Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
10 päivänä maaliskuuta 2022[1]

Asia C-705/20

Fossil (Gibraltar) Limited
vastaan
Commissioner of Income Tax

(Ennakkoratkaisupyyntö – Income Tax Tribunal of Gibraltar (United Kingdom) (tuloveroasioita käsittelevä tuomioistuin, Gibraltar, Yhdistynyt kuningaskunta))

Ennakkoratkaisupyyntö – Valtiontuki – Passiivisen koron ja rojaltien verottamatta jättämisen muodossa toteutettu valtiontuki – Päätös (EU) 2019/700 – Kansallinen säännös, joka ei ollut valtiontukia koskevan komission tutkinnan kohteena – Komission tukipäätöksen kiertäminen – Ulkomaisten verojen hyvittäminen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi kiellettynä tukena

I Johdanto

1. Käsiteltävän ennakkoratkaisupyynnön taustalla on Euroopan komission päätös, jossa Gibraltarin verolainsäädäntöön sisältyvä ”passiivista korkoa ja rojalteja koskeva –– verovapautus” luokiteltiin valtiontueksi.[2] Kyseisen päätös on parhaillaan tutkittavana unionin yleisessä tuomioistuimessa toisen yrityksen siitä nostaman kanteen yhteydessä.[3] Ennakkoratkaisupyynnössä on pohjimmiltaan kyse mainitun päätöksen ulottuvuudesta. Se osoittaa kuitenkin samanaikaisesti epävarmuuden, jota liittyy kansallisen verolainsäädännön tarkasteluun unionin oikeuteen sisältyvän valtiontukikiellon kannalta.

2. Epävarmuus siitä, milloin verolainsäädännön säännös merkitsee kiellettyä tukea, oli Gibraltarilla ilmeisesti niin suurta, että Gibraltarin veroviranomaiset ovat ennen kansallisen verolainsäädännön soveltamista tiedustelleet komissiolta, voidaanko kyseistä verolainsäädännön säännöstä soveltaa. Näin tapahtui, vaikka kyseinen säännös ei ollut mainitun tukipäätöksen kohteena.

3. Kyseinen sääntely merkitsee eräänlaista ulkomailla maksettujen verojen hyvittämistä tuloista, joita verotetaan myös Gibraltarilla. Kyseessä on tekniikka, joka on kansainvälisessä vero-oikeudessa hyvin tavallinen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi. Koska komissio on kuitenkin vastannut veroviranomaisten tiedusteluun siten, että sen päätös on esteenä verojen

[1] Alkuperäinen kieli: saksa.

[2] Valtiontuesta SA.34914 (2013/C), jonka Yhdistynyt kuningaskunta on toteuttanut Gibraltarin yhtiöverojärjestelmän osalta, 19.12.2018 annettu komission päätös (EU) 2019/700 (tiedoksiannettu numerolla C(2018) 7848) (EUVL 2019, L 119, s. 151).

[3] Menettely on vireillä unionin yleisessä tuomioistuimessa asian numerolla T-508/19.

hyvittämiselle, veroviranomaiset kieltäytyivät soveltamasta sääntelyä verovelvollisen hyväksi. Tämä puolestaan johti siihen, että verovelvollinen, joka oletti kansallista verolakia sovellettavan, nosti komission päätöksestä kanteen.

4. Unionin tuomioistuimelle tarjoutuukin uudelleen [4] tilaisuus ottaa kantaa komission tekemään yleisesti sovellettavien kansallisten verolakien ja niiden verovelvollisiin kohdistuvien vaikutusten tutkimiseen valtiontukilainsäädännön kannalta.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

5. Asiaa koskevat oikeussäännöt sisältyvät SEUT 108 artiklaan ja Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 108 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä annettuun asetukseen (EU) 2015/1589. [5]

6. Asetuksen 2015/1589 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.”

7. Saman asetuksen 16 artiklan, jonka otsikko on ”Tuen takaisinperiminen”, 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

B Gibraltarin asema ja oikeus

8. Espanjan kuningas luovutti Gibraltarin Ison-Britannian kruunulle Ison-Britannian kuningattaren kanssa 13.7.1713 tekemällään Utrechtin sopimuksella, joka liittyi Espanjan perimyssodan lopettaviin sopimuksiin. Gibraltar on Ison-Britannian kruununsiirtomaa. Se ei kuulu Yhdistyneeseen kuningaskuntaan.

[4] Sen oikeuskäytännön kohteena olivat viimeksi Puolassa ja Unkarissa käytössä olevat progressiiviset, liikevaihdon perusteella kannettavat verot – ks. tuomio 16.3.2021, komissio v. Unkari (C-596/19 P, EU:C:2021:202) ja tuomio 16.3.2021, komissio v. Puola (C-562/19 P, EU:C:2021:201).

[5] 13.7.2015 annettu neuvoston asetus (EUVL 2015, L 248, s. 9).

9. Kansainvälisessä oikeudessa Gibraltar on Yhdistyneiden kansakuntien peruskirjan 73 artiklassa tarkoitettujen itsehallintoa vailla olevien alueiden luettelossa. Unionin oikeudessa Gibraltar on SEUT 355 artiklan 3 kohdassa tarkoitettu Euroopassa sijaitseva alue, johon sovelletaan lähtökohtaisesti perussopimusten määräyksiä ja jonka suhteista ulkovaltoihin huolehtii jäsenvaltio.

10. Gibraltarin hallintotapa vahvistetaan Gibraltarin perustuslaista tehdyssä vuoden 2006 asetuksessa (Gibraltar Constitution Order 2006), joka tuli voimaan 1.1.2007. Tämän asetuksen mukaisesti täytäntöönpanovaltaa Gibraltarilla käyttää kuningattaren nimittämä kuvernööri ja tietyn sisäisen toimivallan osalta Her Majesty's Government of Gibraltar, lainsäädäntövaltaa puolestaan käyttävät kuningatar ja Gibraltarin parlamentti. Gibraltarilla on omat tuomioistuimet. Gibraltarin ylimmän oikeusasteen tuomioistuimen tuomioihin voidaan hakea muutosta Judicial Committee of the Privy Councililta (Privy Councilin oikeudellinen komitea).

11. Gibraltar antoi Yhdistyneen kuningaskunnan sille antamaa itsemääräämisoikeutta käyttäen vuonna 2010 uuden tuloverolain (Income Tax Act 2010, jäljempänä ITA 2010). Se tuli voimaan 1.1.2011.

12. ITA 2010 perustuu Gibraltarilla kertyvien tai sieltä peräisin olevien tuottojen ja voittojen alueelliseen verotusjärjestelmään. ITA 2010:n liitteessä 1 olevassa taulukossa C luetellaan verotettavat eri tulolajit. ITA 2010:n alkuperäisessä versiossa kyseisessä taulukossa ei mainittu passiivisia korkotuloja eikä rojalteja, jotka eivät siten olleet verotettavaa tuloa. Vuonna 2019 ITA 2010:tä kuitenkin muutettiin siten, että 1.1.2011–31.12.2013 saatuja rojalteja verotettiin taannehtivasti.

13. Lisäksi kyseisen lain 37 §:ssä, jonka otsikko on "Relief in respect of foreign tax paid", säädetään verovapautuksesta sellaisille verovelvollisille, jotka ovat maksaneet sekä Gibraltarilla että muissa valtioissa tuloveroa samoista voitosta, jotka on saatu Gibraltarilla tai muissa valtioissa sijaitsevista lähteistä. Sen mukaan verovelvollisella on oikeus ulkomailla maksetun veron määrää vastaavaan vapautukseen sen veron määrään saakka, joka Gibraltarilla olisi maksettava kyseisestä tulosta.

III Tosiseikat

14. Ennakkoratkaisupyynnön taustalla on Fossil (Gibraltar) Limitedin (jäljempänä kantaja) ja Gibraltarin veroviranomaisten välinen riita-asia, joka koskee velvollisuutta maksaa veroa Gibraltarilla ITA 2010:n nojalla, kun otetaan huomioon, että rojaltituloista on jo maksettu veroa Yhdysvalloissa.

15. Kantaja on Fossil Group Inc:n, jonka kotipaikka on Yhdysvalloissa, kokonaan omistama tytäryhtiö. Kantaja on yhtiö, jonka kotipaikka on Gibraltarilla ja joka saa rojaltituloja, jotka perustuvat sen tiettyjen tavaramerkkien ja tuotemerkkeihin liittyvien mallioikeuksien maailmanlaajuiseen käyttöön.

16. Riita-asian taustalla on puolestaan se tosiseikka, että komissio aloitti 16.10.2013 muodollisen tutkintamenettelyn sen selvittämiseksi, suosiiko passiivista korkoa ja rojalteja koskeva vuoden 2010 tuloverolakiin perustuva verovapautus valikoivasti tiettyjä yrityksiä.

17. Kyseisessä menettelyssä 19.12.2018 annetun tukipäätöksen [6] (jäljempänä päätös 2019/700) 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-sopimuksen 108 artiklan 3 kohdan vastaisesti, on SEUT-sopimuksen 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-sopimuksen 108 artiklan 3 kohdan vastaisesti, on SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua sisämarkkinoille soveltumatonta tukea.”

18. Päätöksen 2019/700 5 artiklan 1 kohdassa määrätään seuraavaa:

”1. Yhdistyneen kuningaskunnan on perittävä 1 artiklassa tarkoitettujen tukiohjelmien tai 2 artiklassa tarkoitettujen veropäätösten nojalla myönnetty sisämarkkinoille soveltumaton tuki kokonaisuudessaan takaisin tämän tuen saajilta.”

19. Tutkittua toimenpidettä kuvataan seuraavissa päätöksen 2019/700 perustelukappaleissa:

”(30) Vuoden 2010 tuloverolaki perustuu alueelliseen verotusjärjestelmään, joka tarkoittaa sitä, että tuottoja tai voittoja verotetaan ainoastaan silloin, jos tulo ’kertyy’ Gibraltarilla tai ’on peräisin sieltä’. – –

(33) Vuoden 2010 alkuperäisen tuloverolain nojalla passiiviset korot ja rojaltit eivät olleet veronalaisia, riippumatta tulon lähteestä tai alueperiaatteen soveltamisesta. [Alaviite 17: Alkuperäisen vuoden 2010 tuloverolain liitteessä 1 olevassa taulukossa C ei ollut tällaista tuloluokkaa.] – –”

20. Komissio perustelee toimenpiteellä annettavaa valikoivaa etua seuraavasti:

”(82) Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa toimenpide on ristiriidassa sen yleisen periaatteen kanssa, että yhtiöveroa kerätään kaikilta verovelvollisilta henkilöiltä, jotka saavat Gibraltarilta peräisin olevaa tai siellä kertynyttä tuloa. Tämän periaatteen mukaisesti passiivisten korkotulojen ja rojaltitulojen tulisi yleensä olla veronalaisia, ja niihin tulisi soveltaa alueperiaatetta. – –

(83) Näin ollen vapautus pienentää maksua, joka vapautuksesta hyötyvien yritysten olisi muutoin maksettava. Tästä taas syntyy etua, koska yritykset saavat helpotuksia niiden taloudelliseen toimintaan liittyvistä kustannuksista, jolloin ne asetetaan taloudellisesti suotuisampaan asemaan kuin muut verovelvolliset (jotka saavat aktiivista tuloa).”

[6] Valtiontuesta SA.34914 (2013/C), jonka Yhdistynyt kuningaskunta on toteuttanut Gibraltarin yhtiöverojärjestelmän osalta, 19.12.2018 annettu komission päätös (EU) 2019/700 (tiedoksiannettu numerolla C(2018) 7848) (EUVL 2019, L 119, s. 151).

21. Toimenpiteelle esitetyt oikeuttamisperusteet hylätään muun muassa seuraavasti:

”(107) Myöskään väite, jonka mukaan alueperiaatteen soveltaminen perustuisi tarpeeseen estää kaksinkertainen verotus, ei ole pitävä, koska (ulkomaisella) maksavalla yhteisöllä on yleensä oikeus vähentää korot tai rojaltit verotuksessa. – – Kun otetaan huomioon, että kaksinkertaisen verotuksen riski on pieni, täysimääräinen ja automaattinen vapautustoimenpide on suhteeton eikä kaksinkertaisen verotuksen estämistä voida pitää hyväksyttävänä perusteluna.”

22. Komissio esittää lisäksi konkreettisia ohjeita edun takaisin perimiseksi:

”(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.

(225) – –

(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.”

23. Kantaja ei kuulunut niihin 165 yritykseen, joita komissio tutki ja jotka mainittiin päätöksen 2009/700 lopussa. Sillä oli kuitenkin rojaltituloja, joita ei ITA 2010:n mukaisesti ollut siihen mennessä verotettu. Fossil Group Inc. sitä vastoin ilmoitti kaikki kantajan saamat rojaltitulot Yhdysvaltojen veroviranomaisille. Näistä tuloista maksettiin Yhdysvalloissa veroa 35 prosenttia.

24. Tuloverosta vuonna 2019 annetun muutosasetuksen (Income Tax (Amendment) Regulations 2019), jolla pantiin täytäntöön päätös 2019/700, julkaisemisen myötä ITA 2010:tä muutettiin siten, että 1.1.2011 ja 31.12.2013 välisenä aikana saatuja rojaltituloja alettiin verottaa taannehtivasti.

25. Kantajalle syntyi näin ollen taannehtivasti verovelkaa. Kantaja vaatii nyt, että ITA 2010:n 37 §:ää soveltamalla sen maksettavaksi tulevaa veroa alennetaan sen veron määrällä, jonka Fossil Group Inc. on maksanut Yhdysvalloissa kantajan saamista rojaltituloista (veronhyvitys). Näin taannehtivasti käyttöön otettu rojaltitulojen verotus menettäisi sen tapauksessa osittain merkityksensä.

26. Kaiketi tästä syystä ennen kuin verohallinto sovelsi kantajaan ITA 2010:n 37 §:n mukaista veronhyvitystä, se otti yhteyttä komission kilpailun pääosastoon ja pyysi tarkempia ohjeita. Kilpailun pääosasto ilmoitti 26.3.2020 verohallinnolle kirjallisesti, ettei verohallinto voi ottaa kantajan rojaltituloista Yhdysvalloissa maksettuja veroja huomioon veroa vahvistettaessa. Tämän jälkeen verohallinto epäsi kantajalta ITA 2010:n 37 §:n mukaisen veronhyvityksen.

27. Kantaja nosti kyseisestä päätöksestä kanteen. Sen näkemyksen mukaan päätös 2019/700 ei ole esteenä ITA 2010:n 37 §:n mukaiselle veronhyvitykselle.

IV Ennakkoratkaisupyyntö ja menettely unionin tuomioistuimessa

28. Tätä taustaa vasten Income Tax Tribunal of Gibraltar (tuloveroasioita käsittelevä tuomioistuin, Gibraltar, Yhdistynyt kuningaskunta) päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle – 16.12.2020 tekemällään päätöksellä, joka saapui unionin tuomioistuimeen 21.12.2020, sen omien sanojen mukaan ”ensimmäistä kertaa (ja Yhdistyneen kuningaskunnan Euroopan unionista eroamisen vuoksi myös viimeistä kertaa” – SEU 267 artiklan mukaisessa ennakkoratkaisumenettelyssä seuraavan kysymyksen:

”Onko se, että Commissioner of Income Tax myöntää ITA 2010:n nojalla veronhuojennuksen valittajan rojaltituloista Yhdysvalloissa maksettujen verojen perusteella, ristiriidassa päätöksen kanssa tai onko päätös muutoin sen esteenä?”

29. Unionin tuomioistuimen menettelyssä kirjallisia huomautuksia esittivät kantaja, Gibraltarin verohallinto ja Euroopan komissio. Unionin tuomioistuin päätti työjärjestyksensä 76 artiklan 2 kohdan mukaisesti, ettei istuntoa asianosaisten kuulemiseksi pidetä.

V Oikeudellinen arviointi

A Ennakkoratkaisupyynnön tutkittavaksi ottaminen

30. Ennakkoratkaisupyyntö voidaan ottaa tutkittavaksi. Tanskan kuningaskunnan, Irlannin sekä Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan liittymisehdoista ja perustamissopimusten mukautuksista tehdyn asiakirjan[7] mukaan tiettyjä EY:n perustamissopimuksen määräyksiä ei sovelleta Gibraltariin. SEUT 107 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen mukainen valtiontukien valvonta ei kuitenkaan kuulu niihin.

31. Vaikka Yhdistynyt kuningaskunta oli ennakkoratkaisupyynnön saapumisajankohtana jo eronnut unionista, erosopimuksen[8] 86 artiklan 2 kohdan mukaan unionin tuomioistuimella säilyy toimivalta antaa ennakkoratkaisuja asioissa, joissa ennakkoratkaisupyyntö on jätetty ennen siirtymäkauden päättymistä (toisin sanoen 31.12.2020 mennessä). Tilanne oli tällainen nyt kyseessä olevassa asiassa.

[7] EYVL 1972, L 73, s. 14.

[8] Sopimus Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan eroamisesta Euroopan unionista ja Euroopan atomienergiayhteisöstä (EUVL 2019, C 384 I, s. 1).

B Ennakkoratkaisukysymys

32. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii kysymyksellään lähinnä selventämään komission valtiontukipäätöksen 2019/700 ulottuvuutta. Kyseisessä päätöksessä moititaan sitä, ettei Gibraltarin lainsäädännössä veroteta passiivisia korkoja eikä rojalteja. Komissio kuvaa tätä päätöksessä 2019/700 verovapautukseksi [9] tai implisiittiseksi verovapautukseksi. [10] Tarkemmin ottaen kyse on tiettyjen tulojen verottamatta jättämisestä.

33. Käsiteltävässä asiassa ei tarvitse ratkaista, onko yksittäisten tulolajien verottamatta jättämistä tosiasiallisesti pidettävä SEUT 107 artiklassa tarkoitettuna sisämarkkinoille soveltumattomana tukena. [11] Tässä yhteydessä ei tarvitse selventää myöskään kysymystä siitä, voidaanko unionin oikeudessa tosiasiallisesti edellyttää sellaisten tulojen taannehtivaa verottamista, jotka eivät ole tähän mennessä olleet lainsäädännössä veronalaisia tuloja. [12]

34. Kumpikin voidaan jättää avoimeksi, sillä kantaja ei vaadi näiden tulojen verottamatta jättämistä vaan näistä rojalteista Yhdysvalloissa maksetun veron hyvittämistä. Tällaisesta hyvittämisestä säädetään lähtökohtaisesti ITA 2010:n 37 §:ssä. Gibraltar on siten valinnut hyvitysmenetelmän (erotuksena vapautusmenetelmästä). Molemmat menetelmät ovat tavallisia kansainvälisessä vero-oikeudessa, [13] ja niillä pyritään välttämään ei-toivottu kaksinkertainen verotus. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan edellytykset tälle hyvittämiselle myös täyttyvät.

35. Komissio ja Gibraltarin veroviranomaiset tosin kiistävät tämän kirjelmissään. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 267 artiklassa määrätään unionin tuomioistuimen ja jäsenvaltioiden tuomioistuinten välisestä välittömän yhteistyön menettelystä. Kyseisessä menettelyssä 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 esittämillä 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. [14] Ennakkoratkaisukysymykseen on siten vastattava sen olettaman perusteella, että edellytykset ITA 2010:n 37 §:n mukaiselle veron hyvittämiselle täyttyvät.

36. Komissio ei moittinut päätöksessään 2019/700 37 §:ään sisältyvää sääntelyä. Ulkomailla maksetun veron hyvittäminen ITA 2010:n muuttamisen jälkeen takautuvasti rojalteista maksetusta verosta johtaa kuitenkin vastaavaan tulokseen. Kantajan ei tarvitse maksaa veroa näistä tuloista Gibraltarilla.

9 Ks. päätöksen 2019/700 toinen perustelukappale (EUVL 2019, L 119, s. 151).

10 Ks. päätöksen 2019/700 93 perustelukappale (EUVL 2019, L 119, s. 166).

11 Tämä on jännittävää, koska tuloverolainsäädäntö kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan ja koska velvollisuutta verottaa kaikkia mahdollisia verolähteitä ja siten kaikkia mahdollisia tuloja jne., joita voitaisiin verottaa, ei ole oikeastaan olemassa ainakaan unionin oikeudessa.

12 *Asetuksen 2015/1589 16 artiklan 1 kohdassa kielletään tuen takaisinperiminen*, jos tämä olisi unionin lainsäädännön jonkin yleisen periaatteen vastaista. Jo toteutuneiden verotettavien tapahtumien taannehtiva verottaminen ilman minkäänlaista lainsäädännöllistä perustaa voisi mahdollisesti kuitenkin olla yleisten oikeusvaltion periaatteiden (kuten oikeusvarmuuden, täsmällisyyden ja lainmukaisuuden) vastaista.

13 Ks. OECD:n malliverosopimukseen sisältyvät ns. menetelmäartiklat (23A ja 23B artikla).

14 Vakiintunut oikeuskäytäntö – ks. tuomio 25.10.2017, Polbud – Wykonawstwo (C-106/16, EU:C:2017:804, 27 kohta); tuomio 16.6.2015, Gauweiler ym. (C-62/14, EU:C:2015:400, 15 kohta) ja tuomio 11.9.2008, Eckelkamp ym. (C-11/07, EU:C:2008:489, 52 kohta).

37. Kaiketi tästä syystä komissio on veroviranomaisten tiedustellessa tätä katsonut kirjelmässään, että valtiontukipäätös koskee myös tätä ITA 2010:n 37 §:ssä säädettyä hyvittämistä. Tämän vuoksi Gibraltarin veroviranomaiset katsovat nyt, etteivät ne voi soveltaa voimassa olevaa, parlamentin säätämää verolakia.

38. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kirjeet, jotka komissio osoittaa päätöksensä tekemisen jälleen jäsenvaltiolle päätöksen täytäntöönpanon varmistamiseksi, eivät kuitenkaan ole sitovia.[15] Tällaiset komission kannanotot eivät etenkään kuulu toimiin, jotka voidaan antaa asetuksen 2015/1589 nojalla.[16] Riidanalainen päätös 2019/700 on sitova niin kauan kuin sitä ei kumota unionin tuomioistuimissa.

39. Seuraavaksi on selvennettävä ensin päätöksen 2019/700 ulottuvuutta (jäljempänä C). Jos kyseinen päätös ei koske ITA 2010:n 37 §:ssä säädettyä veron hyvittämistä, on selvitettävä, onko kyseistä sääntelyä mahdollisesti pidettävä mainitun päätöksen kiertämisenä (jäljempänä D) tai muuna kiellettynä SEUT 107 artiklassa tarkoitettuna valtiontukena (jäljempänä E).

C Komission 19.12.2018 tehdyn valtiontukipäätöksen (päätös 2019/700) ulottuvuus

40. Ratkaisevaa on siten se, mitä päätös 2019/700 koskee. Koskeeko se myös ulkomaisten verojen hyvittämistä Gibraltarilla syntyneestä verovelasta tiettyjen tulojen osalta – kuten komissio katsoo – vai ainoastaan näiden tulojen verottomuutta (verottamatta jättämistä) – kuten kantaja katsoo? Ensiksi mainittu edellyttää syntynyttä verovelkaa, josta toinen verovelka voidaan vähentää, viimeksi mainittu taas ei.

41. Päätöksen 2019/700 1 artiklan 2 kohdassa määrätään, että ”rojaltituloja koskeva verovapautus” on SEUT 107 artiklan 1 kohdassa kiellettyä tukea. Vaikka päätöksessä ei täsmennetä, millä ITA 2010:n säännöksellä valikoiva etu myönnetään, sen perustelukappaleista – etenkin 33 perustelukappaleesta – ilmenee, että ”rojaltituloja koskevalla verovapautuksella” tarkoitetaan sitä, ettei tämä tulolaji sisälly ITA 2010:n liitteessä 1 olevaan taulukkoon C.

42. Kyseisen päätöksen 82 perustelukappaleesta käy selvästi ilmi, että komissio pitää valikoivana etuna sitä, että näiden tulojen verottamatta jättäminen ”on ristiriidassa sen yleisen periaatteen kanssa, että yhtiöveroa kerätään kaikilta verovelvollisilta henkilöiltä, jotka saavat Gibraltarilta peräisin olevaa tai siellä kertynyttä tuloa”. Komission mukaan ”passiivisten korkotulojen ja rojaltitulojen tulisi” olla näin ollen veronalaisia. Päätöksen 2019/700 107 perustelukappaleessa komissio toteaa, että väite, jonka mukaan verottamatta jättäminen perustuisi tarpeeseen estää kaksinkertainen verotus, ei ole pitävä, ”koska (ulkomaisella) maksavalla yhteisöllä on yleensä oikeus vähentää korot tai rojaltit verotuksessa”. Kun otetaan huomioon, että ”kaksinkertaisen verotuksen riski on pieni, täysimääräinen ja automaattinen vapautustoimenpide on suhteeton”, eikä kaksinkertaisen verotuksen estämistä voida pitää hyväksyttävänä perusteluna.

43. Tästä ilmenee, että päätöksessä 2019/700 komissio pitää tiettyjen tulolajien verottamatta jättämistä valikoivana etuna, koska johdonmukaisessa verojärjestelmässä näitä tulolajeja olisi oikeastaan pitänyt verottaa. Tässä yhteydessä voidaan jättää avoimeksi se, pitääkö tämä paikkansa. Ratkaisevaa on, että päätöksen sisältö koskee ainoastaan tiettyjen tulojen verottomuutta.

[15] Näin nimenomaisesti tuomiossa 13.2.2014, Mediaset (C-69/13, EU:C:2014:71, 24 kohta).

[16] Ks. tuomio 13.2.2014, Mediaset (C-69/13, EU:C:2014:71, 26 kohta).

44. ITA 2010:n 37 § sitä vastoin koskee rojalteista ulkomailla maksettujen verojen hyvittämistä näistä rojalteista Gibraltarilla maksettavasta verosta. Tämä hyvittäminen edellyttää kuitenkin tulojen veronalaisuutta Gibraltarilla, etenkin kun ulkomainen vero voidaan hyvittää ainoastaan Gibraltarilla maksetun veron määrään saakka. Tältä osin ITA 2010:n 37 § on päätöksen 2019/700 mukainen. Toisin kuin Gibraltarin veroviranomaiset huomautuksissaan katsovat, etenkin takaisinperittävä määrä laskettiin päätöksen 226 perustelukappaleen mukaisesti. Vaikuttaa myös siltä, että konkreettinen määrä (ts. näistä tuloista kannettava vero) on laskettu juuri niin kuin komissio on kyseisessä kohdassa esittänyt. Näin ollen päätöstä on tältä osin noudatettu.

45. Tarkasteltava ulkomaisten verojen hyvittäminen 37 §:n mukaisesti tulee sitä vastoin esille vasta toisessa vaiheessa. Sama pätisi esimerkiksi kuittaamiseen muusta syystä syntyneellä verosaamisella tai vähennykseen, jossa käytetään jälkikäteen ilmeneviä tappioita.

46. Vaikka lopputulos on sama (veroja ei tarvitse maksaa Gibraltarilla), ITA 2010:n 37 § koskee aivan toisenlaista tapausta kuin se, jonka perusteella komissio on todennut kielletyn valtiontuen olemassaolon päätöksessä 2019/700. Päätöksen 2019/700 107 perustelukappaleesta nimittäin ilmenee, että komissio perustelee päätöstään sillä tosiseikalla, että pelkästään pieni kaksinkertaisen verotuksen riski ei oikeuta täysimääräistä ja automaattista ”vapautustoimenpidettä”. Tämä koskee kuitenkin vanhaa oikeustilaa. Siinä tiettyjä tuloja ei verotettu yleisesti. ITA 2010:n 37 § sitä vastoin edellyttää verottamista, ja sitä sovelletaan siksi ainoastaan, kun kyseessä on konkreettinen kaksinkertainen verotus. Hyvittämistä ei myöskään tehdä automaattisesti, vaan verovelvollisen on osoitettava sen edellytysten – käsiteltävässä asiassa tulojen verottaminen toisaalla – täyttyminen.

47. Näin ollen ITA 2010:n 37 §:stä huolimatta rojalteja verotetaan Gibraltarilla (ts. ne ovat veronalaisia). Tästä verovelasta hyvitetään ainoastaan jo toisaalla (käsiteltävässä asiassa Yhdysvalloissa) maksetut verot. Päätös 2019/700 ei siten koske rojalteista ulkomailla maksettujen verojen hyvittämistä vastaavasta Gibraltarilla kannettavasta verosta. Päätös 2019/700 ei näin ollen ole esteenä ITA 2010:n 37 §:n soveltamiselle.

D Komission 19.12.2018 tekemän päätöksen kiertäminen ITA 2010:n 37 §:n mukaisella hyvityksellä

48. Tilanne voisi mahdollisesti olla toinen, jos ITA 2010:n 37 §:n mukainen hyvittäminen merkitsisi päätöksen 2019/700 kiertämistä. Kuten asetuksen 2015/1589 johdanto-osan 25 perustelukappaleesta ilmenee, kyseisen jäsenvaltion olisi toteutettava kaikki tarvittavat toimenpiteet, joilla varmistetaan komission päätöksen tehokas vaikutus.

49. Tämä sulkee pois päätöksen kiertämisen korvaavilla toimenpiteillä. Tällainen kiertäminen olisi ajallisesti kuitenkin mahdollista vain, jos 37 § olisi annettu päätöksen 2019/700 antamisen jälkeen sen oikeudellisten seurausten (ts. taannehtivan verotuksen) tekemiseksi tyhjäksi. Vaikuttaa kuitenkin siltä, ettei asia ole näin. Jo olemassa olevaa sääntelyä, jota komissio ei ole moittinut päätöksessä 2019/700, voidaan tuskin pitää päätöksen kiertämisenä. Se voisi enintään olla itsessään valtiontukea.

50. Vaikka 37 § olisi lisätty ITA 2010:een jälkikäteen, päätöksen 2019/700 kiertämisestä voitaisiin puhua vain, jos kyseistä hyvittämissäännöstä olisi itsessään pidettävä valtiontukena. Jos ITA 2010:n 37 § ei erikseen tarkasteltuna nimittäin merkitse kiellettyä tukea, sillä ei voida myöskään kiertää toteamusta, jonka mukaan jokin toinen säännös on tukea ja tämä tuki on perittävä takaisin.

E Onko ITA 2010:n 37 §:n mukaisessa hyvittämisessä kyse SEUT 107 artiklassa tarkoitetusta valtiontuesta?

51. Siten on vielä selvitettävä pelkästään, onko valtiontukilainsäädäntö esteenä ITA 2010:n 37 §:n soveltamiselle eli onko ITA 2010:n 37 §:ssä säädettyä rojalteista ulkomailla maksetun veron hyvittämistä pidettävä SEUT 107 artiklassa tarkoitettuna kiellettynä tukena. Komissio vaikuttaa katsovan näin huomautuksissaan. Tähän kysymykseen on kuitenkin vastattava unionin tuomioistuimen käytettävissä olevien tietojen perusteella kieltävästi.

52. Tältä osin unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että kansallisen toimenpiteen luokitteleminen SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi edellyttää, että kaikki seuraavat edellytykset täyttyvät. Kyseessä on ensinnäkin oltava valtion toimenpide tai valtion varoista toteutettu toimenpide. Toiseksi kyseisen toimenpiteen on oltava omiaan vaikuttamaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Kolmanneksi toimenpiteellä on annettava valikoivaa etua sille, joka on toimenpiteen kohteena. Neljänneksi toimenpiteen on vääristettävä tai uhattava vääristää kilpailua. [17]

53. Edun valikoivuuden arviointi edellyttää sen määrittämistä, onko tietyssä oikeudellisessa järjestelmässä kyseessä oleva kansallinen toimenpide omiaan suosimaan ”jotakin yritystä tai tuotannonalaa” verrattuna muihin, jotka ovat kyseisellä järjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta siihen rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa ja joita siis kohdellaan eri tavalla, joka voidaan katsoa syrjiväksi. [18]

54. Jos kyseistä toimenpidettä – kuten käsiteltävässä asiassa ITA 2010:n 37 §:ää – pidetään tukijärjestelmänä eikä yksittäisenä tukena, komission on selvitettävä, tuottaako toimenpide siitä huolimatta, että sillä on tarkoitus antaa soveltamisalaltaan yleistä etua, etua yksinomaan tietyille yrityksille tai tietyille toimialoille. [19]

55. Valtiontukena 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. [20] Sitä vastoin sellainen veroetu, joka perustuu yleiseen toimenpiteeseen, jota sovelletaan erotuksetta kaikkiin taloudellisiin toimijoihin, ei ole tässä määräyksessä tarkoitettua valtiontukea. [21]

[17] Tuomio 16.3.2021, komissio v. Unkari (C-596/19 P, EU:C:2021:202, 33 kohta); tuomio 16.3.2021, komissio v. Puola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 27 kohta) ja tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53 kohta).

[18] Tuomio 16.3.2021, komissio v. Unkari (C-596/19 P, EU:C:2021:202, 34 kohta); tuomio 16.3.2021, komissio v. Puola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 28 kohta) ja tuomio 19.12.2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, 35 kohta).

[19] Tuomio 16.3.2021, komissio v. Unkari (C-596/19 P, EU:C:2021:202, 35 kohta); tuomio 16.3.2021, komissio v. Puola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 29 kohta) ja tuomio 30.6.2016, Belgia v. komissio (C-270/15 P, EU:C:2016:489, 49 kohta).

[20] Tuomio 16.3.2021, komissio v. Unkari (C-596/19 P, EU:C:2021:202, 36 kohta); tuomio 16.3.2021, komissio v. Puola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 30 kohta) ja tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 71 kohta).

[21] Tuomio 16.3.2021, komissio v. Unkari (C-596/19 P, EU:C:2021:202, 36 kohta) ja tuomio 16.3.2021, komissio v. Puola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 30 kohta); ks. vastaavasti myös tuomio 19.12.2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, 23 kohta).

56. Unionin tuomioistuin on katsonut sisämarkkinoiden perusvapauksien osalta, että jäsenvaltioilla on unionin verolainsäädännön yhdenmukaistamisen tämänhetkisessä vaiheessa vapaus valita sopivimpana pitämänsä verotusjärjestelmä.[22] Tämä toteamus pätee myös valtiontukien alalla.[23]

57. Tästä seuraa, että niiden alojen ulkopuolella, joilla unionin vero-oikeus on yhdenmukaistettu, kunkin veron olennaisten ominaispiirteiden määrittäminen kuuluu jäsenvaltioiden harkintavaltaan niiden verotuksellisen autonomian mukaisesti. Tämä pätee muun muassa verokannan mutta myös veroperusteen ja verotettavan tapahtuman määrittämiseen.[24] Nämä olennaiset ominaispiirteet määrittävät siis lähtökohtaisesti viitejärjestelmän tai ”normaalin” verojärjestelmän, jonka perusteella valikoivuutta koskevaa edellytystä on tarkasteltava.[25]

58. On kuitenkin mahdollista, että nämä ominaispiirteet voivat joissakin tapauksissa olla selvästi syrjiviä, mikä komission on kuitenkin osoitettava.[26] Yleiset eriyttämiset, joita sovelletaan erotuksetta kaikkiin ja jotka tehdään johdonmukaisen verojärjestelmän yhteydessä, eivät näet tavallisesti voi muodostaa valikoivaa etua.[27]

59. Päätös siitä, mitä ulkomailla maksettuja veroja voidaan hyvittää kotimaisesta verovelasta ja millä edellytyksillä tämä on mahdollista, on kuitenkin tällainen yleinen päätös, joka kuuluu edellä mainittuun jäsenvaltion harkintavaltaan. Sen tarkoituksena on kaksinkertaisen verotuksen välttäminen. Tämä on hyväksyttävä tavoite sekä OECD:ssä[28] että unionissa.[29] Kaksinkertainen verotus vaikuttaa kilpailuneutraliteettiin ja luo esteitä rajat ylittäville investoinneille ja palveluille.

60. Se, missä määrin jäsenvaltio näin ollen pyrkii yksipuolisilla toimenpiteillä (esim. kansalliseen oikeuteen sisältyvillä hyvitys- tai vapautusäännöksillä) tai kahdenvälisillä toimenpiteillä (esim. tekemällä vastaavia sopimuksia kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi) välttämään kaksinkertaisen verotuksen asianomaisessa ja toisessa valtiossa, on päätös, joka jokaisen verolainsäädännön antajan on tehtävä omaa verolainsäädäntöä laatiessaan. Se, että tämän periaatepäätöksen piiriin kuuluvat ”ainoastaan” rajat ylittävää toimintaa harjoittavat – toisin sanoen myös kahden verotusvallan piiriin kuuluvat – yritykset, kuuluu asian luonteeseen.

22 Tuomio 16.3.2021, komissio v. Unkari (C-596/19 P, EU:C:2021:202, 43 kohta); tuomio 16.3.2021, komissio v. Puola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 37 kohta); tuomio 3.3.2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, 49 kohta) ja tuomio 3.3.2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, 69 kohta).

23 Tuomio 16.3.2021, komissio v. Unkari (C-596/19 P, EU:C:2021:202, 43 kohta) ja tuomio 16.3.2021, komissio v. Puola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 37 kohta); ks. myös tuomio 26.4.2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Tuomio 16.3.2021, komissio v. Unkari (C-596/19 P, EU:C:2021:202, 44 kohta) ja tuomio 16.3.2021, komissio v. Puola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 38 kohta).

25 Tuomio 16.3.2021, komissio v. Unkari (C-596/19 P, EU:C:2021:202, 45 kohta) ja tuomio 16.3.2021, komissio v. Puola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 39 kohta).

26 Tuomio 16.3.2021, komissio v. Unkari (C-596/19 P, EU:C:2021:202, 48 kohta) ja tuomio 16.3.2021, komissio v. Puola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 42 kohta).

27 Ks. tästä jo ratkaisuehdotukseni komissio v. Unkari (C-596/19 P, EU:C:2020:835, 53 kohta ja sitä seuraavat kohdat), ratkaisuehdotukseni komissio v. Puola (C-562/19 P, EU:C:2020:834, 46 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja ratkaisuehdotukseni Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, 150 kohta).

28 Ks. OECD:n malliverosopimuksen (heinäkuu 2017) otsikko: ”OECD:n mallisopimus tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi”.

29 Ks. eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/ETY (EYVL 1990, L 225, s. 6) johdanto-osan kolmas perustelukappale konsernin sisällä jaettavan voiton kaksinkertaisesta verottamisesta. Oikeuskäytännöstä: tuomio 16.7.2009, Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, 28 kohta) ja tuomio 11.9.2008, Arens-Sikken (C-43/07, EU:C:2008:490, 62 kohta).

61. Kuten Gibraltarin veroviranomaiset huomautuksissaan perustellusti toteavat, ITA 2010:n 37 §:n kaltaiset yksipuoliset toimenpiteet ovat tavanomainen tapa välttää kaksinkertainen verotus sellaisille lainkäyttöalueille, joilla ei ole kehittynyttä kaksinkertaista verotusta koskevien sopimusten muodostamaa verkostoa.

62. Siitä tosiseikasta, että hyvityksen piiriin kuuluvat ainoastaan verovelvolliset, jotka täyttävät kaksinkertaisen verotuksen edellytykset, ei voida johtaa valikoivuutta. Se, että ainoastaan toimenpiteen soveltamiseksi tarvittavat edellytykset täyttävillä verovelvollisilla on mahdollisuus hyötyä toimenpiteestä, ei nimittäin sellaisenaan tee siitä valikoivaa.[30] Käsiteltävässä asiassa lienee poissuljettua, että ulkomailla maksettujen verojen hyvittäminen tuloista, joita verotetaan myös kotimaassa, olisi epäjohdonmukaista. Käsiteltävässä asiassa ei etenkään ole havaittavissa eikä komissio ole näyttänyt toteen, että 37 § sisältäisi ilmeisen syrjiviä parametreja, joilla olisi tarkoitus kiertää valtiontukikieltoa.

63. Sikäli kuin komissio huomautuksissaan sitä vastoin katsoo, ettei valikoiva etu poistu vain, koska edulla kompensoidaan tiettyjä kustannuksia, tämä väite ei vakuuta. Yhtäältä yritykset, joille aiheutuu erityisiä kustannuksia (käsiteltävässä asiassa esimerkiksi siitä, että niille syntyy verovelkaa Yhdysvalloissa), ovat kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi toteutettavien toimenpiteiden tavoitteen kannalta täysin erilaisessa tilanteessa kuin yritykset, joita verotetaan ainoastaan kerran (Gibraltarilla). Toisaalta periaatepäätös siitä, missä määrin jäsenvaltio ottaa toisissa valtioissa syntyneet verovelat huomioon ja siten välttää kaksinkertaisen verotuksen, on jäsenvaltion harkintavallassa. Lisäksi kaksinkertaisen verotuksen välttäminen on – kuten edellä mainittiin – unionissa hyväksytty tavoite. Komissio ei myöskään huomautuksissaan esitä, miksi Gibraltar olisi näin ollen ylittänyt tältä osin harkintavaltansa.

64. Näin ollen ITA 2010:n 37 §:n mukaista rojalteista Yhdysvalloissa maksetun veron hyvittämistä ei voida pitää valtiontukena eikä päätöksen 2019/700 kiertämisenä.

VI Ratkaisuehdotus

65. Ehdotan näin ollen, että unionin tuomioistuin vastaa Income Tax Tribunal of Gibraltarin ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Komission 19.12.2018 tekemä päätös 2019/700 ja SEUT 107 artikla eivät ole esteenä Income Tax Act 2010:n (vuoden 2010 tuloverolaki) 37 §:n mukaiselle kantajan saamista rojaltituloista Yhdysvalloissa maksettujen verojen hyvittämiselle Gibraltarilla maksettavasta verosta.

[30] Tuomio 16.3.2021, komissio v. Unkari (C-596/19 P, EU:C:2021:202, 58 kohta); tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 59 kohta) ja tuomio 29.3.2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, 42 kohta).