

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 15. septembra 2022(*)

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Državne pomoči – Sheme pomoči, ki jih je uvedla vlada Gibraltarja v zvezi z davkom od dohodkov pravnih oseb – Sklep (EU) 2019/700 – Neobdavčitev dohodkov od pasivnih obresti in licenčnin – Sklep Evropske komisije, s katerim je shema pomoči razglašena za nezakonito in nezdružljivo z notranjim trgov – Obveznost izterjave – Obseg – Nacionalna določba, ki ni bila predmet preiskave Komisije v zvezi s spornimi državnimi pomočmi – Odbitek davka, plačanega v tujini zaradi preprečevanja dvojnega obdavčevanja“

V zadevi C-705/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Income Tax Tribunal of Gibraltar (sodišče za davek od dohodkov, Gibraltar) z odločbo z dne 16. decembra 2020, ki je na Sodišče prispela 21. decembra 2020, v postopku

Fossil (Gibraltar) Ltd

proti

Commissioner of Income Tax,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi A. Prechal, predsednica senata, J. Passer, F. Biltgen, N. Wahl (poročevalec), sodniki, in M. L. Arastey Sahún, sodnica,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Fossil (Gibraltar) Ltd D. Feetham, KC, M. Levy, solicitor, in R. Pennington-Benton, barrister,
- za Commissioner of Income Tax M. Llamas, KC, M. Petite, odvetnik, ter T. Rocca in Y. Sanguinetti, barristers,
- za Evropsko komisijo L. Flynn, P. Němečková in B. Stromsky, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 10. marca 2022

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago Sklepa Komisije (EU) 2019/700 z dne 19. decembra 2018 o državni pomoči SA.34914 (2013/C), ki jo je izvedlo Združeno kraljestvo v zvezi s sistemom davka od dohodkov pravnih oseb v Gibraltarju (UL 2019, L 119, str. 151).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Fossil (Gibraltar) Ltd in Commissioner of Income Tax (komisar za davek od dohodkov, Gibraltar) zaradi izvršitve obveznosti vračila državnih pomoči iz člena 1 Sklepa 2019/700.

Pravni okvir

Pravo Unije

Uredba (EU) 2015/1589

3 V uvodni izjavi 25 Uredbe Sveta (EU) 2015/1589 z dne 13. julija 2015 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 108 [PDEU] (UL, 2015, L 248, str. 9) je navedeno:

„V primeru nezakonite pomoči, ki ni združljiva z notranjim trgom, bi bilo treba ponovno vzpostaviti učinkovito konkurenco. V ta namen je potrebno, da se pomoč, vključno z obrestmi, vrne nemudoma. Primerno je, da se vračilo izvede v skladu s postopki nacionalnega prava. Uporaba teh postopkov ne bi smela, s preprečevanjem takojšnje in učinkovite izvedbe sklepa [Evropske] komisije preprečiti ponovne vzpostavitve učinkovite konkurence. Države članice bi morale za doseg tega rezultata sprejeti vse potrebne ukrepe, da zagotovijo učinkovitost sklepa Komisije.“

4 Člen 16(1) te uredbe, naslovljen „Vračilo pomoči“, določa:

„1. Če se v primerih nezakonite pomoči sprejmejo negativni sklepi, Komisija odloči, da mora zadevna država članica sprejeti vse potrebne ukrepe, da upravičenec vrne pomoč [...]. Komisija ne zahteva vračila pomoči, če bi bilo to v nasprotju s splošnim načelom prava Unije.

[...]

3. Brez poseganja v odločbo Sodišča Evropske unije na podlagi člena 278 PDEU se vračilo izvede nemudoma in skladno s postopki, določenimi v nacionalnem pravu zadevne države članice, če omogočajo takojšnjo in učinkovito izvajanje sklepa Komisije. V ta namen in v primeru postopka pred nacionalnimi sodišči zadevne države članice sprejmejo vse potrebne ukrepe, ki so jim na voljo v teh pravnih sistemih, vključno z začasnimi ukrepi, brez poseganja v pravo Unije.“

Sklep 2019/700

5 Komisija je 16. oktobra 2013 začela formalni postopek preiskave, da bi preverila, ali neobdavčitev dohodkov od pasivnih obresti in licencin, določena z Income Tax Act 2010 (zakon o davku od dohodkov iz leta 2010), ki je zakon o davku od dohodkov pravnih oseb v Gibraltarju (v nadaljevanju: ITA 2010), pomeni selektivno prednost za nekatera podjetja, ki je v nasprotju s pravili Unije na področju državnih pomoči.

6 Komisija je 1. oktobra 2014 Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska obvestila o svoji odločitvi, da bo razširila postopek iz člena 108(2) PDEU, da bi vključeval prakso izdajanja vnaprejšnjih davčnih stališč v Gibraltarju in, natančneje, sprejetje 165 vnaprejšnjih davčnih stališč.

7 Komisija je 19. decembra 2018 sprejela Sklep 2019/700. Komisija je v bistvu ugotovila, na eni strani, da je „oprostitve“ davka od dohodkov od pasivnih obresti in licencin, ki se je za

Gibraltar uporabljala med letoma 2011 in 2013 na podlagi ITA 2010, shema državnih pomoči, ki je bila nezakonito izvedena in ni združljiva z notranjim trgov, ter na drugi strani, da je davčna obravnava, ki jo je vlada Gibraltarja odobrila na podlagi vnaprejšnjih davčnih stališč v korist petih družb s sedežem v Gibraltarju, ki so imele delež v nizozemskih komanditnih družbah (*commanditaire vennootschap*) in prejemale dohodke od pasivnih obresti in licenčin, pomenila posamezne državne pomoči, ki so nezakonite in niso združljive z notranjim trgov.

8 člen 1 navedenega sklepa določa:

„1. Shema državne pomoči v obliki oprostitve plačila davka na dohodke od pasivnih obresti, ki se je v skladu z [ITA 2010] uporabljala v Gibraltarju od 1. januarja 2011 do 30. junija 2013 in jo je Gibraltar nezakonito začel izvajati v nasprotju s členom 108(3) [...] [PDEU], ni združljiva z notranjim trgov v smislu člena 107(1) [...] [PDEU].

2. Shema državne pomoči v obliki oprostitve plačila davka na dohodke od licenčin, ki se je v skladu z [ITA 2010] uporabljala v Gibraltarju od 1. januarja 2011 do 31. decembra 2013 in jo je Gibraltar nezakonito začel izvajati v nasprotju s členom 108(3) [PDEU], ni združljiva z notranjim trgov v smislu člena 107(1) [PDEU].“

9 člen 2 navedenega sklepa določa:

„Posamezne državne pomoči, ki jih je gibraltarska vlada na podlagi davčnih stališč [...] dodelila petim gibraltarskim podjetjem z deležem v nizozemskih komanditnih družbah (*Commanditaire Vennootschappen*), ki prejemajo dohodke od licenčin in pasivnih obresti, in ki jih je Združeno kraljestvo nezakonito začelo izvajati v nasprotju s členom 108(3) [PDEU], niso združljive z notranjim trgov v smislu člena 107(1) [...] [PDEU].“

10 Na podlagi člena 5(1) Sklepa 2019/700 mora Združeno kraljestvo med drugim izterjati vso nezdružljivo pomoč, dodeljeno zlasti v okviru shem pomoči iz člena 1 navedenega sklepa.

11 člen 7(1) Sklepa 2019/700 določa:

„1. Združeno kraljestvo v dveh mesecih od datuma priglasitve tega sklepa predloži Komisiji naslednje informacije:

[...]

b) seznam upravičencev, ki so prejeli pomoč v okviru shem pomoči iz člena 1, ki mu za vsakega od njih in za vsako zadevno davčno leto priložijo naslednje informacije:

– znesek ustvarjenega dobička (pri čemer se ločeno navede dobiček, ustvarjen z dohodki od licenčin, in dobiček, ustvarjen z dohodki od pasivnih obresti), davčna osnova, veljavna stopnja davka od dohodkov, znesek plačanega davka od dohodkov in znesek izpada davka,

– skupni znesek prejete pomoči;

[...]

d) skupni znesek (glavnica in obresti), ki ga je treba izterjati od vsakega upravičenca (za vsa davčna leta, na katera se nanaša izterjava);

[...]

f) dokumente, ki dokazujejo, da se je od upravičencev zahtevalo vračilo pomoči.“

12 Oddelek 10 Sklepa 2019/700, naslovljen „Vračilo pomoči“, vsebuje navedbe v zvezi z zneskom posameznih pomoči, ki jih morajo nacionalni organi izterjati od upravičencev pomoči. V točkah 223, 224 in 226 obrazložitve je zlasti navedeno:

„(223) V primeru nezakonite državne pomoči v obliki davčnih ukrepov je treba znesek za vračilo izračunati na podlagi primerjave med dejansko plačanim davkom in zneskom, ki bi moral biti plačan, če preferenčne davčne obravnave ne bi bilo.

(224) Za opredelitev zneska davka, ki bi moral biti plačan, če preferenčne davčne obravnave ne bi bilo, bi morali organi Združenega kraljestva v tem primeru ponovno oceniti obveznost za davek subjektov, ki imajo koristi od zadevnih ukrepov, za vsako davčno leto, v katerem so imeli koristi od navedenih ukrepov.

[...]

(226) Znesek izpada davka za konkretno davčno leto bi bilo treba izračunati, kot je navedeno v nadaljevanju.

– Najprej bi morali organi Združenega kraljestva določiti celotni dobiček zadevnega podjetja v obravnavanem davčnem letu (vključno z dobičkom, doseženim na podlagi dohodkov od licenčnih in/pasivnih obresti).

– Na podlagi navedenega dobička bi morali organi Združenega kraljestva izračunati davčno osnovo zadevnega podjetja za obravnavano davčno leto.

– Davčno osnovo bi bilo treba pomnožiti s stopnjo davka od dohodkov pravnih oseb, ki se je uporabljala za obravnavano davčno leto.

– Nazadnje bi morali organi Združenega kraljestva odšteti davek od dohodkov pravnih oseb, ki ga je podjetje za obravnavano davčno leto že plačalo (če ga je).“

Nacionalno pravo

Gibraltar Constitution Order 2006

13 Sistem upravljanja Gibraltarja je določen v Gibraltar Constitution Order 2006 (ustavna odredba Gibraltarja iz leta 2006), ki velja od 1. januarja 2007.

14 Člen 47(3) te ustavne odredbe določa:

„Brez poseganja v odgovornost Združenega kraljestva, da zagotovi, da Gibraltar spoštuje pravo Unije, so ministri vlade Gibraltarja še naprej odgovorni za vsa vprašanja, ki spadajo v njihovo pristojnost na podlagi te ustave, čeprav se ta postavljajo v okviru Unije.“

ITA 2010

15 ITA 2010 je začel veljati 1. januarja 2011 in nadomestil prejšnji zakon o obdavčitvi družb v Gibraltarju iz leta 1952 (Income Tax Act 1952). Z ITA 2010 je bila uvedena splošna davčna stopnja za družbe v višini 10 %, ki se uporablja za vsa podjetja v Gibraltarju, razen za ponudnike komunalnih storitev in telekomunikacijskih storitev, ter za podjetja, ki imajo in zlorabljajo prevladujoč položaj na trgu, za katera se uporablja posebna, 20-odstotna stopnja.

16 Obdavčljive družbe na podlagi ITA 2010 so družbe, ki imajo običajno sedež v Gibraltarju, in tiste, ki tam običajno nimajo sedeža, vendar tam opravljajo gospodarsko dejavnost prek podružnice ali zastopstva.

17 Z ITA 2010 je vzpostavljen sistem teritorialne obdavčitve, ker se lahko dobički ali kapitalski dobički obdavčijo le, če so dohodki, ki iz tega izhajajo, „ustvarjeni v ali izhajajo iz“ Gibraltarja. V skladu s členom 74 ITA 2010 se izraz „ustvarjeni v ali izhajajo iz“ nanaša na kraj, kjer se izvajajo dejavnosti, iz katerih izvirajo dobički ali kapitalski dobički, in ki se običajno določi za vsak primer posebej. Ta določba tudi predpisuje, da se za dejavnosti, za katere je potrebno dovoljenje in ki jih ureja zakonodaja Gibraltarja, šteje, da se izvajajo v Gibraltarju.

18 V skladu z ITA 2010 v prvotni različici (ki je začela veljati 1. januarja 2011) pasivne obresti in licenčnine niso bile obdavčljive, in to ne glede na vir dohodkov oziroma uporabo načela teritorialnosti. Po spremembah ITA 2010 leta 2013, ki so začele veljati 1. julija 2013, so bile vse obresti za posojila med podjetji obdavčene po splošni 10-odstotni stopnji, če so obresti, ki jih je izvirno podjetje prejelo ali bi jih moralo prejeti, presegle 100.000 britanskih funtov (GBP) na leto. Poleg tega so bile po spremembah ITA 2010 leta 2013, ki so začele veljati 1. januarja 2014, vse licenčnine, ki jih je podjetje, registrirano v Gibraltarju, prejelo ali bi jih moralo prejeti, prav tako obdavčene po isti 10-odstotni stopnji.

19 Člen 37 ITA 2010, naslovljen „Davčna olajšava iz naslova davka, plačanega v tujini“, v odstavku 1 določa:

„Ob upoštevanju odstavkov 2 in 8 ima vsaka oseba – ki je z odbitkom ali kako drugače plačala davek, ki ga je treba plačati na podlagi tega zakona za dobiček ali kapitalski dobiček, ustvarjen iz virov, ki so v Gibraltarju ali v kateri koli drugi državi, ozemlju ali jurisdikciji, oziroma je zavezana za plačilo tega davka, in ki pri Commissioner [of Income Tax] dokaže, da je z odbitkom ali kako drugače plačala davek na dohodek v drugi državi, ozemlju ali jurisdikciji za isti dobiček ali kapitalski dobiček, oziroma je zavezana za plačilo davka tam – pravico do odbitka davka, ki ga je plačala ali pa ga je dolžna plačati za ta dobiček ali kapitalski dobiček, v skupnem znesku, ki ustreza nižjemu od dveh naslednjih zneskov:

- a) davek, ki je na podlagi tega zakona dolgovan za navedene dobičke ali kapitalске dobičke; ali
- b) davek na dohodek v drugi državi, ozemlju ali jurisdikciji za ta dohodek.“

20 Člen 37(8) ITA 2010 določa:

„Ta člen se uporablja samo za davek, plačan v državi, v kateri so ustvarjeni ali izvirajo prihodki iz gospodarske dejavnosti, ki je podlaga za dobiček ali kapitalске dobičke iz odstavka 1.“

21 Zaradi izvajanja Sklepa 2019/700 je bil z Income Tax (Amendment) Regulations 2019 (uredba iz leta 2019 o davku od dohodkov (sprememba)) spremenjen ITA 2010, da bi se omogočila retroaktivna obdavčitev licenčin, prejetih med 1. januarjem 2011 in 31. decembrom 2013.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

22 Fossil (Gibraltar), družba s sedežem v Gibraltarju, je hčerinska družba v 100-odstotni lasti družbe Fossil Group Inc., ki ima sedež v Združenih državah Amerike in deluje na področju ustvarjanja in izdelave modnih izdelkov. Družba Fossil (Gibraltar) pobira licenčnine, ustvarjene pri uporabi več znamk in modelov, katerih lastnica je družba Fossil Group, po celem svetu.

23 Družba Fossil (Gibraltar), ki ni navedena na seznamu 165 vnaprejšnjih davčnih stališ? iz to?ke 6 te sodbe, je prejela dohodke od licen?nin, ki niso bili obdav?eni na podlagi ITA 2010. Nasprotno pa je vse te dohodke, ki jih je prejela, prijavila dav?nim organom Združenih držav, kjer je bil od tega dohodka pla?an 35%odstotni davek.

24 Commissioner of Income Tax, ki je v Gibraltarju organ, pristojen za pobiranje davka od dohodkov in dobi?ka, je 19. februarja 2019 Komisiji poslal seznam upravi?encev do pomo?i, na katerem je bila družba Fossil (Gibraltar), in ji sporo?il izra?un zneska pomo?i, ki ga je treba izterjati od družbe Fossil (Gibraltar).

25 Commissioner of Income Tax je z dopisom z dne 8. aprila 2019 Komisiji predlagal prilagoditev zneska pomo?i, ki ga je treba izterjati od družbe Fossil (Gibraltar). Pri predlagani prilagoditvi je bil upoštevan dodatni davek, ki ga je družba Fossil Group pla?ala v Združenih državah po uporabi ameriških pravil o tujih odvisnih družbah.

26 Generalni direktorat (GD) Komisije za konkurenco je z dopisoma z dne 13. maja in 6. junija 2019 menil, da je treba to prilagoditev zavrniti.

27 GD za konkurenco je v dopisu z dne 26. marca 2020 pojasnil, da Commissioner of Income Tax pri dolo?itvi dolgovanega davka ne more upoštevati davka, pla?anega v Združenih državah na dohodke družbe Fossil (Gibraltar), ustvarjene z licen?ninami.

28 GD za konkurenco je menil, da namen metode izra?una davka, ki ga je treba pla?ati za vra?ilo pomo?i, opisane v to?ki 226 obrazložitve Sklepa 2019/700, ni, da seodobrijo odbitki davkov, ki so pla?ani v Združenih državah na podlagi ameriških pravil o tujih odvisnih družbah. Davek, dolo?en s temi pravili, naj bi namre? ustrezal lastni dav?ni logiki, in sicer boju proti goljufijam, tako da naj ne bi vplival na razlogovanje, na katerem temelji Sklep 2019/700, in na metodo izra?una pomo?i, ki jo je treba izterjati od družbe Fossil (Gibraltar). Službe Komisije so med drugim pojasnile, da se to?ka 102 Obvestila Komisije o vra?ilu nezakonite in nezdržljive državne pomo?i (UL 2019, C 247, str. 1), ki državi ?lanici omogo?a, da pri izra?unu zneska pomo?i, ki jo je treba izterjati, upošteva dejstvo, da je upravi?enec nezakonite pomo?i pla?al davke na znesek prejete pomo?i ali ne, v postopku v glavni stvari ni uporabila, saj družba Fossil (Gibraltar) takih davkov ni pla?ala.

29 Potem ko je Komisija zavrnila izra?un pomo?i, ki jo je treba izterjati od družbe Fossil (Gibraltar), ki ga je izvedel Commissioner of Income Tax, je ta 31. oktobra 2020 na družbo Fossil (Gibraltar) naslovil nove naloge za vra?ilo.

30 Družba Fossil (Gibraltar) je 4. decembra 2020 zoper te naloge za vra?ilo vložila tožbo pri predložitvenem sodiš?u.

31 Commissioner of Income Tax pred tem sodiš?em trdi, da mora slediti stališ?u GD za konkurenco. Meni, da ?eprav GD za konkurenco ni preu?il dav?ne olajšave iz ?lena 37 ITA 2010, je posledica stališ?a, ki ga je ta sprejel, da te dolo?be ni mogo?e uporabiti.

32 Družba Fossil (Gibraltar) pa trdi, da ?eprav nacionalna ureditev v zvezi z davkom od dohodkov, omenjena v to?ki 21 te sodbe, zdaj dopuš?a retroaktivno obdav?itev dohodkov iz licen?nin, ki so nastali med letoma 2011 in 2013, je Commissioner of Income Tax na podlagi nacionalnega prava in v skladu s ?lenom 16(3) Uredbe 2015/1589 pri obdav?itvi teh dohodkov še naprej pooblaš?en za odobritev vseh dav?nih olajšav, ki so na voljo na podlagi ITA 2010. V zvezi s tem navaja, da Sklep 2019/700 ne vsebuje dolo?b glede uporabe ?lena 37 ITA 2010 ali glede skladnosti tega ?lena s pravom Unije. Po mnenju družbe Fossil (Gibraltar) naj bi Commissioner of

Income Tax pomešal izra?un davka, ki ga je treba pla?ati za vra?ilo pomo?i, kot je dolo?en v Sklepu 2019/700, in dav?ne olajšave, ki bi jih lahko organi Gibraltarja uporabili za bruto znesek, ki ga je treba vrniti, na podlagi ITA 2010.

33 V teh okoliš?inah je predložitveno sodiš?e prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predlo?ilo to vprašanje:

„Ali se s tem, da Commissioner of Income Tax (komisar za davek od dohodkov) na podlagi ITA 2010 odobri dav?no olajšavo za davek, ki ga je [družba Fossil (Gibraltar)] v [Združenih državah] pla?ala na dohodek od licen?nin, krši Sklep 2019/700 oziroma ali ta sklep taki odobritvi nasprotuje iz kakršnih koli drugih razlogov?“

Vprašanje za predhodno odlo?anje

34 Predložitveno sodiš?e v bistvu sprašuje, ali je treba Sklep 2019/700 razlagati tako, da nasprotuje temu, da nacionalni organi, ki so zadal?eni, da od upravi?enca izterjajo pomo?, ki je nezakonita in ni združljiva z notranjim trgom, uporabijo nacionalno dolo?bo, ki dolo?a mehanizem odbitka davkov, ki jih je ta upravi?enec pla?al v tujini, od davkov, ki jih mora pla?ati v Gibraltarju.

35 Najprej je treba poudariti, da vprašanje, kot ga je oblikovalo predložitveno sodiš?e in na katero je Sodiš?e pozvano, naj odgovori, izhaja iz predpostavke, da se v postopku v glavni stvari uporablja ?len 37 ITA 2010, ki dolo?a mehanizem odbitka davka, pla?anega v tretji državi, zaradi izogibanja dvojnemu obdav?evanju.

36 Res je, da sta Commissioner of Income Tax in Komisija trdila, da se zdi, da pogoji, ki se zahtevajo za upravi?enost do mehanizma odbitka na podlagi ?lena 37 ITA 2010, v postopku v glavni stvari niso izpolnjeni. Vendar preudarki v zvezi s tem ponovno omajajo presojo nacionalnega prava, ki jo je izvedlo predložitveno sodiš?e, ki je ugotovilo, da so pogoji za uporabo ?lena 37 ITA 2010 v okviru postopka v glavni stvari izpolnjeni.

37 Le predložitveno sodiš?e, in ne Sodiš?e, je tisto, ki lahko preveri utemeljenost te presoje nacionalnega prava. ?len 267 PDEU namre? uvaja postopek neposrednega sodelovanja med Sodiš?em in sodiš?i držav ?lanic. V okviru tega postopka, ki temelji na jasni lo?itvi pristojnosti med nacionalnimi sodiš?i in Sodiš?em, je za presojo zadevnega dejanskega stanja pristojno nacionalno sodiš?e, ki mora ob upoštevanju posebnosti zadeve presoditi tako o potrebnosti predloga za sprejetje predhodne odlo?be za izdajo sodbe kot o upoštevnosti vprašanj, ki jih predloži Sodiš?u, medtem ko je Sodiš?e pristojno le, da na podlagi dejstev, ki jih je navedlo nacionalno sodiš?e, odlo?i o razlagi ali veljavnosti akta prava Unije (sodbi z dne 16. junija 2015, Gauweiler in drugi, C?62/14, EU:C:2015:400, to?ka 15, in z dne 20. aprila 2021, Republika, C?896/19, EU:C:2021:311, to?ka 28).

38 V obravnavanem primeru in ob izhajanju iz premise, da je treba v postopku v glavni stvari uporabiti ?len 37 ITA 2010, je treba ugotoviti, ali lahko odobritev znižanja zneska pomo?i, ki jo je treba izterjati od družbe Fossil (Gibraltar), na podlagi te dolo?be ogrozi u?inkovito izvršitev naloga za vra?ilo iz Sklepa 2019/700.

39 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je odprava nezakonite pomo?i z izterjavo logi?na posledica ugotovitve njene nezakonitosti. Država ?lanica, ki je naslovnica odlo?be, na katero je naslovljen sklep, ki ji nalaga obveznost izterjati nezakonite pomo?i, mora zato na podlagi ?lena 288 PDEU sprejeti vse ustrezne ukrepe, da zagotovi izvršitev tega sklepa. Zagotoviti mora u?inkovito vra?ilo zneskov, ki jih je treba pla?ati za odpravo izkrivljanja konkurence, ki ga je povzro?ila konkuren?na prednost, povzro?ena z nezakonito pomo?jo (sodba z dne 24. januarja 2013, Komisija/Španija, C?529/09, EU:C:2013:31, to?ki 90 in 91 ter navedena sodna praksa). Z

vračilom pomoči upravičenec izgubi ugodnost, ki jo je imel v primerjavi s svojimi konkurenti na trgu, in znova se vzpostavi položaj, ki je obstajal pred dodelitvijo pomoči (sodba z dne 15. decembra 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, točka 113).

40 V skladu s členom 16(3) Uredbe št. 2015/1589 se izterjava pomoči, ki je bila s sklepom Komisije razglašena za nezakonito in nezdružljivo z notranjim trgov, kot je razvidno tudi iz uvodne izjave 25 te uredbe, izvede nemudoma in skladno s postopki, določenimi v nacionalnem pravu zadevne države članice, če omogočajo takojšnjo in učinkovito izvajanje navedenega sklepa, pri čemer tak pogoj odraža zahteve na čelu učinkovitosti, določenega v sodni praksi Sodišča (glej po analogiji sodbo z dne 24. januarja 2013, Komisija/Španija, C-529/09, EU:C:2013:31, točka 92 in navedena sodna praksa).

41 Nacionalno sodišče mora pri izračunu zneska pomoči, ki ga je treba izterjati, upoštevati vse upoštevne elemente, s katerimi je seznanjeno. Glede na vse te elemente ni mogoče izključiti, da je iz tega izračuna, ki ga opravi nacionalno sodišče, razvidno, da je znesek pomoči nižji od zneska, ki izhaja iz ločenega upoštevanja sklepa Komisije, s katerim je bila naložena izterjava pomoči, ki je bila razglašena za nezdružljivo z notranjim trgov, ali celo zneska v višini ni (glej v tem smislu sodbo z dne 13. februarja 2014, Mediaset, C-69/13, EU:C:2014:71, točki 36 in 37).

42 Sodišče je tako pojasnilo, da vzpostavitev prejšnjega stanja pomeni vrnitev, kolikor je mogoče, v stanje, kakršno bi bilo, če bi bile zadevne operacije izvedene brez odobritve spornega ukrepa pomoči (glej v tem smislu sodbo z dne 15. decembra 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, točka 117).

43 Če zneskov, ki jih je treba vrniti, ni mogoče določiti ob upoštevanju hipotetičnih transakcij, ki bi jih podjetja lahko opravila, če se ne bi odločila za obliko transakcije, v okviru katere je bilo mogoče pridobiti pomoč, se lahko upravičenci iz sheme pomoči v fazi vračila sklicujejo na odbitke in znižanja, ki jih določa nacionalno pravo, če se ob upoštevanju dejansko izvedenih transakcij izkaže, da so bili do tega upravičeni. Vzpostavitev prejšnjega stanja zahteva le, da se v fazi izterjave pomoči, ki jo sprožijo nacionalni organi, upošteva davčna obravnava, ki je po potrebi ugodnejša od obravnave na podlagi splošnega prava, ki bi se – če ne bi bilo nezakonite pomoči in na podlagi notranjih in s pravom Unije združljivih določb – uporabila pri dejansko opravljenih transakcijah (glej v tem smislu sodbo z dne 15. decembra 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, točke od 114 do 119).

44 Po tem pojasnilu je treba, na prvem mestu, v zvezi z vprašanjem, ali Sklep 2019/700 nasprotuje znižanju, ki se zahteva na podlagi člena 37 ITA 2010, opozoriti, da je Komisija s tem sklepom za nezakonite in nezdružljive z notranjim trgov razglasila, na eni strani, shemo, ki je bila odobrena v obliki neobdavčitve dohodkov od pasivnih obresti in licenčin, in na drugi strani, ukrepe individualnih pomoči v obliki petih vnaprejšnjih davčnih stališč izmed 165 navedenih v sklepu Komisije z dne 1. oktobra 2014 o razširitvi formalnega postopka preiskave na podlagi člena 108(2) PDEU, navedenem v točki 6 te sodbe.

45 V zvezi z ukrepi, sprejetimi v obliki neobdavčitve dohodkov od pasivnih obresti in licenčin, ki so edini sporni v postopku v glavni stvari, je iz Sklepa 2019/700 razvidno, da so bili ti ukrepi opredeljeni kot državne pomoči, prepovedane s členom 107(1) PDEU, zlasti zato, ker podeljujejo selektivno prednost.

46 Zlasti je bila upoštevana okoliščina, da je bila ta neobdavčitev v nasprotju s splošnim načelom, da se davek od dohodkov pravnih oseb pobere vsem davčnim zavezancem, katerih dohodki izhajajo iz Gibraltarja ali so bili ustvarjeni v Gibraltarju. Komisija zato meni, da „bi se dohodki od pasivnih obresti in licenčin ob uporabi načela teritorialnosti običajno morali obdavčiti“ (točka 82 obrazložitve Sklepa 2019/700). Znižanje davka, ki bi ga podjetja sicer morala plačati, pa

naj bi bila *a priori* selektivna prednost (točka 83 obrazložitve tega sklepa), ker daje prednost predvsem multinacionalnim skupinam (točki 103 in 104 obrazložitve navedenega sklepa). Komisija je v točki 107 obrazložitve istega sklepa navedla, da glede na položaj neobdavčenja trditev, ki se nanaša na nujnost preprečevanja dvojnega obdavčevanja, ni resnična, „saj (tuj) plačilni subjekt za davčne namene običajno lahko odšteje obresti ali licenčnine“.

47 Iz teh ugotovitev izhaja, da se Sklep 2019/700 nanaša le na ugotovitev, da nekatere kategorije dohodkov, v obravnavanem primeru dohodki od pasivnih obresti in licenčnin, niso predmet davka od dohodkov pravnih oseb v Gibraltarju.

48 Sklep 2019/700 pristojnim nacionalnim organom posledično sicer nalaga, da izterjajo davek, ki bi ga bilo treba pobrati, ker ne obstaja oprostitev za dohodke od pasivnih obresti in licenčnin (točka 223 obrazložitve tega sklepa), vendar pa ne obravnava morebitne možnosti sklicevanja na odbitke in znižanja, ki so določeni v zakonodaji Gibraltarja, ki bi jih bilo mogoče uporabiti pri izračunu dolgovane davka. Ta sklep, zlasti pa točka 226 njegove obrazložitve, torej ne nasprotuje temu, da se v skladu z načelom iz sodne prakse, navedene v točki 43 te sodbe, sklicuje na mehanizem, kot je ta iz člena 37 ITA 2010. Zato se s tem sklepom tudi ne podvomi o možnosti, da davčna uprava Gibraltarja na podlagi tega mehanizma odbije v tujini plačane davke od dohodkov od licenčnin od davka na te dohodke, ki ga je treba plačati Gibraltarju.

49 Stališča, ki izhajajo iz dopisov, ki jih je Komisija naslovila na nacionalne organe v okviru izmenjav, namenjenih zagotovitvi takojšnje in učinkovite izvršitve Sklepa 2019/700, kot so navedena v točkah od 26 do 28 te sodbe in ki niso med akti, ki jih je mogoče sprejeti na podlagi Uredbe 2015/1589, ne morejo privedi do dopolnitve ali spremembe vsebine tega sklepa in je treba šteti, da nimajo nobene zavezujoče narave (glej v tem smislu sodbo z dne 13. februarja 2014, Mediaset, C-69/13, EU:C:2014:71, točke od 24 do 28).

50 Na drugem mestu je treba preučiti, ali upoštevanje dobropisa davka, odobrenega na podlagi člena 37 ITA 2010 – v fazi izterjave pomoči – ogroža učinkovitost Sklepa 2019/700, ker to upoštevanje pomeni, da je bila družba Fossil (Gibraltar) postavljena v ugodnejši položaj od tistega, ki bi obstajal, če bi bile zadevne transakcije izvedene brez odobritve ukrepov pomoči iz postopka v glavni stvari.

51 V zvezi s tem mora zadevna država članica, kot je navedeno v uvodni izjavi 25 Uredbe 2015/1589, „sprejeti vse potrebne ukrepe, da zagotovijo učinkovitost sklepa Komisije“, s katerim je naloženo vračilo pomoči, ki ni združljiva z notranjim trgov.

52 Kot je bilo namreč opozorjeno v točki 39 te sodbe, mora zadevna država članica zagotoviti učinkovito vračilo zneskov, ki jih je treba plačati za odpravo izkrivljanja konkurence, ki ga je povzročila konkurenčna prednost, nastala zaradi nezakonite pomoči. Taka zahteva sicer res nujno pomeni, da se država članica ne more izogniti obsegu sklepa Komisije s tem, da sprejme izravnalne ukrepe, katerih namen je, da se izničijo posledice tega sklepa, vendar pa upravičencem zadevnih pomoči ne more preprečiti, da se v fazi izterjave sklicujejo na odbitke in znižanja, ki jih določa nacionalno pravo, če se glede na konkretno izvedene transakcije izkaže, da so bili na dan teh transakcij do njih dejansko upravičeni.

53 Natančneje, navedena zahteva *a priori* ne ogroža izvajanja mehanizma, kot je ta iz člena 37 ITA 2010, ki omogoča, da se za preprečitev dvojnega obdavčevanja istega dohodka odobri znižanje davka za davek, ki ga pravna ali fizična oseba plača v državi ali na ozemlju, na katerem je ta dohodek ustvarjen ali od koder izhaja.

54 Na tretjem in zadnjem mestu je treba preučiti, ali Sklep 2019/700 – v katerem je ureditev neobdavčitve dohodkov od pasivnih obresti in licenčnin opredeljena kot državna pomoč, ker med

drugim odstopa od načela teritorialnosti, ki je določeno v davčni zakonodaji Gibraltarja – v širšem smislu pomeni, da je treba člen 37 ITA 2010, na katerega se v postopku v glavni stvari sklicuje družba Fossil (Gibraltar), šteti za takšno ureditev in, posledično, za prepovedano državno pomoč v smislu člena 107(1) PDEU.

55 Če se je torej družba Fossil (Gibraltar) na dan zadevnih transakcij dejansko lahko sklicevala na uporabo člena 37 ITA 2010, kar mora preveriti predložitveno sodišče, je treba preučiti, ali odbitek v tujini plačane davka na dohodke od licenčin, ki je določen v tej določbi, lahko pomeni prepovedano državno pomoč v smislu člena 107(1) PDEU.

56 V zvezi s tem je treba poudariti, da je Sodišče v skladu s sodno prakso – čeprav v postopku, začetem na podlagi člena 267 PDEU, ne presoja skladnosti predpisov nacionalnega prava s pravom Unije in ne razlaga nacionalnih zakonov ali drugih predpisov – vendarle pristojno, da predložitvenemu sodišču posreduje vse ustrezne elemente razlage prava Unije, ki mu lahko omogočijo, da presodi tako skladnost za namene sodbe v zadevi, o kateri odloča. Sodišče lahko glede državnih pomoči predložitvenemu sodišču predloži zlasti elemente razlage prava Unije, na podlagi katerih bo lahko ugotovilo, ali je mogoče nacionalni ukrep šteti za državno pomoč v smislu tega prava (sodba z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos in drugi, od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točki 34 in 35 ter navedena sodna praksa).

57 Opozoriti pa je treba, da morajo biti zato, da bi se ukrep štel za „državno pomoč“ v smislu člena 107(1) PDEU, izpolnjeni vsi naslednji pogoji. Prvič, intervencija mora biti državna ali iz državnih sredstev. Drugič, ta intervencija mora biti taka, da lahko vpliva na trgovino med državami članicami. Tretjič, z njo mora biti upravičencu podeljena selektivna prednost. Četrto, izkrivljati mora konkurenco ali groziti z izkrivljanjem konkurence (sodba z dne 6. oktobra 2021, World Duty Free Group in Španija/Komisija, C-51/19 P in C-64/19 P, EU:C:2021:793, točka 30 in navedena sodna praksa).

58 Glede, konkretno, nacionalnih ukrepov, s katerimi se podeljuje davčna ugodnost, je treba navesti, da tovrstni ukrep, ki – čeprav ne zajema prenosa državnih sredstev – upravičence postavlja v ugodnejši finančni položaj kot druge davčne zavezanke, upravičencem lahko daje selektivno prednost in zato pomeni „državno pomoč“ v smislu člena 107(1) PDEU. Tako se za državno pomoč med drugim šteje intervencija, ki zmanjšuje stroške, ki običajno bremenijo proračun podjetja, in ki je zato, ne da bi bila subvencija v strogem pomenu besede, iste narave in ima enake učinke. Davčna ugodnost, ki izvira iz splošnega ukrepa, ki se uporablja brez razlikovanja za vse gospodarske subjekte, pa, nasprotno, ne pomeni take pomoči v smislu te določbe (sodba z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska, C-562/19 P, EU:C:2021:201, točka 30 in navedena sodna praksa).

59 Vendar iz tega izhaja, da zunaj področij, na katerih je davčno pravo Unije harmonizirano, določitev konstitutivnih značilnosti vsakega davka zaradi spoštovanja davčne avtonomije držav članic spada v njihovo prosto presojo, pri čemer je treba to prosto presojo v vsakem primeru izvrševati ob spoštovanju prava Unije. To velja med drugim za določitev njegove osnove in obdavčljivega dogodka (sodba z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska, C-562/19 P, EU:C:2021:201, točka 38).

60 Kot pa je generalna pravobranilka v bistvu navedla v točki 59 sklepnih predlogov, je odločitev o tem, kateri tuji davki se lahko odbijejo od domačega davnega dolga in pod katerimi pogoji naj bi to bilo mogoče, splošna odločitev, ki spada v okvir diskrecijske pravice države članice pri določitvi temeljnih značilnosti davka.

61 Ukrep, kot je ta iz člena 37 ITA 2010, katerega namen je izogibanje dvojnemu obdavčevanju s tem, da določa mehanizem odbitka davkov, ki jih davčni zavezanec plača v tujini,

od davkov, ki jih mora plačati v Gibraltarju, na?eloma spada v dav?no avtonomijo držav ?lanic in ga ni mogo?e opredeliti kot prepovedano državno pomo? v smislu ?lena 107(1) PDEU, razen ?e se dokaže, da temelji na diskriminatornih parametrih. V tem okviru je treba spomniti, da je cilj prava Unije na tem podro?ju le odprava selektivnih prednosti, ki bi jih lahko dobila nekatera podjetja na škodo drugih podjetij, ki bi bila v primerljivem položaju (sodba z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska, C?562/19 P, EU:C:2021:201, to?ka 41).

62 Glede na zgoraj navedeno je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba Sklep 2019/700 razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da nacionalni organi, ki so zadolženi, da od upravi?enca izterjajo pomo?, ki je nezakonita in ni združljiva z notranjim trgov, uporabijo nacionalno dolo?bo, ki dolo?a mehanizem odbitka davkov, ki jih je ta upravi?enec pla?al v tujini, od davkov, ki jih mora plačati v Gibraltarju, ?e se izkaže, da je bilo na datum zadevnih transakcij treba uporabiti navedeno dolo?bo.

Stroški

63 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (drugi senat) razsodilo:

Sklep Komisije (EU) 2019/700 z dne 19. decembra 2018 o državni pomo?i SA.34914 (2013/C), ki jo je izvedlo Združeno kraljestvo v zvezi s sistemom davka od dohodkov pravnih oseb v Gibraltarju,

je treba razlagati tako, da

ne nasprotuje temu, da nacionalni organi, ki so zadolženi, da od upravi?enca izterjajo pomo?, ki je nezakonita in ni združljiva z notranjim trgov, uporabijo nacionalno dolo?bo, ki dolo?a mehanizem odbitka davkov, ki jih je ta upravi?enec pla?al v tujini, od davkov, ki jih mora plačati v Gibraltarju, ?e se izkaže, da je bilo na datum zadevnih transakcij treba uporabiti navedeno dolo?bo.

Podpisi

* Jezik postopka: angleš?ina.