

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 15 września 2022 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Pomoc państwa – System pomocy państwa wdrożony przez rząd Gibraltaru w odniesieniu do podatku dochodowego od osób prawnych – Decyzja (UE) 2019/700 – Nieopodatkowywanie dochodów z tytułu odsetek biernych i z opłat licencyjnych – Decyzja Komisji Europejskiej uznająca system pomocy za przyznany bezprawnie i niezgodny z rynkiem wewnętrznym – Obowiązek odzyskania – Zakres – Przepis krajowy, który nie był przedmiotem prowadzonego przez Komisję dochodzenia dotyczącego spornej pomocy państwa – Zaliczenie podatku uiszczanego za granicą w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania

W sprawie C-705/20

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Income Tax Tribunal of Gibraltar (sąd w sprawie ds. podatku dochodowego, Gibraltar) postanowieniem z dnia 16 grudnia 2020 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 21 grudnia 2020 r., w postępowaniu:

Fossil (Gibraltar) Ltd

przeciwko

Commissioner of Income Tax,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: A. Prechal, prezeska izby, J. Passer, F. Biltgen, N. Wahl (sprawozdawca) i M.L. Arastey Sahún, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Fossil (Gibraltar) Ltd – D. Feetham, KC, M. Levy, solicitor, oraz R. Pennington-Benton, barrister,
- w imieniu Commissioner of Income Tax – M. Llamas, KC, M. Petite, avocat, oraz T. Rocca i Y. Sanguinetti, barristers,
- w imieniu Komisji Europejskiej – L. Flynn, P. Némethková oraz B. Stromsky, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznik generalnej na rozprawie w dniu 10 marca 2022 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni decyzji Komisji (UE) 2019/700 z dnia 19 grudnia 2018 r. w sprawie pomocy państwa SA.34914 (2013/C) wdrożonej przez Zjednoczone Królestwo na rzecz systemu poboru podatku dochodowego od osób prawnych w Gibraltarze (Dz.U. 2019, L 119, s. 151).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu, jaki powstał pomiędzy spółką Fossil (Gibraltar) Ltd a Commissioner of Income Tax (komisarzem ds. podatku dochodowego, Gibraltar) w przedmiocie wdrożenia obowiązku odzyskania pomocy państwa, o której mowa w art. 1 decyzji 2019/700.

Ramy prawne

Prawo Unii

Rozporządzenie (UE) 2015/1589

3 Zgodnie z brzmieniem motywu 25 rozporządzenia Rady (WE) nr 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 108 [TFUE] (Dz.U. 2005, L 248, s. 9):

„W przypadkach pomocy niezgodnej z prawem, która nie jest zgodna z rynkiem wewnętrznym, skuteczna konkurencja powinna zostać przywrócona. W tym celu konieczne jest, aby pomoc ta, w tym odsetki, została bezzwrotnie odzyskana. Wskazuje się, aby windykacja [odzyskiwanie] takiej pomocy została przeprowadzona zgodnie z procedurami prawa krajowego. Stosowanie tych procedur nie powinno, przez uniemożliwienie bezzwrotnego i efektywnego wykonania decyzji Komisji [Europejskiej], utrudniać przywrócenia skutecznej konkurencji. Dla osiągnięcia tego celu państwa członkowskie powinny podjąć wszelkie konieczne środki zapewniające skuteczność decyzji Komisji”.

4 Artykuł 16 ust. 1 wspomnianego rozporządzenia, zatytułowany „Windykacja [Odzyskanie] pomocy”, stanowi:

„1. W przypadku gdy podjęte zostały decyzje negatywne w sprawach pomocy niezgodnej z prawem, Komisja podejmuje decyzję, że zainteresowane państwo członkowskie podejmie wszelkie konieczne środki w celu windykacji [odzyskania] pomocy od beneficjenta [...]. Komisja nie wymaga windykacji [odzyskania] pomocy, jeżeli byłoby to sprzeczne z ogólnymi zasadami prawa Unii.

[...]

3. Bez uszczerbku dla jakiegokolwiek orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wydanego zgodnie z art. 278 TFUE [...] windykacja [odzyskanie] zostaje przeprowadzona bezzwrotnie i zgodnie z procedurami przewidzianymi w prawie krajowym zainteresowanego państwa członkowskiego, pod warunkiem że przewidują one bezzwrotne i skuteczne wykonanie decyzji Komisji. W tym celu oraz w wypadku postępowania przed sądami krajowymi zainteresowane państwa członkowskie podejmują wszelkie konieczne kroki, jakie dostępne są w ich odpowiednich systemach prawnych, w tym z tymczasowymi, bez uszczerbku dla prawa Unii”.

5 W dniu 16 października 2013 r. Komisja wszczęła formalne postępowanie wyjaśniające w celu sprawdzenia, czy nieopodatkowywanie dochodów z tytułu odsetek biernych i z opłat licencyjnych przewidziane w Income Tax Act 2010 (ustawie o podatku dochodowym z 2010 r., dotyczącej opodatkowania osób prawnych w Gibraltarze, zwanej dalej „ITA 2010”) przysparza selektywnej korzyści niektórym przedsiębiorstwom, z naruszeniem unijnych zasad obowiązujących w dziedzinie pomocy państwa.

6 W dniu 1 października 2014 r. Komisja poinformowała Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej o swej decyzji o rozszerzeniu zakresu przewidzianego w art. 108 ust. 2 TFUE formalnego postępowania wyjaśniającego w celu objęcia nim stosowanej w Gibraltarze praktyki przyjmowania interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, a w szczególności – przyjęcia 165 takich indywidualnych interpretacji.

7 W dniu 19 grudnia 2018 r. Komisja wydała decyzję 2019/700. W istocie Komisja stwierdziła, po pierwsze, że „zwolnienie” dochodów z tytułu odsetek biernych i z opłat licencyjnych, mające na podstawie ITA 2010 zastosowanie w Gibraltarze w latach 2011–2013, stanowi wdrożony bezprawnie i niezgodny z rynkiem wewnętrznym system pomocy państwa, i po drugie, że traktowanie pod względem podatkowym przyznane przez rząd Gibraltaru na podstawie indywidualnych interpretacji przyjętych wobec pięciu spółek z siedzibą w Gibraltarze mających udział w niderlandzkich spółkach komandytowych (*commanditaire vennootschap*) i uzyskujących dochody z tytułu odsetek biernych oraz z opłat licencyjnych stanowi bezprawnie przyznaną i niezgodną z rynkiem wewnętrznym indywidualną pomoc państwa.

8 Artykuł 1 tej decyzji stanowi:

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

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

9 Zgodnie z art. 2 wskazanej decyzji:

„Indywidualna pomoc państwa przyznana przez rząd Gibraltaru na podstawie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego [...] pięciu gibraltarskim przedsiębiorstwom posiadającym udział w niderlandzkich spółkach komandytowych (*commanditaire vennootschappen*) i uzyskującym dochód z opłat licencyjnych i z odsetek biernych, która została wprowadzona w życie przez Zjednoczone Królestwo niezgodnie z prawem z naruszeniem art. 108 ust. 3 [TFUE] jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w rozumieniu art. 107 ust. 1 [TFUE].”

10 Na mocy art. 5 ust. 1 decyzji 2019/700 Zjednoczone Królestwo jest zobowiązane odzyskać w szczególności całą pomoc niezgodną ze wspólnym rynkiem przyznaną w szczególności na podstawie systemów pomocy, o których mowa w art. 1 tej decyzji.

11 Zgodnie z brzmieniem art. 7 ust. 1 decyzji 2019/700:

„1. W terminie dwóch miesięcy od daty notyfikacji niniejszej decyzji Zjednoczone Królestwo przekazuje Komisji następujące informacje:

[...]

b) wykaz beneficjentów, którzy otrzymali pomoc na podstawie programów pomocy, o których mowa w art. 1, wraz z następującymi informacjami dotyczącymi każdego z nich za każdy odpowiedni rok podatkowy:

– kwota osiągniętych zysków (z oddzielnym wskazaniem zysków uzyskanych z tytułu dochodów z opłat licencyjnych i zysków uzyskanych z tytułu dochodu z odsetek biernych), podstawa opodatkowania, mająca zastosowanie stawka podatku dochodowego, kwota zapłaconego podatku dochodowego i kwota utraconego dochodu podatkowego,

– roczna kwota otrzymanej pomocy;

[...]

d) roczna kwota (kwota główna i odsetki od zwracanej pomocy) do odzyskania od każdego beneficjenta (za wszystkie lata podatkowe objęte obowiązkiem odzyskania pomocy);

[...]

f) dokumenty potwierdzające, że beneficjentom nakazano zwrot pomocy”.

12 Sekcja 10 decyzji 2019/700, zatytułowana „Odzyskanie pomocy”, zawiera informacje dotyczące kwoty pomocy indywidualnej, które organy władz krajowych winny odzyskać od jej beneficjentów. W szczególności motywy 223, 224 i 226 mają następujące brzmienie:

„(223) W odniesieniu do pomocy państwa niezgodnej z prawem w formie środków podatkowych warto do odzyskania należy obliczyć na podstawie porównania pomiędzy podatkiem faktycznie zapłaconym a wartością, która powinna zostać zapłacona w przypadku braku preferencyjnego traktowania podatkowego.

(224) W takim przypadku, aby ustalić kwotę podatku, która powinna zostać zapłacona w przypadku braku preferencyjnego traktowania podatkowego, władze Zjednoczonego Królestwa powinny dokonać ponownej oceny zobowiązań podatkowych podmiotów korzystających z rodzaju objętego postępowaniem za każdy rok podatkowy, w którym korzystały one z tych środków.

[...]

(226) Kwota utraconego podatku w odniesieniu do konkretnego roku podatkowego należy obliczyć w następujący sposób:

– po pierwsze [w pierwszej kolejności] władze Zjednoczonego Królestwa powinny ustalić ogólny zysk odpowiedniego przedsiębiorstwa osiągnięty w danym roku podatkowym (w tym zysk z tytułu opłat licencyjnych lub odsetek biernych),

– na podstawie tego zysku władze Zjednoczonego Królestwa powinny obliczyć podstawę opodatkowania odpowiedniego przedsiębiorstwa w danym roku podatkowym,

– podstawę opodatkowania należy pomnożyć przez stawkę podatku od osób prawnych

obowi?zuj?c? w danym roku podatkowym,

– co wi?cej, w?adze Zjednoczonego Królestwa powinny odj?? kwot? podatku od osób prawnych, któr? przedsi?biorstwo zap?aci?o ju? w odniesieniu do tego roku podatkowego (je?eli istnieje)”.

Prawo krajowe

Gibraltar Constitution Order 2006

13 Ustrój Gibraltaru zosta? okre?lony w Gibraltar Constitution Order 2006 (rozporz?dzeniu ustanawiajcym Konstytucj? Gibraltaru z 2006 r., które wesz?o w ?ycie w dniu 1 stycznia 2007 r.

14 Artyku? 47 ust. 3 tego rozporz?dzenia stanowi:

„Bez uszczerbku dla odpowiedzialno?ci, jak? ponosi Zjednoczone Królestwo za zapewnienie przestrzegania przez Gibraltar prawa Unii, ministerstwa rz?du Gibraltaru ponosz? odpowiedzialno?? za wszelkie kwestie wchodz?ce w zakres ich kompetencji wynikaj?cych z niniejszej konstytucji, nawet je?li zaistnia?y one w kontek?cie unijnym”.

ITA 2010

15 ITA 2010 wesz?a w ?ycie w dniu 1 stycznia 2011 r. i zast?pi?a poprzedni? ustaw? o opodatkowaniu gibraltarskich osób prawnych, pochodz?c? z 1952 r. (Income Tax Act 1952). W ITA 2010 wprowadzona zosta?a ogólna stawka opodatkowania osób prawnych w wysoko?ci 10%, maj?ca zastosowanie do wszystkich przedsi?biorstw gibraltarskich z wyj?tkiem podmiotów ?wiadcz?cych us?ugi u?yteczno?ci publicznej i us?ugi telekomunikacyjne oraz tych przedsi?biorstw, które korzystaj? z pozycji dominuj?cej na rynku, dopuszczaj?c si? jej nadu?ycia, w przypadku których to przedsi?biorstw ma zastosowanie specjalna stawka wynosz?ca 20%.

16 Osobami prawnymi podlegaj?cymi opodatkowaniu na podstawie ITA 2010 s? spółki maj?ce sta?? siedzib? w Gibraltarze oraz spółki, które nie maj? tam sta?ej siedziby, lecz prowadz? tam dzia?alno?? gospodarcz? za po?rednictwem oddzia?u lub agencji.

17 ITA 2010 opiera si? na terytorialnym systemie opodatkowania, co oznacza, ?e zyski lub zyski kapita?owe s? opodatkowywane wy??cznie wówczas, gdy dochód »powsta? na terytorium lub pochodzi z terytorium« Gibraltaru. Zgodnie z art. 74 ITA 2010 wyra?enie „powsta? na terytorium lub pochodzi z terytorium” dotyczy miejsca, w którym jest prowadzona dzia?alno??, z której pochodzi? z zyski czy te? zyski kapita?owe, co jest co do zasady ustalane w ka?dym poszczególnym przypadku. Przepis ten przewiduje równie?, ?e dzia?alno??, której prowadzenie wymaga uzyskania pozwolenia i jest regulowane przez przepisy gibraltarskiego prawa, ma miejsce w Gibraltarze.

18 Zgodnie z pierwotnie przyjt? wersj? ITA 2010 (która wesz?a w ?ycie w dniu 1 stycznia 2011 r.) odsetki bierne i op?aty licencyjne nie podlega?y opodatkowaniu, niezale?nie od ?ród?a dochodu, bez wzgl?du na zastosowanie zasady terytorialno?ci. W wyniku zmian wprowadzonych do ITA 2010 w 2013 r., które wesz?y w ?ycie w dniu 1 lipca 2013 r., wszystkie odsetki od po?yczek udzielanych mi?dzy przedsi?biorstwami zosta?y opodatkowane wed?ug ogólnej stawki w wysoko?ci 10%, je?li kwota odsetek otrzymywanych przez przedsi?biorstwo ?ród?owe przekracza kwot? 100 000 funtów szterlingów (GBP) rocznie. Ponadto, wskutek zmian wprowadzonych do ITA 2010 w 2013 r., które wesz?y w ?ycie w dniu 1 stycznia 2014 r., wszystkie dochody z op?at licencyjnych otrzymanych lub otrzymywanych przez przedsi?biorstwo zarejestrowane w Gibraltarze równie? podlega?y opodatkowaniu wed?ug tej samej stawki

wynoszącej 10%.

19 Artykuł 37 ITA 2010, zatytułowany „Ulga podatkowa z tytułu podatku zapłaconego za granicą”, przewiduje w ust. 1:

„Z zastrzeżeniem ust. 2 i 8 każdy podmiot, który uści, w drodze odliczenia lub w inny sposób, podatek należny na podstawie niniejszej ustawy z tytułu zysków lub zysków kapitałowych uzyskanych ze źródła w Gibraltarze lub na obszarze jakiegokolwiek innego państwa, terytorium lub jurysdykcji lub który jest zobowiązany do zapłaty takiego podatku, i wykazuje, że zgodnie z wymogami, jakie stawia Commissioner [of Income Tax], uści on, w drodze potrącenia lub w inny sposób, podatek dochodowy należny w innym państwie, terytorium lub jurysdykcji w odniesieniu do tych samych zysków lub zysków kapitałowych do wysokości odpowiadającej mniejszej z następujących dwóch kwot:

- a) podatku należnego na podstawie niniejszej ustawy od tych zysków lub zysków kapitałowych; lub
- b) podatku dochodowego należnego z tytułu tego przychodu w innym państwie, terytorium lub jurysdykcji”.

20 Artykuł 37 ust. 8 ustawy ITA 2010 stanowi:

„Niniejszy artykuł ma zastosowanie wyłącznie do podatku uiszczanego w państwie, w którym powstał lub z którego pochodzą przychody wynikające z działalności handlowej leżącej u podstaw osiągniętych zysków lub zysków kapitałowych, o których mowa w ust. 1”.

21 Wraz z opublikowaniem Income Tax (Amendment) Regulations 2019 [rozporządzenia w sprawie podatku dochodowego (nowelizacja) z 2019 r.], wdrażającego decyzję 2019/700, do ustawy wprowadzono opodatkowanie z mocą wsteczną dochodów z opłat licencyjnych uzyskanych od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2013 r.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

22 Fossil (Gibraltar), spółka z siedzibą w Gibraltarze, jest spółką zależną należącą w 100% do Fossil Group Inc., spółki mającej siedzibę w USA i prowadzącej działalność w zakresie projektowania i produkcji artykułów odzieżowych. Fossil (Gibraltar) otrzymuje opłaty licencyjne uzyskiwane z tytułu korzystania na całym świecie z szeregu znaków handlowych i wzorów, które należą do Fossil Group.

23 Fossil (Gibraltar), która nie została uwzględniona w wykazie 165 interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, o którym mowa w pkt 6 niniejszego wyroku, uzyskała dochody z opłat licencyjnych, które nie zostały opodatkowane na podstawie ITA 2010. Wszelkie uzyskane przez nią dochody z opłat licencyjnych zostały natomiast zgłoszone organom amerykańskiej administracji podatkowej, a podatek od tego dochodu został uiszczony według stawki 35%.

24 W dniu 19 lutego 2019 r. Commissioner of Income Tax, będący w Gibraltarze organem odpowiedzialnym za pobór podatku dochodowego, skierował do Komisji list beneficjentów pomocy, na której znajdowała się Fossil (Gibraltar), i podał do jej wiadomości sposób, w jaki obliczona została kwota pomocy podlegającej odzyskaniu od Fossil (Gibraltar).

25 Pismem z dnia 8 kwietnia 2019 r. Commissioner of Income Tax zaproponował Komisji dostosowanie kwoty pomocy podlegającej odzyskaniu od Fossil (Gibraltar). Zaproponowane dostosowanie uwzględniało dodatkowy podatek uiszczony w USA przez Fossil Group w

następstwie zastosowania amerykańskich przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych.

26 W pismach z dnia 13 maja i 6 czerwca 2019 r. Dyrekcja Generalna (DG) ds. Konkurencji Komisji zajęła stanowisko, że należy odmówić zastosowania tego dostosowania.

27 W piśmie z dnia 26 marca 2020 r. DG ds. Konkurencji wyjaśniła, że, dla ustalenia wysokości należnego podatku Commissioner of Income Tax nie może uwzględnić podatku, jaki został uiszczony w USA od dochodów, jakie przedsiębiorstwo Fossil (Gibraltar) uzyskało z opłat licencyjnych.

28 Zdaniem DG ds. Konkurencji metoda obliczania podatku należnego przyjęta w celu odzyskania pomocy opisanej w motywie 226 decyzji 2019/700 nie przewiduje zezwolenia na odliczenie podatków uiszczonych w USA na podstawie amerykańskich przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych. Przewidziany w tych przepisach podatek odpowiada bowiem logice swoistej dla danego systemu podatkowego, która ma mianowicie na celu zwalczanie oszustw podatkowych, w związku z czym pozostaje ona bez wpływu na rozumowanie leżące u podstaw decyzji 2019/700 i na metodę obliczania pomocy podlegającej odzyskaniu od Fossil (Gibraltar). Sądby Komisji wyjaśniły w szczególności, że pkt 102 zawiadomienia Komisji w sprawie odzyskiwania pomocy państwa niezgodnej z prawem i z rynkiem wewnętrznym (Dz.U. 2019, C 247, s. 1), w którym zezwolono państwu członkowskiemu na uwzględnienie przy obliczaniu kwoty pomocy podlegającej odzyskaniu okoliczności polegającej na tym, że beneficjent bezprawnie przyznanej pomocy uiścił od niej podatek, nie ma zastosowania w sprawie będącej przedmiotem postępowania głównego, ponieważ przedsiębiorstwo Fossil (Gibraltar) nie uiściło takiego podatku.

29 W dniu 31 października 2020 r., w związku z wydaniem przez Komisję odmowy przeliczenia pomocy podlegającej odzyskaniu od Fossil (Gibraltar), Commissioner of Income Tax ponownie skierował do spółki Fossil (Gibraltar) nakazy odzyskania pomocy.

30 W dniu 4 grudnia 2020 r. Fossil (Gibraltar) wniosł do sądu odsyłczego skargę na te nakazy odzyskania pomocy.

31 W postępowaniu przed tym sądem Commissioner of Income Tax twierdzi, że musi postępować zgodnie ze stanowiskiem DG ds. Konkurencji. Uważa on, że chociaż przewidziana w art. 37 ITA 2010 ulga podatkowa nie została jako taka przeanalizowana przez DG ds. Konkurencji, zajęte przez nią stanowisko skutkuje uniemożliwieniem stosowania tego przepisu.

32 Fossil (Gibraltar) twierdzi natomiast, że choć krajowe przepisy dotyczące podatku dochodowego, o których mowa w pkt 21 niniejszego wyroku, pozwalają obecnie na retrospektywne opodatkowanie dochodów z opłat licencyjnych uzyskanych w latach 2011–2013, to jednak Commissioner of Income Tax jest nadal upoważniony, na mocy prawa krajowego i zgodnie z art. 16 ust. 3 rozporządzenia 2015/1589, do przyznania wszelkich ulg podatkowych, jakie zostały przewidziane zgodnie z ITA 2010 przy opodatkowaniu tych dochodów. Podnosi ona w tym względzie, że w decyzji 2019/700 nie zawarto rozstrzygnięcia w przedmiocie stosowania art. 37 ITA 2010 lub zgodności tego artykułu z prawem Unii. Zdaniem Fossil (Gibraltar) Commissioner of Income Tax myli obliczenie podatku należnego w celu odzyskania pomocy przewidziane w decyzji 2019/700 z ulgami podatkowymi, które mogły być zastosowane przez władze Gibraltar w odniesieniu do kwoty brutto podlegającej odzyskaniu na podstawie ITA 2010.

33 W tych okolicznościach sąd odsyłczy postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy przyznanie przez Commissioner of Income Tax obniżki podatkowej na podstawie ITA 2010 ze względu na uiszczony w Stanach Zjednoczonych podatek od osiągniętego przez [Fossil (Gibraltar)] dochodu z opłat licencyjnych jest sprzeczne z decyzją 2019/700, czy też decyzja ta z innych powodów uniemożliwia przyznanie takiej obniżki?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

34 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy decyzją 2019/700 należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie temu, by organy krajowe odpowiedzialne za odzyskanie od beneficjenta przyznanej bezprawnie pomocy niezgodnej z rynkiem wewnętrznym zastosowały przepis krajowy przewidujący mechanizm zaliczenia podatków zapłaconych przez tego beneficjenta za granicą na poczet podatków, do których zapłaty jest on zobowiązany w Gibraltarze.

35 Na wstępie należy zauważyć, że sformułowane przez sąd odsyłający pytanie, o odpowiedź na które zwrócono się do Trybunału, opiera się na założeniu, że art. 37 ITA 2010, w którym przewidziano mechanizm zaliczenia podatku zapłaconego w państwie trzecim w celu unikania podwójnego opodatkowania, ma zastosowanie w postępowaniu głównym.

36 Niewątpliwie Commissioner of Income Tax i Komisja uznali, że w sprawie zawiszej w postępowaniu głównym nie zostały spełnione warunki konieczne do skorzystania z mechanizmu zaliczenia na podstawie art. 37 ITA 2010. Niemniej jednak rozważania przedstawione w tym względzie podważają ocenę prawa krajowego dokonaną przez sąd odsyłający, który stwierdził, że w ramach postępowania głównego warunki zastosowania art. 37 ITA 2010 zostały spełnione.

37 Tymczasem to wyjącznie do sądu odsyłającego, a nie do Trybunału, należy zbadanie zasadności tej oceny prawa krajowego. Ustanowiona bowiem w art. 267 TFUE procedura dotyczy współpracy bezpośrednio pomiędzy Trybunałem a sądami państw członkowskich. W ramach tej procedury, opierającej się na wyrażonym podziale funkcji powierzonych przez sądy krajowe i Trybunał, dokonywanie wszelkich ocen stanu faktycznego sprawy wchodzi w zakres kompetencji sądu krajowego, do którego należy, przy uwzględnieniu okoliczności konkretnej sprawy, ocena zarówno tego, czy do wydania wyroku jest mu niezbędnym uzyskanie orzeczenia prejudycjalnego, jak i znaczenia pytań skierowanych do Trybunału, który jest ze swej strony uprawniony wyjącznie do orzekania o wykadni lub ważności aktów prawa Unii w oparciu o stan faktyczny przedstawiony mu przez sąd krajowy (wyroki: z dnia 16 czerwca 2015 r., Gauweiler i in., C-62/14, EU:C:2015:400, pkt 15; a także z dnia 20 kwietnia 2021 r., Repubblica, C-896/19, EU:C:2021:311, pkt 28).

38 W niniejszym przypadku, wychodząc z założenia, że art. 37 ITA 2010 znajduje zastosowanie w postępowaniu głównym, należy ustalić, czy przyznanie obniżenia kwoty pomocy podlegającej odzyskaniu od spółki Fossil (Gibraltar) na podstawie tego przepisu może zagrozić skutecznemu wykonaniu nakazu odzyskania zawartego w decyzji 2019/700.

39 W tym względzie należy przypomnieć, że zniesienie bezprawnie przyznanej pomocy poprzez jej odzyskanie jest logiczną konsekwencją stwierdzenia jej bezprawnego charakteru. W związku z tym państwo członkowskie, które jest adresatem decyzji nakładającej na nie obowiązek odzyskania bezprawnie przyznanej pomocy, jest zobowiązane zgodnie z art. 288 TFUE do przedsięwzięcia wszelkich środków odpowiednich do tego, aby zapewnić wykonanie tej decyzji. Powinno ono doprowadzić do skutecznego odzyskania należnych kwot w celu wyeliminowania zakłócenia konkurencji spowodowanego przewagą konkurencyjną wynikającą z bezprawnie przyznanej pomocy (wyrok z dnia 24 stycznia 2013 r., Komisja/Hiszpania, C-529/09, EU:C:2013:31, pkt 90, 91 i przytoczone tam orzecznictwo). Gdy beneficjent dokona zwrotu

pomocy, rezygnuje z korzyści, jak odnosi względem swoich konkurentów na rynku, a jednocześnie następuje przywrócenie sytuacji istniejącej przed przyznaniem pomocy (wyrok z dnia 15 grudnia 2005 r., *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774, pkt 113).

40 Zgodnie z art. 16 ust. 3 rozporządzenia nr 2015/1589 odzyskanie pomocy uznanej decyzją Komisji za przyznaną bezprawnie i niezgodną z rynkiem wewnętrznym musi, jak wynika również z motywu 25 tego rozporządzenia, nastąpić bezzwłocznie i zgodnie z procedurami przewidzianymi w prawie krajowym danego państwa członkowskiego, pod warunkiem że przewidują one bezzwłoczne i efektywne wykonanie tej decyzji, ponieważ taki warunek odzwierciedla wymogi wynikające z ustanowionej w orzecznictwie Trybunału zasady skuteczności (zob. analogicznie wyrok z dnia 24 stycznia 2013 r., *Komisja/Hiszpania*, C-529/09, EU:C:2013:31, pkt 92 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 W celu obliczenia kwoty pomocy, jaką należy odzyskać, sąd krajowy musi wziąć pod uwagę wszystkie istotne informacje, które mu przekazano. Nie można wykluczyć, że w świetle wszystkich tych informacji efektem dokonanych przez sąd krajowy obliczeń będzie kwota pomocy niższa od tej, która wynika z samego tylko uwzględnienia decyzji Komisji nakazującej zwrot pomocy uznanej za niezgodną z rynkiem wewnętrznym, a wręcz – kwota równa zero (zob. podobnie wyrok z dnia 13 lutego 2014 r., *Mediaset*, C-69/13 EU:C:2014:71, pkt 36, 37).

42 Trybunał uściśla zatem w ten sposób, że przywrócenie poprzedniej sytuacji oznacza przywrócenie, na ile jest to możliwe, sytuacji, jaka istniałaby, gdyby rozpatrywane transakcje zostały przeprowadzone bez przyznawania spornego środka pomocy (zob. podobnie wyrok z dnia 15 grudnia 2005 r., *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774, pkt 117).

43 Jeżeli kwoty podlegające zwrotowi nie mogą zostać określone ze względu na hipotetyczne transakcje, które mogłyby zostać przeprowadzone przez przedsiębiorstwa, gdyby te nie zdecydowały się na działania objęte pomocą, beneficjenci systemu pomocy mogą, na etapie jej odzyskiwania, powoływać się na odliczenia i obniżki przewidziane w prawie krajowym, jeżeli okaże się, że w świetle rzeczywiście przeprowadzonych transakcji byli oni uprawnieni do skorzystania z tej pomocy. Przywrócenie poprzedniej sytuacji wymaga bowiem jedynie tego, aby na etapie odzyskiwania pomocy przez władze krajowe uwzględniono potraktowanie pod względem podatkowym odpowiednio korzystniejsze niż sposób traktowania przewidziany w prawie powszechnym, które w braku pomocy przyznanej bezprawnie i odpowiadającej treści przepisów krajowych zgodnych z prawem Unii zostałyby przyznane z tytułu rzeczywiście przeprowadzonej transakcji (zob. podobnie wyrok z dnia 15 grudnia 2005 r., *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774, pkt 114–119).

44 Dokonawszy powyższych ustaleń, należy w pierwszej kolejności, w odniesieniu do kwestii, czy decyzja 2019/700 stoi jako taka na przeszkodzie obniżeniu, o jakie wniesiono na podstawie art. 37 ITA 2010, przypomnieć, że w decyzji tej Komisja uznała za niezgodne z prawem i z rynkiem wewnętrznym, po pierwsze, system pomocy przyznanej w postaci nieopodatkowywania dochodów z tytułu odsetek biernych i z opłat licencyjnych, i po drugie, środki pomocy indywidualnej, które stanowią indywidualne interpretacje prawa podatkowego, w tym również 165 z nich, o których mowa w decyzji Komisji z dnia 1 października 2014 r. o rozszerzeniu zakresu formalnego postępowania wyjaśniającego, o którym mowa w art. 108 ust. 2 TFUE, która to decyzja została wspomniana w pkt 6 niniejszego wyroku.

45 Jeżeli chodzi o środki przyjęte w formie nieopodatkowywania dochodów z tytułu odsetek biernych i z opłat licencyjnych, które jako jedyne są kwestionowane w postępowaniu głównym, z decyzji 2019/700 wynika, że środki te zostały uznane za pomoc państwa zabronioną na mocy art. 107 ust. 1 TFUE, w szczególności ze względu na to, iż przysparzały selektywnej korzyści.

46 W szczególności ci wzięto pod uwagę okoliczności polegające na tym, że to nieopodatkowywanie jest sprzeczne z ogólną zasadą, zgodnie z którą podatek od osób prawnych pobiera się od wszystkich podatników, którzy otrzymują dochód uzyskany w Gibraltarze lub z niego pochodzący. Wynika z tego, że w ocenie Komisji „odsetki biernie i przychód [dochód] z opłat licencyjnych powinny zasadniczo wchodzić w zakres opodatkowania” (motyw 82 decyzji 2019/700). Zwolnienie z podatku, który w przeciwnym razie musiałby zapłacić przedsiębiorstwa, stanowiłoby za a priori selektywną korzyść (motyw 83 tej decyzji), ponieważ faworyzuje głównie grupy wielonarodowe (motywy 103 i 104 decyzji). W motywie 107 tej samej decyzji Komisja stwierdziła, że ze względu na sytuację nieopodatkowywania argument dotyczący potrzeby unikania podwójnego opodatkowania nie znajduje zastosowania, „ponieważ (zagraniczny) podmiot państwa ma zwykle prawo odliczyć odsetki lub opłaty licencyjne do celów podatkowych”.

47 Z powyższych rozważań wynika, że decyzja 2019/700 odnosi się wyjątkowo do stwierdzenia, zgodnie z którym pewne kategorie dochodów, w niniejszym przypadku tych z tytułu odsetek biernych i z opłat licencyjnych, nie są opodatkowane gibraltarskim podatkiem dochodowym od osób prawnych.

48 Choć decyzja 2019/700 nakłada zatem na właściwe organy krajowe obowiązek odzyskania podatku, który zostałby pobrany w braku zwolnienia z podatku dochodów z tytułu odsetek biernych i z opłat licencyjnych (motyw 223 tej decyzji), to jednak nie odnosi się ona do ewentualnej możliwości powołania się na odliczenia i obniżki przewidziane w gibraltarskich przepisach prawnych, które mogłyby zostać zastosowane przy obliczaniu należnego podatku. Wspomniana decyzja, a w szczególności jej motyw 226, nie stoi zatem na przeszkodzie temu, aby zgodnie z zasadą ustanowioną w orzecznictwie przytoczonym w pkt 43 niniejszego wyroku powołano się na mechanizm taki jak przewidziany w art. 37 ITA 2010. W związku z tym decyzja ta nie kwestionuje również możliwości, aby administracja podatkowa Gibraltaru na podstawie tego mechanizmu zaliczała podatki uiszczone za granicą od opłat licencyjnych na poczet związanego z tymi opłatami licencyjnymi podatku należnego w Gibraltarze.

49 Co się tyczy stanowiska wynikającego z pism, które Komisja skierowała do władz krajowych w ramach wymiany korespondencji mającej na celu zapewnienie bezwzględnie i skutecznego wykonania decyzji 2019/700, o których mowa w pkt 26–28 niniejszego wyroku, a które to pisma nie figurują wśród aktów, które mogły zostać przyjęte na podstawie rozporządzenia 2015/1589 – nie mogły one skutkować uzupełnieniem lub zmianą treści tej decyzji i należy je uznać za pozbawione jakiegokolwiek mocy wiążącej (zob. podobnie wyrok z dnia 13 lutego 2014 r., Mediaset, C-69/13, EU:C:2014:71, pkt 24–28).

50 W drugiej kolejności należy zbadać, czy uwzględnienie na etapie odzyskiwania pomocy ulgi podatkowej przyznanej na podstawie art. 37 ITA 2010 prowadzi do podważenia skuteczności decyzji 2019/700, a to dlatego, że uwzględnienie to skutkuje postawieniem Fossil (Gibraltar) w sytuacji korzystniejszej niż ta, w której spółka ta znajdowałaby się, gdyby rozpatrywane transakcje zostały przeprowadzone bez przyznania środków pomocy rozpatrywanych w postępowaniu głównym.

51 W tym względzie, jak wynika z motywu 25 rozporządzenia 2015/1589, państwo członkowskie, do którego jest kierowana dana decyzja, powinno „podjąć wszelkie konieczne środki zapewniające skuteczność decyzji Komisji” nakazując odzyskanie pomocy niezgodnej z rynkiem wewnętrznym.

52 Jak bowiem przypomniano w pkt 39 niniejszego wyroku, dane państwo członkowskie powinno doprowadzić do skutecznego odzyskania należnych kwot w celu wyeliminowania zakłócenia konkurencji spowodowanego przewagą konkurencyjną powstałą na skutek

bezprawnego przyznania pomocy. Choć niewątpliwie taki wymóg oznacza, iż państwo członkowskie nie może obejść zakresu decyzji Komisji poprzez przyjęcie środków wyrównawczych mających na celu uczynienie tej decyzji bezskuteczną, o tyle nie może on stanowić przeszkody dla powoływania się przez beneficjentów tej pomocy, na etapie jej odzyskiwania, na odliczenia i obniżki przewidziane w prawie krajowym, jeżeli okaże się, że w odniesieniu do konkretnych transakcji rzeczywiście byli oni w dniu ich przeprowadzania uprawnieni do skorzystania z tej pomocy.

53 W szczególności wspomniany wymóg nie stanowi a priori przeszkody dla wdrożenia mechanizmu takiego jak ten przewidziany w art. 37 ITA 2010, pozwalającego, w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania tego samego dochodu, na przyznanie obniżenia podatku w odniesieniu do podatku uiszczanego przez osobę prawną lub fizyczną w państwie lub na terytorium, gdzie dochód ten został uzyskany lub ma swoje źródło.

54 W trzeciej i ostatniej kolejności należy zbadać, czy decyzja 2019/700, w której zakwalifikowano system nieopodatkowywania dochodów z tytułu odsetek biernych i z opłat licencyjnych jako pomoc państwa, w szczególności ze względu na to, że odbiega on od ustanowionej w gibraltarskich przepisach podatkowych zasady terytorialności, skutkuje w konsekwencji tym, że art. 37 ITA 2010, na który powołuje się Fossil (Gibraltar) w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym, należy utożsamiać z takim systemem i w konsekwencji uznać za zabronioną na mocy art. 107 ust. 1 TFUE pomoc państwa.

55 Tak więc na wypadek gdyby w momencie dokonywania rozpatrywanych transakcji spółka Fossil (Gibraltar) rzeczywiście mogła powołać się na zastosowanie art. 37 ITA 2010, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego, należy przeanalizować, czy przewidziane w tym przepisie zaliczenie podatku związanego z dochodem z opłat licencyjnych może stanowić zabronioną pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

56 W tym względzie należy podkreślić, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału nawet jeżeli to nie do niego należy orzekanie, w ramach postępowania wszczętego na podstawie art. 267 TFUE, w przedmiocie zgodności norm prawa krajowego z prawem Unii czy też dokonywanie wykładni krajowych przepisów ustawowych lub wykonawczych, jest on jednak właściwy do udzielenia sądowi odsyłającemu wszelkich wskazówek w zakresie wykładni prawa Unii, które mogą umożliwić temu sądowi rozstrzygnięcie zawisłej przed nim sprawy. W dziedzinie pomocy państwa Trybunał może za w szczególności dostarczyć sądowi odsyłającemu elementów wykładni pozwalających na określenie, czy środek krajowy może zostać uznany za pomoc państwa w rozumieniu przepisów prawa Unii (wyrok z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos i in., od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 34, 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

57 Należy zaś przypomnieć, że uznanie danego środka krajowego za „pomoc państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE wymaga szczególnego spełnienia wszystkich następujących przesłanek. Po pierwsze, musi mieć miejsca interwencja państwa lub przy użyciu zasobów państwowych. Po drugie, interwencja ta musi być w stanie wpłynąć na wymiany handlowe między państwami członkowskimi. Po trzecie, musi ona przysparzać beneficjentowi selektywnej korzyści. Po czwarte, musi ona zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem (wyrok z dnia 6 października 2021 r., World Duty Free Group i Hiszpania/Komisja, od C-51/19 P do C-64/19 P, EU:C:2021:793, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

58 W odniesieniu w szczególności do środków krajowych przyznających korzyści podatkowe należy przypomnieć, że tego rodzaju środek, który mimo iż nie wiąże się z przeniesieniem zasobów państwowych, stawia beneficjentów w sytuacji korzystniejszej od sytuacji innych podatników, może przysparzać selektywnej korzyści beneficjentom i tym samym może stanowić „pomoc państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Za pomoc państwa uznaje się zatem w

szczególnoci interwencje, które zmniejszają ciężyary ponoszone zwykle przez budżet państwa i które tym samym nie będą subwencjami w ścisłym rozumieniu tego słowa, mają taki sam charakter i identyczne skutki. Natomiast takiej pomocy w rozumieniu tego postanowienia nie stanowi korzyść podatkowa wynikająca z ogólnego przepisu mającego zastosowanie bez różnicowania do wszystkich podmiotów gospodarczych (zob. wyrok z dnia 16 marca 2021 r., Komisja/Polska, C-562/19 P, EU:C:2021:201, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

59 Wynika z tego, że poza dziedzinami, w których prawo podatkowe Unii jest przedmiotem harmonizacji, określenie cech konstytucyjnych każdego podatku należy do uprawnień dyskrecyjnych państw członkowskich, z poszanowaniem ich autonomii podatkowej, przy czym uprawnienie to powinno w każdym wypadku być wykonywane z poszanowaniem prawa Unii. Dotyczy to w szczególności określenia podstawy opodatkowania i zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego (zob. wyrok z dnia 16 marca 2021 r., Komisja/Polska, C-562/19 P, EU:C:2021:201, pkt 38).

60 Jak zaś wskazała w istocie rzecznik generalna w pkt 59 swej opinii, decyzja o tym, które zagraniczne podatki mogą zostać zaliczone na poczet podatku krajowego i pod jakimi warunkami powinno to być możliwe, jest tego rodzaju ogólną decyzją, należąca do wspomnianych wyżej uprawnień dyskrecyjnych państwu członkowskiemu w zakresie ustalania cech konstytucyjnych rozpatrywanego podatku.

61 Prodek taki jak ten, o którym mowa w art. 37 ITA 2010, który zmierza do unikania podwójnego opodatkowania, przewidując mechanizm zaliczania podatków uiszczonych przez podatnika za granicą na poczet podatków należnych w Gibraltarze, jest co do zasady objęty autonomią państw członkowskich i jeżeli nie zostanie wykazane, iż opiera się on na dyskryminujących parametrach, nie może być uznany za zabronioną pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. W tym kontekście należy przypomnieć, że prawo Unii w tej dziedzinie zmierza jedynie do zniesienia selektywnych korzyści, które mogłyby zostać przysporzone niektórym państwom ze szkody dla innych, znajdujących się w porównywalnej sytuacji (zob. wyrok z dnia 16 marca 2021 r., Komisja/Polska, C-562/19 P, EU:C:2021:201, pkt 41).

62 Mając na względzie powyższe rozważania, na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że decyzją 2019/700 należy interpretować w ten sposób, iż nie stoi ona na przeszkodzie temu, by krajowe organy odpowiedzialne za odzyskanie od beneficjenta przyznanej bezprawnie pomocy niezgodnej z rynkiem wewnętrznym zastosowały przepis krajowy przewidujący mechanizm zaliczenia podatków zapłaconych przez tego beneficjenta za granicą na poczet podatków, do których zapłaty jest on zobowiązany w Gibraltarze, w przypadku gdyby okazało się, że przepis ten znajduje zastosowanie w chwili dokonywania danych transakcji.

W przedmiocie kosztów

63 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

Decyzja Komisji (UE) 2019/700 z dnia 19 grudnia 2018 r. w sprawie pomocy państwa SA.34914 (2013/C) wdrożonej przez Zjednoczone Królestwo na rzecz systemu poboru podatku dochodowego od osób prawnych w Gibraltarze

należy interpretować w ten sposób, że

nie stoi ona na przeszkodzie temu, by krajowe organy odpowiedzialne za odzyskanie od beneficjenta przyznanej bezprawnie pomocy niezgodnej z rynkiem wewnętrznym zastosowały przepis krajowy przewidujący mechanizm zaliczenia podatków zapłaconych przez tego beneficjenta za granicą na poczet podatków, do których zapłaty jest on zobowiązany w Gibraltarze, w przypadku gdyby okazało się, że przepis ten znajduje zastosowanie w chwili dokonywania danych transakcji.

Podpisy

* Język postępowania: angielski.