

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 15. septembra 2022 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Štátna pomoc – Schémy pomoci zavedené vládou Gibraltáru týkajúce sa dane z príjmov právnických osôb – Rozhodnutie (EÚ) 2019/700 – Nezdažovanie príjmov získaných z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov – Rozhodnutie Európskej komisie, ktorým sa schéma pomoci vyhlasuje za protiprávnu a nezlužiteľnú s vnútorným trhom – Povinnosť vymáhania – Rozsah – Vnútroštátne ustanovenie, ktoré nebolo predmetom vyšetrovania Komisie týkajúceho sa spornej štátnej pomoci – Zapožítanie dane zaplatenej v zahraničí s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu“

Vo veci C-705/20,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Income Tax Tribunal of Gibraltar (Súd pre daň z príjmov, Gibraltár) zo 16. decembra 2020 a doručený Súdnemu dvoru 21. decembra 2020, ktorý súvisí s konaním:

Fossil (Gibraltar) Ltd

proti

Commissioner of Income Tax,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predsedníčka druhej komory A. Prechal, sudcovia J. Passer, F. Biltgen, N. Wahl (spravodajca) a M. L. Arastey Sahún,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Fossil (Gibraltar) Ltd, v zastúpení: D. Feetham, KC, M. Levy, solicitor, a R. Pennington-Benton, barrister,
- Commissioner of Income Tax, v zastúpení M. Llamas, KC, M. Petite, avocat, T. Rocca a Y. Sanguinetti, barristers,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Flynn, P. Němečková a B. Stromsky, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní z 10. marca 2022,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu rozhodnutia Komisie (EÚ) 2019/700 z 19. decembra 2018 o štátnej pomoci SA.34914 (2013/C), ktorú zaviedlo Spojené kráľovstvo, pokiaľ ide o režim dane z príjmov právnických osôb na Gibraltári (Ú. v. EÚ L 119, 2019, s. 151).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Fossil (Gibraltar) Ltd a Commissioner of Income Tax (Komisár pre daň z príjmov, Gibraltár) vo veci plnenia povinnosti vymáhania štátnej pomoci uvedenej v článku 1 rozhodnutia 2019/700.

Právny rámec

Právo Únie

Nariadenie (EÚ) 2015/1589

3 Podľa odôvodnenia 25 nariadenia Rady (EÚ) 2015/1589 z 13. júla 2015 stanovujúceho podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 108 [ZFEÚ] (Ú. v. EÚ L 248, 2015, s. 9):

„V prípadoch neoprávnenej pomoci, ktorá nie je zlučiteľná s vnútorným trhom, by sa mala obnoviť efektívna súťaž. Na tento účel je potrebné, aby bola pomoc vrátane úrokov bez meškania vymožená. Je vhodné, aby sa vymáhanie uskutočnilo v súlade s postupmi vnútroštátneho práva. Uplatnenie týchto postupov by nemalo sťažiť obnovu efektívnej súťaže tým, že zabráni okamžitému a efektívnemu vykonaniu rozhodnutia [Európskej komisie]. Aby sa dosiahol tento výsledok, členské štáty by mali prijať všetky opatrenia potrebné na zabezpečenie účinnosti rozhodnutia Komisie.“

4 Článok 16 tohto nariadenia, nazvaný „Vymáhanie pomoci“, stanovuje:

„1. Ak sa prijímú záporné rozhodnutia v prípadoch neoprávnenej pomoci, Komisia rozhodne, že dotknutý členský štát prijme všetky potrebné opatrenia, aby vymohol pomoc od príjemcu... Komisia nebude vyžadovať vymáhanie pomoci, ak by to bolo v rozpore so všeobecnou zásadou práva Únie.

...

3. Bez toho, aby bolo dotknuté akékoľvek uznesenie Súdneho dvora Európskej únie podľa článku 278 ZFEÚ, vymáhanie sa uskutoční bez meškania a v súlade s postupmi podľa vnútroštátneho práva dotknutého členského štátu za predpokladu, že umožnia okamžité a účinné vykonanie rozhodnutia Komisie. Na tento účel a v prípade konania na vnútroštátnych súdoch dotknuté členské štáty podniknú všetky potrebné kroky, ktoré sú k dispozícii v ich príslušných právnych systémoch, vrátane predbežných opatrení, bez toho, aby bolo dotknuté právo Únie.“

Rozhodnutie 2019/700

5 Dňa 16. októbra 2013 začala Komisia konanie vo veci formálneho zisťovania s cieľom overiť, či nezdaňovanie príjmov získaných z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov, ktoré stanovuje Income Tax Act 2010 (zákon o dani z príjmov z roku 2010), ktorý je zákonom o zdanení spoločností na Gibraltári (ďalej len „ITA 2010“), selektívne zvýhodňuje určité podniky v rozpore s pravidlami Únie v oblasti štátnej pomoci.

6 Dňa 1. októbra 2014 Komisia informovala Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného

Írska o svojom rozhodnutí rozšíri? konanie stanovené v ?lánku 108 ods. 2 ZFEÚ tak, aby zah??alo prax záväzných stanovísk na Gibraltári a konkrétne prijatie 165 záväzných stanovísk.

7 D?a 19. decembra 2018 prijala Komisia rozhodnutie 2019/700. Komisia v podstate na jednej strane konštatovala, že „oslobodenie“ príjmov získaných z pasívnych úrokov a licen?ných poplatkov, ktoré sa uplat?ovalo na Gibraltári od roku 2011 do roku 2013 na základe ITA 2010, predstavovalo schému štátnej pomoci, ktorá bola protiprávne zavedená a nezlu?iteľná s vnútorným trhom, a že da?ové zaobchádzanie poskytnuté vládou Gibraltáru na základe záväzných stanovísk priznané piatim spoločnostiam usadeným na Gibraltári, ktoré vlastnia podiely v holandských komanditných spoločnostiach (*commanditaire vennootschap*) a získavajú príjmy z pasívnych úrokov a licen?ných poplatkov, predstavovalo individuálnu štátnu pomoc, ktorá je protiprávna a nezlu?iteľná s vnútorným trhom.

8 ?lánok 1 tohto rozhodnutia stanovuje:

„1. Schéma štátnej pomoci vo forme oslobodenia príjmov z pasívnych úrokov od dane platná na Gibraltári na základe [ITA 2010] medzi 1. januárom 2011 a 30. júnom 2013, ktorú Gibraltár protiprávne zaviedol v rozpore s ?lánkom 108 ods. 3... ZFEÚ, je nezlu?iteľná s vnútorným trhom v zmysle ?lánku 107 ods. 1... ZFEÚ.

2. Schéma štátnej pomoci vo forme oslobodenia príjmov z licen?ných poplatkov od dane platná na Gibraltári na základe [ITA 2010] medzi 1. januárom 2011 a 31. decembrom 2013, ktorú Gibraltár protiprávne zaviedol v rozpore s ?lánkom 108 ods. 3... ZFEÚ, je nezlu?iteľná s vnútorným trhom v zmysle ?lánku 107 ods. 1... ZFEÚ.“

9 V zmysle ?lánku 2 uvedeného rozhodnutia:

„Individuálna štátna pomoc, ktorú poskytla gibraltárska vláda na základe záväzných stanovísk... piatim gibraltárskym spoločnostiam s podielmi v holandských komanditných spoločnostiach (*Commanditaire vennootschap*), ktoré majú príjem z licen?ných poplatkov a pasívnych úrokov, ktorá bola protiprávne zavedená Spojeným krá?ovstvom v rozpore s ?lánkom 108 ods. 3... ZFEÚ, je nezlu?iteľná s vnútorným trhom v zmysle ?lánku 107 ods. 1... ZFEÚ.“

10 Pod?a ?lánku 5 ods. 1 rozhodnutia 2019/700 je Spojené krá?ovstvo povinné vymáha? najmä každú nezlu?iteľnú pomoc poskytnutú na základe schém pomoci uvedených v ?lánku 1 tohto rozhodnutia.

11 Pod?a ?lánku 7 ods. 1 rozhodnutia 2019/700:

„1. Do dvoch mesiacov od dátumu oznámenia tohto rozhodnutia poskytne Spojené krá?ovstvo Komisii tieto informácie:

...

b) zoznam príjemcov, ktorí prijali pomoc na základe schém pomoci uvedených v ?lánku 1, spolu s týmito informáciami za každého z nich a za každý príslušný da?ový rok:

– výška dosiahnutých ziskov (s osobitným uvedením ziskov dosiahnutých z príjmov z licen?ných poplatkov a ziskov dosiahnutých z príjmov z pasívnych úrokov), da?ový základ, príslušná sadzba dane z príjmov, sumy zaplatenej dane z príjmov a výška ušlej dane,

– celková výška prijatej pomoci;

...

d) celková suma (istina a úroky z vymáhania), ktoré sa majú vymôcť od každého príjemcu (za všetky daňové roky, ktoré sú predmetom vymáhania);

...

f) podklady, z ktorých vyplýva, že príjemcom bol vydaný príkaz na vrátenie pomoci.“

12 Oddiel 10, nazvaný „Vymáhanie pomoci“, rozhodnutia 2019/700 obsahuje údaje týkajúce sa výšky individuálnej pomoci, ktorú musia vnútroštátne orgány vymáhať od príjemcov pomoci. Konkrétne odôvodnenia 223, 224 a 226 znejú takto:

„(223) V prípade neoprávnenej štátnej pomoci vo forme daňových opatrení by sa suma, ktorá sa má vymáhať, mala vypočítať na základe porovnania medzi skutočne zaplatenou daňou a sumou, ktorá mala byť vyplatená v prípade neexistencie preferenčného daňového zaobchádzania.

(224) V tomto prípade by mali orgány Spojeného kráľovstva prehodnotiť daňovú povinnosť subjektov využívajúcich príslušné opatrenia za každý daňový rok, počas ktorého využívali tieto opatrenia, s cieľom dospieť k výške dane, ktorá mala byť zaplatená pri neexistencii preferenčného daňového zaobchádzania.

...

(226) Výška ušlej dane s ohľadom na konkrétny daňový rok by sa mala vypočítať takto:

- po prvé, orgány Spojeného kráľovstva by mali stanoviť celkový zisk príslušnej spoločnosti za daný daňový rok (vrátane zisku dosiahnutého z príjmov z licenčných poplatkov a/alebo pasívnych úrokov),

- na základe tohto zisku by orgány Spojeného kráľovstva mali vypočítať zdaniteľný základ príslušnej spoločnosti za daný daňový rok,

- zdaniteľný základ by sa mal vynásobiť sadzbou dane z príjmov právnických osôb platnou pre daný daňový rok,

- orgány Spojeného kráľovstva by mali napokon odpočítať daň z príjmov právnických osôb, ktorú spoločnosť už za daný daňový rok zaplatila (ak nejakú zaplatila).“

Vnútroštátne právo

Gibraltar Constitution Order 2006

13 Systém vládnutia Gibraltáru upravuje Gibraltar Constitution Order 2006 (Ústava Gibraltáru z roku 2006), ktorá nadobudla účinnosť 1. januára 2007.

14 Článok 47 ods. 3 tejto ústavy uvádza:

„Bez toho, aby bola dotknutá zodpovednosť Spojeného kráľovstva za konanie Gibraltáru v súlade s právnymi predpismi Únie, záležitosti, ktoré sú podľa tejto ústavy v kompetencii ministrov vlády Gibraltáru, zostávajú v ich kompetencii aj vtedy, keď vznikajú v kontexte Európskej únie.“

15 ITA 2010 nadobudol účinnosť 1. januára 2011 a nahradil predchádzajúci zákon o zdanení spoločností na Gibraltári z roku 1952 (Income Tax Act 1952). ITA 2010 zaviedol všeobecnú sadzbu zdanenia spoločností vo výške 10 %, ktorá sa uplatňuje na všetky podniky na Gibraltári s výnimkou poskytovateľov verejnoprospešných a telekomunikačných služieb, ako aj podnikov, ktoré majú a zneužívajú dominantné postavenie na trhu a ktoré podliehajú osobitnej sadzbe vo výške 20 %.

16 Spoločnosti podliehajúce dani podľa ITA 2010 sú spoločnosti, ktoré sú obvykle usadené na Gibraltári, ako aj spoločnosti, ktoré tam nie sú obvykle usadené, ale vykonávajú tam podnikateľskú činnosť prostredníctvom organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia.

17 ITA 2010 zavádza režim teritoriálneho zdanenia spočívajúci v tom, že zisky alebo výnosy možno zdať len vtedy, ak príjmy z nich „vznikajú alebo majú svoj pôvod v“ Gibraltári. V súlade s článkom 74 ITA 2010 výraz „vznikajú alebo majú svoj pôvod“ znamená miesto, kde sa vykonávajú činnosti, ktoré sú základom ziskov alebo výnosov, a ktoré je teda obvykle určené v každom jednotlivom prípade. Toto ustanovenie tiež stanovuje, že činnosti vyžadujúce si povolenie a upravené právnou úpravou Gibraltáru sa považujú za činnosti vykonávané na Gibraltári.

18 Podľa ITA 2010 v jeho pôvodnom znení (účinnom od 1. januára 2011), neboli pasívne úroky a licenčné poplatky zdaniteľné bez ohľadu na zdroj príjmov a bez ohľadu na uplatnenie zásady teritoriality. Po zmenách a doplneniach ITA 2010 v roku 2013, s účinnosťou od 1. júla 2013, boli všetky úroky z pôžičiek medzi podnikmi zdanené všeobecnou sadzbou dane vo výške 10 %, pokiaľ úroky prijaté alebo splatné spoločnosti pri zdroji prekročia 100 000 libier šterlingov (GBP) ročne. Okrem toho, po zmenách v ITA 2010 v roku 2013, s účinnosťou od 1. januára 2014, všetky licenčné poplatky prijaté alebo splatné podniku registrovanému na Gibraltári tiež podliehali dani s rovnakou sadzbou 10 %.

19 Článok 37 ITA 2010 s názvom „Daňová úľava v súvislosti s daňou zaplatenou v zahraničí“ vo svojom odseku 1 stanovuje:

„S výhradou odsekov 2 a 8 každá osoba, ktorá prostredníctvom zrážky alebo iným spôsobom zaplatila daň splatnú podľa tohto zákona zo ziskov alebo výnosov dosiahnutých zo zdrojov nachádzajúcich sa na Gibraltári alebo v akejkoľvek inej krajine, území alebo jurisdikcii, alebo ktorá je povinná zaplatiť takú daň a ktorá k spokojnosti Commissioner [of Income Tax] preukáže, že zaplatila daň z príjmov v inej krajine, na inom území alebo v inej jurisdikcii v súvislosti s tými istými ziskami alebo výnosmi zrážkou alebo iným spôsobom, alebo je povinná zaplatiť takúto daň, má nárok na zníženie dane splatnej podľa tohto zákona, ktorú zaplatila, alebo je povinná zaplatiť v súvislosti s týmito ziskami alebo výnosmi, a to až do výšky rovnajúcej sa nižšej z týchto dvoch súm:

- a) daň splatnú podľa tohto zákona za uvedené zisky alebo výnosy, alebo
- b) daň z príjmov v inej krajine, území alebo jurisdikcii z uvedeného príjmu.“

20 Článok 37 ods. 8 ITA 2010 stanovuje:

„Tento článok sa uplatňuje len na daň zaplatenú v krajine, v ktorej vznikajú príjmy z obchodnej činnosti, ktorá viedla k ziskom alebo výnosom uvedeným v odseku 1, alebo tam majú svoj pôvod.“

21 Na účely vykonania rozhodnutia 2019/700 Income Tax (Amendment) Regulations 2019 [nariadenie z roku 2019 o dani z príjmov (zmena)] zmenilo ITA 2010 s cieľom umožniť retroaktívne zdanenie príjmov získaných v období od 1. januára 2011 do 31. decembra 2013.

Konanie vo veci samej a prejudiciálna otázka

- 22 Fossil (Gibraltar), spoločnosť so sídlom na Gibraltári, je 100 % dcérskou spoločnosťou Fossil Group Inc., ktorá má sídlo v Spojených štátoch amerických a ktorá pôsobí v oblasti výroby módných výrobkov. Fossil (Gibraltar) vyberá licenčné poplatky, ktoré vznikajú používaním viacerých ochranných známk a dizajnov, ktorých majiteľkou je Fossil Group, na celosvetovej úrovni.
- 23 Fossil (Gibraltar), ktorá nie je uvedená v zozname 165 záväzných stanovísk uvedenom v bode 6 tohto rozsudku, dosiahla príjmy z licenčných poplatkov, ktoré neboli zdanené podľa ITA 2010. Naopak, priznala všetky tieto príjmy, ktoré dosiahla, daňovej správe Spojených štátov, kde bola daň z týchto príjmov zaplatená sadzbou 35 %.
- 24 Dňa 19. februára 2019 Commissioner of Income Tax, ktorý je na Gibraltári orgánom povereným výberom dane z príjmov a zo zisku, zaslal Komisii zoznam príjemcov pomoci, na ktorom sa nachádzala Fossil (Gibraltar), a oznámil jej výpočet sumy pomoci, ktorá sa mala vymáhať od Fossil (Gibraltar).
- 25 Listom z 8. apríla 2019 Commissioner of Income Tax navrhla Komisii úpravu výšky pomoci, ktorá sa má vymáhať od spoločnosti Fossil (Gibraltar). Navrhovaná úprava zahŕňovala dodatočnú daň, ktorú Fossil Group zaplatila v Spojených štátoch v nadväznosti na uplatnenie pravidiel Spojených štátov týkajúcich sa ovládaných zahraničných spoločností.
- 26 Listami z 13. mája a 6. júna 2019 Generálne riaditeľstvo (GR) Komisie pre hospodársku súťaž vyjadrilo názor, že túto úpravu treba odmietnuť.
- 27 Listom z 26. marca 2020 GR pre hospodársku súťaž spresnilo, že Commissioner of Income Tax na účely stanovenia dlžnej dane nemôže zohľadniť daň zaplatenú v Spojených štátoch z príjmov spoločnosti Fossil (Gibraltar) získaných z licenčných poplatkov.
- 28 Podľa GR pre hospodársku súťaž metóda výpočtu splatnej dane na účely vymáhania pomoci opísaná v odôvodnení 226 rozhodnutia 2019/700 nemá za cieľ povoliť odpísanie daní zaplatených v Spojených štátoch podľa pravidiel Spojených štátov týkajúcich sa ovládaných zahraničných spoločností. Daň stanovená týmito pravidlami totiž zodpovedá vlastnej daňovej logike, a to boju proti podvodom, takže nemá vplyv na odôvodnenie, ktoré je základom rozhodnutia 2019/700, a na metódu výpočtu pomoci, ktorá sa má vymáhať od spoločnosti Fossil (Gibraltar). Servisy Komisie okrem iného spresnili, že bod 102 oznámenia Komisie o vymáhaní neoprávnenej a nezlučiteľnej štátnej pomoci (Ú. v. EÚ C 247, 2019, s. 1), ktorý umožňuje členskému štátu zohľadniť pri výpočte sumy pomoci, ktorá sa má vymáhať, skutočnosť, že príjemca neoprávnenej pomoci zaplatil alebo nezaplatil daň z prijatej pomoci, nie je vo veci samej uplatniteľný, keďže Fossil (Gibraltar) nezaplatila takéto dane.
- 29 Dňa 31. októbra 2020 po tom, čo Komisia zamietla výpočet pomoci, ktorá sa má vymáhať od spoločnosti Fossil (Gibraltar), ktorý uskutočnil Commissioner of Income Tax, táto spoločnosť zaslala Fossil (Gibraltar) nové príkazy na vrátenie pomoci.
- 30 Dňa 4. decembra 2020 Fossil (Gibraltar) podala žalobu proti týmto príkazom na vrátenie pomoci na vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.
- 31 Commissioner of Income Tax pred týmto súdom tvrdí, že sa musí riadiť stanoviskom GR pre hospodársku súťaž. Domnieva sa, že hoci daňové zvýhodnenie stanovené v článku 37 ITA 2010 ako také nebolo zo strany GR pre hospodársku súťaž preskúmané, stanovisko, ktoré GR

zaujalo, má za následok znemožnenie uplatnenia tohto ustanovenia.

32 Fossil (Gibraltar) tvrdí, že hoci vnútroštátna právna úprava týkajúca sa dane z príjmov uvedená v bode 21 tohto rozsudku teraz umožňuje retroaktívne zdanenie príjmov z licenčných poplatkov dosiahnutých v rokoch 2011 až 2013, Commissioner of Income Tax je naalej oprávnený na základe vnútroštátneho práva a v súlade s článkom 16 ods. 3 nariadenia 2015/1589 priznať pri zdanení týchto príjmov akúkoľvek daňovú úľavu, ktorá je k dispozícii podľa ITA 2010. V tejto súvislosti uvádza, že rozhodnutie 2019/700 sa nevyslovilo k uplatneniu článku 37 ITA 2010 alebo k súladu tohto článku s právom Únie. Podľa Fossil (Gibraltar) si Commissioner of Income Tax zamieňa výpočet splatnej dane na účely vymáhania pomoci, ako ho stanovuje rozhodnutie 2019/700, a daňové úľavy, ktoré môžu orgány Gibraltáru uplatniť na hrubú sumu, ktorá sa má vymôcť podľa ITA 2010.

33 Za týchto okolností vnútroštátny súd rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Porušilo by poskytnutie daňovej úľavy zo strany Commissioner of Income Tax podľa ITA 2010 za daň zaplatenú v [Spojených štátoch] v súvislosti s príjmami [Fossil (Gibraltar)] z licenčných poplatkov rozhodnutie 2019/700, resp. bráni toto rozhodnutie poskytnutiu takejto úľavy z akéhokoľvek iného dôvodu?“

O prejudiciálnej otázke

34 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má rozhodnutie 2019/700 vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby vnútroštátne orgány poverené vymáhať od príjemcu protiprávnu pomoc, ktorá je nezlučiteľná s vnútorným trhom, uplatňovali vnútroštátne ustanovenie stanovujúce mechanizmus započítania daní zaplatených týmto príjemcom v zahraničí na daň, ktorú je povinný zaplatiť na Gibraltári.

35 Na úvod treba uviesť, že otázka, ako ju formuloval vnútroštátny súd a na ktorú má Súdny dvor odpovedať, vychádza z predpokladu, že článok 37 ITA 2010, ktorý stanovuje mechanizmus započítania dane zaplatenej v treťom štáte s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu, sa vo veci samej uplatní.

36 Je pravda, že Commissioner of Income Tax a Komisia uviedli, že podmienky vyžadované na účely využitia mechanizmu započítania podľa článku 37 ITA 2010 zrejme vo veci samej nie sú splnené. Úvahy uvedené v tejto súvislosti však spochybujú posúdenie vnútroštátneho práva vykonané vnútroštátnym súdom, ktorý dospel k záveru, že podmienky uplatnenia článku 37 ITA 2010 boli vo veci samej splnené.

37 Je však úlohou výlučne vnútroštátneho súdu, a nie Súdneho dvora, aby overil dôvodnosť tohto posúdenia vnútroštátneho práva. Článok 267 ZFEÚ totiž zavádza postup priamej spolupráce medzi Súdnym dvorom a súdmi členských štátov. V rámci tohto postupu, ktorý vychádza z jednoznačného rozdelenia úloh medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom, je na posúdenie konkrétneho skutkového stavu príslušný vnútroštátny súd, ktorému prináleží, aby s prihliadnutím na osobitosti veci posúdil tak nevyhnutnosť prejudiciálneho rozhodnutia pre možnosť vydať svoj rozsudok, ako aj relevantnosť otázok, ktoré kladie Súdnemu dvoru, pričom Súdny dvor je oprávnený vyjadriť sa výlučne k výkladu alebo platnosti textu práva Únie na základe skutkového stavu, ktorý mu opísal vnútroštátny súd (rozsudky zo 16. júna 2015, Gauweiler a i., C-62/14, EU:C:2015:400, bod 15, ako aj z 20. apríla 2021, Repubblika, C-896/19, EU:C:2021:311, bod 28).

38 V prejednávanej veci a vychádzajúc z predpokladu, že článok 37 ITA 2010 sa uplatní vo veci samej, treba určiť, či poskytnutie zníženia sumy pomoci, ktorá sa má vymáhať od

spoložnosti Fossil (Gibraltar) na základe tohto ustanovenia, môže ohroziť účinné vykonanie príkazu na vymáhanie obsiahnutého v rozhodnutí 2019/700.

39 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že odstránenie protiprávnej pomoci prostredníctvom jej vymáhania je logickým dôsledkom vyhlásenia jej protiprávnosti. V dôsledku toho je taliansky štát, ktorému je určené rozhodnutie, ktoré ho zaväzuje vymáhať protiprávnou pomoc, povinný v zmysle článku 288 ZFEÚ prijať všetky vhodné opatrenia na zabezpečenie vykonania tohto rozhodnutia. Musí pristúpiť k účinnému vymáhaniu dlžných súm na účely odstránenia skreslenia hospodárskej súťaže spôsobenej konkurenčnou výhodou dosiahnutou protiprávnou pomocou (rozsudok z 24. januára 2013, Komisia/Španielsko, C-529/09, EU:C:2013:31, body 90 a 91, ako aj citovaná judikatúra). Vrátením pomoci jej príjemca stratí výhodu, ktorú na trhu požíval voči svojim konkurentom, a nastolí sa nanovo skoršia situácia existujúca pred poskytnutím pomoci (rozsudok z 15. decembra 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, bod 113).

40 Podľa článku 16 ods. 3 nariadenia 2015/1589 sa vymáhanie pomoci vyhlásenej rozhodnutím Komisie za neoprávnenú a nezlučiteľnú s vnútorným trhom, ako vyplýva takisto aj z odôvodnenia 25 tohto nariadenia, musí uskutočniť bez meškania a v súlade s postupmi podľa vnútroštátneho práva dotknutého talianskeho štátu za predpokladu, že tieto postupy umožnia okamžité a účinné vykonanie uvedeného rozhodnutia, pričom takáto podmienka odráža požiadavky zásady efektivity zakotvenej judikatúrou Súdneho dvora (pozri analogicky rozsudok z 24. januára 2013, Komisia/Španielsko, C-529/09, EU:C:2013:31, bod 92 a citovanú judikatúru).

41 Na účely vyčíslenia sumy pomoci, ktorá sa má vrátiť, je vnútroštátny súd povinný zohľadniť všetky relevantné skutočnosti, o ktorých má vedomosť. Nemožno vylúčiť, že s ohľadom na všetky tieto skutočnosti tento výpočet vykonaný vnútroštátnym súdom bude viesť k nižšej sume pomoci, než aká vyplýva z oddeleného zohľadnenia rozhodnutia Komisie nariaďujúceho vrátenie pomoci, ktorá bola vyhlásená za nezlučiteľnú s vnútorným trhom, alebo k sume rovnajúcej sa nule (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. februára 2014, Mediaset, C-69/13, EU:C:2014:71, body 36 a 37).

42 Súdny dvor tak spresnil, že návrat do pôvodného stavu znamená čo najrýchlejší návrat k situácii, ktorá by prevládala, ak by sa predmetné operácie uskutočnili bez poskytnutia sporného opatrenia pomoci (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. decembra 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, bod 117).

43 Ak sumy, ktoré sa majú vrátiť, nemožno určiť s prihliadnutím na hypotetické operácie, ktoré mohli podniky vykonať, ak by si nezvolili formu operácie spojenú s pomocou, príjemcovia schémy pomoci sa môžu v štádiu vymáhania domáhať odpotov a zníženia stanovených vnútroštátnym právom, ak sa vzhľadom na konkrétne uskutočnené operácie preukáže, že skutočne mali právo na ich poskytnutie. Návrat do pôvodného stavu vyžaduje v štádiu vymáhania pomoci vnútroštátnymi orgánmi zohľadniť len daňové zaobchádzanie, prípadne výhodnejšie ako podľa všeobecnej právnej úpravy, ktoré by bolo poskytnuté pri neexistencii protiprávnej pomoci, a podľa vnútroštátnych noriem zlučiteľných s právom Únie na základe skutočne vykonanej operácie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. decembra 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, body 114 až 119).

44 Vzhľadom na to, pokiaľ ide najprv o otázku, či rozhodnutie 2019/700 ako také bráni požadovanému zníženiu podľa článku 37 ITA 2010, je potrebné pripomenúť, že Komisia týmto rozhodnutím vyhlásila na jednej strane schému poskytnutú vo forme nezdanenia príjmov získaných z pasívnych úrokov a z licenčných poplatkov a na druhej strane opatrenia individuálnej pomoci pozostávajúce z piatich záväzných stanovísk, spomedzi 165 uvedených v rozhodnutí Komisie z 1. októbra 2014 o rozšírení konania vo veci formálneho zisťovania podľa článku 108 ods. 2 ZFEÚ, ktoré je uvedené v bode 6 tohto rozsudku, za neoprávnené a nezlučiteľné s

vnútorným trhom.

45 Pokiaľ ide o opatrenia prijaté vo forme nezdanenia príjmov získaných z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov, ktoré sú ako jediný predmetom sporu vo veci samej, z rozhodnutia 2019/700 vyplýva, že tieto opatrenia boli kvalifikované ako štátna pomoc zakázaná článkom 107 ods. 1 ZFEÚ najmä z dôvodu, že poskytovali selektívnu výhodu.

46 Zohľadnila sa najmä skutočnosť, že takéto nezdanenie bolo v rozpore so všeobecnou zásadou, podľa ktorej sa daň z príjmov právnických osôb vyberá od všetkých zdaniteľných osôb, ktoré dostávajú príjem vznikajúci alebo majúci pôvod na Gibraltári. Podľa Komisie by preto „príjmy z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov mali obvykle patriť do rozsahu zdanenia“ (odôvodnenie 82 rozhodnutia 2019/700). Zníženie dane, ktorú by podniky inak museli zaplatiť, predstavuje *a priori* selektívnu výhodu (odôvodnenie 83 tohto rozhodnutia), keďže prináša výhody najmä nadnárodným skupinám (odôvodnenia 103 a 104 uvedeného rozhodnutia). Komisia v odôvodnení 107 toho istého rozhodnutia uviedla, že na nezdanenie sa neuplatní argument týkajúci sa potreby zamedziť dvojitému zdaneniu, „pretože (zahraničný) platobný subjekt má vo všeobecnosti právo na odpočítanie úrokov alebo licenčných poplatkov na daňové účely“.

47 Z týchto úvah vyplýva, že rozhodnutie 2019/700 sa vzťahuje len na konštatovanie, podľa ktorého niektoré kategórie príjmov, v danom prípade tie, ktoré sú tvorené pasívnymi úrokmi a licenčnými poplatkami, nepodliehajú dani z príjmov právnických osôb na Gibraltári.

48 Aj keď rozhodnutie 2019/700 ukladá príslušným vnútroštátnym orgánom povinnosť vymáhať daň, ktorá by sa mala vybrať v prípade neexistencie oslobodenia od dane pre príjmy získané z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov (odôvodnenie 223 tohto rozhodnutia), neupravuje však prípadnú možnosť dovoľávať sa odpočtov a znížení stanovených právnu úpravou Gibraltáru, ktoré by sa mohli uplatniť pri výpočte splatnej dane. Uvedené rozhodnutie, a najmä jeho odôvodnenie 226, teda nebráni tomu, aby sa v súlade so zásadou zakotvenou v judikatúre citovanej v bode 43 tohto rozsudku uplatňoval mechanizmus, akým je mechanizmus stanovený v článku 37 ITA 2010. Nespochybňuje teda ani možnosť daňových orgánov Gibraltáru pri uplatnení tohto mechanizmu započítať dane súvisiace s licenčnými poplatkami zaplatené v zahraničí na daň vzťahujúcu sa na tieto poplatky, ktorá sa má zaplatiť na Gibraltári.

49 Pokiaľ ide o stanoviská vyplývajúce z listov, ktoré Komisia zaslala vnútroštátnym orgánom v rámci komunikácie s cieľom zabezpečiť okamžité a účinné vykonanie rozhodnutia 2019/700, ako sú uvedené v bodoch 26 až 28 tohto rozsudku, ktoré nie sú uvedené medzi aktmi, ktoré možno prijať na základe nariadenia 2015/1589, nemôžu viesť k doplneniu alebo zmene obsahu tohto rozhodnutia a musia sa považovať za akty, ktoré nemajú žiadnu záväznú povahu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. februára 2014, Mediaset, C-69/13, EU:C:2014:71, body 24 až 28).

50 V druhom rade treba preskúmať, či zohľadnenie daňového úveru poskytnutého na základe článku 37 ITA 2010 v štádiu vymáhania pomoci vedie k ohrozeniu účinnosti rozhodnutia 2019/700, keďže toto zohľadnenie vedie k tomu, že Fossil (Gibraltar) sa nachádza vo výhodnejšej situácii, než je situácia, ktorá by prevládala, ak by sa predmetné operácie uskutočnili bez poskytnutia pomoci, o ktorú ide vo veci samej.

51 V tejto súvislosti, ako sa uvádza v odôvodnení 25 nariadenia 2015/1589, dotknutý členský štát musí „prijíť všetky opatrenia potrebné na zabezpečenie účinnosti rozhodnutia Komisie“, ktorým sa nariaďuje vymáhanie pomoci nezlučiteľnej s vnútorným trhom.

52 Ako totiž bolo pripomenuté v bode 39 tohto rozsudku, dotknutý členský štát musí dosiahnuť účinné vymáhanie dlžných súm s cieľom odstrániť narušenie hospodárskej súťaže spôsobené konkurenčnou výhodou, ktorú poskytla neoprávnená pomoc. Hoci je pravda, že takáto požiadavka

nevyhnutne znamená, že ?lenský štát nemôže obísť rozsah rozhodnutia Komisie prijatím kompenzačných opatrení určených na to, aby sa dôsledky tohto rozhodnutia stali neúčinnými, nemôže príjemcom dotknutej pomoci brániť v tom, aby sa v štádiu vymáhania odvolávali na odpusty a zníženia stanovené vnútroštátnym právom, ak sa vzhľadom na konkrétne uskutočnené operácie preukáže, že v ?ase týchto operácií mali skutočne nárok na ich využitie.

53 Uvedená požiadavka predovšetkým *a priori* neohrozuje uplatňovanie mechanizmu, akým je mechanizmus stanovený v ?lánku 37 ITA 2010, ktorý s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu toho istého príjmu umožňuje priznať zníženie dane vzhľadom na daň zaplatenú právnickou alebo fyzickou osobou v krajine alebo na území, na ktorom tento príjem vzniká alebo má svoj pôvod.

54 V treťom a poslednom rade treba preskúmať, či rozhodnutie 2019/700, ktoré kvalifikuje schému nezdanenia príjmov získaných z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov ako štátnu pomoc najmä v rozsahu, v akom sa tento režim odchyľuje od zásady teritoriality zakotvenej v daňovej právnej úprave Gibraltáru, v širšom zmysle znamená, že ?lánok 37 ITA 2010, na ktorý sa Fossil (Gibralar) odvoláva vo veci samej, sa musí považovať za takúto schému, a teda za štátnu pomoc zakázanú v zmysle ?lánku 107 ods. 1 ZFEÚ.

55 V prípade, že sa Fossil (Gibraltar) mohla v ?ase predmetných operácií skutočne odvolávať na uplatnenie ?lánku 37 ITA 2010, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu, treba preskúmať, či započítanie dane z licenčných poplatkov zaplatenej v zahraničí, upravené v tomto ustanovení, môže predstavovať štátnu pomoc zakázanú v zmysle ?lánku 107 ods. 1 ZFEÚ.

56 V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že podľa judikatúry Súdneho dvora, hoci Súdnemu dvoru neprináleží, aby v rámci konania zaťatého podľa ?lánku 267 ZFEÚ posudzoval súlad noriem vnútroštátneho práva s právom Únie ani aby vykladal zákony a iné právne predpisy vnútroštátneho práva, napriek tomu je príslušný poskytnúť vnútroštátnemu súdu všetky výkladové prvky spadajúce do rámca práva Únie, ktoré mu umožnia rozhodnúť vo veci, o ktorej rozhoduje. V oblasti štátnej pomoci Súdny dvor môže vnútroštátnemu súdu najmä poskytnúť výkladové prvky, ktoré mu umožnia určiť, či vnútroštátne opatrenie možno v zmysle práva Únie považovať za štátnu pomoc (rozsudok z 8. septembra 2011, Paint Graphos a i., C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, body 34 a 35, ako aj citovaná judikatúra).

57 Treba pripomenúť, že ak sa má vnútroštátne opatrenie kvalifikovať ako „štátna pomoc“ v zmysle ?lánku 107 ods. 1 ZFEÚ, vyžaduje sa, aby boli splnené všetky nasledujúce podmienky. Po prvé musí ísť o zásah štátu alebo o zásah zo štátnych prostriedkov. Po druhé tento zásah musí mať schopnosť ovplyvniť obchod medzi ?lenskými štátmi. Po tretie musí svojmu príjemcovi poskytovať selektívnu výhodu. Po štvrté musí narušovať hospodársku súťaž alebo hroziť jej narušením (rozsudok zo 6. októbra 2021, World Duty Free Group a Španielsko/Komisia, C-51/19 P a C-64/19 P, EU:C:2021:793, bod 30, ako aj citovaná judikatúra).

58 Pokiaľ ide konkrétne o vnútroštátne opatrenia, ktoré poskytujú daňovú výhodu, je potrebné pripomenúť, že opatrenie takejto povahy, ktoré síce nepredstavuje prevod štátnych prostriedkov, ale stavia príjemcov do situácie, ktorá je výhodnejšia ako situácia iných daňovníkov, môže príjemcom zabezpečiť selektívnu výhodu, a predstavuje tak „štátnu pomoc“ v zmysle ?lánku 107 ods. 1 ZFEÚ. Za štátnu pomoc sa tak považuje najmä pomoc, ktorá znižuje náklady, ktoré obvykle zaťažujú rozpočet podniku a ktorá, hoci nie je subvenciou v úzkom zmysle slova, má z tohto dôvodu rovnakú povahu a rovnaké účinky. Naopak, daňová výhoda, ktorá vyplýva zo všeobecného opatrenia, ktoré sa uplatňuje na všetky hospodárske subjekty bez rozdielu, nepredstavuje takúto pomoc v zmysle tohto ustanovenia (rozsudok zo 16. marca 2021, Komisia/Poľsko, C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 30 a citovaná judikatúra).

59 Z toho vyplýva, že okrem oblastí, v ktorých je daňové právo Únie predmetom harmonizácie,

určenie podstatných charakteristík každej dane patrí do voľnej úvahy členských štátov pri dodržaní ich daňovej autonómie, pričom táto právomoc sa musí v každom prípade vykonávať v súlade s právom Únie. To platí najmä pre stanovenie jej vymeriavacieho základu a zdaniteľnej udalosti (rozsudok zo 16. marca 2021, Komisia/Polsko, C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 38).

60 Ako pritom v podstate uviedla generálna advokátka v bode 59 svojich návrhov, rozhodnutie, ktoré zahraničné dane možno započítať na tuzemský daňový dlh a za akých podmienok je toto započítanie možné, je všeobecným rozhodnutím patriacim do voľnej úvahy členských štátov pri určení charakteristických znakov dane.

61 Také opatrenie, aké je uvedené v článku 37 ITA 2010, ktorého cieľom je zamedziť dvojitému zdaneniu tým, že stanovuje mechanizmus započítania daní zaplatených daňovníkom v zahraničí na dane, ktoré je povinný zaplatiť na Gibraltári, patrí v zásade do daňovej autonómie členských štátov a nemôže byť, pokiaľ sa nepreukáže, že je založené na diskriminačných parametroch, kvalifikované ako štátna pomoc zakázaná v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. V tomto kontexte treba pripomenúť, že cieľom práva Únie v tejto oblasti je len zrušenie selektívnych výhod, z ktorých môžu mať prospech určité podniky na úkor iných podnikov, ktoré sa nachádzajú v porovnateľnej situácii (rozsudok zo 16. marca 2021, Komisia/Polsko, C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 41).

62 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že rozhodnutie 2019/700 sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby vnútroštátne orgány poverené vymáhať od príjemcu protiprávnu pomoc, ktorá je nezlučiteľná s vnútorným trhom, uplatňovali vnútroštátne ustanovenie stanovujúce mechanizmus započítania daní zaplatených týmto príjemcom v zahraničí na daň, ktorú je povinný zaplatiť na Gibraltári, za predpokladu, že sa ukáže, že toto ustanovenie bolo uplatniteľné v prípade sporných operácií.

O trovách

63 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (druhá komora) rozhodol takto:

Rozhodnutie Komisie (EÚ) 2019/700 z 19. decembra 2018 o štátnej pomoci SA.34914 (2013/C), ktorú zaviedlo Spojené kráľovstvo, pokiaľ ide o režim dane z príjmov právnických osôb na Gibraltári,

sa má vykladať v tom zmysle, že:

nebráni tomu, aby vnútroštátne orgány poverené vymáhať od príjemcu protiprávnu pomoc, ktorá je nezlučiteľná s vnútorným trhom, uplatňovali vnútroštátne ustanovenie stanovujúce mechanizmus započítania daní zaplatených týmto príjemcom v zahraničí na daň, ktorú je povinný zaplatiť na Gibraltári, za predpokladu, že sa ukáže, že toto ustanovenie bolo uplatniteľné v prípade sporných operácií.

Podpisy

* Jazyk konania: angličtina.