

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2022. szeptember 15.(*)

„Elzeter döntéshozatal – Állami támogatások – A társasági adóra vonatkozóan a gibraltári kormány által nyújtott támogatási programok – (EU) 2019/700 határozat – Passzív érdekeltségekből és jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása – A támogatási programot jogellenesnek és a belső piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánító európai bizottsági határozat – Visszatérítetési kötelezettség – Hatály – Olyan nemzeti rendelkezés, amely nem képezte a vitatott állami támogatásokra vonatkozó bizottsági vizsgálat tárgyát – A külföldön megfizetett adó beszámítása a kettős adóztatás elkerülése érdekében”

A C-705/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeter döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Income Tax Tribunal of Gibraltar (adóügyi bíróság, Gibraltár) a Bírósághoz 2020. december 21-én érkezett, 2020. december 16-i határozatával terjesztett el

a **Fossil (Gibraltar) Ltd**

és

a **Commissioner of Income Tax**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: A. Prechal tanácselnök, J. Passer, F. Biltgen, N. Wahl (előadó) és M. L. Arastey Sahún bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Fossil (Gibraltar) Ltd képviseletében D. Feetham KC, M. Levy solicitor és R. Pennington-Benton barrister,
- a Commissioner of Income Tax képviseletében M. Llamas KC, M. Petite avocat, T. Rocca és Y. Sanguinetti barristers,
- az Európai Bizottság képviseletében L. Flynn, P. Némeková és B. Stromsky, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2022. március 10-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem az Egyesült Királyság által a gibraltári társaságiadórendszer kapcsán nyújtott SA.34914 (2013/C) számú állami támogatásról szóló, 2018. december 19-i (EU) 2019/700 bizottsági határozat (HL 2019. L 119., 151. o.) értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Fossil (Gibraltar) Ltd és a Commissioner of Income Tax (nyereségadóért felelős biztos, Gibraltár) között a 2019/700 határozat 1. cikkében említett állami támogatások visszatéríttetésére vonatkozó kötelezettség végrehajtása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

Az (EU) 2015/1589 rendelet

3 Az [EUMSZ] 108. [cikk] alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló, 2015. július 13-i (EU) 2015/1589 tanácsi rendelet (HL 2015. L 248., 9. o.) (25) preambulumbekkezdése értelmében:

„A belső piaccal össze nem egyeztethető jogellenes támogatás esetében helyre kell állítani a hatékony versenyt. Ebből a célból szükség van arra, hogy a támogatást, beleértve a kamatokat, késedelem nélkül visszatérítsék. Indokolt, hogy a visszatérítésre [helyesen: visszatéríttetésre] a nemzeti jog eljárásai szerint kerüljön sor. Azoknak az eljárásoknak az alkalmazása nem akadályozhatja a hatékony verseny helyreállítását azáltal, hogy megghiúsítja [az európai] bizottsági határozat közvetlen és hatékony végrehajtását. Ennek az eredménynek az eléréséhez a tagállamoknak meg kell hozniuk minden olyan intézkedést, amely biztosítja a Bizottság határozatának hatékonyságát.”

4 E rendeletnek „A támogatás visszatérítése [helyesen: visszatéríttetése]” című 16. cikke így rendelkezik:

„(1) Amennyiben a jogellenes támogatások esetén elutasító határozat születik, a Bizottság dönt arról, hogy az érintett tagállam hozza meg a szükséges intézkedéseket a támogatásnak a kedvezményezettől történő visszavételére [...]. A Bizottság nem követeli meg a támogatás visszatérítését [helyesen: visszatéríttetését], amennyiben az ellentétes az uniós jog valamelyik általános elvével.

[...]

(3) Az Európai Unió Bíróságának az EUMSZ 278. [cikk] értelmében hozott határozatának sérelme nélkül, a visszatérítést [helyesen: visszatéríttetést] késedelem nélkül és az érintett tagállam nemzeti joga szerinti eljárás keretében kell végrehajtani, feltéve, hogy e rendelkezések lehetővé teszik a Bizottság határozatának azonnali és hatékony végrehajtását. Ebből a célból és a nemzeti bíróságok előtt zajló eljárás esetén – az uniós jog sérelme nélkül – az érintett tagállamok meghozzák a jogrendszerük szerint rendelkezésre álló szükséges intézkedéseket, beleértve az átmeneti intézkedéseket is.”

5 2013. október 16-án a Bizottság hivatalos vizsgálati eljárást indított annak megállapítására, hogy a passzív érdekeltségekből és a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása, amelyet a gibraltári társasági adóra vonatkozó Income Tax Act 2010 (a nyereségadóról szóló 2010. évi törvény, a továbbiakban: ITA 2010) ír elő, szelektív módon részesíti bizonyos vállalkozásokat, megsértve ezzel az állami támogatásokra vonatkozó uniós szabályokat.

6 2014. október 1-jén a Bizottság tájékoztatta Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királyságát azon határozatáról, hogy kiterjeszti az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdésében szabályozott eljárást a gibraltári feltételes adómegállapítási gyakorlatra, és különösen a 165 feltételes adómegállapítási határozat elfogadására.

7 2018. december 19-én a Bizottság elfogadta a 2019/700 határozatot. A Bizottság lényegében megállapította egyrészt, hogy az ITA 2010 alapján 2011 és 2013 között Gibraltáron alkalmazandó, a passzív érdekeltségekből és a jogdíjakból származó bevételek „adómentessége” jogellenesen végrehajtott és a belső piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatási programnak minősül, másrészt pedig, hogy a Gibraltáron letelepedett, holland betéti társaságokban (*commanditaire vennootschap*) részesedéssel rendelkező, passzív érdekeltségekből és jogdíjakból származó bevételt szerző öt társaság számára biztosított feltételes adómegállapítás alapján a gibraltári kormány által nyújtott adójogi bánásmód jogellenes és a belső piaccal összeegyeztethetetlen egyedi állami támogatásnak minősül.

8 E határozat 1. cikke kimondja:

„(1) A[z EUMSZ] 107. [cikk] (1) bekezdése értelmében a belső piaccal összeegyeztethetetlen az az állami támogatási program, amely [az ITA 2010] szerint 2011. január 1. és 2013. június 30. között Gibraltáron érvényben lévő, a passzív érdekeltségekből származó bevételekre vonatkozó adómentesség formájában valósult meg és amelyet Gibraltár jogellenesen, [az EUMSZ] 108. [cikk] (3) bekezdésének megsértésével léptetett hatályba.

(2) A[z EUMSZ] 107. [cikk] (1) bekezdése értelmében a belső piaccal összeegyeztethetetlen az az állami támogatási program, amely [az ITA 2010] szerint 2011. január 1. és 2013. december 31. között Gibraltáron érvényben lévő, a jogdíjakból származó bevételekre vonatkozó adómentesség formájában valósult meg és amelyet Gibraltár jogellenesen, [az EUMSZ] 108. [cikk] (3) bekezdésének megsértésével léptetett hatályba.”

9 Az említett határozat 2. cikke értelmében:

„A[z EUMSZ] 107. [cikk] (1) bekezdése szerint a belső piaccal összeegyeztethetetlenek azok az egyedi állami támogatások, amelyeket a gibraltári kormány [...] feltételes adómegállapítási határozatok alapján nyújtott öt olyan gibraltári vállalkozásnak, amely jogdíjakból vagy passzív érdekeltségekből származó bevétellel rendelkező holland betéti társaságokban (*Commanditaire vennootschappen*) rendelkezik érdekeltségekkel [helyesen: származó bevétellel és holland betéti társaságokban (*Commanditaire vennootschappen*) részesedéssel rendelkezik], és e támogatásokat az Egyesült Királyság [az EUMSZ] 108. [cikk] (3) bekezdésének megsértésével nyújtotta.”

10 A 2019/700 határozat 5. cikkének (1) bekezdése értelmében az Egyesült Királyság köteles visszatéríteni többek között minden olyan összeegyeztethetetlen támogatást, amelyre az e határozat 1. cikkében említett támogatási programok alapján került sor.

11 A 2019/700 határozat 7. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„(1) Az Egyesült Királyság az e határozatról szóló értesítéstől számított két hónapon belül benyújtja a Bizottságnak az alábbi információkat:

[...]

b) azoknak a kedvezményezetteknek a listája, amelyek az 1. cikkben említett támogatási programok alapján támogatásban részesültek, valamint az alábbi információk minden egyes kedvezményezett és minden egyes releváns adóév vonatkozásában:

– a termelt nyereség összege (külön feltüntetve a jogdíjakból származó bevételből és a passzív érdekeltségekből származó bevételből generált nyereséget), az adóalap, az alkalmazandó adókulcs, a befizetett nyereségadó összege és az elengedett adó összege;

– a nyújtott támogatás teljes összege;

[...]

d) az egyes kedvezményezettek által visszatérítendő teljes összeg (tőkeösszeg és kamat, a visszatérítéssel érintett valamennyi adóévre);

[...]

f) az azt igazoló dokumentumok, hogy a kedvezményezetteket felszólították a támogatás visszatérítésére.”

12 A 2019/700 határozatnak „A támogatás visszatéríttetése” című 10. szakasza iránymutatásokat tartalmaz azon egyedi támogatások összegére vonatkozóan, amelyeket a nemzeti hatóságoknak vissza kell téríttetniük a támogatások kedvezményezettjeivel. Közelebbre a (223), (224) és (226) preambulumbekkezdés a következésképpen szól:

„(223) Egy adóügyi intézkedések formájában nyújtott jogellenes állami támogatás esetén a visszatérítendő összeg kiszámításához a ténylegesen befizetett adó összegét hasonlítják össze azzal az összeggel, amely a preferenciális adóügyi megítélés hiányában lett volna esedékes.

(224) Ebben az esetben az Egyesült Királyság hatóságainak a preferenciális adóügyi megítélés hiányában befizetett adó összegének kiszámításához újra kell értékelniük a kérdéses intézkedésekből elnyert szerzői szervezetek adókötelezettségét minden egyes olyan adóévre nézve, amikor ezek az intézkedések elnyhöz juttatták e szervezeteket.

[...]

(226) Egy adott adóév kapcsán elengedett adó összegét a következésképpen kell kiszámolni:

– először is, az Egyesült Királyság hatóságainak meg kell állapítaniuk az érintett vállalkozás teljes nyereségét az adott adóévre nézve (beleértve a jogdíjakból és/vagy a passzív érdekeltségekből származó bevételekből generált nyereséget),

– e nyereség alapján az Egyesült Királyság hatóságainak ki kell számítaniuk az érintett vállalkozás adóalapját az adott adóévre,

– az adóalapot meg kell szorozni az adott adóévre érvényes társaságiadókulccsal,

– végül az Egyesült Királyság hatóságainak le kell vonniuk azt társasági adót, amelyet a vállalkozás az adott adóévre vonatkozóan már befizetett (ha van ilyen)."

A nemzeti jog

A Gibraltár Constitution Order 2006

13 Gibraltár kormányzati rendszerét a Gibraltar Constitution Order 2006 (a Gibraltárról szóló 2006. évi alkotmányrendelet) rögzíti, amely 2007. január 1-én lépett hatályba.

14 E rendelet 47. cikkének (3) bekezdése így rendelkezik:

„Az Egyesült Királyság azon felelősségének sérelme nélkül, hogy biztosítsa, hogy Gibraltár tiszteletben tartja az uniós jogot, Gibraltár kormányának minisztériumai továbbra is felelősek a jelen Alkotmányban rájuk ruházott hatásköreikbe tartozó minden kérdésben, még akkor is, ha ezek az Unió keretében merülnek fel.”

Az ITA 2010

15 Az ITA 2010 2011. január 1-én lépett hatályba a gibraltári társasági adóról szóló 1952-es elz? törvényt (Income Tax Act 1952) felváltva. Az ITA 2010 egy általános, valamennyi gibraltári vállalkozásra alkalmazandó 10%-os társaságiadó?kulcsot vezetett be a közszolgáltatásokat és távközlési szolgáltatásokat nyújtók, valamint a piacon er?fölényben lév? és azzal visszaél? vállalkozások kivételével, amelyekre egy különleges 20%-os adókulcs vonatkozik.

16 Az ITA 2010 alapján adókötelesek a Gibraltáron huzamosan letelepedett, és azok az ott nem huzamosan letelepedett társaságok, amelyek Gibraltáron fióktelepen vagy képviseleten keresztül folytatnak kereskedelmi tevékenységet.

17 Az ITA 2010 területi adóztatási rendszert hoz létre, vagyis az eredmény vagy t?kenyereség csak akkor adóköteles, ha az abból származó bevételeket Gibraltáron „szerezték, vagy azok onnan származnak”. Az ITA 2010 74. cikkének megfelelően az „ott szerzett vagy onnan származó” kifejezés arra a helyre vonatkozik, ahol az eredmény vagy t?kenyereség alapjául szolgáló tevékenységeket folytatják, amelyet szokásosan esetr?l esetre határoznak meg. E rendelkezés azt is el?írja, hogy Gibraltáron folyó tevékenységnek kell tekinteni minden olyan tevékenységet, amely a gibraltári jog szerint engedélyköteles, és amelyet a gibraltári jog szabályoz.

18 Az ITA 2010 – 2011. január 1-én hatályba lépett – eredeti változata szerint a passzív érdekeltségek és a jogdíjak a bevételek forrásától és a territorialitás elvének alkalmazásától függetlenül nem voltak adókötelesek. Az ITA 2010 2013-ban történt azon módosítását követ?en, amely 2013. július 1-én lépett hatályba, a vállalatközi kölcsönök minden kamatát az általános 10%-os adó hatálya alá vonták, amennyiben a kapott vagy követelt kamat kamatfizet? vállalkozásonkénti összege meghaladja az évi 100 000 font sterling (GBP) összeget. Másfel?l az ITA 2010 2013-ban történt azon módosítását követ?en, amely 2014. január 1-én lépett hatályba, a Gibraltáron bejegyzett vállalkozás által kapott vagy követelt valamennyi jogdíjat is ugyanazon 10%-os adó hatálya alá vonták.

19 Az ITA 2010-nek „A külföldön megfizetett adóra vonatkozó adókedvezmény” cím? 37. cikke az (1) bekezdésében a következőket írja el?:

„A (2) és (8) bekezdésre is figyelemmel, az, aki levonással vagy más módon a jelen törvény alapján fizetend? adót megfizette a Gibraltáron vagy más országban, területen vagy joghatóság alatt található forrásból származó eredmény vagy t?kenyereség után, vagy az, aki ilyen adó

megfizetésére kötelezett, és aki bizonyítja a Commissioner [of Income Tax] által elvártak szerint azt, hogy levonással vagy más módon a másik országban, területen vagy joghatóság alatt ugyanazon eredmény vagy t?kenyereség után a nyereségadó megfizette, vagy azt, hogy ott ilyen adó megfizetésére köteles, adókedvezmény illeti meg a jelen törvény alapján fizetend? azon adó tekintetében, amelyet megfizetett, vagy amelynek megfizetésére az említett eredmény vagy t?kenyereség után kötelezett, az alábbi két összeg közül az alacsonyabb összegnek megfelel? összeg erejéig:

- a) az e törvény alapján az említett eredmény vagy t?kenyereség után fizetend? adó, vagy
- b) a nyereségadó az említett bevétel után a másik országban, területen vagy joghatóság alatt.”

20 Az ITA 2010 37. cikkének (8) bekezdése a következ?képpen rendelkezik:

„A jelen cikk csak az olyan országban megfizetett adóra vonatkozik, amelyben az (1) bekezdésben említett eredményt vagy t?kenyereséget eredményez? alapul fekv? kereskedelmi tevékenység?l származó bevételeket megszerezték, vagy azok onnan származnak.”

21 A 2019/700 határozat végrehajtása érdekében az Income Tax (Amendment) Regulations 2019 (a nyereségadóról szóló 2019. évi [módosító] rendelet) módosította az ITA 2010-et a 2011. január 1?je és 2013. december 31. között megszerzett jogdíjbevételek visszamen?leges megadóztatásának lehet?vé tétele érdekében.

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés

22 A gibraltári székhely? Fossil (Gibraltar) társaság 100%-ban az Amerikai Egyesült Államokban székhellyel rendelke? Fossil Group Inc. tulajdonában lév? leányvállalat, amely a divatcikkék alkotása és gyártása területén tevékenykedik. A Fossil (Gibraltar) jogdíjakban részesül a Fossil Group tulajdonát képez? számos márka és formatervezési minta világszerte történ? felhasználásából.

23 A Fossil (Gibraltar), amely nem szerepel a jelen ítélet 6. pontjában említett, 165 feltételes adómegállapítási határozat listáján, az ITA 2010 alapján nem adóztatott jogdíjbevételekre tett szert. Ezzel szemben az Egyesült Államok adóhatóságának e megszerzett bevételeket teljes egészében bevallotta, és 35%-os mérték? nyereségadót fizetett e bevételek után.

24 2019. február 19-én a Commissioner of Income Tax, amely Gibraltáron a nyereségadó behajtásáért felel?s hatóság, egy támogatás kedvezményezettjeir?l szóló listát küldött a Bizottságnak, amelyen a Fossil (Gibraltar) is szerepelt, és közölte vele a Fossil (Gibraltar) részér?l visszatérítetend? támogatás összegének kiszámítását.

25 2019. április 8-i levelében a Commissioner of Income Tax a Fossil (Gibraltar) részér?l visszatérítetend? támogatás összegének kiigazítását javasolta a Bizottságnak. A javasolt kiigazítás figyelembe vette azt a kiegészít? adót, amelyet a Fossil Group az Egyesült Államokban az ellen?rzött külföldi társaságokra vonatkozó amerikai szabályok alkalmazása következtében fizetett meg.

26 2019. május 13-i és június 6-i levelében a Bizottság Versenypolitikai F?igazgatósága úgy ítélte meg, hogy e kiigazítást el kell utasítani.

27 2020. március 26-i levelében a Versenypolitikai F?igazgatóság hangsúlyozta, hogy a fizetend? adó megállapítása céljából a Commissioner of Income Tax nem veheti figyelembe az Egyesült Államokban a Fossil (Gibraltar) jogdíjából származó bevételei után megfizetett adót.

28 A Versenypolitikai Főigazgatóság szerint a 2019/700 határozat (226) preambulumbekkezdésében leírt, a támogatás visszatéríttetése érdekében fizetendő adó kiszámítására vonatkozó módszer célja nem az, hogy lehetővé tegye az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó amerikai szabályok alapján az Egyesült Államokban megfizetett adók levonását. Az e szabályok által előírt adó ugyanis saját adózási logikát követ, nevezetesen a csalás elleni küzdelmet, így nincs hatással a 2019/700 határozat alapjául szolgáló érvelésre és a Fossil (Gibraltár) részéről visszatéríttetendő támogatás kiszámításának módszerére. A Bizottság szervezeti egységei különösen rámutattak, hogy a jogellenes és a belső piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatások visszafizettetéséről szóló bizottsági közlemény (HL 2019. C 247., 1. o.) 102. pontja, amely lehetővé teszi valamely tagállam számára, hogy a visszatéríttetendő támogatás összegének kiszámításakor figyelembe vegye azt a tényt, hogy a jogellenes támogatás kedvezményezettje fizetett-e, vagy sem, a kapott támogatás összege után adókat, az alapügyben nem alkalmazható, mivel a Fossil (Gibraltár) nem fizetett meg ilyen adókat.

29 2020. október 31-én, miután a Bizottság elutasította a Fossil (Gibraltár) részéről visszatéríttetendő támogatás Commissioner of Income Tax által elvégzett kiszámítását, ez utóbbi a Fossil (Gibraltár) részére új visszatéríttetési felszólításokat küldött.

30 2020. december 4-én a Fossil (Gibraltár) keresetet nyújtott be e visszatéríttetési felszólításokkal szemben a kérdést előterjesztő bírósághoz.

31 E bíróság előtt a Commissioner of Income Tax úgy véli, hogy követni kell a Versenypolitikai Főigazgatóság álláspontját. Úgy ítéli meg, hogy bár a Versenypolitikai Főigazgatóság nem vizsgálta meg magát az ITA 2010 37. cikkében előírt adókedvezményt, az álláspontja azzal a következménnyel jár, hogy lehetetlenné teszi e rendelkezés alkalmazását.

32 A Fossil (Gibraltár) a maga részéről azt állítja, hogy bár a jelen ítélet 21. pontjában említett, nyereségadóra vonatkozó nemzeti szabályozás immár lehetővé teszi a 2011 és 2013 között szerzett jogdíjakból származó bevételek visszamenőleges adóztatását, a Commissioner of Income Tax a belső jog szerint és a 2015/1589 rendelet 16. cikkének (3) bekezdésével összhangban továbbra is jogosult e bevételek adóztatása során az ITA 2010 alapján rendelkezésre álló bármely adókedvezmény nyújtására. E tekintetben rámutat, hogy a 2019/700 határozat nem foglalt állást az ITA 2010 37. cikkének alkalmazásáról vagy e cikknek az uniós joggal való összeegyeztethetőségéről. A Fossil (Gibraltár) szerint a Commissioner of Income Tax összekeveri a fizetendő adónak a támogatás visszatéríttetése érdekében a 2019/700 határozatban előírt kiszámítását, és azon adókedvezményeket, amelyeket a gibraltári hatóságok az ITA 2010 alapján alkalmazhatnak a visszatérítendő bruttó összeg tekintetében.

33 E körülmények között a kérdést előterjesztő bíróság úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Sértené-e a [2019/700] határozatot, ha a Commissioner of Income Tax az ITA 2010 szerinti adókedvezményt alkalmazna a [Fossil (Gibraltár)] jogdíjakból származó bevételei után az Egyesült Államokban megfizetett adó vonatkozásában, vagy a [határozat] egyébként kizárná-e annak alkalmazását?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

34 Kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2019/700 határozatot úgy kell-e értelmezni, hogy e határozattal ellentétes az, hogy a jogellenes és a belső piaccal összeegyeztethetetlen támogatásnak a kedvezményezettől történő visszatéríttetésével megbízott nemzeti hatóságok olyan nemzeti rendelkezést alkalmazzanak, amely az e

kedvezményezett által külföldön megfizetett adóknak az általa Gibraltáron fizetendő adókba történő beszámítására vonatkozó mechanizmust ír elő?

35 Először is meg kell állapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által megfogalmazott és a Bíróság által megválaszolandó kérdés azon az előfeltevésen alapul, hogy az ITA 2010 37. cikkét, amely a valamely harmadik államban megfizetett adó beszámítására vonatkozó mechanizmust ír elő a kettős adóztatás elkerülése érdekében, alkalmazni kell az alapügyben.

36 Kétségtelen, hogy a Commissioner of Income Tax és a Bizottság arra hivatkozott, hogy úgy tűnik, hogy az alapügyben nem állnak fenn az ITA 2010 37. cikke szerinti beszámítási mechanizmus kedvezményének alkalmazásához megkövetelt feltételek. Az e tekintetben előadott megfontolások azonban kétségbe vonják a nemzeti jognak a kérdést előterjesztő bíróság általi értékelését, amely bíróság arra a következtetésre jutott, hogy az ITA 2010 37. cikkének alkalmazási feltételei az alapügy keretében teljesülnek.

37 Márpedig kizárólag a kérdést előterjesztő bíróság, és nem a Bíróság feladata a nemzeti jog ezen értékelése megalapozottságának vizsgálata. Az EUMSZ 267. cikk ugyanis közvetlen együttműködési eljárást hoz létre a Bíróság és a tagállami bíróságok között. Ezen eljárás keretében – amely a nemzeti bíróságok és a Bíróság feladatainak világos szétválasztásán alapul – az ügy tényállásának megítélése a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik, amelynek feladata, hogy az ügy sajátosságaira figyelemmel megítélje mind az előzetes döntéshozatal szükségességét ítéletének meghozatala szempontjából, mind pedig a Bíróság elé terjesztendő kérdések relevanciáját, míg a Bíróság a nemzeti bíróság által rendelkezésre bocsátott tények alapján kizárólag az uniós jogi rendelkezés értelmezéséről és érvényességéről foglalkozhat állást (2015. június 16-ai Gauweiler és társai ítélet, C-62/14, EU:C:2015:400, 15. pont; 2021. április 20-ai Repubblika ítélet, C-896/19, EU:C:2021:311, 28. pont).

38 A jelen ügyben, és abból az előfeltevésből kiindulva, hogy az ITA 2010 37. cikke alkalmazandó az alapügyben, meg kell határozni, hogy e rendelkezés alapján a Fossil (Gibraltar) részéről visszatérítendő támogatás összegének csökkentése veszélyeztetheti-e a 2019/700 határozatban foglalt visszatérítetési felszólítás hatékony végrehajtását.

39 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a jogellenes támogatás visszatérítetése útján történő megszüntetése a jogellenesség megállapításának logikus következménye. Következésképpen az a tagállam, amely jogellenes támogatások visszatérítetésére kötelező határozat címzettje, az EUMSZ 288. cikk értelmében köteles minden intézkedést megtenni, hogy biztosítsa e határozat végrehajtását. E tagállamnak az esedékes összegek tényleges visszatérítését kell elérnie, a jogellenes támogatással okozott versenyelőny miatti versenytorzulás megszüntetése érdekében (2013. január 24-ai Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-529/09, EU:C:2013:31, 90. és 91. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A visszatérítéssel a kedvezményezett elveszti azt az előnyét, amelyet a piacon versenytársaival szemben élvezett, és a támogatás odaítélése előtti helyzet helyreáll (2005. december 15-ai Unicredito Italiano ítélet, C-148/04, EU:C:2005:774, 113. pont).

40 A 2015/1589 rendelet 16. cikkének (3) bekezdésével összhangban a bizottsági határozat által jogellenesnek és a belső piaccal összeegyeztethetetlennek minősített támogatás visszatérítetését, amint az e rendelet (25) preambulumbekkezdéséből is következik, késedelem nélkül és az érintett tagállam nemzeti joga szerinti eljárásoknak megfelelően kell végrehajtani, feltéve hogy ez utóbbiak lehetővé teszik az említett határozat késedelem nélküli és hatékony végrehajtását, amely feltétel a Bíróság ítélkezési gyakorlata által alkalmazott hatékonyság elvét tükrözi (lásd analógia útján: 2013. január 24-ai Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-529/09, EU:C:2013:31, 92. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 A visszatérítendő támogatás összegének kiszámítása céljából a nemzeti bíróságnak figyelembe kell vennie a tudomására hozott releváns tényezők összességét. Nem zárható ki, hogy e tényezők összességére tekintettel a nemzeti bíróság által elvégzett számítás alapján a támogatás összege alacsonyabb, mint amely pusztán a belső piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánított támogatás visszatéríttetését elrendelő bizottsági határozat figyelembevételéből következik, vagy nullával egyenlő összeget eredményez (lásd ebben az értelemben: 2014. február 13-ai Mediaset ítélet, C-69/13, EU:C:2014:71, 36. és 37. pont).

42 A Bíróság így rámutatott, hogy a korábbi helyzet helyreállítása azt jelenti, hogy amennyire lehetséges, vissza kell térni ahhoz az állapothoz, amely akkor következett volna be, ha a szóban forgó ügyleteket a vitatott támogatási intézkedés nyújtása nélkül hajtották volna végre (lásd ebben az értelemben: 2005. december 15-ai Unicredito Italiano ítélet, C-148/04, EU:C:2005:774, 117. pont).

43 Bár a visszatérítendő összeget nem lehet olyan hipotetikus ügyletek figyelembevételével meghatározni, amelyeket a vállalkozások végrehajthattak volna, ha nem a támogatott ügyleti forma mellett döntöttek volna, a támogatási program kedvezményezettjei a visszatéríttetési szakaszban hivatkozhatnak a nemzeti jog által előírt levonásokra és csökkentésekre, amennyiben a konkrétan megvalósult ügyletekre tekintettel bebizonyosodik, hogy azok igénybevételére ténylegesen jogosultak voltak. Az eredeti állapot helyreállítása ugyanis csak azon adójogi bánásmód figyelembevételét követeli meg a támogatás nemzeti hatóságok általi visszatéríttetésének szakaszában, amely adott esetben kedvezőbb, mint az általános szabályok szerinti elbánás, és amelyet a jogellenes támogatás hiányában és az uniós joggal összhangban lévő belső szabályok értelmében a ténylegesen teljesített ügylet címén nyújtottak volna (lásd ebben az értelemben: 2005. december 15-ai Unicredito Italiano ítélet, C-148/04, EU:C:2005:774, 114–119. pont).

44 Ennek pontosítását követően első sorban azt a kérdést illetően, hogy a 2019/700 határozattal önmagában ellentétes-e az ITA 2010 37. cikke alapján kérelmezett adókedvezmény, emlékeztetni kell arra, hogy e határozattal a Bizottság jogellenesnek és a belső piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánította egyrészt a passzív érdekeltségekből és jogdíjakból szerzett bevételek adóztatásának elmaradása formájában nyújtott programot, másrészt pedig a jelen ítélet 6. pontjában említett, az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdése szerinti hivatalos vizsgálati eljárás kiterjesztését elrendelő 2014. október 1-jei bizottsági határozatban foglalt öt – a 165 közül – feltételes adómegállapítási határozatból álló egyedi támogatási intézkedéseket.

45 Ami a passzív érdekeltségekből és jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása formájában hozott intézkedéseket illeti – kizárólag ezek vitatottak az alapügyben –, a 2019/700 határozatból kitűnik, hogy ezen intézkedéseket az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése által tiltott állami támogatásnak minősítették, különösen azzal az indokkal, hogy azok szelektív elnyújtottak.

46 Különösen azt a körülményt vették figyelembe, hogy ezen adóztatás elmaradása azon általános elvbe ütközik, amely szerint a társasági adót minden olyan adóalanytól be kell szedni, aki Gibraltáron szerzett vagy onnan származó bevétellel rendelkezik. A Bizottság szerint ebből következik, hogy „a passzív érdekeltségekből és a jogdíjakból származó bevételek szokásosan adókötelesek” (a 2019/700 határozat (82) preambulumbekkezdése). Márpedig az olyan adókedvezmény, amelyet egyébként a vállalkozásoknak meg kellett volna fizetniük, *a priori* szelektív elnyújt jelent (e határozat (83) preambulumbekkezdése), mivel első sorban a multinacionális vállalatcsoportokat részesíti előnyben (az említett határozat (103) és (104) preambulumbekkezdése). Ugyanezen határozat (107) preambulumbekkezdésében a Bizottság jelezte, hogy az adóztatás elmaradása esetében a kettős adóztatás elkerülésének

szükségességére vonatkozó érv nem állja meg a helyét, „mivel a (külföldi) fizető szervezet általában jogosult a kamatok vagy jogdíjak adózási célú levonására”.

47 E megfontolásokból az következik, hogy a 2019/700 határozat csak arra a megállapításra utal, amely szerint a bevételek bizonyos kategóriái, a jelen esetben a passzív érdekeltségekből és a jogdíjakból származó bevételek nem tartoznak Gibraltáron a társasági adó hatálya alá.

48 Noha a 2019/700 határozat ezért elírja az illetékes nemzeti hatóságoknak azon adó visszatéríttetését, amelyet be kellett volna hajtani adómentesség hiányában a passzív érdekeltségekből és jogdíjakból származó bevételek után (e határozat (223) preambulumbekkezdése), nem foglalkozik viszont a gibraltári jog által szabályozott levonások és kedvezmények érvényesítésének esetleges lehetőségével, amelyeket a megfizetendő adó kiszámítása során alkalmazni lehetett volna. Az említett határozat, és különösen a (226) preambulumbekkezdése tehát nem képezi akadályát annak, hogy a jelen ítélet 43. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat által elismert elvnek megfelelően olyan mechanizmusra hivatkozzanak, mint amelyet az ITA 2010 37. cikke szabályoz. Következésképpen a határozat a gibraltári adóhatóság számára fennálló azon lehetőséget sem kérdőjelezi meg, hogy e mechanizmus alkalmazásával a jogdíjak után külföldön megfizetett adókat beszámítsa az e jogdíjak után Gibraltáron megfizetendő adóba.

49 Ami a Bizottság által a nemzeti hatóságoknak a 2019/700 határozat azonnali és hatékony végrehajtásának biztosítását célzó levélváltás keretében küldött, a jelen ítélet 26–28. pontjában említett levelekből következő állásfoglalásokat illeti – amelyek nem szerepelnek a 2015/1589 rendelet alapján elfogadható jogi aktusok között –, azok nem eredményezhetik e határozat tartalmának kiegészítését vagy módosítását, és azokat úgy kell tekinteni, mint amelyek semmiféle kötelező erővel nem rendelkeznek (lásd ebben az értelemben: 2014. február 13-i Mediaset ítélet, C-69/13, EU:C:2014:71, 24–28. pont).

50 Másodszorban meg kell vizsgálni, hogy az ITA 2010 37. cikke alapján nyújtott adójóváírásnak a támogatás visszatéríttetésének szakaszában való figyelembevétele veszélyezteti-e a 2019/700 határozat hatékony érvényesülését, amennyiben ennek figyelembevétele a Fossil (Gibraltar) társaságot kedvezőbb helyzetbe hozza, mint amely akkor érvényesült volna, ha az adott ügyleteket az alapügyben szóban forgó támogatási intézkedések nyújtása nélkül hajtották volna végre.

51 E tekintetben, amint azt a 2015/1589 rendelet (25) preambulumbekkezdése kimondja, az érintett tagállamnak „meg kell hozni[a] minden olyan intézkedést, amely biztosítja a Bizottság [azon] határozatának hatékonyságát”, amely a belső piaccal összeegyeztethetetlen támogatás visszatéríttetését rendeli el.

52 Amint ugyanis arra a jelen ítélet 39. pontja emlékeztetett, a szóban forgó tagállamnak a jogellenes támogatások által biztosított versenyellenes által okozott versenytorzulás kiküszöbölése érdekében el kell érnie a fizetendő összegek tényleges visszatérítését. Noha kétségtelen, hogy az ilyen követelmény szükségképpen magában foglalja, hogy valamely tagállam nem kerülheti meg a bizottsági határozat hatályát olyan kiegyenlítő intézkedések elfogadásával, amelyek e határozat következményeit hatástalanná teszik, e követelmény nem akadályozhatja meg a szóban forgó támogatások kedvezményezettjeit abban, hogy a visszatéríttetési szakaszban a nemzeti jog által elírt levonásokra és kedvezményekre hivatkozzanak, amennyiben a konkrétan megvalósult ügyletekre tekintettel bebizonyosodik, hogy ezen ügyletek időpontjában ténylegesen jogosultak lettek volna azokat igénybe venni.

53 Közelebbről az említett követelmény nem veszélyezteti *a priori* egy olyan mechanizmus végrehajtását, mint amelyet az ITA 2010 37. cikke ír elő, amely ugyanazon bevétel kettős

adóztatásának elkerülése érdekében lehet?vé teszi valamely jogi vagy természetes személy által egy olyan országban vagy területen megfizetett adó tekintetében adókedvezmény biztosítását, ahol e bevételt megszerezték, vagy ahonnan az származik.

54 Harmadsorban és végül meg kell vizsgálni, hogy a 2019/700 határozat, amely állami támogatásnak min?síti a passzív érdekeltségekb?l és jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradását, különösen mivel eltér a gibraltári adójog által elismert territorialitás elvét?l, azt is magában foglalja?e kiterjeszt? értelmezéssel, hogy az ITA 2010 37. cikkét, amelyre a Fossil (Gibraltar) hivatkozik az alapügyben, bele kell érteni egy ilyen programba és, következésképpen az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett tiltott állami támogatásnak kell tekinteni.

55 Így abban az esetben, ha a szóban forgó ügyletek id?pontjában a Fossil (Gibraltar) ténylegesen hivatkozhatott az ITA 2010 37. cikkének alkalmazására, amit a kérdést el?terjeszt? bíróságnak kell megvizsgálnia, meg kell vizsgálni, hogy a jogdíjak után külföldön megfizetett adó e rendelkezés által el?írt beszámítása az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett tiltott állami támogatásnak min?sülhet?e.

56 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint, bár a Bíróság nem dönthet az EUMSZ 267. cikk alapján indított eljárásban a bel? jogszabályoknak az uniós joggal való összeegyeztethet?ségér?l, és nem értelmezheti a nemzeti törvényi vagy rendeleti rendelkezéseket sem, hatáskörrel rendelkezik arra, hogy tájékoztassa a kérdést el?terjeszt? bíróságot minden olyan, az uniós jog értelmezésére vonatkozó szempontról, amely lehet?vé teheti számára az el?tte folyamatban lév? jogvita elbírálását. Az állami támogatások területén a Bíróság többek között tájékoztathatja a kérdést el?terjeszt? bíróságot minden olyan értelmezési szempontról, amely lehet?vé teszi számára annak megállapítását, hogy adott nemzeti intézkedés állami támogatásnak min?sülhet?e az uniós jog értelmében (2011. szeptember 8?i Paint Graphos és társai ítélet, C?78/08–C?80/08, EU:C:2011:550, 34. és 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

57 Márpedig emlékeztetni kell arra, hogy ahhoz, hogy valamely nemzeti intézkedés az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatásnak” min?süljön, valamennyi alábbi feltétel teljesülése szükséges. El?ször is állami, vagy állami forrásból történ? beavatkozásnak kell történnie. Másodszor e beavatkozásnak alkalmasnak kell lennie arra, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet. Harmadszor a kedvezményezettje számára szelektív el?nyt kell biztosítania. Negyedszer torzítnia kell a versenyt, vagy azzal kell fenyegetnie (2021. október 6?i World Duty Free Group és Spanyolország kontra Bizottság ítélet, C?51/19 P és C?64/19 P, EU:C:2021:793, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

58 Közelebbre?l, az adóel?nyt biztosító nemzeti intézkedéseket illet?en emlékeztetni kell arra, hogy az ilyen jelleg? intézkedés, amely ugyan nem jár együtt állami források átruházásával, de a kedvezményezetteket a többi adóalanynál kedvez?bb helyzetbe hozza, a kedvezményezettek számára szelektív el?nyt biztosíthat, ennél fogva pedig az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatásnak” min?sülhet. Így állami támogatásnak kell tekinteni többek között azt a beavatkozást, amely enyhíti a vállalkozás költségvetésére általában nehezed? terheket, és amely ezáltal, anélkül hogy a szó szoros értelmében szubvenció lenne, azzal azonos természet? és hatású. A valamennyi gazdasági szerepl?re megkülönböztetés nélkül alkalmazandó általános intézkedésb?l ered? adóel?ny ezzel szemben nem min?sül e rendelkezés értelmében vett ilyen támogatásnak (2021. március 16?i Bizottság kontra Lengyelország ítélet, C?562/19 P, EU:C:2021:201, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

59 Mindemellett azon területeken kívül, amelyeken az uniós adójogszabályok harmonizáció tárgyát képezik, az egyes adók alapvet? jellemz?inek meghatározása – a tagállamok adójogi

autonómiájának tiszteletben tartásával – e tagállamok mérlegelési jogkörébe tartozik, amely jogkört mindazonáltal az uniós jog tiszteletben tartása mellett kell gyakorolniuk. Ez különösen igaz az adó alapjának és az adóztatandó tényállásnak a meghatározására (2021. március 16-²¹i Bizottság kontra Lengyelország ítélet, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 38. pont).

60 Márpedig, amint arra a f²tanácsnak az indítványának 59. pontjában lényegében rámutatott, annak eldöntése, hogy melyek azok a külföldi adók, amelyeket be lehet számítani a belföldi adótartozásba, és milyen feltételek mellett lehetséges ez a beszámítás, olyan általános döntés, amely a tagállamoknak az adó alapvet² jellemz²inek meghatározására vonatkozó mérlegelési jogkörébe tartozik.

61 Az olyan intézkedés, mint amely az ITA 2010 37. cikkében szerepel, és amely a kett²s adóztatás elkerülésére irányul azáltal, hogy mechanizmust ír el² az adózó által külföldön megfizetett adóknak az általa Gibraltáron fizetend² adókba történ² beszámítására, f²szabály szerint a tagállamok adójogi autonómiájába tartozik, és nem min²síthet² az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett tiltott állami támogatásnak, kivéve ha bizonyítást nyer, hogy hátrányosan megkülönböztet² paramétereken alapul. Ebben az összefüggésben emlékeztetni kell arra, hogy az e területre vonatkozó uniós jog kizárólag azon szelektív el²nyök megszüntetésére irányul, amelyekben egyes vállalkozások más, összehasonlítható helyzetben lév² vállalkozások hátrányára részesülhetnek (2021. március 16-²¹i Bizottság kontra Lengyelország ítélet, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 41. pont).

62 A fenti megfontolásokra tekintettel az el²terjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2019/700 határozatot úgy kell értelmezni, hogy e határozattal nem ellentétes az, hogy a jogellenes és a bels² piaccal összeegyeztethetetlen támogatásnak a kedvezményezett²l történ² visszatéríttetésével megbízott nemzeti hatóságok olyan nemzeti rendelkezést alkalmazzanak, amely az e kedvezményezett által külföldön megfizetett adóknak az általa Gibraltáron fizetend² adókba történ² beszámítására vonatkozó mechanizmust ír el², abban az esetben, ha megállapítható, hogy e rendelkezést a szóban forgó ügyletek id²pontjában alkalmazni kellett.

A költségekr²l

63 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev² felek számára a kérdést el²terjeszt² bíróság el²tt folyamatban lév² eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr²l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet²k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következ²képpen határozott:

Az Egyesült Királyság által a gibraltári társasági²adórendszer kapcsán nyújtott SA.34914 (2013/C) számú állami támogatásról szóló, 2018. december 19-²¹i (EU) 2019/700 bizottsági határozatot

a következ²képpen kell értelmezni:

e határozattal nem ellentétes az, hogy a jogellenes és a bels² piaccal összeegyeztethetetlen támogatásnak a kedvezményezett²l történ² visszatéríttetésével megbízott nemzeti hatóságok olyan nemzeti rendelkezést alkalmazzanak, amely az e kedvezményezett által külföldön megfizetett adóknak az általa Gibraltáron fizetend² adókba történ² beszámítására vonatkozó mechanizmust ír el², abban az esetben, ha megállapítható, hogy e rendelkezést a szóban forgó ügyletek id²pontjában alkalmazni kellett.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: angol.