



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

J. КОКОТТ

представено на 10 март 2022 година¹

Дело C-705/20

Fossil (Gibraltar) Limited

срещу

Commissioner of Income Tax

(Преюдициално запитване, отправено от Income Tax Tribunal of Gibraltar (United Kingdom)
(Съд по дела относно данъка върху доходите, Гибралтар, Обединеното кралство)

„Преюдициално запитване — Държавна помощ — Държавна помощ под формата на необлагане с данък на доходи от пасивни лихви и роялти — Решение (ЕС) 2019/700 — Национална разпоредба, която не е била предмет на разследването на Комисията относно държавните помощи — Заобикаляне на Решението на Комисията относно държавната помощ — Приспадане на чуждестранни данъци с цел избягване на двойното данъчно облагане като забранена държавна помощ“

I. Въведение

1. В основата на настоящото преюдициално запитване е решение на Комисията, с което „освобождаването от данъчно облагане на доходите от пасивни лихви и роялти“, предвидено в данъчното законодателство на Гибралтар, е квалифицирано като държавна помощ². Понастоящем това решение все още е обект на проверка в рамките на осъществявания от Общия съд съдебен контрол по дело, образувано по жалба, подадена от друго предприятие³. По същество преюдициалното запитване се отнася до обхвата на посоченото решение. Същевременно обаче преюдициалното запитване разкрива несигурността, която понастоящем съществува при тълкуването и прилагането на националното данъчно законодателство във връзка с правото на Съюза в областта на държавните помощи.

2. Несигурността при отговора на въпроса кога данъчна разпоредба представлява забранена държавна помощ, е явно толкова голяма в Гибралтар, че преди да приложи националното данъчно законодателство, местната данъчна администрация пита

¹ Език на оригиналния текст: немски.

² Решение (ЕС) 2019/700 на Комисията от 19 декември 2018 година относно Държавна помощ SA.34914 (2013/C), приведена в действие от Обединеното кралство във връзка с корпоративното данъчно облагане в Гибралтар (нотифицирано под номер C(2018) 7848) (ОВ L 119, 2019 г. стр. 151).

³ Производството е висящо пред Общия съд по дело T-508/19.

Комисията дали е допустимо да бъде приложена съответната данъчна разпоредба. Това е направено, въпреки че тази разпоредба не е предмет на посоченото решение относно държавната помощ.

3. Любопитна подробност е, че въпросната правна уредба представлява един вид приспадане на платени в чужбина данъци от доходи, които се облагат с данък и в Гибралтар. Това е техника за избягване на двойното данъчно облагане, която е напълно обичайна в международното данъчно право. Тъй като обаче Комисията отговаря на запитването на данъчната администрация, че приетото от нея решение не допуска приспадането на данъци, последната отказва да приложи правната уредба в полза на данъчнозадълженото лице. Този отказ от своя страна води до обжалване от страна на данъчнозадълженото лице, което смята, че е приложим националният данъчен закон.

4. По настоящото делото Съдът отново⁴ получава възможност да вземе становище по въпроса за проверката на национални данъчни закони с общо приложение от страна на Комисията от гледна точка на правото в областта на държавните помощи и за последиците от тази проверка за данъчнозадълженото лице.

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

5. Правната уредба се съдържа в член 108 ДФЕС и в Регламент (ЕС) 2015/1589 за установяване на подробни правила за прилагането на член 108 от Договора за функционирането на Европейския съюз⁵.

6. Съображение 25 от Регламент 2015/1589 гласи:

„В случаите на неправомерна помощ, която не е съвместима с вътрешния пазар, ефективната конкуренция следва да бъде възстановена. За тази цел е необходимо помощта, включително лихвите, да бъдат възстановени незабавно. Подходящо е възстановяването да бъде извършено в съответствие с процедурите от националното законодателство. Прилагането на тези процедури не следва, предотвратявайки незабавното и ефективно изпълнение на решението на Комисията, да попречи на възстановяването на ефективната конкуренция. За да се постигне този резултат, държавите членки следва да вземат всички необходими мерки, гарантиращи ефективността на решението на Комисията“.

7. Член 16 от същия регламент е озаглавен „Възстановяване на помощ“ и в параграф 1 предвижда:

„Когато са взети отрицателни решения в случаи с неправомерна помощ, Комисията решава съответната държава членка да вземе всички необходими мерки за възстановяване на помощта от бенефициера („решение за възстановяване“). Комисията не изисква възстановяване на помощта, ако това противоречи на общ принцип на правото на Съюза“.

⁴ Последно предмет на разглеждане в практиката на Съда са базирани на оборота данъци върху доходите с прогресивни ставки на Полша и Унгария: вж. решения от 16 март 2021 г., Комисия/Унгария (C-596/19 P, EU:C:2021:202), и от 16 март 2021 г., Комисия/Полша (C-562/19 P, EU:C:2021:201).

⁵ Регламент на Съвета от 13 юли 2015 г. (ОВ L 248, 2015 г., стр. 9 и поправка в ОВ L 186, 19.7.2017 г., стр. 17).

Б. Статутът и правото на Гибралтар

8. Гибралтар е преотстъпен от испанския крал на британската корона с Договора от Утрехт, подписан между първия и кралицата на Великобритания на 13 юли 1713 г. и в рамките на договорите, слагащи край на Войната за испанското наследство, Гибралтар е колония на британската корона. Той не е част от Обединеното кралство.

9. В международното право Гибралтар е в списъка на несамоуправляващите се територии по смисъла на член 73 от Устава на ООН. Съгласно правото на Съюза Гибралтар е европейска територия, за която по принцип се прилагат разпоредбите на Договорите и за чиито външни отношения отговаря държава членка (член 355, точка 3 ДФЕС).

10. Системата за държавно и административно управление на Гибралтар е установена в Конституцията на Гибралтар от 2006 г. (Gibraltar Constitution Order 2006), влязла в сила на 1 януари 2007 г. Съгласно този акт изпълнителната власт в Гибралтар упражнява назначен от кралицата губернатор, по определени вътрешни въпроси е компетентно Her Majesty's Government of Gibraltar, а законодателната власт упражняват кралицата и парламентът на Гибралтар. Гибралтар има свои съдилища. Съществува възможност за обжалване на решенията на върховния съд на Гибралтар пред Judicial Committee of the Privy Council (Съдебна комисия на Личния съвет на кралицата).

11. Упражнявайки признатата от Обединеното кралство автономия, през 2010 г. Гибралтар приема нов Закон за данъчно облагане на доходите (Income Tax Act 2010, наричан по-нататък „ИТА 2010“). Този закон влиза в сила на 1 януари 2011 г.

12. ИТА 2010 се основава на териториална система на данъчно облагане на печалби и капиталови печалби с източник в Гибралтар или начислени в Гибралтар. В таблица С от списък 1 към ИТА 2010 са изброени различни видове доходи, подлежащи на данъчно облагане. В първоначалния вариант на ИТА 2010 в този списък не са били изброени доходите от пасивни лихви и от роялти, поради което те не са представлявали облагаем доход. През 2019 г. обаче в закона е включено данъчно облагане с обратно действие на доходи от роялти, получени в периода от 1 януари 2011 г. до 31 декември 2013 г.

13. Освен това раздел 37 от този закон е озаглавен „Relief in respect of foreign tax paid“ и предвижда форма на приспадане на данък в полза на данъчнозадължените лица, които са платили както в Гибралтар, така и в други държави данък върху доходите за същите печалби от източници в Гибралтар или в други държави. Съгласно този раздел данъчнозадълженото лице има право да иска данъчно освобождаване в размер на платения в чужбина данък до размера на подлежащия на плащане за това данък в Гибралтар.

III. Фактите

14. В основата на настоящото преюдициално запитване е спор между Fossil (Gibraltar) Limited (наричано по-нататък „жалбоподателят“) и данъчната администрация в Гибралтар относно задължението за заплащане на данъци в Гибралтар съгласно ИТА 2010 с оглед на вече платените в Съединените американски щати данъци върху доходи от роялти.

15. Жалбоподателят е стопроцентово дъщерно дружество на Fossil Group Inc, предприятие със седалище в Съединените американски щати. Самият жалбоподател е предприятие със седалище в Гибралтар, което получава доходи от роялти от използването в световен мащаб на определени търговски марки и неимуществени активи (промишлен дизайн), свързани с притежаваните от тях марки.

16. На свой ред, в основата на този спор е фактът, че на 16 октомври 2013 г. Комисията започва официална процедура по разследване с цел по-конкретно да провери дали данъчното облагане на доходи от пасивни лихви и роялти, което не е предвидено в ИТА 2010, поставя избиращо в по-благоприятно положение определени предприятия.

17. Член 1 от приетото на 19 декември 2019 г. въз основа на тази процедура Решение относно държавната помощ⁶ (наричано по-нататък „Решение 2019/700“) гласи:

„1. Схемата за държавна помощ под формата на освобождаване от данъчно облагане на доходите от пасивни лихви, приложима в Гибралтар съгласно Закона за данъчно облагане на доходите от 2010 г. между 1 януари 2011 г. и 30 юни 2013 г. и неправомерно въведена в действие от Гибралтар в нарушение на член 108, параграф 3 от ДФЕС, е несъвместима с вътрешния пазар по смисъла на член 107, параграф 1 от ДФЕС.

2. Схемата за държавна помощ под формата на освобождаване от данъчно облагане на доходите от роялти, приложима в Гибралтар съгласно Закона за данъчно облагане на доходите от 2010 г. между 1 януари 2011 г. и 31 декември 2013 г. и неправомерно въведена в действие от Гибралтар в нарушение на член 108, параграф 3 от ДФЕС, е несъвместима с вътрешния пазар по смисъла на член 107, параграф 1 от ДФЕС“.

18. Член 5, параграф 1 от Решение 2019/700 гласи:

„1. Обединеното кралство възстановява цялата несъвместима помощ, предоставена въз основа на схемите, посочени в член 1, или въз основа на данъчните становища, посочени в член 2, от бенефициерите на тази помощ“.

19. Следните съображения от Решение 2019/700 описват разглежданата мярка:

„(30) ИТА 2010 се основава на териториална система на данъчно облагане, което означава, че печалбите или капиталовите печалби се облагат само ако доходите „са начислени в Гибралтар или произлизащи от Гибралтар“. [...]

[...]

(33) Съгласно първоначалния вариант на ИТА 2010 пасивни лихви и роялти не са подлежали на данъчно облагане [бележка под линия 17 гласи, че в първоначалния вариант на таблица С от списък 1 към ИТА 2010 не е включена тази категория доходи] независимо от източника на доходите, нито от прилагането на принципа на териториалност [...].“

⁶ Решение (ЕС) 2019/700 на Комисията от 19 декември 2018 година относно Държавна помощ SA.34914 (2013/C), приведена в действие от Обединеното кралство във връзка с корпоративното данъчно облагане в Гибралтар (нотифицирано под номер C(2018) 7848) (ОВ L 119, 2019 г. стр. 151).

20. Комисията обосновава избирателното предимство на тази мярка по следния начин:

„(82) В настоящия случай мярката е в противоречие с общия принцип, че корпоративният подоходен данък се събира от всички данъчнозадължени лица, които получават доходи, произлизащи от Гибралтар или начислени в Гибралтар. В съответствие с този принцип доходите от пасивни лихви и роялти следва по принцип да попадат в обхвата на данъчното облагане, като подлежат на прилагане на принципа на териториалност. [...].

(83) В резултат освобождаването от данъчно облагане въвежда намаляване на данък, който дружествата, ползващи се с освобождаването, би трябвало иначе да платят. Това поражда предимство, тъй като предприятията се освобождават от разходи, присъщи на икономическите им дейности, което ги поставя в по-благоприятно финансово положение в сравнение с други данъкоплатци (получаващи активни доходи)“.

21. Изложената обосновка е отхвърлена по-специално като се посочва следното:

„(107) Освен това доводът, че прилагането на принципа на териториалност се основава на необходимостта от избягване на двойното данъчно облагане, е неоснователен, тъй като на (чуждестранното) предприятие(то) платец е по принцип разрешено да приспада лихвите [или] роялти за данъчни цели. [...] Вследствие на това, с оглед на ограничения риск от двойно данъчно облагане, пълната и автоматична мярка за освобождаване от данъчно облагане е непропорционална и предотвратяването на двойно данъчно облагане не може да се разглежда като приемлива обосновка“.

22. Освен това се поставят и конкретни изисквания към възстановяването на предимството:

„(223) В случай на неправомерна държавна помощ под формата на данъчни мерки, сумата, подлежаща на възстановяване, трябва да бъде изчислена въз основа на сравнение между действително платения данък и сумата, която е трябвало да бъде платена в отсъствието на преференциалното данъчно третиране.

(224) В този случай, за да се получи сумата на данъка, която е трябвало да бъде платена в отсъствието на преференциалното данъчно третиране, органите на Обединеното кралство следва да преоценят данъчните задължения на образуванията, ползващи се от въпросните мерки, за всяка данъчна година, за която са се ползвали от тези мерки.

(225) [...]

(226) Размерът на загубата от данъци за конкретна данъчна година трябва да се изчисли, както следва:

- на първо място, органите на Обединеното кралство следва да установят общите печалби на съответното предприятие за данъчната година (включително печалбите от доходи от роялти и/или пасивни лихви);
- на базата на тези печалби органите на Обединеното кралство следва да изчислят данъчната основа на съответното предприятие за тази данъчна година;

- данъчната основа следва да се умножи по ставката за корпоративно данъчно облагане, приложима за тази данъчна година;
- накрая органите на Обединеното кралство следва да извадят корпоративния данък, който предприятието вече е платило за тази данъчна година (ако е платило такъв)“.

23. Жалбоподателят не е сред 165-те дружества, разследвани от Европейската комисия и изброени в края на Решението. Той обаче е получил доходи от роялти, които в съответствие с ИТА 2010 до този момент не са били облагани с данък. За сметка на това всички получени от жалбоподателя доходи от роялти са декларирани от Fossil Group Inc пред данъчните власти на Съединените американски щати, където върху тези доходи са платени данъци в размер на 35 %.

24. Считано от датата на обнародване на Income Tax (Amendment) Regulations 2019 (Закон за изменение на закона за облагане на доходите и на закона за корпоративното подоходно облагане от 2019 г.), приети в изпълнение на Решение 2019/700, в закона е въведено данъчно облагане с обратно действие на доходите от роялти, получени в периода от 1 януари 2011 г. до 31 декември 2013 г.

25. По силата на това изменение на закона за жалбоподателя възниква данъчно задължение с обратно действие. Понастоящем жалбоподателят иска да му бъде предоставено на основание на раздел 37 от ИТА 2010 данъчно облекчение за данъка, който е платен от Fossil Group Inc в Съединените американски щати върху доходи от роялти на жалбоподателя (приспадане на данък). Това отчасти би обезсмислило предвиденото данъчно облагане с обратно действие на доходите от роялти на жалбоподателя.

26. Тъкмо поради тази причина, преди да приспадне данъка в полза на жалбоподателя на основание на раздел 37 от ИТА 2010, данъчната администрация се свързва с главна дирекция „Конкуренция“ на Комисията с молба за по-подробни указания. На 26 март 2020 г. генерална дирекция „Конкуренция“ уведомява писмено данъчната администрация, че при определянето на размера на данъка данъчната администрация не може да вземе предвид платените в Съединените американски щати данъци върху доходите от роялти на жалбоподателя. Вследствие на това данъчната администрация отказва да предостави на жалбоподателя приспадане на данък на основание на раздел 37 от ИТА 2010.

27. Жалбоподателят обжалва по съдебен ред това решение. Според него Решение 2019/700 относно държавната помощ допуска приспадане на данък на основание на раздел 37 от ИТА 2010.

IV. Преюдициалното запитване и производството пред Съда

28. При това положение Income Tax Tribunal of Gibraltar (Съд по дела относно данъка върху доходите на Гибралтар, Обединеното кралство) спира производството по делото и с определение от 16 декември 2020 г., постъпило в Съда на 21 декември 2020 г., на основание

член 267 ДФЕС в рамките на производството по преюдициално запитване поставя на Съда, както посочва самата запитваща юрисдикция, „за първи път (а поради оттеглянето на Обединеното кралство от Европейския съюз и за последен път)“ следния въпрос:

„В нарушение на Решението ли е предоставянето от Commissioner of Income Tax (Комисарят по подоходното и корпоративното подоходно данъчно облагане) на данъчно облекчение на основание ИТА 2010 за данъци, платени в САЩ върху доходи от роялти на жалбоподателя [...], или Решението не допуска по друг начин предоставянето на такова данъчно облекчение?“.

29. В производството пред Съда писмени становища представят жалбоподателят, данъчната администрация на Гибралтар и Европейската комисия. На основание член 76, параграф 2 от Процедурния правилник Съдът решава да не се провежда съдебно заседание за изслушване на устните състезания.

V. Правен анализ

A. По допустимостта на преюдициалното запитване

30. Преюдициалното запитване е допустимо. Актът относно условията за присъединяване на Кралство Дания, Ирландия и Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия и промените в Договорите⁷ несъмнено предвижда, че някои части от Договора не се прилагат за Гибралтар. Контролът върху държавните помощи съгласно член 107 и сл. ДФЕС обаче не е сред тези части.

31. Макар Обединеното кралство да се е оттеглило от Съюза към датата на постъпване на преюдициалното запитване, съгласно член 86, параграф 2 от Споразумението за оттеглянето⁸ Съдът продължава да е компетентен да се произнеса преюдициално по запитвания, отправени до края на преходния период) (т.е. до 31 декември 2020 г.). Настоящият случай е такъв.

Б. По преюдициалния въпрос

32. С поставените въпроси запитващата юрисдикция по същество иска да изясни какъв е обхватът на Решение 2019/700 на Комисията относно държавната помощ. В това решение се критикува липсата на уредба на данъчното облагане на доходите от пасивни лихви и от роялти в правото на Гибралтар. В Решение 2019/700 Комисията определя това положение като освобождаване от данъчно облагане⁹, респективно като безгласно освобождаване¹⁰. Строго погледнато, става въпрос за необлагане с данък на определени доходи.

⁷ ОВ L 73, 1972 г., стр. 14.

⁸ Споразумение за оттеглянето на Обединеното кралство Великобритания и Северна Ирландия от Европейския съюз и Европейската общност за атомна (ОВ С 384 I, 2019 г., стр. 1).

⁹ Вж. съображение 2 от Решение 2019/700 (ОВ L 119, 2019 г., стр. 151).

¹⁰ Вж. съображение 93 от Решение 2019/700 (ОВ L 119, 2019 г., стр. 166).

33. По настоящото дело не е необходимо произнасяне по въпроса дали необлагането с данък на отделни видове доходи действително трябва да се разглежда като несъвместима с вътрешния пазар помощ по смисъла на член 107 ДФЕС¹¹. По настоящото дело не е необходимо също да се изяснява въпросът дали правото на Съюза действително може да изисква с обратно действие данъчно облагане на доходи, които досега не са били облагаеми по силата на закон¹².

34. И двата въпроса могат да останат открити, тъй като жалбоподателят не иска тези доходи да бъдат обложени с данък, а иска да бъде приспаднат платеният в Съединените американски щати данък върху тези доходи от роялти. По принцип такова приспадане е предвидено в раздел 37 от ИТА 2010. По този начин Гибралтар е избрал да прилага метода на приспадане (за разлика от метода на освобождаване). И двата метода са обичайни¹³ в международното данъчно право и служат за избягване на нежелано двойно данъчно облагане. Запитващата юрисдикция посочва освен това, че са изпълнени условията за това приспадане.

35. Вярно е, че Комисията и данъчната администрация оспорват това в писмените си становища. Следва обаче да се има предвид, че съгласно постоянната практика на Съда член 267 ДФЕС въвежда производство за пряко сътрудничество между Съда и юрисдикциите на държавите членки. В рамките на това производство всяка преценка на обстоятелствата по делото е от компетентността на националния съд, който следва да прецени — предвид особеностите на делото — както необходимостта от преюдициално решение, за да може да се произнесе, така и релевантността на въпросите, които поставя на Съда. За разлика от това Съдът има правомощието единствено да се произнася по тълкуването или валидността на дадена разпоредба от правото на Съюза с оглед на фактите, които са му посочени от националния съд¹⁴. Следователно на преюдициалния въпрос следва да се отговори въз основа на предпоставката, че са изпълнени условията за приспадане на данък съгласно раздел 37 от ИТА 2010.

36. В Решение 2019/700 Комисията не критикува правната уредба, съдържаща се в раздел 37. Приспадането на платения в чужбина данък от данъка, с който доходите от роялти се облагат с обратно действие след изменението на ИТА 2010, обаче води до сходен резултат. Жалбоподателят няма задължението да плаща данък за тези доходи в Гибралтар.

37. По всяка вероятност поради тази причина в отговор на поставени от данъчната администрация въпроси Комисията застъпва в писмо виждането, че Решението относно държавната помощ обхваща и приспадането по раздел 37 от ИТА 2010. С оглед на това становище понастоящем данъчната администрация счита, че е възпрепятствана да прилага приетия от парламента действащ данъчен закон.

¹¹ Този въпрос е интересен, като се има предвид, че правото в областта на подоходното данъчно облагане е от компетентността на държавите членки и че поне в правото на Съюза всъщност не съществува задължение за данъчно облагане на всички възможни източници на данъчни приходи и следователно на всички възможни облагаеми доходи.

¹² Член 16, параграф 1 от Регламент 2015/1589 забранява възстановяването на помощ, ако това противоречи на общ принцип на правото на Съюза. По всяка вероятност обаче данъчно облагане с обратно действие без правно основание по отношение на вече осъществени хипотези на данъчно облагане би могло да противоречи на общи принципи на правото (като например принципите на правна сигурност, на определеност, на законсьобразност).

¹³ Вж. само т.нар. членове относно методите (членове 23А и 23В) в модела на данъчна спогодба на ОИСП.

¹⁴ Постоянна съдебна практика, вж. само решения от 25 октомври 2017 г., Polbud — Wykonawstwo (C-106/16, EU:C:2017:804, т. 27), от 16 юни 2015 г., Gauweiler и др. (C-62/14, EU:C:2015:400, т. 15), и от 11 септември 2008 г., Eckelkamp и др. (C-11/07, EU:C:2008:489, т. 52).

38. Съгласно практиката на Съда обаче писмата, които Комисията изпраща на държавата членка след приемане на решението си с цел да се осигури изпълнението на посоченото решение, не са обвързващи¹⁵. По-специално такива становища не са сред актовете, които могат да бъдат приемани на основание на Регламент 2015/1589¹⁶. Решение 2019/700 (обжалвано) е обвързващо, докато не бъде отменено от юрисдикциите на Съюза.

39. Следователно най-напред следва да се изясни обхватът на Решение 2019/700 (по този въпрос вж. по-долу раздел В). В случай че приспадането на данъка на основание раздел 37 от ИТА 2010 не попада в посочения обхват, следва да се изясни дали евентуално това обстоятелство следва да се разглежда като заобикаляне на това решение (по този въпрос вж. по-долу раздел Г), респективно като забранена на друго основание държавна помощ по смисъла на член 107 ДФЕС (по този въпрос вж. по-долу раздел Д).

В. По обхвата на Решението на Комисията от 19 декември 2018 г. относно държавната помощ (Решение 2019/700)

40. Ето защо ключовият въпрос е какъв е обхватът на Решение 2019/700. Обхваща ли това решение и приспадането на чуждестранни данъци от дължимия в Гибралтар данък върху определени доходи, както счита Комисията, или то обхваща само необлагаемостта (необлагането с данък) на тези доходи, както счита жалбоподателят? Първата хипотеза изисква задължително да е налице вече възникнало данъчно задължение, от което да може да бъде приспаднато друго данъчно задължение, докато последната хипотеза изобщо не изисква това.

41. В член 1, параграф 2 от Решение 2019/700 се приема, че „[с]хемата за държавна помощ под формата на освобождаване от данъчно облагане на доходите от роялти“ представлява забранена по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС държавна помощ. Макар в тази формулировка да не е точно посочено коя разпоредба от ИТА 2010 предоставя изборно предимство, то от преамбюла, и по-специално от съображение 33 следва, че под израза „освобождаване от данъчно облагане на доходите от роялти“ се има предвид липсата на включване на този вид доходи в таблица С от списък 1 към ИТА 2010.

42. От съображение 82 става ясно, че според Комисията изборното предимство се състои в това, че необлагането с данък е в противоречие „с общия принцип, че корпоративният подоходен данък се събира от всички данъчнозадължени лица, които получават доходи, произлизащи от Гибралтар или начислени в Гибралтар“. Според Комисията при това положение „доходите от пасивни лихви и роялти следва“ да подлежат на данъчно облагане. В съображение 107 Комисията посочва, че доводът, изведен от необходимостта от избягване на двойното данъчно облагане, е неотносим в случая на необлагане с данък, „тъй като на (чуждестранното) предприятие(то) платец е по принцип разрешено да приспада лихвите от роялти за данъчни цели“. „Вследствие на това“, с оглед на „само“ ограничения риск от двойно данъчно облагане, пълната и автоматична мярка за освобождаване от данъчно облагане е непропорционална“ и не може да се разглежда като обосновка.

¹⁵ Така изрично решение от 13 февруари 2014 г., Mediaset (C-69/13, EU:C:2014:71, т. 24).

¹⁶ Вж. решение от 13 февруари 2014 г., Mediaset (C-69/13, EU:C:2014:71, т. 26).

43. От изложеното става ясно, че в Решение 2019/700 Комисията разглежда необлагането с данък на определени видове доходи като изборното предимство, тъй като в рамките на една съгласувана данъчна система тези видове доходи всъщност трябва да бъдат обложени с данък. Не е необходимо да се изяснява дали това становище е правилно. От определящо значение е фактът, че съдържанието на Решението се отнася единствено до необлагаемостта на определени доходи.

44. На свой ред раздел 37 от ИТА 2010 се отнася до приспадането на платени в чужбина данъци върху доходи от роялти от подлежащия на плащане в Гибралтар данък върху доходите от тези роялти. Това приспадане обаче изисква доходите да са облагаеми в Гибралтар, още повече че приспадането е ограничено до техния размер. Така погледнато, раздел 37 от ИТА 2010 е в съответствие с Решение 2019/700. Противно на поддържаното от данъчната администрация на Гибралтар в писменото ѝ становище, по-специално размерът на сумата за възстановяване е бил правилно изчислен в съответствие със съображение 226 от това решение. Следователно конкретният размер на сумата (т.е. данъкът върху тези доходи), изглежда, е бил изчислен точно така, както Комисията предлага в това решение. Следователно решението е било изпълнено в тази му част.

45. За сметка на това, едва на един последващ етап се поставя въпросът за разглеждано в случая приспадане на удържани в чужбина данъци на основание на член 37. Същото би важало например по отношение на прихващането с данъчни активи на друго основание или във връзка с приспадането с впоследствие установени загуби.

46. Дори резултатът да е същият (не следва да се плащат данъци в Гибралтар), все пак раздел 37 от ИТА 2010 се отнася до хипотеза, напълно различна от случая, по повод на който в Решение 2019/700 Комисията приема за установено, че е налице забранена държавна помощ. Всъщност от съображение 107 от Решение 2019/700 следва, че Комисията обосновава решението си с факта, че само ограниченият риск от двойно данъчно облагане не обосновава пълната и автоматична „мярка за освобождаване от данъчно облагане“. Тази констатация обаче се отнася до старата правна уредба. Съгласно тази правна уредба определени доходи изначално не подлежали на данъчно облагане. За разлика от това раздел 37 от ИТА 2010 предполага, че е налице данъчно облагане и поради това този раздел се прилага само в конкретен случай на двойно данъчно облагане. При това приспадането не се извършва и автоматично, а данъчнозадълженото лице е длъжно да докаже, че са изпълнени условията за прилагането му, а именно че в конкретния случай е налице данъчно облагане на друго място.

47. В резултат на това, въпреки раздел 37 от ИТА 2010, в Гибралтар доходите от роялти се облагат с данък (т.е. те са облагаеми). Единствено данъкът, който вече е бил събран на друго място (в случая в Съединените американски щати), се приспада от това данъчно задължение. Следователно приспадането на платени в чужбина данъци върху доходи от роялти от съответния данък в Гибралтар не попада в обхвата на Решение 2019/700. При това положение Решение 2019/700 допуска прилагането на раздел 37 от ИТА.

Г. По наличието на заобикаляне на Решението на Комисията от 19 декември 2018 г. чрез приспадането на основание раздел 37 от ИТА 2010

48. Би могло да се обмисли при всички положения различен отговор, в случай че приспадането по силата на раздел 37 от ИТА 2010 представлява заобикаляне на Решение 2019/700. Както е видно от съображение 25 от Регламент 2015/1589, съответната държава членка следва да вземе всички необходими мерки, гарантиращи ефективността на Решението на Комисията.

49. Това изключва заобикалянето чрез компенсаторни мерки. Такова заобикаляне обаче би било възможно от гледна точка на времето, ако раздел 37 беше приет след приемането на посоченото решение, с цел да се обезсмислят предвидените в това решение правни последици (т.е. данъчното облагане с обратно действие). Считаю, че настоящият случай не е такъв. Вече съществуваща правна уредба, която не е критикувана от Комисията в Решението, едва ли може да бъде определена като заобикаляне на Решението. Евентуално самата тя би могла да представлява държавна помощ.

50. Дори и ако раздел 37 беше добавен впоследствие, за заобикаляне на Решение 2019/700 би могло да се говори само ако самата разпоредба за това приспадане трябва да се разглежда като държавна помощ. Всъщност, ако раздел 37 от ИТА 2010, разгледан отделно, не представлява забранена държавна помощ, то с тази разпоредба не може да бъде заобиколена и констатацията, че друга разпоредба представлява държавна помощ и че тя трябва да бъде възстановена.

Д. По наличието на държавна помощ по смисъла на член 107 ДФЕС вследствие на приспадането на основание раздел 37 от ИТА 2010

51. Следователно въпросът, който единствено остава да се изясни, е дали правото в областта на държавните помощи допуска прилагането на раздел 37 от ИТА 2010, съответно дали законоустановеното в раздел 37 от ИТА 2010 приспадане на платен в чужбина данък върху доходи от роялти трябва да се разглежда като забранена държавна помощ по смисъла на член 107 ДФЕС. В становището си Комисията, изглежда, приема, че това е така. Въз основа на предоставената на Съда информация обаче се налага изводът, че на този въпрос трябва да се отговори отрицателно.

52. В това отношение от практиката на Съда следва, че квалифицирането на национална мярка като „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС изисква да са изпълнени всяко едно от следните условия. Първо, трябва да става въпрос за намеса на държавата или посредством ресурси на държавата. Второ, тази намеса трябва да е в състояние да засегне търговията между държавите членки. Трето, тя трябва да предоставя селективно предимство на своя получател. Четвърто, тя трябва да нарушава или да заплашва да наруши конкуренцията¹⁷.

53. Преценката на селективния характер на предимството изисква да се установи дали в рамките на даден правен режим разглежданата национална мярка може да постави в по-благоприятно положение „определени предприятия или производството на някои стоки“ в сравнение с други, които от гледна точка на преследваните от този правен режим

¹⁷ Решения от 16 март 2021 г., Комисия/Унгария (C-596/19 P, EU:C:2021:202, т. 33), и Комисия/Полша (C-562/19 P, EU:C:2021:201, т. 27), и от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 53).

цели се оказват в сходно фактическо и правно положение и по този начин са обект на диференцирано третиране, което по същество може да се квалифицира като дискриминационно¹⁸.

54. Освен това, когато разглежданата мярка е предвидена като схема за помощи, както в случая раздел 37 от ИТА 2010, а не като индивидуална помощ, Комисията следва да установи, че макар да предвижда предимство на общо основание, въпросната мярка го предоставя изключително в полза на определени предприятия или определени области на дейност¹⁹.

55. В този смисъл за държавна помощ се счита по-специално намеса, която облекчава тежестите, обичайно натоварващи бюджета на предприятие, и която, без да е субсидия в тесния смисъл на думата, има поради това същото естество и последици²⁰. За сметка на това, не представлява помощ по смисъла на посочената разпоредба данъчно предимство, произтичащо от обща мярка, приложима без разлика към всички икономически оператори²¹.

56. В областта на основните свободи на вътрешния пазар Съдът постановява, че при актуалното състояние на хармонизиране на данъчното право на Съюза държавите членки са свободни да установяват системата на данъчно облагане, която намират за най-подходяща²². Това твърдение е валидно и в областта на държавните помощи²³.

57. От това следва, че извън областите, в които данъчното право на Съюза е било хармонизирано, определянето на конститутивните характеристики на всеки данък попада в обхвата на правото на преценка на държавите членки при зачитане на данъчната им самостоятелност. Това се отнася по-специално не само за избора на данъчни ставки, но и за определянето на данъчната основа и данъчното събитие²⁴. Следователно тези конститутивни характеристики по принцип определят референтната система или „обичайния“ данъчен режим, въз основа на който следва да се анализира условието за селективност²⁵.

¹⁸ Решения от 16 март 2021 г., Комисия/Унгария (C-596/19 P, EU:C:2021:202, т. 34), и Комисия/Полша (C-562/19 P, EU:C:2021:201, т. 28), и от 19 декември 2018 г., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, т. 35).

¹⁹ Решения от 16 март 2021 г., Комисия/Унгария (C-596/19 P, EU:C:2021:202, т. 35), и Комисия/Полша (C-562/19 P, EU:C:2021:201, т. 29), и от 30 юни 2016 г., Белгия/Комисия (C-270/15 P, EU:C:2016:489, т. 49).

²⁰ Решения от 16 март 2021 г., Комисия/Унгария (C-596/19 P, EU:C:2021:202, т. 36), и Комисия/Полша (C-562/19 P, EU:C:2021:201, т. 30), и от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 71).

²¹ Решения от 16 март 2021 г., Комисия/Унгария (C-596/19 P, EU:C:2021:202, т. 36), и Комисия/Полша (C-562/19 P, EU:C:2021:201, т. 30); вж. в този смисъл и решение от 19 декември 2018 г., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, т. 23).

²² Решения от 16 март 2021 г., Комисия/Унгария (C-596/19 P, EU:C:2021:202, т. 43), и Комисия/Полша (C-562/19 P, EU:C:2021:201, т. 37), от 3 март 2020 г., Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, т. 49), и от 3 март 2020 г., Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, т. 69).

²³ Решения от 16 март 2021 г., Комисия/Унгария (C-596/19 P, EU:C:2021:202, т. 43), и Комисия/Полша (C-562/19 P, EU:C:2021:201, т. 37); вж. също решение от 26 април 2018 г. (ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, т. 50 и цитираната съдебна практика).

²⁴ Решения от 16 март 2021 г., Комисия/Унгария (C-596/19 P, EU:C:2021:202, т. 44), и Комисия/Полша (C-562/19 P, EU:C:2021:201, т. 38).

²⁵ Решения от 16 март 2021 г., Комисия/Унгария (C-596/19 P, EU:C:2021:202, т. 45), и Комисия/Полша (C-562/19 P, EU:C:2021:201, т. 39).

58. При все това не е изключена възможността в определени случаи и тези конститутивни характеристики да разкрият явно дискриминационен аспект, който обаче Комисията следва да докаже²⁶. Ето защо общи разграничения в рамките на съгласувана данъчна система, които се прилагат без разлика към всички, по правило не могат да представляват селективно предимство²⁷.

59. Решението кои чуждестранни данъци могат да бъдат приспаднати от местния дължим данък и при какви условия това следва да бъде възможно, обаче е решение с общ характер, което попада в посоченото по-горе право на преценка на държавата членка. Това решение има за цел да се избегне двойното данъчно облагане. Това е цел, призната както в рамките на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР)²⁸, така и в рамките на Съюза²⁹. Двойното данъчно облагане накърнява неутралността по отношение на конкуренцията и създава пречки пред трансграничните инвестиции и доставки на услуги.

60. Ето защо въпросът в какъв обхват дадена държава членка се опитва да избегне двойното данъчно облагане — допускано от нея или от друга държава — чрез прилагане на едностранни мерки (например предвидени в националното право правила относно приспадането на данъци или освобождаването от данъци) или на двустранни мерки (например сключването на съответни спогодби за избягване на двойното данъчно облагане), е решение, което всеки данъчен законодател трябва да вземе при уредбата на собственото си данъчно право. Съвсем естествено е това принципно решение да обхваща „само“ предприятия, които осъществяват трансгранична дейност, което означава и подчинени на две данъчни юрисдикции.

61. Както правилно посочва данъчната администрация на Гибралтар в писменото си становище, за данъчни системи, които не разполагат с добре развита мрежа от спогодби за избягване на двойното данъчно облагане едностранни мерки като раздел 37 от ИТА 2020 представляват обичайното средство, което позволява да се избягва двойно данъчно облагане.

62. От факта, че приспадането се прилага само по отношение на данъчнозадължените лица, които отговарят на предпоставките за възникване на двойно данъчно облагане, не може да се обоснове извод за наличие на селективност. Единственото обстоятелство, че само данъчнозадължените лица, отговарящи на условията за прилагане на дадена мярка, могат да се ползват от нея, не може сам по себе си да ѝ придаде селективен характер³⁰. Би следвало да се приеме, че е изключена възможността да е непоследователно приспадането на платени в чужбина данъци от доходи, които подлежат на облагане и в страната. В

²⁶ Решения от 16 март 2021 г., Комисия/Унгария (C-596/19 P, EU:C:2021:202, т. 48), и Комисия/Полша (C-562/19 P, EU:C:2021:201, т. 42).

²⁷ Вж. по този въпрос заключенията ми по дела Комисия/Унгария (C-596/19 P, EU:C:2020:835, т. 53 и сл.), Комисия/Полша (C-562/19 P, EU:C:2020:834, т. 46 и сл.), и Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, т. 150).

²⁸ Вж. само заглавието на модела на данъчна спогодба на ОИСР (към юли 2017 г.): „Модел на данъчна спогодба на ОИСР за избягване на двойното данъчно облагане, както и на отклонението от и заобикалянето на облагането с данъци на доходите и имуществото“.

²⁹ Вж. съображение 3 от Директива на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки (ОВ L 225, 1990 г., стр. 6; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 97) по отношение на двойното данъчно облагане на дивиденди, разпределени в рамките на група от дружества. От съдебната практика вж. решения от 16 юли 1990 г., Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, т. 28), и от 11 септември 2008 г., Arens-Sikken (C-43/07, EU:C:2008:490, т. 62).

³⁰ Решения от 16 март 2021 г., Комисия/Унгария (C-596/19 P, EU:C:2021:202, т. 58), от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 59), и от 29 март 2012 г., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, т. 42).

настоящия случай изобщо не може да се установи или въобще да бъде доказано от Комисията, че раздел 37 разкрива явно дискриминационни параметри, с които се цели заобикаляне на забраната на държавните помощи.

63. Доколкото в писменото си становище Комисията, напротив, счита, че дадено селективно предимство не отпада само поради това че с това предимство се компенсират определени тежести, то този довод е неубедителен. От една страна, с оглед на целта на мерките за избягване на двойното данъчно облагане предприятията, които понасят специални тежести (в настоящия случай например вследствие на допълнително данъчно задължение в Съединените американски щати), се намират определено в положение, различно от това, в което се намират предприятия, които се облагат само веднъж (в Гибралтар). От друга страна, принципното решение в какъв обхват дадена държава членка ще взема предвид данъчните задължения в други държави и следователно ще избягва двойното данъчно облагане, попада в обхвата на нейното право на преценка. Освен това, както бе посочено по-горе, избягването на двойното данъчно облагане, е призната цел на Съюза. При това положение Комисията не обяснява в представеното писмено становище и защо твърди, че в настоящия случай Гибралтар е превишил пределите на правото си на преценка.

64. Следователно извършеното на основание на раздел 37 приспадане на платен в Съединените американски щати данък върху доходи от роялти не може да се квалифицира нито като държавна помощ, нито като заобикаляне на Решение 2019/700.

VI. Заключение

65. Ето защо предлагам на Съда да отговори на преюдициалния въпрос на Income Tax Tribunal of Gibraltar (Съд по дела относно данъка върху доходите, Гибралтар, Обединеното кралство), както следва:

„Нито Решение 2019/700 на Комисията от 19 декември 2018 г., нито член 107 ДФЕС изключват възможността платените в Съединените американски щати данъци върху доходи от роялти на жалбоподателя да бъдат приспаднати от подлежащия на плащане в Гибралтар данък на основание раздел 37 от Income Tax Act 2010“.