



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА ОБЩИЯ СЪД (втори разширен състав)

6 април 2022 година*

„Държавни помощи — Схема за помощи, въведена от правителството на Гибралтар във връзка с корпоративния данък — Освобождаване от облагане на доходите от лихви и лицензионни възнаграждения за интелектуална собственост — Предварителни данъчни решения в полза на многонационални предприятия — Решение на Комисията, с което помощите се обявяват за несъвместими с вътрешния пазар — Задължение за мотивиране — Явна грешка в преценката — Избирателно предимство — Право на представяне на становища“

По дело T-508/19

Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd, установено в Сингапур (Сингапур),

MJN Global Holdings BV, установено в Амстердам (Нидерландия),

Mead Johnson BV, установено в Нимеген (Нидерландия),

Mead Johnson Nutrition Co., установено в Чикаго, Илинойс (Съединени щати),

представявани от C. Quigley, barrister, M. Whitehouse и P. Halford, solicitors,

жалбоподатели,

срещу

Европейска комисия, представявана от L. Flynn, B. Stromsky и P. Němečková,

ответник,

с предмет искане на основание член 263 ДФЕС за частична отмяна на Решение (ЕС) 2019/700 на Комисията от 19 декември 2018 година относно Държавна помощ SA.34914 (2013/C), приведена в действие от Обединеното кралство във връзка с корпоративното данъчно облагане в Гибралтар (ОВ L 119, 2019 г., стр. 151),

ОБЩИЯТ СЪД (втори разширен състав),

състоящ се от: V. Tomljenović (докладчик), председател, F. Schalin, P. Škvařilová-Pelzl, I. Nömm и G. Steinfatt, съдии,

* Език на производството: английски.

секретар: I. Pollalis, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 28 юни 2021 г.,

постанови настоящото

Решение

I. Обстоятелствата по спора

A. Приемане на Income Tax Act от 2010 г. и издаване на данъчното становище от 2012 г. за MJN GibCo

- 1 На 1 януари 2011 г. влиза в сила Income Tax Act от 2010 г. (Закон за данъчното облагане на дружествата в Гибралтар от 2010 г., наричан по-нататък „ИТА 2010“) и отменя Income Tax Act от 1952 г. (Закон за данъчното облагане на дружествата в Гибралтар от 1952 г., наричан по-нататък „ИТА 1952“). ИТА 2010 въвежда за дружествата обща данъчна ставка от 10 %. До изменението на ИТА 2010, влязло в сила на 30 юни 2013 г. по отношение на приходите от пасивни лихви, а по-късно, на 31 декември същата година, по отношение на приходите от лицензионни възнаграждения (наричано по-нататък „изменението от 2013 г. на ИТА 2010“), тези приходи не са били включени в категориите облагаеми в Гибралтар приходи, изброени в приложение 1 към ИТА 2010.
- 2 До прекратяването си на 16 октомври 2018 г. MJN Holdings (Гибралтар) Ltd (наричано по-нататък „MJN GibCo“) е дружество, установено в Гибралтар, принадлежащо към международната група Mead Johnson Nutrition (наричана по-нататък „групата MJN“), която произвежда детски хранителни продукти. Дейността на MJN GibCo, в качеството му на командитен съдружник, се състои в притежаването на дял от капитала на Mead Johnson Three CV (наричано по-нататък „MJT CV“), което е обикновено командитно дружество по нидерландското право (commanditaire vennootschap, наричано по-нататък „нидерландско CV“), установено в Нидерландия до прекратяването му на 15 декември 2017 г.
- 3 MJT CV притежава лицензии за права на интелектуална собственост (по-специално патенти, марки и техническа информация), за които срещу заплащане на лицензионни възнаграждения предоставя подлицензи на Mead Johnson BV (наричано по-нататък „MJ BV“), дружество по нидерландското право.
- 4 Акционерите на MJT CV са, от една страна, MJN GibCo (99,99 %) и от друга страна, MJN Asia Pacific Holding LLC (0,01 %), което е дружество с ограничена отговорност по правото на САЩ. Участието на MJN GibCo в капитала на MJT CV му дава право на 99,99 % от неговите печалби.
- 5 До юни 2017 г. дружеството майка на групата MJN е Mead Johnson Nutrition Co. (наричано по-нататък „MJN US“) — дружество, установено в Делауеър (Съединени щати). Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd, установено в Сингапур (Сингапур) с дейност производството и продажбата на детски хранителни продукти, от своя страна е дружеството майка, притежаващо 100 % от MJN GibCo до прекратяването на последното.

- 6 На 11 септември 2012 г. по искане (наричано по-нататък „искането за предварително данъчно решение“), подадено същия ден от адвокатите на MJN US — дружеството майка на групата MJN, данъчните органи на Гибралтар издават на MJN GibCo предварително данъчно решение, което потвърждава необлагането по отношение на MJN GibCo на доходите на MJT CV, получени от лицензионни възнаграждения (наричано по-нататък „ПДР от 2012 г. за MJN GibCo“).
- 7 В искането за предварително данъчно решение се уточнява, че с оглед на данъчното право на Гибралтар MJT CV се счита за командитно дружество. Според авторите на искането за предварително данъчно решение, тъй като всяко подобно дружество е прозрачно по отношение на данъчното облагане в Гибралтар, всички приходи от получено от MJT CV лицензионно възнаграждение трябва да се считат за получени пряко от MJN GibCo. Според тях обаче възможният приход от лицензионни възнаграждения не попада в категориите облагаеми доходи по ИТА 2010 („heads of charge taxable under the IТА 2010“). По този начин от властите на Гибралтар е поискано да потвърдят това тълкуване на ИТА 2010, както и обстоятелството, че всеки приход от лицензионни възнаграждения, получен от MJN GibCo, поради самото му участие в MJT CV, не би довел до каквото и да е данъчно облагане.
- 8 С ПДР от 2012 г. за MJN GibCo данъчната служба за данъка върху доходите (Income Tax Office) отговаря, че „въз основа на фактите и обстоятелствата, посочени в [искането за предварително данъчно решение], от името на комисаря [за данъка върху доходите на Гибралтар] [е] потвърдено, че [...] бъдещите доходи на [MJN] GibCo] от лицензионни възнаграждения не подлежат на облагане с данъка в съответствие с разпоредбите на [ИТА 2010]“.

Б. Административно производство пред Комисията

- 9 На 1 юни 2012 г. Кралство Испания подава жалба до Европейската комисия във връзка с държавната помощ, получена, както тя твърди, от офшорните дружества в Гибралтар в рамките на установения с ИТА 2010 данъчен режим.
- 10 На 16 октомври 2013 г. Комисията започва официална процедура по разследване (наричано по-нататък „решението за откриване на процедурата“), за да провери дали предвиденото в ИТА 2010 освобождаване от облагане („освобождаване от данъци“ в текста на решението) на приходите от пасивни лихви и от лицензионни възнаграждения за интелектуална собственост предоставя по избиращия начин предимство на определени предприятия в нарушение на правилата на Европейския съюз в областта на държавните помощи.
- 11 На 1 октомври 2014 г. Комисията уведомява Обединеното кралство за своето решение да разшири обхвата на процедурата по член 108, параграф 2 ДФЕС, като включи в нея съществуващата в Гибралтар практика на предварителни данъчни решения, а именно приемането на 165 предварителни данъчни решения (наричано по-нататък „решението за разширяване на процедурата“).

В. Обжалваното решение

- 12 На 19 декември 2018 г. Комисията приема Решение (ЕС) 2019/700 на Комисията от 19 декември 2018 година относно Държавна помощ SA.34914 (2013/C), приведена в действие от Обединеното кралство във връзка с корпоративното данъчно облагане в Гибралтар (ОВ L 119, 2019 г., стр. 151, наричано по-нататък „обжалваното решение“). По същество Комисията констатира, от една страна, че „освобождаването“ на приходите от пасивни лихви и от лицензионни възнаграждения, прилагано в Гибралтар между 2011 г. и 2013 г. в съответствие с ИТА 2010, представлява схема за държавни помощи, неправомерно приведена в действие и несъвместима с вътрешния пазар, и от друга страна, че данъчното третиране, предоставено от правителството на Гибралтар с предварителни данъчни решения на пет установени в Гибралтар дружества, имащи дялово участие в нидерландски CV и получаващи приходи от пасивни лихви и от лицензионни възнаграждения за интелектуална собственост (наричани по-нататък „петте предварителни данъчни решения“), представлява неправомерна индивидуална държавна помощ, несъвместима с вътрешния пазар.

1. „Освобождаване“ на приходите от пасивни лихви и от лицензионни възнаграждения (схема за помощи)

- 13 В решението за откриване на процедурата Комисията най-напред приема, че „освобождаването“ на приходите от пасивни лихви (наричано по-нататък „необлагането на приходите от пасивни лихви“) и „освобождаването“ на приходите от лицензионни възнаграждения (наричано по-нататък „необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения“) представляват поотделно схеми за помощи. За да вземе под внимание настъпилото след решението за откриване на процедурата изменение на ИТА 2010 от 2013 г., съгласно което приходите от лицензионни възнаграждения и от пасивни лихви са включени в изброените в приложение 1 към ИТА 2010 категории приходи, подлежащи на облагане в Гибралтар, Комисията ограничава приложното поле на обжалваното решение до приходите от пасивни лихви и от лицензионни възнаграждения, получени или предстоящи да бъдат получени в периода между влизането в сила на ИТА 2010 (1 януари 2010 г.) и 30 юни 2013 г. (за приходите от пасивни лихви) или 31 декември 2013 г. (за приходите от лицензионни възнаграждения).
- 14 Що се отнася до анализа на критерия за предимство, Комисията констатира по същество, че получените от предприятие в Гибралтар приходи от пасивни лихви и от лицензионни възнаграждения обикновено се считат за произлизащи от или начислявани в Гибралтар и следователно подлежат на редовно данъчно облагане в Гибралтар въз основа на принципа на териториалност. Поради това тя стига до извода, че с това „освобождаване“ е въведено облекчение за данъка, който в противен случай ползващите се от него предприятия би трябвало да заплатят (съображения 81—83 от обжалваното решение).
- 15 Относно анализа на избирателността в съответствие със съдебната практика относно материалноправната избирателност на данъчните мерки, Комисията най-напред приема, че референтната рамка, която следва да се вземе предвид, за да се разгледа необлагането на получените от пасивни лихви и от лицензионни възнаграждения приходи, е ИТА 2010, имащ за цел събирането на данъка върху доходите на данъчнозадължените лица, произлизащи от или начислявани в Гибралтар. Освен това тя уточнява, че „освобождаването“ на приходите от пасивни лихви и от лицензионни възнаграждения не произтича от формално освобождаване съгласно данъчния режим, а от невключването на тези приходи в

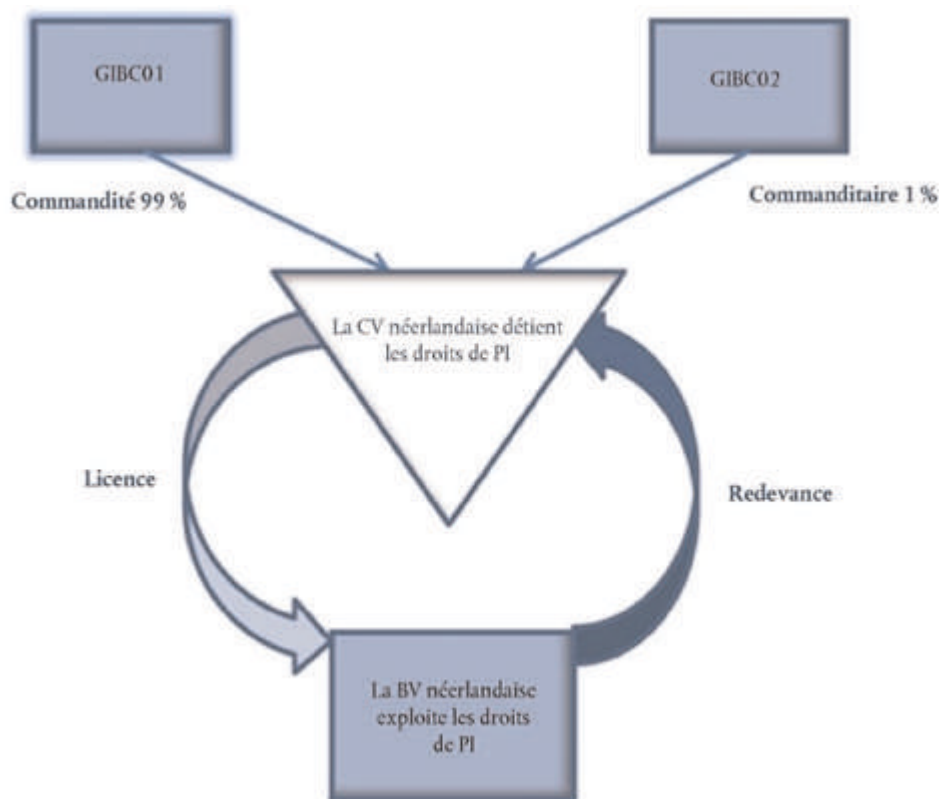
изброените в приложение 1 към ИТА 2010 категории облагаеми в Гибралтар приходи, тоест дължи се на едно „негласно освобождаване“ (съображения 89—93 от обжалваното решение).

- 16 По-нататък Комисията разглежда дали необлагането на приходите от пасивни лихви и от лицензионни възнаграждения води до различно данъчно третиране на предприятия, които се намират в сходно положение. Тя отбелязва, че ако приходите от пасивни лихви и от лицензионни възнаграждения не бяха „освободени“, те биха подлежали на облагане в Гибралтар в съответствие с принципа на териториалност.
- 17 Също така, след като посочва, че ако разглежданата мярка не е следствие от формално отклонение от данъчния режим, би следвало да се разгледат последиците от нея, за да се прецени дали тя предоставя значително предимство на конкретна група от предприятия, Комисията приема, подкрепена от цифрови данни, че необлагането на приходите от пасивни лихви и от лицензионни възнаграждения дава предимство на дружества, които принадлежат на многонационални групи и упражняват дейности като предоставяне на вътрешногрупови заеми или на права за използване на нематериални активи. Тъй като от гледна точка на целта на ИТА 2010 тези предприятия се намират в същото правно и фактическо положение като другите предприятия с приходи, произлизащи от или начислявани в Гибралтар, Комисията стига до извода, че дадените мерки са избирателни a priori (съображения 94—104 от обжалваното решение).
- 18 Накрая Комисията приема, че необлагането на приходите от пасивни лихви и от лицензионни възнаграждения не е обосновано с оглед на присъщата на данъчния режим на ИТА 2010 логика. По-специално тя отхвърля обясненията на властите на Обединеното кралство, в частност твърдението за административна управляемост (съображения 105—109 от обжалваното решение). Като следствие Комисията приема, че всяка от тези мерки представлява незаконна и несъвместима с вътрешния пазар схема за помощи.

2. Пет предварителни данъчни решения (мерки за индивидуални помощи)

- 19 В решението за разширяване на процедурата Комисията посочва 165 предварителни данъчни решения, предоставени от данъчните органи на Гибралтар, за които първоначално заключава, че са избирателни от материалноправна гледна точка и потенциално представляват държавни помощи.
- 20 В обжалваното решение Комисията приема, че 160 от анализиранияте 165 предварителни данъчни решения се отнасят до обичайно прилагане на общия данъчен режим в Гибралтар, без да може да се заключи въз основа на друга причина, че налице има държавна помощ (съображения 132—150 от обжалваното решение). От друга страна, тя приема, че оставащите пет предварителни данъчни решения, сред които е и ПДР от 2012 г. за MJN GibCo, представляват мерки за индивидуални помощи. С петте предварителни данъчни решения, останали в сила след изменението на ИТА 2010 от 2013 г. и след извършените през 2015 г. одити, данъчните органи на Гибралтар са потвърдили на техните адресати, че приходите, получени от лицензионни възнаграждения на равнището на нидерландските CV, дялове от което те притежават, не подлежат на облагане по ИТА 2010.

- 21 Най-напред в съображение 153 от обжалваното решение Комисията посочва, че петте предварителни данъчни решения се отнасят поначало до следната групова структура:



- 22 Комисията уточнява, че органите на Обединеното кралство са изпратили становища, в които се посочва, че данъчната служба на Гибралтар е възприела получените от нидерландските CV приходи като пряко получени от притежаващите дялове в тези CV предприятия в Гибралтар. В допълнение тя отбелязва, че доколкото след измененията в ИТА 2010 приходите от пасивни лихви и от лицензионни възнаграждения са били включени в списъка с категориите приходи от приложение 1 към ИТА 2010, с което независимо от техния произход са станали облагаеми в Гибралтар, то такива приходи са станали облагаеми на равнището на установените в Гибралтар съдружници. По-нататък в съображения 161 и 162 от обжалваното решение Комисията определя дяловете от печалбите, получени от пасивни доходи или от лицензионни възнаграждения за интелектуална собственост, които е трябвало да бъдат включени в облагаемата данъчна основа на петте гибралтарски предприятия, ползващи се от тези решения и обложени с данък в съответствие „с нормалните данъчни правила на Гибралтар“. По отношение на MJN GibCo тя посочва, че то притежава 99,99 % от дяловете и облагаемата му печалба в Гибралтар възлиза на 330 785 918,10 USD (щатски долара) за 2014 г., 254 328 564,60 USD за 2015 г. и 232 375 224,15 USD за 2016 г. Според нея тези дялове трябвало да бъдат включени в облагаемата основа на MJN GibCo и да бъдат обложени съгласно данъчните правила на Гибралтар.
- 23 По въпроса за избирателното предимство Комисията посочва най-напред, че приложимата референтна рамка за проверка на избирателността е ИТА 2010, като във връзка с това препраща към съображенията в раздел 7.1.3.1 от обжалваното решение, който се отнася до проверката на избирателността на схемите за помощи, състоящи се в необлагане на

приходите от пасивни лихви и от лицензионни възнаграждения. Тя допълва, че съгласно правилата на common law трябвало да се вземе предвид делът от печалби или капиталови печалби, получени от дадено CV в качеството му на предприятие съдружник, както ако този дял би представлявал печалбите или капиталовите печалби на установеното в Гибралтар предприятие.

- 24 По-нататък Комисията констатира, че за периода преди изменението от 2013 г. предварителните данъчни решения са прилагали схемите за помощи, които предвиждат освобождаване на приходите от пасивни лихви и от лицензионни възнаграждения, разгледани в раздел 7 от обжалваното решение. За следващия това изменение период тя отбелязва, че петте предварителни данъчни решения са позволявали на своите бенефициери да продължат да се ползват от схемите за освобождаване от облагане на приходите, получени от пасивни лихви и от лицензионни възнаграждения, от което прави извода, че данъчните органи на Гибралтар са удължили съществуването на тази схема в пет отделни случая, което представлява отклонение от общия данъчен режим.
- 25 Накрая Комисията приема, че петте гибралтарски дружества, които са се ползвали от петте предварителни данъчни решения, са били в сходно правно и фактическо положение с това на всички обложени в Гибралтар данъчнозадължени дружества с приходи, получавани в или произхождащи от Гибралтар, при което това отклонение не може да бъде обосновано от естеството и логиката на системата.
- 26 Що се отнася до ползвателите на установените помощни мерки, Комисията приема, че дружествата майки, които са собственици на установените в Гибралтар дружества — съдружници, в крайна сметка са ползватели на тези мерки. Тя отбелязва, че петте гибралтарски дружества, ползващи от петте предварителни данъчни решения, включително MJN GibCo, са част от големи международни групи и структурата на групите, сред които има и нидерландско CV, е привилегирovala дружествата майки, като им е позволявала да получават печалби чрез използването на права на интелектуална собственост, без те да бъдат облагани. Комисията добавя, че корпоративната групова структура, включваща нидерландско дружество с ограничена отговорност, нидерландско CV, гибралтарски съдружници и дружество майка, представлява една и съща стопанска единица по смисъла на съдебната практика, така че всички тези различни дружества трябва да се разглеждат като получатели на помощната мярка, от която това предприятие се е ползвало.

Г. Диспозитив на обжалваното решение

- 27 Разпоредителната част на обжалваното решение гласи следното:

„Член 1

1. Схемата за държавна помощ под формата на освобождаване от данъчно облагане на доходите от пасивни лихви, приложима в Гибралтар съгласно [ИТА] 2010 г. между 1 януари 2011 г. и 30 юни 2013 г. и неправомерно въведена в действие от Гибралтар в нарушение на член 108, параграф 3 от ДФЕС, е несъвместима с вътрешния пазар по смисъла на член 107, параграф 1 от ДФЕС.

2. Схемата за държавна помощ под формата на освобождаване от данъчно облагане на доходите от роялти, приложима в Гибралтар съгласно [ИТА] 2010 г. между 1 януари 2011 г.

и 31 декември 2013 г. и неправомерно въведена в действие от Гибралтар в нарушение на член 108, параграф 3 от ДФЕС, е несъвместима с вътрешния пазар по смисъла на член 107, параграф 1 от ДФЕС.

Член 2

Индивидуалните държавни помощи, предоставени от правителството на Гибралтар въз основа на данъчните становища [...] в полза на пет гибралтарски предприятия в съдружие с нидерландско [CV] [...], получаващо доходи от роялти и пасивни лихви, които са били неправомерно въведени в действие от Обединеното кралство в нарушение на член 108, параграф 3 от ДФЕС, са несъвместими с вътрешния пазар по смисъла на член 107, параграф 1 от ДФЕС.

[...]

Член 5

1. Обединеното кралство възстановява цялата несъвместима помощ, предоставена въз основа на схемите, посочени в член 1, или въз основа на [петте] данъчни[...] становища, посочени в член 2, от бенефициерите на тази помощ.

2. Всяка индивидуална помощ, предоставена въз основа на [петте] данъчни[...] становища, посочени в член 2, която не може да бъде възстановена от въпросното гибралтарско предприятие, се възстановява от други образувания, образувачи отделна икономическа единица с това гибралтарско предприятие, а именно съответните нидерландски BV, нидерландски CV или предприятието майка на гибралтарското предприятие.

[...]“.

II. Производство и искания на страните

- 28 На 15 юли 2019 г. жалбоподателите Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific), MJN Global Holdings BV, MJ BV и MJN US подават настоящата жалба в секретариата на Общия съд.
- 29 На 27 март 2020 г. жалбоподателите подават мотивирано искане за провеждане на съдебно заседание за изслушване на устните състезания на основание член 106, параграф 2 от Процедурния правилник на Общия съд.
- 30 По предложение на втори състав Общият съд на основание член 28 от своя процедурен правилник решава да възложи делото на разширен съдебен състав.
- 31 На 12 май 2021 г. Общият съд поставя писмени въпроси на страните в рамките на процесуално-организационните действия по член 89, параграф 3 от Процедурния правилник. Страните изпълняват искането на Общия съд в определения им срок.
- 32 Устните състезания и отговорите на страните на поставените им от Общия съд въпроси са изслушани в съдебното заседание от 28 юни 2021 г.

33 Жалбоподателите искат от Общия съд:

- да отмени член 1, параграф 2, член 2 и член 5, параграфи 1 и 2 от обжалваното решение в частта, в която се отнасят до тях,
- да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.

34 Комисията иска от Общия съд:

- да отхвърли жалбата като недопустима или неоснователна,
- да осъди жалбоподателите да заплатят съдебните разноски.

III. От правна страна

35 В самото начало е важно да се отбележи, че в писмената си дублика Комисията се отказва от твърдението, че жалбата е недопустима, тъй като е просрочена.

A. По структурата на жалбата

36 Както следва от разпоредителната част на обжалваното решение и от точки 13—26 по-горе, обжалваното решение се отнася, първо, до две схеми за помощи, а именно, от една страна, необлагането на приходите от пасивни лихви, посочено в член 1, параграф 1 от това решение, и от друга страна, необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения, посочено в член 1, параграф 2 от същото решение, и второ, то се отнася до пет индивидуални мерки, предоставени въз основа на петте предварителни данъчни решения, посочени в член 2 от обжалваното решение.

37 Квалифицирането на петте предварителни данъчни решения като индивидуални помощни мерки за периода след 31 декември 2013 г. (датата, от която схемите за помощи са преустановени), няма никакво отношение към квалифицирането като схема за помощи на необлагането на приходите от пасивни лихви и от лицензионни възнаграждения. По този начин обжалваното решение съдържа два отделни раздела, в които различните критерии за наличието на държавна помощ се разглеждат поотделно.

38 Освен това член 5, параграфи 1 и 2 от обжалваното решение се отнася до възстановяването на помощните мерки по членове 1 и 2 от същото решение.

39 С жалбата си жалбоподателите искат частична отмяна на обжалваното решение, и по-специално на член 1, параграф 2, член 2 и член 5, параграфи 1 и 2 от него, доколкото те се отнасят до тях.

40 Жалбата се състои от три отделни части. С първата част от жалбата се цели отмяната на член 1, параграф 2 от обжалваното решение, доколкото Комисията квалифицира като схема за помощи необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения, както и свързаното с тази мярка разпореждане за възстановяване. С втората част от жалбата се цели отмяната на член 2 от обжалваното решение, доколкото Комисията приема, че MfN GibCo се е ползвало от мерки за помощ за времето до 31 декември 2013 г., а в периода след тази дата се е ползвало от тях въз основа на ПДР от 2012 г. за MfN GibCo, като се цели и

отмяната на свързаното с тази мярка разпореждане за възстановяване. С третата част от жалбата се цели отмяната на член 5, параграф 2 от обжалваното решение, доколкото Комисията е разпоредила на MjN GibCo да възстанови мерките за помощ, като в противен случай възстановяването се изисква от жалбоподателите.

- 41 Поради това всяка от тези части следва да се разгледа последователно.
- 42 Във връзка с това Комисията изтъква, че за да бъде уважена настоящата жалба, жалбоподателите трябва да оспорят ефективно както член 1, параграф 2, така и член 2 от обжалваното решение. Освен това тя подчертава, че дори жалбата да бъде частично уважена, оспорването на разпореждането за възстановяване в член 5 от обжалваното решение може да бъде прието само с оглед на частта от помощите, за която жалбата е уважена и само доколкото са засегнати жалбоподателите. От своя страна жалбоподателите твърдят, че тъй като жалбата съдържа отделни части, оспорващи различни членове от диспозитива на обжалваното решение, те биха могли да спечелят делото по отношение на единия от двата члена или по отношение на двата члена, които са предмет на жалбата.
- 43 Съгласно съдебната практика самото обстоятелство, че приема за основателно правно основание, на което жалбоподателят се позовава в подкрепа на своята жалба за отмяна, не допуска Общият съд автоматично да отмени обжалвания акт в неговата цялост. Всъщност цялостната отмяна не може да се приеме, когато явно личи, че посоченото правно основание, което се отнася единствено до специфичен аспект на обжалвания акт, може да е основа само за частична отмяна (решение от 11 декември 2008 г., Комисия/Département du Loiret, C-295/07 P, EU:C:2008:707, т. 104).
- 44 Частичната отмяна на акт на Съюза все пак е възможна само ако частта, за която се иска отмяна, може да бъде отделена от останалата част на акта. Това условие за отделимост не е изпълнено, когато частичната отмяна на акта води до изменение на неговата същност (вж. решение от 11 декември 2008 г., Комисия/Département du Loiret, C-295/07 P, EU:C:2008:707, т. 105 и 106, и цитираната съдебна практика).
- 45 Най-напред следва да се констатира, че всяка от различните части на жалбата цели частична отмяна на обжалваното решение и се отнася до различни части от диспозитива на решението, всяка от които свързана с напълно отделни и самостоятелни помощни мерки, така че ако някои от предявените по отношение на тези части основания бъдат приети, те биха могли да доведат само до частична отмяна на обжалваното решение. По-нататък, както жалбоподателите потвърдиха в съдебното заседание за изслушване на устните състезания, тяхната жалба цели единствено отмяната на член 2 от обжалваното решение в частта, която се отнася до предоставената на MjN GibCo помощ, а не до индивидуалните помощи, предоставени на ползващите се от четирите други предварителни данъчни решения, така че ако бъдат приети основанията за отмяна на този член, това би довело единствено до неговата отмяна, тъй като той се отнася до мярката за помощ, от която са се ползвали MjN GibCo и жалбоподателите. Освен това, ако трябва да бъдат уважени оплакванията за отмяна на член 1, параграф 2 или на член 2 от обжалваното решение в частта, в която последният се отнася до жалбоподателите, това би довело до отмяната на член 5 от обжалваното решение в частта, в която се иска възстановяване на сумите, изплатени в рамките на посочени в различните части от диспозитива мерки за помощ.

Б. По първата част от жалбата, с която се иска отмяната на член 1, параграф 2 от обжалваното решение, отнасящ се до необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения, както и на свързаното с тази мярка разпореждане за възстановяване

- 46 В подкрепа на първата част от жалбата за отмяна на член 1, параграф 2 и на член 5, параграф 1 от обжалваното решение, доколкото тези разпоредби се прилагат по отношение на жалбоподателите, последните изтъкват по същество три групи основания.
- 47 Първото основание е изведено от явни грешки в преценката, от нарушение на принципа на предоставената компетентност, закрепен в член 5 ДЕС, от незначитане на принципа на данъчна автономия и данъчен суверенитет на държавите членки, както и от превишаване на правомощията на Комисията (раздел b) от първата част на жалбата).
- 48 Второто, третото и четвъртото основание са изведени от явни грешки в преценката и от нарушение на член 107, параграф 1 ДФЕС, тъй като Комисията не доказала наличието на предимство, нито неговия избиращ характер (раздели c), d) и e) от първата част на жалбата).
- 49 Петото основание е изведено от явни грешки в преценката и от нарушение на член 1, буква в) от Регламент (ЕО) № 659/1999 на Съвета от 22 март 1999 година за установяване на подробни правила за прилагането на член [108 ДФЕС] (ОВ L 83, 1999 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 8, том 1, стр. 41), тъй като Комисията приела, че схемата за освобождаване представлява съществуваща помощ (раздел f) от първата част на жалбата).
- 50 Освен това в раздел а) от първата част на жалбата жалбоподателите посочват редица явни грешки в преценката, що се отнася до тълкуването на разпоредбите на ИТА 2010 и на ИТА 1952, към които препращат различните основания за отмяна на член 1, параграф 2 от обжалваното решение.
- 51 Общият съд ще разгледа последователно различните основания в точки 47—49 по-горе и в този контекст ще прецени различните грешки, посочени в раздел а) от първата част на жалбата.

1. По основанието, изведено от явна грешка в преценката, от нарушение на член 5 ДЕС, от незначитане на принципа на данъчен суверенитет и от превишаване на правомощията (първо основание за отмяна на член 1, параграф 2 от обжалваното решение)

- 52 В рамките на първото основание за отмяна на член 1, параграф 2 от обжалваното решение жалбоподателите твърдят по същество, че Комисията е нарушила принципа на предоставената компетентност по член 5 ДЕС, съгласно който областта на пряко данъчно облагане се отнася към суверенитета и е от компетентност на държавите членки, и е превишила правомощията си с оглед на член 17, параграф 1 ДЕС, като е използвала своите правомощия в областта на държавните помощи за борба срещу видимо двойно освобождаване. По този начин Комисията заобиколила предвидената в член 116 ДФЕС процедура, позволяваща ѝ да действа, когато констатира, че съществуващо различие между правните разпоредби на държавите членки нарушава условията на конкуренция на вътрешния пазар.

- 53 Жалбоподателите подчертават, че контролът върху държавните помощи не засяга правомощието на държавите членки да изберат данъчния режим, който считат за най-подходящ, и във връзка с това да определят суверенно категориите и начина на изчисляване на облагаемите доходи и печалби (данъчната основа). От съдебната практика ясно следвало, че наличието на предимство трябва да бъде установено по отношение на така нареченото „обичайно“ данъчно облагане съгласно националните данъчни норми, тъй като Комисията не разполага с компетентност, която да ѝ позволява да определя самостоятелно т.нар. „обичайно“ облагане. По този начин, макар да е необходимо държавите членки да упражняват своята компетентност в данъчната област при спазване на правото на Съюза, това не предоставяло на Комисията правомощието да разширява приложното поле на обичайните данъчни норми, от които се състои приложимата референтна рамка, нито да се намесва в суверенните решения на държава членка извън премахването на отклоненията от правилата, съставляващи посочената рамка.
- 54 От една страна, жалбоподателите твърдят, че Комисията е допуснала явна грешка в преценката, като е счела, че целта на ИТА 2010 е да обложи дружествата върху общия размер на техните печалби или капиталови печалби и като е приела, че необлагането на приходите (пасиви) от лицензионни възнаграждения представлява дерогация от ИТА 2010. От друга страна, според тях Комисията е приложила твърде разширително член 107, параграф 1 ДФЕС и принципа, че дадена държавна помощ се определя с оглед на последиците от нея, а настоящият случай се различавал от този, по който са постановени посочените в обжалваното решение съдебни решения от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/*Government of Gibraltar* и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732), и от 21 декември 2016 г., Комисия/*World Duty Free Group* и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981).
- 55 Комисията оспорва тези доводи.
- 56 На първо място, що се отнася до твърдението за нарушение на член 5 ДЕС, следва да се припомни, че извън областите, в които данъчното право на Съюза е било хармонизирано, определянето на конститутивните характеристики на всеки данък попада в правото на преценка на държавите членки при зачитане на данъчната им самостоятелност, като при всички положения това право на преценка трябва да се упражнява при спазване на правото на Съюза. Това се отнася по-специално не само за избора на данъчни ставки, които могат да са пропорционални или прогресивни, но и за определянето на данъчната основа и данъчното събитие (решение от 16 март 2021 г., Комисия/*Полша*, C-562/19 P, EU:C:2021:201, т. 38).
- 57 Съгласно постоянната съдебна практика обаче, макар при сегашното състояние на правото на Съюза прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите членки, те трябва да упражняват тази компетентност при спазване на правото на Съюза (вж. решение от 12 юли 2012 г., Комисия/*Испания*, C-269/09, EU:C:2012:439, т. 47 и цитираната съдебна практика). Така липсата в Съюза на хармонизация в област, каквато е прякото данъчно облагане, не изключва възможността за намеса на държавите членки в приложното поле на правната уредба, отнасяща се до контрола на държавните помощи.

- 58 Всъщност държавите членки трябва да упражняват правомощията си в областта на данъчното облагане в съответствие с правото на Съюза и в този контекст да се въздържат от приемане на всякакви мерки, които могат да представляват несъвместима с вътрешния пазар държавна помощ (вж. в този смисъл решение от 3 юни 2010 г., Комисия/Испания, С-487/08, ЕУ:С:2010:310, т. 37).
- 59 Следователно Комисията може да квалифицира дадена данъчна мярка като държавна помощ, ако са изпълнени условията за подобно квалифициране (вж. в този смисъл решения от 2 юли 1974 г., Италия/Комисия, 173/73, ЕУ:С:1974:71, т. 28, от 22 юни 2006 г., Белгия и Forum 187/Комисия, С-182/03 и С-217/03, ЕУ:С:2006:416, т. 81 и от 25 март 2015 г., Белгия/Комисия, Т-538/11, ЕУ:Т:2015:188, т. 65 и 66).
- 60 Що се отнася обаче до изискването разглежданата мярка да предоставя икономическо предимство, следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика за държавни помощи се считат мерките, които под каквато и да било форма са в състояние пряко или непряко да поставят определени предприятия в по-благоприятно положение или които трябва да се разглеждат като икономическо предимство, което съответното предприятие не би получило в нормални пазарни условия (вж. решение от 2 септември 2010 г., Комисия/Deutsche Post, С-399/08 Р, ЕУ:С:2010:481, т. 40 и цитираната съдебна практика, и решение от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa и Navantia, С-522/13, ЕУ:С:2014:2262, т. 21).
- 61 По-конкретно, мярка, с която публичните власти предоставят на някои предприятия данъчно освобождаване, което, макар да не включва прехвърляне на държавни ресурси, поставя получателите си в по-благоприятно финансово положение от това на други данъчнозадължени лица, все пак представлява държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС (решение от 15 март 1994 г., Banco Exterior de España, С-387/92, ЕУ:С:1994:100, т. 14; вж. също решение от 8 септември 2011 г., Paint Graphos и др., С-78/08—С-80/08, ЕУ:С:2011:550, т. 46 и цитираната съдебна практика). Освен това в случая на данъчни мерки самото наличие на предимство може да се установи само по отношение на облагане, наречено „обичайно“ облагане (решение от 6 септември 2006 г., Португалия/Комисия, С-88/03, ЕУ:С:2006:511, т. 56) или по отношение на данъчните норми, които са определени от държавата членка по силата на нейната данъчна автономия.
- 62 Следователно данъчната автономия на държавите членки не означава, че всяка данъчна мярка, засягаща по-специално данъчната основа, която е взета предвид от данъчните органи, не попада в приложното поле на член 107 ДФЕС. Всъщност, ако дадена данъчна мярка на практика води до дискриминация между дружества, които се намират в сходно положение от гледна точка на целта на обичайния данъчен режим, представляващ референтната рамка, която следва да се има предвид, и поради това предоставя на получателите на помощта избирателни предимства, които поставят в по-благоприятно положение „определени“ предприятия или производството на „някои стоки“, тя може да се счита за държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС (вж. в този смисъл решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство, С-106/09 Р и С-107/09 Р, ЕУ:С:2011:732, т. 104).

- 63 От изложеното дотук следва, че тъй като Комисията е компетентна да следи за спазването на член 107 ДФЕС, тя не е превишила правомощията си, когато е разгледала необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения, за да провери дали тази мярка представлява схема за помощи, и ако това е така, дали тя е съвместима с вътрешния пазар по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.
- 64 Никой от доводите на жалбоподателите не може да постави под съмнение този извод.
- 65 Първо, от посочената в точка 57 по-горе съдебна практика действително следва, че на този етап на развитието на правото на Съюза Комисията не разполага с компетентност, която да ѝ позволи самостоятелно да определя „обичайното“ данъчно облагане на дадено предприятие, като се абстрахира от националните данъчни норми. Следва обаче да се отбележи, че при анализа на критериите за предимство и за избирателност Комисията се позовава на приложимите в Гибралтар разпоредби на данъчното право, а именно на разпоредбите на ИТА 2010, и по-специално на членове 11, 16 и 74 от този закон и на приложение 1 към него, както и на становищата на Обединеното кралство и на гибралтарските власти, целящи да изяснят съдържанието и ръководните принципи на въведения с ИТА 2010 режим на данъчно облагане. Така, противно на твърдението на жалбоподателите, Комисията не е определила самостоятелно т.нар. „обичайно“ облагане и в случая не е нарушила принципа на предоставената компетентност.
- 66 Второ, като предприеме тълкуване на приложимите в Гибралтар данъчни разпоредби, Комисията не би могла да пренебрегне запазената компетентност на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане. При контрола на данъчните мерки в областта на държавните помощи Комисията може всъщност сама да преценява националните данъчни разпоредби, като тази преценка може да бъде евентуално оспорена от засегнатата държава членка или от възможните заинтересовани страни чрез жалба за отмяна пред Общия съд.
- 67 Във връзка с това е важно да се подчертае, че Комисията основава своята преценка за приложимите в Гибралтар данъчни разпоредби на информацията, която са предоставили органите на Обединеното кралство и на Гибралтар. По-специално, както следва от съображение 93 и от бележка под линия 46 от обжалваното решение, Комисията определя референтната рамка, включваща ръководните принципи на обичайното данъчно облагане и целта на тази рамка, въз основа на информацията, които ѝ е предоставена от органите на Обединеното кралство в рамките на административното производство.
- 68 Трето, както отбелязва Комисията в точка 75 от писмената си защита, нейното правомощие да контролира наличието на държавна помощ в данъчната област не се ограничава до случаите, в които съществува формално изключение от националното данъчно правило. Всъщност използваната техника за правна регламентация е без значение за преценката на последиците от дадена национална мярка с оглед на член 107, параграф 1 ДФЕС (вж. в този смисъл решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 79). Така, противно на твърдението на жалбоподателите, Комисията не е превишила правомощията си, като е разгледала необлагането на дадена категория доходи или тяхното невключване в категориите облагаеми доходи в светлината на ръководните принципи на въведения с ИТА 2010 режим на данъчно облагане.
- 69 Четвърто, твърдените от жалбоподателите грешки в преценката и нарушения, по-специално при установяването на целта и ръководните принципи на ИТА 2010, недоказването на евентуална дискриминация, както и прилагането в конкретния случай на

решения от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732), и от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981), не могат да помогнат за установяването на евентуалната липса на компетентност на Комисията. Напротив, с тези доводи се цели да се посочат явни грешки в преценката, както и нарушение от страна на Комисията на член 107 ДФЕС, или грешки и нарушение, допуснати при самото упражняване на нейната компетентност.

- 70 С оглед на всички изложени по-горе съображения следва да се констатира, че с приемането на обжалваното решение Комисията не е нарушила член 5 ДЕС.
- 71 На второ място, що се отнася до твърдението за злоупотреба с власт, важно е да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика даден акт е опорочен поради злоупотреба с власт само ако въз основа на обективни, относими и непротиворечиви доказателства изглежда, че е бил приет изключително или поне по определящ начин за постигането на цели, различни от изложените, или с цел да се избегне процедура, специално предвидена от Договора (вж. в този смисъл решения от 16 април 2013 г., Испания и Италия/Съвет, C-274/11 и C-295/11, EU:C:2013:240, т. 33 и от 12 юли 2018 г., РА/Парламент, T-608/16, непубликувано, EU:T:2018:440, т. 42).
- 72 В случая обаче Комисията не може да бъде упрекната, че е допуснала злоупотреба с власт, като е приела обжалваното решение, което след провеждане на официална фаза на разследване цели да установи, че необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения представлява несъвместима с вътрешния пазар държавна помощ.
- 73 Освен това самото твърдение, че Комисията е използвала правомощията си в областта на държавните помощи, за да се бори срещу видимо двойно освобождаване, не представлява съвкупност от обективни, относими и непротиворечиви доказателства, позволяващи да се установи, че тя се е опитала да заобиколи процедурата по член 116 ДФЕС. Освен факта, че обжалваното решение не цели да постави под въпрос прилагането на принципа на териториалност, следва да се констатира, от една страна, че анализът, според който необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения представлява мярка за помощ, не отчита въпроса дали тези приходи не се облагат от други данъчни юрисдикции и се основава единствено на приложимите в Гибралтар данъчни норми. От друга страна, от обжалваното решение не следва, че Комисията се е опитала да приведе приложимото в Гибралтар данъчно право в съответствие с приложимите в различните държави членки норми.
- 74 При тези условия трябва да се приеме, че Комисията не е допуснала злоупотреба с власт.
- 75 С оглед на изложените по-горе съображения първото основание, с което се цели отмяната на член 1, параграф 2 от обжалваното решение, следва да се отхвърли.

2. По основанията, изведени от явни грешки в преценката и от нарушение на член 107, параграф 1 ДФЕС (второ, трето и четвърто основание за отмяна на член 1, параграф 2 от обжалваното решение)

- 76 По същество второто, третото и четвъртото основание, с които се иска отмяна на член 1, параграф 2 от обжалваното решение, са изведени от явни грешки в преценката и от нарушение на член 107, параграф 1 ДФЕС, доколкото Комисията приела, че необлагането

на приходите от лицензионни възнаграждения предоставя избирателно предимство на своите ползватели. Жалбоподателите оспорват, първо, анализа на предимството (второ основание за отмяната на член 1, параграф 2 от обжалваното решение), второ, извода относно избирателността (трето основание за отмяната на член 1, параграф 2 от обжалваното решение) и трето, обхвата на констатираното от Комисията избирателно предимство (трето основание за отмяната на член 1, параграф 2 от обжалваното решение). Повдигнатите от жалбоподателите различни основания препращат към явните грешки в преценката относно съдържанието и обхвата на данъчното право в Гибралтар, обособени в раздел а) от първата част на жалбата.

а) Предварителни съображения

1) По мярката за помощ, предмет на член 1, параграф 2 от обжалваното решение

- 77 В самото начало е важно да се припомни, че както е видно от съображения 28, 33 и 82 от обжалваното решение, мярката, предмет на член 1, параграф 2 от него, е необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения, квалифицирано от Комисията като „освобождаване от данъчно облагане на доходите от роялти“. Както отбелязва Комисията в съображения 28, 33 и 93 от обжалваното решение, това необлагане произтича от невключването на приходите от лицензионни възнаграждения в категориите доходи, подлежащи на облагане в Гибралтар, изброени в приложение 1 към ИТА 2010, в което изчерпателно се посочват облагаемите в Гибралтар категории доходи.
- 78 В това отношение следва да се отбележи, от една страна, че видно от решението за откриване на процедурата (вж. по-специално съображение 34 от посоченото решение), в светлината на което трябва да се тълкува обжалваното решение, мярката, предмет на член 1, параграф 2 от обжалваното решение, е по-конкретно необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения в качеството на пасивни доходи („passive income“). Подобен прочит следва и от съображение 76 във връзка с бележка под линия 25 от обжалваното решение, в която Комисията обяснява, че съдържанието се в обжалваното решение преценка се отнася само до приходите от пасивни лихви и от лицензионни възнаграждения, и не се отнася до други категории пасивни доходи. От друга страна, както е уточнено в съображение 76 от обжалваното решение, разглеждането на необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения обхваща само периода от 1 януари 2011 г. до 31 декември 2013 г.
- 79 Първо, доколкото обаче жалбоподателите твърдят, че Комисията е квалифицирала неправилно необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения като „негласно освобождаване“ и не е взела предвид факта, че съгласно член 11 от ИТА 2010 единствено доходите от една от категориите в приложение 1 подлежат на облагане с данък в Гибралтар, следва да се отбележи, че в действителност в съображение 93 от обжалваното решение Комисията е взела предвид факта, че съгласно член 11 от ИТА 2010 на облагане в Гибралтар подлежат само доходите от някои от категориите, изброени в приложение 1 към ИТА 2010. Всъщност в обжалваното решение тя пояснява, че необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения за интелектуална собственост представлява „негласно освобождаване“ в смисъл, че приходите от лицензионни възнаграждения не са включени в облагаемите в Гибралтар категории доходи, изброени в приложение 1 и попадащи в приложното поле на данъчния режим на ИТА 2010. От съображения 28, 32 и 33, както и от бележка под линия 17 от обжалваното решение е видно също, че всъщност Комисията е

- взела предвид факта, че между 1 януари 2011 г. и 31 декември 2013 г. приходите от лицензионни възнаграждения не са били включени в облагаемите в Гибралтар категории доходи, изброени в приложение 1 към ИТА 2010, и не подлежат на облагане с данък.
- 80 В това отношение следва да се припомни и постоянната съдебна практика, съгласно която член 107, параграф 1 ДФЕС не разграничава държавните мерки в зависимост от техните причини или цели, а ги определя в зависимост от техните последици и следователно независимо от използваните техники (вж. в този смисъл решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/*Government of Gibraltar* и Обединено кралство, C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 87 и цитираната съдебна практика).
- 81 Така обстоятелството, че приходите от лицензионни възнаграждения не подлежат на облагане с данък върху доходите в Гибралтар поради невключването им в категориите доходи, изброени в приложение 1 към ИТА 2010, поражда същите последици, както ако тази категория доходи би била включена в това приложение, но формално би се ползвала от освобождаване от данък. Всъщност, както по същество отбелязва генералният адвокат Campos Sánchez-Bordona в заключението си по дело *Wereldhave Belgium* и др. (C-448/15, EU:C:2016:808, т. 40 и 42), в хипотезите на необлагане данъчното събитие не възниква, докато в хипотезите на освобождаване то е налице. В последния случай основното данъчно задължение възниква теоретично, но данъчнозадълженото лице е освободено по закон изцяло или отчасти от задължението за заплащане, което в крайна сметка не може да бъде изискано от него. Така „необлагането“ и „освобождаването“ имат едни и същи последици, а именно липсата на данъчно облагане. От това следва, че Комисията не е допуснала грешка, като е квалифицирала необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения като „негласно освобождаване“.
- 82 Второ, тъй като жалбоподателите оспорват твърдението, съдържащо се в съображение 33 от обжалваното решение, че приходите от лицензионни възнаграждения не са били въобще облагаеми по силата на ИТА 2010, като изтъкват, че тези доходи, включително преди изменението от 2013 г. на ИТА 2010, спадат към доходите от категория А в приложение 1 към ИТА 2010, а именно „търговска, промишлена и професионална печалба“, следва да се отбележи следното.
- 83 Видно от точки 77 и 78 по-горе, мярката, предмет на член 1, параграф 2 от обжалваното решение, е необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения, квалифицирано от Комисията като „освобождаване от данъчно облагане на доходите от роялти“, което произтича от невключването на приходите от лицензионни възнаграждения в облагаемите в Гибралтар категории доходи, изброени в приложение 1 към ИТА 2010. Тази мярка се отнася конкретно до приходите, получени от лицензионни възнаграждения, доколкото те представляват пасивни доходи. Самите жалбоподатели обаче признават, че „чисто пасивните“ приходи от лицензионни възнаграждения, които не произтичат от дейност на предприятие, не са попадали в нито една от изброените в приложение 1 към ИТА 2010 категории доходи до влизането в сила на 1 януари 2014 г. на измененията от 2013 г. на ИТА 2010 и поради това не са подлежали на облагане в Гибралтар.
- 84 Поради това твърденията от жалбоподателите грешки не могат да поставят под съмнение извода, че приходите от лицензионни възнаграждения, които представляват пасивни доходи, по принцип не са били включени в категориите доходи, изброени в приложение 1 към ИТА 2010 в неговата редакция отпреди 1 януари 2014 г., нито следователно са

подлежали на облагане в Гибралтар. Следователно тези доводи не могат да поставят под въпрос законосъобразността на член 1, параграф 2 от обжалваното решение и трябва да се отхвърлят като несъстоятелни.

- 85 При всички случаи Комисията не е допуснала грешка, като е приела, че приходите от лицензионни възнаграждения не са били облагаеми в Гибралтар, без да проверява дали тези доходи са могли да бъдат обложени като доходите от категория А, изброени в приложение 1 към ИТА 2010.
- 86 Всъщност в различните си становища, представени в рамките на административното производство, органите на Обединеното кралство и на Гибралтар устойчиво потвърждават, че приходите от лицензионни възнаграждения за интелектуална собственост не са били облагаеми в Гибралтар съгласно ИТА 2010 в неговата редакция, действала в периода между 1 януари 2011 г. и 31 декември 2013 г. Освен това в изложението си относно ИТА 2010, приложено към становището му от 14 септември 2012 г., Обединеното кралство ясно посочва, че приходите от такива лицензионни възнаграждения не са включени в облагаемите в Гибралтар категории доходи, изброени в приложение 1 към ИТА 2010, и по-специално че те не могат да се считат за търговска печалба или печалба на предприятие, спадащо към доходите от категория А в това приложение.
- 87 Също така важно е да се отбележи, че тълкуването на ИТА 2010, че приходите от лицензионни възнаграждения никога не са подлежали на облагане в Гибралтар, е съвместимо със съдържанието на искането за предварително данъчно решение от 11 септември 2012 г., въз основа на което е издадено ПДР от 2012 г. за MjN GibCo. Всъщност в този документ самите жалбоподатели посочват, че според тях всички получени от MjN GibCo приходи от лицензионни възнаграждения не попадат в никоя от облагаемите в Гибралтар категории доходи, изброени в приложение 1 към ИТА 2010.
- 88 От това следва, че Комисията не е допуснала грешка, като е приела, че доходите от лицензионни възнаграждения не са подлежали на облагане в Гибралтар между 1 януари 2011 г. и 31 декември 2013 г., нито като е разгледала дали подобна мярка за необлагане може да предостави избирателно предимство на нейните получатели и по този начин да се яви държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

2) По разглеждането на критериите за предимство и за избирателност

- 89 Съгласно съдебната практика квалифицирането като държавна помощ изисква да са изпълнени всички условия по член 107 ДФЕС. Установено е, че за да може национална мярка да бъде квалифицирана като държавна помощ по смисъла на тази разпоредба, първо, трябва да става въпрос за намеса на държавата или чрез ресурси на държавата, второ, тази намеса трябва да е в състояние да засегне търговията между държавите членки, трето, тя трябва да предоставя избирателно предимство на своя бенефициент и четвърто, тя трябва да нарушава или да заплашва да наруши конкуренцията (вж. решение от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 40 и цитираната съдебна практика).

- 90 В това отношение следва да се отбележи, че при анализа на данъчните мерки от гледна точка на член 107, параграф 1 ДФЕС както разглеждането на критерия за предимство, така и на този за избирателност предполага преди това да се определят обичайните правила за данъчно облагане, формиращи относимата за тази проверка референтна рамка.
- 91 От една страна, когато става дума за данъчни мерки самото наличие на предимство може да се установи единствено при сравнение с едно „обичайно“ облагане (решение от 6 септември 2006 г., Португалия/Комисия, С-88/03, ЕУ:С:2006:511, т. 56). Всъщност подобна мярка предоставя икономическо предимство на своя получател, тъй като облекчава тежестите, които обичайно натоварват бюджета на едно предприятие и които, без да са субсидии в строгия смисъл на думата, имат същото естество и последици (решение от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa и Navantia, С-522/13, ЕУ:С:2014:2262, т. 22). Ето защо посредством референтната рамка се установява именно т.нар. „обичайно“ данъчно облагане.
- 92 От друга страна, за да се квалифицира национална данъчна мярка като избирателна, най-напред трябва да се започне с установяване и разглеждане на общия или обичаен данъчен режим, приложим в съответната държава членка (решение от 8 септември 2011 г., Paint Graphos и др., С-78/08—С-80/08, ЕУ:С:2011:550, т. 49).
- 93 Впрочем Комисията е уточнила възприетото от нея тълкуване на понятието за референтна рамка в своето Известие относно понятието за държавна помощ, посочено в член 107, параграф 1 ДФЕС (ОВ С 262, 2016 г., стр. 1). Макар това Известие да не може да обвърже Общия съд, то все пак може да послужи като полезен източник на идеи (вж. в този смисъл и по аналогия решение от 26 юли 2017 г., Чешка република/Комисия, С-696/15 Р, ЕУ:С:2017:595, т. 53).
- 94 В точка 133 от посоченото Известие относно понятието за държавна помощ е отбелязано по-специално че референтната система е съставена от последователен набор от правила, които по принцип се прилагат въз основа на обективни критерии за всички предприятия, които попадат в обхвата, определен от целта на системата. В същата точка от това Известие относно понятието за държавна помощ се уточнява, че най-често тези правила определят не само обхвата на дадената система, но също така условията, при които системата се прилага, правата и задълженията на предприятията, които подлежат на нейните правила, както и техническите аспекти, свързани с функционирането на системата.
- 95 В настоящия случай, макар жалбоподателите да не оспорват, че Комисията е възприела правилно ИТА 2010 като обичайните правила за данъчно облагане, формиращи относимата референтна рамка за разглеждане на необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения, те оспорват чрез второто, третото и четвъртото основание за отмяната на член 1, параграф 2 от обжалваното решение възприетото от Комисията тълкуване на съдържанието и на целта на ИТА 2010.
- 96 Ето защо най-напред следва да се разгледат доводите на жалбоподателите, с които се оспорва направеното от Комисията тълкуване на съдържанието и целта на представляващите референтната рамка обичайни правила за данъчно облагане на приходите на дружествата в Гибралтар, а след това следва да се разгледат различните основания, с които се оспорва направеният от Комисията анализ на избирателното предимство.

б) По преценката на Комисията относно референтната рамка и обичайните правила за данъчно облагане в Гибралтар

- 97 Както следва от съображения 28—30 от обжалваното решение, разпоредбите на ИТА 2010, които се отнасят до системата за данъчно облагане на приходите на дружествата в Гибралтар, основно са членове 11, 16 и 74.
- 98 Част II от ИТА 2010, с наименование „Облагане с данък“ („Charge to Tax“), включва по-специално член 11 от ИТА 2010, който е озаглавен „Облагането с данък“ („The Charge to Taxation“) и предвижда:
- „1. При спазване на разпоредбите на [ИТА 2010] и на правилата, данъкът се дължи по ставка, определяна периодично за всяка данъчна година или за всеки счетоводен период върху доходите на всяко лице, посочено в таблици А-С [...] от приложение 1, които произлизат от или се начисляват в Гибралтар.
- [...]“.
- 99 В редакцията, приложима между 1 януари 2011 г. и 31 декември 2013 г., приложение 1, озаглавено „Head of charges“, към което препраща пряко член 11, параграф 1 от ИТА 2010, идентифицира три категории облагаеми в Гибралтар приходи, а именно:
- категория А, която включва, от една страна, печалбите и ползите за дадено предприятие или дружество за доверително управление от каквато и да е търговия, дейност или професия (trade, business, profession or vocation) и от друга страна, приходите от недвижимо имущество (real property),
 - категория В, която се отнася до доходите на лицата, упражняващи трудова дейност и самонаетите лица,
 - категория С, която се отнася до „Други приходи“ (Other income), сред които по-специално са дивидентите и доходите от фондове и от пенсионни схеми.
- 100 Освен това член 74 от ИТА 2010 определя използваното в член 11 от ИТА 2010 понятие „произлизащ от или начисляван в Гибралтар“ както следва:
- „а) При спазване на буква б) определя мястото, където се извършват дейностите (или по-голямата част от дейностите), от които възникват печалбите.
- б) за целите на буква а) се счита, че по-голямата част от дейностите, водещи до печалбите на предприятието, са се осъществили в Гибралтар, когато:
- i) предприятие с основна дейност, от която произлизат доходите, е предмет на лиценз и на правно регламентиране съгласно законите на Гибралтар или
 - ii) предприятие, което законно извършва сделки в Гибралтар чрез клон или каквато и да е постоянна форма на стопанска дейност, поради това че е получило разрешение от друга юрисдикция с право на преминаване през Гибралтар, и което в противен случай би имало нужда от такова разрешение и регламентиране в Гибралтар,

- с) буква b) не се прилага за упражнявана извън Гибралтар дейност на клон или постоянна форма на стопанска дейност на гибралтарско дружество, доколкото тази дейност се упражнява извън Гибралтар“.
- 101 Част III от ИТА 2010, озаглавена „Начисляване на данъка“ („Computation of assessment“), включва член 16, параграф 1, който е озаглавен „Данъчна основа“ („Basis of assessment“) и предвижда:
- „1. Освен ако не е предвидено друго, облагаемите с данък печалби или капиталови печалби на предприятието съответстват на общия размер на печалбата или капиталовата печалба, регистрирана от предприятието за отчетен период“.
- 102 От една страна, според жалбоподателите Комисията неправилно е приела — в нарушение на „подборния“ характер на системата за данъчно облагане на приходите на дружествата в Гибралтар — че целта на ИТА 2010 е да обложи счетоводната печалба, а оттам и всички приходи на данъчно задължените дружества. От друга страна, според тях Комисията неправилно е приела, че съгласно принципа на териториалност приходите на гибралтарските дружества от лицензионни възнаграждения се считат за произлизащи от или начислявани в Гибралтар.
- 103 Доколкото страните спорят относно тежестта на доказване, както и относно обхвата на контрола, който Общият съд трябва да осъществи върху преценките на Комисията за съдържанието и обхвата на данъчното право на Гибралтар, важно е да се отбележи, че при приемането на решение в областта на държавните помощи установяването на националното право е фактически въпрос (вж. в този смисъл решение от 21 декември 2011 г., A2A/Комисия, C-318/09 P, непубликувано, EU:C:2011:856, т. 125 и цитираната съдебна практика). Така въпросът дали и доколко Комисията е изтъкувала правилно съдържанието и обхвата на дадена национална норма зависи от фактическата преценка на съда на Съюза и е подчинен на правилата за събирането на доказателства и за разпределянето на тежестта на доказване (вж. в този смисъл решение от 26 ноември 2015 г., Comunidad Autónoma del País Vasco и Itelazpi/Комисия, T-462/13, EU:T:2015:902, т. 71 и цитираната съдебна практика).
- 104 По този повод е важно да се припомни, че в рамките на контрола на държавните помощи Комисията по принцип трябва да посочи в обжалваното решение доказателството за наличието на такава помощ (вж. в този смисъл решения от 12 септември 2007 г., Olympiaki Aeroporía Ypiresies/Комисия, T-68/03, EU:T:2007:253, т. 34 и от 25 юни 2015 г., SACE и Sace VT/Комисия, T-305/13, EU:T:2015:435, т. 95). В този контекст тя е длъжна да проведе процедурата по разследване на атакуваните мерки надлежно и безпристрастно, за да може при приемане на окончателното решение да разполага с възможно най-пълната и надеждна информация за тази цел (вж. в този смисъл решения от 2 септември 2010 г., Комисия/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, т. 90 и от 3 април 2014 г., Франция/Комисия, C-559/12 P, EU:C:2014:217, т. 63).
- 105 Също така в областта на държавните помощи разпределянето на доказателствената тежест е обусловено от спазването на процесуалните задължения съответно на Комисията и на засегнатата държава членка, в рамките на упражняването на правомощието, с което тази институция разполага, за да подтикне държавата членка да й предостави необходимата информация (вж. решение от 28 ноември 2008 г., Hotel Cipriani и др./Комисия, T-254/00, T-270/00 и T-277/00, EU:T:2008:537, т. 232 и цитираната съдебна практика). По-конкретно

съответната държава членка, по силата на задължението си за сътрудничество с Комисията, и третите заинтересовани лица, надлежно поканени да представят становищата си съгласно член 108, параграф 2 ДФЕС, следва да изложат доводите си и да предоставят на Комисията всички сведения, за да може тя да се запознае с всички данни по случая (вж. в този смисъл решение от 28 ноември 2008 г., *Hotel Cipriani* и др./Комисия, T-254/00, T-270/00 и T-277/00, EU:T:2008:537, т. 233).

- 106 Всъщност Комисията не е длъжна служебно и по своя преценка да проверява какви са фактическите и правните обстоятелства, които е можело да ѝ бъдат представени в хода на административното производство (вж. в този смисъл решения от 2 април 1998 г., *Комисия/Sytraval* и *Brink's France*, C-367/95 P, EU:C:1998:154, т. 60 и от 14 януари 2004 г., *Fleuren Compost/Комисия*, T-109/01, EU:T:2004:4, т. 49).
- 107 Накрая, следва да се отбележи, че в рамките на жалба за отмяна на основание член 263 ДФЕС законосъобразността на решение в областта на държавните помощи трябва да се преценява в зависимост от информацията, по-специално относно националната правна уредба, с която Комисията е могла да разполага към момента, в който го е приела (вж. в този смисъл решение от 16 юли 2014 г., *Zweckverband Tierkörperbeseitigung/Комисия*, T-309/12, непубликувано, EU:T:2014:676, т. 97 и цитираната съдебна практика).
- 108 Различните грешки, на които се позовават жалбоподателите във връзка с преценката от Комисията на съдържанието и обхвата на ИТА 2010, следва да се разгледат именно в светлината на тези принципи.

1) По целта на ИТА 2010 и по идентифицирането на облагаемите приходи по този закон

- 109 С първата група доводи жалбоподателите искат по същество да оспорят преценката на Комисията, според която ИТА 2010 има за цел да обложи цялата счетоводна печалба, а с това и всички приходи, които са произлизащи от или начислявани в Гибралтар. По-специално според тях Комисията не е взела предвид факта, че само някои категории доходи, изброени в приложение 1 към ИТА 2010, са били облагаеми в Гибралтар.
- 110 За жалбоподателите Комисията е приела неправилно, по-специално в съображение 90 от обжалваното решение, че счетоводната печалба представлява облагаемата основа за установените в Гибралтар дружества и че целта на ИТА 2010 е да обложи „счетоводните печалби“ на тези дружества, така че всички техни приходи попадали в приложното поле на ИТА 2010. Всъщност приходите на дружествата подлежали на облагане в Гибралтар само при двойното условие те да спадат към „категиите облагаеми доходи“ в приложение 1 към ИТА 2010 (член 11 от ИТА 2010) и да са произлизащи от или начислявани в Гибралтар (членове 11 и 74 от ИТА 2010). В това отношение жалбоподателите считат, че системата на данъчно облагане в Гибралтар представлява „подборен“ режим, който се състои в облагане с данък само на определени категории доходи, точно определени по закон. В действителност не съществувало никакво общо правило, по силата на което приходите на установено в Гибралтар дружество да се облагат по принцип там. Освен това Комисията не взела под внимание в достатъчна степен член 11 от ИТА 2010, който бил основната разпоредба за определяне на облагаемите в Гибралтар приходи и с оглед на който трябвало да се тълкуват останалите разпоредби на ИТА 2010, сред които член 16.

- 111 По-специално жалбоподателите наблягат на факта, че пасивните доходи, произлизащи от лицензионни възнаграждения, не са включени в данъчната основа и следователно не попадат в приложното поле на ИТА 2010. Целта на ИТА 2010 била не да се обложат дружествата върху цялата тяхна счетоводна печалба, а само върху категориите доходи, изброени в приложение 1 към ИТА 2010.
- 112 Освен това според жалбоподателите неправилно било твърдението на Комисията, по-специално в съображение 28 от обжалваното решение, че дружествата с обичайно местопребиваване в Гибралтар, по принцип подлежат на облагане в Гибралтар. Режимът на данъчно облагане в Гибралтар бил „основан на произхода“ или „на източника“ на получените приходи, а не „на мястото на пребиваване“ на дружеството, което ги получава, а данъкът бил дължим в Гибралтар само за приходите, които „произлиза[т] от или [се] начислява[т] в Гибралтар“.
- 113 Комисията оспорва тези доводи.
- 114 В самото начало е важно да се отбележи, че противно на твърдението от жалбоподателите, в съображение 28 от обжалваното решение Комисията не твърди, че дружествата, които обичайно пребивават в Гибралтар, по принцип подлежат на облагане там, нито че режимът на данъчно облагане в Гибралтар е основан на произхода на данъчнозадълженото лице. Всъщност нейното твърдение е само, че дружествата с обичайно местопребиваване в Гибралтар „могат“ да бъдат данъчнозадължени в Гибралтар. Впрочем в съображения 28 и 30 от обжалваното решение Комисията обяснява, че категориите облагаеми в Гибралтар доходи са изброени в приложение 1 към ИТА 2010 и че тези доходи могат да бъдат обложени с данък в Гибралтар само при условие да произлизат оттам или да са начислени там.
- 115 Освен това, противно на твърдението от жалбоподателите, Комисията действително е взела предвид факта, че съгласно член 11 от ИТА 2010 подлежат на облагане само доходите, включени в изброените в приложение 1 към този закон категории доходи. Този извод следва по-специално от съображение 28 от обжалваното решение, в което Комисията възпроизвежда трите категории доходи от таблици А, В и С в приложение 1 към ИТА 2010, а също така следва от съображение 93 от същото решение, в което тя заключава, че лицензионните възнаграждения мълчаливо са освободени от данък въз основа на констатацията, че те не са включени в облагаемите в Гибралтар категории доходи от приложение 1 към ИТА 2010.
- 116 Също така, противно на посоченото от жалбоподателите, в обжалваното решение Комисията не приема, че целта на ИТА 2010 е да се обложат данъчнозадължените лица върху цялата тяхна счетоводна печалба. Всъщност в съображение 93 от обжалваното решение Комисията констатира, че целта на ИТА 2010 е „да се съберат постъпления от данъкоплатците, данъчно задължени в Гибралтар (т.е. данъкоплатците, получаващи доходи, произлизащи от Гибралтар или начислявани в Гибралтар)“. Освен това, видно от съображение 82 от обжалваното решение, Комисията е основала своя анализ за необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения на констатацията, че главен принцип за ИТА 2010 е „общия[т] принцип, че корпоративният подоходен данък се събира от всички данъчнозадължени лица, които получават доходи, произлизащи от Гибралтар или начислени в Гибралтар“.

- 117 Предвид тези обстоятелства и доколкото жалбоподателите упрекуват Комисията, че не разглеждала данъчния режим на Гибралтар като подбoren режим, целящ да обложи дружествата само за категориите доходи, изброени в приложение 1 към ИТА 2010, следва да се провери дали Комисията е имала основание да приеме, че ИТА 2010 цели да обложи доходите, произлизащи от или начислявани в Гибралтар.
- 118 Във връзка с това е важно да се припомни, че понятието за цел или за естество на обичайната данъчна система се извлича от основните или ръководните принципи на тази данъчна система, а не от политиките, които евентуално могат да се финансират с предоставените от нея средства, нито от целите, които биха могли да се преследват чрез въвеждане на изключения от тази данъчна система (решение от 16 май 2019 г., Полша/Комисия, Т-836/16 и Т-624/17, EU:Т:2019:338, т. 62).
- 119 Първо, безспорно от член 11 от ИТА 2010, озаглавен „Облагането с данък“, както е възпроизведен в точка 98 по-горе, следва, че системата на данъчно облагане на Гибралтар се основава на принципа на териториалност, съгласно който се облагат доходите, произлизащи от или начислявани в Гибралтар. Освен това властите на Обединеното кралство неколккратно уточниха, по-специално в становището си от 14 септември 2012 г., че териториалната данъчна основа представлява централната характеристика или по-скоро общото правило („general norm“) на данъчната система на Гибралтар.
- 120 Второ, важно е да се подчертае, че съгласно член 16 от ИТА 2010, озаглавен „Данъчна основа“, облагаемите доходи на дадено дружество съответстват на общия размер на счетоводните печалби за даден счетоводен период. Противно на твърдението от жалбоподателите обаче и както правилно изтъква Комисията, от заглавието и от текста на член 16 от ИТА 2010 следва (вж. т. 101 по-горе), че той се отнася до определянето на облагаемата основа като такава, а не само до съответния период, който трябва да се вземе предвид при определяне на тази основа.
- 121 От тази разпоредба следва, че всички получени от данъчнозадълженото лице счетоводни доходи се вземат предвид за целите на данъчното облагане в Гибралтар. Все пак следва да се отбележи, видно също от съображения 30, 90 и 91 от обжалваното решение, че изчисляването на облагаемата основа на дружествата се извършва на териториална основа, както е посочено в член 11 от ИТА 2010, така че счетоводните приходи могат да бъдат обложени само ако са „произлизащи от Гибралтар или начислявани в Гибралтар“.
- 122 В този контекст следва да се отбележи уточнението на Обединеното кралство в становището му от 3 декември 2012 г., че всички дружества, които получават приходи, произлизащи от или начислявани в Гибралтар, подлежат на облагане с данък в съответствие с ИТА 2010. В допълнение се посочва, че принципът на териториалност е общо приложим за всички дружества и за всички видове техни приходи. Също така в становището си от 18 април 2013 г. властите на Обединеното кралство уточняват за пореден път, че предвидената в ИТА 2010 териториална система на данъчно облагане се прилага за всички предприятия от всички сектори на промишлеността, финансите и търговията, и че този принцип е всеобщо приложим.
- 123 Следователно от разглеждането на членове 11 и 16 от ИТА 2010, както са цитирани в точки 98—101 по-горе, както и от становището, представено от властите на Обединеното кралство в хода на административното производство, е видна необходимостта тези разпоредби да се тълкуват в смисъл, че въведеният от ИТА 2010 режим на данъчно

- облагане се основава на два ръководни принципа, а именно принципа на териториалност, съгласно който произлизащите от или начисляваните в Гибралтар доходи се облагат с данък, както и принципа, че всички счетоводни приходи на данъчнозадължените лица подлежат на облагане. Поради това Комисията е приела правилно, че въведеният с ИТА 2010 режим на данъчно облагане в Гибралтар се основава на целта да бъдат обложени доходите на всички данъчнозадължени лица, произлизащи от или начислявани в Гибралтар.
- 124 Освен това е важно да се отбележи, че нито властите на Обединеното кралство, нито тези на Гибралтар са оспорили в своите съответни становища по решението за откриване на процедурата виждането на Комисията, че цел на ИТА 2010 се явява облагането на доходите на всички данъчнозадължени лица, произлизащи от или начислявани в Гибралтар. Всъщност властите на Обединеното кралство и на Гибралтар са се задоволили само да посочат, че необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения не представлява избирателна мярка, а става въпрос за обща мярка, приложима към всички сектори на промишлеността, търговията и финансите, и спрямо всички предприятия. Те не изразяват никакво становище по съображение 32 от решението за откриване на процедурата, в което Комисията изрично потвърждава, че ръководният принцип на данъчната система на Гибралтар е облагането на всички дружества с приходи, произлизащи от или начислявани в Гибралтар, което води до избягване на двойното данъчно облагане и до опростяване. Освен това властите на Обединеното кралство и на Гибралтар не оспорват съдържанието на съображение 35 от решението за откриване на процедурата, в което Комисията ясно посочва, че целта на системата на данъчно облагане на Гибралтар е да се обложат всички дружества с приходи, произлизащи от или начислявани в Гибралтар.
- 125 Във връзка с това — доколкото жалбоподателите оспорват значението на становищата на Обединеното кралство, като твърдят, че след като властите на Обединеното кралство и тези на Гибралтар не са оспорили тълкуването на разпоредбите от ИТА 2010, дадено от Комисията в хода на официалната процедура по разследване, това не е пречка те от своя страна да оспорят това тълкуване — следва да се посочи, както е видно и от точки 103—107 по-горе, че при разглеждането на дадена данъчна мярка по член 107 ДФЕС проверката на възприетото от Комисията тълкуване на националното право, което представлява фактически въпрос, трябва да се извърши в светлината на наличната информация към деня на приемане на оспорваното решение и като се вземе предвид информацията, предоставена от съответната държава членка и от заинтересованите страни. В този контекст е важно по-специално да се отбележи, че в рамките на официалната процедура по разследване държавата членка и потенциалният бенефициер на мярката, предмет на тази процедура, трябва да предоставят на Комисията разяснения относно всички данни по преписката (вж. в този смисъл решение от 18 ноември 2004 г., *Ferriere Nord/Комисия*, T-176/01, EU:T:2004:336, т. 93).
- 126 След като обаче информацията, на която се е основала Комисията в своето тълкуване на националното право, произтича пряко от органите на държавата членка и от територията, за която се отнася производството, и тя е била повторена неколkokратно при последвалите контакти, като разбирането на Комисията за предоставената от тези органи информация е било потвърдено имплицитно след решението за откриване на процедурата, Комисията не може да бъде упреknата, че е счела тази информация за достатъчно надеждна и достоверна. Освен това, след като становищата на Обединеното кралство и на Гибралтар не противоречат на съдържанието на разпоредбите от ИТА 2010, които са от значение, и след

като Комисията не е получила данни, които да поставят под въпрос тези становища, тя е могла да се позове на тях при приемането на обжалваното решение, за да даде тълкуване на данъчното право на Гибралтар.

- 127 Съща така е важно да се отбележи, че макар жалбоподателите да са имали възможност да изразят становище по решението за откриване на процедурата, те не са сметнали за необходимо да направят това, при все че от това решение ясно личи предметът на производството, а именно приходите от лицензионни възнаграждения, получени от гибралтарските дружества между 1 януари 2011 г. и 31 декември 2013 г. Преди да бъде прието обжалваното решение, на Комисията не са били съобщени от страните нито експертният доклад, представен от жалбоподателите като приложение към писмената реплика (наричан по-нататък „експертният доклад“), нито съдържащата се в него информация относно твърдения подборен характер на режима на данъчно облагане в Гибралтар. Както обаче следва от точка 106 по-горе, при липсата на информация, която да е в състояние да постави под въпрос възприетото в решението за откриване на процедурата тълкуване на националното данъчно право, Комисията не е могла да разгледа чрез предположения всички доводи, които евентуално биха могли да оспорят нейното тълкуване на националното право, което впрочем е било потвърдено от властите на държавата членка и на съответната територия. Освен това, както следва от всички посочени по-горе съображения, жалбоподателите не са успели да докажат, че информацията, на която се е основала Комисията, е била невярна или ненадеждна и недостоверна.
- 128 От гореизложеното следва, че Комисията е приела основателно, че системата на данъчно облагане на Гибралтар е териториална система на данъчно облагане, съгласно която всички приходи, произлизащи от или начислявани в Гибралтар, трябва да бъдат обложени с данък в Гибралтар.
- 129 Този извод не се поставя под съмнение от другите доводи на жалбоподателите.
- 130 В частност, доколкото жалбоподателите считат, че системата на данъчно облагане в Гибралтар представлява подборен режим, чиято цел е да се обложат категориите доходи, изброени в приложение 1 към ИТА 2010, несъмнено следва да се отбележи, както твърдят и жалбоподателите, че съгласно член 11 от ИТА 2010, за да бъдат облагаеми, доходите на дружествата трябва да спадат към някоя от категориите доходи в приложение 1 към ИТА 2010. Поради това при невключването в този списък, какъвто е случаят с приходите от лицензионни възнаграждения, някои видове доходи могат технически да се окажат извън всякакво данъчно облагане на основание ИТА 2010.
- 131 Важно е обаче най-напред да се подчертае, че нито властите на Гибралтар, нито тези на Обединеното кралство са твърдели някога, че режимът на данъчно облагане в Гибралтар е подборен режим. Напротив, в становището си от 14 ноември 2013 г. те уточняват, че ИТА 2010 предвижда само един режим на данъчно облагане, независимо от категориите облагаеми доходи, посочени в таблици А—С от приложение 1 към ИТА 2010. Освен това в различните становища, представени в хода на административното производство, властите на Обединеното кралство определят системата на данъчно облагане на Гибралтар единствено като териториален режим на данъчно облагане.
- 132 По-нататък е важно да се отбележи, че обичайните правила за данъчно облагане, или с други думи, правилата, съставляващи референтната рамка, трябва да се разглеждат в тяхната цялост и с оглед на ръководните принципи на националната система на данъчно

- облагане. Всъщност дадена данъчна мярка не може да бъде точно преценена с оглед на няколко разпоредби, които са били извадени изкуствено от по-широка законодателна рамка (вж. в този смисъл решение от 28 юни 2018 г., *Andres (несъстоятелност Heitkamp BauHolding)/Комисия*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, т. 103).
- 133 Да се приеме обаче, както изтъкват жалбоподателите, че въведената от ИТА 2010 система на данъчно облагане в Гибралтар е подборен режим, чиято цел е да се обложат категориите доходи, изброени в приложение 1 към ИТА 2010, би означавало да се пренебрегнат другите разпоредби на ИТА 2010 и съответно логиката на ръководните принципи на тази система на данъчно облагане. Всъщност, както бе отбелязано в точка 121 по-горе, ИТА 2010 се основава не само на установения в член 11 от него териториален принцип, но и на принципа, че всички счетоводни приходи на данъчнозадължените лица подлежат на облагане в съответствие с член 16. Това са двата принципа, които следва да се имат предвид при разглеждането на преследваната от ИТА 2010 цел.
- 134 Накрая, съгласно съдебната практика използването на дадена законодателна техника не би могло да доведе до избягване от страна на национални данъчни правила на изначално предвидения в Договора за функционирането на ЕС контрол в областта на държавните помощи. Също така използваната законодателна техника не може да бъде решаващ фактор при разглеждането на съдържанието и обхвата на правилата, съставляващи референтната рамка, освен ако не се придаде решаващо значение на формата на държавната намеса пред нейните последици (вж. по аналогия решение от 28 юни 2018 г., *Andres (несъстоятелност Heitkamp BauHolding)/Комисия*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, т. 92).
- 135 В случая обаче обстоятелството, че съгласно член 11 от ИТА 2010 във връзка с приложение 1 към ИТА 2010 данъчното облагане се определя положително, при което само категориите доходи, изрично изброени в приложение 1 са данъчно облагаеми, води на практика до същите последици както изричното освобождаване от данъчно облагане или както положението, при което необлагането е определено отрицателно, а именно всичките доходи да са облагаеми, а само някои категории доходи да са изключени от приложното поле на ИТА 2010. Всъщност, както бе посочено в точка 81 по-горе, „необлагането“ и „освобождаването“ имат едни и същи последици, а именно липсата на данъчно облагане. Следователно това, което жалбоподателите квалифицират като „подборен режим“, в действителност представлява само избор на законодателна техника, а не на определено правило за данъчно облагане с оглед на анализа на данъчнооблагателната система в Гибралтар.
- 136 В това отношение е важно да се отбележи и подчертаното от Комисията в съображение 27 от обжалваното решение, че с ИТА 2010 е въведена обща ставка на подоходен данък за дружествата от 10 %, прилагана за предприятията в цялата гибралтарска икономика, с изключение на някои доставчици на услуги. От това следва, че за различните категории облагаеми доходи се прилага единна ставка от 10 % и за тях няма отделен режим на данъчно облагане. Такъв впрочем е анализът, който следва и от становището от 14 ноември 2013 г., в което властите на Обединеното кралство обясняват, че гибралтарското законодателство не предвижда събирането на данъка да се извършва за определена категория доходи. Те уточняват, че системата на данъчно облагане в Гибралтар не изисква да се определя предварително категорията, към която спадат получените доходи, за да може спрямо тях да се приложи облагане, специфично за конкретна категория доходи, а предвижда само общ режим на облагане на доходите, произлизащи от или начислявани в Гибралтар.

- 137 Така от изложеното по-горе следва, че член 11 и приложение 1 към ИТА 2010, доколкото предвиждат категории облагаеми доходи, представляват само способи за данъчно облагане и тези разпоредби не могат изкуствено да бъдат извадени от техния контекст, за да се определи целта на ИТА 2010. Поради това, противно на твърдението от жалбоподателите, от член 11 от ИТА 2010 не може да се направи извод, че целта на системата на данъчно облагане в Гибралтар е да се обложат категориите доходи, изброени в приложение 1 към ИТА 2010.
- 138 С оглед на изложените по-горе съображения следва да се отхвърлят оплакванията на жалбоподателите, че Комисията е допуснала грешка при определянето на целта на ИТА 2010.
- 2) По прилагането на принципа на териториалност спрямо лицензионните възнаграждения*
- 139 Според жалбоподателите Комисията е допуснала явна грешка в преценката, като в съображения 42, 82, 94 и 106 от обжалваното решение е приела, че прилагането на принципа на териториалност означава приходите от лицензионни възнаграждения да произлизат от или да се начисляват в Гибралтар само поради факта че са получени от гибралтарско дружество. Жалбоподателите считат за непоследователно и погрешно изявлението, съдържащо се в съобщението на Обединеното кралство от 14 септември 2012 г., на което се е основала Комисията, за да направи тези преценки. Според жалбоподателите не подлежат на облагане в Гибралтар доходите, които гибралтарско дружество получава от упражнявани извън Гибралтар дейности, включително доходи от лицензионни възнаграждения. Когато нито едно от правата на интелектуална собственост не се урежда в Гибралтар и както тези права, така и лицензополучателят не се намират в Гибралтар, при което лицензионните възнаграждения не се изплащат в Гибралтар, не можело да се счита, че получените от тях доходи са произлизащи от или начислявани в Гибралтар.
- 140 Комисията оспорва тези доводи.
- 141 Както бе установено в точка 125 по-горе, при разглеждането на данъчна мярка по член 107 ДФЕС проверката на възприетото от Комисията тълкуване на националното право, което представлява фактически въпрос, трябва да се извърши в светлината на наличната информация към деня на приемане на оспорваното решение и като се вземе предвид информацията, предоставена от съответната държава членка и от заинтересованите страни.
- 142 В дадения случай действително ИТА 2010, в неговата редакция, приложима между 1 януари 2010 г. и 31 декември 2013 г., не съдържа разпоредба, която изрично да предвижда, че приходите от лицензионни възнаграждения, получени от гибралтарски дружества, се считат за произлизащи от или начислявани в Гибралтар. Всъщност подобно правило е били изрично включено в ИТА 2010 едва с поправката от 2013 г., влязла в сила на 1 януари 2014 г.
- 143 Както обаче се посочва в бележка под линия 49 от обжалваното решение, твърдението, че получените от гибралтарски дружества приходи от лицензионни възнаграждения се считат непременно за произлизащи от или начислявани в Гибралтар, се основава на информация, изхождаща пряко от съответната държава членка. Всъщност в становището си от 14 септември 2012 г. властите на Обединеното кралство изрично потвърждават, че

- принципът на териториалност предполага „всеки получен от гибралтарско дружество приход от лицензионни възнаграждения [да] произлиза от или [да] се начислява в Гибралтар“.
- 144 Във връзка с това е важно да се отбележи, първо, че твърдението, че получените от гибралтарски дружества приходи от лицензионни възнаграждения произлизат от или се начисляват в Гибралтар, е съвместимо със съдържанието на член 74 от ИТА 2010 и поради това то би могло да следва от самото прилагане на принципа на териториалност и на правилото, че следва да се има предвид мястото на дейност по начисляване на приходите.
- 145 Всъщност член 74 от ИТА 2010 определя понятието „произлизащи от или начислявани в Гибралтар“ в зависимост от „мястото, където са извършени дейностите [...] в основата на печалбите“.
- 146 Доколкото обаче необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения се отнася до пасивни доходи, тоест до доходи, получени от образувания, които само притежават правата на интелектуална собственост, логично е да се приеме, че „дейността по начисляване на приходите“ по смисъла на член 74 от ИТА 2010 се намира в местопребиваването на дружествата, притежаващи правата на интелектуална собственост, на които се основават тези лицензионни възнаграждения. В този смисъл, противно на посоченото от жалбоподателите, твърдението, че получените от гибралтарско дружество приходи от лицензионни възнаграждения се считат за произлизащи от или начислявани в Гибралтар, действително предполага наличието на елемент, който позволява тези приходи да бъдат свързани с територията на Гибралтар.
- 147 Освен това твърдението на властите на Обединеното кралство също не е несъвместимо със съдебната практика на Judicial Committee of the Privy Council (Съдебна комисия на Тайния съвет, Обединено кралство, наричан по-нататък „JPC“), на която е направено позоваване в хода на административното производство, и която, макар да не е обвързваща, е от значение за тълкуването на член 74 от ИТА 2010. Всъщност в приетото от JPC във връзка с Хонконг решение по дело Commissioner of Inland Revenue v HK-TVB International Ltd (1992) 2 AC 397 се посочва, че приходите — получени от хонконгско дружество, което е предоставяло в подлицензия филми на установени в чужбина дружества, които са ги използвали в чужбина — са произлезли от и са били начислени в Хонконг. Несъмнено, важно е да се отбележи, подобно на жалбоподателите, че в даденото дело JPC е взела предвид някои специфични за конкретния случай обстоятелства, сред които това, че договорите за подлиценз са били подготвени в Хонконг, а някои допълнителни услуги са били предоставяни понякога от Хонконг. Трябва обаче да се посочи, че JPC е взела под внимание и обстоятелството, че на установения в Хонконг данъкоплатец е било изплащано фиксирано лицензионно възнаграждение. Също така, както подчертават властите на Обединеното кралство в становището си от 14 ноември 2013 г., посоченото решение на JPC ясно потвърждава, че произлизащите от лицензионни възнаграждения приходи на гибралтарско дружество биха могли да произлизат от или да са начислявани в Гибралтар дори когато правата на интелектуална собственост са използвани само извън неговата територия.
- 148 Второ, противно на посоченото от жалбоподателите, твърдението, което се съдържа в становището от 14 септември 2012 г., не е нито изолирано, нито несъвместимо с останалите данни в този документ.

- 149 В действителност това твърдение се потвърждава от графиката на страница 22 от становището от 14 септември 2012 г., с която се онагледяват последиците от необлагането на приходите от пасивни лихви и от лицензионни възнаграждения в съответствие с ИТА 2010. Графиката откроява размера на приходите от пасивни лихви и от лицензионни възнаграждения, получени от данъчнозадължените лица в периода след 1 януари 2010 г., като същевременно прави разграничение между приходите, произлизащи от или начислявани в Гибралтар, и тези, които произлизат от или са начислявани извън неговата територия. Фактът обаче, че всички приходи от лицензионни възнаграждения са посочени като начислявани в Гибралтар, потвърждава действително, че те обичайно се считат за приходи, начислявани в Гибралтар.
- 150 Освен това, тъй като жалбоподателите изтъкват, че посоченото в точка 143 по-горе твърдение на властите на Обединеното кралство противоречи на твърдението, съдържащо се на страница 10 от становището от 14 септември 2012 г., че „785-те преди това „exempt companies“ (освободени от данък дружества) с облагаеми приходи, които не са произлизащи от или начислявани в Гибралтар, по принцип са или собственици на търговски недвижими имоти извън Гибралтар (и следователно са обложени в страната по местонахождение на имота с данък върху доходите от наем), или са получавали приходи от дивиденди, лихви или лицензионни възнаграждения“, то следва да се отбележи, че действително този цитат може да наведе на мисълта, че според властите на Обединеното кралство приходите от лицензионни възнаграждения са облагаеми доходи, които не са начислявани в Гибралтар.
- 151 Следва обаче да се констатира, че посоченият цитат съдържа печатна грешка. Както отбелязват жалбоподателите, това изречение всъщност се отнася до действието на ИТА 2010 до 31 декември 2013 г. В посочения документ обаче властите на Обединеното кралство многократно обясняват, че доходите от лицензионни възнаграждения за този период не представляват облагаеми доходи. По-специално от страница 10 от становището от 14 септември 2012 г. е видно, че сред предприятията, които не подлежат на данъчно облагане в Гибралтар, властите на Обединеното кралство действително разграничават предприятията без облагаем доход (тези, които имат пасивни доходи) от тези, чиито доходи не са произлизащи от или не са начислявани в Гибралтар.
- 152 По този начин посоченото от жалбоподателите противоречие не може да постави под съмнение достоверността на твърдението на властите на Обединеното кралство, че приходите от лицензионни възнаграждения за интелектуална собственост се считат за произлизащи от или начислявани в Гибралтар.
- 153 Трето, в съображение 45 от решението за откриване на процедурата Комисията изрично уточнява посоченото ѝ от данъчните органи на Обединеното кралство, че принципът на териториалност предполага всеки получен от гибралтарско дружество приход от лицензионни възнаграждения да произлиза от или да се начислява в Гибралтар. Фактът, че властите на Обединеното кралство и на Гибралтар не са оспорили това твърдение в становищата си по решението за откриване на процедурата, наистина потвърждава правилното разбиране от страна на Комисията на информацията, която ѝ е била предоставена в хода на административното производство, включително относно прилагането на принципа на териториалност по отношение на приходите от лицензионни възнаграждения.

- 154 Освен това следва да се отбележи, че в становищата си по решението за откриване на процедурата властите на Обединеното кралство и на Гибралтар правят разграничение между, от една страна, лихвите с произход в чужбина (*foreign-source interest*), и от друга страна, приходите от лицензионни възнаграждения и от пасивни лихви с произход в Гибралтар. Обстоятелството, че властите на Обединеното кралство и на Гибралтар не са провели разграничение по отношение на приходите от лицензионни възнаграждения между тези, които се начисляват в Гибралтар и тези, които се начисляват в чужбина, потвърждава, че тези приходи се считат за произлизащи от или начислявани в Гибралтар.
- 155 Четвърто, важно е да се подчертае, че в хода на административното производство на Комисията не са били съобщени нито експертният доклад, нито каквато и да е друга информация, оспорваща твърдението на Обединеното кралство за прилагането на принципа на териториалност по отношение на лицензионните възнаграждения. Впрочем следва да се отбележи, че жалбоподателите не са счели за необходимо да дадат становища по решението за откриване на процедурата, въпреки че са били поканени да направят това и са били в състояние да разберат — с оглед на съдържанието на решението за откриване на процедурата — че M/JN GibCo е потенциален получател по схемата за помощи, установена в това решение от Комисията. Както обаче е видно от точка 106 по-горе, Комисията не е могла да разгледа по своя преценка всички доводи, които евентуално биха могли да поставят под въпрос изложеното в решението за откриване на процедурата тълкуване на националното данъчно право, потвърдено всъщност от дадената държава членка.
- 156 От съображенията в точки 141—155 по-горе следва, че изразеното пряко от самото Обединено кралство твърдение за прилагането на принципа на териториалност по отношение на приходите от лицензионни възнаграждения е могло да се приеме от Комисията като достатъчно надеждна и достоверна информация. Поради това, като е възприела даденото от властите на Обединеното кралство тълкуване на данъчното право на Гибралтар, Комисията не е допуснала никаква грешка в преценката.
- 157 Освен това никой от другите доводи на жалбоподателите не може да докаже, че твърдението на властите на Обединеното кралство относно прилагането на принципа на териториалност по отношение на лицензионните възнаграждения е било погрешно.
- 158 Най-напред, само по себе си обстоятелството, че според експертния доклад твърдението на властите на Обединеното кралство е много странно, при което авторът на доклада обяснява в качеството си на опитен специалист по данъчното право на Гибралтар, че не знаел до влизането в сила на изменението от 2013 г. за съществуването на презумпция, свързана с прилагането на принципа на териториалност по отношение на лицензионните възнаграждения, не е достатъчно, за да се установи неточността на това твърдение, което е направено пряко от съответната държава членка и се отнася до прилагането на собственото ѝ право.
- 159 По-нататък, доколкото жалбоподателите подчертават, че не било логично между 1 януари 2011 г. и 31 декември 2013 г. да е съществувала презумпция, съгласно която получените от гибралтарски дружества приходи от лицензионни възнаграждения произлизат от Гибралтар, след като тази категория доходи не е подлежала на облагане там, достатъчно е да се констатира, че според изложеното от властите на Обединеното кралство те не твърдят да е съществувало писано правило, предвиждащо специфичен режим за прилагането на принципа на териториалност по отношение на приходите от лицензионни

възнаграждения. Всъщност, както следва от точки 144—146 по-горе, твърдението на властите на Обединеното кралство просто отразява прилагането на принципа на териториалност, произтичащ от членове 11 и 74 от ИТА 2010.

- 160 Освен това, доколкото в писмените си изявления жалбоподателите препращат към публикуваното на 25 октомври 2018 г. известие на комисаря за данъка върху доходите на Гибралтар, озаглавено „Ръководство за 2018 г. относно доходите, произлизащи от или начислявани в Гибралтар“, следва да се отбележи, че това известие, което е прието след изменението от 2013 г. на ИТА 2010, не е било относимо към тълкуването на ИТА 2010 в неговата редакция, приложима между 1 януари 2011 г. и 31 декември 2013 г.
- 161 Накрая, противно на твърдението на жалбоподателите, да се приеме, че пасивните доходи имат произход по местонахождението на получаващото ги дружество, макар то да предполага необходимостта да се вземе предвид мястото, където дружеството е установено или регистрирано, представлява в не по-малка степен прилагане на принципа на териториалност и не може да се приравни към данъчно облагане, основано на критерия за местопребиваване. Всъщност, както бе посочено в точка 146 по-горе, в случаите на лицензионни плащания, представляващи пасивни доходи, тоест доходи, получени от образувания, които само притежават правата върху интелектуална собственост, е било логично да се приеме, че „дейността по начисляване на приходите“ по смисъла на член 74 от ИТА 2010 се намира в местопребиваването на дружествата, притежаващи правата на интелектуална собственост, на които се основават тези лицензионни възнаграждения.
- 162 Следователно, видно от всичко изложено по-горе, Комисията е установила правилно, че получените от гибралтарските дружества приходи от лицензионни възнаграждения се считат за произлизащи от или начислявани в Гибралтар.

в) По разглеждането на критерия за предимство (второ основание за отмяна на член 1, параграф 2 от обжалваното решение)

- 163 С второто основание за отмяна на член 1, параграф 2 от обжалваното решение жалбоподателите твърдят, че Комисията е допуснала явни грешки в преценката и е нарушила член 107, параграф 1 ДФЕС, тъй като не успяла да докаже наличието на икономическо предимство.
- 164 На първо място, жалбоподателите считат, че в съображение 82 от обжалваното решение Комисията е допуснала объркване между понятието за икономическо предимство и понятието за избирателност. От една страна, тя не обяснила по какъв начин необлагането на приходи от лицензионни възнаграждения би предоставило икономическо предимство, след като съгласно практиката на Съда тя била длъжна най-напред да установи наличието на икономическо предимство, а след това да направи анализ на избирателността. От друга страна, направеният от Комисията анализ се отнасял до преценката на избирателността, а не до икономическото предимство.
- 165 На второ място, жалбоподателите твърдят, че Комисията е допуснала грешка при прилагане на правото, като е приела в съображение 83 от обжалваното решение, че „освобождаването“ от данък на приходите от лицензионни възнаграждения е довело до данъчно облекчение и по този начин е предоставило предимство на своите получатели. Всъщност, след като приходите от лицензионни възнаграждения не попадали в приложното поле на ИТА 2010, тяхното необлагане не можело да представлява

освобождаване, нито отказ на гибралтарските данъчни органи от приходи, които те биха могли да съберат. В този контекст те изтъкват, че Комисията е допуснала редица явни грешки в преценката относно съдържанието и целта на ИТА 2010, и по-специално относно преценката, че получените от гибралтарски дружества приходи от лицензионни възнаграждения се считат за произлизащи от или начислявани в Гибралтар.

166 Освен това жалбоподателите твърдят, че прозрачното данъчно третиране на печалбите на дадено CV е предвидено единствено в член 18 от ИТА 2010 и при условие това CV да осъществява търговска, промишлена или професионална дейност. В допълнение те посочват, че ако в случая приходите на MJT CV биха могли да се отнесат към категорията на търговската печалба и да се припишат на MJN GibCo в съответствие с член 18 от ИТА 2010, те не биха били облагаеми в Гибралтар, тъй като няма да произлизат от или да се начисляват на негова територия.

167 Комисията оспорва тези доводи.

1) По първото оплакване от второто основание, изведено от смесването на критериите за предимство и за избирателност

168 С първото си оплакване жалбоподателите упрекуват Комисията, че е смесила критерия за предимство с критерия за избирателност. В това отношение следва да се припомни, че по принцип избирателността и предимството са два отделни критерия. По отношение на предимството Комисията трябва да докаже, че мярката подобрява финансовото положение на получателя (вж. в този смисъл решение от 2 юли 1974 г., Италия/Комисия, 173/73, EU:C:1974:71, т. 33). От друга страна, що се отнася до избирателността, Комисията трябва да докаже, че с оглед на целта на референтната рамка предимството не облагодетелства други предприятия в сходно правно и фактическо положение спрямо това на получателя (вж. в този смисъл решение от 8 септември 2011 г., Paint Graphos и др., C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 49).

169 Трябва все пак да се уточни, че в областта на данъчното облагане проверката за предимство и проверката за избирателност съвпадат, доколкото тези два критерия предполагат да се докаже, че оспорената данъчна мярка води до намаляване на данъчния размер, който получателят на мярката обичайно би дължал в съответствие с нормалния данъчен режим, приложим и към останалите данъчнозадължени лица, намиращи се в същото положение. Освен това съгласно практиката на Съда тези два критерия могат да се разгледат заедно, като „трето условие“ по член 107, параграф 1 ДФЕС, което се отнася до наличието на „селективно предимство“ (вж. в този смисъл решение от 30 юни 2016 г., Белгия/Комисия, C-270/15 P, EU:C:2016:489, т. 32).

170 В случая във връзка с необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения трябва да се отбележи, че Комисията е разгледала отделно критерия за предимство и критерия за избирателност в два отделни раздела от обжалваното решение, а именно раздел 7.1.2, озаглавен „Предимство“, и раздел 7.1.3, озаглавен „Избирателност“.

171 Що се отнася до разглеждането на критерия за предимство, от съображение 83 от обжалваното решение, попадащо в неговия раздел 7.1.2, е видно, че Комисията действително е анализирала последиците от разглежданата мярка за положението на нейните получатели. В това съображение тя посочва, че освобождаването всъщност въвежда облекчаване на данъка, който ползващите се от необлагането на приходите от

лицензионни възнаграждения предприятия в противен случай би трябвало да заплатят. Следователно при всички случаи Комисията не е смесила критерия за предимство с критерия за избирателност, а се е опитала да установи, че необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения подобрява финансовото положение на получателите на тази мярка по смисъла на цитираната в точка 168 по-горе съдебна практика.

- 172 Уточнението на Комисията в съображение 83 от обжалваното решение, че ползващите се от необлагането имат и по-благоприятно финансово положение спрямо останалите данъчнозадължени лица, не може да постави под въпрос този извод. Всъщност обстоятелството, че Комисията се е позовала и на преценки, отнасящи се по-скоро до разглеждането на критерия за избирателност, отколкото до критерия за предимство, няма никакво отражение на факта, че тя действително е проверила дали разглежданата мярка предоставя предимство на своите получатели.
- 173 Поради това първото оплакване от второто основание, целящо отмяната на член 1, параграф 2 от обжалваното решение, следва да се отхвърли.
- 2) По второто оплакване от второто основание, с което се оспорва наличието на данъчно облекчение*
- 174 С второто си оплакване жалбоподателите оспорват, че необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения представлява икономическо предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.
- 175 Съгласно постоянната практика на Съда за държавни помощи се считат мерките, които под каквато и да било форма са в състояние пряко или непряко да поставят определени предприятия в по-благоприятно положение или които трябва да се разглеждат като икономическо предимство, което съответното предприятие не би получило в нормални пазарни условия (вж. решение от 2 септември 2010 г., Комисия/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, т. 40 и цитираната съдебна практика и решение от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa и Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 21).
- 176 Както бе посочено в точка 91 по-горе, самото наличие на предимство може да се установи само при сравнение с едно „обичайно“ облагане (решение от 6 септември 2006 г., Португалия/Комисия, C-88/03, EU:C:2006:511, т. 56). Следователно подобна мярка предоставя икономическо предимство на своя получател щом облекчава тежестите, които обичайно натоварват бюджета на дадено предприятие и които поради това, без да са субсидии в строгия смисъл на думата, имат същото естество и последици (решение от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa и Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 22). По този начин мярка, с която публичните власти предоставят на някои предприятия представляващо предимство данъчно третиране, което, макар да не се изразява в прехвърляне на държавни ресурси, поставя получателите в по-благоприятно финансово положение от това на други данъчнозадължени лица, представлява държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС (вж. в този смисъл решения от 15 март 1994 г., Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, т. 14 и от 8 септември 2011 г., Paint Graphos и др., C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 46 и цитираната съдебна практика).

- 177 Следователно, за да се определи дали е налице данъчно предимство, е необходимо да се сравни положението на получателя в резултат от прилагането на разглежданата мярка с положението му в отсъствие на разглежданата мярка и при прилагане на обичайните правила за данъчно облагане (вж. решение от 24 септември 2019 г., Нидерландия и др./Комисия, Т-760/15 и Т-636/16, EU:T:2019:669, т. 147 и цитираната съдебна практика).
- 178 В конкретния случай Комисията приема в съображение 82 от обжалваното решение, че необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения представлява предимство, тъй като тази мярка противоречи на принципа данъкът върху доходите да се събира от всички данъчнозадължени лица, които получават доходи, произлизащи от или начислявани в Гибралтар. Тя допълва, че получените от предприятие в Гибралтар приходи от лицензионни възнаграждения по принцип би трябвало да подлежат на облагане с данък в съответствие с принципа на териториалност, тъй като се счита, че те произлизат от или са начислявани на тази територия. В съображение 83 от обжалваното решение Комисията заключава, че „освобождаването“ на приходите от лицензионни възнаграждения въвежда облекчение на данъка, който в противен случай предприятията би трябвало да заплатят. Във връзка с това следва да се отбележи, че изложението на Комисията в съображения 81—83 от обжалваното решение трябва да се тълкува с оглед на решението, взето в неговата цялост, и по-специално на констатацията в съображение 93, че необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения е резултат от невключването на тези категории доходи в приложение 1 към ИТА 2010.
- 179 От една страна, видно от точки 116—128 по-горе, Комисията е приела правилно в съображение 82 от обжалваното решение, че съществува принцип, че данъкът върху доходите трябва да се събира от всички данъчнозадължени лица, получаващи доходи, произлизащи от или начислявани в Гибралтар, като този принцип е част от обичайните правила на данъчно облагане, с оглед на които тя трябва да прецени необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения. Всъщност, както бе установено в точка 123 по-горе, въведеният с ИТА 2010 данъчнооблагателен режим се основава на два ръководни принципа, а именно принципа на териториалност, съгласно който доходите, произлизащи от или начислявани в Гибралтар, са облагаеми и принципа, че всички счетоводни доходи на данъчнозадължените лица подлежат на облагане.
- 180 Освен това, както следва от точки 141—156 по-горе, в приложение на принципа на териториалност доходите от лицензионни възнаграждения, получавани от дружество в Гибралтар, се считат за произлизащи от или начислявани в Гибралтар.
- 181 От тези констатации следва, че невключването на приходите от лицензионни възнаграждения в категориите доходи в приложение 1 към ИТА 2010 позволява те да избегнат облагането с данък върху доходите в Гибралтар, макар че по принцип такива приходи би следвало да бъдат обложени в съответствие с принципите, установени от Комисията в съображение 82 от обжалваното решение, като доходи, които са произлизащи от или начислявани в Гибралтар.
- 182 Следователно Комисията правилно е приела, че необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения въвежда облекчаване на данъка, който получаващите такива приходи предприятия в противен случай би трябвало да заплатят в съответствие с обичайните правила за данъчно облагане, поради което стига до извода, че е налице икономическо предимство в полза на тези предприятия.

- 183 Никой от другите доводи на жалбоподателите не е в състояние да обори този извод.
- 184 Първо, що се отнася до твърдението на жалбоподателите, че мярката не би могла да предоставя предимство, тъй като въпреки липсата на основание, позволяващо им да обложат тези приходи, данъчните органи не са отказали облагането на приходите от лицензионни възнаграждения, достатъчно е да се посочи, че невключването на тази категория приходи в приложение 1 към ИТА 2010 представлява отказ на гибралтарския законодател и следователно на компетентните органи на съответната територия. Освен това Комисията не може да бъде упрекната, че не се е съобразила с данъчния суверенитет на държавите членки при определянето на данъчната основа предвид облагането на доходите, тъй като, видно от точки 178 и 181 по-горе, тя е разгледала дадената мярка с оглед на съдържанието и целта на ИТА 2010, а с това и на обичайните правила на данъчно облагане.
- 185 Второ, доколкото жалбоподателите твърдят, че нямало никакво изрично правило, предвиждащо облагането на лицензионните възнаграждения, поради което тази категория доходи не попадала в приложното поле на ИТА 2010, следва да се припомни, че независимо дали дадена данъчна мярка е замислена съобразно определена законодателна техника, това е без значение за анализа на тази мярка с оглед на член 107 ДФЕС, тъй като има риск национални данъчни норми поначало да не подлежат на контрол в областта на държавните помощи единствено поради това, че за тях е приложима друга законодателна техника, при все че чрез калибрирането и съчетаването на различни данъчни правила те поражда *de iure* или *de facto* същите последици. Всяко друго тълкуване би било в противоречие с постоянната съдебна практика, съгласно която член 107, параграф 1 ДФЕС не разграничава държавните мерки в зависимост от техните причини и цели, а ги определя в зависимост от техните последици и следователно независимо от използваните техники (вж. в този смисъл решение от 28 юни 2018 г., *Andres* (несъстоятелност Heitkamp BauHolding)/Комисия, C-203/16 P, EU:C:2018:505, т. 91 и цитираната съдебна практика).
- 186 Както обаче бе посочено в точка 81 по-горе, невключването на категория доходи в данъчната основа и формалното освобождаване от данък на категория доходи, които обикновено са част от данъчната основа, поражда едни и същи последици. Така обстоятелството, че в ИТА 2010 не съществува изрично правило, предвиждащо облагането на приходите от лицензионни възнаграждения, не е пречка подобна мярка да предоставя предимство по смисъла на член 107 ДФЕС.
- 187 Трето, доколкото жалбоподателите считат за недоказано от Комисията, че евентуалните получатели на помощта, а именно десетте предприятия, посочени в съображение 98 от обжалваното решение, действително са се възползвали от необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения, достатъчно е да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика в рамките на отнасящо се до схема за помощи решение Комисията може само да разгледа характеристиките на дадената схема, за да прецени в мотивите на решението дали съгласно условията на тази схема тя осигурява чувствително предимство на получателите на помощта пред техните конкуренти и дали схемата може да бъде от полза главно на предприятията, които участват в обмена между държавите членки. По този начин Комисията не е длъжна да прави във всеки отделен случай анализ на отпуснатата въз основа на тази схема помощ. Едва на етапа на възстановяване на помощите ще бъде необходимо да се провери индивидуалното положение на всяко

засегнато предприятие (вж. в този смисъл решение от 9 юни 2011 г., Comitato „Venezia vuole vivere“ и др./Комисия, C-71/09 P, C-73/09 P и C-76/09 P, EU:C:2011:368, т. 63 и цитираната съдебна практика).

- 188 Поради това Комисията не е била длъжна да докаже, че десетте потенциални получатели действителното са се възползвали от данъчната мярка. Подобни доводи не могат да доведат до отмяната на член 1, параграф 2 от обжалваното решение и трябва да се отхвърлят като несъстоятелни.
- 189 По същите съображения следва да се отхвърлят като несъстоятелни доводите, които се отнасят до специфичното положение на MjN GibCo във връзка с анализа на законосъобразността на член 1, параграф 2 от обжалваното решение. По-специално, що се отнася до доводите относно данъчната прозрачност на CV, трябва да се посочи, че тъй като Комисията по никакъв начин не е обосновала с въпроса за данъчната прозрачност своята преценка на схемата за помощи, която произтича от необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения, то тези доводи са напълно ирелевантни с оглед на преценката дали Комисията е приела правилно, че тази мярка предоставя данъчно предимство на своите получатели.
- 190 С оглед на гореизложеното второто оплакване от второто основание, целящо отмяната на член 1, параграф 2 от обжалваното решение следва да се отхвърли, а следователно и самото това основание в неговата цялост.

г) По разглеждането на избирателността (трето основание за отмяна на член 1, параграф 2 от обжалваното решение)

- 191 С третото основание за отмяна на член 1, параграф 2 от обжалваното решение жалбоподателите твърдят по същество, че Комисията е допуснала явни грешки в преценката и е нарушила член 107, параграф 1 ДФЕС, като е приела, че необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения е избирателна мярка.
- 192 На първо място, жалбоподателите считат, че Комисията е допуснала грешка при определянето на референтната рамка. Те уточняват, че в данъчната област може да се направи преценка на критерия за избирателност само с оглед на така нареченото „обичайно“ облагане, определението за което, както и изборът на облагаемата основа, попада в обхвата на суверенитета на държавите членки. Макар жалбоподателите да потвърждават, че ИТА 2010 представлява подходящата референтна рамка, те считат, че Комисията е допуснала редица грешки по отношение на съдържанието и целта на този закон.
- 193 На второ място, жалбоподателите твърдят, че Комисията е допуснала грешка, като е установила наличието на отклонение от референтната рамка.
- 194 Най-напред, необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения не представлявало освобождаване, дерогиране или „мълчаливо дерогиране“, а произтичало единствено от факта, че тези приходи не попадат в приложното поле на ИТА 2010.
- 195 По-нататък, Комисията възприела по неправилен начин обхвата на принципа, съгласно който мярка, която представлява държавна помощ, трябва да се определя с оглед на последиците от нея. В решения от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of

Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732), и от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981), Съдът действително приел, че дадена мярка може да бъде избирателна, когато води до изключване на някои предприятия от данъчната основа. Тези дела обаче се отнасяли до изключителни обстоятелства и не могли да бъдат основание за твърде разширително определяне на понятието за държавна помощ посредством нейните последици. Впрочем в решение от 16 май 2019 г., Полша/Комисия (T-836/16 и T-624/17, EU:T:2019:338), Общият съд изяснил, че данъчната мярка може да предвижда разлики в третирането, без обаче да бъде квалифицирана като избирателна, при условие тези разлики да не са произволни, да се прилагат по недискриминационен начин и да останат в съответствие с целта на съответния данък.

- 196 Накрая жалбоподателите изтъкват, че необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения не въвежда разграничение между икономическите оператори, които се намират в едно и също правно и фактическо положение. Във връзка с това те твърдят, че никое от условията за необлагане не е било приложимо само по отношение на многонационалните предприятия, а обстоятелството, че мярката се е оказала от полза главно за многонационалните групи, е съвсем случайно, а не „последница от [нея]“.
- 197 Комисията оспорва тези доводи.
- 198 Съгласно практиката на Съда преценката на условието за избирателност изисква да се установи дали в рамките на даден правен режим разглежданата национална мярка може да постави в по-благоприятно положение „определени предприятия или производството на някои стоки“ в сравнение с други, които от гледна точка на преследваните от този правен режим цели се оказват в сходно фактическо и правно положение и по този начин са обект на диференцирано третиране, което по същество може да се квалифицира като дискриминационно (вж. решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 54 и цитираната съдебна практика).
- 199 Когато разглежданата мярка е планирана като схема на помощи, а не като индивидуална помощ, Комисията следва да установи дали въпреки констатацията, че тази мярка предоставя предимство на общо основание, тя предвижда изключителната облага на определени предприятия или определени области на дейност (вж. решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 55 и цитираната съдебна практика). Всъщност мярка с общ характер, приложима без разграничение спрямо всички икономически оператори, не представлява мярка за помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС (вж. в този смисъл решение от 19 септември 2000 г., Германия/Комисия, C-156/98, EU:C:2000:467, т. 22).
- 200 В данъчната област обикновено съдебната практика изисква да се направи анализ на избирателността в три етапа. Анализът предполага, на първо място, да се установи приложимият в съответната държава членка общ или „обичаен“ данъчен режим, който представлява референтната рамка, и на второ място, да се докаже, че разглежданата данъчна мярка дерогира посочената референтна рамка, доколкото въвежда диференциация между оператори, които от гледна точка на преследваната от тази референтна рамка цел се намират в сходно фактическо и правно положение (решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 57). На трето място, държавата членка трябва да докаже, че въведеното с разглежданата мярка диференциране, „селективно а priori“, е обосновано, тъй като

- произтича от естеството или от структурата на рамката, в която се вписва тази мярка (вж. в този смисъл решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., С-20/15 Р и С-21/15 Р, ЕУ:С:2016:981, т. 58).
- 201 Следователно условието за избирателност е изпълнено, когато Комисията успее да докаже, че мярката дерогира приложимата в съответната държава членка обща или „обичайна“ система на данъчно облагане, въвеждайки по този начин с конкретното си действие диференцирано третиране на операторите, докато от гледна точка на целта, преследвана от посочената система на данъчно облагане на държавата членка, ползващите се от данъчното предимство оператори и тези, които са изключени от него, се намират в сходно фактическо и правно положение (решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., С-20/15 Р и С-21/15 Р, ЕУ:С:2016:981, т. 67).
- 202 По същество в решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (С-20/15 Р и С-21/15 Р, ЕУ:С:2016:981, т. 74), Съдът прави разграничение между, от една страна, случая, при който мярката се явява под формата на данъчно предимство, дерогиращо общия данъчен режим, и от друга страна, случая, при който мярката се явява форма на приложение на „общ“ данъчен режим, самият той основан на също толкова общи критерии, но на практика установяващ дискриминация между определени предприятия, която е „de facto селективна“. Това разграничение се основава пряко на решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (С-106/09 Р и С-107/09 Р, ЕУ:С:2011:732), в което мерките, които са предмет на разглеждане по член 107, параграф 1 ДФЕС, са правилата относно определянето на данъчната основа за целите на корпоративния данък. По това дело Съдът е приел, че системата на данъчно облагане, състояща се в данък върху броя работниците и служителите и данък върху размера на помещенията, по начина, по който е замислена, води поначало до изключване на всякакво данъчно облагане на офшорните дружества, тъй като те нямат нито работници и служители, нито служебни помещения.
- 203 В подобен случай мярката може да има избирателен характер, макар да е от общ характер и да не представлява дерогация от общия данъчен режим, а да е неразделна част от него (вж. в този смисъл решения от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство, С-106/09 Р и С-107/09 Р, ЕУ:С:2011:732, т. 91 и 92). При това положение Комисията трябва да докаже, че данъчният режим сам по себе си е явно дискриминационен с оглед на целта, която се предполага, че преследва, и съответно че разглежданите мерки, които са неразделна част от данъчния режим, противоречат на преследваната от него цел, тъй като изпразват от съдържание целта на данъка (вж. в този смисъл решения от 16 март 2021 г., Комисия/Полша, С-562/19 Р, т. 42 и 43 и от 16 май 2019 г., Полша/Комисия, Т-836/16 и Т-624/17, ЕУ:Т:2019:338, т. 70, 79 и 94). Такъв е случаят, когато Комисията докаже, че с последиците си режимът поставя в по-благоприятно положение определени предприятия с оглед на техните собствени и специфични характеристики (вж. в този смисъл решения от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство, С-106/09 Р и С-107/09 Р, ЕУ:С:2011:732, т. 87 и 88 и от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., С-20/15 Р и С-21/15 Р, ЕУ:С:2016:981, т. 74—76).
- 204 В дадения случай следва да се приеме, че в обжалваното решение Комисията е разгледала необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения не само с оглед на анализа в три етапа на избирателността на данъчните мерки, които имат дерогиращ характер, но и

- чрез прилагане на анализа, възприет от Съда в решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/*Government of Gibraltar* и Обединено кралство (С-106/09 Р и С-107/09 Р, ЕУ:С:2011:732).
- 205 Всъщност, от една страна, от съображения 87, 90—94, 100, 103 и 105—110 от обжалваното решение, както и от заглавията на раздели 7.1.3.1, 7.1.3.2 и 7.1.3.3 от същото решение ясно следва, че според Комисията необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения представлява дерогираща мярка, при което тя е приложила анализа в три етапа на избирателността.
- 206 По-конкретно, най-напред Комисията приема, че референтната рамка е ИТА 2010, имащ за цел облагането с данък върху доходите на данъчнозадължените лица с доходи, произлизащи от или начислявани в Гибралтар (съображения 90—93 и 100 от обжалваното решение), и приема, че необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения представлява „негласно освобождаване“ от облагането на доходите. По-нататък, с оглед на целта на ИТА 2010 Комисията приема, че предприятията, ползващи се от необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения, а именно дружествата, принадлежащи към многонационални групи, които предоставят лицензии за права на интелектуална собственост, се намират в сходно правно и фактическо положение с това на всички други установени в Гибралтар предприятия с доходи, произлизащи от или начислявани в Гибралтар (съображения 100 и 103 от обжалваното решение). За да докаже, че необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения води до различно данъчно третиране на тези предприятия, въпреки тяхното сходно положение, Комисията отбелязва, че ако нямаше „освобождаване“ на приходите от лицензионни възнаграждения, териториалната система на данъчно облагане би трябвало да приеме, че приходите от лицензионни възнаграждения, получавани от установено в Гибралтар предприятие, имат произход в Гибралтар (съображение 94 от обжалваното решение). Накрая, Комисията отхвърля изложенияте от властите на Обединеното кралство съображения (съображения 105—108 от обжалваното решение).
- 207 От друга страна, Комисията уточнява също така, че „когато мярката не е в резултат на формално дерогиране на данъчната система [...] важно е да се разгледат ефектите от мярката, за да се прецени дали тя поставя в значително по-благоприятно положение определена група от предприятия“ (съображение 97 от обжалваното решение). По-нататък тя посочва, че от необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения са се възползвали само десет предприятия, които са част от групи на многонационални предприятия, при което нито едно независимо предприятие не е получило приходи от лицензионни възнаграждения в Гибралтар (съображение 98 от обжалваното решение). Освен това в съображение 104 от обжалваното решение Комисията твърди, че „освобождаването“ на приходите от лицензионни възнаграждения е благоприятствало главно многонационалните групи и това не е случайна последица от данъчния режим, а е правило, замислено да привлече или да облагодетелства предприятията от дадена група, и по-специално упражняващите определени дейности многонационални групи (предоставяне на лицензии за права на интелектуална собственост), като по този начин възпроизвежда терминологията на решението от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/*Government of Gibraltar* и Обединено кралство (С-106/09 Р и С-107/09 Р, ЕУ:С:2011:732).

- 208 Следователно съгласно съображения 90—104 от обжалваното решение Комисията приема по същество — и това тя потвърди в отговор на въпрос на Общия съд в съдебното заседание за изслушване на устните състезания — че необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения представлява дерогираща мярка, която е избирателна, тъй като поставя в по-благоприятно положение предприятията, получаващи приходи от лицензионни възнаграждения в сравнение с всички останали предприятия с приходи, произлизащи от или начислявани в Гибралтар, като при условията на евентуалност тя е разгледала още и избирателността „de facto“ на необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения.
- 209 Ето защо най-напред следва да се провери дали, за да установи избирателния характер на необлагането на доходите от лицензионни възнаграждения, Комисията е имала основание да приеме по същество, че то представлява дерогация по отношение на ИТА 2010, доколкото има за последица прилагането към гибралтарските предприятия с приходи от лицензионни възнаграждения на данъчно третиране, различно от прилаганото по отношение на предприятията, подлежащи на данъчно облагане в Гибралтар, които получават приходи, произлизащи от или начислявани в Гибралтар, въпреки че тези две категории предприятия се намират в сходно положение с оглед на преследваната от ИТА 2010 цел.
- 210 Във връзка с това е важно да се отбележи, както е видно от точки 118—128 по-горе, че Комисията е установила правилно целта на ИТА 2010, която е събирането на данък върху доходите на данъчнозадължените лица, които получават доходи, произлизащи от или начислявани в Гибралтар. Също така правилно тя е приела, както следва от точки 141—156 по-горе, че получените от гибралтарски дружества приходи от лицензионни възнаграждения се считат за произлизащи от или начислявани в Гибралтар. В този контекст Комисията правилно е приела, че гибралтарските предприятия, получаващи приходи от лицензионни възнаграждения, по принцип е трябвало да бъдат облагани с данък в Гибралтар, и че те се намират в сходно правно и фактическо положение с това на другите предприятия с приходи, произлизащи от или начислявани в Гибралтар.
- 211 Следователно Комисията не е допуснала грешка, като е констатирала, че необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения поставя в по-благоприятно положение предприятията, които получават приходи от лицензионни възнаграждения, в сравнение с другите предприятия, получаващи приходи, произлизащи от или начислявани в Гибралтар. Поради това тя правилно е приела, че необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения има дерогиращ характер по отношение на ИТА 2010 и на неговата цел.
- 212 Само тези съображения са достатъчни, за да се докаже a priori избирателният характер на необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения, без да е необходимо да се проверява дали Комисията е приела правилно, че от мярката се облагодетелстват конкретно многонационалните предприятия, осъществяващи определени дейности, като предоставянето на лицензии за права на интелектуална собственост. Всъщност за доказването на избирателността на дерогираща данъчна мярка не е необходимо Комисията да определя някои собствени и специфични характеристики, общи за ползващите се от данъчното предимство предприятия, които да позволяват тяхното разграничаване от изключените от това ползване предприятия (вж. в този смисъл решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 71, 76 и 78). Всъщност, макар че за да се установи избирателността на данъчна мярка, невинаги е необходимо тя да има дерогиращ характер спрямо общата

- система на данъчно облагане, обстоятелството, че тя има подобен характер, е съвсем релевантно за целите на това установяване, когато от него следва, че разграничени и поначало обект на диференцирано третиране са две категории оператори, а именно тези, за които се прилага дерогиращата мярка, и тези, за които продължава да се прилага общата система на данъчно облагане, макар тези две категории да се намират в сходно положение от гледна точка на преследваната с посочената система цел (вж. в този смисъл решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 77 и 78).
- 213 Освен това е важно да се отбележи, че жалбоподателите не оспорват изводите на Комисията, че необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения не е обосновано от естеството или от общата структура на данъчния режим на Гибралтар. Следователно с основание Комисията е направила извод за избирателния характер на необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения, като е приела, че поради невключването между 1 януари 2011 г. и 31 декември 2013 г. на приходите от лицензионни възнаграждения в категориите облагаеми в Гибралтар доходи, изброени в приложение 1 към ИТА 2010, това необлагане представлява схема за помощи. Доколкото анализът в три етапа на избирателността е достатъчен, за да подкрепи този извод, не е необходимо да се разглеждат доводите на жалбоподателите, с които те оспорват изложените при условията на евентуалност съображения на Комисията, че необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения *de facto* е избирателно. Всъщност, доколкото част от съображенията на дадено решение сами по себе си са достатъчни да го обосноват от гледна точка на правото, то порочите, от които евентуално са засегнати други съображения на акта, при всички случаи са без значение за неговата разпоредителна част. Освен това, щом като разпоредителната част на дадено решение на Комисията почива на няколко основни положения, всяко от които само по себе си е достатъчно, за да обоснове тази разпоредителна част, актът би следвало да се отмени по принцип само ако всяко от тези основни положения е опорочено от незаконосъобразност. В тази хипотеза наличието на грешка или на друга незаконосъобразност, засягаща само едно от основните положения на аргументацията, няма да е достатъчно, за да обоснове отмяната на спорното решение, когато грешката не е могла да има определящо значение за разпоредителната част, възприета от институцията, която е автор на решението (вж. решение от 1 март 2018 г., Полша/Комисия, T-316/15, непубликувано, EU:T:2018:106, т. 91 и цитираната съдебна практика).
- 214 По-специално следва да се отбележи, че доводите на жалбоподателите относно това какви изводи в настоящия случай трябва да се направят от решения от 16 март 2021 г., Комисия/Полша (C-562/19 P, EU:C:2021:201), и от 16 март 2021 г., Комисия/Унгария (C-596/19 P, EU:C:2021:202), както и от решения от 16 май 2019 г., Полша/Комисия (T-836/16 и T-624/17, EU:T:2019:338), и от 27 юни 2019 г., Унгария/Комисия (T-20/17, EU:T:2019:448), са неотносими, тъй като се отнасят до анализа на избирателността *de facto*, а не до анализа в три етапа на избирателността.
- 215 Освен това, доколкото с доводите си относно анализа на избирателността жалбоподателите оспорват твърдението на Комисията в точка 95 от защитата, че тя не била длъжна да обяснява подробно причините, поради които в обжалваното решение е приела, че необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения представлява схема за помощи само поради факта че тя вече е разгледала подробно тези обстоятелства в решението за откриване на процедурата, следва да се отбележи, от една страна, вече постановеното от Общият съд, че решението за откриване на официалната процедурата се

явява част от контекста на решението за прекратяване на тази процедура, при което първото решение би могло да бъде отчетено при разглеждането на мотивите на второто решение (вж. в този смисъл решение от 12 юли 2018 г., Австрия/Комисия, Т-356/15, ЕУ:Т:2018:439, т. 535). От друга страна и при всички случаи, както следва от точки 204—208 по-горе, в обжалваното решение подробно се излагат елементите, въз основа на които Комисията е приела, че необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения представлява избираща мярка.

216 С оглед на горепосоченото трето основание, с което се иска отмяната на член 1, параграф 2 от обжалваното решение, следва да се отхвърли.

д) По обхвата на избиращото предимство (четвърто основание за отмяна на член 1, параграф 2 от обжалваното решение)

217 С четвъртото правно основание жалбоподателите изтъкват, че във всички случаи и дори да се предположи, че необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения действително е предоставило избиращо предимство, Комисията е допуснала явна грешка в преценката и грешка при прилагане на правото, като е приела, че това избиращо предимство обхваща лицензионните възнаграждения, произлизащи от дейности и права на интелектуална собственост, които не се намират в Гибралтар, тъй като тези приходи не попадат в териториалното приложно поле на ИТА 2010.

218 Според жалбоподателите приходите на гибралтарско дружество от дейности, упражнявани извън територията на Гибралтар, включително когато ставало въпрос за приходи, произлизащи от лицензионни възнаграждения, не подлежат на облагане в Гибралтар. Те изтъкват, че в тяхното положение, при което нито едно от правата на интелектуална собственост не е възникнало в Гибралтар, никое от тези права не се намира в Гибралтар, концесионерите на лицензиите не се намират в Гибралтар и приходите от лицензионни възнаграждения не се плащат в Гибралтар, тези лицензионни възнаграждения не произлизали от, нито се начислявали в Гибралтар. Така жалбоподателите твърдят, че въпреки данъчната прозрачност в дадения случай частта на MjN GibCo в приходите на MjT CV не била облагаема, тъй като тези приходи не били произлизащи от или начислявани в Гибралтар.

219 Комисията оспорва тези доводи.

220 Доколкото съгласно констатацията в точки 141—162 по-горе Комисията не е допуснала грешка, като е приела, че приходите от лицензионни възнаграждения, получени от гибралтарски дружества, се считат за произлизащи от или начислявани в Гибралтар, следва да бъдат отхвърлени доводите на жалбоподателите, че приходите от лицензионни възнаграждения, свързани с дейности и права на интелектуална собственост, които не се намират в Гибралтар, не попадат в териториалното приложно поле на ИТА 2010, и че по този начин Комисията допуснала грешка, приемайки избиращото предимство, предоставено чрез необлагане на приходите от лицензионни възнаграждения, за обхващащо тези лицензионни възнаграждения.

221 Също така, доколкото жалбоподателите твърдят, че в случая с MjN GibCo приходите от лицензионни възнаграждения не произлизали от или не били начислявани в Гибралтар, подобен довод не може да постави под въпрос анализа на Комисията, съгласно който необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения представлява схема за

помощи, нито законосъобразността на член 1, параграф 2 от обжалваното решение и трябва да се отхвърли като несъстоятелен. Всъщност, дори да се приеме за основателен, този довод би позволил най-много да се постави под въпрос качеството на MjN GibCo като получател на помощта. В член 1, параграф 2 от обжалваното решение обаче само се констатира, че необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения представлява схема за помощи, без да се идентифицират възможните ползватели на тази схема. Освен това, съгласно съдебната практика, изложена в точка 187 по-горе, в решение, което се отнася до схема за помощи, Комисията не е длъжна да прави анализ на отпуснатите въз основа на тази схема помощи във всеки отделен случай.

222 С оглед на посоченото четвъртото основание, с което се иска отмяната на член 1, параграф 2 от обжалваното решение, следва да се отхвърли.

3. По основаниято, изведено от явни грешки в преценката и от нарушение на член 1, буква в) от Регламент № 659/1999 (нето основание за отмяна на член 1, параграф 2 от обжалваното решение)

223 С петото основание за отмяна на член 1, параграф 2 от обжалваното решение жалбоподателите оспорват извода, произтичащ от раздел 7.2 от обжалваното решение, че необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения представлява нова помощ по смисъла на член 1, буква в) от Регламент № 659/1999.

224 От една страна, жалбоподателите твърдят, че обжалваното решение не съдържа анализ на квалифицирането като нова помощ на мярката, състояща се в необлагане на приходите от лицензионни възнаграждения. Те изтъкват, че макар в решението за откриване на процедурата Комисията действително да потвърждава, че за първи път в ИТА 2010 приходите от лицензионни възнаграждения са били изключени от приложното поле на облагането на доходите, обжалваното решение не съдържало подобна констатация.

225 От друга страна, те посочват, че дори необлагането на доходите от лицензионни възнаграждения да бе държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, тя следва да се счита за съществуваща помощ, доколкото получените от лицензионни възнаграждения пасивни доходи не са били облагаеми в Гибралтар по ИТА 1952, действал до приемането на ИТА 2010, така че това правило вече е било приложимо към 1 януари 1973 г. — датата, на която Обединеното кралство е станало държава членка. По-специално жалбоподателите поддържат, че макар сред шестте категории облагаеми доходи по член 6, параграф 1 от ИТА 1952 да е била посочена категорията „Наеми, лицензионни възнаграждения, премии и други печалби, произтичащи от правото на собственост“, тази категория в действителност се е отнасяла само до правото на собственост върху недвижим имот. Терминът „лицензионни възнаграждения“ се отнасял единствено до лицензионните възнаграждения, произтичащи от експлоатацията на мини.

226 Комисията оспорва тези доводи.

227 По същество жалбоподателите повдигат две оплаквания, изведени, от една страна, от липса на мотиви в нарушение на член 296 ДФЕС, доколкото в обжалваното решение Комисията не обяснила по какъв начин необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения представлява нова помощ, и от друга страна, от нарушение на член 1, буква в) от Регламент № 659/1999, доколкото Комисията неправилно приела, че посочената мярка представлява съществуваща помощ.

228 Съгласно постоянната съдебна практика предвиденото в член 296 ДФЕС задължение за мотивиране представлява съществено процесуално изискване, което трябва да се разграничава от въпроса за обосноваването на мотивите, спадащ към законосъобразността по същество на спорния акт (вж. решения от 29 септември 2011 г., *Elf Aquitaine/Комисия*, C-521/09 P, EU:C:2011:620, т. 146 и цитираната съдебна практика и от 14 май 2014 г., *Donaу Chemie/Комисия*, T-406/09, EU:T:2014:254, т. 28 и цитираната съдебна практика). Поради това на първо място следва да се разгледа оплакването, изведено по същество от нарушение на предвиденото в член 296 ДФЕС задължение за мотивиране, а след това, на второ място — оплакването, изведено от нарушение на член 1, буква в) от Регламент № 659/1999.

а) По първото оплакване, изведено от липсата на мотиви по смисъла на член 296 ДФЕС

229 Съгласно член 296, втора алинея ДФЕС правните актове се мотивират. Съгласно постоянната съдебна практика изискваните мотиви трябва да са съобразени с естеството на съответния акт и трябва по ясен и недвусмислен начин да излагат съображенията на институцията, която издава акта, така че да дадат възможност на заинтересованите лица да се запознаят с основанията за взетата мярка, а на компетентната юрисдикция — да упражни своя контрол. Що се отнася конкретно до мотивирането на индивидуалните решения, задължението за мотивирането на този тип решения има за цел, освен да позволи съдебен контрол, да предостави на заинтересованото лице достатъчно информация, за да може то да прецени дали решението евентуално страда от порок, който е основание за оспорване на неговата действителност (вж. решение от 29 септември 2011 г., *Elf Aquitaine/Комисия*, C-521/09 P, EU:C:2011:620, т. 146—148 и цитираната съдебна практика; решения от 11 юли 2013 г., *Ziegler/Комисия*, C-439/11 P, EU:C:2013:513, т. 114 и 115 и от 13 декември 2016 г., *Printeos и др./Комисия*, T-95/15, EU:T:2016:722, т. 44).

230 Не се изисква мотивите да уточняват всички относими фактически и правни обстоятелства, доколкото въпросът дали мотивите към определен акт отговарят на изискванията на член 296 ДФЕС, следва да се преценява с оглед не само на текста, но и на контекста, както и на съвкупността от правни норми, уреждащи съответната материя (решения от 29 септември 2011 г., *Elf Aquitaine/Комисия*, C-521/09 P, EU:C:2011:620, т. 150, от 11 юли 2013 г., *Ziegler/Комисия*, C-439/11 P, EU:C:2013:513, т. 116 и от 13 декември 2016 г., *Printeos и др./Комисия*, T-95/15, EU:T:2016:722, т. 45).

231 В случая е важно да се отбележи, че макар Комисията да е възприела необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения като неправомерна помощ (съображения 216 и 217), в обжалваното решение не се съдържат елементи, включително в раздела, озаглавен „Характер на нова помощ на мярката“ (съображения 118—121), които да обяснят защо посочената мярка представлява нова помощ. Всъщност съдържащите се в този раздел данни се отнасят единствено до схемата за помощи, свързана с необлагането на доходите от пасивни лихви.

232 Както обаче следва от точка 230 по-горе, изпълнението на задължението за мотивиране трябва да се преценява с оглед на съдържанието на акта, но също така на неговия контекст и приложимите правни норми. Освен това в рамките на процедурата за контрол върху държавните помощи окончателното решение, взето в резултат на официалната процедура по разследване, представлява акт, чието изготвяне се извършва на няколко етапа. Поради това Общият съд вече е постановил, че решението за откриване на официалната процедура

е част от контекста на решението, с което се слага край на официалната процедура, така че първото решение може да бъде взето предвид при разглеждането на мотивите на второто решение (вж. в този смисъл решение от 12 юли 2018 г., Австрия/Комисия, T-356/15, EU:T:2018:439, т. 535).

- 233 От една страна обаче, съгласно съображения 217 и 221 от обжалваното решение необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения е неправомерна помощна мярка, която подлежи на възстановяване, поради което в обжалваното решение Комисията е приела по необходимост, че посочената мярка е нова мярка за помощ. Всъщност, както следва от член 108, параграфи 1 и 3 ДФЕС, както и от член 1, буква е) от Регламент № 659/1999, само мярка за нова помощ, въведена в действие без разрешение от Комисията, може да се квалифицира като неправомерна помощ. Що се отнася до съществуващите схеми за помощ, те подлежат на постоянно наблюдение, в рамките на което Комисията предлага подходящи мерки, необходими за последователното развитие или функционирането на вътрешния пазар.
- 234 От друга страна, от съображения 45, 66 и 67 от решението за откриване на процедурата е видно, че Комисията е квалифицирала необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения като нова помощ, тъй като приходите от лицензионни възнаграждения са били облагаеми в Гибралтар по силата на ИТА 1952 до влизането в сила на ИТА 2010.
- 235 Поради това, след като направената в обжалваното решение констатация, че разглежданата мярка е неправомерна помощ, е съвместима с анализа, съдържащ се в решението за откриване на процедурата, при което решението за откриване на процедурата и обжалваното решение не съдържат елементи, които да навеждат на мисълта, че по този конкретен въпрос Комисията е променила позицията си, следва да се приеме, че в настоящия случай решението за откриване на процедурата е част от контекста, в който е прието обжалваното решение и в който последното трябва да се разглежда предвид анализа на съдържащите се в него мотиви във връзка с квалифицирането на необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения като мярка, представляваща нова помощ.
- 236 Също така е важно да се отбележи, че жалбоподателите оспорват анализа, съгласно който необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения представлява нова помощ и по-специално факта, че тези приходи са подлежали на облагане с данък върху дохода по силата на ИТА 1952. Това ясно показва, че те са могли да се запознаят с мотивите, въз основа на които Комисията е приела, че необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения представлява неправомерна нова мярка за помощ.
- 237 С оглед на изложеното оплакването, което се извежда от липсата на мотиви в обжалваното решение, следва да се отхвърли.

б) По второто оплакване, изведено от нарушение на член 1, буква в) от Регламент № 659/1999

- 238 Съгласно член 1, буква в) от Регламент № 659/1999 за установяване на подробни правила за прилагането на член 108 ДФЕС нова помощ означава всяка помощ, т.е. схеми за помощ и индивидуална помощ, които не са съществуваща помощ, включително измененията на съществуваща помощ.

- 239 В съответствие с член 1, буква б), подточки i), ii) и v) от Регламент № 659/1999 обаче съществуваща помощ е всяка разрешена помощ, а именно схеми за помощ и индивидуална помощ, които са били разрешени от Комисията или от Съвета на Европейския съюз, всяка съществувала в съответната държава членка помощ преди влизането в сила на Договора, а именно схеми за помощ и индивидуална помощ, които са били въведени в действие преди и продължават да се прилагат след влизането в сила на Договора, както и всяка помощ, която се счита за съществуваща помощ поради това, че може да се установи, че в момента на въвеждането ѝ в действие не е представлявала помощ, но впоследствие е станала помощ поради еволюцията на Общия пазар и без да е била изменяна от държавата членка.
- 240 Така за нови помощи трябва да се считат мерките, приети след влизането в сила на Договора в съответната държава членка, с които се цели въвеждане или изменение на помощи (вж. решение от 20 май 2010 г., *Todaro Nunziatina & C.*, C-138/09, EU:C:2010:291, т. 46 и цитираната съдебна практика).
- 241 Доколко дадена помощ може да се квалифицира като нова помощ или като изменение на съществуваща помощ, трябва да се определя с оглед на разпоредбите, които я предвиждат, на реда и способите за тяхното изпълнение и на техните граници (вж. решение от 16 декември 2010 г., *Нидерландия и NOS/Комисия*, T-231/06 и T-237/06, EU:T:2010:525, т. 180 и цитираната съдебна практика).
- 242 В настоящия случай жалбоподателите се задоволяват само с това да оспорят констатацията на Комисията, че приходите от лицензионни възнаграждения са се облагали в съответствие с ИТА 1952 и едва с приемането на ИТА 2010 са били изключени от приложното поле на данъка върху доходите в Гибралтар.
- 243 В това отношение обаче следва да се отбележи, на което обръща внимание и Комисията в решението за откриване на процедурата, че в член 6, параграф 1, буква е) от ИТА 1952, отменен от ИТА 2010, приходите от лицензионни възнаграждения („royalties“) са били изброени изрично сред категориите облагаеми доходи в Гибралтар. Следователно до влизането в сила на ИТА 2010 на 1 януари 2011 г. подобни приходи се били облагани с данък върху доходите в Гибралтар.
- 244 Не могат да се приемат доводите на жалбоподателите, че понятието „лицензионно възнаграждение“ („royalties“) в член 6, параграф 1, буква е) от ИТА 1952 се отнася изключително до приходите от лицензионни възнаграждения, които са свързани с недвижими имоти и обозначават възнагражденията, произтичащи от експлоатацията на мини.
- 245 От една страна, анализът на жалбоподателите противоречи на данните, предоставени от властите на Обединеното кралство в хода на административното производство. Всъщност те неколкократно и изрично са посочвали, по-специално в своите становища от 14 септември и 3 декември 2012 г., че „преди приемането на [ИТА 2010] [приходите от лицензионни възнаграждения] са били облагаеми, без да водят до значителни данъчни постъпления“, поради което и са били изключени от облагане с ИТА 2010. От контекста на това тяхно становище е видно, че властите на Обединеното кралство действително са имали предвид лицензионните възнаграждения за интелектуална собственост, а не лицензионните възнаграждения, свързани с експлоатацията на мини.

- 246 Освен това, както отбелязва Комисията, властите на Обединеното кралство и на Гибралтар не са оспорили направения от нея анализ на ИТА 1952, съдържащ се в решението за откриване на процедурата. Както обаче следва от точка 106 по-горе, при липсата на информация, която да постави под въпрос тълкуването на националното данъчно право, направено в решението за откриване на процедурата, Комисията не е могла да разгледа по своя преценка всички доводи, които потенциално биха могли да поставят под въпрос посоченото тълкуване, основано впрочем пряко на информация от съответната държава членка, която може да се счита за достатъчно надеждна и достоверна.
- 247 От друга страна, доводите, които се съдържат в изготвения като приложение към писмената реплика експертен доклад, не позволяват да се постави под въпрос констатацията, че приходите от лицензионни възнаграждения за интелектуална собственост са били облагани с данък върху доходите съгласно член 6, параграф 1, буква е) от ИТА 1952. Всъщност, макар понятието „лицензионни възнаграждения“ да е включено в член 6, параграф 1, буква е) от ИТА 1952 между понятията „наеми“ (rents), „премии“ (premium) и „други печалби, произтичащи от правото на собственост“, от целия текст на този член не е видно всички тези категории доходи да се отнасят до недвижими имоти. В действителност понятието „собственост“ (property) може да се отнася както до недвижими имоти, така и до всяка друга форма на собственост, включително интелектуална собственост.
- 248 Също така, доколкото експертният доклад се основава на съдебната практика на JCRC, която се отнася до тълкуването на приложимото право в старите колонии, характеризиращи се със своето минно богатство, следва да се отбележи, както прави и Комисията, че не е подходящо да се прилага подобна съдебна практика по аналогия към положението в Гибралтар, чиято територия няма такива характеристики, за да се приеме, че понятието „лицензионно възнаграждение“ по смисъла на член 6, параграф 1, буква е) от ИТА 1952 се отнася само до възнагражденията от експлоатацията на мини.
- 249 Поради това Комисията е приела правилно, че необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения е въведено с приемането на ИТА 2010. Следователно Комисията не е допуснала грешка, като е квалифицирала това необлагане като мярка за помощ, която е нова и непропорционална.
- 250 С оглед на посоченото второто оплакване трябва да се отхвърли, а с това и петото основание, с което се цели отмяната на член 1, параграф 2 от обжалваното решение.
- 251 Поради това следва да се отхвърли жалбата в частта, в която се иска отмяна на член 1, параграф 2 от обжалваното решение относно необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения, както и свързаното с тази мярка разпореждане за възстановяване.

В. По втората част от жалбата, с която се иска отмяната на член 2 от обжалваното решение във връзка с предоставената на MJN GibCo индивидуална държавна помощ, както и на свързаното с тази мярка разпореждане за възстановяване

- 252 Втората част от жалбата цели отмяната на член 2 от обжалваното решение, с който Комисията установява, че предоставените въз основа на пет предварителни данъчни решения индивидуални държавни помощи в полза на пет установени в Гибралтар дружества, имащи дялови участия в нидерландски CV и получаващи приходи от пасивни

лихви и от лицензионни възнаграждения за интелектуална собственост, са неправомерни и несъвместими с вътрешния пазар. ПДР от 2012 г. за MJN GibCo е едно от посочените в член 2 от обжалваното решение пет предварителни данъчни решения.

- 253 Както следва от точка 40 по-горе, настоящата жалба цели отмяната на членове 2 и 5 от обжалваното решение само доколкото те засягат положението на MJN GibCo.
- 254 Жалбоподателите изтъкват четири основания в подкрепа на своите искания за отмяна на член 2, както и на член 5, параграфи 1 и 2 от обжалваното решение:
- първото основание е изведено от нарушение на член 108, параграф 2 ДФЕС и на член 6 от Регламент № 659/1999, тъй като Комисията не предоставила достатъчно информация в решението за разширяване на обхвата на официалната процедура по разследване относно предмета на тази процедура (раздел а) от втората част на жалбата),
 - второто и третото основание са изведени от нарушение на член 107, параграф 1 ДФЕС и от явни грешки в преценката относно значението и последиците на ПДР от 2012 г. за MJN GibCo, както и относно неговото квалифициране като индивидуална помощ (раздели б) и с) от втората част на жалбата),
 - четвъртото основание е изведено от злоупотреба с власт, доколкото Комисията използвала процедурата за контрол върху държавните помощи, за да оспори използването на CV в структурите на многонационалните групи в съчетание с териториалния принцип на данъчно облагане (раздел d) от четвъртата част на жалбата).

1. Предварителни съображения относно обхвата на член 2 от обжалваното решение

- 255 Съгласно член 2 от обжалваното решение „[и]ндивидуалните държавни помощи, предоставени от правителството на Гибралтар въз основа на [петте данъчни] становища [...] в полза на пет гибралтарски предприятия в съдружие с нидерландско [CV] [...], получаващо доходи от роялти и пасивни лихви, които са били неправомерно въведени в действие от Обединеното кралство в нарушение на член 108, параграф 3 от ДФЕС, са несъвместими с вътрешния пазар по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС“. Във връзка с това е важно да се припомни, че ПДР от 2012 г. за MJN GibCo е едно от тези пет предварителни данъчни решения.
- 256 Жалбоподателите искат обжалваното решение да бъде отменено в частта, в която се приема, че ПДР от 2012 г. за MJN GibCo представлява предоставена на MJN GibCo индивидуална помощ както за периода до 31 декември 2013 г., така и за периода след тази дата. По-специално от отговорите на жалбоподателите на отправените им от Общия съд писмени въпроси е видно, че според тях съгласно член 2 от обжалваното решение за периода до 31 декември 2013 г. им е била предоставена индивидуална помощ въз основа на схемата за помощи, установена в член 1, параграф 2 от обжалваното решение. От своя страна в отговор на въпрос на Общия съд в съдебното заседание за изслушване на устните състезания Комисията уточнява, че член 2 от обжалваното решение се отнася само до периода след 31 декември 2013 г.
- 257 Поради това следва да се провери дали член 2 от обжалваното решение се отнася само до мярката за индивидуална помощ ad hoc, предоставена за периода след 31 декември 2013 г. въз основа на ПДР от 2012 г. за MJN GibCo, или тази част от диспозитива трябва да се

тълкува в смисъл, че констатира и за периода до 31 декември 2013 г. ползване от страна на MJN GibC на индивидуална мярка за помощ в съответствие със схемата за помощи по член 1, параграф 2 от обжалваното решение.

- 258 Първо, следва да се припомни, че по силата на член 1, буква д) от Регламент № 659/1999 „индивидуална помощ“ означава помощ, която не се предоставя на базата на схема за помощи или предоставяне на помощ на базата на схема за помощ, което подлежи на уведомяване.
- 259 Така от практиката на Съда следва, че решение на Комисията, с което се констатира наличието на държавна помощ, не може да се тълкува в смисъл, че се отнася едновременно до схема за помощ и до индивидуалните решения за прилагането на тази схема, при това въпреки факта, че в мотивите и в разпоредителната част на подобно решение Комисията се е произнесла по индивидуално предоставените поименно на някои ползватели помощи, посочвайки че тези помощи трябва да се считат за неправомерни и несъвместими с пазара (вж. в този смисъл решение от 4 март 2021 г., Комисия/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, т. 70—77).
- 260 В случая, от една страна, от съображения 183 и 196 от обжалваното решение е видно направеното от Комисията уточнение, че необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения, предоставени на ползвателите на ПДР от 2012 г. за MJN GibCo, е представлявало в периода до 31 декември 2013 г. държавна помощ, отпусната въз основа на схемата за помощи, разгледана в раздел 7 от обжалваното решение. Всъщност ПДР от 2012 г. за MJN GibCo се отнася до „схема за помощ“ по смисъла на член 1, буква г) от Регламент № 659/1999, а не до индивидуална мярка, тъй като необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения е могло да бъде от полза — поради самото невключване на тези приходи в категориите на облагаемите в Гибралтар доходи, изброени в приложение 1 към ИТА 2010 — за всяко от гибралтарските предприятия с подобни приходи, определени по общ и абстрактен начин за неопределено време и в неопределен размер, при това без да са необходими допълнителни мерки за изпълнение и без тези разпоредби да са свързани с изпълнението на конкретен проект. Освен това следва да се отбележи, че данъчните разпоредби, които позволяват на дружествата с приходи от лицензионни възнаграждения да се ползват от необлагането на тези приходи, се съдържат в акт с общо приложение, а именно ИТА 2010, в действащата му до 31 декември 2013 г. редакция.
- 261 От друга страна, в съображение 183 от обжалваното решение Комисията уточнява, че относно периода до 30 юни 2013 г., съответно до 31 декември 2013 г., частта от петте предварителни данъчни решения, която се отнася до данъчното освобождаване на приходите от пасивни лихви и от лицензионни възнаграждения, само потвърждава действието на приложимите към онзи момент данъчни разпоредби, а именно че тези приходи не са подлежали на облагане в Гибралтар. Във връзка с това обаче практиката на Съда предвижда, че индивидуални мерки, които представляват само привеждане в действие на схема за помощи, която като такава е трябвало да бъде нотифицирана на Комисията от съответната държава членка, представляват обикновени мерки за изпълнение на общия режим, които по принцип не подлежат на нотифициране пред тази институция. Следователно подобна мярка не представлява „индивидуална помощ“ по смисъла на член 1, буква д) от Регламент № 659/1999.

- 262 Второ, важно е да се припомни, че в случай на схема на помощи трябва да се прави разлика между, от една страна, приемането на тази схема и от друга страна, предоставянето на помощи въз основа на тази схема (вж. решение от 4 март 2021 г., Комисия/*Fútbol Club Barcelona*, C-362/19 P, EU:C:2021:169, т. 66 и цитираната съдебна практика).
- 263 Всъщност в случая на дадена схема за помощ Комисията може само да проучи характеристиките на разглежданата схема, за да прецени в мотивите на решението дали поради предвидените в схемата условия тя осигурява предимство на получателите на помощта спрямо техните конкуренти и дали от нея могат да се ползват участващи в търговията между държавите членки предприятия. Ето защо в решение, което се отнася до подобна схема, Комисията не е длъжна да прави анализ на отпуснатите въз основа на тази схема помощи във всеки отделен случай. Едва на етапа на възстановяване на помощите ще бъде необходимо да се провери индивидуалното положение на всяко засегнато предприятие (решения от 9 юни 2011 г., *Comitato „Venezia vuole vivere“* и др./Комисия, C-71/09 P, C-73/09 P и C-76/09 P, EU:C:2011:368, т. 63, от 13 юни 2013 г., *HGA* и др./Комисия, C-630/11 P—C-633/11 P, EU:C:2013:387, т. 114 и от 29 юли 2019 г., *Azienda Napoletana Mobilità*, C-659/17, EU:C:2019:633, т. 27).
- 264 От това следва, че за да определи наличието на предимство, Комисията е трябвало в обжалваното решение да разгледа изключително „схема[та] за помощ“ по смисъла на член 1, буква г) от Регламент № 659/1999, както е определена в член 1, параграф 2 от обжалваното решение, а не помощите, отпуснати въз основа на тази схема при автоматичното ѝ прилагане. В подобен контекст съдебната практика приема, че е без значение ако мотивите и разпоредителната част на обжалваното решение са индивидуализирали пряко възможни адресати на обжалваното решение (вж. в този смисъл решение от 4 март 2021 г., Комисия/*Fútbol Club Barcelona*, C-362/19 P, EU:C:2021:169, т. 70, 71, 74, 75 и 86).
- 265 Впрочем следва да се отбележи, че в обжалваното решение не се прави подробен анализ на положението на *MJN GibCo*, за да се провери дали това дружество действително е ползвало предимство в съответствие със схемата за помощи по член 1, параграф 2 от обжалваното решение, като в съображения 183 и 196 само се препраща към анализа на схемата за помощи, направен в неговия раздел 7.
- 266 От изложените по-горе съображения следва, че след като в обжалваното решение Комисията е възприела като несъвместима и неправомерна схема за помощи необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения, то член 2 от него не може да се тълкува като установяващ, че за периода до 31 декември 2013 г. на *MJN GibCo* е била предоставена индивидуална помощ в съответствие с тази схема, при това независимо от обстоятелството, че мотивите на обжалваното решение определят *MJN GibCo* като потенциален получател по въпросната схема за помощи. Всъщност въпросът за идентифицирането на *MJN GibCo* и на жалбоподателите като действителни получатели по схемата за помощи се отнася само до етапа на възстановяване на помощта.
- 267 Поради това следва да се приеме, че член 2 от обжалваното решение се отнася само до мерките за помощи, предоставени въз основа на петте предварителни данъчни решения, а не до помощите, въведени въз основа на схемата за помощи по член 1, параграф 2 от обжалваното решение, поради което той се отнася само за периода след 31 декември 2013 г.

268 Следователно трябва да се отхвърлят като несъстоятелни доводите на жалбоподателите, целящи да оспорят член 2 от обжалваното решение, тъй като той се отнасял до индивидуални мерки за помощ, предоставени в периода до 31 декември 2013 г. въз основа на ПДР от 2012 г. за MJN GibCo.

2. По основаниято, изведено от нарушение на член 108, параграф 2 ДФЕС и на член 6 от Регламент № 659/1999 (първо основание за отмяна на член 2 от обжалваното решение)

269 С първото основание за отмяна на член 2 от обжалваното решение жалбоподателите упрекуват Комисията, че в своето решение за разширяване на процедурата не е изпълнила изискването, произтичащо от член 108, параграф 2 ДФЕС и от член 6 от Регламент № 659/1999, за обобщаване на относимите фактически и правни въпроси, както и за включване на предварителна оценка, за да се определи дали разглежданата в това решение мярка има характера на помощ, и не е изложила причините, поради които се съмнява в нейната съвместимост с вътрешния пазар. Те припомнят, че решението за започване или за разширяване на официалната процедура по разследване трябва да позволи на заинтересованите лица да участват ефективно в процедурата и да отговорят на предварителните изводи на Комисията. Поради това Комисията била длъжна да определи в достатъчна степен рамките на своето разследване, така че правото на заинтересованите лица да представят становищата си да не бъде лишено от съдържание, при което тя не можела да приеме окончателно решение по въпроси, които не са били разгледани в решението за откриване на процедурата. В случая обаче решението за разширяване на процедурата не съдържало елементи, които да им позволят да предвидят съдържанието се в обжалваното решение преценки, сред които тази, че ПДР от 2012 г. за MJN GibCo представлява индивидуална държавна помощ за периода след 31 декември 2013 г.

270 Първо, жалбоподателите изтъкват, че възприетата в обжалваното решение от Комисията обосновка относно петте предварителни данъчни решения, сред които ПДР от 2012 г. за MJN GibCo, почива на напълно различна основа от тази, която е изложена в решението за разширяване на процедурата. Според тях Комисията е разгледала за първи път в обжалваното решение проблематиката за заплащането на приходите от лицензионни възнаграждения чрез структури, които се основават на групи от дружества, включващи CV, както и структурата на групата MJN, като при запознаването с решението за разширяване на процедурата нищо не им е позволило да предвидят, че Комисията ще разгледа тези въпроси. Единственото опасение относно облагането на приходите от лицензионни възнаграждения, установено от Комисията в решението за разширяване на процедурата, се състояло във факта, че на гибралтарските дружества били предоставени предварителни данъчни решения, без данъчните органи на Гибралтар да са проверили местонахождението на ползвателя на правата на интелектуална собственост. Доколкото обаче от тяхното искане за предварително данъчно решение ясно се виждало, че ползвателят на правата на интелектуална собственост се намира извън Гибралтар, жалбоподателите не счели за нужно да представят становище пред Комисията, въпреки че ПДР от 2012 г. за MJN GibCo било поместено като приложение към решението за разширяване на процедурата.

271 Второ, според жалбоподателите от решението за разширяване на процедурата не ставало ясно, че проверката на Комисията се отнася не само до практиката на предварителни данъчни решения в качеството на схема за помощ, но и до индивидуалните предварителни данъчни решения извън приложението на тази схема. Обстоятелството, че в решението за разширяване на процедурата Комисията е установила някои аспекти от практиката на

- предварителни данъчни решения, не ѝ давало право да разглежда всички аспекти на съвкупността от 165 предварителни данъчни решения, за да провери тяхното съответствие с данъчното право на Гибралтар. Жалбоподателите добавят, че от решението за разширяване на процедурата се откроява въпросът за мястото на установяване на ползвателите на правата на интелектуална собственост като единствен мотив, поради който Комисията е могла да разгледа въпроса за облагането на приходите от лицензионни възнаграждения в рамките на структури на CV.
- 272 Трето, жалбоподателите упрекуват Комисията, че не е посочила разширяването от нейна страна на разглеждането по отношение на индивидуални помощи, които евентуално са били отпуснати след 31 декември 2013 г. Във връзка с това жалбоподателите подчертават, че след тази дата ПДР от 2012 г. за MJN GibCo е престанало да бъде в сила, тъй като е било заменено с предварителното данъчно решение от 2014 г.
- 273 Четвърто, жалбоподателите упрекуват Комисията, че е изменила своя анализ относно избиращемостта в периода между приемането на решението за разширяване на процедурата и приемането на обжалваното решение. В обжалваното решение Комисията направила сравнение не само между ползвателите на петте предварителни данъчни решения и многонационалните предприятия, но и всички останали данъчнозадължени в Гибралтар дружества, включително дружествата, принадлежащи към многонационални групи, ползвателите на другите предварителни данъчни решения и националните дружества.
- 274 Според жалбоподателите тези недостатъци ги лишили от възможността да представят надлежно своите становища в хода на официалната процедура по разследване, по-специално относно съществуването на предварителното данъчно решение от 2014 г., заменило това от 2012 г.
- 275 Комисията оспорва тези доводи.
- 276 Тя твърди по същество, че решението за разширяване на процедурата съдържа достатъчно информация относно предмета на процедурата по разследване и определя в достатъчна степен мярката за индивидуална помощ, произтичаща от ПДР от 2012 г. за MJN GibCo.
- 277 Първо, Комисията посочва, че решението за разширяване на процедурата изрично се позовава на ПДР от 2012 г. за MJN GibCo, което съдържало описание на структурата на групата и изрично се позовавало на MJN US, MJ BV и Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific). Поради това MJN GibCo и жалбоподателите били непременно уведомени, че е започнала процедура по разследване във връзка с ПДР от 2012 г. за MJN GibCo и тази процедура засяга други субекти от групата MJN, освен MJN GibCo. Освен това по отношение на предварителното данъчно решение за MJN GibCo от 2014 г. Комисията подчертава, че то не ѝ е било представено от властите на Обединеното кралство и при всички случаи то не влизало в противоречие с ПДР от 2012 г. за MJN GibCo, нито има предимство пред него, тъй като в него се разглежда данъчното положение на друго образувание, което е MJT CV. Комисията добавя, че съставеният от гибралтарската данъчна служба доклад за проверка от 16 декември 2015 г. вследствие от изчерпателна проверка на ПДР от 2012 г. за MJN GibCo потвърдил, че действително това предварително данъчно решение е било в сила през 2015 г.

- 278 Второ, Комисията счита, че решението за разширяване на процедурата е било ясно и конкретно по отношение на естеството и източника на възможната помощ, а именно широкото право на преценка на гибралтарските данъчни органи и евентуално лошото приложение от тяхна страна на данъчните разпоредби. Тя уточнява, че силните ѝ съмнения, както и приложното поле на процедура по разследване се извеждали ясно от съображение 52 от решението за разширяване на процедурата. Приложното поле на тази процедура не се свеждало до примерите, посочени в съображения 32 и 53 от това последно решение. Комисията обяснява, че като се има предвид предметът на ПДР от 2012 г. за MJN GibCo, жалбоподателите не трябвало изобщо да се съмняват, че нейният интерес е насочен към приходите от лицензионни възнаграждения, които са получени от MJN GibCo с оглед на участието му в MJT CV.
- 279 Трето, според Комисията нищо в обжалваното решение не сочело, че предметът на официалната процедура по разследване се ограничава до периода, предхождащ влизането в сила на измененията от 2013 г.
- 280 Четвърто, според нея от съображение 68 от решението за разширяване на процедурата ясно следва, че официалната процедура по разследване се отнася не само до евентуалната схема за помощи, произтичаща от повтаряща се практика, но и до 165-те отделни случая на предварителни данъчни решения.
- 281 Пето, в отговор на доводите, че е променила преценката си относно избирателността в периода между приемането на решението за разширяване на процедурата и приемането на обжалваното решение, Комисията посочва, че е свободна да променя своята преценка между решението за откриване на процедурата и окончателното решение.
- 282 По същество с първото основание за отмяна на член 2 от обжалваното решение жалбоподателите твърдят, че Комисията е нарушила член 108, параграф 2 ДФЕС и член 6 от Регламент № 659/1999, а също и правото им да участват в официалната процедура по разследване, като в обжалваното решение е възприела анализ на ПДР от 2012 г. за MJN GibCo, който е различен от анализа в решението за разширяване на процедурата. Поради това те не са могли да изложат надлежно становището си в хода на официалната процедура по разследване.
- 283 В това отношение следва да се припомни, че съгласно член 108, параграф 2, първа алинея ДФЕС, когато Комисията реши да започне официална процедура по разследване, тя трябва да прикани заинтересованите лица да представят своите мнения.
- 284 Както е видно от съдебната практика, член 108, параграф 2, първа алинея ДФЕС има за цел, от една страна, да задължи Комисията да гарантира, че всички потенциално заинтересовани лица са уведомени и имат възможност да изтъкнат своите доводи, и от друга страна, да позволи на Комисията да разполага с пълна информация за всички данни по преписката, преди да вземе своето решение (решение от 25 юни 1998 г., *British Airways* и др./Комисия, Т-371/94 и Т-394/94, EU:T:1998:140, т. 58).
- 285 От своя страна съгласно член 6, параграф 1 от Регламент № 659/1999, озаглавен „Официална процедура по разследване“, решението за откриване на официална процедура по разследване обобщава релевантните фактически и правни въпроси, включва предварителна оценка от страна на Комисията за характера на помощта по предложената

мярка, излага съмненията по отношение на съвместимостта ѝ с вътрешния пазар, и призовава съответната държава членка и другите заинтересовани страни да представят коментари в рамките на предписан срок.

- 286 В този контекст следва да се припомни, че съдебната практика признава на заинтересованите лица ролята на източници на информация за Комисията в рамките на административната процедура, образувана на основание член 108, параграф 2 ДФЕС. Следователно заинтересованите лица нямат право на защита, каквото е признато на лицата, срещу които се води производството, а разполагат само с правото да участват в административното производство в необходимата степен предвид конкретните обстоятелства по случая (решения от 25 юни 1998 г., *British Airways* и др./Комисия, T-371/94 и T-394/94, EU:T:1998:140, т. 59 и 60 и от 30 ноември 2009 г., Франция и *France Télécom*/Комисия, T-427/04 и T-17/05, EU:T:2009:474, т. 147). По-специално правото на заинтересованите лица на информация не може да се разпростира до общото право да се изразява становище по всички потенциално важни въпроси, поставени в хода на официалната процедура по разследване (решение от 30 ноември 2009 г., Франция и *France Télécom*/Комисия, T-427/04 и T-17/05, EU:T:2009:474, т. 149).
- 287 Макар от Комисията да не може да се изисква да представи завършен анализ на разглежданата помощ в съобщението си за започване на официалната процедура по разследване, тя трябва да определи в достатъчна степен рамките на своята проверка, за да не лиши от смисъл правото на заинтересованите лица да представят становищата си (вж. решение от 12 юли 2018 г., Австрия/Комисия, T-356/15, EU:T:2018:439, т. 703 и цитираната съдебна практика).
- 288 По този начин решението за започване на официалната процедура по разследване трябва да позволява на заинтересованите страни да участват ефикасно в тази процедура, в хода на която те трябва да имат възможността да изтъкнат своите доводи. За тази цел е достатъчно заинтересованите страни да са запознати с обосновката, довела до предварителното становище на Комисията, че разглежданата мярка може да представлява нова, несъвместима с вътрешния пазар помощ (вж. решение от 13 декември 2018 г., *Ryanair* и *Airport Marketing Services*/Комисия, T-165/15, EU:T:2018:953, т. 82 и цитираната съдебна практика).
- 289 Освен това следва да се припомни, че не всяко разминаване между решението за откриване на официалната процедура по разследване и окончателното решение само по себе си може да се счита за порок, засягащ законосъобразността на окончателното решение. Единствено промяна, която засяга естеството на разглежданите мерки, би могла да породи задължение за Комисията да информира отново заинтересованите страни (решение от 12 юли 2018 г., Австрия/Комисия, T-356/15, EU:T:2018:439, т. 727). Така, когато вследствие на решението за откриване на официална процедура по разследване Комисията променя становището си за фактите или правната квалификация на тези факти, които се явяват определящи за преценката ѝ относно наличието на помощ или нейната съвместимост с вътрешния пазар, тя трябва да коригира решението за започване на процедурата или да го разшири, за да позволи на заинтересованите страни да представят по полезен начин своите коментари (вж. в този смисъл решение от 30 април 2019 г., *UPF*/Комисия, T-747/17, EU:T:2019:271, т. 77).

- 290 В този контекст следва да се отбележи, че задължението на Комисията на етапа на решението за откриване на процедурата да даде възможност на заинтересованите страни да представят становищата си има характер на съществено процесуално изискване (вж. в този смисъл решение от 11 декември 2008 г., Комисия/Freistaat Sachsen, C-334/07, EU:C:2008:709, т. 55). Поради това нарушението на подобно изискване води до отмяна на опорочения акт, независимо дали това нарушение е причинило вреда на позоваващото се на него лице или административното производство е могло да доведе до различен резултат (вж. в този смисъл решение от 22 февруари 2006 г., Le Levant 001 и др./Комисия, T-34/02, EU:T:2006:59, т. 95—99).
- 291 Следователно, за да предостави възможност на заинтересованите лица да представят своите коментари, задължението за коригиране или за разширяване обхвата на официалната процедура по разследване трябва също така да има характер на съществено процесуално изискване, когато Комисията е променила своите съображения в периода между решението за откриване на процедурата и окончателното решение, основавайки се на факти или на правна квалификация на фактите, които се оказват определящи за нейната преценка за наличието на помощ и засягат самото естество на разглежданата мярка.
- 292 Всъщност в подобен случай изменението на позицията на Комисията е такова, че то изменя предмета и обхвата на официалната процедура по разследване. Да се предостави обаче на Комисията възможността — след решението за откриване на официалната процедура по разследване или, както е в случая, на решението за разширяване на обхвата на това решение за откриване на процедурата — да измени предмета на посочената процедура, както и най-съществените обстоятелства, въз основа на които е приела, че разглежданата мярка потенциално представлява мярка за помощ, без да приеме решение за коригиране, би лишило заинтересованите страни от възможността да представят свои становища относно изменения предмет на официалната процедура по разследване. Това би обезсилило задължението, което има Комисията, да определи достатъчно точно рамката на своята проверка, така че да позволи на заинтересованите страни да участват ефикасно в посочената процедура чрез представяне на становищата си, а с това и да определи в достатъчна степен рамката на своето разследване. Както бе посочено в точка 290 по-горе, това задължение има характер на съществено процесуално изискване.
- 293 Тази преценка не се поставя под въпрос от решение от 11 март 2020 г., Комисия/Gmina Miasto Gdynia и Port Lotniczy Gdynia Kosakowo (C-56/18 P, EU:C:2020:192, т. 76—82), в което Съдът упреква Общия съд, че е допуснал грешка при прилагане на правото, като е констатирал, че правото на заинтересованите страни да представят становища има характер на съществено процесуално изискване, без да установи, че административното производство е могло да доведе до различен резултат. Всъщност съгласно точки 78—82 от това съдебно решение установяването на посочената грешка е следвало от обстоятелствата в конкретния случай, а именно че макар заинтересованите страни да не са били приканени да представят становищата си относно последиците от настъпилото след приемането на решението за откриване на процедурата изменение на правния режим, това обстоятелство не е имало характера на съществено процесуално изискване, тъй като изменението не е могло да промени смисъла на решението.
- 294 Освен това, както следва от точка 85 от решението от 11 март 2020 г., Комисия/Gmina Miasto Gdynia и Port Lotniczy Gdynia Kosakowo (C-56/18 P, EU:C:2020:192), макар по принцип да е възможно съществените изменения в правното основание, с което е мотивирано решение на Комисията, да оказват влияние върху това решение, случаят не е

- такъв, ако последното освен това е мотивирано със самостоятелно правно основание, което не е било променено и което само по себе си мотивира посоченото решение. От това следва, че не се поставя под въпрос цитираната в точка 290 по-горе съдебна практика, съгласно която Комисията трябва да даде възможност на заинтересованите страни да представят своите становища когато реши да започне официалната процедура по разследване, при което това задължение има характер на съществено процесуално изискване.
- 295 В настоящия случай, за да се анализира наличието на нарушение на член 108, параграф 2 ДФЕС, на член 6 от Регламент № 659/1999 и на задължението на Комисията да даде възможност на заинтересованите страни да представят надлежно своите становища, следва да се провери дали включеният в решението за разширяване на процедурата анализ съдържа определящите елементи, на които в обжалваното решение Комисията е основала преценката си, че след 31 декември 2013 г. ПДР от 2012 г. за M/JN GibCo е представлявало въведена от правителството на Гибралтар мярка за индивидуална държавна помощ, и дали по този начин тя е позволила да се установи естеството на мярката, предмет на член 2 от обжалваното решение.
- 296 За тази цел е важно най-напред да се разгледат определящите обстоятелства в мотивите, поради които Комисията е приела по-специално в член 2 от обжалваното решение, че след 31 декември 2013 г. последиците от ПДР от 2012 г. за M/JN GibCo представляват индивидуална държавна помощ.
- 297 Първо, следва да се припомни, че член 2 от обжалваното решение се отнася до „[и]ндивидуалните държавни помощи, предоставени от правителството на Гибралтар въз основа на [петте данъчни] становища [...] в полза на пет гибралтарски предприятия в съдружие с нидерландско [CV] [...], получаващо доходи от роялти и пасивни лихви“. Освен това в раздел 12, озаглавен „Заклучение“ и по-точно в съображение 246 от същото решение се уточнява, че индивидуални мерки за държавна помощ представляват „данъчното третиране, предоставено от правителството на Гибралтар въз основа на [петте данъчни] становища в полза на пет гибралтарски предприятия в съдружие с нидерландско [CV], получаващо доходи от роялти и пасивни лихви“.
- 298 В този контекст е важно да се отбележи посоченото от Комисията в съображение 152 от обжалваното решение, че петте предварителни данъчни решения, сред които ПДР от 2012 г. за M/JN GibCo, са „останали в сила и не са били отменени от данъчните органи нито в резултат на измененията в ИТА 2010 през 2013 г., поставили [приходите от] [пасивни] лихви[...] и роялти в приложното поле на данъчното облагане, нито в резултат на одитите, извършени през 2015 г.“.
- 299 Също така в съображения 180, 182 и 184 от обжалваното решение Комисията обяснява, че макар към момента на издаването на петте предварителни данъчни решения, а следователно и ПДР от 2012 г. за M/JN GibCo, те действително да са съответствали на приложимите данъчни разпоредби, считано от 1 юли 2013 г. и съответно от 1 януари 2014 г. доходите от пасивни лихви и от лицензионни възнаграждения вече са били включени в категориите облагаеми в Гибралтар доходи, изброени в приложение 1 към ИТА 2010. Така тя констатира, че данъчните органи на Гибралтар са удължили съществуването на режима на необлагане на доходите от пасивни лихви и от лицензионни възнаграждения, като са разрешили на ползвателите на петте предварителни данъчни решения, сред които и M/JN GibCo, да се възползват от тези решения след влизането в сила на измененията на ИТА 2010 от 2013 г. Във връзка с това е важно да се отбележи установеното от Комисията в

бележка под линия 92 и в съображение 152 от обжалваното решение, че петте предварителни данъчни решения са останали в сила поне до 2015 г. — датата, на която данъчните органи на Гибралтар са извършили одит.

- 300 От тези обстоятелства следва, че не самото ПДР от 2012 г. за M/JN GibCo, нито неговото приемане, а предоставеното на M/JN GibCo от гибралтарските данъчни органи данъчно третиране „въз основа“ на това предварително данъчно решение, потвърждаващо необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения, и по-специално потвърждаването на действието на това решение след 31 декември 2013 г., представляват индивидуална държавна помощ, което бе потвърдено в съдебното заседание от Комисията в отговор на въпрос на Общия съд.
- 301 Второ, важно е да се отбележи, че Комисията фокусира своя анализ на петте предварителни данъчни решения, а с това и на ПДР от 2012 г. за M/JN GibCo, върху съобщената в молбите за предоставяне на предварителни данъчни решения структура, характеризираща се с наличието на нидерландско CV, притежаващо права на интелектуална собственост, и с установени в Гибралтар дружества съдружници, притежаващи дяловете в това CV, както и върху прозрачния характер на нидерландските CV с оглед на прилагането на ИТА 2010 (съображения 153—159 от обжалваното решение). По-специално Комисията приема, че съгласно предоставените от властите на Обединеното кралство данни изглежда при липсата на специални правила в ИТА 2010 Гибралтар е прилагал принципите на common law и е възприемал нидерландските CV като прозрачни образувания, поради което съответната част от приходите, получени от CV, е следвало да се счита за пряко получена от гибралтарските дружества, притежаващи дяловото участие в CV (съображение 155 от обжалваното решение). От това тя заключава в съображения 161 и 162 от обжалваното решение, че дяловете на всяко от петте установени в Гибралтар дружества, които се ползват от петте предварителни данъчни решения, сред които M/JN GibCo, в размера на печалбите, реализирани на равнището на нидерландските CV, е трябвало да бъдат включени в облагаемата основа на тези пет предприятия и да бъдат обложени в Гибралтар.
- 302 От гореизложеното следва, че съображенията, въз основа на които Комисията възприема продължаващото действие на ПДР от 2012 г. за M/JN GibCo като индивидуална мярка за помощ, се основават главно на факта, че това предварително данъчно решение се отнася до структура на група, включваща нидерландско CV, а именно M/JT CV, и установен в Гибралтар съдружник, който е M/JN GibCo, както и до въпроса дали M/JT CV представлява прозрачно данъчно образувание, поради което получените от него приходи от лицензионни възнаграждения е трябвало да бъдат пряко обложени по отношение на M/JN GibCo, както ако тези приходи биха били получени пряко от последното. Всъщност установеното наличие на избирателно предимство се основава на констатацията, че съгласно гибралтарското данъчно право, в редакцията му, в сила от 1 януари 2014 г., дружествата съдружници по принцип е трябвало да бъдат облагани с корпоративен данък в Гибралтар до размера на техния дял в печалбите на нидерландското CV.
- 303 Следователно тези различни обстоятелства са били определящи за преценката на Комисията в член 2 от обжалваното решение, че след 31 декември 2013 г. запазването на действието на ПДР от 2012 г. за M/JN GibCo е имало характера на предоставена от правителството на Гибралтар индивидуална държавна помощ.

- 304 С оглед на гореизложените съображения следва да се провери дали решението за разширяване на процедурата съдържа достатъчно данни относно естеството на посочената в член 2 от обжалваното решение индивидуална държавна помощ, предоставена на M/JN GibCo след 31 декември 2013 г. с ПДР от 2012 г. за M/JN GibCo, за да позволи на Комисията да приеме посоченото решение, без да наруши правото на заинтересованите страни да изложат надлежно своите становища в съответствие с член 108, параграф 2 ДФЕС и член 6 от Регламент № 659/1999.
- 305 Действително, както отбелязва Комисията, в решението за разширяване на процедурата тя е определила ПДР от 2012 г. за M/JN GibCo като мярка, потенциално представляваща индивидуална помощ. Също така, противно на твърденията на жалбоподателите, Комисията не е свела официалната процедура по разследване до анализа на практиката на предварителни данъчни решения в качеството на потенциална схема за помощи.
- 306 Всъщност от съображения 62 и 69 от решението за разширяване на процедурата и от раздела „Заклучение“ от това решение ясно следва, че разширяването на официалната процедура по разследване се отнася не само до практиката на предварителни данъчни решения, но и до 165-те предварителни данъчни решения взети поотделно, всяко от които потенциално може да представлява мярка за индивидуална помощ. ПДР от 2012 г. за M/JN GibCo, което е едно от 165-те предварителни данъчни решения, приложени към решението за разширяване на процедурата, е включено в предмета на официалната процедура по разследване като потенциална мярка за индивидуална помощ.
- 307 Важно е все пак да се отбележи, че обстоятелствата — които Комисията е взела предвид в обжалваното решение, за да констатира предоставянето на индивидуална помощ въз основа на ПДР от 2012 г. за M/JN GibCo — както те са посочени в точки 297—303 по-горе, се различават от предварителната оценка на последиците от ПДР от 2012 г. за M/JN GibCo след 31 декември 2013 г., съдържаща се в решението за разширяване на процедурата.
- 308 Първо, съдържащият се в решението за разширяване на процедурата анализ се съсредоточава главно върху приемането на предварителни данъчни решения и върху липсата на проверка дали условията, описани в молбите за предоставяне на предварителни данъчни решения, са били действително изпълнени.
- 309 Всъщност в съображения 31, 32 и 53 от решението за разширяване на процедурата Комисията обяснява с оглед на 165-те предварителни данъчни решения, разгледани в рамките на предварителната процедура по разглеждане, сред които и ПДР от 2012 г. за M/JN GibCo, че редица молби за предоставяне на предварителни данъчни решения е трябвало да породят съмнения у данъчните органи на Гибралтар дали дейностите действително са освободени от облагане, тъй като не са произлизали от или начислявани в Гибралтар. По този начин Комисията основава своя предварителен анализ на предварителните данъчни решения на факта, че по принцип при упражняването на своите дискреционни правомощия данъчните органи на Гибралтар всъщност не са разгледали данъчните задължения на предприятията.
- 310 Тази констатация е потвърдена в съображение 62 от решението за разширяване на процедурата, в което Комисията приема, че при „всичките 165 предварителни данъчни решения“ потенциално е налице държавна помощ, тъй като „нито едно от тях не се

основава на достатъчно данни, които гарантират, че равнището на облагане на съответните дейности съответства на данъка, заплатен от други предприятия в сходно положение при приложимите данъчни разпоредби“.

- 311 Второ, макар в решението за разширяване на процедурата Комисията да твърди, че предварителните данъчни решения надхвърлят необлагането на пасивните доходи, което произтича от ИТА 2010 в неговата приложима към момента на тяхното приемане редакция, единствените констатирани от Комисията опасения относно свързаните с приходите от лицензионни възнаграждения предварителните данъчни решения, сред които и ПДР от 2012 г. за MJN GibCo, са били свързани с факта, че 22 предварителни данъчни решения са били издадени на гибралтарски дружества, получавали лицензионни възнаграждения от намиращи се извън Гибралтар дружества, ползващи права на интелектуална собственост, без да се проверява къде се намира ползвателят на интелектуалната собственост. Според Комисията „освобождаването“ на приходите от лицензионни възнаграждения без извършването на подобна проверка е довело до това тези доходи да не се облагат никъде с данък.
- 312 Както Комисията потвърди в съдебното заседание за изслушване на устните състезания в отговор на въпрос на Общия съд, решението за разширяване на производството не съдържа други съображения във връзка с предварителните данъчни решения по отношение на необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения.
- 313 Трето, важно е да се отбележи, че макар решението за разширяване на процедурата да е прието на 1 октомври 2014 г., тоест след влизането в сила на 1 януари същата година на измененията на ИТА 2010 от 2013 г., и макар в него изрично да се споменават тези изменения (вж. по-специално съображение 32 от посоченото решение) от това решение не следва, че анализът на Комисията се отнася до запазване на действието на предварителните данъчни решения, потвърждаващи необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения след влизането в сила на измененията на ИТА 2010 от 2013 г. Освен това според Комисията нищо в решението за разширяване на процедурата не указвало на това, че ПДР от 2012 г. за MJN GibCo е запазило действието си след 31 декември 2013 г.
- 314 Четвърто, решението за разширяване на процедурата не съдържа никакви данни за правилата за данъчна прозрачност, за фактическото положение на ползвателите на петте предварителни данъчни решения и по-специално на ПДР от 2012 г. за MJN GibCo или за използването на групови структури, включващи нидерландски CV.
- 315 Следователно съдържащият се в решението за разширяване на процедурата предварителен анализ се различава във всяко отношение от възприетите в обжалваното решение съображения на Комисията. От една страна, тези съображения се отнасят до неправилното прилагане на ИТА 2010 в приетата след 31 декември 2013 г. негова редакция, а не до обстоятелството, че за периода до 31 декември 2013 г. приходите от лицензионни възнаграждения не са били данъчно облагаеми в никоя данъчна юрисдикция. От друга страна, констатираното в обжалваното решение неправилно прилагане на ИТА 2010 от страна на гибралтарските власти се отнася до въпроса дали приходите от лицензионни възнаграждения, които са били вече включени в категориите облагаеми в Гибралтар доходи в приложение 1 към ИТА 2010, са произлизащи от или начислявани на тази

територия с оглед на данъчната прозрачност на дружеството, което ги е получило извън Гибралтар, а не се отнася до определянето на мястото, в което се намира ползвателят на интелектуалната собственост.

- 316 От изложените по-горе съображения следва, че фактическите и правни преценки в решението за разширяване на процедурата не са достатъчни, за да се установи, че официалната процедура по разследване се отнася не само до предоставянето на предварителните данъчни решения, но и до запазването на последиците на някои от тях — сред които ПДР от 2012 г. за MJN GibCo — след изменението на ИТА 2010 от 2013 г., въпреки включването на лицензионните възнаграждения в изброените в приложение 1 към този закон категории облагаеми в Гибралтар доходи, както и до съответствието на тези решения с редакцията на ИТА 2010, действала към 1 януари 2014 г. Тези последни обстоятелства обаче са били определящи за идентифицирането на мярката, предмет на проверката на Комисията и за констатацията в член 2 от обжалваното решение, че след 31 декември 2013 г. на MJN GibCo е предоставена индивидуална държавна помощ въз основа на ПДР от 2012 г. за MJN GibCo.
- 317 Никой от доводите на жалбоподателите не може да постави под съмнение този извод.
- 318 Първо, определянето от страна на решението за разширяване на процедурата на ПДР от 2012 г. за MJN GibCo като възможна индивидуална помощ и обстоятелството, че съгласно съображения 32 и 53 от това решение анализът на различните категории предварителни данъчни решения е направен с нагледна цел или в качеството на „примери“ за поведението, в което се упрекуват данъчните органи на Гибралтар, не са достатъчни, за да се приеме, че Комисията е изпълнила задължението си по член 6 от Регламент № 659/1999 да даде възможност на заинтересованите страни да представят надлежно своите становища. Всъщност, както следва от изложената в точки 287—290 по-горе съдебна практика, Комисията е трябвало да определи с достатъчна точност рамката на своето разглеждане, а жалбоподателите не са били длъжни в качеството си на заинтересовани страни да предвидят всички мотиви, поради които е било вероятно Комисията да приеме, че дадена индивидуална държавна помощ произтича от запазването след 31 декември 2013 г. на последиците на ПДР от 2012 г. за MJN GibCo.
- 319 Второ, доколкото според Комисията от решението за разширяване на процедурата ясно следва, че предметът на нейната проверка се отнася до широкото право на преценка, с което разполагат властите на Гибралтар относно небрежното и евентуално неправилно прилагане на ИТА 2010, достатъчно е да се отбележи невъзможността да се установи от тези обстоятелства, че официалната процедура по разследване се е отнасяла до запазването на последиците от някои предварителни данъчни решения — сред които ПДР от 2012 г. за MJN GibCo — след влизането в сила на изменението от 2013 г. на ИТА 2010, като и до последиците, произтичащи от данъчната прозрачност на нидерландските CV, сред които и MJT CV.
- 320 Трето, изтъкнатото от Комисията обстоятелство, че искането на MJN за предварително данъчно решение, към което препраща приложение към решението за разширяване на процедурата и в което се описва структурата на групата MJN, като се споменава и MJT CV, не е достатъчно, за да се приеме, че този въпрос, както и изводите, които следват от данъчната прозрачност на нидерландските CV, са били именно предмет на официалната процедура по разследване. Всъщност нищо в текста на решението за разширяване на процедурата не подсказва, че Комисията е имала намерение да разгледа този въпрос в

рамките на официалната процедура по разследване. Както бе посочено в точка 318 по-горе, жалбоподателите в качеството си на заинтересовани страни не са били длъжни да предвидят всички мотиви, поради които Комисията е могла да приеме, че дадена индивидуална държавна помощ произтича от запазването след 31 декември 2013 г. на последиците на ПДР от 2012 г. за MjN GibCo.

- 321 От всички изложени по-горе съображения следва, че различията между анализа в решението за разширяване на процедурата и анализа в обжалваното решение — доколкото те се отнасят до решаващи фактори за преценка с оглед на квалифицирането като индивидуална държавна помощ на последиците на ПДР от 2012 г. за MjN GibCo след 31 декември 2013 г. — са от такова естество, че Комисията е трябвало да приеме коригиращо решение или второ решение за разширяване на процедурата, за да даде възможност на жалбоподателите да участват ефикасно в процедурата (вж. т. 287 и 289 по-горе).
- 322 Освен това следва да се обърне внимание на признанието на Комисията в съображения 212—215 от обжалваното решение, че тя се отказва от своята теза за избирателността на 165-те предварителни данъчни решения, която е поддържала в решението за разширяване на процедурата. Следователно различията между анализа в решението за разширяване на процедурата и анализа в окончателното решение представляват съществени изменения, които могат да променят смисъла на даденото окончателно решение.
- 323 Както обаче следва от точки 287—290 по-горе, наличието на различия между решението за разширяване на процедурата и обжалваното решение по отношение на решаващи фактори за преценка с оглед на квалифицирането като индивидуална държавна помощ на проявите след 31 декември 2013 г. последици на ПДР от 2012 г. за MjN GibCo е достатъчно, за да доведе до отмяната на член 2 от обжалваното решение по отношение на ПДР от 2012 г. за MjN GibCo, както и на свързаното с тази мярка разпореждане за възстановяване.
- 324 Поради това следва да бъде уважено първото основание, с което се иска отмяната на член 2 от обжалваното решение, доколкото се отнася до предоставена на MjN GibCo и на жалбоподателите индивидуална държавна помощ въз основа на ПДР от 2012 г. за MjN GibCo, като посоченият член бъде отменен, а също така и член 5, параграфи 1 и 2 от същото решение, доколкото те се отнасят до тази помощ, без да е необходимо да се разглеждат повдигнатите от жалбоподателите други основания.

Г. По третата част на жалбата, целяща отмяната на член 5 от обжалваното решение

- 325 В третата част на жалбата си жалбоподателите твърдят, че Комисията е допуснала грешка при прилагане на правото, като е приела, че нидерландското CV, дружествата съдружници и дружеството майка представляват една и съща стопанска единица, и решавайки в член 5, параграф 2 от обжалваното решение, че помощта може да бъде възстановена от образувания, от които се състои тази стопанска единица, в случай че не може да бъде възстановена от разглежданото предприятие, установено в Гибралтар, което в конкретния случай е MjN GibCo.

- 326 Те упрекуват Комисията, че не се е опитала да докаже упражняването от страна на MJN US или на Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) на действителен контрол върху MJN GibCo, както изисквала съдебната практика, нито е доказала факта, че MJN Global Holdings и MJ BV са извели пряка или косвена печалба от помощта, за която се твърди, че е предоставена на MJN GibCo.
- 327 Комисията оспорва тези доводи.
- 328 Първо, поради отхвърлянето на жалбата в частта, с която се иска отмяната на член 1, параграф 2 от обжалваното решение и на свързаното с тази мярка разпореждане за възстановяване, второ, поради отмяната на член 5, параграфи 1 и 2 от обжалваното решение в частта, която се отнася до предоставената на MJN GibCo и на жалбоподателите индивидуална помощ, и трето, поради факта че член 5, параграф 2 от обжалваното решение се отнася само до възстановяването на посочената в член 2 от това решение мярка за помощ, не следва да бъдат разглеждани отнасящите се до тях основания на жалбоподателите за отмяна на член 5, параграф 2 от същото решение.

IV. По съдебните разноски

- 329 Съгласно член 134, параграф 3 от Процедурния правилник на Съда, ако всяка от страните е загубила съответно по едно или няколко от предявените основания, то всяка страна понася направените от нея съдебни разноски. Тъй като жалбоподателите и Комисията са загубили частично делото, всяка страна следва да бъде осъдена да понесе направените от нея съдебни разноски.

По изложените съображения

ОБЩИЯТ СЪД (втори разширен състав)

реши:

- 1) **Отменя Решение (ЕС) 2019/700 на Комисията от 19 декември 2018 година относно Държавна помощ SA.34914 (2013/C), приведена в действие от Обединеното кралство във връзка с корпоративното данъчно облагане в Гибралтар, доколкото в член 2 се установява, че е незаконосъобразна и несъвместима с вътрешния пазар предоставената от правителството на Гибралтар индивидуална помощ въз основа на запазеното действие след 31 декември 2013 г. на издаденото в полза на MJN Holdings (Gibraltar) Ltd предварително данъчно решение, и доколкото в член 5, параграфи 1 и 2 е разпоредено възстановяването на тази помощ.**
- 2) **Отхвърля жалбата в останалата ѝ част.**
- 3) **Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd, MJN Global Holdings BV, Mead Johnson BV, Mead Johnson Nutrition Co. и Комисията понесат направените от тях поотделно съдебни разноски.**

Tomljenović

Schalin

Škvařilová-Pelzl

Nõmm

Steinfatt

Обявено в открито съдебно заседание в Люксембург на 6 април 2022 година.

Подписи

Съдържание

I.	Обстоятелствата по спора	2
A.	Приемане на Income Tax Act от 2010 г. и издаване на данъчното становище от 2012 г. за MJN GibCo	2
B.	Административно производство пред Комисията	3
B.	Обжалваното решение	4
1.	„Освобождаване“ на приходите от пасивни лихви и от лицензионни възнаграждения (схема за помощи)	4
2.	Пет предварителни данъчни решения (мерки за индивидуални помощи)	5
Г.	Диспозитив на обжалваното решение	7
II.	Производство и искания на страните	8
III.	От правна страна	9
A.	По структурата на жалбата	9
B.	По първата част от жалбата, с която се иска отмяната на член 1, параграф 2 от обжалваното решение, отнасящ се до необлагането на приходите от лицензионни възнаграждения, както и на свързаното с тази мярка разпореждане за възстановяване	11
1.	По основанието, изведено от явна грешка в преценката, от нарушение на член 5 ДЕС, от незачитане на принципа на данъчен суверенитет и от превишаване на правомощията (първо основание за отмяна на член 1, параграф 2 от обжалваното решение)	11
2.	По основанията, изведени от явни грешки в преценката и от нарушение на член 107, параграф 1 ДФЕС (второ, трето и четвърто основание за отмяна на член 1, параграф 2 от обжалваното решение)	15
a)	Предварителни съображения	16
1)	По мярката за помощ, предмет на член 1, параграф 2 от обжалваното решение	16
2)	По разглеждането на критериите за предимство и за избирателност	18
b)	По преценката на Комисията относно референтната рамка и обичайните правила за данъчно облагане в Гибралтар	20
1)	По целта на ИТА 2010 и по идентифицирането на облагаемите приходи по този закон	22

2) По прилагането на принципа на териториалност спрямо лицензионните възнаграждения	28
в) По разглеждането на критерия за предимство (второ основание за отмяна на член 1, параграф 2 от обжалваното решение)	32
1) По първото оплакване от второто основание, изведено от смесването на критериите за предимство и за избирателност	33
2) По второто оплакване от второто основание, с което се оспорва наличието на данъчно облекчение	34
г) По разглеждането на избирателността (трето основание за отмяна на член 1, параграф 2 от обжалваното решение)	37
д) По обхвата на избирателното предимство (четвърто основание за отмяна на член 1, параграф 2 от обжалваното решение)	43
3. По основаниято, изведено от явни грешки в преценката и от нарушение на член 1, буква в) от Регламент № 659/1999 (пето основание за отмяна на член 1, параграф 2 от обжалваното решение)	44
а) По първото оплакване, изведено от липсата на мотиви по смисъла на член 296 ДФЕС	45
б) По второто оплакване, изведено от нарушение на член 1, буква в) от Регламент № 659/1999	46
В. По втората част от жалбата, с която се иска отмяната на член 2 от обжалваното решение във връзка с предоставената на M/JN GibCo индивидуална държавна помощ, както и на свързаното с тази мярка разпореждане за възстановяване	48
1. Предварителни съображения относно обхвата на член 2 от обжалваното решение	49
2. По основаниято, изведено от нарушение на член 108, параграф 2 ДФЕС и на член 6 от Регламент № 659/1999 (първо основание за отмяна на член 2 от обжалваното решение)	52
Г. По третата част на жалбата, целяща отмяната на член 5 от обжалваното решение	62
IV. По съдебните разноски	63