Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIK GENERALNEJ
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 10 marca 2022 r.[1]

Sprawa C-705/20

Fossil (Gibraltar) Limited
przeciwko
Commissioner of Income Tax

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Income Tax Tribunal of Gibraltar (sąd właściwy ds. podatku dochodowego, Gibraltar, Zjednoczone Królestwo)]

Odesłanie prejudycjalne – Pomoc państwa – Pomoc państwa w postaci nieopodatkowania odsetek biernych i należności licencyjnych – Decyzja (UE) 2019/700 – Uregulowanie krajowe, które nie było przedmiotem postępowania wyjaśniającego Komisji w sprawie pomocy państwa – Obejście decyzji Komisji w sprawie pomocy państwa – Zaliczenie zagranicznych podatków w celu unikania podwójnego opodatkowania jako niedozwolona pomoc

I. Wprowadzenie

1. Tłem dla niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest decyzja Komisji, w której „zwolnienie odsetek biernych i przychodu z opłat licencyjnych od podatku" przewidziane w prawie podatkowym Gibraltaru zostało uznane za pomoc państwa[2]. Decyzja ta jest także przedmiotem badania Sądu wskutek skargi innego przedsiębiorstwa[3]. Istotą niniejszego odesłania prejudycjalnego jest kwestia zakresu stosowania wspomnianej decyzji. Odesłanie to wskazuje jednak równocześnie na istniejącą obecnie niepewność w podejściu do krajowego prawa podatkowego w kontekście unijnego prawa pomocy publicznej.

2. Niepewność co do tego, kiedy przepis prawa podatkowego stanowi niedozwoloną pomoc, była w Gibraltarze najwyraźniej tak silna, że przed zastosowaniem krajowego prawa podatkowego tamtejsze organy podatkowe zwróciły się do Komisji z prośbą o wskazówki, czy odnośny przepis prawa podatkowego może zostać zastosowany. Wskazówki te zostały uzyskane, choć odnośna norma prawna nie była przedmiotem wspomnianej decyzji w sprawie pomocy państwa.

[1] Język oryginału: niemiecki.

[2] 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, notyfikowana jako dokument nr C(2018) 7848 (Dz.U. 2019, L 119, s. 151).

[3] Przed Sądem toczy się postępowanie w sprawie o sygnaturze T-508/19.

3. Co ciekawe, odnośne uregulowanie stanowi pewien rodzaj zaliczenia podatku zapłaconego za granicą od przychodów, które podlegają opodatkowaniu również w Gibraltarze. Jest to technika powszechnie stosowana w międzynarodowym prawie podatkowym w celu unikania podwójnego opodatkowania. Jednak ponieważ w wytycznych wydanych na wniosek organów podatkowych Komisja zajęła stanowisko, że wydana przez nią decyzja sprzeciwia się zaliczeniu podatku, organy podatkowe odmówiły zastosowania owego uregulowania na korzyść podatnika. To z kolei doprowadziło do złożenia przez podatnika skargi, opierającej się na założeniu, że krajowa ustawa podatkowa znajduje zastosowanie.

4. Trybunał ma po raz kolejny [4] sposobność zająć stanowisko w przedmiocie badania przez Komisję krajowych ustaw podatkowych mających powszechne zastosowanie w kontekście prawa w zakresie pomocy państwa oraz jego skutków dla podatników.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

5. Ramy prawne niniejszej sprawy stanowią art. 108 TFUE oraz rozporządzenie Rady (UE) 2015/1589 ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej [5].

6. Motyw 25 rozporządzenia 2015/1589 ma następujące brzmienie:

„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, włączając odsetki, została bezzwłocznie odzyskana. Właściwe jest, aby windykacja takiej pomocy została przeprowadzona zgodnie z procedurami prawa krajowego. Stosowanie tych procedur nie powinno, przez uniemożliwienie bezzwłocznego i efektywnego wykonania decyzji Komisji, utrudniać przywrócenia skutecznej konkurencji. Dla osiągnięcia tego celu państwa członkowskie powinny podjąć wszelkie konieczne środki zapewniające skuteczność decyzji Komisji".

7. Artykuł 16 ust. 1 wspomnianego rozporządzenia, zatytułowany „Windykacja pomocy" stanowi:

„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 pomocy od beneficjenta (»decyzja o windykacji«). Komisja nie wymaga windykacji pomocy, jeżeli byłoby to sprzeczne z ogólną zasadą prawa Unii".

B. Status i prawo Gibraltaru

8. Gibraltar został scedowany Koronie Brytyjskiej przez króla Hiszpanii w traktacie z Utrechtu, zawartym pomiędzy królem Hiszpanii a królową Wielkiej Brytanii w dniu 13 lipca 1713 r. w ramach traktatów kończących wojnę o sukcesję hiszpańską. Gibraltar jest kolonią Korony Brytyjskiej. Nie wchodzi on w skład Zjednoczonego Królestwa.

[4] Ostatnio przedmiotem orzecznictwa Trybunału były progresywne podatki przychodowe w Polsce i na Węgrzech – zob. wyroki z dnia 16 marca 2021 r.: Komisja/Węgry (C-596/19 P, EU:C:2021:202); Komisja/Polska (C-562/19 P, EU:C:2021:201).

[5] Rozporządzenie Rady (UE) z dnia 13 lipca 2015 r. (Dz.U. 2015, L 248, s. 9).

9. W świetle prawa międzynarodowego Gibraltar znajduje się na liście terytoriów niesamodzielnych nieposiadających samorządu w rozumieniu art. 73 Karty Narodów Zjednoczonych. Z punktu widzenia prawa Unii Gibraltar stanowi terytorium europejskie, do którego zasadniczo stosują się postanowienia traktatów i za którego stosunki zewnętrzne odpowiedzialne jest państwo członkowskie (art. 355 ust. 3 TFUE).

10. System sprawowania rządów w Gibraltarze został ustalony w dekrecie z 2006 r. w sprawie konstytucji Gibraltaru (Gibraltar Constitution Order 2006), który wszedł w życie w dniu 1 stycznia 2007 r. Na mocy tego dekretu władzę wykonawczą sprawuje tam gubernator mianowany przez królową, a w zakresie określonych kompetencji wewnętrznych – przez Her Majesty's Government of Gibraltar (rząd Gibraltaru), władzę ustawodawczą zaś królowa oraz parlament Gibraltaru. W Gibraltarze zostały ustanowione odrębne sądy. Możliwe jest zaskarżenie wyroków sądu najwyższej instancji w Gibraltarze do Judicial Committee of the Privy Council (sądowej komisji tajnej rady).

11. Korzystając z autonomii nadanej mu przez Zjednoczone Królestwo Gibraltar przyjął w 2010 r. nową ustawę o podatku dochodowym (Income Tax Act 2010, zwaną dalej „ITA 2010"). Weszła ona w życie w dniu 1 stycznia 2011 r.

12. ITA 2010 opiera się na terytorialnym systemie opodatkowania dochodów i zysków, które powstały na terytorium lub pochodzą z terytorium Gibraltaru. W tabeli C załącznika 1 do ITA 2010 wskazane zostały różne kategorie dochodów, które podlegają opodatkowaniu. W poprzedniej wersji ITA 2010 odsetki bierne i należności licencyjne nie były tam wymienione, w związku z czym nie stanowiły dochodów podlegających opodatkowaniu. W roku 2019 do ustawy zostało jednak wprowadzone z mocą wsteczną opodatkowanie opłat licencyjnych otrzymanych w okresie od 1 stycznia 2011 r. do 31 grudnia 2013 r.

13. Ponadto art. 37 wspomnianej ustawy, zatytułowany „Relief in respect of foreign tax paid", przewiduje pewną formę zaliczenia podatku dla tych podatników, którzy zapłacili zarówno w Gibraltarze, jak i w innych państwach podatek dochodowy od tych samych zysków pochodzących z Gibraltaru lub innych państw. Zgodnie z tym przepisem podatnikowi przysługuje zwolnienie z podatku w wysokości podatku zapłaconego za granicą, do wysokości podatku od tych zysków należnego do zapłaty w Gibraltarze.

III. Okoliczności sporu w postępowaniu głównym

14. Punktem wyjścia dla niniejszego odwołania prejudycjalnego jest spór pomiędzy Fossil (Gibraltar) Limited (zwaną dalej „stroną skarżącą") a organami podatkowymi Gibraltaru, dotyczący obowiązku uiszczenia podatków w Gibraltarze na podstawie ITA 2010 w świetle okoliczności, iż podatek od przychodów z opłat licencyjnych został już uiszczony w Stanach Zjednoczonych.

15. Strona skarżąca jest spółką zależną, w której 100% udziałów posiada Fossil Group Inc., spółka mająca siedzibę w Stanach Zjednoczonych. Strona skarżąca jest spółką z siedzibą w Gibraltarze, która otrzymuje opłaty licencyjne z tytułu korzystania na całym świecie z określonych znaków handlowych oraz wartości niematerialnych i prawnych związanych z wzorami pozostających w związku z należącymi do niej znakami handlowymi.

16. W tle niniejszego sporu leży fakt, że w dniu 16 października 2013 r. Komisja wszczęła formalne postępowanie wyjaśniające, między innymi w celu sprawdzenia, czy fakt, iż ITA 2010 nie przewiduje opodatkowania odsetek biernych i przychodu z opłat licencyjnych, stanowi korzyść dla niektórych przedsiębiorstw.

17. Artykuł 1 przyjętej w tej sprawie w dniu 19 grudnia 2019 r. decyzji w sprawie pomocy państwa [6] (zwanej dalej „decyzją 2019/700") ma następujące brzmienie:

„1. Program pomocy państwa w formie zwolnienia odsetek biernych od podatku dochodowego mający zastosowanie w Gibraltarze na podstawie ustawy o podatku dochodowym z 2010 r. 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 Traktatu, jest niezgodny z rynkiem wewnętrznym w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu.

2. Program pomocy państwa w formie zwolnienia przychodu z opłat licencyjnych od podatku dochodowego mający zastosowanie w Gibraltarze na podstawie ustawy o podatku dochodowym z 2010 r. 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 Traktatu, jest niezgodny z rynkiem wewnętrznym w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu".

18. Artykuł 5 ust. 1 decyzji 2019/700 ma następujące brzmienie:

„1. Zjednoczone Królestwo odzyskuje od beneficjentów wszelką pomoc niezgodną z rynkiem wewnętrznym przyznaną na podstawie programów pomocy, o których mowa w art. 1, lub na podstawie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, o których mowa w art. 2".

19. Badany środek opisują następujące motywy decyzji 2019/700:

„(30) ITA 2010 opiera się na terytorialnym systemie opodatkowania, co oznacza, że dochody lub zyski są opodatkowane wyłącznie wówczas, gdy dochód »powstał na terytorium lub pochodzi z terytorium« Gibraltaru […].

[…]

(33) Zgodnie z pierwotnie przyjętą ITA 2010 odsetki bierne i opłaty licencyjne nie podlegały opodatkowaniu (przypis 17: Tabela C przedstawiona w załączniku 1 do pierwotnie przyjętej ITA 2010 nie zawierała takiej kategorii dochodu), niezależnie od źródła dochodu lub stosowania zasady terytorialności […]".

20. Komisja uzasadnia, że rozpatrywany środek prowadzi do selektywnej korzyści, w następujący sposób:

„(82) W przedmiotowej sprawie środek jest sprzeczny z ogólną zasadą, zgodnie z którą podatek od osób prawnych pobiera się od wszystkich podatników, którzy otrzymują dochód uzyskany w Gibraltarze lub pochodzący z Gibraltaru. Zgodnie z tą zasadą odsetki bierne i przychód z opłat licencyjnych powinny zasadniczo wchodzić w zakres opodatkowania, z zastrzeżeniem stosowania zasady terytorialności […].

[6] 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, (notyfikowana jako dokument nr C(2018) 7848) (Dz.U. 2019, L 119, s. 151).

(83) W rezultacie zwolnienie wprowadza zmniejszenie opłaty, którą przedsiębiorstwa korzystające ze zwolnienia musiałyby w przeciwnym wypadku ponieść. Powoduje to powstanie korzyści, ponieważ przedsiębiorstwa są zwolnione z kosztów nieodłącznie związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej i w związku z tym znajdują się w korzystniejszej sytuacji finansowej niż inni podatnicy (którzy uzyskują dochody)".

21. Przedstawione przesłanki uzasadniające zostały odrzucone między innymi w następujący sposób:

„(107) Ponadto argument, że stosowanie zasady terytorialności opierałoby się na potrzebie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, nie jest przekonujący, ponieważ (zagraniczny) podmiot płacący ma zwykle prawo odliczyć odsetki lub opłaty licencyjne do celów podatkowych […]. W związku z tym w świetle ograniczonego ryzyka podwójnego opodatkowania środek wprowadzający pełne i automatyczne zwolnienie jest nieproporcjonalny, a zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu nie można uznać za akceptowalne uzasadnienie".

22. Ponadto przewidziano także konkretne wytyczne w zakresie odzyskania korzyści:

„(223) W odniesieniu do pomocy państwa niezgodnej z prawem w formie środków podatkowych wartość 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 środka objętego postępowaniem za każdy rok podatkowy, w którym korzysta[ły] on[e] z tych środków.

(225) […]

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

– po pierwsze, władze Zjednoczonego Królestwa powinny ustalić ogólny zysk odpowiedniego przedsiębiorstwa osiągnięty w danym roku podatkowym (w tym zysk z tytułu opłat licencyjnych lub dochodu z 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 obowiązującą w danym roku podatkowym,

– co więcej, władze Zjednoczonego Królestwa powinny odjąć kwotę podatku od osób prawnych, którą przedsiębiorstwo zapłaciło już w odniesieniu do tego roku podatkowego (jeżeli istnieje)".

23. Strona skarżąca nie znalazła się w grupie 165 przedsiębiorstw, które zostały zbadane przez Komisję i wskazane na końcu decyzji. Uzyskiwała ona jednak przychody z opłat licencyjnych, które na podstawie ITA 2010 nie podlegały wcześniej opodatkowaniu. Wszystkie przychody

uzyskane przez stronę skarżącą z tytułu opłat licencyjnych zostały natomiast zgłoszone przez Fossil Group Inc. organom podatkowym w Stanach Zjednoczonych. W Stanach Zjednoczonych uiszczono podatek od wspomnianego przychodu według stawki 35%.

24. 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 opłat licencyjnych uzyskanych od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2013 r.

25. W rezultacie po stronie strony skarżącej powstało z mocą wsteczną zobowiązanie podatkowe. Strona skarżąca wnosi teraz o przyznanie jej w oparciu o art. 37 ITA 2010 obniżki podatkowej z tytułu podatku uiszczonego przez Fossil Group Inc. w Stanach Zjednoczonych od przychodu z opłat licencyjnych strony skarżącej (zaliczenie podatku). W ten sposób wprowadzone z mocą wsteczną opodatkowanie opłat licencyjnych zostałoby częściowo wyeliminowane.

26. Z tego właśnie względu przed przyznaniem stronie skarżącej zaliczenia podatku na podstawie art. 37 ITA 2010 organy podatkowe nawiązały kontakt z Dyrekcją Generalną Komisji ds. Konkurencji w celu uzyskania wytycznych. W dniu 26 marca 2020 r. Dyrekcja Generalna ds. Konkurencji przekazała organom podatkowym pismo, w którym poinformowała je, że przy naliczaniu podatku nie mogą one uwzględnić podatku uiszczonego w Stanach Zjednoczonych od osiągniętego przez stronę skarżącą przychodu z opłat licencyjnych. Następnie organy podatkowe odmówiły stronie skarżącej zaliczenia podatku w oparciu o art. 37 ITA 2010.

27. Strona skarżąca wniosła skargę na wspomniane rozstrzygnięcie. W jej ocenie decyzja 2019/700 nie sprzeciwia się zaliczeniu podatku w oparciu o art. 37 ITA 2010.

IV. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i postępowanie przed Trybunałem

28. W tych okolicznościach Income Tax Tribunal of Gibraltar (sąd właściwy ds. podatku dochodowego, Gibraltar, Zjednoczone Królestwo) zawiesił postępowanie i zwrócił się do Trybunału – postanowieniem z dnia 16 grudnia 2020 r., otrzymanym w dniu 21 grudnia 2020 r., jak sam stwierdził „po raz pierwszy (a zarazem po raz ostatni z uwagi na opuszczanie Unii Europejskiej przez Zjednoczone Królestwo)" – w drodze wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 TFUE z następującym pytaniem:

„Czy przyznanie przez Commissioner of Income Tax obniżki podatkowej na podstawie ITA 2010 ze względu na uiszczony w Stanach Zjednoczonych podatek od osiągniętego przez skarżącą przychodu z licencji jest sprzeczne z decyzją 2019/700 czy też decyzja ta z innych powodów uniemożliwia przyznanie takiej obniżki?".

29. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi na piśmie przedstawili: strona skarżąca, organy podatkowe Gibraltaru oraz Komisja Europejska. Trybunał zdecydował o pominięciu rozprawy na podstawie art. 76 § 2 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości.

V. Ocena prawna

A. W przedmiocie dopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

30. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest dopuszczalny. Akt dotyczący warunków przystąpienia Królestwa Danii, Irlandii oraz Zjednoczonego Królestwa oraz dostosowań w traktatach [7] przewiduje wprawdzie, że określone części traktatu nie stosują się do Gibraltaru, jednak kontrola pomocy na podstawie art. 107 i nast. TFUE do nich nie należą.

31. Choć w momencie wpływu wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Zjednoczone Królestwo wystąpiło już z Unii, to na podstawie art. 86 ust. 2 umowy o wystąpieniu [8] Trybunał pozostaje właściwy do wydawania orzeczeń w trybie prejudycjalnym na wnioski złożone przed zakończeniem okresu przejściowego (tj. do dnia 31 grudnia 2020 r.). Taka sytuacja miała miejsce w niniejszej sprawie.

B. W przedmiocie pytania prejudycjalnego

32. Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży zasadniczo do ustalenia zakresu stosowania decyzji Komisji 2019/700. Decyzja ta kwestionuje fakt, iż na gruncie prawa Gibraltaru odsetki bierne i należności licencyjne nie podlegają opodatkowaniu. Komisja określa to w decyzji 2019/700 jako zwolnienie [9] lub zwolnienie dorozumianie [10]. Ściśle rzecz ujmując – występuje w tym przypadku brak opodatkowania określonych przychodów.

33. Nie ma potrzeby rozstrzygać w tym miejscu, czy nieopodatkowanie określonych rodzajów przychodów należy faktycznie uznać za pomoc niezgodną ze wspólnym rynkiem w rozumieniu art. 107 TFUE [11]. Również to, czy prawo Unii istotnie może wymagać opodatkowania z mocą wsteczną przychodów, które wcześniej nie podlegały opodatkowaniu na mocy ustawy, nie wymaga rozpatrzenia w tym miejscu [12].

34. Obydwie te kwestie mogą pozostać otwarte, jako że strona skarżąca nie wnosi o nieopodatkowanie przedmiotowych przychodów, lecz o zaliczenie podatku uiszczonego od owych opłat licencyjnych w Stanach Zjednoczonych. Tego rodzaju zaliczenie zasadniczo przewidziane jest w art. 37 ITA 2010. Tym samym Gibraltar zdecydował o stosowaniu metody zaliczenia (w odróżnieniu od metody wyłączenia). Obydwie metody są w międzynarodowym prawie podatkowym powszechne [13] i służą unikaniu podwójnego opodatkowania. Według sądu odsyłającego warunki zastosowania wspomnianego zaliczenia również są spełnione.

7 Dz.U. 1972, L 73, s. 14.

8 Umowa o wystąpieniu Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej z Unii Europejskiej i Europejskiej Wspólnoty Energii Atomowej (Dz.U. 2019, C 384 I, s. 1).

9 Porównaj motyw 2 decyzji 2019/700 (Dz.U. 2019, L 119, s. 151).

10 Porównaj motyw 93 decyzji 2019/700 (Dz.U. 2019, L 119, s. 166).

11 Kwestia ta jest zajmująca, ponieważ prawo w zakresie opodatkowania dochodów należy do kompetencji państw członkowskich i właściwie nie ma obowiązku opodatkowywania wszelkich możliwych źródeł przychodu i tym samym wszelkich potencjalnie możliwych do opodatkowania przychodów itp., przynajmniej na gruncie prawa Unii.

12 Artykuł 16 ust. 1 rozporządzenia 2015/1589 zakazuje windykacji pomocy, w przypadku gdyby było to sprzeczne z ogólną zasadą prawa Unii. Opodatkowanie z mocą wsteczną bez podstawy w ustawie w odniesieniu do już zaistniałych zdarzeń podatkowych mogłoby jednak potencjalnie być sprzeczne z ogólnymi zasadami prawa (jak np. zasada pewności prawa, zasada precyzji prawa, zasada legalności).

13 Porównaj choćby tzw. artykuł dotyczący metod unikania podwójnego opodatkowania (art. 23A i 23B) w konwencji modelowej OECD.

35. Komisja i organy podatkowe kwestionują to wprawdzie w złożonych przez siebie uwagach na piśmie, jednak zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału art. 267 TFUE ustanawia procedurę współpracy bezpośredniej pomiędzy Trybunałem a sądami państw członkowskich. W ramach tej procedury dokonanie wszelkich ustaleń w przedmiocie 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 niezbędne uzyskanie orzeczenia prejudycjalnego, jak i znaczenia skierowanych do Trybunału pytań. Trybunał jest natomiast uprawniony wyłącznie do orzekania o wykładni lub ważności aktów prawa Unii w oparciu o stan faktyczny przedstawiony mu przez sąd krajowy [14]. Tym samym przy udzielaniu odpowiedzi na pytanie prejudycjalne należy oprzeć się na założeniu, że warunki dla zaliczenia podatku na podstawie art. 37 ITA 2010 są spełnione.

36. Uregulowanie przewidziane w art. 37 ITA 2010 nie zostało zakwestionowane przez Komisję w decyzji 2019/700. Zaliczenie podatku uiszczonego za granicą na poczet opodatkowania należności licencyjnych, które wystąpiło z mocą wsteczną w oparciu o zmiany w ITA 2010, prowadzi jednak do porównywalnego skutku. Strona skarżąca nie musi opodatkowywać tych przychodów w Gibraltarze.

37. Z tego właśnie względu w odpowiedzi na prośbę o wytyczne skierowaną przez organy podatkowe Komisja wyraziła w wydanym przez siebie piśmie pogląd, że decyzja obejmuje również wspomniane zaliczenie na podstawie art. 37 ITA 2010. W konsekwencji organy podatkowe stoją obecnie na stanowisku, że nie mogą zastosować obowiązującej ustawy podatkowej uchwalonej przez parlament.

38. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału pisma, które Komisja kieruje do państwa członkowskiego po wydaniu decyzji w celu zapewnienia wykonania owej decyzji nie są jednak wiążące [15]. W szczególności tego rodzaju zajęcia stanowiska nie są wymienione wśród aktów, które mogą być przyjęte na podstawie rozporządzenia nr 2015/1589 [16]. Charakter wiążący ma (zaskarżona) decyzja 2019/700, o ile nie zostanie ona uchylona przez sądy Unii.

39. Co za tym idzie, należy w pierwszej kolejności wyjaśnić zakres stosowania decyzji 2019/700 (tej kwestii dotyczy sekcja C poniżej). Jeśli okaże się, że nie obejmuje on zaliczenia podatku na podstawie art. 37 ITA 2010, kwestią wymagającą rozważenie będzie, czy należy to potencjalnie uznać za obejście tej decyzji (tej kwestii dotyczy sekcja D poniżej) lub też za innego rodzaju niedozwoloną pomoc w rozumieniu art. 107 TFUE (tej kwestii dotyczy sekcja E poniżej).

C. W przedmiocie zakresu stosowania decyzji Komisji z dnia 19 grudnia 2018 r. (decyzja 2019/700)

40. W związku z tym decydujące znaczenie ma to, do czego odnosi się decyzja 2019/700. Czy obejmuje ona również zaliczenie zagranicznych podatków na poczet zobowiązania podatkowego z tytułu określonych przychodów w Gibraltarze – jak uważa Komisja – czy jedynie nieobjęcie

[14] Utrwalone orzecznictwo – por. choćby: wyrok z dnia 25 października 2017 r., Polbud – Wykonawstwo (C-106/16, EU:C:2017:804, pkt 27); wyrok z dnia 16 czerwca 2015 r., Gauweiler i in. (C-62/14, EU:C:2015:400, pkt 15); z dnia 11 września 2008 r., Eckelkamp i in. (C-11/07, EU:C:2008:489, pkt 52).

[15] Tak wprost w wyroku z dnia 13 lutego 2014 r., Mediaset (C-69/13, EU:C:2014:71, pkt. 24).

[16] Porównaj wyrok z dnia 13 lutego 2014 r., Mediaset (C-69/13, EU:C:2014:71, pkt. 26).

owych przychodów opodatkowaniem (nieopodatkowanie) – jak uważa strona skarżąca? Pierwsze z tych podejść zakłada, że konieczne jest, by wystąpiło istniejące już zobowiązanie podatkowe, na poczet którego mogłoby zostać zaliczone inne zobowiązanie podatkowe; drugie zaś nie.

41. Artykuł 1 ust. 2 decyzji 2019/700 stwierdza, że „[p]rogram pomocy państwa w formie zwolnienia przychodu z opłat licencyjnych od podatku dochodowego" stanowi niedozwoloną pomoc w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Nawet jeśli nie wskazano przy tym konkretnie, który przepis ITA 2010 zapewnia selektywną korzyść, to z motywów decyzji – w szczególności z jej motywu 33 – wynika, że przez „zwolnienie podatkowe przychodów z opłat licencyjnych" rozumie się brak wskazania tego rodzaju przychodów w tabeli C w załączniku 1 do ITA 2010.

42. Z motywu 82 decyzji wynika jasno, że Komisja dostrzega istnienie selektywnej korzyści w fakcie, iż brak opodatkowania „jest sprzeczny z ogólną zasadą, zgodnie z którą podatek od osób prawnych pobiera się od wszystkich podatników, którzy otrzymują dochód uzyskany w Gibraltarze lub pochodzący z Gibraltaru". W ocenie Komisji „odsetki bierne i przychód z opłat licencyjnych powinny" zatem wchodzić w zakres opodatkowania. W motywie 107 decyzji Komisja stwierdza, że argument, iż brak opodatkowania miałby opierać się na potrzebie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, nie znajduje zastosowania, „ponieważ (zagraniczny) podmiot płacący ma zwykle prawo odliczyć odsetki lub opłaty licencyjne do celów podatkowych". W świetle jedynie „ograniczonego ryzyka podwójnego opodatkowania środek wprowadzający pełne i automatyczne zwolnienie" miałby być „nieproporcjonalny" i nie można by uznać, że stanowi on uzasadnienie.

43. Z powyższego wynika, że w decyzji 2019/700 Komisja uznaje nieopodatkowanie określonych rodzajów przychodów za selektywną korzyść, ponieważ w ramach spójnego systemu opodatkowania owe rodzaje przychodów powinny były zasadniczo być opodatkowane. Kwestią otwartą może pozostać, czy argument ten jest zasadny. Decydujące znaczenie ma fakt, że treść decyzji dotyczy nieopodatkowania jedynie określonych przychodów.

44. Artykuł 37 ITA 2010 dotyczy natomiast zaliczenia podatków uiszczonych za granicą od opłat licencyjnych na poczet podatku należnego od tych opłat licencyjnych w Gibraltarze. Owo zaliczenie zakłada jednak istnienie opodatkowania owych przychodów w Gibraltarze, zwłaszcza że zaliczenie ograniczone jest do wysokości tego opodatkowania. Pod tym względem art. 37 ITA 2010 jest zgodny z decyzją 2019/700. Inaczej niż twierdzą organy podatkowe Gibraltaru w swoich uwagach na piśmie, zwłaszcza kwota do odzyskania byłaby obliczona zgodnie z motywem 226 wspomnianej decyzji. Wydaje się zatem, że konkretna kwota (tj. podatek od owych przychodów) została obliczona dokładnie tak, jak zaproponowała w tym miejscu Komisja. Tym samym w tym względzie zastosowano się do decyzji.

45. Rozpatrywane tutaj zaliczenie podatków zagranicznych na podstawie art. 37 ITA 2010 znajduje zatem zastosowanie dopiero na kolejnym etapie. To samo dotyczyłoby przykładowo rozliczenia z ulgą podatkową z innego tytułu lub rozliczenia z nierozliczonymi jeszcze stratami.

46. Nawet jeśli skutek jest taki sam (w Gibraltarze nie występują podatki do zapłaty), to art. 37 ITA 2010 dotyczy jednak przypadku zupełnie innego niż ten, który doprowadził do stwierdzenia przez Komisję w decyzji 2019/700, że występuje niedozwolona pomoc. Z motywu 107 decyzji 2019/700 wynika mianowicie, że Komisja uzasadnia swoją decyzję faktem, iż samo ograniczone ryzyko podwójnego opodatkowania nie uzasadnia środka wprowadzającego pełne i automatyczne „zwolnienie". Dotyczy to jednak starego stanu prawnego. W owym stanie prawnym określone przychody ogólnie nie podlegały opodatkowaniu. Artykuł 37 ITA 2010 zakłada natomiast

istnienie opodatkowania i stosuje się w związku z tym jedynie w przypadku, gdy faktycznie występuje podwójne opodatkowanie. Tym samym zaliczenie nie następuje również automatycznie, a ciężar wykazania, że warunki jego zastosowania są spełnione – w tym konkretnym przypadku istnieje inne opodatkowanie – leży po stronie podatników.

47. W konsekwencji, pomimo art. 37 ITA 2010, opłaty licencyjne są w Gibraltarze opodatkowane (tj. podlegają opodatkowaniu). Jedynie inne opodatkowanie, które już wystąpiło (w tym przypadku w Stanach Zjednoczonych), podlega zaliczeniu na poczet tego zobowiązania podatkowego. Co za tym idzie, zaliczenie podatków zapłaconych od opłat licencyjnych za granicą na poczet odpowiadającego im podatku w Gibraltarze nie jest objęte decyzją 2019/700. Decyzja 2019/700 nie sprzeciwia się zatem zastosowaniu art. 37 ITA 2010.

D. W przedmiocie istnienia obejścia decyzji Komisji z dnia 19 grudnia 2018 r. poprzez zaliczenie na podstawie art. 37 ITA 2010

48. Inny wniosek byłby jednak możliwy do wyobrażenia, gdyby zaliczenie na podstawie art. 37 ITA 2010 stanowiło obejście decyzji 2019/700. Jak wynika z motywu 25 rozporządzenia 2015/1589, zainteresowane państwo członkowskie powinno podjąć wszelkie konieczne środki zapewniające skuteczność decyzji Komisji.

49. Wyklucza to obejścia w drodze środków kompensacyjnych. Tego rodzaju obejście byłoby jednak możliwe do wyobrażenia w aspekcie czasowym, gdyby art. 37 ITA 2010 został wprowadzony po wydaniu decyzji, po to, aby przewidziane w niej skutki prawne (tj. opodatkowanie z mocą wsteczną) stały się nieskuteczne. Nie wydaje mi się, aby taka sytuacja miała miejsce w rozpatrywanym przypadku. Trudno uznać już istniejące uregulowanie, którego Komisja nie zakwestionowała w swojej decyzji, za obejście tej decyzji. Uregulowanie to mogłoby jednak samo w sobie stanowić pomoc.

50. Nawet gdyby art. 37 ITA 2010 został wprowadzony później, to o obejściu decyzji 2019/700 można by mówić jedynie w przypadku, gdyby można było uznać, że ów przepis dotyczący zaliczenia stanowi pomoc. Jeśli bowiem art. 37 ITA 2010 rozpatrywany sam w sobie nie stanowi niedozwolonej pomocy, to na jego podstawie nie może dojść do obejścia stwierdzenia, że inny przepis stanowi pomoc, która musi zostać odzyskana.

E. W przedmiocie istnienia pomocy państwa na podstawie art. 107 TFUE wskutek zaliczenia na podstawie art. 37 ITA 2010

51. Tym samym ostatnią kwestią, jaka pozostaje do wyjaśnienia, jest to, czy prawo w zakresie pomocy państwa sprzeciwia się zastosowaniu art. 37 ITA 2010, w tym to, czy przewidziane ustawowo w art. 37 ITA 2010 zaliczenie podatku zapłaconego za granicą od opłat licencyjnych należy uznać za niedozwoloną pomoc w rozumieniu art. 107 TFUE. Wydaje się, że z takiego założenia wychodzi Komisja w swoich uwagach na piśmie. Na pytanie to należy jednak, w oparciu o przedstawione Trybunałowi informacje, udzielić odpowiedzi przeczącej.

52. W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika również, że kwalifikacja danego środka krajowego jako „pomocy państwa" w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE wymaga spełnienia wszystkich podanych niżej przesłanek: Po pierwsze, musi to być interwencja państwa lub za pośrednictwem zasobów państwa. Po drugie, interwencja ta musi być w stanie wpłynąć na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Po trzecie, musi ona przyznawać

beneficjentowi selektywną korzyść. Po czwarte, musi ona zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem [17].

53. Jeśli chodzi o przesłankę dotyczącą selektywności korzyści, to przesłanka ta wymaga ustalenia, czy w ramach danego systemu prawnego sporny środek krajowy może sprzyjać „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów" w porównaniu z innymi, znajdującymi się, w świetle celu przyświecającego temu systemowi, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej i tym samym poddanymi odmiennemu traktowaniu, które może zostać zasadniczo uznane za dyskryminacyjne [18].

54. W przypadku gdy sporny środek jest pomyślany jako system pomocy – tak jak w rozpatrywanym przypadku art. 37 ITA 2010 – a nie pomoc indywidualna, na Komisji spoczywa obowiązek udowodnienia, że nawet jeśli środek ten przewiduje korzyść o charakterze generalnym, przyznaje on wyłączną korzyść niektórym przedsiębiorstwom lub niektórym sektorom działalności [19].

55. Za pomoc uznaje się zatem w szczególności interwencje, które zmniejszają ciężary ponoszone zwykle przez budżet przedsiębiorstwa i które tym samym, nie będąc subwencjami w ścisłym rozumieniu tego słowa, mają taki sam charakter i identyczne skutki [20]. Natomiast takiej pomocy w rozumieniu tego postanowienia nie stanowi korzyść podatkowa wynikająca z ogólnego przepisu mającego zastosowanie bez zróżnicowania do wszystkich podmiotów gospodarczych [21].

56. W dziedzinie swobód podstawowych rynku wewnętrznego Trybunał orzekł, że w obecnym stanie harmonizacji unijnego prawa podatkowego państwa członkowskie mają swobodę w ustanawianiu systemu opodatkowania, który uznają za najbardziej odpowiedni [22]. Stwierdzenie to ma również zastosowanie do pomocy państwa [23].

57. Wynika z tego, że poza dziedzinami, w których prawo podatkowe Unii jest przedmiotem harmonizacji, określenie cech konstytutywnych każdego podatku należy do uprawnień dyskrecjonalnych państw członkowskich, z poszanowaniem ich autonomii podatkowej. Dotyczy to w szczególności wyboru stawki podatku, ale także określenia podstawy opodatkowania

17 Wyroki z dnia 16 marca 2021 r.: Komisja/Węgry (C-596/19 P, EU:C:2021:202, pkt 33); Komisja/Polska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, pkt 27); a także z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 53).

18 Wyroki: z dnia 16 marca 2021 r.: Komisja/Węgry (C-596/19 P, EU:C:2021:202, pkt 34); Komisja/Polska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, pkt 28); a także z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 35).

19 Wyroki z dnia 16 marca 2021 r.: Komisja/Węgry (C-596/19 P, EU:C:2021:202, pkt 35); Komisja/Polska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, pkt 29); a także z dnia 30 czerwca 2016 r., Belgia/Komisja (C-270/15 P, EU:C:2016:489, pkt 49).

20 Wyroki: z dnia 16 marca 2021 r.: Komisja/Węgry (C-596/19 P, EU:C:2021:202, pkt 36); Komisja/Polska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, pkt 30); a także z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Girbaltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 71).

21 Wyroki z dnia 16 marca 2021 r.: Komisja/Węgry (C-596/19 P, EU:C:2021:202, pkt 36); Komisja/Polska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, pkt 30); zob. podobnie także wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 23).

22 Wyroki z dnia 16 marca 2021 r.: Komisja/Węgry (C-596/19 P, EU:C:2021:202, pkt 43); Komisja/Polska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, pkt 37); z dnia 3 marca 2020 r., Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, pkt 49); z dnia 3 marca 2020 r., Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, pkt 69).

23 Wyroki z dnia 16 marca 2021 r.: Komisja/Węgry (C-596/19 P, EU:C:2021:202, pkt 43); Komisja/Polska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, pkt 37); zob. także wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

i zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego [24]. Te konstytutywne cechy definiują zatem co do zasady system odniesienia lub „normalny" system podatkowy, w odniesieniu do którego należy zbadać przesłankę dotyczącą selektywności [25].

58. Nie jest wprawdzie wykluczone, że owe konstytutywne cechy mogą w niektórych przypadkach ujawnić element oczywiście dyskryminujący, czego wykazanie należy jednak do Komisji [26]. Ogólne rozróżnienia, które stosuje się jednakowo do wszystkich i są objęte spójnym systemem podatkowym, nie mogą zatem co do zasady stanowić korzyści selektywnej [27].

59. Decyzja o tym, które zagraniczne podatki mogą zostać zaliczone na poczet podatku krajowego i pod jakimi warunkami powinno to być możliwe, jest jednak tego rodzaju ogólną decyzją, należącą do wspomnianych wyżej uprawnień dyskrecjonalnych państwa członkowskiego. Jej celem jest unikanie podwójnego opodatkowania. Jest to uznany cel, zarówno w ramach OECD [28], jak i Unii [29]. Przypadki podwójnego opodatkowania zakłócają neutralność konkurencji i tworzą przeszkody dla transgranicznych inwestycji i usług.

60. To, jak dalece dane państwo członkowskie próbuje zatem, poprzez środki jednostronne (np. przepisy dotyczące zaliczenia lub zwolnienia w prawie krajowym) lub dwustronne (np. zawarcie odpowiedniej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania) uniknąć podwójnego opodatkowania – przez siebie oraz przez inne państwo – jest decyzją, jaką podjąć musi każdy prawodawca w ramach kształtowania własnego prawa podatkowego. Okoliczność, że tego rodzaju decyzja podstawowa obejmuje „jedynie" przedsiębiorstwa, których działalność ma charakter transgraniczny, tj. objęty również dwoma jurysdykcjami podatkowymi, wynika z natury rzeczy.

61. Jak trafnie wskazują organy podatkowe Gibraltaru w swoich uwagach na piśmie, środki jednostronne, takie jak art. 37 ITA 2010, są dla jurysdykcji, które nie dysponują rozbudowaną siatką umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, typowym mechanizmem umożliwiającym unikanie podwójnego opodatkowania.

62. Z samego faktu, że zaliczenie dotyczy wyłącznie tych podatników, którzy spełniają warunki podwójnego opodatkowania, nie można wywodzić istnienia selektywności. Okoliczność, iż jedynie podatnicy spełniający warunki zastosowania danego środka mogą z niego skorzystać, nie może sama w sobie przydawać temu środkowi selektywnego charakteru [30]. Można wykluczyć, by zaliczenie podatku zapłaconego za granicą od przychodów, które podlegają opodatkowaniu także

[24] Wyroki z dnia 16 marca 2021 r.: Komisja/Węgry (C-596/19 P, EU:C:2021:202, pkt 44); Komisja/Polska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, pkt 38).

[25] Wyroki z dnia 16 marca 2021 r.: Komisja/Węgry (C-596/19 P, EU:C:2021:202, pkt 45); Komisja/Polska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, pkt 39).

[26] Wyroki z dnia 16 marca 2021 r.: Komisja/Węgry (C-596/19 P, EU:C:2021:202, pkt 48); Komisja/Polska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, pkt 42).

[27] Zobacz w tym względzie już moje opinie: w sprawie Komisja/Węgry (C-596/19 P, EU:C:2020:835, pkt 53 i nast.); w sprawie Komisja/Polska (C-562/19 P, EU:C:2020:834, pkt 46 i nast.); w sprawie Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, pkt 150).

[28] Zobacz choćby tytuł modelowej konwencji OECD (stan na lipiec 2017 r.): „Konwencja modelowa OECD w sprawie eliminacji podwójnego opodatkowania oraz unikania i obejścia opodatkowania w zakresie podatków od dochodów i majątku".

[29] Porównaj motyw trzeci dyrektywy Rady z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. 1990, L 225) w odniesieniu do podwójnego opodatkowania wypłaty zysków w ramach grup kapitałowych. W orzecznictwie wyroki: z dnia 16 lipca 2009 r., Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, pkt 28); z dnia 11 września 2008 r., Arens-Sikken (C-43/07, EU:C:2008:490, pkt 62).

[30] Wyroki: z dnia 16 marca 2021 r., Komisja/Węgry (C-596/19 P, EU:C:2021:202, pkt 58); z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 59); z dnia 29 marca 2012 r., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, pkt 42).

w kraju, było niespójne. Nie jest w tym przypadku w żadnym stopniu dostrzegalne i nie zostało wykazane przez Komisję, że art. 37 ITA 2010 zawiera parametry w oczywisty sposób dyskryminujące, za pomocą których miałoby nastąpić obejście zakazu pomocy państwa.

63. Choć Komisja przedstawia w swoich uwagach na piśmie odmienne stanowisko, mianowicie że selektywna korzyść nie jest wyeliminowana tylko dlatego, że poprzez tę korzyść skompensowane są określone obciążenia, to twierdzenie to nie jest przekonujące. Po pierwsze, przedsiębiorstwa, które podlegają szczególnym obciążeniom (w rozpatrywanym przypadku chociażby poprzez kolejne zobowiązanie podatkowe w Stanach Zjednoczonych), w świetle celu, jakiemu służą środki służące unikaniu podwójnego opodatkowania, znajdują się w zupełnie innej sytuacji niż przedsiębiorstwa, które są opodatkowane tylko raz (w Gibraltarze). Po drugie, podstawowa decyzja, jak dalece dane państwo członkowskie uwzględnia zobowiązania podatkowe powstałe w innych państwach i tym samym unika podwójnego opodatkowania, należy do jego uprawnień dyskrecjonalnych. Ponadto unikanie podwójnego opodatkowania – jak wskazano wyżej – stanowi uznany cel Unii. Komisja nie wyjaśnia również w swoich uwagach na piśmie, dlaczego w związku z tym Gibraltar miałby dopuścić się przekroczenia granic swoich uprawnień dyskrecjonalnych.

64. Co za tym idzie, zaliczenia podatku zapłaconego w Stanach Zjednoczonych od opłat licencyjnych na podstawie art. 37 ITA 2010 nie można uznać ani za pomoc, ani za obejście decyzji 2019/700.

VI. Wnioski

65. W związku z tym proponuję, aby na pytanie Income Tax Tribunal of Gibraltar (sądu właściwego ds. podatku dochodowego, Gibraltar, Zjednoczone Królestwo) Trybunał udzielił następującej odpowiedzi:

Ani decyzja Komisji 2019/700 z dnia 19 grudnia 2018 r., ani art. 107 TFUE nie sprzeciwiają się zaliczeniu, na podstawie art. 37 Income Tax Act 2010 (ustawy o podatku dochodowym z 2010 r.), podatku zapłaconego w Stanach Zjednoczonych od przychodów strony skarżącej z tytułu opłat licencyjnych na poczet podatku podlegającego zapłacie w Gibraltarze.