



Samling af Afgørelser

RETTENS DOM (Anden Udvidede Afdeling)

6. april 2022 *

»Statsstøtte – Gibraltars regerings støtteordning vedrørende selskabsbeskatningen – skattefritagelse i forbindelse med indtægter fra renter og royalties – bindende svar til multinationale virksomheder – afgørelse fra Kommissionen, hvorved støtten erklæres uforenelig med det indre marked – begrundelsespligt – åbenbart urigtigt skøn – selektiv fordel – ret til at fremsætte bemærkninger«

I sag T-508/19,

Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd, Singapore (Singapore),

MJN Global Holdings BV, Amsterdam (Nederlandene),

Mead Johnson BV, Nijmegen (Nederlandene),

Mead Johnson Nutrition Co., Chicago, Illinois (De Forenede Stater),

ved barrister C. Quigley samt solicitors M. Whitehouse og P. Halford,

sagsøgere,

mod

Europa-Kommissionen ved L. Flynn, B. Stromsky og P. Němečková, som befuldmægtigede,

sagsøgt,

angående et søgsmål anlagt i henhold til artikel 263 TEUF med påstand om delvis annullation af Kommissionens afgørelse (EU) 2019/700 af 19. december 2018 om statsstøtte SA.34914 (2013/C) gennemført af Det Forenede Kongerige for så vidt angår Gibraltars selskabsbeskatningsordning (EUT 2019, L 119, s. 151),

har

RETTEN (Anden Udvidede Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, V. Tomljenović (refererende dommer), samt dommerne F. Schalin og P. Škvařilová-Pelzl, I. Nömm og G. Steinfatt,

* Processprog: engelsk.

justitssekretær: fuldmægtig I. Pollalis,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 28. juni 2021,

afsagt følgende

Dom

I. Sagens baggrund

A. Vedtagelse af Income Tax Act 2010 og vedtagelse af MJN GibCos bindende svar for 2012

- 1 Den 1. januar 2011 trådte Income Tax Act 2010 (lov om selskabsbeskatning i Gibraltar af 2010, herefter »indkomstskatteloven af 2010«) i kraft og ophævede Income Tax Act 1952 (lov om selskabsbeskatning i Gibraltar af 1952, herefter »indkomstskatteloven af 1952«). Indkomstskatteloven af 2010 indførte en almindelig selskabsskattesats på 10%. Indtil ændringen af indkomstskatteloven af 2010, der trådte i kraft den 30. juni 2013 for så vidt angår passive indtægter fra renter, og derefter den 31. december samme år for så vidt angår indtægterne fra royalties (herefter »2013-ændringen af indkomstskatteloven af 2010«), var disse indtægter ikke omfattet af de kategorier af indtægter, der var skattepligtige i Gibraltar, og som er opført i Schedule 1 til indkomstskatteloven af 2010.
- 2 Indtil MJN Holdings (Gibraltar) Ltd (herefter »MJN GibCo«) blev opløst den 16. oktober 2018, var det et selskab med hjemsted i Gibraltar, der tilhørte den internationale koncern Mead Johnson Nutrition (herefter »MJN-koncernen«), som driver virksomhed inden for fremstilling af næringsmidler til spædbørn eller børn. MJN GibCos virksomhed bestod i som kommanditist at eje en kapitalandel i Mead Johnson Three CV (herefter »MJT CV«), et kommanditselskab i henhold til nederlandsk ret (kommanditist vennootschap, herefter »nederlandsk CV«), der havde hjemsted i Nederlandene indtil dets opløsning den 15. december 2017.
- 3 MJT CV var indehaver af licenser vedrørende intellektuelle ejendomsrettigheder (bl.a. patenter, varemærker og tekniske oplysninger), med hensyn til hvilke MJT CV mod betaling af royalties udstedte underlicenser til Mead Johnson BV (herefter »MJ BV«), der er et nederlandsk selskab.
- 4 Aktionærerne i MJT CV var dels MJN GibCo (99,99%), dels MJN Asia Pacific Holding LLC (0,01%), et selskab med begrænset ansvar i henhold til amerikansk ret. MJN GibCos andel i MJT CV's kapital gav MJN GibCo ret til 99,99% af selskabets overskud.
- 5 Indtil juni 2017 var moderselskabet i MJN-koncernen Mead Johnson Nutrition Co. (herefter »MJN US«), et selskab med hjemsted i Delaware (De Forenede Stater). Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd, Singapore (Singapore), hvis virksomhed bestod i fremstilling og salg af næringsmidler til spædbørn, var moderselskab til MJN GibCo med 100% kontrol over dette selskab indtil dets opløsning.

- 6 Den 11. september 2012 efter en anmodning af samme dag fra advokaterne for MJN US, moderselskabet i MJN-koncernen (herefter »anmodningen om et bindende svar«), udstedte skattemyndighederne i Gibraltar et bindende svar til fordel for MJN GibCo, der bekræftede, at selskabet ikke skulle betale skat af MJT CV's indtægter fra royalties (herefter »MJN GibCos bindende svar for 2012«).
- 7 I anmodningen om et bindende svar blev det præciseret, at MJT CV blev anset for et kommanditselskab i henhold til Gibraltars skatteret. Ifølge ophavsmændene til anmodningen om et bindende svar skulle enhver indkomst, der genereres af royalties, der opkræves af MJT CV, anses for at blive opkrævet direkte af MJN GibCo, idet et sådant selskab er transparent i forhold til Gibraltars beskatning. Det anførtes ikke desto mindre, at alle indtægter fra royalties, der kunne opkræves, efter deres opfattelse ikke var omfattet af kategorierne af skattepligtige indtægter i henhold til indkomstskatteloven af 2010 (»heads of charge taxable under the Income Tax Act 2010«). De gibraltarske myndigheder blev således anmodet om at bekræfte denne fortolkning af indkomstskatteloven af 2010 og den omstændighed, at enhver indtægt fra royalties, som blev oppebåret af MJN GibCo som følge af sin kapitalandel i MJT CV, ikke ville medføre nogen beskatning.
- 8 Ved MJN GibCos bindende svar for 2012 svarede skattemyndighederne (Income Tax Office), at »[det] på grundlag af de faktiske omstændigheder og forhold, der er anført i [anmodningen om et bindende svar], [blev] bekræftet på vegne af [Commissioner for Income Tax i Gibraltar], at fremtidige indtægter fra [MJN GibCo] ikke [ville] blive beskattet i henhold til bestemmelserne i indkomstskatteloven af 2010«.

B. Den administrative procedure ved Kommissionen

- 9 Den 1. juni 2012 indgav Kongeriget Spanien en klage til Europa-Kommissionen vedrørende den statsstøtte, som Gibraltars offshore-selskaber angiveligt havde modtaget inden for rammerne af den skatteordning, der var indført ved indkomstskatteloven af 2010.
- 10 Den 16. oktober 2013 indledte Kommissionen den formelle undersøgelsesprocedure (herefter »afgørelsen om at indlede proceduren«) med henblik på at efterprøve, om den i indkomstskatteloven af 2010 fastsatte manglende beskatning (»skattefritagelse« i den nævnte afgørelses tekst) af passive indtægter fra renter og indtægter fra royalties selektivt begunstigede visse virksomheder i strid med Den Europæiske Unions statsstøtteregler.
- 11 Den 1. oktober 2014 underrettede Kommissionen Det Forenede Kongerige om sin afgørelse om at udvide den procedure, der er fastsat i artikel 108, stk. 2, TEUF, med henblik på at inddrage praksis i form af bindende svar i Gibraltar og nærmere bestemt vedtagelsen af 165 bindende svar (herefter »afgørelsen om at udvide proceduren«).

C. Den anfægtede afgørelse

- 12 Den 19. december 2018 vedtog Kommissionen afgørelse (EU) 2019/700 af 19. december 2018 om statsstøtte SA.34914 (2013/C) gennemført af Det Forenede Kongerige for så vidt angår Gibraltars selskabsbeskatningsordning (EUT 2019, L 119, s. 151, herefter »den anfægtede afgørelse«). Kommissionen fastslog i det væsentlige dels, at »fritagelsen« af passive indtægter fra renter og indtægter fra royalties, der fandt anvendelse i Gibraltar mellem 2011 og 2013 i henhold til indkomstskatteloven af 2010, udgjorde en statsstøtteordning, der var ulovligt gennemført og

uforenelig med det indre marked, dels, at Gibraltars regerings skattebehandling på grundlag af bindende svar til fordel for fem selskaber med hjemsted i Gibraltar, som besad kapitalandele i nederlandske CV'er, og som oppebar passive indtægter fra renter og indtægter fra royalties fra intellektuelle ejendomsrettigheder (herefter »de fem bindende svar«), udgjorde individuel statsstøtte, der var ulovlig og i strid med det indre marked.

1. »Fritagelse« af passive indtægter fra renter og indtægter fra royalties (støtteordning)

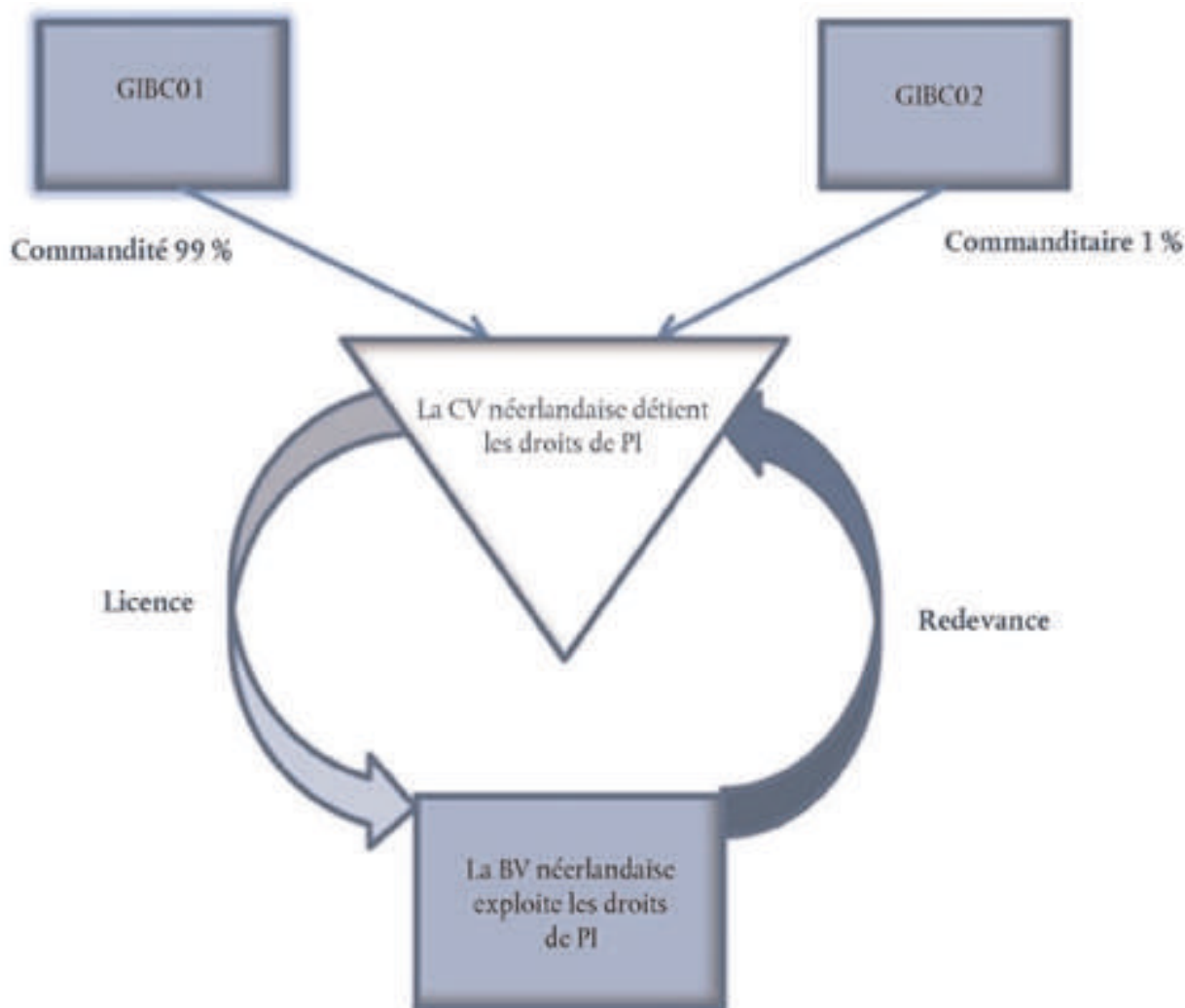
- 13 I afgørelsen om at indlede proceduren konkluderede Kommissionen indledningsvis, at »fritagelsen« af passive indtægter fra renter (herefter »den manglende beskatning af passive indtægter fra renter«) og »fritagelsen« af indtægter fra royalties (herefter »den manglende beskatning af indtægter fra royalties«), hver især udgjorde en støtteordning. For at tage hensyn til 2013-ændringen af indkomstskatteloven af 2010, hvorefter indtægter fra royalties og passive indtægter fra renter blev indført blandt de kategorier af skattepligtige indtægter i Gibraltar, der er opregnet i Schedule 1 til indkomstskatteloven af 2010, og som blev foretaget efter afgørelsen om at indlede proceduren, begrænsede Kommissionen anvendelsesområdet for den anfægtede afgørelse til passive indtægter fra renter og indtægter fra royalties, der blev modtaget eller skulle modtages mellem indkomstskatteloven af 2010's ikrafttræden (den 1.1.2010) og den 30. juni 2013 (for passive indtægter fra renter) eller den 31. december 2013 (for indtægter fra royalties).
- 14 Hvad angår analysen af kriteriet om en fordel konstaterede Kommissionen i det væsentlige, at passive indtægter fra renter og indtægter fra royalties, som er modtaget af en virksomhed i Gibraltar, normalt blev anset for at være indtjent i eller hidrøre fra Gibraltar og derfor normalt skulle beskattes i Gibraltar i medfør af territorialprincippet. Kommissionen konkluderede derfor, at denne »fritagelse« indførte en lettelse af den skat, som de virksomheder, der drog fordel heraf, ellers skulle have betalt (81.-83. betragtning til den anfægtede afgørelse).
- 15 Hvad angår analysen af selektiviteten fandt Kommissionen i henhold til retspraksis om skatteforanstaltningers materielle selektivitet først, at den referenceramme, der skulle tages hensyn til ved undersøgelsen af den manglende beskatning af passive indtægter fra renter og indtægter fra royalties, var indkomstskatteloven af 2010, hvis formål var at opkræve indkomstskat af skattepligtige, der modtager indkomst, der er indtjent i eller hidrører fra Gibraltar. Kommissionen præciserede i øvrigt, at »fritagelsen« af passive indtægter fra renter og indtægter fra royalties ikke fulgte af en formel fritagelse i henhold til støtteordningen, men af, at disse indtægtsformer ikke blev medtaget i de kategorier af indtægter, der er skattepligtige i Gibraltar, og som er opregnet i Schedule 1 til indkomstskatteloven af 2010, med andre ord en »implicit fritagelse« (89.-93. betragtning til den anfægtede afgørelse).
- 16 Dernæst undersøgte Kommissionen, om den manglende beskatning af passive indtægter fra renter og indtægter fra royalties gav anledning til en forskellig beskatning af virksomheder i sammenlignelige situationer. Kommissionen anførte, at hvis der ikke forelå en »fritagelse« for passive indtægter fra renter og indtægter fra royalties, ville disse i henhold til territorialprincippet skulle beskattes i Gibraltar.
- 17 Efter at have redegjort for, at der, når den undersøgte foranstaltning ikke fulgte af en formel undtagelse fra skattesystemet, endvidere skulle tages hensyn til virkningerne af denne med henblik på at vurdere, om den i betydelig grad favoriserede bestemte virksomheder, fastslog Kommissionen med støtte i taloplysninger, at den manglende beskatning af passive indtægter fra renter og indtægter fra royalties favoriserede selskaber, der tilhørte multinationale koncerner, der udøvede aktiviteter såsom ydelse af koncerninterne lån eller udstedelse af rettigheder til at bruge

immaterielle aktiver. Da disse virksomheder, henset til formålet med indkomstskatteloven af 2010, befandt sig i samme retlige og faktiske situation som andre virksomheder, der modtog indtægter, der var indtjent i eller hidrørte fra Gibraltar, konkluderede Kommissionen, at disse foranstaltninger umiddelbart var selektive (94.-104. betragtning til den anfægtede afgørelse).

- 18 Endelig fandt Kommissionen, at den manglende beskatning af passive indtægter fra renter og indtægter fra royalties ikke var begrundet i den iboende logik i skattesystemet i medfør af indkomstskatteloven af 2010. Kommissionen afviste bl.a. de begrundelser, som de britiske myndigheder havde påberåbt sig, såsom god administrativ forvaltning (105.-109. betragtning til den anfægtede afgørelse). Kommissionen fandt derfor, at disse foranstaltninger hver især udgjorde en støtteordning, der var ulovlig og uforenelig med det indre marked.

2. Fem bindende svar (individuelle støtteforanstaltninger)

- 19 I afgørelsen om at udvide proceduren identificerede Kommissionen 165 bindende svar, der var blevet udstedt af skattemyndighederne i Gibraltar, for hvilke den indledningsvis konkluderede, at de var materielt selektive, og at de potentielt udgjorde statsstøtte.
- 20 I den anfægtede afgørelse fandt Kommissionen, at 160 af de 165 undersøgte bindende svar svarede til en normal anvendelse af Gibaltars almindelige skattesystem, uden at det omfattede nogen uretmæssig anvendelse af loven eller andre tegn på forekomst af statsstøtte (132.-150. betragtning til den anfægtede afgørelse). Derimod fandt Kommissionen, at de fem bindende svar, herunder MJN GibCos bindende svar for 2012, som fortsat skulle undersøges, udgjorde individuelle støtteforanstaltninger. Ved de fem bindende svar, der var gældende efter 2013-ændringen af indkomstskatteloven af 2010, herunder efter revisioner, der blev udført i 2015, havde Gibaltars skattemyndigheder over for adressaterne heraf bekræftet, at indtægter fra royalties i forbindelse med nederlandske CV'er, som de besad andele i, ikke var skattepligtige i medfør af indkomstskatteloven af 2010.
- 21 For det første anførte Kommissionen i 153. betragtning til den anfægtede afgørelse, at de fem bindende svar generelt vedrørte følgende koncernstruktur:



- 22 Kommissionen præciserede, at det fremgik af de britiske myndigheders indgivelser, at Gibraltars skattemyndigheder var af den opfattelse, at de indtægter, som de nederlandske CV'er modtog, blev modtaget direkte af de virksomheder i Gibraltar, der besad andele i de nævnte CV'er. Kommissionen tilføjede, at for så vidt som passive indtægter fra renter og indtægter fra royalties som følge af ændringerne af indkomstskatteloven af 2010 var blevet medtaget i de indkomstkategorier, der er opregnet i Schedule 1 til indkomstskatteloven af 2010, og var blevet skattepligtige i Gibraltar uanset deres oprindelse, ville sådanne indtægter være blevet skattepligtige i forhold til partnere med hjemsted i Gibraltar. Kommissionen identificerede derefter i 161. og 162. betragtning til den anfægtede afgørelse de andele af overskuddet fra passive indtægter eller royalties, der skulle have været medtaget i beskatningsgrundlaget for de fem ved disse bindende svar begunstigede virksomheder med hjemsted i Gibraltar og skulle være blevet beskattet i henhold til »de almindelige skattebestemmelser i Gibraltar«. Hvad angår MJN GibCo anførte Kommissionen, at dette selskab havde 99,99% af andelene, og at selskabets skattepligtige overskud i Gibraltar beløb sig til 330 785 918,10 amerikanske dollars (USD) for 2014, 254 328 564,60 USD for 2015 og 232 375 224,15 USD for 2016. Disse andele burde ifølge Kommissionen have været medtaget i MJN GibCos beskatningsgrundlag og beskattet i henhold til Gibraltars skatteregler.

- 23 Hvad angår den selektive fordel fandt Kommissionen indledningsvis, at den relevante referenceramme for undersøgelsen af selektiviteten var indkomstskatteloven af 2010, og henviste i denne forbindelse til de betragtninger, der var fremsat i den anfægtede afgørelses afsnit 7.1.3.1 vedrørende undersøgelsen af støtteordningernes selektivitet, som bestod i den manglende beskatning af passive indtægter fra renter og indtægter fra royalties. Kommissionen tilføjede, at det i henhold til common laws regler havde været nødvendigt at tage hensyn til den andel af overskuddet eller kapitalgevinster, der hidrørte fra et CV – i dets egenskab af partnervirksomhed – som om denne andel udgjorde et overskud eller en kapitalgevinst for virksomheden i Gibraltar.
- 24 Kommissionen fastslog dernæst for perioden før 2013-ændringen, at de bindende svar anvendte støtteordninger, der fastsatte en fritagelse for passive indtægter fra renter og indtægter fra royalties, som var blevet undersøgt i den anfægtede afgørelses syvende afsnit. I perioden efter denne ændring anførte Kommissionen, at de fem bindende svar gav de begunstigede tilladelse til fortsat at drage fordel af fritagelsesordningerne for passive indtægter fra renter og indtægter fra royalties, og konkluderede på denne baggrund, at Gibraltars skattemyndigheder havde forlænget denne ordning i fem individuelle sager, hvilket udgjorde en undtagelse fra det almindelige skattesystem.
- 25 Endelig fandt Kommissionen, at de fem selskaber i Gibraltar, der havde draget fordel af de fem bindende svar, var i en retlig og faktisk situation, som var sammenlignelig med alle skattepligtige virksomheder, der modtager indtægter, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar, og som skal betale skat i Gibraltar, og at denne undtagelse ikke kunne begrundes i systemets karakter og logik.
- 26 Hvad angår modtagerne af de identificerede støtteforanstaltninger fandt Kommissionen, at moderselskaberne, der ejede partnerselskaber i Gibraltar, i sidste ende var de begunstigede med hensyn til disse foranstaltninger. Kommissionen anførte, at de fem selskaber i Gibraltar, der drog fordel af de fem bindende svar, herunder MJN GibCo, var en del af store internationale koncerner, og at koncernstrukturen, der omfattede et nederlandsk CV, gav moderselskaberne en fordel ved at give dem mulighed for at generere overskud fra disse intellektuelle ejendomsrettigheder, uden at dette overskud blev beskattet. Kommissionen tilføjede, at virksomhedskoncernens struktur, der omfatter et nederlandsk selskab med begrænset ansvar, et nederlandsk CV, partnerselskaber i Gibraltar og et moderselskab, udgjorde én og samme økonomiske enhed i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i retspraksis, således at disse forskellige selskaber alle skulle anses for at være modtagere af den støtteforanstaltning, som denne virksomhed havde draget fordel af.

D. Den anfægtede afgørelses konklusion

- 27 Den anfægtede afgørelses konklusion er affattet således:

»Artikel 1

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

31. december 2013, og som Gibraltar ulovligt gennemførte i strid med [artikel 108, stk. 3, TEUF], er uforenelig med det indre marked efter [artikel 107, stk. 1, TEUF].

Artikel 2

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

[...]

Artikel 5

1. Det Forenede Kongerige tilbagesøger al uforenelig støtte, der er ydet på grundlag af de i artikel 1 omhandlede støtteordninger eller på grundlag af de [fem] i artikel 2 omhandlede [bindende svar] fra støttemodtagerne.

2. Al individuel støtte, der er ydet på grundlag af de [fem] i artikel 2 omtalte [bindende svar], som ikke kan tilbagesøges fra den pågældende virksomhed i Gibraltar, tilbagesøges fra andre enheder, der udgør en enkelt økonomisk enhed med den pågældende virksomhed i Gibraltar, dvs. det relevante nederlandske BV, nederlandske CV eller moderselskab for virksomheden i Gibraltar.

[...]«

II. Retsforhandlinger og parternes påstande

- 28 Ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 15. juli 2019 har sagsøgerne, Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific), MJN Global Holdings BV, MJ BV og MJN US, anlagt denne sag.
- 29 I henhold til artikel 106, stk. 2, i Rettens procesreglement har sagsøgerne den 27. marts 2020 fremsat en begrundet anmodning om afholdelse af retsmøde.
- 30 Efter forslag fra Anden Afdeling har Retten i medfør af sit procesreglements artikel 28 besluttet at henvise sagen til behandling i en udvidet afdeling.
- 31 Den 12. maj 2021 har Retten stillet parterne skriftlige spørgsmål som en foranstaltning med henblik på sagens tilrettelæggelse i henhold til procesreglementets artikel 89, stk. 3. Parterne har efterkommet Rettens anmodning inden for den fastsatte frist.
- 32 Parterne har afgivet indlæg og besvaret Rettens spørgsmål i retsmødet den 28. juni 2021.
- 33 Sagsøgerne har nedlagt følgende påstande:
- Den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2, artikel 2 og artikel 5, stk. 1 og 2, annulleres, for så vidt som de finder anvendelse på sagsøgerne.
 - Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

- 34 Kommissionen har nedlagt følgende påstande:
- Afvisning af søgsmålet eller frifindelse.
 - Sagsøgerne tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

III. Retlige bemærkninger

- 35 Indledningsvis bemærkes, at Kommissionen i duplikken har frafaldet sin påstand om, at sagen skal afvises som for sent anlagt.

A. Sagens struktur

- 36 Som det fremgår af den anfægtede afgørelses konklusion og af præmis 13-26 ovenfor, vedrører den anfægtede afgørelse for det første to støtteordninger, nemlig dels den i afgørelsens artikel 1, stk. 1, omhandlede manglende beskatning af passive indtægter fra renter, dels den manglende beskatning af indtægterne fra royalties, der er omhandlet i samme afgørelses artikel 1, stk. 2, og for det andet fem individuelle foranstaltninger, der er tildelt på grundlag af de fem bindende svar, der er omhandlet i samme afgørelses artikel 2.
- 37 Kvalificeringen af de fem bindende svar som individuelle støtteforanstaltninger for perioden efter den 31. december 2013 (den dato, hvorfra støtteordningerne blev bragt til ophør) er fuldstændig uafhængig af kvalificeringen af den manglende beskatning af passive indtægter fra renter og indtægter fra royalties som en støtteordning. Den anfægtede afgørelse indeholder således to særskilte afsnit, hvori de forskellige kriterier for, om der foreligger statsstøtte, undersøges særskilt.
- 38 Den anfægtede afgørelses artikel 5, stk. 1 og 2, vedrører i øvrigt tilbagesøgning af de støtteforanstaltninger, der er omhandlet i samme afgørelses artikel 1 og 2.
- 39 Sagsøgerne har med deres søgsmål nedlagt påstand om delvis annullation af den anfægtede afgørelse og nærmere bestemt annullation af den nævnte afgørelses artikel 1, stk. 2, artikel 2 og artikel 5, stk. 1 og 2, for så vidt som de finder anvendelse på dem.
- 40 Stævningen består af tre særskilte dele. I den første del af søgsmålet er der nedlagt påstand om annullation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2, for så vidt som Kommissionen kvalificerede den manglende beskatning af indtægter fra royalties som statsstøtte, samt det pålæg om tilbagesøgning, der er knyttet til denne foranstaltning. I den anden del af søgsmålet er der nedlagt påstand om annullation af den anfægtede afgørelses artikel 2, for så vidt som Kommissionen konkluderede, at MJN GibCo havde modtaget støtteforanstaltninger for perioden frem til den 31. december 2013 og for perioden efter denne dato på grundlag af MJN GibCos bindende svar for 2012, samt af det pålæg om tilbagesøgning, der er knyttet til disse foranstaltninger. I den tredje del af søgsmålet er der nedlagt påstand om annullation af den anfægtede afgørelses artikel 5, stk. 2, for så vidt som Kommissionen har krævet tilbagesøgning af støtteforanstaltningerne hos MJN GibCo og i mangel heraf hos sagsøgerne.
- 41 Hver af disse dele skal derfor undersøges ét ad gangen.

- 42 Kommissionen har i denne forbindelse gjort gældende, at sagsøgerne, for at de kan gives medhold i denne sag, effektivt skal anfægte både den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2, og artikel 2. Kommissionen har i øvrigt påpeget, at selv om søgsmålet delvist tages til følge, kan anfægtelsen af pålægget om tilbagesøgning i den anfægtede afgørelses artikel 5 kun tiltrædes for så vidt angår den del af støtten, for hvilken søgsmålet er blevet taget til følge, og udelukkende for så vidt som sagsøgerne er berørte. Sagsøgerne for deres del har gjort gældende, at eftersom stævningen indeholder særskilte dele, der har til formål at anfægte forskellige artikler i den anfægtede afgørelses dispositive del, kan de få medhold i forhold til én af de to eller begge artikler, der er genstand for søgsmålet.
- 43 Ifølge retspraksis giver den blotte omstændighed, at Retten tager et anbringende, som sagsøgeren har påberåbt sig til støtte for sit annulationssøgsmål, til følge, den ikke ret til automatisk at annullere den anfægtede retsakt i sin helhed. En fuldstændig annulation kan nemlig ikke fastholdes, når det er åbenlyst, at dette anbringende, der udelukkende vedrører det konkrete forhold i den anfægtede retsakt, blot kan medføre en delvis annulation (dom af 11.12.2008, Kommissionen mod Département du Loiret, C-295/07 P, EU:C:2008:707, præmis 104).
- 44 En EU-retsakt kan imidlertid kun annulleres delvis, hvis de elementer, der påstås annulleret, kan udskilles fra den øvrige del af retsakten. Kravet om, at elementerne skal kunne udskilles, er ikke opfyldt, når en delvis annulation af en retsakt bevirker, at det materielle indhold ændres (jf. dom af 11.12.2008, Kommissionen mod Département du Loiret, C-295/07 P, EU:C:2008:707, præmis 105 og 106 og den deri nævnte retspraksis).
- 45 Det skal indledningsvis fastslås, at de forskellige dele af søgsmålet hver især tilsigter en delvis annulation af den anfægtede afgørelse og vedrører forskellige dele af afgørelsens dispositive del, der omhandler hver af de helt særskilte og uafhængige støtteforanstaltninger, således at såfremt visse af de anbringender, der er gjort gældende til støtte for disse dele, skal tages til følge, kan de kun føre til en delvis annulation af den anfægtede afgørelse. Dernæst, og som sagsøgerne har bekræftet i retsmødet, har deres søgsmål udelukkende til formål at opnå annulation af den anfægtede afgørelses artikel 2, for så vidt som den vedrører den støtte, der er tildelt MJN GibCo, og ikke den individuelle støtte, der er tildelt adressaterne af de fire andre bindende svar, således at såfremt anbringenderne om annulation af denne artikel tages til følge, vil dette alene føre til annulation af den nævnte artikel, for så vidt som den vedrører den støtteforanstaltning, der er tildelt MJN GibCo og sagsøgerne. Hvis klagepunkterne om annulation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2, eller dens artikel 2, for så vidt som den finder anvendelse på sagsøgerne, skal tages til følge, vil dette medføre annulation af den anfægtede afgørelses artikel 5, for så vidt som den tilsigter tilbagesøgning af de beløb, der er udbetalt i henhold til de støtteforanstaltninger, der er omhandlet i disse forskellige dele af den dispositive del.

B. Om den første del af søgsmålet med påstand om annulation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2, vedrørende den manglende beskatning af indtægter fra royalties og af det pålæg om tilbagesøgning, der er knyttet til denne foranstaltning

- 46 Til støtte for den første del af sagsøgernes søgsmål med påstand om annulation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2, og artikel 5, stk. 1, for så vidt som disse bestemmelser finder anvendelse på sagsøgerne, har de i det væsentlige fremsat tre rækker anbringender.

- 47 Det første anbringende vedrører åbenbart urigtige skøn, tilsidesættelse af princippet om kompetencetildeling i artikel 5 TEU, tilsidesættelse af princippet om medlemsstaternes skattemæssige autonomi og princippet om skattemæssig suverænitet samt Kommissionens overskridelse af beføjelser [afsnit b) i stævningens første del].
- 48 Det andet, det tredje og det fjerde anbringende vedrører åbenbart urigtige skøn og en tilsidesættelse af artikel 107, stk. 1, TEUF, idet Kommissionen hverken godtgjorde, at der foreligger en fordel, eller at denne er selektiv [afsnit c), d) og e), i stævningens første del].
- 49 Det femte anbringende vedrører åbenbart urigtige skøn og tilsidesættelse af artikel 1, litra c), i Rådets forordning (EF) nr. 659/1999 af 22. marts 1999 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af artikel [108 TEUF] (EFT 1999, L 83, s. 1), for så vidt som Kommissionen fandt, at fritagelsesordningen udgjorde eksisterende støtte [afsnit f) i stævningens første del].
- 50 Endvidere har sagsøgerne i stævningens første del, afsnit a), identificeret flere åbenbart urigtige skøn for så vidt angår fortolkningen af bestemmelserne i indkomstskatteloven af 2010 og indkomstskatteloven af 1952, hvortil der henvises i de forskellige anbringender om annullation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2.
- 51 Retten vil successivt undersøge de forskellige anbringender, der er nævnt i præmis 47-49 ovenfor, og vil i denne sammenhæng vurdere de forskellige fejl, der er identificeret i afsnit a) i stævningens første del.

1. Anbringendet om et åbenbart urigtigt skøn, tilsidesættelse af artikel 5 TEU, en tilsidesættelse af princippet om skattemæssig suverænitet og overskridelse af beføjelser (første anbringende om annullation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2)

- 52 I forbindelse med deres første anbringende om annullation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2, har sagsøgerne i det væsentlige gjort gældende, at Kommissionen tilsidesatte princippet om kompetencetildeling, der er fastsat i artikel 5 TEU, hvorefter området for direkte beskatning henhører under medlemsstaternes suverænitet og kompetence, og at den har overskredet grænserne for sine beføjelser på statsstøtteområdet i henhold til artikel 17, stk. 1, TEU ved at anvende sine beføjelser på statsstøtteområdet til at bekæmpe en tilsyneladende dobbelt skattefritagelse. Kommissionen har således omgået den i artikel 116 TEUF fastsatte procedure, som giver den mulighed for at handle, når den konstaterer, at en forskel mellem medlemsstaternes lovbestemmelser fordrejer konkurrencevilkårene på det indre marked.
- 53 Sagsøgerne har påpeget, at kontrollen med statsstøtte ikke berører medlemsstaternes beføjelse til at vælge det skattesystem, som de finder mest hensigtsmæssigt, og i denne forbindelse frit at fastlægge kategorierne og metoden til beregning af den skattepligtige indkomst og fortjeneste (skattegrundlaget). Det fremgår klart af retspraksis, at tilstedeværelsen af en fordel skal godtgøres i forhold til den beskatning, der betegnes som »almindelig«, således som den er defineret i de nationale skatteregler, idet Kommissionen ikke har kompetence til selvstændigt at definere den såkaldte »almindelige« beskatning. Selv om medlemsstaterne skal udøve deres kompetence på skatteområdet under overholdelse af EU-retten, giver dette således ikke Kommissionen beføjelse til at udvide anvendelsesområdet for de almindelige skatteregler, der udgør den relevante referenceramme, eller til at gribe ind i en medlemsstats suveræne beslutninger ud over at fjerne undtagelserne fra de regler, der udgør den nævnte ramme.

- 54 Sagsøgerne har for det første gjort gældende, at Kommissionen anlagde et åbenbart urigtigt skøn ved at lægge til grund, at formålet med indkomstskatteloven af 2010 er at beskatte selskaberne af deres samlede overskud eller kapitalgevinster, og ved at antage, at den manglende beskatning af (passive) indtægter fra royalties udgør en undtagelse fra indkomstskatteloven af 2010. For det andet har de gjort gældende, at Kommissionen foretog en for bred anvendelse af artikel 107, stk. 1, TEUF og af princippet om, at statsstøtte bestemmes ved sine virkninger, og at den foreliggende sag adskiller sig fra de sager, der gav anledning til dom af 15. november 2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732), og af 21. december 2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981), som er påberåbt i den anfægtede afgørelse.
- 55 Kommissionen har anfægtet disse argumenter.
- 56 Hvad for det første angår det anførte om en tilsidesættelse af artikel 5 TEUF, skal det bemærkes, at uden for de områder, hvor EU-skatte retten er genstand for harmonisering, henhører fastlæggelsen af de grundlæggende kendetegn ved hver enkelt afgift under medlemsstaternes skønsbeføjelse i henhold til deres skattemæssige autonomi, idet denne beføjelse under alle omstændigheder skal udøves under overholdelse af EU-retten. Dette gælder navnlig ved valget af afgiftssats, som kan være forholdsmæssig eller progressiv, men også ved fastsættelsen af dens beskatningsgrundlag og skattepligtens indtræden (dom af 16.3.2021, Kommissionen mod Polen, C-562/19 P, EU:C:2021:201, præmis 38).
- 57 Det følger imidlertid af fast retspraksis, at selv om direkte beskatning på EU-rettens nuværende udviklingstrin henhører under medlemsstaternes kompetence, skal de dog udøve kompetencen under overholdelse af EU-retten (jf. dom af 12.7.2012, Kommissionen mod Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis). Medlemsstaternes indgriben på områder, der ikke er harmoniseret i Unionen, såsom direkte beskatning, er således ikke udelukket fra anvendelsesområdet for bestemmelserne om kontrol af statsstøtte.
- 58 Medlemsstaterne skal således udøve deres kompetence i skatteanliggender i overensstemmelse med EU-retten og i denne forbindelse afstå fra at træffe enhver form for foranstaltninger, som kan udgøre statsstøtte, der er uforenelig med det indre marked (jf. i denne retning dom af 3.6.2010, Kommissionen mod Spanien, C-487/08, EU:C:2010:310, præmis 37).
- 59 Heraf følger, at Kommissionen kan kvalificere en skattemæssig foranstaltning som statsstøtte, for så vidt som betingelserne for en sådan kvalificering er opfyldt (jf. i denne retning dom af 2.7.1974, Italien mod Kommissionen, 173/73, EU:C:1974:71, præmis 28, af 22.6.2006, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen, C-182/03 og C-217/03, EU:C:2006:416, præmis 81, og af 25.3.2015, Belgien mod Kommissionen, T-538/11, EU:T:2015:188, præmis 65 og 66).
- 60 Hvad angår betingelsen om, at den pågældende foranstaltning skal give en økonomisk fordel, bemærkes, at foranstaltninger – uanset hvilken form de end måtte have – ifølge fast retspraksis anses for statsstøtte, hvis de direkte eller indirekte kan favorisere visse virksomheder eller må anses for at give den støttemodtagende virksomhed en økonomisk fordel, som den ikke ville have opnået under sædvanlige markedsvilkår (jf. dom af 2.9.2010, Kommissionen mod Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis, og af 9.10.2014, Ministerio de Defensa og Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 21).

- 61 Nærmere bestemt udgør en foranstaltning, hvorved offentlige myndigheder indrømmer visse virksomheder en fordelagtig skattemæssig behandling, der, selv om den ikke indebærer en overførsel af statslige midler, giver de begunstigede en gunstigere økonomisk stilling end andre skattepligtige, statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF (dom af 15.3.1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, præmis 14; jf. ligeledes dom af 8.9.2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis). Hvad angår skatteforanstaltninger kan selve tilstedeværelsen af en fordel kun godtgøres enten i forhold til en beskatning, der betegnes »almindelig« (dom af 6.9.2006, Portugal mod Kommissionen, C-88/03, EU:C:2006:511, præmis 56), eller i forhold til de skatteregler, som medlemsstaten har fastsat i kraft af sin skattemæssig autonomi.
- 62 Medlemsstaternes skattemæssige autonomi indebærer derfor ikke, at enhver skattemæssig foranstaltning, der bl.a. påvirker det beskatningsgrundlag, som skattemyndighederne tager i betragtning, falder uden for anvendelsesområdet for artikel 107 TEUF. Hvis en skattemæssig foranstaltning reelt diskriminerer mellem virksomheder, der befinder sig i en sammenlignelig situation i forhold til det formål, der forfølges med den almindelige skatteordning – hvilken udgør den referenceramme, der skal tages i betragtning – og som derved giver dem, som foranstaltningen begunstiger, selektive fordele til gavn for »visse« virksomheder eller »visse« produktioner, kan den således anses for at være statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF (jf. i denne retning dom af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 104).
- 63 Det følger af det ovenstående, at eftersom Kommissionen har kompetence til at sikre overholdelsen af artikel 107 TEUF, overskred den ikke grænserne for sine beføjelser, da den undersøgte den manglende beskatning af indtægter fra royalties med henblik på at undersøge, om denne foranstaltning udgjorde en støtteordning, og i bekræftende fald, om den var forenelig med det indre marked som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.
- 64 Ingen af sagsøgernes øvrige argumenter kan ændre ved denne konstatering.
- 65 I første række fremgår det af den ovenfor i præmis 57 nævnte retspraksis, at Kommissionen på EU-rettens nuværende udviklingstrin ganske vist ikke har beføjelse til at anvende en selvstændig definition af en beskatning, der betegnes som »almindelig«, af en virksomhed, uden at tage hensyn til de nationale skatteregler. Det skal imidlertid bemærkes, at Kommissionen i forbindelse med analysen af kriterierne for fordel og selektivitet henviste til de bestemmelser i skattelovgivningen, der finder anvendelse på Gibraltar, nemlig bestemmelserne i indkomstskatteloven af 2010, og navnlig lovens Sections 11, 16 og 74 og dens Schedule 1, samt til Det Forenede Kongeriges og Gibaltars myndigheders bemærkninger om indholdet af og de ledende principper i det skattesystem, der blev indført ved indkomstskatteloven af 2010. I modsætning til, hvad sagsøgerne har gjort gældende, definerede Kommissionen således ikke selvstændigt den beskatning, der betegnes som »almindelig« og kan ikke i den foreliggende sag have tilsidesat princippet om kompetencetildeling.
- 66 I anden række kan Kommissionen ikke se bort fra medlemsstaternes kompetence på området for direkte beskatning ved at anlægge en fortolkning af de skattemæssige bestemmelser, der finder anvendelse på Gibraltar. Kommissionen kan nemlig foretage sin egen vurdering af de nationale skattebestemmelser, når den kontrollerer skattemæssige foranstaltninger på statsstøtteområdet, og denne vurdering kan i givet fald anfægtes af den berørte medlemsstat eller af eventuelle berørte parter i forbindelse med et annullationssøgsmål ved Retten.

- 67 Det skal i denne forbindelse fremhæves, at Kommissionen baserede sin vurdering af skattebestemmelserne i Gibraltar på de oplysninger, som blev fremsendt af Det Forenede Kongeriges og Gibaltars myndigheder. Som det fremgår af 93. betragtning til den anfægtede afgørelse og fodnote 46 i den anfægtede afgørelse, definerede Kommissionen navnlig referencerammen, der omfatter de ledende principper for almindelig beskatning, samt formålet med denne ramme på grundlag af de oplysninger, som Det Forenede Kongeriges myndigheder indsendte til Kommissionen inden for rammerne af den administrative procedure.
- 68 I tredje række er Kommissionens beføjelse til at kontrollere, om der foreligger statsstøtte på skatteområdet, således som den har anført i svarskriftets punkt 75, ikke begrænset til tilfælde, hvor der foreligger en formel undtagelse fra den nationale skatteregel. Den lovgivningsmæssige teknik er nemlig uden betydning med henblik på vurderingen af virkningerne af en national foranstaltning i henhold til artikel 107, stk. 1, TEUF (jf. i denne retning dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 79). I modsætning til, hvad sagsøgerne har gjort gældende, overskred Kommissionen således ikke grænserne for sine beføjelser ved at undersøge den manglende beskatning af en kategori af indtægter, dvs. deres manglende inklusion i kategorier af skattepligtige indtægter, i lyset af de ledende principper i det skattesystem, der blev indført ved indkomstskatteloven af 2010.
- 69 I fjerde række er de urigtige skøn og tilsidesættelser, som sagsøgerne har gjort gældende, navnlig for så vidt angår identificeringen af indkomstskatteloven af 2010's formål og ledende principper, manglende godtgørelse af en eventuel forskelsbehandling samt anvendelsen i det foreliggende tilfælde af dom af 15. november 2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732), og af 21. december 2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981), ikke relevante med henblik på at fastslå Kommissionens eventuelle manglende kompetence. Sådanne argumenter har derimod til formål at godtgøre, at Kommissionen anlagde et åbenbart urigtigt skøn og tilsidesatte artikel 107 TEUF, eller at den begik fejl og en tilsidesættelse som led i selve udøvelsen af dens kompetence.
- 70 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det fastslås, at Kommissionen ikke tilsidesatte artikel 5 TEU ved at vedtage den anfægtede afgørelse.
- 71 Hvad for det andet angår anbringendet om magtfordrejning bemærkes, at ifølge fast retspraksis er en retsakt kun behæftet med magtfordrejning, såfremt det på grundlag af objektive, relevante og samstemmende indicier fremgår, at den må antages at være truffet udelukkende eller i det mindste overvejende for at forfølge andre formål end de angivne eller for at omgå en fremgangsmåde, der særligt er fastsat ved EUF-traktaten (jf. i denne retning dom af 16.4.2013, Spanien og Italien mod Rådet, C-274/11 og C-295/11, EU:C:2013:240, præmis 33, og af 12.7.2018, PA mod Parlamentet, T-608/16, ikke trykt i Sml., EU:T:2018:440, præmis 42).
- 72 I den foreliggende sag kan Kommissionen ikke foreholdes at have begået magtfordrejning ved at vedtage den anfægtede afgørelse, som efter en formel undersøgelsesfase har til formål at fastslå, at den manglende beskatning af indtægter fra royalties udgør statsstøtte, der er uforenelig med det indre marked.
- 73 Desuden udgør det udsagn alene om, at Kommissionen angiveligt anvendte sine beføjelser på statsstøtteområdet til at bekæmpe en tilsyneladende dobbelt skattefritagelse, ikke en helhed af objektive, relevante og samstemmende indicier, der gør det muligt at fastslå, at den har forsøgt at omgå proceduren i artikel 116 TEUF. Ud over den omstændighed, at den anfægtede afgørelse ikke

har til formål at rejse tvivl om anvendelsen af territorialprincippet, skal det for det første fastslås, at den analyse, hvorefter den manglende beskatning af indtægter fra royalties udgør en støtteforanstaltning, ikke tager hensyn til spørgsmålet om, hvorvidt disse indtægter beskattes i andre skattejurisdiktioner eller ej, og udelukkende er baseret på de skatteregler, der finder anvendelse på Gibraltar. For det andet fremgår det ikke af den anfægtede afgørelse, at Kommissionen forsøgte at tilpasse den skattelovgivning, der finder anvendelse på Gibraltar, til de rettigheder, der finder anvendelse i de forskellige medlemsstater.

- 74 Under disse omstændigheder skal det fastslås, at Kommissionen ikke har gjort sig skyldig i magtfordrejning.
- 75 På baggrund af de ovenstående betragtninger skal det første anbringende om annullation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2, forkastes.

2. Anbringenderne om åbenbart urigtige skøn og tilsidesættelse af artikel 107, stk. 1, TEUF (det andet, det tredje og det fjerde anbringende om annullation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2)

- 76 Det andet, det tredje og det fjerde anbringende om annullation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2, vedrører i det væsentlige åbenbart urigtige skøn og en tilsidesættelse af artikel 107, stk. 1, TEUF, for så vidt som Kommissionen fandt, at den manglende beskatning af indtægter fra royalties gav de begunstigede en selektiv fordel. Sagsøgerne har for det første anfægtet analysen af fordelene (det andet anbringende om annullation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2), for det andet konklusionerne om selektiviteten (det tredje anbringende om annullation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2) og for det tredje omfanget af den selektive fordel, som Kommissionen konstaterede (det tredje anbringende om annullation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2). De forskellige anbringender, som sagsøgerne har gjort gældende, vedrører åbenbart urigtige skøn vedrørende indholdet og rækkevidden af Gibaltars skatteret, der er identificeret i afsnit a) i første del af stævningen.

a) Indledende bemærkninger

1) Om den støtteforanstaltning, der er genstand for den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2

- 77 Det skal indledningsvis bemærkes, således som det fremgår af 28., 33. og 82. betragtning til den anfægtede afgørelse, at den foranstaltning, der er genstand for den nævnte afgørelses artikel 1, stk. 2, er den manglende beskatning af indtægter fra royalties, som af Kommissionen kvalificeredes som »[skatte]fritagelse for indtægter fra royalties«. Som Kommissionen anførte i 28., 33. og 93. betragtning til den anfægtede afgørelse, skyldes denne fritagelse, at indtægter fra royalties ikke er medtaget i de kategorier af indtægter, der er skattepligtige i Gibraltar, og som er opregnet i Schedule 1 til indkomstskatteloven af 2010, som udtømmende angiver de kategorier af indtægter, der beskattes i Gibraltar.
- 78 Det skal i denne forbindelse i første række bemærkes, at det fremgår af afgørelsen om at indlede proceduren (jf. bl.a. 34. betragtning til den nævnte afgørelse), i lyset af hvilken den anfægtede afgørelse skal læses, at den foranstaltning, der er genstand for den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2, nærmere bestemt er den manglende beskatning af indtægter fra royalties som passive indtægter (»passive income«). En sådan fortolkning fremgår ligeledes af 76. betragtning til den anfægtede afgørelse, sammenholdt med fodnote 25 til den nævnte afgørelse, hvori Kommissionen

forklarede, at den vurdering, der er indeholdt i den anfægtede afgørelse, kun vedrørte passive indtægter fra renter og indtægter fra royalties, og at denne ikke vedrørte andre kategorier af passive indtægter. I anden række vedrørte undersøgelsen af den manglende beskatning af indtægter fra royalties, som det præciseres i 76. betragtning til den anfægtede afgørelse, udelukkende perioden mellem den 1. januar 2011 og den 31. december 2013.

- 79 For det første skal det, for så vidt som sagsøgerne har gjort gældende, at Kommissionen fejlagtigt kvalificerede den manglende beskatning af indtægter fra royalties som en »implicit fritagelse« og så bort fra den omstændighed, at det i henhold til Section 11 i indkomstskatteloven af 2010 kun var indtægter, der var omfattet af en af de kategorier, der er opregnet i Schedule 1, der var skattepligtige i Gibraltar, bemærkes, at Kommissionen i 93. betragtning til den anfægtede afgørelse faktisk tog hensyn til, at det i henhold til Section 11 i indkomstskatteloven af 2010 kun var indtægter, der var omfattet af en af de kategorier, der er opregnet i Schedule 1, der var skattepligtige i Gibraltar. Kommissionen præciserede således i den anfægtede afgørelse, at den manglende beskatning af indtægter fra royalties udgjorde en »implicit fritagelse«, for så vidt som indtægter fra royalties ikke var medtaget i de kategorier af indtægter, der beskattes i Gibraltar, og som var opført i Schedule 1, samt som var omfattet af anvendelsesområdet for skattesystemet i henhold til indkomstskatteloven af 2010. Det fremgår ligeledes af 28., 32. og 33. betragtning til den anfægtede afgørelse samt af fodnote 17 i den anfægtede afgørelse, at Kommissionen rent faktisk tog hensyn til, at indtægter fra royalties mellem den 1. januar 2011 og den 31. december 2013 ikke var omfattet af de kategorier af indtægter, der beskattes i Gibraltar, der er opregnet i Schedule 1 til indkomstskatteloven af 2010, og som ikke var skattepligtige.
- 80 Det bemærkes i øvrigt i denne henseende, at det følger af fast retspraksis, at artikel 107, stk. 1, TEUF ikke sondrer ud fra grundene til eller formålet med de statslige interventioner, men definerer disse i kraft af deres virkninger og således uafhængigt af de anvendte teknikker (jf. i denne retning dom af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 87 og den deri nævnte retspraksis).
- 81 Den omstændighed, at indtægter fra royalties ikke var indkomstskattepligtige i Gibraltar, fordi de ikke var medtaget i de kategorier af indkomst, der er opregnet i Schedule 1 til indkomstskatteloven af 2010, havde således de samme virkninger, som hvis denne kategori af indtægter var blevet opført i bilaget, men formelt var fritaget for beskatning. Som generaladvokat Campos Sánchez-Bordona i det væsentlige har anført i sit forslag til afgørelse Wereldhave Belgium m.fl. (C-448/15, EU:C:2016:808, punkt 40 og 42), indtræder skattepligten – i tilfælde, hvor selskabet ikke er omfattet af skatten – ikke, hvilket den gør i tilfælde af fritagelse. I sidstnævnte tilfælde er afgiftspligten i teorien opstået, men den afgiftspligtige person er ved lov delvist eller fuldstændig fritaget for at betale afgiften, som ikke kan opkræves af den pågældende. Således har det »ikke at være omfattet af« og »at være fritaget for« skattepligt de samme virkninger, nemlig at der ikke sker beskatning. Det følger heraf, at Kommissionen ikke begik en fejl ved at kvalificere den manglende beskatning af indtægter fra royalties som en »implicit fritagelse«.
- 82 For det andet skal – for så vidt som sagsøgerne har bestridt det i 33. betragtning til den anfægtede afgørelse anførte, hvorefter indtægter fra royalties aldrig blev beskattet i henhold til indkomstskatteloven af 2010, og har gjort gældende, at sådanne indtægter, også før 2013-ændringen af indkomstskatteloven af 2010, henhørte under kategorien A af indtægter i Schedule 1 til indkomstskatteloven af 2010, dvs. overskud fra »handels-, virksomheds- og erhvervsmæssige aktiviteter« – følgende bemærkes.

- 83 Som det fremgår af præmis 77 og 78 ovenfor, er den foranstaltning, der er genstand for den nævnte afgørelses artikel 1, stk. 2, den manglende beskatning af indtægter fra royalties, som Kommissionen har kvalificeret som »[skatte]fritagelse for indtægter fra royalties«, således som den følger af, at indtægterne fra royalties ikke er medtaget i de kategorier af indkomst, der beskattes i Gibraltar, og som var opregnet i Schedule 1 til indkomstskatteloven af 2010. Denne foranstaltning vedrører specifikt indtægter fra royalties, for så vidt som de udgør passive indtægter. Sagsøgerne har imidlertid selv erkendt, at indtægterne fra »rent passive« royalties, der ikke stammer fra en virksomhedsaktivitet, ikke var omfattet af nogen af de kategorier af indkomst, der var opregnet i Schedule 1 til indkomstskatteloven af 2010 – indtil 2013-ændringerne af indkomstskatteloven af 2010 trådte i kraft den 1. januar 2014 – og derfor ikke blev beskattet i Gibraltar.
- 84 Det følger heraf, at de fejl, som sagsøgerne har påberåbt sig, ikke kan rejse tvivl om konstateringen af, at indtægter fra royalties, som udgør passive indtægter, principielt ikke var medtaget i de kategorier af indkomst, der var opregnet i Schedule 1 til indkomstskatteloven af 2010, i den affattelse, der var gældende før den 1. januar 2014, og følgelig heller ikke blev beskattet i Gibraltar. Disse argumenter kan derfor ikke rejse tvivl om lovligheden af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2, og skal forkastes som irrelevante.
- 85 Under alle omstændigheder begik Kommissionen ikke en fejl ved at anføre, at indtægter fra royalties ikke blev beskattet i Gibraltar, uden at undersøge, om disse indtægter kunne beskattes i kategori A af de indtægter, der er opregnet i Schedule 1 til indkomstskatteloven af 2010.
- 86 Myndighederne i Det Forenede Kongerige og Gibraltar har nemlig i deres forskellige indlæg afgivet under den administrative procedure konstant bekræftet, at indtægter fra royalties ikke blev beskattet i Gibraltar i henhold til indkomstskatteloven af 2010 i den affattelse, der var gældende mellem den 1. januar 2011 og den 31. december 2013. Endvidere har Det Forenede Kongerige i den redegørelse for indkomstskatteloven af 2010, der er vedlagt som bilag til dets bemærkninger af 14. september 2012, klart forklaret, at indtægterne fra sådanne royalties ikke var omfattet af de kategorier af skattepligtig indkomst i Gibraltar, der er opregnet i Schedule 1 til indkomstskatteloven af 2010, og navnlig, at de ikke kunne anses for at være kommercielle eller virksomhedsoverskud, der henhører under indkomstkategori A, der er opregnet i det nævnte bilag.
- 87 Det skal i øvrigt bemærkes, at fortolkningen af indkomstskatteloven af 2010, hvorefter indtægter fra royalties aldrig blev beskattet i Gibraltar, er forenelig med indholdet af anmodningen om et bindende svar af 11. september 2012, på grundlag af hvilken MJN GibCos bindende svar for 2012 blev tildelt. Sagsøgerne havde nemlig selv i dette dokument anført, at ingen af de indtægter fra royalties, som MJN GibCo modtog, efter deres opfattelse var omfattet af nogen af de kategorier af indkomst, der blev beskattet i Gibraltar, og som var opført i Schedule 1 til indkomstskatteloven af 2010.
- 88 Det følger heraf, at Kommissionen ikke begik en fejl ved at fastslå, at indtægter fra royalties ikke blev beskattet i Gibraltar mellem den 1. januar 2011 og den 31. december 2013, eller ved at undersøge, om en sådan manglende beskatning kunne give de begunstigede en selektiv fordel og således udgøre statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

2) *Undersøgelsen af kriterierne om fordel og selektivitet*

- 89 Ifølge retspraksis forudsætter kvalificeringen som »statsstøtte«, at samtlige betingelser i artikel 107 TEUF er opfyldt. Det står således fast, at for at en foranstaltning kan kvalificeres som statsstøtte som omhandlet i denne bestemmelse, skal der for det første være tale om statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler, for det andet skal denne støtte kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstater, for det tredje skal den give modtageren en selektiv fordel, og for det fjerde skal den fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene (jf. dom af 21.12.2016, Kommissionen mod Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).
- 90 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at inden for rammerne af analysen af skatteforanstaltninger i lyset af artikel 107, stk. 1, TEUF indebærer såvel undersøgelsen af kriteriet om en fordel som af kriteriet om selektivitet, at de almindelige beskatningsregler, som udgør den relevante referenceramme for denne undersøgelse, først skal fastlægges.
- 91 Hvad i første række angår skatteforanstaltninger kan selve tilstedeværelsen af en fordel kun godtgøres i forhold til en beskatning, der betegnes som »almindelig« (dom af 6.9.2006, Portugal mod Kommissionen, C-88/03, EU:C:2006:511, præmis 56). En sådan foranstaltning giver således den begunstigede en økonomisk fordel, eftersom den letter de byrder, som normalt belaster en virksomheds budget, og derved, uden at være tilskud i ordets egentlige forstand, er af samme art og har tilsvarende virkninger (dom af 9.10.2014, Ministerio de Defensa og Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 22). Det er således netop den beskatning, der betegnes som »almindelig«, der er fastsat ved referencerammen.
- 92 Det er i anden række en forudsætning for, at en national skatteforanstaltning kan betegnes som selektiv, at det først identificeres og undersøges, hvad der er den almindelige eller normale skatteordning i den pågældende medlemsstat (dom af 8.9.2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 49).
- 93 Kommissionen har i øvrigt præciseret sin fortolkning af begrebet referenceramme i sin meddelelse om begrebet statsstøtte i artikel 107, stk. 1, TEUF (EUT 2016, C 262, s. 1). Selv om denne meddelelse ikke kan forpligte Retten, kan den ikke desto mindre udgøre en tjenlig inspirationskilde (jf. i denne retning og analogt dom af 26.7.2017, Den Tjekkiske Republik mod Kommissionen, C-696/15 P, EU:C:2017:595, præmis 53).
- 94 Det fremgår navnlig af punkt 133 i meddelelsen om begrebet statsstøtte, at den almindelige ordning består af et samlet sæt regler, der generelt – på grundlag af objektive kriterier – gælder for alle virksomheder, der falder ind under ordningens anvendelsesområde, således som dette er afgrænset ved ordningens formål. Det præciseres i det nævnte punkt i meddelelsen om begrebet statsstøtte, at reglerne typisk definerer ikke blot ordningens anvendelsesområde, men også betingelserne for ordningens anvendelse, rettigheder og forpligtelser for de virksomheder, der er omfattet af ordningen, og tekniske aspekter for, at ordningen kan fungere.
- 95 Selv om sagsøgerne i den foreliggende sag ikke har bestridt, at Kommissionen med rette fandt, at indkomstskatteloven af 2010 udgjorde de almindelige beskatningsregler, som var den relevante referenceramme for undersøgelsen af den manglende beskatning af indtægter fra royalties, har de til støtte for det andet til det fjerde anbringende om annullation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2, bestridt Kommissionens fortolkning af indkomstskatteloven af 2010's indhold og formål.

- 96 Der skal derfor først foretages en undersøgelse af de argumenter, som sagsøgerne har fremført med henblik på at anfægte Kommissionens fortolkning af indholdet af og formålet med de almindelige regler for indkomstbeskatning af selskaber i Gibraltar, der udgør referencerammen, og dernæst foretages en undersøgelse af de forskellige anbringender, der har til formål at anfægte Kommissionens analyse af den selektive fordel.

b) Kommissionens vurderinger vedrørende referencerammen og de almindelige beskatningsregler i Gibraltar

- 97 Som det fremgår af 28.-30. betragtning til den anfægtede afgørelse, var de relevante bestemmelser i indkomstskatteloven af 2010 vedrørende ordningen for indkomstbeskatning af selskaber i Gibraltar hovedsageligt Sections 11, 16 og 74.

- 98 Del II i indkomstskatteloven af 2010 med overskriften »Skattepligt« (»Charge to Tax«) indeholdt bl.a. section 11 i indkomstskatteloven af 2010 med overskriften »Skattepligten« (»The Charge to Taxation«), som foreskrev følgende:

»1. Skatten skal, med forbehold af bestemmelserne i indkomstskatteloven af 2010 og reglerne, betales med den sats, der er fastsat periodisk for hvert skatteår eller for hver regnskabsperiode af de former for indkomst, der er angivet i tabel A-C i Schedule 1, og som af enhver person er indtjent i eller hidrører fra Gibraltar.

[...]«

- 99 I den affattelse, der var gældende mellem den 1. januar 2011 og den 31. december 2013, omfattede Schedule 1 med overskriften »Head of charges«, hvortil Section 11(1) i indkomstskatteloven af 2010 henviser direkte, tre kategorier af indkomst, der beskattes i Gibraltar, nemlig:

- kategori A, der dels omfattede en virksomheds eller en trusts indtægter og overskud hidrørende fra enhver form for handel, virksomhed eller erhverv (trade, business, profession or vocation), dels indtægter fra fast ejendom (real property)
- kategori B, som vedrørte indkomst oppebåret af personer i beskæftigelse og selvstændige
- kategori C, som omfattede »anden indkomst« (other income), herunder bl.a. udbytte og indkomst fra pensionsfonde og pensionsordninger.

- 100 Endvidere definerede Section 74 i indkomstskatteloven af 2010 begrebet »indtjent i eller hidrøre fra Gibraltar«, der er anvendt i Section 11 i indkomstskatteloven af 2010, som følger:

»a) Med forbehold af litra b) som det sted, hvor den virksomhed (eller den overvejende del af virksomheden), der ligger til grund for overskuddet, udøves.

b) Med henblik på a) anses den overvejende del af de aktiviteter, der giver anledning til virksomhedens overskud, for at have fundet sted i Gibraltar, såfremt:

- i) en virksomhed, hvis underliggende aktivitet, som genererer indtægterne, er underlagt en licens og en regulering i henhold til Gibaltars lovgivning, eller

(ii) en virksomhed, der lovligt kan foretage transaktioner i Gibraltar gennem en filial eller en hvilken som helst form for fast driftssted, fordi den er indehaver af en licens i en anden jurisdiktion, som har pasrettigheder i Gibraltar, og som i mangel heraf kræver en sådan licens og ville være lovreguleret i Gibraltar.

c) Litra b) finder ikke anvendelse på nogen filial eller fast driftssted tilhørende et selskab i Gibraltar, der udøver virksomhed uden for Gibraltar i et omfang, der svarer til de aktiviteter, der således udøves uden for Gibraltar.«

101 Del III i indkomstskatteloven af 2010 med overskriften »Computation of assessments« indeholdt Section 16(1) med overskriften »Beskatningsgrundlaget« (»basis of assessment«), som bestemte følgende:

»1. Medmindre andet er fastsat, svarer et selskabs skattepligtige overskud eller kapitalgevinster til det samlede overskud eller de samlede kapitalgevinster, som selskabet har registreret for en regnskabsperiode.«

102 Sagsøgerne har for det første gjort gældende, at Kommissionen i strid med »kildearts«-karakteren af ordningen for indkomstbeskatning af selskaber i Gibraltar med urette antog, at formålet med indkomstskatteloven af 2010 var at beskatte det regnskabsmæssige overskud og dermed alle de skattepligtige selskabers indtægter. For det andet har de gjort gældende, at Kommissionen med urette lagde til grund, at indtægter fra royalties, der oppebæres af Gibaltars selskaber, i medfør af territorialprincippet blev anset for at være indtjent i eller hidrøre fra Gibraltar.

103 For så vidt som parterne er uenige om bevisbyrden og omfanget af den kontrol, som Retten skal foretage af Kommissionens vurderinger med hensyn til indholdet og rækkevidden af Gibaltars skatteret, bemærkes, at bedømmelsen af national ret som led i vedtagelsen af en afgørelse vedrørende statsstøtte er et faktisk spørgsmål (jf. i denne retning dom af 21.12.2011, A2A mod Kommissionen, C-318/09 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2011:856, præmis 125 og den deri nævnte retspraksis). Spørgsmålet om, hvorvidt og i hvilken udstrækning Kommissionen har fortolket indholdet og rækkevidden af en national retsregel korrekt, henhører således under Unionens retsinstanser og er omfattet af reglerne om bevisførelse og om fordelingen af bevisbyrden (jf. i denne retning dom af 26.11.2015, Comunidad Autónoma del País Vasco og Itelazpi mod Kommissionen, T-462/13, EU:T:2015:902, præmis 71 og den deri nævnte retspraksis).

104 Det bemærkes i denne henseende, at det i forbindelse med kontrol af statsstøtte principielt påhviler Kommissionen i den anfægtede afgørelse at føre bevis for, at der foreligger en sådan støtte (jf. i denne retning dom af 12.9.2007, Olympiaki Aeroporía Ypiresies mod Kommissionen, T-68/03, EU:T:2007:253, præmis 34, og af 25.6.2015, SACE og Sace BT mod Kommissionen, T-305/13, EU:T:2015:435, præmis 95). I denne forbindelse er Kommissionen forpligtet til at gennemføre en undersøgelsesprocedure vedrørende de omhandlede foranstaltninger upartisk og omhyggeligt, således at den ved vedtagelsen af den endelige afgørelse, der fastslår tilstedeværelsen af og i givet fald støttens uforenelighed med det indre marked eller ulovlighed, råder over så væsentlige og pålidelige elementer som muligt (jf. i denne retning dom af 2.9.2010, Kommissionen mod Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, præmis 90, og af 3.4.2014, Frankrig mod Kommissionen, C-559/12 P, EU:C:2014:217, præmis 63).

105 På området for statsstøtte er fordelingen af bevisbyrden desuden underlagt overholdelsen af de respektive proceduremæssige forpligtelser, som påhviler Kommissionen og den pågældende medlemsstat, inden for rammerne af denne institutions udøvelse af den beføjelse, den er tillagt

for at foranledige, at den pågældende medlemsstat forsyner den med alle de nødvendige oplysninger (jf. dom af 28.11.2008, Hotel Cipriani m.fl. mod Kommissionen, T-254/00, T-270/00 og T-277/00, EU:T:2008:537, præmis 232 og den deri nævnte retspraksis). Det påhviler navnlig den pågældende medlemsstat i kraft af sin pligt til at samarbejde med Kommissionen og de berørte parter, der forskriftsmæssigt er blevet opfordret til at fremsætte deres bemærkninger i henhold til artikel 108, stk. 2, TEUF, at fremføre deres argumenter og give Kommissionen alle oplysninger, der kan skabe klarhed over alle sagens omstændigheder (jf. i denne retning dom af 28.11.2008, Hotel Cipriani m.fl. mod Kommissionen, T-254/00, T-270/00 og T-277/00, EU:T:2008:537, præmis 233).

- 106 Der består således ikke nogen forpligtelse for Kommissionen til af egen drift at undersøge og forestille sig, hvilke faktiske og retlige forhold der kunne være blevet fremlagt for den under den administrative procedure (jf. i denne retning dom af 2.4.1998, Kommissionen mod Sytraval og Brink's France, C-367/95 P, EU:C:1998:154, præmis 60, og af 14.1.2004, Fleuren Compost mod Kommissionen, T-109/01, EU:T:2004:4, præmis 49).
- 107 Endelig skal det bemærkes, at lovligheden af en afgørelse om statsstøtte inden for rammerne af et annulationssøgsmål i henhold til artikel 263 TEUF skal vurderes i forhold til de oplysninger, navnlig for så vidt angår de nationale retsforrifter, som Kommissionen rådede over på det tidspunkt, da den vedtog den (jf. i denne retning dom af 16.7.2014, Zweckverband Tierkörperbeseitigung mod Kommissionen, T-309/12, ikke trykt i Sml., EU:T:2014:676, præmis 97 og den deri nævnte retspraksis).
- 108 Det er i lyset af disse principper, at de forskellige fejl, som sagsøgerne har påberåbt sig med hensyn til Kommissionens vurdering af indholdet og rækkevidden af indkomstskatteloven af 2010, skal undersøges.

1) Formålet med indkomstskatteloven af 2010 og identificeringen af skattepligtig indkomst i henhold til denne lov

- 109 Sagsøgerne har med en første række argumenter i det væsentlige forsøgt at anfægte Kommissionens vurderinger, hvorefter indkomstskatteloven af 2010 havde til formål at beskatte hele det regnskabsmæssige overskud og dermed alle de indtægter, som var indtjent i eller hidrørte fra Gibraltar. De har navnlig kritiseret Kommissionen for ikke at have taget hensyn til, at kun visse kategorier af indkomst, der var opregnet i Schedule 1 til indkomstskatteloven af 2010, blev beskattet i Gibraltar.
- 110 Sagsøgerne har gjort gældende, at Kommissionen, bl.a. i 90. betragtning til den anfægtede afgørelse, fejlagtigt antog, at det regnskabsmæssige overskud udgjorde beskatningsgrundlaget for selskaber med hjemsted i Gibraltar, og at indkomstskatteloven af 2010 havde til formål at beskatte det fulde beløb af selskabernes »regnskabsmæssige overskud«, således at hele deres indkomst var omfattet af indkomstskatteloven af 2010's anvendelsesområde. Selskabernes indtægter er nemlig kun skattepligtige i Gibraltar på den dobbelte betingelse, at de var omfattet af de »kategorier af skattepligtig indkomst«, der er opregnet i Schedule 1 til indkomstskatteloven af 2010 (Section 11 i indkomstskatteloven af 2010), og at de var indtjent i eller hidrørte fra Gibraltar (Sections 11 og 74 i indkomstskatteloven af 2010). Sagsøgerne har i denne forbindelse gjort gældende, at beskatningssystemet i Gibraltar var en ordning med »kildeartsbeskatning«, idet det bestod i kun at beskatte visse kategorier af indkomst, som var præcist defineret i loven. Der findes nemlig ingen generel regel om, at indkomst fra et selskab med hjemsted i Gibraltar generelt beskattes dér. Desuden tog Kommissionen ikke i tilstrækkelig grad hensyn til Section 11 i

indkomstskatteloven af 2010, som er den grundlæggende bestemmelse til fastsættelse af den indkomst, der skulle beskattes i Gibraltar, og i forhold til hvilken de øvrige bestemmelser i indkomstskatteloven af 2010, herunder Section 16, burde læses.

- 111 Sagsøgerne har navnlig fastholdt, at passive indtægter fra royalties ikke var medtaget i beskatningsgrundlaget og derfor ikke var omfattet af indkomstskatteloven af 2010's anvendelsesområde. Formålet med indkomstskatteloven af 2010 var ikke at beskatte selskaberne af hele deres regnskabsmæssige overskud, men udelukkende af de kategorier af indkomst, der er medtaget i Schedule 1 til indkomstskatteloven af 2010.
- 112 Sagsøgerne har endvidere gjort gældende, at Kommissionen, bl.a. i 28. betragtning til den anfægtede afgørelse, fejlagtigt anførte, at selskaber, der havde deres sædvanlige hjemsted i Gibraltar, principielt var skattepligtige i Gibraltar. Beskatningsordningen i Gibraltar var »baseret på oprindelsen« eller »kilden« til den oppebårne indkomst og ikke »bopælen« for det selskab, der oppebar den, og skulle kun betales skat i Gibraltar af indtægter, der »[var] indtjent i eller hidrør[te] fra Gibraltar«.
- 113 Kommissionen har anfægtet disse argumenter.
- 114 Indledningsvis bemærkes, at Kommissionen i modsætning til, hvad sagsøgerne har gjort gældende, ikke i 28. betragtning til den anfægtede afgørelse anførte, at de selskaber, der havde deres sædvanlige hjemsted i Gibraltar, principielt var skattepligtige dér, eller at Gibaltars skattesystem var baseret på den skattepligtiges oprindelse. Den begrænsede sig nemlig til at anføre, at selskaber, der havde deres sædvanlige hjemsted i Gibraltar, »k[unne]« være skattepligtige i Gibraltar. Kommissionen forklarede i øvrigt i 28. og 30. betragtning til den anfægtede afgørelse, at de kategorier af indkomst, der er skattepligtige i Gibraltar, var opført i Schedule 1 til indkomstskatteloven af 2010, og at denne indkomst kun kunne beskattes i Gibraltar på betingelse af, at den var indtjent i eller hidrørte fra Gibraltar.
- 115 I modsætning til, hvad sagsøgerne har gjort gældende, tog Kommissionen endvidere hensyn til den omstændighed, at Section 11 i indkomstskatteloven af 2010 bestemte, at kun indkomst, der var omfattet af de kategorier af indkomst, der var opregnet i Schedule 1 til den nævnte lov, var skattepligtige. En sådan konstatering fremgår navnlig af 28. betragtning til den anfægtede afgørelse, hvori Kommissionen har gengivet de tre indkomstkategorier, der er opregnet i tabel A, B og C i Schedule 1 til indkomstskatteloven af 2010, og af 93. betragtning til samme afgørelse, hvori Kommissionen på grundlag af konstateringen af, at royalties ikke var omfattet af de indkomstkategorier, der er skattepligtige i Gibraltar og er opført i Schedule 1 til indkomstskatteloven af 2010, fastslog, at de var implicit fritaget for skat.
- 116 I modsætning til det, sagsøgerne har gjort gældende, fandt Kommissionen heller ikke i den anfægtede afgørelse, at formålet med indkomstskatteloven af 2010 var at beskatte de skattepligtige af hele deres regnskabsmæssige overskud. Kommissionen konstaterede nemlig i 93. betragtning til den anfægtede afgørelse, at formålet med indkomstskatteloven af 2010 var »at [opkræve] skatteindtægter fra skatteydere, der er skattepligtige i Gibraltar (dvs. skattepligtige, der har indtægter, som er indtjent i eller hidrører fra Gibraltar)«. Det fremgår endvidere af 82. betragtning til den anfægtede afgørelse, at Kommissionen støttede sin analyse af den manglende beskatning af indtægter fra royalties på den konstatering, at indkomstskatteloven af 2010 var baseret på »det generelle princip om, at der opkræve[des] selskabsskat fra alle skattepligtige personer, som [havde] indtægter, der [var] optjent i eller hidrør[te] fra Gibraltar«.

- 117 Henset til disse forhold, og for så vidt som sagsøgerne har kritiseret Kommissionen for ikke at have taget hensyn til den omstændighed, at Gibraltars skattesystem var en ordning med kildeartsbeskatning, hvis formål var udelukkende at beskatte selskaber af de indkomstkategorier, der er opregnet i Schedule 1 til indkomstskatteloven af 2010, skal det undersøges, om Kommissionen med rette kunne konkludere, at formålet med indkomstskatteloven af 2010 var at beskatte indtægter, der var indtjent i eller hidrørte fra Gibraltar.
- 118 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at begrebet om formålet med eller karakteren af den »almindelige« skatteordning, som udgør referencerammen, henviser til ordningens grundlæggende eller ledende principper og hverken til politikker, der i givet fald er finansieret med midler, som hidrører fra ordningen, eller til mål, som kan nås ved at indføre undtagelser til ordningen (dom af 16.5.2019, Polen mod Kommissionen, T-836/16 og T-624/17, EU:T:2019:338, præmis 62).
- 119 For det første er det ubestridt, at det fremgår af Section 11 i indkomstskatteloven af 2010 med overskriften »Skattepligt« som gengivet i præmis 98 ovenfor, at Gibraltars skattesystemet er baseret på territorialprincippet, hvorefter indtægter, der er indtjent i eller hidrører fra Gibraltar, er skattepligtige. Desuden har Det Forenede Kongeriges myndigheder flere gange, bl.a. i deres indlæg af 14. september 2012, præciseret, at det territoriale beskatningsgrundlag er det centrale kendetegn eller hovedreglen (»general norm«) med hensyn til Gibraltars skattesystem.
- 120 For det andet skal det påpeges, at Section 16 i indkomstskatteloven af 2010 med overskriften »Beskatningsgrundlag« foreskriver, at et selskabs skattepligtige indkomst svarer til det fulde beløb af det regnskabsmæssige overskud over en regnskabsperiode. I modsætning til, hvad sagsøgerne har gjort gældende, og som Kommissionen med rette har påpeget, fremgår det imidlertid af titlen og ordlyden af Section 16 i indkomstskatteloven af 2010 (jf. præmis 101 ovenfor), at denne vedrører identifikationen som sådan af beskatningsgrundlaget og ikke alene den referenceperiode, der skal tages i betragtning for at fastlægge det nævnte grundlag.
- 121 Det følger af denne bestemmelse, at den skattepligtiges samlede regnskabsmæssige indtægter tages i betragtning ved beskatningen i Gibraltar. Det bemærkes ikke desto mindre, således som det fremgår af 30., 90. og 91. betragtning til den anfægtede afgørelse, at beregningen af selskabernes beskatningsgrundlag foretages på et territorielt grundlag, som det fremgår af Section 11 i indkomstskatteloven af 2010, således at de regnskabsmæssige indtægter kun kan beskattes, hvis de »er indtjent i eller hidrører fra Gibraltar«.
- 122 Det bemærkes i denne forbindelse, at myndighederne i Det Forenede Kongerige i deres bemærkninger af 3. december 2012 præciserede, at alle de selskaber, der oppebar indtægter, der var indtjent i eller hidrørte fra Gibraltar, var skattepligtige i henhold til indkomstskatteloven af 2010. De tilføjede, at territorialprincippet generelt fandt anvendelse på alle selskaber og på alle disse sidstnævntes typer af indkomst. Tilsvarende har Det Forenede Kongeriges myndigheder i deres bemærkninger af 18. april 2013 endnu en gang præciseret, at det territoriale beskatningssystem, der er fastsat i indkomstskatteloven af 2010, gjaldt for alle virksomheder i alle sektorer inden for industri, økonomi og handel, og at anvendelsen dermed var universel.
- 123 Det fremgår således af Sections 11 og 16 i indkomstskatteloven af 2010, således som de er citeret ovenfor i præmis 98-101, og af de bemærkninger, som Det Forenede Kongeriges myndigheder fremsatte under den administrative procedure, at disse bestemmelser skulle fortolkes således, at den skatteordning, der blev indført ved indkomstskatteloven af 2010, hvilede på to ledende principper, nemlig territorialprincippet, hvorefter indtægter, der er indtjent i eller hidrører fra

Gibraltar, var skattepligtige, og princippet om, at alle regnskabsmæssige indtægter blev beskattet. Det følger heraf, at Kommissionen med rette lagde til grund, at den skatteordning i Gibraltar, som blev indført ved indkomstskatteloven af 2010, var baseret på formålet om at beskatte alle skattepligtige af deres indtægter, der var indtjent i eller hidrørte fra Gibraltar.

- 124 Det skal endvidere bemærkes, at hverken Det Forenede Kongeriges myndigheder eller Gibaltars myndigheder i deres respektive bemærkninger til afgørelsen om at indlede proceduren har bestridt Kommissionens fortolkning, hvorefter indkomstskatteloven af 2010's formål var at beskatte alle skattepligtige af deres indtægter, der var indtjent i eller hidrørte fra Gibraltar. Myndighederne i Det Forenede Kongerige og Gibraltar har nemlig blot gjort gældende, at den manglende beskatning af indtægter fra royalties ikke udgjorde en selektiv foranstaltning, for så vidt som der var tale om en generel foranstaltning, der fandt anvendelse på alle sektorer inden for industri, økonomi og handel, og var tilgængelig for alle virksomheder. De fremsatte ingen bemærkninger til 32. betragtning til afgørelsen om at indlede proceduren, hvori Kommissionen udtrykkeligt anførte, at det ledende princip i Gibaltars skattesystem bestod i beskatning af alle selskaber, der oppebærer indtægter, der er indtjent i eller hidrører fra Gibraltar, hvorved dobbeltbeskatning undgås, og systemet kan forenkles. På samme måde har myndighederne i Det Forenede Kongerige og Gibraltar ikke bestridt indholdet af 35. betragtning til afgørelsen om at indlede proceduren, hvori Kommissionen klart anførte, at formålet med Gibaltars skattesystem var at beskatte alle selskaber med indtægter, der var indtjent i eller hidrørte fra Gibraltar.
- 125 For så vidt som sagsøgerne har rejst tvivl om relevansen af Det Forenede Kongeriges bemærkninger og gjort gældende, at den omstændighed, at hverken myndighederne i Det Forenede Kongerige eller myndighederne i Gibraltar har anfægtet den fortolkning af indkomstskatteloven af 2010's bestemmelser, som Kommissionen foretog under den formelle undersøgelsesprocedure, ikke er til hinder for, at sagsøgerne kan rejse tvivl om denne fortolkning, skal det i denne henseende, således som det fremgår af præmis 103-107 ovenfor, bemærkes, at i forbindelse med undersøgelsen af en skatteforanstaltning efter artikel 107 TEUF skal kontrollen med den af Kommissionen anlagte fortolkning af den nationale lovgivning, hvilket udgør et faktisk spørgsmål, foretages på baggrund af de oplysninger, der var tilgængelige på det tidspunkt, hvor afgørelsen blev vedtaget og under hensyntagen til de oplysninger, som den pågældende medlemsstat og de berørte parter fremsendte. I denne sammenhæng skal det navnlig bemærkes, at det inden for rammerne af den formelle undersøgelsesprocedure påhviler medlemsstaten og den potentielle modtager af den foranstaltning, der er genstand for den nævnte procedure, til fulde at oplyse Kommissionen om alle sagens momenter (jf. i denne retning dom af 18.11.2004, Ferriere Nord mod Kommissionen, T-176/01, EU:T:2004:336, præmis 93).
- 126 Eftersom de oplysninger, som Kommissionen støttede sig på ved fortolkningen af den nationale lovgivning, hidrørte direkte fra myndighederne i den medlemsstat og det territorium, der var berørt af proceduren, og blev gentaget i flere skriftvekslinger, og da Kommissionens forståelse af de oplysninger, som disse myndigheder fremsendte, implicit blev bekræftet efter udstedelsen af afgørelsen om at indlede proceduren, kan Kommissionen ikke kritiseres for at have vurderet, at disse oplysninger var tilstrækkeligt pålidelige og troværdige. For så vidt som de bemærkninger, som myndighederne i Det Forenede Kongerige og Gibraltar fremsatte, ikke var i modstrid med indholdet af de relevante bestemmelser i indkomstskatteloven af 2010, og da Kommissionen ikke rådede over oplysninger, der kunne rejse tvivl om disse bemærkninger, kunne den endvidere på tidspunktet for vedtagelsen af den anfægtede afgørelse lægge disse til grund med henblik på fortolkningen af Gibaltars skatteret.

- 127 Det skal i øvrigt bemærkes, at sagsøgerne, selv om de havde mulighed for at fremsætte bemærkninger til afgørelsen om at indlede proceduren, og det klart fremgik af denne, at genstanden for proceduren vedrørte indtægter fra royalties, som Gibraltars selskaber modtog mellem den 1. januar 2011 og den 31. december 2013, ikke fandt det nødvendigt at gøre dette. Hverken den sagkyndige erklæring, som sagsøgerne har fremlagt som bilag til replikken (herefter »den sagkyndige rapport«), eller de oplysninger, som den indeholdt vedrørende skattesystemet i Gibraltars angivelige karakter af kildeartsbeskatning, blev meddelt Kommissionen af parterne før vedtagelsen af den anfægtede afgørelse. Som det fremgår af præmis 106 ovenfor, kunne Kommissionen i mangel af oplysninger, der kunne rejse tvivl om den fortolkning af den nationale skatteret, der blev lagt til grund i afgørelsen om at indlede proceduren, ikke undersøge eller forestille sig alle de argumenter, som potentielt kunne have rejst tvivl om dens fortolkning af den nationale lovgivning, og som i øvrigt var blevet bekræftet af myndighederne i den pågældende medlemsstat og det berørte territorium. Som det fremgår af samtlige ovenstående betragtninger, har sagsøgerne desuden ikke kunnet godtgøre, at de oplysninger, som Kommissionen støttede sig på, var fejlagtige eller ikke var pålidelige og troværdige.
- 128 Det følger af det ovenstående, at det var med rette, at Kommissionen fandt, at Gibraltars skattesystem var et territorielt skattesystem, hvorefter alle indtægter, der var indtjent i eller hidrørte fra Gibraltar, skulle beskattes dér.
- 129 Denne konstatering drages ikke i tvivl af sagsøgernes øvrige argumenter.
- 130 For så vidt som sagsøgerne har gjort gældende, at Gibraltars skattesystem var en ordning med kildeartsbeskatning, hvis formål var at beskatte de kategorier af indkomst, der er opregnet i Schedule 1 til indkomstskatteloven af 2010, skal det ganske vist bemærkes, således som sagsøgerne har gjort gældende, at Section 11 i indkomstskatteloven af 2010 indebærer, at selskabernes indkomst for at kunne beskattes skal henhøre under en af de indtægtskategorier, der er medtaget i Schedule 1 til indkomstskatteloven af 2010. Såfremt dette ikke er tilfældet, som det forholder sig med indtægter fra royalties, ville visse former for indtægter således teknisk kunne undrages enhver beskatning i henhold til indkomstskatteloven af 2010.
- 131 Det skal imidlertid for det første påpeges, at hverken myndighederne i Det Forenede Kongerige og eller myndighederne i Gibraltar på noget tidspunkt har hævdet, at Gibraltars skattesystem var en ordning med kildeartsbeskatning. Tværtimod præciserede de i deres bemærkninger af 14. november 2013, at indkomstskatteloven af 2010 fastsatte et enkelt skattesystem uafhængigt af de kategorier af skattepligtig indkomst, der fremgår af tabel A-C i Schedule 1 til indkomstskatteloven af 2010. Desuden har de britiske myndigheder i de forskellige bemærkninger, der blev fremsat under den administrative procedure, udelukkende defineret Gibraltars skattesystem som et territorielt beskatningssystem.
- 132 Dernæst bemærkes, at de almindelige skatteregler eller med andre ord de regler, der udgør referencerammen, skal undersøges i deres helhed og i lyset af de ledende principper i det nationale beskatningssystem. En skatteforanstaltning kan nemlig ikke med rimelighed vurderes ud fra nogle bestemmelser, som kunstigt er udskilt fra en bredere lovgivningsmæssig ramme (jf. i denne retning dom af 28.6.2018, Andres (Konkursboet efter Heitkamp BauHolding) mod Kommissionen, C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 103).
- 133 Hvis det, som sagsøgerne har gjort gældende, antages, at Gibraltars skattesystem, der blev indført ved indkomstskatteloven af 2010, er en ordning med kildeartsbeskatning, hvis formål er at beskatte de indtægtskategorier, der er opregnet i Schedule 1 til indkomstskatteloven af 2010, ville

det svare til at se bort fra de øvrige bestemmelser i indkomstskatteloven af 2010 og dermed fra logikken bag de ledende principper i dette skattesystem. Som bemærket i præmis 121 ovenfor, hviler indkomstskatteloven af 2010 nemlig ikke blot på territorialprincippet, der er fastsat i Section 11 i indkomstskatteloven af 2010, men også på princippet om, at de skattepligtiges fulde regnskabsmæssige overskud beskattes, således som det følger af dens Section 16. Det er disse to principper, der skal tages i betragtning ved undersøgelsen af det formål, der forfølges med indkomstskatteloven af 2010.

- 134 Endelig følger det af retspraksis, at anvendelsen af en bestemt lovgivningsteknik ikke gør det muligt uden videre at friholde nationale skatteregler fra den kontrol, der er fastsat i EUF-traktaten på statsstøtteområdet. Tilsvarende kan den anvendte lovgivningsteknik ikke være et afgørende element ved undersøgelsen af indholdet og rækkevidden af de regler, der udgør referencerammen, medmindre de statslige indgrebs form på afgørende vis skal have forrang for deres virkninger (jf. analogt dom af 28.6.2018, Andres (Konkursboet efter Heitkamp BauHolding) mod Kommissionen, C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 92).
- 135 I det foreliggende tilfælde frembringer den omstændighed, at Section 11 i indkomstskatteloven af 2010, sammenholdt med Schedule 1 hertil, bestemmer, at skattepligten defineres positivt, således at kun de indtægtskategorier, der udtrykkeligt er opregnet i det nævnte Schedule 1, er skattepligtige, imidlertid i praksis de samme virkninger, som en udtrykkelig fritagelse for beskatning ville have, eller som en situation, hvor skattefritagelsen defineres negativt, således at al indkomst er skattepligtig, og hvor alene visse indtægtskategorier er undtaget fra anvendelsesområdet for indkomstskatteloven af 2010. Som anført i præmis 81 ovenfor, har det »ikke at være omfattet af« og »at være fritaget for« skattepligt nemlig den samme virkning, nemlig manglende beskatning. Det, som sagsøgerne betegner som en »ordning med kildeartsbeskatning«, var derfor i realiteten kun valget af en lovgivningsteknik og ikke en beskatningsregel, der var afgørende for analysen af Gibraltars skattesystem.
- 136 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at indkomstskatteloven af 2010, som Kommissionen fremhævede i 27. betragtning til den anfægtede afgørelse, indførte en almindelig selskabsskattesats på 10% for virksomheder i hele Gibraltars økonomi, med undtagelse af visse tjenesteydere. Det følger heraf, at de forskellige kategorier af skattepligtig indkomst var undergivet en enhedssats på 10% og ikke var omfattet af en særskilt beskatningsordning. En sådan analyse fremgår i øvrigt af bemærkningerne af 14. november 2013, hvori Det Forenede Kongeriges myndigheder forklarede, at Gibraltars lovgivning ikke foreskrev, at skatten skulle opkræves i forhold til én indtægtskategori. Disse myndigheder præciserede, at Gibraltars skattesystem ikke krævede en forudgående fastlæggelse af den kategori, som de modtagne indtægter henhørte under, for at kunne pålægge dem en beskatning, som ville have været specifik for en bestemt indtægtskategori, men at dette skattesystem alene fastsatte en generel beskatningsordning for indtægter, der var indtjent i eller hidrørte fra Gibraltar.
- 137 Det følger således af det ovenfor anførte, at Section 11 i indkomstskatteloven af 2010 og Schedule 1 hertil, for så vidt som de fastsætter kategorier af skattepligtige indtægter, blot udgør nærmere regler for beskatning, og at disse bestemmelser ikke på knustig vis kan udskilles fra deres kontekst med henblik på fastlæggelsen af formålet med indkomstskatteloven af 2010. I modsætning til, hvad sagsøgerne har gjort gældende, kan det således ikke udledes af Section 11 i indkomstskatteloven af 2010, at formålet med Gibraltars skattesystem var at beskatte de indtægtskategorier, der var opregnet i Schedule 1 til indkomstskatteloven af 2010.

- 138 I lyset af de ovenstående betragtninger skal sagsøgernes klagepunkter om, at Kommissionen begik en fejl ved identificeringen af indkomstskatteloven af 2010's formål, forkastes.

2) Anvendelsen af territorialprincippet på royalties

- 139 Sagsøgerne har gjort gældende, at Kommissionen anlagde et åbenbart urigtigt skøn ved i 42., 82., 94. og 106. betragtning til den anfægtede afgørelse at fastslå, at anvendelsen af territorialprincippet betød, at indtægter fra royalties blev indtjent i eller hidrørte fra Gibraltar, blot fordi de var blevet oppebåret af et selskab i Gibraltar. Sagsøgerne har gjort gældende, at den erklæring, der er indeholdt i Det Forenede Kongeriges meddelelse af 14. september 2012, som Kommissionen har støttet de nævnte vurderinger på, er usammenhængende og fejlagtig. Ifølge sagsøgerne var indkomst, som et selskab i Gibraltar oppebar fra virksomhed, der blev udøvet uden for dette territorium, herunder indtægter fra royalties, ikke skattepligtig i Gibraltar. I en situation, hvor ingen af de intellektuelle ejendomsrettigheder forvaltes i Gibraltar, hvor hverken disse rettigheder eller indehaveren af en licens befinder sig i Gibraltar, og hvor der ikke betales royalties i Gibraltar, kan indtægterne fra disse sidstnævnte ikke anses for at være blevet indtjent i eller at hidrøre fra Gibraltar.
- 140 Kommissionen har bestridt disse argumenter.
- 141 Som det er blevet fastslået i præmis 125 ovenfor, skal kontrollen – som led i undersøgelsen af en skatteforanstaltning efter artikel 107 TEUF – med den af Kommissionen anlagte fortolkning af den nationale lovgivning, hvilket udgør et faktisk spørgsmål, foretages på baggrund af de oplysninger, der var tilgængelige på det tidspunkt, hvor den omhandlede afgørelse blev vedtaget, og under hensyntagen til de oplysninger, som den pågældende medlemsstat og de berørte parter fremsendte.
- 142 I den foreliggende sag indeholdt indkomstskatteloven af 2010 i den affattelse, der var gældende mellem den 1. januar 2010 og den 31. december 2013, ganske vist ingen udtrykkelig bestemmelse om, at indtægter fra royalties, som selskaber i Gibraltar modtog, skulle anses for at være indtjent i eller hidrøre fra Gibraltar. En sådan regel blev nemlig først udtrykkeligt indarbejdet i indkomstskatteloven af 2010 efter 2013-ændringen af indkomstskatteloven af 2010, der trådte i kraft den 1. januar 2014.
- 143 Som det er anført i fodnote 49 til den anfægtede afgørelse, er udsagnet om, at indtægter fra royalties, der blev oppebåret af selskaber i Gibraltar, nødvendigvis blev anset for at være indtjent i eller hidrøre fra dette territorium, imidlertid baseret på en oplysning, der stammer direkte fra den pågældende medlemsstat. I deres bemærkninger af 14. september 2012 bekræftede Det Forenede Kongeriges myndigheder således udtrykkeligt, at territorialprincippet indebar, at »enhver indtægt fra royalties, som et selskab i Gibraltar oppeb[ar], [var] indtjent i eller hidrørte fra Gibraltar«.
- 144 Det skal i denne forbindelse for det første fastslås, at udsagnet om, at indtægter fra royalties oppebåret af selskaber i Gibraltar var indtjent i eller hidrørte fra Gibraltar, var foreneligt med indholdet af Section 74 i indkomstskatteloven af 2010, og at udsagnet således kunne følge af en simpel anvendelse af territorialprincippet og af reglen om, at stedet for den virksomhed, der ligger til grund for indtægterne, skal tages i betragtning.

- 145 Section 74 i indkomstskatteloven af 2010 definerede nemlig begrebet »indtjent i eller hidrøre fra Gibraltar« på grundlag af »det sted, hvor den virksomhed [...], der [lå] til grund for overskuddet, udøve[des]«.
- 146 For så vidt som den manglende beskatning af indtægter fra royalties vedrørte passive indtægter, dvs. med andre ord indtægter, som blev modtaget af enheder, der blot ejede intellektuelle ejendomsrettigheder, var det logisk at antage, at »den virksomhed, der lå til grund for indtægterne« som omhandlet i Section 74 i indkomstskatteloven af 2010, befandt sig på det sted, hvor selskaberne, som besad de intellektuelle ejendomsrettigheder, der gav ret til disse royalties, havde hjemsted. I modsætning til, hvad sagsøgerne har gjort gældende, indebar udsagnet om, at indtægter fra royalties oppebåret af et selskab i Gibraltar blev anset for at være indtjent i eller hidrøre fra Gibraltar, således, at der forelå et forhold, der gjorde det muligt at knytte de nævnte indtægter til Gibaltars territorium.
- 147 Hertil kommer, at udtalelsen fra Det Forenede Kongeriges myndigheder heller ikke er uforenelig med retspraksis fra Judicial Committee of the Privy Council (øverste appeldomstol i Det Forenede Kongeriges oversøiske territorier, kronbesiddelser og visse Commonwealth-lande, Det Forenede Kongerige, herefter »JCPC«), som blev gjort gældende under den administrative procedure, og som, selv om den ikke var bindende, var relevant for fortolkningen af Section 74 i indkomstskatteloven af 2010. I den afgørelse, som JCPC traf vedrørende Hongkong i sagen Commissioner of Inland Revenue v HK-TVB International Ltd [1992] 2 AC 397, anførte JCPC således, at indtægter oppebåret af et selskab i Hongkong, der underlicenserede film til selskaber med hjemsted i udlandet, som udnyttede disse i udlandet, var indtjent i og hidrørte fra Hongkong. Det skal ganske vist i lighed med sagsøgerne bemærkes, at JCPC i denne sag tog hensyn til en række specifikke forhold i den konkrete sag, herunder den omstændighed, at underlicensaftalerne var blevet udarbejdet i Hongkong, og at visse yderligere tjenesteydelser undertiden blev leveret fra Hongkong. Det skal imidlertid bemærkes, at JCPC ligeledes tog hensyn til den omstændighed, at der blev betalt faste royalties til den skattepligtige person i Hongkong. Som Det Forenede Kongeriges myndigheder fremhævede i deres bemærkninger af 14. november 2013, bekræftede den nævnte afgørelse, som blev vedtaget af JCPC, desuden klart, at indtægter fra royalties oppebåret af et selskab i Gibraltar kunne indtjenes i eller hidrøre fra dette territorium, selv om de intellektuelle ejendomsrettigheder udelukkende blev udnyttet uden for dette område.
- 148 For det andet var udsagnet i bemærkningerne af 14. september 2012, i modsætning til det af sagsøgerne anførte, hverken isoleret fra eller uforeneligt med de øvrige oplysninger i dette dokument.
- 149 Dette udsagn støttes nemlig af en grafisk fremstilling på s. 22 i bemærkningerne af 14. september 2012, der havde til formål at illustrere virkningen af den manglende beskatning af passive indtægter fra renter og indtægter fra royalties i henhold til indkomstskatteloven af 2010. Den nævnte illustration fremhævede de beløb, som passive indtægter fra renter og indtægter fra royalties oppebåret af skattepligtige personer for perioden efter den 1. januar 2010 repræsenterede, samtidig med at der blev sondret mellem indtægter, der var indtjent i eller hidrørte fra Gibraltar, og indtægter, der var indtjent i eller hidrørte fra steder uden for dette territorium. Den omstændighed, at alle indtægter fra royalties var angivet som hidrørende fra Gibraltar, bekræftede imidlertid, at de almindeligvis blev betragtet som indtægter, der hidrørte fra Gibraltar.

- 150 For så vidt som sagsøgerne har gjort gældende, at det udsagn fra Det Forenede Kongeriges myndigheder, hvortil der henvises i præmis 143 ovenfor, var i strid med udtalelsen på s. 10 i bemærkningerne af 14. september 2012, hvorefter »[d]e 785 tidligere »exempt companies« (fritagne selskaber), som [havde] skattepligtig indkomst, der ikke var indtjent i eller hidrørte fra Gibraltar, generelt enten [var] ejere af erhvervsejendomme uden for Gibraltar (og derfor underlagt skat af lejeindtægter i det land, hvor ejendommen [var] beliggende) eller havde [indtægter fra] udbytte, renter eller royalties«, skal det bemærkes, at det er rigtigt, at dette uddrag kunne give det indtryk, at indtægter fra royalties efter opfattelse hos Det Forenede Kongeriges myndigheder udgjorde skattepligtig indkomst, der ikke hidrørte fra Gibraltar.
- 151 Det må imidlertid konstateres, at det nævnte uddrag indeholder en skrivefejl. Som sagsøgerne har anført, vedrørte denne sætning situationen i henhold til indkomstskatteloven af 2010, således som den var gældende indtil den 31. december 2013. Det Forenede Kongeriges myndigheder forklarede imidlertid i det pågældende dokument gentagne gange, at indtægter fra royalties ikke udgjorde indkomst, der var skattepligtig i denne periode. Det fremgår navnlig af s. 10 i bemærkningerne af 14. september 2012, at Det Forenede Kongeriges myndigheder blandt de virksomheder, der ikke var skattepligtige i Gibraltar, sondrede mellem virksomheder, som ikke havde en skattepligtig indkomst (dvs. virksomheder, der modtog passive indtægter), og virksomheder, hvis indkomst ikke var indtjent i eller ikke hidrørte fra Gibraltar.
- 152 Den selvmodsigelse, som sagsøgerne har henvist til, kan således ikke rejse tvivl om troværdigheden af udsagnet fra Det Forenede Kongeriges myndigheder om, at indtægter fra royalties anses for at være indtjent i eller hidrøre fra Gibraltar.
- 153 For det tredje præciserede Kommissionen udtrykkeligt i 45. betragtning til afgørelsen om at indlede proceduren, at Det Forenede Kongeriges myndigheder havde meddelt den, at territorialprincippet indebar, at alle indtægter fra royalties oppebåret af et selskab i Gibraltar var indtjent i eller hidrørte fra Gibraltar. Den omstændighed, at myndighederne i Det Forenede Kongerige og Gibraltar ikke bestred denne udtalelse i deres bemærkninger til afgørelsen om at indlede proceduren, bekræfter Kommissionens korrekte forståelse af de oplysninger, den blev meddelt under den administrative procedure, samt anvendelsen af territorialprincippet for så vidt angik indtægter fra royalties.
- 154 Det skal i øvrigt bemærkes, at myndighederne i Det Forenede Kongerige og Gibraltar i deres bemærkninger til afgørelsen om at indlede proceduren sondrede mellem på den ene side renter, der stammer fra udlandet (foreign-source interest), og på den anden side passive indtægter fra renter, der hidrører fra Gibraltar, og fra royalties. Den omstændighed, at myndighederne i Det Forenede Kongerige og Gibraltar for så vidt angår indtægter fra royalties ikke sondrede mellem indtægter, der hidrørte fra Gibraltar, og indtægter, der hidrørte fra udlandet, bestyrkede udtalelsen om, at disse indtægter blev anset for at være indtjent i eller hidrøre fra Gibraltar.
- 155 For det fjerde skal det påpeges, at hverken den sagkyndige erklæring eller nogen oplysninger, der kan rejse tvivl om Det Forenede Kongeriges udsagn om anvendelsen af territorialprincippet på royalties, blev meddelt Kommissionen under den administrative procedure. Det skal i øvrigt bemærkes, at sagsøgerne ikke fandt det nødvendigt at fremsætte bemærkninger til afgørelsen om at indlede proceduren, selv om de var blevet opfordret hertil og var i stand til, henset til indholdet af afgørelsen om at indlede proceduren, at forstå, at MJN GibCo var en potentiel begunstiget inden for rammerne af støtteordningen som identificeret af Kommissionen i den nævnte afgørelse. Som det fremgår af præmis 106 ovenfor, kunne Kommissionen ikke – ved at forestille

sig dem – undersøge alle de argumenter, der potentielt kunne have rejst tvivl om den fortolkning af national skatteret, der blev anlagt i afgørelsen om at indlede proceduren, som i øvrigt var blevet bekræftet af den pågældende medlemsstat.

- 156 Det følger af betragtningerne i præmis 141-155 ovenfor, at Kommissionen kunne anse Det Forenede Kongeriges udsagn om anvendelse af territorialprincippet på indtægter fra royalties, hvilket er fremsat direkte af den pågældende medlemsstat, for at være en tilstrækkelig pålidelig og troværdig oplysning. Kommissionen anlagde derfor ikke et urigtigt skøn ved at gentage den fortolkning af Gibraltars skattelovgivning, som Det Forenede Kongeriges myndigheder har anlagt.
- 157 Hertil kommer, at ingen af de øvrige argumenter, som sagsøgerne har fremsat, kan godtgøre, at Det Forenede Kongeriges myndigheders udsagn om anvendelsen af territorialprincippet på royalties var fejlagtigt.
- 158 Indledningsvis bemærkes, at den omstændighed alene, at det i den sagkyndige erklæring hævdes, at Det Forenede Kongeriges myndigheders udsagn er meget mærkeligt, og at ophavsmanden til erklæringen som erfaren jurist inden for Gibraltars skattesystem forklarer, at vedkommende ikke har haft kendskab til eksistensen – før ikrafttrædelsen af 2013-ændringen – af en formodning om anvendelse af territorialprincippet på royalties, ikke er tilstrækkelig til at godtgøre, at det udsagn i denne henseende, der direkte blev fremsat af den pågældende medlemsstat og vedrørte anvendelsen af dens egen lovgivning, var urigtigt.
- 159 For så vidt som sagsøgerne har påpeget, at det ikke var logisk, at der i perioden fra den 1. januar 2011 til den 31. december 2013 forelå en formodning for, at indtægter fra royalties oppebåret af selskaber i Gibraltar blev indtjent dér, selv om denne indtægtskategori ikke var skattepligtig i Gibraltar, er det tilstrækkeligt at konstatere, at det ikke fremgår af Det Forenede Kongeriges myndigheders udsagn, at de havde gjort gældende, at der fandtes en skriftlig regel, der fastsatte en særlig ordning for anvendelsen af territorialprincippet på indtægter fra royalties. Som det fremgår af præmis 144-146 ovenfor, afspejlede Det Forenede Kongeriges myndigheders udtalelse blot en anvendelse af territorialprincippet, således som det følger af Sections 11 og 74 i indkomstloven af 2010.
- 160 For så vidt som sagsøgerne i deres skriftlige indlæg har henvist til udtalelsen fra Commissioner for Income Tax i Gibraltar med titlen »Guidance on Accrued and Derived 2018« (vejledning vedrørende indtægter indtjent i og hidrørende [fra Gibraltar]), der blev offentliggjort den 25. oktober 2018, skal det i øvrigt bemærkes, at denne udtalelse, som blev fremsat efter 2013-ændringen af indkomstskatteloven af 2010, ikke var relevant for fortolkningen af indkomstskatteloven af 2010 i den affattelse, der fandt anvendelse mellem den 1. januar 2011 og den 31. december 2013.
- 161 Endelig, og i modsætning til, hvad sagsøgerne har gjort gældende, udgør den omstændighed, at passive indtægter blev indtjent på det sted, hvor det selskab, der oppebar dem, befandt sig, selv om det indebar, at der blev taget hensyn til det sted, hvor det nævnte selskab var etableret eller registreret, ikke desto mindre en anvendelse af territorialprincippet og kunne ikke sidestilles med en skattepligt baseret på kriteriet om hjemsted. Som anført i præmis 146 ovenfor var det for så vidt angår royalties, der udgør passivindtægter, dvs. med andre ord indtægter, som blev modtaget af enheder, der blot ejede intellektuelle ejendomsrettigheder, logisk at antage, at »den virksomhed, der lå til grund for indtægterne« som omhandlet i Section 74 i indkomstskatteloven af 2010, befandt sig på det sted, hvor selskaberne, som besad de intellektuelle ejendomsrettigheder, der gav ret til disse royalties, havde hjemsted.

- 162 Det følger således af samtlige ovenstående betragtninger, at det var med rette, at Kommissionen fastslog, at indtægter fra royalties oppebåret af selskaber i Gibraltars blev anset for at være indtjent i eller hidrøre fra Gibraltar.

c) Undersøgelsen af kriteriet om fordel (det andet anbringende om annulation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2)

- 163 Med det andet anbringende om annulation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2, har sagsøgerne gjort gældende, at Kommissionen anlagde et åbenbart urigtigt skøn og tilsidesatte artikel 107, stk. 1, TEUF, for så vidt som den ikke formåede at godtgøre, at der forelå en økonomisk fordel.
- 164 Sagsøgerne har for det første gjort gældende, at Kommissionen i 82. betragtning til den anfægtede afgørelse sammenbandede begrebet økonomisk fordel med begrebet selektivitet. I første række forklarede Kommissionen ikke, hvorledes den manglende beskatning af indtægter fra royalties gav en økonomisk fordel, selv om den ifølge Domstolens praksis var forpligtet til først at fastslå, om der forelå en økonomisk fordel, og derefter foretage analysen af selektiviteten. I anden række vedrørte Kommissionens analyse vurderingen af selektiviteten og ikke vurderingen af den økonomiske fordel.
- 165 Sagsøgerne har for det andet gjort gældende, at Kommissionen begik en retlig fejl ved i 83. betragtning til den anfægtede afgørelse at anføre, at »fritagelsen« for beskatning af indtægter fra royalties havde indført en skattelettelse og således gav de begunstigede en fordel. Eftersom indtægter fra royalties ikke var omfattet af indkomstskatteloven af 2010's anvendelsesområde, kunne den manglende beskatning ikke bestå i en fritagelse eller i et afkald fra skattemyndighederne i Gibraltars side på indtægter, som de kunne have opkrævet. Sagsøgerne har i denne forbindelse gjort gældende, at Kommissionen anlagde flere åbenbart urigtige skøn for så vidt angår indkomstskatteloven af 2010's indhold og formål og navnlig den vurdering, hvorefter indtægter fra royalties oppebåret af selskaber i Gibraltar blev anset for at være indtjent i eller hidrøre fra Gibraltar.
- 166 Sagsøgerne har endvidere gjort gældende, at den transparente skattemæssige behandling af et CV's overskud udelukkende var fastsat i Section 18 i indkomstskatteloven af 2010 og på betingelse af, at der blev udøvet handels-, virksomheds- og erhvervsmæssige aktiviteter gennem dette CV. De har tilføjet, at hvis MJT CV's indtægter i den foreliggende sag kunne henhøre under kategorien af overskud fra handel og tilskrives MJN GibCo i henhold til Section 18 i indkomstskatteloven af 2010, ville indtægterne ikke være skattepligtige i Gibraltar, for så vidt som de hverken var indtjent i eller hidrørte fra dette territorium.
- 167 Kommissionen har bestridt disse argumenter.

1) Det andet anbringendes første klagepunkt om en sammenblanding af kriterierne om fordel og selektivitet

- 168 Med det første klagepunkt har sagsøgerne foreholdt Kommissionen, at den sammenbandede kriteriet om fordel med kriteriet om selektivitet. Det skal i denne forbindelse bemærkes, at selektiviteten og fordelene principielt udgør to særskilte kriterier. Kommissionen skal hvad angår fordelene godtgøre, at foranstaltningen forbedrer den begunstigedes økonomiske situation (jf. i denne retning dom af 2.7.1974, Italien mod Kommissionen, 173/73, EU:C:1974:71, præmis 33).

Hvad derimod angår selektiviteten skal Kommissionen godtgøre, at fordelene ikke kommer andre virksomheder til gode, der befinder sig i en retlig og faktisk situation, der kan sammenlignes med støttemodtagerens, henset til formålet med referencerammen (jf. i denne retning dom af 8.9.2011, *Paint Graphos m.fl.*, C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 49).

- 169 Det skal ikke desto mindre præciseres, at undersøgelsen af fordelene og selektiviteten på skatteområdet er sammenfaldende, for så vidt som disse to kriterier indebærer, at det godtgøres, at den anfægtede skatteforanstaltning fører til en nedsættelse af den skat, som den, der er omfattet af foranstaltningen, normalt skulle have betalt, i medfør af den almindelige skatteordning og dermed af den ordning, der finder anvendelse på andre skattepligtige, der befinder sig i samme situation. Det fremgår i øvrigt af Domstolens praksis, at disse to kriterier kan undersøges samlet som »den tredje betingelse« i artikel 107, stk. 1, TEUF om, hvorvidt der foreligger en »selektiv fordel« (jf. i denne retning dom af 30.6.2016, *Belgien mod Kommissionen*, C-270/15 P, EU:C:2016:489, præmis 32).
- 170 I den foreliggende sag skal det for så vidt angår den manglende beskatning af indtægter fra royalties bemærkes, at Kommissionen foretog en særskilt undersøgelse af kriteriet om en fordel og af kriteriet om selektivitet i to særskilte afsnit i den anfægtede afgørelse, nemlig afsnit 7.1.2 med overskriften »Fordel« og afsnit 7.1.3 med overskriften »Selektivitet«.
- 171 Hvad angår undersøgelsen af kriteriet om en fordel fremgår det af 83. betragtning til den anfægtede afgørelse, som indgår i den nævnte afgørelses afsnit 7.1.2, at Kommissionen undersøgte den pågældende foranstaltnings virkning på støttemodtagernes situation. Kommissionen anførte således i denne betragtning, at fritagelsen indførte en lempelse af en skat, som virksomheder, der nyder godt af den manglende beskatning af indtægter fra royalties, ellers skulle afholde. Det følger heraf, at Kommissionen under alle omstændigheder ikke blandede kriteriet om en fordel sammen med kriteriet om selektivitet, men søgte at godtgøre, at den manglende beskatning af indtægter fra royalties forbedrede den økonomiske situation for modtagerne af denne foranstaltning som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i præmis 168 ovenfor.
- 172 Den omstændighed, at Kommissionen i 83. betragtning til den anfægtede afgørelse præciserede, at virksomheder, der nød godt af skattefritagelsen, således havde en mere gunstig finansiel stilling end andre skatteydere, kan ikke rejse tvivl om denne konstatering. Den omstændighed, at Kommissionen ligeledes henviste til vurderinger, der i højere grad henhører under undersøgelsen af kriteriet om selektivitet end undersøgelsen af kriteriet om en fordel, har nemlig ingen betydning med hensyn til, at den undersøgte, om den omhandlede foranstaltning gav de begunstigede en fordel.
- 173 Følgelig skal det andet anbringendes første klagepunkt om annulation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2, forkastes.

2) Det andet anbringendes andet klagepunkt, hvorved det bestrides, at der forelå en skattelettelse

- 174 Med det andet klagepunkt har sagsøgerne bestridt, at den manglende beskatning af indtægter fra royalties udgjorde en økonomisk fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.
- 175 Det følger af fast retspraksis, at foranstaltninger – uanset hvilken form de end måtte have – anses for statsstøtte, hvis de direkte eller indirekte kan favorisere visse virksomheder, eller den begunstigede virksomhed opnår en økonomisk fordel, som den ikke ville have opnået under

sædvanlige markedsvilkår (jf. dom af 2.9.2010, Kommissionen mod Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis, og af 9.10.2014, Ministerio de Defensa og Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 21).

- 176 Som anført i præmis 91 ovenfor kan selve tilstedeværelsen af en fordel kun godtgøres i forhold til en beskatning, der betegnes »almindelig« (dom af 6.9.2006, Portugal mod Kommissionen, C-88/03, EU:C:2006:511, præmis 56). En sådan foranstaltning giver følgelig den begunstigede en økonomisk fordel, eftersom den letter de byrder, som normalt belaster en virksomheds budget, og derved, uden at være tilskud i ordets egentlige forstand, er af samme art og har tilsvarende virkninger (dom af 9.10.2014, Ministerio de Defensa og Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 22). Således udgør en foranstaltning, hvorved offentlige myndigheder indrømmer visse virksomheder en fordelagtig skattemæssig behandling, der, selv om den ikke indebærer en overførsel af statslige midler, giver de begunstigede virksomheder en gunstigere økonomisk stilling end andre skattepligtige, en »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF (dom af 15.3.1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, præmis 14, og af 8.9.2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).
- 177 For at fastslå, om der foreligger en skattefordel, skal den begunstigedes situation, der følger af anvendelsen af den pågældende foranstaltning, følgelig sammenlignes med den pågældendes situation uden denne foranstaltning og under anvendelse af de almindelige skatteregler (jf. dom af 24.9.2019, Nederlandene m.fl. mod Kommissionen, T-760/15 og T-636/16, EU:T:2019:669, præmis 147 og den deri nævnte retspraksis).
- 178 I den foreliggende sag fandt Kommissionen i 82. betragtning til den anfægtede afgørelse, at den manglende beskatning af indtægter fra royalties udgjorde en fordel, eftersom denne foranstaltning var i modstrid med princippet om, at der opkrævedes skat fra alle skattepligtige personer, som havde indtægter, der var indtjent i eller hidrørte fra Gibraltar. Kommissionen tilføjede, at indtægter fra royalties oppebåret af en virksomhed i Gibraltar normalt ville blive beskattet i overensstemmelse med anvendelsen af territorialprincippet, idet de blev anset for at være indtjent i eller hidrøre fra dette territorium. I 83. betragtning til den anfægtede afgørelse konkluderede Kommissionen, at »fritagelsen« af indtægter fra royalties indførte en lempelse af en skat, som virksomhederne ellers skulle have betalt. Det skal i denne forbindelse bemærkes, at Kommissionens argumentation i 81.-83. betragtning til den anfægtede afgørelse skal læses i lyset af denne afgørelse i sin helhed og navnlig henset til den konstatering, der er nævnt i 93. betragtning til den nævnte afgørelse, hvorefter den manglende beskatning af indtægter fra royalties skyldtes, at disse indtægtskategorier ikke var medtaget i Schedule 1 til indkomstskatteloven af 2010.
- 179 For det første lagde Kommissionen, som det fremgår af præmis 116-128 ovenfor, med rette i 82. betragtning til den anfægtede afgørelse til grund, at der fandtes et princip om, at indkomstskat skulle opkræves hos alle skattepligtige personer, som oppebar indtægter, der var indtjent i eller hidrørte fra Gibraltar, og at et sådant princip var en del af de almindelige beskatningsregler, i henhold til hvilke den skulle undersøge den manglende beskatning af indtægter fra royalties. Som fastslået i præmis 123 ovenfor, var den skatteordning, der blev indført ved indkomstskatteloven af 2010, baseret på to ledende principper, nemlig territorialprincippet, hvorefter indtægter, der var indtjent i eller hidrørte fra Gibraltar, blev beskattet, og princippet om, at alle de skattepligtiges regnskabsmæssige indtægter var skattepligtige.

- 180 Som det fremgår af præmis 141-156 ovenfor, blev indtægter fra royalties oppebåret af et selskab i Gibraltar i henhold til territorialprincippet desuden anset for at være indtjent eller hidrøre fra Gibraltar.
- 181 Det følger af disse konstateringer, at den omstændighed, at indtægter fra royalties ikke var medtaget i indtægtskategorier, der var opregnet i Schedule 1 til indkomstskatteloven af 2010, gjorde det muligt for disse indtægter at undgå indkomstbeskatning i Gibraltar, selv om det følger af de principper, som Kommissionen identificerede i 82. betragtning til den anfægtede afgørelse, at sådanne indtægter, som var indtjent i eller hidrørte fra Gibraltar, normalt burde have været beskattet dér.
- 182 Det var derfor med rette, at Kommissionen fastslog, at den manglende beskatning af indtægter fra royalties indførte en lettelse af den skat, som de virksomheder, der oppebar sådanne indtægter, ellers skulle have betalt i henhold til de almindelige skatteregler, og konkluderede, at der forelå en økonomisk fordel for disse virksomheder.
- 183 Ingen af sagsøgernes øvrige argumenter kan ændre ved denne konstatering.
- 184 For det første er det – for så vidt som sagsøgerne har gjort gældende, at foranstaltningen ikke kunne udgøre en fordel, fordi skattemyndighederne, der ikke havde et grundlag, der tillod dem at beskatte disse indtægter, ikke havde kunnet undlade at beskatte indtægter fra royalties – tilstrækkeligt at fastslå, at den manglende medtagelse af denne indtægtskategori i Schedule 1 til indkomstskatteloven af 2010 udgør et afkald fra Gibaltars lovgiver og dermed fra territoriets kompetente myndigheder. I øvrigt kan Kommissionen ikke kritiseres for at have tilsidesat medlemsstaternes skattemæssige suverænitet ved fastlæggelsen af beskatningsgrundlaget med henblik på indkomstbeskatning, eftersom den, som det fremgår af præmis 178 og 181 ovenfor, undersøgte den nævnte foranstaltning ud fra indholdet af indkomstskatteloven af 2010 og dermed de almindelige skatteregler.
- 185 For det andet skal det, for så vidt som sagsøgerne har gjort gældende, at der ikke fandtes nogen udtrykkelig regel om beskatning af royalties, således at denne indtægtskategori ikke var omfattet af indkomstskatteloven af 2010's anvendelsesområde, bemærkes, at den omstændighed, at en skatteforanstaltning er udformet ved hjælp af en bestemt lovgivningsteknik, ikke har betydning for analysen af den nævnte foranstaltning i forhold til artikel 107 TEUF med risiko for, at nationale skattebestemmelser fra starten ville kunne unddrages fra statsstøttekontrollen alene på grund af den omstændighed, at de var udformet ved hjælp af en anden lovgivningsteknik, selv om de – ved justering og kombination af forskellige skatteregler – havde de samme retlige eller faktiske følger. Enhver anden fortolkning er i strid med den faste retspraksis, hvorefter artikel 107, stk. 1, TEUF ikke sonderer ud fra grundene til eller formålet med de statslige interventioner, men definerer disse i kraft af deres virkninger og således uafhængigt af de anvendte teknikker (jf. i denne retning dom af 28.6.2018, Andres (Konkursboet efter Heitkamp BauHolding) mod Kommissionen, C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 91 og den deri nævnte retspraksis).
- 186 Som anført i præmis 81 ovenfor har den omstændighed, at en indtægtskategori ikke medtages i beskatningsgrundlaget, og den formelle fritagelse af en indtægtskategori, der normalt indgår i beskatningsgrundlaget for skat, imidlertid de samme virkninger. Den omstændighed, at indkomstskatteloven af 2010 ikke indeholdt en udtrykkelig regel om beskatning af indtægter fra royalties, var således ikke til hinder for, at en sådan foranstaltning gav en fordel som omhandlet i artikel 107 TEUF.

- 187 For det tredje er det, for så vidt som sagsøgerne har gjort gældende, at Kommissionen ikke godtgjorde, at de potentielle støttemodtagere, dvs. de ti virksomheder, hvortil der henvises i 98. betragtning til den anfægtede afgørelse, faktisk havde draget fordel af den manglende beskatning af indtægter fra royalties, tilstrækkeligt at bemærke, at det følger af fast retspraksis, at Kommissionen i forbindelse med et støtteprogram i afgørelsens begrundelse kan nøjes med at studere det omhandlede programs egenskaber ved bedømmelsen af, om det på grund af ordninger i henhold til programmet medfører en mærkbar fordel for støttemodtagerne i forhold til deres konkurrenter og især vil kunne gavne virksomheder, der deltager i samhandelen mellem medlemsstaterne. Kommissionen er dermed ikke forpligtet til at foretage en undersøgelse af den støtte, der i hvert enkelt individuelt tilfælde er tildelt i henhold til sådan en ordning. Det er alene ved tilbagesøgningen af støtte, at det er nødvendigt at efterprøve hver berørt virksomheds individuelle situation (jf. i denne retning dom af 9.6.2011, Comitato »Venezia vuole vivere« m.fl. mod Kommissionen, C-71/09 P, C-73/09 P og C-76/09 P, EU:C:2011:368, præmis 63 og den deri nævnte retspraksis).
- 188 Det følger heraf, at Kommissionen ikke var forpligtet til at godtgøre, at de ti potentielle modtagere rent faktisk havde draget fordel af skatteforanstaltningen. Sådanne argumenter kan ikke medføre annullation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2, og skal forkastes som irrelevante.
- 189 Af de samme grunde skal de argumenter, der vedrører MJN GibCos særlige situation med henblik på analysen af lovligheden af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2, forkastes som irrelevante. Hvad navnlig angår argumenterne om CV's skattemæssige gennemsigtighed bemærkes, at eftersom Kommissionen på ingen måde baserede sin vurdering af den støtteordning, der følger af den manglende beskatning af indtægter fra royalties, på spørgsmålet om skattemæssig gennemsigtighed, er de uden relevans med henblik på at efterprøve, om Kommissionen med rette fandt, at denne foranstaltning gav modtagerne en skattefordel.
- 190 Henset til det ovenstående skal det andet anbringendes andet klagepunkt om annullation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2, og dermed dette anbringende i sin helhed forkastes.

d) Undersøgelsen af selektiviteten (det tredje anbringende om annullation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2)

- 191 Med det tredje anbringende om annullation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2, har sagsøgerne i det væsentlige gjort gældende, at Kommissionen anlagde åbenbart urigtige skøn og tilsidesatte artikel 107, stk. 1, TEUF ved at fastslå, at den manglende beskatning af indtægter fra royalties var en selektiv foranstaltning.
- 192 Sagsøgerne har for det første anført, at Kommissionen begik en fejl ved fastlæggelsen af referencerammen. De har præciseret, at på skatteområdet kan kriteriet om selektivitet kun vurderes i forhold til den beskatning, der betegnes som »almindelig«, og hvis definition, ligesom valget af beskatningsgrundlaget, henhører under medlemsstaternes suverænitet. Selv om sagsøgerne har bekræftet, at indkomstskatteloven af 2010 udgør den korrekte referenceramme, har de gjort gældende, at Kommissionen begik flere fejl med hensyn til denne lovs indhold og formål.
- 193 For det andet har sagsøgerne gjort gældende, at Kommissionen fejlagtigt identificerede en undtagelse fra referencerammen.

- 194 Indledningsvis er anført, at den manglende beskatning af indtægter fra royalties ikke udgør en fritagelse, en undtagelse eller en »implicit undtagelse«, men alene følger af den omstændighed, at disse indtægter ikke er omfattet af indkomstskatteloven af 2010's anvendelsesområde.
- 195 Dernæst anlagde Kommissionen en urigtig forståelse af rækkevidden af princippet om, at en foranstaltning, der udgør statsstøtte, skal defineres ud fra sine virkninger. Ganske vist er det rigtigt, at Domstolen i dom af 15. november 2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732), og af 21. december 2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981), fastslog, at en foranstaltning kunne være selektiv, når den havde som virkning at udelukke visse virksomheder fra beskatningsgrundlaget. Disse sager vedrørte imidlertid ganske særlige omstændigheder og begrundede ikke, at begrebet om statsstøtte defineret ved dens virkninger blev udvidet for meget. Retten har i øvrigt i dom af 16. maj 2019, Polen mod Kommissionen (T-836/16 og T-624/17, EU:T:2019:338), præciseret, at en skatteforanstaltning kan fastsætte ulige behandling uden dog at blive kvalificeret som selektiv, forudsat at disse forskelle ikke er vilkårlige, og at de anvendes på en ikke-diskriminerende måde og forbliver i overensstemmelse med den pågældende beskatnings formål.
- 196 Endelig har sagsøgerne gjort gældende, at den manglende beskatning af indtægter fra royalties ikke skelnede mellem økonomiske aktører, der befandt sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation. De har i denne forbindelse gjort gældende, at der ikke var nogen betingelse for skattefritagelsen, der kun gjaldt for multinationale virksomheder, og at den omstændighed, at denne foranstaltning i det væsentlige var til fordel for multinationale koncerner, blot var en tilfældig omstændighed og ikke en »virkning heraf«.
- 197 Kommissionen har anfægtet disse argumenter.
- 198 Det følger af Domstolens praksis, at bedømmelsen af selektiviteten kræver en stillingtagen til, om en national foranstaltning som led i en bestemt retlig ordning kan begunstige »visse virksomheder eller visse produktioner« i forhold til andre virksomheder, der under hensyntagen til formålet med den nævnte ordning befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation og således er udsat for en differentieret behandling, der i det væsentlige kan betegnes som forskelsbehandling (dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 54 og den deri nævnte retspraksis).
- 199 Når den pågældende foranstaltning er tilsigtet som en generel støtteforanstaltning og ikke en individuel støtte, påhviler det Kommissionen at godtgøre, at denne foranstaltning, selv om den fastsætter en generel fordel, indebærer fordele alene for visse virksomheder eller visse erhvervssektorer (dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 55 og den deri nævnte retspraksis). En generel foranstaltning, som finder anvendelse uden forskel på alle erhvervsdrivende, udgør således ikke statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF (jf. i denne retning dom af 19.9.2000, Tyskland mod Kommissionen, C-156/98, EU:C:2000:467, præmis 22).
- 200 På skatteområdet kræver retspraksis traditionelt en analyse af selektiviteten i tre trin. Denne analyse indebærer som det første trin en identifikation af, hvad der er den almindelige eller »normale« skatteordning i den pågældende medlemsstat, som udgør referencerammen, og som det andet trin en godtgørelse af, at den omhandlede skatteforanstaltning udgør en afvigelse fra den nævnte referenceramme, for så vidt som den indfører en differentiering mellem erhvervsdrivende, der i forhold til det formål, der forfølges med denne referenceramme, befinder

sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation (dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 57). Som det tredje trin tilkommer det medlemsstaten at godtgøre, at den differentiering, der er indført ved den omhandlede foranstaltning, som »a priori er selektiv«, er begrundet, eftersom den følger af karakteren eller den almindelige opbygning af den ordning, som foranstaltningerne er en del af (jf. i denne retning dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 58).

- 201 Betingelsen om selektivitet er således opfyldt, når Kommissionen kan godtgøre, at denne foranstaltning udgør en afvigelse fra den almindelige eller »normale« skatteordning i den pågældende medlemsstat, idet den ved sin konkrete virkning indfører en differentieret behandling mellem erhvervsdrivende, selv om de erhvervsdrivende, der er omfattet af den skattemæssige fordel, og dem, der er udelukket herfra, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation i forhold til det formål, der forfølges med den nævnte skatteordning i denne medlemsstat (dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 67).
- 202 I dom af 21. december 2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 74), sondrede Domstolen i det væsentlige mellem på den ene side det tilfælde, hvor foranstaltningen fremstod som en skattemæssig fordel, der udgjorde en afvigelse fra en almindelige skatteordning, og på den anden side det tilfælde, hvor foranstaltningen fremstod som anvendelsen af en »generel« skatteordning, der beroede på kriterier, der selv ligeledes var af generel karakter, men som egentlig indebar en forskelsbehandling af virksomheder og således indebar »de facto selektivitet«. En sådan sontring er direkte baseret på dom af 15. november 2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732), hvori de foranstaltninger, der var genstand for undersøgelsen i henhold til artikel 107, stk. 1, TEUF, var reglerne for fastsættelsen af beskatningsgrundlaget med henblik på selskabsskat. I den nævnte sag fastslog Domstolen, at den skatteordning, der bestod i en lønskat og en skat af størrelsen af forretningslokalerne, som det var udformet, havde til følge, at »offshore«-selskaber uden videre blev udelukket fra beskatning, fordi de hverken havde ansatte eller forretningslokaler.
- 203 I et sådant tilfælde kan foranstaltningen være selektiv, selv om den er generel og ikke udgør en undtagelse fra det almindelige skattesystem, som den derimod udgør en integrerende del af (jf. i denne retning dom af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 91 og 92). Det tilkommer således Kommissionen at godtgøre, at skatteordningen i sig selv er åbenbart diskriminerende i forhold til det formål, den skal forfølge, og at de omhandlede foranstaltninger, der er en integrerende del af skatteordningen, er i strid med det formål, der forfølges med denne ordning, idet de fratager formålet med beskatningen dets substans (jf. i denne retning dom af 16.3.2021, Kommissionen mod Polen, C-562/19 P, præmis 42 og 43, og af 16.5.2019, Polen mod Kommissionen, T-836/16 og T-624/17, EU:T:2019:338, præmis 70, 79 og 94). Dette er tilfældet, når Kommissionen godtgør, at en ordning ved sin virkning begunstiger visse virksomheder i kraft af deres særlige og specifikke egenskaber (jf. i denne retning dom af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmiss 87 og 88, og af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 74-76).

- 204 I den foreliggende sag skal det fastslås, at Kommissionen i den anfægtede afgørelse undersøgte den manglende beskatning af indtægter fra royalties ikke alene i lyset af tretrinsanalysen af selektiviteten af skatteforanstaltninger, der har karakter af en undtagelse, men ligeledes ved at anvende den analyse, som Domstolen foretog i dom af 15. november 2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732).
- 205 I første række fremgår det nemlig klart af 87., 90.-94., 100., 103. og 105.-110. betragtning til den anfægtede afgørelse og af overskriften til denne afgørelses afsnit 7.1.3.1, 7.1.3.2 og 7.1.3.3, at Kommissionen fandt, at den manglende beskatning af indtægter fra royalties udgjorde en undtagelsesforanstaltning og anvendte tretrinsanalysen med hensyn til selektiviteten.
- 206 Kommissionen lagde nærmere bestemt først til grund, at referencerammen var indkomstskatteloven af 2010, hvis formål var at opkræve indkomstskat af skattepligtige, der oppebar indtægter, der var indtjent i eller hidrørte fra Gibraltar (90.-93. og 100. betragtning til den anfægtede afgørelse), og fandt, at den manglende beskatning af indtægter fra royalties udgjorde en »implicit fritagelse« for indkomstbeskatning. Dernæst fandt Kommissionen med hensyn til indkomstskatteloven af 2010's formål, at de virksomheder, der var omfattet af skattefritagelsen, dvs. selskaber tilhørende multinationale koncerner, der gav licenser til udnyttelse af intellektuelle ejendomsrettigheder, befandt sig i en tilsvarende retlig og faktisk situation i forhold til alle andre virksomheder i Gibraltar, som oppebar indtægter, der var indtjent i eller hidrørte fra Gibraltar (100. og 103. betragtning til den anfægtede afgørelse). Med henblik på at godtgøre, at den manglende beskatning af indtægter fra royalties førte til en forskellig beskatning af disse virksomheder, selv om de befandt sig i sammenlignelige situationer, bemærkede Kommissionen, at det i medfør af det territoriale beskatningssystem uden »fritagelsen« for indtægter fra royalties blev antaget, at indtægter fra royalties oppebåret af et selskab med hjemsted i Gibraltar, hidrørte fra Gibraltar (94. betragtning til den anfægtede afgørelse). Endelig afviste Kommissionen de af Det Forenede Kongeriges myndigheder anførte begrundelser (105.-108. betragtning til den anfægtede afgørelse).
- 207 I anden række præciserede Kommissionen ligeledes, at »hvor foranstaltningen ikke hidrør[te] fra en formel undtagelse fra skattesystemet, [var] Kommissionen af den holdning, at det ved vurderingen af selektivitet [var] særlig relevant at undersøge virkningerne af foranstaltningen for at vurdere, om foranstaltningen i betydelig grad favoriserer[de] bestemte virksomheder« (97. betragtning til den anfægtede afgørelse). Kommissionen anførte i denne forbindelse, at den manglende beskatning af indtægter fra royalties kun favoriserede ti virksomheder, der alle indgik i koncerner bestående af multinationale virksomheder, og at ingen uafhængig virksomhed havde modtaget indtægter fra royalties i Gibraltar (98. betragtning til den anfægtede afgørelse). Endvidere anførte Kommissionen i 104. betragtning til den anfægtede afgørelse, at den omstændighed, at »fritagelsen« af indtægter fra royalties hovedsageligt tilgodeså multinationale koncerner, ikke var en tilfældig konsekvens af ordningen, og at denne regel havde til formål at tiltrække eller favorisere koncerner og navnlig multinationale koncerner, der har fået overdraget visse aktiviteter (tildeling af ret til at udnytte intellektuelle ejendomsrettigheder), og således gengav den terminologi, der blev anvendt i dom af 15. november 2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732).
- 208 Det fremgår således af 90.-104. betragtning til den anfægtede afgørelse, at Kommissionen, således som den bekræftede som svar på et spørgsmål fra Retten i retsmødet, principalt fandt, at den manglende beskatning af indtægter fra royalties udgjorde en undtagelsesforanstaltning, der var

selektiv, for så vidt som den begunstigede de virksomheder, der modtog indtægter fra royalties, i forhold til alle andre virksomheder, der oppebar indtægter, der var indtjent i eller hidrørte fra Gibraltar, og at den subsidiært ligeledes undersøgte »de facto«-selektiviteten af den manglende beskatning af indtægter fra royalties.

- 209 Det skal derfor først undersøges, om Kommissionen med henblik på at fastslå den selektive karakter af den manglende beskatning af indtægter fra royalties principalt kunne fastslå, at denne udgjorde en undtagelse fra indkomstskatteloven af 2010, for så vidt som den havde til følge, at virksomheder i Gibraltar, der havde indtægter fra royalties, fik en anden skattemæssig behandling end virksomheder med skattepligt i Gibraltar, der oppebar indtægter, som var indtjent i eller hidrørte fra Gibraltar, selv om disse to kategorier af virksomheder befandt sig i sammenlignelige situationer med hensyn til formålet med indkomstskatteloven af 2010.
- 210 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at Kommissionen, som det fremgår af præmis 118-128 ovenfor, med rette fastslog, at formålet med indkomstskatteloven af 2010 var at opkræve indkomstskat af skattepligtige, der modtog indtægter, som var indtjent i eller hidrørte fra Gibraltar. Som det fremgår af præmis 141-156 ovenfor, var det ligeledes med rette, at Kommissionen lagde til grund, at indtægterne fra royalties, som selskaber i Gibraltar oppebærer, blev anset for at være indtjent i eller hidrøre fra Gibraltar. Kommissionen fandt i denne forbindelse med rette, at de virksomheder i Gibraltar, der oppebar indtægter fra royalties, normalt burde beskattes i Gibraltar, og at de befandt sig i en retlig og faktisk situation, der var sammenlignelig med situationen for andre virksomheder med indtægter, som er indtjent i eller hidrører fra Gibraltar.
- 211 Kommissionen begik derfor ikke en fejl ved at konstatere, at den manglende beskatning af indtægter fra royalties begunstigede de virksomheder, der oppebar indtægter fra royalties, i forhold til andre virksomheder, der modtog indtægter, som var indtjent i eller hidrørte fra Gibraltar. Det følger heraf, at det var med rette, at Kommissionen fandt, at den manglende beskatning af indtægter fra royalties havde karakter af en undtagelse fra indkomstskatteloven af 2010 og dennes formål.
- 212 Disse betragtninger er i sig selv tilstrækkelige til at godtgøre, at den manglende beskatning af indtægter fra royalties på forhånd var selektiv, uden at det er nødvendigt at undersøge, om Kommissionen med rette fandt, at foranstaltningen specifikt begunstigede multinationale virksomheder, der udøvede visse aktiviteter, såsom udstedelse af licensrettigheder til intellektuel ejendom. Det kræves nemlig ikke med henblik på godtgørelse af en sådan skattemæssig undtagelsesforanstaltnings selektivitet, at Kommissionen identificerer visse egenskaber, der er særlige, specifikke og fælles for de virksomheder, som er omfattet af den skattemæssige fordel, hvilke egenskaber gør det muligt at holde de omfattede virksomheder adskilt fra de virksomheder, der ikke er omfattet af fordelene (jf. i denne retning dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 71, 76 og 78). Selv om det med henblik på at godtgøre, at en skatteforanstaltning er selektiv, således ikke altid er nødvendigt, at denne foranstaltning har karakter af en afvigelse i forhold til en almindelig skatteordning, er den omstændighed, at foranstaltningen har en sådan karakter, relevant med henblik på nævnte formål, når det følger af foranstaltningen, at der sondres mellem to kategorier af erhvervsdrivende, som umiddelbart undergives en forskellig behandling, dvs. de erhvervsdrivende, der henhører under undtagelsesordningen, og dem, der fortsat henhører under den almindelige skatteordning, selv om begge kategorier befinder sig i en

sammenlignelig situation i forhold til det formål, der forfølges med den nævnte ordning (jf. i denne retning dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 77 og 78).

- 213 Det skal i øvrigt fastslås, at sagsøgerne ikke har bestridt Kommissionens konklusioner om, at den manglende beskatning af indtægter fra royalties ikke var begrundet i karakteren eller den generelle opbygning af Gibraltars skattesystem. Det var derfor med rette, at Kommissionen fastslog, at den manglende beskatning af indtægter fra royalties var selektiv, og fandt, at denne fritagelse for beskatning – som følge af, at indtægter fra royalties mellem den 1. januar 2011 og den 31. december 2013 ikke var medtaget i de indkomstkategorier, der er opregnet i Schedule 1 til indkomstskatteloven af 2010 – udgjorde en støtteordning. For så vidt som tretrinsanalysen af selektiviteten er tilstrækkelig til at understøtte denne konklusion, er det uforholdsmæssigt at undersøge sagsøgernes argumenter med henblik på at anfægte Kommissionens subsidiære ræsonnement om, at den manglende beskatning af indtægter fra royalties de facto var selektiv. Såfremt visse dele af begrundelsen for en afgørelse i sig selv i tilstrækkelig grad begrundes denne, er det nemlig under alle omstændigheder uden betydning for afgørelsens konklusion, at andre dele af begrundelsen måtte være behæftet med fejl. I øvrigt bemærkes, at hvis konklusionen i en kommissionsafgørelse støttes på flere begrundelser, som hver især udgør et tilstrækkeligt grundlag for denne konklusion, skal afgørelsen principielt kun annulleres, hvis hver enkelt af disse begrundelser er ulovlig. I et sådant tilfælde kan en fejl eller en anden ulovlighed, der kun påvirker en enkelt af disse begrundelser, ikke bevirke, at den omtvistede afgørelse må annulleres, hvis den i det konkrete tilfælde ikke har haft nogen bestemmende betydning for den konklusion, institutionen er nået til (jf. dom af 1.3.2018, Polen mod Kommissionen, T-316/15, ikke trykt i Sml., EU:T:2018:106, præmis 91 og den deri nævnte retspraksis).
- 214 Det skal navnlig bemærkes, at sagsøgernes argumenter om de konsekvenser, der i den foreliggende sag skal drages af dommene af 16. marts 2021, Kommissionen mod Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201), og Kommissionen mod Ungarn (C-596/19 P, EU:C:2021:202), af 16. marts 2019, Polen mod Kommissionen (T-836/16 og T-624/17, EU:T:2019:338), og af 27. juni 2019, Ungarn mod Kommissionen (T-20/17, EU:T:2019:448), er irrelevante, for så vidt som de vedrører analysen af de facto-selektiviteten og ikke tretrinsanalysen af selektiviteten.
- 215 For så vidt som sagsøgerne i forbindelse med deres argumenter vedrørende analysen af selektiviteten har anfægtet Kommissionens udsagn i svarskriftets punkt 95 om, at den ikke var forpligtet til at give en detaljeret redegørelse for grundene til, at den i den anfægtede afgørelse konkluderede, at den manglende beskatning af indtægter fra royalties udgjorde en støtteordning, blot fordi den allerede havde undersøgt disse elementer i detaljer i afgørelsen om at indlede proceduren, skal det i øvrigt først bemærkes, at Retten allerede har fastslået, at afgørelsen om at indlede den formelle procedure dannede grundlag for den afgørelse, der afsluttede denne procedure, og at den første kunne tages i betragtning i forbindelse med undersøgelsen af den anden (jf. i denne retning dom af 12.7.2018, Østrig mod Kommissionen, T-356/15, EU:T:2018:439, præmis 535). Dernæst – og som det fremgår af præmis 204-208 ovenfor – gav den anfægtede afgørelse under alle omstændigheder en detaljeret redegørelse for de forhold, der foranledigede Kommissionen til at fastslå, at den manglende beskatning af indtægter fra royalties udgjorde en selektiv foranstaltning.
- 216 Henset til det ovenstående skal det tredje anbringende om annulation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2, forkastes.

e) Omfanget af den selektive fordel (fjerde anbringende om annulation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2)

- 217 Med det fjerde anbringende har sagsøgerne gjort gældende, at Kommissionen under alle omstændigheder, og selv hvis det antages, at den manglende beskatning af indtægter fra royalties rent faktisk har givet en selektiv fordel, anlagde et åbenbart urigtigt skøn og begik en retlig fejl ved at antage, at denne selektive fordel omfattede royalties fra aktiviteter og intellektuelle ejendomsrettigheder, der ikke lå i Gibraltar, idet disse indtægter ikke var omfattet af indkomstskatteloven af 2010's territoriale anvendelsesområde.
- 218 Ifølge sagsøgerne var indkomst, som et selskab i Gibraltar oppebar fra virksomhed, der blev udøvet uden for dette territorium, herunder indtægter fra royalties, ikke skattepligtig i Gibraltar. De har gjort gældende, at i deres situation, hvor ingen af de intellektuelle ejendomsrettigheder er opstået i Gibraltar, hvor disse rettigheder ikke befinder sig i Gibraltar, hvor licenshaverne ikke befinder sig i Gibraltar, og hvor indtægterne fra royalties ikke betales til Gibraltar, er disse hverken indtjent i eller hidrørende fra Gibraltar. Sagsøgerne har således gjort gældende, at MJN GibCos andel af MJT CV's indtægter i den foreliggende sag uanset den skattemæssige gennemsigthed ikke var skattepligtig, for så vidt som disse indtægter ikke var indtjent i eller hidrørte fra Gibraltar.
- 219 Kommissionen har anfægtet disse argumenter.
- 220 For så vidt som Kommissionen, således som det er fastslået i præmis 141-162 ovenfor, ikke begik en fejl ved at fastslå, at indtægter fra royalties oppebåret af Gibaltars selskaber blev anset for at være indtjent i eller hidrøre fra Gibraltar, skal sagsøgernes argumenter om, at indtægter fra royalties vedrørende aktiviteter og intellektuelle ejendomsrettigheder, der ikke befinder sig i Gibraltar, ikke var omfattet af indkomstskatteloven af 2010's territoriale anvendelsesområde, og ifølge hvilke Kommissionen således begik en fejl ved at finde, at den selektive fordel, der blev givet ved den manglende beskatning af indtægter fra royalties, omfattede de førnævnte royalties, forkastes.
- 221 For så vidt som sagsøgerne har gjort gældende, at indtægterne fra royalties for MJN GibCos vedkommende ikke var indtjent i eller hidrørte fra Gibraltar, kan et sådant argument ikke rejse tvivl om Kommissionens analyse, hvorefter den manglende beskatning af indtægter fra royalties udgjorde en støtteordning, eller lovligheden af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2, og skal forkastes som irrelevant. Selv om dette argument måtte anses for begrundet, ville det nemlig højst gøre det muligt at rejse tvivl om, hvorvidt MJN GibCo var støttemodtager. Den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2, begrænser sig imidlertid til at fastslå, at den manglende beskatning af indtægter fra royalties udgør en støtteordning, uden at identificere den nævnte ordnings potentielle begunstigede. Som det fremgår af den retspraksis, der er nævnt i præmis 187 ovenfor, er Kommissionen i en afgørelse vedrørende en sådan ordning ikke forpligtet til at foretage en undersøgelse af den støtte, der i hvert enkelt individuelt tilfælde er blevet tildelt i henhold til en sådan ordning.
- 222 På baggrund af det ovenstående skal det fjerde anbringende om annulation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2, forkastes.

3. Anbringendet om åbenbart urigtige skøn og tilsidesættelse af artikel 1, litra c), i forordning nr. 659/1999 (det femte anbringende om annullation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2)

- 223 Med deres femte anbringende om annullation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2, har sagsøgerne anfægtet konklusionen i den anfægtede afgørelses afsnit 7.2, hvorefter den manglende beskatning af indtægter fra royalties udgjorde ny støtte som omhandlet i artikel 1, litra c), i forordning nr. 659/1999.
- 224 Sagsøgerne har for det første gjort gældende, at den anfægtede afgørelse ikke indeholder en analyse af kvalificeringen af foranstaltningen – der består i den manglende beskatning af indtægter fra royalties – som ny støtte. Sagsøgerne har gjort gældende, at selv om Kommissionen i afgørelsen om at indlede proceduren faktisk havde bekræftet, at indtægterne fra royalties var blevet udelukket fra anvendelsesområdet for indkomstbeskatning for første gang i indkomstskatteloven af 2010, indeholdt den anfægtede afgørelse ikke en sådan konstatering.
- 225 For det andet har de gjort gældende, at selv om den manglende beskatning af indtægter fra royalties udgjorde statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, skulle den anses for at være eksisterende støtte, for så vidt som passive indtægter fra royalties ikke blev beskattet i Gibraltar under indkomstskatteloven af 1952, der var gældende før vedtagelsen af indkomstskatteloven af 2010, således at denne regel allerede fandt anvendelse den 1. januar 1973, som var den dato, hvor Det Forenede Kongerige blev en medlemsstat. Sagsøgerne har navnlig gjort gældende, at selv om Section 6(1) i indkomstskatteloven af 1952 blandt de seks skattepligtige indkomstkategorier oplyste kategorien »lejeindtægter, royalties, bonusser og andre indtægter hidrørende fra ejendomsrettigheder«, omfattede en sådan kategori i realiteten kun ejendomsrettigheder over fast ejendom. Ordet »royalties« omfattede udelukkende de royalties, der fulgte af minedriften.
- 226 Kommissionen har anfægtet disse argumenter.
- 227 Sagsøgerne har i det væsentlige fremsat to klagepunkter vedrørende dels en begrundelsesmangel i strid med artikel 296 TEUF, for så vidt som Kommissionen i den anfægtede afgørelse ikke forklarede, hvorledes den manglende beskatning af indtægter fra royalties udgjorde ny støtte, dels en tilsidesættelse af artikel 1, litra c), i forordning nr. 659/1999, for så vidt som Kommissionen fejlagtigt fastslog, at den nævnte foranstaltning udgjorde eksisterende støtte.
- 228 I henhold til fast retspraksis udgør det begrundelseskrav, der følger af artikel 296 TEUF, en væsentlig formforskrift, som skal adskilles fra spørgsmålet om, hvorvidt begrundelsen er materielt rigtig, hvilket henhører under realiteten for så vidt angår den anfægtede retsakts lovlighed (jf. dom af 29.9.2011, Elf Aquitaine mod Kommissionen, C-521/09 P, EU:C:2011:620, præmis 146 og den deri nævnte retspraksis, og af 14.5.2014, Donau Chemie mod Kommissionen, T-406/09, EU:T:2014:254, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis). Det klagepunkt, der i det væsentlige vedrører en tilsidesættelse af begrundelsespligten i henhold til artikel 296 TEUF, skal derfor behandles først og dernæst klagepunktet vedrørende tilsidesættelse af artikel 1, litra c), i forordning nr. 659/1999.

a) Det første klagepunkt vedrørende manglende begrundelse i henhold til artikel 296 TEUF

- 229 I henhold til artikel 296, stk. 2, TEUF skal retsakter begrundes. Det følger af fast retspraksis, at den begrundelse, som kræves, skal tilpasses karakteren af den pågældende retsakt og klart og utvetydigt angive de betragtninger, som den institution, der har udstedt den anfægtede retsakt, har lagt til grund, således at de berørte parter kan få kendskab til grundlaget for den trufne foranstaltning, og således at den kompetente ret kan udøve sin prøvelsesret. Hvad særligt angår begrundelsen for individuelle afgørelser har forpligtelsen til at begrunde sådanne afgørelser til formål, ud over at gøre det muligt at udøve en retslig kontrol, at give den berørte part oplysninger, der er tilstrækkelige til at afgøre, om afgørelsen muligvis er behæftet med en sådan mangel, at dens gyldighed kan anfægtes (jf. dom af 29.9.2011, Elf Aquitaine mod Kommissionen, C-521/09 P, EU:C:2011:620, præmis 146-148 og den deri nævnte retspraksis, af 11.7.2013, Ziegler mod Kommissionen, C-439/11 P, EU:C:2013:513, præmis 114 og 115, og af 13.12.2016, Printeos m.fl. mod Kommissionen, T-95/15, EU:T:2016:722, præmis 44).
- 230 Det kræves ikke, at begrundelsen angiver alle de forskellige relevante faktiske og retlige momenter, da spørgsmålet, om en afgørelses begrundelse opfylder kravene efter artikel 296 TEUF, ikke blot skal vurderes i forhold til ordlyden, men ligeledes i forhold til den sammenhæng, hvori den indgår, samt under hensyn til alle de retsregler, som gælder på det pågældende område (dom af 29.9.2011, Elf Aquitaine mod Kommissionen, C-521/09 P, EU:C:2011:620, præmis 150, af 11.7.2013, Ziegler mod Kommissionen, C-439/11 P, EU:C:2013:513, præmis 116, og af 13.12.2016, Printeos m.fl. mod Kommissionen, T-95/15, EU:T:2016:722, præmis 45).
- 231 I det foreliggende tilfælde skal det fastslås, at selv om Kommissionen fandt, at den manglende beskatning af indtægter fra royalties udgjorde ulovlig støtte (216. og 217. betragtning til den anfægtede afgørelse), indeholder den anfægtede afgørelse intet element, herunder i afsnittet med overskriften »Foranstaltningens karakter af ny støtte« (118.-121. betragtning til den anfægtede afgørelse), som har til formål at forklare, hvorfor den nævnte foranstaltning udgjorde ny støtte. De elementer, der er indeholdt i dette afsnit, vedrører nemlig udelukkende støtteordningen i forhold til den manglende beskatning af passive indtægter fra renter.
- 232 Som det imidlertid fremgår af præmis 230 ovenfor, skal overholdelsen af begrundelsespligten undersøges i forhold til retsaktens indhold, men ligeledes i forhold til den sammenhæng, hvori den indgår, og de retsregler, der finder anvendelse. Inden for rammerne af proceduren for kontrol med statsstøtte udgør den endelige afgørelse, der træffes efter afslutningen af den formelle undersøgelsesprocedure, en retsakt, hvis tilblivelse omfatter flere stadier. Retten har således allerede fastslået, at afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure dannede grundlag for den afgørelse, der afsluttede den formelle procedure, og at den første afgørelse kunne tages i betragtning i forbindelse med undersøgelsen af begrundelsen for den anden afgørelse (jf. i denne retning dom af 12.7.2018, Østrig mod Kommissionen, T-356/15, EU:T:2018:439, præmis 535).
- 233 Det fremgår for det første af 217. og 221. betragtning til den anfægtede afgørelse, at den manglende beskatning af indtægter fra royalties var en ulovlig støtteforanstaltning, der skulle tilbagesøges, således at Kommissionen i den anfægtede afgørelse nødvendigvis havde fundet, at den nævnte foranstaltning var en ny støtteforanstaltning. Som det fremgår af artikel 108, stk. 1 og 3, TEUF og af artikel 1, litra f), i forordning nr. 659/1999, kan alene en ny støtteforanstaltning, der er gennemført uden Kommissionens godkendelse, kvalificeres som en ulovlig

støtteforanstaltning. Eksisterende støtteordninger er genstand for en løbende undersøgelse, inden for rammerne af hvilken Kommissionen foreslår sådanne foranstaltninger, som det indre markedes funktion eller gradvise udvikling kræver.

- 234 For det andet fremgår det af 45., 66. og 67. betragtning til afgørelsen om indledning af proceduren, at Kommissionen havde kvalificeret den manglende beskatning af indtægter fra royalties som ny støtte med den begrundelse, at indtægter fra royalties blev beskattet i Gibraltar i henhold til indkomstskatteloven af 1952, og indtil indkomstskatteloven af 2010 trådte i kraft.
- 235 For så vidt som konstateringen i den anfægtede afgørelse af, at den omhandlede foranstaltning var en ulovlig støtteforanstaltning, stemte overens med den analyse, der var indeholdt i afgørelsen om at indlede proceduren, og for så vidt som denne afgørelse og den anfægtede afgørelse ikke indeholdt oplysninger, der kunne give anledning til at antage, at Kommissionen havde ændret holdning på netop dette punkt, skal det fastslås, at afgørelsen om indledning af proceduren i nærværende tilfælde udgjorde en del af den sammenhæng, hvori den anfægtede afgørelse var blevet vedtaget, og skulle tages i betragtning med henblik på analysen af sidstnævntes begrundelse, for så vidt angik kvalificeringen af den manglende beskatning af indtægter fra royalties som ny støtte.
- 236 Det skal i øvrigt bemærkes, at sagsøgerne har bestridt analysen, hvorefter den manglende beskatning af indtægter fra royalties udgjorde ny støtte, og navnlig den omstændighed, at disse indtægter var undergivet indkomstskat i henhold til indkomstskatteloven af 1952. Dette viser klart, at de var i stand til at få kendskab til grundene til, at Kommissionen fandt, at den manglende beskatning af indtægter fra royalties udgjorde en ny støtteforanstaltning, der var ulovlig.
- 237 På baggrund af det ovenstående skal klagepunktet om, at den anfægtede afgørelse er behæftet med en begrundelsesmangel, forkastes.

b) Det andet klagepunkt om tilsidesættelse af artikel 1, litra c), i forordning nr. 659/1999

- 238 I henhold til artikel 1, litra c), i forordning nr. 659/1999 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af artikel 108 TEUF består ny støtte af enhver støtte, dvs. støtteordninger og individuel støtte, som ikke er eksisterende støtte, herunder ændringer i eksisterende støtte.
- 239 I henhold til artikel 1, litra b), nr. i), ii) og v), i forordning nr. 659/1999 udgør eksisterende støtte enhver form for godkendt støtte, dvs. støtteordninger og individuel støtte, som er godkendt af Kommissionen eller Rådet for Den Europæiske Union, enhver form for støtte, der eksisterede inden traktatens ikrafttræden i den pågældende medlemsstat, dvs. støtteordninger og individuel støtte, som var trådt i kraft før og er blevet fortsat efter traktatens ikrafttræden, samt støtte, som anses for at være en eksisterende støtte, fordi det kan godtgøres, at der ikke var tale om støtte, da den blev indført, men at den blev en støtte på grund af udviklingen på fællesmarkedet, uden at den pågældende medlemsstat havde foretaget nogen ændringer.
- 240 Støtteordninger, som er indført efter traktatens ikrafttrædelse i den pågældende medlemsstat, og hvor der er tale om en påtænkt indførelse eller ændring af støtteforanstaltninger, skal anses for nye støtteordninger (jf. dom af 20.5.2010, Todaro Nunziatina & C., C-138/09, EU:C:2010:291, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).

- 241 Om en støtte skal anses for ny eller for en ændring af en eksisterende støtte, beror på de bestemmelser, som hjemler støtten, og på de herfor gældende nærmere vilkår og grænser (jf. dom af 16.12.2010, Nederlandene og NOS mod Kommissionen, T-231/06 og T-237/06, EU:T:2010:525, præmis 180 og den deri nævnte retspraksis).
- 242 I den foreliggende sag har sagsøgerne blot bestridt Kommissionens konstatering af, at indtægter fra royalties blev beskattet i henhold til indkomstskatteloven af 1952 og først blev udelukket fra anvendelsesområdet for indkomstskat i Gibraltar med vedtagelsen af indkomstskatteloven af 2010.
- 243 I denne forbindelse bemærkes, som Kommissionen har anført i afgørelsen om at indlede proceduren, at Section 6(1)(e), i indkomstskatteloven af 1952, som blev ophævet ved indkomstskatteloven af 2010, udtrykkeligt angav indtægterne fra royalties (»royalties«) blandt de indkomstkategorier, der var skattepligtige i Gibraltar. Sådanne indtægter var således indkomstskattepligtige i Gibraltar, indtil indkomstskatteloven af 2010 trådte i kraft den 1. januar 2011.
- 244 Sagsøgernes argumenter om, at begrebet »royalties« (»royalties«) som omhandlet i Section 6(1)(e), i indkomstskatteloven af 1952 udelukkende dækker indtægter fra royalties, der er knyttet til fast ejendom, og angiver afgifter, der udspringer af mineralrettigheder, kan ikke tages til følge.
- 245 I første række er sagsøgernes analyse i strid med de oplysninger, som de britiske myndigheder fremsendte under den administrative procedure. Disse har således ved flere lejligheder, og navnlig i deres bemærkninger af 14. september og 3. december 2012, udtrykkeligt anført, at »[indtægter fra royalties] før vedtagelsen af [indkomstskatteloven af 2010] blev beskattet og gav ikke anledning til betydelige skatteindtægter«, hvorfor de var blevet udelukket fra beskatning ved loven af 2010. Det fremgår af den sammenhæng, hvori disse bemærkninger indgår, at Det Forenede Kongeriges myndigheder henviste til royalties fra intellektuelle ejendomsrettigheder og ikke til afgifter i forbindelse med minedrift.
- 246 Som Kommissionen har gjort gældende, har myndighederne i Det Forenede Kongerige og Gibraltar desuden ikke bestridt Kommissionens analyse af indkomstskatteloven af 1952 i afgørelsen om at indlede proceduren. Som det fremgår af præmis 106 ovenfor, kunne Kommissionen i mangel af oplysninger, der kunne rejse tvivl om den fortolkning af national skatteret, der blev anlagt i afgørelsen om at indlede proceduren, imidlertid ikke undersøge eller forestille sig alle de argumenter, som potentielt kunne have rejst tvivl om den nævnte fortolkning, som i øvrigt var støttet direkte på oplysninger fra den pågældende medlemsstat, som kunne anses for tilstrækkeligt pålidelige og troværdige.
- 247 For det andet kan de argumenter, der er indeholdt i den sagkyndige erklæring, som er vedlagt replikken som bilag, ikke rejse tvivl om den konstatering, at indtægter fra royalties var undergivet indkomstskat i henhold til section 6(1)(e) i indkomstskatteloven af 1952. Selv om udtrykket »royalties« i section 6(1)(e) i indkomstskatteloven af 1952 blev indsat mellem udtrykkene »husleje« (rents), »bonusser« (premium) og »andre indtægter hidrørende fra ejendomme«, fremgår det nemlig ikke af denne Sections ordlyd, at alle disse indtægtskategorier vedrørte fast ejendom. Ordet »ejendom« (property) kunne nemlig henvise til såvel fast ejendom som enhver anden form for ejendom, herunder intellektuelle ejendomsrettigheder.

- 248 For så vidt som den sagkyndige erklæring er baseret på JCPC's retspraksis vedrørende fortolkningen af gældende ret i tidligere kolonier, der er kendetegnet ved deres rige mineralressourcer, skal det i lighed med Kommissionen bemærkes, at det er inkonsekvent at anvende en sådan retspraksis analogt på Gibraltars situation, hvis territorium ikke har sådanne karakteristika, med henblik på at konkludere, at udtrykket »royalty« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i section 6(1)(e) i indkomstskatteloven af 1952, kun omfatter afgifter for licens til minedrift.
- 249 Det følger således af det ovenstående, at Kommissionen med rette fandt, at den manglende beskatning af indtægter fra royalties var blevet indført med vedtagelsen af indkomstskatteloven af 2010. Kommissionen begik derfor ikke en fejl, da den kvalificerede denne manglende beskatning som ny og ulovlig støtte.
- 250 Det andet klagepunkt og dermed det femte anbringende om annulation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2, skal derfor forkastes.
- 251 Følgelig skal Kommissionen frifindes for påstanden om annulation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2, vedrørende den manglende beskatning af indtægter fra royalties og af pålægget om tilbagesøgning i forbindelse med denne foranstaltning.

C. Søgsmålets anden del, hvori der er nedlagt påstand om annulation af den anfægtede afgørelses artikel 2 for så vidt angår den individuelle statsstøtte, der blev tildelt MJN GibCo, samt af pålægget om tilbagesøgning i forbindelse med denne foranstaltning

- 252 Med den anden del af søgsmålet er der nedlagt påstand om annulation af den anfægtede afgørelses artikel 2, hvori Kommissionen fastslog, at den individuelle statsstøtte, der var tildelt på grundlag af fem bindende svar, som blev afgivet til fem selskaber etableret i Gibraltar, og som havde kapitalandele i nederlandske CV'er og modtog passive indtægter fra renter og indtægter fra royalties, var ulovlig og uforenelig med det indre marked. MJN GibCos bindende svar for 2012 er en del af de fem bindende svar, der er omhandlet i den anfægtede afgørelses artikel 2.
- 253 Som det fremgår af præmis 40 ovenfor, er der i den foreliggende sag alene nedlagt påstand om annulation af artikel 2 og 5 i den anfægtede afgørelse, for så vidt som de vedrører MJN GibCos situation.
- 254 Sagsøgerne har til støtte for deres påstand om annulation af den anfægtede afgørelses artikel 2 og artikel 5, stk. 1 og 2, fremsat fire anbringender:
- Det første anbringende vedrører tilsidesættelse af artikel 108, stk. 2, TEUF og artikel 6 i forordning nr. 659/1999, idet Kommissionen undlod at give tilstrækkelige oplysninger i afgørelsen om at udvide den formelle undersøgelsesprocedure vedrørende genstanden for denne procedure [afsnit a) i stævningens anden del].
 - Det andet og det tredje anbringende vedrører en tilsidesættelse af artikel 107, stk. 1, TEUF og åbenbart urigtige skøn med hensyn til betydningen og virkningerne af MJN GibCos bindende svar for 2012 og kvalificeringen af denne som en individuel støtteforanstaltning [afsnit b) og c) i stævningens anden del].
 - Det fjerde anbringende vedrører magtfordrejning, idet Kommissionen anvendte proceduren for kontrol med statsstøtte for at anfægte anvendelsen af et CV i forbindelse med

multinationale koncerners struktur, kombineret med det territoriale beskatningsprincip [afsnit d) i stævningens fjerde del].

1. Indledende bemærkninger om rækkevidden af den anfægtede afgørelses artikel 2

- 255 Den anfægtede afgørelses artikel 2 foreskriver, at »[d]en individuelle statsstøtte, som regeringen i Gibraltar indrømmede på grundlag af [de fem bindende svar] [...] til fem virksomheder i Gibraltar med interesser i nederlandske [...] [CV'er], der modtager [passive indtægter fra renter og indtægter fra royalties], og som blev ulovligt gennemført af Det Forenede Kongerige i strid med [...] artikel 108, stk. 3, [TEUF], er uforenelige med det indre marked efter [...] artikel 107, stk. 1. [TEUF]«. Det skal i denne forbindelse bemærkes, at MJN GibCos bindende svar for 2012 er et af de fem omhandlede bindende svar.
- 256 Sagsøgerne har med deres søgsmål nedlagt påstand om annullation af den anfægtede afgørelse, for så vidt som det heri fastslås, at MJN GibCos bindende svar for 2012 udgjorde individuel støtte til MJN GibCo, såvel for perioden indtil den 31. december 2013 som for perioden efter denne dato. Det fremgår navnlig af sagsøgernes svar på Rettens skriftlige spørgsmål, at de var af den opfattelse, at den anfægtede afgørelses artikel 2 foreskrev, at de i perioden frem til den 31. december 2013 var blevet tildelt en individuel støtte på grundlag af den støtteordning, der er identificeret i den nævnte afgørelses artikel 1, stk. 2. Kommissionen har som svar på et spørgsmål fra Retten i retsmødet præciseret, at den anfægtede afgørelses artikel 2 udelukkende vedrører perioden efter den 31. december 2013.
- 257 Det skal derfor undersøges, om den anfægtede afgørelses artikel 2 alene vedrører den individuelle ad hoc-støtteforanstaltning, der er tildelt på grundlag af MJN GibCos bindende svar for 2012 for perioden efter den 31. december 2013, eller om denne del af afgørelsens dispositive del skal fortolkes således, at den ligeledes fastslår, at MJN GibCo i perioden frem til den 31. december 2013 nød godt af en individuel støtteforanstaltning i henhold til den støtteordning, der er omhandlet i den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2.
- 258 Det skal i første række bemærkes, at i henhold til artikel 1, litra e), i forordning nr. 659/1999 udgør »individuel støtte« støtte, der ikke ydes på grundlag af en støtteordning, og anmeldelsespligtige støttetildelinger på grundlag af en støtteordning.
- 259 Det følger således af Domstolens praksis, at en afgørelse fra Kommissionen, hvorved det fastslås, at der foreligger statsstøtte, ikke kan fortolkes således, at den både vedrører en støtteordning og de individuelle afgørelser, der gennemfører denne ordning, og dette til trods for den omstændighed, at Kommissionen i begrundelsen og i den dispositive del af den nævnte afgørelse har udtalt sig om den individuelle støtte, der er blevet tildelt visse ved navn angivne begunstigede, ved at anføre, at denne støtte skulle anses for at være ulovlig og for at være uforenelig med det indre marked (jf. i denne retning dom af 4.3.2021, Kommissionen mod Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, præmis 70-77).
- 260 I det foreliggende tilfælde fremgår det for det første af 183. og 196. betragtning til den anfægtede afgørelse, at Kommissionen præciserede, at den manglende beskatning af indtægter fra royalties, der blev tildelt de begunstigede i henhold til MJN GibCos bindende svar for 2012, udgjorde statsstøtte i perioden indtil den 31. december 2013, som var blevet tildelt på grundlag af den støtteordning, der var blevet undersøgt i den anfægtede afgørelses afsnit 7. MJN GibCos bindende svar for 2012 vedrørte nemlig en »støtteordning« som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning nr. 659/1999 og ikke en individuel foranstaltning, eftersom den manglende

beskatning af indtægter fra royalties alene på grund af, at disse indtægter ikke blev medtaget blandt de kategorier af indtægter, der var skattepligtige i Gibraltar, og som er opført i Schedule 1 til indkomstskatteloven af 2010, kunne indrømmes enhver af Gibaltars virksomheder, der modtog sådanne indtægter, defineret generelt og abstrakt, uden at tidsrummet eller beløbet var nærmere fastsat, og dette, uden at der var behov for yderligere gennemførelsesforanstaltninger, og uden at disse regler var knyttet til gennemførelsen af et specifikt projekt. Det bemærkes endvidere, at de skattebestemmelser, der gav selskaber med indtægter fra royalties mulighed for at drage fordel af den manglende beskatning af disse indtægter, var indeholdt i en almen gyldig foranstaltning, nemlig indkomstskatteloven af 2010, i den affattelse, der var gældende indtil den 31. december 2013.

- 261 For det andet præciserede Kommissionen i 183. betragtning til den anfægtede afgørelse, at med hensyn til perioden indtil henholdsvis den 30. juni 2013 og den 31. december 2013 gjorde den del af de fem bindende svar, der vedrørte fritagelsen for passive indtægter fra renter og indtægter fra royalties, ikke andet end at bekræfte, hvordan de på daværende tidspunkt gældende skattebestemmelser blev anvendt, nemlig at disse indtægter ikke blev beskattet i Gibraltar. I denne henseende fremgår det imidlertid af Domstolens praksis, at individuelle foranstaltninger, som blot gennemfører en støtteordning, der som sådan skulle have været anmeldt af den pågældende medlemsstat til Kommissionen, udgør simple foranstaltninger til gennemførelse af den almindelige ordning, som principielt ikke skal anmeldes til denne institution. En sådan foranstaltning udgør derfor ikke »individuel støtte« som omhandlet i artikel 1, litra e), i forordning nr. 659/1999.
- 262 I anden række bemærkes, at der i forbindelse med en sådan støtteordning skal sondres mellem dels vedtagelsen af denne ordning, dels tildelingen af støtte i henhold til denne ordning (jf. dom af 4.3.2021, Kommissionen mod Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, præmis 66 og den deri nævnte retspraksis).
- 263 Kommissionen kan nemlig i en specifik situation med en støtteordning nøjes med at studere det omhandlede programs egenskaber ved bedømmelsen af, om det, på grund af ordninger i henhold til programmet, medfører en mærkbar fordel for støttemodtagerne i forhold til deres konkurrenter og vil kunne gavne virksomheder, der deltager i samhandelen mellem medlemsstaterne. Kommissionen er dermed ikke i en beslutning vedrørende en sådan ordning forpligtet til at foretage en undersøgelse af den støtte, der i hvert enkelt individuelt tilfælde er tildelt i henhold til en sådan ordning. Det er først ved tilbagesøgningen af støtte, at det er nødvendigt at efterprøve hver berørt virksomheds individuelle situation (dom af 9.6.2011, Comitato »Venezia vuole vivere« m.fl. mod Kommissionen, C-71/09 P, C-73/09 P og C-76/09 P, EU:C:2011:368, præmis 63, af 13.6.2013, HGA m.fl. mod Kommissionen, C-630/11 P – C-633/11 P, EU:C:2013:387, præmis 114, og af 29.7.2019, Azienda Napoletana Mobilità, C-659/17, EU:C:2019:633, præmis 27).
- 264 Det følger heraf, at Kommissionen med henblik på at fastslå, om der forelå en fordel, i den anfægtede afgørelse udelukkende skulle undersøge »støtteordningen« som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning nr. 659/1999, således som den er identificeret i den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2, og ikke den støtte, der blev ydet på grundlag af og ved automatisk anvendelse af ordningen. I denne sammenhæng er det blevet fastslået, at det ikke havde nogen betydning, at den anfægtede afgørelses begrundelse og dispositive del direkte identificerede de potentielle adressater for den anfægtede afgørelse (jf. i denne retning dom af 4.3.2021, Kommissionen mod Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, præmis 70, 71, 74, 75 og 86).

- 265 Det skal i øvrigt bemærkes, at den anfægtede afgørelse ikke indeholdt en detaljeret analyse af MJN GibCos situation med henblik på at efterprøve, om MJN GibCo faktisk havde opnået en fordel i henhold til den støtteordning, der er omhandlet i den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2, men begrænsede sig til i 183. og 196. betragtning til afgørelsen at henvise til den analyse af støtteordningen, der var blevet foretaget i syvende afsnit.
- 266 Det følger af ovenstående betragtninger, at eftersom Kommissionen i den anfægtede afgørelse konstaterede, at den manglende beskatning af indtægter fra royalties udgjorde en støtteordning, der var uforenelig med det indre marked og ulovlig, kan denne afgørelses artikel 2 ikke fortolkes således, at den for perioden indtil den 31. december 2013 fastslår, at MJN GibCo havde fået tildelt en individuel støtteforanstaltning i henhold til denne ordning, og dette uafhængigt af den omstændighed, at MJN GibCo i begrundelsen for den anfægtede afgørelse var blevet identificeret som potentiel begunstiget af den omhandlede støtteordning. Spørgsmålet om, hvorvidt MJN GibCo og sagsøgerne kunne identificeres som faktiske begunstigede i henhold til støtteordningen, vedrørte således kun tidspunktet for tilbagesøgningen af støtten.
- 267 Det skal følgelig fastslås, at den anfægtede afgørelses artikel 2 kun vedrørte de støtteforanstaltninger, der var tildelt på grundlag af de fem bindende svar, og ikke den støtte, der blev gennemført på grundlag af den støtteordning, der er omhandlet i den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2, og således kun vedrørte perioden efter den 31. december 2013.
- 268 De argumenter, som sagsøgerne har fremført med henblik på at anfægte den anfægtede afgørelses artikel 2, for så vidt som den vedrører individuelle støtteforanstaltninger, som blev tildelt på grundlag af MJN GibCos bindende svar for 2012 for perioden frem til den 31. december 2013, skal derfor forkastes som irrelevante.

2. Anbringendet om tilsidesættelse af artikel 108, stk. 2, TEUF og artikel 6 i forordning nr. 659/1999 (det første anbringende om annullation af den anfægtede afgørelses artikel 2)

- 269 Med deres første anbringende om annullation af den anfægtede afgørelses artikel 2 har sagsøgerne foreholdt Kommissionen, at den i afgørelsen om at udvide proceduren ikke har opfyldt det krav, der følger af artikel 108, stk. 2, TEUF og artikel 6 i forordning nr. 659/1999, og som består i, at denne skal sammenfatte de relevante faktiske og retlige spørgsmål og indeholde en foreløbig vurdering med hensyn til støttekarakteren af den foranstaltning, der undersøges i den nævnte afgørelse, samt anføre, om der er tvivl om, hvorvidt den er forenelig med det indre marked. Sagsøgerne har anført, at en afgørelse om at indlede eller udvide den formelle undersøgelsesprocedure skal gøre det muligt for de interesserede parter at deltage effektivt i proceduren og at besvare Kommissionens foreløbige konklusioner. Kommissionen er derfor forpligtet til at definere rammerne for sin undersøgelse tilstrækkeligt til, at de interesserede parter ret til at fremsætte deres bemærkninger ikke bliver indholdsløs, og kan ikke vedtage en endelig afgørelse vedrørende spørgsmål, som ikke er blevet behandlet i afgørelsen om at indlede proceduren. I den foreliggende sag indeholdt afgørelsen om at udvide proceduren imidlertid ikke oplysninger, der gjorde det muligt for dem at forudse vurderingerne i den anfægtede afgørelse, hvorefter MJN GibCos bindende svar for 2012 udgjorde individuel statsstøtte for perioden efter den 31. december 2013.
- 270 Sagsøgerne har for det første gjort gældende, at Kommissionens argumentation i den anfægtede afgørelse vedrørende de fem bindende svar, herunder MJN GibCos bindende svar for 2012, hvilede på et helt andet grundlag end det, der blev identificeret i afgørelsen om at udvide proceduren. Ifølge sagsøgerne behandlede Kommissionen problematikken omkring betalingen af

indtægter fra royalties gennem strukturer baseret på koncerner, der indeholder CV'er, samt MJN-koncernens struktur for første gang i den anfægtede afgørelse, og der var intet, der ved læsningen af afgørelsen om at udvide proceduren gjorde det muligt for dem at forudse, at Kommissionen ville undersøge disse spørgsmål. Den eneste betænkelighed knyttet til beskatningen af indtægter fra royalties, som Kommissionen identificerede i afgørelsen om at udvide proceduren, var, at der var blevet afgivet bindende svar til selskaber i Gibraltar, uden at skattemyndighederne i dette territorium havde kontrolleret, hvor brugeren af de intellektuelle ejendomsrettigheder befandt sig. For så vidt som det klart fremgår af deres anmodning om bindende svar, at brugeren af de intellektuelle ejendomsrettigheder befandt sig uden for Gibraltar, fandt sagsøgerne det imidlertid ikke hensigtsmæssigt at fremsætte bemærkninger til Kommissionen, selv om MJN GibCos bindende svar for 2012 var opført som bilag til afgørelsen om at udvide proceduren.

- 271 For det andet fremgår det ifølge sagsøgerne ikke klart af afgørelsen om at udvide proceduren, at Kommissionens undersøgelse ikke alene vedrørte praksis med bindende svar som støtteordning, men ligeledes bindende svar afgivet individuelt uden for anvendelsen af denne ordning. Den omstændighed, at Kommissionen i afgørelsen om at udvide proceduren identificerede visse aspekter af praksis i forbindelse med bindende svar, gav den ikke ret til at undersøge alle aspekter af alle de 165 bindende svar for at efterprøve, om de var i overensstemmelse med Gibraltars skattelovgivning. Sagsøgerne har tilføjet, at ved læsningen af afgørelsen om at udvide proceduren var den eneste grund til, at Kommissionen havde kunnet undersøge spørgsmålet om beskatning af indtægter fra royalties inden for rammerne af CV-strukturer, spørgsmålet om, hvor brugerne af de intellektuelle ejendomsrettigheder var etableret.
- 272 For det tredje har sagsøgerne kritiseret Kommissionen for ikke at have anført, at den udvidede sin undersøgelse til at omfatte individuel støtte, der potentielt var blevet ydet efter den 31. december 2013. Sagsøgerne har i denne forbindelse fremhævet, at MJN GibCos bindende svar for 2012 var ophørt med at være i kraft efter denne dato, for så vidt som den var blevet erstattet af det bindende svar af 2014.
- 273 For det fjerde har sagsøgerne kritiseret Kommissionen for at have ændret sin analyse af selektiviteten mellem vedtagelsen af afgørelsen om at udvide proceduren og vedtagelsen af den anfægtede afgørelse. I den anfægtede afgørelse sammenlignede Kommissionen de begunstigede i henhold til de fem bindende svar ikke blot med de multinationale virksomheder, men også med alle de øvrige selskaber, der var skattepligtige i Gibraltar, herunder selskaber tilhørende multinationale koncerner, der var begunstigede inden for rammerne af andre bindende svar, og nationale selskaber.
- 274 Ifølge sagsøgerne fratog disse fejl dem muligheden for effektivt at fremsætte deres bemærkninger under den formelle undersøgelsesprocedure, navnlig for så vidt angår eksistensen af det bindende svar af 2014, som erstattede det bindende svar af 2012.
- 275 Kommissionen har anfægtet disse argumenter.
- 276 Kommissionen har i det væsentlige gjort gældende, at afgørelsen om at udvide proceduren indeholdt tilstrækkelige oplysninger om genstanden for undersøgelsesproceduren og i tilstrækkelig grad definerede den individuelle støtteforanstaltning, der fulgte af MJN GibCos bindende svar for 2012.

- 277 Kommissionen har for det første anført, at afgørelsen om at udvide proceduren udtrykkeligt henviste til MJN GibCos bindende svar for 2012, som indeholdt en beskrivelse af koncernens struktur og udtrykkeligt henviste til MJN US, MJ BV og Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific). MJN GibCo og sagsøgerne blev derfor nødvendigvis underrettet om, at Kommissionen havde indledt en undersøgelsesprocedure vedrørende MJN GibCos bindende svar for 2012, og at denne procedure vedrørte andre enheder i MJN-koncernen end MJN GibCo. Hvad i øvrigt angår MJN GibCos bindende svar for 2014 har Kommissionen understreget, at dette ikke blev forelagt den af Det Forenede Kongeriges myndigheder, og at dette bindende svar under alle omstændigheder hverken modsagde MJN GibCos bindende svar for 2012 eller havde forrang for dette, for så vidt som det behandlede en anden enheds skattemæssige situation, nemlig MJT CV. Kommissionen har tilføjet, at revisionsrapporten af 16. december 2015, udarbejdet af Gibraltars skattemyndighed efter en udtømmende kontrol af MJN GibCos bindende svar for 2012, bekræfter, at det nævnte bindende svar stadig fandt anvendelse i 2015.
- 278 For det andet er Kommissionen af den opfattelse, at afgørelsen om at udvide proceduren var klar og præcis for så vidt angår arten af og kilden til den potentielle støtte, dvs. skattemyndighederne i Gibraltars vide skønsmæssige og deres eventuelle fejlagtige anvendelse af skattebestemmelserne. Kommissionen har præciseret, at omfanget af dens tvivl og undersøgelsesprocedurens anvendelsesområde klart fremgår af 52. betragtning til afgørelsen om at udvide proceduren. Anvendelsesområdet for denne procedure er ikke begrænset til de eksempler, der er nævnt i 32. og 53. betragtning til sidstnævnte afgørelse. Kommissionen har forklaret, at sagsøgerne, henset til genstanden for MJN GibCos bindende svar for 2012, ikke kunne være i tvivl om, at den var bekymret over de indtægter fra royalties, som MJN GibCo oppebar i forbindelse med selskabets deltagelse i MJT CV.
- 279 For det tredje har Kommissionen gjort gældende, at intet i den anfægtede afgørelse angav, at genstanden for den formelle undersøgelsesprocedure var begrænset til perioden før ikrafttrædelsen af 2013-ændringerne.
- 280 For det fjerde er Kommissionen af den opfattelse, at det klart fremgår af 68. betragtning til afgørelsen om at udvide proceduren, at den formelle undersøgelsesprocedure ikke kun vedrørte en eventuel støtteordning, der følger af en konsekvent praksis, men også de 165 individuelle tilfælde af bindende svar.
- 281 For det femte har Kommissionen som svar på argumenterne om, at den ændrede sin vurdering af selektiviteten mellem vedtagelsen af afgørelsen om at udvide proceduren og vedtagelsen af den anfægtede afgørelse, anført, at den frit kan ændre sin vurdering mellem afgørelsen om at indlede proceduren og den endelige afgørelse.
- 282 Med det første anbringende om annullation af den anfægtede afgørelses artikel 2 har sagsøgerne i det væsentlige gjort gældende, at Kommissionen tilsidesatte artikel 108, stk. 2, TEUF og artikel 6 i forordning nr. 659/1999 samt deres ret til at blive inddraget i den formelle undersøgelsesprocedure, idet den i den anfægtede afgørelse lagde en anden analyse af MJN GibCos bindende svar for 2012 til grund end den, der var indeholdt i afgørelsen om at udvide proceduren. De har således ikke været i stand til effektivt at fremsætte deres bemærkninger under den formelle undersøgelsesprocedure.
- 283 Det skal herved bemærkes, at i henhold til artikel 108, stk. 2, første afsnit, TEUF skal Kommissionen give de interesserede parter en frist til at fremsætte deres bemærkninger, når den beslutter at indlede en formel undersøgelsesprocedure.

- 284 Ifølge retspraksis har artikel 108, stk. 2, første afsnit, TEUF til formål dels at forpligte Kommissionen til at sikre, at der gives underretning til alle, der kan være berørt af de pågældende støtteforanstaltninger, således at de får lejlighed til at fremføre deres bemærkninger, dels at gøre det muligt for Kommissionen at opnå fuld oplysning om alle sagens momenter, inden den træffer afgørelse (dom af 25.6.1998, *British Airways m.fl. mod Kommissionen*, T-371/94 og T-394/94, EU:T:1998:140, præmis 58).
- 285 Det bestemmes i artikel 6, stk. 1, i forordning nr. 659/1999 med overskriften »Formel undersøgelsesprocedure«, at afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure skal sammenfatte de relevante faktiske og retlige spørgsmål, indeholde en foreløbig vurdering fra Kommissionens side med hensyn til støttekarakteren af den påtænkte foranstaltning og anføre, om der er tvivl om, hvorvidt den er forenelig med det indre marked, og at den pågældende medlemsstat og andre interesserede parter skal opfordres til at fremsætte bemærkninger inden for en nærmere fastsat frist.
- 286 Der skal i denne sammenhæng henvises til, at retspraksis i det væsentlige tildeler de interesserede parter den rolle at tjene som oplysningskilder for Kommissionen under den administrative procedure, der er indledt i medfør af artikel 108, stk. 2, TEUF. Det følger heraf, at de interesserede parter på ingen måde kan påberåbe sig den ret til forsvar, som tilkommer de personer, over for hvilke der er indledt en procedure, men at de kun har ret til at blive inddraget i den administrative procedure, i det omfang det må anses for formålstjenligt under hensyn til sagens konkrete omstændigheder (dom af 25.6.1998, *British Airways m.fl. mod Kommissionen*, T-371/94 og T-394/94, EU:T:1998:140, præmis 59 og 60, og af 30.11.2009, *Frankrig og France Télécom mod Kommissionen*, T-427/04 og T-17/05, EU:T:2009:474, præmis 147). De interesserede parters ret til information går navnlig ikke videre end en almindelig ret til at udtale sig om alle de potentielt væsentlige punkter, der er blevet rejst under den formelle undersøgelsesprocedure (dom af 30.11.2009, *Frankrig og France Télécom mod Kommissionen*, T-427/04 og T-17/05, EU:T:2009:474, præmis 149).
- 287 Selv om Kommissionen ikke er forpligtet til at foretage en fuldstændig vurdering af den omhandlede støtte i meddelelsen om indledning af denne procedure, er det derimod nødvendigt, at Kommissionen giver en tilstrækkelig beskrivelse af rammerne for dens undersøgelse med henblik på ikke at gøre de berørte parters ret til at fremkomme med deres bemærkninger indholdsløs (jf. dom af 12.7.2018, *Østrig mod Kommissionen*, T-356/15, EU:T:2018:439, præmis 703 og den deri nævnte retspraksis).
- 288 Afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure skal således gøre det muligt for de interesserede parter at deltage aktivt i denne procedure, under hvilken de kan gøre deres argumenter gældende. Det er i denne henseende tilstrækkeligt, at de interesserede parter får kendskab til Kommissionens begrundelse for foreløbigt at anse den omhandlede foranstaltning for at være en ny støtte, der er uforenelig med det indre marked (jf. dom af 13.12.2018, *Ryanair og Airport Marketing Services mod Kommissionen*, T-165/15, EU:T:2018:953, præmis 82 og den deri nævnte retspraksis).
- 289 Det skal i øvrigt bemærkes, at enhver forskel mellem afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure og den endelige afgørelse ikke i sig selv kan anses for at indebære en fejl, der gør den endelige afgørelse ulovlig. Det kan således kun udløse en forpligtelse for Kommissionen til at underrette de interesserede parter på ny, hvis der forekommer en ændring, som berører de omhandlede foranstaltningers karakter (dom af 12.7.2018, *Østrig mod Kommissionen*, T-356/15, EU:T:2018:439, præmis 727). Når Kommissionen således efter

afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure ændrer sin begrundelse på grundlag af de faktiske omstændigheder eller en retlig vurdering af disse faktiske omstændigheder, der viser sig afgørende i bedømmelsen af, om der er tale om støtte, eller om den er forenelig med det indre marked, skal den berigtige afgørelsen om indledning af den nævnte procedure eller udvide denne for at give de berørte parter mulighed for at fremsætte deres bemærkninger (jf. i denne retning dom af 30.4.2019, UPF mod Kommissionen, T-747/17, EU:T:2019:271, præmis 77).

- 290 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at Kommissionens forpligtelse til på tidspunktet for afgørelsen om at indlede proceduren at give de interesserede parter mulighed for at fremsætte deres bemærkninger udgør et væsentligt formkrav (jf. i denne retning dom af 11.12.2008, Kommissionen mod Freistaat Sachsen, C-334/07, EU:C:2008:709, præmis 55). Tilsidesættelsen af et sådant formkrav medfører således annullation af den fejlbehæftede retsakt, uanset om denne tilsidesættelse har forvoldt den, der påberåber sig den, skade, eller om den administrative procedure kunne have ført til et andet resultat (jf. i denne retning dom af 22.2.2006, Le Levant 001 m.fl. mod Kommissionen, T-34/02, EU:T:2006:59, præmis 95-99).
- 291 Forpligtelsen til at berigtige eller udvide den formelle undersøgelsesprocedure med henblik på at gøre de berørte parter i stand til at fremsætte deres bemærkninger skal derfor ligeledes tillægges karakter af en væsentlig formforskrift når Kommissionen har ændret sin begrundelse mellem afgørelsen om at indlede proceduren og den endelige afgørelse på grundlag af de faktiske omstændigheder eller en retlig vurdering af disse faktiske omstændigheder, der viser sig afgørende i bedømmelsen af, om der er tale om støtte, og som påvirker selve karakteren af den pågældende foranstaltning.
- 292 Under sådanne omstændigheder er ændringen af Kommissionens holdning nemlig af en sådan karakter, at den ændrer genstanden for og rækkevidden af den formelle undersøgelsesprocedure. Såfremt Kommissionen gives mulighed for efter afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure eller, som i den foreliggende sag, afgørelsen om udvidelse af den nævnte indledningsafgørelse at ændre genstanden for den nævnte procedure samt de væsentligste forhold, på grundlag af hvilke den fandt, at den undersøgte foranstaltning potentielt udgjorde en støtteforanstaltning, uden at vedtage en berigtigende afgørelse, ville dette fratage de interesserede parter deres mulighed for at fremsætte deres bemærkninger til den ændrede genstand for den formelle undersøgelsesprocedure. Dette ville gøre Kommissionens forpligtelse til på en tilstrækkelig præcis måde at definere rammerne for dens undersøgelse med henblik på at gøre det muligt for de interesserede parter at deltage aktivt i den nævnte procedure, når de fremsatte deres bemærkninger, og således give en tilstrækkelig definition af rammerne for dens undersøgelse, virkningsløs. Som anført i præmis 290 ovenfor har denne forpligtelse karakter af en væsentlig formforskrift.
- 293 Denne vurdering ændres ikke af dom af 11. marts 2020, Kommissionen mod Gmina Miasto Gdynia og Port Lotniczy Gdynia Kosakowo (C-56/18 P, EU:C:2020:192, præmis 76-82), hvori Domstolen kritiserede Retten for at have begået en retlig fejl ved at fastslå, at de interesserede parter ret til at fremsætte bemærkninger havde karakter af en væsentlig formforskrift, uden at godtgøre, at den administrative procedure kunne have medført et andet resultat. Det fremgår således af nævnte doms præmis 78-82, at konstateringen af denne fejl var begrundet i de særlige omstændigheder i den foreliggende sag, nemlig at selv om de interesserede parter ikke var blevet opfordret til at fremsætte deres bemærkninger vedrørende betydningen af en ændring i de retlige

bestemmelser, som var indtrådt efter vedtagelsen af afgørelsen om at indlede proceduren, udgjorde en sådan omstændighed ikke en væsentlig formforskrift, for så vidt som den nævnte ændring ikke kunne ændre denne afgørelse.

- 294 Som det fremgår af præmis 85 i dom af 11. marts 2020, Kommissionen mod Gmina Miasto Gdynia og Port Lotniczy Gdynia Kosakowo (C-56/18 P, EU:C:2020:192), forholder det sig desuden således, at selv om indholdsmæssige ændringer af et retsgrundlag, som en afgørelse fra Kommissionen er baseret på, principielt kan påvirke denne afgørelse, var dette ikke tilfældet i den foreliggende sag, for så vidt som den omhandlede afgørelse desuden var baseret på et selvstændigt retsgrundlag, som ikke havde ændret sig, og som var et tilstrækkeligt grundlag for den nævnte afgørelse. Det følger heraf, at den retspraksis, der er nævnt i præmis 290 ovenfor, hvorefter Kommissionen skal give de interesserede parter lejlighed til at fremsætte deres bemærkninger, når den beslutter at indlede den formelle undersøgelsesprocedure, og hvorefter denne forpligtelse udgør en væsentlig formforskrift, ikke drages i tvivl.
- 295 Med henblik på at undersøge, om der foreligger en tilsidesættelse af artikel 108, stk. 2, TEUF, artikel 6 i forordning nr. 659/1999 og Kommissionens forpligtelse til at give de interesserede parter mulighed for effektivt at fremsætte deres bemærkninger, skal det i det foreliggende tilfælde undersøges, om den analyse, der er indeholdt i afgørelsen om at udvide proceduren, indeholdt de afgørende elementer, som Kommissionen støttede sin vurdering på i den anfægtede afgørelse, hvorefter MJN GibCos bindende svar for 2012 efter den 31. december 2013 udgjorde en individuel støtteforanstaltning tildelt af Gibraltars regering, og således hvorvidt den gjorde det muligt at identificere karakteren af den foranstaltning, der var genstand for den anfægtede afgørelses artikel 2.
- 296 Med henblik herpå skal der først foretages en undersøgelse af de afgørende elementer i det ræsonnement, der førte Kommissionen til i den anfægtede afgørelses artikel 2 bl.a. at fastslå, at de virkninger, som MJN GibCos bindende svar for 2012 havde haft efter den 31. december 2013, udgjorde individuel statsstøtte.
- 297 Det skal for det første bemærkes, at den anfægtede afgørelses artikel 2 omhandlede »[d]en individuelle statsstøtte, som regeringen i Gibraltar indrømmede på grundlag af [fem bindende svar] [...] til fem virksomheder i Gibraltar med interesser i nederlandske [CV'er], der modtager passive indtægter fra renter og indtægter fra royalties[...]«. Endvidere præciseredes det i afsnit 12 med overskriften »Konklusion«, nærmere bestemt i 246. betragtning til samme afgørelse, at det var »den skattebehandling, som regeringen i Gibraltar indrømmede på grundlag af [fem bindende svar] til fordel for fem virksomheder i Gibraltar med interesser i nederlandske [CV'er], som modtager passive indtægter fra renter og indtægter fra royalties«, der udgjorde individuelle støtteforanstaltninger.
- 298 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at Kommissionen i 152. betragtning til den anfægtede afgørelse anførte, at de fem bindende svar, herunder MJN GibCos bindende svar for 2012, »forblev gyldige og [ikke] blev tilbagekaldt af skattemyndighederne, hverken som følge af ændringerne i 2013 af indkomstskatteloven af 2010, hvormed [passive] indtægter fra renter og royalties blev skattepligtige, eller som følge af de revisioner, der blev udført i 2015«.
- 299 Kommissionen forklarede ligeledes i 180., 182. og 184. betragtning til den anfægtede afgørelse, at selv om det var korrekt, at da de fem bindende svar – og således MJN GibCos bindende svar for 2012 – blev afgivet, var disse i overensstemmelse med de skattebestemmelser, der var gældende fra henholdsvis den 1. juli 2013 og den 1. januar 2014; passive indtægter fra renter og indtægter

fra royalties var imidlertid nu omfattet af de kategorier af indtægter, der er skattepligtige i Gibraltar, og som er opregnet i Schedule 1 til indkomstskatteloven af 2010. Kommissionen fastslog således, at skattemyndighederne i Gibraltar havde forlænget ordningen med manglende beskatning af passive indtægter fra renter og indtægter fra royalties ved at give modtagerne af de fem bindende svar, herunder MJN GibCo, tilladelse til at drage fordel af disse svar efter ikrafttrædelsen af 2013-ændringerne af indkomstskatteloven af 2010. Det skal i denne forbindelse bemærkes, at Kommissionen i fodnote 92 i og 152. betragtning til den anfægtede afgørelse konstaterede, at de fem bindende svar var forblevet i kraft i hvert fald indtil 2015, hvor skattemyndighederne i Gibraltar gennemførte en revision.

- 300 Det fremgår af disse oplysninger, at det ikke var MJN GibCos bindende svar for 2012 som sådan, eller afgivelsen heraf, men den skattemæssige behandling, som skattemyndighederne i Gibraltar havde indrømmet MJN GibCo »på grundlag« af dette bindende svar, der bekræftede den manglende beskatning af indtægter fra royalties og nærmere bestemt opretholdelsen af dette svar efter den 31. december 2013, som udgjorde en individuel statsstøtte, hvilket Kommissionen bekræftede i retsmødet som svar på et spørgsmål fra Retten.
- 301 For det andet bemærkes, at Kommissionen koncentrerede sin analyse af de fem bindende svar og dermed af MJN GibCos bindende svar for 2012 om strukturen i ansøgningerne om bindende svar, der er karakteriseret ved, at der findes nederlandske CV'er, der besidder intellektuelle ejendomsrettigheder, og partnerselskaber etableret i Gibraltar, der besidder andele i CV'et, samt om de nederlandske CV'er er transparente med henblik på anvendelsen af indkomstskatteloven af 2010 (153.-159. betragtning til den anfægtede afgørelse). Kommissionen lagde navnlig til grund, at det ifølge Det Forenede Kongeriges myndigheders meddelelser lod til, at Gibraltar i mangel af specifikke regler i indkomstskatteloven af 2010 anvendte common law-principperne og betragtede de nederlandske CV'er som transparente enheder, således at den tilsvarende del af indtægterne fra CV'er skulle anses for at være direkte modtaget af de selskaber i Gibraltar, der besad kapitalandele i CV'et (155. betragtning til den anfægtede afgørelse). Kommissionen konkluderede på denne baggrund i 161. og 162. betragtning til den anfægtede afgørelse, at den andel af det af de nederlandske CV'er genererede overskud, som tilhørte hver af de fem selskaber, der var etableret i Gibraltar, og som var begunstigede i henhold til de fem bindende svar, herunder MJN GibCo, skulle have været medtaget i det skattepligtige beløb for disse fem selskaber og beskattet i Gibraltar.
- 302 Det følger af det ovenstående, at det ræsonnement, på grundlag af hvilket Kommissionen fandt, at opretholdelsen af MJN GibCos bindende svar for 2012 udgjorde en individuel støtteforanstaltning, i det væsentlige var baseret på den omstændighed, at dette bindende svar vedrørte en koncernstruktur, der omfattede et nederlandsk CV, nemlig MJT CV, og en partner, der var etableret i Gibraltar, nemlig MJN GibCo, samt på spørgsmålet om, hvorvidt MJT CV udgjorde en skattemæssigt transparent enhed, således at de indtægter fra royalties, som det modtog, skulle beskattes direkte hos MJN GibCo, som om disse indtægter var blevet indtjent direkte af sidstnævnte. Konstateringen af, at der forelå en selektiv fordel, byggede således på en konstatering af, at partnerselskaber i henhold til Gibraltars skattelovgivning i den affattelse, der var gældende fra den 1. januar 2014, normalt skulle have været pålagt selskabsskat i Gibraltar for så vidt angår deres andel af overskuddet i det nederlandske CV.
- 303 Disse forskellige elementer var således afgørende for Kommissionens vurdering, der lå til grund for den anfægtede afgørelses artikel 2, og hvorefter opretholdelsen af MJN GibCos bindende svar for 2012 efter den 31. december 2013 udgjorde individuel statsstøtte ydet af Gibraltars regering.

- 304 På baggrund af ovenstående betragtninger skal det undersøges, om afgørelsen om at udvide proceduren indeholdt tilstrækkelige oplysninger med hensyn til karakteren af den individuelle statsstøtte, som MJN GibCo blev tildelt efter den 31. december 2013 ved MJN GibCos bindende svar for 2012, som omhandlet i den anfægtede afgørelses artikel 2, til, at Kommissionen kunne vedtage den nævnte afgørelse uden at tilsidesætte de interesserede parter ret til effektivt at fremsætte deres bemærkninger i henhold til artikel 108, stk. 2, TEUF og artikel 6 i forordning nr. 659/1999.
- 305 Som Kommissionen har gjort gældende, fastslog den ganske vist i afgørelsen om at udvide proceduren, at MJN GibCos bindende svar for 2012 potentielt kunne udgøre en individuel støtteforanstaltning. Hertil kommer, at i modsætning til, hvad sagsøgerne har gjort gældende, begrænsede Kommissionen ikke den formelle undersøgelsesprocedure til en analyse af praksis for bindende svar som en potentiel støtteordning.
- 306 Det fremgår således klart af 62. og 69. betragtning til afgørelsen om at udvide proceduren og afsnittet »Konklusioner« i denne afgørelse, at udvidelsen af den formelle undersøgelsesprocedure ikke kun vedrørte praksis for bindende svar, men også de 165 individuelle bindende svar, som hver især potentielt kunne udgøre en individuel støtteforanstaltning. MJN GibCos bindende svar for 2012, der var opført på listen over de 165 bindende svar, der var vedlagt afgørelsen om at udvide proceduren som bilag, var en del af genstanden for den formelle undersøgelsesprocedure som potentiel individuel støtteforanstaltning.
- 307 Det skal imidlertid fastslås, at de forhold, som Kommissionen tog i betragtning i den anfægtede afgørelse med henblik på at konkludere, at der var blevet tildelt individuel støtte på grundlag af MJN GibCos bindende svar for 2012, således som de er blevet identificeret i præmis 297-303 ovenfor, adskilte sig fra den foreløbige vurdering af virkningerne af MJN GibCos bindende svar for 2012 efter den 31. december 2013, der var indeholdt i afgørelsen om at udvide proceduren.
- 308 For det første vedrørte analysen i afgørelsen om at udvide proceduren hovedsageligt vedtagelsen af skatteafgørelser og den manglende efterprøvelse af, om de betingelser, der var beskrevet i ansøgningerne om forhåndsafgørelser, rent faktisk var blevet opfyldt.
- 309 I 31., 32. og 53. betragtning til afgørelsen om at udvide proceduren forklarede Kommissionen i betragtning af de 165 bindende svar, der blev undersøgt i forbindelse med den indledende undersøgelsesprocedure, herunder MJN GibCos bindende svar for 2012, at flere ansøgninger om bindende svar burde have rejst tvivl hos Gibraltars skattemyndigheder om, hvorvidt aktiviteterne reelt var fritaget for beskatning med den begrundelse, at de ikke var indtjent i eller hidrørte fra Gibraltar. Kommissionen baserede således sin foreløbige analyse af de bindende svar på den omstændighed, at skattemyndighederne i Gibraltar generelt havde undladt at foretage en egentlig undersøgelse af virksomhedernes skattemæssige forpligtelser under udøvelsen af deres skønsbeføjelser.
- 310 En sådan konstatering blev gentaget i 62. betragtning til afgørelsen om at udvide proceduren, hvori Kommissionen fastslog, at der potentielt var tale om statsstøtte i »alle 165 bindende svar«, for så vidt som »ingen af disse [var] baseret på tilstrækkelige oplysninger til at sikre, at beskatningsniveauet for de pågældende aktiviteter [var] i overensstemmelse med den skat, som andre virksomheder [havde] betalt i en tilsvarende situation og med de gældende skattebestemmelser«.

- 311 Selv om Kommissionen i afgørelsen om at udvide proceduren for det andet anførte, at de bindende svar, der blev undersøgt, gik længere end den manglende beskatning af passive indtægter, således som den fremgik af den udgave af indkomstskatteloven af 2010, der var gældende på tidspunktet for deres vedtagelse, vedrørte de eneste betænkeligheder, som Kommissionen identificerede med hensyn til bindende svar vedrørende indtægter fra royalties, såsom MJN GibCos bindende svar for 2012, den omstændighed, at 22 bindende svar var blevet meddelt selskaber i Gibraltar, der modtog royalties fra selskaber, der gjorde brug af disse intellektuelle ejendomsrettigheder, og som befandt sig uden for Gibraltar, uden en efterprøvelse af, hvor brugeren af den intellektuelle ejendom befandt sig. Ifølge Kommissionen medførte »fritagelsen« af indtægter fra royalties, uden at der blev foretaget en sådan efterprøvelse, at disse indtægter ikke blev beskattet nogen steder.
- 312 Som Kommissionen har bekræftet som svar på et spørgsmål fra Retten i retsmødet, indeholdt afgørelsen om at udvide proceduren ikke andre bemærkninger til de bindende svar om den manglende beskatning af indtægter fra royalties.
- 313 For det tredje skal det konstateres, at selv om afgørelsen om at udvide proceduren blev vedtaget den 1. oktober 2014, dvs. efter ikrafttrædelsen af 2013-ændringerne til indkomstskatteloven af 2010 den 1. januar samme år, og den udtrykkeligt henviste til disse ændringer (jf. bl.a. 32. betragtning til den nævnte afgørelse), fremgår det ikke af denne afgørelse, at Kommissionens analyse vedrørte opretholdelsen af brugen af bindende svar, der bekræftede den manglende beskatning af indtægter fra royalties efter ikrafttrædelsen af 2013-ændringerne til indkomstskatteloven af 2010. Der er desuden intet i afgørelsen om at udvide proceduren, der gør det muligt at forstå, at de af MJN GibCos bindende svar for 2012 affødte virkninger efter Kommissionens opfattelse var blevet opretholdt efter den 31. december 2013.
- 314 For det fjerde indeholdt afgørelsen om at udvide proceduren ingen oplysninger om reglerne om skattemæssig transparens, den faktiske situation for modtagerne af de fem bindende svar og mere specifikt MJN GibCos bindende svar for 2012 eller anvendelsen af koncernstrukturer, der omfattede nederlandske CV'er.
- 315 Den foreløbige analyse i afgørelsen om at udvide proceduren afveg således på alle punkter fra Kommissionens begrundelse i den anfægtede afgørelse. I første række vedrørte sidstnævnte en urigtig anvendelse af indkomstskatteloven af 2010 i den affattelse, der var gældende efter den 31. december 2013, og ikke den omstændighed, at indtægter fra royalties for perioden indtil den 31. december 2013 ikke blev beskattet i nogen skattejurisdiktion. I anden række vedrørte de myndighederne i Gibaltars fejlagtige anvendelse af indkomstskatteloven af 2010, således som den blev konstateret i den anfægtede afgørelse, spørgsmålet om, hvorvidt indtægter fra royalties, som nu var medtaget i de kategorier af indtægter, der var skattepligtige i Gibraltar, og som var opregnet i Schedule 1 til indkomstskatteloven af 2010, var indtjent i eller hidrørte fra dette territorium som følge af den skattemæssige transparens hos det selskab, der havde oppebåret dem uden for Gibraltar, og ikke fastlæggelsen af det sted, hvor brugeren af den intellektuel ejendomsret befandt sig.
- 316 Det følger af ovenstående betragtninger, at de faktiske og retlige vurderinger, der er indeholdt i afgørelsen om at udvide proceduren, ikke var tilstrækkelige til at gøre det muligt at forstå, at den formelle undersøgelsesprocedure ikke kun vedrørte afgivelsen af bindende svar, men ligeledes opretholdelsen af virkningerne af visse af disse svar, herunder MJN GibCos bindende svar for 2012, efter 2013-ændringen af indkomstskatteloven af 2010, på trods af, at royalties blev medtaget i de kategorier af indtægter, der var skattepligtige i Gibraltar og opført i Schedule 1 til

indkomstskatteloven af 2010, samt spørgsmålet om, hvorvidt disse bindende svar var i overensstemmelse med sidstnævnte lov i den affattelse, der var gældende fra den 1. januar 2014. Sidstnævnte forhold var imidlertid afgørende for at identificere den foranstaltning, der var genstand for Kommissionens undersøgelse, og for i den anfægtede afgørelses artikel 2 at fastslå, at der var blevet tildelt MJN GibCo en individuel statsstøtte på grundlag af MJN GibCos bindende svar for 2012 efter den 31. december 2013.

- 317 Ingen af Kommissionens argumenter kan rejse tvivl om denne konstatering.
- 318 For det første var den omstændighed, at afgørelsen om at udvide proceduren identificerede MJN GibCos bindende svar for 2012 som potentielt at kunne udgøre en individuel støtteforanstaltning, og den omstændighed, at det i 32. og 53. betragtning til den nævnte afgørelse blev anført, at analysen af de forskellige kategorier af bindende svar blev foretaget som illustration eller som »eksempler« på den adfærd, der foreholdtes Gibraltars skattemyndigheder, ikke tilstrækkelig til at fastslå, at Kommissionen overholdt den forpligtelse, der påhvilede den i henhold til artikel 6 i forordning nr. 659/1999, til at give de interesserede parter mulighed for effektivt at fremsætte deres bemærkninger. Som det fremgår af den retspraksis, der er redegjort for i præmis 287-290 ovenfor, påhvilede det nemlig Kommissionen tilstrækkeligt præcist at fastlægge rammerne for dens undersøgelse, og det tilkom ikke sagsøgerne som interesserede parter at forudse alle grundene til, at Kommissionen eventuelt kunne konkludere, at den individuelle statsstøtte udsprang af opretholdelsen af virkningerne af MJN GibCos bindende svar for 2012 efter den 31. december 2013.
- 319 For så vidt som Kommissionen for det andet har gjort gældende, at det klart fremgik af afgørelsen om at udvide proceduren, at genstanden for dens undersøgelse vedrørte myndighederne i Gibraltars vide skønsbeføjelse for så vidt angår den lempelige og eventuelt fejlagtige anvendelse af indkomstskatteloven af 2010, er det tilstrækkeligt at bemærke, at disse forhold ikke gjorde det muligt at forstå, at den formelle undersøgelsesprocedure vedrørte opretholdelsen af virkningerne af visse bindende svar, herunder MJN GibCos bindende svar for 2012 efter ikrafttrædelsen af 2013-ændringen af indkomstskatteloven af 2010, og hvilke konsekvenser der skulle drages af de nederlandske CV'ers – såsom MJT CV – skattemæssige transparens.
- 320 For det tredje er den af Kommissionen påberåbte omstændighed, hvorefter MJN's anmodning om et bindende svar, hvortil der henvises i bilaget til afgørelsen om at udvide proceduren, beskrev MJN-koncernens struktur og henviste til MJT CV, ikke tilstrækkelig til at fastslå, at dette spørgsmål og de konsekvenser, der skal drages af de nederlandske CV'ers skattemæssige transparens, netop var genstand for den formelle undersøgelsesprocedure. Der var således intet i selve afgørelsen om at udvide proceduren, der tydede på, at Kommissionen ville undersøge dette spørgsmål inden for rammerne af den formelle undersøgelsesprocedure. Som anført i præmis 318 ovenfor, tilkom det ikke sagsøgerne som interesserede parter at forudse alle grundene til, at Kommissionen kunne konkludere, at en individuel statsstøtte havde sin oprindelse i opretholdelsen af virkningerne af MJN GibCos bindende svar for 2012 efter den 31. december 2013.
- 321 Det følger af samtlige ovenstående betragtninger, at forskellene mellem analysen i afgørelsen om at udvide proceduren og den anfægtede afgørelse, for så vidt som de vedrører vurderingselementer, der er afgørende med henblik på kvalificeringen af virkningerne af MJN GibCos bindende svar for 2012 efter den 31. december 2013 som individuel statsstøtte, er af en

sådan karakter, at Kommissionen burde have vedtaget en berigtigende afgørelse eller en anden afgørelse om at udvide proceduren med henblik på at gøre det muligt for sagsøgerne at deltage aktivt i proceduren (jf. præmis 287 og 289 ovenfor).

- 322 Det skal i øvrigt bemærkes, at Kommissionen i 212.-215. betragtning til den anfægtede afgørelse anerkendte, at den frafaldt det synspunkt, at de 165 bindende svar, som den havde fremsat i forbindelse med afgørelsen om at udvide proceduren, var selektive. Forskellene mellem analysen i afgørelsen om at udvide proceduren og den endelige afgørelse udgør derfor væsentlige ændringer, der kan ændre den endelige afgørelse.
- 323 Som det fremgår af præmis 287-290 ovenfor, er den omstændighed, at der var forskelle mellem afgørelsen om at udvide proceduren og den anfægtede afgørelse vedrørende afgørende vurderingselementer med henblik på kvalificeringen af virkningerne af MJN GibCos bindende svar for 2012 efter den 31. december 2013 som individuel statsstøtte, tilstrækkelig til at medføre annullation af den anfægtede afgørelses artikel 2 for så vidt angår MJN GibCos bindende svar for 2012 og pålægget om tilbagesøgning i forbindelse med denne foranstaltning.
- 324 Følgelig skal det første anbringende om annullation af den anfægtede afgørelses artikel 2, for så vidt som den vedrører den individuelle statsstøtte, der blev tildelt MJN GibCo og sagsøgerne på grundlag af MJN GibCos bindende svar for 2012, tages til følge, og den nævnte artikel samt samme afgørelses artikel 5, stk. 1 og 2, annulleres, for så vidt som de vedrører nævnte støtte, uden at det er fornødent at undersøge sagsøgernes øvrige anbringender.

D. Om søgsmålets tredje del vedrørende annullation af den anfægtede afgørelses artikel 5

- 325 I søgsmålets tredje del har sagsøgerne gjort gældende, at Kommissionen begik en retlig fejl ved at fastslå, at det nederlandske CV, partnerselskaberne og moderselskabet udgjorde én og samme økonomiske enhed, og ved i den anfægtede afgørelse artikel 5, stk. 2, at beslutte, at støtten kunne tilbagesøges hos de enheder, som udgjorde denne økonomiske enhed, såfremt den ikke kunne tilbagesøges hos den pågældende virksomhed med hjemsted i Gibraltar, dvs. i det foreliggende tilfælde MJN GibCo.
- 326 Sagsøgerne har kritiseret Kommissionen for ikke at have forsøgt at godtgøre, at MJN US eller Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) udøvede en effektiv kontrol over MJN GibCo, således som det kræves i retspraksis, eller at MJN Global Holdings og MJ BV opnåede en direkte eller indirekte fordel af den støtte, der angiveligt blev ydet MJN GibCo.
- 327 Kommissionen har anfægtet disse argumenter.
- 328 Henset for det første til frifindelsen af Kommissionen, for så vidt som der er nedlagt påstand om annullation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2, og af pålægget om tilbagesøgning i forbindelse med denne foranstaltning, for det andet annullationen af den anfægtede afgørelses 5, stk. 1 og 2, for så vidt som den vedrører den individuelle støtte, der blev tildelt MJN GibCo og sagsøgerne, og for det tredje den omstændighed, at den anfægtede afgørelses artikel 5, stk. 2, kun vedrører tilbagesøgningen af den støtteforanstaltning, der er omhandlet i den nævnte afgørelses artikel 2, er det ikke længere nødvendigt at undersøge sagsøgernes foreliggende anbringender om annullation af samme afgørelses artikel 5, stk. 2, for så vidt som bestemmelsen vedrører dem.

IV. Sagsomkostninger

- 329 Ifølge procesreglementets artikel 134, stk. 3, bærer hver part sine egne omkostninger, hvis hver af parterne henholdsvis taber eller vinder på et eller flere punkter. Da sagsøgerne og Kommissionen delvis har tabt sagen, bør det pålægges hver part at bære sine egne omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

udtaler og bestemmer

RET TEN (Anden Udvidede Afdeling):

- 1) **Kommissionens afgørelse (EU) 2019/700 af 19. december 2018 om statsstøtte SA.34914 (2013/C), gennemført af Det Forenede Kongerige for så vidt angår Gibraltars selskabsbeskatningsordning, annulleres, for så vidt som det i artikel 2 fastslås, at den individuelle støtte, som var blevet tildelt af Gibraltars regering på grundlag af opretholdelsen efter den 31. december 2013 af det bindende svar til MJN Holdings (Gibraltar) Ltd, er ulovlig og uforenelig med det indre marked, og for så vidt som det i artikel 5, stk. 1 og 2, pålægges at tilbagesøge denne støtte.**
- 2) **I øvrigt frifindes Europa-Kommissionen.**
- 3) **Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd, MJN Global Holdings BV, Mead Johnson BV, Mead Johnson Nutrition Co. og Kommissionen bærer hver deres egne omkostninger.**

Tomljenović

Schalin

Škvařilová-Pelzl

Nõmm

Steinfatt

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 6. april 2022.

Underskrifter

Indhold

I.	Sagens baggrund	2
A.	Vedtagelse af Income Tax Act 2010 og vedtagelse af MJN GibCos bindende svar for 2012 ..	2
B.	Den administrative procedure ved Kommissionen	3
C.	Den anfægtede afgørelse	3
1.	»Fritagelse« af passive indtægter fra renter og indtægter fra royalties (støtteordning) ..	4
2.	Fem bindende svar (individuelle støtteforanstaltninger)	5
D.	Den anfægtede afgørelses konklusion	7
II.	Retsforhandlinger og parternes påstande	8
III.	Retlige bemærkninger	9
A.	Sagens struktur	9
B.	Om den første del af søgsmålet med påstand om annulation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2, vedrørende den manglende beskatning af indtægter fra royalties og af det pålæg om tilbagesøgning, der er knyttet til denne foranstaltning	10
1.	Anbringendet om et åbenbart urigtigt skøn, tilsidesættelse af artikel 5 TEU, en tilsidesættelse af princippet om skattemæssig suverænitet og overskridelse af beføjelser (første anbringende om annulation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2)	11
2.	Anbringenderne om åbenbart urigtige skøn og tilsidesættelse af artikel 107, stk. 1, TEUF (det andet, det tredje og det fjerde anbringende om annulation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2)	15
a)	Indledende bemærkninger	15
1)	Om den støtteforanstaltning, der er genstand for den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2	15
2)	Undersøgelsen af kriterierne om fordel og selektivitet	18
b)	Kommissionens vurderinger vedrørende referencerammen og de almindelige beskatningsregler i Gibraltar	19
1)	Formålet med indkomstskatteloven af 2010 og identificeringen af skattepligtig indkomst i henhold til denne lov	21
2)	Anvendelsen af territorialprincippet på royalties	27
c)	Undersøgelsen af kriteriet om fordel (det andet anbringende om annulation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2)	31

1) Det andet anbringendes første klagepunkt om en sammenblanding af kriterierne om fordel og selektivitet	31
2) Det andet anbringendes andet klagepunkt, hvorved det bestrides, at der forelå en skattelettelse	32
d) Undersøgelsen af selektiviteten (det tredje anbringende om annullation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2)	35
e) Omfanget af den selektive fordel (fjerde anbringende om annullation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2)	41
3. Anbringendet om åbenbart urigtige skøn og tilsidesættelse af artikel 1, litra c), i forordning nr. 659/1999 (det femte anbringende om annullation af den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 2)	42
a) Det første klagepunkt vedrørende manglende begrundelse i henhold til artikel 296 TEUF	43
b) Det andet klagepunkt om tilsidesættelse af artikel 1, litra c), i forordning nr. 659/1999	44
C. Søgsmålets anden del, hvori der er nedlagt påstand om annullation af den anfægtede afgørelses artikel 2 for så vidt angår den individuelle statsstøtte, der blev tildelt MJN GibCo, samt af pålægget om tilbagesøgning i forbindelse med denne foranstaltning	46
1. Indledende bemærkninger om rækkevidden af den anfægtede afgørelses artikel 2	47
2. Anbringendet om tilsidesættelse af artikel 108, stk. 2, TEUF og artikel 6 i forordning nr. 659/1999 (det første anbringende om annullation af den anfægtede afgørelses artikel 2)	49
D. Om søgsmålets tredje del vedrørende annullation af den anfægtede afgørelses artikel 5	59
IV. Sagsomkostninger	60