



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. rugsėjo 15 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Valstybės pagalba – Gibraltarų vyriausybės įgyvendintos pagalbos schemos, susijusios su pelno mokesčiu – Sprendimas (ES) 2019/700 – Pajamų iš pasyviųjų palūkanų ir autorių teisių neapmokestinimas – Europos Komisijos sprendimas, kuriuo pagalbos schema pripažinta neteisėta ir nesuderinama su vidaus rinka – Pareiga susigrąžinti – Apimtis – Nacionalinės teisės nuostata, kurios atžvilgiu Komisija neatliko tyrimo dėl ginčijamos valstybės pagalbos – Užsienyje sumokėto mokesčio įskaitymas siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo“

Byloje C-705/20

dėl *Income Tax Tribunal of Gibraltar* (Gibraltarų pajamų mokesčio bylų teismas, Gibraltaras) 2020 m. gruodžio 16 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2020 m. gruodžio 21 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Fossil (Gibraltar) Ltd

prieš

Commissioner of Income Tax

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kuri sudaro kolegijos pirmininkė A. Prechal, teisėjai J. Passer, F. Biltgen, N. Wahl (pranešėjas) ir M. L. Arastey Sahún,

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Fossil (Gibraltar) Ltd*, atstovaujamos KC D. Feetham, *solicitor* M. Levy, *barrister* R. Pennington-Benton,
- *Commissioner of Income Tax*, atstovaujamo KC M. Llamas, *avocat* M. Petite, *barristers* T. Rocca ir Y. Sanguinetti,

* Proceso kalba: anglų.

– Europos Komisijos, atstovaujamos L. Flynn, P. Němečková ir B. Stromsky,
susipažinęs su 2022 m. kovo 10 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,
priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2018 m. gruodžio 19 d. Komisijos sprendimo (ES) 2019/700 dėl valstybės pagalbos SA.34914 (2013/C), kurią Jungtinė Karalystė suteikė patvirtindama Gibraltarą pelno mokesčio tvarką (OL L 119, 2019, p. 151), išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Fossil (Gibraltar) Ltd* ir *Commissioner of Income Tax* (Pajamų mokesčio administratorius, Gibraltaras) ginčą dėl Sprendimo 2019/700 1 straipsnyje nurodytos pareigos susigrąžinti valstybės pagalbą įgyvendinimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Reglamentas (ES) 2015/1589

- 3 2015 m. liepos 13 d. Tarybos reglamento (ES) 2015/1589, nustatančio išsamias [SESV] 108 straipsnio taikymo taisykles (OL L 248, 2015, p. 9), 25 konstatuojamojoje dalyje nustatyta:

„suteikiant su vidaus rinka nesuderinamą neteisėtą pagalbą turėtų būti atkurta veiksminga konkurencija. Dėl to būtina, kad pagalba, įskaitant palūkanas, būtų išieškota iš karto. Pagalbą derėtų išieškoti pagal nacionalinėje teisėje nustatytas procedūras; <...> minėtųjų procedūrų taikymas, neleidžiantis iš karto ir veiksmingai įgyvendinti [Europos] Komisijos sprendimą, neturėtų trukdyti atkurti veiksmingą konkurenciją. <...> [N]orėdamos pasiekti šį rezultatą, valstybės narės turėtų imtis visų būtinų priemonių, kad užtikrintų Komisijos sprendimo įgyvendinimą.“

- 4 Šio reglamento 16 straipsnyje „Pagalbos išieškojimas“ nustatyta:

„1. Jeigu esant neteisėtai pagalbai priimami neigiami sprendimai, Komisija nusprendžia, kad suinteresuotoji valstybė narė turi imtis visų priemonių, kurios būtinos, kad pagalba būtų išieškota iš gavėjo <...>. Komisija nereikalauja išieškoti pagalbos, jeigu tai prieštarautų bendrajam Sąjungos teisės principui.

<...>

3. Nepažeidžiant nei vieno Europos Sąjungos Teisingumo Teismo nurodymo pagal SESV 278 straipsnį, pagalba išieškoma nedelsiant ir pagal atitinkamos valstybės narės nacionalinę teisę nustatytas procedūras, jeigu jos leidžia nedelsiant ir veiksmingai įvykdyti Komisijos sprendimą. Šiuo tikslu, kai būtų svarsto nacionaliniai teismai, suinteresuotosios valstybės narės,

nepažeisdamos Sąjungos teisės, imasi visų priemonių, kurios numatytos jų atitinkamuose teisiniuose aktuose, įskaitant laikinąsias priemones.“

Sprendimas 2019/700

- 5 2013 m. spalio 16 d. Komisija pradėjo oficialiąją tyrimo procedūrą, siekdama patikrinti, ar mokesčio netaikymas pajamoms iš pasyviųjų palūkanų ir autorių teisių, numatytas *Income Tax Act 2010* (2010 m. Pajamų mokesčio įstatymas), kuris yra Gibraltarų pelno mokesčio įstatymas (toliau – ITA 2010), suteikė atrankųjį pranašumą tam tikroms įmonėms, pažeidžiant Sąjungos taisykles valstybės pagalbos srityje.
- 6 2014 m. spalio 1 d. Komisija pranešė Jungtinei Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystei apie savo sprendimą išplėsti SESV 108 straipsnio 2 dalyje nustatytą procedūrą, kad į ją būtų įtraukta išankstinių sprendimų dėl mokesčių praktika Gibraltare ir, konkrečiau kalbant, 165 išankstinių sprendimų dėl mokesčių priėmimas.
- 7 2018 m. gruodžio 19 d. Komisija priėmė Sprendimą 2019/700. Iš esmės Komisija konstatavo, kad, pirma, pajamų iš pasyviųjų palūkanų ir autorių teisių „atleidimas nuo mokesčio“, kuris Gibraltare taikytas nuo 2011 m. iki 2013 m. pagal ITA 2010, yra neteisėtai įgyvendinta ir su vidaus rinka nesuderinama valstybės pagalbos schema, ir, antra, Gibraltarų vyriausybės pagal išankstinius sprendimus dėl mokesčių penkioms Gibraltare įsteigtoms bendrovėms, turinčioms akcijų Nyderlandų ribotos atsakomybės partnerystės bendrijose (*commanditaire vennootschap*), gaunančioms pajamų iš pasyviųjų palūkanų ir autorių teisių, suteiktas mokesstinis vertinimas yra individuali neteisėtai įgyvendinta ir su vidaus rinka nesuderinama valstybės pagalba.
- 8 Šio sprendimo 1 straipsnyje numatyta:

„1. Valstybės pagalbos schema, kurios forma – pelno mokesčio netaikymas Gibraltare pajamoms iš pasyviųjų palūkanų pagal [ITA 2010] nuo 2011 m. sausio 1 d. iki 2013 m. birželio 30 d. ir kurią Gibraltaras neteisėtai įgyvendino pažeisdamas [SESV] 108 straipsnio 3 dalį, yra nesuderinama su vidaus rinka pagal [SESV] 107 straipsnio 1 dalį.

2. Valstybės pagalbos schema, kurios forma – pelno mokesčio netaikymas Gibraltare pajamoms iš autorių teisių pagal [ITA 2010] nuo 2011 m. sausio 1 d. iki 2013 m. gruodžio 31 d. ir kurią Gibraltaras neteisėtai įgyvendino pažeisdamas [SESV] 108 straipsnio 3 dalį, yra nesuderinama su vidaus rinka pagal [SESV] 107 straipsnio 1 dalį.“
- 9 Šio sprendimo 2 straipsnyje nustatyta:

„Individuali valstybės pagalba, kurią Gibraltarų vyriausybė suteikė penkioms Gibraltarų bendrovėms, turinčioms Nyderlandų ribotos atsakomybės partnerystės bendrijų (nyderlandų k. *Commanditaire Vennootschappen*), gavusių pajamų iš autorių teisių ir pasyviųjų palūkanų, dalį, pagal sprendimus dėl mokesčių <...>, kuriuos Jungtinė Karalystė neteisėtai priėmė pažeisdama [SESV] 108 straipsnio 3 dalį, yra nesuderinama su vidaus rinka pagal [SESV] 107 straipsnio 1 dalį.“
- 10 Pagal Sprendimo 2019/700 5 straipsnio 1 dalį Jungtinė Karalystė turi susigrąžinti, be kita ko, visą nesuderinamą pagalbą, suteiktą pagal šio sprendimo 1 straipsnyje nurodytas pagalbos schemas.

11 Sprendimo 2019/700 7 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„1. Per du mėnesius nuo pranešimo apie šį sprendimą dienos Jungtinė Karalystė Komisijai pateikia šią informaciją:

<...>

b) pagalbą pagal 1 straipsnyje nurodytas pagalbos schemas gavusių pagalbos gavėjų sąrašą, kartu apie kiekvieną gavėją ir kiekvieniis atitinkamus mokestinius metus pateikiant šią informaciją:

- gauto pelno sumą (nurodant atskirai pelną, gautą iš autorių teisių, ir pelną, gautą iš pasyviųjų palūkanų), mokesčio bazę, taikytiną pelno mokesčio tarifą, sumokėto pelno mokesčio sumą ir negauto mokesčio sumą,
- visą gautos pagalbos sumą;

<...>

d) bendrą sumą (pagrindinę sumą ir susigrąžinimo palūkanas), kuri turi būti susigrąžinta iš kiekvieno pagalbos gavėjo (už visus mokestinius metus, kuriuos apima susigrąžinimas);

<...>

f) dokumentus, kuriais įrodoma, kad pagalbos gavėjams nurodyta grąžinti pagalbą.“

12 Sprendimo 2019/700 10 skirsnyje „Pagalbos susigrąžinimas“ pateikiama informacija apie individualios pagalbos, kurią nacionalinės valdžios institucijos turi susigrąžinti iš pagalbos gavėjų, sumą. Konkrečiai kalbant, 223, 224 ir 226 konstatuojamųjų dalių tekstas yra toks:

(223) Mokesčių priemonėmis suteikus neteisėtą valstybės pagalbą, susigrąžintina suma turėtų būti apskaičiuojama palyginus iš tikrųjų sumokėtus mokesčius ir sumą, kurią būtų reikėję sumokėti, jeigu nebūtų taikyta lengvatinė apmokestinimo tvarka.

(224) Šiuo atveju, siekdamas gauti mokesčio sumą, kurią būtų reikėję sumokėti, jeigu nebūtų taikyta lengvatinė apmokestinimo tvarka, Jungtinės Karalystės institucijos turėtų pakartotinai nustatyti subjektų, kuriems taikyta nagrinėjamoji priemonė, mokestinį įsipareigojimą kiekvienais mokestiniais metais, kuriais buvo naudojamosi tomis priemonėmis.

<...>

(226) Kiekvienais konkrečiais mokestiniais metais negauto mokesčio suma turėtų būti apskaičiuojama taip:

- pirma, Jungtinės Karalystės institucijos turėtų nustatyti bendrą atitinkamos bendrovės pelną tais mokestiniais metais (įskaitant pelną, gautą iš pajamų iš autorių teisių ir (arba) pasyviųjų palūkanų),
- remdamosi tuo pelnu Jungtinės Karalystės institucijos turėtų apskaičiuoti atitinkamos bendrovės tų mokestinių metų mokesčio bazę,

- mokesčio bazė turėtų būti padauginta iš pelno mokesčio tarifo, taikytino tais mokestiniais metais,
- galiausiai Jungtinės Karalystės institucijos turėtų atskaityti pelno mokestį, kurį bendrovė jau sumokėjo už tuos mokestinius metus (jeigu sumokėjo).“

Nacionalinė teisė

Gibraltar Constitution Order 2006

- 13 Gibraltar valdymo sistema nustatyta *Gibraltar Constitution Order 2006* (2006 m. Gibraltar konstitucinis nutarimas), įsigaliojusiam 2007 m. sausio 1 d.
- 14 Šio nutarimo 47 straipsnio 3 dalyje nustatyta:

„Nepažeidžiant Jungtinės Karalystės atsakomybės už Europos Sąjungos teisės laikymąsi Gibraltare, klausimai, už kuriuos pagal šią Konstituciją atsako [Gibraltar vyriausybės] ministrai, ir toliau priklauso jų kompetencijai, net jeigu jie kyla Europos Sąjungos kontekste.“

ITA 2010

- 15 ITA 2010 įsigaliojo 2011 m. sausio 1 d. ir pakeitė ankstesnį 1952 m. Gibraltar pelno mokesčio įstatymą (*Income Tax Act 1952*). ITA 2010 buvo nustatytas bendras 10 % dydžio pelno mokesčio tarifas, taikomas visoms Gibraltar įmonėms, išskyrus komunalines įmones, telekomunikacijų paslaugų teikėjus ir įmones, kurios naudojami ir piktnaudžiauja dominuojančia padėtimi rinkoje, nes joms taikomas specialus 20 % tarifas.
- 16 Pagal ITA 2010 apmokestinamos įmonės yra Gibraltare įprastai reziduojančios įmonės ir tos įmonės, kurios įprastai jame nereziduoja, tačiau vykdo komercinę veiklą per filialą ar agentūrą.
- 17 ITA 2010 nustatė teritorinio apmokestinimo sistemą, pagal kurią pelnas arba vertės padidėjimas gali būti apmokestinami tik jeigu pajamos „sukauptos arba gautos Gibraltare“. ITA 2010 74 straipsnyje nustatyta, kad formuluotė „sukauptos arba gautos Gibraltare“ reiškia veiklos, iš kurios gaunamas pelnas ar vertės padidėjimas, vykdymo vietą, kuri paprastai nustatoma kiekvienu konkrečiu atveju. Be to, remiantis ta nuostata, laikoma, kad veikla, kuriai reikia licencijos arba kuri reglamentuojama pagal bet kurią Gibraltar įstatymą, yra vykdoma Gibraltare.
- 18 Pagal ITA 2010 pirminę redakciją, įsigaliojusią 2011 m. sausio 1 d., pajamos iš pasyviųjų palūkanų ir autorių teisių nebuvo apmokestinamos, neatsižvelgiant į pajamų šaltinį ir teritorialumo principo taikymą. 2013 m. iš dalies pakeitus ITA 2010 (pakeitimai įsigaliojo 2013 m. liepos 1 d.) visoms skolinimo tarp įmonių palūkanoms taikomas bendras 10 % mokesčio tarifas, jeigu skolinančios įmonės gaunamos arba gautinos palūkanos viršija 100 000 svarų sterlingų (GBP) per metus. Be to, 2013 m. iš dalies pakeitus ITA 2010 (pakeitimai įsigaliojo 2014 m. sausio 1 d.), visos Gibraltare registruotų įmonių gautos arba gausimos pajamos iš autorių teisių taip pat buvo apmokestintos tokiu pačiu 10 % tarifu.

19 ITA 2010 37 straipsnio „Mokesčio lengvata sumokėjus mokesčių užsienyje“ 1 dalyje numatyta:

„Atsižvelgiant į 2 ir 8 dalis, bet kuris asmuo, kuris išskaičiuodamas ar kitaip pagal šį įstatymą sumokėjo mokesčių nuo pelno ar vertės padidėjimo iš Gibraltare ar kitoje šalyje, teritorijoje ar jurisdikcijoje esančių šaltinių, arba kuris turi mokėti tokį mokesčių, ir kuris *Commissioner [of Income Tax]* priimtinu būdu įrodo, kad jis kitoje šalyje, teritorijoje ar jurisdikcijoje išskaičiuodamas ar kitaip sumokėjo arba turi mokėti mokesčių nuo tų pajamų ar vertės padidėjimo, turi teisę į pagal šį įstatymą mokėtino mokesčio, kurį jis sumokėjo ar turi mokėti nuo tų pajamų ar vertės padidėjimo, sumažinimą mažesne suma iš šių dviejų sumų:

a) mokesčiu, mokėtinu pagal šį įstatymą nuo tokio pelno ar vertės padidėjimo; arba

b) mokesčiu nuo pajamų kitoje šalyje, teritorijoje ar jurisdikcijoje.“

20 ITA 2010 37 straipsnio 8 dalyje nustatyta:

„Šis straipsnis taikomas tik mokesčiui, sumokėtam valstybėje, kurioje pajamos sukauptos arba gautos iš atitinkamos komercinės veiklos, dėl kurios atsirado 1 dalyje nurodytas pelnas ar vertės padidėjimas.“

21 Siekiant įgyvendinti Sprendimą 2019/700, *Income Tax (Amendment) Regulations 2019* (2019 m. Pelno mokesčio (pakeitimo) nuostatai) iš dalies pakeitė ITA 2010, kad būtų galima atgaline data apmokestinti pajamas iš mokėjimų, gautų nuo 2011 m. sausio 1 d. iki 2013 m. gruodžio 31 d.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

22 Gibraltare įsteigta bendrovė *Fossil (Gibraltar)* yra patronuojamoji bendrovė, kurios 100 % akcijų priklauso bendrovei *Fossil Group Inc.*, turinčiai buveinę Jungtinėse Amerikos Valstijose, ir kuri veikia mados gaminių kūrimo ir gamybos srityje. *Fossil (Gibraltar)* gauna pajamų iš autorių teisių, kurias generuoja daug visame pasaulyje naudojamų prekių ženklų ir dizainų, kurių savininkė yra *Fossil Group*.

23 *Fossil (Gibraltar)*, kurios nėra šio sprendimo 6 punkte minėtame 165 išankstinių sprendimų dėl mokesčių sąrašė, gavo pajamų iš autorių teisių, šios nebuvo apmokestintos pagal ITA 2010. Visas šias gautas pajamas ji deklaravo Jungtinių Valstijų, kur buvo sumokėtas 35 % dydžio šių pajamų mokesčių, mokesčių administratoriui.

24 2019 m. vasario 19 d. *Commissioner of Income Tax*, kuri yra Gibraltare pajamas ir pelno mokesčius administruojanti institucija, pateikė Komisijai pagalbos gavėjų sąrašą, jame buvo įrašyta *Fossil (Gibraltar)*, ir iš *Fossil (Gibraltar)* susigrąžintinos pagalbos sumos skaičiavimus.

25 2019 m. balandžio 8 d. raštu *Commissioner of Income Tax* pasiūlė Komisijai patikslinti iš *Fossil (Gibraltar)* susigrąžintinos pagalbos sumą. Atliekant šį tikslinimą buvo atsižvelgta į papildomą mokesčių, kurį *Fossil Group* sumokėjo Jungtinėse Valstijose pritaikius Amerikos taisykles dėl kontroliuojamų užsienio bendrovių.

26 2019 m. gegužės 13 d. ir birželio 6 d. raštais Komisijos Konkurencijos generalinis direktoratas (GD) nusprendė, kad reikia atmesti šį patikslinimą.

- 27 2020 m. kovo 26 d. rašte Konkurencijos GD pažymėjo, kad nustatydamas mokėtiną mokestį *Commissioner of Income Tax* negali atsižvelgti į Jungtinėse Valstijose sumokėtą mokestį nuo *Fossil (Gibraltar)* pajamų iš autorių teisių.
- 28 Pasak Konkurencijos GD, Sprendimo 2019/700 226 konstatuojamojoje dalyje dėl nurodytos pagalbos susigrąžinimo mokėtino mokesčio apskaičiavimo metodo tikslas nėra leisti atskaityti Jungtinėse Valstijose sumokėtų mokesčių pagal Amerikos taisykles, susijusias su kontroliuojamomis užsienio bendrovėmis. Šiose taisyklėse numatytas mokestis atitinka savą mokesčių logiką, t. y. kovą su sukčiavimu, todėl nedaro įtakos Sprendimą 2019/700 grindžiantiems motyvams ir iš *Fossil (Gibraltar)* susigrąžintinos pagalbos apskaičiavimo metodui. Komisijos tarnybos, be kita ko, pažymėjo, kad Komisijos pranešimo dėl neteisėtos ir nesuderinamos valstybės pagalbos susigrąžinimo (OL C 247, 2019, p. 1) 102 punktą, pagal kurį apskaičiuodama susigrąžintinos pagalbos sumą valstybė narė gali atsižvelgti į tai, ar neteisėtos pagalbos gavėjas sumokėjo mokesčius nuo gautos pagalbos sumos, nebuvo taikytinas pagrindinėje byloje, nes *Fossil (Gibraltar)* nesumokėjo tokių mokesčių.
- 29 2020 m. spalio 31 d. Komisijai atmetus *Commissioner of Income Tax* atliktus iš *Fossil (Gibraltar)* susigrąžintinos pagalbos skaičiavimus, šis pateikė *Fossil (Gibraltar)* naujus nurodymus sugrąžinti pagalbą.
- 30 2020 m. gruodžio 4 d. *Fossil (Gibraltar)* dėl šių nurodymų sugrąžinti pagalbą pareiškė ieškinį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme.
- 31 Šiame teisme *Commissioner of Income Tax* teigia, kad jis turi laikytis Konkurencijos GD pozicijos. Jis mano, kad nors Konkurencijos GD atskirai nenagrino ITA 2010 37 straipsnyje numatytos mokesčių lengvatos, dėl jo pozicijos šios nuostatos taikymas tampa neįmanomas.
- 32 *Fossil (Gibraltar)* savo ruožtu teigia, kad nors šio sprendimo 21 punkte nurodytas nacionalinės teisės aktas dėl pajamų mokesčio nuo šiol leidžia atgaline data apmokestinti pajamas iš autorių teisių, gautas nuo 2011 m. iki 2013 m., *Commissioner of Income Tax* pagal nacionalinę teisę ir laikydamasis Reglamento Nr. 2015/1589 16 straipsnio 3 dalies turi teisę apmokestindamas tokias pajamas taikyti bet kokią ITA 2010 numatytą mokesčių lengvatą. Šiuo klausimu ji pažymi, kad Sprendime 2019/700 nebuvo nuspręsta dėl ITA 2010 37 straipsnio taikymo ar dėl šio straipsnio atitikties Sąjungos teisei. *Fossil (Gibraltar)* teigimu, *Commissioner of Income Tax* painioja Sprendime 2019/700 numatytą mokėtino mokesčio apskaičiavimą siekiant susigrąžinti pagalbą, ir mokesčių lengvatas, kurias Gibraltaro valdžios institucijos gali taikyti nuo bruto susigrąžintinos sumos pagal ITA 2010.
- 33 Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„Ar *Commissioner of Income Tax* pagal ITA 2010 taikoma mokesčio lengvata Jungtinėse Amerikos Valstijose sumokėtam mokesčiui už pareiškėjos autorinio atlyginimo pajamas pažeidžia Sprendimą 2019/700, ar juo kaip nors kitaip draudžiama taikyti tokią lengvatą?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 34 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar Sprendimas 2019/700 turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiama nacionalinėms valdžios institucijoms, atsakingoms už neteisėtos ir su vidaus rinka nesuderinamos pagalbos susigrąžinimą iš jos gavėjo, taikyti nacionalinės teisės nuostatą, numatančią pagalbos gavėjo užsienyje sumokėtų mokesčių įskaitymo į Gibraltare mokėtinus mokesčius mechanizmą.
- 35 Pirmiausia reikia pažymėti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo suformuluotas klausimas, į kurį Teisingumo Teismo prašoma atsakyti, grindžiamas prielaida, kad ITA 2010 37 straipsnis, kuriame numatytas trečiojoje valstybėje sumokėto mokesčio įskaitymo siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo mechanizmas, yra taikytinas pagrindinėje byloje.
- 36 Tiesa, kad *Commissioner of Income Tax* ir Komisija tvirtino, kad pagrindinėje byloje netenkinamos sąlygos, būtinos norint pasinaudoti įskaitymo mechanizmu pagal ITA 2010 37 straipsnį. Vis dėlto šiuo klausimu pateiktais argumentais bandoma ginčyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo, kuris nusprendė, kad ITA 2010 37 straipsnio taikymo sąlygos pagrindinėje byloje yra tenkinamos, atliktą nacionalinės teisės vertinimą.
- 37 Tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, o ne Teisingumo Teismas, turi patikrinti tokio nacionalinės teisės vertinimo pagrįstumą. SESV 267 straipsnyje įtvirtinta tiesioginio Teisingumo Teismo ir valstybių narių teismų bendradarbiavimo procedūra. Vykstant šiai procedūrai, kuri grindžiama aiškiu nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo kompetencijos atskyrimu, bet koks bylos faktinių aplinkybių vertinimas priskirtinas nacionalinio teismo kompetencijai; jis, atsižvelgdamas į konkrečias bylos aplinkybes, vertina ir prejudicinio sprendimo reikalingumą savo sprendimui priimti, ir Teisingumo Teismui pateikiamų klausimų reikšmingumą, o Teisingumo Teismas turi teisę aiškinti Sąjungos nuostatas ar spręsti dėl jų galiojimo tik remdamasis nacionalinio teismo nurodytomis faktinėmis aplinkybėmis (2015 m. birželio 16 d. Sprendimo *Gauweiler ir kt.*, C-62/14, EU:C:2015:400, 15 punktą ir 2021 m. balandžio 20 d. Sprendimo *Repubblica*, C-896/19, EU:C:2021:311, 28 punktą).
- 38 Šiuo atveju, remiantis prielaida, kad ITA 2010 37 straipsnis taikytinas pagrindinėje byloje, reikia nustatyti, ar pagal šią nuostatą pagalbos, kuri turi būti susigrąžinta iš *Fossil (Gibraltar)*, sumos sumažinimas gali trukdyti veiksmingai įvykdyti Sprendime 2019/700 įtvirtintą nurodymą susigrąžinti pagalbą.
- 39 Šiuo klausimu reikia priminti, kad neteisėtos pagalbos panaikinimas ją susigrąžinant yra logiška jos pripažinimo neteisėta pasekmė. Todėl valstybė narė, kuriai skirtas sprendimas susigrąžinti neteisėtai suteiktą valstybės pagalbą, pagal SESV 288 straipsnį įpareigojama imtis visų tinkamų priemonių užtikrinti šio sprendimo įvykdymą. Ji turi veiksmingai susigrąžinti privalomas sumokėti sumas tam, kad būtų panaikintas konkurencijos iškreipimas, atsiradęs dėl neteisėta pagalba suteikto konkurencinio pranašumo (2013 m. sausio 24 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-529/09, EU:C:2013:31, 90 ir 91 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija). Tokios restitucijos atveju pagalbos gavėjas praranda rinkoje gautą naudą savo konkurentų atžvilgiu ir yra atkuriamas iki pagalbos suteikimo buvusi situacija (2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774, 113 punktą).
- 40 Pagal Reglamento Nr. 2015/1589 16 straipsnio 3 dalį Komisijos sprendimu neteisėta ir su vidaus rinka nesuderinama pripažinta pagalba, kaip matyti iš šio reglamento 25 konstatuojamosios dalies, išieškoma nedelsiant ir pagal atitinkamos valstybės narės nacionalinę teisę nustatytas

procedūras, jeigu jomis leidžiama tuoj pat ir veiksmingai įvykdyti jos sprendimą; ši sąlyga atspindi Teisingumo Teismo praktikoje suformuluoto veiksmingumo principo reikalavimus (pagal analogiją žr. 2013 m. sausio 24 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija, C-529/09, EU:C:2013:31, 92 punktą* ir jame nurodytą jurisprudenciją).

- 41 Apskaičiuodamas susigrąžintinos pagalbos dydį nacionalinis teismas turi atsižvelgti į visą reikšmingą jam žinomą informaciją. Negalima atmesti galimybės, kad, atsižvelgiant į visa tai, nacionaliniam teismui atlikus skaičiavimus, gauta suma bus mažesnė nei ta, kuri būtų gauta atskirai atsižvelgus į Komisijos sprendimą, kuriuo nurodoma susigrąžinti nesuderinama su vidaus rinka pripažintą pagalbą, arba lygi nuliui (šiuo klausimu žr. 2014 m. vasario 13 d. Sprendimo *Mediaset, C-69/13, EU:C:2014:71, 36 ir 37 punktus*).
- 42 Teisingumo Teismas pažymėjo, kad ankstesnės situacijos atkūrimas reiškia kuo greitesnį grįžimą į situaciją, kuri būtų buvusi, jei nagrinėjami sandoriai būtų buvę įgyvendinti nesuteikus ginčijamos pagalbos (šiuo klausimu žr. 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, 117 punktą*).
- 43 Nors grąžintinos sumos negali būti nustatomos atsižvelgiant į hipotetinius sandorius, kuriuos įmonės būtų galėjusios įgyvendinti, jei nebūtų pasirinkusios tokios sandorio, kuriam teikiama pagalba, formos, pagalbos gavėjai grąžinimo etape gali remtis nacionalinėje teisėje numatytais atskaitymais ir sumažinimais, jei, atsižvelgiant į konkrečiai įvykdytus sandorius, paaiškėja, kad jie iš tikrųjų turėjo teisę jais pasinaudoti. Ankstesnės situacijos atkūrimas reikalauja iš nacionalinės valdžios institucijų išieškant pagalbą atsižvelgti tik į fiskalinį režimą, tam tikrais atvejais palankesnę už bendrą tvarką, kuri, nesant neteisėtos pagalbos ir pagal nacionalines normas, suderinamas su Sąjungos teise, būtų taikoma faktiškai įvykdytiems sandoriams (šiuo klausimu žr. 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, 114–117 punktus*).
- 44 Atsižvelgiant į tai, pirma, dėl to, ar pačiu Sprendimu 2019/700 draudžiamas toks mokesčio sumažinimas pagal ITA 2010 37 straipsnį, reikia priminti, kad tame sprendime Komisija pripažino neteisėta ir nesuderinama su vidaus rinka, viena vertus, pagalbos schemą, pagal kurią neapmokestinamos pajamos iš pasyvių palūkanų ir autorių teisių, ir, kita vertus, individualias pagalbos priemones, kurias sudaro penki išankstiniai sprendimai dėl mokesčių iš šio sprendimo 6 punkte minėtame 2014 m. spalio 1 d. Komisijos sprendime išplėsti SESV 108 straipsnio 2 dalyje numatytą oficialią tyrimo procedūrą nurodytų 165 tokių sprendimų.
- 45 Dėl priemonių, kai neapmokestinamos pajamos iš pasyviųjų palūkanų ir autorių teisių, kurios vienintelės ginčijamos pagrindinėje byloje, reikia pažymėti, kad iš Sprendimo 2019/700 matyti, jog šios priemonės buvo pripažintos valstybės pagalba, kurią draudžia SESV 107 straipsnio 1 dalis, be kita ko, dėl to, kad jomis suteikiamas atrankusis pranašumas.
- 46 Be kita ko, buvo atsižvelgta į tai, kad toks neapmokestinimas pažeidžia bendrąjį principą, jog pelno mokestis renkamas iš visų apmokestinamųjų asmenų, kurie sukaupia arba gauna pajamų Gibraltare. Todėl, Komisijos manymu, „pajamos iš pasyviųjų palūkanų ir autorių teisių paprastai turėtų patekti į apmokestinimo taisyklių taikymo sritį“ (Sprendimo 2019/700 82 konstatuojamoji dalis). Mokesčio, kurį kitu atveju įmonės būtų turėjusios mokėti, sumažinimas *a priori* yra atrankusis pranašumas (to sprendimo 83 konstatuojamoji dalis), nes jis iš esmės daugiausia naudingas tarptautinėms grupėms (to sprendimo 103 ir 104 konstatuojamosios dalys). To sprendimo 107 konstatuojamojoje dalyje Komisija dėl neapmokestinimo situacijos pažymėjo, kad

argumentas, grindžiamas siekiu išvengti dvigubo apmokestinimo, nėra tinkamas, „nes mokančiajam (užsienio) subjektui paprastai leidžiama mokesčių tikslais atskaičiuoti palūkanas arba autorinį atlyginimą“.

- 47 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad Sprendime 2019/700 kalbama tik apie tai, kad tam tikroms pajamų rūšims, šiuo atveju gaunamoms iš pasyviųjų palūkanų ir autorių teisių, netaikomas pelno mokestis Gibraltare.
- 48 Nors Sprendimas 2019/700 įpareigoja kompetentingas nacionalines institucijas susigrąžinti mokestį, kuris būtų renkamas, jei nebūtų taikomas atleidimas nuo mokesčio nuo pajamų, gautų iš pasyviųjų palūkanų ir autorių teisių (to sprendimo 223 konstatuojamoji dalis), jame nenagrinėjama galimybė remtis Gibraltaro teisėje numatytais atskaitymais ir sumažinimais, kurie galėjo būti taikomi apskaičiuojant mokėtiną mokestį. Taigi, šis sprendimas ir ypač jo 226 konstatuojamoji dalis nedraudžia, laikantis šio sprendimo 43 punkte nurodytoje jurisprudencijoje įtvirtinto principo, taikyti ITA 2010 37 straipsnyje numatyto mechanizmo. Jame taip pat neginčijama Gibraltaro mokesčių administratoriaus galimybė taikant šį mechanizmą įskaityti užsienyje sumokėtus mokesčius nuo pajamų, gautų iš autorių teisių, į Gibraltare mokėtiną mokestį nuo šių pajamų.
- 49 Dėl šio sprendimo 26–28 punktuose nurodytų pozicijų, išdėstytų laiškuose, kuriuos Komisija išsiuntė nacionalinėms valdžios institucijoms vykstant susirašinėjimui, kuriuo siekta užtikrinti, kad Sprendimas 2019/700 būtų vykdomas nedelsiant ir veiksmingai, ir kurių nėra tarp aktų, galimų priimti remiantis Reglamentu 2015/1589, pažymėtina, kad jos negali papildyti ar pakeisti Sprendimo 2019/700 turinio ir turi būti laikomos neturinčiomis jokios privalomosios galios (šiuo klausimu žr. 2014 m. vasario 13 d. Sprendimo *Mediaset*, C-69/13, EU:C:2014:71, 24–28 punktus).
- 50 Antra, reikia išnagrinėti, ar tai, kad pagalbos susigrąžinimo etape būtų atsižvelgta į pagal ITA 2010 37 straipsnį suteiktą mokesčio kreditą, pakenktų Sprendimo 2019/700 veiksmingumui, nes dėl to *Fossil (Gibraltar)* atsidurtų palankesnėje padėtyje nei ta, kuri būtų buvusi, jei nagrinėjami sandoriai būtų įvykdyti netaikant pagrindinėje byloje nagrinėjamų pagalbos priemonių.
- 51 Šiuo klausimu pažymėtina, kad, kaip teigiama Reglamento 2015/1589 25 konstatuojamojoje dalyje, atitinkama valstybė narė turi „imtis visų būtinų priemonių, kad užtikrintų Komisijos sprendimo įgyvendinimą“, ir nurodyti sugrąžinti su vidaus rinka nesuderinamą pagalbą.
- 52 Kaip priminta šio sprendimo 39 punkte, atitinkama valstybė narė turi veiksmingai susigrąžinti mokėtiną sumą, kad būtų panaikintas konkurencijos iškraipymas, atsiradęs dėl neteisėta pagalba suteikto konkurencinio pranašumo. Nors toks reikalavimas neabejotinai reiškia, kad valstybė narė negali apeiti Komisijos sprendimo taikymo srities priimdama kompensacines priemones, skirtas šio sprendimo pasekmėms panaikinti, jis negali užkirsti kelio pagalbos gavėjams grąžinimo etape remtis nacionalinėje teisėje numatytais atskaitymais ir sumažinimais, jei atsižvelgiant į konkrečiai įvykdytus sandorius paaiškėja, kad jie iš tikrųjų turėjo teisę jomis pasinaudoti šių sandorių atlikimo momentu.
- 53 Konkrečiai kalbant, šis reikalavimas *a priori* netrukdo taikyti mechanizmo, kaip antai numatyto ITA 2010 37 straipsnyje, pagal kurį, siekiant išvengti tų pačių pajamų dvigubo apmokestinimo, galima sumažinti mokestį, atsižvelgiant į juridinio ar fizinio asmens valstybėje ar teritorijoje, kurioje šios pajamos sukauptos arba gautos, sumokėtą mokestį.

- 54 Galiausiai, trečia, reikia išnagrinėti, ar Sprendimas 2019/700, kuriame pajamų iš pasyvių palūkanų ir autorių teisių neapmokestinimo sistema pripažinta valstybės pagalba, nes ji, be kita ko, nukrypsta nuo Gibraltaro mokesčių teisės aktuose įtvirtinto teritorialumo principo, iš esmės reiškia, kad ITA 2010 37 straipsnis, kuriuo pagrindinėje byloje remiasi *Fossil (Gibraltar)*, turi būti laikomas tokia sistema ir atitinkamai pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį draudžiama valstybės pagalba.
- 55 Taigi, jeigu nagrinėjamų sandorių atlikimo dieną *Fossil (Gibraltar)* iš tikrųjų galėjo remtis ITA 2010 37 straipsnio taikymu, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, reikia išnagrinėti, ar šioje nuostatoje numatytas užsienyje sumokėto mokesčio nuo pajamų iš autorių teisių įskaitymas gali būti laikomas draudžiama valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.
- 56 Šiuo klausimu reikia pabrėžti, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją, nors per pagal SESV 267 straipsnį pradėtą procedūrą Teisingumo Teismas neturi priimti sprendimo dėl nacionalinės teisės normų suderinamumo su Sąjungos teise ir aiškinti nacionalinių įstatymų ar kitų teisės aktų, jis yra kompetentingas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pateikti Sąjungos teisės išaiškinimą, kad šis galėtų priimti sprendimą savo nagrinėjamoje byloje. Valstybės pagalbos srityje jis gali, be kita ko, pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui nuorodų dėl teisės aiškinimo, kurios leistų nustatyti, ar nacionalinė priemonė gali būti laikoma „valstybės pagalba“, kaip tai suprantama pagal Sąjungos teisę (2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 34 ir 35 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).
- 57 Reikia priminti, kad norint nacionalinę priemonę kvalifikuoti kaip „valstybės pagalbą“, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, reikia, kad būtų įvykdytos visos toliau nurodytos sąlygos. Pirma, tai turi būti valstybės arba iš valstybinių išteklių suteikta pagalba. Antra, tokia priemonė turi galėti paveikti valstybių narių tarpusavio prekybą. Trečia, dėl įsikišimo pagalbos gavėjui turi būti suteiktas atrankusis pranašumas. Ketvirta, ji turi iškraipyti konkurenciją arba galėti ją iškraipyti (žr. 2021 m. spalio 6 d. Sprendimo *World Duty Free Group ir Ispanija / Komisija*, C-51/19 P et C-64/19 P, EU:C:2021:793, 30 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 58 Konkrečiai kalbant apie nacionalines priemones, kuriomis suteikiama mokesčių lengvata, primintina, kad tokia priemone, kuria, nors ir neperduodami valstybės ištekliai, bet ja besinaudojantys subjektai atsiduria palankesnėje padėtyje, palyginti su kitais mokesčių mokėtojais, gali būti suteiktas atrankusis pranašumas, todėl ji yra „valstybės pagalba“, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Valstybės pagalba visų pirma laikomos priemonės, kurios mažina bendrovės biudžetui paprastai tenkančią naštą ir kurios, nors ir nėra subsidijos tiesiogine šio žodžio prasme, yra tokio paties pobūdžio ir turi identišką poveikį. Vis dėlto bendrai visiems ūkio subjektams taikoma priemonė suteikta mokesčio lengvata nėra tokia pagalba, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą (2021 m. kovo 16 d. Sprendimo *Komisija / Lenkija*, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 30 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 59 Vadinas, išskyrus sritis, kuriose Sąjungos mokesčių teisė yra suderinta, nustatyti kiekvieno mokesčio esmines savybes yra valstybių narių diskrecija, nes jos turi autonomiją mokesčių srityje, tačiau šia diskrecija jos turi naudotis laikydamosi Sąjungos teisės. Tas pats pasakytina, be kita ko, apie mokesčio bazės nustatymą ir apmokestinimo momentą (2021 m. kovo 16 d. Sprendimo *Komisija / Lenkija*, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 38 punktas).

- 60 Kaip savo išvados 59 punkte iš esmės pažymėjo generalinė advokatė, sprendimas, kokius užsienyje sumokėtus mokesčius leisti įskaityti į vidaus mokestinį įsipareigojimą ir kokiomis sąlygomis toks įskaitymas gali būti leidžiamas, yra bendro pobūdžio sprendimas, kuris priklauso valstybių narių diskrecijai nustatant mokesčio esmines savybes.
- 61 ITA 2010 37 straipsnyje numatyta priemonė, kuria siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo, numatant mokesčių mokėtojo užsienyje sumokėtų mokesčių įskaitymo į Gibraltare mokėtinus mokesčius mechanizmą, iš principo priklauso valstybių narių autonomijai mokesčių srityje ir negali būti laikoma draudžiama valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, nebent būtų įrodyta, kad ji grindžiama diskriminaciniais kriterijais. Šiomis aplinkybėmis reikia priminti, kad Sąjungos teisė šioje srityje susijusi tik su atrankiojo pranašumo, kuriuo gali pasinaudoti tam tikros įmonės kitų panašioje padėtyje esančių įmonių nenaudai, panaikinimu (2021 m. kovo 16 d. Sprendimo *Komisija / Lenkija, C-562/19 P*, EU:C:2021:201, 41 punktas).
- 62 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad Sprendimas 2019/700 turi būti aiškinamas taip, kad juo nedraudžiama nacionalinėms valdžios institucijoms, atsakingoms už neteisėtos ir su vidaus rinka nesuderinamos pagalbos susigrąžinimą iš jos gavėjo, taikyti nacionalinės teisės nuostatą, numatančią pagalbos gavėjo užsienyje sumokėtų mokesčių įskaitymo į Gibraltare mokėtinus mokesčius mechanizmą, jei paaiškėja, kad ši nuostata buvo taikytina atitinkamų sandorių sudarymo momentu.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 63 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

2018 m. gruodžio 19 d. Komisijos sprendimas (ES) 2019/700 dėl valstybės pagalbos SA.34914 (2013/C), kurią Jungtinė Karalystė suteikė patvirtindama Gibraltaro pelno mokesčio tvarką,

turi būti aiškinamas taip:

juo nedraudžiama nacionalinėms valdžios institucijoms, atsakingoms už neteisėtos ir su vidaus rinka nesuderinamos pagalbos susigrąžinimą iš jos gavėjo, taikyti nacionalinės teisės nuostatą, numatančią pagalbos gavėjo užsienyje sumokėtų mokesčių įskaitymo į Gibraltare mokėtinus mokesčius mechanizmą, jei paaiškėja, kad ši nuostata buvo taikytina atitinkamų sandorių sudarymo momentu.

Parašai.