



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

15. september 2022 *

»Præjudiciel forelæggelse – statsstøtte – støtteordninger iværksat af Gibraltars regering vedrørende selskabsbeskatning – afgørelse (EU) 2019/700 – ingen beskatning af passive indtægter fra renter og royalties – Europa-Kommissionens afgørelse, hvorved støtteordningen erklæres ulovlig og uforenelig med det indre marked – tilbagesøgningsforpligtelse – rækkevidde – national bestemmelse, der ikke har været genstand for Kommissionens undersøgelse af den omtvistede statsstøtte – modregning af skat, der er betalt i udlandet med henblik på at undgå dobbeltbeskatning«

I sag C-705/20,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Income Tax Tribunal of Gibraltar (Gibraltars indkomstskatteret, Det Forenede Kongerige) ved afgørelse af 16. december 2020, indgået til Domstolen den 21. december 2020, i sagen

Fossil (Gibraltar) Ltd

mod

Commissioner of Income Tax,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Prechal, og dommerne J. Passer, F. Biltgen, N. Wahl (refererende dommer) og M.L. Arastey Sahún,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Fossil (Gibraltar) Ltd ved D. Feetham, KC, solicitor M. Levy og barrister R. Pennington-Benton,

* Processprog: engelsk.

- Commissioner of Income Tax ved M. Llamas, KC, avocat M. Petite og barristers T. Rocca og Y. Sanguinetti,
 - Europa-Kommissionen ved L. Flynn, P. Němečková og B. Stromsky, som befuldmægtigede,
- og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 10. marts 2022, afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Kommissionens afgørelse (EU) 2019/700 af 19. december 2018 om statsstøtte SA.34914 (2013/C) gennemført af Det Forenede Kongerige for så vidt angår Gibraltars selskabsbeskatningsordning (EUT 2019, L 119, s. 151).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Fossil (Gibraltar) Ltd og Commissioner of Income Tax (Gibraltar) vedrørende gennemførelsen af den forpligtelse til tilbagesøgning af statsstøtte, der er omhandlet i artikel 1 i afgørelse 2019/700.

Retsforskrifter

EU-retten

Forordning (EU) 2015/1589

- 3 Følgende fremgår af 25. betragtning til Rådets forordning (EU) 2015/1589 af 13. juli 2015 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af artikel 108 [TEUF] (EUT 2015, L 248, s. 9):

»I tilfælde af ulovlig støtte, som er uforenelig med det indre marked, skal den effektive konkurrence genetableres. Til det formål er det nødvendigt, at støtten, inklusive renter, omgående tilbagebetales. Tilbagebetalingen bør ske i overensstemmelse med procedurerne i national ret. Anvendelsen af disse procedurer må ikke – ved at forhindre en omgående og effektiv gennemførelse af [Europa-]Kommissionens afgørelse – være til hinder for en genskabelse af normale konkurrencevilkår. Med henblik herpå bør medlemsstaterne træffe alle nødvendige foranstaltninger til at sikre, at Kommissionens afgørelse fungerer efter hensigten.«
- 4 Forordningens artikel 16 med overskriften »Tilbagebetaling af støtte« foreskriver:

»1. I negative afgørelser om ulovlig støtte bestemmer Kommissionen, at den pågældende medlemsstat skal træffe alle nødvendige foranstaltninger til at kræve støtten tilbagebetalt fra støttemodtageren [...]. Kommissionen kræver ikke tilbagebetaling af støtten, hvis det vil være i modstrid med et generelt princip i EU-lovgivningen.

[...]

3. Med forbehold af eventuel kendelse fra Den Europæiske Unions Domstol efter [...] artikel 278 [TEUF] skal tilbagebetalingen ske omgående og i overensstemmelse med gældende procedurer i den pågældende medlemsstats nationale ret, forudsat at disse giver mulighed for omgående og effektiv gennemførelse af Kommissionens afgørelse. Til det formål og i tilfælde af søgsmål ved de nationale domstole træffer de pågældende medlemsstater alle nødvendige foranstaltninger, som er til rådighed i deres respektive retssystemer, herunder også foreløbige foranstaltninger, dog med forbehold af EU-lovgivningen.«

Afgørelse 2019/700

- 5 Den 16. oktober 2013 indledte Kommissionen en formel undersøgelsesprocedure for at efterprøve, om den manglende beskatning af passive indtægter fra renter og royalties i henhold til Income Tax Act 2010 (lov om indkomstskat af 2010), der er Gibraltars lov om selskabsbeskatning (herefter »indkomstskatteloven af 2010«), selektivt begunstigede visse virksomheder i strid med EU's statsstøttere.
- 6 Den 1. oktober 2014 meddelte Kommissionen Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland sin beslutning om at forlænge proceduren efter artikel 108, stk. 2, TEUF til at omfatte afgørelsespraksis på skatteområdet i Gibraltar og nærmere bestemt vedtagelsen af 165 skatteafgørelser.
- 7 Den 19. december 2018 vedtog Kommissionen afgørelse 2019/700. Kommissionen fastslog i det væsentlige dels, at den »skattefritagelse« for passive indtægter fra renter og i form af royalties, der fandt anvendelse i Gibraltar mellem 2011 og 2013 i henhold til indkomstskatteloven af 2010, udgjorde en statsstøtteordning, der var gennemført ulovligt og var uforenelig med det indre marked, dels, at den skattebehandling, som regeringen i Gibraltar på grundlag af skatteafgørelserne undergav fem virksomheder i Gibraltar, der ejer andele i nederlandske kommanditselskaber (*commanditaire vennootschap*), og som modtager passive indtægter fra renter og royalties, udgjorde individuelle statsstøtteforanstaltninger, som var ulovlige og uforenelige med det indre marked.
- 8 Afgørelsens artikel 1 bestemmer:

»1. Statsstøtteordningen i form af fritagelse for passive indtægter fra renter, der i henhold til indkomstskatteloven af 2010 var gældende i Gibraltar fra den 1. januar 2011 til den 30. juni 2013, og som Gibraltar ulovligt gennemførte i strid med [...] artikel 108, stk. 3, [TEUF], er uforenelig med det indre marked efter [...] artikel 107, stk. 1, TEUF.

2. Statsstøtteordningen i form af fritagelse for indtægter fra royalties, der i henhold til indkomstskatteloven af 2010 var gældende i Gibraltar fra den 1. januar 2011 til den 31. december 2013, og som Gibraltar ulovligt gennemførte i strid med [...] artikel 108, stk. 3, [TEUF], er uforenelig med det indre marked efter [...] artikel 107, stk. 1, TEUF.«
- 9 Den nævnte afgørelses artikel 2 har følgende ordlyd:

»Den individuelle statsstøtte, som regeringen i Gibraltar indrømmede på grundlag af skatteafgørelserne [...] til fem virksomheder i Gibraltar med interesser i nederlandske kommanditselskaber [(*commanditaire vennootschap*)], der modtager passive indtægter fra renter og royalties, og som blev ulovligt gennemført af Det Forenede Kongerige i strid med [...] artikel 108, stk. 3, [TEUF], er uforenelig med det indre marked efter [...] artikel 107, stk. 1, TEUF.«

- 10 I henhold til artikel 5, stk. 1, i afgørelse 2019/700 skal Det Forenede Kongerige bl.a. tilbagesøge al uforenelig støtte, der er ydet på grundlag af bl.a. de i denne afgørelses artikel 1 omhandlede støtteordninger.
- 11 Artikel 7, stk. 1, i afgørelse 2019/700 har følgende ordlyd:
- »1. Senest to måneder efter meddelelsen af denne afgørelse sender Det Forenede Kongerige følgende oplysninger til Kommissionen:
- [...]
- b) en liste over modtagere, der modtog støtte på grundlag af de i artikel 1 omtalte støtteordninger, sammen med følgende oplysninger for hver af dem og for hvert relevant skatteår:
- det genererede overskud (med udspecificering af overskud fra indtægter fra royalties og overskud fra passive indtægter fra renter), beskatningsgrundlaget, den gældende indkomstskattesats, den betalte indkomstskat og skattetabet
 - modtaget støtte i alt
- [...]
- d) det samlede beløb (hovedstol og renter), som skal tilbagesøges fra hver støttemodtager (for alle skatteår, der er genstand for tilbagesøgningen)
- [...]
- f) dokumentation for, at støttemodtagerne har fået påbud om at tilbagebetale støtten.«
- 12 Afsnit 10 i afgørelse 2019/700 med overskriften »Tilbagesøgning af støtten« indeholder oplysninger om størrelsen af den individuelle støtte, som de nationale myndigheder skal tilbagesøge hos støttemodtagerne. 223., 224. og 226. betragtning har navnlig følgende ordlyd:
- »(223) I tilfælde af statsstøtte i form af en skatteforanstaltning skal det beløb, der skal tilbagesøges, beregnes på grundlag af en sammenligning mellem den faktisk betalte skat og den skat, der skulle være betalt, hvis den gunstige skattebehandling ikke havde fundet sted.
- (224) For at kunne fastsætte en skat, som skulle have været betalt, hvis den gunstige skattebehandling ikke havde fundet sted, skulle de britiske myndigheder i dette tilfælde genoverveje skattepligten for de virksomheder, der blev begunstiget af de pågældende foranstaltninger for hvert skatteår, hvor de nød godt af foranstaltningerne.
- [...]
- (226) Den tabte skat for et bestemt skatteår bør beregnes som følger:
- indledningsvis skal de britiske myndigheder fastlægge det overordnede overskud for den pågældende virksomhed for det pågældende skatteår (herunder passive indtægter fra royalties og/eller renter)

- på grundlag af dette overskud bør de britiske myndigheder beregne den pågældende virksomheds beskatningsgrundlag for det pågældende skatteår
- beskatningsgrundlaget bør ganges med den skattesats, der var gældende for selskabsskat det pågældende år
- endelig bør de britiske myndigheder fradrage den selskabsskat, som virksomheden allerede har betalt for det pågældende skatteår (hvis den har betalt nogen).«

National ret

Gibraltar Constitution Order 2006

- 13 Styreformen for Gibraltar er fastsat i Gibraltar Constitution Order 2006 (akten om Gibaltars forfatning af 2006), der trådte i kraft den 1. januar 2007.
- 14 Aktens section 47(3) foreskriver:

»Med forbehold for Det Forenede Kongeriges ansvar for Gibaltars overholdelse af EU-retten vil ministerierne i Gibaltars regering fortsat være ansvarlige for forhold, der i henhold til denne forfatning henhører under deres beføjelser, selv om disse forhold opstår i sammenhæng med EU.«

Indkomstskatteloven af 2010

- 15 Indkomstskatteloven af 2010 trådte i kraft den 1. januar 2011 og erstattede den tidligere lov om selskabsbeskatning i Gibraltar fra 1952 (Income Tax Act 1952). Indkomstskatteloven af 2010 indførte en generel selskabsskattesats på 10%, som fandt anvendelse på samtlige Gibaltars virksomheder, med undtagelse af virksomheder, der driver forsyningsvirksomhed og telekommunikationstjenester, samt virksomheder, der drager fordel af og misbruger en dominerende stilling på markedet, og som er underlagt en særlig sats på 20%.
- 16 De selskaber, der er skattepligtige i henhold til indkomstskatteloven af 2010, er selskaber, der sædvanligvis har hjemsted i Gibraltar, og selskaber, som ikke sædvanligvis har hjemsted i Gibraltar, men som driver erhvervsmæssig virksomhed dér via en filial eller et agentur.
- 17 Indkomstskatteloven af 2010 indfører en territorial beskatningsordning, idet overskud eller kapitalgevinster kun beskattes, hvis indtægterne herfra er »indtjent i eller hidrører fra« Gibraltar. I henhold til section 74 i indkomstskatteloven af 2010 forstås ved udtrykket »indtjent i eller hidrører fra« det sted, hvor de aktiviteter, hvorfra overskuddet eller kapitalgevinsterne stammer, udføres, hvilket således almindeligvis fastlægges fra sag til sag. Denne bestemmelse fastsætter ligeledes, at aktiviteter, der kræver en tilladelse, og som er omfattet af lovgivningen i Gibraltar, anses for at finde sted i Gibraltar.
- 18 I henhold til indkomstskatteloven af 2010 i sin oprindelige affattelse var passive indtægter fra renter og royalties ikke skattepligtige, uanset indtægtskilden eller anvendelsen af territorialitetsprincippet. Efter at der i 2013 blev foretaget ændringer af indkomstskatteloven af 2010, som trådte i kraft den 1. juli 2013, blev renter af koncerninterne lån beskattet efter den almindelige sats på 10%, hvis hver oprindelsesvirksomheds modtagne eller tilgodehavende renter overstiger 100 000 britiske pund (GBP) om året. Efter at der blev foretaget yderligere ændringer af

indkomstskatteloven af 2010 i 2013 med virkning for den 1. januar 2014, blev alle indtægter fra royalties, som et selskab registreret i Gibraltar havde modtaget eller havde til gode, ligeledes beskattet, med samme sats på 10%.

- 19 Section 37 i indkomstskatteloven af 2010 med overskriften »Skattelettelse for skat betalt i udlandet« bestemmer i subsection (1):

»Med forbehold af subsection (2) og (8) har enhver, som ved fradrag eller på anden måde har betalt skat i henhold til denne lov af overskud eller kapitalgevinster fra kilder, der befinder sig i Gibraltar eller i ethvert andet land, territorium eller jurisdiktion, eller som har pligt til at betale en sådan skat, og som godtgør over for Commissioner [of Income Tax], at vedkommende ved fradrag eller på anden måde har betalt indkomstskat i det andet land, territorium eller jurisdiktion af samme overskud eller kapitalgevinster, eller at vedkommende har pligt til at betale en sådan skat dér, har ret til en nedsættelse af den skat, der skal betales i henhold til denne lov, som vedkommende har betalt eller skal betale for de nævnte overskud eller kapitalgevinster, med et beløb, der svarer til det laveste af de to følgende beløb:

- a) den skat, der i henhold til denne lov skal betales af nævnte overskud eller kapitalgevinster, eller
- b) indkomstskat i det andet land, territorium eller jurisdiktion for den nævnte indkomst.«

- 20 Section 37(8) i indkomstskatteloven af 2010 foreskriver:

»Denne section finder kun anvendelse på skat, der er betalt i et land, hvor indtægterne fra den underliggende erhvervsmæssige virksomhed, der har givet anledning til de i subsection (1) omhandlede overskud eller kapitalgevinster, er indtjent eller hidrører fra.«

- 21 Med henblik på gennemførelsen af afgørelse 2019/700 ændrede Income Tax (Amendment) Regulations 2019 ((ændring) af indkomstskatteforskrifterne af 2019) indkomstskatteloven af 2010 med henblik på med tilbagevirkende kraft at beskatte de indtægter fra royalties, der er oppebåret fra den 1. januar 2011 til den 31. december 2013.

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 22 Fossil (Gibraltar), der er et selskab med hjemsted i Gibraltar, er et datterselskab, der ejes 100% af selskabet Fossil Group Inc., der har hjemsted i Amerikas Forenede Stater, og som driver virksomhed inden for design og fremstilling af modeartikler. Fossil (Gibraltar) oppebærer indtægter fra royalties, der hidrører fra brugen på verdensplan af flere varemærker, design og modeller, som Fossil Group er indehaver af.
- 23 Fossil (Gibraltar), der ikke er opført på listen over de 165 skatteafgørelser, der er nævnt i denne doms præmis 6, har oppebåret indtægter fra royalties, som ikke er blevet beskattet i henhold til indkomstskatteloven af 2010. Derimod angav selskabet alle disse indtægter, som det havde oppebåret, til De Forenede Staters skattemyndigheder, hvor der blev betalt skat heraf med en sats på 35%.
- 24 Den 19. februar 2019 fremsendte Commissioner of Income Tax, som er den myndighed, der er ansvarlig for opkrævning af indkomstskat i Gibraltar, en liste over støttemodtagere til Kommissionen, hvorpå Fossil (Gibraltar) var opført, og meddelte denne institution beregningen af det støttebeløb, der skulle tilbagesøges hos Fossil (Gibraltar).

- 25 Ved skrivelse af 8. april 2019 foreslog Commissioner of Income Tax Kommissionen en justering af det støttebeløb, der skulle tilbagesøges hos Fossil (Gibraltar). Den foreslåede justering tog højde for en yderligere skat, som Fossil Group havde betalt i De Forenede Stater som følge af anvendelsen af de amerikanske regler om kontrollerede udenlandske selskaber.
- 26 Ved skrivelser af 13. maj og 6. juni 2019 fandt Kommissionens Generaldirektorat (GD) for Konkurrence, at justeringen skulle afvises.
- 27 Ved skrivelse af 26. marts 2020 præciserede GD for Konkurrence, at Commissioner of Income Tax med henblik på fastsættelsen af den skyldige skat ikke kunne tage hensyn til den skat, der var betalt i De Forenede Stater af Fossil (Gibraltar)'s indtægter fra royalties.
- 28 Ifølge GD for Konkurrence har metoden til beregning af den skyldige skat med henblik på tilbagesøgning af støtten som beskrevet i 226. betragtning til afgørelse 2019/700 ikke til formål at tillade fradrag for skat betalt i De Forenede Stater i henhold til de amerikanske regler om kontrollerede udenlandske selskaber. Den skat, der er fastsat ved disse regler, følger således sin egen skattemæssige logik, nemlig bekæmpelse af svig, således at den er uden betydning for begrundelsen for afgørelse 2019/700 og for metoden til beregning af den støtte, der skal tilbagesøges hos Fossil (Gibraltar). Kommissionens tjenestegrene præciserede bl.a., at punkt 102 i Kommissionens meddelelse om tilbagebetaling af ulovlig og uforenelig statsstøtte (EUT 2019, C 247, s. 1), som giver en medlemsstat mulighed for ved beregningen af den støtte, der skal tilbagesøges, at tage hensyn til, om modtageren af ulovlig støtte har betalt skat af den modtagne støtte, ikke fandt anvendelse i hovedsagen, idet Fossil (Gibraltar) ikke havde betalt en sådan skat.
- 29 Som følge af Kommissionens afvisning af den af Commissioner of Income Tax foretagne beregning af den støtte, der skulle tilbagesøges hos Fossil (Gibraltar), udstedte Commissioner of Income Tax den 31. oktober 2020 nye tilbagebetalingspåbud til Fossil (Gibraltar).
- 30 Den 4. december 2020 har Fossil (Gibraltar) anlagt sag ved den forelæggende ret til prøvelse af disse tilbagebetalingspåbud.
- 31 Commissioner of Income Tax har for denne ret givet udtryk for den opfattelse, at denne myndighed skal følge GD for Konkurrences standpunkt. Commissioner of Income Tax mener, at selv om den skattelettelse, der er fastsat i section 37 i indkomstskatteloven af 2010, ikke som sådan er blevet undersøgt af GD for Konkurrence, har sidstnævntes standpunkt til følge, at det er umuligt at anvende denne bestemmelse.
- 32 Fossil (Gibraltar) har gjort gældende, at selv om den nationale lovgivning om indkomstskat, der er nævnt i denne doms præmis 21, nu tillader beskatning med tilbagevirkende kraft af indtægter fra royalties, der er oppebåret mellem 2011 og 2013, har Commissioner of Income Tax i henhold til national ret og i overensstemmelse med artikel 16, stk. 3, i forordning 2015/1589 fortsat kompetence til at indrømme enhver skattelettelse, der er til rådighed i henhold til indkomstskatteloven af 2010 i forbindelse med beskatningen af disse indtægter. Fossil (Gibraltar) har i denne henseende anført, at der i afgørelse 2019/700 ikke tages stilling til anvendelsen af section 37 i indkomstskatteloven af 2010 eller til denne sections forenelighed med EU-retten. Ifølge Fossil (Gibraltar) forveksler Commissioner of Income Tax beregningen af den skat, der skal betales med henblik på tilbagesøgning af støtten som fastsat i afgørelse 2019/700, og de skattelettelser, som Gibraltars myndigheder kan anvende på det bruttobeløb, der skal tilbagesøges i henhold til indkomstskatteloven af 2010.

- 33 Den forelæggende ret har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Ville skattefritagelse indrømmet af Commissioner of Income Tax i henhold til indkomstskatteloven af 2010 for skat betalt i De Forenede Stater på [Fossil (Gibraltar)'s] indtægter fra royalties være i strid med [afgørelse 2019/700], eller er afgørelsen på anden måde til hinder for [det]?«

Om det præjudicielle spørgsmål

- 34 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om afgørelse 2019/700 skal fortolkes således, at den er til hinder for, at de nationale myndigheder, der er ansvarlige for tilbagesøgning hos støttemodtageren af ulovlig støtte, der er uforenelig med det indre marked, anvender en national bestemmelse, der fastsætter en mekanisme for modregning af skat, som denne modtager har betalt i udlandet, i den skat, som denne skal betale i Gibraltar.
- 35 Indledningsvis bemærkes, at spørgsmålet, således som det er formuleret af den forelæggende ret, og som Domstolen er blevet anmodet om at besvare, hviler på den forudsætning, at section 37 i indkomstskatteloven af 2010, der fastsætter en mekanisme til modregning af den skat, der er betalt i et tredjeland, med henblik på at undgå dobbeltbeskatning, finder anvendelse i hovedsagen.
- 36 Commissioner of Income Tax og Kommissionen har ganske vist gjort gældende, at betingelserne for at drage fordel af modregningsordningen i henhold til section 37 i indkomstskatteloven af 2010 tilsyneladende ikke er opfyldt i hovedsagen. De betragtninger, der er fremført i denne forbindelse, indebærer imidlertid, at der rejses tvivl om den bedømmelse af national ret, som den forelæggende ret har foretaget, og ifølge hvilken det konkluderes, at betingelserne for at anvende section 37 i indkomstskatteloven af 2010 er opfyldt i hovedsagen.
- 37 Det tilkommer imidlertid alene den forelæggende ret og ikke Domstolen at efterprøve rigtigheden af denne bedømmelse af national ret. Artikel 267 TEUF indfører nemlig en procedure med direkte samarbejde mellem Domstolen og medlemsstaternes retter. Inden for rammerne af denne procedure, som er baseret på en klar adskillelse mellem de nationale retters og Domstolens funktioner, henhører enhver bedømmelse af sagens faktiske omstændigheder under kompetencen for den nationale ret, som det på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag tilkommer at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen, mens Domstolen alene har kompetence til at træffe afgørelse vedrørende fortolkningen eller gyldigheden af en EU-forskrift på grundlag af de faktiske omstændigheder, således som de er beskrevet af den nationale ret (dom af 16.6.2015, Gauweiler m.fl., C-62/14, EU:C:2015:400, præmis 15, og af 20.4.2021, Repubblica, C-896/19, EU:C:2021:311, præmis 28).
- 38 I det foreliggende tilfælde og med udgangspunkt i den forudsætning, at section 37 i indkomstskatteloven af 2010 finder anvendelse i hovedsagen, skal det afgøres, om indrømmelsen af en nedsættelse af det støttebeløb, der skal tilbagesøges hos Fossil (Gibraltar) på grundlag af denne bestemmelse, kan bringe den effektive gennemførelse af det tilbagesøgningspåbud, der er indeholdt i afgørelse 2019/700, i fare.

- 39 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at ophævelsen af en ulovlig støtte ved tilbagesøgning af beløbet er den logiske følge af, at støtten er fundet ulovlig. Følgelig er den medlemsstat, som en afgørelse om tilbagesøgning af ulovlig støtte er rettet til, i medfør af artikel 288 TEUF forpligtet til at træffe alle fornødne foranstaltninger til sikring af denne afgørelses gennemførelse. Dette skal føre til en effektiv opkrævning af de skyldige beløb med henblik på at eliminere den konkurrencefordrejning, der er forårsaget af den konkurrencemæssige fordel på grund af den ulovlige støtte (dom af 24.1.2013, Kommissionen mod Spanien, C-529/09, EU:C:2013:31, præmis 90 og 91 og den deri nævnte retspraksis). Ved tilbagebetalingen mister støttemodtageren den fordel, der var opnået på markedet i forhold til konkurrenterne, og situationen fra tiden før ydelsen af støtten genoprettes (dom af 15.12.2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, præmis 113).
- 40 I henhold til artikel 16, stk. 3, i forordning 2015/1589 skal tilbagebetalingen af en støtte, som Kommissionen ved en afgørelse har erklæret ulovlig og uforenelig med det indre marked, således som det ligeledes fremgår af 25. betragtning til denne forordning, ske omgående og i overensstemmelse med gældende procedurer i den pågældende medlemsstats nationale ret, forudsat at disse giver mulighed for omgående og effektiv gennemførelse af afgørelsen, hvilket er en betingelse, som afspejler det effektivitetsprincip, der er fastsat i Domstolens praksis (jf. analogt dom af 24.1.2013, Kommissionen mod Spanien, C-529/09, EU:C:2013:31, præmis 92 og den deri nævnte retspraksis).
- 41 Den nationale ret skal med henblik på beregningen af det støttebeløb, der skal tilbagesøges, tage hensyn til samtlige de relevante forhold, som den har kendskab til. Det kan under hensyn til samtlige disse omstændigheder ikke udelukkes, at de beregninger, som den nationale ret har foretaget, giver et støttebeløb, der er lavere end det, der følger af en isoleret hensyntagen til Kommissionens afgørelse om tilbagesøgning af støtte, som er erklæret uforenelig med det indre marked, eller der sågar er lig nul (jf. i denne retning dom af 13.2.2014, Mediaset, C-69/13, EU:C:2014:71, præmis 36 og 37).
- 42 Domstolen har således præciseret, at genoprettelsen af den oprindelige situation betyder, at man så vidt muligt går tilbage til den situation, der ville have foreligget, hvis de pågældende transaktioner var blevet gennemført uden tildeling af den omtvistede støtteforanstaltning (jf. i denne retning dom af 15.12.2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, præmis 117).
- 43 Hvis beløb, der skal tilbagebetales, ikke kan fastsættes på grundlag af de hypotetiske transaktioner, som virksomhederne måske ville have gennemført, hvis de ikke havde valgt den transaktionsform, hvortil støtten var knyttet, kan støttemodtagerne inden for en støtteordning på tidspunktet for tilbagesøgningen påberåbe sig de fradrag og nedsættelser, der er fastsat i national ret, hvis det, henset til de konkret gennemførte transaktioner, viser sig, at de faktisk havde ret til at drage fordel heraf. Genoprettelsen af en tidligere situation kræver på tidspunktet for de nationale myndigheders tilbagesøgning af støtten nemlig udelukkende, at der tages højde for den skatteretlige behandling, som eventuelt var mere fordelagtig end efter den almindelige skattelovgivning, der uden den ulovlige støtte og i kraft af nationale bestemmelser, der er i overensstemmelse med EU-retten, ville være blevet bragt i anvendelse på den transaktion, der rent faktisk blev gennemført (jf. i denne retning dom af 15.12.2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, præmis 114-119).
- 44 Når dette er sagt, skal det hvad for det første angår spørgsmålet om, hvorvidt afgørelse 2019/700 som sådan er til hinder for den nedsættelse, der er anmodet om i henhold til section 37 i indkomstskatteloven af 2010, bemærkes, at Kommissionen med denne afgørelse erklærede dels

ordningen om manglende beskatning af passive indtægter fra renter og royalties, dels de individuelle støtteforanstaltninger, der udgøres af 5 skatteafgørelser blandt de 165 skatteafgørelser, som var omhandlet i Kommissionens afgørelse af 1. oktober 2014 om at forlænge den formelle undersøgelsesprocedure, der er omhandlet i artikel 108, stk. 2, TEUF, som er omtalt i denne doms præmis 6, ulovlige og uforenelige med det indre marked.

- 45 Hvad angår de foranstaltninger, der er truffet i form af manglende beskatning af passive indtægter fra renter og royalties, som er de eneste, der er anfægtet i hovedsagen, fremgår det af afgørelse 2019/700, at disse foranstaltninger er blevet kvalificeret som statsstøtte, der er forbudt i henhold til artikel 107, stk. 1, TEUF, bl.a. med den begrundelse, at de tildeler en selektiv fordel.
- 46 Der er navnlig taget hensyn til den omstændighed, at denne manglende beskatning var i strid med det almindelige princip om, at selskabsskat opkræves af alle skattepligtige personer, som oppebærer indtægter, der er indtjent i eller hidrører fra Gibraltar. Ifølge Kommissionen følger det heraf, at »passive indtægter fra renter og royalties normalt [vil] blive beskattet« (82. betragtning til afgørelse 2019/700). Lempelsen af en skat, som virksomheder ellers skulle betale, medfører imidlertid en fordel (83. betragtning til afgørelse 2019/700), der er umiddelbart selektiv, for så vidt som den hovedsageligt tilgodeser multinationale koncerner (103. og 104. betragtning til den nævnte afgørelse). Kommissionen anførte i 107. betragtning til samme afgørelse, at argumentet om behovet for at undgå dobbeltbeskatning ikke holder for så vidt angår en situation med manglende beskatning, »eftersom den (udenlandske) betalende enhed generelt kan trække renterne eller royalties fra i forbindelse med beskatning«.
- 47 Det følger af disse betragtninger, at afgørelse 2019/700 udelukkende vedrører konstateringen af, at visse indtægtskategorier, i det foreliggende tilfælde passive indtægter fra renter og royalties, ikke er underlagt selskabsskat i Gibraltar.
- 48 Selv om afgørelse 2019/700 således pålægger de kompetente nationale myndigheder at tilbagesøge den skat, der skulle have været opkrævet uden fritagelsen for passive indtægter fra renter og royalties (223. betragtning til afgørelsen), behandler den derimod ikke muligheden for at påberåbe sig de fradrag og nedsættelser, der er fastsat i Gibraltars lovgivning, og som kunne have været anvendt ved beregningen af den skyldige skat. Den nævnte afgørelse, og navnlig 226. betragtning hertil, er således ikke til hinder for, at der i overensstemmelse med det princip, der er fastslået i den i denne doms præmis 43 nævnte retspraksis, påberåbes en mekanisme som den, der er fastsat i section 37 i indkomstskatteloven af 2010. Den rejser derfor heller ikke tvivl om, at Gibraltars skattemyndigheder i henhold til denne mekanisme kan modregne skatter af royalties, der er betalt i udlandet, i den skat af disse royalties, som skal betales i Gibraltar.
- 49 Hvad angår de standpunkter, der fremgår af Kommissionens skrivelser til de nationale myndigheder som led i den kommunikation, der skal sikre, at afgørelse 2019/700 gennemføres hurtigt og effektivt, således som de er nævnt i denne doms præmis 26-28, og som ikke er blandt de retsakter, der kan vedtages på grundlag af forordning 2015/1589, kan de ikke medføre, at indholdet af denne afgørelse suppleres eller ændres, og de skal anses for at være uden bindende virkning (jf. i denne retning dom af 13.2.2014, Mediaset, C-69/13, EU:C:2014:71, præmis 24-28).
- 50 For det andet skal det undersøges, om den omstændighed, at der i forbindelse med tilbagesøgningen af støtten tages hensyn til et skattegodtgørelse, der er indrømmet i henhold til section 37 i indkomstskatteloven af 2010, fører til, at effektiviteten af afgørelse 2019/700 bringes i

fare, for så vidt som denne hensyntagen indebærer, at Fossil (Gibraltar) stilles i en mere fordelagtig situation end den, selskabet ville have været i, hvis de pågældende transaktioner var blevet gennemført uden tildelingen af de i hovedsagen omhandlede støtteforanstaltninger.

- 51 I denne henseende skal den pågældende medlemsstat, således som det fremgår af 25. betragtning til forordning 2015/1589, »træffe alle nødvendige foranstaltninger til at sikre, at Kommissionens afgørelse[, hvorved der anordnes tilbagebetaling af en støtte, der er uforenelig med det indre marked,] fungerer efter hensigten«.
- 52 Som anført i denne doms præmis 39 skal den pågældende medlemsstat nå til en effektiv opkrævning af de skyldige beløb med henblik på at eliminere den konkurrencefordrejning, der er forårsaget af den konkurrencemæssige fordel på grund af den ulovlige støtte. Selv om et sådant krav ganske vist nødvendigvis indebærer, at en medlemsstat ikke må omgå virkningen af en afgørelse fra Kommissionen ved at vedtage kompenserende foranstaltninger, der har til formål at gøre konsekvenserne af denne afgørelse virkingsløse, kan det ikke forhindre støttemodtagerne i på tidspunktet for tilbagesøgningen at udnytte de fradrag og nedsættelser, der er fastsat i national ret, hvis det, henset til de konkret gennemførte transaktioner, viser sig, at de faktisk var berettigede til at drage fordel heraf på tidspunktet for disse transaktioner.
- 53 Dette krav hindrer navnlig ikke a priori gennemførelsen af en mekanisme som den, der er fastsat i section 37 i indkomstskatteloven af 2010, der med henblik på at undgå dobbeltbeskatning af samme indtægt gør det muligt at indrømme en skattenedsættelse med hensyn til den skat, som en juridisk eller fysisk person har betalt i et land eller på et territorium, hvor denne indtægt er indtjent eller hidrører fra.
- 54 For det tredje og sidste skal det undersøges, om afgørelse 2019/700, der kvalificerer ordningen med manglende beskatning af passive indtægter fra renter og royalties som statsstøtte – navnlig derved at den afviger fra det territorialitetsprincip, der er fastsat i Gibraltars skattelovgivning – i forlængelse heraf indebærer, at section 37 i indkomstskatteloven af 2010, som Fossil (Gibraltar) har påberåbt sig i hovedsagen, skal sidestilles med en sådan ordning og følgelig anses for forbudt statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.
- 55 I det tilfælde, hvor Fossil (Gibraltar) på tidspunktet for de omhandlede transaktioner faktisk kunne påberåbe sig anvendelsen af section 37 i indkomstskatteloven af 2010, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, skal det således undersøges, om den modregning af en skat af royalties, der er betalt i udlandet som fastsat i denne bestemmelse, kan udgøre forbudt statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.
- 56 I denne henseende skal det fremhæves, at det følger af Domstolens praksis, at selv om den inden for rammerne af en procedure iværksat i henhold til artikel 267 TEUF ikke har kompetence til at afgøre, om national ret er forenelig med EU-retten, eller til at fortolke nationale love eller administrative forskrifter, er den dog beføjet til at forsyne den forelæggende ret med alle under EU-retten henhørende fortolkningsbidrag, som gør det muligt for denne ret at pådømme den sag, der er indbragt for den. På statsstøtteområdet kan Domstolen bl.a. forsyne den forelæggende ret med fortolkningsbidrag, som gør det muligt for den at afgøre, om en national foranstaltning kan kvalificeres som statsstøtte i EU-retlig forstand (dom af 8.9.2011, *Paint Graphos m.fl.*, C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 34 og 35 samt den deri nævnte retspraksis).

- 57 Det skal imidlertid bemærkes, at en national foranstaltning for at kunne kvalificeres som »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF skal opfylde samtlige nedenstående betingelser. For det første skal der være tale om en statslig indgriben eller indgriben ved hjælp af statsmidler. For det andet skal denne indgriben kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne. For det tredje skal den give modtageren en selektiv fordel. For det fjerde skal den fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene (dom af 6.10.2021, *World Duty Free Group* og *Spanien mod Kommissionen*, C-51/19 P og C-64/19 P, EU:C:2021:793, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).
- 58 Hvad navnlig angår nationale foranstaltninger, der tildeler en skatte- eller afgiftsfordel, skal det bemærkes, at en foranstaltning af denne art, der, selv om den ikke indebærer en overførsel af statslige midler, giver de omfattede virksomheder en gunstigere økonomisk stilling end andre afgiftspligtige, kan indebære en selektiv fordel for de omfattede og dermed udgøre »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF. For statsstøtte anses således bl.a. en foranstaltning, der letter de byrder, som normalt belaster en virksomheds budget, og derved, uden at være tilskud i ordets egentlige forstand, er af samme art og har tilsvarende virkninger. Derimod udgør en skattemæssig fordel, der følger af en generel foranstaltning, som finder anvendelse uden forskel på alle erhvervsdrivende, ikke en sådan støtte som omhandlet i denne bestemmelse (dom af 16.3.2021, *Kommissionen mod Polen*, C-562/19 P, EU:C:2021:201, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).
- 59 Imidlertid bemærkes, at uden for de områder, hvor EU-skatteretten er genstand for harmonisering, henhører fastlæggelsen af de grundlæggende kendetegn ved hver enkelt afgift under medlemsstaternes skønsebeføjelse i henhold til deres skattemæssige autonomi, idet denne beføjelse under alle omstændigheder skal udøves under overholdelse af EU-retten. Dette gælder navnlig ved valget af afgiftens beskatningsgrundlag og skattepligtens indtræden (dom af 16.3.2021, *Kommissionen mod Polen*, C-562/19 P, EU:C:2021:201, præmis 38).
- 60 Som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 59 i forslaget til afgørelse, er afgørelsen af, hvilke udenlandske skatter der kan modregnes i den indenlandske skyldige skat, og hvilke forudsætninger dette skal være muligt under, imidlertid en sådan generel afgørelse, som hører under medlemsstatens skønsebeføjelse i forbindelse med fastlæggelsen af de grundlæggende kendetegn ved skatten.
- 61 En foranstaltning som den, der er omhandlet i section 37 i indkomstskatteloven af 2010, der har til formål at undgå dobbeltbeskatning ved at fastsætte en mekanisme til modregning af skat, som en skattepligtig har betalt i udlandet, i den skat, som vedkommende skal betale til Gibraltar, henhører principielt under medlemsstaternes skattemæssige autonomi og kan ikke, medmindre det godtgøres, at den er baseret på diskriminerende parametre, kvalificeres som forbudt statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF. I denne sammenhæng bemærkes, at EU-retten på dette område udelukkende har til formål at fjerne de selektive fordele, som visse virksomheder kan drage fordel af, til skade for andre virksomheder, der befinder sig i en sammenlignelig situation (dom af 16.3.2021, *Kommissionen mod Polen*, C-562/19 P, EU:C:2021:201, præmis 41).
- 62 Henset til ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at afgørelse 2019/700 skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for, at de nationale myndigheder, der er ansvarlige for tilbagesøgning hos støttemodtageren af ulovlig støtte, der er uforenelig med det indre marked, anvender en national bestemmelse, der fastsætter en mekanisme for modregning af

skat, som denne modtager har betalt i udlandet, i den skat, som denne skal betale i Gibraltar, såfremt det fremgår, at denne bestemmelse fandt anvendelse på tidspunktet for de omhandlede transaktioner.

Sagsomkostninger

- 63 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

Kommissionens afgørelse (EU) 2019/700 af 19. december 2018 om statsstøtte SA.34914 (2013/C) gennemført af Det Forenede Kongerige for så vidt angår Gibaltars selskabsbeskatningsordning

skal fortolkes således, at

den ikke er til hinder for, at de nationale myndigheder, der er ansvarlige for tilbagesøgning hos støttemodtageren af ulovlig støtte, der er uforenelig med det indre marked, anvender en national bestemmelse, der fastsætter en mekanisme for modregning af skat, som denne modtager har betalt i udlandet, i den skat, som denne skal betale i Gibraltar, såfremt det fremgår, at denne bestemmelse fandt anvendelse på tidspunktet for de omhandlede transaktioner.

Underskrifter