

Downloaded via the EU tax law app / web

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 15 september 2022 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Statligt stöd – Statligt stöd som genomförts av Gibraltars regering i fråga om bolagsskatt – Beslut (EU) 2019/700 – Skattebefrielse för passiva ränteintäkter och för royaltyintäkter – Beslut i vilket Europeiska kommissionen förklarar stödet olagligt och oförenligt med den inre marknaden – Skyldighet att återkräva stöd – Räckvidd – Nationell bestämmelse som inte varit föremål för kommissionens utredning i fråga om det aktuella statliga stödet – Avräkning av utländsk skatt för undvikande av dubbelbeskattning”

I mål C-705/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Income Tax Tribunal of Gibraltar (Gibraltars domstol för inkomstskattemål) genom beslut av den 16 december 2020, som inkom till domstolen den 21 december 2020, i målet

Fossil (Gibraltar) Ltd

mot

Commissioner of Income Tax,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Prechal samt domarna J. Passer, F. Biltgen, N. Wahl (referent) och M.L. Arastey Sahún,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Fossil (Gibraltar) Ltd, genom D. Feetham, KC, M. Levy, solicitor, och R. Pennington-Benton, barrister,
- Commissioner of Income Tax, genom M. Llamas, KC, M. Petite, avocat, T. Rocca och Y. Sanguinetti, barristers,
- Europeiska kommissionen, genom L. Flynn, P. Némethy och B. Stromsky, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 10 mars 2022 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av kommissionens beslut (EU) 2019/700 av den 19 december 2018 om det statliga stöd SA.34914 (2013/C) som Förenade kungariket har genomfört i fråga om bolagsskatteordningen i Gibraltar (EUT L 119, 2019, s. 151).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Fossil (Gibraltar) Ltd och Commissioner of Income Tax (inkomstskattemyndigheten, Gibraltar). Målet rör fullgörandet av skyldigheten att återkräva det statliga stöd som avses i artikel 1 i beslut 2019/700.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Förordning (EU) 2015/1589

3 Skäl 25 i rådets förordning (EU) 2015/1589 av den 13 juli 2015 om genomförandebestämmelser för artikel 108 [FEUF] (EUT L 248, 2015, s. 9) har följande lydelse:

”I fall av olagligt stöd som inte är förenligt med den inre marknaden bör en effektiv konkurrens återställas. Därför är det nödvändigt att stödet jämte ränta återkrävs utan dröjsmål. Det är lämpligt att återkravet verkställs enligt förfaranden i nationell rätt. Tillämpningen av dessa förfaranden bör inte försvåra återställandet av en effektiv konkurrens genom att hindra att [Europeiska] kommissionens beslut genomförs omedelbart och effektivt. För att nå detta resultat bör medlemsstaterna vidta alla nödvändiga åtgärder för att säkerställa att kommissionens beslut verkställs.”

4 I artikel 16 i förordningen, med rubriken ”Återkrav av stöd”, föreskrivs följande:

”1. Vid negativa beslut i fall av olagligt stöd ska kommissionen besluta att den berörda medlemsstaten ska vidta alla nödvändiga åtgärder för att återkräva stödet från mottagaren Kommissionen ska inte återkräva stödet om detta skulle stå i strid med en allmän princip i unionsrätten.

...

3. Utan att det påverkar förordnanden av Europeiska unionens domstol enligt artikel 278 i EUF-fördraget ska återkravet verkställas utan dröjsmål och enligt den berörda medlemsstatens förfaranden enligt nationell lagstiftning, förutsatt att dessa förfaranden gör det möjligt att omedelbart och effektivt verkställa kommissionens beslut. I det syftet ska de berörda medlemsstaterna vid förfaranden inför nationella domstolar vidta alla nödvändiga åtgärder som är tillgängliga i deras respektive rättssystem, inbegripet interimistiska åtgärder, utan att unionsrätten påverkas.”

Beslut 2019/700

5 Den 16 oktober 2013 inledde kommissionen ett formellt granskningsförfarande. Syftet med detta förfarande var att kontrollera huruvida den skattebefrielse för passiva ränteintäkter och för royaltyintäkter som föreskrivs i Income Tax Act 2010 (2010 års inkomstskattelag) – det vill säga den lag som reglerar beskattning av bolag i Gibraltar (nedan kallad ITA 2010) – på ett selektivt sätt gynnade vissa företag, i strid med unionsbestämmelserna om statligt stöd.

6 Den 1 oktober 2014 underrättade kommissionen Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland om sitt beslut att om att det förfarande som föreskrivs i artikel 108.2 FEUF även skulle omfatta den ordning med förhandsbesked i skattefrågor som tillämpas i Gibraltar. Närmare bestämt var det fråga om antagandet av 165 sådana förhandsbesked.

7 Den 19 december 2018 antog kommissionen beslut 2019/700. Kommissionen konstaterade däri i huvudsak följande. Den "skattebefrielse" för passiva ränteintäkter och för royaltyintäkter som tillämpades i Gibraltar mellan åren 2011 och 2013 enligt ITA 2010 utgjorde en statlig stödordning som olagligen genomförts och som var oförenlig med den inre marknaden. Vidare utgjorde den skattemässiga behandling som Gibaltars regering beviljat enligt förhandsbesked i skattefrågor gentemot fem i Gibraltar hemmahörande bolag som har intressen i nederländska kommanditbolag (*commanditaire vennootschap*) och som erhåller passiva ränteintäkter och royaltyintäkter, sådant individuellt statligt stöd som är olagligt och oförenligt med den inre marknaden.

8 I artikel 1 i nämnda beslut föreskrivs följande:

"1. Den statliga stödordning i form av den skattebefrielse för passiva ränteintäkter som tillämpades i Gibraltar enligt [ITA 2010] mellan den 1 januari 2011 och den 30 juni 2013 och som Gibraltar olagligen har genomfört i strid med artikel 108.3 [FEUF] ... är oförenlig med den inre marknaden i den mening som avses i artikel 107.1 [FEUF]

2. Den statliga stödordning i form av den skattebefrielse för royaltyintäkter som tillämpades i Gibraltar enligt [ITA 2010] mellan den 1 januari 2011 och den 31 december 2013 och som Gibraltar olagligen har genomfört i strid med artikel 108.3 [FEUF] ... är oförenlig med den inre marknaden i den mening som avses i artikel 107.1 [FEUF]"

9 Artikel 2 har följande lydelse:

"De individuella statliga stöd som har beviljats av Gibaltars regering på grundval av förhandsbeskeden i skattefrågor ... till förmån för fem företag i Gibraltar som har intressen i nederländska kommanditbolag (*Commanditaire Vennootschappen*) och erhåller royaltyer och passiva ränteintäkter, vilka Förenade kungariket olagligen har genomfört i strid med artikel 108.3 [FEUF] ..., är oförenliga med den inre marknaden i den mening som avses i artikel 107.1 [FEUF]"

10 Enligt artikel 5.1 i beslut 2019/700 ska Förenade kungariket bland annat återkräva allt med den inre marknaden oförenligt stöd som beviljats inom ramen för den stödordning som avses i artikel 1 i beslutet.

11 I artikel 7.1 i beslut 2019/700 föreskrivs följande:

"1. Inom två månader efter den dag då detta beslut delgavs ska Förenade kungariket lämna följande uppgifter till kommissionen:

...

b) En förteckning över de stödmottagare som har mottagit stöd på grundval av de

stödordningar som avses i artikel 1 tillsammans med följande uppgifter om var och en av dem samt för varje berört beskattningsår:

- beloppet för den vinst som har uppstått (med separat angivelse av den vinst som har uppstått till följd av royaltyintäkter och den vinst som har uppstått till följd av passiva ränteintäkter), skattebasen, den tillämpliga inkomstskattesatsen, inbetalat skattebelopp samt belopp för de uteblivna skatteintäkterna,
- totalt stödbelopp som har tagits emot.

...

d) Det totala belopp (kapital och räntor) som ska återkrävas från varje stödmottagare (för varje beskattningsår som är föremål för återkrav).

...

f) Dokument som visar att stödmottagarna har anmodats att betala tillbaka stödet.”

12 Avsnitt 10 i beslut 2019/700, med rubriken ”Återkrav”, innehåller uppgifter om de individuella stödbelopp som de nationella myndigheterna ska återkräva från stödmottagarna. Skälen 223, 224 och 226 har följande lydelse:

”(223) Om ett olagligt statligt stöd sker i form av skattemässiga åtgärder ska det belopp som ska återkrävas beräknas på grundval av en jämförelse mellan den skatt som faktiskt har betalats och den skatt som skulle ha betalats utan den förmånliga skattebehandlingen.

(224) För att i detta fall fastställa vilket skattebelopp som skulle ha betalats utan den förmånliga skattebehandlingen bör de brittiska myndigheterna ompröva skattskyldigheten för de företag som gynnats av de berörda åtgärderna för varje beskattningsår för vilket de gynnades av de åtgärderna.

...

(226) Beloppet för de uteblivna skatteintäkterna avseende ett visst beskattningsår bör beräknas på följande sätt:

- För det första bör de brittiska myndigheterna fastställa det totala resultatet för det berörda företaget för beskattningsåret (inklusive vinst från royaltyer och/eller passiva ränteintäkter).
- Baserat på det resultatet bör de brittiska myndigheterna beräkna beskattningsgrunden för det berörda företaget för det beskattningsåret.
- Beskattningsgrunden bör multipliceras med den tillämpliga bolagsskattesatsen för beskattningsåret.
- Slutligen bör de brittiska myndigheterna dra av den bolagsskatt som företaget (eventuellt) redan har betalat för det beskattningsåret.”

Nationell rätt

Gibraltar Constitution Order 2006

13 Gibraltars styrelseskick regleras i Gibraltar Constitution Order 2006 (2006 års beslut om Gibraltars konstitution), som trädde i kraft den 1 januari 2007.

14 Följande föreskrivs i beslutets artikel 47.3:

"Utan att det påverkar Förenade kungarikets ansvar att säkerställa att Gibraltar iakttar unionsrätten, förblir ministerierna under Gibraltars regering ansvariga för frågor som omfattas av deras behörighet enligt denna konstitution, även om dessa frågor uppkommer med avseende på unionen."

ITA 2010

15 ITA 2010 trädde i kraft den 1 januari 2011 och ersatte den tidigare lagen från år 1952 som reglerade beskattning av bolag i Gibraltar (Income Tax Act 1952). Genom ITA 2010 infördes en allmän bolagsskattesats på 10 procent. Denna skattesats är tillämplig på samtliga företag i Gibraltar, utom på allmännyttiga företag, telekommunikationstjänsteföretag och företag som har och missbrukar en dominerande ställning på marknaden, vilka omfattas av en särskild skattesats på 20 procent.

16 De bolag som är skattskyldiga enligt ITA 2010 är bolag som normalt sett har hemvist i Gibraltar samt bolag som inte har det men som idkar näring genom en filial eller en agent.

17 ITA 2010 inför ett territoriellt skattesystem i det att vinst får beskattas endast om inkomsten därifrån "uppkommer i eller härstammar från" Gibraltar. I enlighet med Section 74 ITA 2010 ska uttrycket "uppkommer i eller härstammar från" definieras med hänvisning till den plats där den verksamhet bedrivs som ger upphov till vinsten. Denna plats fastställs normalt sett från fall till fall. Enligt den bestämmelsen anses verksamhet som kräver licens och regleras av en lag i Gibraltar äga rum i Gibraltar.

18 Enligt ITA 2010, i dess ursprungliga lydelse (som trädde i kraft den 1 januari 2011), var passiva ränteintäkter och royaltyintäkter inte beskattningsbara, oavsett inkomstkälla och oavsett tillämpningen av territorialitetsprincipen. ITA 2010 ändrades år 2013, och dessa ändringar trädde i kraft den 1 juli 2013. De innebär att all ränta på koncerninterna lån var beskattningsbar till den generella skattesatsen på 10 procent i den mån som erhållen eller upplupen ränta per ursprungsföretag överskred 100 000 brittiska pund (GBP) per år. Enligt de år 2013 genomförda ändringar av ITA 2010 som trädde i kraft den 1 januari 2014 skulle även alla royaltyintäkter (erhållen eller upplupen royalty i ett Gibraltar-registrerat företag) beskattas med denna tioprocentiga skattesats.

19 I Section 37 ITA 2010, med rubriken "Nedsättning av skatt på grund av utländsk skatt", föreskrivs följande i subsection 1:

"Om inte annat följer av subsection 2 och subsection 8 ska var och en som, genom avdrag eller på annat sätt, har betalat skatt enligt denna lag på vinst som uppkommit i Gibraltar eller i något annat land, i något annat territorium eller i någon annan jurisdiktion, eller som är skyldig att betala sådan skatt, och som för Commissioner [of Income Tax] visat att han eller hon genom avdrag eller på annat sätt har betalat inkomstskatt i det andra landet, det andra territoriet eller den andra jurisdiktionen för samma vinst, eller att han eller hon är skattskyldig för sådan skatt, ha rätt till nedsättning av den skatt som enligt denna lag erlagts eller ska erläggas för vinsten, med ett belopp motsvarande det lägsta beloppet av följande två belopp:

- a) den skatt som ska betalas enligt denna lag för nämnda vinster, eller
- b) inkomstskatten i det andra landet, det andra territoriet eller den andra jurisdiktionen för nämnda inkomst.”

20 I subsection 8 i Section 37 ITA 2010 föreskrivs följande:

”Denna Section 37 ska endast tillämpas på skatt som erlagts i ett land där inkomsten från den underliggande rörelse som gett upphov till de vinster som avses i subsection 1 uppkommer eller har sitt ursprung.”

21 För att genomföra beslut 2019/700 ändrades ITA 2010 genom Income Tax (Amendment) Regulations 2019 (2019 års förordning om inkomstskatt (ändring)). Därigenom gjordes det möjligt att retroaktivt beskatta sådana royaltyintäkter som uppburits mellan den 1 januari 2011 och den 31 december 2013.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

22 Fossil (Gibraltar) är ett bolag som är etablerat i Gibraltar. Bolaget är ett helägt dotterbolag till Fossil Group Inc. Sistnämnda bolag har sitt säte i Amerikas förenta stater och är verksamt inom design och tillverkning av modeartiklar. Fossil (Gibraltar) erhåller royaltyintäkter för användning, på global nivå, av flera varumärken, mönster och modeller som ägs av Fossil Group.

23 Fossil (Gibraltar) finns inte med i den ovan i punkt 6 nämnda förteckningen över 165 förhandsbesked i skattefrågor. Fossil (Gibraltar) har erhållit royaltyintäkter som inte beskattats enligt ITA 2010. Bolaget deklarerade däremot samtliga dessa intäkter till skattemyndigheten i Förenta staterna, där en skatt på dessa inkomster erlagts med en skattesats på 35 procent.

24 Commissioner of Income Tax är Gibraltars myndighet med ansvar för uppbörd av inkomst- och utdelningsskatt. Nämnda myndighet sände den 19 februari 2019 en förteckning till kommissionen över stödmottagare och i denna förteckning återfinns Fossil (Gibraltar). Myndigheten underrättade även kommissionen om beräkningen av det stödbelopp som skulle återkrävas från Fossil (Gibraltar).

25 I skrivelse av den 8 april 2019 föreslog Commissioner of Income Tax för kommissionen att man skulle justera det stödbelopp som skulle återkrävas från Fossil (Gibraltar). Den föreslagna justeringen beaktade en tilläggsskatt som Fossil Group hade erlagt i Förenta staterna till följd av tillämpningen av det amerikanska regelverket om kontrollerade utländska bolag.

26 Kommissionens generaldirektorat (GD) för konkurrens fann i skrivelser av den 13 maj och den 6 juni 2019 att någon sådan justering inte skulle tillåtas.

27 GD Konkurrens preciserade i skrivelse av den 26 mars 2020 att Commissioner of Income Tax, vid fastställandet av den skatt som skulle betalas, inte kunde beakta i Förenta staterna erlagd skatt på den del av Fossil (Gibraltars) intäkter som kom från royaltyintäkterna.

28 Enligt GD Konkurrens är syftet med den i skäl 226 i beslut 2019/700 angivna skatteberäkningsmetoden vid återkrav av stöd inte att avräkning ska medges för skatt som erlagts i Förenta staterna med tillämpning av det amerikanska regelverket om kontrollerade utländska bolag. Den skatt som föreskrivs i detta regelverk svarar nämligen mot en egen skatterelaterad målsättning, nämligen bedrägeribekämpning. Detta innebär att den aktuella skatten är ovidkommande för det resonemang som ligger till grund för beslut 2019/700 och för den metod som används vid beräkningen av vilket stöd som ska krävas åter från Fossil (Gibraltar).

Kommissionen preciserade bland annat att punkt 102 i kommissionens tillkännagivande om återkrav av olagligt och oförenligt statligt stöd (EUT C 247, 2019, s. 1) – enligt vilken bestämmelse en medlemsstat, vid beräkningen av det stödbelopp som ska återkrävas, får beakta huruvida mottagaren av ett olagligt stöd har betalat skatt på det mottagna stödbeloppet eller ej – inte var tillämplig i det nationella målet, eftersom Fossil (Gibraltar) inte hade betalat några sådana skatter.

29 Efter det att kommissionen inte gått med på att det stöd som skulle återkrävas från Fossil (Gibraltar) skulle beräknas enligt den beräkningsmetod som lagts fram av Commissioner of Income Tax, skickade Commissioner of Income Tax den 31 oktober 2020 nya återkravsbeslut till Fossil (Gibraltar).

30 Den 4 december 2020 överklagade Fossil (Gibraltar) dessa återkravsbeslut till den hänskjutande domstolen.

31 Vid den hänskjutande domstolen uppgav Commissioner of Income Tax att myndigheten anser sig ha att efterkomma GD Konkurrens ställningstagande. Commissioner of Income Tax anser att även om den skattenedsättning som föreskrivs i Section 37 ITA 2010 inte i sig har blivit föremål för prövning vid GD Konkurrens, så är det med anledning av generaldirektoratets ställningstagande omöjligt att tillämpa denna bestämmelse.

32 Fossil (Gibraltar) gjorde för sin del gällande följande. Det är visserligen riktigt att det enligt nationell inkomstskattelagstiftning (se punkt 21 ovan) numera är tillåtet att retroaktivt beskatta royaltyintäkter som uppkommit mellan åren 2011 och 2013. Commissioner of Income Tax får emellertid även fortsättningsvis, enligt nationell rätt och i enlighet med artikel 16.3 i förordning 2015/1589, medge alla de skattenedsättningar som står till buds enligt ITA 2010 vid beskattningen av dessa royaltyintäkter. Fossil (Gibraltar) påpekade i detta avseende att kommissionen i beslut 2019/700 inte uttalat sig om tillämpningen av Section 37 ITA 2010, eller om huruvida denna bestämmelse var förenlig med unionsrätten. Enligt Fossil (Gibraltar) har Commissioner of Income Tax förväxlat, å ena sidan, beräkningen av skatt som ska betalas då stödet krävs åter (enligt beslut 2019/700) och, å andra sidan, de skattenedsättningar som Gibraltars myndigheter kan medge på det bruttobelopp som ska krävas åter med tillämpning av ITA 2010.

33 Mot denna bakgrund beslutade den hänskjutande domstolen att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

”Utgör ett beslut av Commissioner of Income Tax att enligt ITA 2010 bevilja en skattenedsättning för skatt som betalats i Förenta staterna för [Fossil (Gibraltars)] royaltyintäkter ett åsidosättande av beslut 2019/700? Eller utgör sistnämnda beslut på annat sätt hinder för en sådan åtgärd?”

Prövning av tolkningsfrågan

34 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida beslut 2019/700 ska tolkas så, att beslutet utgör hinder för att nationella myndigheter – med ansvar för att från stödmottagaren kräva åter ett stöd som är olagligt och oförenligt med den inre marknaden – tillämpar en nationell bestämmelse som föreskriver en mekanism för avräkning av sådan skatt som stödmottagaren erlagt utomlands från den skatt som stödmottagaren har att betala i Gibraltar.

35 EU-domstolen påpekar inledningsvis att tolkningsfrågan – såsom den har formulerats av den hänskjutande domstolen och som EU-domstolen har att besvara – utgår från premissen att Section 37 ITA 2010, som för undvikande av dubbelbeskattning föreskriver en mekanism för avräkning av sådan skatt som erlagts i tredjeland, är tillämplig i det nationella målet.

36 Commissioner of Income Tax och kommissionen har visserligen gjort gällande att rekvisiten

för avräkningsmekanismen enligt Section 37 ITA 2010 inte förefaller vara uppfyllda i det nationella målet. De synpunkter som i detta avseende framförts utgör emellertid ett ifrågasättande av den hänskjutande domstolens bedömning av nationell rätt. Den hänskjutande domstolen har nämligen å sin sida gjort bedömningen att rekvisiten för att tillämpa Section 37 ITA 2010 var uppfyllda i det nationella målet.

37 Det ankommer emellertid uteslutande på den hänskjutande domstolen och inte på EU-domstolen att pröva huruvida denna bedömning av nationell rätt är korrekt. Genom artikel 267 FEUF införs nämligen ett förfarande för direkt samarbete mellan EU-domstolen och domstolarna i medlemsstaterna. Inom ramen för detta förfarande – som grundar sig på en tydlig funktionsfördelning mellan de nationella domstolarna och EU-domstolen – är det endast den nationella domstolen som är behörig att bedöma de faktiska omständigheterna i målet. Det ankommer också uteslutande på den nationella domstolen att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställts till EU-domstolen. EU-domstolen är endast behörig att tolka eller pröva giltigheten av en unionsrättsakt på grundval av de uppgifter om de faktiska omständigheterna som har lämnats av den nationella domstolen (dom av den 16 juni 2015, Gauweiler m.fl., C-62/14, EU:C:2015:400, punkt 15, och dom av den 20 april 2021, Repubblica, C-896/19, EU:C:2021:311, punkt 28).

38 I förevarande fall ska EU-domstolen – med utgångspunkt i premissen att Section 37 ITA 2010 är tillämplig i det nationella målet – pröva huruvida en nedsättning beviljad enligt denna bestämmelse av det stödbelopp som ska återkrävas från Fossil (Gibraltar) kan äventyra det faktiska verkställandet av föreskriften i beslut 2019/700 om att stödet ska krävas åter.

39 Att ett rättsstridigt stöd undanröjs genom att det återkrävs är den logiska följden av att stödet konstaterats vara rättsstridigt. Den medlemsstat som ett beslut att återkräva ett rättsstridigt stöd riktar sig till är, enligt artikel 288 FEUF, skyldig att vidta alla lämpliga åtgärder för att säkerställa att beslutet verkställs. Medlemsstaten måste se till att faktiskt återfå de aktuella beloppen för att undanröja den konkurrenssnedvridning som orsakats av den konkurrensfördel som det olagliga stödet medfört (dom av den 24 januari 2013, kommissionen/Spanien, C-529/09, EU:C:2013:31, punkterna 90 och 91 samt där angiven rättspraxis). Genom återbetalningen av stödet förlorar stödmottagaren de fördelar denne åtnjöt på marknaden i förhållande till sina konkurrenter, och den situation som rådde innan stödet beviljades återställs (dom av den 15 december 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, punkt 113).

40 Enligt artikel 16.3 i förordning 2015/1589 ska återkravet av ett stöd som av kommissionen förklarats vara olagligt och oförenligt med den inre marknaden verkställas – såsom även framgår av skäl 25 i nämnda förordning – utan dröjsmål och enligt den berörda medlemsstatens förfaranden enligt nationell lagstiftning, förutsatt att dessa förfaranden gör det möjligt att omedelbart och effektivt verkställa kommissionens beslut. Detta är ett uttryck för de krav som uppställs enligt effektivitetsprincipen i EU-domstolens praxis (se, analogt, dom av den 24 januari 2013, kommissionen/Spanien, C-529/09, EU:C:2013:31, punkt 92 och där angiven rättspraxis).

41 Vid beräkningen av det stödbelopp som ska återkrävas ska den nationella domstolen beakta samtliga relevanta omständigheter som kommit till dess kännedom. Mot bakgrund av samtliga dessa omständigheter kan det inte uteslutas att den nationella domstolens beräkningar visar ett lägre stödbelopp än det som följer enbart av kommissionens beslut att återkräva det stöd som förklarats vara oförenligt med den inre marknaden, eller till och med ett belopp som är lika med noll (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 februari 2014, Mediaset, C-69/13, EU:C:2014:71, punkterna 36 och 37).

42 Återställandet av den tidigare rådande situationen innebär att man så långt det är möjligt

återställer den situation som skulle ha varit för handen om de aktuella transaktionerna hade genomförts utan den omtvistade stödåtgärden (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 december 2005, *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774, punkt 117).

43 Även om det inte är möjligt att beräkna återbetalningspliktiga belopp utifrån hypotetiska transaktioner som företagen skulle ha kunnat genomföra om de inte hade valt den form av transaktion som omfattas av stödet, kan stödmottagarna, vid återkravsstadiet, göra gällande de avräkningar och nedsättningar som kan åberopas enligt nationell rätt, om det med hänsyn till de transaktioner som genomförts konkret visar sig att de faktiskt hade rätt till dessa. Vid återställandet av den tidigare rådande situationen krävs det nämligen endast att man – då de nationella myndigheterna kräver stödet åter – beaktar den skattebehandling som, utan det olagliga stödet och enligt nationella regler som är förenliga med unionsrätten, skulle ha beviljats för den faktiskt genomförda transaktionen och som i förekommande fall kan vara förmånligare än den allmänrättsliga skattebehandlingen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 december 2005, *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774, punkterna 114–119).

44 Vad för det första gäller frågan huruvida beslut 2019/700 i sig utgör hinder för den nedsättning som begärts med stöd av Section 37 ITA 2010, erinrar EU-domstolen om följande. I beslut 2019/700 förklarade kommissionen att följande åtgärder var olagliga och oförenliga med den inre marknaden: dels stödordningen i form av skattebefrielse för passiva ränteintäkter och för royaltyintäkter, dels de individuella stöd som beviljats på grundval av fem förhandsbesked i skattefrågor, bland de 165 som var föremålet för kommissionens beslut av den 1 oktober 2014 att utvidga det formella granskningsförfarandet enligt artikel 108.2 FEUF (se punkt 6 ovan).

45 Det är endast de åtgärder som vidtagits i form av skattebefrielse för passiva ränteintäkter och för royaltyintäkter som är föremål för prövning i det nationella målet. Vad gäller dessa åtgärder framgår det av beslut 2019/700 att de har ansetts utgöra statligt stöd som genomförts i strid med artikel 107.1 FEUF, särskilt av den anledningen att de medför en selektiv fördel.

46 Det togs särskilt hänsyn till att denna skattebefrielse stred mot den allmänna principen om att bolagsskatt ska tas ut av alla skattskyldiga som uppbär inkomst som uppkommit i eller härstammar från Gibraltar. Av den anledningen fann kommissionen att "passiva ränte- och royaltyintäkter normalt sett [skulle] omfattas av beskattning" (skäl 82 i beslut 2019/700). En lättnad i skatt som företagen annars borde ha betalat utgör en fördel (skäl 83 i beslutet) som a priori är selektiv i det att skattelättnaden huvudsakligen kommer multinationella koncerner till godo (skälen 103 och 104 i nämnda beslut). Kommissionen angav i skäl 107 i samma beslut att argumentet som bygger på behovet att förhindra dubbelbeskattning, i en situation med skattebefrielse, inte håller "eftersom den (utländska) betalande enheten i allmänhet får dra av räntor och royaltyer för beskattningsändamål".

47 Således avser beslut 2019/700 endast konstaterandet att vissa inkomstkategorier, i förevarande fall passiva ränteintäkter och royaltyintäkter, inte är föremål för bolagsskatt i Gibraltar.

48 Det är visserligen riktigt att behöriga nationella myndigheter enligt beslut 2019/700 har att kräva åter den skatt som borde ha tagits ut utan skattebefrielsen för passiva ränteintäkter och för royaltyintäkter (skäl 223 i beslutet). Beslut 2019/700 handlar däremot inte om huruvida det eventuellt är möjligt att göra gällande sådana avräkningar och skattenedsättningar som får göras enligt Gibraltars lagstiftning och som skulle ha kunnat tillämpas vid skatteberäkningen. Detta beslut, i synnerhet inte beslutets skäl 226, hindrar således inte att man i enlighet med den i rättspraxis fastlagda princip som EU-domstolen erinrat om i punkt 43 ovan gör gällande en sådan mekanism som den som föreskrivs i Section 37 ITA 2010. Beslutet påverkar därmed inte heller den möjlighet som Gibraltars skatteförvaltning har att med tillämpning av denna mekanism avräkna utländsk skatt hänförlig till royaltyintäkter från den skatt hänförlig till dessa intäkter som

ska erläggas i Gibraltar.

49 Vad gäller de ställningstaganden som framgår av kommissionens skrivelser till de nationella myndigheterna inom ramen för skriftväxlingen för att säkerställa att beslut 2019/700 omedelbart och effektivt verkställs (beträffande dessa ställningstaganden, se punkterna 26–28 ovan), så ingår dessa ställningstaganden inte bland de rättsakter som kan antas på grundval av förordning 2015/1589. Dessa ställningstaganden kan inte komplettera eller ändra innehållet i beslut 2019/700 och de ska anses sakna bindande verkan (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 februari 2014, Mediaset, C-69/13, EU:C:2014:71, punkterna 24–28).

50 För det andra ska EU-domstolen pröva om det faktum att man vid stödets återkrävande beaktade ett med stöd av Section 37 ITA 2010 beviljat skattetillgodohavande (*tax credit*) innebär att beslut 2019/700 inte kan verkställas på ett effektivt sätt, i det att detta beaktande innebär att Fossil (Gibraltar) försätts i en fördelaktigare situation än vad som skulle ha varit fallet om de aktuella transaktionerna hade genomförts utan de i det nationella målet aktuella stödåtgärderna.

51 Såsom anges i skäl 25 i förordning 2015/1589 ska den berörda medlemsstaten ”vidta alla nödvändiga åtgärder för att säkerställa att kommissionens beslut [om att ett stöd som är oförenligt med den inre marknaden ska krävas åter] verkställs”.

52 Såsom påpekats i punkt 39 ovan måste den aktuella medlemsstaten se till att den faktiskt återfår de aktuella beloppen för att på så sätt undanröja den konkurrenssnedvridning som orsakats av den konkurrensfördel som det olagliga stödet medfört. Ett sådant krav medför visserligen med nödvändighet att en medlemsstat inte får kringgå ett kommissionsbeslut genom att vidta kompensationsåtgärder för att därigenom neutralisera beslutets rättsverkningar. Inte desto mindre kan ett sådant krav inte innebära att stödmottagarna förhindras att vid stödets återkrävande göra gällande sådana avräkningar och skattenedsättningar som föreskrivs i nationell rätt, om det, med beaktande av konkret genomförda transaktioner, visar sig att stödmottagarna faktiskt hade rätt att göra gällande dessa avräkningar och skattenedsättningar per transaktionsdagen.

53 I synnerhet äventyrar detta krav inte a priori genomförandet av en sådan mekanism som den som föreskrivs i Section 37 ITA 2010; enligt denna mekanism är det, i syfte att undvika att en och samma intäkt beskattas två gånger, möjligt att medge skattenedsättning med avseende på skatt som av en juridisk eller fysisk person erlagts i ett land eller territorium där denna intäkt uppkommit eller som denna intäkt härstammar från.

54 För det tredje ska det avslutningsvis prövas huruvida beslut 2019/700 – som klassificerar systemet med skattebefrielse för passiva ränteintäkter och för royaltyintäkter som statligt stöd, särskilt i det att detta system strider med den territorialitetsprincip som gäller enligt Gibaltars skattelagstiftning – i förlängningen innebär att Section 37 ITA 2010 (som åberopats av Fossil (Gibraltar) i det nationella målet) ska likställas med ett sådant system och följaktligen anses utgöra ett otillåtet statligt stöd, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

55 För det fall Fossil (Gibraltar), per den dag då de aktuella transaktionerna genomfördes, faktiskt kunde åberopa Section 37 ITA 2010, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, ska EU-domstolen således pröva huruvida avräkning enligt denna bestämmelse av utländsk skatt hänförlig till royaltyintäkter kan anses utgöra ett otillåtet statligt stöd, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

56 Även om det enligt rättspraxis inte ankommer på EU-domstolen att i ett förfarande enligt artikel 267 FEUF uttala sig om nationella bestämmelsers förenlighet med unionsrätten eller att tolka nationella lagar eller andra författningar, så är EU-domstolen emellertid behörig att tillhandahålla den hänskjutande domstolen alla uppgifter om unionsrättens tolkning som kan göra

det möjligt för den hänskjutande domstolen att avgöra det mål som anhängiggjorts vid den. På området för statligt stöd kan EU-domstolen bland annat tillhandahålla den hänskjutande domstolen sådana tolkningsdata som gör det möjligt för den hänskjutande domstolen att avgöra om en nationell åtgärd kan anses utgöra statligt stöd i den mening som avses i unionsrätten (dom av den 8 september 2011, *Paint Graphos m.fl.*, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkterna 34 och 35 och där angiven rättspraxis).

57 För att en nationell åtgärd ska anses utgöra statligt stöd enligt artikel 107.1 FEUF krävs att samtliga följande villkor är uppfyllda. För det första ska det röra sig om en statlig åtgärd eller en åtgärd som vidtas med hjälp av statliga medel. För det andra ska denna åtgärd kunna påverka handeln mellan medlemsstaterna. För det tredje ska åtgärden ge mottagaren en selektiv fördel. För det fjärde ska åtgärden snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen (dom av den 6 oktober 2021, *World Duty Free Group och Spanien/kommissionen*, C-51/19 P och C-64/19 P, EU:C:2021:793, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

58 Vad särskilt beträffar nationella åtgärder som innebär en skattefördel, påpekar EU-domstolen följande. En åtgärd av sådant slag som, trots att den inte innebär en överföring av statliga medel, försätter mottagarna i en situation som är fördelaktigare än den situation som övriga skattskyldiga befinner sig i, kan ge mottagarna en selektiv fördel och därmed utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. Såsom statligt stöd betraktas således bland annat åtgärder vilka minskar de utgifter som normalt belastar ett företags budget och vilka därigenom, utan att det är fråga om subventioner i strikt bemärkelse, är av samma beskaffenhet och har identiskt lika effekter. En skattefördel som följer av en generell åtgärd som är tillämplig utan åtskillnad på samtliga ekonomiska aktörer utgör däremot inte statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF (dom av den 16 mars 2021, *kommissionen/Polen*, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

59 Fastställandet av varje skatts grundläggande särdrag, på de områden av skatterätten som inte blivit föremål för någon harmonisering inom unionen, omfattas av medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning, med iakttagande av deras självbestämmande i skattefrågor. Detta bedömningsutrymme ska dock under alla omständigheter utövas med iakttagande av unionsrätten. Detta gäller bland annat fastställandet av beräkningsunderlaget och den beskattningsgrundande händelsen (dom av den 16 mars 2021, *kommissionen/Polen*, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 38).

60 Såsom generaladvokaten påpekade i punkt 59 i sitt förslag till avgörande är det så, att beslut om vilka utländska skatter som får avräknas från den inhemska skatteskulden, och under vilka förutsättningar en sådan avräkning får göras, utgör ett beslut med allmän giltighet som omfattas av medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning vid fastställandet av skattens grundläggande särdrag.

61 En sådan åtgärd som den som avses i Section 37 ITA 2010 – vars syfte är att dubbelbeskattning ska undanröjas medelst en mekanism för avräkning av skatt som en skattskyldig betalat utomlands från den skatt som vederbörande är skyldig att betala i Gibraltar – omfattas i princip av medlemsstaternas självbestämmanderätt i skattefrågor. En sådan åtgärd kan inte, om det inte är utrett att den vidtagits utifrån överväganden som är diskriminerande, kvalificeras som ett otillåtet statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. Det ska i detta sammanhang erinras om att unionsrätten på detta område endast syftar till att undanröja de selektiva fördelar som vissa företag skulle kunna åtnjuta på bekostnad av andra företag som befinner sig i en jämförbar situation (dom av den 16 mars 2021, *kommissionen/Polen*, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 41).

62 Mot denna bakgrund ska tolkningsfrågan besvaras på följande sätt. Beslut 2019/700 ska

tolkas så, att beslutet inte utgör hinder för att nationella myndigheter – med ansvar för att från stödmottagaren kräva åter ett stöd som är olagligt och oförenligt med den inre marknaden – tillämpar en nationell bestämmelse som föreskriver en mekanism för avräkning av sådan skatt som stödmottagaren erlagt utomlands från den skatt som stödmottagaren har att betala i Gibraltar, för det fall det framgår att denna bestämmelse var tillämplig vid tidpunkten för de aktuella transaktionerna.

Rättegångskostnader

63 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

Kommissionens beslut (EU) 2019/700 av den 19 december 2018 om det statliga stöd SA.34914 (2013/C) som Förenade kungariket har genomfört i fråga om bolagsskatteordningen i Gibraltar

ska tolkas så, att

beslutet inte utgör hinder för att nationella myndigheter – med ansvar för att från stödmottagaren kräva åter ett stöd som är olagligt och oförenligt med den inre marknaden – tillämpar en nationell bestämmelse som föreskriver en mekanism för avräkning av sådan skatt som stödmottagaren erlagt utomlands från den skatt som stödmottagaren har att betala i Gibraltar, för det fall det framgår att denna bestämmelse var tillämplig vid tidpunkten för de aktuella transaktionerna.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: engelska.