

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

15. rujna 2022.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Državne potpore – Programi potpora koje je uvela vlada Gibraltara u pogledu poreza na dobit – Odluka (EU) 2019/700 – Neoporezivanje prihoda od pasivnih kamata i naknada od licencija – Komisijina odluka kojom se program potpora proglašava nezakonitim i nespojivim s unutarnjim tržištem – Obveza povrata – Doseg – Nacionalna odredba koja nije bila predmet Komisijine istrage o spornim državnim potporama – Uračunavanje poreza plaćenog u inozemstvu radi sprežavanja dvostrukog oporezivanja”

U predmetu C-705/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Income Tax Tribunal of Gibraltar (Porezni sud, Gibraltar), odlukom od 16. prosinca 2020., koju je Sud zaprimio 21. prosinca 2020., u postupku

Fossil (Gibraltar) Ltd

protiv

Commissioner of Income Tax,

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: A. Prechal, predsjednica vijeća, J. Passer, F. Biltgen, N. Wahl (izvjestitelj) i M. L. Arastey Sahún, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Fossil (Gibraltar) Ltd, D. Feetham, *KC*, M. Levy, *solicitor*, i R. Pennington-Benton, *barrister*,

– za Commissioner of Income Tax, M. Llamas, *KC*, M. Petite, odvjetnik, T. Rocca i Y. Sanguinetti, *barristers*,

– za Europsku komisiju, L. Flynn, P. Němečková i B. Stromsky, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 10. ožujka 2022.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumaženje Odluke Komisije (EU) 2019/700 od 19. prosinca 2018. o državnoj potpori SA.34914 (2013/C) u vezi sa sustavom poreza na dobit trgovačkih društava u Gibraltaru (SL 2019., L 119, str. 151.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Fossil (Gibraltar) Ltd i Commissionera of Income Tax (Povjerenik za porez na dohodak, Gibraltar) u vezi s provedbom obveze povrata državnih potpora iz članka 1. Odluke 2019/700.

Pravni okvir

Pravo Unije

Uredba (EU) 2015/1589

3 U skladu s uvodnom izjavom 25. Uredbe Vijeća (EU) 2015/1589 od 13. srpnja 2015. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 108. [UFEU-a] (SL 2015., L 248, str. 9.):

„U slučaju nezakonitih potpora koje nisu spojive s nacionalnim unutarnjeg tržišta, trebalo bi ponovno uspostaviti djelotvorno tržišno natjecanje. U tu svrhu potrebno je bez odgađanja provesti povrat potpore, uključujući kamate. Prikladno je da se povrat sredstava potpore provede u skladu s postupcima utvrđenim nacionalnim pravom. Primjena tih postupaka ne bi smjela onemogućiti neposredno i stvarno izvršenje odluke [Europske] komisije, te tako otežati ponovnu uspostavu djelotvornog tržišnog natjecanja. Radi postizanja tog cilja, države članice trebale bi poduzeti sve potrebne mjere kojima se osigurava učinkovitost odluke Komisije.”

4 Članak 16. te uredbe, naslovljen „Povrat potpore”, određuje:

„1. U slučaju kada se u slučajevima nezakonite potpore donesu negativne odluke, Komisija donosi odluku kojom se od dotične države članice zahtijeva da poduzme sve potrebne mjere kako bi od korisnika povukla sredstva potpore [...] Komisija ne smije zahtijevati povrat sredstava potpore ako bi to bilo u suprotnosti s općim načelima prava Unije.

[...]

3. Ne dovodeći u pitanje bilo koju odluku Suda Europske unije donesenu u skladu s člankom 278. UFEU-a, povrat potpore izvršava se bez odgađanja i u skladu s postupcima predviđenim nacionalnim pravom dotične države članice, pod uvjetom da isti omogućavaju neposredno i stvarno izvršenje odluke Komisije. U tu svrhu i u slučaju pokretanja postupka pred domaćim sudom, dotična država članica poduzima sve potrebne mjere koje joj stoje na raspolaganju u okviru njezinog pravnog sustava, uključujući i privremene mjere, i ne dovodeći pritom u pitanje pravo Unije.”

Odluka 2019/700

5 Komisija je 16. listopada 2013. pokrenula službeni istražni postupak kako bi provjerila je li neoporezivanje prihoda od pasivnih kamata i naknada od licencija, predviđeno Income Tax Actom 2010 (Zakon o porezu na dohodak iz 2010.), koji je zakon o oporezivanju društava u Gibraltaru (u daljnjem tekstu: ZPD iz 2010.), selektivno pogodovalo određenim društvima, protivno pravilima Unije u području državnih potpora.

6 Komisija je 1. listopada 2014. obavijestila Ujedinjenu Kraljevinu Velike Britanije i Sjeverne Irske o svojoj odluci da proširi postupak utvrđen člankom 108. stavkom 2. UFEU-a kako bi uključila praksu obvezujućih poreznih mišljenja u Gibraltaru i, konkretnije, donošenje 165

obvezujućih poreznih mišljenja.

7 Komisija je 19. prosinca 2018. donijela Odluku 2019/700. U njoj je utvrdila, s jedne strane, da je „izuzeće” prihoda od pasivnih kamata i naknada od licencija, koje se primjenjivalo u Gibraltaru od 2011. do 2013. na temelju ZPD-a iz 2010., program državnih potpora koji je nezakonito proveden i nespojiv s unutarnjim tržištem i, s druge strane, da porezni tretman koji je dodijelila vlada Gibraltara na temelju obvezujućih poreznih mišljenja odobrenih za pet društava sa sjedištem u Gibraltaru koji imaju udjele u nizozemskim komanditnim društvima (*commanditaire vennootschap*) i koji ostvaruju prihode od pasivnih kamata i naknada od licencija i ini nezakonite pojedinačne državne potpore koje su nespojive s unutarnjim tržištem.

8 Članak 1. te odluke propisuje:

„1. Program državne potpore u obliku oslobođenja prihoda od pasivne kamate koji se u skladu sa [ZPD-om iz 2010.] u Gibraltaru provodio od 1. siječnja 2011. do 30. lipnja 2013. i koji je nezakonito stupio na snagu u Gibraltaru u suprotnosti s člankom 108. stavkom 3. Ugovora nespojiv je s unutarnjim tržištem u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora.

2. Program državne potpore u obliku oslobođenja prihoda od naknada za licenciju koji se u skladu sa [ZPD-om iz 2010.] u Gibraltaru provodio od 1. siječnja 2011. do 31. prosinca 2013. i koji je nezakonito stupio na snagu u Gibraltaru suprotno članku 108. stavku 3. Ugovora nespojiv je s unutarnjim tržištem u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora.”

9 U skladu s člankom 2. navedene odluke:

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

10 Na temelju članka 5. stavka 1. Odluke 2019/700, Ujedinjena Kraljevina dužna je, među ostalim, izvršiti povrat svih nespojivih potpora dodijeljenih, među ostalim, na temelju programa potpora iz članka 1. te odluke.

11 U skladu s člankom 7. stavkom 1. Odluke 2019/700:

„1. U roku od dva mjeseca od datuma priopćenja ove Odluke Ujedinjena Kraljevina Komisiji dostavlja sljedeće informacije:

[...]

(b) popis korisnika koji su primili potporu na temelju programa potpora iz članka 1. zajedno sa sljedećim informacijama za svakog korisnika i za svaku relevantnu poreznu godinu:

– iznos ostvarene dobiti (uz zasebno navođenje dobiti ostvarene na temelju prihoda od naknada za licenciju i dobiti ostvarene na temelju prihoda od pasivne kamate), poreznu osnovicu, primjenjivu stopu poreza na dohodak, iznos plaćenog poreza na dohodak te iznos nenaplaćenog poreza,

– ukupan iznos primljene potpore;

[...]

(d) ukupan iznos (glavnica i kamate na iznos povrata) koji korisnik treba vratiti (za sve porezne godine na koje se odnosi povrat);

[...]

(f) dokumentaciju iz koje je vidljivo da je korisnicima naložen povrat potpore.”

12 Odjeljak 10. Odluke 2019/700, naslovljen „Povrat potpore”, sadržava naznake o iznosu pojedinačnih potpora za koje nacionalna tijela moraju izvršiti povrat od korisnika potpora. Konkretno, uvodne izjave 223., 224. i 226. glase:

„(223) Kad je riječ o nezakonitoj državnoj potpori u obliku poreznih mjera, iznos koji treba vratiti trebalo bi izračunati na temelju usporedbe poreza koji je stvarno plaćen i iznosa koji je trebao biti plaćen da nije bilo povlaštenog poreznog postupanja.

(224) Da bi se u tom slučaju utvrdio iznos poreza koji je trebao biti plaćen da nije bilo preferencijalnog poreznog postupanja, tijela Ujedinjene Kraljevine trebala bi iznova procijeniti poreznu obvezu subjekata koji su bili korisnici predmetnih mjera za svaku poreznu godinu tijekom koje su koristili prednosti tih mjera.

[...]

(226) Iznos nenaplaćenog poreza za svaku poreznu godinu valja izračunati na sljedeći način:

- tijela Ujedinjene Kraljevine najprije bi trebala procijeniti ukupnu dobit relevantnog društva za tu poreznu godinu (uključujući dobit ostvarenu od prihoda od naknada za licenciju i/ili pasivne kamate);
- na temelju te dobiti tijela Ujedinjene Kraljevine trebala bi izračunati poreznu osnovicu relevantnog društva za tu poreznu godinu;
- porezna osnovica treba se pomnožiti sa stopom poreza na dobit koja je bila primjenjiva te porezne godine;
- tijela Ujedinjene Kraljevine naposljetku trebaju oduzeti porez na dobit koji je društvo već platilo za tu poreznu godinu (ako postoji).”

Nacionalno pravo

Gibraltar Constitution Order 2006

13 Sustav vladavine Gibraltarom uređen je Gibraltar Constitution Orderom 2006 (Rješenje o Ustavu Gibraltara iz 2006.), koji je stupio na snagu 1. siječnja 2007.

14 Članak 47. stavak 3. tog rješenja propisuje:

„Ne dovodeći u pitanje odgovornost Ujedinjene Kraljevine da osigura da Gibraltar poštuje pravo Unije, ministarstva vlade Gibraltara ostaju odgovorna za sva pitanja koja proizlaze iz njihovih nadležnosti na temelju ovog Ustava, čak i ako se ona pojave u okviru Unije.”

ZPD iz 2010.

15 ZPD iz 2010. stupio je na snagu 1. siječnja 2011. te je zamijenio prijašnji Zakon o porezu na dohodak iz 1952. (Income Tax Act 1952). ZPD-om iz 2010. uvedena je opća stopa poreza na dobit

od 10 % za trgovačka društva iz svih gospodarskih sektora Gibraltara, osim za komunalna trgovačka društva, telekomunikacijske usluge i trgovačka društva koja imaju i zlorabe vladajući položaj na tržištu, za koja vrijedi stopa od 20 %.

16 Društva koja se oporezuju na temelju ZPD-a iz 2010. društva su s uobičajenim poslovnim nastanom u Gibraltaru kao i ona koja ondje nemaju uobičajeni poslovni nastan, ali ondje obavljaju poslovne djelatnosti posredstvom podružnice ili zastupništva.

17 ZPD iz 2010. temelji se na teritorijalnom sustavu oporezivanja, što znači da se dobit ili prihod oporezuje samo ako je „obračunan ili ostvaren” u Gibraltaru. U skladu s člankom 74. ZPD-a iz 2010., izraz „obračunan ili ostvaren” odnosi se na mjesto u kojem se obavljaju aktivnosti koje su izvor dobiti ili prihoda, koje se uobičajeno utvrđuje u svakom pojedinačnom slučaju. Osim toga, prema toj odredbi smatra se da se sve aktivnosti za koje je potrebna dozvola i regulacija prema bilo kojem zakonu Gibraltara odvijaju u Gibraltaru.

18 U izvornom ZPD-u iz 2010. (koji je stupio na snagu 1. siječnja 2011.) pasivna kamata i prihodi od licencija nisu bili oporezivi prihodi, bez obzira na izvor prihoda ili primjenu na teritorijalnosti. Izmjenama ZPD-a iz 2010., koje su donesene 2013. i stupile na snagu 1. srpnja 2013., sve su kamate na zajmove između društava postale oporezive općom stopom od 10 % ako je iznos primljenih ili obračunanih kamata od jednog društva veći od 100 000 funti sterlinga (GBP) godišnje. Osim toga, nakon izmjena ZPD-a iz 2010., koje su donesene 2010. i 2013. i stupile na snagu 1. siječnja 2014., sve naknade za licencije koje je primilo ili treba primiti društvo registrirano u Gibraltaru također su podlijegale porezu po istoj stopi od 10 %.

19 Članak 37. ZPD-a iz 2010., naslovljen „Porezno ublažavanje na ime poreza plaćenog u inozemstvu”, u stavku 1. predviđa:

„Podložno stavcima 2. i 8., svaka osoba koja je platila, odbitkom ili na drugi način, porez na dobit ili prihod dugovan na temelju ovog zakona ostvaren iz izvora koji se nalaze u Gibraltaru ili u drugoj zemlji, području ili jurisdikciji ili je dužna platiti takav porez i koja na zadovoljstvo Commissioner [of Income Tax] dokaže da je platila, odbitkom ili na drugi način, porez na dobit ili prihod u drugoj zemlji, području ili jurisdikciji za istu dobit ili prihod ili je dužna platiti takav porez ima pravo na smanjenje poreza dugovanog na temelju ovog zakona koji je platila ili je dužna platiti za tu dobit ili prihod, u iznosu koji odgovara manjem iznosu od sljedećih dvaju iznosa:

- (a) porez koji se duguje na temelju ovog zakona za navedenu dobit ili prihod, ili
- (b) porez na dohodak u drugoj državi, području ili jurisdikciji za navedeni dohodak.”

20 Članak 37. stavak 8. ZPD-a iz 2010. određuje:

„Ovaj se članak primjenjuje samo na porez koji je plaćen u državi u kojoj su nastali ili imaju svoje podrijetlo prihodi koji proizlaze iz odgovarajuće gospodarske djelatnosti koja je dovela do dobiti ili prihoda iz stavka 1.”

21 U svrhu provedbe Odluke 2019/700, Income Tax (Amendment) Regulations 2019 (Uredba iz 2019. o porezu na dohodak (izmjena)) izmijenio je ZPD iz 2010. kako bi omogućio retroaktivno oporezivanje prihoda od licencija ostvarenih od 1. siječnja 2011. do 31. prosinca 2013.

Glavni postupak i prethodno pitanje

22 Fossil (Gibraltar), društvo sa sjedištem u Gibraltaru, društvo je čiji u stopostotnom vlasništvu društva Fossil Group Inc. sa sjedištem u Sjedinjenim Američkim Državama koje djeluje u području dizajna i proizvodnje modnih artikala. Fossil (Gibraltar) ostvaruje prihode od licencija koji nastaju

zbog upotrebe, na svjetskoj razini, nekoliko žigova i dizajna koji je nositelj Fossil Group.

23 Fossil (Gibraltar), koji se ne nalazi na popisu 165 obvezujućih poreznih mišljenja navedenih u točki 6. ove presude, ostvario je prihode od licencija koji nisu bili oporezovani na temelju ZPD-a iz 2010. Nasuprot tomu, sav taj ostvareni dohodak prijavio je poreznoj upravi Sjedinjenih Američkih Država, gdje je porez na taj dohodak plaćen po stopi od 35 %.

24 Commissioner of Income Tax, koji je u Gibraltaru tijelo nadležno za ubiranje poreza na dohodak i dobit, dostavio je 19. veljače 2019. Komisiji popis korisnika potpore, na kojem se nalazio Fossil (Gibraltar), kao i izračun iznosa potpore koji treba vratiti od Fossila (Gibraltar).

25 Dopisom od 8. travnja 2019. Commissioner of Income Tax predložio je Komisiji prilagodbu iznosa potpore koji treba vratiti od Fossila (Gibraltar). Predložena prilagodba uzela je u obzir dodatni porez koji je Fossil Group platio u Sjedinjenim Američkim Državama primjenom američkih pravila o inozemnim kontroliranim društvima.

26 Dopisima od 13. svibnja i 6. lipnja 2019. Komisijina Glavna uprava (GU) za tržišno natjecanje ocijenila je da tu prilagodbu treba odbiti.

27 GU za tržišno natjecanje pojasnio je u dopisu od 26. ožujka 2020. da Commissioner of Income Tax u svrhu utvrđivanja dugovanog poreza nije mogao uzeti u obzir porez plaćen u Sjedinjenim Američkim Državama na dohodak društva Fossil (Gibraltar) od naknada od licencija.

28 Prema mišljenju GU-a za tržišno natjecanje, svrha metode izračuna dugovanog poreza radi povrata potpore opisane u uvodnoj izjavi 226. Odluke 2019/700 nije odobriti odbitak poreza plaćenih u Sjedinjenim Američkim Državama u skladu s američkim pravilima o inozemnim kontroliranim društvima. Naime, porez predviđen tim pravilima odgovara vlastitoj poreznoj logici, tj. borbi protiv utaje, tako da ne utječe na rasuđivanje na kojem se temelji Odluka 2019/700 i na način izračuna potpore koju treba vratiti od Fossila (Gibraltar). Komisijine službe pojasnile su, među ostalim, da se točka 102. Obavijesti Komisije o povratu nezakonite i nespojive državne potpore (SL 2019., C 247, str. 1.), koja dopušta državi članici da prilikom izračuna iznosa potpore koju treba vratiti uzme u obzir činjenicu je li korisnik nezakonite potpore platio poreze na iznos primljene potpore ili nije, ne primjenjuje u ovom slučaju jer Fossil (Gibraltar) nije platio te poreze.

29 Nakon što je Komisija odbila izračun potpore koju je trebalo vratiti od Fossila (Gibraltar), koji je proveo Commissioner of Income Tax, on je 31. listopada 2020. Fossilu (Gibraltar) uputio nove naloge za povrat.

30 Fossil (Gibraltar) podnio je 4. prosinca 2020. tužbu protiv tih naloga za povrat sudu koji je uputio zahtjev.

31 Pred tim sudom Commissioner of Income Tax smatra da treba slijediti stajalište GU-a za tržišno natjecanje. Smatra da je, iako GU za tržišno natjecanje nije ispitao porezno ublažavanje predviđeno u članku 37. ZPD-a iz 2010. kao takvo, njegovo stajalište onemogućilo primjenu te odredbe.

32 Fossil (Gibraltar) pak tvrdi da, iako nacionalni propis o porezu na dohodak, spomenut u točki 21. ove presude, sada dopušta retroaktivno oporezivanje dohotka od naknada za licenciju ostvarenog od 2011. do 2013., Commissioner of Income Tax i dalje ima pravo, na temelju nacionalnog prava i u skladu s člankom 16. stavkom 3. Uredbe 2015/1589, odobriti bilo kakvo porezno ublažavanje dostupno na temelju ZPD-a iz 2010. prilikom oporezivanja tog dohotka. U tom pogledu ističe da se Odluka 2019/700 nije izjasnila o primjeni članka 37. ZPD-a iz 2010. ili o usklađenosti tog članka s pravom Unije. Fossil (Gibraltar) tvrdi da je Commissioner of Income Tax

pomiješao izrađun poreza koji treba platiti radi povrata potpore, kako je predviđeno Odlukom 2019/700, i porezno ublažavanje koje tijela Gibraltara mogu primijeniti na bruto iznos koji treba vratiti na temelju ZPD-a iz 2010.

33 U tim je okolnostima sud koji je uputio zahtjev odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Predstavlja li odobravanje porezne olakšice od strane Commissionera of Income Tax na temelju ZPD-a iz 2010., za porez plaćen u SAD-u u pogledu tužiteljeva prihoda od licencija kršenje Odluke ili se toj odluci na drugi način protivi donošenje takve mjere?”

O prethodnom pitanju

34 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Odluku 2019/700 tumačiti na način da joj se protivi to da nacionalna tijela zadužena za povrat nezakonite potpore nespojive s unutarnjim tržištem od korisnika primjenjuju nacionalnu odredbu kojom se predviđa mehanizam urađunavanja poreza koje je taj korisnik platio u inozemstvu u one koje duguje u Gibraltaru.

35 Najprije valja istaknuti da se pitanje, kako ga je postavio sud koji je uputio zahtjev i na koje je Sud pozvan odgovoriti, temelji na pretpostavci da se članak 37. ZPD-a iz 2010., kojim se predviđa mehanizam urađunavanja poreza plaćenog u trećoj zemlji radi izbjegavanja dvostrukog oporezivanja, primjenjuje u glavnom postupku.

36 To znači je da Commissioner of Income Tax i Komisija tvrde da uvjeti potrebni za primjenu mehanizma urađunavanja na temelju članka 37. ZPD-a iz 2010. nisu ispunjeni u glavnom postupku. Međutim, razmatranja iznesena u tom pogledu dovode u pitanje ocjenu nacionalnog prava koju je proveo sud koji je uputio zahtjev, koji je zaključio da su uvjeti za primjenu članka 37. ZPD-a iz 2010. ispunjeni u okviru glavnog postupka.

37 Samo je na sudu koji je uputio zahtjev, a ne na Sudu, da provjeri osnovanost te ocjene nacionalnog prava. Naime, člankom 267. UFEU-a uspostavlja se postupak izravne suradnje između Suda i sudova država članica. U okviru tog postupka, koji se temelji na jasnom razgraničenju funkcija nacionalnih sudova i Suda, ocjena činjenica predmeta u nadležnosti je nacionalnog suda, koji ima dužnost ocijeniti koliko je, uvažavajući posebnosti predmeta, prethodna odluka potrebna kako bi mogao donijeti svoju odluku te u kojoj su mjeri relevantna pitanja koja postavlja Sud, dok je Sud jedini ovlašten odlučivati se o tumačenju ili o valjanosti propisa Unije polazeći od činjenica koje mu predstavi nacionalni sud (presude od 16. lipnja 2015., Gauweiler i dr., C-62/14, EU:C:2015:400, t. 15. i od 20. travnja 2021., Repubblika, C-896/19, EU:C:2021:311, t. 28.).

38 U ovom slučaju, polazeći od pretpostavke da se članak 37. ZPD-a iz 2010. primjenjuje u glavnom postupku, valja utvrditi može li odobravanje smanjenja iznosa potpore koju treba vratiti od Fossila (Gibraltar) na temelju te odredbe ugroziti stvarno izvršenje naloga za povrat sadržanog u Odluci 2019/700.

39 U tom pogledu valja podsjetiti na to da je ukidanje nezakonite potpore povratom logična posljedica utvrđenja njezine nezakonitosti. Prema tome, država članica na koju se odnosi odluka kojom se nalaže povrat nezakonitih potpora dužna je, na temelju članka 288. UFEU-a, poduzeti sve prikladne mjere za osiguranje izvršenja te odluke. To mora dovesti do stvarnog povrata dugovanih iznosa kako bi se otklonilo narušavanje tržišnog natjecanja koje je prouzročila konkurentska prednost ostvarena na temelju nezakonite potpore (presuda od 24. siječnja 2013., Komisija/Španjolska, C-529/09, EU:C:2013:31, t. 90. i 91. i navedena sudska praksa). Povratom korisnik gubi prednost koju je imao na tržištu u odnosu na svoje konkurente te je ponovno

uspostavljeno stanje koje je prethodilo dodjeli potpore (presuda od 15. prosinca 2005., *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774, t. 113.).

40 Na temelju članka 16. stavka 3. Uredbe 2015/1589, povrat potpore koja je Komisijinom odlukom proglašena nezakonitom i nespojivom s unutarnjim tržištem mora se, kao što to proizlazi i iz uvodne izjave 25. te uredbe, provesti bez odgađanja i u skladu s postupcima predviđenima nacionalnim pravom dotične države članice, pod uvjetom da potonji omogućavaju neposredno i stvarno izvršenje navedene odluke, s obzirom na to da taj uvjet odražava zahtjeve na čela učinkovitosti utvrđene sudskom praksom Suda (vidjeti analogno presudu od 24. siječnja 2013., *Komisija/Španjolska*, C-529/09, EU:C:2013:31, t. 92. i navedenu sudsku praksu).

41 U svrhu izražavanja iznosa potpore koju treba vratiti, nacionalni sud mora uzeti u obzir sve relevantne elemente koji su mu priopćeni. Ne može se isključiti da, s obzirom na sve te elemente, taj izražavanje koji provodi nacionalni sud pokaže iznos potpore koji je niži od onoga koji proizlazi iz izdvojenog uzimanja u obzir Komisijine odluke kojom se nalaže povrat potpore koja je proglašena nespojivom s unutarnjim tržištem ili čak iznos jednak nuli (vidjeti u tom smislu presudu od 13. veljače 2014., *Mediaset*, C-69/13, EU:C:2014:71, t. 36. i 37.).

42 Sud je tako pojasnio da ponovna uspostava prethodnog stanja znači, koliko je to moguće, povratak na stanje kakvo bi bilo da su transakcije o kojima je riječ bile izvršene bez dodjele sporne mjere potpore (vidjeti u tom smislu presudu od 15. prosinca 2005., *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774, t. 117.).

43 Ako se iznosi koje treba vratiti ne mogu odrediti s obzirom na hipotetske transakcije koje bi poduzetnici mogli provesti da se nisu odlučili za oblik transakcije s uključenom potporom, korisnici programa potpora mogu se, u fazi povrata, pozvati na smanjenja i sniženja predviđena nacionalnim pravom ako se pokaže, s obzirom na konkretno provedene transakcije, da su stvarno imali pravo na njih. Naime, ponovna uspostava prethodnog stanja zahtijeva samo da se, u fazi u kojoj nacionalna tijela provode povrat potpore, uzme u obzir, ovisno o slučaju, povoljniji porezni tretman od onog iz općeg prava koji bi, u nedostatku nezakonite potpore i na temelju internih pravila koja su u skladu s pravom Unije, bio odobren na temelju stvarno provedene transakcije (vidjeti u tom smislu presudu od 15. prosinca 2005., *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774, t. 114. do 119.).

44 S obzirom na navedeno, što se tiče, kao prvo, pitanja protivi li se Odluka 2019/700 kao takva primjeni smanjenja zatraženog na temelju članka 37. ZPD-a iz 2010., valja podsjetiti na to da je tom odlukom Komisija proglasila nezakonitima i nespojivima s unutarnjim tržištem, s jedne strane, program odobren u obliku neoporezivanja dohotka od pasivnih kamata i naknada od licencija i, s druge strane, mjere pojedinačnih potpora koje čine pet obvezujućih poreznih mišljenja, od 165 koja su navedena u Komisijinoj odluci od 1. listopada 2014. o proširenju službenog istražnog postupka iz članka 108. stavka 2. UFEU-a, navedenoj u točki 6. ove presude.

45 Što se tiče mjera donesenih u obliku neoporezivanja dohotka od pasivnih kamata i naknada od licencija, koje su jedine dovedene u pitanje u glavnom postupku, iz Odluke 2019/700 proizlazi da su te mjere kvalificirane kao državne potpore zabranjene člankom 107. stavkom 1. UFEU-a, među ostalim, jer dodjeljuju selektivnu prednost.

46 Osobito je uzeta u obzir okolnost da to neoporezivanje nije u skladu s općim načelom prema kojem se porez na dobit naplaćuje od svih poreznih obveznika koji primaju prihode koji su ostvareni ili potječu iz Gibraltara. Komisija smatra da bi „stoga prihod od pasivne kamate i prihod od licencija morali biti oporezivi” (uvodna izjava 82. Odluke 2019/700). Međutim, ublažavanje poreza koji bi poduzetnici inače morali platiti čini prednost (uvodna izjava 83. te odluke) koja je *a priori* selektivna jer se njome ponajprije pogoduje multinacionalnim grupama (uvodne izjave 103.

i 104. te odluke). U uvodnoj izjavi 107. te odluke Komisija navodi da argument da se primjena na?ela teritorijalnosti temelji na potrebi sprje?avanja dvostrukog oporezivanja nije valjan „jer je (stranom) subjektu koji pla?a kamate ili naknadu za licenciju obi?no dopušteno da taj iznos obra?una kao odbitak”.

47 Iz tih razmatranja proizlazi da se Odluka 2019/700 odnosi samo na utvr?enje prema kojem odre?ene kategorije dohotka, u ovom slu?aju one od pasivnih kamata i naknada od licencija, ne podliježu porezu na dobit u Gibraltaru.

48 Iako se Odlukom 2019/700 od nadležnih nacionalnih tijela stoga zahtijeva provedba povrata poreza koji bi trebao biti napla?en bez izuze?a za prihode od pasivnih kamata i naknada od licencija (uvodna izjava 223. te odluke), njome se, naprotiv, ne ure?uje eventualna mogu?nost pozivanja na odbitke i sniženja predvi?ena zakonodavstvom Gibraltara, koji su se mogli primijeniti prilikom izra?una dugovanog poreza. Navedena odluka, a osobito njezina uvodna izjava 226., stoga nije prepreka tomu da se, u skladu s na?elom utvr?enim u sudskoj praksi navedenoj u to?ki 43. ove presude, pozove na mehanizam kao što je onaj predvi?en ?lankom 37. ZPD-a iz 2010. Stoga ne dovodi u pitanje ni mogu?nost porezne uprave Gibraltara da primjenom tog mehanizma ura?una poreze na naknade od licencija pla?ene u inozemstvu u porez na te naknade koji treba platiti u Gibraltaru.

49 Što se ti?e stajališta koja proizlaze iz dopisa koje je Komisija uputila nacionalnim tijelima u okviru razmjene kojoj je cilj osigurati trenutno i stvarno izvršenje Odluke 2019/700, kako su navedena u to?kama 26. do 28. ove presude, koja se ne nalaze me?u aktima koji se mogu donijeti na temelju Uredbe 2015/1589, ona ne mogu dovesti do dopuna ili izmjene sadržaja te odluke i treba smatrati da nemaju obvezuju?u vrijednost (vidjeti u tom smislu presudu od 13. velja?e 2014., Mediaset, C-69/13, EU:C:2014:71, t. 24. do 28.).

50 Kao drugo, valja ispitati dovodi li uzimanje u obzir poreznog kredita odobrenog na temelju ?lanka 37. ZPD-a iz 2010. u fazi povrata potpore do ugrožavanja u?inkovitosti Odluke 2019/700, s obzirom na to da se tim uzimanjem u obzir Fossil (Gibraltar) stavlja u povoljniji položaj od onog koji bi imao da su transakcije o kojima je rije? bile provedene bez dodjele mjera u glavnom postupku.

51 U tom pogledu, kao što je to navedeno u uvodnoj izjavi 25. Uredbe 2015/1589, predmetna država ?lanica trebala bi „poduzeti sve potrebne mjere kojima se osigurava u?inkovitost odluke Komisije” kojom se nalaže povrat potpore nespojive s unutarnjim tržištem.

52 Naime, kao što je to navedeno u to?ki 39. ove presude, predmetna država ?lanica mora ostvariti u?inkovit povrat iznosa koji se duguju kako bi se uklonilo narušavanje tržišnog natjecanja koje je prouzro?ila konkurentska prednost dodijeljena nezakonitom potporom. Iako, doduše, takav zahtjev nužno podrazumijeva da država ?lanica ne može zaobi?i doseg Komisijine odluke donošenjem kompenzacijskih mjera ?ija je svrha u?initi neu?inkovitim posljedice te odluke, on ne može sprije?iti korisnike predmetnih potpora da se u fazi povrata pozivaju na smanjenja i sniženja predvi?ena nacionalnim pravom ako se pokaže da su, s obzirom na konkretno provedene transakcije, stvarno imali pravo na njih na datum tih transakcija.

53 Konkretno, navedenim zahtjevom nije *a priori* ugrožena provedba mehanizma poput onoga predvi?enog ?lankom 37. ZPD-a iz 2010., koji dopušta, kako bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje istog prihoda, odobravanje smanjenja poreza u odnosu na porez koji je platila pravna ili fizi?ka osoba u zemlji ili podru?ju na kojem je taj prihod nastao ili se nalazi njegovo podrijetlo.

54 Kao tre?e i posljednje, valja ispitati podrazumijeva li Odluka 2019/700, u kojoj se sustav neoporezivanja prihoda od pasivnih kamata i naknada od licencija kvalificira kao državna potpora jer, me?u ostalim, odstupa od na?ela teritorijalnosti utvr?enog poreznim zakonodavstvom

Gibraltara, u širem smislu da članak 37. ZPD-a iz 2010., na koji se Fossil (Gibraltar) poziva u glavnom postupku, treba izjednačiti s takvim sustavom i, posljedično, smatrati zabranjenom državnom potporom u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

55 Stoga, u slučaju da se Fossil (Gibraltar) na dan predmetnih transakcija stvarno može pozvati na primjenu članka 37. ZPD-a iz 2010., što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, valja ispitati može li uračunavanje poreza koji se odnosi na naknade od licencije plaćenog u inozemstvu, koje je predviđeno tom odredbom,initi zabranjenu državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

56 U tom pogledu valja naglasiti da, u skladu sa sudskom praksom Suda, iako nije na Sudu da se izjasni, u okviru postupka pokrenutog na temelju članka 267. UFEU-a, o usklađenosti normi nacionalnog prava s pravom Unije niti da tumači nacionalne zakonske ili podzakonske odredbe, on je ipak nadležan sudu koji je uputio zahtjev pružiti sve elemente tumačenja prava Unije koji mu mogu omogućiti da odluči u sporu. U području državnih potpora Sud može sudu koji je uputio zahtjev pružiti, među ostalim, elemente tumačenja koji mu omogućuju da utvrdi može li se nacionalna mjera kvalificirati kao državna potpora u smislu prava Unije (presuda od 8. rujna 2011., *Paint Graphos* i dr., C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 34. i 35. i navedena sudska praksa).

57 Valja podsjetiti na to da kvalifikacija nacionalne mjere kao „državne potpore” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a zahtijeva ispunjenje svih sljedećih uvjeta. Kao prvo, mora biti riječ o državnoj intervenciji ili intervenciji putem državnih sredstava. Kao drugo, ta intervencija mora biti takva da može utjecati na trgovinu među državama članicama. Treće, zbog nje mora nastati selektivna prednost za primatelja. Kao četvrto, mora narušavati ili prijetiti da će narušiti tržišno natjecanje (presuda od 6. listopada 2021., *World Duty Free Group* i Španjolska/Komisija, C-51/19 P i C-64/19 P, EU:C:2021:793, t. 30. i navedena sudska praksa).

58 Kada je riječ konkretno o nacionalnim mjerama kojima se dodjeljuju porezne pogodnosti, treba podsjetiti na to da mjera takve naravi koja, iako ne uključuje prijenos državnih sredstava, korisnike stavlja u povoljniji položaj od ostalih poreznih obveznika, može pružiti selektivnu prednost korisnicima i stoga možeiniti „državnu potporu” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. Stoga se državnom potporom osobito smatra intervencija koja smanjuje troškove koji obično opterećuju proračun poduzetnika i koja je stoga, iako nije subvencija u strogom smislu te riječi, iste naravi i ima identične učinke. Naprotiv, porezna pogodnost koja proizlazi iz opće mjere primjenjive bez razlike na sve gospodarske subjekte ne predstavlja takvu potporu u smislu te odredbe (presuda od 16. ožujka 2021., *Komisija/Poljska*, C-562/19 P, EU:C:2021:201, t. 30. i navedena sudska praksa).

59 S obzirom na to, izvan područja u kojima je porezno pravo Unije predmet usklađivanja, utvrđivanje bitnih značajki svakog poreza obuhvaćeno je diskrecijskom ovlašću država članica, uz poštovanje njihove porezne autonomije, pri čemu se ta ovlast u svakom slučaju mora izvršavati uz poštovanje prava Unije. To osobito vrijedi za određivanje njegove osnove i oporezivog događaja (presuda od 16. ožujka 2021., *Komisija/Poljska*, C-562/19 P, EU:C:2021:201, t. 38.).

60 Međutim, kao što je to istaknula nezavisna odvjetnica u točki 59. svojeg mišljenja, odabir inozemnih poreza koji se mogu uračunati u tuzemni nacionalni porezni dug i uvjeti pod kojima to treba biti moguće jest općenita odluka koja je obuhvaćena prethodno navedenom diskrecijskom ovlašću države članice prilikom utvrđivanja bitnih značajki poreza.

61 Mjera poput one iz članka 37. ZPD-a iz 2010., kojom se želi izbjeći dvostruko oporezivanje time što predviđa mehanizam uračunavanja poreza koje je porezni obveznik platio u inozemstvu u one koje je dužan platiti u Gibraltaru, u načelu je obuhvaćena poreznom autonomijom država članica i ne može se, osim ako se utvrdi da se temelji na diskriminirajućim parametrima,

kvalificirati kao zabranjena državna potpora u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. U tom kontekstu valja podsjetiti na to da se pravo Unije u tom području odnosi samo na ukidanje selektivnih prednosti koje određeni poduzetnici mogu imati na štetu drugih poduzetnika koji bi bili u usporedivoj situaciji (presuda od 16. ožujka 2021., Komisija/Poljska, C-562/19 P, EU:C:2021:201, t. 41.).

62 S obzirom na prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da Odluku 2019/700 treba tumačiti na način da joj se ne protivi to da nacionalna tijela zadužena za povrat nezakonite potpore nespojive s unutarnjim tržištem od korisnika primjenjuju nacionalnu odredbu kojom se predviđa mehanizam uračunavanja poreza koje je taj korisnik platio u inozemstvu u one koje duguje u Gibraltaru, u slučaju da je razvidno da se ta odredba primjenjivala na datum transakcija o kojima je riječ.

Troškovi

63 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (drugo vijeće) odlučuje:

Odluku Komisije (EU) 2019/700 od 19. prosinca 2018. o državnoj potpori SA.34914 (2013/C) u vezi sa sustavom poreza na dobit trgovačkih društava u Gibraltaru

treba tumačiti na način da joj se:

ne protivi to da nacionalna tijela zadužena za povrat nezakonite potpore nespojive s unutarnjim tržištem od korisnika primjenjuju nacionalnu odredbu kojom se predviđa mehanizam uračunavanja poreza koje je taj korisnik platio u inozemstvu u one koje duguje u Gibraltaru, u slučaju da je razvidno da se ta odredba primjenjivala na datum transakcija o kojima je riječ.

Potpisi

* Jezik postupka: engleski