



Rättsfallssamlingen

Mål T-508/19

**Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd m.fl.
mot
Europeiska kommissionen**

Tribunalens dom (andra avdelningen i utökad sammansättning) av den 6 april 2022

”Statligt stöd – Stödordning som genomförts av Gibraltars regering avseende bolagsskatt – Skattebefrielse för inkomster från passiv ränta och royalty – Förhandsbesked i skattefrågor till förmån för multinationella företag – Kommissionens beslut om att stödet är oförenligt med den inre marknaden – Motiveringsskyldighet – Uppenbart oriktig bedömning – Selektiv fördel – Rätt att yttra sig”

1. *Talan om ogiltigförklaring – Syfte – Delvis ogiltigförklaring – Villkor – Fråga huruvida de åtgärder talan rör kan avskiljas – Kommissionens beslut genom vilket två separata och självständiga stödåtgärder förklaras oförenliga med den inre marknaden – Talan om ogiltigförklaring består av separata delar som alla avser olika stödåtgärder (Artikel 263 FEUF)*

(se punkterna 43–45)

2. *Stöd som ges av en medlemsstat – Begrepp – Statliga åtgärder på områden som inte har harmoniserats inom Europeiska unionen – Direkt beskattning – Omfattas – Fastställande av beskattningsunderlaget och fördelning av skattebördan – Medlemsstaternas behörighet – Gränser – Kommissionens befogenheter (Artiklarna 4 och 5 FEU; artikel 107.1 FEUF)*

(se punkterna 56–70)

3. *Talan om ogiltigförklaring – Grunder – Maktmissbruk – Begrepp (Artikel 263 FEUF)*

(se punkterna 72 och 73)

4. *Stöd som ges av en medlemsstat – Begrepp – En åtgärds selektiva karaktär – Bedömning som grundar sig på beaktande av vilken lagstiftningsteknik som används – Saknas (Artikel 107.1 FEUF)*

(se punkterna 80, 81, 134 och 185)

5. *Stöd som ges av en medlemsstat – Begrepp – Mottagarna beviljas en fördel – Åtgärd som innebär en skattefördel – Referensram för att fastställa huruvida det föreligger en fördel – Materiell avgränsning – Kriterier – Fastställande av det allmänna eller normala skattesystemet – Allmänt system för bolagsskatt vilket syftar till att beskatta alla inkomster som uppkommer i eller härstammar från en medlemsstat – Beaktande av upplysningar som lämnats av den berörda medlemsstaten – Tillåtet*
(Artikel 107.1 FEUF)

(se punkterna 89–94, 118–123, 128, 135–137, 143–147, 156, 161 och 162)

6. *Stöd som ges av en medlemsstat – Kommissionens beslut – Domstolsprövning – Fri prövning av de faktiska omständigheterna och bevisningen – Kommissionens konstaterande om nationell rätt – Sakfråga*
(Artikel 107 FEUF)

(se punkt 103)

7. *Stöd som ges av en medlemsstat – Administrativt förfarande – Kommissionens skyldigheter – Omsorgsfull och opartisk granskning – Beaktande av så kompletta och tillförlitliga uppgifter som möjligt – Motiveringsskyldighetens räckvidd*
(Artikel 108.2 FEUF)

(se punkterna 104–106 och 127)

8. *Stöd som ges av en medlemsstat – Kommissionens beslut – Bedömning av lagenligheten utifrån de uppgifter som var tillgängliga när beslutet antogs*
(Artikel 108 FEUF)

(se punkterna 107, 125 och 141)

9. *Stöd som ges av en medlemsstat – Begrepp – Beskattningsåtgärder – Selektivitetskriteriet och kriteriet avseende ekonomisk fördel bedöms tillsammans – Tillåtet*
(Artikel 107.1 FEUF)

(se punkt 169)

10. *Stöd som ges av en medlemsstat – Begrepp – Mottagarna beviljas en fördel – Åtgärd som innebär en skattefördel – System för beskattning av bolags inkomster – Allmän ordning för bolagsskatt som syftar till att beskatta samtliga inkomster som uppkommer i eller härstammar från en medlemsstat – Skatteåtgärd som utgör ett undantag från denna ordning och föreskriver en skattebefrielse för ränte- och royaltyinkomster – Omfattas – Avsaknad av uttrycklig regel som föreskriver beskattning av royaltyinkomster – Saknar betydelse*
(Artikel 107 FEUF)

(se punkterna 178–182 och 206)

11. *Stöd som ges av en medlemsstat – Begrepp – En åtgärds selektiva karaktär – Åtgärd som innebär en skattefördel – Kriterier för att fastställa åtgärdens selektiva karaktär – Inrättande av en åtskillnad mellan ekonomiska aktörer som befinner sig i en jämförbar faktisk och rättslig situation vilken inte motiveras av ett allmänt skattesystems art eller struktur – Nödvändigt att identifiera vissa gemensamma särdrag för mottagarna av skattefördelen – Föreligger inte*
(Artikel 107.1 FEUF)

(se punkterna 198–201 och 209–213)

12. *Stöd som ges av en medlemsstat – Begrepp – En åtgärds selektiva karaktär – Åtgärd som innebär en skattefördel – Generell åtgärd som är tillämplig utan åtskillnad på samtliga ekonomiska aktörer – Åtgärd som inte är tillämplig på transaktioner som är jämförbara med dem som utgör villkor för beviljande av åtgärden – Åtgärd som kan kvalificeras som selektiv*
(Artikel 107 FEUF)

(se punkterna 202, 203 och 207)

13. *Institutionernas rättsakter – Motivering – Skyldighet – Räckvidd – Kommissionens beslut om statligt stöd – Beaktande av sammanhanget och samtliga rättsregler*
(Artikel 108.1 och 108.3 FEUF samt artikel 296 FEUF)

(se punkterna 229–236)

14. *Stöd som ges av en medlemsstat – Kommissionens undersökning – Helhetsbedömning av en stödordning – Tillåtet – Krav på kommissionen att göra en individuell bedömning av situationen för vissa mottagare – Föreligger inte*
(Artiklarna 107 och 108 FEUF; rådets förordning nr 659/1999, artikel 1 d)

(se punkterna 259–268)

15. *Stöd som ges av en medlemsstat – Kommissionens undersökning – Administrativt förfarande – Beslut att inleda det formella granskningsförfarande som föreskrivs i artikel 108.2 FEUF – Analys av förekomsten av en selektiv fördel – Utveckling av kommissionens ståndpunkt i slutet av förfarandet – Slutligt beslut som vilar på en annan grund än den som identifierades i beslutet att utvidga förfarandet – Beslutet att utvidga förfarandet innehåller inte de avgörande uppgifter som ligger till grund för kommissionens bedömning – Åsidosättande av det berörda företags processuella rättigheter*
(Artikel 108.2 FEUF; rådets förordning nr 659/1999, artikel 6.1)

(se punkterna 283–316)

Resumé

Mellan den 1 januari 2011 och den 31 december 2013 ingick inte royaltyinkomster, i enlighet med Income Tax Act 2010 (nedan kallad ITA 2010),¹ i de kategorier av inkomster som är skattepliktiga i Gibraltar.

MJN Holdings (Gibraltar) Ltd (nedan kallat MJN GibCo) var ett bolag i koncernen Mead Johnson i Gibraltar som innehade 99,9 procent av andelarna i Mead Johnson Three CV (nedan kallat MJT CV), ett kommanditbolag bildat enligt nederländsk rätt, som upplät underlicenser till ett annat bolag i koncernen mot betalning av royalty.² År 2012 beviljade skattemyndigheterna i Gibraltar MJN GibCo ett förhandsbesked i skattefrågor, i vilket det bekräftades att MJN GibCo, enligt ordningen för bolagsskatt i Gibraltar enligt ITA 2010, inte skulle betala skatt för MJT CV:s royaltyinkomster.

I oktober 2013 inledde kommissionen ett formellt granskningsförfarande, bland annat i syfte att kontrollera huruvida ordningen för beskattning av royaltyinkomster som föreskrivs i ITA 2010 var förenlig med Europeiska unionens regler om statligt stöd. I oktober 2014 beslutade kommissionen att utvidga detta förfarande till att omfatta även praxis med förhandsbesked i skattefrågor i Gibraltar (nedan kallat beslutet att utvidga förfarandet).

Genom beslut av den 19 december 2018 (nedan kallat det angripna beslutet)³ kvalificerade kommissionen den omständigheten att royaltyinkomster inte omfattades av beskattningsunderlaget mellan den 1 januari 2011 och den 31 december 2013 som en "underförstådd skattebefrielse" och slog fast att denna åtgärd utgjorde en olaglig stödordning som är oförenlig med den inre marknaden. Enligt kommissionen infördes genom dessa skattebefrielser en skattelättnad gällande skatt som de berörda företagen annars skulle ha behövt betala, med hänsyn till syftet med ITA 2010, som var att beskatta inkomster som uppkommer i eller härstammar från Gibraltar.

Kommissionen ansåg även att den skattemässiga behandling som beviljats av Gibraltars regering inom ramen för de förhandsbesked i skattefrågor som beviljats fem bolag i Gibraltar, vilka hade andelar i nederländska kommanditbolag och varav vissa uppbar royaltyinkomster, utgjorde olagliga individuella statliga stöd som var oförenliga med den inre marknaden. Dessa förhandsbesked, i vilka avsaknaden av beskattning av royaltyinkomster för dessa bolag bekräftades, fortsatte att tillämpas efter 2013 års ändring av ITA 2010, enligt vilken royaltyinkomsterna inkluderades i kategorierna av skattepliktiga inkomster. MJN GibCo var ett av de fem berörda bolagen.

Olika bolag i MJN-koncernen väckte talan vid tribunalen, som delvis bifaller talan. Tribunalen ogillar talan i den del det yrkas att den del av det angripna beslutet som avser stödordningen ska ogiltigförklaras. I detta hänseende godtar tribunalen kommissionens synsätt att "avsaknaden av beskattning" och "skattebefrielsen" får samma verkningar, och att den omständigheten att avsaknaden av uttryckliga regler om beskattning av royaltyinkomster inte utgör hinder för att en sådan åtgärd ger upphov till en fördel. Tribunalen ogiltigförklarar det angripna beslutet i den del

¹ 2010 års lag om inkomstskatt i Gibraltar.

² MJT CV innehade licenser till immaterialrättigheter för vilka det mot betalning av royalty upplät underlicenser till Mead Johnson BV, ett annat nederländskt bolag i MJN-koncernen. Innan MJN GibCo upplöstes år 2018 tillhörde MJN GibCo den multinationella koncernen Mead Johnson Nutrition (nedan kallad MJN). Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd i Singapore var i sin tur moderbolag med 100 procent av andelarna i MJN GibCo.

³ 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).

det avser individuellt stöd som beviljats till MJN GibCo. I detta hänseende preciserar tribunalen räckvidden av de berörda parternas rätt att delta i ett formellt granskningsförfarande gällande statligt stöd och hur ett åsidosättande av denna rätt påverkar lagenligheten av det slutliga beslut som antas i slutet av ett sådant förfarande.

Tribunalens bedömning

Vad för det första gäller stödordningen, erinrar tribunalen inledningsvis om att medlemsstaters åtgärder på områden som inte har harmoniserats i unionen, såsom direkt beskattning, inte är undantagna från tillämpningsområdet för lagstiftningen om kontroll av statligt stöd. Eftersom kommissionen hade befogenhet att säkerställa efterlevnaden av artikel 107 FEUF överskred den följaktligen inte sina befogenheter när den undersökte avsaknaden av beskattning av royaltyinkomsterna i syfte att kontrollera huruvida denna åtgärd utgjorde en stödordning och, om så var fallet, huruvida den var förenlig med den inre marknaden. I förevarande fall påpekar tribunalen att kommissionen, genom att hänvisa till bestämmelser i tillämplig skatterätt i Gibraltar och genom att grunda sin bedömning av dessa bestämmelser på uppgifter som lämnats av myndigheterna i Förenade kungariket och Gibraltar, inte på ett autonomt sätt definierade den så kallade "normala" beskattningen i de tillämpliga skattebestämmelserna i Gibraltar inom ramen för sin undersökning av avsaknaden av beskattning av royaltyinkomster. Vidare framgår det inte av det angripna beslutet att kommissionen skulle ha försökt anpassa den skattelagstiftning som är tillämplig i Gibraltar till de rättsordningar som är tillämpliga i de olika medlemsstaterna.

Tribunalen avfärdar sedan grunderna avseende, i huvudsak, oriktiga bedömningar och felaktig rättstillämpning vid identifieringen av de normala skattereglerna i Gibraltar och vid identifieringen av en selektiv fördel.

Tribunalen påpekar inledningsvis att vid bedömningen av skatteåtgärder mot bakgrund av unionens bestämmelser om statligt stöd innebär såväl prövningen av fördelskriteriet som selektivitetskriteriet att det först måste fastställas vilka normala skatteregler som utgör den relevanta referensramen för denna prövning.

Vad gäller de normala skattereglerna i Gibraltar, fastställer tribunalen att kommissionen gjorde en korrekt bedömning när den ansåg att skattesystemet i Gibraltar var ett territoriellt skattesystem, enligt vilket samtliga inkomster som uppkommer i eller härstammar från Gibraltar skulle beskattas där, och att enligt detta system skulle royaltyinkomster som uppstår av ett bolag i Gibraltar med nödvändighet anses ha uppkommit i eller härstamma från Gibraltar. Dessa slutsatser vilade på uppgifter som kom direkt från den berörda medlemsstaten och var förenliga med innehållet i de relevanta bestämmelserna i ITA 2010.

När det gäller förekomsten av en selektiv fördel, anser tribunalen att kommissionen visade att systemet med avsaknad av beskattning av royaltyintäkter ledde till en minskning av beloppet för den skatt som normalt sett skulle ha betalats av företag i Gibraltar som uppbar royaltyinkomster, detta med tillämpning av de vägledande principerna i ITA 2010, det vill säga territorialitetsprincipen och principen om att de skattskyldigas samtliga redovisade inkomster var skattepliktiga.

I detta sammanhang förkastar tribunalen sökandenas argument enligt vilket skattemyndigheterna, i avsaknad av en uttrycklig regel i ITA 2010 som föreskrev skatt på royaltyinkomster, inte kunde avstå från att beskatta dessa inkomster och därmed inte hade gett sökandena någon fördel. Tribunalen erinrar härvidlag om att den omständigheten att en skatteåtgärd har utformats med

hjälp av en viss lagstiftningsteknik inte har någon betydelse för tribunalens bedömning med avseende på artikel 107 FEUF, och att den omständigheten att royaltyinkomster i förevarande fall inte var inkomstskattepliktiga, eftersom de inte omfattas av de kategorier av inkomster som är skattepliktiga i Gibraltar, hade samma verkningar som om denna inkomstkategori hade omfattats av ett formellt undantag från beskattning.

Vad gäller den selektiva karaktären av avsaknaden av beskattning av royaltyinkomster, anser tribunalen att kommissionen hade fog för att anse att avsaknaden av beskattning utgjorde ett undantag i förhållande till den allmänna territorialitetsprincipen, eftersom det fick till följd att en särskild skattemässig behandling tillämpades på företag i Gibraltar som hade royaltyintäkter jämfört med den behandling som tillämpades på skattskyldiga företag i Gibraltar som uppbar inkomster som uppkom eller härstammade från Gibraltar, trots att dessa två kategorier av företag befann sig i jämförbara situationer med hänsyn till det syfte som eftersträvas med ITA 2010.

Vad för det andra gäller den individuella stödåtgärden som beviljades på grundval av det förhandsbesked i skattefrågor som beviljats MJN GibCo, anser tribunalen att skillnaderna mellan analysen i beslutet att utvidga förfarandet och det angripna beslutet – eftersom de avsåg delar av bedömningen som var avgörande för att det förhandsbesked i skattefrågor som meddelats till förmån för MJN GibCo skulle kvalificeras som individuellt statlig stöd – var sådana att kommissionen borde ha antagit ett rättelsebeslut eller ett andra beslut om att utvidga förfarandet, för att ge sökandena möjlighet att delta i detta förfarande på ett ändamålsenligt sätt.

Det resonemang som låg till grund för kommissionens bedömning i det angripna beslutet att bibehållandet av detta förhandsbesked i skattefrågor efter 2013 års ändring av ITA 2010 utgjorde ett individuellt statligt stöd som är oförenligt med den inre marknaden grundade sig nämligen på avgörande delar av bedömningen vilka inte förekom i beslutet att utvidga förfarandet, nämligen nederländska kommanditbolags transparenta karaktär vad gäller tillämpningen av Gibraltars skatterätt och konstaterandet att partnerbolagen normalt sett skulle ha behövt betala inkomstskatt i Gibraltar motsvarande sin del av vinsten från sina nederländska kommanditbolag.

Tribunalen anser därför att när kommissionen ändrar sitt resonemang mellan beslutet att inleda förfarandet och det slutliga beslutet, avseende avgörande delar av sin bedömning av huruvida stöd föreligger, har kommissionens skyldighet att utvidga det formella granskningsförfarandet, för att ge de berörda möjlighet att yttra sig, karaktären av en väsentlig formföreskrift. Om denna väsentliga formföreskrift åsidosätts ska den rättsakt som är behäftad med felet ogiltigförklaras, oberoende av om detta åsidosättande har medfört skada för den som åberopar den eller om förfarandet hade kunnat leda till ett annat resultat. Mot denna bakgrund ogiltigförklarar tribunalen det angripna beslutet i den del det avser det individuella stöd som beviljats på grundval av det förhandsbesked i skattefrågor som beviljats MJN GibCo.