

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

15 päivänä syyskuuta 2022 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Valtiontuet – Gibraltarin hallituksen toteuttamat yhtiöverotusta koskevat tukiohjelmat – Päätös (EU) 2019/700 – Passiivisten korkotulojen ja rojaltitulojen verottamatta jättäminen – Euroopan komission päätös, jossa tukiohjelma todetaan sääntöjenvastaiseksi ja sisämarkkinoille soveltumattomaksi – Takaisinperintävelvollisuus – Ulottuvuus – Kansallinen säännös, joka ei ollut riidanalaisia valtiontukia koskevan komission tutkinnan kohteena – Ulkomailla maksetun veron hyvittäminen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi

Asiassa C-705/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Income Tax Tribunal of Gibraltar (tuloverasioita käsittelevä tuomioistuin, Gibraltar) on esittänyt 16.12.2020 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 21.12.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Fossil (Gibraltar) Ltd

vastaan

Commissioner of Income Tax,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Prechal sekä tuomarit J. Passer, F. Biltgen, N. Wahl (esittelevä tuomari) ja M. L. Arastey Sahún,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Fossil (Gibraltar) Ltd, edustajinaan D. Feetham, KC, M. Levy, solicitor, ja R. Pennington-Benton, barrister,
 - Commissioner of Income Tax, edustajinaan M. Llamas, KC, M. Petite, avocat, T. Rocca ja Y. Sanguinetti, barristers,
 - Euroopan komissio, asiamiehinnään L. Flynn, P. Nemešková ja B. Stromsky,
- kuultuaan julkisasiamiehen 10.3.2022 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
- on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee valtiontuesta SA.34914 (2013/C), jonka Yhdistynyt kuningaskunta on toteuttanut Gibraltarin yhtiöverojärjestelmän osalta, 19.12.2018 annetun komission päätöksen (EU) 2019/700 (EUVL 2019, L 119, s. 151) tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Fossil (Gibraltar) Ltd ja Commissioner of Income Tax (tuloveroviranomainen, Gibraltar) ja joka koskee päätöksen 2019/700 1 artiklassa tarkoitettujen valtiontukien takaisinperintävelvollisuuden täyttämistä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Asetus (EU) 2015/1589

3 [SEUT] 108 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä 13.7.2015 annetun neuvoston asetuksen (EU) 2015/1589 (EUVL 2015, L 248, s. 9) johdanto-osan 25 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Sisämarkkinoille soveltumattoman sääntöjenvastaisen tuen tapauksessa olisi palautettava tehokkaan kilpailun tilanne. Sen vuoksi on tarpeen, että tuki, korot mukaan lukien, peritään takaisin viipymättä. Takaisinperiminen on toteutettava kansallisen lainsäädännön menettelyjen mukaisesti. Kyseisten menettelyjen soveltaminen ei saisi vaikeuttaa tehokkaan kilpailun tilanteen palauttamista estämällä komission päätöksen välitön ja tehokas täytäntöönpano. Tämän tuloksen saavuttamiseksi jäsenvaltioiden olisi toteutettava kaikki tarvittavat toimenpiteet, joilla varmistetaan komission päätöksen tehokas vaikutus.”

4 Kyseisen asetuksen 16 artiklassa, jonka otsikko on ”Tuen takaisinperiminen”, säädetään seuraavaa:

”1. Sääntöjenvastaista tukea koskevissa kielteisissä päätöksissä komissio päättää, että asianomaisen jäsenvaltion on toteutettava kaikki tarpeelliset toimenpiteet tuen perimiseksi takaisin tuensaajalta – –. Komissio ei saa vaatia tuen takaisinperimistä, jos tämä olisi unionin lainsäädännön jonkin yleisen periaatteen vastaista.

– –

3. Takaisinperiminen on toteutettava viipymättä ja asianomaisen jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön menettelyjen mukaisesti, jos ne mahdollistavat komission päätöksen välittömän ja tehokkaan täytäntöönpanon, sanotun kuitenkin rajoittamatta Euroopan unionin tuomioistuimen SEUT – – 278 artiklan nojalla antamien määräysten soveltamista. Tämän toteuttamiseksi, ja jos asia on jonkin kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä, asianomaisten jäsenvaltioiden on toteutettava kaikki oikeudellisissa järjestelmissään käytettävissä olevat tarpeelliset toimenpiteet, mukaan lukien tilapäiset toimet, sanotun kuitenkin rajoittamatta unionin lainsäädännön soveltamista.”

Päätös 2019/700

5 Komissio aloitti 16.10.2013 muodollisen tutkintamenettelyn sen selvittämiseksi, suosiiko passiivisia korkotuloja ja rojaltituloja koskeva vuoden 2010 tuloverolakiin (Income Tax Act 2010), jota sovelletaan Gibraltarilla sijaitsevien yhtiöiden verotukseen, perustuva verovapautus valikoivasti tiettyjä yrityksiä unionin valtiontukisääntöjen vastaisesti.

6 Komissio ilmoitti 1.10.2014 Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneelle kuningaskunnalle päätöksestään laajentaa SEUT 108 artiklan 2 kohdassa säädettyä menettelyä siten, että se sisältää myös Gibraltarin veropäätöskäytännön ja erityisesti 165 veropäätöstä.

7 Komissio antoi 19.12.2018 päätöksen 2019/700. Komissio totesi yhtäältä, että passiivisia korkotuloja ja rojaltituloja koskeva verovapautus, jota Gibraltar sovelsi vuoden 2010 tuloverolain nojalla vuosina 2011–2013, on sääntöjenvastaisesti toteutettu valtiontukiohjelma ja sisämarkkinoille soveltumatonta tukea, ja toisaalta, että verokohtelu, jonka Gibraltarin hallitus on toteuttanut veropäätöksillä niiden viiden gibraltarlaisen rojaltituloja ja passiivisia korkotuloja saavan gibraltarlaisen yrityksen hyväksi, joilla on omistusosuuksia alankomaalaisissa kommandiittiyhtiöissä (commanditaire vennootschappen), katsotaan yksittäisiksi valtiontuiksi, jotka ovat sääntöjenvastaisia ja sisämarkkinoille soveltumattomia.

8 Kyseisen päätöksen 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Passiivisia korkotuloja koskevaan verovapautukseen, jota Gibraltar sovelsi vuoden 2010 tuloverolain nojalla tammikuun 1 päivän 2011 ja kesäkuun 30 päivän 2013 välisenä aikana, perustuva valtiontukiohjelma, jonka Gibraltar toteutti sääntöjenvastaisesti SEUT – – 108 artiklan 3 kohdan vastaisesti, on SEUT – – 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua sisämarkkinoille soveltumatonta tukea.

2. Rojaltituloja koskevaan verovapautukseen, jota Gibraltar sovelsi vuoden 2010 tuloverolain nojalla tammikuun 1 päivän 2011 ja joulukuun 31 päivän 2013 välisenä aikana, perustuva valtiontukiohjelma, jonka Gibraltar toteutti sääntöjenvastaisesti SEUT – – 108 artiklan 3 kohdan vastaisesti, on SEUT – – 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua sisämarkkinoille soveltumatonta tukea.”

9 Mainitun päätöksen 2 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Yksittäiset valtiontuet, jotka Gibraltarin hallitus on myöntänyt veropäätöksillä niiden viiden gibraltarlaisen rojaltituloja ja passiivisia korkotuloja saavan yrityksen hyväksi, joilla on omistusosuuksia alankomaalaisissa kommandiittiyhtiöissä (Commanditaire vennootschappen), ja jotka Yhdistynyt kuningaskunta on pannut täytäntöön SEUT – – 108 artiklan 3 kohdan vastaisesti, ovat SEUT – – 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua sisämarkkinoille soveltumatonta valtiontukea.”

10 Päätöksen 2019/700 5 artiklan 1 kohdan mukaan Yhdistyneen kuningaskunnan on perittävä muun muassa kyseisen päätöksen 1 artiklassa tarkoitettujen tukiohjelmien nojalla myönnetty sisämarkkinoille soveltumaton tuki kokonaisuudessaan takaisin.

11 Päätöksen 2019/700 7 artiklan 1 kohdan sanamuoto on seuraava:

”1. Kahden kuukauden kuluessa tämän päätöksen tiedoksiantamisesta Yhdistyneen kuningaskunnan on toimitettava komissiolle seuraavat tiedot:

– –

b) luettelo tuensaajista, jotka ovat saaneet tukea 1 artiklassa tarkoitettujen tukiohjelmien perusteella, sekä seuraavat tiedot jokaisesta tuensaajasta ja jokaiselta asiaankuuluvalla

verovuodelta:

- saatujen tulojen määrä (eriteltyinä rojalteista saatuihin tuloihin ja passiivisista koroista saatuihin tuloihin), veroperuste, sovellettava tuloveroprosentti, maksetun tuloveron määrä ja menetettyjen verotulojen määrä;

- saadun tuen kokonaismäärä;

– –

d) kultakin tuensaajalta takaisinperittävän tuen kokonaismäärä (tuki ja siitä perittävä korko) (jokaiselta takaisinperintään liittyvältä verovuodelta);

– –

f) asiakirjat, joista käy ilmi, että tuensaajat on määrätty maksamaan tuki takaisin.”

12 Päätöksen 2019/700 10 kohdassa, jonka otsikko on ”Tuen takaisinperintä”, on tietoja niiden yksittäisten tukien määrästä, jotka kansallisten viranomaisten on perittävä takaisin tuensaajilta. Johdanto-osan 223, 224 ja 226 perustelukappaleessa todetaan erityisesti seuraavaa:

”(223) Jos kyse on verotustoimenpiteinä toteutetusta sääntöjenvastaisesta valtiontuesta, takaisinperittävä määrä lasketaan vertaamalla todellisuudessa maksetun veron määrää ja sen veron määrää, joka olisi pitänyt maksaa ilman suotuisaa verokohtelua.

(224) Jotta voidaan selvittää se veron määrä, joka nyt käsiteltävänä olevassa asiassa olisi pitänyt maksaa ilman suotuisaa verokohtelua, Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten olisi arvioitava kyseisistä toimenpiteistä hyötyneiden yhteisöjen verovelvollisuus uudelleen kultakin verovuodelta, jona ne hyötyivät näistä toimenpiteistä.

– –

(226) Kunakin verovuonna menetettyjen verotulojen määrä olisi laskettava seuraavasti:

- Ensiksi Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten olisi selvitettävä asianomaisen yrityksen kokonaistulos kyseisenä verovuonna (mukaan luettuna rojaltituloista ja/tai passiivisista korkotuloista kertynyt tulo).

- Sen jälkeen Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten olisi laskettava tämän tuloksen perusteella asianomaisen yrityksen veroperuste kyseiselle verovuodelle.

- Veroperuste olisi kerrottava kyseisenä verovuonna sovelletulla yhtiöveroprosentilla.

- Lopuksi Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten olisi vähennettävä summasta se yhtiövero, jonka yritys on jo (mahdollisesti) maksanut kyseiseltä verovuodelta.”

Kansallinen oikeus

Gibraltar Constitution Order 2006

13 Gibraltarin hallintotapa vahvistetaan Gibraltarin perustuslaista tehdyssä vuoden 2006 asetuksessa (Gibraltar Constitution Order 2006), joka tuli voimaan 1.1.2007.

14 Kyseisen asetuksen 47 §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

"Asiat, jotka tämän perustuslain mukaan kuuluvat Gibraltarin hallituksen ministerien vastuulle, kuuluvat niiden vastuulle myös silloin, kun asiat liittyvät Euroopan unioniin, sanotun kuitenkin rajoittamatta Yhdistyneen kuningaskunnan vastuuta varmistaa, että Gibraltar noudattaa unionin oikeutta."

Vuoden 2010 tuloverolaki

15 Vuoden 2010 tuloverolaki tuli voimaan 1.1.2011 ja korvasi aiemman, vuoden 1952 lain, jota sovellettiin Gibraltarilla sijaitsevien yhtiöiden verotukseen (Income Tax Act 1952). Vuoden 2010 tuloverolailla otettiin käyttöön 10 prosentin suuruinen yleinen tuloverokanta, jota sovelletaan yrityksiin koko Gibraltarilla lukuun ottamatta peruspalveluyrityksiä, televiestintäyrityksiä ja sellaisia yrityksiä, joilla on määräävä markkina-asema ja jotka käyttävät sitä väärin; näihin yrityksiin sovellettava verokanta on 20 prosenttia.

16 Vuoden 2010 tuloverolain nojalla verotetaan Gibraltarilla asuvia yhtiöitä sekä ulkomaisia yhtiöitä, jotka harjoittavat siellä liiketoimintaa sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä.

17 Vuoden 2010 tuloverolailla otetaan käyttöön alueellinen verotusjärjestelmä, jonka mukaan tuottoja tai voittoja verotetaan ainoastaan silloin, jos tulo kertyy Gibraltarilla tai on peräisin sieltä. Vuoden 2010 tuloverolain 74 §:n mukaan ilmauksella "kertyy" tai "on peräisin sieltä" tarkoitetaan paikkaa, jossa tuottojen ja voittojen taustalla olevat toiminnot toteutetaan ja joka tavallisesti määritetään tapauskohtaisesti. Lisäksi kyseisessä säännöksessä säädetään, että Gibraltarilla luvanvaraiset ja Gibraltarin lain nojalla säänneltävät toiminnot on katsottava toteutetun Gibraltarilla.

18 Vuoden 2010 alkuperäisen tuloverolain (joka tuli voimaan 1.1.2011) mukaan passiiviset korot ja rojalit eivät olleet veronalaisia, riippumatta tulon lähteestä tai alueperiaatteen soveltamisesta. Vuonna 2013 vuoden 2010 tuloverolakia muutettiin 1.7.2013 alkavin vaikutuksin siten, että kaikista konsernin sisäisten lainojen koroista alettiin periä veroa 10 prosentin yleisen verokannan mukaan, jos saatujen tai saatavien korkojen määrä yhtä lähdeyritystä kohti ylitti 100 000 Englannin puntia (GBP) vuodessa. Vuonna 2013 vuoden 2010 tuloverolakia muutettiin lisäksi 1.1.2014 alkavin vaikutuksin siten, että myös rojalituloista, jotka Gibraltarille rekisteröitynyt yritys on saanut tai saa, alettiin periä veroa 10 prosentin verokannan mukaan.

19 Vuoden 2010 tuloverolain 37 §:n, jonka otsikko on "Verohuojennus ulkomailla maksetun veron perusteella", 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Jollei 2 ja 8 momentista muuta johdu, henkilöllä, joka on vähentäen tai muulla tavoin maksanut tai joka on velvollinen maksamaan tämän lain mukaisen veron sellaisista tuotoista tai voitoista, jotka ovat kertyneet Gibraltarilla tai toisessa maassa, toisella alueella taikka toisella lainkäyttöalueella sijaitsevista lähteistä, ja joka osoittaa Commissioner [of Income Taxin] hyväksymällä tavalla, että se on vähentäen tai muulla tavoin maksanut tai on velvollinen maksamaan tuloveron toisessa maassa, toisella alueella taikka toisella lainkäyttöalueella samoista tuotoista tai voitoista, on oikeus saada huojennus tämän lain mukaisesta verosta, jonka se on maksanut tai joka sen on maksettava mainituista tuotoista tai voitoista ja joka vastaa seuraavasta kahdesta määrästä pienempää määrää:

a) vero, joka tämän lain mukaan on maksettava kyseisistä tuotoista tai voitoista, tai

b) tulovero, joka kyseisestä tulosta on maksettava toisessa maassa, toisella alueella taikka toisella lainkäyttöalueella."

20 Vuoden 2010 tuloverolain 37 §:n 8 momentissa säädetään seuraavaa:

"Tätä pykälää sovelletaan ainoastaan sellaiseen veroon, joka on maksettu siinä maassa, jossa liiketoiminnasta, josta 1 momentissa tarkoitettut tuotot tai voitot ovat syntyneet, saadut tulot ovat kertyneet tai josta ne ovat peräisin."

21 Tuloverosta vuonna 2019 annetulla muutosasetuksella (Income Tax (Amendment) Regulations 2019), jolla pantiin täytäntöön päätös 2019/700, muutettiin vuoden 2010 tuloverolakia siten, että 1.1.2011 ja 31.12.2013 välisenä aikana saatuja rojaltituloja voidaan verottaa taannehtivasti.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

22 Fossil (Gibraltar), jonka kotipaikka on Gibraltarilla, on Fossil Group Inc:n, jonka kotipaikka on Yhdysvalloissa ja joka toimii muotituotteiden suunnittelua ja valmistusta koskevalla alalla, kokonaan omistama tytäryhtiö. Fossil (Gibraltar) saa rojaltituloja, jotka perustuvat useiden Fossil Groupin tavaramerkkien ja mallioikeuksien maailmanlaajuiseen käyttöön.

23 Fossil (Gibraltar), jota ei mainita tämän tuomion 6 kohdassa mainittujen 165 veropäätöksen yhteydessä, sai rojaltituloja, joista ei kannettu veroa vuoden 2010 tuloverolain nojalla. Fossil (Gibraltar) sitä vastoin ilmoitti kaikki sen saamat rojaltitulot veroviranomaisille Yhdysvalloissa, missä näistä tuloista maksettiin veroa 35 prosenttia.

24 Commissioner of Income Tax, joka on Gibraltarilla tuloverotuksesta vastaava viranomainen, lähetti 19.2.2019 komissiolle luettelon tuensaajista, joihin myös Fossil (Gibraltar) kuului, ja ilmoitti sille laskelman Fossililta (Gibraltar) takaisinperittävän tuen määrästä.

25 Commissioner of Income Tax ehdotti 8.4.2019 päivätyssä kirjeessään komissiolle, että Fossililta (Gibraltar) takaisinperittävän tuen määrää mukautettaisiin. Ehdotetussa mukautuksessa otettiin huomioon lisävero, jonka Fossil Group oli maksanut Yhdysvalloissa ulkomaisia väliyrityksiä koskevien sääntöjen soveltamisen seurauksena.

26 Komission kilpailun pääosasto katsoi 13.5.2019 ja 6.6.2019 päivätyissä kirjeissään, että mukauttamista ei voitu hyväksyä.

27 Kilpailun pääosasto täsmensi 26.3.2020 päivätyssä kirjeessään, ettei Commissioner of Income Tax voinut maksettavaa veroa vahvistaessaan ottaa huomioon Fossilin (Gibraltar) rojaltituloista Yhdysvalloissa maksettua veroa.

28 Kilpailun pääosaston mukaan päätöksen 2019/700 johdanto-osan 226 perustelukappaleessa kuvatun tuen takaisinperimistä varten maksettavan veron laskentatavan tarkoituksena ei ole sallia Yhdysvalloissa väliyrityslainsäädännön nojalla maksetun veron vähentämistä. Näissä säännöissä säädettyyn veroon liittyy näet oma verologiikka, jossa on kyse petosten torjunnasta, joten sillä ei ole vaikutusta päätöksen 2019/700 taustalla olevaan päättelyyn eikä Fossililta (Gibraltar) takaisinperittävän tuen laskentatapaan. Komission yksiköt täsmensivät muun muassa, että sääntöjenvastaisen ja sisämarkkinoille soveltumattoman valtiontuen takaisinperinnästä annetun komission tiedonannon (EUVL 2019, C 247, s. 1) 102 kohtaa, jonka mukaan jäsenvaltio voi takaisinperittävän määrän laskennassa ottaa huomioon sen, onko tuensaaja maksanut saamastaan sääntöjenvastaisesta tuesta veroa, ei voitu soveltaa pääasiassa, koska Fossil (Gibraltar) ei ole maksanut tällaista veroa.

29 Koska komissio ei hyväksynyt Commissioner of Income Taxin laskelmaa Fossililta (Gibraltar) takaisinperittävästä tuesta, Commissioner of Income Tax lähetti 31.10.2020 uudet

takaisinperintämääräykset kyseiselle yhtiölle.

30 Fossil (Gibraltar) nosti 4.12.2020 mainituista takaisinperintämääräyksistä kanteen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa.

31 Commissioner of Income Tax katsoo kyseisessä tuomioistuimessa, että sen on noudatettava kilpailun pääosaston kantaa. Commissioner of Income Tax katsoo, että vaikka kilpailun pääosasto ei tutkinut vuoden 2010 tuloverolain 37 §:ssä säädettyä verohuojennusta, kilpailun pääosaston kanta tekee kyseisen säännöksen soveltamisen mahdottomaksi.

32 Fossil (Gibraltar) väittää puolestaan, että vaikka tämän tuomion 21 kohdassa mainitussa kansallisessa tuloverosäännöstössä sallitaan nyt vuosien 2011 ja 2013 välisenä aikana kertyneiden rojaltilulojen taannehtiva verottaminen, Commissioner of Income Taxilla on kansallisen oikeuden nojalla ja asetuksen 2015/1589 16 artiklan 3 kohdan mukaisesti toimivalta myöntää kaikki vuoden 2010 tuloverolain nojalla käytettävissä olevat verohuojennukset verotettaessa kyseisiä tuloja. Fossil (Gibraltar) toteaa tältä osin, että päätöksessä 2019/700 ei oteta kantaa vuoden 2010 tuloverolain 37 §:n soveltamiseen tai kyseisen säännöksen yhteensopivuuteen unionin oikeuden kanssa. Fossilin (Gibraltar) mukaan Commissioner of Income Tax sekoittaa toisiinsa tuen takaisinperimiseksi, sellaisena kuin siitä säädetään päätöksessä 2019/700, maksettavan veron määrän laskemisen sekä ne verohuojennukset, joita Gibraltarin viranomaiset voivat vuoden 2010 tuloverolain nojalla soveltaa takaisinperittävään bruttomäärään.

33 Tässä tilanteessa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko se, että Commissioner of Income Tax myöntää vuoden 2010 tuloverolain nojalla veronhuojennuksen [Fossilille (Gibraltar)] rojaltiluloista Yhdysvalloissa maksettujen verojen perusteella, ristiriidassa päätöksen 2019/700 kanssa tai onko päätös muutoin sen esteenä?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

34 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele kysymyksellään lähinnä, onko päätöstä 2019/700 tulkittava siten, että se on esteenä sille, että kansalliset viranomaiset, jotka vastaavat sääntöjenvastaisen ja sisämarkkinoille soveltumattoman tuen takaisinperimisestä tuensaajalta, soveltavat kansallista säännöstä, jossa säädetään mekanismista, jolla kyseisen tuensaajan ulkomailla maksamat verot hyvitetään niistä veroista, jotka se on velvollinen maksamaan Gibraltarilla.

35 Aluksi on todettava, että kysymys, sellaisena kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on sen muotoillut ja johon unionin tuomioistuinta pyydetään vastaamaan, perustuu lähtökohtaan, jonka mukaan pääasiassa on sovellettava vuoden 2010 tuloverolain 37 §:ää, jossa säädetään mekanismista, jolla kolmannessa valtiossa maksettu vero hyvitetään kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi.

36 Commissioner of Income Tax ja komissio ovat väittäneet, että edellytykset vuoden 2010 tuloverolain 37 §:n mukaisen hyvitysmekanismin soveltamiselle eivät täyty pääasiassa. Tässä yhteydessä esitetyt seikat johtavat kuitenkin siihen, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kansallisesta oikeudesta tekemä arviointi, jonka mukaan vuoden 2010 tuloverolain 37 §:n soveltamisedellytykset täyttyivät pääasiassa, kyseenalaistetaan.

37 On yksinomaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen eikä unionin tuomioistuimen tehtävänä varmistaa, onko kansallisen oikeuden arviointi perusteltu. SEUT 267 artiklassa määrätään näet unionin tuomioistuimen ja jäsenvaltioiden tuomioistuinten välisestä välittömästä

yhteistyöstä. Kyseisessä menettelyssä, joka perustuu kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen tehtävien selkeään jakoon, oikeusriidan tosiseikaston arvioiminen kuuluu yksinomaan kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan, ja sen tehtävänä on kunkin asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen unionin tuomioistuimelle esittämällä kysymyksillä merkitystä asian kannalta, kun taas unionin tuomioistuimella on ainoastaan toimivalta lausua unionin oikeuden tulkinnasta tai pätevyydestä sellaisten tosiseikkojen perusteella, jotka kansallinen tuomioistuin on sille esittänyt (tuomio 16.6.2015, Gauweiler ym., C-762/14, EU:C:2015:400, 15 kohta ja tuomio 20.4.2021, Repubblica, C-896/19, EU:C:2021:311, 28 kohta).

38 Nyt käsiteltävässä asiassa ja pitäen lähtökohtana sitä, että vuoden 2010 tuloverolain 37 §:ää sovelletaan pääasiassa, on selvítettävä, onko Fossililta (Gibraltar) takaisinperittävän tuen määrän alentaminen kyseisen säännöksen nojalla omiaan vaarantamaan päätökseen 2019/700 sisältyvän takaisinperintämääräyksen tehokkaan täytäntöönpanon.

39 Tältä osin on muistutettava, että tuen sääntöjenvastaiseksi toteamisesta seuraa loogisesti sääntöjenvastaisen tuen poistaminen perimällä se takaisin. Näin ollen jäsenvaltion, jolle päätös, jossa se velvoitetaan perimään sääntöjenvastaiset tuet takaisin, on osoitettu, on SEUT 288 artiklan mukaisesti toteutettava kaikki asianmukaiset toimenpiteet kyseisen päätöksen täytäntöönpanon varmistamiseksi. Jäsenvaltion on saatava maksettavat summat perityiksi tehokkaasti takaisin sääntöjenvastaisen tuen antamasta kilpailuedusta aiheutuvan kilpailun vääristymisen poistamiseksi (tuomio 24.1.2013, komissio v. Espanja, C-7529/09, EU:C:2013:31, 90 ja 91 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Palauttaessaan tuen tuensaaaja menettää edun, joka sillä oli markkinoilla ollut kilpailijoihinsa verrattuna, ja tuen maksamista edeltänyt tilanne palautuu (tuomio 15.12.2005, Unicredito Italiano, C-7148/04, EU:C:2005:774, 113 kohta).

40 Asetuksen 2015/1589 16 artiklan 3 kohdan mukaan komission päätöksellä sääntöjenvastaiseksi ja sisämarkkinoille soveltumattomaksi todetun tuen takaisinperintä on toteutettava, kuten asetuksen johdanto-osan 25 perustelukappaleestakin ilmenee, viipymättä ja asianomaisen jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön menettelyjen mukaisesti, jos ne mahdollistavat mainitun päätöksen välittömän ja tehokkaan täytäntöönpanon, ja tällainen edellytys ilmentää unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä vahvistetun tehokkuusperiaatteen vaatimuksia (ks. analogisesti tuomio 24.1.2013, komissio v. Espanja, C-7529/09, EU:C:2013:31, 92 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Takaisinperittävän tukimäärän laskemiseksi kansallisen tuomioistuimen on otettava huomioon kaikki sen tietoon saatetut asian kannalta merkitykselliset seikat. Kun kaikki nämä seikat otetaan huomioon, ei voida sulkea pois sitä, että kansallisen tuomioistuimen tekemästä laskelmasta ilmenee sellainen tukimäärä, joka on sitä määrää pienempi, joka saadaan otettaessa erikseen huomioon komission päätös sisämarkkinoille soveltumattomiksi todettujen tukien palauttamisesta, ja joka voi olla jopa nolla (ks. vastaavasti tuomio 13.2.2014, Mediaset, C-769/13, EU:C:2014:71, 36 ja 37 kohta).

42 Unionin tuomioistuin on näin ollen täsmentänyt, että aikaisemman tilanteen palauttaminen merkitsee sitä, että mahdollisuuksien mukaan palataan siihen tilanteeseen, joka olisi vallinnut, jos kyseiset liiketoimet olisi toteutettu ilman riidanalaisen tukitoimenpiteen myöntämistä (ks. vastaavasti tuomio 15.12.2005, Unicredito Italiano, C-7148/04, EU:C:2005:774, 117 kohta).

43 Jos palautettavia määriä ei voida määrittää niiden hypoteettisten liiketoimien perusteella, jotka yritykset olisivat voineet toteuttaa, jos ne eivät olisi valinneet sitä liiketoimimuotoa, johon tuki liittyi, tukiohjelman tuensaaajat voivat takaisinperintävaiheessa vedota kansallisessa oikeudessa säädettyihin vähennyksiin tai alennuksiin, jos osoitetaan, että tuensaaajilla oli tosiasiallisesti oikeus hyötyä niistä, kun otetaan huomioon konkreettisesti toteutetut liiketoimet. Aikaisemman tilanteen

palauttaminen edellyttää näet ainoastaan sitä, että siinä vaiheessa, jossa kansalliset viranomaiset perivät tuen takaisin, otetaan huomioon sellainen yleisesti sovellettavan oikeuden mukaista verokohtelua mahdollisesti edullisempi kohtelu, joka unionin oikeuden kanssa yhteensoveltuvien kansallisten sääntöjen perusteella olisi myönnetty tosiasiallisesti toteutetuille liiketoimille, jos lainvastaista tukea ei olisi ollut (ks. vastaavasti tuomio 15.12.2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, 114–119 kohta).

44 Tämän täsmennyksen jälkeen ja siltä osin kuin on ensinnäkin kyse siitä, onko päätös 2019/700 sellaisenaan esteenä vuoden 2010 tuloverolain 37 §:n nojalla vaaditulle vähennykselle, on muistutettava, että komissio on kyseisessä päätöksessä todennut sääntöjenvastaisiksi ja sisämarkkinoille soveltumattomiksi yhtäältä tukiohjelman, joka on myönnetty jättämällä passiiviset korkotulot ja rojaltitulot verottamatta, ja toisaalta yksittäiset tukitoimenpiteet, joissa on kyse viidestä veropäätöksestä, jotka kuuluvat niihin 165 veropäätökseen, jotka mainitaan tämän tuomion 6 kohdassa mainitussa 1.10.2014 annetussa komission päätöksessä, jolla laajennettiin SEUT 108 artiklan 2 kohdassa säädettyä menettelyä.

45 Passiivisten korkotulojen ja rojaltitulojen verottamatta jättämisen muodossa toteutetuista toimenpiteistä, joista yksinomaan on kyse pääasiassa, on todettava, että päätöksestä 2019/700 ilmenee, että kyseiset toimenpiteet on luokiteltu SEUT 107 artiklan 1 kohdassa kielletyksi valtiontueksi muun muassa sillä perusteella, että niillä annettiin valikoivaa etua.

46 Erityisesti on otettu huomioon se, että tämä verottamatta jättäminen on vastoin yleistä periaatetta, jonka mukaan yhtiövero kannetaan kaikilta niiltä verovelvollisilta, jotka saavat Gibraltarilla kertyviä tai sieltä peräisin olevia tuloja. Komission mukaan tästä seuraa, että passiivisten korkotulojen ja rojaltitulojen tulisi yleensä olla veronalaisia (päätöksen 2019/700 johdanto-osan 82 perustelukappale). Sellaisen veron, joka yritysten olisi muutoin maksettava, alentaminen on kuitenkin sellainen etu (kyseisen päätöksen johdanto-osan 83 perustelukappale), joka on lähtökohtaisesti valikoiva, koska se hyödyttää pääasiassa monikansallisia konserneja (mainitun päätöksen johdanto-osan 103 ja 104 perustelukappale). Komissio totesi kyseisen päätöksen johdanto-osan 107 perustelukappaleessa, että tilanteessa, jossa on kyse verottamatta jättämisestä, argumentti, joka perustuu tarpeeseen estää kaksinkertainen verotus, ei ole pitävä, koska (ulkomaisella) maksavalla yhteisöllä on yleensä oikeus vähentää korot tai rojaltit verotuksessa.

47 Näistä seikoista seuraa, että päätös 2019/700 koskee yksinomaan toteamusta, jonka mukaan tietyt tuloluokat eli nyt käsiteltävässä asiassa passiiviset korkotulot ja rojaltitulot eivät ole yhtiöveron alaisia Gibraltarilla.

48 Vaikka päätöksessä 2019/700 siis säädetään, että kansallisten toimivaltaisten viranomaisten on perittävä takaisin se veron määrä, joka ilman passiivisia korkotuloja ja rojaltituloja koskevaa vapautusta olisi pitänyt kantaa (kyseisen päätöksen johdanto-osan 223 perustelukappale), kyseisessä päätöksessä ei sitä vastoin oteta kantaa mahdollisuuteen vedota Gibraltarin lainsäädännön mukaisesti vähennyksiin ja alennuksiin, joita olisi voitu soveltaa maksettavan veron määrää laskettaessa. Kyseinen päätös ja erityisesti sen johdanto-osan 226 perustelukappale eivät siten ole esteenä sille, että tämän tuomion 43 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä vahvistetun periaatteen mukaisesti vedotaan vuoden 2010 tuloverolain 37 §:ssä säädetyn kaltaiseen mekanismiin. Näin ollen päätöksessä ei myöskään kyseenalaisteta Gibraltarin veroviranomaisten mahdollisuutta hyvittää kyseisen mekanismin avulla rojalteista ulkomailla maksettuja veroja niistä veroista, jotka kyseisistä tuloista on maksettava Gibraltarilla.

49 Siltä osin kuin on kyse tämän tuomion 26–28 kohdassa mainituista kannanotoista, jotka komissio on esittänyt kirjeissään kansallisille viranomaisille pyrkiessään varmistamaan päätöksen 2019/700 välittömän ja tehokkaan täytäntöönpanon ja jotka eivät kuulu toimiin, jotka voidaan antaa

asetuksen 2015/1589 nojalla, ne eivät voi johtaa kyseisen päätöksen sisällön täydentämiseen tai muuttamiseen eivätkä ne ole sitovia (ks. vastaavasti tuomio 13.2.2014, Mediaset, C-69/13, EU:C:2014:71, 24–28 kohta).

50 Toiseksi on tutkittava, vaarantaako se, että tuen takaisinperintävaiheessa otetaan huomioon vuoden 2010 tuloverolain 37 §:n nojalla myönnetty veronhyvitys, päätöksen 2019/700 tehokkuuden siltä osin kuin tällä huomioon ottamisella asetetaan Fossil (Gibraltari) edullisempaan asemaan kuin se, joka olisi vallinnut, jos kyseessä olevat liiketoimet olisi toteutettu ilman pääasiassa kyseessä olevien tukitoimenpiteiden myöntämistä.

51 Kuten asetuksen 2015/1589 johdanto-osan 25 perustelukappaleessa todetaan, asianomaisen jäsenvaltion on tältä osin toteutettava kaikki tarvittavat toimenpiteet, joilla varmistetaan komission päätöksen, jolla sääntöjenvastainen ja sisämarkkinoille soveltumaton valtiontuki määrätään takaisinperittäväksi, tehokas vaikutus.

52 Kyseessä olevan jäsenvaltion on näet saatava maksettavat summat perityiksi tehokkaasti takaisin sääntöjenvastaisen tuen antamasta kilpailuedusta aiheutuvan kilpailun vääristymisen poistamiseksi, kuten tämän tuomion 39 kohdassa on muistutettu. Vaikka tällainen vaatimus merkitsee väistämättä sitä, ettei jäsenvaltio voi kiertää komission päätöksen ulottuvuutta toteuttamalla korvaavia toimenpiteitä, joiden tarkoituksena on tehdä kyseisen päätöksen seuraukset tehottomiksi, vaatimus ei voi estää kyseisten tukien saajia vetoamasta takaisinperintävaiheessa kansallisessa oikeudessa säädettyihin vähennyksiin ja alennuksiin, jos konkreettisesti toteutetut liiketoimet huomioon ottaen ilmenee, että tuensaajilla oli tosiasiallisesti oikeus hyötyä niistä kyseisten liiketoimien toteuttamisajankohtana.

53 On todettava erityisesti, että kyseinen vaatimus ei lähtökohtaisesti vaaranna vuoden 2010 tuloverolain 37 §:ssä säädetyn kaltaisen mekanismin soveltamista, joka saman tulon kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi mahdollistaa sen, että oikeushenkilö tai luonnollinen henkilö tekee vähennyksen verosta, jonka se on maksanut siinä valtiossa tai sillä alueella, missä kyseinen tulo on kertynyt tai mistä se on peräisin.

54 Kolmanneksi ja viimeiseksi on tutkittava, merkitseekö päätös 2019/700 – jonka mukaan tukiohjelma, jossa passiiviset korkotulot ja rojaltitulot jätetään verottamatta, luokitellaan valtiontueksi siltä osin kuin siinä muun muassa poiketaan Gibraltarin verolainsäädännössä vahvistetusta alueperiaatteesta – laajemmin sitä, että vuoden 2010 tuloverolain 37 §, johon Fossil (Gibraltari) vetoaa pääasiassa, on rinnastettava tällaiseen tukiohjelmaan ja että sitä on näin ollen pidettävä SEUT 107 artiklan 1 kohdassa kiellettynä valtiontukena.

55 Siinä tapauksessa, että Fossil (Gibraltari) saattoi kyseessä olevien liiketoimien toteuttamisajankohtana tosiasiallisesti vedota vuoden 2010 tuloverolain 37 §:n soveltamiseen, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava, on tutkittava, voidaanko kyseisessä säännöksessä säädettyä rojalteista ulkomailla maksetun veron hyvittämistä pitää SEUT 107 artiklassa tarkoitettuna kiellettynä valtiontukena.

56 Tältä osin on korostettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan on niin, että vaikka unionin tuomioistuimella ei ole SEUT 267 artiklan mukaisessa menettelyssä toimivaltaa lausua kansallisten oikeussääntöjen yhteensopivuudesta unionin oikeuden kanssa eikä tulkita kansallisia säännöksiä ja määräyksiä, se on kuitenkin toimivaltainen esittämään kansalliselle tuomioistuimelle kaikki sellaiset unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, joiden avulla tämä kykenee ratkaisemaan käsiteltävänä olevan asian. Valtiontukien alalla unionin tuomioistuin voi muun muassa esittää kansalliselle tuomioistuimelle sellaiset tulkintaan liittyvät seikat, joiden avulla se voi määrittää, onko tiettyä kansallista toimenpidettä pidettävä unionin oikeudessa tarkoitettuna valtiontukena (tuomio 8.9.2011, Paint Graphos ym., C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 34 ja 35

kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

57 On muistutettava, että toimenpiteen luokittelu SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi edellyttää, että kaikki seuraavat edellytykset täyttyvät. Ensinnäkin kyseessä on oltava valtion toimenpide tai valtion varoista toteutettu toimenpide. Toiseksi kyseisen toimenpiteen on oltava omiaan vaikuttamaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Kolmanneksi toimenpiteellä on annettava valikoivaa etua sen edunsaajalle. Neljänneksi toimenpiteen on vääristettävä tai uhattava vääristää kilpailua (tuomio 6.10.2021, World Duty Free Group ja Espanja v. komissio, C-51/19 P ja C-64/19 P, EU:C:2021:793, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

58 Erityisesti kansallisista toimenpiteistä, joilla myönnetään veroetu, on todettava, että tällainen toimenpide, jolla ei tosin siirretä valtion varoja mutta asetetaan edunsaajat edullisempaan asemaan kuin muut verovelvolliset, on omiaan tuottamaan valikoivaa etua edunsaajille ja sitä on näin ollen pidettävä SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontueksi. Valtiontueksi pidetään siten muun muassa toimenpidettä, joka alentaa yrityksen vastattavaksi tavallisesti kuuluvia kustannuksia ja joka, vaikka se ei olekaan subventio sanan suppeassa merkityksessä, on siten sekä luonteeltaan että vaikutuksiltaan sen kaltainen. Sitä vastoin sellainen veroetu, joka perustuu yleiseen toimenpiteeseen, jota sovelletaan erotuksetta kaikkiin taloudellisiin toimijoihin, ei ole tässä määräyksessä tarkoitettua valtiontukea (tuomio 16.3.2021, komissio v. Puola, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

59 Niiden alojen ulkopuolella, joilla unionin vero-oikeus on yhdenmukaistettu, kunkin veron olennaisten ominaispiirteiden määrittäminen kuuluu jäsenvaltioiden harkintavaltaan niiden verotuksellisen autonomian mukaisesti, mutta tätä harkintavaltaa käytettäessä on joka tapauksessa noudatettava unionin oikeutta. Tämä pätee muun muassa myös veroperusteen ja verotettavan tapahtuman määrittämiseen (tuomio 16.3.2021, komissio v. Puola, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 38 kohta).

60 Kuten julkisasiamies on pääasiallisesti todennut ratkaisuehdotuksensa 59 kohdassa, päätös siitä, mitä ulkomailla maksettuja veroja voidaan hyvittää kotimaisesta verovelasta ja millä edellytyksillä tämä on mahdollista, on yleinen päätös, joka kuuluu jäsenvaltion harkintavaltaan niiden määrittäessä veron olennaisia ominaispiirteitä.

61 Vuoden 2010 tuloverolain 37 §:ssä tarkoitettuna kaltainen toimenpide, jolla pyritään välttämään kaksinkertainen verotus säätämällä mekanismista, jolla verovelvollisen ulkomailla maksamat verot hyvitetään niistä veroista, jotka se on velvollinen maksamaan Gibraltarilla, kuuluu lähtökohtaisesti jäsenvaltioiden verotuksellisen autonomian piiriin eikä sitä voida pitää SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna kiellettynä valtiontueksi, ellei osoiteta, että se perustuu ilmeisen syrjiviin parametreihin. Tässä yhteydessä on muistutettava, että valtiontukia koskevassa unionin oikeudessa pyritään ainoastaan poistamaan valikoivat edut, joita jotkin yritykset voivat saada muiden vastaavassa tilanteessa olevien yritysten kustannuksella (tuomio 16.3.2021, komissio v. Puola, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 41 kohta).

62 Ennakkoratkaisukysymykseen on edellä esitetyn perusteella vastattava, että päätöstä 2019/700 on tulkittava siten, että se ei ole esteenä sille, että kansalliset viranomaiset, jotka vastaavat sääntöjenvastaisen ja sisämarkkinoille soveltumattoman tuen takaisinperimisestä tuensaajalta, soveltavat kansallista säännöstä, jossa säädetään mekanismista, jolla kyseisen tuensaajan ulkomailla maksamat verot hyvitetään niistä veroista, jotka se on velvollinen maksamaan Gibraltarilla, siinä tapauksessa, että käy ilmi, että kyseistä säännöstä voitiin soveltaa kyseessä olevien liiketoimien toteuttamisajankohtana.

Oikeudenkäyntikulut

63 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Valtiontuesta SA.34914 (2013/C), jonka Yhdistynyt kuningaskunta on toteuttanut Gibraltarin yhtiöverojärjestelmän osalta, 19.12.2018 annettua komission päätöstä (EU) 2019/700

on tulkittava siten, että

se ei ole esteenä sille, että kansalliset viranomaiset, jotka vastaavat sääntöjenvastaisen ja sisämarkkinoille soveltumattoman tuen takaisinperimisestä tuensaaajalta, soveltavat kansallista säännöstä, jossa säädetään mekanismista, jolla kyseisen tuensaaajan ulkomailla maksamat verot hyvitetään niistä veroista, jotka se on velvollinen maksamaan Gibraltarilla, siinä tapauksessa, että käy ilmi, että kyseistä säännöstä voitiin soveltaa kyseessä olevien liiketoimien toteuttamisajankohtana.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.