



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 10. března 2022¹

Věc C-705/20

Fossil (Gibraltar) Limited
proti
Commissioner of Income Tax

(žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Income Tax Tribunal of Gibraltar (United Kingdom) [Gibaltarský soud pro daně z příjmů, Spojené království])

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Státní podpora – Státní podpora v podobě nezdanění pasivních úroků a licenčních poplatků – Rozhodnutí (EU) 2019/700 – Vnitrostátní ustanovení, které nebylo předmětem vyšetřování Komise týkajícího se státních podpor – Obcházení rozhodnutí Komise o státní podpoře – Započtení zahraničních daní za účelem zamezení dvojímu zdanění jako zakázaná podpora“

I. Úvod

1. Projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla předložena v kontextu rozhodnutí Komise, jímž byl „režim osvobození pasivních příjmů z úroků a licenčních poplatků od daně“ v gibraltarském daňovém právu klasifikován jako podpora². Toto rozhodnutí je na základě žaloby podané jiným podnikem dosud předmětem řízení před Tribunálem³. Ve své podstatě se žádost o rozhodnutí o předběžné otázce týká dosahu tohoto rozhodnutí. Zároveň ale ukazuje na současnou nejistotu ohledně nakládání s vnitrostátním daňovým právem ve vztahu k unijnímu právu upravujícímu státní podpory.

2. Nejistota, kdy ustanovení daňového práva představuje zakázanou podporu, byla na Gibraltaru zjevně tak velká, že se tamní daňová správa před použitím vnitrostátního daňového práva dotázala Komise, zda lze dotčené ustanovení daňového práva použít. A to navzdory tomu, že toto ustanovení nebylo předmětem zmíněného rozhodnutí o státní podpoře.

3. Pikantní na tom je, že dotčená právní úprava je jistým druhem započtení daní zaplacených v zahraničí z příjmů, které podléhají zdanění rovněž na Gibraltar. Jedná se o to způsob, který je zcela běžně používán k zamezení dvojímu zdanění v mezinárodním daňovém právu. Ovšem vzhledem k tomu, že Komise na dotaz daňové správy odpověděla v tom smyslu, že její rozhodnutí

¹ – Původní jazyk: němčina.

² – Rozhodnutí Komise (EU) 2019/700 ze dne 19. prosince 2018 o státní podpoře SA.34914 (2013/C), kterou poskytlo Spojené království s ohledem na režim daně příjmů z právnických osob na Gibraltar, oznámeno pod číslem C(2018) 7848, Úř. věst. 2019, L 119/151.

³ – Řízení probíhá před Tribunálem pod spisovou značkou T-508/19.

brání započtení daně, daňová správa odmítla tuto právní úpravu ve prospěch osoby povinné k dani použít. Tato skutečnost byla důvodem žaloby podané osobou povinnou k dani, která vycházela z toho, že je tento vnitrostátní daňový zákon platný.

4. Soudní dvůr má v této věci opět⁴ příležitost vyjádřit se k přezkumu obecně platných vnitrostátních daňových zákonů ve vztahu k právu státních podpor ze strany Komise a jeho dopadům na osobu povinnou k dani.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

5. Právní rámec vyplývá z článku 108 SFEU, jakož i z nařízení (EU) 2015/1589, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 Smlouvy o fungování Evropské unie⁵.

6. Bod 25 odůvodnění nařízení 2015/1589 zní:

„V případech protiprávní podpory, která není slučitelná s vnitřním trhem, měla být obnovena účinná hospodářská soutěž. Za tímto účelem je nutné, aby byla podpora bez odkladu navracena včetně úroků. Je vhodné, aby navrácení podpory bylo uskutečňováno v souladu s postupy vnitrostátního práva. Použití těchto postupů by nemělo být překážkou obnovení účinné hospodářské soutěže tím, že by bránilo okamžitému a účinnému výkonu rozhodnutí Komise. K dosažení tohoto výsledku by měly členské státy učinit všechna nezbytná opatření zajišťující účinnost rozhodnutí Komise.

7. Článek 16 odst. 1 téhož nařízení, nadepsaný „Navrácení podpory“, stanoví:

„Je-li v případech protiprávní podpory přijato záporné rozhodnutí, Komise rozhodne, že dotyčný členský stát učiní všechna nezbytná opatření, aby příjemce podporu navrátil (dále jen „rozhodnutí o navrácení“). Komise nebude vyžadovat navrácení podpory, pokud by to bylo v rozporu s obecnými zásadami práva Unie.“

B. Status Gibraltarů a jeho právo

8. Gibraltar byl postoupen králem Španělska Britské koruně Utrechtskou smlouvou uzavřenou mezi prvně uvedeným a královnou Velké Británie dne 13. července 1713 v rámci smluv ukončujících válku o španělské dědictví. Gibraltar je kolonií Britské koruny. Není součástí Spojeného království.

9. Podle mezinárodního práva je Gibraltar zařazen na seznam nesamosprávných území ve smyslu článku 73 Charty Spojených národů. Podle unijního práva je Gibraltar evropským územím, na nějž se v zásadě vztahují ustanovení Smluv, a za jejichž zahraniční vztahy převzal odpovědnost členský stát (čl. 355 odst. 3 SFEU).

⁴ – Předmětem jeho judikatury byly naposledy progresivní daně z příjmu založené na obratu z Polska a Maďarska – viz rozsudky ze dne 16. března 2021, Komise v. Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202), a Komise v. Polsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201).

⁵ – Nařízení Rady ze dne 13. července 2015 (Úř. věst. 2015, L 248, s. 9).

10. Systém správy Gibraltarů je upraven ústavním nařízením Gibraltarů z roku 2006 (Gibraltar Constitution Order 2006), které vstoupilo v platnost dne 1. ledna 2007. Podle tohoto nařízení vykonává výkonnou moc guvernér jmenovaný královnou a pro určité vnitřní záležitosti Her Majesty's Government of Gibraltar, legislativní moc pak královna a parlament Gibraltarů. Na Gibraltarů byly zřízeny vlastní soudy. Proti rozsudkům nejvyššího soudu Gibraltarů existuje možnost podat opravný prostředek k Judicial Committee of the Privy Council (soudní komise královské rady).

11. V rámci výkonu autonomie, která je mu přiznána Spojeným královstvím, schválil Gibraltar v roce 2010 nový zákon o dani z příjmů (Income Tax Act 2010, dále jen „zákon z roku 2010“). Tento zákon vstoupil v platnost dne 1. ledna 2011.

12. Zákon z roku 2010 vychází z teritoriálního systému zdanění zisků a výnosů, které vznikly nebo mají původ na Gibraltarů. Tabulka C v příloze 1 zákona z roku 2010 uvádí různé druhy příjmů, které podléhají zdanění. V původním znění zákona z roku 2010 tam pasivní příjmy z úroků a licenční poplatky uvedeny nebyly a proto nebyly zdanitelným příjmem. V roce 2019 ovšem bylo tímto zákonem stanoveno zdanění licenčních poplatků, které byly vybrány od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2013, se zpětnou platností.

13. Článek 37 tohoto zákona, nadepsaný „Relief in respect of foreign tax paid“, navíc stanoví určitý druh započtení daně pro ty osoby povinné k dani, které musí zaplatit daň ze stejných příjmů ze zdrojů na Gibraltarů nebo v jiných státech jak na Gibraltarů, tak i v jiných státech. Podle tohoto ustanovení má osoba povinná k dani nárok na osvobození od daně ve výši daně zaplacené v zahraniční až do výše daňové povinnosti na Gibraltarů.

III. Skutkové okolnosti

14. Výchozím bodem projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce je spor mezi Fossil (Gibraltar) Limited (dále jen „žalobkyně“) a daňovou správou na Gibraltarů o povinnosti odvádět daně na Gibraltarů podle zákona z roku 2010 s ohledem na daň z příjmů z licenčních poplatků již odvedenou ve Spojených státech.

15. Žalobkyně je sto procentní dceřinou společností společnosti Fossil Group Inc, podniku se sídlem ve Spojených státech. Ona sama je společností se sídlem na Gibraltarů, která pobírá licenční poplatky za celosvětové používání určitých ochranných známek a nehmotných aspektů (průmyslových) vzorů spojených se značkami, které vlastní.

16. Důvodem tohoto sporu je skutečnost, že Komise zahájila dne 16. října 2013 formální vyšetřovací řízení s cílem mimo jiné vyšetřit, zda skutečnost, že zákon z roku 2010 nestanoví zdanění pasivních úroků a licenčních poplatků, zvýhodňuje určité podniky.

17. Článek 1 rozhodnutí o státní podpoře přijatého následně dne 19. prosince 2018⁶ (dále jen „rozhodnutí 2019/700“) zní:

„(1) Režim státní podpory ve formě osvobození příjmů z pasivních úroků od daně platné na Gibraltarů podle zákona o dani z příjmů z roku 2010 v období od 1. ledna 2011 do

⁶ – Rozhodnutí Komise (EU) 2019/700 ze dne 19. prosince 2018 o státní podpoře SA.34914 (2013/C), kterou poskytlo Spojené království s ohledem na režim daně příjmů z právnických osob na Gibraltarů, oznámené pod číslem C(2018) 7848, Úř. věst. 2019, L 119/151.

30. června 2013, který Gibraltar zavedl protiprávně v rozporu s čl. 108 odst. 3 Smlouvy, není slučitelný s vnitřním trhem ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy.

(2) Režim státní podpory ve formě osvobození příjmů z licenčních poplatků od daně platné na Gibraltar podle zákona o dani z příjmů z roku 2010 v období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2013, který Gibraltar zavedl protiprávně v rozporu s čl. 108 odst. 3 Smlouvy, není slučitelný s vnitřním trhem ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy.“

18. Článek 5 odst. 1 rozhodnutí 2019/700 zní:

„(1) Spojené království získá od příjemců podpory zpět veškeré neslučitelné podpory poskytnuté na základě režimů podpory uvedených v článku 1 nebo na základě daňových rozhodnutí uvedených v článku 2.“

19. Následující body odůvodnění rozhodnutí 2019/700 popisují prošetřované opatření:

„(30) Zákon z roku 2010 vychází z teritoriálního systému zdanění, což znamená, že zisky nebo výnosy jsou zdaněny pouze tehdy, pokud příjmy ‚vznikly nebo mají původ‘ na Gibraltar. [...]“

„(33) Podle zákona z roku 2010 v původním znění nepodléhají pasivní úroky a licenční poplatky zdanění, a to bez ohledu na zdroj příjmů nebo uplatnění zásady (pozn. pod čarou 17: Tabulka C v příloze 1 zákona z roku 2010 v původním znění tuto kategorii příjmů neobsahovala.) [...]“

20. Selektivní výhodu tohoto opatření odůvodňuje Komise takto:

„(82) V daném případě je opatření v rozporu s obecnou zásadou, že daň z příjmů právnických osob je vybírána od všech osob povinných k dani s příjmy vzniklými nebo majícími původ na Gibraltar. V souladu s touto zásadou by měly příjmy z pasivních úroků a licenčních poplatků obvykle podléhat zdanění s výhradou uplatnění zásady teritoriality. [...]“

„(83) Osvobození od daně proto zavádí snížení nákladů, jež by společnosti využívající osvobození od daně musely jinak nést. To poskytuje výhodu, jelikož společnosti jsou osvobozeny od nákladů, které jsou spojeny s jejich hospodářskou činností, a nacházejí se proto v příznivější finanční situaci než ostatní daňoví poplatníci (s aktivními příjmy).“

21. Uplatněné důvody jsou zamítnuty mimo jiné takto:

„(107) Tvrzení, že uplatňování zásady teritoriality vychází z potřeby zabránit dvojímu zdanění, nemůže navíc obstát, jelikož (zahraniční) subjekt plátce může obvykle pro daňové účely odečíst úroky nebo licenční poplatky. [...] Vzhledem k omezenému riziku dvojího zdanění není proto úplné a automatické osvobození od daně přiměřené a zabránění dvojímu zdanění nelze považovat za přijatelné odůvodnění.“

22. Dále jsou uváděny rovněž konkrétní požadavky týkající se navrácení výhody:

„(223) Pokud jde o protiprávní státní podporu ve formě daňových opatření, částka, která má být navrácena, by měla být vypočítána na základě srovnání mezi skutečně zaplacenou daní a částkou, která by měla být zaplacená, pokud by preferenční daňové zacházení neexistovalo.“

(224) V daném případě by orgány Spojeného království měly za účelem stanovení výše daně, která by měla být zaplacená, pokud by preferenční daňové zacházení neexistovalo, znovu posoudit daňovou povinnost subjektů využívajících dotyčná opatření za každý daňový rok, kdy měly z těchto opatření prospěch.

(225) [...]

(226) Výše ušlých daní s ohledem na konkrétní daňový rok by měla být vypočítána takto:

- za prvé, orgány Spojeného království by měly stanovit celkový zisk příslušné společnosti za daný daňový rok (včetně zisku dosaženého u příjmů z licenčních poplatků a/nebo pasivních úroků),
- na základě tohoto zisku by měly orgány Spojeného království vypočítat základ daně příslušné společnosti za daný daňový rok,
- základ daně by se měl vynásobit sazbou daně z příjmů právnických osob platnou pro daný daňový rok,
- orgány Spojeného království by měly odečíst daň z příjmů právnických osob, kterou dotyčná společnost s ohledem na daný daňový rok (případně) již zaplatila.“

23. Žalobkyně nebyla jednou ze 165 společností vyšetřovaných Komisí a nebyla uvedena v seznamu na konci dotčeného rozhodnutí. Měla ovšem příjmy z licenčních poplatků, které podle zákona z roku 2010 dosud nezdaňovala. Všechny licenční poplatky vybírané žalobkyní naproti tomu společnost Fossil Group Inc. přiznávala u daňových orgánů Spojených států. Ve Spojených státech byla z těchto příjmů odvedena daň ve výši 35 %.

24. Zveřejněním Income Tax (Amendment) Regulations 2019 (pozměňující předpisy k zákonu o daních z příjmů) bylo za účelem provedení rozhodnutí 2019/700 do zákona zavedeno zdanění licenčních poplatků, které byly vybrány v době od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2013, se zpětnou platností.

25. Žalobkyni tak zpětně vznikla daňová povinnost. Žalobkyně nyní na základě článku 37 zákona z roku 2010 požaduje, aby jí bylo přiznáno osvobození od veškerých daní, které z jejích příjmů z licenčních poplatků zaplatila společnost Fossil Group Inc. ve Spojených státech (započtení daně). Tím by se u ní částečně vyrovnalo zdanění licenčních poplatků nařízené se zpětnou platností.

26. Zřejmě z tohoto důvodu kontaktovala daňová správa před započtením daně ve prospěch žalobkyně podle článku 37 zákona z roku 2010 Generální ředitelství pro hospodářskou soutěž Evropské komise a požádala o bližší pokyny. Dne 26. března 2020 generální ředitelství pro hospodářskou soutěž písemně informovalo daňovou správu, že daňová správa nemůže v daňových výměrech zohlednit daň z příjmů žalobkyně z licenčních poplatků zaplacenou ve Spojených státech. Daňová správa následně odmítla žalobkyni provést započtení daně za použití článku 37 zákona z roku 2010.

27. Žalobkyně podala proti tomuto rozhodnutí žalobu. Má za to, že rozhodnutí o státní podpoře 2019/700 nebrání započtení daně podle článku 37 zákona z roku 2010.

IV. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce a řízení před Soudním dvorem

28. Income Tax Tribunal of Gibraltar (Gibraltarský soud pro daně z příjmů, Spojené království) za této situace řízení přerušil a usnesením ze dne 16. prosince 2020, které bylo doručeno dne 21. prosince 2020, předložil Soudnímu dvoru podle vlastních slov „poprvé (a vzhledem k vystoupení Spojeného království z Evropské unie naposledy)“ v řízení o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU následující otázku:

„Porušilo by přiznání osvobození od daně ze strany Commissioner of Income Tax (komisař pro daně z příjmů) podle zákona z roku 2010, pokud jde o daň zaplacenou ve Spojených státech z licenčních poplatků navrhovatelky, dotčené rozhodnutí, či toto rozhodnutí brání uvedenému přiznání osvobození od daně jiným způsobem?“

29. V řízení před Soudním dvorem předložily písemná vyjádření žalobkyně, gibraltarská daňová správa a Evropská komise. Soudní dvůr podle čl. 76 odst. 2 jednacího řádu rozhodl, že ústní část řízení nebude konána.

V. Právní analýza

A. K přípustnosti žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

30. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je přípustná. Akt o podmínkách přistoupení Dánského království, Irska a Království Velké Británie a Severního Irsku a o úpravách smluv⁷ sice stanoví, že určité části Smlouvy se na Gibraltar nevztahují. Kontrola státní podpory podle článků 107 a násl. SFEU do nich však nespadá.

31. I když Spojené království k datu doručení žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce již nebylo členem Unie, je Soudní dvůr podle čl. 86 odst. 2 Dohody o vystoupení⁸ i nadále příslušný pro žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, které budou doručeny do konce přechodného období (tedy do 31. prosince 2020). Tak tomu bylo v projednávané věci.

B. K předběžné otázce

32. Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je vyjasnění dosahu rozhodnutí Komise o státní podpoře 2019/700. Toto rozhodnutí vytýká skutečnost, že podle gibraltarského práva nejsou zdaněny pasivní úroky a licenční poplatky. Komise to v rozhodnutí 2019/700 označuje jako osvobození příjmů od daně⁹ resp. jako implicitní výjimku¹⁰. Přesněji řečeno se jedná o nezdanění určitých příjmů.

⁷ – Úř. věst. 1972, L 73, s. 14.

⁸ – Dohoda o vystoupení Spojeného království Velké Británie a Severního Irsku z Evropské unie a Evropského společenství pro atomovou energii (Úř. věst. 2019, C 384 I, s. 1).

⁹ – Viz bod 2 odůvodnění rozhodnutí 2019/700 – Úř. věst. 2019, L 119/151.

¹⁰ – Viz bod 93 odůvodnění rozhodnutí 2019/700 – Úř. věst. 2019, L 119/166.

33. O otázce, zda nezdanění některých druhů příjmů skutečně představuje podporu neslučitelnou s vnitřním trhem ve smyslu článku 107 SFEU, není zapotřebí v projednávané věci rozhodnout¹¹. Není zapotřebí vyjasnit ani otázku, zda unijní právo skutečně může požadovat zdanění dosud nezdanitelných příjmů se zpětnou účinností¹².

34. Obě otázky mohou zůstat nezodpovězené, protože se žalobkyně nedomáhá nezdanění těchto příjmů, nýbrž započtení daně odvedené z těchto licenčních poplatků ve Spojených státech. Takovéto započtení obecně stanoví článek 37 zákona z roku 2010. Gibraltar se tím rozhodl pro metodu zápočtu (na rozdíl od metody vynětí). Obě metody jsou v mezinárodním daňovém právu obvyklé¹³ a jejich účelem je zamezit nežádoucímu dvojímu zdanění. Podle předkládajícího soudu jsou podmínky pro toto započtení rovněž splněny.

35. Je pravda, že Komise a daňová správa toto ve svých písemných vyjádřeních popírají. Článek 267 SFEU ovšem podle ustálené judikatury Soudního dvora zavádí postup přímé spolupráce mezi Soudním dvorem a soudy členských států. V rámci tohoto postupu spadají posouzení skutkových okolností do působnosti vnitrostátního soudu, který musí s ohledem na zvláštnosti věci posoudit jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání svého rozsudku, tak relevanci otázek, které předkládá Soudnímu dvoru. Soudní dvůr je naproti tomu především oprávněn rozhodovat pouze o výkladu nebo platnosti předpisu Evropské unie na základě skutečností, které mu sdělil vnitrostátní soud¹⁴. Předběžná otázka proto musí být zodpovězena na základě předpokladu, že jsou splněny podmínky pro započtení daně podle článku 37 zákona z roku 2010.

36. Ustanovení článku 37 Komise v rozhodnutí 2019/700 nevytýkala. Započtení daně zaplacené v zahraničí s daní z licenčních poplatků, která musí být odvedena se zpětnou platností po změně zákona z roku 2010, ovšem vede k podobnému výsledku. Žalobkyně nemusí tyto příjmy zdanit na Gibraltar.

37. Zřejmě z tohoto důvodu zastávala Komise v dopise reagujícím na dotazy daňové správy názor, že rozhodnutí o státní podpoře se vztahuje rovněž na toto započtení podle článku 37 zákona z roku 2010. Z tohoto důvodu má daňová správa nyní za to, že nemůže platný parlamentní daňový zákon použít.

38. Podle judikatury Soudního dvora ovšem dopisy, které Komise po vydání svého rozhodnutí zašle členskému státu k zajištění výkonu rozhodnutí, nejsou závazné¹⁵. Takové názory zejména nejsou uvedeny mezi akty, které mohou být přijaty na základě nařízení 2015/1589¹⁶. Závazné je (napadené) rozhodnutí 2019/700, dokud jej unijní soudy nezruší.

¹¹ – Tato otázka je zajímavá, protože právo upravující daně z příjmů spadá do kompetence členských států a povinnost zdanit všechny myslitelné zdroje daní a tedy všechny myslitelné zdanitelné příjmy atd. přinejmenším podle unijního práva vlastně neexistuje.

¹² – Článek 16 odst. 1 *nařízení 2015/1589 zakazuje navrácení* podpory, pokud by to bylo v rozporu s obecnými zásadami práva Unie. Zdanění se zpětnou účinností bez zákonného podkladu ohledně již uskutečněných zdanitelných plnění by ovšem mohlo být v rozporu s obecnými zásadami právního státu (např. právní jistota, určitost, zákonost).

¹³ – Viz jen tzv. články o metodách (články 23A a 23B) ve vzorové smlouvě OECD.

¹⁴ – Ustálená judikatura, viz jen: rozsudky ze dne 25. října 2017, *Polbud – Wykonawstwo* (C-106/16, EU:C:2017:804, bod 27), rozsudek dne 16. června 2015, *Gauweiler a další* (C-62/14, EU:C:2015:400, bod 15), a ze dne 11. září 2008, *Eckelkamp a další* (C-11/07, EU:C:2008:489, bod 52).

¹⁵ – Takto výslovně rozsudek ze dne 13. února 2014, *Mediaset* (C-69/13, EU:C:2014:71, bod 24).

¹⁶ – Viz rozsudek ze dne 13. února 2014, *Mediaset* (C-69/13, EU:C:2014:71, bod 26).

39. Z toho vyplývá, že je nutno předně vyjasnit dosah rozhodnutí 2019/700 (k tomu bod C). Nevztahuje-li se toto rozhodnutí na započtení daně podle článku 37 zákona z roku 2010, je nutno vyjasnit, zda v tom lze případně spatřovat obcházení tohoto rozhodnutí (k tomu bod D) respektive jinou zakázanou podporu ve smyslu článku 107 SFEU (k tomu bod E).

C. K dosahu rozhodnutí Komise o státní podpoře ze dne 19. prosince 2018 (rozhodnutí 2019/700)

40. Rozhodující proto je, čeho se rozhodnutí 2019/700 týká. Týká se rovněž započtení zahraničních daní s gibraltarskou daňovou povinností za určité příjmy – jak je přesvědčena Komise – nebo pouze nezdanitelnosti (nezdanění) těchto příjmů – jak je přesvědčena žalobkyně? Prvně uvedené nutně předpokládá vznik daňové povinnosti, s níž lze druhou daňovou povinnost započíst, to druhé právě nikoliv.

41. Článek 1 odst. 2 rozhodnutí 2019/700 konstatuje, že „režim státní podpory ve formě osvobození příjmů z licenčních poplatků od daně“ je zakázanou podporou ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Ačkoliv tím není přesně popsáno, jaké ustanovení v zákoně z roku 2010 poskytuje selektivní výhodu, vyplývá z bodů odůvodnění – zejména z bodu 33 odůvodnění – že „osvobozením licenčních poplatků od daně“ je míněno chybějící uvedení tohoto druhu příjmu v tabulce C přílohy 1 zákona z roku 2010.

42. Z bodu 82 odůvodnění vyplývá, že Komise spatřuje selektivní výhodu v tom, že toto nezdanění je v „rozporu s obecnou zásadou, že daň z příjmů právnických osob je vybírána od všech osob povinných k dani s příjmy vzniklými nebo majícími původ na Gibraltar“. Podle Komise by tedy „měly příjmy z pasivních úroků a licenčních poplatků“ podléhat zdanění. V bodě 107 odůvodnění Komise uvádí, že v případě nezdanění nemůže argument potřeby zabránit dvojímu zdanění obstát, „jelikož (zahraniční) subjekt plátce může obvykle pro daňové účely odečíst úroky nebo licenční poplatky.“ Vzhledem k „omezenému riziku dvojího zdanění“ proto není „úplné a automatické osvobození od daně přiměřené“ a nelze jej považovat za odůvodnění.

43. Z toho je zjevné, že Komise v rozhodnutí 2019/700 považuje nezdanění některých druhů příjmů za selektivní výhodu, protože tyto druhy příjmů by v soudržném daňovém systému vlastně měly podléhat zdanění. Lze ponechat stranou, zda tomu tak je. Rozhodující je, že se obsah rozhodnutí týká pouze nezdanitelnosti některých příjmů.

44. Článek 37 zákona z roku 2010 se naproti tomu týká započtení daně zaplacené v zahraničí za licenční poplatky s daní splatnou za tyto licenční poplatky na Gibraltar. Podmínkou pro toto započtení je ovšem zdanitelnost těchto příjmů na Gibraltar, navíc je-li toto započtení možné v omezené výši. V tomto ohledu je článek 37 zákona z roku 2010 slučitelný s rozhodnutím 2019/700. Na rozdíl od názoru gibraltarské daňové správy v jejím vyjádření byla zejména částka, která má být navrácena, vypočtena v souladu s jeho bodem 226 odůvodnění. Zdá se, že konkrétní částka (tedy daň z těchto příjmů) byla vypočtena stejným způsobem, který tam navrhla Komise. Tím by bylo vyhověno rozhodnutí.

45. Započtení zahraničních daní podle článku 37 dotčené v projednávané věci se naproti tomu uplatní až v druhém kroku. Totéž by platilo například pro započtení s přeplatkem daně z jiného důvodu nebo započtením ještě později zjištěných ztrát.

46. I když je výsledek tentýž (na Gibraltaru není nutno platit žádné daně), týká se článek 37 zákona z roku 2010 přece jen zcela jiného případu než toho, který byl pro Komisi v rozhodnutí 2019/700 důvodem pro konstatování zakázané státní podpory. Z bodu 107 odůvodnění rozhodnutí 2019/700 totiž vyplývá, že Komise odůvodňuje své rozhodnutí skutečností, že pouze omezené riziko dvojího zdanění neodůvodňuje úplné a automatické „osvobození od daně“. To se ovšem týká starého právního stavu. Podle něj by některé příjmy obecně nepodléhaly zdanění. Článek 37 zákona o dani z roku 2010 naproti tomu předpokládá zdanění a platí proto pouze v případě konkrétního dvojího zdanění. K započtení přitom ani nedochází automaticky, nýbrž splnění jeho podmínek – jiné zdanění v konkrétním případě – musí osoba povinná k dani doložit.

47. Ve výsledku podléhají licenční poplatky navzdory článku 37 zákona z roku 2010 na Gibraltaru zdanění (tzn. jsou zdanitelné). Pouze jiné, již uskutečněné zdanění (v projednávané věci ve Spojených státech), se započítá s touto daňovou povinností. Z toho vyplývá, že započtení daní z licenčních poplatků uhrazených v zahraničí s příslušnou daní na Gibraltaru nespadá do rozhodnutí 2019/700. Rozhodnutí 2019/700 proto nebrání použití článku 37 zákona z roku 2010.

D. K existenci obcházení rozhodnutí Komise ze dne 19. prosince 2018 započtením podle článku 37 zákona z roku 2010

48. Něco jiného by bylo myslitelné nanejvýš tehdy, pokud by započtení podle článku 37 zákona z roku 2010 představovalo obcházení rozhodnutí 2019/700. Jak vyplývá z bodu 25 odůvodnění nařízení 2015/1589, členský stát má učinit všechna nezbytná opatření zajišťující účinnost rozhodnutí Komise.

49. To vylučuje obcházení formou kompenzačních opatření. Takové obcházení by časově bylo představitelné pouze tehdy, pokud by článek 37 byl přijat po vydání tohoto rozhodnutí, aby neutralizoval nařízené právní důsledky (tedy zdanění se zpětnou účinností). V projednávané věci tomu tak ale podle mého názoru není. Již existující právní úpravu, kterou Komise ve svém rozhodnutí nevytýkala, lze sotva označit za obcházení rozhodnutí. Taková právní úprava by nanejvýš sama mohla být podporou.

50. Dokonce i v případě, že by článek 37 byl zaveden až dodatečně, bylo by možno o obcházení rozhodnutí 2019/700 hovořit pouze tehdy, pokud by toto ustanovení o započtení samotné bylo nutno považovat za podporu. Není-li totiž článek 37 zákona z roku 2010 při samostatném posouzení zakázanou podporou, nelze jím ani obcházet konstatování, že jiné ustanovení je podporou a musí být navráceno.

E. K existenci státní podpory podle článku 107 SFEU započtením podle článku 37 zákona z roku 2010

51. Jedinou otázkou, která musí být ještě vyjasněna, proto je, zda právo upravující státní podporu brání použití článku 37 zákona z roku 2010, tedy zda je nutno započtení daně z licenčních poplatků zaplacených v zahraničí podle článku 37 zákona z roku 2010 považovat za zakázanou podporu ve smyslu článku 107 SFEU. Zdá se, že Komise z toho ve svém vyjádření vychází. Podle informací, které má k dispozici Soudní dvůr, je ovšem odpověď na tuto otázku záporná.

52. Z ustálené judikatury Soudního dvora v tomto ohledu plyne, že pro kvalifikaci vnitrostátního opatření jako „státní podpory“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU je vyžadováno, aby byly splněny všechny následující podmínky. Zaprvé se musí jednat o státní zásah nebo zásah za použití státních prostředků. Zadruhé musí být tento zásah způsobilý ovlivnit obchod mezi členskými státy. Zatřetí musí zásah příjemci poskytovat selektivní výhodu. Začtvrté je třeba, aby narušoval nebo mohl narušit hospodářskou soutěž¹⁷.

53. Při posuzování selektivity výhody musí být určeno, zda v rámci daného právního režimu může předmětné vnitrostátní opatření zvýhodňovat „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ vůči ostatním, které se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný uvedeným režimem ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a se kterými je tak odlišně zacházeno, což lze v zásadě kvalifikovat jako diskriminaci¹⁸.

54. Pokud je kromě toho dotčené opatření koncipováno jako režim podpory – jako článek 37 v projednávané věci -, a nikoliv jako individuální podpora, je na Komisi, aby prokázala, že ačkoliv toto opatření stanoví obecnou výhodu, přináší prospěch pouze určitým podnikům nebo určitým odvětvím činnosti¹⁹.

55. Za státní podpory jsou zejména považována opatření, která snižují náklady, jež obvykle zatěžují rozpočet podniku, a ač nejsou dotacemi v užším slova smyslu, mají tudíž tutéž povahu a stejné účinky²⁰. Takovou podporu ve smyslu tohoto ustanovení naproti tomu nepředstavuje daňové zvýhodnění vyplývající z obecného opatření, které se bez rozdílu uplatní na všechny hospodářské subjekty²¹.

56. V oblasti základních svobod vnitřního trhu Soudní dvůr rozhodl, že za současného stavu harmonizace unijního daňového práva mohou členské státy zavést takový daňový systém, jaký považují za nejvhodnější²². Tento závěr se vztahuje i na oblast státních podpor²³.

57. Z toho vyplývá, že mimo oblasti, ve kterých je unijní daňové právo harmonizováno, spadá určení základních znaků každé daně do posuzovací pravomoci členských států v souladu s jejich daňovou autonomií. Tak je tomu mimo jiné v případě volby daňové sazby, ale i v případě určení

¹⁷ – Rozsudky ze dne 16. března 2021, Komise v. Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202, bod 33) a Komise v. Polsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 27), jakož i ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 53).

¹⁸ – Rozsudky ze dne 16. března 2021, Komise v. Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202, bod 34) a Komise v. Polsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 28), jakož i ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 35).

¹⁹ – Rozsudky ze dne 16. března 2021, Komise v. Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202, bod 35) a Komise v. Polsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 29), jakož i ze dne 30. června 2016, Belgie v. Komise (C-270/15 P, EU:C:2016:489, bod 49).

²⁰ – Rozsudky ze dne 16. března 2021, Komise v. Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202, bod 36) a Komise v. Polsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 30), jakož i ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 71).

²¹ – Rozsudky ze dne 16. března 2021, Komise v. Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202, bod 36) a Komise v. Polsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 30), v tomto smyslu viz rovněž rozsudek ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 23).

²² – Rozsudky ze dne 16. března 2021, Komise v. Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202, bod 43) a Komise v. Polsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 37) a ze dne 3. března 2020, Vodafone Magyarorszá (C-75/18, EU:C:2020:139, bod 49), a rozsudek ze dne 3. března 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, bod 69).

²³ – Rozsudky ze dne 16. března 2021, Komise v. Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202, bod 43) a Komise v. Polsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 37), viz rovněž rozsudek ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, bod 50 a zde citovaná judikatura).

základu daně a skutečnosti vedoucí ke vzniku daňové povinnosti²⁴. Tyto základní znaky tedy v zásadě definují referenční rámec nebo „obvyklý“ daňový režim, z jehož hlediska je třeba posoudit podmínku týkající se selektivity²⁵.

58. Není ovšem vyloučeno, že se rovněž v těchto zásadních znacích může v některých případech objevit zjevně diskriminační prvek; tuto okolnost ale musí Komise prokázat²⁶. Obecná rozlišení, která platí bez rozdílu pro všechny a pohybují se v rámci soudržného daňového systému, obvykle nemohou představovat selektivní výhodu²⁷.

59. Rozhodnutí, které zahraniční daně mohou být započteny s tuzemskou daňovou povinností a za jakých podmínek tak lze učinit, ovšem je takovéto obecné rozhodnutí, které spadá do výše uvedené posuzovací pravomoci členského státu. Jeho účelem je zamezit dvojímu zdanění. Tento cíl je uznáván jak v OECD²⁸, tak i v Unii²⁹. Dvojí zdanění ohrožuje neutralitu hospodářské soutěže a vytváří překážky pro přeshraniční investice a služby.

60. Do jaké míry se tedy členský stát snaží jednostrannými opatřeními (např. ustanoveními o započtení nebo vynětí ve vnitrostátním právu) nebo dvojstrannými opatřeními (např. uzavřením příslušných smluv o zamezení dvojímu zdanění) zamezit dvojímu zdanění ze své strany nebo ze strany jiného státu, je rozhodnutí, které musí učinit každý zákonodárce při tvorbě svého vlastního daňového práva. Skutečnost, že se takovéto zásadní rozhodnutí týká „pouze“ podniků, které působí přeshraničně – tedy spadají do dvou daňových jurisdikcí –, je v povaze věci.

61. Jak správně uvádí gibraltarská daňová správa ve svém vyjádření, jednostranná opatření jako článek 37 zákona z roku 2010 jsou pro jurisdikce, které nemají k dispozici propracovanou síť smluv o zamezení dvojímu zdanění, obvyklou cestou, jak dvojímu zdanění zamezit.

62. Ze skutečnosti, že se započtení týká pouze osob povinných k dani, které splňují podmínky dvojího zdanění, nelze odvozovat jeho selektivnost. Pouze na základě okolnosti, že z opatření mohou mít prospěch jenom poplatníci, kteří splňují podmínky pro jeho využití, nelze totiž konstatovat jeho selektivnost³⁰. Lze vyloučit, že započtení daní z příjmů, které podléhají zdanění v tuzemsku a byly již zaplacené v zahraničí, je nesoudržným opatřením. V projednávané věci není zjevné a už vůbec ne Komisí prokázané, že článek 37 vykazuje zjevně diskriminační parametry, jejichž cílem je obcházení zákazu státní podpory.

²⁴ – Rozsudky ze dne 16. března 2021, Komise v. Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202, bod 44) a Komise v. Polsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 38).

²⁵ – Rozsudky ze dne 16. března 2021, Komise v. Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202, bod 45) a Komise v. Polsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 39).

²⁶ – Rozsudky ze dne 16. března 2021, Komise v. Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202, bod 48) a Komise v. Polsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 42).

²⁷ – Viz k tomu již moje stanovisko ve věci Komise v. Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2020:835, body 53 a násl.), ve věci Komise v. Polsko (C-562/19 P, EU:C:2020:834, body 46 a násl.), a ve věci Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, bod 150).

²⁸ – Viz jen název vzorové smlouvy OECD (stav: červenec 2017): „Vzorová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění, jakož i krácení daní a daňovým únikům v oblasti zdanění příjmů a majetku“.

²⁹ – Viz třetí bod odůvodnění směrnice Rady ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, Úř. věst. 1990, L 225 pro dvojí zdanění rozdělených zisků ve skupině podniků. Z judikatury: Rozsudky ze dne 16. července 2009, Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, bod 28), a ze dne 11. září 2008, Arens-Sikken (C-43/07, EU:C:2008:490, bod 62).

³⁰ – Rozsudky ze dne 16. března 2021, Komise v. Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202, bod 58), ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (C-20/15 a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 59), a rozsudek ze dne 29. března 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 42).

63. Názor, který v tomto ohledu zastává ve svém vyjádření Komise, že selektivní výhoda neodpadá již jen z toho důvodu, že jsou touto výhodou kompenzována určitá zatížení, nepřesvědčí. Zaprvé se podniky, které podléhají zvláštnímu zatížení (v projednávané věci například další daňová povinnost ve Spojených státech), nachází s ohledem na cíl opatření k zamezení dvojímu zdanění ve zcela jiné situaci než podniky, které jsou zdaněny pouze jednou (na Gibraltar). Zadruhé spadá základní rozhodnutí, do jaké míry členský stát zohlední daňové povinnosti jiných států a zamezí tak dvojímu zdanění, do jeho posuzovací pravomoci. Navíc je zamezení dvojímu zdanění, jak je uvedeno výše, uznávaným cílem Unie. Komise tak ani ve svém vyjádření neobjasnila, proč by v této věci měl Gibraltar překračovat hranice své posuzovací pravomoci.

64. Z toho vyplývá, že započtení daní z licenčních poplatků odvedených ve Spojených státech podle článku 37 nelze považovat za státní podporu ani za obcházení rozhodnutí 2019/700.

VI. Závěry

65. Navrhuji proto, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky předložené Income Tax Tribunal of Gibraltar (Gibaltarský soud pro daně z příjmů, Spojené království) takto:

„Rozhodnutí Komise 2019/700 ze dne 19. prosince 2018 ani článek 107 SFEU nebrání započtení daní z příjmů žalobkyně z licenčních poplatků, které byly uhrazeny ve Spojených státech, podle článku 37 Income Tax Act 2010 (zákon o dani z příjmu 2010) na daň splatnou na Gibraltar“.