



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 10. marca 2022¹

Zadeva C-705/20

Fossil (Gibraltar) Limited

proti

Commissioner of Income Tax

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Income Tax Tribunal of Gibraltar (United Kingdom) (sodišče za davčne zadeve v Gibraltarju, Združeno kraljestvo))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Državna pomoč – Državna pomoč v obliki neobdavčitve pasivnih obresti in licenčnin – Sklep (EU) 2019/700 – Nacionalna določba, ki ni bila predmet preiskave Komisije o državni pomoči – Obidenje sklepa Komisije o državni pomoči – Odbitek tujih davkov zaradi preprečevanja dvojnega obdavčenja kot prepovedana pomoč“

I. Uvod

1. V ozadju obravnavanega predloga za sprejetje predhodne odločbe je sklep Komisije, s katerim je bila „oprostitev davka na dohodke od pasivnih obresti in licenčnin“ v davčni zakonodaji Gibraltarja opredeljena za pomoč.² Ta sklep na podlagi tožbe drugega podjetja trenutno še presoja Splošno sodišče.³ Predlog za sprejetje predhodne odločbe se v bistvu nanaša na obseg tega sklepa. Hkrati pa ponazarja tudi trenutno negotovost pri vprašanju, v kakšnem razmerju je nacionalna davčna zakonodaja do pravil Unije o državni pomoči.

2. V Gibraltarju je bila očitno negotovost o tem, kdaj davčna določba pomeni prepovedano pomoč, tako velika, da je tamkajšnja davčna uprava pred uporabo nacionalne davčne zakonodaje Komisijo vprašala, ali se zadevna davčna določba lahko uporabi. Do tega je prišlo, čeprav ta določba ni bila predmet omenjene odločitve o pomoči.

3. Zanimivo je, da je zadevna določba neke vrste odbitek v tujini plačanih davkov od dohodkov, ki so obdavčljivi tudi v Gibraltarju. Gre za tehniko, ki je v mednarodni davčni zakonodaji povsem običajna za preprečevanje dvojne obdavčitve. Ker pa je Komisija na vprašanje davčne uprave

¹ Jezik izvirnika: nemščina.

² Sklep Komisije (EU) 2019/700 z dne 19. decembra 2018 o državni pomoči SA.34914 (2013/C), ki jo je izvedlo Združeno kraljestvo v zvezi s sistemom davka od dohodkov pravnih oseb v Gibraltarju; notificirano pod dokumentarno številko C(2018) 7484 (UL 2019, L 119, str. 151).

³ Postopek pred Splošnim sodiščem teče pod številko zadeve T-508/19.

odgovorila, da njen sklep nasprotuje odbitku davka, davčna uprava določbe ni hotela uporabiti v korist davčnega zavezanca. To je pripeljalo do tožbe davčnega zavezanca, ki je izhajal iz veljavnosti nacionalnega davčnega zakona.

4. Sodišče ima tu znova⁴ priložnost, da zavzame stališče glede Komisijine presoje splošno veljavnih nacionalnih davčnih zakonov z vidika pravil o državni pomoči in njenega vpliva na davčnega zavezanca.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

5. Pravni okvir izhaja iz člena 108 PDEU ter iz Uredbe (EU) 2015/1589 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 108 Pogodbe o delovanju Evropske unije.⁵

6. Uvodna izjava 25 Uredbe 2015/1589 se glasi:

„V primeru nezakonite pomoči, ki ni združljiva z notranjim trgom, bi bilo treba ponovno vzpostaviti učinkovito konkurenco. V ta namen je potrebno, da se pomoč, vključno z obrestmi, vrne nemudoma. Primerno je, da se vračilo izvede v skladu s postopki nacionalnega prava. Uporaba teh postopkov ne bi smela, s preprečevanjem takojšnje in učinkovite izvedbe sklepa Komisije, preprečiti ponovne vzpostavitev učinkovite konkurence. Države članice bi morale za dosego tega rezultata sprejeti vse potrebne ukrepe, da zagotovijo učinkovitost sklepa Komisije.“

7. Člen 16(1) te uredbe, naslovljen „Vračilo pomoči“, določa:

„Če se v primerih nezakonite pomoči sprejmejo negativni sklepi, Komisija odloči, da mora zadevna država članica sprejeti vse potrebne ukrepe, da upravičenec vrne pomoč (v nadaljnjem besedilu: sklep o vračilu). Komisija ne zahteva vračila pomoči, če bi bilo to v nasprotju s splošnim načelom prava Unije.“

B. Status in pravo Gibraltarja

8. Španski kralj je Gibraltar na podlagi utrechtske pogodbe, sklenjene 13. julija 1713 med njim in kraljico Velike Britanije v okviru pogodb za končanje španske nasledstvene vojne, odstopil britanski kroni. Gibraltar je kolonija britanske krone. Ne spada k Združenemu kraljestvu.

9. V mednarodnopravnem pogledu je Gibraltar uvrščen na seznam ozemelj brez samouprave v smislu člena 73 Ustanovne listine Združenih narodov. Gibraltar je z vidika prava Unije evropsko ozemlje, za katero se načelno uporabljajo določbe Pogodb in za katerega zunanje odnose je odgovorna država članica (člen 355(3) PDEU).

10. Vladni in upravni sistem Gibraltarja je določen v Gibraltar Constitution Order 2006 (ustavna odredba Gibraltarja iz leta 2006), ki velja od 1. januarja 2007. V skladu s to odredbo izvršna oblast izvršuje guverner, ki ga imenuje kraljica, za določene notranje zadeve je pristojna Her Majesty's

⁴ Nazadnje so bili predmet njegove sodne prakse progresivni davki od dohodkov, temelječi na prometu, iz Poljske in Madžarske – glej sodbi z dne 16. marca 2021, Komisija/Madžarska (C-596/19 P, EU:C:2021:202), in Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201).

⁵ Uredba Sveta z dne 13. julija 2015 (UL 2015, L 248, str. 9).

Government of Gibraltar (gibraltarska vlada), zakonodajno oblast pa izvršujeta kraljica in gibraltarski parlament. Gibraltar ima lastna sodišča. Zoper sodbe vrhovnega sodišča Gibraltarja se je mogoče pritožiti pri Judicial Committee of the Privy Council (sodni odbor državnega sveta).

11. Gibraltar je v okviru avtonomije, ki mu jo je priznalo Združeno kraljestvo, leta 2010 sprejel nov Income Tax Act 2010 (zakon o davku od dohodkov iz leta 2010; v nadaljevanju: ITA 2010). Ta zakon je začel veljati 1. januarja 2011.

12. ITA 2010 temelji na teritorialnem sistemu obdavčitve dobičkov in dohodkov, ki so bili ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo iz njega. V preglednici C v Prilogi 1 k ITA 2010 so našteje različne vrste obdavčljivih dohodkov. V prvotni različici ITA 2010 pasivne obresti in licenčnine tam niso bile navedene in tako niso pomenile obdavčljivega dohodka. Leta 2019 pa je bila v zakon vključena retroaktivna obdavčitev licenčin, prejetih od 1. januarja 2011 do 31. decembra 2013.

13. Poleg tega člen 37 tega zakona, naslovljen „Relief in respect of foreign tax paid“, določa neke vrste odbitek davka za take davčne zavezanke, ki so tako v Gibraltarju kot tudi v drugih državah plačali davek od dohodkov na iste dobičke iz virov v Gibraltarju ali drugih državah. V skladu s tem je davčni zavezanec upravičen do oprostitve v višini davka, plačanega v tujini, do višine davka, ki ga je treba za to plačati v Gibraltarju.

III. Dejansko stanje

14. Izhodišče obravnavanega predloga za sprejetje predhodne odločbe je spor med družbo Fossil (Gibraltar) Limited (v nadaljevanju: tožeča stranka) in gibraltarsko davčno upravo glede obveznosti plačila davkov v Gibraltarju v skladu z ITA 2010 ob upoštevanju davkov na dohodke od licenčin, že plačanih v Združenih državah Amerike.

15. Tožeča stranka je odvisna družba v stoddotni lasti družbe Fossil Group Inc, ki je podjetje s sedežem v Združenih državah Amerike. Sama je podjetje s sedežem v Gibraltarju, ki prejema licenčnine za uporabo določenih znamk in nematerialnih vidikov modelov, povezanih z znamkami v njeni lasti, po vsem svetu.

16. V ozadju tega spora je dejstvo, da je Komisija 16. oktobra 2013 začela formalni postopek preiskave, da bi med drugim preverila, ali to, da ITA 2010 ne določa obdavčitve pasivnih obresti in licenčin, nekaterim podjetjem daje prednost.

17. Člen 1 Sklepa o državni pomoči,⁶ za tem sprejetega 19. decembra 2018 (v nadaljevanju: Sklep 2019/700), določa:

„1. Shema državne pomoči v obliki oprostitve plačila davka na dohodke od pasivnih obresti, ki se je v skladu z zakonom o davku od dohodkov iz leta 2010 uporabljala v Gibraltarju od 1. januarja 2011 do 30. junija 2013 in jo je Gibraltar nezakonito začel izvajati v nasprotju s členom 108(3) Pogodbe, ni združljiva z notranjim trgov v smislu člena 107(1) Pogodbe.

2. Shema državne pomoči v obliki oprostitve plačila davka na dohodke od licenčin, ki se je v skladu z zakonom o davku od dohodkov iz leta 2010 uporabljala v Gibraltarju od

⁶ Sklep Komisije (EU) 2019/700 z dne 19. decembra 2018 o državni pomoči SA.34914 (2013/C), ki jo je izvedlo Združeno kraljestvo v zvezi s sistemom davka od dohodkov pravnih oseb v Gibraltarju; notificirano pod dokumentarno številko C(2018) 7484 (UL 2019, L 119, str. 151).

1. januarja 2011 do 31. decembra 2013 in jo je Gibraltar nezakonito začel izvajati v nasprotju s členom 108(3) Pogodbe, ni združljiva z notranjim trgov v smislu člena 107(1) Pogodbe.“

18. Člen 5(1) Sklepa 2019/700 določa:

„1. Združeno kraljestvo od upravičencev do navedene pomoči izterja vso nezdružljivo pomoč, dodeljeno v okviru shem pomoči iz člena 1 ali na podlagi davčnih stališč iz člena 2.“

19. Te uvodne izjave Sklepa 2019/700 opisujejo ukrep, ki je bil predmet preiskave:

„(30) ITA 2010 temelji na teritorialnem sistemu obdavčitve, kar pomeni, da se dobiček ali dohodek obdavči le, če je dohodek ‚ustvarjen v ali izhaja iz‘ Gibraltarja. [...]“

„(33) V skladu z ITA 2010, kot je bil prvotno sprejet, pasivne obresti in licenčnine niso bile obdavčljive (opomba 17: V preglednico C iz Priloge 1 k ITA 2010, kot je bil prvotno sprejet, ta kategorija dohodkov ni bila vključena), in to ne glede na vir dohodkov ali uporabo načela teritorialnosti. [...]“

20. Komisija selektivno prednost tega ukrepa utemeljuje tako:

„(82) V obravnavanem primeru je ukrep v nasprotju s splošnim načelom, da se davek od dohodkov pravnih oseb pobere vsem davčnim zavezancem, katerih dohodki izhajajo iz Gibraltarja ali so bili ustvarjeni v Gibraltarju. V skladu z navedenim načelom bi se dohodki od pasivnih obresti in licenčin ob uporabi načela teritorialnosti običajno morali obdavčiti. [...]“

„(83) Z oprostitvijo se tako uvaja znižanje stroškov, ki bi jih sicer morala kriti podjetja, upravičena do oprostitve. To pomeni prednost, saj so podjetja razbremenjena stroškov, ki jih imajo pri izvajanju gospodarskih dejavnosti, in so zato v ugodnejšem finančnem položaju kot drugi davčni zavezanci (ki prejemajo aktivne dohodke).“

21. Predstavljeni utemeljitveni razlogi so med drugim zavrjeni tako:

„(107) Poleg tega trditev, da bi uporaba načela teritorialnosti temeljila na potrebi po preprečevanju dvojne obdavčitve, ni resnična, saj (tuj) plačilni subjekt za davčne namene običajno lahko odšteje obresti ali licenčnine. [...] Zato je glede na omejeno tveganje dvojne obdavčitve ukrep popolne in samodejne oprostitve nesorazmeren, preprečevanja dvojne obdavčitve pa ni mogoče šteti za sprejemljivo utemeljitev.“

22. Poleg tega so navedene tudi konkretne zahteve glede vračila prednosti:

„(223) V primeru nezakonite državne pomoči v obliki davčnih ukrepov je treba znesek za vračilo izračunati na podlagi primerjave med dejansko plačanim davkom in zneskom, ki bi moral biti plačan, če preferenčne davčne obravnave ne bi bilo.

(224) Za opredelitev zneska davka, ki bi moral biti plačan, če preferenčne davčne obravnave ne bi bilo, bi morali organi Združenega kraljestva v tem primeru ponovno oceniti obveznost za davek subjektov, ki imajo koristi od zadevnih ukrepov, za vsako davčno leto, v katerem so imeli koristi od navedenih ukrepov.

[...]

(226) Znesek izpada davka za konkretno davčno leto bi bilo treba izračunati, kot je navedeno v nadaljevanju.

- Najprej bi morali organi Združenega kraljestva določiti celotni dobiček zadevnega podjetja v obravnavanem davčnem letu (vključno z dobičkom, doseženim na podlagi dohodkov od licenčnin in/pasivnih obresti).
- Na podlagi navedenega dobička bi morali organi Združenega kraljestva izračunati davčno osnovo zadevnega podjetja za obravnavano davčno leto.
- Davčno osnovo bi bilo treba pomnožiti s stopnjo davka od dohodkov pravnih oseb, ki se je uporabljala za obravnavano davčno leto.
- Nazadnje bi morali organi Združenega kraljestva odšteti davek od dohodkov pravnih oseb, ki ga je podjetje za obravnavano davčno leto že plačalo (če ga je).“

23. Tožeča stranka ni spadala med 165 podjetij, ki jih je preiskovala Komisija in so navedena na koncu sklepa. Ustvarjala pa je dohodek od licenčnin, ki do sedaj v skladu z ITA 2010 ni bil obdavčen. Vse licenčnine, ki jih je prejela tožeča stranka, pa je na drugi strani družba Fossil Group Inc. prijavila davčnim organom Združenih držav Amerike. V Združenih državah Amerike je bil od tega dohodka plačan 35-odstotni davek.

24. Zaradi izvajanja Sklepa 2019/700 je bila z objavo Income Tax (Amendment) Regulations 2019 (akt iz leta 2019 o spremembi zakona o davku od dohodkov) v zakon vključena retroaktivna obdavčitev licenčnin, prejetih od 1. januarja 2011 do 31. decembra 2013.

25. Iz tega je za nazaj nastala davčna obveznost tožeče stranke. Tožeča stranka sedaj na podlagi uporabe člena 37 ITA 2010 zahteva, naj se ji prizna davčna olajšava za vse davke, ki jih je družba Fossil Group Inc. v Združenih državah Amerike plačala na dohodke tožeče stranke od licenčnin (odbitek). S tem bi bilo obdavčenje licenčnin, določeno za nazaj, v njenem primeru deloma izničeno.

26. Davčna uprava se je očitno iz tega razloga pred odbitkom davka v korist tožeče stranke v skladu s členom 37 ITA 2010 obrnila na Generalni direktorat Komisije za konkurenco in zaprosila za podrobnejša navodila. Generalni direktorat za konkurenco je 26. marca 2020 davčni upravi pisno sporočil, da davčna uprava davka na dohodke tožeče stranke od licenčnin, plačanega v Združenih državah Amerike, ne more upoštevati pri odmeri davka. Davčna uprava je za tem tožeči stranki odrekla odbitek v skladu s členom 37 ITA 2010.

27. Tožeča stranka je zoper to odločitev vložila tožbo. Meni, da Sklep 2019/700 o državni pomoči ne nasprotuje odbitku davka v skladu s členom 37 ITA 2010.

IV. Predlog za sprejetje predhodne odločbe in postopek pred Sodiščem

28. V teh okoliščinah je Income Tax Tribunal of Gibraltar (sodišče za davčne zadeve v Gibraltarju, Združeno kraljestvo) prekinilo postopek in Sodišču – s sklepom z dne 16. decembra 2020, ki je na Sodišče prispel 21. decembra 2020, in sicer, kot je bilo zapisano, „prvič (in zaradi izstopa Združenega kraljestva iz Evropske unije tudi zadnjič)“ – na podlagi člena 267 PDEU v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali se s tem, da Commissioner of Income Tax (komisar za davek od dohodkov) na podlagi [ITA] 2010 odobri davčno olajšavo za davek, ki ga je tožeča stranka v ZDA plačala na dohodek od licenčnin, krši Sklep 2019/700, oziroma ali ta sklep taki odobritvi nasprotuje iz kakršnih koli drugih razlogov?“

29. V postopku pred Sodiščem so pisna stališča predložile tožeča stranka, davčna uprava Gibraltarja in Evropska komisija. Sodišče v skladu s členom 76(2) Poslovnika ni opravilo ustne obravnave.

V. Pravna presoja

A. Dopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe

30. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je dopusten. Akt o pogojih pristopa Kraljevine Danske, Irske in Združenega kraljestva Velika Britanija in Severna Irska in prilagoditvah Pogodb⁷ sicer določa, da se nekateri deli Pogodbe ne uporabljajo za Gibraltar. Pod to pa ne spada nadzor državnih pomoči v skladu s členom 107 in naslednjimi PDEU.

31. Čeprav je Združeno kraljestvo v času vložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe že izstopilo iz Unije, Sodišče v skladu s členom 86(2) Sporazuma o izstopu⁸ ostane pristojno za predhodno odločanje o zadevah, ki so bile vložene pred koncem prehodnega obdobja (to pomeni do 31. decembra 2020). V obravnavani zadevi je šlo za tak položaj.

B. Vprašanje za predhodno odločanje

32. Predložitveno sodišče želi v bistvu s svojim vprašanjem izvedeti, kolikšen je obseg Sklepa Komisije 2019/700 o državni pomoči. Komisija je v tem sklepu grajala, da gibraltarsko pravo ne določa obdavčitve pasivnih obresti in licenčnin. V Sklepu 2019/700 to imenuje oprostitev⁹ oziroma implicitna oprostitev.¹⁰ Natančneje povedano, gre za neobdavčenje nekaterih dohodkov.

⁷ UL 1972, L 73, str. 14.

⁸ Sporazum o izstopu Združenega kraljestva Velika Britanija in Severna Irska iz Evropske unije in Evropske skupnosti za atomsko energijo (UL 2019, C 384 I, str. 1).

⁹ Glej uvodno izjavo 2 Sklepa 2019/700 (UL 2019, L 119, str. 151).

¹⁰ Glej uvodno izjavo 93 Sklepa 2019/700 (UL 2019, L 119, str. 166).

33. Na tem mestu ni treba odgovoriti na vprašanje, ali neobdavčenje posameznih vrst dohodkov dejansko pomeni pomoč, ki v smislu člena 107 PDEU ni združljiva z notranjim trgov. ¹¹ Prav tako tu ni treba odgovoriti na vprašanje, ali pravo Unije dejansko lahko zahteva retroaktivno obdavčenje dohodkov, ki do sedaj na podlagi zakona niso bili obdavčljivi. ¹²

34. Na obe zgoraj navedeni vprašanji ni treba odgovoriti, kajti tožeča stranka ne zahteva neobdavčenja teh dohodkov, temveč odbitek davkov, plačanih v Združenih državah Amerike na te licenčnine. Tak odbitek je načelno določen v členu 37 ITA 2010. S tem se je Gibraltar odločil za metodo odbitka (in ne za metode oprostitve). Obe metodi sta v mednarodnem davčnem pravu običajni ¹³ in namenjeni preprečevanju neželenega dvojnega obdavčenja. Glede na navedbe predložitvenega sodišča so pogoji za ta odbitek tudi izpolnjeni.

35. Komisija in davčna uprava to v svojih vlogah sicer zanikata. Člen 267 PDEU pa v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča vzpostavlja postopek neposrednega sodelovanja med Sodiščem in sodišči držav članic. V okviru tega postopka je za presojo zadevnega dejanskega stanja pristojno nacionalno sodišče, ki mora ob upoštevanju posebnosti zadeve presoditi tako o potrebnosti predloga za sprejetje predhodne odločbe za izdajo sodb kot o upoštevnosti vprašanj, ki jih predloži Sodišču. Sodišče pa je na drugi strani pristojno le, da na podlagi dejstev, ki jih je navedlo nacionalno sodišče, odloči o razlagi ali veljavnosti akta prava Unije. ¹⁴ Zato je treba na vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti na podlagi premise, da so izpolnjeni pogoji za odbitek davka v skladu s členom 37 ITA 2010.

36. Komisija v Sklepu 2019/700 ni grajala določbe člena 37. Vendar pa upoštevanje odbitka davka, plačanega v tujini, pri obdavčenju licenčnin, do katerega je prišlo retroaktivno po spremembi ITA 2010, vodi do primerljivega rezultata. Ti dohodki tožeče stranke v Gibraltarju niso obdavčeni.

37. Komisija je očitno iz tega razloga na vprašanje davčne uprave v svojem dopisu zastopala stališče, da Sklep o državni pomoči obsega tudi ta odbitek v skladu s členom 37 ITA 2010. Zato davčna uprava sedaj meni, da ne more uporabiti veljavnega parlamentarnega davčnega zakona.

38. V skladu s sodno prakso Sodišča pa dopisi, ki jih Komisija po sprejetju svoje odločbe pošlje državi članici za zagotovitev izvršitve take odločbe, niso zavezujoči. ¹⁵ Taka stališča Komisije zlasti ne spadajo med akte, ki jih je mogoče sprejeti na podlagi Uredbe 2015/1589. ¹⁶ Zavezujoč je (izpodbijani) Sklep 2019/700, dokler ga ne razveljavita sodišči Unije.

39. Zato je treba najprej razjasniti obseg Sklepa 2019/700 (v zvezi s tem glej razdelek C). Če ta sklep ne obsega odbitka davka v skladu s členom 37 ITA 2010, je treba razjasniti, ali gre pri tem morda za obidenje navedenega sklepa (v zvezi s tem glej razdelek D) oziroma za drugo prepovedano pomoč v smislu člena 107 PDEU (v zvezi s tem glej razdelek E).

¹¹ To je zanimivo, saj zakonodaja o davku od dohodkov spada v pristojnost držav članic in obveznost obdavčenja vseh predstavljivih davčnih virov in s tem vseh predstavljivih obdavčljivih dohodkov in podobnega, vsaj z vidika prava Unije, dejansko ne obstaja.

¹² Člen 16(1) Uredbe 2015/1589 prepoveduje vračilo pomoči, če bi bilo to v nasprotju s splošnim načelom prava Unije. Retroaktivno obdavčenje brez zakonske podlage glede že uresničenih davčnih položajev pa bi morda lahko bilo v nasprotju s splošnimi načeli pravne države (na primer načeli pravne varnosti, določnosti, zakonitosti).

¹³ Glej na primer tako imenovana člena o metodah (člena 23A in 23B) Vzorčne konvencije OECD.

¹⁴ Ustaljena sodna praksa, glej na primer sodbo z dne 25. oktobra 2017, Polbud – Wykonawstwo (C-106/16, EU:C:2017:804, točka 27); z dne 16. junija 2015, Gauweiler in drugi (C-62/14, EU:C:2015:400, točka 15), in z dne 11. septembra 2008, Eckelkamp in drugi (C-11/07, EU:C:2008:489, točka 52).

¹⁵ Tako izrecno sodba z dne 13. februarja 2014, Mediaset (C-69/13, EU:C:2014:71, točka 24).

¹⁶ Glej sodbo z dne 13. februarja 2014, Mediaset (C-69/13, EU:C:2014:71, točka 26).

C. Obseg Sklepa Komisije o državni pomoči z dne 19. decembra 2018 (Sklep 2019/700)

40. Odločilno je torej, na kaj se nanaša Sklep 2019/700. Ali obsega tudi odbitek tujih davkov od gibraltarskega davčnega dolga za nekatere dohodke – kakor to meni Komisija – ali pa le neobdavčljivost (neobdavčenje) teh dohodkov – kakor meni tožeča stranka? Prvo stališče nujno predpostavlja nastali davčni dolg, od katerega se lahko odbije drug davčni dolg, drugo stališče pa ravno ne.

41. V členu 1(2) Sklepa 2019/700 je ugotovljeno, da je „shema državne pomoči v obliki oprostitve plačila davka na dohodke od licenčnin“ prepovedana pomoč v smislu člena 107(1) PDEU. Čeprav s tem ni natančno opredeljeno, katera določba ITA 2010 daje selektivno prednost, pa iz uvodnih izjav – zlasti iz uvodne izjave 33 – izhaja, da je z „oprostitvijo davka na dohodke od licenčnin“ mišljena neomemba te vrste dohodkov v preglednici C v Prilogi 1 k ITA 2010.

42. Uvodna izjava 82 ponazarja, da Komisija selektivno prednost vidi v tem, da naj bi to neobdavčenje bilo v nasprotju „s splošnim načelom, da se davek od dohodkov pravnih oseb pobere vsem davčnim zavezancem, katerih dohodki izhajajo iz Gibraltarja ali so bili ustvarjeni v Gibraltarju“. Komisija meni, da „bi se dohodki od pasivnih obresti in licenčnin“ torej morali obdavčiti. V uvodni izjavi 107 Komisija navaja, da za neobdavčenje ne pride v poštev trditev glede potrebe po preprečevanju dvojne obdavčitve, „saj (tuj) plačilni subjekt za davčne namene običajno lahko odšteje obresti ali licenčnine.“ Zato naj bi „glede na [le] omejeno tveganje dvojne obdavčitve“ bil „ukrep popolne in samodejne oprostitve nesorazmeren“, tega tveganja pa naj ne bi bilo mogoče šteti za utemeljitev.

43. Iz tega izhaja, da Komisija v Sklepu 2019/700 neobdavčenje nekaterih vrst dohodkov šteje za selektivno prednost, saj bi morale biti te vrste dohodkov v doslednem davčnem sistemu načelno obdavčene. Ali je to ustrezno, lahko ostane neodgovorjeno. Odločilno je, da se vsebina tega sklepa nanaša le na neobdavčljivost nekaterih dohodkov.

44. Člen 37 ITA 2010 nasprotno zadeva odbitek v tujini plačanih davkov na dohodke od licenčnin od davka, ki ga je treba za te licenčnine plačati v Gibraltarju. Ta odbitek pa predpostavlja obdavčljivost dohodkov v Gibraltarju, zlasti ker je odbitek omejen z njihovo višino. V tem pogledu je člen 37 ITA 2010 v skladu s Sklepom 2019/700. Drugače kot je navedla davčna uprava Gibraltarja v svojem stališču, je bil zlasti znesek vračila izračunan v skladu z uvodno izjavo 226 zadevnega sklepa. Konkretni znesek (to pomeni davek od teh dohodkov) je bil očitno izračun točno tako, kot je Komisija to tam predlagala. V tem pogledu je bil zadevni sklep upoštevan.

45. Tu obravnavani odbitek tujih davkov v skladu s členom 37 pa nasprotno pride v poštev šele v drugem koraku. Enako bi na primer veljalo za obračun dobroimetja iz drugega vira ali za obračun izgub, ki bi se še pojavile.

46. Tudi če je rezultat enak (v Gibraltarju ni treba plačati davkov), pa se člen 37 ITA 2010 vendarle nanaša na povsem drugačen položaj od tistega, ki je bil povod za ugotovitev Komisije v Sklepu 2019/700, da gre za prepovedano pomoč. Iz uvodne izjave 107 Sklepa 2019/700 namreč izhaja, da Komisija svoj sklep utemeljuje z dejstvom, da zgolj omejeno tveganje dvojne obdavčitve ne utemeljuje ukrepa popolne in samodejne „oprostitve“. Vendar pa se to nanaša na nekdanji pravni položaj. V skladu z njim nekateri dohodki na splošno niso bili obdavčeni. Člen 37 ITA 2010 pa nasprotno predpostavlja obdavčenje in se torej uporablja le v primeru konkretne dvojne obdavčitve. Pri tem do odbitka ne pride samodejno, saj mora davčni zavezanec dokazati izpolnjevanje pogojev – konkretno obdavčenje druge.

47. Na koncu se torej licenčnine kljub členu 37 ITA 2010 obdavčijo v Gibraltarju (to pomeni, da so obdavčljive). Le če je do obdavčenja že prišlo drugje (v obravnavanem primeru v Združenih državah Amerike), se ta davek odbije od tega davčnega dolga. Zato Sklep 2019/700 ne obsega odbitka v tujini plačanih davkov na dohodke od licenčnin od ustreznega davka v Gibraltarju. Sklep 2019/700 torej ne nasprotuje uporabi člena 37 ITA 2010.

D. Vprašanje obidenja Sklepa Komisije z dne 19. decembra 2018 z odbitkom iz člena 37 ITA 2010

48. Kaj drugega bi bilo kvečjemu predstavljivo, če bi odbitek v skladu s členom 37 ITA 2010 pomenil obidenje Sklepa 2019/700. Kakor izhaja iz uvodne izjave 25 Uredbe 2015/1589, bi morala zadevna država članica za doseg učinkovitosti sklepa Komisije sprejeti vse potrebne ukrepe.

49. To izključuje obidenje z ukrepi kompenzacije. S časovnega vidika pa bi bilo tako obidenje predstavljivo le, če bi bil člen 37 sprejet po sprejetju tega sklepa iz razloga, da bi se izničile tam zahtevane pravne posledice (to pomeni retroaktivno obdavčenje). Zdi se mi, da tu ne gre za tak položaj. Že obstoječa ureditev, ki je Komisija v sklepu ni grajala, bi se le stežka štela za obidenje sklepa. Kvečjemu bi lahko sama bila pomoč.

50. Tudi če bi bil člen 37 vključen naknadno, bi se lahko o obidenju Sklepa 2019/700 govorilo le, če bi bilo treba to določbo o odbitku samo šteti za pomoč. Kajti če člen 37 ITA 2010, če se obravnava samostojno, ni prepovedana pomoč, potem se z njim tudi ne more zaobiti ugotovitev, da je neka druga določba pomoč in je treba zahtevati njeno vračilo.

E. Obstoj državne pomoči v skladu s členom 107 PDEU z odbitkom iz člena 37 ITA 2010

51. Zato je edino vprašanje, ki ga je še treba razjasniti, ali pravila o državni pomoči nasprotujejo uporabi člena 37 ITA 2010, torej ali je treba zakonsko določeni odbitek v tujini plačanega davka na dohodke od licenčnin v členu 37 ITA 2010 šteti za prepovedano pomoč v smislu člena 107 PDEU. Iz tega očitno izhaja Komisija v svojem stališču. Na to vprašanje pa je treba glede na informacije, ki jih ima Sodišče, odgovoriti nikalno.

52. V zvezi s tem iz sodne prakse Sodišča izhaja, da morajo biti za to, da bi se nacionalni ukrep opredelil kot „državna pomoč“ v smislu člena 107(1) PDEU, izpolnjeni vsi pogoji, navedeni v nadaljevanju. Prvič, iti mora za državni poseg oziroma za poseg iz državnih sredstev. Drugič, ta poseg mora biti tak, da lahko vpliva na trgovino med državami članicami. Tretjič, upravičencu mora zagotavljati selektivno prednost. Četrto, poseg mora izkrivljati ali bi lahko izkrivljal konkurenco.¹⁷

¹⁷ Sodbe z dne 16. marca 2021, Komisija/Madžarska (C-596/19 P, EU:C:2021:202, točka 33); z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, točka 27), in z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 53).

53. Pogoj v zvezi s selektivnostjo prednosti nalaga, da se ugotovi, ali je v okviru dane pravne ureditve zadevni nacionalni ukrep tak, da omogoča prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v primerjavi z drugimi, ki so glede na cilj, ki se uresničuje z zadevno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju ter so tako deležni drugačnega obravnavanja, ki ga je v bistvu mogoče opredeliti kot diskriminatorno.¹⁸

54. Poleg tega mora Komisija, če je zadevni ukrep predviden kot shema pomoči – tako kot v obravnavanem primeru člen 37 ITA 2010 – in ne kot individualna pomoč, dokazati, da ta ukrep, čeprav na splošno določa prednost, dostop do nje daje izključno posameznim podjetjem ali posameznim sektorjem dejavnosti.¹⁹

55. Za državno pomoč se tako šteje zlasti poseg, ki zmanjšuje stroške, ki običajno bremenijo proračun podjetja, in ki je zato, ne da bi bil subvencija v ožjem pomenu besede, iste narave in ima enake učinke.²⁰ Davčna ugodnost, ki izvira iz splošnega ukrepa, ki se uporablja brez razlikovanja za vse gospodarske subjekte, pa, nasprotno, ne pomeni take pomoči v smislu te določbe.²¹

56. Sodišče je v zvezi s temeljnimi svoboščinami notranjega trga razsodilo, da lahko države članice v trenutnem stanju harmonizacije davčnega prava Unije svobodno določijo sistem obdavčitve, za katerega menijo, da je najprimernejši.²² To velja tudi za državne pomoči.²³

57. Iz tega izhaja, da imajo države članice zunaj področij, na katerih je davčno pravo Unije predmet harmonizacije, pri določitvi temeljnih značilnosti vsakega davka ob upoštevanju svoje davčne avtonomije diskrecijsko pravico. To velja na primer za izbiro davčne stopnje, pa tudi za določitev davčne osnove in obdavčljivega dogodka.²⁴ Te temeljne značilnosti torej načeloma opredeljujejo referenčni sistem oziroma „običajni“ davčni sistem, na podlagi katerega je treba preučiti pogoj v zvezi s selektivnostjo.²⁵

¹⁸ Sodbe z dne 16. marca 2021, Komisija/Madžarska (C-596/19 P, EU:C:2021:202, točka 34); z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, točka 28), in z dne 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, točka 35).

¹⁹ Sodbe z dne 16. marca 2021, Komisija/Madžarska (C-596/19 P, EU:C:2021:202, točka 35); z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, točka 29), in z dne 30. junija 2016, Belgija/Komisija (C-270/15 P, EU:C:2016:489, točka 49).

²⁰ Sodbe z dne 16. marca 2021, Komisija/Madžarska (C-596/19 P, EU:C:2021:202, točka 36); z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, točka 30), in z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 71).

²¹ Sodbi z dne 16. marca 2021, Komisija/Madžarska (C-596/19 P, EU:C:2021:202, točka 36), in z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, točka 30); glej v tem smislu tudi sodbo z dne 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, točka 23).

²² Sodbe z dne 16. marca 2021, Komisija/Madžarska (C-596/19 P, EU:C:2021:202, točka 43); z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, točka 37); z dne 3. marca 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, točka 49), in z dne 3. marca 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, točka 69).

²³ Sodbi z dne 16. marca 2021, Komisija/Madžarska (C-596/19 P, EU:C:2021:202, točka 43), in z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, točka 37); glej tudi sodbo z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, točka 50 in tam navedena sodna praksa).

²⁴ Sodbi z dne 16. marca 2021, Komisija/Madžarska (C-596/19 P, EU:C:2021:202, točka 44), in z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, točka 38).

²⁵ Sodbi z dne 16. marca 2021, Komisija/Madžarska (C-596/19 P, EU:C:2021:202, točka 45), in z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, točka 39).

58. Sicer ni izključeno, da se lahko tudi za temi temeljnimi značilnostmi v nekaterih primerih skriva očitno diskriminatoren element, kar pa mora dokazati Komisija.²⁶ Splošna razlikovanja, ki veljajo za vse enako in so v doslednem davčnem sistemu, običajno torej ne morejo pomeniti selektivne prednosti.²⁷

59. Odločitev o tem, kateri tuji davki se lahko odbijejo od domačega davčnega dolga in pod katerimi pogoji naj bi to bilo mogoče, pa je taka splošna odločitev, ki spada v okvir zgoraj navedene diskrecijske pravice države članice. Njen namen je preprečevanje dvojne obdavčitve. To je cilj, ki ga priznavata tako OECD²⁸ kot tudi Unija.²⁹ Dvojno obdavčenje vpliva na nevtralnost konkurence in ovira čezmejne investicije in storitve.

60. Pri tem, v kolikšni meri država članica poskuša z unilateralnimi ukrepi (na primer z določbami o odbitkih ali oprostitvah v nacionalnem pravu) ali bilateralnimi ukrepi (na primer s sklenitvijo ustreznih sporazumov o izogibanju dvojnega obdavčevanja) preprečiti dvojno obdavčenje z njene strani in s strani druge države, gre torej za odločitev, ki jo mora vsak zakonodajalec sprejeti pri oblikovanju lastnega davčnega prava. Logično je, da se ta temeljna odločitev nanaša „le“ na podjetja, ki delujejo čezmejno – to pomeni, da tudi spadajo pod dve davčni jurisdikciji.

61. Kot ustrezno navaja davčna uprava Gibraltarja v svojem stališču, so unilateralni ukrepi, kakršen je člen 37 ITA 2020, za jurisdikcije, ki nimajo razširjene mreže sporazumov o izogibanju dvojnega obdavčevanja, običajni način za preprečevanje dvojnega obdavčenja.

62. Iz dejstva, da so do odbitka upravičeni le davčni zavezanci, ki izpolnjujejo pogoje dvojnega obdavčenja, ni mogoče izpeljati selektivnosti. Zgolj okoliščina, da so lahko samo davčni zavezanci, ki izpolnjujejo pogoje za uporabo ukrepa, do njega upravičeni, namreč ne pomeni, da je ta ukrep selektiven.³⁰ Verjetno se lahko izključi, da bi šlo pri odbitku v tujini plačanih davkov od dohodkov, ki so obdavčeni tudi v državi, za nedoslednost. V obravnavanem primeru prav tako ni razvidno oziroma Komisija celo ni dokazala, da bi člen 37 imel očitne diskriminatorne elemente, s katerimi naj bi se zaobšla prepoved državnih pomoči.

63. V delu, v katerem Komisija v svojem stališču nasprotno meni, da selektivna prednost ne odpade le zato, ker se s prednostjo kompenzirajo določene obremenitve, pa to stališče ni prepričljivo. Po eni strani so podjetja, ki so posebej obremenjena (v obravnavanem primeru na primer zaradi nadaljnje davčne obveznosti v Združenih državah Amerike), glede na cilj ukrepov v zvezi s preprečevanjem dvojnega obdavčenja vsekakor v drugačnem položaju kot pa podjetja, ki so obdavčena le enkrat (v Gibraltarju). Po drugi strani temeljna odločitev, v kolikšni meri bo država članica upoštevala davčne obveznosti v drugih državah in s tem preprečevala dvojno obdavčenje, spada v okvir njene diskrecijske pravice. Poleg tega je preprečevanje dvojnega

²⁶ Sodbi z dne 16. marca 2021, Komisija/Madžarska (C-596/19 P, EU:C:2021:202, točka 48), in z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, točka 42).

²⁷ V zvezi s tem glej že moje sklepne predloge v zadevi Komisija/Madžarska (C-596/19 P, EU:C:2020:835, točka 53 in naslednje), v zadevi Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2020:834, točka 46 in naslednje) in v zadevi Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, točka 150).

²⁸ Glej na primer naslov Vzorčne konvencije OECD (stanje: julij 2017): „Vzorčna konvencija OECD o odpravi dvojnega obdavčevanja ter davčnih utaj in davčnega izogibanja v zvezi z davki od dohodka in premoženja“.

²⁹ Glej uvodno izjavo 3 Direktive Sveta z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (90/435/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 147) za dvojno obdavčenje v primeru distribucije dobička znotraj koncerna. Iz sodne prakse: sodbi z dne 16. julija 2009, Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, točka 28), in z dne 11. septembra 2008, Arens-Sikken (C-43/07, EU:C:2008:490, točka 62).

³⁰ Sodbe z dne 16. marca 2021, Komisija/Madžarska (C-596/19 P, EU:C:2021:202, točka 58); z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 59), in z dne 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, točka 42).

obdavčenja – kot je bilo navedeno zgoraj – priznani cilj Unije. Zakaj naj bi Gibraltar torej v obravnavanem primeru prekoračil meje svoje diskrecijske pravice, Komisija tudi v svojem stališču ne obrazloži.

64. Zato odbitka davka, plačanega na dohodke od licenčnin v Združenih državah Amerike, ki ga določa člen 37, ni mogoče šteti ne za pomoč ne za obidenje Sklepa 2019/700.

VI. Predlog

65. Sodišču zato predlagam, naj na vprašanje, ki ga je v predhodno odločanje predložilo Income Tax Tribunal of Gibraltar (sodišče za davčne zadeve v Gibraltarju, Združeno kraljestvo), odgovori tako:

Niti Sklep Komisije 2019/700 z dne 19. decembra 2018 niti člen 107 PDEU ne nasprotujeta odbitku davkov, plačanih v Združenih državah Amerike na dohodke tožeče stranke od licenčnin, ki ga določa člen 37 Income Tax Act 2010 (zakon o davku od dohodkov iz leta 2010), od davka, ki ga je treba plačati v Gibraltarju.