

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

15. září 2022(*)

„Řízení o předběžné otázce – Státní podpory – Režimy podpor zavedené vládou Gibraltaru týkající se korporační daně – Rozhodnutí (EU) 2019/700 – Nezdánění příjmů plynoucích z pasivních úroků a licenčních poplatků – Rozhodnutí Evropské komise, kterým se prohlašuje režim podpor za protiprávní a neslučitelný s vnitřním trhem – Povinnost vrácení – Rozsah – Vnitrostátní ustanovení, které nebylo předmětem šetření Komise týkajícího se sporných státních podpor – Zaplacení daně zaplacené v zahraničí za účelem zamezení dvojímu zdanění“

Ve věci C-705/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Income Tax Tribunal of Gibraltar (soud pro spory týkající se daně z příjmů a zisků, Gibraltar) ze dne 16. prosince 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 21. prosince 2020, v řízení

Fossil (Gibraltar) Ltd

proti

Commissioner of Income Tax,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení A. Prechal, předsedkyně senátu, J. Passer, F. Biltgen, N. Wahl (zpravodaj) a M. L. Arastey Sahún, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Fossil (Gibraltar) Ltd D. Feethamem, KC, M. Levym, solicitor, a R. Pennington-Bentonem, barrister,
 - za Commissioner of Income Tax M. Llamasem, KC, M. Petitem, avocat, T. Roccou a Y. Sanguinetti, barristers,
 - za Evropskou komisi L. Flynnem, P. Němečkovou a B. Stromskym, jako zmocněnci,
- po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 10. března 2022,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu rozhodnutí Komise (EU) 2019/700 ze dne 19. prosince 2018 o státní podpoře SA.34914 (2013/C), kterou poskytlo Spojené království s ohledem na režim daní z příjmů právnických osob na Gibraltar (Úř. v. st. 2019, L 119, s. 151).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Fossil (Gibraltar) Ltd a Commissioner of Income Tax (komisař pro daně z příjmů, Gibraltar) ohledně splnění povinnosti vrátit státní podpory uvedené v článku 1 rozhodnutí 2019/700.

Právní rámec

Unijní právo

Nařízení (EU) 2015/1589

3 Bod 25 odůvodnění nařízení Rady (EU) 2015/1589 ze dne 13. července 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 [SFEU] (Úř. v. st. 2015, L 248, s. 9), stanoví:

„V případech protiprávní podpory, která není slučitelná s vnitřním trhem, [by] měla být obnovena účinná hospodářská soutěž. Za tímto účelem je nutné, aby byla podpora bez odkladu navrácena včetně úroků. Je vhodné, aby navrácení podpory bylo uskutečnováno v souladu s postupy vnitrostátního práva. Použití těchto postupů by nemělo být překážkou obnovení účinné hospodářské soutěže tím, že by bránilo okamžitému a účinnému výkonu rozhodnutí [Evropské] komise. K dosažení tohoto výsledku by měly členské státy učinit všechna nezbytná opatření zajišťující účinnost rozhodnutí Komise.“

4 Článek 16 tohoto nařízení, nadepsaný „Navrácení podpory“, stanoví:

„1. Je-li v případech protiprávní podpory přijato záporné rozhodnutí, Komise rozhodne, že dotyčný členský stát učiní všechna nezbytná opatření, aby příjemce podporu navrátil [...]. Komise nebude vyžadovat navrácení podpory, pokud by to bylo v rozporu s obecnými zásadami práva Unie.

[...]

3. Aniž je dotčen příkaz Soudního dvora Evropské unie podle článku 278 [...] SFEU, navrácení se provede bezodkladně a v souladu s postupy vnitrostátního práva dotyčného členského státu za předpokladu, že umožňují okamžitý a účinný výkon rozhodnutí Komise. Aniž je dotčeno právo Unie, učiní za tímto účelem a v případě řízení před vnitrostátními soudy dotyčné členské státy všechny nezbytné kroky v rámci jejich právních řádů, včetně dočasných opatření.“

Rozhodnutí 2019/700

5 Dne 16. října 2013 zahájila Komise formální vyšetřovací řízení, aby ověřila, zda nezdanění příjmů plynoucích z pasivních úroků a licenčních poplatků upravené v Income Tax Act 2010 (zákon o dani z příjmů z roku 2010), který je zákonem o zdanění společností na Gibraltar (dále jen „ITA 2010“), selektivně zvýhodňovalo určité podniky v rozporu s unijními pravidly v oblasti státních podpor.

6 Dne 1. října 2014 informovala Komise Spojené království Velké Británie a Severního Irska o svém rozhodnutí rozšířit řízení podle čl. 108 odst. 2 SFEU, aby zahrnovalo i praxi v oblasti předběžných daňových rozhodnutí na Gibraltar, a to konkrétně přijetí 165 předběžných

daňových rozhodnutí.

7 Dne 19. prosince 2018 přijala Komise rozhodnutí 2019/700. V tomto rozhodnutí Komise v podstatě konstatovala, že jednak „osvobození“ příjmů plynoucích z pasivních úroků a licenčních poplatků použitelné na Gibraltar v letech 2011 až 2013 na základě ITA 2010 představovalo protiprávně zavedený režim státních podpor, který je neslučitelný s vnitřním trhem, a jednak daňové zacházení přiznané vládou Gibraltar na základě předběžných daňových rozhodnutí vydaných ve prospěch pěti společností se sídlem na Gibraltar, které drží podíl v nizozemských komanditních společnostech (*commanditaire vennootschap*) a získávají příjmy z pasivních úroků a licenčních poplatků, představuje individuální státní podpory, které jsou protiprávní a neslučitelné s vnitřním trhem.

8 V článku 1 tohoto rozhodnutí je uvedeno:

„1. Režim státní podpory ve formě osvobození příjmů z pasivních úroků od daně platný na Gibraltar podle [ITA 2010] v období od 1. ledna 2011 do 30. června 2013, který Gibraltar zavedl protiprávně v rozporu s čl. 108 odst. 3 [...] SFEU, není slučitelný s vnitřním trhem ve smyslu čl. 107 odst. 1 [...] SFEU.

2. Režim státní podpory ve formě osvobození příjmů z licenčních poplatků od daně platný na Gibraltar podle [ITA 2010] v období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2013, který Gibraltar zavedl protiprávně v rozporu s čl. 108 odst. 3 [...] SFEU, není slučitelný s vnitřním trhem ve smyslu čl. 107 odst. 1 [...] SFEU.“

9 Článek 2 uvedeného rozhodnutí stanoví:

„Jednotlivé státní podpory poskytnuté vládou Gibraltar na základě [předběžných] daňových rozhodnutí [...] pěti gibraltarským společnostem s podíly v nizozemských komanditních společnostech (*commanditaire vennootschappen*) s ohledem na příjmy z licenčních poplatků a pasivních úroků, jež Spojené království zavedlo protiprávně v rozporu s čl. 108 odst. 3 [...] SFEU, nejsou slučitelné s vnitřním trhem ve smyslu čl. 107 odst. 1 [...] SFEU.“

10 Podle čl. 5 odst. 1 rozhodnutí 2019/700 je Spojené království povinno získat zpět mimo jiné všechny neslučitelné podpory poskytnuté zejména na základě režimů podpory uvedených v článku 1 tohoto rozhodnutí.

11 Článek 7 odst. 1 rozhodnutí 2019/700 stanoví:

„1. Do dvou měsíců od oznámení tohoto rozhodnutí předá Spojené království Komisi tyto informace:

[...]

b) seznam příjemců, kteří obdrželi podporu na základě režimů podpory uvedených v článku 1, spolu s těmito informacemi pro každého z nich a pro každý příslušný daňový rok:

– výši dosažených zisků (příjemci jsou uvedeny samostatně zisky dosažené u příjmů z licenčních poplatků a zisky dosažené u příjmů z pasivních úroků), základem daně, platnou sazbou daně z příjmů, výší odvedené daně z příjmů a částkou ušlé daně,

– celkovou výši obdržené podpory;

[...]

d) celkovou částku (jistina a úroky), kterou má každý příjemce vrátit (za všechny daňové roky, jichž se navrácení podpory týká);

[...]

f) doklady prokazující, že příjemcem bylo nařízeno, aby podporu vrátili.“

12 Oddíl 10 rozhodnutí 2019/700, nadepsaný „Navrácení podpory“, obsahuje údaje týkající se výše jednotlivých podpor, které musí vnitrostátní orgány získat zpět od jejich příjemců. Konkrétní body 223, 224 a 226 zní následovně:

„(223) Pokud jde o protiprávní státní podporu ve formě daňových opatření, částka, která má být navracena, by měla být vypočítána na základě srovnání mezi skutečně zaplacenou daní a částkou, která by měla být zaplacená, pokud by preferenční daňové zacházení neexistovalo.

(224) V daném případě by orgány Spojeného království měly za účelem stanovení výše daně, která by měla být zaplacená, pokud by preferenční daňové zacházení neexistovalo, znovu posoudit daňovou povinnost subjektů využívajících dotyčná opatření za každý daňový rok, kdy měly z těchto opatření prospěch.

[...]

(226) Výše ušlých daní s ohledem na konkrétní daňový rok by měla být vypočítána takto:

- za prvé, orgány Spojeného království by měly stanovit celkový zisk příslušné společnosti za daný daňový rok (včetně zisku dosaženého u příjemců z licenčních poplatků a/nebo pasivních úroků),
- na základě tohoto zisku by měly orgány Spojeného království vypočítat základ daně příslušné společnosti za daný daňový rok,
- základ daně by se měl vynásobit sazbou daně z příjmů právnických osob platnou pro daný daňový rok,
- orgány Spojeného království by měly odečíst daň z příjmů právnických osob, kterou dotyčná společnost s ohledem na daný daňový rok (případně) již zaplatila.“

Vnitrostátní právo

Gibraltar Constitution Order 2006

13 Systém správy Gibraltaru je upraven v Gibraltar Constitution Order 2006 (výnos o Ústavě Gibraltaru z roku 2006), který nabyl účinnosti dne 1. ledna 2007.

14 Článek 47 odst. 3 tohoto výnosu stanoví:

„Aniž je dotčena odpovědnost Spojeného království zajistit, aby Gibraltar dodržoval právo Unie, jsou vládní ministerstva Gibraltaru i nadále odpovědná za všechny záležitosti, které spadají do jejich působnosti podle této ústavy, i když vzniknou v rámci Unie.“

ITA 2010

15 ITA 2010 nabyl účinnosti dne 1. ledna 2011 a nahradil předchozí zákon o korporační dani na Gibraltaru z roku 1952 (Income Tax Act 1952). ITA 2010 zavedl obecnou sazbu korporační

dan? ve výši 10 %, která se vztahuje na všechny podniky na Gibraltaru s výjimkou poskytovatel? ve?ejn? prosp?šných služeb a telekomunika?ních služeb, jakož i podnik?, které získají a zneužijí dominantní postavení na trhu, jež podléhají zvláštní sazb? ve výši 20 %.

16 Spole?nostmi podléhajícími da?ové povinnosti podle ITA 2010 jsou spole?nosti, které mají obvyklé sídlo na Gibraltaru, jakož i spole?nosti, které tam obvyklé sídlo nemají, ale vykonávají zde obchodní ?innosti prost?ednictvím pobo?ky nebo zastoupení.

17 ITA 2010 zavádí režim teritoriálního zdan?ní, který spo?ívá v tom, že zisky nebo výnosy mohou být zdan?ny pouze, pokud p?íjmy z nich „vznikly nebo mají p?vod na“ Gibraltar. V souladu s ?lánkem 74 ITA 2010 se výraz „vzniklý nebo mající p?vod“ vztahuje k místu, kde jsou vykonávány ?innosti, které vedou k zisk?m nebo výnos?m, a které je tedy obvykle ur?eno p?ípad od p?ípadu. Toto ustanovení rovn?ž stanoví, že ?innosti, které podléhají povolení a regulaci podle gibraltarských právních p?edpis?, se považují za ?innosti vykonávané na Gibraltar.

18 Podle ITA 2010 v jeho p?vodním zn?ní (které nabylo ú?innosti dne 1. ledna 2011) nepodléhaly pasivní úroky a licen?ní poplatky zdan?ní, a to bez ohledu na zdroj p?íjm? a na uplatn?ní zásady teritoriality. Po zm?nách zákona ITA 2010 v roce 2013, které nabyly ú?inku k 1. ?ervenci 2013, podléhaly všechny úroky z mezipodnikových p?íjek obecné sazb? dan? ve výši 10 %, pokud úroky, které obdržela nebo m?la obdržet zdrojová spole?nost, p?esáhly 100 000 GBP ro?n?. Krom? toho v návaznosti na zm?ny ITA 2010 v roce 2013, které nabyly ú?inku k 1. lednu 2014, podléhaly rovn?ž veškeré licen?ní poplatky, které obdržel nebo m?l obdržet podnik zaregistrovaný na Gibraltar, zdan?ní se stejnou sazbou ve výši 10 %.

19 ?lánek 37 ITA 2010, nadepsaný „Da?ová úleva z titulu dan? zaplacené v zahrani?í“, v odstavci 1 stanoví:

„S výhradou odstavc? 2 a 8 každá osoba, která zaplatila na základ? srážky nebo jinak da? na základ? tohoto zákona ze zisk? nebo výnos? plynoucích ze zdroj? na Gibraltar nebo v jakékoli jiné zemi, na jakémkoli území nebo v jakékoli jurisdikci, nebo která má povinnost odvést tuto da? a ke spokojenosti Commissioner [of Income Tax] prokáže, že uhradila srážkou nebo jinak korpora?ní da? z t?čto zisk? nebo výnos? v jiné zemi, na jiném území nebo v jiné jurisdikci, nebo že tam má povinnost k této dani, má nárok na snížení dan? splatné podle tohoto zákona, kterou odvedla nebo je povinna zaplatit z t?čto zisk? nebo výnos?, ve výši, která odpovídá nižší z t?čto dvou ?ástek:

- a) dan? dlužné na základ? tohoto zákona z uvedených zisk? nebo výnos?, nebo
- b) dan? z p?íjm? v jiné zemi, na jiném území nebo v jiné jurisdikci z uvedeného p?íjmu.“

20 ?lánek 37 odst. 8 ITA 2010 stanoví:

„Tento ?lánek se použije pouze na da? odvedenou v zemi, v níž vznikají nebo mají p?vod p?íjmy z obchodní ?innosti, která vedla k zisk?m nebo výnos?m uvedeným v odstavci 1.“

21 Za ú?elem spln?ní povinností plynoucích z rozhodnutí 2019/700 pozm?nil Income Tax (Amendment) Regulations 2019 [na?ízení z roku 2019 o korpora?ní dani (zm?na)] ITA 2010 tak, aby umožnil se zp?tnou ú?inností zdan?ní p?íjm? z poplatk? vybraných v období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2013.

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žná otázka

22 Fossil (Gibraltar), spole?nost se sídlem na Gibraltar, je stoprocentní dce?inou spole?ností Fossil Group Inc., která má sídlo ve Spojených státech amerických a která p?sobí v odv?tví

návrh? a výroby módního zboží. Fossil (Gibraltar) vybírá licenční poplatky z celosvětového užívání několika ochranných známek a (průmyslových) vzorů, jejichž majitelkou je Fossil Group.

23 Fossil (Gibraltar), která není uvedena na seznamu 165 předběžných daňových rozhodnutí uvedeném v bodě 6 tohoto rozsudku, získala příjmy z licenčních poplatků, které nebyly zdaněny podle ITA 2010. Tato společnost naopak přiznala veškeré tyto dosažené příjmy u daňových orgánů Spojených států, kde byla odvedena daň z těchto příjmů ve výši 35 %.

24 Dne 19. února 2019 zaslal Commissioner of Income Tax, který je na Gibraltaru orgánem pověřeným výběrem daní z příjmů a ze zisků, Komisi seznam příjemců podpory, na kterém se nacházela společnost Fossil (Gibraltar), a sdělil jí výpočet výše podpory, kterou měla Fossil (Gibraltar) vrátit.

25 Dopisem ze dne 8. dubna 2019 navrhl Commissioner of Income Tax Komisi úpravu výše podpory, kterou měla společnost Fossil (Gibraltar) vrátit. Navržená úprava zohledňovala dodatečnou daň, kterou Fossil Group uhradila ve Spojených státech na základě amerických pravidel pro ovládané zahraniční společnosti.

26 V dopisech ze dne 13. května a 6. června 2019 mělo generální ředitelství (GŘ) Komise pro hospodářskou soutěž za to, že tuto úpravu je třeba odmítnout.

27 Dopisem ze dne 26. března 2020 GŘ pro hospodářskou soutěž upřesnilo, že při vyměření dlužné daně nemůže Commissioner of Income Tax zohlednit daň odvedenou ve Spojených státech z příjmů společnosti Fossil (Gibraltar) plynoucích z licenčních poplatků.

28 Podle názoru GŘ pro hospodářskou soutěž nemá metoda výpočtu dlužné daně pro účely navrácení podpory popsaná v bodě 226 rozhodnutí 2019/700 za cíl povolit odečtení daní zaplacených ve Spojených státech na základě amerických pravidel pro ovládané zahraniční společnosti. Daň stanovená těmito pravidly totiž odpovídá vlastní daňové logice, a sice boji proti daňovým únikům, takže nemá vliv na úvahy, na nichž je založeno rozhodnutí 2019/700, a na metodu výpočtu podpory, kterou musí Fossil (Gibraltar) vrátit. Útvary Komise zejména upřesnily, že bod 102 sdělení Komise o navrácení protiprávních a neslučitelných státních podpor (Úř. v. st. 2019, C 247, s. 1), který umožňuje členskému státu zohlednit při výpočtu částky podpory, která má být navržena, skutečnost, zda příjemce protiprávní podpory odvedl z obdržené podpory daň či nikoli, není ve věci v převodním řízení použitelný, jelikož společnost Fossil (Gibraltar) žádné takové daně neodvedla.

29 Poté, co Komise odmítla výpočet podpory, kterou měla společnost Fossil (Gibraltar) vrátit, provedený Commissioner of Income Tax, zaslal poslední uvedený společnosti Fossil (Gibraltar) dne 31. října 2020 nové inkasní příkazy.

30 Dne 4. prosince 2020 podala společnost Fossil (Gibraltar) proti těmto inkasním příkazům žalobu k předkládajícímu soudu.

31 Commissioner of Income Tax u tohoto soudu tvrdí, že se musí řídit stanoviskem GŘ pro hospodářskou soutěž. Má za to, že aťkoli daňová úleva stanovená v článku 37 ITA 2010 nebyla jako taková zkoumána GŘ pro hospodářskou soutěž, znemožňuje jeho stanovisko použití tohoto ustanovení.

32 Fossil (Gibraltar) tvrdí, že i když vnitrostátní právní úprava daní z příjmů, uvedená v bodě 21 tohoto rozsudku, umožňuje nyní zdanění příjmů z licenčních poplatků obdržených v letech 2011 až 2013 se zpětnou účinností, je Commissioner of Income Tax nadále oprávněn na základě vnitrostátního práva a v souladu s čl. 16 odst. 3 nařízení č. 2015/1589 přiznat jakoukoli daňovou

úlevu, kterou připouští ITA 2010 při zdanění těchto příjmů. V tomto ohledu uvádí, že se rozhodnutí 2019/700 nevyjádřilo k použití článku 37 ITA 2010 nebo k souladu tohoto článku s unijním právem. Podle společnosti Fossil (Gibraltar) zamítl Commissioner of Income Tax výpočet dlužné daně za úelem navrácení podpory, jež je stanoven rozhodnutím 2019/700, a daňové úlevy, které mohou orgány Gibraltarů uplatnit podle ITA 2010 u hrubé částky podpory, která má být navracena.

33 Za těchto okolností se předkládající soud rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Porušilo by přiznání snížení daně ze strany Commissioner of Income Tax (komise pro daně z příjmu) podle ITA 2010, pokud jde o daň zaplacenou ve Spojených státech z licenčních poplatků navrhovatelky, rozhodnutí 2019/700, či toto rozhodnutí brání uvedenému opatření z jiného důvodu?“

K předběžné otázce

34 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být rozhodnutí 2019/700 vykládáno v tom smyslu, že brání tomu, aby vnitrostátní orgány povolené vymáháním protiprávní podpory neslučitelné s vnitřním trhem od příjemce použily vnitrostátní ustanovení, které stanoví mechanismus započtení daní odvedených tímto příjemcem v zahraničí oproti daním, které musí odvést na Gibraltar.

35 Úvodem je třeba poznamenat, že otázka, jak ji formuloval předkládající soud a na kterou má Soudní dvůr odpovědět, vychází z předpokladu, že se ve věci v původním řízení použije článek 37 ITA 2010, který upravuje mechanismus započtení daní odvedené ve třetí zemi za úelem zamezení dvojímu zdanění.

36 Je pravda, že Commissioner of Income Tax a Komise uvedli, že podmínky požadované pro využití mechanismu započtení podle článku 37 ITA 2010 nejsou podle všeho ve věci v původním řízení splněny. Úvahy předložené v této souvislosti však vedou ke zpochybnění posouzení vnitrostátního práva provedeného předkládajícím soudem, který dospěl k závěru, že podmínky pro použití článku 37 ITA 2010 byly ve věci v původním řízení splněny.

37 Je přitom pouze na předkládajícím soudu, a nikoli na Soudním dvoru, aby ověřil opodstatněnost tohoto posouzení vnitrostátního práva. Článek 267 SFEU totiž zavádí postup přímé spolupráce mezi Soudním dvorem a soudy členských států. V rámci tohoto postupu založeného na jasné dělbě povinností mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem spadá posouzení skutkových okolností věci do pravomoci vnitrostátního soudu, jemuž přísluší posoudit s ohledem na konkrétní okolnosti věci jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání jeho rozsudku, tak relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru, kdežto Soudní dvůr se může vyslovit pouze k výkladu nebo platnosti unijního předpisu ve světle skutečností, jež mu uvede vnitrostátní soud (rozsudky ze dne 16. března 2015, Gauweiler a další, C-62/14, EU:C:2015:400, bod 15, jakož i ze dne 20. dubna 2021, Repubblica, C-896/19, EU:C:2021:311, bod 28).

38 V projednávané věci a na základě předpokladu, že se článek 37 ITA 2010 použije ve věci v původním řízení, je třeba určit, zda přiznání nároku na snížení částky podpory, kterou musí společnost Fossil (Gibraltar) vrátit, na základě tohoto ustanovení, může ohrozit účinný výkon příkazu k navrácení podpory obsaženého v rozhodnutí 2019/700.

39 V tomto ohledu je třeba připomenout, že zrušení protiprávní podpory prostřednictvím jejího navrácení je logickým důsledkem konstatování její protiprávnosti. členský stát, jemuž je určeno rozhodnutí, které jej zavazuje k zajištění navrácení protiprávních podpor, je tudíž podle článku 288

SFEU povinen přijmout veškerá opatření k zajištění splnění povinností vyplývajících z tohoto rozhodnutí. Musí dosáhnout skutečného vrácení dlužných částek, aby odstranil narušení hospodářské soutěže způsobené konkurenční výhodou, jež byla prostřednictvím protiprávní podpory poskytnuta (rozsudek ze dne 24. ledna 2013, Komise v. Španělsko, C-529/09, EU:C:2013:31, body 90 a 91, jakož i citovaná judikatura). Tímto navrácením příjemce ztrácí výhodu, kterou měl na trhu oproti svým konkurentům, a obnoví se stav, který předcházel poskytnutí podpory (rozsudek ze dne 15. prosince 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, bod 113).

40 Podle čl. 16 odst. 3 nařízení č. 2015/1589 musí být navrácení podpory, která byla rozhodnutím Komise prohlášena za protiprávní a neslučitelnou s vnitřním trhem, jak vyplývá rovněž z bodu 25 odůvodnění tohoto nařízení, provedeno bezodkladně a v souladu s postupy vnitrostátního práva dotýkého členského státu za předpokladu, že tyto postupy umožňují okamžité a řádné splnění povinností vyplývajících z uvedeného rozhodnutí, přičemž tato podmínka odráží požadavky zásady efektivity zakotvené judikaturou Soudního dvora (obdobně viz rozsudek ze dne 24. ledna 2013, Komise v. Španělsko, C-529/09, EU:C:2013:31, bod 92 a citovaná judikatura).

41 Pro účely vyřízení výše podpor, které mají být navráceny, musí vzít vnitrostátní soud v úvahu veškeré relevantní poznatky, které mu byly předloženy. Nelze tedy vyloučit, že s ohledem na veškeré tyto poznatky vyplýve z výpočtu provedeného vnitrostátním soudem částka podpory, která je nižší než částka, která vyplývá z izolovaného zohlednění rozhodnutí Komise, kterým se nařizuje vrácení podpory prohlášené za neslučitelnou s vnitřním trhem, nebo dokonce částka rovnající se nule (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. února 2014, Mediaset, C-69/13, EU:C:2014:71, body 36 a 37).

42 Soudní dvůr tedy upřesnil, že obnovení předchozího stavu znamená co nejrychlejší návrat do stavu, který by panoval, kdyby dotčené operace byly uskutečnny bez poskytnutí sporné podpory (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. prosince 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, bod 117).

43 Ažkoli částky, které mají být vráceny, nelze určit podle hypotetických operací, které by mohly podniky provést, kdyby si ne zvolily formu operace zahrnující podporu, mohou se příjemci režimu podpory ve fázi navrácení dovolávat odporu a snížení stanovených vnitrostátním právem, pokud se s ohledem na konkrétní provedené operace prokáže, že na ně měly skutečný nárok. Obnovení předchozího stavu vyžaduje totiž pouze, aby ve stadiu navrácení podpory zohlednily vnitrostátní orgány pouze případně příznivější daňové zacházení než zacházení podle obecného práva, které se mělo při neexistenci protiprávní podpory a podle vnitrostátních pravidel slučitelných s unijním právem použít na skutečně provedenou operaci (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. prosince 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, body 114 až 119).

44 Po tomto upřesnění je však třeba připomenout, pokud jde zprvu o otázku, zda rozhodnutí 2019/700 jako takové brání snížení požadovanému na základě článku 37 ITA 2010, že tímto rozhodnutím Komise prohlásila za protiprávní a neslučitelnou s vnitřním trhem jednak režim poskytnutý ve formě nezdanění příjemců plynoucích z pasivních úroků a licenčních poplatků a jednak individuální opatření podpory spočívající v části předběžných daňových rozhodnutích ze 165 těchto rozhodnutí uvedených v rozhodnutí Komise ze dne 1. října 2014 o rozšíření formálního vyšetřovacího řízení podle čl. 108 odst. 2 SFEU, uvedeném v bodě 6 tohoto rozsudku.

45 Stran opatření přijatých ve formě nezdanění příjemců plynoucích z pasivních úroků a licenčních poplatků, která jsou jediná sporná ve věci v původním řízení, z rozhodnutí 2019/700 vyplývá, že tato opatření byla kvalifikována jako státní podpory zakázané čl. 107 odst. 1 SFEU

zejména z důvodu, že poskytují selektivní výhodu.

46 Zejména byla zohledněna okolnost, že toto nezdanění je v rozporu s obecnou zásadou, že korporační daň je vybírána od všech osob povinných k dani s příjmy vzniklými nebo majícími původ na Gibraltar. Z toho podle Komise vyplývá, že „příjmy z pasivních úroků a licenčních poplatků by měly obvykle podléhat zdanění“ (bod 82 rozhodnutí 2019/700). Snížení daní, jež by podniky musely jinak nést (bod 83 tohoto rozhodnutí), představuje *a priori* selektivní výhodu, jelikož zvýhodňuje především nadnárodní skupiny (body 103 a 104 uvedeného rozhodnutí). Komise v bodě 107 téhož rozhodnutí uvedla, že ohledně nezdanění neobstojí argument vycházející z nutnosti zabránit dvojímu zdanění, „jelikož (zahraniční) subjekt plátce může obvykle pro daňové účely odečíst úroky nebo licenční poplatky“.

47 Z těchto úvah vyplývá, že se rozhodnutí 2019/700 týká pouze konstatování, podle kterého některé kategorie příjmů, v projednávané věci příjmy plynoucí z pasivních úroků a licenčních poplatků, nepodléhají na Gibraltar korporační dani.

48 I když tedy rozhodnutí 2019/700 ukládá příslušným vnitrostátním orgánům povinnost vymáhat daň, která by musela být vybrána bez osvobození příjmů plynoucích z pasivních úroků a licenčních poplatků od daní (bod 223 tohoto rozhodnutí), netýká se naproti tomu případné možnosti uplatnit odpoty a snížení stanovené gibraltarskými právními předpisy, jež by mohly být použity při výpočtu splatné daně. Uvedené rozhodnutí, a zejména jeho bod 226, tedy nebrání tomu, aby byl v souladu se zásadou zakotvenou v judikatuře uvedené v bodě 43 tohoto rozsudku použit takový mechanismus, jako je mechanismus stanovený v článku 37 ITA 2010. Toto rozhodnutí tedy nezpochybuje ani možnost daňových orgánů Gibraltaru započíst na základě tohoto mechanismu daň související s licenčními poplatky odvedené v zahraničí proti dani z těchto poplatků, která má být zaplacená na Gibraltar.

49 Pokud jde o stanoviska obsažená v dopisech zaslaných Komisí vnitrostátním orgánům v rámci korespondence, jejímž cílem je zajistit okamžité a účinné splnění povinností plynoucích z rozhodnutí 2019/700, která jsou uvedena v bodech 26 až 28 tohoto rozsudku a nepatří mezi akty, které mohou být přijaty na základě nařízení 2015/1589, nemohou vést k doplnění nebo změně obsahu tohoto rozhodnutí a musí být považována za zcela nezávazná (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. února 2014, Mediaset, C-69/13, EU:C:2014:71, body 24 až 28).

50 Zadruhé je třeba zkoumat, zda zohlednění daňové úlevy přiznané na základě článku 37 ITA 2010 ve fázi navrácení podpory vede k narušení účinnosti rozhodnutí 2019/700 v tom, že toto zohlednění znamená, že se společnost Fossil (Gibraltar) dostává do výhodnější situace, než která by nastala, kdyby byly dotčené operace uskutečňovány bez poskytnutí podpor dotčených ve věci v původním řízení.

51 V tomto ohledu, jak uvádí bod 25 odvodnění nařízení 2015/1589, musí dotčený členský stát „učinít všechna nezbytná opatření zajišťující účinnost rozhodnutí Komise“, kterým se nařizuje navrácení podpory neslučitelné s vnitřním trhem.

52 Jak totiž bylo připomenuto v bodě 39 tohoto rozsudku, dotčený členský stát musí dosáhnout skutečného navrácení dlužných částek, aby odstranil narušení hospodářské soutěže způsobené soutěžní výhodou plynoucí z protiprávních podpor. I když je pravda, že takový požadavek nutně znamená, že členský stát nemůže obejít dosah rozhodnutí Komise přijetím kompenzačních opatření určených k tomu, aby se důsledky tohoto rozhodnutí staly neúčinnými, nemůže bránit příjemcem dotčených podpor, aby si ve fázi navrácení činili nárok na odpoty a slevy upravené vnitrostátním právem, pokud se s ohledem na konkrétní uskutečněné operace prokáže, že ke dni těchto operací byli skutečně oprávněni k jejich využití.

53 Uvedený požadavek zejména *a priori* neohrožuje použití takového mechanismu, jako je mechanismus stanovený v článku 37 ITA 2010, který za účelem zamezení dvojímu zdanění téhož příjmu umožňuje přiznat snížení daní odvedené právnickou nebo fyzickou osobou ve státě nebo na území, kde je tento příjem vytvořen nebo má původ.

54 Zatímco a na posledním místě je třeba zkoumat, zda rozhodnutí 2019/700, které kvalifikuje režim nezdanění příjmů plynoucích z pasivních úroků a licenčních poplatků jako státní podporu zejména proto, že se tento režim odchyluje od zásady teritoriality zakotvené daňovými právními předpisy Gibraltarů, v širším smyslu znamená, že článek 37 ITA 2010, jehož se společnost Fossil (Gibraltar) dovolává ve věci v původním řízení, musí být považován za takový režim, a tedy za zakázanou státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

55 V případě, že se společnost Fossil (Gibraltar) mohla ke dni dotčených operací skutečně dovolávat použití článku 37 ITA 2010, což musí ověřit předkládající soud, je třeba zkoumat, zda započtení daní z licenčních poplatků odvedené v zahraničí, které upravuje toto ustanovení, může představovat zakázanou státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

56 V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že podle judikatury Soudního dvora sice Soudnímu dvoru nepřísluší, aby se v rámci řízení zahájeného podle článku 267 SFEU vyjadřoval ke slučitelnosti vnitrostátních právních norem s unijním právem nebo vykládal vnitrostátní zákonné nebo podzákonné právní předpisy, má přesto pravomoc poskytnout předkládajícímu soudu veškeré poznatky k výkladu unijního práva, které mu umožní rozhodnout ve věci, která mu byla předložena. V oblasti státních podpor může Soudní dvůr předkládajícímu soudu poskytnout zejména poznatky k výkladu práva Unie, které mu umožní určit, zda lze určité vnitrostátní opatření považovat za státní podporu ve smyslu tohoto práva (rozsudek ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, body 34 a 35, jakož i citovaná judikatura).

57 Je přitom třeba připomenout, že pro kvalifikaci vnitrostátního opatření jako „státní podpory“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU se vyžaduje, aby byly splněny všechny následující podmínky. Zaprvé se musí jednat o státní zásah nebo zásah za použití státních prostředků. Zadruhé musí být tento zásah způsobilý ovlivnit obchod mezi členskými státy. Zatímco musí selektivně zvýhodňovat příjemce. Začtvrté musí nebo může narušovat hospodářskou soutěž (rozsudek ze dne 6. října 2021, World Duty Free Group a Španělsko v. Komise, C-51/19 P a C-64/19 P, EU:C:2021:793, bod 30, jakož i citovaná judikatura).

58 Co se konkrétně týká vnitrostátních opatření, která poskytují daňovou výhodu, je třeba uvést, že opatření takové povahy, které sice není spojeno s převodem státních prostředků, ale staví příjemce do výhodnější situace oproti ostatním daňovými poplatníky, může poskytnout příjemcům selektivní výhodu, a představovat tudíž „státní podporu“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Za státní podporu jsou zejména považována opatření, která snižují náklady, jež obvykle zatěžují rozpočet podniku, ať nejsou dotacemi v užším slova smyslu, mají tudíž tutéž povahu a stejné účinky. Takovou podporu ve smyslu tohoto ustanovení naproti tomu nepředstavuje daňové zvýhodnění vyplývající z obecného opatření, které se bez rozdílu uplatní na všechny hospodářské subjekty (rozsudek ze dne 16. března 2021, Komise v. Polsko, C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 30 a citovaná judikatura).

59 Mimo oblasti, ve kterých je unijní daňové právo harmonizováno, však spadá určení základních znaků každé daně do posuzovací pravomoci členských států v souladu s jejich daňovou autonomií, přičemž tato pravomoc musí být v každém případě vykonávána v souladu s unijním právem. Tak je tomu zejména v případě vymezení základu daně a skutečnosti vedoucí ke vzniku daňové povinnosti (rozsudek ze dne 16. března 2021, Komise v. Polsko, C-562/19 P,

60 Jak p?itom v podstat? uvedla generální advokátka v bod? 59 svého stanoviska, rozhodnutí, které zahrani?ní dan? mohou být zapo?teny proti tuzemské da?ové povinnosti a za jakých podmínek tak lze u?init, je obecným rozhodnutím, které spadá do posuzovací pravomoci ?lenských stát? p?i vymezování základních znak? dan?.

61 Takové opat?ení, jako je opat?ení uvedené v ?lánku 37 ITA 2010, jehož cílem je zamezit dvojímu zdan?ní tím, že stanoví mechanismus zapo?tení daní zaplacených da?ovým poplatníkem v zahrani?í proti daním, které je povinen odvést na Gibraltar, v zásad? spadá do da?ové autonomie ?lenských stát? a nem?že být kvalifikováno jako státní podpora zakázaná ve smyslu ?l. 107 odst. 1 SFEU, ledaže by bylo prokázáno, že spo?ívá na diskrimina?ních parametrech. V této souvislosti je t?eba p?ipomenout, že cílem unijního práva v této oblasti je pouze odstranit selektivní výhody, z nichž by mohly mít prosp?ch ur?ité podniky na úkor podnik? ostatních, které se nacházejí ve srovnatelné situaci (rozsudek ze dne 16. b?ezna 2021, Komise v. Polsko, C?562/19 P, EU:C:2021:201, bod 41).

62 S ohledem na výše uvedené úvahy je t?eba na položenou otázku odpov?d?t tak, že rozhodnutí 2019/700 musí být vykládáno v tom smyslu, že nebrání tomu, aby vnitrostátní orgány pov??ené vymáháním protiprávní podpory neslu?itelné s vnit?ním trhem od p?íjemce použily vnitrostátní ustanovení, které stanoví mechanismus zapo?tení daní odvedených tímto p?íjemcem v zahrani?í oproti daním, které musí odvést na Gibraltar, za p?edpokladu, že toto ustanovení bylo použitelné v dob? dot?ených operací.

K náklad?m ?ízení

63 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astníků ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (druhý senát) rozhodl takto:

Rozhodnutí Komise (EU) 2019/700 ze dne 19. prosince 2018 o státní podpo?e SA.34914 (2013/C), kterou poskytlo Spojené království s ohledem na režim dan? z p?íjm? právnických osob na Gibraltar

musí být vykládáno v tom smyslu, že

nebrání tomu, aby vnitrostátní orgány pov??ené vymáháním protiprávní podpory neslu?itelné s vnit?ním trhem od p?íjemce použily vnitrostátní ustanovení, které stanoví mechanismus zapo?tení daní odvedených tímto p?íjemcem v zahrani?í oproti daním, které musí odvést na Gibraltar, za p?edpokladu, že toto ustanovení bylo použitelné v dob? dot?ených operací.

Podpisy.

* Jednací jazyk: angli?tina.