Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 10. marca 2022 [1]

Vec C-705/20

Fossil (Gibraltar) Limited
proti
Commissioner of Income Tax

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Income Tax Tribunal of Gibraltar (Súd pre daň z príjmov Gibraltár, Spojené kráľovstvo)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Štátna pomoc – Štátna pomoc vo forme nezdaňovania pasívnych úrokov a licenčných poplatkov – Rozhodnutie (EÚ) 2019/700 – Vnútroštátny predpis, ktorý nebol predmetom vyšetrovania Komisie týkajúceho sa štátnej pomoci – Obchádzanie rozhodnutia Komisie o štátnej pomoci – Započítanie daní zaplatených v zahraničí na zamedzenie dvojitého zdanenia ako zakázaná pomoc“

I. Úvod

1. Prejednávaný návrh na začatie prejudiciálneho konania je založený na rozhodnutí Komisie, ktorým bolo „oslobodenie príjmov z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov od dane“ podľa daňových predpisov Gibraltáru klasifikované ako štátna pomoc. [2] Všeobecný súd v súčasnosti ešte skúma toto rozhodnutie na základe žaloby inej spoločnosti. [3] Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa v podstate týka pôsobnosti tohto rozhodnutia. Zároveň však svedčí o súčasnej neistote pri posudzovaní vnútroštátnych daňových predpisov z hľadiska právnych predpisov Únie týkajúcich sa štátnej pomoci.

2. Neistota, kedy daňový predpis predstavuje zakázanú pomoc, bola na Gibraltári zjavne taká veľká, že tamojšia finančná správa sa pred uplatnením vnútroštátnej daňovej právnej úpravy spýtala Komisie, či predmetný daňový predpis možno uplatniť. Finančná správa sa na to spýtala, hoci uvedený predpis nebol predmetom spomenutého rozhodnutia o štátnej pomoci.

3. Je pozoruhodné, že predmetná právna úprava predstavuje určitý druh započítania daní, ktoré boli zaplatené v zahraničí, na príjmy, ktoré sa zdaňujú aj na Gibraltári. Táto metóda sa úplne bežne používa v medzinárodnom daňovom práve na zamedzenie dvojitého zdanenia. Keďže však

[1] Jazyk prednesu: nemčina.

[2] 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 [oznámené pod číslom C(2018) 7848] (Ú. v. EÚ L 119, 2019, s. 151).

[3] Toto konanie sa vedie na Všeobecnom súde pod číslom T-508/19.

Komisia na otázku finančnej správy odpovedala tak, že jej rozhodnutie bráni započítaniu dane, daňová správa odmietla uplatniť túto právnu úpravu v prospech daňovníka. To zasa viedlo k žalobe daňovníka, ktorý vychádzal z platnosti vnútroštátneho daňového zákona.

4. Súdny dvor má teraz opäť[4] príležitosť zaujať stanovisko k preskúmaniu vnútroštátnych daňových zákonov so všeobecnou pôsobnosťou z hľadiska právnych predpisov týkajúcich sa štátnej pomoci zo strany Komisie a účinkov tohto preskúmania na daňovníka.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

5. Právny rámec vyplýva z článku 108 ZFEÚ, ako aj z nariadenia (EÚ) 2015/1589 stanovujúceho podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 108 Zmluvy o fungovaní Európskej únie[5].

6. Odôvodnenie 25 nariadenia 2015/1589 znie:

„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 Komisie. Aby sa dosiahol tento výsledok, členské štáty by mali prijať všetky opatrenia potrebné na zabezpečenie účinnosti rozhodnutia Komisie.“

7. Článok 16 ods. 1 toho istého nariadenia nazvaný „Vymáhanie pomoci“ v odseku 1 stanovuje:

„Ak sa prijmú záporné rozhodnutia v prípadoch neoprávnenej pomoci, Komisia rozhodne, že dotknutý členský štát prijme všetky potrebné opatrenia, aby vymohol pomoc od príjemcu (ďalej len ‚rozhodnutie o vymáhaní‘). Komisia nebude vyžadovať vymáhanie pomoci, ak by to bolo v rozpore so všeobecnou zásadou práva Únie.“

B. Postavenie a právo Gibraltáru

8. Kráľ Španielska postúpil Gibraltár britskej korune na základe Utrechtskej zmluvy, ktorú uzavrel s kráľovnou Veľkej Británie 13. júla 1713 v rámci zmlúv, ktorými sa ukončila vojna o nástupníctvo v Španielsku. Gibraltár je kolóniou britskej koruny. Nie je súčasťou Spojeného kráľovstva.

9. Z hľadiska medzinárodného práva sa Gibraltár nachádza na zozname nesamosprávnych území v zmysle článku 73 Charty Organizácie Spojených národov. Podľa práva Únie je Gibraltár európskym územím, na ktorom sa v zásade uplatňujú ustanovenia Zmlúv a za ktoré v zahraničných vzťahoch zodpovedá členský štát (článok 355 ods. 3 ZFEÚ).

[4] Naposledy sa vo svojej judikatúre zaoberal poľskou a maďarskou progresívnou daňou z príjmov založenou na obrate – pozri rozsudky zo 16. marca 2021, Komisia/Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202), a Komisia/Poľsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201).

[5] Nariadenie Rady z 13. júla 2015 (Ú. v. EÚ L 248, 2015, s. 9).

10. Systém vládnutia Gibraltáru upravuje Gibraltar Constitution Order 2006 (Ústava Gibraltáru z roku 2006), ktorá nadobudla účinnosť 1. januára 2007. Podľa nej výkonnú moc vykonáva guvernér, ktorého vymenúva kráľovná, a určité vnútroštátne právomoci vykonáva Her Majesty's Government of Gibraltar (vláda Gibraltáru), zákonodarnú moc vykonáva kráľovná a parlament Gibraltáru. Na Gibraltári boli zriadené samostatné súdy. Proti rozsudkom Najvyššieho súdu Gibraltáru je možné podať odvolanie na Judicial Committee of the Privy Council (súdna komisia súkromnej kráľovskej rady, Spojené kráľovstvo).

11. Gibraltár na základe autonómie, ktorú mu priznalo Spojené kráľovstvo, v roku 2010 prijal nový zákon o dani z príjmov (Income Tax Act 2010, ďalej len „ITA 2010"). Tento zákon nadobudol účinnosť 1. januára 2011.

12. ITA 2010 je založený na teritoriálnom systéme zdaňovania ziskov a výnosov, ktoré vzniknú alebo majú pôvod na Gibraltári. V tabuľke C prílohy 1 ITA 2010 sú vymenované rozličné druhy príjmov, ktoré sa zdaňujú. Pasívne príjmy z úrokov a licenčné poplatky na tomto mieste v pôvodnom znení ITA 2010 neboli uvedené, a preto nepredstavovali zdaniteľné príjmy. V roku 2019 však bolo do tohto zákona zavedené spätné zdanenie licenčných poplatkov, ktoré boli prijaté od 1. januára 2011 do 31. decembra 2013.

13. § 37 tohto zákona, ktorý je nazvaný „Relief in respect of foreign tax paid" („Daňová úľava v súvislosti s daňou zaplatenou v zahraničí"), navyše stanovuje určitú formu započítania dane pre daňovníkov, ktorí zaplatili daň z príjmov z tých istých výnosov plynúcich zo zdrojov na Gibraltári alebo v iných štátoch tak na Gibraltári, ako aj v iných štátoch. Podľa tohto ustanovenia má daňovník nárok na oslobodenie od dane vo výške dane zaplatenej v zahraničí až do výšky dane z uvedených výnosov splatnej na Gibraltári.

III. Skutkový stav

14. Prejednávaný návrh na začatie prejudiciálneho konania bol podaný v konaní, ktorého účastníkmi sú na jednej strane Fossil (Gibraltar) Limited (ďalej len „žalobkyňa") a na druhej strane finančná správa Gibraltáru a ktorý sa týka povinnosti zaplatiť daň na Gibraltári podľa ITA 2010 vzhľadom na daň z príjmov z licenčných poplatkov, ktorá už bola zaplatená v USA.

15. Žalobkyňa je stopercentnou dcérskou spoločnosťou spoločnosti Fossil Group Inc, ktorá má sídlo v USA. Samotná žalobkyňa je spoločnosťou so sídlom na Gibraltári, ktorá prijíma licenčné poplatky za celosvetové používanie určitých ochranných známok a nehmotných aspektov dizajnov spojených s ochrannými známkami, ktoré vlastní.

16. Toto konanie je zasa založené na tom, že Komisia začala 16. októbra 2013 formálne vyšetrovacie konanie okrem iného s cieľom overiť, či skutočnosť, že v ITA 2010 nebolo stanovené zdaňovanie pasívnych úrokov a licenčných poplatkov, zvýhodňovala určité spoločnosti.

17. Článok 1 rozhodnutia o štátnej pomoci, ktoré bolo následne prijaté 19. decembra 2019[6] (ďalej len „rozhodnutie 2019/700"), znie:

„1. Schéma štátnej pomoci vo forme oslobodenia príjmov z pasívnych úrokov od dane platná na Gibraltári na základe zákona o dani z príjmov z roku 2010 medzi 1. januárom 2011

[6] 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 [oznámené pod číslom C(2018) 7848] (Ú. v. EÚ L 119, 2019, s. 151).

a 30. júnom 2013, ktorú Gibraltár protiprávne zaviedol v rozpore s článkom 108 ods. 3 zmluvy, je nezlučiteľná s vnútorným trhom v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy.

2. Schéma štátnej pomoci vo forme oslobodenia príjmov z licenčných poplatkov od dane platná na Gibraltári na základe zákona o dani z príjmov z roku 2010 medzi 1. januárom 2011 a 31. decembrom 2013, ktorú Gibraltár protiprávne zaviedol v rozpore s článkom 108 ods. 3 zmluvy, je nezlučiteľná s vnútorným trhom v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy.“

18. Článok 5 ods. 1 rozhodnutia 2019/700 znie:

„1. Spojené kráľovstvo vymôže od všetkých príjemcov tejto pomoci každú nezlučiteľnú pomoc poskytnutú na základe schém pomoci uvedených v článku 1 alebo na základe záväzných stanovísk uvedených v článku 2.“

19. V nasledujúcich odôvodneniach rozhodnutia 2019/700 je opísané skúmané opatrenie:

„(30) ITA 2010 je založený na teritoriálnom systéme zdaňovania, čo znamená, že zisky alebo výnosy sa zdaňujú len vtedy, ak príjmy ‚vznikli alebo mali pôvod‘ na Gibraltári. …

…

(33) Podľa pôvodného zákona ITA 2010 pasívne úroky a licenčné poplatky neboli zdaniteľné [poznámka pod čiarou 17: Tabuľka C prílohy 1 k zákonu ITA 2010, ako bola prijatá pôvodne, túto kategóriu príjmov nezahŕňala.], a to bez ohľadu na zdroj príjmov alebo uplatňovanie zásady teritoriality. …“

20. Komisia odôvodňuje selektívnu výhodu tohto opatrenia takto:

„(82) V tomto prípade je opatrenie 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. V súlade s touto zásadou by príjmy z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov mali obvykle patriť do rozsahu zdanenia s výhradou uplatnenia zásady teritoriality. …

(83) V dôsledku toho sa oslobodením zavádza zmiernenie poplatku, ktorý by inak spoločnosti, na ktoré sa oslobodenie vzťahuje, museli znášať. To poskytuje výhodu, keďže spoločnosti sú oslobodené od nákladov, ktoré sú vlastné ich hospodárskej činnosti, a preto sa nachádzajú v priaznivejšej finančnej situácii ako ostatní daňovníci (ktorí majú aktívne príjmy).“

21. Tvrdenia uvedené na odôvodnenie opatrenia sú zamietnuté okrem iného takto:

„(107) Navyše argument, že uplatňovanie zásady teritoriality vychádza z potreby zamedziť dvojitému zdaneniu, neobstojí, pretože (zahraničný) platobný subjekt má vo všeobecnosti právo na odpočítanie úrokov alebo licenčných poplatkov na daňové účely. … Z tohto dôvodu vzhľadom na obmedzené riziko dvojitého zdanenia je úplné a automatické opatrenie oslobodenia od dane neprimerané a zabránenie dvojitému zdaneniu nemožno považovať za prijateľné odôvodnenie.“

22. Okrem toho sú stanovené aj konkrétne požiadavky týkajúce sa vymáhania výhody:

„(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.

(225) …

(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).“

23. Žalobkyňa nebola jednou zo 165 spoločností vyšetrovaných Komisiou, ktoré boli uvedené na konci rozhodnutia. Mala však príjmy z licenčných poplatkov, ktoré podľa ITA 2010 doteraz neboli zdanené. Fossil Group Inc priznala všetky príjmy žalobkyne z licenčných poplatkov daňovým orgánom USA. V USA bola zaplatená daň z týchto príjmov vo výške 35 %.

24. Uverejnením Income Tax (Amendment) Regulations 2019 (nariadenie, ktorým sa mení zákon o dani z príjmov, z roku 2019) bolo do zákona na základe rozhodnutia 2019/700 zavedené spätné zdanenie licenčných poplatkov, ktoré boli prijaté od 1. januára 2011 do 31. decembra 2013.

25. Žalobkyni v dôsledku toho spätne vznikla daňová povinnosť. Žalobkyňa teraz na základe § 37 ITA 2010 žiada, aby sa jej poskytla daňová úľava na všetky dane, ktoré Fossil Group Inc. zaplatila z príjmov žalobkyne z licenčných poplatkov v USA (započítanie dane). To by znamenalo, že spätne nariadené zdanenie licenčných poplatkov by sa jej čiastočne netýkalo.

26. Zrejme z tohto dôvodu sa finančná správa pred započítaním dane v prospech žalobkyne podľa § 37 ITA 2010 spojila s Generálnym riaditeľstvom Komisie pre hospodársku súťaž a požiadala ho o podrobnejšie pokyny. Dňa 26. marca 2020 Generálne riaditeľstvo pre hospodársku súťaž písomne oznámilo finančnej správe, že finančná správa pri vyrubovaní dane nemôže zohľadniť dane z príjmov žalobkyne z licenčných poplatkov, ktoré boli zaplatené v USA. Finančná správa následne odmietla započítať daň v prospech žalobkyne na základe § 37 ITA 2010.

27. Proti uvedenému rozhodnutiu podala žalobkyňa žalobu. Podľa jej názoru rozhodnutie o štátnej pomoci 2019/700 nebráni započítaniu dane podľa § 37 ITA 2010.

IV. Návrh na začatie prejudiciálneho konania a konanie na Súdnom dvore

28. Za týchto okolností Income Tax Tribunal of Gibraltar (Súd pre daň z príjmov, Gibraltár, Spojené kráľovstvo) prerušil konanie a rozhodnutím zo 16. decembra 2020, ktoré bolo doručené 21. decembra 2020, podľa vlastných slov podal „prvý (a z dôvodu vystúpenia Spojeného kráľovstva z EÚ posledný)“ návrh na začatie prejudiciálneho konania na Súdnom dvore podľa článku 267 ZFEÚ, v ktorom mu položil nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Porušilo by poskytnutie daňovej úľavy zo strany Commissioner of Income Tax (komisár pre daň z príjmov) podľa ITA 2010 za daň zaplatenú v USA v súvislosti s príjmami žalobkyne z licenčných poplatkov dotknuté rozhodnutie, resp. bráni toto rozhodnutie poskytnutiu uvedenej úľavy iným spôsobom?“

29. Žalobkyňa, finančná správa Gibraltáru a Európska komisia predložili v konaní na Súdnom dvore písomné pripomienky. Súdny dvor podľa článku 76 ods. 2 rokovacieho poriadku nenariadil pojednávanie.

V. Právne posúdenie

A. O prípustnosti návrhu na začatie prejudiciálneho konania

30. Návrh na začatie prejudiciálneho konania je prípustný. Akt o podmienkach pristúpenia Dánskeho kráľovstva, Írska a Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska k Európskej únii a o zmenách zmlúv[7] stanovuje, že niektoré časti Zmluvy sa na Gibraltár neuplatňujú. Kontrola štátnej pomoci podľa článku 107 a nasl. ZFEÚ k nim však nepatrí.

31. Aj keď Spojené kráľovstvo v čase doručenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania už nebolo súčasťou Únie, Súdny dvor má podľa článku 86 ods. 2 dohody o vystúpení[8] naďalej právomoc rozhodovať o návrhoch na začatie prejudiciálneho konania, ktoré boli podané do skončenia prechodného obdobia (t. j. do 31. decembra 2020). V tomto prípade to bolo tak.

B. O prejudiciálnej otázke

32. Vnútroštátny súd svojou otázkou v podstate žiada o objasnenie pôsobnosti rozhodnutia Komisie o štátnej pomoci 2019/700. Komisia v tomto rozhodnutí kritizuje neexistenciu zdaňovania pasívnych úrokov a licenčných poplatkov v gibraltárskom práve. Komisia to v rozhodnutí 2019/700 označuje ako oslobodenie od dane[9], resp. ako implicitné oslobodenie[10]. Konkrétne ide o nezdaňovanie určitých príjmov.

[7] Ú. v. ES L 73, 1972, s. 14.

[8] Dohoda o vystúpení Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska z Európskej únie a z Európskeho spoločenstva pre atómovú energiu (Ú. v. EÚ C 384 I, 2019, s. 1).

[9] Pozri odôvodnenie 2 rozhodnutia 2019/700 (Ú. v. EÚ L 119, 2019, s. 151).

[10] Pozri odôvodnenie 93 rozhodnutia 2019/700 (Ú. v. EÚ L 119, 2019, s. 166).

33. V tomto konaní nie je potrebné rozhodnúť, či sa má nezdaňovanie jednotlivých druhov príjmov skutočne považovať za pomoc, ktorá je nezlučiteľná s vnútorným trhom, v zmysle článku 107 ZFEÚ.[11] V tomto konaní netreba ani vyriešiť otázku, či právo Únie skutočne môže vyžadovať spätné zdanenie príjmov, ktoré doteraz podľa zákona nepodliehali dani.[12]

34. Nie je potrebné odpovedať na žiadnu z uvedených dvoch otázok, keďže žalobkyňa sa nedomáha nezdanenia týchto príjmov, ale započítania dane z týchto licenčných poplatkov, ktorá bola zaplatená v USA. Také započítanie je v zásade stanovené v § 37 ITA 2010. Gibraltár sa tým rozhodol pre metódu započítania (na rozdiel od metódy oslobodenia od dane). Obe metódy sú v medzinárodnom daňovom práve bežné[13] a slúžia na zamedzenie nežiaduceho dvojitého zdanenia. Podľa vnútroštátneho súdu sú tiež splnené podmienky tohto započítania.

35. Je pravda, že Komisia a finančná správa to vo svojich písomných pripomienkach popierajú. Článok 267 ZFEÚ však podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora zavádza postup priamej spolupráce medzi Súdnym dvorom a súdmi členských štátov. V rámci tohto postupu je na posúdenie konkrétneho skutkového stavu príslušný vnútroštátny súd, ktorému prislúcha, aby s prihliadnutím na osobitosti veci posúdil tak nevyhnutnosť prejudiciálneho rozhodnutia pre možnosť vydať svoj rozsudok, ako aj relevantnosť otázok, ktoré kladie Súdnemu dvoru. Súdny dvor je naopak oprávnený vyjadriť sa výlučne k výkladu alebo platnosti textu práva Únie na základe skutkového stavu, ktorý mu opísal vnútroštátny súd.[14] Na prejudiciálnu otázku preto treba odpovedať na základe predpokladu, že podmienky na započítanie dane podľa § 37 ITA 2010 sú splnené.

36. Komisia v rozhodnutí 2019/700 nekritizovala ustanovenie § 37. Započítanie dane zaplatenej v zahraničí na spätné zdanenie licenčných poplatkov, ku ktorému došlo po zmene ITA 2010, však vedie k porovnateľnému výsledku. Žalobkyňa nemusí zdaniť tieto príjmy na Gibraltári.

37. Zrejme z tohto dôvodu Komisia v reakcii na otázku finančnej správy vyjadrila v liste názor, že rozhodnutie o štátnej pomoci sa vzťahuje aj na toto započítanie podľa § 37 ITA 2010. Preto sa finančná správa teraz domnieva, že nemôže uplatniť platný daňový zákon prijatý parlamentom.

38. Podľa judikatúry Súdneho dvora však listy, ktoré Komisia po prijatí svojho rozhodnutia zašle členskému štátu a ktorých cieľom je zabezpečiť vykonanie tohto rozhodnutia, nie sú záväzné.[15] Také stanoviská Komisie najmä nepatria medzi akty, ktoré možno vydať na základe nariadenia 2015/1589.[16] Záväzné je (napadnuté) rozhodnutie 2019/700, pokiaľ ho súdy Únie nezrušia.

[11] To je zaujímavé, keďže právne predpisy týkajúce sa dane z príjmov patria do právomoci členských štátov a povinnosť zdaniť všetky daňové zdroje, ktoré prichádzajú do úvahy, a teda všetky zdaniteľné príjmy, ktoré prichádzajú do úvahy, atď., aspoň podľa práva Únie v skutočnosti neexistuje.

[12] Článok 16 ods. 1 nariadenia *2015/1589 zakazuje vymáhanie pomoci*, ak by to bolo v rozpore so všeobecnou zásadou práva Únie. Spätné zdanenie bez zákonného základu týkajúce sa daňových udalostí, ktoré už nastali, by však prípadne mohlo porušovať všeobecné zásady právneho štátu (ako je napríklad právna istota, určitosť a zákonnosť).

[13] Pozri napríklad takzvané články týkajúce sa metódy (články 23A a 23B) modelovej zmluvy OECD.

[14] Ustálená judikatúra – pozri napríklad rozsudky z 25. októbra 2017, Polbud – Wykonawstwo (C-106/16, EU:C:2017:804, bod 27); zo 16. júna 2015, Gauweiler a i. (C-62/14, EU:C:2015:400, bod 15), a z 11. septembra 2008, Eckelkamp a i. (C-11/07, EU:C:2008:489, bod 52).

[15] Výslovne sa to uvádza v rozsudku z 13. februára 2014, Mediaset (C-69/13, EU:C:2014:71, bod 24).

[16] Pozri rozsudok z 13. februára 2014, Mediaset (C-69/13, EU:C:2014:71, bod 26).

39. Treba teda najprv objasniť pôsobnosť rozhodnutia 2019/700 (pozri v tejto súvislosti časť C). Ak by sa toto rozhodnutie nevzťahovalo na započítanie dane podľa § 37 ITA 2010, treba objasniť, či sa má toto započítanie prípadne považovať za obchádzanie uvedeného rozhodnutia (pozri v tejto súvislosti časť D), resp. inú zakázanú pomoc v zmysle článku 107 ZFEÚ (pozri v tejto súvislosti časť E).

C. O pôsobnosti rozhodnutia Komisie o štátnej pomoci z 19. decembra 2018 (rozhodnutie 2019/700)

40. Rozhodujúce preto je, čoho sa týka rozhodnutie 2019/700. Vzťahuje sa aj na započítanie daní, ktoré boli zaplatené v zahraničí, na daň z určitých príjmov splatnú na Gibraltári – ako sa domnieva Komisia –, alebo len na nezdaniteľnosť (nezdanenie) týchto príjmov – ako sa domnieva žalobkyňa? V prvom uvedenom prípade musí nevyhnutne najprv vzniknúť povinnosť zaplatiť daň, za ktorú možno započítať inú splatnú daň, a v druhom uvedenom prípade taká povinnosť vôbec nemusí vzniknúť.

41. Článok 1 ods. 2 rozhodnutia 2019/700 stanovuje, že „schéma štátnej pomoci vo forme oslobodenia príjmov z licenčných poplatkov od dane“ predstavuje zakázanú pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Aj keď tam nie je presne uvedené, ktoré ustanovenie ITA 2010 poskytuje selektívnu výhodu, z odôvodnení – najmä z odôvodnenia 33 – vyplýva, že „oslobodenie príjmov z licenčných poplatkov od dane“ znamená nezahrnutie tohto druhu príjmov do tabuľky C v prílohe 1 ITA 2010.

42. Z odôvodnenia 82 vyplýva, že Komisia vidí selektívnu výhodu v tom, že toto nezdaňovanie je „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 sa preto „príjmy z pasívnych úrokov a licenčných poplatkov“ mali zdaniť. Komisia v odôvodnení 107 uvádza, že na nezdaňovanie 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“. Vzhľadom na iba „obmedzené riziko dvojitého zdanenia“ je podľa nej z tohto dôvodu „úplné a automatické opatrenie oslobodenia od dane neprimerané“ a nemožno ho považovať za odôvodnenie.

43. Z toho vyplýva, že Komisia v rozhodnutí 2019/700 považovala nezdaňovanie určitých druhov príjmov za selektívnu výhodu, keďže tieto druhy príjmov by sa v koherentnom daňovom systéme v skutočnosti museli zdaniť. Nie je podstatné, či je to tak. Rozhodujúce je, že obsah rozhodnutia sa týka len nezdaniteľnosti určitých príjmov.

44. § 37 ITA 2010 sa naopak týka započítania daní z licenčných poplatkov, ktoré boli zaplatené v zahraničí, na daň, ktorá sa má zaplatiť z týchto licenčných poplatkov na Gibraltári. Predpokladom tohto započítania však je, že tieto príjmy podliehajú dani na Gibraltári, najmä ak je započítanie obmedzené do výšky týchto príjmov. V tomto smere je § 37 ITA 2010 v súlade s rozhodnutím 2019/700. Na rozdiel od toho, čo finančná správa Gibraltáru uvádza vo svojom stanovisku, bola najmä vymáhaná suma vypočítaná v súlade s odôvodnením 226 tohto rozhodnutia. Konkrétna suma (t. j. daň z týchto príjmov) teda podľa všetkého bola vypočítaná presne tak, ako to Komisia navrhla v uvedenom rozhodnutí. Tým bolo toto rozhodnutie v tejto časti dodržané.

45. Započítanie daní, ktoré boli zaplatené v zahraničí, podľa § 37, ktoré sa posudzuje v prejednávanej veci, sa naopak uplatní až v druhom rade. To isté by platilo napríklad pre započítanie s daňovým úverom z iného dôvodu alebo započítanie s dodatočne zistenými stratami.

46. Aj keď je výsledok rovnaký (neexistuje povinnosť zaplatiť daň na Gibraltári), § 37 ITA 2010 sa predsa týka úplne iného prípadu, než je prípad, na základe ktorého Komisia v rozhodnutí 2019/700 konštatovala zakázanú pomoc. Z odôvodnenia 107 rozhodnutia 2019/700 totiž vyplýva, že Komisia odôvodnila svoje rozhodnutie tým, že samotné obmedzené riziko dvojitého zdanenia neodôvodňuje úplné a automatické „opatrenie oslobodenia od dane“. To sa však týka predchádzajúcej právnej úpravy. Podľa nej sa určité príjmy vo všeobecnosti nezdaňovali. § 37 ITA 2010 naopak vychádza z predpokladu, že došlo k zdaneniu, a preto sa uplatní len v prípade konkrétneho dvojitého zdanenia. K započítaniu pritom tiež nedochádza automaticky, ale daňovník musí preukázať, že spĺňa podmienky započítania, teda že v konkrétnom prípade bola daň zaplatená v zahraničí.

47. V konečnom dôsledku sa licenčné poplatky napriek § 37 ITA 2010 zdaňujú (t. j. podliehajú dani) na Gibraltári. Na túto splatnú daň sa len započíta daň, ktorá už bola zaplatená v zahraničí (v tomto prípade v USA). Rozhodnutie 2019/700 sa teda nevzťahuje na započítanie daní z licenčných poplatkov, ktoré boli zaplatené v zahraničí, na zodpovedajúcu daň na Gibraltári. Rozhodnutie 2019/700 preto nebráni uplatneniu § 37 ITA 2010.

D. O tom, či započítanie podľa § 37 ITA 2010 predstavuje obchádzanie rozhodnutia Komisie z 19. decembra 2018

48. Inak by to bolo nanajvýš v prípade, ak by započítanie podľa § 37 ITA 2010 predstavovalo obchádzanie rozhodnutia 2019/700. Ako vyplýva z odôvodnenia 25 nariadenia 2015/1589, dotknutý členský štát má prijať všetky opatrenia potrebné na zabezpečenie účinnosti rozhodnutia Komisie.

49. To vylučuje obchádzanie prostredníctvom kompenzačných opatrení. Také obchádzanie by však bolo časovo predstaviteľné len vtedy, ak by § 37 bol prijatý po vydaní tohto rozhodnutia s cieľom zmariť právne účinky (t. j. spätné zdanenie) predpísané v tomto rozhodnutí. Domnievam sa, že v tomto prípade to nie je tak. Právnu úpravu, ktorú Komisia v tomto rozhodnutí nekritizovala, možno sotva považovať za obchádzanie uvedeného rozhodnutia. Mohla by byť nanajvýš sama pomocou.

50. Aj keby bol § 37 vložený dodatočne, o obchádzaní rozhodnutia 2019/700 by bolo možné hovoriť len vtedy, ak by sa toto ustanovenie o započítaní ako také malo považovať za pomoc. Ak totiž § 37 ITA 2010 pri samostatnom posúdení nepredstavuje zakázanú pomoc, nemožno ním ani obísť konštatovanie, že iné ustanovenie predstavuje pomoc, ktorá sa musí vymáhať.

E. O tom, či započítanie podľa § 37 ITA 2010 predstavuje štátnu pomoc podľa článku 107 ZFEÚ

51. Jedinou otázkou, ktorú ešte treba objasniť, preto je, či právne predpisy týkajúce sa štátnej pomoci bránia uplatneniu § 37 ITA 2010, teda či sa má započítanie dane z licenčných poplatkov, ktorá bola zaplatená v zahraničí, stanovené zákonom v § 37 ITA 2010 považovať za zakázanú

pomoc v zmysle článku 107 ZFEÚ. Zdá sa, že Komisia vo svojom stanovisku vychádza z toho, že je to tak. Na túto otázku však treba podľa informácií, ktoré má Súdny dvor k dispozícii, odpovedať záporne.

52. V tejto súvislosti z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že kvalifikácia vnútroštátneho opatrenia ako „štátnej pomoci“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ vyžaduje, aby boli splnené všetky nasledujúce podmienky. Po prvé musí ísť o zásah štátu alebo o zásah zo štátnych prostriedkov. Po druhé tento zásah musí byť spôsobilý ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi. Po tretie musí svojmu príjemcovi poskytovať selektívnu výhodu. Po štvrté musí narúšať alebo hroziť narušením hospodárskej súťaže. [17]

53. Posúdenie selektívnosti výhody predpokladá zistenie, či v rámci danej právnej úpravy je dotknuté vnútroštátne opatrenie také, že zvýhodňuje „určité podniky alebo výrobu určitých druhov tovaru“ pred inými, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný uvedenou úpravou nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii a sú tak vystavené odlišnému zaobchádzaniu, ktoré v podstate možno kvalifikovať ako diskriminačné. [18]

54. Okrem toho, ak je predmetné opatrenie koncipované ako schéma pomoci – ako v tomto prípade § 37 ITA 2010 –, a nie ako individuálna pomoc, úlohou Komisie je preukázať, že hoci toto opatrenie poskytuje výhodu so všeobecnou pôsobnosťou, majú z neho prospech iba určité podniky alebo určité odvetvia činností. [19]

55. 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. [20] Naopak, daňová výhoda, ktorá vyplýva zo všeobecného opatrenia, ktoré sa uplatňuje na všetky hospodárske subjekty bez rozdielu, nepredstavuje takúto pomoc v zmysle uvedeného ustanovenia. [21]

56. V oblasti základných slobôd vnútorného trhu Súdny dvor rozhodol, že členské štáty môžu za súčasného stavu harmonizácie daňového práva Únie zaviesť daňový systém, ktorý považujú za najvhodnejší. [22] Toto tvrdenie platí aj v oblasti štátnej pomoci. [23]

57. Z toho vyplýva, že okrem oblastí, v ktorých je daňové právo Únie predmetom harmonizácie, určenie charakteristík každej dane patrí do voľnej úvahy členských štátov pri dodržaní ich daňovej autonómie. To platí najmä pre výber sadzby dane, ale aj pre určenie jej vymeriavacieho základu

[17] Rozsudky zo 16. marca 2021, Komisia/Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202, bod 33); Komisia/Poľsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 27), a z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 53).

[18] Rozsudky zo 16. marca 2021, Komisia/Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202, bod 34); Komisia/Poľsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 28), a z 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 35).

[19] Rozsudky zo 16. marca 2021, Komisia/Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202, bod 35); Komisia/Poľsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 29), a z 30. júna 2016, Belgicko/Komisia (C-270/15 P, EU:C:2016:489, bod 49).

[20] Rozsudky zo 16. marca 2021, Komisia/Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202, bod 36); Komisia/Poľsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 30), a z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 71).

[21] Rozsudky zo 16. marca 2021, Komisia/Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202, bod 36), a Komisia/Poľsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 30). Pozri v tomto zmysle tiež rozsudok z 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 23).

[22] Rozsudky zo 16. marca 2021, Komisia/Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202, bod 43); Komisia/Poľsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 37); z 3. marca 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, bod 49), a z 3. marca 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, bod 69).

[23] Rozsudky zo 16. marca 2021, Komisia/Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202, bod 43), a Komisia/Poľsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 37). Pozri tiež rozsudok z 26. apríla 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, bod 50 a tam citovaná judikatúra).

a zdaniteľnej udalosti.[24] Tieto podstatné charakteristiky teda v zásade definujú referenčný systém alebo „obvyklý“ daňový režim, z hľadiska ktorého treba posudzovať podmienku týkajúcu sa selektívnosti.[25]

58. Napriek tomu nie je vylúčené, že aj tieto podstatné charakteristiky môžu v určitých prípadoch odhaliť zjavne diskriminačný prvok, čo však musí preukázať Komisia.[26] Všeobecné rozlišovania, ktoré platia pre všetkých bez rozdielu a nachádzajú sa v rámci koherentného daňového systému, preto za normálnych okolností nemôžu predstavovať selektívnu výhodu.[27]

59. Rozhodnutie, ktoré dane zaplatené v zahraničí možno započítať na daň splatnú v tuzemsku a za akých podmienok to má byť možné, je však takým všeobecným rozhodnutím, ktoré patrí do vyššie uvedenej voľnej úvahy členského štátu. Jeho účelom je zamedziť dvojitému zdaneniu. Zamedzenie dvojitého zdanenia je uznaným cieľom, a to tak v OECD[28], ako aj v Únii[29]. Dvojité zdaňovanie narúša neutralitu hospodárskej súťaže a vytvára prekážky cezhraničného investovania a poskytovania služieb.

60. Rozhodnutie, do akej miery sa preto členský štát pokúsi prostredníctvom jednostranných opatrení (napríklad mechanizmu započítania alebo oslobodenia od dane vo vnútroštátnom práve) alebo dvojstranných opatrení (napríklad uzavretím príslušných dohôd o dvojitom zdanení) zamedziť dvojitému zdaneniu v tomto štáte a v inom štáte, je rozhodnutím, ktoré musí prijať každý zákonodarca pri koncipovaní svojich vlastných daňových predpisov. Je prirodzené, že toto základné rozhodnutie sa vzťahuje „len“ na podniky, ktoré vykonávajú cezhraničné transakcie – t. j. podliehajú daňovej právomoci dvoch štátov.

61. Ako finančná správa Gibraltáru správne uvádza vo svojom stanovisku, jednostranné opatrenia ako § 37 ITA 2020, sú pre štáty, ktoré nedisponujú rozsiahlou sieťou dohôd o dvojitom zdanení, obvyklou metódou na zamedzenie dvojitého zdanenia.

62. Zo skutočnosti, že započítanie sa vzťahuje len na daňovníkov, ktorí spĺňajú podmienky dvojitého zdanenia, nemožno vyvodiť nijakú selektívnosť. Skutočnosť, že len daňovníci, ktorí spĺňajú podmienky uplatnenia opatrenia, môžu mať z neho prospech, totiž sama osebe ešte nepreukazuje selektívnu povahu tohto opatrenia.[30] To, že započítanie daní, ktoré boli zaplatené v zahraničí, na príjmy, ktoré sa zdaňujú aj v tuzemsku, je nekoherentné, by mohlo byť vylúčené. V tomto prípade už vôbec nie je zrejmé a Komisia nepreukázala, že § 37 vychádza zo zjavne diskriminačných kritérií, prostredníctvom ktorých by sa mal obchádzať zákaz štátnej pomoci.

[24] Rozsudky zo 16. marca 2021, Komisia/Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202, bod 44), a Komisia/Poľsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 38).

[25] Rozsudky zo 16. marca 2021, Komisia/Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202, bod 45), a Komisia/Poľsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 39).

[26] Rozsudky zo 16. marca 2021, Komisia/Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202, bod 48), a Komisia/Poľsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 42).

[27] Pozri v tejto súvislosti už návrhy, ktoré som predniesla vo veci Komisia/Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2020:835, bod 53 a nasl.), vo veci Komisia/Poľsko (C-562/19 P, EU:C:2020:834, bod 46 a nasl.), a vo veci Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, bod 150).

[28] Pozri napríklad názov modelovej zmluvy OECD (stav k júlu 2017): „Modelová zmluva OECD o zamedzení dvojitého zdanenia, ako aj krátenia daní a daňových únikov v oblasti daní z príjmov a kapitálu“.

[29] Pozri odôvodnenie 3 smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, 1990, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147), ktoré sa týka dvojitého zdaňovania v prípade rozdeľovania zisku v rámci skupiny. Z judikatúry pozri rozsudky zo 16. júla 2009, Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, bod 28), a z 11. septembra 2008, Arens-Sikken (C-43/07, EU:C:2008:490, bod 62).

[30] Rozsudky zo 16. marca 2021, Komisia/Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202, bod 58); z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 59), a z 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 42).

63. Pokiaľ Komisia naopak vo svojom stanovisko uvádza, že selektívna výhoda nezaniká len preto, lebo sa touto výhodou kompenzujú určité náklady, nie je to presvedčivé. Po prvé podniky, ktorým vznikajú osobitné náklady (v tomto prípade napríklad v dôsledku ďalšej daňovej povinnosti v USA), sa so zreteľom na cieľ opatrení na zamedzenie dvojitého zdanenia nachádzajú v úplne inej situácii než podniky, ktoré platia daň len raz (na Gibraltári). Po druhé základné rozhodnutie, do akej miery členský štát zohľadní dane zaplatené v iných štátoch, a tak zamedzí dvojitému zdaneniu, patrí do jeho voľnej úvahy. Okrem toho zamedzenie dvojitého zdanenia – ako bolo uvedené vyššie – je uznaným cieľom Únie. Komisia vo svojom stanovisku tiež nepreukázala, prečo by Gibraltár z tohto dôvodu mal v tomto prípade prekročiť medze svojej voľnej úvahy.

64. Započítanie dane z licenčných poplatkov, ktorá bola zaplatená v USA, podľa § 37 preto nemožno posudzovať ani ako pomoc, ani ako obchádzanie rozhodnutia 2019/700.

VI. Návrh

65. Preto navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku, ktorú mu položil Income Tax Tribunal of Gibraltar (Súd pre daň z príjmov, Gibraltár, Spojené kráľovstvo), takto:

Rozhodnutie Komisie 2019/700 z 19. decembra 2018 ani článok 107 ZFEÚ nebránia započítaniu daní z príjmov žalobkyne z licenčných poplatkov, ktoré boli zaplatené v USA, na daň splatnú na Gibraltári podľa § 37 Income Tax Act 2010 (zákon o dani z príjmov z roku 2010) .