



## Сборник съдебна практика

### РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

15 септември 2022 година \*

„Преюдициално запитване — Държавни помощи — Схема за помощ, приведена в действие от правителството на Гибралтар във връзка с корпоративния подоходен данък — Решение (ЕС) 2019/700 — Необлагане с данък на доходи от пасивни лихви и роялти — Решение на Европейската комисия, с което схемата за помощ се обявява за неправомерна и несъвместима с вътрешния пазар — Задължение за възстановяване — Обхват — Национална разпоредба, която не е била предмет на разследването на Комисията относно спорната държавна помощ — Приспадане на платения в чужбина данък с цел избягване на двойното данъчно облагане“

По дело C-705/20

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Income Tax Tribunal of Gibraltar (Съд по дела относно данъка върху доходите, Гибралтар) с акт от 16 декември 2020 г., постъпил в Съда на 21 декември 2020 г., в рамките на производство по дело

**Fossil (Gibraltar) Ltd**

срещу

**Commissioner of Income Tax**

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: А. Prechal, председател на състава, J. Passer, F. Biltgen, N. Wahl (докладчик) и М. L. Arastey Sahún, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за Fossil (Gibraltar) Ltd, от D. Feetham, КС, М. Levy, solicitor, и R. Pennington-Benton, barrister,

\* Език на производството: английски.

- за Commissioner of Income Tax, от M. Llamas, КС, M. Petite, адвокат, T. Rocca и Y. Sanguinetti, barristers,
- за Европейската комисия, от L. Flynn, P. Němečková и B. Stromsky, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 10 март 2022 г.,

постанови настоящото

### Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на 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 (ОВ L 119, 2019 г., стр. 151).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Fossil (Gibraltar) Ltd и Commissioner of Income Tax (Комисарят по доходното данъчно облагане, Гибралтар) по повод на изпълнението на задължението за възстановяване на държавните помощи, посочени в член 1 от Решение 2019/700.

### Правна уредба

#### *Правото на Съюза*

##### *Регламент (ЕС) 2015/1589*

- 3 Съгласно съображение 25 от Регламент (ЕС) 2015/1589 на Съвета от 13 юли 2015 година за установяване на подробни правила за прилагането на член 108 [ДФЕС] (ОВ L 248, 2015 г., стр. 9 и поправка в ОВ L 186, 2017 г., стр. 17):

„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 [Европейската к]омисия, 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“.

- 4 Член 16 от този регламент е озаглавен „Възстановяване на помощ“ и гласи:

„1. 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 [...]. Комисията не изисква възстановяване на помощта, ако това противоречи на общ принцип на правото на Съюза.

[...]

3. Без да се засяга разпореждане на Съда на Европейския съюз съгласно член 278 [...] от ДФЕС, възстановяването се извършва незабавно и в съответствие с процедурите по националното законодателство на съответната държава членка, при условие че те позволяват незабавното и ефективно изпълнение на решението на Комисията. За тази цел и в случая на производство пред националните съдилища съответните държави членки предприемат всички необходими стъпки, които са предвидени в съответните им правни системи, включително и временни мерки, без да се засяга правото на Съюза“.

#### *Решение 2019/700*

- 5 На 16 октомври 2013 г. Комисията започва официална процедура по разследване с цел да провери дали необлагането с данък на доходите от пасивни лихви и роялти, предвидено в Income Tax Act 2010 (Закон за данъчно облагане на доходите от 2010 г.), който е законът за корпоративното данъчно облагане в Гибралтар (наричан по-нататък „ITA 2010“), поставя изборително в по-благоприятно положение определени предприятия, в нарушение на правилата на Съюза в областта на държавните помощи.
- 6 На 1 октомври 2014 г. Комисията уведомява Обединеното кралство Великобритания и Северна Ирландия за решението си да разшири процедурата по член 108, параграф 2 ДФЕС, за да включи в нея практиката на предварителни данъчни становища в Гибралтар, и по-специално приемането на 165 предварителни данъчни становища.
- 7 На 19 декември 2018 г. Комисията приема Решение 2019/700. По същество Комисията констатира, от една страна, че „освобождаването“ от данъчно облагане на доходите от пасивни лихви и от роялти, приложимо в Гибралтар между 2011 и 2013 година на основание ITA 2010, представлява схема за държавна помощ, неправомерно приведена в действие и несъвместима с вътрешния пазар, и от друга страна, че данъчното третиране, предоставено от правителството на Гибралтар въз основа на предварителни данъчни становища, приети за пет установени в Гибралтар дружества, които имат дялово участие в нидерландски командитни дружества (*commanditaire vennootschap*) и получават приходи, генерирани от пасивни лихви и роялти, съставлява неправомерна и несъвместима с вътрешния пазар индивидуална държавна помощ.
- 8 Член 1 от това решение гласи:
  - „1. Схемата за държавна помощ под формата на освобождаване от данъчно облагане на доходите от пасивни лихви, приложима в Гибралтар съгласно [ITA 2010] 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 [ITA 2010] 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“.

9 Съгласно член 2 от посоченото решение:

„Индивидуалните държавни помощи, предоставени от правителството на Гибралтар въз основа на данъчните становища [...] в полза на пет гибралтарски предприятия в съдружие с нидерландско командитно дружество (*Commanditaire Vennootschappen*), получаващо доходи от роялти и пасивни лихви, които са били неправомерно въведени в действие от Обединеното кралство в нарушение на член 108, параграф 3 [...] от ДФЕС, са несъвместими с вътрешния пазар по смисъла на член 107, параграф 1 [...] от ДФЕС“.

10 По силата на член 5, параграф 1 от Решение 2019/700 Обединеното кралство възстановява по-конкретно цялата несъвместима помощ, предоставена въз основа на схемите, посочени в член 1 от това решение.

11 Според текста на член 7, параграф 1 от Решение 2019/700:

„1. В срок от два месеца от датата на уведомяването за настоящото решение Обединеното кралство подава следната информация до Комисията:

[...]

б) списък на бенефициерите, които са получили помощ въз основа на схемите за помощ, посочени в член 1, заедно със следната информация за всеки от тях и за всяка относима данъчна година:

– общата сума на получените печалби (с посочване поотделно на печалбите, получени от доходи от роялти, и на печалбите, получени от доходи от пасивни лихви), данъчната основа, приложимата ставка за данък върху дохода, сумата на платения данък върху дохода и сумата на загубата от данъци;

– общата сума на получената помощ;

[...]

г) общата сума (главница и лихви), която да бъде възстановена от всеки бенефициер (за всички данъчни години, които са обект на възстановяване);

[...]

е) документи, доказващи, че на бенефициерите е изпратено разпореждане за възстановяване“.

12 Раздел 10 от Решение 2019/700, озаглавен „Възстановяване на помощта“, съдържа указания относно размера на индивидуалните помощи, които националните органи трябва да възстановят от получателите на помощите. В частност съображения 223, 224 и 226 имат следния текст:

„(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.

[...]

(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 [данъчните] органи [...] 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)“.

### **Националното право**

#### *Gibraltar Constitution Order 2006*

13 Системата на управление на Гибралтар е установена в Gibraltar Constitution Order 2006 (Конституцията на Гибралтар от 2006 г.), влязла в сила на 1 януари 2007 г.

14 Член 47, параграф 3 от тази конституция гласи:

„Без да се засяга отговорността на Обединеното кралство за спазването от страна на Гибралтар на правото на Съюза, въпроси, които съгласно тази Конституция са отговорност на министри на правителството на Гибралтар, продължават да бъдат тяхна отговорност, независимо от това, че възникват в контекста на Европейския съюз“.

*ITA 2010*

- 15 ИТА 2010 влиза в сила на 1 януари 2011 г. и заменя предходния закон за корпоративно данъчно облагане в Гибралтар, датиращ от 1952 г. (Income Tax Act 1952). ИТА 2010 въвежда обща ставка на корпоративен подоходен данък в размер на 10 %, приложима за всички предприятия в Гибралтар, с изключение на предоставящите комунални услуги и далекосъобщителни услуги, както и на предприятията, ползващи се и злоупотребяващи с господстващо положение на пазара, които се облагат със специална ставка от 20 %.
- 16 Дружествата, подлежащи на облагане по ИТА 2010, са дружествата, обичайно установени в Гибралтар, както и тези, които не са обичайно установени там, но извършват търговска дейност посредством клон или представителство.
- 17 ИТА 2010 въвежда териториална система на данъчно облагане, тъй като печалби и капиталови печалби могат да се облагат само ако приходите от тях са „генерирани или произхождат от“ Гибралтар. В съответствие с член 74 от ИТА 2010 изразът „са генерирани или произхождат от“ се отнася до мястото, където се извършват дейностите, които са в основата на печалбите или на капиталовите печалби, което следователно нормално се определя за всеки отделен случай. Тази разпоредба предвижда и че дейностите при разрешителен режим и регламентирани с нормативен акт на Гибралтар, се считат за извършени в Гибралтар.
- 18 По силата на ИТА 2010 в първоначалната му редакция (в сила от 1 януари 2011 г.) доходите от пасивни лихви и от роялти не подлежат на облагане, независимо от източника на доходите и без оглед на прилагането на принципа на териториалност. Вследствие на внесените през 2013 г. изменения в ИТА 2010, считано от 1 юли 2013 г., всички лихви по вътрешнокорпоративни заеми подлежат на облагане с данък по общата ставка от 10 %, ако лихвите, получени или подлежащи на получаване от предприятието източник надхвърлят сумата от 100 000 лири стерлинги (GBP) годишно. Впрочем вследствие на измененията в ИТА 2010 от 2013 г., считано от 1 януари 2014 г., всички доходи от роялти, получени или подлежащи на получаване от предприятие, вписано в регистъра в Гибралтар, също подлежат на облагане с данък при същата ставка от 10 %.
- 19 Член 37 от ИТА 2010, озаглавен „Данъчно облекчение за платения в чужбина данък“, предвижда в параграф 1:

„Без да се засягат параграфи 2 и 8, всяко лице, което чрез приспадане или по друг начин е платило данъка, дължим по настоящия закон за печалбите или капиталовите печалби, получени от източници, разположени в Гибралтар или в която и да е друга държава, територия или юрисдикция, или което е данъчнозадължено лице за такъв данък, и което докаже в достатъчна за Commissioner [of Income Tax] степен, че е платило чрез приспадане или по друг начин подоходния данък в другата държава, територия или юрисдикция, за същите печалби или капиталови печалби, или че е данъчнозадължено лице за такъв данък там, има право на намаляване на дължимия по силата на настоящия закон данък, който е платило или който дължи за посочените печалби или капиталови печалби, до размера на сумата, съответстваща на по-малката от следните две суми:

- a) дължимия по силата на настоящия закон данък за посочените печалби или капиталови печалби, или

б) данъка върху доходите в другата държава, територия или юрисдикция за посочения доход“.

20 Член 37, параграф 8 от ИТА 2010 гласи:

„Настоящият член се прилага само за данъка, платен в държава, в която са генерирани или от която произхождат приходите от основната търговска дейност, от която са получени печалбите или капиталовите печалби, посочени в параграф 1“.

21 За целите на прилагането на Решение 2019/700 Income Tax (Amendment) Regulations 2019 (Правилник от 2019 г. за подоходния данък (изменение) изменя ИТА 2010, за да позволи облагането със задна дата на доходите от роялти, получени между 1 януари 2011 г. и 31 декември 2013 г.

### **Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос**

22 Fossil (Gibraltar) е установено в Гибралтар стопроцентово дъщерно дружество на Fossil Group Inc., дружество със седалище в Съединените американски щати, което извършва дейност в областта на създаването и производството на модни артикули. Fossil (Gibraltar) получава доходи от роялти, генерирани от използването в световен мащаб на редица марки, дизайни и модели, притежавани от Fossil Group.

23 Fossil (Gibraltar), което не фигурира в списъка с 165-те предварителни данъчни становища, посочен в точка 6 от настоящото решение, е извлякло доходи от роялти, които не са обложени на основание ИТА 2010. За сметка на това то е декларирало всички доходи, които е получило, пред данъчната администрация на Съединените щати и върху тях са платени данъци в размер на 35 %.

24 На 19 февруари 2019 г. Commissioner of Income Tax — органът, на който в Гибралтар е възложено събирането на данъка върху печалбите и капиталовите печалби — изпраща на Комисията списък с получатели на помощ, в който фигурира Fossil (Gibraltar), и ѝ съобщава изчислението на размера на помощта, която трябва да бъде възстановена от Fossil (Gibraltar).

25 С писмо от 8 април 2019 г. Commissioner of Income Tax предлага на Комисията да коригира размера на помощта, подлежаща на възстановяване от Fossil (Gibraltar). Предложената корекция отчита допълнителен данък, платен в Съединените щати от Fossil Group вследствие на прилагането на американските правила относно контролираните чуждестранни дружества.

26 С писма от 13 май и 6 юни 2019 г. генерална дирекция (ГД) „Конкуренция“ на Комисията приема, че тази корекция следва да бъде отказана.

27 С писмо от 26 март 2020 г. ГД „Конкуренция“ уточнява, че при определянето на размера на дължимия данък Commissioner of Income Tax не може да вземе предвид платения в Съединените щати данък върху доходите на Fossil (Gibraltar) от роялти.

28 Според ГД „Конкуренция“ методиката за изчисляване на дължимия данък за целите на възстановяването на помощта, описана в съображение 226 от Решение 2019/700, няма за цел да позволи приспадане на платените в Съединените щати данъци в изпълнение на

американските правила относно контролираните чуждестранни дружества. Всъщност предвидената в тези правила такса съответствала на собствена данъчна логика, а именно борбата с измамите, така че тя нямала въздействие върху обосновката, която е в основата на Решение 2019/700, и върху методиката за изчисляване на подлежащата на възстановяване от Fossil (Gibraltar) помощ. Службите на Комисията уточняват, наред с останалото, че точка 102 от Известието на Комисията относно събирането на неправомерна и несъвместима държавна помощ (ОВ С 247, 2019 г., стр. 1), която позволява на държавата членка, за да изчисли подлежащата на събиране сума, да вземе предвид и това дали получателят на неправомерна помощ е платил данъци върху получената помощ, не е приложима по делото в главното производство, тъй като Fossil (Gibraltar) не е платил такива данъци.

- 29 На 31 октомври 2020 г., след като Комисията отхвърля изчислението на подлежащата на възстановяване от Fossil (Gibraltar) помощ, извършено от Commissioner of Income Tax, същият изпраща на Fossil (Gibraltar) нови разпореждания за възстановяване.
- 30 На 4 декември 2020 г. Fossil (Gibraltar) подава жалба срещу разпорежданията за възстановяване пред запитващата юрисдикция.
- 31 Пред тази юрисдикция Commissioner of Income Tax поддържа, че трябва да се съобрази с позицията на ГД „Конкуренция“. Според него, макар предвиденото в член 37 от ИТА 2010 данъчно облекчение само по себе си да не е било разгледано от ГД „Конкуренция“, възприетата от нея позиция прави невъзможно прилагането на тази разпорежба.
- 32 От своя страна Fossil (Gibraltar) поддържа, че макар посочената в точка 21 от настоящото решение национална правна уредба относно подоходния данък да разрешава занапред облагането със задна дата на доходите от роялти, генерирани между 2011 г. и 2013 г., Commissioner of Income Tax продължава да е оправомощен — съгласно вътрешното право и в съответствие с член 16, параграф 3 от Регламент 2015/1589 — да предоставя всяко данъчно облекчение, налично по силата на ИТА 2010 при облагането на тези доходи. В това отношение то отбелязва, че Решение 2019/700 не се произнася по прилагането на член 37 от ИТА 2010 или по съответствието на този член с правото на Съюза. Според Fossil (Gibraltar) Commissioner of Income Tax смесва изчисляването на дължимия данък за целите на възстановяването на помощта, както е предвидено в Решение 2019/700, и данъчните облекчения, които могат да бъдат приложени от органите на Гибралтар върху brutната сума, подлежаща на възстановяване съгласно ИТА 2010.
- 33 При тези условия запитващата юрисдикция решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„В нарушение на Решение 2019/700 ли е предоставянето от Commissioner of Income Tax на данъчно облекчение на основание ИТА 2010 за данъци, платени в САЩ върху доходи от роялти на [Fossil (Gibraltar)], или Решението не допуска по друг начин предоставянето на такова данъчно облекчение?“



## По преюдициалния въпрос

- 34 С въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали Решение 2019/700 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска националните органи, на които е възложено възстановяването от получателя на неправомерна и несъвместима с вътрешния пазар помощ, да прилагат национална разпорежба, предвиждаща механизъм за приспадане на платените от този получател в чужбина данъци от тези, които той дължи в Гибралтар.
- 35 В самото начало следва да се отбележи, че въпросът, така както е формулиран от запитващата юрисдикция и на който Съдът е приканен да отговори, се основава на предпоставката, че член 37 от ИТА 2010, който предвижда механизъм за приспадане на платения в трета държава данък с цел избягване на двойното данъчно облагане, намира приложение по делото в главното производство.
- 36 Несъмнено, Commissioner of Income Tax и Комисията изтъкват, че по делото в главното производство, изглежда, липсват необходимите условия, за да се ползва механизмът за приспадане по член 37 от ИТА 2010. Изложените в това отношение съображения обаче поставят под въпрос преценката на националното право, направена от запитващата юрисдикция, която стига до извода, че условията за прилагане на член 37 от ИТА 2010 са изпълнени по делото в главното производство.
- 37 Единствено запитващата юрисдикция обаче, а не Съдът, следва да провери основателността на тази преценка на националното право. Всъщност член 267 ДФЕС въвежда производство за пряко сътрудничество между Съда и юрисдикциите на държавите членки. В рамките на това производство, основано на ясно разделение на правомощията между националните юрисдикции и Съда, 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, докато Съдът има правомощие единствено да се произнася по тълкуването или валидността на дадена разпорежба от правото на Съюза с оглед на фактите, които са му посочени от националния съд (решения от 16 юни 2015 г., Gauweiler и др., C-62/14, EU:C:2015:400, т. 15 и от 20 април 2021 г., Repubblica, C-896/19, EU:C:2021:311, т. 28).
- 38 В случая, и като се изхожда от предпоставката, че член 37 от ИТА 2010 намира приложение по делото в главното производство, следва да се определи дали предоставянето на намаление на размера на помощта, която Fossil (Gibraltar) трябва да възстанови въз основа на тази разпорежба, е от естество да застраши ефективното изпълнение на разпореждането за възстановяване, съдържашо се в Решение 2019/700.
- 39 В това отношение следва да се припомни, че премахването на неправомерна помощ посредством възстановяване е логична последица от установяването на нейния неправомерен характер. Следователно държавата членка, адресат на решение, което я задължава да възстанови неправомерна помощ, по силата на член 288 ДФЕС трябва да предприеме всички подходящи мерки, за да осигури изпълнението на това решение. Това може да намери израз в действителното възстановяване на дължимите суми с цел отстраняване на нарушението на конкуренцията, причинено от предоставеното с неправомерната държавна помощ конкурентно предимство (решение от 24 януари 2013 г., Комисия/Испания, C-529/09, EU:C:2013:31, т. 90 и 91 и цитираната съдебна практика). С това възстановяване получателят губи пазарното предимство, от което се е ползвал

спрямо своите конкуренти, и се възстановява положението отпреди отпускането на помощта (решение от 15 декември 2005 г., *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774, т. 113).

- 40 По силата на член 16, параграф 3 от Регламент 2015/1589 възстановяването на държавна помощ, обявена с решение на Комисията за неправомерна и несъвместима с вътрешния пазар, трябва да се извършва, както следва и от съображение 25 от този регламент, незабавно и в съответствие с процедурите на националното законодателство на съответната държава членка, при условие че те позволяват незабавното и ефективно изпълнение на посоченото решение, като това условие е израз на изискванията на принципа на ефективност, установен в практиката на Съда (вж. по аналогия решение от 24 януари 2013 г., *Комисия/Испания*, C-529/09, EU:C:2013:31, т. 92 и цитираната съдебна практика).
- 41 За да изчисли размера на подлежащата на възстановяване помощ, националният съд трябва да вземе предвид всички доведени до знанието му относими данни. Не е изключено с оглед на всички тези данни направените от националния съд изчисления да водят до размер на помощта, по-малък от произтичащия от вземането предвид само на решението на Комисията, с което се разпорежда възстановяването на обявената за несъвместима с вътрешния пазар помощ, и дори до размер, равен на нула (вж. в този смисъл решение от 13 февруари 2014 г., *Mediaset*, C-69/13, EU:C:2014:71, т. 36 и 37).
- 42 Така Съдът е уточнил, че възстановяването на предишното положение означава връщане, доколкото е възможно, към положението, което би преобладавало, ако съответните операции бяха осъществени, без да е предоставена спорната мярка за помощ (вж. в този смисъл решение от 15 декември 2005 г., *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774, т. 117).
- 43 Макар подлежащите на възстановяване суми да не могат да бъдат определени въз основа на хипотетични сделки, които предприятията биха могли да извършат, ако не бяха избрали формата на придружена от помощта операция, на етапа на възстановяването получателите по схема за помощ могат да се позоват на предвидените в националното право приспадания и намаления, ако се окаже — с оглед на конкретно извършените операции — че действително са имали право да се ползват от тях. Всъщност възстановяването на предишното положение изисква единствено да бъде отчетено, на етапа на възстановяването на помощта от националните органи, евентуално по-благоприятното в сравнение с общия ред данъчно третиране, което би било предоставено на основание на действително осъществената операция в отсъствието на неправомерната помощ и в съответствие със съвместими с правото на Съюза национални норми (вж. в този смисъл решение от 15 декември 2005 г., *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774, т. 114—119).
- 44 След това уточнение, що се отнася, на първо място, до въпроса дали Решение 2019/700 само по себе си допуска поисканото на основание член 37 от ИТА 2010 намаление, следва да се припомни, че с това решение Комисията обявява за незаконосъобразни и несъвместими с вътрешния пазар, от една страна, схемата, предоставена под формата на необлагане с данък на доходите от пасивни лихви и от роялти, и от друга страна, индивидуалните мерки за помощ, състоящи се от пет предварителни данъчни становища сред 165-те такива, визирани в решението на Комисията от 1 октомври 2014 г. да разшири официалната процедура по разследване по член 108, параграф 2 ДФЕС, посочено в точка 6 от настоящото решение.

- 45 Що се отнася до мерките, приети под формата на необлагане на доходите от пасивни лихви и от роялти, които единствено са оспорени по делото в главното производство, от Решение 2019/700 следва, че тези мерки са квалифицирани като държавни помощи, забранени от член 107, параграф 1 ДФЕС, по-специално поради това че предоставят изборително предимство.
- 46 В него е взето предвид по-конкретно обстоятелството, че това необлагане е в противоречие с общия принцип, че корпоративният подоходен данък се събира от всички данъчнозадължени лица, които получават доходи, които са генерирани или произхождат от Гибралтар. Според Комисията от това следва, че „доходите от пасивни лихви и роялти следва по принцип да попадат в обхвата на данъчното облагане“ (съображение 82 от Решение 2019/700). Същевременно освобождаването от данък, който дружествата би трябвало иначе да платят, пораждало предимство (съображение 83 от това решение), а priori изборително, доколкото поставя в по-благоприятно положение главно многонационални групи (съображения 103 и 104 от посоченото решение). В съображение 107 от същото решение Комисията посочва, че с оглед на положение на необлагане доводът, изведен от необходимостта от предотвратяване на двойно данъчно облагане, е неоснователен, „тъй като на (чуждестранното) предприятие(то) платец е по принцип разрешено да приспада лихвите от роялти за данъчни цели“.
- 47 От тези съображения следва, че Решение 2019/700 се отнася само до констатацията, че определени категории доходи, в случая тези от пасивни лихви и роялти, не подлежат на облагане с корпоративен данък в Гибралтар.
- 48 При това положение, макар Решение 2019/700 да налага на компетентните национални органи да възстановят данъка, който е трябвало да бъде платен в отсъствието на освобождаването за доходи от пасивни лихви и роялти (съображение 223 от това решение), то за разлика от това не урежда евентуалната възможност за позоваване на предвидените в законодателството на Гибралтар приспадания и намаления, които е могло да бъдат приложени при изчисляването на дължимия данък. Следователно посоченото решение и в частност съображение 226 от него не са пречка за позоваване на механизъм като предвидения в член 37 от ИТА 2010, в съответствие с принципа, закрепен в съдебната практика, посочена в точка 43 от настоящото решение. Поради това то не поставя под въпрос и възможността на данъчната администрация на Гибралтар в приложение на този механизъм да приспадне платените в чужбина данъци, свързани с роялти, от данъка върху доходите от роялти, който трябва да бъде платен в Гибралтар.
- 49 Що се отнася до становищата, изразени в писмата, които Комисията е изпратила на националните органи в рамките на кореспонденцията, водена с цел да се осигури незабавното и ефективно изпълнение на Решение 2019/700 — както са споменати в точки 26—28 от настоящото решение — които не са сред актовете, които могат да бъдат приемани на основание Регламент 2015/1589, те не са имали за цел да допълнят или да изменят съдържанието на това решение и трябва да се счита, че изобщо не са имали задължителна сила (вж. в този смисъл решение от 13 февруари 2014 г., Mediaset, C-69/13, EU:C:2014:71, т. 24—28).
- 50 На второ място, следва да се провери дали отчитането, на етапа на възстановяване на помощта, на данъчен кредит, предоставен на основание член 37 от ИТА 2010, води до застрашаване на ефективността на Решение 2019/700, тъй като това отчитане е равносилно

на поставяне на Fossil (Gibraltar) в по-благоприятно положение от това, което би преобладавало, ако разглежданите операции са били осъществени, без да се предоставя разглежданата по главното производство мярка за помощ.

- 51 В това отношение, както се посочва в съображение 25 от Регламент 2015/1589, съответната държава членка трябва „да вземе всички необходими мерки, гарантиращи ефективността на решението на Комисията“, с което се разпорежда възстановяването на помощ, несъвместима с вътрешния пазар.
- 52 Всъщност, както беше припомнено в точка 39 от настоящото решение, съответната държава членка трябва да постигне действително възстановяване на дължимите суми с цел отстраняване на нарушението на конкуренцията, причинено от предоставеното с неправомерната държавна помощ конкурентно предимство. Макар, несъмнено, подобно изискване непременно да предполага, че държава членка не може да заобиколи решение на Комисията, като приеме компенсаторни мерки, предназначени да направят неотнормими последиците от това решение, то не е пречка получателите на разглежданите помощи да се позовават — на етапа на възстановяването — на предвидените в националното право приспадания и намаления, ако се окаже, че с оглед на конкретно извършените операции те действително са имали право да се ползват от тях към момента на извършване на тези операции.
- 53 По-конкретно, посоченото изискване не застрашава а priori прилагането на механизъм като предвидения в член 37 от ИТА 2010, който позволява, за да се избегне двойното данъчно облагане на един и същ доход, да се предостави данъчно намаление по отношение на данъка, платен от юридическо или физическо лице в държава или територия, в която този доход е генериран или от която произхожда.
- 54 На трето и последно място, следва да се провери дали Решение 2019/700, което квалифицира режима на необлагане на доходите от пасивни лихви и роялти като държавна помощ, тъй като по-специално се отклонява от установения в данъчното законодателство на Гибралтар принцип на териториалност, предполага, по аналогия, че член 37 от ИТА 2010, на който се позовава Fossil (Gibraltar) по делото в главното производство, трябва да бъде приравнен на такъв режим и следователно да бъде счетен за забранена държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.
- 55 Така, в случай че към датата на разглежданите операции Fossil (Gibraltar) действително е можело да се позове на прилагането на член 37 от ИТА 2010, което запитващата юрисдикция следва да провери, трябва да се разгледа дали предвиденото в тази разпоредба приспадане на платен в чужбина данък, свързан с роялти, може да представлява забранена държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.
- 56 В това отношение следва да се подчертае, че в съответствие с практиката на Съда, макар в рамките на производство съгласно член 267 ДФЕС той да не може да се произнася по съвместимостта на норми от вътрешното право с правото на Съюза, нито да тълкува национални закони или подзаконови разпоредби, Съдът все пак е компетентен да предостави на запитващата юрисдикция всички тълкувателни елементи, свързани с правото на Съюза, които да ѝ позволят да реши спора, с който е сезирана. В областта на държавните помощи Съдът може по-конкретно да даде на запитващата юрисдикция насоки за тълкуване, които да ѝ позволят да определи дали дадена национална мярка може

да бъде квалифицирана като държавна помощ по смисъла на правото на Съюза (решение от 8 септември 2011 г., Paint Graphos и др., C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 34 и 35 и цитираната съдебна практика).

- 57 Следва обаче да се припомни, че квалифицирането на национална мярка като „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС изисква да са изпълнени всички посочени по-долу условия. Първо, трябва да е налице намеса на държавата или чрез 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 получателя. Четвърто, тя трябва да нарушава или да заплашва да наруши конкуренцията (решение от 6 октомври 2021 г., World Duty Free Group и Испания/Комисия, C-51/19 P и C-64/19 P, EU:C:2021:793, т. 30 и цитираната съдебна практика).
- 58 Що се отнася по-специално до национални мерки, с които се предоставя данъчно предимство, следва да се отбележи, че мярка от такова естество, която, макар да не се състои в прехвърляне на държавни ресурси, поставя получателите в по-благоприятно положение в сравнение с останалите данъчнозадължени лица, е в състояние да предостави на получателите селективно предимство и поради това да представлява държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. В този смисъл за държавна помощ се счита в частност 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 последици. За сметка на това, не представлява помощ по смисъла на тази разпоредба данъчно предимство, произтичащо от обща национална мярка, приложима без разлика към всички икономически оператори (решение от 16 март 2021 г., Комисия/Полша, C-562/19 P, EU:C:2021:201, т. 30 и цитираната съдебна практика).
- 59 При това положение извън областите, в които данъчното право на Съюза е било хармонизирано, определянето на конститутивните характеристики на всеки данък попада в правото на преценка на държавите членки при зачитане на данъчната им самостоятелност, като при всички положения това право трябва да се упражнява при спазване на правото на Съюза. Същото се отнася по-конкретно до определянето на данъчната основа и на данъчното събитие (решение от 16 март 2021 г., Комисия/Полша, C-562/19 P, EU:C:2021:201, т. 38).
- 60 Както обаче по същество отбелязва генералният адвокат в точка 59 от заключението си, решението кои чуждестранни данъци могат да бъдат приспаднати от местния дължим данък и при какви условия това следва да бъде възможно, е решение с общ характер, което попада в обхвата на правото на преценка на държавите членки при определянето на конститутивните характеристики на данъка.
- 61 Мярка като тази по член 37 от ИТА 2010, която цели избягване на двойното данъчно облагане, като предвижда механизъм за приспадане на платените от данъчнозадължено лице в чужбина данъци от тези, които то дължи в Гибралтар, по принцип попада в обхвата на данъчната автономия на държавите членки и не може да бъде квалифицирана като забранена държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, освен ако се установи, че се основава на дискриминационни параметри. В този контекст е важно да се припомни, че правото на Съюза в тази област има за цел само да премахне селективните предимства, от които биха могли да се възползват определени предприятия за сметка на други, намиращи се в сходно положение (решение от 16 март 2021 г., Комисия/Полша, C-562/19 P, EU:C:2021:201, т. 41).

- 62 С оглед на гореизложените съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че Решение 2019/700 трябва да се тълкува в смисъл, че допуска националните органи, които отговарят за възстановяването от получателя на неправомерна и несъвместима с вътрешния пазар помощ, да прилагат национална разпоредба, която предвижда механизъм за приспадане на платените от този получател в чужбина данъци от тези, които дължи на Гибралтар, в случай че се окаже, че тази разпоредба е била приложима към датата на разглежданите операции.

### **По съдебните разноски**

- 63 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

Поради изложените съображения Съдът (втори състав) реши:

**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,**

**трябва да се тълкува в смисъл, че:**

**допуска националните органи, които отговарят за възстановяването от получателя на неправомерна и несъвместима с вътрешния пазар помощ, да прилагат национална разпоредба, която предвижда механизъм за приспадане на платените от този получател в чужбина данъци от тези, които дължи на Гибралтар, в случай че се окаже, че тази разпоредба е била приложима към датата на разглежданите операции.**

Подписи