εισοδήματος ενδέχεται να εμπίπτουν στο πεδίο της διαδικασίας έρευνας σχετικά με την απαλλαγή του εισοδήματος από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης (ιδίως όσον αφορά το εισόδημα από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης που προέκυψε πριν από την 1η Ιουλίου 2013 και την 1η Ιανουαρίου 2014 αντίστοιχα) και κάθε διαφυγόν φόρος λόγω της απαλλαγής του εν λόγω εισοδήματος μπορεί να υπόκειται σε ανάκτηση σύμφωνα με το τμήμα 10 της παρούσας απόφασης. Οι εν λόγω 34 αποφάσεις αναφέρονται στο παράρτημα ως αποφάσεις αριθ. 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 και 158.

- (145) Σε 19 περιπτώσεις, είτε η επιχείρηση δεν είχε συσταθεί είτε οι δραστηριότητες που περιγράφονται στις αιτήσεις φορολογικής απόφασης δεν ασκήθηκαν, ή η επιχείρηση ήταν αδρανής. Κατά συνέπεια, δεν υπήρχε αντικείμενο φόρου στις εν λόγω περιπτώσεις και, ανεξάρτητα από τη θέση που έλαβαν οι φορολογικές αρχές, οι αποφάσεις δεν μπορούσαν να συνεπάγονται την παροχή οιοδήποτε πλεονεκτήματος στις ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις.
- (146) Σε τέσσερις άλλες περιπτώσεις, οι αποφάσεις κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι το σχετικό εισόδημα αποκτούνταν και προερχόταν από το Γιβραλτάρ και επομένως υπέκειτο σε φόρο σύμφωνα με το άρθρο 11 του νόμου ΙΤΑ 2010. Από την άποψη αυτή, είναι σκόπιμο να σημειωθεί ότι, σε τέτοιες περιπτώσεις, στις εκθέσεις ελέγχου των φορολογικών αρχών του Γιβραλτάρ τονιζόταν ότι οι φορολογικές αποφάσεις είχαν ανακληθεί λόγω νομοθετικών ή ουσιαστικών αλλαγών. Φαίνεται επίσης ότι οι ανακλήσεις δεν ήταν αποτέλεσμα των ελέγχων που διενεργήθηκαν το 2015, αλλά προγενέστερων επανελέγχων, π.χ. όταν τέθηκαν σε ισχύ οι τροποποιήσεις του 2013 σε σχέση με το εισόδημα από τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης. Με άλλα λόγια, στις εν λόγω τέσσερις περιπτώσεις, οι οικείες επιχειρήσεις υπέκειντο στον φόρο επί του εισοδήματός τους που αποκτούνταν η προερχόταν από το Γιβραλτάρ.
- (147) Οι υπόλοιπες πέντε αποφάσεις αφορούν ζητήματα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, όπως η φορολογία των εργαζομένων. Οι εν λόγω αποφάσεις δεν επηρεάζουν το επίπεδο φορολογίας των οικείων επιχειρήσεων και επομένως δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της φορολογίας εισοδήματος εταιρειών.
- (148) Στον πίνακα του παραρτήματος παρέχεται επισκόπηση των ευρημάτων της Επιτροπής σχετικά με τις 160 μη προβληματικές φορολογικές αποφάσεις, με αναφορά στις κατηγορίες που περιγράφονται στο παρόν τμήμα. Καταδεικνύεται ότι δεν έχει διαπιστωθεί καμία περίπτωση όπου κάποια από τις αποφάσεις να ήταν ασυμβίβαστη με την κανονική εφαρμογή του φορολογικού συστήματος του Γιβραλτάρ ⁽⁷¹⁾.
- (149) Κατά συνέπεια, ακόμη και αν είχε διαπιστωθεί ότι οι αρχές του Γιβραλτάρ είχαν εκδώσει τις 160 φορολογικές αποφάσεις χωρίς να τηρήσουν οιαδήποτε καθορισμένη διαδικασία ή χωρίς να προβούν σε ουσιαστική ανάλυση κατά τη χρονική στιγμή της έκδοσης των αποφάσεων, αυτό δεν θα είχε καμία επίπτωση στην πράξη και δεν θα συνεπαγόταν παροχή οιοδήποτε πλεονεκτήματος, δεδομένου ότι από τις δραστηριότητες (ή την απουσία δραστηριοτήτων) των εν λόγω επιχειρήσεων δεν προέκυπταν φορολογητέα εισοδήματα σύμφωνα με τους κανόνες φόρου εισοδήματος του Γιβραλτάρ ⁽⁷²⁾.
- (150) Ως εκ τούτου, αφού εξέτασε προσεκτικά τα αποδεικτικά στοιχεία που υπέβαλαν οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι 160 φορολογικές αποφάσεις αντανάκλυσαν κατά τρόπο αξιόπιστο την πραγματικότητα που θα προέκυπτε από την κανονική εφαρμογή του κοινού φορολογικού συστήματος του Γιβραλτάρ, χωρίς να συνεπάγονται κακή εφαρμογή της νομοθεσίας ή άλλη ένδειξη ύπαρξης κρατικής ενίσχυσης. Επομένως, η έκδοση και εφαρμογή των εν λόγω αποφάσεων δεν εγείρει ζητήματα κρατικών ενισχύσεων ⁽⁷³⁾.

8.3. Οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις

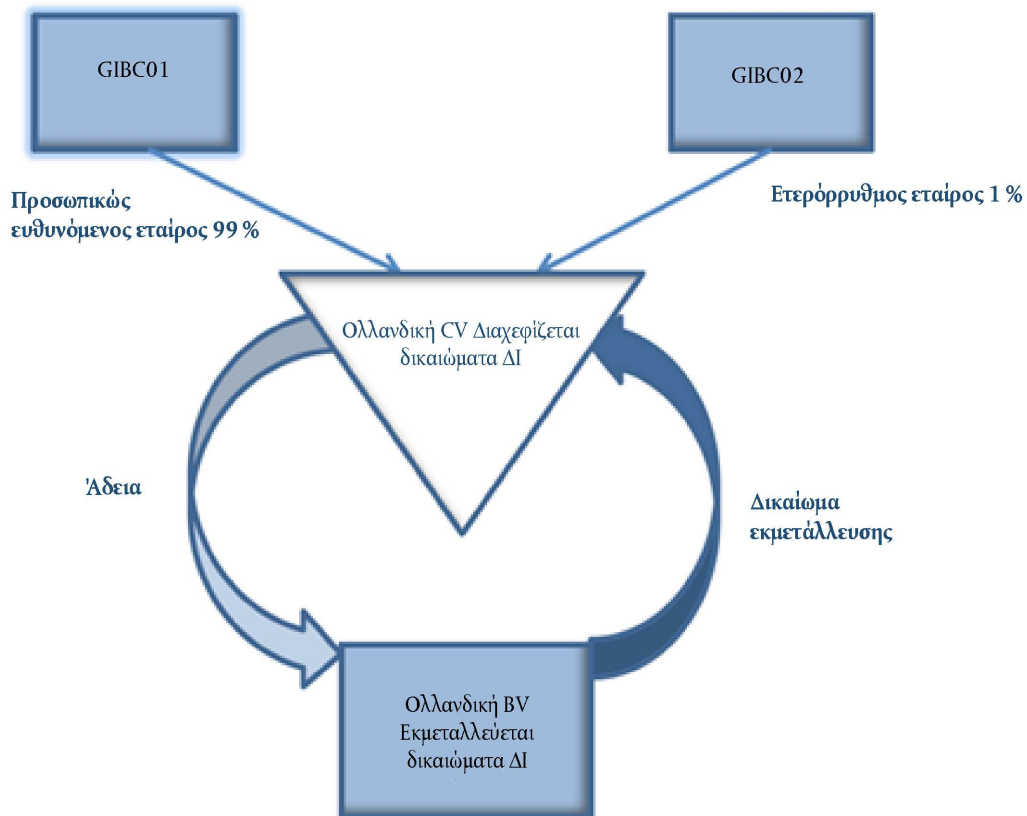
- (151) Η έρευνα της Επιτροπής κατέδειξε ότι πέντε αποφάσεις που εκδόθηκαν για εταιρείες ετερόρρυθμων εταιρειών των Κάτω Χωρών (*Commanditaire vennootschap* ή «CV») ήγειραν πράγματι ζητήματα σχετικά με τους κανόνες για τις κρατικές ενισχύσεις.
- (152) Οι σχετικές αποφάσεις εκδόθηκαν το 2011 ή το 2012 και επιβεβαίωναν ότι τα δικαιώματα εκμετάλλευσης (και το εισόδημα από παθητικούς τόκους σε μικρότερο βαθμό) που προέκυπταν στο επίπεδο των ολλανδικών CV δεν υπέκειντο σε φόρο βάσει του ΙΤΑ 2010. Οι εν λόγω αποφάσεις παρέμειναν σε ισχύ και δεν ανακλήθηκαν από τις φορολογικές αρχές είτε λόγω των τροποποιήσεων του ΙΤΑ 2010 το 2013 που κατέστησαν τους τόκους και τα δικαιώματα εκμετάλλευσης φορολογητέα είτε λόγω των ελέγχων που διενεργήθηκαν το 2015.

⁽⁷¹⁾ Σύμφωνα με την αιτιολογική σκέψη 144, τούτο δεν θίγει τις ενισχύσεις που χορηγήθηκαν σε σχέση με τις 34 αποφάσεις που αφορούν παθητικό εισόδημα ως αποτέλεσμα της εφαρμογής του καθεστώτος ενισχύσεων που εξετάζεται στο τμήμα 7 της παρούσας απόφασης.

⁽⁷²⁾ Σύμφωνα με την αιτιολογική σκέψη 144, τούτο δεν θίγει τις ενισχύσεις που χορηγήθηκαν σε σχέση με τις 34 αποφάσεις που αφορούν παθητικό εισόδημα ως αποτέλεσμα της εφαρμογής του καθεστώτος ενισχύσεων που εξετάζεται στο τμήμα 7 της παρούσας απόφασης.

⁽⁷³⁾ Σύμφωνα με την αιτιολογική σκέψη 144, τούτο δεν θίγει τυχόν ενισχύσεις που χορηγήθηκαν σε σχέση με τις 34 αποφάσεις που αφορούν παθητικό εισόδημα ως αποτέλεσμα της εφαρμογής του καθεστώτος ενισχύσεων που εξετάζεται στο τμήμα 7 της παρούσας απόφασης.

- (153) Οι καταστάσεις στις οποίες αναφέρονται οι αιτήσεις για την έκδοση αποφάσεων περιλάμβαναν συνήθως την ακόλουθη δομή:



- (154) Βάσει της ολλανδικής νομοθεσίας, μια CV είναι ετερόρρυθμη εταιρεία, η οποία θεωρείται γενικά διαφανής οντότητα από φορολογική σκοπιά και, ως εκ τούτου, μη υποκείμενη στον φόρο εισοδήματος εταιρειών στις Κάτω Χώρες ⁽⁷⁴⁾. Συνεπώς, το εισόδημα της CV δεν φορολογείται στις Κάτω Χώρες στο επίπεδο της CV αλλά στο επίπεδο των συμμετεχόντων στην CV, ανάλογα με το μερίδιό τους στη CV. Με άλλα λόγια, στις Κάτω Χώρες προκύπτει φορολογική υποχρέωση σε σχέση με το εισόδημα των εν λόγω CV, μόνο εάν ένας ή περισσότεροι συμμετέχοντες στη CV είναι φυσικά πρόσωπα ή εταιρείες μόνιμα εγκατεστημένα στις Κάτω Χώρες.
- (155) Όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση στο Γιβραλτάρ, από τις παρατηρήσεις του Ηνωμένου Βασιλείου φαίνεται ότι, ελλείπει ειδικών κανόνων στον νόμο ΙΤΑ του 2010, το Γιβραλτάρ εφαρμόζει τις αρχές του κοινού δικαίου και συνεπώς θεωρεί τις ολλανδικές CV ως διαφανείς οντότητες σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες και τη νομολογία του Ηνωμένου Βασιλείου ⁽⁷⁵⁾. Συνεπώς, το σχετικό μερίδιο τυχόν εισοδήματος που εισπράττεται από τις CV θα θεωρείται ότι εισπράττεται απευθείας από τις επιχειρήσεις του Γιβραλτάρ που έχουν μερίδιο στην ολλανδική CV.
- (156) Ελλείπει διμερούς φορολογικής σύμβασης μεταξύ Γιβραλτάρ και Κάτω Χωρών, η υποχρέωση καταβολής φόρου στο Γιβραλτάρ θα εξαρτηθεί καταρχήν από το εάν το μερίδιο του σχετικού εισοδήματος που παράγεται από την ολλανδική CV εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της φορολογίας βάσει του ΙΤΑ 2010. Δεδομένου ότι το εισόδημα από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης δεν υπέκειτο σε φόρο μέχρι τον Ιούνιο του 2013 (στην περίπτωση παθητικών τόκων) και τον Ιανουάριο του 2014 (στην περίπτωση εισοδήματος από δικαιώματα εκμετάλλευσης), το εν λόγω εισόδημα της ολλανδικής CV δεν υπέκειτο σε φόρο στο επίπεδο των εταιρών του Γιβραλτάρ. Αντιθέτως, μετά τις τροποποιήσεις του νόμου ΙΤΑ 2010, βάσει των οποίων το εισόδημα από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης υπέκειτο σε φόρο ανεξάρτητα από την προέλευσή του (κατηγορία 1Α και 3Α, πίνακας Γ του παραρτήματος 1 του νόμου ΙΤΑ 2010), η ορθή εφαρμογή των φορολογικών κανόνων του Γιβραλτάρ θα έπρεπε να είχε ως αποτέλεσμα οι φορολογικές αρχές του Γιβραλτάρ να θεωρήσουν τα σχετικά δικαιώματα εκμετάλλευσης (που εισπράττονταν από την 1η Ιανουαρίου 2014) και τους παθητικούς τόκους (που εισπράττονταν από την 1η Ιουλίου 2013) ως φορολογητέο εισόδημα στο επίπεδο των εταιρών του Γιβραλτάρ ⁽⁷⁶⁾.

⁽⁷⁴⁾ Στην πραγματικότητα, βάσει της ολλανδικής νομοθεσίας, πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ των ανοιχτών CV και των κλειστών CV. Η εν λόγω διάκριση εξαρτάται από το κατά πόσο η πρόσβαση νέων εταιρών και η μεταβίβαση των μεριδίων της εταιρείας εξαρτάται από την άδεια όλων των υπόλοιπων εταιρών. Ενώ μια ανοιχτή CV θεωρείται ότι υπόκειται σε φόρο (αδιαφανής) καθαυτή, μια κλειστή CV θεωρείται διαφανής οντότητα και, ως εκ τούτου, δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος εταιρειών. Στην προκειμένη περίπτωση, οι σχετικές CV είναι κλειστές. Ωστόσο, η εν λόγω κατηγοριοποίηση δεν παρουσιάζει ενδιαφέρον για τη φορολογική μεταχείριση της CV στο Γιβραλτάρ (σύμφωνα με τις αρχές του κοινού δικαίου - common law).

⁽⁷⁵⁾ Βλέπε ιδίως το εσωτερικό εγχειρίδιο «Foreign Entity Classification for UK Tax Purposes» που δημοσίευσε η HM Revenues & Customs, όπως τροποποιήθηκε τελευταία στις 9 Ιανουαρίου 2018, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm180010>

⁽⁷⁶⁾ Όσον αφορά το εισόδημα από παθητικούς τόκους, αυτό θα ίσχυε μόνο στον βαθμό που οι εισπραχθέντες ή εισπρακτέοι τόκοι από οποιαδήποτε επιχείρηση ανέρχονται σε 100 000 GBP και άνω.

- (157) Στις παρατηρήσεις τους της 21ης Φεβρουαρίου 2018, οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου επιβεβαίωσαν ότι η αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος ΔΟΥ του Γιβραλτάρ θεωρεί τις ολλανδικές CV ως φορολογικά διαφανείς οντότητες. Ωστόσο, κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου στο Γιβραλτάρ, καθώς δεν υφίσταται ειδική διάταξη στον νόμο ΙΤΑ 2010 που να ορίζει και να καθορίζει τον τρόπο φορολόγησης του εταίρου του Γιβραλτάρ. Αυτό οφείλεται στο ότι ο ορισμός του «προσώπου» στο άρθρο 74 του ΙΤΑ 2010 δεν αναφέρεται ρητά στις ολλανδικές ετερόρρυθμες εταιρείες και συνεπώς δεν υφίσταται ειδικός μηχανισμός σχετικά με τον τρόπο φορολόγησης του εισοδήματος από τις συμμετοχές που κατέχονται σε μία CV.
- (158) Η Επιτροπή δεν κατανοεί το σκεπτικό του Ηνωμένου Βασιλείου και των φορολογικών αρχών του Γιβραλτάρ για τους ακόλουθους λόγους. Πρώτον, το σχετικό ερώτημα δεν είναι εάν οι ολλανδικές CV θα πρέπει να φορολογούνται στο Γιβραλτάρ, αλλά εάν οι εταίροι (εγκατεστημένοι μόνιμα στο Γιβραλτάρ) των εν λόγω CV θα πρέπει να φορολογούνται επί του μεριδίου τους στο εισόδημα που προκύπτει από τις εν λόγω CV. Δεδομένου ότι οι CV θεωρούνται διαφανείς από φορολογική σκοπιά στο Γιβραλτάρ (σύμφωνα με τις αρχές του κοινού δικαίου), οι εταίροι που είναι μόνιμα εγκατεστημένοι στο Γιβραλτάρ θα πρέπει να φορολογούνται επί του μεριδίου τους στο εισόδημα των CV, στον βαθμό που το εισόδημα εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της φορολογίας βάσει του ΙΤΑ 2010 (για εισόδημα από τόκους, αυτό ισχύει από 1ης Ιουλίου 2013 και για δικαιώματα εκμετάλλευσης από 1ης Ιανουαρίου 2014) ⁽⁷⁷⁾. Παρότι η Επιτροπή εξέφρασε αμφιβολίες ως προς το σκεπτικό του Ηνωμένου Βασιλείου, δεν έλαβε κανένα πειστικό επιχειρήματα προς επίρρωση αυτού.
- (159) Δεύτερον, ακόμη και αν ο ορισμός του «προσώπου» στο άρθρο 74 ήταν συναφής για τις υπό εξέταση περιπτώσεις (κατά την άποψη της Επιτροπής, αυτό ισχύει για τις σχετικές επιχειρήσεις του Γιβραλτάρ που έχουν μερίδιο αποκλειστικά σε ολλανδικές CV, και όχι για τις ολλανδικές CV καθαυτές), πρέπει να σημειωθεί ότι ο ορισμός στο άρθρο 74 ⁽⁷⁸⁾ είναι πολύ γενικός και αρκετά ευρύς ώστε να συμπεριλάβει μια ολλανδική CV.
- (160) Οι αποδέκτες των πέντε επίμαχων φορολογικών αποφάσεων είναι οι ακόλουθοι:
- (1) MJN Holdings (Gibraltar) Limited (απόφαση αριθ. 144, που εκδόθηκε στις 11 Σεπτεμβρίου 2012),
 - (2) Heidrick & Struggles (Gibraltar) Holdings Limited ⁽⁷⁹⁾ (απόφαση αριθ. 83, που εκδόθηκε στις 2 Ιουνίου 2011),
 - (3) Heidrick & Struggles (Gibraltar) Limited ⁽⁸⁰⁾ (απόφαση αριθ. 84, που εκδόθηκε στις 2 Ιουνίου 2011),
 - (4) Ash (Gibraltar) One Limited (απόφαση αριθ. 139, που εκδόθηκε στις 8 Μαΐου 2012),
 - (5) Ash (Gibraltar) Two Limited (απόφαση αριθ. 140, που εκδόθηκε στις 8 Μαΐου 2012).
- (161) Τα ποσά των κερδών που πραγματοποιήθηκαν στο επίπεδο των CV και τα σχετικά μερίδια στα εν λόγω κέρδη που είναι φορολογητέα στο επίπεδο των εν λόγω πέντε αποδεκτών (σύμφωνα με τα αντίστοιχα μερίδιά τους στις CV) για την περίοδο 2014-2016 ⁽⁸¹⁾ είναι τα ακόλουθα ⁽⁸²⁾:

Επιχείρηση του Γιβραλτάρ	Μερίδιο στη C.V. (%)	2014		2015		2016	
		Κέρδη της CV (τόκοι και δικαιώματα εκμετάλλευσης) (USD)	Αναλογία κερδών της CV (Κέρδος × μερίδιο %) (USD)	Κέρδη της CV (τόκοι και δικαιώματα εκμετάλλευσης) (USD)	Αναλογία κερδών της CV (Κέρδος × μερίδιο %) (USD)	Κέρδη της CV (τόκοι και δικαιώματα εκμετάλλευσης)	Αναλογία κερδών της CV (Κέρδος × μερίδιο %)
MJN Holdings (Gibraltar) Ltd	99,99	330 819 000,00	330 785 918,10	254 354 000,00	254 328 564,60	232 398 464,00 USD	232 375 224,15 USD

⁽⁷⁷⁾ Με βάση την κατηγορία 3Α στοιχείο β), πίνακας Γ του παραρτήματος 1 προβλέπεται ότι τα δικαιώματα εκμετάλλευσης θα θεωρείται ότι αποκτώνται και προέρχονται από το Γιβραλτάρ, σε περίπτωση που η επιχείρηση που εισπράττει τα δικαιώματα είναι επιχείρηση εγγεγραμμένη στο Γιβραλτάρ. Ο εν λόγω κανόνας δεν επηρεάζει το συμπέρασμα ότι οι σχετικές επιχειρήσεις που είναι εγγεγραμμένες στο Γιβραλτάρ υπόκεινται σε φόρο επί του μεριδίου τους στο εισόδημα από δικαιώματα εκμετάλλευσης που παράγεται στο επίπεδο των ολλανδικών CV, δεδομένου ότι το σχετικό μερίδιο τυχόν εισοδήματος που λαμβάνουν οι CV θεωρείται ότι εισπράττεται απευθείας από τις επιχειρήσεις του Γιβραλτάρ που έχουν μερίδιο στις ολλανδικές CV.

⁽⁷⁸⁾ Στο άρθρο 74 ορίζεται η έννοια των προσώπων ως «ως οιοσδήποτε οργανισμός, είτε πολυπρόσωπη είτε μονοπρόσωπη νομική οντότητα και οιαδήποτε λέσχη, σύλλογος ή οιοσδήποτε άλλος φορέας, ή οιοδήποτε πρόσωπο ή πρόσωπα οιασδήποτε ηλικίας ή φύλου, και οιαδήποτε εταιρεία και ένωση προσώπων, καθώς και οιοσδήποτε άλλες οντότητες, σύμφωνα με τα οριζόμενα στους κανονισμούς που θεσπίστηκαν βάσει του παρόντος νόμου».

⁽⁷⁹⁾ Στην απόφαση επέκτασης της διαδικασίας αναφέρεται ως «δυναμική εταιρεία».

⁽⁸⁰⁾ Στην απόφαση επέκτασης της διαδικασίας αναφέρεται ως «δυναμική εταιρεία».

⁽⁸¹⁾ Τα ποσά των κερδών που πραγματοποιήθηκαν από τις σχετικές CV για τα φορολογικά έτη 2012, 2013 και 2017 δεν είναι γνωστά.

⁽⁸²⁾ Οι ετήσιοι λογαριασμοί των σχετικών CV είναι σε δολάρια ΗΠΑ. Η λογιστική περίοδος για τις MJN Holdings (Gibraltar) Ltd., Heidrick & Struggles (Gibraltar) Holdings Ltd. και Heidrick & Struggles (Gibraltar) Ltd. λήγει στις 31 Δεκεμβρίου. Αντιθέτως, η λογιστική περίοδος για τις Ash (Gibraltar) One Ltd. και Ash (Gibraltar) Two Ltd. λήγει στις 30 Σεπτεμβρίου.

Επιχείρηση του Γιβραλτάρ	Μερίδιο στη C.V. (%)	2014		2015		2016	
		Κέρδη της CV (τόκοι και δικαιώματα εκμετάλλευσης) (USD)	Αναλογία κερδών της CV (Κέρδος × μερίδιο %) (USD)	Κέρδη της CV (τόκοι και δικαιώματα εκμετάλλευσης) (USD)	Αναλογία κερδών της CV (Κέρδος × μερίδιο %) (USD)	Κέρδη της CV (τόκοι και δικαιώματα εκμετάλλευσης)	Αναλογία κερδών της CV (Κέρδος × μερίδιο %)
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) Τα σχετικά μερίδια επί των ποσών των κερδών που αναφέρονται στον ανωτέρω πίνακα θα έπρεπε να έχουν ενσωματωθεί στη φορολογητέα βάση των πέντε επιχειρήσεων του Γιβραλτάρ και να έχουν φορολογηθεί σύμφωνα με τους συνήθεις φορολογικούς κανόνες του Γιβραλτάρ.

8.3.1. Ύπαρξη ενίσχυσης

8.3.1.1. Προϋποθέσεις για την αξιολόγηση της κρατικής ενίσχυσης

(163) Όπως έχει ήδη αναφερθεί στην αιτιολογική σκέψη 77, για να χαρακτηριστεί ένα μέτρο ως κρατική ενίσχυση, πρέπει να υφίσταται, πρώτον, παρέμβαση του κράτους ή μέσω κρατικών πόρων· δεύτερον, η παρέμβαση αυτή πρέπει να δύναται να επηρεάσει το εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών· τρίτον, πρέπει να παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα σε μια επιχείρηση και, τέταρτον, πρέπει να νοθεύει ή να απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό⁽⁸³⁾.

(164) Όσον αφορά την παρέμβαση του κράτους ή μέσω κρατικών πόρων, οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις εκδόθηκαν από τις φορολογικές αρχές του Γιβραλτάρ, οι οποίες υπάγονται στην κυβέρνηση του Γιβραλτάρ. Οι φορολογικές αποφάσεις ισοδυναμούσαν με αποδοχή από τις εν λόγω αρχές συγκεκριμένης φορολογικής μεταχείρισης. Βάσει των εν λόγω αποφάσεων, οι αποδέκτες των αποφάσεων έχουν προσδιορίσει τη φορολογική οφειλή τους όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος εταιρειών στο Γιβραλτάρ (για κάθε φορολογικό έτος). Σε περίπτωση που ο αποδέκτης υποχρεούνταν να υποβάλλει φορολογική δήλωση⁽⁸⁴⁾, η φορολογική απόφαση χρησιμοποιήθηκε μεταγενέστερα από τον αποδέκτη για να συμπληρώσει τις φορολογικές δηλώσεις του και οι εν λόγω δηλώσεις έγιναν δεκτές από τις φορολογικές αρχές του Γιβραλτάρ ως αντιστοιχούσες στην υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος εταιρειών του αποδέκτη στο Γιβραλτάρ. Σε περίπτωση που δεν υφίστατο υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης λόγω απουσίας φορολογητέου εισοδήματος ως αποτέλεσμα της απόφασης, δεν προέκυπτε ούτε φορολογική οφειλή. Ως εκ τούτου, τυχόν φορολογικό πλεονέκτημα εξαιτίας των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων πρέπει να καταλογιστεί στο Γιβραλτάρ.

(165) Όσον αφορά τη χρηματοδότηση των μέτρων μέσω κρατικών πόρων, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, μέτρο με το οποίο οι δημόσιες αρχές παρέχουν σε ορισμένες επιχειρήσεις φορολογική απαλλαγή και το οποίο, μολονότι δεν συνεπάγεται συγκεκριμένη μεταβίβαση κρατικών πόρων, θέτει τις προαναφερθείσες επιχειρήσεις σε ευνοϊκότερη οικονομική κατάσταση σε σχέση με τους λοιπούς φορολογουμένους, συνιστά κρατική ενίσχυση⁽⁸⁵⁾. Στην προκειμένη περίπτωση, οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις επιβεβαιώνουν ότι το σχετικό μερίδιο επί του εισοδήματος από δικαιώματα εκμετάλλευσης και τόκους που προέρχεται από τις ολλανδικές εταιρείες δεν φορολογείται στο επίπεδο των επιχειρήσεων που έχουν φορολογική κατοικία στο Γιβραλτάρ και έχουν μερίδια στις εν λόγω εταιρείες. Συνεπώς, η φορολογική μεταχείριση που βασίζεται στις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις μπορεί να θεωρηθεί ότι μειώνει την υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος εταιρειών στο Γιβραλτάρ των αποδεκτών των εν λόγω αποφάσεων και, ως εκ

⁽⁸³⁾ Βλέπε υπόθεση C-399/08 P *Επιτροπή κατά Deutsche Post* ECLI:EU:C:2010:481, σκέψη 39 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

⁽⁸⁴⁾ Μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2015, επιχείρηση του Γιβραλτάρ που δεν είχε καθόλου φορολογητέο εισόδημα, π.χ. επειδή εισπράττει μόνο μερίσματα από άλλη επιχείρηση, δεν ήταν υποχρεωμένη να υποβάλλει φορολογική δήλωση.

⁽⁸⁵⁾ Βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-106/09 P και C-107/09 P *Επιτροπή κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου*, ECLI:EU:C:2011:732, σκέψη 72, και εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

τούτου, συνεπάγεται απώλεια κρατικών πόρων. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι κάθε απαλλαγή που χορηγείται λόγω των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων συνεπάγεται απώλεια φορολογικών εσόδων τα οποία θα ήταν σε διαφορετική περίπτωση διαθέσιμα στο Γιβραλτάρ, εάν δεν υφίστατο η απαλλαγή⁽⁸⁶⁾. Ως εκ τούτου, τα μέτρα χρηματοδοτούνται μέσω κρατικών πόρων.

- (166) Όσον αφορά την ανάγκη ύπαρξης επίδρασης στις εμπορικές συναλλαγές, οι πέντε επιχειρήσεις που ωφελούνται από τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις ανήκουν σε πολυεθνικούς ομίλους που δραστηριοποιούνται σε διάφορες αγορές σε αρκετά κράτη μέλη, οπότε κάθε ενίσχυση προς όφελός τους ενδέχεται να επηρεάσει το ενδοενοσιακό εμπόριο. Στο ίδιο πνεύμα, το Γιβραλτάρ, παρέχοντας ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση στις σχετικές επιχειρήσεις του πολυεθνικού ομίλου, ενδέχεται να έχει αποθαρρύνει την πραγματοποίηση επενδύσεων σε κράτη μέλη που δεν μπορούν ή δεν θέλουν να προσφέρουν παρόμοια ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση. Δεδομένου ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις ενισχύουν την ανταγωνιστική θέση των αποδεκτών σε σχέση με άλλες ανταγωνιστικές επιχειρήσεις στο πλαίσιο του ενδοενοσιακού εμπορίου, πρέπει να θεωρηθεί ότι μπορούν να επηρεάσουν το εν λόγω εμπόριο⁽⁸⁷⁾.
- (167) Ομοίως, όσον αφορά την ανάγκη ύπαρξης νόθευσης του ανταγωνισμού, μέτρο που χορηγείται από ένα κράτος θεωρείται ότι νοθεύει ή απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό εφόσον δύναται να βελτιώσει την ανταγωνιστική θέση του αποδέκτη του μέτρου σε σχέση με εκείνη άλλων επιχειρήσεων με τις οποίες ανταγωνίζεται⁽⁸⁸⁾.
- (168) Οι αρχές του ΗΒ υποστηρίζουν ότι δεν υπάρχουν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι οποιαδήποτε από τις φορολογικές αποφάσεις νόθευσε τον ανταγωνισμό. Κατά την άποψή τους, ένα μέτρο μπορεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό μόνο στον τομέα στον οποίο εφαρμόζεται, ή σε κάποιο στενά συνδεδεμένο τομέα. Η εν λόγω νόθευση δεν είναι προφανές ότι προκύπτει από την απόφαση επέκτασης της διαδικασίας, δεδομένου ότι οι φορολογικές αποφάσεις εφαρμόζονται σε μεγάλο αριθμό διαφορετικών τομέων.
- (169) Η έρευνα κατέδειξε ότι οι αποδέκτες των πέντε επίμαχων φορολογικών αποφάσεων δραστηριοποιούνται στο σύνολό τους σε παγκόσμιες αγορές, όπως η παιδιατρική διατροφή, οι προσλήψεις στελεχών, τα χημικά προϊόντα για καταναλωτές και βιομηχανικές εφαρμογές, τόσο σε διάφορα κράτη μέλη όσο και σε τρίτες χώρες. Πρόκειται για αγορές στο σύνολο των οποίων οι αποδέκτες αντιμετωπίζουν ανταγωνισμό από άλλες επιχειρήσεις. Η φορολογική μεταχείριση που παρέχεται βάσει των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων απαλλάσσει τους αποδέκτες από φορολογικές υποχρεώσεις που σε διαφορετική περίπτωση θα είχαν αναγκαστεί να αναλάβουν στο πλαίσιο της καθημερινής διαχείρισης των συνήθων δραστηριοτήτων τους. Ως εκ τούτου, η ενίσχυση που χορηγείται βάσει των φορολογικών αποφάσεων θα πρέπει να θεωρηθεί ότι νοθεύει ή απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό διά της ενίσχυσης της οικονομικής θέσης των αποδεκτών στις αγορές στις οποίες δραστηριοποιούνται. Απαλλάσσοντάς τους από φορολογική υποχρέωση την οποία σε διαφορετική περίπτωση θα έπρεπε να αναλάβουν, όπως και οι ανταγωνιστικές επιχειρήσεις, η φορολογική μεταχείριση που παρέχεται βάσει των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων απελευθερώνει πόρους που οι επιχειρήσεις θα μπορούσαν να χρησιμοποιήσουν, για παράδειγμα, για να επενδύσουν στις επιχειρηματικές τους δραστηριότητες, για να πραγματοποιήσουν περαιτέρω επενδύσεις ή για να βελτιώσουν τα έσοδα των μετόχων τους, νοθεύοντας κατ' αυτόν τον τρόπο τον ανταγωνισμό στις αγορές όπου δραστηριοποιούνται. Επομένως, στην περίπτωση αυτή πληροίται επίσης η τέταρτη προϋπόθεση για την ύπαρξη κρατικής ενίσχυσης.

8.3.1.2. Επιλεκτικό πλεονέκτημα

- (170) Όσον αφορά την τρίτη προϋπόθεση –την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος– πρέπει να υπομνησθεί ότι η λειτουργία μιας φορολογικής απόφασης είναι να επιβεβαιώσει εκ των προτέρων τον τρόπο με τον οποίο εφαρμόζεται το κοινό φορολογικό σύστημα σε συγκεκριμένη περίπτωση, λαμβανομένων υπόψη των συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών και περιστάσεων. Ωστόσο, όπως κάθε άλλο φορολογικό μέτρο, η φορολογική μεταχείριση που παρέχεται βάσει φορολογικής απόφασης πρέπει να τηρεί τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων. Όπως έχει ήδη διευκρινιστεί στην αιτιολογική σκέψη 127, σε περίπτωση που στο πλαίσιο μιας φορολογικής απόφασης υιοθετείται φορολογική μεταχείριση που δεν αντικατοπτρίζει την πραγματικότητα που θα προέκυπτε από την κανονική εφαρμογή του κοινού φορολογικού συστήματος, χωρίς σχετική αιτιολόγηση, το μέτρο παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στον αποδέκτη του, εφόσον η εν λόγω φορολογική μεταχείριση βελτιώνει την οικονομική θέση της εν λόγω επιχείρησης στο κράτος μέλος σε σχέση με άλλες επιχειρήσεις σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση, λαμβανομένου υπόψη του σκοπού του φορολογικού συστήματος.
- (171) Οσάκις μέτρο που θεσπίζεται από ένα κράτος βελτιώνει την καθαρή χρηματοοικονομική κατάσταση μιας επιχείρησης, υφίσταται πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης⁽⁸⁹⁾. Για να διαπιστωθεί η ύπαρξη πλεονεκτήματος, πρέπει να ληφθεί υπόψη το αποτέλεσμα του ίδιου του μέτρου⁽⁹⁰⁾. Σε περίπτωση φορολογικών μέτρων, πλεονέκτημα μπορεί να χορηγηθεί μέσω διάφορων μορφών μείωσης της φορολογικής επιβάρυνσης επιχείρησης και, ιδίως, μέσω της μείωσης της φορολογητέας βάσης ή του ποσού του οφειλόμενου φόρου⁽⁹¹⁾.

⁽⁸⁶⁾ Βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-106/09 P και C-107/09 P *Επιτροπή κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου*, ECLI:EU:C:2011:732, σκέψη 72 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

⁽⁸⁷⁾ Υπόθεση C-126/01 *GEMO SA* EU:C:2003:622, σκέψη 41 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

⁽⁸⁸⁾ Βλέπε υπόθεση 730/79 *Phillip Morris*, ECLI:EU:C:1980:209, σκέψη 11 και συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-298/97, T-312/97 κ.λπ. *Alzetta*, EU:T:2000:151, σκέψη 80.

⁽⁸⁹⁾ Βλέπε ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης, όπως αναφέρεται στο άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης («Έννοια της κρατικής ενίσχυσης») (EE C 262 της 19.7.2016, σ. 1) σημείο 67 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

⁽⁹⁰⁾ Υπόθεση 173/73 *Ιταλία κατά Επιτροπής* ECLI:EU:C:1974:71, σκέψη 13.

⁽⁹¹⁾ Βλέπε υπόθεση C-66/02 *Ιταλία κατά Επιτροπής* ECLI:EU:C:2005:768, σκέψη 78· υπόθεση C-222/04 *Cassa di Risparmio di Firenze* κ.λπ. ECLI:EU:C:2006:8, σκέψη 132· υπόθεση C-522/13 *Ministerio de Defensa και Navantia* ECLI:EU:C:2014:2262, σκέψεις 21 έως 31.

- (172) Οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις που εκδόθηκαν το 2011 ή το 2012 επιβεβαίωσαν ότι το εισόδημα από δικαιώματα εκμετάλλευσης και παθητικούς τόκους που εισπράττουν οι επιχειρήσεις του Γιβραλτάρ μέσω των μεριδίων τους στις σχετικές CV δεν υπόκειται σε φόρο βάσει του ΙΤΑ 2010. Η εν λόγω φορολογική μεταχείριση καθόρισε τις υποχρεώσεις τους καταβολής φόρου εισοδήματος εταιρειών στο Γιβραλτάρ κατά τη διάρκεια της περιόδου που καλύπτουν οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις ⁽⁹²⁾ και, ως εκ τούτου, παρέσχε επιλεκτικό πλεονέκτημα.
- (173) Στο άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης απαγορεύονται μόνο οι ενισχύσεις που «ευνοούν ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής», δηλαδή, απαγορεύονται τα μέτρα που παρέχουν επιλεκτικό πλεονέκτημα ⁽⁹³⁾. Όπως αναφέρεται στην αιτιολογική σκέψη 86, για την αξιολόγηση της επιλεκτικότητας είναι αναγκαίο να προσδιοριστεί το πλαίσιο αναφοράς και η παρέκκλιση από αυτό, η οποία δεν δικαιολογείται με βάση τη λογική του φορολογικού συστήματος.
- (174) Ως εκ τούτου, η ανάλυση της ύπαρξης επιλεκτικού πλεονεκτήματος πρέπει να αρχίσει με τον προσδιορισμό του συστήματος αναφοράς που εφαρμόζεται στο κράτος μέλος ή, στην προκειμένη περίπτωση, στο υπό εξέταση υπερπόντιο έδαφος. Στη συνέχεια, πρέπει να εξακριβωθεί κατά πόσο το μέτρο ισοδυναμεί με παρέκκλιση από το εν λόγω σύστημα αναφοράς, γεγονός που συνεπάγεται ευνοϊκότερη μεταχείριση σε σχέση με άλλες επιχειρήσεις σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση, λαμβανομένων υπόψη των σκοπών του συστήματος (εκ πρώτης όψεως επιλεκτικότητας) ⁽⁹⁴⁾. Τέλος, φορολογικό μέτρο το οποίο παρεκκλίνει από το σύστημα αναφοράς μπορεί, εντούτοις, να δικαιολογείται, εάν το κράτος μέλος μπορεί να αποδείξει ότι το μέτρο αυτό απορρέει ευθέως από τις βασικές ή κατευθυντήριες αρχές του εν λόγω φορολογικού συστήματος ⁽⁹⁵⁾. Εάν συμβαίνει κάτι τέτοιο, το φορολογικό μέτρο δεν είναι επιλεκτικό.

Σύστημα αναφοράς

- (175) Όπως διευκρινίστηκε ήδη στην αιτιολογική σκέψη 89, ένα σύστημα αναφοράς αποτελείται από ένα συνεκτικό σύνολο κανόνων που εφαρμόζονται εν γένει, βάσει αντικειμενικών κριτηρίων, σε όλες τις επιχειρήσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του, όπως ορίζεται από τον σκοπό του.
- (176) Όσον αφορά την εφαρμογή των κανόνων περί φόρου εισοδήματος εταιρειών στο Γιβραλτάρ, όπως αναφέρθηκε ήδη στην αιτιολογική σκέψη 90, το σύστημα αναφοράς είναι ο νόμος ΙΤΑ 2010, στόχος του οποίου είναι η είσπραξη εσόδων από τους φορολογούμενους με εισόδημα που αποκτάται ή προέρχεται από το Γιβραλτάρ. Στο τμήμα 7.1.3.1 παρέχεται αναλυτικότερος ορισμός του συστήματος αναφοράς.
- (177) Το άρθρο 16 παράγραφος 1 του ΙΤΑ 2010 προβλέπει ότι, με την επιφύλαξη των λοιπών διατάξεων του ΙΤΑ 2010, τα φορολογητέα κέρδη μιας εταιρείας στο Γιβραλτάρ για μια λογιστική περίοδο είναι το σύνολο των κερδών της επιχείρησης για τη συγκεκριμένη λογιστική περίοδο. Σύμφωνα με τους κανόνες του κοινού δικαίου ⁽⁹⁶⁾, όσον αφορά τα κέρδη που προέρχονται από προσωπική εταιρεία (εταιρεία της οποίας είναι εταιρεία του Γιβραλτάρ), είναι απαραίτητο να εξεταστεί το μερίδιο που δικαιούται η εταιρεία του Γιβραλτάρ στα κέρδη της προσωπικής εταιρείας και να φορολογηθούν τα εν λόγω κέρδη σύμφωνα με τις διατάξεις του ΙΤΑ 2010, ως εάν το εν λόγω μερίδιο ήταν κέρδη της εταιρείας του Γιβραλτάρ.

Παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς

- (178) Σε ένα δεύτερο στάδιο, πρέπει να εξακριβωθεί κατά πόσον το μέτρο παρεκκλίνει από την κανονική εφαρμογή των κανόνων του συστήματος αναφοράς υπέρ ορισμένων επιχειρήσεων που βρίσκονται σε παρόμοια πραγματική και νομική κατάσταση με άλλες επιχειρήσεις, λαμβάνοντας υπόψη τον εγγενή σκοπό του συστήματος αναφοράς.
- (179) Στις παρατηρήσεις της σχετικά με την απόφαση επέκτασης της διαδικασίας, η Ένωση Λογιστών του Γιβραλτάρ υποστήριξε ότι οι περισσότερες από τις αποφάσεις που απαριθμούνται στην εν λόγω απόφαση εκδόθηκαν σε χρονική στιγμή κατά την οποία το εισόδημα από παθητικούς τόκους δεν ήταν φορολογητέο βάσει του νόμου ΙΤΑ 2010 και, συνεπώς, οι αποφάσεις στη μεγάλη πλειονότητά τους δεν θα μπορούσαν να συνεπάγονται επιβολή φόρου στο εισόδημα από τόκους.

⁽⁹²⁾ Οι αποφάσεις αυτές εξακολουθούσαν να ισχύουν κατά τον χρόνο διενέργειας των ελέγχων.

⁽⁹³⁾ Βλέπε υπόθεση C-6/12 P *Oy ECLI:EU:C:2013:525*, σκέψη 17· υπόθεση C-522/13 *Ministerio de Defensa και Navantia ECLI:EU:C:2014:2262*, σκέψη 32.

⁽⁹⁴⁾ Βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-20/15 P και C-21/15 P *Επιτροπή κατά World Duty Free Group ECLI:EU:C:2016:981*, σκέψη 57 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

⁽⁹⁵⁾ Βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-78/08 έως C-80/08 *Paint Graphos ECLI:EU:C:2011:550*, σκέψη 65.

⁽⁹⁶⁾ Βλέπε ιδίως το εσωτερικό εγχειρίδιο «Foreign Entity Classification for UK Tax Purposes» που δημοσίευσε η HM Revenues & Customs, όπως τροποποιήθηκε τελευταία στις 9 Ιανουαρίου 2018, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm180010>

- (180) Όπως διευκρινίστηκε ήδη στην αιτιολογική σκέψη 156, είναι γεγονός ότι, κατά τη χρονική στιγμή της έκδοσης των φορολογικών αποφάσεων, αυτές ήταν σύμφωνες με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, δεδομένου ότι οι ισχύουσες φορολογικές διατάξεις δεν προέβλεπαν τη φορολόγηση του εισοδήματος από δικαιώματα εκμετάλλευσης και παθητικούς τόκους.
- (181) Ωστόσο, όπως αποδεικνύεται στο σημείο 7 της παρούσας απόφασης, η εν λόγω απαλλαγή που απορρέει από τη νομοθεσία του Γιβραλτάρ συνιστούσε καθεστώς κρατικών ενισχύσεων. Ως εκ τούτου, το επιχείρημα που προέβαλε η Ένωση Λογιστών του Γιβραλτάρ καταδεικνύει ότι η φορολογική μεταχείριση που παρείχαν οι εν λόγω αποφάσεις συνιστούσε κρατική ενίσχυση. Πράγματι, η εφαρμογή, σε μεμονωμένες περιπτώσεις, καθεστώτος ενισχύσεων αποτελεί ατομικό μέτρο ενίσχυσης.
- (182) Επιπλέον, επιτρέποντας στους αποδέκτες των αποφάσεων να εξακολουθήσουν να ωφελούνται από τις αποφάσεις μετά την έναρξη ισχύος των τροποποιήσεων του 2013 για τους τόκους και τα δικαιώματα εκμετάλλευσης, οι φορολογικές αρχές του Γιβραλτάρ παρέτειναν την ύπαρξη του εν λόγω καθεστώτος σε πέντε μεμονωμένες περιπτώσεις. Επιπλέον, δεν συμμορφώθηκαν ούτε με τους εθνικούς κανόνες. Η παράταση της εν λόγω ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης συνιστά σαφή παρέκκλιση από το κοινό φορολογικό σύστημα.
- (183) Όσον αφορά την περίοδο μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 2011 (έναρξη ισχύος του ΙΤΑ 2010) και της ημέρας που προηγείται της έναρξης ισχύος των τροποποιήσεων για τους παθητικούς τόκους και τα δικαιώματα εκμετάλλευσης (30 Ιουνίου 2013 και 31 Δεκεμβρίου 2013 αντίστοιχα), το μέρος των φορολογικών αποφάσεων που αφορούσε την απαλλαγή για τους παθητικούς τόκους και τα δικαιώματα εκμετάλλευσης απλώς επιβεβαίωσε την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων που ίσχυαν τότε ⁽⁹⁷⁾, δηλαδή ότι τα εν λόγω έσοδα δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της φορολογίας στο Γιβραλτάρ. Κατά συνέπεια, η απαλλαγή που χορηγήθηκε βάσει των σχετικών φορολογικών αποφάσεων (κατά την περίοδο που προηγείται των τροποποιήσεων του 2013) θα πρέπει να θεωρηθεί ότι αποτελεί μέρος της κρατικής ενίσχυσης που προσδιορίζεται στο τμήμα 7.
- (184) Από την 1η Ιουλίου 2013 και την 1η Ιανουαρίου 2014 αντίστοιχα, το εισόδημα από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης αποτελεί μέρος των κατηγοριών εισοδήματος που υπόκεινται σε φορολογία στο Γιβραλτάρ ⁽⁹⁸⁾. Ως εκ τούτου, οποιαδήποτε απαλλαγή χορηγήθηκε στις πέντε επιχειρήσεις του Γιβραλτάρ για το μερίδιό τους στο εισόδημα που προέκυψε από τις ολλανδικές CV δεν αντικατόπτριζε την κανονική εφαρμογή του κοινού φορολογικού συστήματος. Η συνεχιζόμενη εφαρμογή των φορολογικών αποφάσεων, ακόμη και μετά την έναρξη ισχύος των τροποποιήσεων που κατέστησαν τους τόκους και τα δικαιώματα εκμετάλλευσης φορολογητέα, και ακόμη και μετά τους ελέγχους που διενήργησαν οι αρχές του Γιβραλτάρ το 2015 για να αξιολογήσουν κατά πόσον η φορολογική μεταχείριση των οικείων εταιρειών συμμορφωνόταν προς τους ισχύοντες φορολογικούς κανόνες, συνεπαγόταν επιλεκτικό πλεονέκτημα υπέρ των εν λόγω πέντε επιχειρήσεων.
- (185) Ακόμη και αν οι προαναφερθείσες απαλλαγές ήταν απλώς αποτέλεσμα εσφαλμένης εφαρμογής της νομοθεσίας μέσω της *de facto* συνέχισης των προηγούμενων καθεστώτων απαλλαγής και δεν ήταν το άμεσο αποτέλεσμα των πέντε φορολογικών αποφάσεων καθ'αυτών, το εν λόγω συμπέρασμα δεν θα άλλαζε, δεδομένου ότι τα αποτελέσματα του μέτρου θα ήταν τα ίδια.
- (186) Λαμβανομένου υπόψη του σκοπού του συστήματος φόρου εισοδήματος εταιρειών του Γιβραλτάρ (η φορολόγηση του εισοδήματος που αποκτάται ή προέρχεται από το Γιβραλτάρ), οι πέντε υπό εξέταση επιχειρήσεις βρίσκονται σε συγκρίσιμη νομική και πραγματική κατάσταση σε σχέση με το σύνολο των φορολογούμενων εταιρειών (με εισόδημα που αποκτάται ή προέρχεται από το Γιβραλτάρ) που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος εταιρειών στο Γιβραλτάρ. Οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις αφορούν επιχειρήσεις με εισόδημα από δικαιώματα εκμετάλλευσης και παθητικούς τόκους, που υπέκειτο σε φόρο σε κάθε περίπτωση (με την επιφύλαξη του ορίου των 100 000 GBP σε σχέση με τους τόκους) μετά την έναρξη ισχύος των σχετικών νομοθετικών τροποποιήσεων. Από την άποψη αυτή, δεν μπορεί να υπάρξει διάκριση από άλλες επιχειρήσεις με τις ίδιες κατηγορίες εισοδήματος ή με άλλες κατηγορίες που υπόκεινται σε φόρο (συμπεριλαμβανομένου και του εισοδήματος που προκύπτει μέσω φορολογικά διαφανούς δομής). Το γεγονός ότι το εισόδημα προερχόταν από μερίδια στις ολλανδικές CV δεν έχει κάποια συνέπεια, δεδομένου ότι οι φορολογικοί κανόνες του Γιβραλτάρ, που βασίζονται στις αρχές του κοινού δικαίου ελλείψει ειδικών κανόνων φορολόγησης των προσωπικών εταιρειών, προβλέπουν τη φορολόγηση του εν λόγω εισοδήματος στο επίπεδο των εταιρών του Γιβραλτάρ. Επομένως, η φορολογική μεταχείριση βάσει των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων παρέχει πλεονέκτημα στις εν λόγω πέντε επιχειρήσεις σε σύγκριση με όλες τις άλλες φορολογούμενες εταιρείες με εισόδημα που αποκτάται ή προέρχεται από το Γιβραλτάρ, εφόσον οι τελευταίες βρίσκονται σε συγκρίσιμη νομική και πραγματική κατάσταση δεδομένου του σκοπού του φόρου εισοδήματος εταιρειών του Γιβραλτάρ.
- (187) Υπό το πρίσμα των ανωτέρω, η Επιτροπή καταλήγει στο συμπέρασμα ότι τα πλεονεκτήματα που παρέχονται βάσει των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων είναι εκ πρώτης όψεως επιλεκτικά.

⁽⁹⁷⁾ Αν και είναι πολύ σύντομες, οι σχετικές πέντε αποφάσεις φαίνεται να βασίζονται στο γεγονός ότι το παθητικό εισόδημα (συμπεριλαμβανομένων των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης) δεν υπέκειτο σε φόρο βάσει του ΙΤΑ 2010.

⁽⁹⁸⁾ Από την 1η Ιουλίου 2013, το εισόδημα από παθητικούς τόκους υπόκειται σε φορολογία, στον βαθμό που το εισπραχθέν ή εισπρακτέο ποσό οιασδήποτε προέλευσης είναι ίσο ή μεγαλύτερο από 100 000 GBP ετησίως.

Απουσία αιτιολόγησης του μέτρου

- (188) Κατά πάγια νομολογία, η έννοια της κρατικής ενίσχυσης δεν αφορά τα κρατικά μέτρα που διακρίνουν μεταξύ επιχειρήσεων και τα οποία είναι, ως εκ τούτου, εκ πρώτης όψεως επιλεκτικά, εφόσον η εν λόγω διάκριση δικαιολογείται από τη φύση και τη λογική του συστήματος, κάτι που εναπόκειται στο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος να καταδείξει ⁽⁹⁹⁾.
- (189) Ένα μέτρο που δημιουργεί εξαίρεση από την εφαρμογή του γενικού φορολογικού συστήματος μπορεί να δικαιολογείται λόγω της φύσης και της συνολικής δομής του φορολογικού συστήματος, εάν το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος μπορεί να αποδείξει ότι το εν λόγω μέτρο απορρέει άμεσα από τις βασικές ή κατευθυντήριες αρχές του φορολογικού του συστήματος ή σε περίπτωση που είναι αποτέλεσμα εγγενών μηχανισμών που απαιτούνται για τη λειτουργία και την αποτελεσματικότητα του συστήματος ⁽¹⁰⁰⁾. Συναφώς, πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ, αφενός, των σκοπών τους οποίους έχει οριστεί να υπηρετεί ένα ειδικό φορολογικό καθεστώς και οι οποίοι είναι εξωγενείς σε σχέση με το καθεστώς αυτό και, αφετέρου, των μηχανισμών που είναι συμφυείς με αυτό τούτο το φορολογικό σύστημα και είναι απαραίτητοι για την επίτευξη των σκοπών αυτών ⁽¹⁰¹⁾.
- (190) Στον βαθμό που η φορολογική μεταχείριση των πέντε επιχειρήσεων του Γιβραλτάρ με μερίδιο στις ολλανδικές CV είναι αποτέλεσμα της εφαρμογής του καθεστώτος ενισχύσεων που εξετάζεται στο τμήμα 7 της παρούσας απόφασης, η Επιτροπή παραπέμπει στο μέρος του εν λόγω τμήματος που αφορά τις φερόμενες αιτιολογήσεις του εν λόγω καθεστώτος.
- (191) Επιπλέον, ούτε το ΗΒ ούτε τρίτοι δεν προέβησαν κάποια πιθανή αιτιολόγηση της ευνοϊκής μεταχείρισης που υιοθετούν οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις υπέρ των πέντε επιχειρήσεων του Γιβραλτάρ με μερίδιο στις ολλανδικές CV. Συναφώς, η Επιτροπή υπενθυμίζει ότι το βάρος παρουσίασης μιας τέτοιας αιτιολογίας φέρει το κράτος μέλος. Ως εκ τούτου, ελλείψει παρουσίασης αιτιολογίας εκ μέρους του Ηνωμένου Βασιλείου, η Επιτροπή πρέπει να συμπεράνει ότι το φορολογικό πλεονέκτημα που παρασχέθηκε στους πέντε αποδέκτες των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων δεν μπορεί να δικαιολογηθεί λόγω της φύσης ή της εν γένει οικονομίας του συστήματος φόρου εισοδήματος εταιρειών του Γιβραλτάρ.
- (192) Σε κάθε περίπτωση, η Επιτροπή δεν μπόρεσε να εντοπίσει κανένα πιθανό λόγο για να δικαιολογήσει την προτιμησιακή μεταχείριση των πέντε ενδιαφερόμενων επιχειρήσεων που θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι απορρέει άμεσα από τις εγγενείς, βασικές ή κατευθυντήριες αρχές του συστήματος αναφοράς ή ότι είναι αποτέλεσμα εγγενών μηχανισμών που απαιτούνται για τη λειτουργία και την αποδοτικότητα του συστήματος ⁽¹⁰²⁾.
- (193) Επιπλέον, οι λόγοι που επικαλέστηκαν οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου για τη μη φορολόγηση του εισοδήματος που δημιουργούνταν στο επίπεδο των ολλανδικών CV (δηλαδή ότι δεν υφίσταται ειδική διάταξη στον νόμο ΙΤΑ 2010 που να ορίζει και να καθορίζει τον τρόπο φορολόγησης ενός εταίρου της ολλανδικής CV στο Γιβραλτάρ), δεν συνάδουν με τους ισχύοντες φορολογικούς κανόνες του Γιβραλτάρ (και τις ισχύουσες αρχές του κοινού δικαίου) και δεν μπορούν να θεωρηθούν ως αιτιολογία που απορρέει άμεσα από τις εγγενείς, βασικές ή κατευθυντήριες αρχές του συστήματος αναφοράς.
- (194) Εν κατακλείδι, το φορολογικό πλεονέκτημα που παρεχόταν στους πέντε αποδέκτες των φορολογικών αποφάσεων δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από τη φύση και τη λογική του συστήματος.

8.3.1.3. Συμπέρασμα σχετικά με την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος

- (195) Υπό το πρίσμα των ανωτέρω, η Επιτροπή καταλήγει στο συμπέρασμα ότι τα φορολογικά πλεονεκτήματα που παρέχονταν στις πέντε επιχειρήσεις που προσδιορίζονται στην αιτιολογική σκέψη 160 βάσει των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων είναι επιλεκτικού χαρακτήρα.

8.3.1.4. Συμπέρασμα σχετικά με την ύπαρξη ενίσχυσης

- (196) Δεδομένου ότι η φορολογική μεταχείριση που παρεχόταν βάσει των πέντε επίμαχων φορολογικών αποφάσεων πληροί όλες τις προϋποθέσεις του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης, πρέπει να θεωρηθεί ότι η μη φορολόγηση του εισοδήματος από δικαιώματα εκμετάλλευσης και τόκους που χορηγήθηκε στους αποδέκτες των πέντε φορολογικών αποφάσεων (ως μέρος των 165 αποφάσεων που προσδιορίζονται στην απόφαση επέκτασης της διαδικασίας) που ελάμβαναν το εν λόγω εισόδημα μέσω του μεριδίου τους στις ολλανδικές CV, συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια

⁽⁹⁹⁾ Υπόθεση C-88/03 *Πορτογαλία κατά Επιτροπής* ECLI:EU:C:2006:511, σκέψεις 52 και 80 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

⁽¹⁰⁰⁾ Συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-78/08 έως C-80/08 *Paint Graphos* ECLI:EU:C:2011:550, σκέψη 69.

⁽¹⁰¹⁾ Υπόθεση C-88/03 *Πορτογαλία κατά Επιτροπής* ECLI:EU:C:2006:511, σκέψη 81.

⁽¹⁰²⁾ Συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-78/08 έως C-80/08 *Paint Graphos* ECLI:EU:C:2011:550, σκέψη 69.

της εν λόγω διάταξης, είτε βάσει της αξιολόγησης σύμφωνα με το τμήμα 7 της παρούσας απόφασης (όσον αφορά τα πλεονεκτήματα που αποκόμισαν οι αποδέκτες των προβληματικών φορολογικών αποφάσεων πριν από την έναρξη ισχύος των τροποποιήσεων του 2013) είτε βάσει του τμήματος 8 (όσον αφορά τα πλεονεκτήματα που παρασχέθηκαν μετά την έναρξη ισχύος των τροποποιήσεων του 2013).

8.3.2. Αποδέκτες της ενίσχυσης

- (197) Η Επιτροπή σημειώνει ότι και οι πέντε επιχειρήσεις του Γιβραλτάρ που ωφελούνται από τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις ανήκουν σε μεγάλους πολυεθνικούς ομίλους. Η Επιτροπή σημειώνει επίσης ότι η εταιρική οργάνωση του ομίλου που περιλαμβάνει τις ολλανδικές CV, την ολλανδική BV και τους εταίρους του Γιβραλτάρ, όπως εμφανίζεται στην αιτιολογική σκέψη 153, ωφελεί τον ιδιοκτήτη των εταιρών του Γιβραλτάρ («η μητρική εταιρεία»). Αντί να εκμεταλλευτεί η ίδια τα δικαιώματα ΔΙ, η μητρική εταιρεία τοποθετεί τα δικαιώματα ΔΙ σε μια πολύπλοκη εταιρική δομή (στην οποία συμμετέχουν μια ολλανδική εταιρεία, μια ολλανδική προσωπική εταιρεία και μία ή δύο εταιρείες χαρτοφυλακίου του Γιβραλτάρ) που επιτρέπει στη μητρική εταιρεία να αποκομίζει κέρδη από την εκμετάλλευση δικαιωμάτων ΔΙ χωρίς τα κέρδη αυτά να φορολογούνται. Δεδομένου του (φορολογικά) διαφανούς χαρακτήρα της ολλανδικής CV και του γεγονότος ότι οι εταιρείες του Γιβραλτάρ δεν ασκούν καμία άλλη δραστηριότητα εκτός από τη συμμετοχή στην ολλανδική CV, ο τελικός αποδέκτης των μη φορολογηθέντων κερδών που προέρχονται από την εκμετάλλευση των δικαιωμάτων ΔΙ είναι η μητρική εταιρεία.
- (198) Για τους σκοπούς της εφαρμογής των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων, οι χωριστές νομικές οντότητες μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελούν μία μόνο οικονομική μονάδα. Η εν λόγω οικονομική μονάδα λογίζεται στη συνέχεια ως η σχετική επιχείρηση που ωφελείται από το μέτρο ενίσχυσης. Όπως αποφάνθηκε το Δικαστήριο στο παρελθόν, «[ο] όρος επιχείρηση, εντασσόμενος στο πλαίσιο του δικαίου του ανταγωνισμού, πρέπει να νοηθεί ως οικονομική ενότητα [...], έστω και αν από νομική άποψη η οικονομική αυτή ενότητα αποτελείται από περισσότερα φυσικά ή νομικά πρόσωπα»⁽¹⁰³⁾. Προκειμένου να διαπιστώσει αν περισσότερες οντότητες αποτελούν οικονομική ενότητα, το Δικαστήριο εξετάζει την ύπαρξη πλειοψηφικής συμμετοχής και λειτουργικών, οικονομικών ή οργανικών δεσμών⁽¹⁰⁴⁾. Στην προκειμένη περίπτωση, η εταιρική οργάνωση των ολλανδικών οντοτήτων και των οντοτήτων του Γιβραλτάρ καθορίζεται και ελέγχεται πλήρως από τη μητρική εταιρεία για τους σκοπούς της εκμετάλλευσης των δικαιωμάτων ΔΙ και της βελτιστοποίησης του φόρου. Συνεπώς, όλη η εν λόγω εταιρική δομή, δηλαδή η ολλανδική BV, η ολλανδική CV, οι εταίροι του Γιβραλτάρ και η μητρική εταιρεία αποτελούν ενιαία οικονομική μονάδα και πρέπει όλες να θεωρηθούν ως οι επιχειρήσεις που ωφελούνται από το μέτρο ενίσχυσης.
- (199) Κατά συνέπεια, εκτός από τους εταίρους των ολλανδικών CV στο Γιβραλτάρ που είναι οι αποδέκτες της ενίσχυσης, η Επιτροπή θεωρεί επίσης ότι οι ολλανδικές BV, οι ολλανδικές CV και οι μητρικές εταιρείες των εταιρών του Γιβραλτάρ ωφελούνται από κρατικές ενισχύσεις που χορηγούνται βάσει των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης.

8.3.3. Χαρακτήρας νέας ενίσχυσης των μέτρων

- (200) Οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου καθώς και το Γιβραλτάρ, η Ένωση Λογιστών του Γιβραλτάρ και τρίτοι που εκπροσωπούν ορισμένες από τις επιχειρήσεις που απαρτιζόμαστε στην απόφαση επέκτασης της διαδικασίας υποστηρίζουν ότι η απόφαση επέκτασης της διαδικασίας βασίζεται σε εσφαλμένη ερμηνεία του ισχύοντος νομικού πλαισίου σε σχέση με τη διαδικασία έκδοσης φορολογικών αποφάσεων. Παρότι αναγνωρίζουν ότι η εν λόγω παρερμηνεία οφείλεται σε εσφαλμένες πληροφορίες που παρασχέθηκαν από τις αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου (η εσφαλμένη παραπομπή στο άρθρο 42 του νόμου ITA 2010), οι αρχές του ΗΒ θεωρούν ότι ήταν οι εν λόγω ανακριβείς πληροφορίες που οδήγησαν την Επιτροπή να υποθέσει ότι είναι δυνατόν οι φορολογικές αποφάσεις που εκδίδονται από το 2010 να θεωρηθούν «νέα ενίσχυση».
- (201) Συναφώς, πρέπει να σημειωθεί καταρχάς ότι μόνο μετά την έκδοση της απόφασης επέκτασης της διαδικασίας το Ηνωμένο Βασίλειο και το Γιβραλτάρ ενημέρωσαν την Επιτροπή ότι η πρακτική έκδοσης αποφάσεων βασίζεται στο άρθρο 2 του ITA 2010. Δεδομένου ότι το άρθρο 2 δεν χορηγεί ρητώς στον Επίτροπο την εξουσία έκδοσης αποφάσεων, δεν ήταν προφανές για την Επιτροπή ότι μια τέτοια εξουσία απορρέει από τις γενικές εξουσίες εφαρμογής του νόμου ITA 2010 που καθορίζονται στην εν λόγω διάταξη.
- (202) Δεύτερον, κατά την άποψη της Επιτροπής, δεν έχει σημασία για τους σκοπούς της διαδικασίας έρευνας στην προκειμένη περίπτωση το εάν η πρακτική φορολογικών αποφάσεων βασίστηκε στο άρθρο 42 του νόμου ITA 2010 ή στη γενική εξουσία του Επιτρόπου φορολογίας του Γιβραλτάρ να εφαρμόζει τον εν λόγω νόμο. Στην απόφαση προσδιορίζεται σαφώς η πρακτική φορολογικών αποφάσεων και οι 165 ατομικές φορολογικές αποφάσεις τις οποίες αφορούσε. Ως εκ τούτου, η παραπομπή στο άρθρο 42 του ITA (2010) δεν μπορεί να παραπλάνησε τυχόν ενδιαφερόμενα μέρη ως προς τα μέτρα που θα εξετάζονταν κατά την επίσημη διαδικασία έρευνας.

⁽¹⁰³⁾ Υπόθεση C-170/83 *Hydrotherm*, ECLI:EU:C:1984:271, σκέψη 11. Βλέπε επίσης υπόθεση T-137/02 *Pollmeier Malchow κατά Επιτροπής*, ECLI:EU:T:2004:304, σκέψη 50.

⁽¹⁰⁴⁾ Υπόθεση C-480/09 P *Acea Electrabel Produzione SpA κατά Επιτροπής*, ECLI:EU:C:2010:787 σκέψεις 47 έως 55· υπόθεση C-222/04 *Cassa di Risparmio di Firenze SpA κ.λπ.*, ECLI:EU:C:2006:8, σκέψη 112.

- (203) Σημαντικότερο είναι ότι πουθενά στην εν λόγω απόφαση δεν αξιοποιείται στο ελάχιστο το γεγονός ότι δεν υπήρχε καμία διάταξη στον ΙΤΑ 1952 που να αντιστοιχεί στο άρθρο 42 του ΙΤΑ 2010 ως λόγος για να υποστηριχθεί το συμπέρασμα ότι η πρακτική φορολογικών αποφάσεων και οι 165 ατομικές φορολογικές αποφάσεις συνιστούσαν «νέα ενίσχυση».
- (204) Οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου ισχυρίζονται επίσης ότι οι αποφάσεις αποτελούν μέρος μόνο μιας συνεπούς πρακτικής που άρχισε πολύ πριν από την προσχώρηση του Ηνωμένου Βασιλείου στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες το 1973. Η πρακτική βασίστηκε στο άρθρο 3 παράγραφος 1 του ΙΤΑ 1952, το οποίο τώρα αναπαράγεται σε σχεδόν πανομοιότυπη μορφή στο άρθρο 2 παράγραφοι 1 και 2 του ΙΤΑ 2010, το οποίο παρέχει στον Επίτροπο φορολογίας εισοδήματος γενική εξουσία να διασφαλίζει τη σωστή εφαρμογή των νόμων για τη βεβαίωση και είσπραξη του φόρου εισοδήματος στο Γιβραλτάρ. Ως εκ τούτου, κατά την άποψη του Ηνωμένου Βασιλείου, σε περίπτωση που διαπιστωνόταν η ύπαρξη οιοδήποτε στοιχείου κρατικής ενίσχυσης, θα επρόκειτο κατ' ανάγκη για «υφιστάμενη ενίσχυση», και όχι για «νέα ενίσχυση». Επιπλέον, οι οικονομικές, νομικές και οικονομικές συνέπειες των αποφάσεων βασιζόνταν πάντοτε στην ερμηνεία της ισχύουσας νομοθεσίας από τον Επίτροπο και οι αποφάσεις πριν από το 2010 ήταν ουσιαστικά ταυτόσημες από κάθε άποψη με τις αποφάσεις που εκδόθηκαν μετά τη θέσπιση του ΙΤΑ 2010. Παρόμοιες παρατηρήσεις υπέβαλαν οι αρχές του Γιβραλτάρ και η Ένωση των λογιστών του Γιβραλτάρ.
- (205) Τα επιχειρήματα του Ηνωμένου Βασιλείου και ορισμένων ενδιαφερομένων μερών βασίζονται στην υπόθεση ότι η απόφαση επέκτασης της διαδικασίας αφορά την πρακτική της έκδοσης φορολογικών αποφάσεων καθαυτή. Η Επιτροπή διαφωνεί με την υπόθεση αυτή, δεδομένου ότι από τη διατύπωση της εν λόγω απόφασης προκύπτει σαφώς ότι αναφέρεται στις 165 φορολογικές αποφάσεις που εκδόθηκαν κατά την περίοδο 2011-2013 και οι οποίες αναφέρονται στο παράρτημα της εν λόγω απόφασης, καθώς και στην πρακτική φορολογικών αποφάσεων βάσει του ΙΤΑ 2010, όπως τεκμηριώνεται με βάση τις εν λόγω αποφάσεις. Στην απόφαση επέκτασης της διαδικασίας, η Επιτροπή έλαβε την προκαταρκτική θέση ότι οι φορολογικές αποφάσεις συνιστούσαν κρατική ενίσχυση, διότι i) εκδίδονταν χωρίς να έχει καθοριστεί διαδικασία για την αίτηση παροχής πληροφοριών από τις φορολογικές αρχές του Γιβραλτάρ, και ii) οι φορολογικές αρχές του Γιβραλτάρ απέφευγαν να προβούν στη δέουσα αξιολόγηση των φορολογικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων, ασκώντας τη διακριτική τους ευχέρεια. Η Επιτροπή εξέφρασε επίσης την προκαταρκτική θέση ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, οι φορολογικές αρχές του Γιβραλτάρ εξέδωσαν φορολογικές αποφάσεις που ήταν ασυμβίβαστες με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.
- (206) Για να μπορέσουν να ισχυριστούν επιτυχώς ότι η πρακτική συνιστά «υφιστάμενη ενίσχυση», οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου ή τα ενδιαφερόμενα μέρη θα πρέπει να αποδείξουν ότι, πριν από την 1η Ιανουαρίου 1973, υφίστατο πρακτική, που ισοδυναμεί με *de facto* καθεστώς ενισχύσεων, έκδοσης αποφάσεων που είναι πιθανό ότι εφαρμόζουν με εσφαλμένο τρόπο τον νόμο ΙΤΑ 1952. Οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου δεν προσκόμισαν στοιχεία που να υποδεικνύουν ότι μια τέτοια πρακτική υφίστατο πριν από την προσχώρηση του Ηνωμένου Βασιλείου.
- (207) Συνεπώς, ακόμη και αν οι πριν από την προσχώρηση αποφάσεις βασιζόνταν στη γενική εξουσία του Επιτρόπου του Γιβραλτάρ να εφαρμόζει τον νόμο περί φόρου εισοδήματος, ο οποίος υφίστατο από το 1953, είναι σαφές ότι δεν περιλαμβάνονται στα μέτρα που περιγράφονται στην απόφαση επέκτασης της διαδικασίας. Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι το νομικό πλαίσιο βάσει του οποίου χορηγήθηκε η ενίσχυση (ΙΤΑ 2010) διαφέρει σημαντικά από το αντίστοιχο του ΙΤΑ 1952. Οι αλλαγές περιλαμβάνουν τη μη φορολόγηση του παθητικού εισοδήματος βάσει του ΙΤΑ 2010 και την κατάργηση των μέτρων υπέρ των «απαλλασσομένων επιχειρήσεων» και των «επιλέξιμων επιχειρήσεων», που υφίσταντο βάσει του ΙΤΑ 1952.

8.3.4. Συμβατότητα της ενίσχυσης με την εσωτερική αγορά

- (208) Η κρατική ενίσχυση θεωρείται ότι συμβιβάζεται με την εσωτερική αγορά εάν εμπίπτει σε οποιαδήποτε από τις κατηγορίες που απαριθμούνται στο άρθρο 107 παράγραφος 2 της Συνθήκης και μπορεί να θεωρηθεί ότι συμβιβάζεται με την εσωτερική αγορά εάν η Επιτροπή κρίνει ότι εμπίπτει σε οποιαδήποτε από τις κατηγορίες που απαριθμούνται στο άρθρο 107 παράγραφος 3 της Συνθήκης. Ωστόσο, το κράτος μέλος που χορηγεί την ενίσχυση φέρει το βάρος της απόδειξης ότι η κρατική ενίσχυση που χορήγησε συμβιβάζεται με την εσωτερική αγορά δυνάμει του άρθρου 107 παράγραφος 2 ή 3 της Συνθήκης.
- (209) Το ΗΒ δεν επικαλέστηκε κανέναν από τους λόγους που στοιχειοθετούν συμβατότητα βάσει οιασδήποτε από τις εν λόγω δύο διατάξεις για την κρατική ενίσχυση που χορήγησε βάσει των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων. Οι τρίτοι επίσης δεν επικαλέστηκαν παρόμοιους λόγους.
- (210) Επιπλέον, δεδομένου ότι η φορολογική μεταχείριση που χορηγείται βάσει των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων απαλλάσσει τις σχετικές επιχειρήσεις από φορολογικές υποχρεώσεις που σε διαφορετική περίπτωση θα είχαν αναγκαστεί να αναλάβουν στο πλαίσιο της καθημερινής διαχείρισης των συνήθων δραστηριοτήτων τους, η χορηγούμενη ενίσχυση βάσει των εν λόγω φορολογικών αποφάσεων συνιστά ενίσχυση λειτουργίας. Κατά γενικό κανόνα, οι ενισχύσεις αυτού του είδους δεν θεωρούνται συμβατές με την εσωτερική αγορά βάσει του άρθρου 107 παράγραφος 3 της Συνθήκης, δεδομένου ότι δεν ευνοούν την ανάπτυξη ορισμένων δραστηριοτήτων ή ορισμένων οικονομικών τομέων. Επίσης, τα υπό εξέταση φορολογικά πλεονεκτήματα δεν περιορίζονται χρονικά, δεν μειώνονται ούτε είναι ανάλογα με τα αναγκαία για την αντιμετώπιση συγκεκριμένης ανεπάρκειας της αγοράς ή για την επίτευξη οιοδήποτε στόχου γενικού ενδιαφέροντος στους σχετικούς τομείς. Ως εκ τούτου, δεν μπορούν να θεωρηθούν συμβατά.

- (211) Συνεπώς, οι κρατικές ενισχύσεις που χορηγήθηκαν στις πέντε σχετικές επιχειρήσεις από τις φορολογικές αρχές του Γιβραλτάρ είναι ασυμβίβαστες με την εσωτερική αγορά.

8.4. Απουσία καθεστώτος ενισχύσεων

- (212) Στην απόφαση επέκτασης της διαδικασίας, η Επιτροπή εξέφρασε αμφιβολίες όχι μόνο όσον αφορά τις 165 ατομικές αποφάσεις που προσδιορίζονται στο παράρτημα της εν λόγω απόφασης, αλλά και γενικότερα όσον αφορά την πρακτική φορολογικών αποφάσεων βάσει του ΙΤΑ 2010. Αυτό οφειλόταν στο γεγονός ότι οι φορολογικές αρχές του Γιβραλτάρ φαινόταν να εφαρμόζουν κατ' επανάληψη εσφαλμένα τις διατάξεις του ΙΤΑ 2010. Ως προς τούτο, η Επιτροπή εξέφρασε την προκαταρκτική άποψη ότι οι 165 αποφάσεις και η πρακτική φορολογικών αποφάσεων του Γιβραλτάρ συνιστούσαν μέτρα κρατικών ενισχύσεων κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης και εξέφρασε αμφιβολίες για τη συμβατότητά τους με την εσωτερική αγορά.
- (213) Ενώ η Επιτροπή είχε δικαιολογημένες αμφιβολίες κατά την κίνηση της επίσημης διαδικασίας έρευνας, πρέπει να σημειωθεί ότι τα ευρήματα που αναφέρονται στα τμήματα 8.3.1 και 8.3.2 δεν αρκούν για να αποδειχθεί η ύπαρξη καθεστώτος ενισχύσεων που βασίζεται στην πρακτική φορολογικών αποφάσεων του Γιβραλτάρ. Συγκεκριμένα, τα ευρήματα αυτά δεν υποδεικνύουν την ύπαρξη πρακτικής κατ' επανάληψη εσφαλμένης εφαρμογής του ΙΤΑ 2010 μέσω της έκδοσης φορολογικών αποφάσεων.
- (214) Επιπλέον, οι νομοθετικές και κανονιστικές τροποποιήσεις που θέσπισε το Γιβραλτάρ όσον αφορά τη διαδικασία έκδοσης φορολογικών αποφάσεων, την αρχή της εδαφικότητας και τη διάταξη για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής (βλέπε τμήμα 11 της παρούσας απόφασης), μειώνουν το περιθώριο εκτιμήσεως των φορολογικών αρχών του Γιβραλτάρ σε ό,τι αφορά την έκδοση φορολογικών αποφάσεων και την εφαρμογή των κανόνων περί φόρου εισοδήματος εταιρειών.
- (215) Κατά συνέπεια, η Επιτροπή καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η πρακτική φορολογικών αποφάσεων, όπως έχει διερευνηθεί στην προκειμένη περίπτωση, δεν συνεπάγεται την ύπαρξη καθεστώτος ενισχύσεων.

9. ΠΑΡΑΝΟΜΟΣ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑΣ ΤΗΣ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ

- (216) Σύμφωνα με το άρθρο 108 παράγραφος 3 της Συνθήκης, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να ενημερώνουν την Επιτροπή για κάθε σχέδιο χορήγησης ενίσχυσης (υποχρέωση κοινοποίησης) και δεν δικαιούνται να εφαρμόζουν οποιοδήποτε σχεδιαζόμενο μέτρο ενίσχυσης προτού η Επιτροπή λάβει τελική απόφαση σχετικά με την επίμαχη ενίσχυση (υποχρέωση αναστολής της εφαρμογής).
- (217) Η Επιτροπή επισημαίνει ότι το Ηνωμένο Βασίλειο δεν κοινοποίησε στην Επιτροπή κανένα σχέδιο χορήγησης απαλλαγής του εισοδήματος από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης ή έκδοσης των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων, ούτε τήρησε την υποχρέωση αναστολής της εφαρμογής που προβλέπεται στο άρθρο 108 παράγραφος 3 της Συνθήκης. Ως εκ τούτου, σύμφωνα με το άρθρο 1 στοιχείο στ) του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589, η απαλλαγή του εισοδήματος από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης που υφίστατο βάσει του ΙΤΑ 2010 και η φορολογική μεταχείριση βάσει των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων συνιστούν παράνομη ενίσχυση που τέθηκε σε εφαρμογή κατά παράβαση του άρθρου 108 παράγραφος 3 της Συνθήκης.

10. ΑΝΑΚΤΗΣΗ ΤΗΣ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ

- (218) Σύμφωνα με τη Συνθήκη και την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η Επιτροπή είναι υποχρεωμένη να αποφασίσει αν το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος πρέπει να καταργήσει ή να τροποποιήσει μια ενίσχυση εφόσον διαπιστωθεί ότι είναι ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά ⁽¹⁰⁵⁾. Το Δικαστήριο έχει κρίνει κατ' επανάληψη ότι η υποχρέωση του κράτους μέλους να καταργήσει μια ενίσχυση την οποία η Επιτροπή θεωρεί ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά έχει ως αντικείμενο την αποκατάσταση της προηγούμενης κατάστασης ⁽¹⁰⁶⁾.
- (219) Το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι ο στόχος έχει επιτευχθεί όταν ο λαβών την ενίσχυση έχει αποδώσει τα ποσά που χορηγήθηκαν με παράνομη ενίσχυση, χάνοντας με τον τρόπο αυτό το πλεονέκτημα που απολάμβανε στην αγορά σε σχέση με τους ανταγωνιστές του, και επανέρχονται τα πράγματα στην προ της καταβολής της ενίσχυσης κατάσταση ⁽¹⁰⁷⁾.

⁽¹⁰⁵⁾ Βλέπε υπόθεση C-70/72 *Επιτροπή κατά Γερμανίας*, ECLI:EU:C:1973:87, σκέψη 13.

⁽¹⁰⁶⁾ Βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-278/92, C-279/92 και C-280/92 *Ισπανία κατά Επιτροπής*, ECLI:EU:C:1994:325, σκέψη 75.

⁽¹⁰⁷⁾ Βλέπε υπόθεση C-75/97 *Βέλγιο κατά Επιτροπής*, ECLI:EU:C:1999:311 σκέψεις 64 και 65.

- (220) Σύμφωνα με τη νομολογία, το άρθρο 16 παράγραφος 1 του διαδικαστικού κανονισμού ορίζει ότι «σε περίπτωση αρνητικής απόφασης για υπόθεση παράνομων ενισχύσεων, η Επιτροπή αποφασίζει την εκ μέρους του οικείου κράτους μέλους λήψη όλων των αναγκαίων μέτρων για την ανάκτηση της ενίσχυσης από τον αποδέκτη [...]».
- (221) Έτσι, δεδομένου ότι τα υπό εξέταση μέτρα εφαρμόστηκαν κατά παράβαση του άρθρου 108 παράγραφος 3 της Συνθήκης και θεωρούνται παράνομες και ασυμβίβαστες ενισχύσεις, το κράτος μέλος θα πρέπει να υποχρεωθεί να ανακτήσει την ενίσχυση προκειμένου να αποκατασταθεί η κατάσταση που υφίστατο στην αγορά πριν από τη χορήγηση της εν λόγω ενίσχυσης. Η ανάκτηση θα πρέπει να καλύπτει το χρονικό διάστημα από τη χρονική στιγμή κατά την οποία ο αποδέκτης αποκόμισε πλεονέκτημα, δηλαδή όταν η ενίσχυση τέθηκε στη διάθεση του αποδέκτη, έως την πραγματική ανάκτησή της· τα προς ανάκτηση ποσά θα πρέπει να περιλαμβάνουν τόκους έως την πραγματική ανάκτησή τους.
- (222) Καμία διάταξη του δικαίου της Ένωσης δεν απαιτεί από την Επιτροπή, όταν η τελευταία διατάσσει την ανάκτηση ενισχύσεως που κηρύχθηκε ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά, να ποσοτικοποιήσει το ακριβές ποσό της επιστρεπτέας ενισχύσεως. Αντιθέτως, αρκεί η απόφαση της Επιτροπής να περιέχει στοιχεία βάσει των οποίων ο αποδέκτης της να μπορεί να καθορίσει ο ίδιος, χωρίς υπερβολικές δυσχέρειες, το ποσό αυτό ⁽¹⁰⁸⁾.
- (223) Σε περίπτωση παράνομης κρατικής ενίσχυσης φορολογικού χαρακτήρα, το ποσό που πρέπει να ανακτηθεί θα πρέπει να υπολογίζεται συγκρίνοντας το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε πραγματικά με εκείνο που έπρεπε να καταβληθεί σε περίπτωση που δεν υφίστατο προτιμησιακή φορολογική μεταχείριση.
- (224) Στην προκειμένη περίπτωση, προκειμένου να καταλήξουν στο ποσό του φόρου που θα έπρεπε να έχει καταβληθεί εάν δεν υφίστατο η προτιμησιακή φορολογική μεταχείριση, οι βρετανικές αρχές θα πρέπει να υπολογίσουν εκ νέου τη φορολογική υποχρέωση των οντοτήτων που ωφελούνται από τα υπό εξέταση μέτρα για κάθε φορολογικό έτος για το οποίο ωφελήθηκαν από τα μέτρα αυτά.
- (225) Η ατομική ενίσχυση θα πρέπει να θεωρηθεί ότι τίθεται στη διάθεση του αποδέκτη την ημέρα κατά την οποία ο διαφυγών φόρος θα έπρεπε να καταβληθεί, για κάθε φορολογικό έτος, εάν δεν υπήρχαν τα εν λόγω μέτρα.
- (226) Το ποσό του διαφυγόντος φόρου σε σχέση με συγκεκριμένο φορολογικό έτος θα πρέπει να υπολογιστεί ως εξής:
- πρώτον, οι βρετανικές αρχές θα πρέπει να καθορίσουν το συνολικό κέρδος της σχετικής επιχείρησης για το συγκεκριμένο φορολογικό έτος (περιλαμβανομένου του κέρδους που προήλθε από εισοδήματα από δικαιώματα εκμετάλλευσης ή/και παθητικούς τόκους),
 - με βάση το κέρδος αυτό, οι βρετανικές αρχές θα πρέπει να υπολογίσουν τη φορολογητέα βάση της οικείας επιχείρησης για το συγκεκριμένο φορολογικό έτος,
 - η φορολογητέα βάση πρέπει να πολλαπλασιαστεί με τον συντελεστή φόρου εισοδήματος εταιρειών που ισχύει για το εν λόγω φορολογικό έτος,
 - τέλος, οι βρετανικές αρχές θα πρέπει να αφαιρέσουν τον φόρο εισοδήματος εταιρειών που έχει ήδη καταβάλει η επιχείρηση για το συγκεκριμένο φορολογικό έτος (εάν υπάρχει).
- (227) Όσον αφορά τις ενισχύσεις που χορηγήθηκαν μέσω της απαλλαγής εισοδήματος από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης, οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου και του Γιβραλτάρ υποστήριξαν ότι η ανάκτηση είναι πιθανόν να είναι αδύνατη για πρακτικούς λόγους, λόγω της κινητικότητας των κεφαλαίων των υπό εξέταση επιχειρήσεων καθώς και λόγω της αρχής του διεθνούς δικαίου σύμφωνα με την οποία τα δικαστήρια ενός κράτους δεν επιτρέπουν ούτε επιβάλλουν την εκτέλεση αξιώσεων για φόρους για λογαριασμό άλλου κράτους. Ωστόσο, ούτε οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου ούτε οι αρχές του Γιβραλτάρ προσκόμισαν αποδεικτικά στοιχεία για συγκεκριμένες δυσκολίες στην πράξη, οι οποίες θα μπορούσαν να οδηγήσουν στο συμπέρασμα ότι η ανάκτηση της ενίσχυσης είναι απολύτως αδύνατη. Πράγματι, κατά πάγια νομολογία, η προϋπόθεση της «απόλυτης αδυναμίας» εκτελέσεως δεν πληρούται οσάκις το κράτος μέλος περιορίζεται να γνωστοποιήσει στην Επιτροπή τις δυσχέρειες νομικής, πολιτικής και πρακτικής φύσεως που παρουσίαζε η εκτέλεση της αποφάσεως, χωρίς να προβεί σε καμία ουσιαστική ενέργεια προς τις οικείες επιχειρήσεις προκειμένου να ανακτήσει την ενίσχυση και χωρίς να προτείνει στην Επιτροπή εναλλακτικούς τρόπους εκτελέσεως της αποφάσεως που θα καθιστούσαν δυνατή την υπερνίκηση των δυσχερειών ⁽¹⁰⁹⁾. Κατά συνέπεια, η Επιτροπή συμπεραίνει ότι οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου και του Γιβραλτάρ δεν απέδειξαν ότι είναι απολύτως αδύνατη η ανάκτηση της ενίσχυσης που χορηγήθηκε μέσω της απαλλαγής.

⁽¹⁰⁸⁾ Βλέπε υπόθεση C-441/06 *Επιτροπή κατά Γαλλίας*, ECLI:EU:C:2007:616, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

⁽¹⁰⁹⁾ Βλέπε υπόθεση C-622/16 P, *Scuola Elementare Maria Montessori κατά Επιτροπής*, ECLI:EU:C:2018:873, σκέψη 91· C-37/14, *Επιτροπή κατά Γαλλίας*, ECLI:EU:C:2015:90, σκέψη 66· C-411/12, *Επιτροπή κατά Ιταλίας*, ECLI:EU:C:2013:832, σκέψη 37.

10.1. Ανάκτηση της ενίσχυσης που χορηγήθηκε μέσω της απαλλαγής

- (228) Κάθε διαφυγών φόρος συνεπεία της απαλλαγής του εισοδήματος από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης μεταξύ της 1ης Ιανουαρίου 2011 και της ημέρας που προηγείται της έναρξης ισχύος των αντίστοιχων τροποποιήσεων που κατέστησαν φορολογητέους τους παθητικούς τόκους και τα δικαιώματα εκμετάλλευσης θα πρέπει να ανακτηθεί στον βαθμό που το εισόδημα αποκτήθηκε ή προήλθε από το Γιβραλτάρ ⁽¹¹⁰⁾.
- (229) Όπως διευκρινίστηκε στην αιτιολογική σκέψη 82, το εισόδημα από δικαιώματα εκμετάλλευσης μιας επιχείρησης του Γιβραλτάρ θεωρείται ότι αποκτάται και προέρχεται από το Γιβραλτάρ. Οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου θα πρέπει συνεπώς να υποχρεωθούν να ανακτήσουν τον διαφυγόντα φόρο από κάθε επιχείρηση του Γιβραλτάρ που εισέπραττε εισόδημα από δικαιώματα εκμετάλλευσης κατά την περίοδο μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 2011 και 31ης Δεκεμβρίου 2013.
- (230) Όσον αφορά το εισόδημα από παθητικούς τόκους των επιχειρήσεων του Γιβραλτάρ κατά την περίοδο από 1ης Ιανουαρίου 2011 έως την 30ή Ιουνίου 2013, προκειμένου να προσδιοριστεί κατά πόσο το εν λόγω εισόδημα είχε αποκτηθεί ή προερχόταν από το Γιβραλτάρ, οι βρετανικές αρχές θα χρειαστεί να εφαρμόσουν τον κανόνα του «τόπου του δανείου» που περιγράφεται στην αιτιολογική σκέψη 82, σύμφωνα με την αρχή της εδαφικότητας.
- (231) Σε περίπτωση που οι βρετανικές αρχές καταλήξουν στο συμπέρασμα ότι το εισόδημα από παθητικούς τόκους είχε αποκτηθεί ή προερχόταν από το Γιβραλτάρ, ο διαφυγών φόρος λόγω της μη φορολόγησης του εν λόγω εισοδήματος θα πρέπει να ανακτηθεί από την υπό εξέταση επιχείρηση.

10.2. Ανάκτηση της ενίσχυσης που χορηγήθηκε στις πέντε επιχειρήσεις του Γιβραλτάρ σε σχέση με τη συμμετοχή τους στις ολλανδικές CV

- (232) Οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου θα πρέπει να υποχρεωθούν να καταργήσουν την πρακτική της μη φορολόγησης του μεριδίου κάθε επιχείρησης του Γιβραλτάρ που προσδιορίζεται στην αιτιολογική σκέψη 160 στο εισόδημα από δικαιώματα εκμετάλλευσης και παθητικούς τόκους της ολλανδικής CV στην οποία συμμετέχει η επιχείρηση.
- (233) Οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου θα πρέπει επιπλέον να υποχρεωθούν να ανακτήσουν τον διαφυγόντα φόρο από τις εν λόγω πέντε επιχειρήσεις του Γιβραλτάρ ως αποτέλεσμα της μη φορολόγησης των μεριδίων τους στο εισόδημα από δικαιώματα εκμετάλλευσης και παθητικούς τόκους που παρήγαγαν οι αντίστοιχες ολλανδικές CV.
- (234) Η ανάκτηση θα πρέπει να καλύπτει τον διαφυγόντα φόρο κατά την περίοδο μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 2011 και της ημερομηνίας κατά την οποία οι βρετανικές αρχές θα καταργήσουν την πρακτική της μη φορολόγησης του εισοδήματος των επιχειρήσεων του Γιβραλτάρ που προκύπτει από τη συμμετοχή τους στις ολλανδικές CV που αναφέρονται στην αιτιολογική σκέψη 232.
- (235) Όσον αφορά το εισόδημα από δικαιώματα εκμετάλλευσης των επιχειρήσεων του Γιβραλτάρ που προκύπτει από τη συμμετοχή τους στις ολλανδικές CV, οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου θα πρέπει να ανακτήσουν τα ποσά που αντιστοιχούν στον διαφυγόντα φόρο σε σχέση με το εν λόγω εισόδημα καθ' όλη την περίοδο που ορίζεται στην προηγούμενη αιτιολογική σκέψη.
- (236) Όσον αφορά το εισόδημα από παθητικούς τόκους των επιχειρήσεων του Γιβραλτάρ που προκύπτει από τη συμμετοχή τους στις ολλανδικές CV, η ενίσχυση θα πρέπει να ανακτηθεί από τις εν λόγω επιχειρήσεις του Γιβραλτάρ ως εξής:
- για την περίοδο από την 1η Ιανουαρίου 2011 έως τις 30 Ιουνίου 2013, οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου θα πρέπει πρώτα να προσδιορίσουν εάν οι τόκοι αποκτήθηκαν ή προήλθαν από το Γιβραλτάρ. Η εν λόγω αξιολόγηση θα πρέπει να πραγματοποιηθεί διά της εφαρμογής του κανόνα του «τόπου του δανείου» που περιγράφεται στην αιτιολογική σκέψη 82. Στον βαθμό που το εισόδημα από τόκους αποκτήθηκε ή προέκυψε από το Γιβραλτάρ, οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου θα πρέπει να ανακτήσουν τον διαφυγόντα φόρο ως αποτέλεσμα της μη φορολόγησης του εν λόγω εισοδήματος.
 - για την περίοδο από την 1η Ιανουαρίου 2014, οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου θα πρέπει να ανακτήσουν τον διαφυγόντα φόρο ως αποτέλεσμα της μη φορολόγησης του εν λόγω εισοδήματος, εάν το εισόδημα ανέρχεται σε τουλάχιστον 100 000 GBP ετησίως ανά εταιρεία προέλευσης.

⁽¹¹⁰⁾ Όπως διευκρινίστηκε στην αιτιολογική σκέψη 144 της παρούσας απόφασης, κάθε ενίσχυση που χορηγούνταν βάσει των 34 αποφάσεων σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση του παθητικού εισοδήματος (κατά την περίοδο που προηγείται της έναρξης ισχύος των τροποποιήσεων του 2013) αντιμετωπίζεται ως μέρος της ενίσχυσης που προσδιορίζεται στο τμήμα 7 και μπορεί να συνεπάγεται ενίσχυση που πρέπει να ανακτηθεί σύμφωνα με τις αιτιολογικές σκέψεις 229 και 230.

- (237) Βάσει των παρατηρήσεων που περιλαμβάνονται στις αιτιολογικές σκέψεις του τμήματος 8.3.2, η Επιτροπή θεωρεί ότι το Ηνωμένο Βασίλειο θα πρέπει, καταρχάς, να ανακτήσει την παράνομη και ασυμβίβαστη ενίσχυση που χορηγήθηκε στις επιχειρήσεις του Γιβραλτάρ από τις εν λόγω επιχειρήσεις. Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η ανάκτηση ολόκληρου του ποσού της ενίσχυσης από την οικεία επιχείρηση του Γιβραλτάρ, το Ηνωμένο Βασίλειο θα πρέπει να ανακτήσει το υπόλοιπο της ενίσχυσης από άλλες οντότητες που αποτελούν ενιαία οικονομική μονάδα με την εν λόγω επιχείρηση του Γιβραλτάρ, δηλαδή την ολλανδική BV, την ολλανδική CV ή τη μητρική εταιρεία της επιχείρησης του Γιβραλτάρ, προκειμένου να διασφαλιστεί η εξάλειψη του χορηγηθέντος πλεονεκτήματος και η αποκατάσταση της κατάστασης που επικρατούσε προηγουμένως στην αγορά.

11. ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΚΑΝΟΝΙΣΤΙΚΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΘΕΣΠΙΣΕ ΤΟ ΓΙΒΡΑΛΤΑΡ

- (238) Παρότι στις περισσότερες περιπτώσεις η έκδοση φορολογικών αποφάσεων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της επίσημης διαδικασίας δεν συνεπαγόταν τη χορήγηση κρατικών ενισχύσεων, η έρευνα της Επιτροπής αποκάλυψε ορισμένες αδυναμίες του φορολογικού συστήματος που εφαρμόζεται στο Γιβραλτάρ, τις οποίες μπορούν να εκμεταλλευτούν πολυεθνικές εταιρείες για λόγους φορολογικού σχεδιασμού. Συγκεκριμένα, διαπίστωσε ότι το εδαφικό σύστημα φορολογίας που εφαρμόζεται στο Γιβραλτάρ μπορεί να δημιουργήσει ευκαιρίες για διασυνοριακό φορολογικό σχεδιασμό (με σημαντικό κίνδυνο μη φορολόγησης των κερδών των σχετικών επιχειρήσεων τόσο στο Γιβραλτάρ όσο και στις χώρες όπου ασκούνται πράγματι οι δραστηριότητες). Επιπλέον, διαπίστωσε ότι το εδαφικό σύστημα μπορεί ενδεχομένως να παράσχει υπερβολικό περιθώριο διακριτικής ευχέρειας στις φορολογικές αρχές, ελλείπει σαφών κατευθυντήριων γραμμών σχετικά με τον τρόπο εφαρμογής της αρχής της εδαφικότητας στην πράξη.
- (239) Επιπλέον, η έρευνα αποκάλυψε και ορισμένες αδυναμίες στη διαδικασία έκδοσης φορολογικών αποφάσεων, ιδίως την απουσία οιασδήποτε καθορισμένης διαδικασίας που να προβλέπει σαφείς απαιτήσεις τόσο για τον αιτούντα όσο και για τις φορολογικές αρχές καθώς και την απουσία επαρκών διαδικασιών προληπτικών και κατασταλτικών ελέγχων.
- (240) Τέλος, εντοπίστηκαν αδυναμίες και σε σχέση με τη γενική διάταξη για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής, συμπεριλαμβανομένων των κανόνων σχετικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές, που προβλέπονται στο άρθρο 40 του ΙΤΑ 2010, δεδομένου ότι η εφαρμογή της διάταξης εξαρτάται από την ύπαρξη «τεχνητής ρύθμισης».
- (241) Καμία εξ αυτών των αδυναμιών δεν συνιστά κρατική ενίσχυση καθαυτή. Εντούτοις, ελλείπει κατάλληλων μέτρων για την αντιμετώπιση των εν λόγω αδυναμιών, οι φορολογικές αρχές ενδέχεται να απολαμβάνουν υπερβολικό περιθώριο διακριτικής ευχέρειας κατά την εφαρμογή των κανόνων, γεγονός που μπορεί να αυξήσει τον κίνδυνο χορήγησης κρατικής ενίσχυσης. Επιπλέον, οι αδυναμίες αυτές συνέβαλαν στις αμφιβολίες που διατύπωσε η Επιτροπή στην απόφαση επέκτασης της διαδικασίας.
- (242) Προκειμένου να αντιμετωπίσει τις εν λόγω αδυναμίες, η κυβέρνηση του Γιβραλτάρ συμφώνησε να εισαγάγει νομοθετικές και κανονιστικές αλλαγές σε σχέση με τη διαδικασία έκδοσης φορολογικών αποφάσεων, την αρχή της εδαφικότητας και τους κανόνες αντιμετώπισης των καταχρηστικών πρακτικών/ενδοομιλικών συναλλαγών. Κατά την άποψη της Επιτροπής, οι αλλαγές που εγκρίθηκαν τον Οκτώβριο του 2018 αποτελούν σημαντικό βήμα προόδου για τη βελτίωση της διαφάνειας και τη μείωση της διακριτικής ευχέρειας κατά την εφαρμογή των κανόνων φόρου εισοδήματος του Γιβραλτάρ.
- (243) Οι αλλαγές, που δημοσιεύτηκαν και εγκρίθηκαν στις 25 Οκτωβρίου 2018, συνοψίζονται ως εξής:
- έγκριση καθοδηγητικού σημειώματος ⁽¹¹¹⁾ σχετικά με την εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας, στο οποίο περιλαμβάνονται συγκεκριμένα παραδείγματα για ευρύ φάσμα δραστηριοτήτων και το οποίο εισάγει σαφείς απαιτήσεις παρακολούθησης όσον αφορά επιχειρήσεις που δεν υπόκεινται σε φόρο στο Γιβραλτάρ,
 - έκδοση νομοθετικών πράξεων και κανονιστικών ρυθμίσεων ⁽¹¹²⁾ σχετικά με τις διαδικαστικές πτυχές των φορολογικών αποφάσεων, περιλαμβανομένων των ακόλουθων απαιτήσεων: 1) η αίτηση φορολογικής απόφασης πρέπει να περιλαμβάνει λεπτομερή περιγραφή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, με σαφή ένδειξη του τόπου όπου ασκούνται οι δραστηριότητες, 2) η απόφαση μπορεί να χορηγείται μόνο για μέγιστη περίοδο τριών ετών και πρέπει να περιλαμβάνει πλήρη αναφορά των λόγων για τους οποίους εκδίδεται, συμπεριλαμβανομένης, ανάλογα με την περίπτωση, ολοκληρωμένης ανάλυσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, 3) εισαγωγή συστήματος ελέγχου, με προληπτικούς και κατασταλτικούς ελέγχους σχετικά με τις φορολογικές αποφάσεις, και 4) δημοσίευση από τις φορολογικές αρχές τουλάχιστον μία φορά τον χρόνο ανωνυμοποιημένων συλλογών φορολογικών αποφάσεων ή περιλήψεων,

⁽¹¹¹⁾ Βλέπε «Guidance Accrued and Derived», 2018. Το πλήρες κείμενο είναι διαθέσιμο στη διεύθυνση: <https://www.gibraltar.gov.gi/new/downloads-ito>

⁽¹¹²⁾ Βλέπε «Income Tax (Tax Rulings) Rules», 2018. Το πλήρες κείμενο είναι διαθέσιμο στη διεύθυνση: <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/2018s227.pdf> Βλέπε επίσης «Guidance on Tax Rulings (Procedure)», 2018, το πλήρες κείμενο είναι διαθέσιμο στη διεύθυνση: <https://www.gibraltar.gov.gi/new/downloads-ito>

— έκδοση νομοθετικών πράξεων για την τροποποίηση του ΙΤΑ 2010 ⁽¹¹³⁾, προκειμένου να διασφαλιστεί η εφαρμογή της διάταξης για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και των κανόνων περί ενδοομιλικών συναλλαγών, ανεξάρτητα από το εάν η συναφής ρύθμιση είναι τεχνητή.

(244) Τέλος, είναι επίσης σκόπιμο να σημειωθεί ότι το Γιβραλτάρ θέσπισε τροποποίηση του άρθρου 29 του ΙΤΑ 2010 ⁽¹¹⁴⁾ για να επιβάλει σε όλες τις επιχειρήσεις που είναι εγγεγραμμένες στο Γιβραλτάρ να υποβάλλουν φορολογική δήλωση, ανεξάρτητα από το εάν έχουν εισόδημα που αποκτάται και προέρχεται από το Γιβραλτάρ και ανεξάρτητα από το εάν θα υποβάλουν αίτηση για φορολογική απόφαση. Η τροποποίηση τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2016.

12. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

(245) Η Επιτροπή διαπιστώνει ότι το Ηνωμένο Βασίλειο έχει θέσει σε εφαρμογή παράνομα το καθεστώς απαλλαγής του εισοδήματος από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης στο Γιβραλτάρ, κατά παράβαση του άρθρου 108 παράγραφος 3 της Συνθήκης. Η Επιτροπή διαπιστώνει επίσης ότι το εν λόγω καθεστώς συνιστά κρατική ενίσχυση ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης.

(246) Η Επιτροπή θεωρεί ότι η φορολογική μεταχείριση που παρέχεται από την κυβέρνηση του Γιβραλτάρ βάσει των φορολογικών αποφάσεων υπέρ πέντε επιχειρήσεων του Γιβραλτάρ με μερίδια σε ολλανδικές ετερόρρυθμες εταιρείες (*Commanditaire Vennootschappen*) με εισόδημα από δικαιώματα εκμετάλλευσης και παθητικούς τόκους συνιστά μέτρο ατομικής κρατικής ενίσχυσης, το οποίο εφαρμόστηκε παράνομα κατά παράβαση του άρθρου 108 παράγραφος 3 της Συνθήκης και είναι ασυμβίβαστο με την εσωτερική αγορά κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης.

(247) Το Ηνωμένο Βασίλειο θα πρέπει να υποχρεωθεί να ανακτήσει την εν λόγω κρατική ενίσχυση από τους αποδέκτες, δυνάμει του άρθρου 16 του διαδικαστικού κανονισμού. Το Ηνωμένο Βασίλειο θα πρέπει επίσης να μεριμνήσει ώστε να μην χορηγηθεί στο μέλλον καμία πρόσθετη ενίσχυση στους αποδέκτες ούτε σε καμία από τις επιχειρήσεις του ομίλου τους ως αποτέλεσμα απαλλαγής του εισοδήματος από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης ή της φορολογικής μεταχείρισης που προβλέπεται στις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις.

(248) Δεδομένου ότι το Ηνωμένο Βασίλειο γνωστοποίησε στις 29 Μαρτίου 2017 την πρόθεσή του να αποχωρήσει από την Ευρωπαϊκή Ένωση, δυνάμει του άρθρου 50 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση, οι Συνθήκες θα παύσουν να ισχύουν στο Ηνωμένο Βασίλειο από την ημερομηνία έναρξης ισχύος της συμφωνίας αποχώρησης ή, ελλείψει συμφωνίας, δύο έτη μετά τη γνωστοποίηση, εκτός εάν το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο, σε συμφωνία με το Ηνωμένο Βασίλειο, αποφασίσει να παρατείνει την εν λόγω προθεσμία. Κατά συνέπεια, και με την επιφύλαξη τυχόν διατάξεων της συμφωνίας αποχώρησης, η παρούσα απόφαση εφαρμόζεται μόνον έως ότου το Ηνωμένο Βασίλειο παύσει να αποτελεί κράτος μέλος.

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ:

Άρθρο 1

1. Το καθεστώς κρατικών ενισχύσεων υπό μορφή φορολογικής απαλλαγής του εισοδήματος από παθητικούς τόκους που εφαρμοζόταν στο Γιβραλτάρ βάσει του νόμου περί φόρου εισοδήματος του 2010 μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 2011 και 30ής Ιουνίου 2013 και τέθηκε παράνομα σε ισχύ από το Γιβραλτάρ κατά παράβαση του άρθρου 108 παράγραφος 3 της Συνθήκης είναι ασυμβίβαστο με την εσωτερική αγορά κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης.

2. Το καθεστώς κρατικών ενισχύσεων υπό μορφή φορολογικής απαλλαγής του εισοδήματος από δικαιώματα εκμετάλλευσης που εφαρμοζόταν στο Γιβραλτάρ βάσει του νόμου περί φόρου εισοδήματος του 2010 μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 2011 και 31ης Δεκεμβρίου 2013 και τέθηκε παράνομα σε ισχύ από το Γιβραλτάρ κατά παράβαση του άρθρου 108 παράγραφος 3 της Συνθήκης είναι ασυμβίβαστο με την εσωτερική αγορά κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης.

Άρθρο 2

Οι ατομικές κρατικές ενισχύσεις που χορηγήθηκαν από την κυβέρνηση του Γιβραλτάρ βάσει των φορολογικών αποφάσεων (που αναφέρονται στο παράρτημα ως αποφάσεις αριθ. 83, 84, 139, 140 και 144) υπέρ πέντε επιχειρήσεων του Γιβραλτάρ με μερίδια σε ολλανδικές ετερόρρυθμες εταιρείες (*Commanditaire Vennootschappen*) με εισόδημα από δικαιώματα εκμετάλλευσης και παθητικούς τόκους, και οι οποίες τέθηκαν σε ισχύ από το Ηνωμένο Βασίλειο κατά παράβαση του άρθρου 108 παράγραφος 3 της Συνθήκης, είναι ασυμβίβαστες με την εσωτερική αγορά κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης.

⁽¹¹³⁾ Βλέπε «Income Tax (Amendment) Regulations», 2018. Το πλήρες κείμενο είναι διαθέσιμο στη διεύθυνση: <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/2018=228.pdf>

⁽¹¹⁴⁾ (Τροποποιητικός) νόμος περί φόρου εισοδήματος του 2015, της 6ης Αυγούστου 2015.

Άρθρο 3

1. Η πρακτική φορολογικών αποφάσεων βάσει του νόμου περί φόρου εισοδήματος του 2010 δεν συνιστά καθεστώς κρατικών ενισχύσεων κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης.
2. Οι 126 αποφάσεις που απαριθμούνται στο παράρτημα της παρούσας απόφασης, πλην των πέντε αποφάσεων που καλύπτονται από το άρθρο 2 και των 34 αποφάσεων που αναφέρονται στην αιτιολογική σκέψη 144 ⁽¹¹⁵⁾, δεν συνιστούν ατομικές κρατικές ενισχύσεις κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης.

Άρθρο 4

1. Τα άρθρα 1 και 2 της παρούσας απόφασης δεν εφαρμόζονται στις ατομικές ενισχύσεις που χορηγούνται βάσει των καθεστώτων ενισχύσεων που αναφέρονται στο άρθρο 1 ή βάσει των φορολογικών αποφάσεων που αναφέρονται στο άρθρο 2 εάν, κατά τη στιγμή χορήγησής της, η ατομική ενίσχυση πληρούσε τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τον κανονισμό που εκδόθηκε κατ' εφαρμογή του άρθρου 2 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 994/98 του Συμβουλίου ⁽¹¹⁶⁾, ο οποίος ίσχυε κατά τον χρόνο χορήγησής της ενίσχυσης.
2. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου και του άρθρου 5, κάθε ατομική ενίσχυση θεωρείται ότι τίθεται στη διάθεση του αποδέκτη, για κάθε φορολογικό έτος, την ημέρα κατά την οποία ο διαφυγών φόρος για το συγκεκριμένο φορολογικό έτος ως αποτέλεσμα των καθεστώτων ενίσχυσης που αναφέρονται στο άρθρο 1 ή των φορολογικών αποφάσεων που αναφέρονται στο άρθρο 2 θα έπρεπε να έχει καταβληθεί εάν το εν λόγω καθεστώς ή η απόφαση δεν υφίσταντο.

Άρθρο 5

1. Το Ηνωμένο Βασίλειο ανακτά από τους αποδέκτες τους όλες τις ασυμβίβαστες ενισχύσεις που χορηγήθηκαν βάσει των καθεστώτων ενισχύσεων που αναφέρονται στο άρθρο 1 ή βάσει των φορολογικών αποφάσεων που αναφέρονται στο άρθρο 2.
2. Κάθε ατομική ενίσχυση που χορηγήθηκε βάσει των φορολογικών αποφάσεων που αναφέρονται στο άρθρο 2 και η οποία δεν μπορεί να ανακτηθεί από την υπό εξέταση επιχείρηση του Γιβραλτάρ, ανακτάται από άλλες οντότητες που αποτελούν ενιαία οικονομική μονάδα με την εν λόγω επιχείρηση του Γιβραλτάρ, δηλαδή την οικεία ολλανδική BV, την ολλανδική CV ή τη μητρική εταιρεία της επιχείρησης του Γιβραλτάρ.
3. Για τα προς ανάκτηση ποσά οφείλονται τόκοι από την ημερομηνία που τέθηκαν στη διάθεση του αποδέκτη μέχρι τον χρόνο της πραγματικής τους ανάκτησης.
4. Οι τόκοι υπολογίζονται με τη μέθοδο του ανατοκισμού σύμφωνα με τις διατάξεις του κεφαλαίου V του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 794/2004 της Επιτροπής ⁽¹¹⁷⁾.
5. Το Ηνωμένο Βασίλειο παύει να χορηγεί την ενίσχυση βάσει των καθεστώτων ενισχύσεων που αναφέρονται στο άρθρο 1 ή των φορολογικών αποφάσεων που αναφέρονται στο άρθρο 2, με ισχύ από την ημερομηνία κοινοποίησης της παρούσας απόφασης.

Άρθρο 6

1. Η ανάκτηση της ενίσχυσης σύμφωνα με το άρθρο 5 είναι άμεση και αποτελεσματική.
2. Το Ηνωμένο Βασίλειο διασφαλίζει την εκτέλεση της παρούσας απόφασης εντός τεσσάρων μηνών από την ημερομηνία της κοινοποίησής της.

Άρθρο 7

1. Εντός δύο μηνών από την ημερομηνία κοινοποίησης της παρούσας απόφασης, το Ηνωμένο Βασίλειο υποβάλλει στην Επιτροπή τις ακόλουθες πληροφορίες:
 - a) αξιολόγηση, για κάθε επιχείρηση του Γιβραλτάρ με εισόδημα από παθητικούς τόκους κατά την περίοδο από την 1η Ιανουαρίου 2011 έως την 30ή Ιουνίου 2013, του κατά πόσον το εν λόγω εισόδημα από τόκους αποκτήθηκε ή προέρχεται από το Γιβραλτάρ, με βάση τον κανόνα του «τόπου του δανείου»,

⁽¹¹⁵⁾ Οι 34 αποφάσεις (που αναφέρονται στο παράρτημα ως αποφάσεις αριθ. 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 και 158) αφορούν τη φορολογική μεταχείριση παθητικών τόκων. Η ενίσχυση σε σχέση με τις εν λόγω αποφάσεις (κατά την περίοδο που προηγείται της έναρξης ισχύος των τροποποιήσεων του 2013) αντιμετωπίζεται βάσει του άρθρου 1 της παρούσας απόφασης.

⁽¹¹⁶⁾ Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 994/98 του Συμβουλίου, της 7ης Μαΐου 1998, για την εφαρμογή των άρθρων 92 και 93 της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας σε ορισμένες κατηγορίες οριζόντιων κρατικών ενισχύσεων (ΕΕ L 142 της 14.5.1998, σ. 1).

⁽¹¹⁷⁾ Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 794/2004 της Επιτροπής, της 21ης Απριλίου 2004, σχετικά με την εφαρμογή του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 659/1999 του Συμβουλίου για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του άρθρου 93 της συνθήκης ΕΚ (ΕΕ L 140 της 30.4.2004, σ. 1).

- β) κατάλογο των αποδεκτών που έλαβαν ενίσχυση βάσει των καθεστώτων ενίσχυσης που αναφέρονται στο άρθρο 1, μαζί με τις ακόλουθες πληροφορίες για καθέναν από αυτούς και για κάθε σχετικό φορολογικό έτος:
- το ύψος των κερδών που πραγματοποιήθηκαν (αναφέροντας ξεχωριστά τα κέρδη από δικαιώματα εκμετάλλευσης και τα κέρδη από παθητικούς τόκους), τη φορολογητέα βάση, τον ισχύοντα συντελεστή φόρου εισοδήματος, το ποσό του καταβληθέντος φόρου εισοδήματος και το ποσό του διαφυγόντος φόρου,
 - το συνολικό ποσό της ληφθείσας ενίσχυσης,
- γ) τις ακόλουθες πληροφορίες για καθεμία από τις πέντε επιχειρήσεις του Γιβραλτάρ που έλαβαν ενίσχυση βάσει των φορολογικών αποφάσεων που αναφέρονται στο άρθρο 2 και για κάθε οικείο φορολογικό έτος:
- το ύψος των κερδών που πραγματοποιήθηκαν (αναφέροντας ξεχωριστά τα κέρδη από δικαιώματα εκμετάλλευσης και τα κέρδη από παθητικούς τόκους), τη φορολογητέα βάση, τον ισχύοντα συντελεστή φόρου εισοδήματος, το ποσό του καταβληθέντος φόρου εισοδήματος και το ποσό του διαφυγόντος φόρου,
 - το συνολικό ποσό της ληφθείσας ενίσχυσης,
- δ) το συνολικό ποσό (κεφάλαιο και τόκοι ανάκτησης) που πρέπει να εισπραχθούν από κάθε αποδέκτη (για όλες τις φορολογικές χρήσεις που υπόκεινται σε ανάκτηση),
- ε) λεπτομερή περιγραφή των μέτρων που έχει ήδη λάβει, και όσων έχουν προβλεφθεί, ώστε να συμμορφωθεί με την παρούσα απόφαση,
- στ) έγγραφα που αποδεικνύουν ότι έχει δοθεί εντολή στους αποδέκτες να επιστρέψουν την ενίσχυση.

2. Το Ηνωμένο Βασίλειο τηρεί την Επιτροπή ενημερη σχετικά με την πρόοδο των εθνικών μέτρων που λαμβάνονται για την εκτέλεση της παρούσας απόφασης μέχρι την πλήρη ανάκτηση της ενίσχυσης σύμφωνα με το άρθρο 5. Κατόπιν αιτήματος της Επιτροπής, υποβάλλει στην Επιτροπή πληροφορίες σχετικά με τα εθνικά μέτρα που έχουν ήδη ληφθεί και σχετικά με τα προβλεπόμενα, προκειμένου να συμμορφωθεί με την παρούσα απόφαση.

Άρθρο 8

Η παρούσα απόφαση απευθύνεται στο Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας.

Βρυξέλλες, 19 Δεκεμβρίου 2018.

Για την Επιτροπή
Margrethe VESTAGER
Μέλος της Επιτροπής

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Επωνυμία εταιρείας	Ημερομηνία χορήγησης	Περιγραφή των δραστηριοτήτων	Κατηγοριοποίηση της απόφασης (βάσει του τμήματος 8.2.1)
1. KaiRo Management Limited	7.1.2011	Υπηρεσίες, παροχή συμβουλών σε θέματα διαχείρισης	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
2. Thurlestone Shipping (Overseas) Limited	10.1.2011	Υπηρεσίες, διαμεσολάβηση θαλάσσιων μεταφορών	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
3. Mina Corp Limited	10.1.2011	Εμπόριο, πώληση προϊόντων πετρελαίου	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
4. Red Star Enterprises Limited	10.1.2011	Εμπόριο, πώληση προϊόντων πετρελαίου	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
5. BO (Middle East) Limited	12.1.2011	Εμπόριο, εισαγωγές ειδών επιπλοποιίας	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
6. THE One (Middle East) Limited	12.1.2011	Εμπόριο, εισαγωγές ειδών επιπλοποιίας	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
7. THE One Retail Network (International) Limited	12.1.2011	Εταιρεία χαρτοφυλακίου, αδειοδότηση διανοητικής ιδιοκτησίας	Απαλλαγή παθητικού εισοδήματος. Η κατάσταση έχει τακτοποιηθεί μετά από νομοθετικές αλλαγές ή παύση των δραστηριοτήτων.
8. THE One Music Limited	12.1.2011	Εμπόριο, κατασκευή και πώληση CD	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
9. Δυνητική επιχείρηση	12.1.2011	Εταιρεία χαρτοφυλακίου, αδειοδότηση διανοητικής ιδιοκτησίας	Η επιχείρηση δεν συστάθηκε, οι δραστηριότητες δεν ασκήθηκαν ή η επιχείρηση ήταν αδρανής
10. Link Holdings (Gibraltar) Limited	14.1.2011	Εμπόριο, εισόδημα από μισθώματα	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
11. European Mail Union Limited	28.1.2011	Εμπόριο, παροχή προώθησης ταχυδρομείου	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
12. Ansellia Aviation Limited	31.1.2011	Διαχείριση στοιχείων ενεργητικού, περιουσιακών στοιχείων (αεροσκάφη)	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
13. Δυνητική επιχείρηση	4.2.2011	Δικαιούχος εταιρείας καταπιστευματικής διαχείρισης	Η επιχείρηση δεν συστάθηκε, οι δραστηριότητες δεν ασκήθηκαν ή η επιχείρηση ήταν αδρανής
14. Δυνητική επιχείρηση	7.2.2011	Χορήγηση δανείου(ων)	Η επιχείρηση δεν συστάθηκε, οι δραστηριότητες δεν ασκήθηκαν ή η επιχείρηση ήταν αδρανής
15. Zartello Limited	7.2.2011	Εμπόριο, υπηρεσίες προώθησης	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
16. Gol International Limited	10.2.2011	Εμπόριο, αθλητικός πράκτορας	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
17. Graf Von Bismark and Associated Limited	21.2.2011	Εμπόριο, παροχή διαχειριστών στοιχείων ενεργητικού	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.

Επωνυμία εταιρείας	Ημερομηνία χορήγησης	Περιγραφή των δραστηριοτήτων	Κατηγοριοποίηση της απόφασης (βάσει του τμήματος 8.2.1)
18. Medifour Limited	25.2.2011	Εμπόριο, πώληση ιατροτεχνολογικών προϊόντων	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
19. Current Technology (Europe) Limited	25.2.2011	Εμπόριο, προώθηση	Η επιχείρηση δεν συστάθηκε, οι δραστηριότητες δεν ασκήθηκαν ή η επιχείρηση ήταν αδρανής
20. Corporate Consultants Limited	25.2.2011	Υπηρεσίες, παροχή συμβουλών	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
21. Alphasol Limited	25.2.2011	Υπηρεσίες, παροχή συμβουλών	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
22. Akasha Charters Limited	25.2.2011	Εμπόριο, ναύλωση πολυτελών σκάφους αναψυχής	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
23. Osato Industries Limited	28.2.2011	Υπηρεσίες, παροχή συμβουλών	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
24. Gambit Management Services Limited	1.3.2011	Διαχείριση ακινήτων και παροχή συμβουλών	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
25. Greatheart Underwriting Limited	4.3.2011	Εταιρεία επενδύσεων χαρτοφυλακίου	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
26. UNILOG, United Logistics & Shipping Operators Limited	9.3.2011	Εμπόριο, διαχείριση ναυτιλιακής εταιρείας	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
27. Continental Maritime Limited	15.3.2011	Χορήγηση δανείου(ων)	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
28. Baby Basics Limited	15.3.2011	Εμπόριο, προώθηση	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
29. Baby Basics (Iberia) Limited	15.3.2011	Εμπόριο, προώθηση και πωλήσεις, κατάρτιση	Η επιχείρηση δεν συστάθηκε, οι δραστηριότητες δεν ασκήθηκαν ή η επιχείρηση ήταν αδρανής
30. Baby Basics (International) Limited	15.3.2011	Εμπόριο, διανομή προϊόντων	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
31. Baby Basics (Asia) Limited	15.3.2011	Εμπόριο, προώθηση και πωλήσεις, κατάρτιση	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
32. Family Roots Limited	15.3.2011	Εμπόριο, προώθηση	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
33. Western Mediterranean Holdings Limited	16.3.2011	Εταιρεία επενδύσεων χαρτοφυλακίου	Απαλλαγή παθητικού εισοδήματος. Η κατάσταση έχει τακτοποιηθεί μετά από νομοθετικές αλλαγές ή παύση των δραστηριοτήτων.
34. M. Benady & Company (Gibraltar) Limited	16.3.2011	Εμπόριο, υπηρεσίες διαχείρισης	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
35. Prime Ideas Limited	18.3.2011	Διαχείριση δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας	Απαλλαγή παθητικού εισοδήματος. Η κατάσταση έχει τακτοποιηθεί μετά από νομοθετικές αλλαγές ή παύση των δραστηριοτήτων.

Επωνυμία εταιρείας	Ημερομηνία χορήγησης	Περιγραφή των δραστηριοτήτων	Κατηγοριοποίηση της απόφασης (βάσει του τμήματος 8.2.1)
36. Hattrick Limited	21.3.2011	Υπηρεσίες, παροχή συμβουλών	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
37. Tubingen Limited	22.3.2011	Εταιρεία διαχείρισης στοιχείων ενεργητικού, μηχανοκίνητο πολυτελές σκάφος αναψυχής	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
38. Channel Energy (Eire) Limited	24.3.2011	Εμπόριο, αποθήκευση και διακίνηση πετρελαίου	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
39. Crane Trading Corporation Limited	24.3.2011	Εμπόριο, κινητήρες	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
40. Europe Income Real Estate Limited	25.3.2011	Χορήγηση δανείου(ων)	Η επιχείρηση δεν συστάθηκε, οι δραστηριότητες δεν ασκήθηκαν ή η επιχείρηση ήταν αδρανής
41. IMAAG Limited	25.3.2011	Υπηρεσίες, παροχή συμβουλών	Η επιχείρηση δεν συστάθηκε, οι δραστηριότητες δεν ασκήθηκαν ή η επιχείρηση ήταν αδρανής
42. Δυνητική επιχείρηση	28.3.2011	Εμπόριο, υπηρεσίες προώθησης	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
43. Jonsden Properties Limited	28.3.2011	Εμπόριο, υπηρεσίες προώθησης	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
44. Ellise Trading Group Limited	28.3.2011	Διαχείριση, διανοητική ιδιοκτησία	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
45. Kamakura Investments Limited	29.3.2011	Διαχείριση επενδύσεων	Απαλλαγή παθητικού εισοδήματος. Η κατάσταση έχει τακτοποιηθεί μετά από νομοθετικές αλλαγές ή παύση των δραστηριοτήτων.
46. Δυνητική επιχείρηση	1.4.2011	Εμπόριο, διαφήμιση	Η επιχείρηση δεν συστάθηκε, οι δραστηριότητες δεν ασκήθηκαν ή η επιχείρηση ήταν αδρανής
47. Roxbury Limited	1.4.2011	Διαχείριση διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και εμπορικών σημάτων	Απαλλαγή παθητικού εισοδήματος. Η κατάσταση έχει τακτοποιηθεί μετά από νομοθετικές αλλαγές ή παύση των δραστηριοτήτων.
48. Roger Bullivant Holdings Limited	1.4.2011	Εταιρεία χαρτοφυλακίου ομίλου (Group holding)	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
49. Horizon Ventures Limited	1.4.2011	Υπηρεσίες, παροχή συμβουλών	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
50. Nidham Holdings Limited	1.4.2011	Υπηρεσίες, παροχή συμβουλών	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
51. AMD Limited	1.4.2011	Εμπόριο, πώληση γεωργικών προϊόντων	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
52. Cookstown Properties Limited	5.4.2011	Διαχείριση, μετοχών εταιρειών	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
53. Burlington English Limited	7.4.2011	Υπηρεσίες, παροχή συμβουλών	Η επιχείρηση δεν συστάθηκε, οι δραστηριότητες δεν ασκήθηκαν ή η επιχείρηση ήταν αδρανής
54. Burlington Marketing Limited	7.4.2011	Υπηρεσίες, παροχή συμβουλών	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.

Επωνυμία εταιρείας	Ημερομηνία χορήγησης	Περιγραφή των δραστηριοτήτων	Κατηγοριοποίηση της απόφασης (βάσει του τμήματος 8.2.1)
55. Burlington English Limited	11.4.2011	Υπηρεσίες, παροχή συμβουλών	Η επιχείρηση δεν συστάθηκε, οι δραστηριότητες δεν ασκήθηκαν ή η επιχείρηση ήταν αδρανής
56. Burlington Marketing Limited	11.4.2011	Υπηρεσίες, παροχή συμβουλών	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
57. Eastcheap Trading Corporation Limited	14.4.2011	Χορήγηση δανείου(ων)	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
58. Horizon Ventures Limited	14.4.2011	Υπηρεσίες, παροχή συμβουλών	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
59. Keystone Shipping Limited	4.5.2011	Εμπόριο, ναύλωση «γυμνού πλοίου»	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
60. World Rugby League (Europe) Limited	6.5.2011	Εμπόριο, υπηρεσίες προώθησης	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
61. World Rugby League Limited	6.5.2011	Εμπόριο, υπηρεσίες προώθησης	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
62. Lobric Properties Limited	6.5.2011	Εμπόριο, πώληση γεωργικών προϊόντων	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
63. Bushman Limited	6.5.2011	Υπηρεσίες, παροχή συμβουλών	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
64. Key Retail Technologies Limited	9.5.2011	Υπηρεσίες, διαχείριση και παροχή συμβουλών	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
65. Kinsman Trustees Limited	11.5.2011	Υπηρεσίες, παροχή καταπιστευματοδόχων	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
66. Amicus Trustees Limited	11.5.2011	Υπηρεσίες, παροχή καταπιστευματοδόχων	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
67. Benamara Limited	11.5.2011	Διαχείριση επενδύσεων	Απαλλαγή παθητικού εισοδήματος. Η κατάσταση έχει τακτοποιηθεί μετά από νομοθετικές αλλαγές ή παύση των δραστηριοτήτων.
68. Halstead Investments Limited	11.5.2011	Διαχείριση επενδύσεων	Απαλλαγή παθητικού εισοδήματος. Η κατάσταση έχει τακτοποιηθεί μετά από νομοθετικές αλλαγές ή παύση των δραστηριοτήτων.
69. Nightingale Investments Limited	11.5.2011	Εμπόριο, παροχή εξοπλισμού πετρελαιοειδών και αερίου	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
70. JST (International) Company Limited	11.5.2011	Υπηρεσίες, παροχή συμβουλών	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
71. The Consultants Limited	11.5.2011	Υπηρεσίες, παροχή συμβουλών	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
72. Birchall Properties Limited	17.5.2011	Χορήγηση δανείου(ων)	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
73. Cookstown Properties Limited	19.5.2011	Διαχείριση ακινήτων και επενδύσεων	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.

Επωνυμία εταιρείας	Ημερομηνία χορήγησης	Περιγραφή των δραστηριοτήτων	Κατηγοριοποίηση της απόφασης (βάσει του τμήματος 8.2.1)
74. Paramount Healthcare Consulting Limited	20.5.2011	Υπηρεσίες, παροχή συμβουλών	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
75. Swerford Holdings Limited	20.5.2011	Εμπόριο, τυχερά παίγνια	Η απόφαση σχετίζεται με φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων και δεν αφορά εταιρεία υποκείμενη σε φόρο εισοδήματος εταιρειών
76. Orios Limited	23.5.2011	Εμπόριο, επιγραμμική λιανική πώληση ανθέων και δώρων	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
77. Bushman Limited	23.5.2011	Υπηρεσίες, παροχή συμβουλών	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
78. Nautilus Limited	1.6.2011	Διαχείριση στοιχείων ενεργητικού, μηχανοκίνητο πολυτελές σκάφος αναψυχής	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
79. Salamba Shipping Limited	1.6.2011	Διαχείριση στοιχείων ενεργητικού, μηχανοκίνητο πολυτελές σκάφος αναψυχής	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
80. Repset Limited	1.6.2011	Εταιρεία χαρτοφυλακίου ομίλου (Group holding)	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
81. McWane (Gibraltar) Holdings Limited	2.6.2011	Χορήγηση δανείου(ων)	Απαλλαγή παθητικού εισοδήματος. Η κατάσταση έχει τακτοποιηθεί μετά από νομοθετικές αλλαγές ή παύση των δραστηριοτήτων.
82. McWane (Gibraltar) Limited	2.6.2011	Χορήγηση δανείου(ων)	Απαλλαγή παθητικού εισοδήματος. Η κατάσταση έχει τακτοποιηθεί μετά από νομοθετικές αλλαγές ή παύση των δραστηριοτήτων.
83. Heidrick and Struggles (Gibraltar) Holdings Limited.	2.6.2011	Χορήγηση δανείου(ων)	Επίμαχη απόφαση
84. Heidrick and Struggles (Gibraltar) Limited, GibCo2)	2.6.2011	Χορήγηση δανείου(ων)	Επίμαχη απόφαση
85. Walstead Limited	8.6.2011	Εμπόριο, προώθηση, πωλήσεις και έρευνα	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
86. Meritas (Gibraltar) Holdings Limited	8.6.2011	Χορήγηση δανείου(ων)	Απαλλαγή παθητικού εισοδήματος. Η κατάσταση έχει τακτοποιηθεί μετά από νομοθετικές αλλαγές ή παύση των δραστηριοτήτων.
87. Perpetual Systems Limited	9.6.2011	Εμπόριο στο Γιβραλτάρ	Η απόφαση σχετίζεται με φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων και δεν αφορά εταιρεία υποκείμενη σε φόρο εισοδήματος εταιρειών
88. Loksys (International) Limited	15.6.2011	Εμπόριο στο Γιβραλτάρ	Η απόφαση σχετίζεται με φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων και δεν αφορά εταιρεία υποκείμενη σε φόρο εισοδήματος εταιρειών
89. Lawnsvale Investments Limited	16.6.2011	Χορήγηση δανείου(ων)	Απαλλαγή παθητικού εισοδήματος. Η κατάσταση έχει τακτοποιηθεί μετά από νομοθετικές αλλαγές ή παύση των δραστηριοτήτων.
90. Oilcom Agency Limited	24.6.2011	Εμπόριο, αγορά και πώληση ειδών ένδυσης	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.

Επωνυμία εταιρείας	Ημερομηνία χορήγησης	Περιγραφή των δραστηριοτήτων	Κατηγοριοποίηση της απόφασης (βάσει του τμήματος 8.2.1)
91. CT Marketing Limited	30.6.2011	Υπηρεσίες, παροχή συμβουλών και προώθηση	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
92. Navigia Limited	5.7.2011	Υπηρεσίες, παροχή συμβουλών	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
93. Ocean Pride Shipping Co. Limited	5.7.2011	Διαχείριση στοιχείων ενεργητικού, μηχανοκίνητο πολυτελές σκάφος αναψυχής	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
94. Equilibrium Management Limited	11.7.2011	Χορήγηση δανείου(ων)	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
95. Taylan Limited	11.7.2011	Χορήγηση δανείου(ων)	Απαλλαγή παθητικού εισοδήματος. Η κατάσταση έχει τακτοποιηθεί μετά από νομοθετικές αλλαγές ή παύση των δραστηριοτήτων.
96. Δυνητική επιχείρηση	12.7.2011	Εμπόριο, συνάλλαγμα	Η επιχείρηση δεν συστάθηκε, οι δραστηριότητες δεν ασκήθηκαν ή η επιχείρηση ήταν αδρανής
97. Galva Investments Limited	13.7.2011	Διαχείριση επενδύσεων	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
98. Uniphos Limited	13.7.2011	Υπηρεσίες, παροχή συμβουλών και προώθηση	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
99. Δυνητική επιχείρηση (Advisory Limited)	14.7.2011	Χορήγηση δανείου(ων)	Η επιχείρηση δεν συστάθηκε, οι δραστηριότητες δεν ασκήθηκαν ή η επιχείρηση ήταν αδρανής
100. Δυνητική επιχείρηση	22.7.2011	Χορήγηση δανείου(ων)	Απαλλαγή παθητικού εισοδήματος. Η κατάσταση έχει τακτοποιηθεί μετά από νομοθετικές αλλαγές ή παύση των δραστηριοτήτων.
101. Δυνητική επιχείρηση	5.8.2011	Εμπόριο, προώθηση	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
102. Hastings Insurance Group Limited	11.8.2011	Εταιρεία χαρτοφυλακίου ομίλου (Group holding)	Η απόφαση σχετίζεται με φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων και δεν αφορά εταιρεία υποκειμένη σε φόρο εισοδήματος εταιρειών
103. Patron Capital G.P. III Limited	17.8.2011	Χορήγηση δανείου(ων)	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
104. Vantini Spur Limited	14.9.2011	Διαχείριση διανοητικής ιδιοκτησίας	Απαλλαγή παθητικού εισοδήματος. Η κατάσταση έχει τακτοποιηθεί μετά από νομοθετικές αλλαγές ή παύση των δραστηριοτήτων.
105. Tubman (International) Limited	14.9.2011	Χορήγηση δανείου(ων)	Απαλλαγή παθητικού εισοδήματος. Η κατάσταση έχει τακτοποιηθεί μετά από νομοθετικές αλλαγές ή παύση των δραστηριοτήτων.
106. Tubman (Holdings) Limited	14.9.2011	Χορήγηση δανείου(ων)	Απαλλαγή παθητικού εισοδήματος. Η κατάσταση έχει τακτοποιηθεί μετά από νομοθετικές αλλαγές ή παύση των δραστηριοτήτων.
107. Broadstreet (Gibraltar) Limited	30.9.2011	Υπηρεσίες, παροχή συμβουλών και τόκοι δανείων	Απαλλαγή παθητικού εισοδήματος. Η κατάσταση έχει τακτοποιηθεί μετά από νομοθετικές αλλαγές ή παύση των δραστηριοτήτων.
108. Biomet (International) Limited	6.10.2011	Χορήγηση δανείου(ων)	Απαλλαγή παθητικού εισοδήματος. Η κατάσταση έχει τακτοποιηθεί μετά από νομοθετικές αλλαγές ή παύση των δραστηριοτήτων.

Επωνυμία εταιρείας	Ημερομηνία χορήγησης	Περιγραφή των δραστηριοτήτων	Κατηγοριοποίηση της απόφασης (βάσει του τμήματος 8.2.1)
109. Biomet (Gibraltar) Holdings Limited	6.10.2011	Χορήγηση δανείου(ων)	Απαλλαγή παθητικού εισοδήματος. Η κατάσταση έχει τακτοποιηθεί μετά από νομοθετικές αλλαγές ή παύση των δραστηριοτήτων.
110. Biomet Inc	6.10.2011	Χορήγηση δανείου(ων)	Απαλλαγή παθητικού εισοδήματος. Η κατάσταση έχει τακτοποιηθεί μετά από νομοθετικές αλλαγές ή παύση των δραστηριοτήτων.
111. Biomet S.a.r.l	6.10.2011	Χορήγηση δανείου(ων)	Απαλλαγή παθητικού εισοδήματος. Η κατάσταση έχει τακτοποιηθεί μετά από νομοθετικές αλλαγές ή παύση των δραστηριοτήτων.
112. Waterside (International) Limited	8.11.2011	Υπηρεσίες, παροχή συμβουλών σε θέματα διαχείρισης	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
113. Δυνητική επιχείρηση Διεθνής δικηγορική εταιρεία)	16.11.2011	Χορήγηση δανείου(ων)	Απαλλαγή παθητικού εισοδήματος. Η κατάσταση έχει τακτοποιηθεί μετά από νομοθετικές αλλαγές ή παύση των δραστηριοτήτων.
114. Infor (Gibraltar) Limited	22.11.2011	Χορήγηση δανείου(ων)	Απαλλαγή παθητικού εισοδήματος. Η κατάσταση έχει τακτοποιηθεί μετά από νομοθετικές αλλαγές ή παύση των δραστηριοτήτων.
115. Miller International Limited	24.11.2011	Εμπόριο, πώληση προϊόντων χωματουργικών εργασιών	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
116. Tipico Services Limited	29.11.2011	Υπηρεσίες, διοικητική υποστήριξη	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
117. Select Sports Management Limited	16.12.2011	Υπηρεσίες, παροχή συμβουλών, πράκτορας ποδοσφαίρου	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
118. Allabroad Limited	16.12.2011	Εμπόριο, μαθήματα ιστιοπλοΐας και ναυλώσεις πολυτελών σκαφών αναψυχής	Υπόκειται πράγματι σε φόρο. Εισόδημα αποκτώμενο και προερχόμενο από το Γιβραλτάρ και, ως εκ τούτου, φορολογητέο στο Γιβραλτάρ
119. Δυνητική επιχείρηση	16.12.2011	Υπηρεσίες, διοικητική υποστήριξη	Η επιχείρηση δεν συστάθηκε, οι δραστηριότητες δεν ασκήθηκαν ή η επιχείρηση ήταν αδρανής
120. Delphi Automotive Services (Gibraltar) Limited	20.12.2011	Θυγατρική εταιρεία	Απαλλαγή παθητικού εισοδήματος. Η κατάσταση έχει τακτοποιηθεί μετά από νομοθετικές αλλαγές ή παύση των δραστηριοτήτων.
121. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	22.12.2011	Χορήγηση δανείου(ων)	Απαλλαγή παθητικού εισοδήματος. Η κατάσταση έχει τακτοποιηθεί μετά από νομοθετικές αλλαγές ή παύση των δραστηριοτήτων.
122. 8F Leasing SA	22.12.2011	Χορήγηση δανείου(ων)	Απαλλαγή παθητικού εισοδήματος. Η κατάσταση έχει τακτοποιηθεί μετά από νομοθετικές αλλαγές ή παύση των δραστηριοτήτων.
123. 8F leasing (Bermuda) Limited	22.12.2011	Χορήγηση δανείου(ων)	Απαλλαγή παθητικού εισοδήματος. Η κατάσταση έχει τακτοποιηθεί μετά από νομοθετικές αλλαγές ή παύση των δραστηριοτήτων.
124. Scan Truck & Trailer Rental Limited	3.1.2012	Εμπόριο, εκμίσθωση φορτηγών και ρυμουλκούμενων	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
125. Matterhorn Holdings Limited	16.1.2012	Εμπόριο, πώληση υλικών ΤΠ	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.

Επωνυμία εταιρείας	Ημερομηνία χορήγησης	Περιγραφή των δραστηριοτήτων	Κατηγοριοποίηση της απόφασης (βάσει του τμήματος 8.2.1)
126. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	3.2.2012	Χορήγηση δανείου(ων)	Απαλλαγή παθητικού εισοδήματος. Η κατάσταση έχει τακτοποιηθεί μετά από νομοθετικές αλλαγές ή παύση των δραστηριοτήτων.
127. 8F Leasing (Bermuda) Limited	3.2.2012	Χορήγηση δανείου(ων)	Απαλλαγή παθητικού εισοδήματος. Η κατάσταση έχει τακτοποιηθεί μετά από νομοθετικές αλλαγές ή παύση των δραστηριοτήτων.
128. 8F Leasing S.A.	3.2.2012	Χορήγηση δανείου(ων)	Απαλλαγή παθητικού εισοδήματος. Η κατάσταση έχει τακτοποιηθεί μετά από νομοθετικές αλλαγές ή παύση των δραστηριοτήτων.
129. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	20.2.2012	Χορήγηση δανείου(ων)	Απαλλαγή παθητικού εισοδήματος. Η κατάσταση έχει τακτοποιηθεί μετά από νομοθετικές αλλαγές ή παύση των δραστηριοτήτων.
130. 8F Leasing (Bermuda) Limited	20.2.2012	Χορήγηση δανείου(ων)	Απαλλαγή παθητικού εισοδήματος. Η κατάσταση έχει τακτοποιηθεί μετά από νομοθετικές αλλαγές ή παύση των δραστηριοτήτων.
131. 8F Leasing S.A.	20.2.2012	Χορήγηση δανείου(ων)	Απαλλαγή παθητικού εισοδήματος. Η κατάσταση έχει τακτοποιηθεί μετά από νομοθετικές αλλαγές ή παύση των δραστηριοτήτων.
132. Zaida Company Limited	2.3.2012	Εμπόριο, τέλη και προμήθειες πληρωμών	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
133. Rowan Gorilla V (Gibraltar) Limited	29.3.2012	Εμπόριο, γεωτρήσιμο πετρελαιοπηγών (ναύλωση)	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
134. Rowan Gorilla VII (Gibraltar) Limited	29.3.2012	Εμπόριο, γεωτρήσιμο πετρελαιοπηγών (ναύλωση)	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
135. Rowan Cayman Limited	29.3.2012	Εμπόριο, γεωτρήσιμο πετρελαιοπηγών (ναύλωση)	Η επιχείρηση δεν συστάθηκε, οι δραστηριότητες δεν ασκήθηκαν ή η επιχείρηση ήταν αδρανής
136. Rowan Drilling (Gibraltar) Limited	29.3.2012	Εμπόριο, γεωτρήσιμο πετρελαιοπηγών (ναύλωση)	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
137. Rowan Drilling Norway AS	29.3.2012	Εμπόριο, γεωτρήσιμο πετρελαιοπηγών (ναύλωση)	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
138. Kiluya Employment Management Limited	3.5.2012	Υπηρεσίες, παροχή μηχανικών	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
139. Ash (Gibraltar) One Limited	8.5.2012	Θυγατρική εταιρείας χημικών	Επίμαχη απόφαση
140. Ash (Gibraltar) Two Limited	8.5.2012	Θυγατρική εταιρείας χημικών	Επίμαχη απόφαση
141. Δυνητική επιχείρηση	12.6.2012	Διαχείριση διανοητικής ιδιοκτησίας	Η επιχείρηση δεν συστάθηκε, οι δραστηριότητες δεν ασκήθηκαν ή η επιχείρηση ήταν αδρανής
142. Partner Invest Limited	21.8.2012	Εμπόριο, σύσταση εταιρειών	Υπόκειται πράγματι σε φόρο. Εισόδημα αποκτώμενο και προερχόμενο από το Γιβραλτάρ και, ως εκ τούτου, φορολογητέο στο Γιβραλτάρ
143. Partner Invest Limited	21.8.2012	Εμπόριο, σύσταση εταιρειών	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.

Επωνυμία εταιρείας	Ημερομηνία χορήγησης	Περιγραφή των δραστηριοτήτων	Κατηγοριοποίηση της απόφασης (βάσει του τμήματος 8.2.1)
144. MJN Holdings (Gibraltar) Limited	11.9.2012	Θυγατρική σε όμιλο	Επίμαχη απόφαση
145. Fidux Trust Company Limited	9.10.2012	Εμπόριο, παροχή υπηρεσιών καταπιστεύματος	Υπόκειται πράγματι σε φόρο. Εισόδημα αποκτώμενο και προερχόμενο από το Γιβραλτάρ και, ως εκ τούτου, φορολογητέο στο Γιβραλτάρ
146. OED Limited	4.1.2013	Εμπόριο, ανάπτυξη λογισμικού	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
147. Sunbreeze Limited	12.2.2013	Εμπόριο, διαδικτυακή μεσιτεία	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
148. Δυνητική επιχείρηση	12.4.2013	Διαχείριση διανοητικής ιδιοκτησίας	Η επιχείρηση δεν συστάθηκε, οι δραστηριότητες δεν ασκήθηκαν ή η επιχείρηση ήταν αδρανής
149. Promo 6000 International Limited	22.4.2013	Εμπόριο, προώθηση και διαφήμιση	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
150. Visavi 5x5 Limited	22.4.2013	Εμπόριο, διαδικτυακές πύλες	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
151. Visavi Activities Limited	22.4.2013	Διαχείριση μετοχών εταιρειών	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
152. Visavi Spins Limited	22.4.2013	Εμπόριο, διαδικτυακές πύλες	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
153. Visavi Portals Limited	22.4.2013	Εμπόριο, διαδικτυακές πύλες	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
154. Δυνητική επιχείρηση	10.5.2013	Διαχείριση διανοητικής ιδιοκτησίας	Η επιχείρηση δεν συστάθηκε, οι δραστηριότητες δεν ασκήθηκαν ή η επιχείρηση ήταν αδρανής
155. Scanlan Worldwide Limited	21.5.2013	Εμπόριο, πωλήσεις, εισαγωγές και εξαγωγές	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
156. Rebecca (Holdings) Limited	10.6.2013	Χορήγηση δανείου(ων)	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
157. IAPA (Global) Limited	24.6.2013	Εμπόριο, κύρια ασφαλιστήρια, ασφαλιστική κάλυψη	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
158. Collinson Group (Trademarks) Limited	24.6.2013	Διαχείριση διανοητικής ιδιοκτησίας	Απαλλαγή παθητικού εισοδήματος. Η κατάσταση έχει τακτοποιηθεί μετά από νομοθετικές αλλαγές ή παύση των δραστηριοτήτων.
159. Rebecca (Holdings) Limited	28.6.2013	Χορήγηση δανείου(ων)	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
160. Innophus (Gibraltar) Limited	2.8.2013	Εμπόριο, βιομηχανική μεταποίηση	Η επιχείρηση δεν συστάθηκε, οι δραστηριότητες δεν ασκήθηκαν ή η επιχείρηση ήταν αδρανής
161. Stabalis Limited	22.11.2013	Υπηρεσίες, παροχή ενδοομιλικών υπηρεσιών	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.

Επωνυμία εταιρείας	Ημερομηνία χορήγησης	Περιγραφή των δραστηριοτήτων	Κατηγοριοποίηση της απόφασης (βάσει του τμήματος 8.2.1)
162. J Domains Limited	20.12.2013	Υπηρεσίες, διαχείριση πωλήσεων χώρου (domain) διαδικτύου	Εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Κανένα εισόδημα αποκτηθέν ούτε προερχόμενο από το Γιβραλτάρ.
163. Δυνητική επιχείρηση	23.12.2013	Εμπόριο, παροχή εμπορευμάτων	Η επιχείρηση δεν συστάθηκε, οι δραστηριότητες δεν ασκήθηκαν ή η επιχείρηση ήταν αδρανής
164. Δυνητικός μετανάστης	23.12.2013	Υπάλληλος	Η απόφαση σχετίζεται με φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων και δεν αφορά εταιρεία υποκείμενη σε φόρο εισοδήματος εταιρειών
165. British Virgin Islands Company	23.12.2013	Εμπόριο, παροχή ψηφιακών προϊόντων όπως διαδικτυακά εκπαιδευτικά μαθήματα	Υπόκειται πράγματι σε φόρο. Εισόδημα αποκτώμενο και προερχόμενο από το Γιβραλτάρ και, ως εκ τούτου, φορολογητέο στο Γιβραλτάρ

Σημείωση: η αρίθμηση των επιχειρήσεων βασίζεται στην αρίθμηση του παραρτήματος 1 της απόφασης επέκτασης της διαδικασίας.
Για λόγους πληρότητας, ο πίνακας περιλαμβάνει τις πέντε επίμαχες φορολογικές αποφάσεις με τους αριθμούς 83, 84, 139, 140 και 144.