



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο πενταμελές τμήμα)

της 6ης Απριλίου 2022 *

«Κρατικές ενισχύσεις – Καθεστώς ενισχύσεων το οποίο έθεσε σε εφαρμογή η Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ σχετικά με τον φόρο εταιριών – Φορολογική απαλλαγή των εσόδων από τόκους και από την εκμετάλλευση δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας – Φορολογικές προαποφάσεις υπέρ πολυεθνικών επιχειρήσεων – Απόφαση της Επιτροπής με την οποία οι ενισχύσεις κρίνονται ασυμβίβαστες με την εσωτερική αγορά – Υποχρέωση αιτιολόγησης – Πρόδηλο σφάλμα εκτιμήσεως – Επιλεκτικό πλεονέκτημα – Δικαίωμα υποβολής παρατηρήσεων»

Στην υπόθεση T-508/19,

Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd, με έδρα τη Σιγκαπούρη (Σιγκαπούρη),

MJN Global Holdings BV, με έδρα το Άμστερνταμ (Κάτω Χώρες),

Mead Johnson BV, με έδρα τη Nimègue (Κάτω Χώρες),

Mead Johnson Nutrition Co., με έδρα το Σικάγο, Illinois (Ηνωμένες Πολιτείες),

εκπροσωπούμενες από τους C. Quigley, barrister, M. Whitehouse και P. Halford, solicitors,

προσφεύγουσες,

κατά

Ευρωπαϊκής Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον L. Flynn, τον B. Stromsky και την P. Němečková,

καθής,

με αντικείμενο προσφυγή η οποία ασκήθηκε βάσει του άρθρου 263 ΣΛΕΕ και έχει ως αίτημα τη μερική ακύρωση της αποφάσεως (ΕΕ) 2019/700 της Επιτροπής, της 19ης Δεκεμβρίου 2018, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.34914 (2013/C) που έθεσε σε εφαρμογή το Ηνωμένο Βασίλειο όσον αφορά το καθεστώς φόρου εισοδήματος εταιρειών του Γιβραλτάρ (ΕΕ 2019, L 119, σ. 151),

ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο πενταμελές τμήμα),

συγκείμενο από τους V. Tomljenović (εισηγήτρια), πρόεδρο, F. Schalin, P. Škvařilová-Pelzl, I. Nömm και G. Steinfatt, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

γραμματέας: Ηλ. Πολλάλης, διοικητικός υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 28ης Ιουνίου 2021,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

I. Ιστορικό της διαφοράς

A. Θέσπιση του Income Tax Act του 2010 και έκδοση της φορολογικής προαπόφασης του 2012 για την MJN GibCo

- 1 Την 1η Ιανουαρίου 2011 τέθηκε σε ισχύ ο Income Tax Act του 2010 (νόμος του 2010 περί φορολογίας των εταιριών του Γιβραλτάρ, στο εξής: ITA 2010) και καταργήθηκε ο Income Tax Act του 1952 (νόμος του 1952 περί φορολογίας των εταιριών του Γιβραλτάρ, στο εξής: ITA 1952). Με τον ITA 2010 θεσπίστηκε για τις εταιρίες γενικός φορολογικός συντελεστής 10 %. Μέχρι την τροποποίηση του ITA 2010, η οποία τέθηκε σε ισχύ στις 30 Ιουνίου 2013 όσον αφορά τα εισοδήματα από παθητικούς τόκους και, εν συνεχεία, στις 31 Δεκεμβρίου του ίδιου έτους όσον αφορά τα εισοδήματα από δικαιώματα εκμετάλλευσης (στο εξής: τροποποίηση του ITA 2010 το 2013), τα έσοδα αυτά δεν περιλαμβάνονταν στις απαριθμούμενες στο παράρτημα 1 του ITA 2010 κατηγορίες φορολογητέων εισοδημάτων στο Γιβραλτάρ.
- 2 Μέχρι τη λύση της στις 16 Οκτωβρίου 2018, η MJN Holdings (Gibraltar) Ltd (στο εξής: MJN GibCo) ήταν εταιρία με έδρα το Γιβραλτάρ και ανήκε στον διεθνή όμιλο Mead Johnson Nutrition (στο εξής: όμιλος MJN), ο οποίος δραστηριοποιείται στην παρασκευή προϊόντων βρεφικής ή παιδικής διατροφής. Η δραστηριότητα της MJN GibCo συνίστατο στην κατοχή, υπό την ιδιότητα του ετερόρρυθμου εταίρου, μεριδίου συμμετοχής στο κεφάλαιο της Mead Johnson Three CV (στο εξής: MJT CV), ετερόρρυθμης εταιρίας η οποία είχε συσταθεί κατά το ολλανδικό δίκαιο (commanditaire vennootschap, στο εξής: ολλανδική CV) και είχε έδρα τις Κάτω Χώρες μέχρι τη λύση της στις 15 Δεκεμβρίου 2017.
- 3 Η MJT CV κατείχε άδειες εκμετάλλευσης δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας (πιο συγκεκριμένα, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σημάτων και τεχνικών πληροφοριών) επί των οποίων παραχωρούσε, έναντι καταβολής δικαιωμάτων εκμετάλλευσης, περαιτέρω άδειες στη Mead Johnson BV (στο εξής: MJ BV), εταιρία συσταθείσα κατά το ολλανδικό δίκαιο.
- 4 Οι μέτοχοι της MJT CV ήταν, αφενός, η MJN GibCo (κατά 99,99 %) και, αφετέρου, η MJN Asia Pacific Holding LLC (κατά 0,01 %), εταιρία περιορισμένης ευθύνης συσταθείσα κατά το αμερικανικό δίκαιο. Η συμμετοχή της MJN GibCo στο κεφάλαιο της MJT CV παρείχε στην πρώτη δικαίωμα 99,99 % επί των κερδών της δεύτερης.
- 5 Μέχρι τον Ιούνιο του 2017, μητρική εταιρία του ομίλου MJN ήταν η Mead Johnson Nutrition Co. (στο εξής: MJN US), με έδρα το Delaware (Ηνωμένες Πολιτείες). Η Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd, η οποία είχε έδρα τη Σιγκαπούρη (Σιγκαπούρη) και δραστηριοποιούνταν στην παρασκευή και την πώληση προϊόντων βρεφικής διατροφής, ήταν η μητρική εταιρία κατά 100 % της MJN GibCo, μέχρι τη λύση της τελευταίας.

- 6 Στις 11 Σεπτεμβρίου 2012, κατόπιν αιτήσεως που υπέβαλαν αυθημερόν οι δικηγόροι της MJN US, της μητρικής εταιρίας του ομίλου MJN (στο εξής: αίτηση φορολογικής προαπόφασης), οι φορολογικές αρχές του Γιβραλτάρ εξέδωσαν φορολογική προαπόφαση για την MJN GibCo, επιβεβαιώνοντας ότι η MJN GibCo δεν θα φορολογούνταν για τα εισοδήματα της MJT CV από δικαιώματα εκμετάλλευσης (στο εξής: DFA του 2012 για την MJN GibCo).
- 7 Η αίτηση φορολογικής προαπόφασης διευκρίνιζε ότι η MJT CV θεωρούνταν ετερόρρυθμη εταιρία βάσει του φορολογικού δικαίου του Γιβραλτάρ. Κατά τους αιτούντες την έκδοση φορολογικής προαπόφασης, δεδομένου ότι μια τέτοια εταιρία είναι διαφανής από πλευράς φορολογίας στο Γιβραλτάρ, όλα τα έσοδα της MJT CV από δικαιώματα εκμετάλλευσης έπρεπε να θεωρούνται ότι εισπράττονταν άμεσα από την MJN GibCo. Επισημαινόταν ωστόσο ότι, κατά την άποψή τους, δεν ενέπιπταν στις κατηγορίες των φορολογητέων εισοδημάτων βάσει του ΙΤΑ 2010 («heads of charge taxable under the ITA 2010») όλων των ειδών τα εισοδήματα από δικαιώματα εκμετάλλευσης. Συνεπώς, ζητήθηκε από τις αρχές του Γιβραλτάρ να επιβεβαιώσουν την ως άνω ερμηνεία του ΙΤΑ 2010, καθώς και το ότι ουδεμία φορολογική υποχρέωση θα συνεπαγόταν η είσπραξη από την MJN GibCo εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης, λόγω της συμμετοχής της στην MJT CV.
- 8 Με την DFA του 2012 για την MJN GibCo, η αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος ΔΟΥ (Income Tax Office) απάντησε ότι, «βάσει των γεγονότων και των περιστάσεων που εκτίθενται [στην αίτηση φορολογικής προαπόφασης], επιβεβαιώνεται, εξ ονόματος του προϊσταμένου [της αρμόδιας για τη φορολογία εισοδήματος ΔΟΥ του Γιβραλτάρ], ότι τα έσοδα τα οποία θα εισπράξει στο μέλλον η [MJN GibCo] από δικαιώματα εκμετάλλευσης δεν θα υπόκεινται σε φόρο δυνάμει των διατάξεων [του ΙΤΑ 2010]».

Β. Η διοικητική διαδικασία ενώπιον της Επιτροπής

- 9 Την 1η Ιουνίου 2012 το Βασίλειο της Ισπανίας υπέβαλε καταγγελία στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή, σχετικά με κρατική ενίσχυση την οποία φέρονταν να λαμβάνουν οι υπεράκτιες εταιρίες («offshore») του Γιβραλτάρ στο πλαίσιο του φορολογικού καθεστώτος που θεσπίστηκε με τον ΙΤΑ 2010.
- 10 Στις 16 Οκτωβρίου 2013 η Επιτροπή κίνησε την επίσημη διαδικασία έρευνας (στο εξής: απόφαση κίνησης της διαδικασίας), προκειμένου να εξακριβώσει αν η μη φορολόγηση («φορολογική απαλλαγή» στο κείμενο της εν λόγω αποφάσεως) εισοδημάτων από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης, την οποία προέβλεπε ο ΙΤΑ 2010, ευνοούσε επιλεκτικά ορισμένες επιχειρήσεις, κατά παράβαση των κανόνων της Ευρωπαϊκής Ένωσης περί κρατικών ενισχύσεων.
- 11 Την 1η Οκτωβρίου 2014 η Επιτροπή ενημέρωσε το Ηνωμένο Βασίλειο για την απόφασή της να επεκτείνει τη διαδικασία του άρθρου 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ, προκειμένου να συμπεριλάβει σε αυτήν και την πρακτική των φορολογικών προαποφάσεων στο Γιβραλτάρ, ειδικότερα δε την έκδοση 165 τέτοιων φορολογικών προαποφάσεων (στο εξής: απόφαση επέκτασης της διαδικασίας).

Γ. Η προσβαλλόμενη απόφαση

- 12 Στις 19 Δεκεμβρίου 2018 η Επιτροπή εξέδωσε την απόφαση (ΕΕ) 2019/700, της 19ης Δεκεμβρίου 2018, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.34914 (2013/C) που έθεσε σε εφαρμογή το Ηνωμένο Βασίλειο όσον αφορά το καθεστώς φόρου εισοδήματος εταιρειών του

Γιβραλτάρ (ΕΕ 2019, L 119, σ. 151, στο εξής: προσβαλλόμενη απόφαση). Κατ' ουσίαν, η Επιτροπή διαπίστωσε, αφενός, ότι η «απαλλαγή» των εισοδημάτων από τους παθητικούς τόκους και τα δικαιώματα εκμετάλλευσης, η οποία ίσχυε στο Γιβραλτάρ μεταξύ 2011 και 2013 βάσει του ΙΤΑ 2010, συνιστούσε καθεστώς κρατικών ενισχύσεων που τέθηκε παρανόμως σε εφαρμογή και ήταν ασυμβίβαστο με την εσωτερική αγορά και, αφετέρου, ότι η φορολογική μεταχείριση την οποία επιφύλαξε η Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ βάσει φορολογικών προαποφάσεων σε πέντε εγκατεστημένες στο Γιβραλτάρ εταιρίες οι οποίες κατείχαν μερίδες συμμετοχής σε ολλανδικές CV και εισέπρατταν εισοδήματα από παθητικούς τόκους και από την εκμετάλλευση δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας (στο εξής: οι πέντε φορολογικές προαποφάσεις) συνιστούσε παράνομη και ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά ατομική κρατική ενίσχυση.

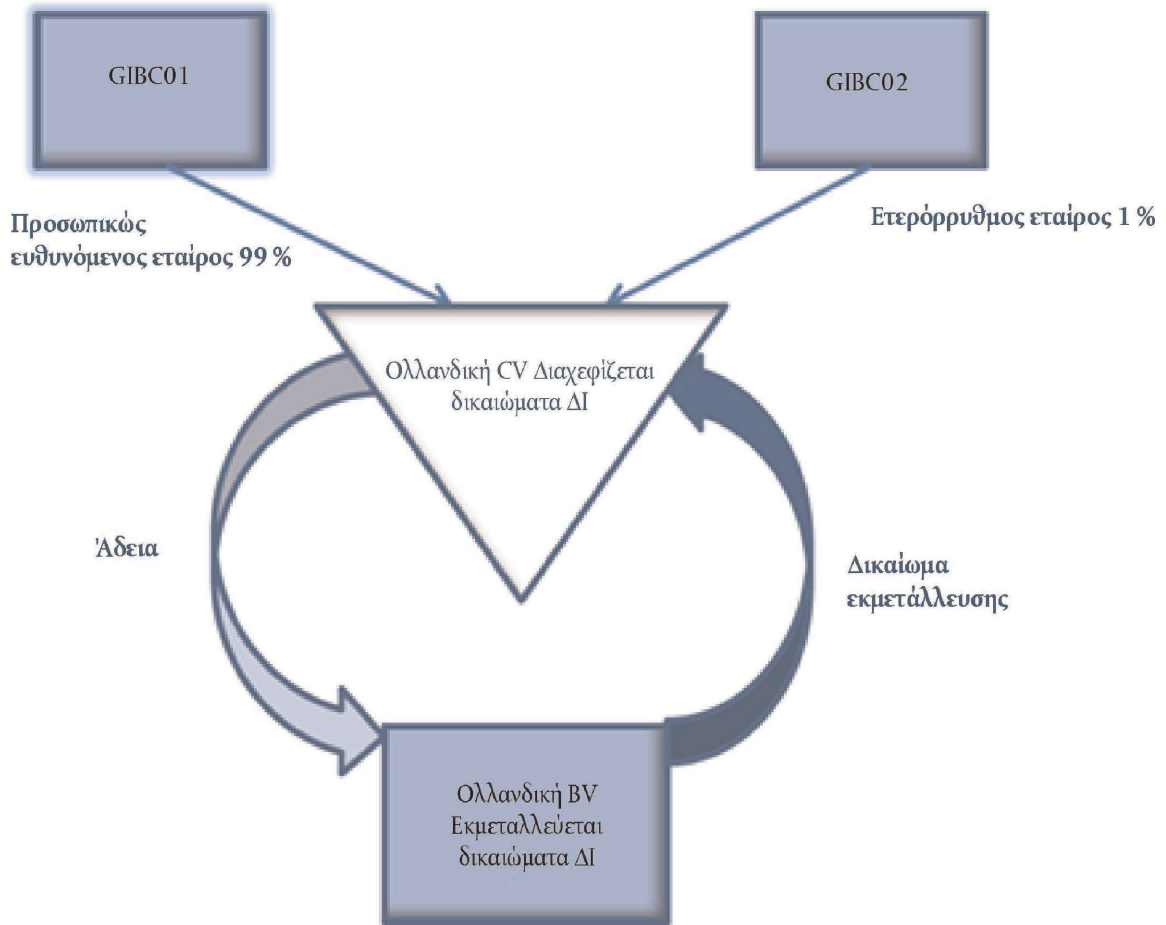
1. «Απαλλαγή» των εισοδημάτων από παθητικούς τόκους και από δικαιώματα εκμετάλλευσης (καθεστώς ενισχύσεων)

- 13 Με την απόφαση κίνησης της διαδικασίας, η Επιτροπή είχε συναγάγει, προκαταρκτικώς, το συμπέρασμα ότι η «απαλλαγή» των εσόδων από παθητικούς τόκους (στο εξής: μη φορολόγηση των εισοδημάτων από παθητικούς τόκους) και η «απαλλαγή» των εσόδων από την εκμετάλλευση δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας (στο εξής: μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης) συνιστούσαν, η καθεμία, καθεστώς ενισχύσεων. Προκειμένου να ληφθεί υπόψη η μεταγενέστερη της αποφάσεως κίνησης της διαδικασίας τροποποίηση του ΙΤΑ 2010 το 2013, δυνάμει της οποίας τα εισοδήματα από δικαιώματα εκμετάλλευσης και από παθητικούς τόκους προστέθηκαν στις απαριθμούμενες στο παράρτημα 1 του ΙΤΑ 2010 κατηγορίες φορολογητέων εισοδημάτων στο Γιβραλτάρ, η Επιτροπή περιόρισε το πεδίο εφαρμογής της προσβαλλόμενης αποφάσεως μόνον σε όσα έσοδα από παθητικούς τόκους και από δικαιώματα εκμετάλλευσης εισπράχθηκαν ή οφείλονταν προς εισπραξη μεταξύ της ημερομηνίας που τέθηκε σε ισχύ ο ΙΤΑ 2010 (την 1η Ιανουαρίου 2010) και της 30ής Ιουνίου 2013 (για τα εισοδήματα από παθητικούς τόκους) ή της 31ης Δεκεμβρίου 2013 (για τα εισοδήματα από δικαιώματα εκμετάλλευσης).
- 14 Όσον αφορά την ανάλυση του κριτηρίου του πλεονεκτήματος, η Επιτροπή διαπίστωσε, κατ' ουσίαν, ότι τα έσοδα από παθητικούς τόκους και από δικαιώματα εκμετάλλευσης τα οποία εισπράττονταν από επιχείρηση στο Γιβραλτάρ θεωρούνταν κανονικά ότι αποκτώνται εκεί ή προέρχονται από εκεί και, επομένως, φορολογούνταν κανονικά στο Γιβραλτάρ δυνάμει της αρχής της εδαφικότητας. Κατά συνέπεια, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η «απαλλαγή» συνεπαγόταν ελάφρυνση από τον φόρο τον οποίο οι ωφελούμενες επιχειρήσεις θα όφειλαν άλλως να καταβάλουν (αιτιολογικές σκέψεις 81 έως 83 της προσβαλλόμενης αποφάσεως).
- 15 Όσον αφορά την ανάλυση του επιλεκτικού χαρακτήρα, κατ' εφαρμογήν της νομολογίας σχετικά με την ουσιαστική επιλεκτικότητα των φορολογικών μέτρων, η Επιτροπή έκρινε κατ' αρχάς ότι το πλαίσιο αναφοράς που έπρεπε να ληφθεί υπόψη για την εξέταση της μη φορολόγησης των εισοδημάτων από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης ήταν ο ΙΤΑ 2010, σκοπός του οποίου ήταν η εισπραξη φόρου εισοδήματος από φορολογουμένους για εισοδήματά τους που αποκτώνται στο Γιβραλτάρ ή προέρχονται από το Γιβραλτάρ. Εξάλλου, η Επιτροπή διευκρίνισε ότι η «απαλλαγή» των εισοδημάτων από παθητικούς τόκους και δικαιώματα δεν προέκυπτε από τυπική απαλλαγή προβλεπόμενη από το φορολογικό καθεστώς, αλλά από το γεγονός ότι τα συγκεκριμένα έσοδα δεν περιλαμβάνονταν στις κατηγορίες φορολογητέων στο Γιβραλτάρ εισοδημάτων οι οποίες απαριθμούνταν στο παράρτημα 1 του ΙΤΑ 2010, δηλαδή από «σιωπηρή απαλλαγή» (αιτιολογικές σκέψεις 89 έως 93 της προσβαλλόμενης αποφάσεως).

- 16 Στη συνέχεια, η Επιτροπή εξέτασε αν η μη φορολόγηση εισοδημάτων από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης συνεπαγόταν διαφορετική φορολογική μεταχείριση επιχειρήσεων ευρισκομένων σε συγκρίσιμη κατάσταση. Επισήμανε ότι, ελλείψει της «απαλλαγής» των εσόδων από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης, αυτά θα υπέκειντο σε φόρο στο Γιβραλτάρ κατ' εφαρμογήν της αρχής της εδαφικότητας.
- 17 Επιπλέον, αφού εξέθεσε ότι, εφόσον το υπό εξέταση μέτρο δεν οφειλόταν σε τυπική παρέκκλιση από το φορολογικό καθεστώς έπρεπε να ληφθούν υπόψη τα αποτελέσματά του προκειμένου να εκτιμηθεί αν αυτό ευνοούσε σημαντικά έναν συγκεκριμένο όμιλο επιχειρήσεων, η Επιτροπή έκρινε, στηριζόμενη σε αριθμητικά στοιχεία, ότι η μη φορολόγηση των εσόδων από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης ευνοούσε τις εταιρίες οι οποίες ανήκαν σε πολυεθνικούς ομίλους και ασκούσαν δραστηριότητες όπως η χορήγηση ενδοομιλικών δανείων ή η παραχώρηση δικαιωμάτων χρήσης άυλων στοιχείων του ενεργητικού. Δεδομένου ότι οι επιχειρήσεις αυτές βρίσκονται, υπό το πρίσμα του σκοπού του ΙΤΑ 2010, στην ίδια νομική και πραγματική κατάσταση με τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν εισοδήματα τα οποία αποκτώνται στο Γιβραλτάρ ή προέρχονται από το Γιβραλτάρ, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι επρόκειτο για μέτρα *a priori* επιλεκτικής εφαρμογής (αιτιολογικές σκέψεις 94 έως 104 της προσβαλλομένης αποφάσεως).
- 18 Τέλος, κατά την εκτίμηση της Επιτροπής, η μη φορολόγηση των εσόδων από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης δεν δικαιολογούνταν από την εγγενή λογική του φορολογικού καθεστώτος του ΙΤΑ 2010. Ειδικότερα, η Επιτροπή απέρριψε τους δικαιολογητικούς λόγους τους οποίους επικαλέστηκαν οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου, όπως η καλύτερη διοικητική διαχείριση (αιτιολογικές σκέψεις 105 έως 109 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Κατά συνέπεια, η Επιτροπή έκρινε ότι καθένα από τα μέτρα αυτά συνιστούσε καθεστώς ενισχύσεων παράνομο και ασυμβίβαστο με την εσωτερική αγορά.

2. Οι πέντε φορολογικές προαποφάσεις (μέτρα ατομικών ενισχύσεων)

- 19 Με την απόφαση επέκτασης της διαδικασίας, η Επιτροπή προσδιόρισε 165 φορολογικές αποφάσεις εκδοθείσες από τις φορολογικές αρχές του Γιβραλτάρ, για τις οποίες είχε καταλήξει, προκαταρκτικώς, στο συμπέρασμα ότι είχαν ουσιαστικά επιλεκτικό χαρακτήρα και ότι συνιστούσαν ενδεχομένως κρατικές ενισχύσεις.
- 20 Με την προσβαλλόμενη απόφαση, η Επιτροπή έκρινε ότι σε 160 από τις 165 εξετασθείσες φορολογικές προαποφάσεις είχε γίνει κανονική εφαρμογή του κοινού φορολογικού καθεστώτος του Γιβραλτάρ, από την οποία δεν μπορούσε να συναχθεί η ύπαρξη κρατικής ενίσχυσης για άλλο λόγο (αιτιολογικές σκέψεις 132 έως 150 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Αντιθέτως, έκρινε ότι οι πέντε φορολογικές αποφάσεις, μεταξύ των οποίων και η DFA του 2012 για την MjN GibCo, που απέμεναν να εξεταστούν συνιστούσαν μέτρα ατομικών ενισχύσεων. Με τις πέντε φορολογικές προαποφάσεις, οι οποίες είχαν διατηρηθεί σε ισχύ μετά την τροποποίηση του ΙΤΑ 2010 το 2013, ακόμη και μετά τους ελέγχους που διενεργήθηκαν το 2015, οι φορολογικές αρχές του Γιβραλτάρ επιβεβαίωσαν στους αποδέκτες τους ότι δεν ήταν φορολογητέα βάσει του ΙΤΑ 2010 τα έσοδα από δικαιώματα εκμετάλλευσης σε επίπεδο ολλανδικών CV στις οποίες οι εταιρίες αυτές κατείχαν μερίδες συμμετοχής.
- 21 Κατ' αρχάς, η Επιτροπή ανέφερε, στην αιτιολογική σκέψη 153 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι οι πέντε φορολογικές προαποφάσεις αφορούσαν εν γένει την ακόλουθη ομιλική δομή:



- 22 Η Επιτροπή διευκρίνισε ότι, σύμφωνα με τα όσα γνωστοποίησαν οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου, οι φορολογικές αρχές του Γιβραλτάρ εκτιμούσαν ότι τα έσοδα τα οποία εισπράττονταν από ολλανδικές CV εισπράττονταν άμεσα από τις επιχειρήσεις του Γιβραλτάρ που κατείχαν συμμετοχές στις εν λόγω CV. Προσέθεσε ότι, στο μέτρο που, μετά τις τροποποιήσεις του ΙΤΑ 2010, τα έσοδα από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης συμπεριλήφθηκαν στις απαριθμούμενες στο παράρτημα I του ΙΤΑ 2010 κατηγορίες εισοδημάτων, με συνέπεια να υπόκεινται πλέον σε φόρο στο Γιβραλτάρ, ανεξαρτήτως της προέλευσής τους, τα εισοδήματα αυτά κατέστησαν φορολογητέα σε επίπεδο εταιρών εγκατεστημένων στο Γιβραλτάρ. Κατόπιν τούτου, η Επιτροπή προσδιόρισε, με τις αιτιολογικές σκέψεις 161 και 162 της προσβαλλομένης απόφασης, ποια μερίδια των κερδών από παθητικά εισοδήματα ή από την εκμετάλλευση δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας έπρεπε να ενσωματωθούν στη φορολογητέα βάση των πέντε εγκατεστημένων στο Γιβραλτάρ επιχειρήσεων που επωφελούνταν από τις αποφάσεις αυτές, και να φορολογηθούν βάσει των κανόνων φορολόγησης οι οποίοι είναι οι «συνήθως εφαρμοζόμενοι στο Γιβραλτάρ». Όσον αφορά την MJN GibCo, η Επιτροπή ανέφερε ότι αυτή κατείχε το 99,99 % των μεριδίων και ότι τα φορολογητέα στο Γιβραλτάρ κέρδη της ανέρχονταν σε 330 785 918,10 δολάρια Ηνωμένων Πολιτειών (USD) για το 2014, σε 254 328 564,60 USD για το 2015 και σε 232 375 224,15 USD για το 2016. Τα μερίδια αυτά έπρεπε, κατά την άποψή της, να ενσωματωθούν στη φορολογητέα βάση της MJN GibCo και να φορολογηθούν σύμφωνα με τους φορολογικούς κανόνες του Γιβραλτάρ.
- 23 Όσον αφορά το επιλεκτικό πλεονέκτημα, η Επιτροπή έκρινε, κατ' αρχάς, ότι το κρίσιμο πλαίσιο αναφοράς για την εξέταση του επιλεκτικού χαρακτήρα ήταν ο ΙΤΑ 2010 και παρέπεμψε, συναφώς, στις εκτιμήσεις οι οποίες διατυπώνονταν στο τμήμα 7.1.3.1 της προσβαλλομένης

αποφάσεως, σχετικά με την εξέταση του επιλεκτικού χαρακτήρα των καθεστώτων ενισχύσεων που συνίσταντο στη μη φορολόγηση των εσόδων από παθητικούς τόκους και από δικαιώματα εκμετάλλευσης. Προσέθεσε ότι θα ήταν αναγκαίο, βάσει των κανόνων του common law, να ληφθεί υπόψη το μερίδιο των κερδών που προέρχονταν από μια CV, ως εάν το μερίδιο αυτό αντιπροσώπευε τα κέρδη επιχείρησης εγκατεστημένης στο Γιβραλτάρ.

- 24 Στη συνέχεια, η Επιτροπή διαπίστωσε, για την περίοδο πριν από την τροποποίηση του 2013, ότι οι φορολογικές προαποφάσεις εφαρμόζαν καθεστώτα ενισχύσεων τα οποία προέβλεπαν την απαλλαγή των εισοδημάτων από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης, όπως είχαν εξεταστεί στο τμήμα 7 της προσβαλλομένης αποφάσεως. Για τη χρονική περίοδο μετά την τροποποίηση αυτή, επισήμανε ότι οι πέντε φορολογικές προαποφάσεις επέτρεπαν στους αποδέκτες τους να συνεχίσουν να επωφελούνται των καθεστώτων απαλλαγής για έσοδα από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης και συνήγαγε εξ αυτού ότι οι φορολογικές αρχές του Γιβραλτάρ παρέτειναν την ισχύ των ως άνω καθεστώτων σε πέντε ατομικές περιπτώσεις, γεγονός που συνιστούσε παρέκκλιση από το κανονικό φορολογικό σύστημα.
- 25 Τέλος, η Επιτροπή έκρινε ότι οι πέντε εταιρίες του Γιβραλτάρ που επωφελούνταν από τις πέντε φορολογικές προαποφάσεις βρίσκονταν σε συγκρίσιμη νομική και πραγματική κατάσταση με όλες τις φορολογούμενες εταιρίες οι οποίες, έχοντας εισοδήματα αποκτώμενα στο Γιβραλτάρ ή προερχόμενα από το Γιβραλτάρ, υπέκειντο σε φόρο στο Γιβραλτάρ, και ότι η παρέκκλιση αυτή δεν μπορούσε να δικαιολογηθεί από τη φύση και τη λογική του συστήματος.
- 26 Όσον αφορά τους αποδέκτες των προσδιορισθέντων μέτρων ενίσχυσης, η Επιτροπή εκτίμησε ότι, εν τέλει, αποδέκτες τους ήταν οι μητρικές εταιρίες, ως ιδιοκτήτριες των εγκατεστημένων στο Γιβραλτάρ εταιριών που είχαν την ιδιότητα του εταίρου. Επισήμανε ότι οι πέντε εταιρίες του Γιβραλτάρ οι οποίες επωφελούνταν από τις πέντε φορολογικές προαποφάσεις, περιλαμβανομένης της MJN GibCo, ανήκαν σε μεγάλους διεθνείς ομίλους και ότι η ομιλική δομή που περιελάμβανε ολλανδική CV ευνοούσε τις μητρικές εταιρίες, παρέχοντάς τους τη δυνατότητα να παραγάγουν κέρδη χάρη στην εκμετάλλευση αφορολόγητων δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας. Η Επιτροπή προσέθεσε ότι η ομιλική δομή που αποτελούνταν από ολλανδική εταιρία περιορισμένης ευθύνης, ολλανδική CV, εταιρίες του Γιβραλτάρ που έχουν την ιδιότητα του εταίρου και μία μητρική εταιρία συνιστούσε ενιαία οικονομική οντότητα κατά την έννοια της νομολογίας, οπότε οι διάφορες αυτές εταιρίες έπρεπε όλες να θεωρηθούν ως αποδέκτες του μέτρου ενίσχυσης από το οποίο ωφελήθηκε η επιχείρηση αυτή.

Δ. Διατακτικό της προσβαλλομένης αποφάσεως

- 27 Το διατακτικό της προσβαλλομένης αποφάσεως έχει ως εξής:

«Άρθρο 1

1. Το καθεστώς κρατικών ενισχύσεων υπό μορφή φορολογικής απαλλαγής του εισοδήματος από παθητικούς τόκους που εφαρμοζόταν στο Γιβραλτάρ βάσει του νόμου περί φόρου εισοδήματος του 2010 μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 2011 και 30ής Ιουνίου 2013 και τέθηκε παράνομα σε ισχύ από το Γιβραλτάρ κατά παράβαση του άρθρου 108 παράγραφος 3 της Συνθήκης είναι ασυμβίβαστο με την εσωτερική αγορά κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης.

2. Το καθεστώς κρατικών ενισχύσεων υπό μορφή φορολογικής απαλλαγής του εισοδήματος από δικαιώματα εκμετάλλευσης που εφαρμοζόταν στο Γιβραλτάρ βάσει του νόμου περί φόρου εισοδήματος του 2010 μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 2011 και 31ης Δεκεμβρίου 2013 και τέθηκε

παράνομα σε ισχύ από το Γιβραλτάρ κατά παράβαση του άρθρου 108, παράγραφος 3, της Συνθήκης είναι ασυμβίβαστο με την εσωτερική αγορά κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης.

Άρθρο 2

Οι ατομικές κρατικές ενισχύσεις που χορηγήθηκαν από την Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ βάσει των φορολογικών αποφάσεων [...] υπέρ πέντε επιχειρήσεων του Γιβραλτάρ με μερίδια σε ολλανδικές ετερόρρυθμες εταιρείες [...] με εισόδημα από δικαιώματα εκμετάλλευσης και παθητικούς τόκους, και οι οποίες τέθηκαν σε ισχύ από το Ηνωμένο Βασίλειο κατά παράβαση του άρθρου 108, παράγραφος 3, της Συνθήκης, είναι ασυμβίβαστες με την εσωτερική αγορά κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης.

[...]

Άρθρο 5

1. Το Ηνωμένο Βασίλειο ανακτά από τους αποδέκτες τους όλες τις ασυμβίβαστες ενισχύσεις που χορηγήθηκαν βάσει των καθεστώτων ενισχύσεων που αναφέρονται στο άρθρο 1 ή βάσει των [πέντε] φορολογικών αποφάσεων που αναφέρονται στο άρθρο 2.

2. Κάθε ατομική ενίσχυση που χορηγήθηκε βάσει των [πέντε] φορολογικών αποφάσεων που αναφέρονται στο άρθρο 2 και η οποία δεν μπορεί να ανακτηθεί από την υπό εξέταση επιχείρηση του Γιβραλτάρ, ανακτάται από άλλες οντότητες που αποτελούν ενιαία οικονομική μονάδα με την εν λόγω επιχείρηση του Γιβραλτάρ, δηλαδή την οικεία ολλανδική BV, την ολλανδική CV ή τη μητρική εταιρεία της επιχείρησης του Γιβραλτάρ.

[...]»

II. Διαδικασία και αιτήματα των διαδίκων

- 28 Με δικόγραφο που κατέθεσαν στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 15 Ιουλίου 2019, οι προσφεύγουσες Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific), MJN Global Holdings BV, MJ BV και MJN US άσκησαν την υπό κρίση προσφυγή.
- 29 Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 106, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας του Γενικού Δικαστηρίου, οι προσφεύγουσες ζήτησαν με αιτιολογημένη αίτηση, στις 27 Μαρτίου 2020, τη διεξαγωγή επ' ακροατηρίου συζήτησεως.
- 30 Κατόπιν προτάσεως του δεύτερου τμήματος, το Γενικό Δικαστήριο αποφάσισε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 28 του Κανονισμού Διαδικασίας του, να παραπέμψει την υπόθεση ενώπιον πενταμελούς τμήματος.
- 31 Στις 12 Μαΐου 2021 το Γενικό Δικαστήριο έθεσε γραπτές ερωτήσεις στους διαδίκους στο πλαίσιο μέτρου οργάνωσης της διαδικασίας το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 89, παράγραφος 3, του Κανονισμού Διαδικασίας. Οι διάδικοι απάντησαν εμπροθέσμως στις ερωτήσεις του Γενικού Δικαστηρίου.
- 32 Οι διάδικοι ανέπτυξαν προφορικώς τις παρατηρήσεις τους και απάντησαν σε ερωτήσεις του Γενικού Δικαστηρίου κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 28ης Ιουνίου 2021.

- 33 Οι προσφεύγουσες ζητούν από το Γενικό Δικαστήριο:
- να ακυρώσει το άρθρο 1, παράγραφος 2, το άρθρο 2 και το άρθρο 5, παράγραφοι 1 και 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως, κατά το μέρος που τις αφορούν·
 - να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.
- 34 Η Επιτροπή ζητεί από το Γενικό Δικαστήριο:
- να απορρίψει την προσφυγή ως απαράδεκτη ή ως αβάσιμη·
 - να καταδικάσει τις προσφεύγουσες στα δικαστικά έξοδα.

III. Σκεπτικό

- 35 Προκαταρκτικώς, επισημαίνεται ότι η Επιτροπή παραιτήθηκε, με το υπόμνημα ανταπαντήσεως, από την ένσταση απαραδέκτου της προσφυγής ως εκπρόθεσμης.

A. Επί της διάρθρωσης της προσφυγής

- 36 Όπως προκύπτει από το διατακτικό της προσβαλλομένης αποφάσεως και από τις ανωτέρω σκέψεις 13 έως 26, η προσβαλλόμενη απόφαση αφορά, πρώτον, δύο καθεστώτα ενισχύσεων, ήτοι, αφενός, τη μη φορολόγηση των εισοδημάτων από παθητικούς τόκους, στην οποία αναφέρεται το άρθρο της 1, παράγραφος 1, και, αφετέρου, τη μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης στην οποία αναφέρεται το άρθρο της 1, παράγραφος 2, και, δεύτερον, πέντε ατομικά μέτρα που χορηγήθηκαν βάσει των πέντε φορολογικών προαποφάσεων για τις οποίες γίνεται λόγος στο άρθρο 2 της ίδιας αποφάσεως.
- 37 Ο χαρακτηρισμός των πέντε φορολογικών προαποφάσεων ως μέτρων ατομικής ενίσχυσης για την περίοδο μετά τις 31 Δεκεμβρίου 2013 (ημερομηνία από την οποία έπαυσαν να ισχύουν τα καθεστώτα ενισχύσεων) είναι εντελώς ανεξάρτητος από τον χαρακτηρισμό της μη φορολόγησης των εισοδημάτων από παθητικούς τόκους και από δικαιώματα εκμετάλλευσης ως καθεστώτος ενισχύσεων. Επομένως, η προσβαλλόμενη απόφαση περιλαμβάνει δύο διακριτά μέρη στα οποία τα διάφορα κριτήρια για την ύπαρξη κρατικής ενίσχυσης εξετάζονται χωριστά.
- 38 Εξάλλου, το άρθρο 5, παράγραφοι 1 και 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως αφορά την ανάκτηση των ενισχύσεων στις οποίες αναφέρονται τα άρθρα 1 και 2 της ίδιας αποφάσεως
- 39 Με την προσφυγή τους, οι προσφεύγουσες ζητούν τη μερική ακύρωση της προσβαλλομένης αποφάσεως και, ειδικότερα, την ακύρωση του άρθρου 1, παράγραφος 2, του άρθρου 2 καθώς και του άρθρου 5, παράγραφοι 1 και 2, της εν λόγω αποφάσεως, κατά το μέρος που έχουν εφαρμογή σε αυτές.
- 40 Το δικόγραφο της προσφυγής περιλαμβάνει τρία διακριτά μέρη. Με το πρώτο κεφάλαιο της προσφυγής ζητείται η ακύρωση του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως, στον βαθμό που η Επιτροπή χαρακτήρισε ως καθεστώτος ενισχύσεων τη μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης, καθώς και η ακύρωση της διαταγής ανάκτησης που συνδεόταν με το μέτρο αυτό. Με το δεύτερο κεφάλαιο της προσφυγής ζητείται η ακύρωση του άρθρου 2 της προσβαλλομένης αποφάσεως, στον βαθμό που η Επιτροπή κατέληξε στο

συμπέρασμα ότι η MJN GibCo είχε επωφεληθεί από μέτρα ενισχύσεων για την περίοδο μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2013 και για το χρονικό διάστημα μετά την ημερομηνία αυτή, βάσει της DfA του 2012 για την MJN GibCo, καθώς και η ακύρωση της διαταγής ανάκτησης που συνδεόταν με τα μέτρα αυτά. Με το τρίτο κεφάλαιο της προσφυγής ζητείται η ακύρωση του άρθρου 5, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως, στον βαθμό που η Επιτροπή διέταξε την ανάκτηση των μέτρων ενίσχυσης από την MJN GibCo ή, αν τούτο δεν ήταν δυνατόν, από τις προσφεύγουσες.

41. Επομένως, πρέπει να εξεταστούν διαδοχικά τα τρία αυτά κεφάλαια.
42. Συναφώς, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, για να γίνει δεκτή η υπό κρίση προσφυγή, οι προσφεύγουσες πρέπει να αμφισβητήσουν αποτελεσματικά τόσο το άρθρο 1, παράγραφος 2, όσο και το άρθρο 2 της προσβαλλομένης αποφάσεως. Εξάλλου, υπογραμμίζει ότι, ακόμη και αν η προσφυγή γίνει εν μέρει δεκτή, η αμφισβήτηση της διαταγής ανάκτησης που διατυπώνεται στο άρθρο 5 της προσβαλλομένης αποφάσεως είναι δυνατόν να ευδοκιμήσει μόνο σε σχέση με το μέρος των ενισχύσεων για το οποίο θα γίνει τυχόν δεκτή η προσφυγή και μόνο στο μέτρο που αφορά τις προσφεύγουσες. Οι προσφεύγουσες αντιτείνουν ότι, εφόσον το δικόγραφο της προσφυγής περιλαμβάνει διακριτά κεφάλαια με τα οποία αμφισβητούνται διαφορετικά άρθρα του διατακτικού της προσβαλλομένης αποφάσεως, θα μπορούσαν να δικαιωθούν ως προς ένα από τα δύο ή και ως προς αμφότερα τα άρθρα που αποτελούν το αντικείμενο της προσφυγής.
43. Σύμφωνα με τη νομολογία, το γεγονός και μόνον ότι το Γενικό Δικαστήριο κρίνει βάσιμο έναν λόγο ακυρώσεως ο οποίος έχει προβληθεί από την προσφεύγουσα προς στήριξη της ασκηθείσας προσφυγής ακυρώσεως δεν σημαίνει ότι μπορεί να ακυρώσει αυτομάτως την προσβαλλόμενη πράξη στο σύνολό της. Πράγματι, δεν χωρεί ολική ακύρωση όταν προκύπτει προδήλως ότι ο σχετικός λόγος ακυρώσεως, στον βαθμό που αφορά αποκλειστικώς μια συγκεκριμένη πτυχή της προσβαλλομένης πράξεως, μπορεί να επισύρει μερική μόνον ακύρωση (απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2008, Επιτροπή κατά Département du Loiret, C-295/07 P, EU:C:2008:707, σκέψη 104).
44. Εντούτοις, η μερική ακύρωση πράξεως της Ένωσης είναι δυνατή μόνον εφόσον τα στοιχεία των οποίων ζητείται η ακύρωση μπορούν να διαχωριστούν από την υπόλοιπη πράξη. Αυτή η απαίτηση της δυνατότητας διαχωρισμού δεν πληρούται όταν η μερική ακύρωση μιας πράξεως θα είχε ως αποτέλεσμα να μεταβληθεί η ουσία της (βλ. απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2008, Επιτροπή κατά Département du Loiret, C-295/07 P, EU:C:2008:707, σκέψεις 105 και 106 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
45. Επιβάλλεται, κατ' αρχάς, η διαπίστωση ότι καθένα από τα κεφάλαια της προσφυγής αποσκοπεί στη μερική ακύρωση της προσβαλλομένης αποφάσεως και αφορά διαφορετικά τμήματα του διατακτικού της τα οποία σχετίζονται, το καθένα, με διακριτά και ανεξάρτητα μεταξύ τους μέτρα ενισχύσεων, οπότε, αν ορισμένοι από τους λόγους που προβλήθηκαν προς στήριξη των διαφόρων αυτών κεφαλαίων γίνουν τυχόν δεκτοί, θα έχουν ως αποτέλεσμα τη μερική μόνον ακύρωση της προσβαλλομένης αποφάσεως. Εν συνεχεία, όπως επιβεβαίωσαν οι προσφεύγουσες κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, με την προσφυγή τους ζητείται αποκλειστικώς η ακύρωση του άρθρου 2 της προσβαλλομένης αποφάσεως, στον βαθμό που αφορά την ενίσχυση η οποία χορηγήθηκε στην MJN GibCo και όχι τις ατομικές ενισχύσεις που χορηγήθηκαν στους αποδέκτες των τεσσάρων άλλων φορολογικών προαποφάσεων, όπερ σημαίνει ότι, αν οι λόγοι ακυρώσεως του άρθρου αυτού γίνουν τυχόν δεκτοί, τούτο θα έχει ως συνέπεια αποκλειστικώς και μόνον την ακύρωση του συγκεκριμένου άρθρου κατά το μέρος που αφορά το μέτρο ενίσχυσης υπέρ της MJN GibCo και των προσφευγουσών. Επιπλέον, αν γίνονταν δεκτές οι αιτιάσεις που

προβάλλονται με σκοπό την ακύρωση του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως ή του άρθρου 2 της ίδιας αποφάσεως στον βαθμό που αυτό έχει εφαρμογή στις προσφεύγουσες, τούτο θα έχει ως συνέπεια την ακύρωση του άρθρου 5 της προσβαλλομένης αποφάσεως, εφόσον με το τελευταίο διατάσσεται η ανάκτηση των ποσών που καταβλήθηκαν δυνάμει των μέτρων ενίσχυσης στα οποία αναφέρονται τα διαφορετικά αυτά τμήματα του διατακτικού.

Β. Επί του πρώτου κεφαλαίου της προσφυγής, με το οποίο ζητείται η ακύρωση του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως σχετικά με τη μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης, καθώς και της σχετικής με το μέτρο αυτό διαταγής ανάκτησης

- 46 Προς στήριξη του πρώτου κεφαλαίου της προσφυγής τους, με το οποίο ζητείται η ακύρωση του άρθρου 1, παράγραφος 2, καθώς και του άρθρου 5, παράγραφος 1, της προσβαλλομένης αποφάσεως κατά το μέρος που οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή στις προσφεύγουσες, οι προσφεύγουσες προβάλλουν λόγους ακυρώσεως οι οποίοι μπορούν, κατ' ουσίαν, να χωριστούν σε τρεις ομάδες.
- 47 Ο πρώτος λόγος ακυρώσεως αφορά πρόδηλα σφάλματα εκτιμήσεως, παραβίαση της αρχής της δοτής αρμοδιότητας, η οποία κατοχυρώνεται στο άρθρο 5 ΣΕΕ, παραβίαση της αρχής της φορολογικής αυτονομίας και της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών μελών, καθώς και υπέρβαση εξουσίας εκ μέρους της Επιτροπής (τμήμα β' του πρώτου κεφαλαίου του δικογράφου της προσφυγής).
- 48 Ο δεύτερος, ο τρίτος και ο τέταρτος λόγος ακυρώσεως αφορούν πρόδηλα σφάλματα εκτιμήσεως και παράβαση του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, στον βαθμό που η Επιτροπή δεν απέδειξε την ύπαρξη πλεονεκτήματος ούτε τον επιλεκτικό χαρακτήρα του πλεονεκτήματος αυτού (τμήματα γ', δ' και ε', του πρώτου κεφαλαίου του δικογράφου της προσφυγής).
- 49 Ο πέμπτος λόγος ακυρώσεως αφορά πρόδηλα σφάλματα εκτιμήσεως και παράβαση του άρθρου 1, στοιχείο γ', του κανονισμού (ΕΚ) 659/1999 του Συμβουλίου, της 22ας Μαρτίου 1999, για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του άρθρου [108 ΣΛΕΕ] (ΕΕ 1999, L 83, σ. 1), στον βαθμό που η Επιτροπή έκρινε ότι το καθεστώς απαλλαγής συνιστούσε υφιστάμενη ενίσχυση (τμήμα στ' του πρώτου κεφαλαίου του δικογράφου της προσφυγής).
- 50 Επιπλέον, στο τμήμα α' του πρώτου κεφαλαίου του δικογράφου της προσφυγής, οι προσφεύγουσες επισημαίνουν διάφορα πρόδηλα σφάλματα εκτιμήσεως όσον αφορά την ερμηνεία των διατάξεων του ΙΤΑ 2010 και του ΙΤΑ 1952, στα οποία παραπέμπουν οι διάφοροι λόγοι που προβάλλονται προς στήριξη του αιτήματος της ακυρώσεως του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως.
- 51 Το Γενικό Δικαστήριο θα εξετάσει διαδοχικώς τους προαναφερθέντες στις ανωτέρω σκέψεις 47 έως 49 λόγους ακυρώσεως και θα αποφανθεί, στο πλαίσιο αυτό, επί των διαφόρων σφαλμάτων για τα οποία γίνεται λόγος στο τμήμα α' του πρώτου κεφαλαίου του δικογράφου της προσφυγής.

1. Επί του λόγου ακυρώσεως που αφορά πρόδηλο σφάλμα εκτιμήσεως, παράβαση του άρθρου 5 ΣΕΕ, παραβίαση της αρχής της φορολογικής κυριαρχίας και υπέρβαση εξουσίας (πρώτος λόγος, με τον οποίο ζητείται η ακύρωση του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως)

- 52 Στο πλαίσιο του πρώτου λόγου, με τον οποίο ζητείται η ακύρωση του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως, οι προσφεύγουσες υποστηρίζουν ότι η Επιτροπή παραβίασε την προβλεπόμενη στο άρθρο 5 ΣΕΕ αρχή της δοτής αρμοδιότητας, κατ' εφαρμογήν της οποίας ο τομέας της άμεσης φορολογίας εμπίπτει στην κυριαρχία και στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, και υπέπεσε σε υπέρβαση εξουσίας, υπό το πρίσμα του άρθρου 17, παράγραφος 1, ΣΕΕ, χρησιμοποιώντας τις εξουσίες της στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων για την καταπολέμηση μιας φαινομενικής διπλής απαλλαγής. Κατ' αυτόν τον τρόπο, η Επιτροπή φέρεται να καταστρατήγησε τη διαδικασία του άρθρου 116 ΣΛΕΕ, η οποία της παρέχει τη δυνατότητα να ενεργεί όταν διαπιστώνει ότι οι υφιστάμενες διαφορές μεταξύ των νομοθετικών διατάξεων των κρατών μελών νοθεύουν τους όρους του ανταγωνισμού στην εσωτερική αγορά.
- 53 Οι προσφεύγουσες υπογραμμίζουν ότι ο έλεγχος των κρατικών ενισχύσεων δεν θίγει την εξουσία των κρατών μελών να επιλέγουν το φορολογικό καθεστώς που κρίνουν ως το πλέον πρόσφορο και, στο πλαίσιο αυτό, να καθορίζουν κυριαρχικώς τις κατηγορίες και τον τρόπο υπολογισμού των φορολογητέων εισοδημάτων και κερδών (τη βάση επιβολής του φόρου). Από τη νομολογία προκύπτει σαφώς ότι η ύπαρξη πλεονεκτήματος πρέπει να αποδεικνύεται σε σχέση με την αποκαλούμενη «κανονική» φορολογία, όπως αυτή ορίζεται από τους εθνικούς φορολογικούς κανόνες, δεδομένου ότι η Επιτροπή δεν διαθέτει αρμοδιότητα να ορίζει από μόνη της ποια είναι η αποκαλούμενη «κανονική» φορολογία. Επομένως, μολονότι τα κράτη μέλη οφείλουν να ασκούν τη φορολογική τους αρμοδιότητα τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης, τούτο δεν σημαίνει ότι η Επιτροπή έχει την εξουσία να επεκτείνει το πεδίο εφαρμογής των συνήθων φορολογικών κανόνων που αποτελούν το κρίσιμο πλαίσιο αναφοράς ούτε να παρεμβαίνει στις κυριαρχικές αποφάσεις κρατών μελών πέραν της κατάργησης των παρεκκλίσεων από τους κανόνες που συγκροτούν το εν λόγω πλαίσιο.
- 54 Αφενός, οι προσφεύγουσες ισχυρίζονται ότι η Επιτροπή υπέπεσε σε πρόδηλο σφάλμα εκτιμήσεως κρίνοντας ότι σκοπός του ΙΤΑ 2010 ήταν η φορολόγηση των εταιριών επί του συνολικού ύψους των κερδών τους και ότι η μη φορολόγηση των (παθητικών) εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης συνιστούσε παρέκκλιση από τον ΙΤΑ 2010. Αφετέρου, υποστηρίζουν ότι η Επιτροπή προέβη σε υπερβολικά διασταλτική εφαρμογή του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και της αρχής κατά την οποία μια κρατική ενίσχυση καθορίζεται βάσει των αποτελεσμάτων της και ότι η υπό κρίση υπόθεση διαφέρει από εκείνες επί των οποίων εκδόθηκαν οι αποφάσεις της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732), και της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981), των οποίων γίνεται επίκληση στην προσβαλλόμενη απόφαση.
- 55 Η Επιτροπή αμφισβητεί τη βασιμότητα της ανωτέρω επιχειρηματολογίας.
- 56 Πρώτον, όσον αφορά την αιτίαση περί παραβάσεως του άρθρου 5 ΣΕΕ, θα πρέπει να υπενθυμιστεί ότι, εκτός των τομέων στους οποίους το φορολογικό δίκαιο της Ένωσης τυγχάνει εναρμόνισης, ο καθορισμός των συστατικών χαρακτηριστικών κάθε φόρου εμπίπτει στην εξουσία εκτιμήσεως των κρατών μελών, των οποίων η φορολογική αυτονομία πρέπει να γίνεται σεβαστή, ενώ κατά την άσκηση της εξουσίας αυτής πρέπει, εν πάση περιπτώσει, να τηρείται το δίκαιο της Ένωσης. Τούτο ισχύει, μεταξύ άλλων, για την επιλογή του φορολογικού συντελεστή, ο οποίος μπορεί να είναι

- αναλογικός ή προοδευτικός, αλλά και για τον καθορισμό της βάσης επιβολής και της γενεσιουργού αιτίας του φόρου (απόφαση της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Πολωνίας, C-562/19 P, EU:C:2021:201, σκέψη 38).
- 57 Πάντως, κατά πάγια νομολογία, μολονότι η άμεση φορολογία εμπίπτει, κατά το παρόν στάδιο εξέλιξης του δικαίου της Ένωσης, στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα κράτη μέλη οφείλουν εντούτοις να τηρούν το δίκαιο της Ένωσης κατά την άσκηση της αρμοδιότητάς τους αυτής (βλ. απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, Επιτροπή κατά Ισπανίας C-269/09, EU:C:2012:439, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Επομένως, οι παρεμβάσεις των κρατών μελών σε τομείς που δεν έχουν εναρμονιστεί εντός της Ένωσης, όπως η άμεση φορολογία, δεν αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής της νομοθεσίας που διέπει τον έλεγχο των κρατικών ενισχύσεων.
- 58 Πράγματι, τα κράτη μέλη είναι υποχρεωμένα να συμμορφώνονται με το δίκαιο της Ένωσης κατά την άσκηση της αρμοδιότητά τους στον τομέα της φορολογίας και, στο πλαίσιο αυτό, να απέχουν από τη λήψη οποιουδήποτε μέτρου ικανού να συνιστά κρατική ενίσχυση ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά (πρβλ. απόφαση της 3ης Ιουνίου 2010, Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-487/08, EU:C:2010:310, σκέψη 37).
- 59 Ως εκ τούτου, η Επιτροπή μπορεί να χαρακτηρίσει ένα φορολογικό μέτρο ως κρατική ενίσχυση εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις για τον χαρακτηρισμό αυτό (πρβλ. αποφάσεις της 2ας Ιουλίου 1974, Ιταλία κατά Επιτροπής, 173/73, EU:C:1974:71, σκέψη 28· της 22ας Ιουνίου 2006, Βέλγιο και Forum 187 κατά Επιτροπής, C-182/03 και C-217/03, EU:C:2006:416, σκέψη 81, και της 25ης Μαρτίου 2015, Βέλγιο κατά Επιτροπής, T-538/11, EU:T:2015:188, σκέψεις 65 και 66).
- 60 Όσον αφορά την προϋπόθεση ότι το επίμαχο μέτρο πρέπει να παρέχει οικονομικό πλεονέκτημα, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, νοούνται ως κρατικές ενισχύσεις οι παρεμβάσεις οι οποίες, ανεξαρτήτως της μορφής τους, μπορούν να ευνοήσουν άμεσα ή έμμεσα επιχειρήσεις ή πρέπει να θεωρούνται ότι χορηγούν οικονομικό πλεονέκτημα που η ωφελούμενη επιχείρηση δεν θα είχε υπό κανονικές συνθήκες αγοράς (βλ. απόφαση της 2ας Σεπτεμβρίου 2010, Επιτροπή κατά Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, σκέψη 40 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία· απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 21).
- 61 Ειδικότερα, συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ ένα μέτρο μέσω του οποίου οι δημόσιες αρχές παρέχουν σε ορισμένες επιχειρήσεις πλεονεκτική φορολογική μεταχείριση η οποία, μολονότι δεν συνεπάγεται μεταβίβαση κρατικών πόρων, περιάγει τους αποδέκτες σε ευνοϊκότερη οικονομική κατάσταση από εκείνη των λοιπών φορολογουμένων (απόφαση της 15ης Μαρτίου 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, σκέψη 14· βλ., επίσης, απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos κ.λπ., C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψη 46 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Εξάλλου, στην περίπτωση των φορολογικών μέτρων, η ίδια η ύπαρξη πλεονεκτήματος μπορεί να αποδειχθεί είτε σε σχέση με την αποκαλούμενη «κανονική» φορολογία (απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2006, Πορτογαλία κατά Επιτροπής, C-88/03, EU:C:2006:511, σκέψη 56) είτε σε σχέση με τους φορολογικούς κανόνες τους οποίους ορίζει το κράτος μέλος δυνάμει της φορολογικής του αυτονομίας.
- 62 Κατά συνέπεια, η φορολογική αυτονομία των κρατών μελών δεν συνεπάγεται ότι κάθε φορολογικό μέτρο το οποίο επηρεάζει ιδίως τη φορολογητέα βάση που λαμβάνεται υπόψη από τις φορολογικές αρχές εξαιρείται από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107 ΣΛΕΕ. Πράγματι, αν

- ένα φορολογικό μέτρο εισάγει, στην πράξη, διάκριση μεταξύ εταιριών που βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση υπό το πρίσμα του σκοπού τον οποίο επιδιώκει το κανονικό φορολογικό καθεστώς που αποτελεί το πλαίσιο αναφοράς το οποίο πρέπει να λαμβάνεται υπόψη και, ως εκ τούτου, παρέχει στους αποδέκτες του μέτρου επιλεκτικά πλεονεκτήματα που ευνοούν «ορισμένες» επιχειρήσεις ή «ορισμένες» παραγωγές, θα μπορεί να θεωρείται ως κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (πρβλ. απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου, C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 104).
- 63 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι η Επιτροπή, δεδομένου ότι είναι αρμόδια να μεριμνά για την τήρηση του άρθρου 107 ΣΛΕΕ, δεν υπερέβη τις αρμοδιότητές της όταν εξέτασε τη μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης προκειμένου να εξακριβώσει αν το μέτρο αυτό συνιστούσε καθεστώς ενισχύσεων και, σε περίπτωση καταφατικής απάντησης, αν ήταν συμβατό με την εσωτερική αγορά, κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.
- 64 Κανένα από τα επιχειρήματα των προσφευγουσών δεν είναι ικανό να θέσει εν αμφιβόλω την ως άνω διαπίστωση.
- 65 Κατά πρώτον, από την προαναφερθείσα στην ανωτέρω σκέψη 57 νομολογία προκύπτει βεβαίως ότι, στο παρόν στάδιο εξέλιξης του δικαίου της Ένωσης, η Επιτροπή δεν διαθέτει αρμοδιότητα να ορίζει από μόνη της ποια είναι η αποκαλούμενη «κανονική» φορολογία μιας επιχείρησης χωρίς να λαμβάνει υπόψη τους εθνικούς φορολογικούς κανόνες. Εντούτοις, πρέπει να επισημανθεί ότι, στο πλαίσιο της ανάλυσης των κριτηρίων του πλεονεκτήματος και της επιλεκτικότητας, η Επιτροπή παρέπεμψε στις διατάξεις του φορολογικού δικαίου οι οποίες εφαρμόζονται στο Γιβραλτάρ, ήτοι στις διατάξεις του ΙΤΑ 2010 και, πιο συγκεκριμένα, στα άρθρα 11, 16 και 74 του εν λόγω νόμου και στο παράρτημα 1 αυτού, καθώς και στις παρατηρήσεις του Ηνωμένου Βασιλείου και των αρχών του Γιβραλτάρ προς διευκρίνιση του περιεχομένου και των κατευθυντηρίων αρχών του καθεστώτος φορολόγησης το οποίο θεσπίστηκε με τον ΙΤΑ 2010. Επομένως, αντιθέτως προς τα όσα υποστηρίζουν οι προσφεύγουσες, η Επιτροπή δεν όρισε από μόνη της ποια είναι η αποκαλούμενη «κανονική» φορολογία ούτε παραβίασε, εν προκειμένω, την αρχή της δοτής αρμοδιότητας.
- 66 Κατά δεύτερον, η Επιτροπή δεν επιτρέπεται, ερμηνεύοντας τις ισχύουσες στο Γιβραλτάρ φορολογικές διατάξεις, να θίξει την αρμοδιότητα η οποία επιφυλάσσεται στα κράτη μέλη στον τομέα της άμεσης φορολογίας. Πράγματι, η Επιτροπή δικαιούται, στο πλαίσιο του ελέγχου των φορολογικών μέτρων σε υποθέσεις κρατικών ενισχύσεων, να προβεί σε δική της εκτίμηση των εθνικών φορολογικών διατάξεων, την οποία μπορούν, ενδεχομένως, να αμφισβητήσουν είτε το οικείο κράτος μέλος είτε τυχόν ενδιαφερόμενα μέρη στο πλαίσιο προσφυγής ακυρώσεως ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου.
- 67 Σημειωτέον επ' αυτού ότι η Επιτροπή στήριξε την εκτίμησή της αναφορικά με τις ισχύουσες στο Γιβραλτάρ φορολογικές διατάξεις στις πληροφορίες τις οποίες γνωστοποίησαν οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου και του Γιβραλτάρ. Ειδικότερα, όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 93 και από την υποσημείωση 46 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή όρισε το πλαίσιο αναφοράς, περιλαμβάνοντας τις κατευθυντήριες αρχές της κανονικής φορολόγησης, καθώς και τον σκοπό του συστήματος αυτού βάσει των πληροφοριών που της κοινοποίησαν οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας.

- 68 Κατά τρίτον, όπως επισημαίνει η Επιτροπή στο σημείο 75 του υπομνήματος αντικρούσεως, η εξουσία της να ελέγχει την ύπαρξη κρατικής ενίσχυσης στον τομέα της φορολογίας δεν περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις στις οποίες υφίσταται τυπική παρέκκλιση από τον εθνικό φορολογικό κανόνα. Τούτο διότι η νομοθετική τεχνική που έχει χρησιμοποιηθεί είναι άνευ σημασίας για την εκτίμηση των αποτελεσμάτων εθνικού μέτρου υπό το πρίσμα του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (πρβλ. απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 79). Έτσι, αντιθέτως προς τα όσα υποστηρίζουν οι προσφεύγουσες, η Επιτροπή δεν υπερέβη τις εξουσίες της εξετάζοντας, υπό το πρίσμα των κατευθυντηρίων αρχών του φορολογικού συστήματος που θεσπίστηκε με τον ΙΤΑ 2010, τη μη φορολόγηση μιας κατηγορίας εισοδημάτων, ήτοι το γεγονός ότι αυτά δεν περιλαμβάνονταν στις φορολογητέες κατηγορίες εισοδημάτων.
- 69 Κατά τέταρτον, τα επιχειρήματα των προσφευγουσών περί σφαλμάτων εκτιμήσεως και παραβάσεων, ιδίως όσον αφορά τον προσδιορισμό του σκοπού και των κατευθυντηρίων αρχών του ΙΤΑ 2010, τη μη στοιχειοθέτηση δυσμενούς διάκρισης καθώς και την εφαρμογή, εν προκειμένω, των αποφάσεων της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732), και της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981), δεν είναι λυσιτελή προς απόδειξη της ενδεχόμενης αναρμοδιότητας της Επιτροπής. Αντιθέτως, προβάλλονται προς θεμελίωση της ύπαρξης είτε πρόδηλων σφαλμάτων εκτιμήσεως και παραβάσεως, από την Επιτροπή, του άρθρου 107 ΣΛΕΕ είτε σφαλμάτων και παραβάσεως που διαπράχθηκαν στο πλαίσιο της ίδιας της άσκησης της αρμοδιότητάς της.
- 70 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, διαπιστώνεται ότι η Επιτροπή δεν παρέβη, με την προσβαλλόμενη απόφασή της, το άρθρο 5 ΣΕΕ.
- 71 Δεύτερον, όσον αφορά την αιτίαση περί κατάχρησης εξουσίας, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, μια πράξη έχει εκδοθεί κατά κατάχρηση εξουσίας μόνον όταν προκύπτει, από αντικειμενικές, συναφείς και συγκλίνουσες ενδείξεις, ότι έχει εκδοθεί αποκλειστικώς, ή τουλάχιστον πρωταρχικώς, για σκοπούς διαφορετικούς από τους προβαλλόμενους ή με σκοπό την καταστρατήγηση μιας ειδικώς προβλεπόμενης από τη Συνθήκη διαδικασίας (πρβλ. αποφάσεις της 16ης Απριλίου 2013, Ισπανία και Ιταλία κατά Συμβουλίου, C-274/11 και C-295/11, EU:C:2013:240, σκέψη 33, και της 12ης Ιουλίου 2018, ΡΑ κατά Κοινοβουλίου, T-608/16, μη δημοσιευθείσα, EU:T:2018:440, σκέψη 42).
- 72 Εν προκειμένω, δεν είναι δυνατόν να προσαφθεί στην Επιτροπή ότι ενήργησε κατά κατάχρηση εξουσίας εκδίδοντας την προσβαλλόμενη απόφαση με την οποία διαπιστώνεται, κατά το πέρας επίσημου σταδίου έρευνας, ότι η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης συνιστά κρατική ενίσχυση ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά.
- 73 Επιπλέον, η αιτίαση και μόνον ότι η Επιτροπή χρησιμοποίησε τις εξουσίες της στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων προκειμένου να καταπολεμήσει μια φαινομενική διπλή απαλλαγή δεν αποτελεί ένα σύνολο από αντικειμενικές, συναφείς και συγκλίνουσες ενδείξεις από τις οποίες να μπορεί να συναχθεί ότι η Επιτροπή επιδίωξε να καταστρατηγήσει τη διαδικασία του άρθρου 116 ΣΛΕΕ. Πέραν του ότι η προσβαλλόμενη απόφαση δεν έχει ως σκοπό να θέσει υπό αμφισβήτηση την εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας, διαπιστώνεται, αφενός, ότι στο πλαίσιο της ανάλυσης βάσει της οποίας έγινε δεκτό ότι η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης συνιστά μέτρο ενίσχυσης δεν ελήφθη υπόψη το ζήτημα αν τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται ή όχι σε άλλες φορολογικές επικράτειες, καθώς η Επιτροπή

στηρίχθηκε αποκλειστικώς στους φορολογικούς κανόνες που ισχύουν στο Γιβραλτάρ. Αφετέρου, από την προσβαλλόμενη απόφαση δεν προκύπτει ότι η Επιτροπή επιδίωξε να ευθυγραμμίσει το ισχύον στο Γιβραλτάρ φορολογικό δίκαιο με τις σχετικές νομοθεσίες των άλλων κρατών μελών.

- 74 Υπό τις συνθήκες αυτές, διαπιστώνεται ότι η Επιτροπή δεν ενήργησε κατά κατάχρηση εξουσίας.
- 75 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, πρέπει να απορριφθεί ο πρώτος λόγος με τον οποίο ζητείται η ακύρωση του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως.

2. Επί των λόγων ακυρώσεως που αφορούν πρόδηλα σφάλματα εκτιμήσεως και παράβαση του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (δεύτερος, τρίτος και τέταρτος λόγος, με τους οποίους ζητείται η ακύρωση του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως)

- 76 Κατ' ουσίαν, ο δεύτερος, ο τρίτος και ο τέταρτος λόγος, με τους οποίους ζητείται η ακύρωση του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως, αφορούν πρόδηλα σφάλματα εκτιμήσεως και παράβαση του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, στον βαθμό που η Επιτροπή έκρινε ότι η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης παρείχε επιλεκτικό πλεονέκτημα στους αποδέκτες του μέτρου. Οι προσφεύγουσες αμφισβητούν, πρώτον, την ανάλυση του πλεονεκτήματος (δεύτερος λόγος, με τον οποίο ζητείται η ακύρωση του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως), δεύτερον, το συμπέρασμα σχετικά με την επιλεκτικότητα (τρίτος λόγος, με τον οποίο ζητείται η ακύρωση του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως) και, τρίτον, την έκταση του διαπιστωθέντος από την Επιτροπή επιλεκτικού πλεονεκτήματος (τρίτος λόγος, με τον οποίο ζητείται η ακύρωση του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως). Οι διάφοροι λόγοι ακυρώσεως τους οποίους προβάλλουν οι προσφεύγουσες παραπέμπουν στα πρόδηλα σφάλματα εκτιμήσεως σχετικά με το περιεχόμενο και την έκταση εφαρμογής του φορολογικού δικαίου του Γιβραλτάρ, για τα οποία γίνεται λόγος στο τμήμα α' του πρώτου κεφαλαίου της προσφυγής.

α) Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

1) Επί του μέτρου ενίσχυσης το οποίο αποτελεί αντικείμενο του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως

- 77 Προκαταρκτικώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, όπως προκύπτει από τις αιτιολογικές σκέψεις 28, 33, 82 της προσβαλλομένης αποφάσεως, το μέτρο που αποτελεί το αντικείμενο του άρθρου 1, παράγραφος 2, της ως άνω αποφάσεως είναι η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης, την οποία η Επιτροπή χαρακτηρίζει ως «φορολογική απαλλαγή του εισοδήματος από [...] δικαιώματα εκμετάλλευσης». Όπως ανέφερε η Επιτροπή στις αιτιολογικές σκέψεις 28, 33 και 93 της προσβαλλομένης αποφάσεως, αυτή η μη φορολόγηση οφείλεται στο γεγονός ότι τα εισοδήματα από δικαιώματα εκμετάλλευσης δεν περιλαμβάνονται στις κατηγορίες των απαριθμούμενων στο παράρτημα 1 του ΙΤΑ 2010 κατηγοριών φορολογητέων στο Γιβραλτάρ εισοδημάτων, στο οποίο προβλέπονται εξαντλητικώς οι κατηγορίες εισοδημάτων που είναι φορολογητέα στο Γιβραλτάρ.
- 78 Συναφώς επισημαίνεται, αφενός, ότι από την απόφαση κίνησης της διαδικασίας (βλ. ιδίως την αιτιολογική σκέψη 34 της εν λόγω αποφάσεως), υπό το πρίσμα της οποίας πρέπει να ερμηνευθεί η προσβαλλόμενη απόφαση, προκύπτει ότι το μέτρο το οποίο αποτελεί αντικείμενο του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως είναι, πιο συγκεκριμένα, η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης ως παθητικά εισοδήματα

- («passive income»). Υπέρ της ερμηνείας αυτής συνηγορεί επίσης η αιτιολογική σκέψη 76 της προσβαλλομένης αποφάσεως, σε συνδυασμό με την υποσημείωση 25 της ίδιας αποφάσεως, όπου η Επιτροπή εξήγησε ότι η εκτίμηση που διατυπώνεται στην προσβαλλόμενη απόφαση αφορούσε μόνον τα έσοδα από παθητικούς τόκους και από δικαιώματα εκμετάλλευσης και ότι δεν αφορούσε άλλες κατηγορίες παθητικών εισοδημάτων. Αφετέρου, όπως διευκρινίστηκε στην αιτιολογική σκέψη 76 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η εξέταση της μη φορολόγησης των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης αφορούσε αποκλειστικώς την περίοδο μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 2011 και 31ης Δεκεμβρίου 2013.
- 79 Πρώτον, στον βαθμό που οι προσφεύγουσες ισχυρίζονται ότι εσφαλμένως η Επιτροπή χαρακτήρισε τη μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης ως «σιωπηρή απαλλαγή» και δεν έλαβε υπόψη το γεγονός ότι, κατά το άρθρο 11 του ΙΤΑ 2010, μόνον τα εισοδήματα τα οποία εμπίπτουν σε μία από τις κατηγορίες που απαριθμούνται στο παράρτημα 1 υπέκειντο σε φόρο στο Γιβραλτάρ, διαπιστώνεται ότι, στην αιτιολογική σκέψη 93 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή έλαβε πράγματι υπόψη ότι, βάσει του άρθρου 11 του ΙΤΑ 2010, υπέκειντο στον φόρο του Γιβραλτάρ μόνον τα εισοδήματα τα οποία ενέπιπταν σε κάποια από τις κατηγορίες που απαριθμούνταν στο παράρτημα 1 του ΙΤΑ 2010. Ειδικότερα, η Επιτροπή διευκρίνισε, με την προσβαλλόμενη απόφαση, ότι η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης συνιστούσε «σιωπηρή απαλλαγή», εφόσον τα εισοδήματα από δικαιώματα εκμετάλλευσης δεν περιλαμβάνονταν στις απαριθμούμενες στο παράρτημα I κατηγορίες εισοδημάτων που φορολογούνταν στο Γιβραλτάρ και ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής του φορολογικού καθεστώτος του ΙΤΑ 2010. Από τις αιτιολογικές σκέψεις 28, 32 και 33, καθώς και από την υποσημείωση 17 της προσβαλλομένης αποφάσεως προκύπτει επίσης ότι η Επιτροπή έλαβε όντως υπόψη το γεγονός ότι, μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 2011 και 31ης Δεκεμβρίου 2013, τα έσοδα από δικαιώματα εκμετάλλευσης δεν περιλαμβάνονταν στις απαριθμούμενες στο παράρτημα 1 του ΙΤΑ 2010 κατηγορίες φορολογητέων στο Γιβραλτάρ εισοδημάτων και δεν υπέκειντο στον φόρο.
- 80 Εξάλλου, πρέπει να υπομνησθεί, ως προς το ζήτημα αυτό, η πάγια νομολογία κατά την οποία το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ δεν διακρίνει μεταξύ των κρατικών παρεμβάσεων ανάλογα με τις αιτίες ή τους σκοπούς τους, αλλά τις ορίζει σε συνάρτηση με τα αποτελέσματά τους και, επομένως, ανεξαρτήτως των χρησιμοποιούμενων τεχνικών (πρβλ. απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου, C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 87 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 81 Συνεπώς, το γεγονός ότι τα έσοδα από δικαιώματα εκμετάλλευσης δεν υπέκειντο στον φόρο εισοδήματος στο Γιβραλτάρ, λόγω της μη συμπερίληψής τους στις κατηγορίες εισοδημάτων οι οποίες απαριθμούνταν στο παράρτημα 1 του ΙΤΑ 2010, είχε το ίδιο αποτέλεσμα ως εάν αυτή η κατηγορία εισοδημάτων περιλαμβανόταν στο παράρτημα, αλλά απαλλασσόταν τυπικώς από τον φόρο. Τούτο διότι όπως παρατήρησε, κατ' ουσίαν, ο γενικός εισαγγελέας M. Campos Sánchez-Bordona με τις προτάσεις του στην υπόθεση Wereldhave Belgium κ.λπ. (C-448/15, EU:C:2016:808, σημεία 40 και 42), στις περιπτώσεις μη υπαγωγής στον φόρο, δεν επέρχεται το γενεσιουργό γεγονός ενώ, στις περιπτώσεις απαλλαγής, επέρχεται. Στις τελευταίες αυτές περιπτώσεις, η κύρια φορολογική υποχρέωση γεννάται, θεωρητικώς, αλλά ο υποκείμενος στον φόρο απαλλάσσεται εκ του νόμου εν όλω ή εν μέρει από την καταβολή, η οποία δεν μπορεί, εν τέλει, να απαιτηθεί από αυτόν. Συνεπώς, η «μη υπαγωγή» και η «απαλλαγή» παράγουν το ίδιο αποτέλεσμα, ήτοι τη μη φορολόγηση. Επομένως, η Επιτροπή δεν υπέπεσε σε σφάλμα χαρακτηρίζοντας ως «σιωπηρή απαλλαγή» τη μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης.

- 82 Δεύτερον, στο μέτρο που οι προσφεύγουσες αμφισβητούν την περιεχόμενη στην αιτιολογική σκέψη 33 της προσβαλλομένης αποφάσεως διαπίστωση ότι τα εισοδήματα από δικαιώματα εκμετάλλευσης ουδέποτε ήταν φορολογητέα δυνάμει του ΙΤΑ 2010 και ισχυρίζονται ότι τα εισοδήματα αυτά ενέπιπταν, ακόμη και πριν από την τροποποίηση του ΙΤΑ 2010 το 2013, στην κατηγορία Α από τις απαριθμούμενες στο παράρτημα 1 του ΙΤΑ 2010 κατηγορίες εισοδημάτων, ήτοι στα «εμπορικά, επιχειρηματικά και επαγγελματικά» κέρδη, πρέπει να επισημανθούν τα ακόλουθα.
- 83 Όπως προκύπτει από τις ανωτέρω σκέψεις 77 και 78, το μέτρο που αποτελεί αντικείμενο του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως είναι η μη φορολόγηση των εσόδων από δικαιώματα εκμετάλλευσης, την οποία η Επιτροπή χαρακτήρισε ως «φορολογική απαλλαγή του εισοδήματος από [...] δικαιώματα εκμετάλλευσης», λόγω της μη συμπερίληψης των εσόδων από δικαιώματα εκμετάλλευσης στις απαριθμούμενες στο παράρτημα 1 του ΙΤΑ 2010 κατηγορίες εισοδημάτων που φορολογούνταν στο Γιβραλτάρ. Το μέτρο αυτό αφορούσε ειδικώς τα έσοδα από δικαιώματα εκμετάλλευσης, στον βαθμό που συνιστούν παθητικά εισοδήματα. Οι ίδιες όμως οι προσφεύγουσες αναγνωρίζουν ότι τα εισοδήματα από «αμιγώς παθητικά» δικαιώματα εκμετάλλευσης, τα οποία δεν προκύπτουν από επιχειρηματική δραστηριότητα, δεν ενέπιπταν σε καμία από τις απαριθμούμενες στο παράρτημα 1 του ΙΤΑ 2010 κατηγορίες εισοδημάτων μέχρι που τέθηκαν σε ισχύ, την 1η Ιανουαρίου 2014, οι τροποποιήσεις οι οποίες επήλθαν στον ΙΤΑ 2010 το 2013 και, ως εκ τούτου, τέτοια εισοδήματα δεν φορολογούνταν στο Γιβραλτάρ.
- 84 Επομένως, τα σφάλματα για τα οποία κάνουν λόγο οι προσφεύγουσες δεν μπορούν να θέσουν εν αμφιβόλω τη διαπίστωση ότι τα έσοδα από δικαιώματα εκμετάλλευσης, τα οποία συνιστούν παθητικά εισοδήματα, δεν περιλαμβάνονταν κατ' αρχήν στις απαριθμούμενες στο παράρτημα 1 του ΙΤΑ 2010 κατηγορίες εισοδημάτων, όπως ο νόμος αυτός ίσχυε πριν από την 1η Ιανουαρίου 2014, και, επομένως, δεν φορολογούνταν στο Γιβραλτάρ. Κατά συνέπεια, τα επιχειρήματα αυτά δεν είναι ικανά να θέσουν εν αμφιβόλω τη νομιμότητα του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως και πρέπει να απορριφθούν ως αλυσιτελή.
- 85 Εν πάση περιπτώσει, η Επιτροπή δεν υπέπεσε σε σφάλμα διαπιστώνοντας ότι τα εισοδήματα από δικαιώματα εκμετάλλευσης δεν ήταν φορολογητέα στο Γιβραλτάρ, δίχως να εξετάσει αν τα εισοδήματα αυτά μπορούσαν να φορολογηθούν στο πλαίσιο της κατηγορίας Α των εισοδημάτων που απαριθμούνταν στο παράρτημα 1 του ΙΤΑ 2010.
- 86 Συγκεκριμένα, οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου και του Γιβραλτάρ επιβεβαίωσαν επανειλημμένως, με τις διάφορες παρατηρήσεις τις οποίες υπέβαλαν στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, ότι τα εισοδήματα από την εκμετάλλευση δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας δεν ήταν φορολογητέα στο Γιβραλτάρ κατ' εφαρμογήν του ΙΤΑ 2010, όπως ίσχυε μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 2011 και 31ης Δεκεμβρίου 2013. Επιπλέον, το Ηνωμένο Βασίλειο εξήγησε σαφώς, στο πλαίσιο της παρουσίας του ΙΤΑ 2010 την οποία επισύναψε ως παράρτημα στις από 14 Σεπτεμβρίου 2012 παρατηρήσεις του, ότι τα έσοδα από τέτοια δικαιώματα δεν περιλαμβάνονταν στις απαριθμούμενες στο παράρτημα 1 του ΙΤΑ 2010 κατηγορίες εισοδημάτων που φορολογούνταν στο Γιβραλτάρ και, ειδικότερα, ότι δεν μπορούσαν να θεωρηθούν ως εμπορικά ή επιχειρηματικά κέρδη της κατηγορίας Α του εν λόγω παραρτήματος.
- 87 Εξάλλου, πρέπει να επισημανθεί ότι η ερμηνεία του ΙΤΑ 2010 υπό την έννοια ότι τα εισοδήματα από δικαιώματα εκμετάλλευσης ουδέποτε φορολογούνταν στο Γιβραλτάρ συνάδει με το περιεχόμενο της από 11 Σεπτεμβρίου 2012 αιτήσεως φορολογικής προαπόφασης, βάσει της οποίας εκδόθηκε η DFA του 2012 για την MJN GibCo. Συγκεκριμένα, στο έγγραφο εκείνο, οι

ίδιες οι προσφεύγουσες ανέφεραν ότι, κατά την άποψή τους, κανένα από τα εισοδήματα τα οποία εισέπραττε η MJN GibCo από δικαιώματα εκμετάλλευσης δεν ενέπιπτε σε οποιαδήποτε από τις απαριθμούμενες στο παράρτημα 1 του ΙΤΑ 2010 κατηγορίες εισοδημάτων που φορολογούνταν στο Γιβραλτάρ.

- 88 Επομένως, η Επιτροπή δεν υπέπεσε σε σφάλμα κρίνοντας ότι τα έσοδα από δικαιώματα εκμετάλλευσης δεν ήταν φορολογητέα στο Γιβραλτάρ μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 2011 και 31ης Δεκεμβρίου 2013, όπως επίσης δεν υπέπεσε σε σφάλμα εξετάζοντας αν ένα τέτοιο μέτρο μη φορολόγησης μπορούσε να παράσχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στους αποδέκτες του και, ως εκ τούτου, να συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

2) Επί της εξέτασης των κριτηρίων του πλεονεκτήματος και της επιλεκτικότητας

- 89 Κατά τη νομολογία, για τον χαρακτηρισμό ενός μέτρου ως κρατικής ενίσχυσης απαιτείται να πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις του άρθρου 107 ΣΛΕΕ. Γίνεται συνεπώς δεκτό ότι, για να μπορεί μέτρο να χαρακτηριστεί ως κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, πρώτον, πρέπει να πρόκειται για κρατική παρέμβαση ή παρέμβαση μέσω κρατικών πόρων, δεύτερον, η παρέμβαση αυτή πρέπει να είναι ικανή να επηρεάσει το εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών, τρίτον, πρέπει να χορηγεί επιλεκτικό πλεονέκτημα στον ωφελούμενο και, τέταρτον, πρέπει να νοθεύει ή να απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό. (βλ. απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Hansesstadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, σκέψη 40 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 90 Επ' αυτού πρέπει να σημειωθεί ότι, στο πλαίσιο της ανάλυσης των φορολογικών μέτρων υπό το πρίσμα του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, η εξέταση τόσο του κριτηρίου του πλεονεκτήματος όσο και του κριτηρίου της επιλεκτικότητας προϋποθέτει ότι έχει οριστεί, προηγουμένως, ποιοι είναι οι συνήθεις κανόνες φορολόγησης που συγκροτούν το κρίσιμο για την εξέταση αυτή πλαίσιο αναφοράς.
- 91 Αφενός, στις περιπτώσεις φορολογικών μέτρων, η ίδια η ύπαρξη πλεονεκτήματος μπορεί να διαπιστωθεί μόνο σε συνάρτηση με την «κανονική» φορολογία (απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2006, Πορτογαλία κατά Επιτροπής, C-88/03, EU:C:2006:511, σκέψη 56). Πράγματι, ένα τέτοιο μέτρο παρέχει οικονομικό πλεονέκτημα στον αποδέκτη του εφόσον ελαφρύνει τις συνήθεις επιβαρύνσεις του προϋπολογισμού μιας επιχείρησης και, κατά συνέπεια, χωρίς να συνιστά επιδότηση υπό τη στενή έννοια του όρου, είναι της ίδιας φύσης και έχει τα ίδια αποτελέσματα (απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 22). Συνεπώς, αυτή ακριβώς η αποκαλούμενη «κανονική» φορολογία προσδιορίζεται με βάση το πλαίσιο αναφοράς.
- 92 Αφετέρου, ο χαρακτηρισμός ενός εθνικού φορολογικού μέτρου ως επιλεκτικού προϋποθέτει, σε πρώτο στάδιο, ότι έχει προηγουμένως οριστεί και εξεταστεί ποιο είναι το κοινό ή συνήθως εφαρμοζόμενο φορολογικό καθεστώς στο οικείο κράτος μέλος (απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos κ.λπ., C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψη 49).
- 93 Εξάλλου, στην ανακοίνωση σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης όπως αναφέρεται στο άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (ΕΕ 2016, C 262, σ. 1), η Επιτροπή έχει διευκρινίσει πώς ερμηνεύει την έννοια του συστήματος αναφοράς. Η ανακοίνωση αυτή, μολονότι δεν δεσμεύει το Γενικό Δικαστήριο, μπορεί εντούτοις να χρησιμεύσει ως χρήσιμη πηγή έμπνευσης (πρβλ. απόφαση της 26ης Ιουλίου 2017, Τσεχική Δημοκρατία κατά Επιτροπής, C-696/15 P, EU:C:2017:595, σκέψη 53).

- 94 Στο σημείο 133 της ανακοίνωσης σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης, επισημαίνεται ειδικότερα ότι το σύστημα αναφοράς αποτελείται από ένα συνεκτικό σύνολο κανόνων που εφαρμόζονται εν γένει –με βάση αντικειμενικά κριτήρια– σε όλες τις επιχειρήσεις οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του όπως οριοθετείται από τον σκοπό του. Στο ίδιο σημείο της ανακοίνωσης σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης διευκρινίζεται ότι, στις περισσότερες περιπτώσεις, οι ως άνω κανόνες καθορίζουν όχι μόνον το πεδίο εφαρμογής του συστήματος, αλλά και τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες εφαρμόζεται, τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε αυτό καθώς τις τεχνικές πτυχές της λειτουργίας του.
- 95 Εν προκειμένω, μολονότι οι προσφεύγουσες δεν αμφισβητούν ότι ορθώς η Επιτροπή έκρινε ότι ο ΙΤΑ 2010 περιελάμβανε τους συνήθως εφαρμοζόμενους κανόνες φορολόγησης οι οποίοι συγκροτούσαν το κρίσιμο πλαίσιο αναφοράς για την εξέταση της μη φορολόγησης των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης, εντούτοις αμφισβητούν, προς στήριξη του δεύτερου, του τρίτου και του τέταρτου λόγου, με τους οποίους ζητείται η ακύρωση του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως, την ορθότητα της ερμηνείας που υιοθέτησε η Επιτροπή όσον αφορά το περιεχόμενο και τον σκοπό του ΙΤΑ 2010.
- 96 Κατά συνέπεια, πρέπει να εξεταστούν, σε πρώτο στάδιο, τα επιχειρήματα με τα οποία οι προσφεύγουσες επιχειρούν να αμφισβητήσουν την ορθότητα της ερμηνείας της Επιτροπής όσον αφορά το περιεχόμενο και τον σκοπό των συνήθως εφαρμοζόμενων στο Γιβραλτάρ κανόνων φορολογίας των εισοδημάτων των εταιριών, οι οποίοι συγκροτούν το πλαίσιο αναφοράς, και εν συνεχεία, σε δεύτερο στάδιο, τους λόγους που προβάλλονται προς αμφισβήτηση της ορθότητας της ανάλυσης του επιλεκτικού πλεονεκτήματος από την Επιτροπή.

β) Επί των εκτιμήσεων της Επιτροπής αναφορικά με το πλαίσιο αναφοράς και τους συνήθεις κανόνες φορολόγησης στο Γιβραλτάρ

- 97 Όπως προκύπτει από τις αιτιολογικές σκέψεις 28 έως 30 της προσβαλλομένης αποφάσεως, οι κρίσιμες διατάξεις του ΙΤΑ 2010 όσον αφορά το σύστημα φορολόγησης των εισοδημάτων των εταιριών στο Γιβραλτάρ ήταν, κυρίως, τα άρθρα 11, 16 και 74.
- 98 Το τμήμα II του ΙΤΑ 2010, το οποίο έφερε τον τίτλο «Charge to Tax» («Επιβολή φόρου»), περιελάμβανε μεταξύ άλλων το άρθρο 11 του ΙΤΑ 2010 που επιγραφόταν «The Charge to Taxation» («Υπαγωγή στον φόρο») και όριζε τα εξής:
- «1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων του [ΙΤΑ 2010] και των Κανόνων, θα οφείλεται φόρος, με τον συντελεστή που καθορίζεται περιοδικώς για κάθε φορολογικό έτος ή για κάθε λογιστική περίοδο, επί των αναγραφόμενων στους πίνακες Α έως Γ [...] του παραρτήματος 1 κατηγοριών εισοδημάτων που αποκτώνται στο Γιβραλτάρ ή προέρχονται από το Γιβραλτάρ.
- [...]
- 99 Όπως ίσχυε μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 2011 και 31ης Δεκεμβρίου 2013, το τιτλοφορούμενο «Head of charges» παράρτημα 1, στο οποίο παραπέμπει ευθέως το άρθρο 11, παράγραφος 1, του ΙΤΑ 2010, προσδιόριζε τρεις κατηγορίες φορολογητέων στο Γιβραλτάρ εισοδημάτων, ήτοι:
- την κατηγορία Α που περιελάμβανε, αφενός, τα κέρδη επιχείρησης ή trust τα οποία προκύπτουν από κάθε εμπορική δραστηριότητα, κάθε επιχειρηματική ή επαγγελματική δραστηριότητα (trade, business, επιτήδευμα ή απασχόληση) και, αφετέρου, τα εισοδήματα από ακίνητη περιουσία (real property)·

- την κατηγορία Β που αφορούσε τα εισοδήματα αυτοαπασχολούμενων και των ελεύθερων επαγγελματιών·
 - την κατηγορία Γ που αφορούσε τα «άλλα εισοδήματα» (other income), μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονταν, ειδικότερα, τα μερίσματα και τα εισοδήματα από ταμεία και συνταξιοδοτικά συστήματα.
- 100 Επιπλέον, το άρθρο 74 του ΙΤΑ 2010 όριζε τι σημαίνει εισόδημα που «αποκτάται στο Γιβραλτάρ ή προέρχεται από εκεί», κατά την έννοια του άρθρου 11 του ΙΤΑ 2010, ως εξής:
- «α) Με την επιφύλαξη του στοιχείου β), ο ορισμός γίνεται με αναφορά στον τόπο όπου ασκούνται οι δραστηριότητες (ή το κύριο μέρος των δραστηριοτήτων) από τις οποίες προέκυψαν τα κέρδη.
 - β) για τους σκοπούς του α), το κύριο μέρος των δραστηριοτήτων από τις οποίες προκύπτει κέρδος της επιχείρησης θεωρείται ότι ασκείται στο Γιβραλτάρ στην περίπτωση που:
 - i) επιχείρηση της οποίας η βασική δραστηριότητα από την οποία προκύπτουν τα εισοδήματα υπόκειται σε άδεια και σε ρύθμιση υπό το κράτος του νόμου του Γιβραλτάρ ή·
 - ii) επιχείρηση η οποία μπορεί νομίμως να πραγματοποιεί συναλλαγές στο Γιβραλτάρ, μέσω υποκαταστήματος ή οποιασδήποτε μορφής μόνιμης εγκατάστασης, λόγω του ότι διαθέτει άδεια στο πλαίσιο άλλης δικαιοδοσίας που απολαύει δικαιωμάτων διέλευσης από το Γιβραλτάρ και για την οποία, ελλείψει αυτής, θα απαιτείτο η άδεια αυτή και θα ήταν νομοθετικώς κατοχυρωμένη στο Γιβραλτάρ·
 - γ) το στοιχείο β) δεν έχει εφαρμογή σε κανένα υποκατάστημα ή μόνιμη εγκατάσταση εταιρίας του Γιβραλτάρ που ασκεί δραστηριότητες εκτός Γιβραλτάρ όσον αφορά τις δραστηριότητες οι οποίες ασκούνται εκτός Γιβραλτάρ.»
- 101 Το μέρος ΙΙΙ του ΙΤΑ 2010, με τίτλο «computation of assessment» («υπολογισμός του φόρου»), περιελάμβανε το άρθρο 16, παράγραφος 1, με τίτλο «basis of assessment» («βάση επιβολής του φόρου»), το οποίο όριζε ότι:
- «1. Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, τα φορολογητέα κέρδη μιας επιχείρησης αντιστοιχούν στο συνολικό ποσό των κερδών που καταγράφει η εταιρία για μια λογιστική περίοδο.»
- 102 Αφενός, οι προσφεύγουσες ισχυρίζονται ότι εσφαλμένως η Επιτροπή έκρινε, κατά παράβαση του «κατηγοριοποιητικού» χαρακτήρα του συστήματος φορολόγησης των εισοδημάτων των εταιριών στο Γιβραλτάρ, ότι σκοπός του ΙΤΑ 2010 ήταν η φορολόγηση του λογιστικού κέρδους και, ως εκ τούτου, όλων των εσόδων των φορολογούμενων εταιριών. Αφετέρου, ισχυρίζονται ότι εσφαλμένως η Επιτροπή έκρινε ότι, δυνάμει της αρχής της εδαφικότητας, τα εισοδήματα από τα δικαιώματα εκμετάλλευσης τα οποία εισέπρατταν οι εταιρίες του Γιβραλτάρ θεωρούνταν ως αποκτώμενα στο Γιβραλτάρ ή προερχόμενα από το Γιβραλτάρ.
- 103 Στο μέτρο που οι διάδικοι διαφωνούν ως προς το βάρος αποδείξεως καθώς και ως προς την έκταση του ελέγχου τον οποίο πρέπει να ασκήσει το Γενικό Δικαστήριο επί των εκτιμήσεων της Επιτροπής όσον αφορά το περιεχόμενο και την έκταση του φορολογικού δικαίου του Γιβραλτάρ, επισημαίνεται ότι, στο πλαίσιο της έκδοσης αποφάσεως στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων, η διαπίστωση του εθνικού δικαίου αποτελεί πραγματικό ζήτημα (πρβλ. απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2011, Α2Α κατά Επιτροπής, C-318/09 Ρ, μη δημοσιευθείσα, ΕΥ:C:2011:856, σκέψη 125 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Επομένως, το ζήτημα αν και σε ποιον βαθμό η

- Επιτροπή ερμήνευσε ορθώς το περιεχόμενο και την έκταση εφαρμογής εθνικού κανόνα άπτεται της εκτιμήσεως των πραγματικών περιστατικών από τον δικαστή της Ένωσης και υπόκειται στους κανόνες που διέπουν τη διεξαγωγή αποδείξεων και την κατανομή του βάρους αποδείξεως (πρβλ. απόφαση της 26ης Νοεμβρίου 2015, Comunidad Autónoma del País Vasco και Itelazpi κατά Επιτροπής, T-462/13, EU:T:2015:902, σκέψη 71 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 104 Πρέπει να υπομνησθεί συναφώς ότι, στο πλαίσιο του ελέγχου των κρατικών ενισχύσεων, εναπόκειται κατ' αρχήν στην Επιτροπή να αποδείξει, με την προσβαλλόμενη απόφαση, την ύπαρξη τέτοιας ενίσχυσης (πρβλ. αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2007, Ολυμπιακή Αεροπορία Υπηρεσίες κατά Επιτροπής, T-68/03, EU:T:2007:253, σκέψη 34, και της 25ης Ιουνίου 2015, SACE και Sace BT κατά Επιτροπής, T-305/13, EU:T:2015:435, σκέψη 95). Στο πλαίσιο αυτό, η Επιτροπή υποχρεούται ειδικότερα να εξετάζει με επιμέλεια και αμεροληψία τα επίμαχα μέτρα, ώστε να έχει στη διάθεσή της τα κατά το δυνατόν πληρέστερα και πλέον αξιόπιστα στοιχεία, κατά την έκδοση τελικής αποφάσεως με την οποία διαπιστώνεται η ύπαρξη και, ενδεχομένως, ο ασύμβατος με την εσωτερική αγορά ή παράνομος χαρακτήρας της ενίσχυσης (πρβλ. αποφάσεις της 2ας Σεπτεμβρίου 2010, Επιτροπή κατά Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, σκέψη 90, και της 3ης Απριλίου 2014, Γαλλία κατά Επιτροπής, C-559/12 P, EU:C:2014:217, σκέψη 63).
- 105 Επιπλέον, όσον αφορά τις κρατικές ενισχύσεις, η κατανομή του βάρους αποδείξεως εξαρτάται από την τήρηση των αντίστοιχων δικονομικών υποχρεώσεων που υπέχουν η Επιτροπή και το οικείο κράτος μέλος, στο πλαίσιο της εξουσίας την οποία διαθέτει το θεσμικό αυτό όργανο προκειμένου να υποχρεώσει το κράτος μέλος να του παράσχει όλα τα αναγκαία πληροφοριακά στοιχεία (βλ. απόφαση της 28ης Νοεμβρίου 2008, Hotel Cipriani κ.λπ. κατά Επιτροπής, T-254/00, T-270/00 και T-277/00, EU:T:2008:537, σκέψη 232 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Πιο συγκεκριμένα, το οικείο κράτος μέλος, στο πλαίσιο του καθήκοντος συνεργασίας του με την Επιτροπή, όπως και τα ενδιαφερόμενα μέρη τα οποία καλούνται δεόντως να διατυπώσουν τις παρατηρήσεις τους σύμφωνα με το άρθρο 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ, οφείλουν να προβάλουν τα επιχειρήματά τους και να παράσχουν στην Επιτροπή όλα εκείνα τα στοιχεία που είναι ικανά να τη διαφωτίσουν επί του συνόλου των δεδομένων της υποθέσεως (πρβλ. απόφαση της 28ης Νοεμβρίου 2008, Hotel Cipriani κ.λπ. κατά Επιτροπής, T-254/00, T-270/00 και T-277/00, EU:T:2008:537, σκέψη 233).
- 106 Πράγματι, δεν υφίσταται υποχρέωση της Επιτροπής να εξετάζει αυτεπαγγέλτως και στηριζόμενη σε εικασίες ποια πραγματικά ή νομικά στοιχεία θα μπορούσαν να της είχαν υποβληθεί κατά τη διοικητική διαδικασία (πρβλ. αποφάσεις της 2ας Απριλίου 1998, Επιτροπή κατά Sytraval και Brink's France, C-367/95 P, EU:C:1998:154, σκέψη 60, και της 14ης Ιανουαρίου 2004, Fleuren Compost κατά Επιτροπής, T-109/01, EU:T:2004:4, σκέψη 49).
- 107 Τέλος, σημειώνεται ότι, στο πλαίσιο προσφυγής ακυρώσεως ασκηθείσας βάσει του άρθρου 263 ΣΛΕΕ, η νομιμότητα αποφάσεως στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων πρέπει να εκτιμάται βάσει των πληροφοριακών στοιχείων, ιδίως όσον αφορά το εθνικό νομικό πλαίσιο, τα οποία μπορούσε να έχει στη διάθεσή της η Επιτροπή όταν έλαβε τη σχετική απόφαση (πρβλ. απόφαση της 16ης Ιουλίου 2014, Zweckverband Tierkörperbeseitigung κατά Επιτροπής, T-309/12, μη δημοσιευθείσα, EU:T:2014:676, σκέψη 97 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 108 Υπό το φως των αρχών αυτών πρέπει να εξεταστούν τα διάφορα σφάλματα τα οποία οι προσφεύγουσες προσάπτουν στην Επιτροπή όσον αφορά την εκτίμηση του περιεχομένου και της έκτασης εφαρμογής του ΙΤΑ 2010.

1) Επί του σκοπού του ΙΤΑ 2010 και επί του προσδιορισμού των φορολογητέων βάσει του νόμου αυτού εισοδημάτων

- 109 Με μια πρώτη σειρά επιχειρημάτων, οι προσφεύγουσες αμφισβητούν, κατ' ουσίαν, την ορθότητα της εκτιμήσεως της Επιτροπής ότι σκοπός του ΙΤΑ 2010 ήταν να φορολογείται το λογιστικό κέρδος στο σύνολό του και, ως εκ τούτου, να φορολογούνται όλα τα εισοδήματα που αποκτώνται στο Γιβραλτάρ ή προέρχονται από το Γιβραλτάρ. Προσάπτουν, ειδικότερα, στην Επιτροπή ότι δεν έλαβε υπόψη ότι μόνον ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων, οι οποίες απαριθμούνταν στο παράρτημα 1 του ΙΤΑ 2010, φορολογούνταν στο Γιβραλτάρ.
- 110 Οι προσφεύγουσες υποστηρίζουν ότι εσφαλμένως η Επιτροπή έκρινε, πιο συγκεκριμένα στην αιτιολογική σκέψη 90 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι το λογιστικό κέρδος αποτελεί τη φορολογητέα βάση για τις εταιρίες που είναι εγκατεστημένες στο Γιβραλτάρ και ότι σκοπός του ΙΤΑ 2010 ήταν η φορολόγηση του συνόλου των «λογιστικών κερδών» των εν λόγω εταιριών, με συνέπεια όλα τα εισοδήματά τους να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΙΤΑ 2010. Τούτο διότι, στην πραγματικότητα, τα εισοδήματα των εταιριών φορολογούνταν στο Γιβραλτάρ μόνον υπό τη διπλή προϋπόθεση ότι ενέπιπταν στις «κατηγορίες φορολογητέων εισοδημάτων» οι οποίες απαριθμούνταν στο παράρτημα 1 του ΙΤΑ 2010 (άρθρο 11 του ΙΤΑ 2010) και ότι είχαν αποκτηθεί στο Γιβραλτάρ ή προέρχονταν από το Γιβραλτάρ (άρθρα 11 και 74 του ΙΤΑ 2010). Οι προσφεύγουσες υποστηρίζουν επ' αυτού ότι το φορολογικό σύστημα του Γιβραλτάρ ήταν «κατηγοριοποιητικό», καθώς η λογική του ήταν ότι υπόκεινται στον φόρο ορισμένες μόνον κατηγορίες εισοδημάτων οι οποίες καθορίζονται επακριβώς από τον νόμο. Ειδικότερα, δεν υπήρχε κανένας γενικός κανόνας που να προβλέπει ότι τα εισοδήματα εταιρίας εγκατεστημένης στο Γιβραλτάρ φορολογούνταν κατά κανόνα στο Γιβραλτάρ. Επιπλέον, κατά την άποψή τους, η Επιτροπή δεν έλαβε επαρκώς υπόψη το άρθρο 11 του ΙΤΑ 2010, το οποίο ήταν η θεμελιώδης διάταξη για τον καθορισμό των φορολογητέων στο Γιβραλτάρ εισοδημάτων και υπό το πρίσμα του οποίου έπρεπε να ερμηνευθούν οι λοιπές διατάξεις του ΙΤΑ 2010, περιλαμβανομένου του άρθρου 16.
- 111 Πιο συγκεκριμένα, οι προσφεύγουσες εμμένουν στο γεγονός ότι τα παθητικά εισοδήματα από δικαιώματα εκμετάλλευσης δεν περιλαμβάνονταν στη βάση επιβολής του φόρου και, επομένως, δεν ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής του ΙΤΑ 2010. Ισχυρίζονται ότι σκοπός του ΙΤΑ 2010 δεν ήταν να φορολογούνται οι εταιρίες επί του συνόλου των λογιστικών τους κερδών, αλλά μόνον επί των εισοδημάτων τους που ενέπιπταν στις κατηγορίες οι οποίες απαριθμούνταν στο παράρτημα 1 του ΙΤΑ 2010.
- 112 Πέραν τούτου, οι προσφεύγουσες υποστηρίζουν ότι εσφαλμένως η Επιτροπή έκρινε, με την αιτιολογική σκέψη 28 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι οι εταιρίες που είχαν φορολογική κατοικία στο Γιβραλτάρ φορολογούνταν, κατ' αρχήν, στο Γιβραλτάρ. Κατά την άποψή τους, το καθεστώς φορολόγησης στο Γιβραλτάρ «στηρίζεται στην προέλευση» ή «στην πηγή» των εισπραττόμενων εσόδων, και όχι «στη φορολογική κατοικία» της εταιρίας που τα εισέπραττε, και ο φόρος οφειλόταν στο Γιβραλτάρ μόνο για τα εισοδήματα τα οποία «είχαν αποκτηθεί στο Γιβραλτάρ ή προέρχονταν από το Γιβραλτάρ».
- 113 Η Επιτροπή αμφισβητεί τη βασιμότητα της ανωτέρω επιχειρηματολογίας.
- 114 Προκαταρκτικώς, επισημαίνεται ότι, αντιθέτως προς τα όσα υποστηρίζουν οι προσφεύγουσες, η Επιτροπή δεν διαπίστωσε, με την αιτιολογική σκέψη 28 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι οι εταιρίες με φορολογική κατοικία στο Γιβραλτάρ φορολογούνταν κατ' αρχήν εκεί, ούτε ότι το καθεστώς φορολόγησης στο Γιβραλτάρ στηριζόταν στην προέλευση του υποκειμένου στον φόρο.

- Συγκεκριμένα, περιορίστηκε να αναφέρει ότι οι εταιρίες με φορολογική κατοικία στο Γιβραλτάρ «μπορού[σα]ν» να φορολογούνται στο Γιβραλτάρ. Εξάλλου, η Επιτροπή διευκρίνισε, με τις αιτιολογικές σκέψεις 28 και 30 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι οι κατηγορίες φορολογητέων στο Γιβραλτάρ εισοδημάτων απαριθμούνταν στο παράρτημα 1 του ΙΤΑ 2010 και ότι τα εισοδήματα αυτά μπορούσαν να φορολογηθούν στο Γιβραλτάρ μόνον υπό την προϋπόθεση ότι είχαν αποκτηθεί στο Γιβραλτάρ ή προέρχονταν από το Γιβραλτάρ.
- 115 Επιπλέον, αντιθέτως προς τα όσα υποστηρίζουν οι προσφεύγουσες, η Επιτροπή έλαβε πράγματι υπόψη το γεγονός ότι το άρθρο 11 του ΙΤΑ 2010 προέβλεπε ότι φορολογητέα ήταν μόνον τα εισοδήματα που περιλαμβάνονταν στις κατηγορίες εισοδημάτων οι οποίες απαριθμούνταν στο παράρτημα 1 του εν λόγω νόμου. Η ως άνω διαπίστωση προκύπτει ειδικότερα από την αιτιολογική σκέψη 28 της προσβαλλομένης αποφάσεως, στην οποία η Επιτροπή αναπαρήγαγε τις τρεις κατηγορίες εισοδημάτων που απαριθμούνταν στους πίνακες Α, Β και Γ του παραρτήματος 1 του ΙΤΑ 2010, καθώς και από την αιτιολογική σκέψη 93 της ίδιας αποφάσεως, με την οποία η Επιτροπή, στηριζόμενη στη διαπίστωση ότι τα δικαιώματα εκμετάλλευσης δεν περιλαμβάνονταν στις απαριθμούμενες στο παράρτημα 1 του ΙΤΑ 2010 κατηγορίες εισοδημάτων που φορολογούνταν στο Γιβραλτάρ, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα έσοδα αυτά απαλλάσσονταν σιωπηρώς από τον φόρο.
- 116 Ομοίως, αντίθετα προς τα όσα υποστηρίζουν οι προσφεύγουσες, η Επιτροπή δεν έκρινε, με την προσβαλλόμενη απόφαση, ότι σκοπός του ΙΤΑ 2010 ήταν η φορολόγηση των φορολογουμένων επί του συνόλου των λογιστικών τους κερδών. Συγκεκριμένα, με την αιτιολογική σκέψη 93 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή διαπίστωσε ότι σκοπός του ΙΤΑ 2010 ήταν «η είσπραξη του φόρου εισοδήματος των φορολογουμένων που υπόκεινται στον φόρο στο Γιβραλτάρ (με άλλα λόγια, των φορολογουμένων με εισοδήματα τα οποία αποκτώνται στο Γιβραλτάρ ή προέρχονται από το Γιβραλτάρ)». Επιπλέον, από την αιτιολογική σκέψη 82 της προσβαλλομένης αποφάσεως καθίσταται σαφές ότι η Επιτροπή βάσισε την ανάλυσή της σχετικά με τη μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης στη διαπίστωση ότι ο ΙΤΑ 2010 στηριζόταν στη «γενική αρχή ότι ο φόρος εισοδήματος των εταιρειών εισπράττεται από όλους τους υποκειμένους στον φόρο με εισοδήματα τα οποία αποκτώνται στο Γιβραλτάρ ή προέρχονται από το Γιβραλτάρ».
- 117 Λαμβανομένων υπόψη των στοιχείων αυτών και στο μέτρο που οι προσφεύγουσες προσάπτουν στην Επιτροπή ότι δεν έλαβε υπόψη το γεγονός ότι το φορολογικό σύστημα του Γιβραλτάρ ήταν «κατηγοριοποιητικό» σύστημα, σκοπός του οποίου ήταν η φορολόγηση των εταιριών μόνον επί των κατηγοριών εισοδημάτων που απαριθμούνταν στο παράρτημα 1 του ΙΤΑ 2010, πρέπει να εξεταστεί αν ήταν βάσιμο το συμπέρασμα της Επιτροπής ότι ο σκοπός του ΙΤΑ 2010 ήταν η φορολόγηση των εισοδημάτων που αποκτώνται στο Γιβραλτάρ ή προέρχονται από το Γιβραλτάρ.
- 118 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι η έννοια του σκοπού ή της φύσης του «κανονικού» φορολογικού συστήματος που αποτελεί το πλαίσιο αναφοράς ανατρέχει στις θεμελιώδεις ή κατευθυντήριες αρχές του φορολογικού αυτού συστήματος και δεν αφορά ούτε τις πολιτικές οι οποίες τυχόν χρηματοδοτούνται, ανάλογα με την περίπτωση, μέσω των οικονομικών πόρων που διασφαλίζονται από το ως άνω σύστημα ούτε τους σκοπούς που θα μπορούσαν να επιδιώκονται μέσω της θέσπισης παρεκκλίσεων από το εν λόγω φορολογικό σύστημα (απόφαση της 16ης Μαΐου 2019, Πολωνία κατά Επιτροπής, T-836/16 και T-624/17, EU:T:2019:338, σκέψη 62).
- 119 Πρώτον, δεν αμφισβητείται ότι από το άρθρο 11 του ΙΤΑ 2010, το οποίο επιγράφεται «Επιβολή φόρου» και παρατίθεται στη σκέψη 98 ανωτέρω, προκύπτει ότι το φορολογικό σύστημα του Γιβραλτάρ στηρίζεται στην αρχή της εδαφικότητας, κατά την οποία φορολογούνται τα

- εισοδήματα που αποκτώνται στο Γιβραλτάρ ή προέρχονται από το Γιβραλτάρ. Επιπλέον, οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου διευκρίνισαν επανειλημμένως, μεταξύ άλλων και με τις από 14 Σεπτεμβρίου 2012 παρατηρήσεις τους, ότι η εδαφική βάση επιβολής του φόρου αποτελούσε το κεντρικό χαρακτηριστικό ή ακόμη τον γενικό κανόνα («general norm») του φορολογικού συστήματος του Γιβραλτάρ.
- 120 Δεύτερον, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι το άρθρο 16 του ΙΤΑ 2010, το οποίο φέρει τον τίτλο «Φορολογητέα βάση», ορίζει ότι τα φορολογητέα εισοδήματα μιας εταιρίας αντιστοιχούν στο συνολικό ποσό των λογιστικών κερδών για μια λογιστική περίοδο. Όμως, αντιθέτως προς τα όσα ισχυρίζονται οι προσφεύγουσες, και όπως ορθώς υποστηρίζει η Επιτροπή, από τον τίτλο και από το γράμμα του άρθρου 16 του ΙΤΑ 2010 προκύπτει ότι (βλ. ανωτέρω σκέψη 101) το συγκεκριμένο άρθρο αφορά τον προσδιορισμό αυτής καθ' εαυτήν της φορολογητέας βάσης και όχι μόνον την περίοδο αναφοράς που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για τον καθορισμό της εν λόγω βάσης.
- 121 Από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι το σύνολο των λογιστικών εσόδων του φορολογουμένου λαμβάνεται υπόψη για τη φορολόγηση στο Γιβραλτάρ. Πρέπει ωστόσο να σημειωθεί ότι, όπως συνάγεται από τις αιτιολογικές σκέψεις 30, 90 και 91 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ο υπολογισμός της φορολογητέας βάσης για τις εταιρίες γίνεται επί εδαφικής βάσης, όπως αναφέρεται στο άρθρο 11 του ΙΤΑ 2010, με συνέπεια τα λογιστικά έσοδα να μην μπορούν να φορολογηθούν παρά μόνον αν «αποκτώνται στο Γιβραλτάρ ή προέρχονται από το Γιβραλτάρ».
- 122 Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει να επισημανθεί ότι, με τις από 3 Δεκεμβρίου 2012 παρατηρήσεις τους, οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου διευκρίνισαν ότι όλες οι εταιρίες οι οποίες εισέπρατταν έσοδα αποκτώμενα στο Γιβραλτάρ ή προερχόμενα από το Γιβραλτάρ υπέκειντο στον φόρο κατ' εφαρμογήν του ΙΤΑ 2010. Προσέθεσαν δε ότι η αρχή της εδαφικότητας είχε γενικώς εφαρμογή σε όλες τις εταιρίες και σε όλα τα είδη εισοδημάτων τους. Ομοίως, με τις από 18 Απριλίου 2013 παρατηρήσεις τους, οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου διευκρίνισαν ακόμη μία φορά ότι το εδαφικό σύστημα φορολόγησης το οποίο προβλεπόταν από τον ΙΤΑ 2010 είχε εφαρμογή σε όλες τις επιχειρήσεις όλων των βιομηχανικών, χρηματοοικονομικών και εμπορικών κλάδων και ότι η αρχή αυτή ήταν καθολική κατά την εφαρμογή της.
- 123 Επομένως, από το γράμμα των άρθρων 11 και 16 του ΙΤΑ 2010, όπως παρατίθενται στις ανωτέρω σκέψεις 98 έως 101, καθώς και από τις παρατηρήσεις τις οποίες υπέβαλαν οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου κατά τη διοικητική διαδικασία, καθίσταται σαφές ότι οι ως άνω διατάξεις έπρεπε να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι το φορολογικό καθεστώς που θεσπιζόταν με τον ΙΤΑ 2010 στηριζόταν σε δύο κατευθυντήριες αρχές, ήτοι στην αρχή της εδαφικότητας, κατά την οποία φορολογούνταν τα εισοδήματα που είχαν αποκτηθεί στο Γιβραλτάρ ή προέρχονταν από το Γιβραλτάρ και στην αρχή ότι φορολογητέο ήταν το σύνολο των λογιστικών εσόδων των φορολογουμένων. Επομένως, ορθώς η Επιτροπή έκρινε ότι το φορολογικό καθεστώς του Γιβραλτάρ, όπως θεσπίστηκε με τον ΙΤΑ 2010, βασιζόταν στον σκοπό φορολόγησης όλων των υποκειμένων στον φόρο επί των εισοδημάτων τους τα οποία αποκτώνται στο Γιβραλτάρ ή προέρχονται από το Γιβραλτάρ.
- 124 Επιπλέον, είναι σημαντικό να επισημανθεί ότι ούτε οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου ούτε οι αρχές του Γιβραλτάρ αμφισβήτησαν, με τις αντίστοιχες παρατηρήσεις τους επί της αποφάσεως κίνησης της διαδικασίας, την ερμηνεία της Επιτροπής ότι ο σκοπός του ΙΤΑ 2010 ήταν να φορολογούνται όλοι οι υποκείμενοι στον φόρο επί των εισοδημάτων τους τα οποία αποκτώνται στο Γιβραλτάρ ή προέρχονται από το Γιβραλτάρ. Πράγματι, οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου και του Γιβραλτάρ περιορίστηκαν απλώς να ισχυριστούν ότι η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης δεν συνιστούσε επιλεκτικό μέτρο, εφόσον επρόκειτο για γενικό

μέτρο, εφαρμοζόμενο σε όλους τους τομείς της βιομηχανίας, του εμπορίου και των χρηματοοικονομικών και διαθέσιμο για όλες τις επιχειρήσεις. Δεν διατύπωσαν καμία παρατήρηση επί της αιτιολογικής σκέψης 32 της αποφάσεως κίνησης της διαδικασίας, στην οποία η Επιτροπή ρητώς ανέφερε ότι η κατευθυντήρια αρχή του φορολογικού συστήματος του Γιβραλτάρ συνίστατο στη φορολόγηση όλων των εταιριών που είχαν εισοδήματα αποκτώμενα στο Γιβραλτάρ ή προερχόμενα από το Γιβραλτάρ, ώστε να αποφεύγεται έτσι η διπλή φορολογία και να καθίσταται απλούστερη η λειτουργία του συστήματος. Ομοίως, οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου και του Γιβραλτάρ δεν αμφισβήτησαν το περιεχόμενο της αιτιολογικής σκέψης 35 της αποφάσεως κίνησης της διαδικασίας, με την οποία η Επιτροπή εξέθεσε σαφώς ότι σκοπός του συστήματος φορολόγησης του Γιβραλτάρ ήταν η φορολόγηση όλων των εταιριών που είχαν εισοδήματα αποκτώμενα στο Γιβραλτάρ ή προερχόμενα από το Γιβραλτάρ.

- 125 Συναφώς, στο μέτρο που οι προσφεύγουσες αμφισβητούν κατά πόσον οι παρατηρήσεις του Ηνωμένου Βασιλείου έχουν σημασία και υποστηρίζουν ότι το γεγονός ότι ούτε οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου ούτε οι αρχές του Γιβραλτάρ αμφισβήτησαν την ερμηνεία των διατάξεων του ΙΤΑ 2010 στην οποία προέβη η Επιτροπή κατά τη διάρκεια της επίσημης διαδικασίας έρευνας, δεν τις εμποδίζει να αμφισβητήσουν οι ίδιες την ερμηνεία αυτή, υπενθυμίζεται ότι, όπως προκύπτει από τις ανωτέρω σκέψεις 103 έως 107, στο πλαίσιο της εξέτασης φορολογικού μέτρου βάσει του άρθρου 107 ΣΛΕΕ, ο έλεγχος του πραγματικού ζητήματος της υιοθετούμενης από την Επιτροπή ερμηνείας του εθνικού δικαίου πρέπει να διενεργείται σε συνάρτηση με τα διαθέσιμα κατά την ημέρα έκδοσης της προσβαλλομένης αποφάσεως στοιχεία και λαμβανομένων υπόψη των πληροφοριών που έχουν κοινοποιηθεί από το οικείο κράτος μέλος και τα ενδιαφερόμενα μέρη. Ειδικότερα, γίνεται δεκτό ότι, στο πλαίσιο της επίσημης διαδικασίας έρευνας, εναπόκειται στο κράτος μέλος και στον δυνητικό αποδέκτη του μέτρου που αποτελεί το αντικείμενο της εν λόγω διαδικασίας να διαφωτίσουν την Επιτροπή ως προς το σύνολο των στοιχείων της υποθέσεως (πρβλ. απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2004, Ferriere Nord κατά Επιτροπής, T-176/01, EU:T:2004:336, σκέψη 93).
- 126 Εφόσον όμως, αφενός, τα πληροφοριακά στοιχεία στα οποία στηρίχθηκε η Επιτροπή για να ερμηνεύσει το εθνικό δίκαιο προέρχονταν απευθείας από τις αρχές του οικείου κράτους μέλους και του οικείου υπερπόντιου εδάφους και είχαν επαναληφθεί απaráλλακτα σε πολλές από τις μεταξύ τους επικοινωνίες και, αφετέρου, κατά το πέρας της αποφάσεως κίνησης της διαδικασίας είχε επιβεβαιωθεί σιωπηρώς ότι η Επιτροπή είχε αντιληφθεί ορθώς τις πληροφορίες τις οποίες της είχαν κοινοποιήσει οι αρχές αυτές, δεν είναι δυνατόν να προσαφθεί στην Επιτροπή ότι κακώς έκρινε ότι οι ως άνω πληροφορίες ήταν αρκούντως έγκυρες και αξιόπιστες. Επιπλέον, στον βαθμό που οι παρατηρήσεις τις οποίες διατύπωσαν οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου και του Γιβραλτάρ δεν έρχονταν σε αντίθεση προς το περιεχόμενο των σχετικών διατάξεων του ΙΤΑ 2010 και που η Επιτροπή δεν διέθετε πληροφορίες ικανές να θέσουν εν αμφιβόλω τις παρατηρήσεις τους, το θεσμικό όργανο μπορούσε, κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλομένης αποφάσεως, να στηριχθεί σε αυτές προκειμένου να ερμηνεύσει το φορολογικό δίκαιο του Γιβραλτάρ.
- 127 Εξάλλου, πρέπει να τονιστεί ότι οι προσφεύγουσες, παρότι τους δόθηκε η δυνατότητα να διατυπώσουν παρατηρήσεις επί της αποφάσεως κίνησης της διαδικασίας και παρότι προέκυπτε σαφώς από αυτήν ότι το αντικείμενο της διαδικασίας αφορούσε τα εισοδήματα από δικαιώματα εκμετάλλευσης τα οποία εισέπραξαν εταιρίες του Γιβραλτάρ μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 2011 και 31ης Δεκεμβρίου 2013, δεν έκριναν αναγκαίο να το πράξουν. Ούτε η έκθεση πραγματογνωμοσύνης την οποία προσκόμισαν οι προσφεύγουσες ως παράρτημα του υπομνήματος απαντήσεως (στο εξής: έκθεση πραγματογνωμοσύνης) ούτε οι πληροφορίες τις οποίες περιείχε η έκθεση αυτή όσον αφορά τον φερόμενο ως «κατηγοριοποιητικό» του

- φορολογικού καθεστώτος του Γιβραλτάρ είχαν κοινοποιηθεί στην Επιτροπή από τα μέρη πριν από την έκδοση της προσβαλλομένης απόφασης. Όπως όμως προκύπτει από την ανωτέρω σκέψη 106, ελλείψει πληροφοριών ικανών να θέσουν εν αμφιβόλω την ερμηνεία του εθνικού φορολογικού δικαίου που έγινε δεκτή με την απόφαση κίνησης της διαδικασίας, η Επιτροπή δεν μπορούσε να εξετάσει βάσει εικασιών όλα τα επιχειρήματα που θα μπορούσαν ενδεχομένως να θέσουν εν αμφιβόλω τη δική της ερμηνεία για το εθνικό δίκαιο, η οποία, εξάλλου, είχε επιβεβαιωθεί από τις αρχές του οικείου κράτους μέλους και του οικείου υπερπόντιου εδάφους. Πέραν τούτου, όπως συνάγεται από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων, οι προσφεύγουσες δεν απέδειξαν ότι οι πληροφορίες στις οποίες στηρίχθηκε η Επιτροπή ήταν εσφαλμένες ή στερούνταν εγκυρότητας και αξιοπιστίας.
- 128 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι ορθώς η Επιτροπή έκρινε ότι το φορολογικό σύστημα του Γιβραλτάρ είναι εδαφικό σύστημα κατά το οποίο όλα τα εισοδήματα που αποκτώνται στο Γιβραλτάρ ή προέρχονται εκεί πρέπει να φορολογούνται στο Γιβραλτάρ.
- 129 Η ως άνω διαπίστωση δεν αναιρείται από τα λοιπά επιχειρήματα των προσφευγουσών.
- 130 Ειδικότερα, στο μέτρο που οι προσφεύγουσες ισχυρίζονται ότι το φορολογικό σύστημα του Γιβραλτάρ ήταν «κατηγοριοποιητικό» και είχε ως σκοπό τη φορολόγηση των κατηγοριών εισοδημάτων που απαριθμούνταν στο παράρτημα 1 του ΙΤΑ 2010, διαπιστώνεται ομολογουμένως ότι, όπως υποστηρίζουν οι προσφεύγουσες, το άρθρο 11 του ΙΤΑ 2010 υποδηλώνει ότι, για να είναι φορολογητέα, τα εισοδήματα των εταιριών πρέπει να εμπίπτουν σε μία από τις κατηγορίες εισοδημάτων οι οποίες απαριθμούνται στο παράρτημα 1 του ΙΤΑ 2010. Έτσι, αν δεν συμβαίνει κάτι τέτοιο, όπως στην περίπτωση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης, ορισμένα είδη εισοδημάτων μπορούσαν, από τεχνικής απόψεως, να μην εμπίπτουν καθόλου στον φόρο βάσει του ΙΤΑ 2010.
- 131 Εντούτοις πρέπει, κατ' αρχάς, να υπογραμμιστεί ότι ούτε οι αρχές του Γιβραλτάρ ούτε οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου επιβεβαίωσαν ποτέ ότι το φορολογικό σύστημα του Γιβραλτάρ ήταν «κατηγοριοποιητικό». Αντιθέτως, διευκρίνισαν, με τις από 14 Νοεμβρίου 2013 παρατηρήσεις τους, ότι ο ΙΤΑ 2010 προέβλεπε ένα μόνο καθεστώς φορολόγησης, ανεξάρτητα από τις κατηγορίες φορολογητέων εισοδημάτων οι οποίες αναγράφονταν στους πίνακες Α έως Γ του παραρτήματος 1 του ΙΤΑ 2010. Εξάλλου, στο πλαίσιο των διαφόρων παρατηρήσεων που υπέβαλαν κατά τη διοικητική διαδικασία, οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου όρισαν το φορολογικό σύστημα του Γιβραλτάρ αποκλειστικώς και μόνον ως εδαφικό σύστημα φορολόγησης.
- 132 Εν συνεχεία, πρέπει να επισημανθεί ότι οι κοινοί κανόνες φορολόγησης ή, με άλλα λόγια, οι κανόνες που συγκροτούν το πλαίσιο αναφοράς πρέπει να εξετάζονται στο σύνολό τους και υπό το πρίσμα των κατευθυντηρίων αρχών του εθνικού φορολογικού συστήματος. Πράγματι, ένα φορολογικό μέτρο δεν είναι δυνατόν να εκτιμηθεί ορθώς με γνώμονα ορισμένες διατάξεις οι οποίες έχουν αποσπαστεί τεχνητώς από ένα ευρύτερο νομοθετικό πλαίσιο [πρβλ. απόφαση της 28ης Ιουνίου 2018, Andres (πτώχευση Heitkamp BauHolding) κατά Επιτροπής, C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψη 103].
- 133 Αν όμως γινόταν δεκτό, όπως ισχυρίζονται οι προσφεύγουσες, ότι το φορολογικό σύστημα του Γιβραλτάρ το οποίο θεσπίστηκε με τον ΙΤΑ 2010 είναι «κατηγοριοποιητικό» σύστημα, σκοπός του οποίου ήταν η φορολόγηση των κατηγοριών εισοδημάτων που απαριθμούνταν στο παράρτημα 1 του ΙΤΑ 2010, το αποτέλεσμα θα ήταν να μη ληφθούν υπόψη οι λοιπές διατάξεις του ΙΤΑ 2010 και, ως εκ τούτου, η λογική των κατευθυντηρίων αρχών του φορολογικού αυτού

- συστήματος. Τούτο διότι όπως προεκτέθηκε στην ανωτέρω σκέψη 121, ο ΙΤΑ 2010 δεν βασίζεται αποκλειστικώς και μόνο στην αρχή της εδαφικότητας, όπως αυτή κατοχυρώνεται στο άρθρο 11 του εν λόγω νόμου, αλλά στηρίζεται εξίσου και στην αρχή ότι το σύνολο των εισοδημάτων των φορολογουμένων υπόκειται στον φόρο, όπως προκύπτει από το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Κατά την εξέταση του σκοπού τον οποίο επιδιώκει ο ΙΤΑ 2010 πρέπει να λαμβάνονται υπόψη αμφότερες οι ανωτέρω αρχές.
- 134 Τέλος, κατά τη νομολογία, η χρήση μιας συγκεκριμένης νομοθετικής τεχνικής δεν πρέπει να καθιστά δυνατή την εκ προοιμίου εξαίρεση εθνικών φορολογικών κανόνων από τον έλεγχο των κρατικών ενισχύσεων τον οποίο προβλέπει η Συνθήκη ΛΕΕ. Ομοίως, η νομοθετική τεχνική η οποία έχει χρησιμοποιηθεί δεν είναι δυνατόν να συνιστά το αποφασιστικό στοιχείο για την εξέταση του περιεχομένου και της έκτασης εφαρμογής των κανόνων που συγκροτούν το πλαίσιο αναφοράς, διότι άλλως θα υπερίσχυε αποφασιστικά ο τύπος των κρατικών παρεμβάσεων έναντι των αποτελεσμάτων τους [βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 28ης Ιουνίου 2018, Andres (πτώχευση Heitkamp BauHolding) κατά Επιτροπής, C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψη 92].
- 135 Εν προκειμένω, το γεγονός ότι το άρθρο 11 του ΙΤΑ 2010, σε συνδυασμό με το παράρτημα 1 του ΙΤΑ 2010, προβλέπει ότι η υπαγωγή στον φόρο ορίζεται θετικά, με συνέπεια να υπόκεινται στον φόρο μόνον οι κατηγορίες εισοδημάτων οι οποίες απαριθμούνται ρητώς στο εν λόγω παράρτημα 1, έχει στην πράξη τα ίδια αποτελέσματα με μια ρητή φορολογική απαλλαγή ή μια περίπτωση όπου η μη υπαγωγή στον φόρο ορίζεται αρνητικά, οπότε το σύνολο των εισοδημάτων θα υπέκειντο στον φόρο και μόνον ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων θα εξαιρούνταν από το πεδίο εφαρμογής του ΙΤΑ 2010. Πράγματι, όπως εκτέθηκε στην ανωτέρω σκέψη 81, η «μη υπαγωγή στον φόρο» και η «απαλλαγή» παράγουν το ίδιο αποτέλεσμα, ήτοι τη μη φορολόγηση. Επομένως, αυτό που οι προσφεύγουσες χαρακτηρίζουν ως «κατηγοριοποιητικό καθεστώς» αποτελούσε, στην πραγματικότητα, απλώς την επιλογή μιας νομοθετικής τεχνικής, και όχι έναν φορολογικό κανόνα καθοριστικό για την ανάλυση του φορολογικού συστήματος του Γιβραλτάρ.
- 136 Σημειωτέον επ' αυτού ότι, όπως υπογράμμισε η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 27 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ο ΙΤΑ 2010 θέσπισε για τις εταιρίες γενικό φορολογικό συντελεστή των 10%, εφαρμοστέο στις επιχειρήσεις όλων των οικονομικών κλάδων του Γιβραλτάρ, με εξαίρεση ορισμένους παρόχους υπηρεσιών. Συνεπώς, οι διάφορες κατηγορίες φορολογητέων εισοδημάτων υπέκειντο σε ενιαίο φορολογικό συντελεστή 10% και δεν υπάγονταν σε χωριστό φορολογικό καθεστώς. Η ανάλυση επιβεβαιώνεται εξάλλου από τις παρατηρήσεις της 14ης Νοεμβρίου 2013, με τις οποίες οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου εξήγησαν ότι η νομοθεσία του Γιβραλτάρ δεν προέβλεπε άρση του φόρου σε σχέση με οποιαδήποτε κατηγορία εισοδημάτων. Διευκρίνισαν ότι το φορολογικό σύστημα του Γιβραλτάρ δεν απαιτούσε να προσδιορίζεται εκ των προτέρων σε ποια κατηγορία ενέπιπταν τα εισπραττόμενα έσοδα προκειμένου να επιβληθεί, στην περιπτώσή τους, φόρος με ειδικό συντελεστή για τη συγκεκριμένη κατηγορία εισοδημάτων, αλλά ότι το φορολογικό του σύστημα προέβλεπε απλώς ένα γενικό καθεστώς φορολόγησης των εισοδημάτων που αποκτώνται στο Γιβραλτάρ ή προέρχονται από το Γιβραλτάρ.
- 137 Επομένως, από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι το άρθρο 11 και το παράρτημα 1 του ΙΤΑ 2010, προβλέποντας κατηγορίες φορολογητέων εισοδημάτων, συνιστούσαν απλώς λεπτομέρειες της φορολόγησης και δεν μπορούσαν να αποσπαστούν τεχνητώς από το γενικότερο πλαίσιό τους, για τους σκοπούς του προσδιορισμού του σκοπού τον οποίο επιδίωκε ο ΙΤΑ 2010. Συνεπώς, αντίθετα προς τα όσα υποστηρίζουν οι προσφεύγουσες, από το άρθρο 11 του ΙΤΑ 2010 δεν

μπορεί να συναχθεί ότι σκοπός του φορολογικού συστήματος του Γιβραλτάρ ήταν η φορολόγηση των κατηγοριών εισοδημάτων οι οποίες απαριθμούνταν στο παράρτημα 1 του ΙΤΑ 2010.

138 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, πρέπει να απορριφθούν οι αιτιάσεις των προσφευγουσών περί σφάλματος στο οποίο υπέπεσε η Επιτροπή κατά τον προσδιορισμό του σκοπού του ΙΤΑ 2010.

2) Επί της εφαρμογής της αρχής της εδαφικότητας στα δικαιώματα εκμετάλλευσης

139 Οι προσφεύγουσες υποστηρίζουν ότι η Επιτροπή υπέπεσε σε πρόδηλο σφάλμα εκτιμήσεως διαπιστώνοντας, με τις αιτιολογικές σκέψεις 42, 82, 94 και 106 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι η εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας σήμαινε ότι τα έσοδα από τα δικαιώματα εκμετάλλευσης θεωρούνταν ότι αποκτήθηκαν στο Γιβραλτάρ ή προέρχονταν από το Γιβραλτάρ απλώς και μόνον επειδή είχαν εισπραχθεί από εταιρία του Γιβραλτάρ. Οι προσφεύγουσες υποστηρίζουν ότι η δήλωση που περιέχεται στην από 14 Σεπτεμβρίου 2012 ανακοίνωση του Ηνωμένου Βασιλείου, στην οποία στηρίχθηκε η Επιτροπή για να διατυπώσει τις ως άνω εκτιμήσεις, στερείται λογικής συνοχής και είναι εσφαλμένη. Κατά τις προσφεύγουσες, τα εισοδήματα τα οποία αποκτά μια εταιρία του Γιβραλτάρ από δραστηριότητες που ασκούνται εκτός του εδάφους αυτού, περιλαμβανομένης και της περίπτωσης όπου πρόκειται για εισοδήματα από δικαιώματα, δεν φορολογούνται στο Γιβραλτάρ. Εφόσον για κανένα από τα δικαιώματα εκμετάλλευσης δεν γίνεται διαχείριση στο Γιβραλτάρ, εφόσον ούτε τα δικαιώματα ούτε ο παραχωρησιούχος της άδειας μπορούν να τοποθετηθούν γεωγραφικά στο Γιβραλτάρ και εφόσον τα δικαιώματα εκμετάλλευσης δεν καταβάλλονται στο Γιβραλτάρ, τα εισοδήματα τα οποία προκύπτουν από τέτοια δικαιώματα δεν μπορούν να θεωρηθούν ότι αποκτήθηκαν στο Γιβραλτάρ ή προήλθαν από εκεί.

140 Η Επιτροπή αμφισβητεί τη βασιμότητα της ανωτέρω επιχειρηματολογίας.

141 Όπως διαπιστώθηκε στη σκέψη 125 ανωτέρω, στο πλαίσιο της εξέτασης φορολογικού μέτρου βάσει του άρθρου 107 ΣΛΕΕ, ο έλεγχος του πραγματικού ζητήματος της υιοθετούμενης από την Επιτροπή ερμηνείας του εθνικού δικαίου πρέπει να διενεργείται βάσει των διαθέσιμων κατά τον χρόνο έκδοσης της επίμαχης απόφασης στοιχείων και λαμβανομένων υπόψη των πληροφοριών που έχουν παρασχεθεί από το οικείο κράτος μέλος και από τα ενδιαφερόμενα μέρη.

142 Εν προκειμένω, βεβαίως, ο ΙΤΑ 2010, όπως ίσχυε μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 2010 και 31ης Δεκεμβρίου 2013, δεν περιείχε διάταξη που να ορίζει ρητώς ότι τα εισοδήματα από δικαιώματα εκμετάλλευσης τα οποία εισπράττονται από εταιρίες του Γιβραλτάρ θεωρούνται ότι αποκτώνται στο Γιβραλτάρ ή προέρχονται από το Γιβραλτάρ. Πράγματι, ο κανόνας αυτός ενσωματώθηκε ρητώς στον ΙΤΑ 2010 μόνο μετά την τροποποίηση του ΙΤΑ 2010 το 2013, η οποία τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014.

143 Εντούτοις, όπως επισημαίνεται στην υποσημείωση 49 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η διαπίστωση ότι τα έσοδα από δικαιώματα εκμετάλλευσης τα οποία εισπράττονταν από εταιρίες του Γιβραλτάρ θεωρούνταν κατ' ανάγκην ότι είχαν αποκτηθεί στο Γιβραλτάρ ή προέρχονταν από το Γιβραλτάρ στηριζόταν σε πληροφορία προερχόμενη απευθείας από το οικείο κράτος μέλος. Συγκεκριμένα, με τις από 14 Σεπτεμβρίου 2012 παρατηρήσεις τους, οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου επιβεβαίωσαν ρητώς ότι η αρχή της εδαφικότητας συνεπαγόταν ότι «όλα τα εισοδήματα εταιρίας του Γιβραλτάρ από δικαιώματα εκμετάλλευσης αποκτώνται στο Γιβραλτάρ ή προέρχονται από το Γιβραλτάρ».

- 144 Επιβάλλεται συναφώς η διαπίστωση, πρώτον, ότι η διαπίστωση ότι τα εισοδήματα εταιριών του Γιβραλτάρ από δικαιώματα εκμετάλλευσης αποκτώνται στο Γιβραλτάρ ή προέρχονται από το Γιβραλτάρ συνάδει με το περιεχόμενο του άρθρου 74 του ΙΤΑ 2010 και ότι μπορούσε συνεπώς να συναχθεί από την απλή εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας και από τον κανόνα ότι έπρεπε να λαμβάνεται υπόψη ο τόπος άσκησης της δραστηριότητας από την οποία προέκυπταν τα εισοδήματα.
- 145 Τούτο διότι το άρθρο 74 του ΙΤΑ 2010 όριζε τι σημαίνει εισόδημα που «αποκτάται στο Γιβραλτάρ ή προέρχεται από εκεί» σε συνάρτηση με τον «τόπο όπου ασκούνται[ν] οι δραστηριότητες [...] από τις οποίες προέκυψαν τα κέρδη».
- 146 Στο μέτρο όμως που η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης αφορούσε παθητικά εισοδήματα, ήτοι, με άλλα λόγια, έσοδα εισπραττόμενα από οντότητες οι οποίες είχαν απλώς και μόνον την κατοχή δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας, ήταν λογικό να θεωρηθεί ότι «η δραστηριότητα από την οποία προέκυψαν τα εισοδήματα», κατά την έννοια του άρθρου 74 του ΙΤΑ 2010, ασκούνταν στον τόπο της έδρας των εταιριών που κατείχαν τα δικαιώματα διανοητικής ιδιοκτησίας δυνάμει των οποίων εισπράττονταν τα δικαιώματα εκμετάλλευσης. Επομένως, αντιθέτως προς τα όσα υποστηρίζουν οι προσφεύγουσες, η διαπίστωση ότι τα εισοδήματα από δικαιώματα εκμετάλλευσης τα οποία εισπράττονταν από εταιρία του Γιβραλτάρ θεωρούνταν ότι αποκτώνται στο Γιβραλτάρ ή προέρχονται από το Γιβραλτάρ ενείχε σαφώς την ύπαρξη ενός στοιχείου που καθιστούσε δυνατή τη σύνδεση των εισοδημάτων αυτών με το έδαφος του Γιβραλτάρ.
- 147 Επιπλέον, η διαπίστωση των αρχών του Ηνωμένου Βασιλείου δεν αντιβαίνει ούτε στη νομολογία της Judicial Committee of the Privy Council (δικαστικής επιτροπής του Ιδιωτικού Συμβουλίου του Στέμματος, Ηνωμένο Βασίλειο, στο εξής: JCPC) της οποίας έγινε επίκληση κατά τη διοικητική διαδικασία και η οποία, καίτοι μη δεσμευτική, είχε σημασία για την ερμηνεία του άρθρου 74 του ΙΤΑ 2010. Συγκεκριμένα, όσον αφορά το Χονγκ Κονγκ, η JCPC ανέφερε, στην απόφαση που εξέδωσε επί της υποθέσεως Commissioner of Inland Revenue κατά HK-TVB International Ltd [1992] 2 AC 397, ότι γινόταν δεκτό ότι είχαν αποκτηθεί στο Χονγκ Κονγκ και προέρχονταν από το Γιβραλτάρ τα έσοδα εταιρίας του Χονγκ Κονγκ η οποία παραχωρούσε περαιτέρω άδειες εκμετάλλευσης ταινιών σε εγκατεστημένες στην αλλοδαπή εταιρίες, οι οποίες τις εκμεταλλεύονταν στην αλλοδαπή. Ασφαλώς, όπως επισημαίνουν οι προσφεύγουσες, στην υπόθεση εκείνη η JCPC είχε λάβει υπόψη ορισμένα ειδικά στοιχεία της τότε υποθέσεως, μεταξύ των οποίων το γεγονός ότι οι συμβάσεις παραχώρησης αδειας εκμετάλλευσης είχαν καταρτιστεί στο Χονγκ Κονγκ και ότι ορισμένες πρόσθετες υπηρεσίες παρέχονταν ενίοτε με βάση το Χονγκ Κονγκ. Εντούτοις, πρέπει να σημειωθεί ότι η JCPC έλαβε επίσης υπόψη το γεγονός ότι καταβάλλονταν δικαιώματα εκμετάλλευσης ως πάγια αμοιβή στον φορολογούμενο που είχε έδρα στο Χονγκ Κονγκ. Επιπλέον, όπως υπογράμμισαν οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου με τις από 14 Νοεμβρίου 2013 παρατηρήσεις τους, η εν λόγω απόφαση της JCPC επιβεβαίωνε σαφώς ότι τα έσοδα εταιρίας του Γιβραλτάρ από δικαιώματα εκμετάλλευσης μπορούσαν κάλλιστα να θεωρούνται ως αποκτώμενα στο έδαφος αυτό ή προερχόμενα από το Γιβραλτάρ, έστω και αν η εκμετάλλευση των δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας γινόταν αποκλειστικώς εκτός του Γιβραλτάρ.
- 148 Δεύτερον, αντιθέτως προς τα όσα υποστηρίζουν οι προσφεύγουσες, η διαπίστωση η οποία περιέχεται στις παρατηρήσεις της 14ης Σεπτεμβρίου 2012 δεν ήταν ούτε μεμονωμένη ούτε ασυμβίβαστη με τις λοιπές πληροφορίες που περιλαμβάνονταν στο έγγραφο αυτό.

- 149 Ειδικότερα, η διαπίστωση αυτή ενισχύεται από ένα γράφημα, το οποίο περιλαμβάνεται στη σελίδα 22 των παρατηρήσεων της 14ης Σεπτεμβρίου 2012 και έχει ως σκοπό να καταδείξει τον αντίκτυπο της μη φορολόγησης των εισοδημάτων από παθητικούς τόκους και από δικαιώματα εκμετάλλευσης κατ' εφαρμογήν του ΙΤΑ 2010. Στο ως άνω γράφημα σημειώνονταν τα ποσά στα οποία αντιστοιχούσαν τα εισοδήματα από παθητικούς τόκους και από δικαιώματα εκμετάλλευσης που εισέπραξαν οι φορολογούμενοι για την περίοδο μετά την 1η Ιανουαρίου 2010, ενώ γινόταν ταυτόχρονα διάκριση μεταξύ των εισοδημάτων που αποκτώνται στο Γιβραλτάρ ή προέρχονται από το Γιβραλτάρ και των εισοδημάτων που δεν αποκτώνται εκεί ούτε προέρχονται από το έδαφος αυτό. Το γεγονός ότι όλα τα εισοδήματα από δικαιώματα εκμετάλλευσης καταγράφονταν ως προερχόμενα από το Γιβραλτάρ επιβεβαιώνει ότι τα εισοδήματα αυτά θεωρούνταν κανονικά ως εισοδήματα προερχόμενα από το Γιβραλτάρ.
- 150 Εξάλλου, στο μέτρο που οι προσφεύγουσες υποστηρίζουν ότι η διαπίστωση των αρχών του Ηνωμένου Βασιλείου για την οποία γίνεται λόγος στην ανωτέρω σκέψη 143 αντιφάσκει προς τη διαπίστωση που περιλαμβάνεται στη σελίδα 10 των παρατηρήσεων της 14ης Σεπτεμβρίου 2012, ότι «οι 785 πρώην “exempt companies” (απαλλασσόμενες εταιρίες) οι οποίες είχαν φορολογητέα εισοδήματα που δεν αποκτήθηκαν ή δεν προήλθαν από το Γιβραλτάρ ήταν σε γενικές γραμμές είτε ιδιοκτήτριες εμπορικών ακινήτων εκτός Γιβραλτάρ (και υπέκειντο συνεπώς σε φόρο επί των εισοδημάτων που αποκτήθηκαν εντός της χώρας όπου βρίσκεται το ακίνητο) είτε εισέπρατταν έσοδα από μερίσματα, τόκους ή δικαιώματα», επισημαίνεται ότι, ομολογουμένως, το συγκεκριμένο απόσπασμα θα μπορούσε να οδηγήσει στη σκέψη ότι, σύμφωνα με τις αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου, τα εισοδήματα από δικαιώματα εκμετάλλευσης συνιστούσαν φορολογητέα εισοδήματα που δεν προέρχονταν από το Γιβραλτάρ.
- 151 Εντούτοις, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι πρόκειται για παραδρομή στο ως άνω απόσπασμα. Ειδικότερα, όπως επισημαίνουν οι προσφεύγουσες, η φράση αυτή αφορούσε την κατάσταση βάσει του ΙΤΑ 2010 όπως ίσχυε μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2013. Οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου εξήγησαν επανειλημμένως, με το εν λόγω έγγραφο, ότι τα έσοδα από δικαιώματα εκμετάλλευσης δεν αποτελούσαν φορολογητέο εισόδημα κατά την περίοδο αυτή. Ειδικότερα, από τη σελίδα 10 των παρατηρήσεων της 14ης Σεπτεμβρίου 2012 προκύπτει ότι οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου διέκριναν σαφώς, μεταξύ των επιχειρήσεων που δεν υπέκειντο σε φόρο στο Γιβραλτάρ, τις επιχειρήσεις οι οποίες δεν είχαν φορολογητέο εισόδημα (ήτοι εκείνες που αποκτούσαν παθητικά εισοδήματα) από τις επιχειρήσεις των οποίων τα εισοδήματα δεν είχαν αποκτηθεί στο Γιβραλτάρ ούτε προέρχονταν από το Γιβραλτάρ.
- 152 Επομένως, η αντίφαση την οποία επισημαίνουν οι προσφεύγουσες δεν είναι ικανή να θέσει εν αμφιβόλω την αξιοπιστία της διαπίστωσης των αρχών του Ηνωμένου Βασιλείου ότι τα έσοδα από δικαιώματα εκμετάλλευσης θεωρούνταν ότι αποκτώνται στο Γιβραλτάρ ή προέρχονται από το Γιβραλτάρ.
- 153 Τρίτον, στην αιτιολογική σκέψη 45 της αποφάσεως κίνησης της διαδικασίας, η Επιτροπή διευκρίνισε ρητώς ότι οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου της είχαν καταστήσει σαφές ότι η αρχή της εδαφικότητας συνεπάγεται ότι όλα τα εισοδήματα από δικαιώματα εκμετάλλευσης που εισπράττονται από εταιρία του Γιβραλτάρ αποκτώνται στο Γιβραλτάρ ή προέρχονται από το Γιβραλτάρ. Το δε γεγονός ότι οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου και του Γιβραλτάρ δεν αμφισβήτησαν τη διαπίστωση αυτή με τις παρατηρήσεις τους επί της αποφάσεως κίνησης της διαδικασίας επιβεβαιώνει ότι η Επιτροπή ορθώς αντιλήφθηκε τις πληροφορίες που της είχαν κοινοποιηθεί κατά τη διοικητική διαδικασία, καθώς και την εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας όσον αφορά τα έσοδα από δικαιώματα εκμετάλλευσης.

- 154 Εξάλλου, πρέπει να τονιστεί ότι, με τις παρατηρήσεις τους επί της αποφάσεως κίνησης της διαδικασίας, οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου και του Γιβραλτάρ διέκριναν μεταξύ, αφενός, των τόκων που προέρχονται από την αλλοδαπή (foreign-source interest) και, αφετέρου, των προερχόμενων από το Γιβραλτάρ εισοδημάτων από παθητικούς τόκους και από δικαιώματα εκμετάλλευσης. Το γεγονός ότι οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου και του Γιβραλτάρ δεν προέβησαν σε διάκριση, όσον αφορά τα εισοδήματα από δικαιώματα εκμετάλλευσης, μεταξύ των εισοδημάτων που προέρχονται από το Γιβραλτάρ και εκείνων που προέρχονται από την αλλοδαπή ενισχύει τη διαπίστωση ότι τα εισοδήματα αυτά θεωρούνταν ότι αποκτώνται στο Γιβραλτάρ ή προέρχονται από το Γιβραλτάρ.
- 155 Τέταρτον, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι δεν κοινοποιήθηκε στην Επιτροπή κατά τη διοικητική διαδικασία ούτε η έκθεση πραγματογνωμοσύνης ούτε καμία άλλη πληροφορία ικανή να θέσει εν αμφιβόλω τη διαπίστωση του Ηνωμένου Βασιλείου σχετικά με την εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας επί των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης. Εξάλλου, επισημαίνεται ότι οι προσφεύγουσες δεν έκριναν σκόπιμο να διατυπώσουν παρατηρήσεις επί της αποφάσεως κίνησης της διαδικασίας, ενώ είχαν κληθεί να το πράξουν και ήταν σε θέση να αντιληφθούν, λαμβανομένου υπόψη του περιεχομένου της αποφάσεως κίνησης της διαδικασίας, ότι η MJN GibCo ήταν εν δυνάμει δικαιούχος του καθεστώτος ενισχύσεων όπως αυτό είχε προσδιοριστεί από την Επιτροπή στην εν λόγω απόφαση. Όπως όμως προκύπτει από την ανωτέρω σκέψη 106, η Επιτροπή δεν μπορούσε να εξετάσει βάσει εικασιών όλα τα επιχειρήματα που θα μπορούσαν ενδεχομένως να θέσουν εν αμφιβόλω την περιεχόμενη στην απόφαση κίνησης της διαδικασίας ερμηνεία του εθνικού φορολογικού δικαίου, η οποία είχε, άλλωστε, επιβεβαιωθεί από το οικείο κράτος μέλος.
- 156 Από τα προεκτεθέντα στις ανωτέρω σκέψεις 141 έως 155 προκύπτει ότι η διαπίστωση του Ηνωμένου Βασιλείου σχετικά με την εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας στα έσοδα από δικαιώματα εκμετάλλευσης, η οποία προέρχεται απευθείας από το οικείο κράτος μέλος, μπορούσε να θεωρηθεί από την Επιτροπή αρκούντως έγκυρη και αξιόπιστη πληροφορία. Επομένως, η Επιτροπή δεν υπέπεσε σε σφάλμα εκτιμήσεως υιοθετώντας την ερμηνεία των αρχών του Ηνωμένου Βασιλείου όσον αφορά το φορολογικό δίκαιο του Γιβραλτάρ.
- 157 Επιπλέον, κανένα από τα λοιπά επιχειρήματα που προέβαλαν οι προσφεύγουσες δεν είναι ικανό να αποδείξει ότι ήταν εσφαλμένη η διαπίστωση των αρχών του Ηνωμένου Βασιλείου σχετικά με την εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας επί των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης.
- 158 Κατ' αρχάς, το γεγονός και μόνον ότι στην έκθεση πραγματογνωμοσύνης υποστηρίχθηκε ότι η διαπίστωση των αρχών του Ηνωμένου Βασιλείου είναι πολύ παράδοξη και ότι ο συντάκτης της έκθεσης εξηγεί, ως ειδήμων του φορολογικού δικαίου του Γιβραλτάρ, ότι ουδέποτε γνώριζε την ύπαρξη, πριν από την έναρξη ισχύος της τροποποίησης του 2013, τεκμηρίου περί εφαρμογής της αρχής της εδαφικότητας στα δικαιώματα εκμετάλλευσης, δεν αρκεί για να αποδειχθεί ότι ήταν ανακριβής η σχετική διαπίστωση, η οποία προερχόταν απευθείας από το οικείο κράτος μέλος και αφορούσε την εφαρμογή του δικού του εθνικού δικαίου.
- 159 Εν συνεχεία, στον βαθμό που οι προσφεύγουσες υπογραμμίζουν ότι δεν ήταν λογικό να υφίσταται μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 2011 και 31ης Δεκεμβρίου 2013 τεκμήριο σύμφωνα με το οποίο τα εισοδήματα από δικαιώματα εκμετάλλευσης που εισπράττονται από εταιρίες του Γιβραλτάρ αποκτώνται εκεί, ενώ αυτή η κατηγορία εισοδημάτων δεν ήταν φορολογητέα στο Γιβραλτάρ, αρκεί να επισημανθεί ότι από τη διαπίστωση των αρχών του Ηνωμένου Βασιλείου δεν προκύπτει ότι αυτές υποστήριξαν ότι υπήρχε γραπτός κανόνας που προέβλεπε ειδικό καθεστώς για την εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας στα εισοδήματα από δικαιώματα εκμετάλλευσης.

Πράγματι, όπως συνάγεται από τις ανωτέρω σκέψεις 144 έως 146, η διαπίστωση των αρχών του Ηνωμένου Βασιλείου αντανάκλουσε απλώς την εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας όπως απέρρευε από τα άρθρα 11 και 74 του ΙΤΑ 2010.

- 160 Εξάλλου, στο μέτρο που οι προσφεύγουσες παραπέμπουν, με τα δικόγραφά τους, στην ανακοίνωση του προϊσταμένου της αρμόδιας για τη φορολογία εισοδήματος ΔΟΥ του Γιβραλτάρ με τίτλο «Οδηγός του 2018 σχετικά με τα εισοδήματα που αποκτώνται στο Γιβραλτάρ ή προέρχονται από το Γιβραλτάρ», η οποία δημοσιεύθηκε στις 25 Οκτωβρίου 2018, επισημαίνεται ότι η ανακοίνωση αυτή, ως μεταγενέστερη της τροποποίησης του ΙΤΑ 2010 το 2013, δεν ασκούσε επιρροή για την ερμηνεία του ΙΤΑ 2010 όπως ίσχυε μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 2011 και 31ης Δεκεμβρίου 2013.
- 161 Τέλος, αντιθέτως προς τα όσα υποστηρίζουν οι προσφεύγουσες, το γεγονός ότι τα παθητικά εισοδήματα θεωρούνται ότι αποκτώνται στον τόπο όπου βρισκόταν η εταιρία που τα εισέπραττε, μολονότι σήμαινε ότι λαμβανόταν υπόψη ο τόπος στον οποίο η εν λόγω εταιρία ήταν εγκατεστημένη ή καταχωρισμένη στα μητρώα, εντούτοις εξακολουθούσε να συνιστά εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας και δεν μπορούσε να εξομοιωθεί με υπαγωγή βάσει του κριτηρίου της κατοικίας. Συγκεκριμένα, όπως εκτέθηκε στην ανωτέρω σκέψη 146, στην περίπτωση των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης, τα οποία συνιστούν παθητικά εισοδήματα, ήτοι, με άλλα λόγια, εισοδήματα που αποκτώνται από οντότητες οι οποίες περιορίζονται στην κατοχή δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας, ήταν λογικό να θεωρηθεί ότι «η δραστηριότητα από την οποία προκύπτουν τα εισοδήματα», κατά την έννοια του άρθρου 74 του ΙΤΑ 2010, ασκήθηκε στον τόπο της έδρας των εταιριών που κατείχαν τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας δυνάμει των οποίων γινόταν η είσπραξη των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης.
- 162 Επομένως, από το σύνολο των προεκτεθέντων προκύπτει ότι ορθώς η Επιτροπή διαπίστωσε ότι τα εισοδήματα από τα δικαιώματα εκμετάλλευσης που εισέπρατταν οι εταιρίες του Γιβραλτάρ θεωρούνταν ότι αποκτώνται στο Γιβραλτάρ ή προέρχονται από το Γιβραλτάρ.

γ) Επί της εξέτασης του κριτηρίου του πλεονεκτήματος (δεύτερος λόγος, με τον οποίο ζητείται η ακύρωση του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως)

- 163 Με τον δεύτερο λόγο, με τον οποίο ζητείται η ακύρωση του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως, οι προσφεύγουσες υποστηρίζουν ότι η Επιτροπή υπέπεσε σε πρόδηλο σφάλμα εκτιμήσεως και παρέβη το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, διότι δεν απέδειξε την ύπαρξη οικονομικού πλεονεκτήματος.
- 164 Πρώτον, οι προσφεύγουσες υποστηρίζουν ότι η Επιτροπή συγχέει, στην αιτιολογική σκέψη 82 της προσβαλλομένης αποφάσεως, την έννοια του οικονομικού πλεονεκτήματος με εκείνη της επιλεκτικότητας. Αφενός, δεν εξήγησε τους λόγους για τους οποίους η μη φορολόγηση εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης προσπόρισε οικονομικό πλεονέκτημα, ενώ, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, όφειλε κατ' αρχάς να διαπιστώσει την ύπαρξη οικονομικού πλεονεκτήματος και στη συνέχεια να προβεί στην ανάλυση του επιλεκτικού χαρακτήρα. Αφετέρου, η ανάλυση της Επιτροπής αφορά την εκτίμηση του επιλεκτικού χαρακτήρα και όχι την εκτίμηση του οικονομικού πλεονεκτήματος.
- 165 Δεύτερον, οι προσφεύγουσες υποστηρίζουν ότι η Επιτροπή υπέπεσε σε νομικό σφάλμα κρίνοντας, με την αιτιολογική σκέψη 83 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι με την «απαλλαγή» από τον φόρο των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης είχε επέλθει ελάφρυνση του φόρου και, ως εκ τούτου, παρεχόταν πλεονέκτημα στους ωφελούμενους από αυτήν. Κατά την άποψή τους,

εφόσον τα έσοδα από τα δικαιώματα εκμετάλλευσης δεν ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής του ΙΤΑ 2010, η μη φορολόγησή τους δεν ήταν δυνατόν να συνιστά απαλλαγή ούτε παραίτηση των φορολογικών αρχών του Γιβραλτάρ από έσοδα που θα μπορούσαν να έχουν εισπράξει. Στο πλαίσιο αυτό, ισχυρίζονται ότι η Επιτροπή υπέπεσε σε πλείονα πρόδηλα σφάλματα εκτιμήσεως όσον αφορά το περιεχόμενο και τον σκοπό του ΙΤΑ 2010 και, ιδίως, όσον αφορά την εκτίμηση ότι τα εισοδήματα εταιριών του Γιβραλτάρ από δικαιώματα εκμετάλλευσης θεωρούνταν ότι αποκτώνται στο Γιβραλτάρ ή προέρχονται από το Γιβραλτάρ.

166 Πέραν τούτου, οι προσφεύγουσες υποστηρίζουν ότι η διαφανής φορολογική μεταχείριση των κερδών μιας CV προβλεπόταν αποκλειστικώς από το άρθρο 18 του ΙΤΑ 2010 και υπό την προϋπόθεση ότι ασκούσαν μέσω της συγκεκριμένης CV μια εμπορική, επιχειρηματική ή επαγγελματική δραστηριότητα. Προσθέτουν ότι, εν προκειμένω, αν τα εισοδήματα της MJT CV μπορούσαν να ενταχθούν στην κατηγορία των εμπορικών κερδών και να αποδοθούν στην MJN GibCo, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 18 του ΙΤΑ 2010, δεν θα υπέκειντο σε φόρο στο Γιβραλτάρ, στο μέτρο που δεν είχαν αποκτηθεί στο Γιβραλτάρ ούτε προέρχονταν από εκεί.

167 Η Επιτροπή αμφισβητεί τη βασιμότητα της ανωτέρω επιχειρηματολογίας.

1) Επί της πρώτης αιτιάσεως του δεύτερου λόγου ακυρώσεως, περί σύγχυσης μεταξύ των κριτηρίων του πλεονεκτήματος και της επιλεκτικότητας

168 Με την πρώτη αιτίαση, οι προσφεύγουσες προσάπτουν στην Επιτροπή ότι συγχέει το κριτήριο του πλεονεκτήματος με εκείνο της επιλεκτικότητας. Υπενθυμίζεται συναφώς ότι, κατ' αρχήν, ο επιλεκτικός χαρακτήρας και το πλεονέκτημα αποτελούν δύο διαφορετικά κριτήρια. Όσον αφορά το πλεονέκτημα, η Επιτροπή πρέπει να αποδείξει ότι το μέτρο βελτιώνει τη χρηματοοικονομική κατάσταση του ωφελούμενου (πρβλ. απόφαση της 2ας Ιουλίου 1974, Simmenthal κατά Επιτροπής, 173/73, EU:C:1974:71, σκέψη 33). Αντιθέτως, όσον αφορά τον επιλεκτικό χαρακτήρα, η Επιτροπή οφείλει να αποδείξει ότι το πλεονέκτημα δεν ευνοεί άλλες επιχειρήσεις ευρισκόμενες σε συγκρίσιμη νομική και πραγματική κατάσταση με τον αποδέκτη της ενίσχυσης υπό το πρίσμα του σκοπού του πλαισίου αναφοράς (πρβλ. απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos κ.λπ., C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψη 49).

169 Πρέπει, ωστόσο, να διευκρινιστεί ότι, στον φορολογικό τομέα, η εξέταση του πλεονεκτήματος και η εξέταση του επιλεκτικού χαρακτήρα συμπίπτουν, στο μέτρο που τα δύο αυτά κριτήρια απαιτούν να αποδειχθεί ότι το αμφισβητούμενο φορολογικό μέτρο έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση του ποσού του φόρου τον οποίο θα όφειλε κανονικά ο αποδέκτης του μέτρου, κατ' εφαρμογήν του συνήθως εφαρμοζόμενου φορολογικού καθεστώτος που είναι, επομένως, εκείνο το οποίο ισχύει για τους λοιπούς φορολογουμένους που βρίσκονται στην ίδια κατάσταση. Εξάλλου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι τα δύο αυτά κριτήρια μπορούν να εξεταστούν από κοινού, ως «τρίτη προϋπόθεση» προβλεπόμενη από το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, σχετικά με την ύπαρξη «επιλεκτικού πλεονεκτήματος» (πρβλ. απόφαση της 30ής Ιουνίου 2016, France Télécom κατά Επιτροπής, C-270/15 P, EU:C:2016:489, σκέψη 32).

170 Εν προκειμένω, διαπιστώνεται, όσον αφορά τη μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης, ότι η Επιτροπή εξέτασε χωριστά το κριτήριο του πλεονεκτήματος και το κριτήριο της επιλεκτικότητας σε δύο διακριτά τμήματα της προσβαλλομένης αποφάσεως, ήτοι το τμήμα 7.1.2 με τίτλο «Πλεονέκτημα» και το τμήμα 7.1.3 με τίτλο «Επιλεκτικότητα».

- 171 Όσον αφορά την εξέταση του κριτηρίου του πλεονεκτήματος, από την αιτιολογική σκέψη 83, η οποία εντάσσεται στο τμήμα 7.1.2 της προσβαλλομένης αποφάσεως, προκύπτει ότι η Επιτροπή όντως εξέτασε τις συνέπειες του επίμαχου μέτρου επί της κατάστασης των δικαιούχων. Ειδικότερα εξέθεσε, στην αιτιολογική αυτή σκέψη, ότι η απαλλαγή επέφερε ελάφρυνση του φόρου τον οποίο θα έπρεπε, σε διαφορετική περίπτωση, να καταβάλουν οι επιχειρήσεις που ωφελούνταν από τη μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης. Συνεπώς, η Επιτροπή δεν υπέπεσε, εν πάση περιπτώσει, σε σύγχυση μεταξύ του κριτηρίου του πλεονεκτήματος και του κριτηρίου της επιλεκτικότητας, αλλά θέλησε να αποδείξει ότι η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης βελτιώνει την οικονομική κατάσταση των αποδεκτών του μέτρου αυτού κατά την έννοια της νομολογίας που προαναφέρθηκε στην ανωτέρω σκέψη 168.
- 172 Το γεγονός ότι η Επιτροπή διευκρίνισε, στην αιτιολογική σκέψη 83 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι οι ωφελούμενοι από τη μη φορολόγηση βρέθηκαν κατ' αυτόν τον τρόπο σε ευνοϊκότερη οικονομική θέση σε σχέση με τους λοιπούς φορολογουμένους δεν αναιρεί την ως άνω διαπίστωση. Τούτο διότι το γεγονός ότι η Επιτροπή αναφέρθηκε σε εκτιμήσεις που προσιδιάζουν μάλλον στην εξέταση του κριτηρίου της επιλεκτικότητας παρά του κριτηρίου του πλεονεκτήματος δεν αλλάζει το γεγονός ότι όντως εξέτασε αν το επίμαχο μέτρο παρείχε πλεονέκτημα στους αποδέκτες του.
- 173 Κατά συνέπεια, πρέπει να απορριφθεί η πρώτη αιτίαση του δεύτερου λόγου, με τον οποίο ζητείται η ακύρωση του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως.

2) Επί της δεύτερης αιτιάσεως του δεύτερου λόγου ακυρώσεως, περί αμφισβήτησης της ύπαρξης φορολογικής ελάφρυνσης

- 174 Με τη δεύτερη αιτίασή τους, οι προσφεύγουσες αμφισβητούν ότι η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης συνιστά οικονομικό πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.
- 175 Κατά πάγια νομολογία, νοούνται ως κρατικές ενισχύσεις οι παρεμβάσεις οι οποίες, ανεξαρτήτως της μορφής τους, μπορούν να ευνοήσουν άμεσα ή έμμεσα επιχειρήσεις ή πρέπει να θεωρούνται ότι χορηγούν οικονομικό πλεονέκτημα που η ωφελούμενη επιχείρηση δεν θα είχε υπό κανονικές συνθήκες αγοράς (βλ. απόφαση της 2ας Σεπτεμβρίου 2010, Επιτροπή κατά Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, σκέψη 40 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία: απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 21).
- 176 Όπως εκτέθηκε στην ανωτέρω σκέψη 91, η ίδια η ύπαρξη πλεονεκτήματος μπορεί να διαπιστωθεί μόνο σε συνάρτηση με την «κανονική» φορολογία (απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2006, Πορτογαλία κατά Επιτροπής, C-88/03, EU:C:2006:511, σκέψη 56). Πράγματι, ένα τέτοιο μέτρο παρέχει οικονομικό πλεονέκτημα στον αποδέκτη του εφόσον ελαφρύνει τις συνήθεις επιβαρύνσεις του προϋπολογισμού μιας επιχείρησης και, κατά συνέπεια, χωρίς να συνιστά επιδότηση υπό τη στενή έννοια του όρου, είναι της ίδιας φύσης και έχει τα ίδια αποτελέσματα (απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 22). Συνεπώς, ένα μέτρο διά του οποίου οι δημόσιες αρχές επιφυλάσσουν σε ορισμένες επιχειρήσεις ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση και το οποίο, μολονότι δεν συνεπάγεται μεταφορά κρατικών πόρων, περιάγει τους αποδέκτες σε ευνοϊκότερη οικονομική κατάσταση σε σχέση με τους λοιπούς φορολογουμένους συνιστά κρατική ενίσχυση, κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (πρβλ. αποφάσεις της 15ης Μαρτίου 1994, Banco

- Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, σκέψη 14, και της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos κ.λπ., C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψη 46 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 177 Κατά συνέπεια, προκειμένου να κριθεί αν υφίσταται φορολογικό πλεονέκτημα, πρέπει να συγκριθεί η κατάσταση του αποδέκτη κατόπιν της εφαρμογής του επίμαχου μέτρου με εκείνη στην οποία αυτός θα βρισκόταν αν δεν υπήρχε το επίμαχο μέτρο και κατ'εφαρμογήν των κοινών κανόνων φορολογίας (βλ. απόφαση της 24ης Σεπτεμβρίου 2019, Κάτω Χώρες κ.λπ. κατά Επιτροπής, T-760/15 και T-636/16, EU:T:2019:669, σκέψη 147 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 178 Εν προκειμένω, η Επιτροπή έκρινε, με την αιτιολογική σκέψη 82 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης συνιστά πλεονέκτημα, για τον λόγο ότι το μέτρο αυτό αντιβαίνει στην αρχή ότι ο φόρος εισοδήματος των εταιρειών εισπράττεται από όλους τους υποκειμένους στον φόρο που έχουν εισοδήματα τα οποία αποκτώνται στο Γιβραλτάρ ή προέρχονται από το Γιβραλτάρ. Προσέθεσε ότι τα έσοδα από δικαιώματα εκμετάλλευσης τα οποία εισέπραττε μια επιχείρηση στο Γιβραλτάρ θα έπρεπε κανονικά να υπόκεινται σε φόρο, κατ'εφαρμογήν της αρχής της εδαφικότητας, δεδομένου ότι τα εισοδήματα αυτά θεωρούνταν ότι αποκτώνται στο Γιβραλτάρ ή προέρχονται από το Γιβραλτάρ. Στην αιτιολογική σκέψη 83 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η «απαλλαγή» του εισοδήματος από δικαιώματα εκμετάλλευσης συνεπαγόταν ελάφρυνση του φόρου τον οποίο οι επιχειρήσεις θα έπρεπε σε διαφορετική περίπτωση να καταβάλλουν. Σημειωτέον δε ότι η συλλογιστική της Επιτροπής, η οποία περιλαμβάνεται στις αιτιολογικές σκέψεις 81 έως 83 της προσβαλλομένης αποφάσεως, πρέπει να ερμηνευθεί υπό το πρίσμα της αποφάσεως αυτής στο σύνολό της και, ειδικότερα, της διαπίστωσης, στην αιτιολογική σκέψη 93 της εν λόγω αποφάσεως, ότι η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης οφειλόταν στον γεγονός ότι αυτές οι κατηγορίες εισοδημάτων δεν περιλαμβάνονταν στο παράρτημα 1 του ΙΤΑ 2010.
- 179 Αφενός, όπως προκύπτει από τις ανωτέρω σκέψεις 116 έως 128, η Επιτροπή ορθώς έκρινε, με την αιτιολογική σκέψη 82 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι υφίστατο αρχή σύμφωνα με την οποία ο φόρος εισοδήματος έπρεπε να εισπράττεται από όλους τους υποκειμένους στον φόρο που είχαν εισοδήματα αποκτώμενα στο Γιβραλτάρ ή προερχόμενα από το Γιβραλτάρ, καθώς και ότι η αρχή αυτή συγκαταλέγεται στους κοινούς κανόνες φορολογίας βάσει των οποίων όφειλε να εξετάσει τη μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης. Πράγματι, όπως διαπιστώθηκε στην ανωτέρω σκέψη 123, το φορολογικό καθεστώς που θεσπίστηκε με τον ΙΤΑ 2010 στηριζόταν σε δύο κατευθυντήριες αρχές, ήτοι, πρώτον, στην αρχή της εδαφικότητας, κατά την οποία υπόκεινται στον φόρο τα εισοδήματα που αποκτώνται στο Γιβραλτάρ ή προέρχονται από το Γιβραλτάρ και, δεύτερον, στην αρχή ότι πρέπει να φορολογείται το σύνολο των λογιστικών εισοδημάτων των φορολογουμένων.
- 180 Ομοίως, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 141 έως 156 ανωτέρω, κατ'εφαρμογήν της αρχής της εδαφικότητας, τα εισοδήματα από δικαιώματα εκμετάλλευσης τα οποία εισπράττονταν από εταιρία στο Γιβραλτάρ θεωρούνταν ότι αποκτώνται στο Γιβραλτάρ ή προέρχονται από το Γιβραλτάρ.
- 181 Από τις ως άνω διαπιστώσεις συνάγεται ότι η μη συμπερίληψη των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης στις κατηγορίες εισοδημάτων οι οποίες απαριθμούνταν στο παράρτημα 1 του ΙΤΑ 2010 παρείχε τη δυνατότητα αποφυγής της επιβάρυνσης με φόρο εισοδήματος ως προς τα εισοδήματα αυτά στο Γιβραλτάρ, ενώ, σύμφωνα με τις αρχές για τις οποίες έκανε λόγο η

Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 82 της προσβαλλομένης αποφάσεως, τα εισοδήματα αυτά, ως αποκτώμενα στο Γιβραλτάρ ή προερχόμενα από το Γιβραλτάρ, θα έπρεπε κανονικά να υπόκεινται σε φόρο στο Γιβραλτάρ.

- 182 Ως εκ τούτου, ορθώς η Επιτροπή διαπίστωσε ότι η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης επέφερε ελάφρυνση του φόρου τον οποίο οι επιχειρήσεις που αποκτούν τέτοια εισοδήματα θα όφειλαν άλλως να καταβάλουν κατ' εφαρμογήν των συνήθων κανόνων φορολογίας και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι υφίσταται οικονομικό πλεονέκτημα υπέρ των επιχειρήσεων αυτών.
- 183 Από τα λοιπά επιχειρήματα των προσφευγουσών, κανένα δεν είναι ικανό να θέσει εν αμφιβόλω την ανωτέρω εκτίμηση.
- 184 Πρώτον, στον βαθμό που οι προσφεύγουσες υποστηρίζουν ότι το μέτρο δεν μπορούσε να συνιστά πλεονέκτημα για τον λόγο ότι οι φορολογικές αρχές, εφόσον δεν διέθεταν βάση που να τους επιτρέπει να φορολογήσουν τα εισοδήματα αυτά, δεν μπορούσαν να παραιτηθούν από τη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης, αρκεί η διαπίστωση ότι η μη συμπερίληψη της συγκεκριμένης κατηγορίας εισοδημάτων στο παράρτημα 1 του ΙΤΑ 2010 ισοδυναμεί με παραίτηση του νομοθέτη του Γιβραλτάρ και, επομένως, των αρμόδιων αρχών του οικείου εδάφους. Εξάλλου, δεν είναι δυνατόν να προσαφθεί στην Επιτροπή ότι δεν σεβάστηκε τη φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών κατά τον καθορισμό της φορολογητέας βάσης για τους σκοπούς της φορολογίας εισοδήματος, δεδομένου ότι, όπως προκύπτει από τις ανωτέρω σκέψεις 178 και 181, το θεσμικό όργανο εξέτασε το εν λόγω μέτρο υπό το πρίσμα του περιεχομένου και του σκοπού του ΙΤΑ 2010 και, άρα, των συνήθως εφαρμοζόμενων φορολογικών κανόνων.
- 185 Δεύτερον, στον βαθμό που οι προσφεύγουσες υποστηρίζουν ότι δεν υπήρχε κανένας ρητός κανόνας που να προβλέπει τη φορολόγηση των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης, οπότε αυτή η κατηγορία εισοδημάτων δεν ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής του ΙΤΑ 2010, πρέπει να υπομνησθεί ότι το γεγονός ότι ένα φορολογικό μέτρο σχεδιάστηκε σύμφωνα με ορισμένη νομοθετική τεχνική δεν ασκεί επιρροή στην ανάλυσή του υπό το πρίσμα του άρθρου 107 ΣΛΕΕ, διότι άλλως θα μπορούσαν εθνικοί φορολογικοί κανόνες να διαφύγουν εξ αρχής τον έλεγχο των κρατικών ενισχύσεων απλώς και μόνον επειδή έχει χρησιμοποιηθεί στην περίπτωση τους διαφορετική νομοθετική τεχνική, παρόλο που παράγουν, μέσω της προσαρμογής και του συνδυασμού διαφόρων φορολογικών κανόνων, τα ίδια νομικά ή πραγματικά αποτελέσματα. Οποιαδήποτε άλλη ερμηνεία θα προσέκρουε στην πάγια νομολογία σύμφωνα με την οποία το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ δεν διακρίνει μεταξύ των αιτιών και των σκοπών των κρατικών παρεμβάσεων, αλλά τις ορίζει σε συνάρτηση με τα αποτελέσματά τους και, ως εκ τούτου, ανεξαρτήτως των τεχνικών που χρησιμοποιούνται [πρβλ. απόφαση της 28ης Ιουνίου 2018, Andres (πτώχευση Heitkamp BauHolding) κατά Επιτροπής, C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψη 91 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].
- 186 Εν προκειμένω, όπως εκτέθηκε στην ανωτέρω σκέψη 81, η μη συμπερίληψη μιας κατηγορίας εισοδημάτων στη φορολογητέα βάση και η τυπική απαλλαγή από τον φόρο μιας κατηγορίας εισοδημάτων η οποία κανονικά περιλαμβάνεται στη φορολογητέα βάση παράγουν τα ίδια αποτελέσματα. Επομένως, το γεγονός ότι δεν υπήρχε, στον ΙΤΑ 2010, ρητός κανόνας που να προβλέπει τη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης δεν σημαίνει ότι αποκλείεται το επίμαχο μέτρο να παρείχε πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 107 ΣΛΕΕ.

- 187 Τρίτον, στον βαθμό που οι προσφεύγουσες ισχυρίζονται ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι οι εν δυνάμει δικαιούχοι της ενίσχυσης, ήτοι οι δέκα επιχειρήσεις στις οποίες αναφέρεται η αιτιολογική σκέψη 98 της προσβαλλομένης αποφάσεως, είχαν πράγματι ωφεληθεί από τη μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης, αρκεί να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, στο πλαίσιο αποφάσεως σχετικής με καθεστώς ενισχύσεων, η Επιτροπή μπορεί να περιοριστεί στη μελέτη των χαρακτηριστικών του επίμαχου καθεστώτος προκειμένου να εκτιμήσει, με το σκεπτικό της αποφάσεώς της, αν το καθεστώς αυτό εξασφαλίζει στους δικαιούχους, λόγω των κανόνων που προβλέπει, ουσιώδες πλεονέκτημα σε σχέση με τους ανταγωνιστές τους και αν είναι δυνατόν να ωφεληθεί σημαντικά επιχειρήσεις οι οποίες δραστηριοποιούνται στο εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών. Συνεπώς, η Επιτροπή δεν υποχρεούται να προβαίνει σε ανάλυση της ενίσχυσης που χορηγήθηκε σε κάθε μεμονωμένη περίπτωση βάσει ενός τέτοιου καθεστώτος. Μόνο στο στάδιο της ανάκτησης των ενισχύσεων είναι αναγκαίο να ελέγχεται η ατομική κατάσταση κάθε ενδιαφερόμενης επιχείρησης (πρβλ. απόφαση της 9ης Ιουνίου 2011, Comitato «Venezia vuole vivere» κ.λπ. κατά Επιτροπής, C-71/09 P, C-73/09 P και C-76/09 P, EU:C:2011:368, σκέψη 63 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 188 Επομένως, η Επιτροπή δεν ήταν υποχρεωμένη να αποδείξει ότι οι δέκα εν δυνάμει δικαιούχοι είχαν πράγματι ωφεληθεί από το φορολογικό μέτρο. Τα επιχειρήματα αυτά δεν είναι ικανά να επιφέρουν την ακύρωση του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως και πρέπει να απορριφθούν ως αλυσιτελή.
- 189 Για τους ίδιους λόγους, πρέπει να απορριφθούν ως αλυσιτελή τα επιχειρήματα που αφορούν την ειδική κατάσταση της MJN GibCo στο πλαίσιο της ανάλυσης της νομιμότητας του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως. Ειδικότερα, ως προς τα επιχειρήματα σχετικά με τη φορολογική διαφάνεια των CV, επισημαίνεται ότι, δεδομένου ότι η Επιτροπή ουδόλως στήριξε την εκτίμησή της αναφορικά με το καθεστώς ενισχύσεων που απέρρευε από τη μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης στο ζήτημα της φορολογικής διαφάνειας, τα σχετικά επιχειρήματα είναι αλυσιτελή για την εξέταση του ζητήματος αν ορθώς η Επιτροπή έκρινε ότι το μέτρο αυτό παρείχε φορολογικό πλεονέκτημα στους αποδέκτες του.
- 190 Κατόπιν των ανωτέρω, πρέπει να απορριφθεί η δεύτερη αιτίαση του δεύτερου λόγου, με τον οποίο ζητείται η ακύρωση του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως, και, συνακόλουθα, αυτός ο λόγος ακυρώσεως είναι απορριπτέος στο σύνολό του.

δ) Επί της εξέτασης του επιλεκτικού χαρακτήρα (τρίτος λόγος ακυρώσεως του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως)

- 191 Με τον τρίτο λόγο, με τον οποίο ζητείται η ακύρωση του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως, οι προσφεύγουσες υποστηρίζουν, κατ' ουσίαν, ότι η Επιτροπή υπέπεσε σε πρόδηλο σφάλμα εκτιμήσεως και παρέβη το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ κρίνοντας ότι η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης αποτελούσε επιλεκτικό μέτρο.
- 192 Πρώτον, οι προσφεύγουσες υποστηρίζουν ότι η Επιτροπή υπέπεσε σε σφάλμα κατά τον καθορισμό του πλαισίου αναφοράς. Διευκρινίζουν ότι, στον φορολογικό τομέα, η εκτίμηση του κριτηρίου της επιλεκτικότητας μπορεί να γίνει μόνο σε σχέση με την αποκαλούμενη «κανονική» φορολογία, της οποίας ο προσδιορισμός, όπως και η επιλογή της φορολογητέας βάσης, εμπίπτει στην κυριαρχία των κρατών μελών. Μολονότι οι προσφεύγουσες επιβεβαιώνουν ότι ο ΙΤΑ 2010 αποτελεί το κατάλληλο πλαίσιο αναφοράς, ισχυρίζονται ότι η Επιτροπή υπέπεσε σε διάφορα σφάλματα όσον αφορά το περιεχόμενο και τον σκοπό του νόμου αυτού.

- 193 Δεύτερον, οι προσφεύγουσες υποστηρίζουν ότι εσφαλμένως η Επιτροπή διαπίστωσε παρέκκλιση από το πλαίσιο αναφοράς.
- 194 Κατ' αρχάς, η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης δεν συνιστούσε απαλλαγή, παρέκκλιση ή «σιωπηρή παρέκκλιση», αλλά οφειλόταν απλώς και μόνον στο γεγονός ότι τα εισοδήματα αυτά δεν ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής του ΙΤΑ 2010.
- 195 Στη συνέχεια, η Επιτροπή δεν ερμήνευσε ορθώς την αρχή σύμφωνα με την οποία τα αποτελέσματα του εκάστοτε μέτρου είναι εκείνα που καθορίζουν αν αυτό συνιστά κρατική ενίσχυση. Ασφαλώς, με τις αποφάσεις της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732), και της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981), το Δικαστήριο έκρινε ότι ένα μέτρο μπορεί να είναι επιλεκτικό όταν έχει ως αποτέλεσμα τον αποκλεισμό ορισμένων επιχειρήσεων από τη φορολογητέα βάση. Εντούτοις, οι υποθέσεις αυτές αφορούσαν εξαιρετικές περιστάσεις και δεν δικαιολογούν την υπερβολικά διασταλτική ερμηνεία της έννοιας της «κρατικής ενίσχυσης βάσει των αποτελεσμάτων της». Εξάλλου, το Γενικό Δικαστήριο κατέστησε σαφές, με την απόφαση της 16ης Μαΐου 2019, Πολωνία κατά Επιτροπής (T-836/16 και T-624/17, EU:T:2019:338), ότι ένα φορολογικό μέτρο μπορεί να προβλέπει διαφορές στη μεταχείριση, χωρίς ωστόσο να χαρακτηρίζεται ως επιλεκτικό, υπό την επιφύλαξη ότι οι διαφορές δεν είναι αυθαίρετες, ότι εφαρμόζονται κατά τρόπο που δεν εισάγει διακρίσεις και ότι παραμένουν σύμφωνες προς τον σκοπό του επίμαχου φόρου.
- 196 Τέλος, οι προσφεύγουσες υποστηρίζουν ότι η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης δεν εισάγει διάκριση μεταξύ οικονομικών φορέων ευρισκόμενων σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση. Ισχυρίζονται ειδικότερα ότι καμία από τις προϋποθέσεις μη φορολόγησης δεν ίσχυε κατ' αποκλειστικότητα για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και ότι το γεγονός ότι το μέτρο αυτό ευνοούσε κυρίως τους πολυεθνικούς ομίλους ήταν απλώς μια τυχαία περίπτωση και όχι «αποτέλεσμα του μέτρου».
- 197 Η Επιτροπή αμφισβητεί τη βασιμότητα της ανωτέρω επιχειρηματολογίας.
- 198 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου συνάγεται ότι, κατά την εκτίμηση της προϋπόθεσης σχετικά με την επιλεκτικότητα του πλεονεκτήματος, πρέπει να εξετάζεται αν, στο πλαίσιο δεδομένου νομικού καθεστώτος, το επίμαχο εθνικό μέτρο μπορεί να ευνοήσει «ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής» έναντι άλλων που βρίσκονται, υπό το πρίσμα του επιδιωκόμενου με το εν λόγω καθεστώς σκοπού, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση και που, επομένως, υφίστανται διαφορετική μεταχείριση η οποία θα μπορούσε, κατ' ουσίαν, να χαρακτηριστεί ως δυσμενής διάκριση (βλ. απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 54 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 199 Όταν το επίμαχο μέτρο έχει σχεδιαστεί ως καθεστώς ενισχύσεων και όχι ως ατομική ενίσχυση, εναπόκειται στην Επιτροπή να αποδείξει ότι το μέτρο αυτό, μολονότι προβλέπει πλεονέκτημα γενικής ισχύος, στην πραγματικότητα ωφελεί αποκλειστικά και μόνον ορισμένες επιχειρήσεις ή τομείς δραστηριότητας (βλ. απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 55 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Πράγματι, μέτρο γενικής ισχύος το οποίο εφαρμόζεται αδιακρίτως σε όλους τους

- επιχειρηματίες δεν συνιστά μέτρο ενίσχυσης κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (πρβλ. απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Γερμανία κατά Επιτροπής, C-156/98, EU:C:2000:467, σκέψη 22).
- 200 Στον τομέα της φορολογίας, η νομολογία απαιτεί παραδοσιακά ανάλυση του επιλεκτικού χαρακτήρα σε τρία στάδια. Η ανάλυση αυτή προϋποθέτει ότι, σε πρώτο στάδιο, προσδιορίζεται ποιο είναι το ισχύον στο οικείο κράτος μέλος «κανονικό» φορολογικό καθεστώς, το οποίο αποτελεί το πλαίσιο αναφοράς, και, σε δεύτερο στάδιο, αποδεικνύεται ότι το επίμαχο φορολογικό μέτρο παρεκκλίνει από το πλαίσιο αναφοράς, εισάγοντας διάκριση μεταξύ επιχειρηματιών ευρισκόμενων, υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το εν λόγω πλαίσιο αναφοράς, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση (απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 57). Τρίτον, εναπόκειται στο κράτος μέλος να αποδείξει ότι η διάκριση που εισάγεται με το «εκ πρώτης όψεως επιλεκτικό» επίμαχο μέτρο είναι δικαιολογημένη, εφόσον προκύπτει από τη φύση ή από την οικονομία του πλαισίου στο οποίο εντάσσεται το μέτρο αυτό (πρβλ. απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 58).
- 201 Επομένως, η προϋπόθεση του επιλεκτικού χαρακτήρα πληρούται όταν η Επιτροπή αποδεικνύει όντως ότι το μέτρο παρεκκλίνει από το ισχύον στο οικείο κράτος μέλος κοινό ή «κανονικό» φορολογικό καθεστώς και, ως εκ τούτου, εισάγει, μέσω των συγκεκριμένων αποτελεσμάτων του, διαφορετική μεταχείριση μεταξύ επιχειρηματιών, παρότι οι επιχειρηματίες οι οποίοι ωφελούνται από το φορολογικό πλεονέκτημα και εκείνοι που αποκλείονται από αυτό, υπό το πρίσμα του σκοπού τον οποίο επιδιώκει το επίμαχο εθνικό φορολογικό καθεστώς, βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση (απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 67).
- 202 Στην απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 74), το Δικαστήριο διέκρινε κατ' ουσίαν μεταξύ, αφενός, της περίπτωσης κατά την οποία το μέτρο είχε τη μορφή φορολογικού πλεονεκτήματος που παρέκκλιने από το κοινό φορολογικό καθεστώς και, αφετέρου, της περίπτωσης όπου το μέτρο είχε τη μορφή «γενικού» φορολογικού καθεστώτος το οποίο στηριζόταν μεν σε κριτήρια που ήταν, αυτά καθ' εαυτά, επίσης γενικής φύσης, αλλά στην πράξη συνεπαγόταν διάκριση μεταξύ ορισμένων επιχειρήσεων και, συνεπώς, ενείχε μια «de facto επιλεκτικότητα». Η διαφοροποίηση μεταξύ των δύο αυτών περιπτώσεων στηρίζεται ευθέως στην απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732), στην οποία τα μέτρα που αποτελούσαν αντικείμενο εξέτασης βάσει του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ ήταν οι κανόνες για τον καθορισμό της βάσης επιβολής του φόρου εταιριών. Στην υπόθεση εκείνη, το Δικαστήριο είχε κρίνει ότι το φορολογικό σύστημα που συνίστατο σε φόρο επί του αριθμού των μισθωτών και σε φόρο επί του μεγέθους των κτιριακών εγκαταστάσεων είχε ως αποτέλεσμα, όπως είχε διαμορφωθεί, να αποκλείεται εξαρχής κάθε φορολόγηση των υπεράκτιων εταιριών («offshore») λόγω του ότι δεν είχαν ούτε εργαζομένους ούτε επαγγελματικούς χώρους.
- 203 Σε μια τέτοια περίπτωση, το μέτρο μπορεί να έχει επιλεκτικό χαρακτήρα, μολονότι είναι γενικής φύσης και δεν συνιστά παρέκκλιση από το κοινό φορολογικό καθεστώς, αλλά αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του (βλ. απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου, C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψεις 91 και 92). Εναπόκειται, συνακόλουθα, στην Επιτροπή να αποδείξει ότι το φορολογικό καθεστώς εισάγει, από μόνο του, προδήλως δυσμενή διάκριση σε σχέση με τον σκοπό που

- φέρεται να επιδιώκει και ότι, επομένως, τα επίμαχα μέτρα, τα οποία αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του φορολογικού καθεστώτος, είναι αντίθετα προς τον επιδιωκόμενο από αυτό σκοπό, καθόσον καθιστούν άνευ νοήματος τον φόρο (πρβλ. αποφάσεις της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Πολωνίας, C-562/19 P, σκέψεις 42 και 43, και της 16ης Μαΐου 2019, Πολωνία κατά Επιτροπής, T-836/16 και T-624/17, EU:T:2019:338, σκέψεις 70, 79 και 94). Αυτό συμβαίνει όταν η Επιτροπή αποδεικνύει ότι το καθεστώς, μέσω των αποτελεσμάτων του, ευνοεί ορισμένες επιχειρήσεις λόγω ιδιαίτερων και ειδικών χαρακτηριστικών τους (πρβλ. αποφάσεις της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου, C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψεις 87 και 88, και της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψεις 74 έως 76).
- 204 Εν προκειμένω, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, στην προσβαλλόμενη απόφαση, η Επιτροπή εξέτασε τη μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης όχι μόνο υπό το πρίσμα της ανάλυσης σε τρία στάδια, η οποία πραγματοποιείται όταν πρόκειται για την επιλεκτικότητα φορολογικών μέτρων που έχουν τον χαρακτήρα παρέκκλισης, αλλά εφαρμόζοντας και τη μέθοδο ανάλυσης την οποία προέκρινε το Δικαστήριο στην απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732).
- 205 Συγκεκριμένα, αφενός, από τις αιτιολογικές σκέψεις 87, 90 έως 94, 100, 103 και 105 έως 110 καθώς και από τον τίτλο των τμημάτων 7.1.3.1, 7.1.3.2 και 7.1.3.3 της προσβαλλομένης αποφάσεως προκύπτει σαφώς ότι η Επιτροπή έκρινε ότι η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης συνιστούσε μέτρο παρέκκλισης και ανέλυσε την επιλεκτικότητα εφαρμόζοντας τη μέθοδο των τριών σταδίων.
- 206 Ειδικότερα, η Επιτροπή έκρινε κατ' αρχάς ότι το πλαίσιο αναφοράς ήταν ο ΙΤΑ 2010, σκοπός του οποίου ήταν η είσπραξη του φόρου εισοδήματος από όσους φορολογούμενους έχουν εισοδήματα αποκτώμενα στο Γιβραλτάρ ή προερχόμενα από το Γιβραλτάρ (αιτιολογικές σκέψεις 90 έως 93 και 100 της προσβαλλομένης αποφάσεως) και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης συνιστούσε «σιωπηρή απαλλαγή» από τη φορολογία εισοδήματος. Στη συνέχεια, η Επιτροπή έκρινε, υπό το πρίσμα του σκοπού του ΙΤΑ 2010, ότι οι επιχειρήσεις που επωφελούνταν από τη μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης, ήτοι εταιρίες πολυεθνικών ομίλων οι οποίες χορηγούσαν άδειες εκμετάλλευσης δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας, βρίσκονταν σε παρόμοια νομική και πραγματική κατάσταση όπως όλες οι άλλες εγκατεστημένες στο Γιβραλτάρ επιχειρήσεις που είχαν έσοδα αποκτώμενα στο Γιβραλτάρ ή προερχόμενα από το Γιβραλτάρ (αιτιολογικές σκέψεις 100 και 103 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Προκειμένου να αποδείξει ότι η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης συνεπαγόταν διαφορετική φορολογική μεταχείριση των επιχειρήσεων αυτών παρότι βρίσκονταν σε συγκρίσιμη κατάσταση, η Επιτροπή επισήμανε ότι, ελλείψει της «απαλλαγής» των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης, το εδαφικό φορολογικό σύστημα θα θεωρούσε ότι τα εισοδήματα από δικαιώματα εκμετάλλευσης τα οποία εισπράττονται από επιχείρηση εγκατεστημένη στο Γιβραλτάρ προέρχονται από το Γιβραλτάρ (αιτιολογική σκέψη 94 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Τέλος, η Επιτροπή απέρριψε τους δικαιολογητικούς λόγους τους οποίους επικαλέστηκαν οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου (αιτιολογικές σκέψεις 105 έως 108 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

- 207 Αφετέρου, η Επιτροπή διευκρίνισε επίσης ότι, «όπου το μέτρο δεν προ[έκυπτε] από επίσημη παρέκκλιση από το φορολογικό σύστημα, [ήταν] ιδιαίτερα σημαντικό να εξεταστούν τα αποτελέσματα του μέτρου, προκειμένου να αξιολογηθεί κατά πόσον το μέτρο ευνοεί σε σημαντικό βαθμό συγκεκριμένη ομάδα επιχειρήσεων» (αιτιολογική σκέψη 97 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Στη συνέχεια, η Επιτροπή εξέθεσε ότι η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης είχε ωφελήσει μόνο δέκα επιχειρήσεις που ανήκαν όλες σε πολυεθνικούς ομίλους επιχειρήσεων και ότι καμία ανεξάρτητη επιχείρηση δεν είχε αποκτήσει εισοδήματα από δικαιώματα εκμετάλλευσης στο Γιβραλτάρ (αιτιολογική σκέψη 98 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Επιπλέον, η Επιτροπή επισήμανε, στην αιτιολογική σκέψη 104 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι το γεγονός ότι η «απαλλαγή» των εσόδων από τα δικαιώματα εκμετάλλευσης ωφελούσε κυρίως πολυεθνικούς ομίλους δεν ήταν απλώς τυχαία συνέπεια της εφαρμογής του καθεστώτος και ότι ο κανόνας αυτός σχεδιάστηκε με σκοπό την προσέλκυση ή την ευνοϊκή μεταχείριση επιχειρήσεων ομίλων και ιδίως πολυεθνικών ομίλων που ασκούσαν ορισμένες δραστηριότητες (χορήγηση αδειών εκμετάλλευσης δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας), υιοθετώντας έτσι την ορολογία η οποία είχε χρησιμοποιηθεί στην απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732).
- 208 Επομένως, από τις αιτιολογικές σκέψεις 90 έως 104 της προσβαλλομένης αποφάσεως προκύπτει ότι η Επιτροπή, όπως επιβεβαίωσε απαντώντας σε ερώτηση του Γενικού Δικαστηρίου κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, εξέθεσε ως κύρια αιτιολογία ότι η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης συνιστούσε επιλεκτικό μέτρο παρέκκλισης, στο μέτρο που ευνοούσε τις επιχειρήσεις οι οποίες είχαν εισοδήματα από τέτοια δικαιώματα, σε σχέση με όλες τις άλλες επιχειρήσεις που είχαν έσοδα αποκτώμενα στο Γιβραλτάρ ή προερχόμενα από το Γιβραλτάρ και ότι, επικουρικώς, εξέτασε επίσης την «de facto» επιλεκτικότητα της μη φορολόγησης των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης.
- 209 Συνεπώς, πρέπει σε πρώτο στάδιο να εξεταστεί αν βασίμως η Επιτροπή, προκειμένου να αποδείξει τον επιλεκτικό χαρακτήρα της μη φορολόγησης των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης, εξέθεσε ως κύρια αιτιολογία ότι η απαλλαγή αυτή συνιστούσε παρέκκλιση σε σχέση με τον ΙΤΑ 2010, καθώς είχε ως συνέπεια την εφαρμογή διαφορετικής φορολογικής μεταχείρισης στις επιχειρήσεις του Γιβραλτάρ που είχαν εισοδήματα από τέτοια δικαιώματα, απ' ό,τι στις επιχειρήσεις οι οποίες φορολογούνταν στο Γιβραλτάρ για εισοδήματα αποκτώμενα στο Γιβραλτάρ ή προερχόμενα από εκεί, παρότι οι δύο αυτές κατηγορίες επιχειρήσεων βρίσκονταν σε συγκρίσιμη κατάσταση υπό το πρίσμα του σκοπού τον οποίο επιδίωκε ο ΙΤΑ 2010, σε συγκρίσιμη κατάσταση.
- 210 Συναφώς επισημαίνεται ότι, όπως προκύπτει από τις ανωτέρω σκέψεις 118 έως 128, ορθώς η Επιτροπή διαπίστωσε ότι σκοπός του ΙΤΑ 2010 ήταν η είσπραξη του φόρου εισοδήματος από όσους φορολογουμένους είχαν εισοδήματα αποκτώμενα στο Γιβραλτάρ ή προερχόμενα από εκεί. Ομοίως, όπως προκύπτει από τις ανωτέρω σκέψεις 141 έως 156, ορθώς η Επιτροπή δέχθηκε ότι τα εισοδήματα από δικαιώματα εκμετάλλευσης τα οποία εισέπρατταν εταιρίες στο Γιβραλτάρ θεωρούνταν ότι αποκτώνται στο Γιβραλτάρ ή προέρχονται από εκεί. Στο πλαίσιο αυτό, ορθώς η Επιτροπή έκρινε ότι οι επιχειρήσεις του Γιβραλτάρ οι οποίες είχαν εισοδήματα από δικαιώματα εκμετάλλευσης θα έπρεπε κανονικά να υπόκεινται στον φόρο στο Γιβραλτάρ και ότι βρίσκονταν σε νομική και πραγματική κατάσταση παρόμοια με εκείνη των λοιπών επιχειρήσεων με εισοδήματα που αποκτώνται στο Γιβραλτάρ ή προέρχονται από εκεί.

- 211 Επομένως, η Επιτροπή δεν υπέπεσε σε σφάλμα διαπιστώνοντας ότι η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης ωφελούσε τις επιχειρήσεις που είχαν τέτοια εισοδήματα σε σχέση με τις λοιπές επιχειρήσεις των οποίων τα εισοδήματα θεωρούνταν ως αποκτώμενα στο Γιβραλτάρ ή προερχόμενα από εκεί. Επομένως, ορθώς η Επιτροπή έκρινε ότι η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης είχε χαρακτήρα παρέκκλισης από τον ΙΤΑ 2010 και από τον σκοπό που επιδιώκταν με τον νόμο αυτό.
- 212 Οι ως άνω σκέψεις και μόνον αρκούν για να καταδειχθεί ο a priori επιλεκτικός χαρακτήρας της μη φορολόγησης των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης, χωρίς να είναι αναγκαίο να ελεγχθεί αν ορθώς η Επιτροπή έκρινε ότι το μέτρο ευνοεί ειδικώς τις πολυεθνικές επιχειρήσεις που ασκούν ορισμένες δραστηριότητες, όπως είναι η χορήγηση αδειών για δικαιώματα διανοητικής ιδιοκτησίας. Πράγματι, δεν είναι απαραίτητο, για την απόδειξη του επιλεκτικού χαρακτήρα φορολογικού μέτρου παρέκκλισης, να αναφέρεται η Επιτροπή σε ορισμένα ιδιάζοντα και ειδικά χαρακτηριστικά που είναι κοινά στις επιχειρήσεις-αποδέκτες του φορολογικού πλεονεκτήματος και τις διακρίνουν από τις υπόλοιπες επιχειρήσεις, οι οποίες αποκλείονται από το πλεονέκτημα αυτό (πρβλ. απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψεις 71, 76 και 78). Ειδικότερα, μολοντί προκειμένου να αποδειχθεί ο επιλεκτικός χαρακτήρας ενός φορολογικού μέτρου δεν είναι πάντοτε αναγκαίο το μέτρο αυτό να συνιστά παρέκκλιση σε σχέση με ένα κοινό φορολογικό καθεστώς, το γεγονός ότι έχει τέτοιο χαρακτήρα είναι συναφώς απολύτως κρίσιμο όταν εξ αυτού προκύπτει ότι διακρίνονται δύο κατηγορίες οικονομικών φορέων οι οποίοι υφίστανται a priori διαφορετική μεταχείριση, δηλαδή εκείνοι επί των οποίων εφαρμόζεται το μέτρο παρέκκλισης και εκείνοι που εξακολουθούν να υπόκεινται στο κοινό φορολογικό καθεστώς, παρότι οι δύο αυτές κατηγορίες βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το εν λόγω καθεστώς (πρβλ. απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψεις 77 και 78).
- 213 Εξάλλου, διαπιστώνεται ότι οι προσφεύγουσες δεν αμφισβητούν το συμπέρασμα της Επιτροπής ότι η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης δεν δικαιολογούνταν από τη φύση ή τη γενική οικονομία του φορολογικού καθεστώτος του Γιβραλτάρ. Ως εκ τούτου, ορθώς η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης ήταν επιλεκτική και ορθώς έκρινε ότι αυτή η μη φορολόγηση, λόγω του ότι, μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 2011 και 31ης Δεκεμβρίου 2013, τα εισοδήματα από δικαιώματα εκμετάλλευσης δεν περιλαμβάνονταν στις κατηγορίες εισοδημάτων που φορολογούνταν στο Γιβραλτάρ, όπως αυτές απαριθμούνταν στο παράρτημα 1 του ΙΤΑ 2010, συνιστούσε καθεστώς ενισχύσεων. Στο μέτρο που η ανάλυση σε τρία στάδια της επιλεκτικότητας αρκεί για να στηρίξει το ως άνω συμπέρασμα, παρέλκει η εξέταση των επιχειρημάτων με τα οποία οι προσφεύγουσες βάλλουν κατά της επικουρικής αιτιολογίας της Επιτροπής ότι η μη φορολόγηση των εσόδων από δικαιώματα εκμετάλλευσης ήταν de facto επιλεκτική. Στο μέτρο που ορισμένα σημεία του αιτιολογικού μιας αποφάσεως είναι, από μόνα τους, ικανά να δικαιολογήσουν επαρκώς από νομικής απόψεως την απόφαση, οι πλημμέλειες τις οποίες ενδεχομένως ενέχουν άλλα σημεία του αιτιολογικού της δεν ασκούν, εν πάση περιπτώσει, επιρροή στο διατακτικό της. Εξάλλου, εφόσον το διατακτικό αποφάσεως της Επιτροπής θεμελιώνεται σε περισσότερες αιτιολογίες, καθεμία από τις οποίες θα μπορούσε αυτοτελώς να το στηρίξει, η ακύρωση της πράξεως επιβάλλεται, κατ' αρχήν, μόνον εάν ενέχουν έλλειψη νομιμότητας όλες οι αιτιολογίες της. Ειδάλλως, τυχόν σφάλμα ή άλλη παρανομία που επηρεάζει μία μόνον αιτιολογία δεν αρκεί για να δικαιολογήσει την ακύρωση της επίδικης αποφάσεως, εφόσον το σφάλμα αυτό δεν άσκησε καθοριστική επιρροή ως προς το διατακτικό στο οποίο κατέληξε το όργανο που εξέδωσε την απόφαση (βλ. απόφαση της 1ης Μαρτίου 2018, Πολωνία κατά Επιτροπής, T-316/15, μη δημοσιευθείσα, EU:T:2018:106, σκέψη 91 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 214 Ειδικότερα, επισημαίνεται ότι τα επιχειρήματα των προσφευγουσών σχετικά με τις συνέπειες που πρέπει να συναχθούν, εν προκειμένω, από τις αποφάσεις της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Πολωνίας (C-562/19 P, EU:C:2021:201), και της 16ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-596/19 P, EU:C:2021:202), καθώς και από τις αποφάσεις της 16ης Μαΐου 2019, Πολωνία κατά Επιτροπής (T-836/16 και T-624/17, EU:T:2019:338), και της 27ης Ιουνίου 2019, Ουγγαρία κατά Επιτροπής (T-20/17, EU:T:2019:448), είναι αλυσιτελή, στο μέτρο που αφορούν την ανάλυση του *de facto* επιλεκτικού χαρακτήρα και όχι την ανάλυση σε τρία στάδια.
- 215 Εξάλλου, στο μέτρο που οι προσφεύγουσες αμφισβητούν, στο πλαίσιο των επιχειρημάτων τους σχετικά με την ανάλυση του επιλεκτικού χαρακτήρα, τη βασιμότητα του ισχυρισμού τον οποίο διατύπωσε η Επιτροπή στο σημείο 95 του υπομνήματος αντικρούσεως, ότι δηλαδή δεν ήταν υποχρεωμένη να εξηγήσει λεπτομερώς τους λόγους για τους οποίους κατέληξε, με την προσβαλλόμενη απόφαση, στο συμπέρασμα ότι η μη φορολόγηση των εσόδων από δικαιώματα εκμετάλλευση συνιστούσε καθεστώς ενισχύσεων, δεδομένου ότι είχε ήδη εξετάσει λεπτομερώς τα στοιχεία αυτά με την απόφαση κίνησης της επίσημης διαδικασίας, πρέπει να επισημανθεί, αφενός, ότι το Γενικό Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η απόφαση κίνησης της διαδικασίας συνιστά μέρος του πλαισίου της απόφασεως με την οποία περατώνεται η διαδικασία και ότι η πρώτη μπορεί να ληφθεί υπόψη στο πλαίσιο της εξέτασης της αιτιολογίας της δεύτερης (πρβλ. απόφαση της 12ης Ιουλίου 2018, Αυστρία κατά Επιτροπής, T-356/15, EU:T:2018:439, σκέψη 535). Αφετέρου και εν πάση περιπτώσει, όπως προκύπτει από τις ανωτέρω σκέψεις 204 έως 208, η προσβαλλόμενη απόφαση εξέθετε λεπτομερώς τα στοιχεία βάσει των οποίων η Επιτροπή έκρινε ότι η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης συνιστούσε επιλεκτικό μέτρο.
- 216 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, πρέπει να απορριφθεί ο τρίτος λόγος, με τον οποίο ζητείται η ακύρωση του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως.

ε) Επί της έκτασης του επιλεκτικού πλεονεκτήματος (τέταρτος λόγος, με τον οποίο ζητείται η ακύρωση του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως)

- 217 Με τον τέταρτο λόγο ακυρώσεως, οι προσφεύγουσες υποστηρίζουν ότι, εν πάση περιπτώσει και ακόμη και αν υποθεθεί ότι η μη φορολόγηση των εσόδων από δικαιώματα εκμετάλλευσης όντως παρείχε επιλεκτικό πλεονέκτημα, η Επιτροπή υπέπεσε σε πρόδηλο σφάλμα εκτιμήσεως και σε νομικό σφάλμα κρίνοντας ότι το επιλεκτικό αυτό πλεονέκτημα επεκτεινόταν στα δικαιώματα εκμετάλλευσης τα οποία σχετίζονταν με δραστηριότητες και δικαιώματα διανοητικής ιδιοκτησίας που δεν είχαν γεωγραφική σύνδεση με το Γιβραλτάρ, δεδομένου ότι τα έσοδα αυτά δεν ενέπιπταν στο εδαφικό πεδίο εφαρμογής του ΙΤΑ 2010.
- 218 Κατά τις προσφεύγουσες, τα εισοδήματα μιας εταιρίας του Γιβραλτάρ από δραστηριότητες που ασκούνταν εκτός του εδάφους αυτού, περιλαμβανομένων και των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης, δεν φορολογούνταν στο Γιβραλτάρ. Οι προσφεύγουσες ισχυρίζονται ότι στην περίπτωση τους, όπου κανένα από τα δικαιώματα διανοητικής ιδιοκτησίας δεν γεννήθηκε στο Γιβραλτάρ, όπου τα δικαιώματα αυτά δεν είχαν γεωγραφική σύνδεση με το Γιβραλτάρ, όπου οι παραχωρησιούχοι αδειών δεν ήταν εγκατεστημένοι στο Γιβραλτάρ και όπου τα δικαιώματα εκμετάλλευσης δεν καταβάλλονται στο Γιβραλτάρ, τα δικαιώματα αυτά δεν αποκτώνται στο Γιβραλτάρ ούτε προέρχονται από εκεί. Έτσι, οι προσφεύγουσες υποστηρίζουν ότι, εν προκειμένω, παρά τη φορολογική διαφάνεια, το μερίδιο της MJN GibCo στα εισοδήματα της MJT CV δεν ήταν φορολογητέο, στο μέτρο που δεν επρόκειτο για εισοδήματα αποκτώμενα στο Γιβραλτάρ ή προερχόμενα από εκεί.

- 219 Η Επιτροπή αμφισβητεί τη βασιμότητα της ανωτέρω επιχειρηματολογίας.
- 220 Εφόσον, όπως κρίθηκε στις ανωτέρω σκέψεις 141 έως 162, η Επιτροπή δεν υπέπεσε σε σφάλμα διαπιστώνοντας ότι τα έσοδα από δικαιώματα εκμετάλλευσης τα οποία εισπράττονταν από εταιρίες του Γιβραλτάρ θεωρούνταν ότι αποκτήθηκαν στο Γιβραλτάρ ή προέρχονταν από εκεί, πρέπει να απορριφθεί το επιχείρημα των προσφευγουσών ότι τα έσοδα από την εκμετάλλευση δραστηριοτήτων και δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας που δεν είχαν γεωγραφική σύνδεση με το Γιβραλτάρ δεν ενέπιπταν στο πεδίο εδαφικής εφαρμογής του ΙΤΑ 2010 και ότι, συνακόλουθα, η Επιτροπή υπέπεσε σε σφάλμα κρίνοντας ότι το επιλεκτικό πλεονέκτημα το οποίο συνίστατο στη μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης επεκτεινόταν και στα προαναφερθέντα δικαιώματα.
- 221 Επιπλέον, στο μέτρο που οι προσφεύγουσες υποστηρίζουν ότι, στην περίπτωση της MJN GibCo, τα έσοδα από δικαιώματα εκμετάλλευσης δεν είχαν αποκτηθεί στο Γιβραλτάρ ούτε προέρχονταν από εκεί, το επιχείρημα αυτό δεν μπορεί να θέσει εν αμφιβόλω ούτε το συμπέρασμα της Επιτροπής ότι η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης συνιστούσε καθεστώς ενισχύσεων ούτε τη νομιμότητα του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως και πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελής. Πράγματι, ακόμη και αν υποθεθεί ότι είναι βάσιμο, το επιχείρημα αυτό θα μπορούσε, το πολύ, να θέσει υπό αμφισβήτηση την ιδιότητα της MJN GibCo ως αποδέκτριας της ενίσχυσης. Το δε άρθρο 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως περιορίζεται στη διαπίστωση ότι η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης συνιστά καθεστώς ενισχύσεων, χωρίς να προσδιορίζει τους δυνητικούς δικαιούχους του εν λόγω καθεστώτος. Επιπλέον, όπως προκύπτει από τη νομολογία που μνημονεύθηκε στην ανωτέρω σκέψη 187, η Επιτροπή δεν υποχρεούται, όταν εκδίδει απόφαση η οποία αφορά καθεστώς ενισχύσεων, να προβεί σε ανάλυση της ενίσχυσης που χορηγήθηκε, σε κάθε μεμονωμένη περίπτωση, βάσει ενός τέτοιου καθεστώτος.
- 222 Κατόπιν των προεκτεθέντων, πρέπει να απορριφθεί ο τέταρτος λόγος, με τον οποίο ζητείται η ακύρωση του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως.

3. Επί του λόγου ακυρώσεως ο οποίος αφορά πρόδηλο σφάλμα εκτιμήσεως και παράβαση του άρθρου 1, στοιχείο γ', του κανονισμού 659/1999 (πέμπτος λόγος, με τον οποίο ζητείται η ακύρωση του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως)

- 223 Με τον πέμπτο λόγο, με τον οποίο ζητείται η ακύρωση του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως, οι προσφεύγουσες αμφισβητούν το συμπέρασμα που συνάγεται από το τμήμα 7.2 της προσβαλλομένης αποφάσεως, σύμφωνα με το οποίο η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης συνιστούσε νέα ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο γ', του κανονισμού 659/1999.
- 224 Αφενός, οι προσφεύγουσες υποστηρίζουν ότι η προσβαλλόμενη απόφαση δεν περιέχει ανάλυση του χαρακτηρισμού του μέτρου που συνίσταται στη μη φορολόγηση των εισοδημάτων από τέτοια δικαιώματα ως νέας ενίσχυσης. Ισχυρίζονται ότι, μολονότι η Επιτροπή είχε πράγματι δηλώσει, με την απόφαση κίνησης της διαδικασίας, ότι τα εισοδήματα από δικαιώματα εκμετάλλευσης είχαν εξαιρεθεί από το πεδίο εφαρμογής της φορολογίας εισοδήματος για πρώτη φορά με τον ΙΤΑ 2010, η προσβαλλόμενη απόφαση δεν περιείχε τέτοια διαπίστωση.
- 225 Αφετέρου, υποστηρίζουν ότι, ακόμη και αν η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης συνιστούσε όντως κρατική ενίσχυση, κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, θα έπρεπε να θεωρηθεί υφιστάμενη ενίσχυση, εφόσον τα παθητικά

εισοδήματα από δικαιώματα εκμετάλλευσης δεν φορολογούνταν στο Γιβραλτάρ υπό τον ΙΤΑ 1952 όπως ίσχυε πριν από τη θέσπιση του ΙΤΑ 2010, οπότε ο κανόνας αυτός είχε ήδη εφαρμογή την 1η Ιανουαρίου 1973, ημερομηνία κατά την οποία το Ηνωμένο Βασίλειο κατέστη κράτος μέλος. Ειδικότερα, οι προσφεύγουσες υποστηρίζουν ότι, μολονότι το άρθρο 6, παράγραφος 1, του ΙΤΑ 1952 περιελάμβανε, μεταξύ των έξι κατηγοριών φορολογητέων εισοδημάτων, την κατηγορία «Μισθώματα, δικαιώματα εκμετάλλευσης, ασφάλιστρα και άλλα κέρδη που απορρέουν από δικαιώματα ιδιοκτησίας», η κατηγορία αυτή αφορούσε, στην πραγματικότητα, μόνον τα δικαιώματα κυριότητας ακινήτων. Ο όρος «δικαιώματα» αφορούσε μόνον τα δικαιώματα από την εκμετάλλευση ορυχείων.

- 226 Η Επιτροπή αμφισβητεί τη βασιμότητα της ανωτέρω επιχειρηματολογίας.
- 227 Κατ' ουσίαν, οι προσφεύγουσες προβάλλουν δύο αιτιάσεις, οι οποίες αφορούν, αφενός, έλλειψη αιτιολογίας κατά παράβαση του άρθρου 296 ΣΛΕΕ, διότι η Επιτροπή δεν εξήγησε, στην προσβαλλόμενη απόφαση, για ποιον λόγο η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης αποτελούσε νέα ενίσχυση, και, αφετέρου, παράβαση του άρθρου 1, στοιχείο γ', του κανονισμού 659/1999, διότι η Επιτροπή εσφαλμένως έκρινε ότι το εν λόγω μέτρο συνιστούσε υφιστάμενο μέτρο ενίσχυσης.
- 228 Κατά πάγια νομολογία, η προβλεπόμενη στο άρθρο 296 ΣΛΕΕ υποχρέωση αιτιολόγησης συνιστά ουσιώδη τύπο που πρέπει να διακρίνεται από το ζήτημα του βασίμου της αιτιολογίας, το οποίο άπτεται της ουσιαστικής νομιμότητας της επίδικης πράξεως (βλ. αποφάσεις της 29ης Σεπτεμβρίου 2011, *Elf Aquitaine* κατά Επιτροπής, C-521/09 P, EU:C:2011:620, σκέψη 146 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 14 Μαΐου 2014, *Donau Chemie* κατά Επιτροπής, T-406/09, EU:T:2014:254, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Επομένως, πρέπει να εξεταστεί, πρώτον, η αιτίαση περί παραβάσεως της υποχρέωσης αιτιολόγησης την οποία προβλέπει το άρθρο 296 ΣΛΕΕ και στη συνέχεια, δεύτερον, η αιτίαση περί παραβάσεως του άρθρου 1, στοιχείο γ', του κανονισμού 659/1999.

α) Επί της πρώτης αιτιάσεως, περί έλλειψης αιτιολογίας κατά την έννοια του άρθρου 296 ΣΛΕΕ

- 229 Κατά το άρθρο 296, δεύτερο εδάφιο, ΣΛΕΕ, οι νομικές πράξεις πρέπει να αιτιολογούνται. Κατά πάγια νομολογία, η απαιτούμενη αιτιολογία πρέπει να είναι προσαρμοσμένη στη φύση της οικείας πράξεως και να εκθέτει με σαφήνεια και χωρίς αμφισημία τη συλλογιστική του θεσμικού οργάνου που την εξέδωσε, ώστε να παρέχεται η δυνατότητα στους μεν ενδιαφερομένους να γνωρίζουν τους λόγους για τους οποίους ελήφθη το μέτρο, στο δε αρμόδιο δικαιοδοτικό όργανο να ασκήσει τον έλεγχό του. Όσον αφορά, ειδικότερα, την αιτιολογία των ατομικών αποφάσεων, ο λόγος που προβλέπεται υποχρέωση αιτιολόγησής τους είναι, πέραν της δυνατότητας άσκησης δικαστικού ελέγχου, η παροχή στον ενδιαφερόμενο επαρκών ενδείξεων ως προς το αν η απόφαση ενέχει ενδεχομένως πλημμέλεια λόγω της οποίας θα μπορούσε να αμφισβητηθεί το κύρος της (βλ. απόφαση της 29ης Σεπτεμβρίου 2011, *Elf Aquitaine* κατά Επιτροπής, C-521/09 P, EU:C:2011:620, σκέψεις 146 έως 148 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία· αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 2013, *Ziegler* κατά Επιτροπής, C-439/11 P, EU:C:2013:513, σκέψεις 114 και 115, και της 13ης Δεκεμβρίου 2016, *Printeos* κ.λπ. κατά Επιτροπής, T-95/15, EU:T:2016:722, σκέψη 44).
- 230 Δεν απαιτείται η αιτιολογία να παραθέτει εξαντλητικά όλα τα κρίσιμα πραγματικά και νομικά στοιχεία, δεδομένου ότι το ζήτημα αν η αιτιολογία πράξεως πληροί τις απαιτήσεις του άρθρου 296, δεύτερο εδάφιο, ΣΛΕΕ πρέπει να εκτιμάται με γνώμονα όχι μόνον το γράμμα της, αλλά και το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται καθώς και το σύνολο των κανόνων δικαίου που

- διέπουν τον σχετικό τομέα (αποφάσεις της 29ης Σεπτεμβρίου 2011, Elf Aquitaine κατά Επιτροπής, C-521/09 P, EU:C:2011:620, σκέψη 150 της 11ης Ιουλίου 2013, Ziegler κατά Επιτροπής, C-439/11 P, EU:C:2013:513, σκέψη 116, και της 13ης Δεκεμβρίου 2016, Printeos κ.λπ. κατά Επιτροπής, T-95/15, EU:T:2016:722, σκέψη 45).
- 231 Εν προκειμένω, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, μολοντί η Επιτροπή έκρινε ότι η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης συνιστούσε παράνομη ενίσχυση (αιτιολογικές σκέψεις 216 και 217 της προσβαλλομένης αποφάσεως), η προσβαλλόμενη απόφαση δεν περιέχει, ούτε καν στο τμήμα με τίτλο «Χαρακτήρας νέας ενίσχυσης του μέτρου» (αιτιολογικές σκέψεις 118 έως 121 της προσβαλλομένης αποφάσεως), κανένα στοιχείο που να εξηγεί τους λόγους για τους οποίους το επίμαχο μέτρο συνιστούσε νέα ενίσχυση. Πράγματι, τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στο συγκεκριμένο τμήμα αφορούν αποκλειστικώς το καθεστώς ενισχύσεων σχετικά με τη μη φορολόγηση των εισοδημάτων από παθητικούς τόκους.
- 232 Εντούτοις, όπως προκύπτει από την ανωτέρω σκέψη 230, η τήρηση της υποχρέωσης αιτιολόγησης πρέπει να εξετάζεται με γνώμονα όχι μόνον το περιεχόμενο της πράξεως, αλλά και το πλαίσιο στο οποίο αυτή εντάσσεται καθώς και τους εφαρμοστέους νομικούς κανόνες. Εξάλλου, στο πλαίσιο της διαδικασίας ελέγχου των κρατικών ενισχύσεων, η τελική απόφαση η οποία λαμβάνεται μετά το πέρας της επίσημης διαδικασίας έρευνας συνιστά πράξη που εκπονείται σε περισσότερα στάδια. Έτσι, το Γενικό Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η απόφαση κίνησης της επίσημης διαδικασίας αποτελεί μέρος του πλαισίου της αποφάσεως με την οποία περατώνεται η επίσημη διαδικασία και ότι η πρώτη μπορεί να ληφθεί υπόψη στο πλαίσιο της εξέτασης της αιτιολογίας της δεύτερης (πρβλ. απόφαση της 12ης Ιουλίου 2018, Αυστρία κατά Επιτροπής, T-356/15, EU:T:2018:439, σκέψη 535).
- 233 Αφενός, από τις αιτιολογικές σκέψεις 217 και 221 της προσβαλλομένης αποφάσεως προκύπτει ότι η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης συνιστούσε παράνομο μέτρο ενίσχυσης που έπρεπε να ανακτηθεί, οπότε η Επιτροπή είχε κατ' ανάγκην κρίνει, με την προσβαλλόμενη απόφαση, ότι το επίμαχο μέτρο αποτελούσε νέο μέτρο ενίσχυσης. Τούτο διότι, όπως καθίσταται σαφές από το άρθρο 108, παράγραφοι 1 και 3, ΣΛΕΕ, καθώς και από το άρθρο 1, στοιχείο στ', του κανονισμού 659/1999, μόνον ένα νέο μέτρο ενίσχυσης, το οποίο εφαρμόζεται χωρίς την έγκριση της Επιτροπής, είναι δυνατόν να χαρακτηριστεί ως μέτρο παράνομης ενίσχυσης. Τα υφιστάμενα καθεστώτα ενισχύσεων αποτελούν αντικείμενο διαρκούς εξέτασης, στο πλαίσιο της οποίας η Επιτροπή προτείνει τα κατάλληλα μέτρα που απαιτεί η προοδευτική ανάπτυξη ή η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.
- 234 Αφετέρου, από τις αιτιολογικές σκέψεις 45, 66 και 67 της αποφάσεως κίνησης της διαδικασίας συνάγεται ότι η Επιτροπή είχε χαρακτηρίσει τη μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης ως νέα ενίσχυση με την αιτιολογία ότι τα έσοδα από δικαιώματα υπέκειντο σε φόρο στο Γιβραλτάρ δυνάμει του ΙΤΑ 1952, τούτο δε μέχρι την έναρξη ισχύος του ΙΤΑ 2010.
- 235 Επομένως, στο μέτρο που η διαπίστωση, στην προσβαλλόμενη απόφαση, ότι το επίμαχο μέτρο ήταν παράνομο μέτρο ενίσχυσης ήταν συμβατή με την ανάλυση που περιλαμβάνεται στην απόφαση κίνησης της διαδικασίας και εφόσον η απόφαση αυτή και η προσβαλλόμενη απόφαση δεν περιείχαν στοιχεία από τα οποία να μπορεί να συναχθεί ότι η Επιτροπή μετέβαλε τη θέση της επί του συγκεκριμένου αυτού σημείου, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, εν προκειμένω, η απόφαση κίνησης της διαδικασίας αποτελούσε μέρος του πλαισίου εντός του οποίου εκδόθηκε η προσβαλλόμενη απόφαση, όσον αφορά τον χαρακτηρισμό της μη φορολόγησης του εισοδήματος από δικαιώματα εκμετάλλευσης ως νέου μέτρου ενίσχυσης.

- 236 Εξάλλου, πρέπει να επισημανθεί ότι οι προσφεύγουσες βάλλουν κατά του συμπεράσματος ότι η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης αποτελούσε νέα ενίσχυση και, ειδικότερα, αμφισβητούν το γεγονός ότι τα εισοδήματα αυτά υπέκειντο στον φόρο εισοδήματος δυνάμει του ΙΤΑ 1952. Τούτο αποδεικνύει σαφώς ότι ήταν σε θέση να γνωρίζουν τους λόγους για τους οποίους η Επιτροπή έκρινε ότι η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα συνιστούσε παράνομο νέο μέτρο ενίσχυσης.
- 237 Κατόπιν των ανωτέρω, πρέπει να απορριφθεί η αιτίαση περί έλλειψης αιτιολογίας της προσβαλλομένης αποφάσεως.

β) Επί της δεύτερης αιτιάσεως, περί παραβάσεως του άρθρου 1, στοιχείο γ', του κανονισμού 659/1999

- 238 Κατά το άρθρο 1, στοιχείο γ', του κανονισμού 659/1999, για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του άρθρου 108 ΣΛΕΕ, ως νέα ενίσχυση νοείται κάθε ενίσχυση, δηλαδή τόσο τα καθεστώτα ενισχύσεων όσο και οι ατομικές ενισχύσεις, που δεν αποτελούν υφιστάμενη ενίσχυση, περιλαμβανομένων και των τροποποιήσεων υφιστάμενων ενισχύσεων.
- 239 Βάσει του άρθρου 1, στοιχείο β', σημεία i, ii και ν, του κανονισμού 659/1999, συνιστά υφιστάμενη ενίσχυση κάθε εγκεκριμένη ενίσχυση, δηλαδή τα καθεστώτα ενισχύσεων και οι ατομικές ενισχύσεις που έχουν εγκριθεί από την Επιτροπή ή το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όλες οι ενισχύσεις που υφίσταντο πριν από την έναρξη ισχύος της Συνθήκης στο οικείο κράτος μέλος, δηλαδή τα καθεστώτα ενισχύσεων και οι ατομικές ενισχύσεις που είχαν τεθεί σε εφαρμογή πριν και εφαρμόζονται ακόμη έπειτα από την έναρξη ισχύος της Συνθήκης, καθώς και κάθε ενίσχυση που λογίζεται υφιστάμενη, διότι μπορεί να αποδειχθεί ότι όταν τέθηκε σε ισχύ δεν αποτελούσε ενίσχυση, αλλά στη συνέχεια κατέστη ενίσχυση, λόγω της εξέλιξης της κοινής αγοράς, και δεν τροποποιήθηκε από το οικείο κράτος μέλος.
- 240 Επομένως, πρέπει να θεωρούνται ως νέες ενισχύσεις τα μέτρα τα οποία έχουν ληφθεί μετά την έναρξη ισχύος της Συνθήκης στο οικείο κράτος μέλος και αποσκοπούν στη θέσπιση ή στην τροποποίηση ενισχύσεων (βλ. απόφαση της 20ής Μαΐου 2010, *Todaro Nunziatina & C., C-138/09*, EU:C:2010:291, σκέψη 46 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 241 Ο χαρακτηρισμός μιας ενίσχυσης ως νέας ή ως τροποποίησης του υφιστάμενου καθεστώτος γίνεται σε συνάρτηση με τις διατάξεις που την προβλέπουν, με τον τρόπο εφαρμογής τους και με τα όριά τους (βλ. απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2010, *Κάτω Χώρες και NOS κατά Επιτροπής*, T-231/06 και T-237/06, EU:T:2010:525, σκέψη 180 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 242 Εν προκειμένω, οι προσφεύγουσες περιορίζονται απλώς να αμφισβητήσουν τη διαπίστωση της Επιτροπής ότι τα εισοδήματα από δικαιώματα εκμετάλλευσης φορολογούνταν κατ' εφαρμογήν του ΙΤΑ 1952 και ότι εξαιρέθηκαν για πρώτη φορά από το πεδίο εφαρμογής του φόρου εισοδήματος στο Γιβραλτάρ όταν τέθηκε σε ισχύ ο ΙΤΑ 2010.
- 243 Συναφώς, επισημαίνεται ότι, όπως παρατήρησε η Επιτροπή στην απόφαση κίνησης της διαδικασίας, το άρθρο 6, παράγραφος 1, στοιχείο ε, του ΙΤΑ 1952, το οποίο καταργήθηκε με τον ΙΤΑ 2010, απαριθμούσε ρητώς τα έσοδα από δικαιώματα εκμετάλλευσης (royalties) μεταξύ των κατηγοριών εισοδημάτων που φορολογούνταν στο Γιβραλτάρ. Επομένως, τα εισοδήματα αυτά υπέκειντο στον φόρο εισοδήματος στο Γιβραλτάρ μέχρι την έναρξη ισχύος του ΙΤΑ 2010 την 1η Ιανουαρίου 2011.

- 244 Δεν μπορούν να ευδοκιμήσουν τα επιχειρήματα των προσφευγουσών ότι ο όρος «δικαιώματα εκμετάλλευσης» (royalties) στο άρθρο 6, παράγραφος 1, στοιχείο ε, του ΙΤΑ 1952 κάλυπτε αποκλειστικώς τα έσοδα από δικαιώματα που συνδέονταν με ακίνητα και αναφερόταν στα δικαιώματα τα οποία απέρρεαν από την εκμετάλλευση ορυχείων.
- 245 Αφενός, η ανάλυση των προσφευγουσών έρχεται σε αντίθεση με τα στοιχεία που διαβίβασαν οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας. Συγκεκριμένα, οι αρχές αυτές ανέφεραν κατηγορηματικώς και επανειλημμένως, ιδίως στις από 14 Σεπτεμβρίου και 3 Δεκεμβρίου 2012 παρατηρήσεις τους, ότι, «πριν από τη θέσπιση του [ΙΤΑ 2010], τα [έσοδα από δικαιώματα] φορολογούνταν και δεν απέφεραν σημαντικά φορολογικά έσοδα», λόγος για τον οποίο αποκλείστηκαν από την επιβολή φόρου με τον νόμο του 2010. Από το συγκείμενο των παρατηρήσεων αυτών προκύπτει ότι οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου αναφέρονταν πράγματι στην εκμετάλλευση δικαιωμάτων εκμετάλλευσης διανοητικής ιδιοκτησίας και όχι στα δικαιώματα που συνδέονταν με την εκμετάλλευση ορυχείων.
- 246 Επιπλέον, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου και του Γιβραλτάρ δεν αμφισβήτησαν τη δική της ανάλυση του ΙΤΑ 1952 η οποία περιεχόταν στην απόφαση κίνησης της διαδικασίας. Όπως όμως κρίθηκε με την ανωτέρω σκέψη 106, ελλείψει πληροφοριών ικανών να θέσουν εν αμφιβόλω την ερμηνεία του εθνικού φορολογικού δικαίου στην οποία προέβη η Επιτροπή με την απόφαση κίνησης της διαδικασίας, το θεσμικό όργανο δεν ήταν δυνατόν να εξετάσει, βάσει εικασιών, όλα τα επιχειρήματα που θα μπορούσαν ενδεχομένως να θέσουν εν αμφιβόλω την εν λόγω ερμηνεία, η οποία, άλλωστε, στηριζόταν ευθέως σε προερχόμενες από το οικείο κράτος μέλος πληροφορίες που μπορούσαν κάλλιστα να θεωρηθούν αρκούντως έγκυρες και αξιόπιστες.
- 247 Αφετέρου, τα επιχειρήματα που περιλαμβάνονται στην έκθεση πραγματογνωμοσύνης η οποία κοινοποιήθηκε ως παράρτημα του υπομνήματος απαντήσεως δεν θέτουν εν αμφιβόλω τη διαπίστωση ότι τα έσοδα από δικαιώματα διανοητικής ιδιοκτησίας υπέκειντο σε φόρο εισοδήματος κατ' εφαρμογήν του άρθρου 6, παράγραφος 1, στοιχείο ε, του ΙΤΑ 1952. Συγκεκριμένα, μολονότι ο όρος «δικαιώματα εκμετάλλευσης» παρεμβαλλόταν, στο άρθρο 6, παράγραφος 1, στοιχείο ε, του ΙΤΑ 1952, ανάμεσα στους όρους «μισθώματα» (rents), «ασφάλιστρα» (premium) και «άλλα κέρδη που απορρέουν από ιδιοκτησία», από το γράμμα του άρθρου αυτού δεν προέκυπτε ότι όλες οι ανωτέρω κατηγορίες εισοδημάτων αφορούσαν ακίνητα. Συγκεκριμένα, ο όρος «ιδιοκτησία» (property) μπορούσε να αναφέρεται τόσο σε ακίνητα όσο και σε οποιαδήποτε άλλη μορφή ιδιοκτησίας, συμπεριλαμβανομένης της διανοητικής ιδιοκτησίας.
- 248 Εξάλλου, στο μέτρο που η έκθεση πραγματογνωμοσύνης στηρίζεται στη νομολογία του JCPC σχετικά με την ερμηνεία του εφαρμοστέου δικαίου σε πρώην αποικίες οι οποίες χαρακτηρίζονται από τον ορυκτό τους πλούτο, διαπιστώνεται ότι, όπως επισήμανε και η Επιτροπή, δεν είναι λογικό να εφαρμοστεί η νομολογία αυτή κατ' αναλογίαν στην περίπτωση του Γιβραλτάρ, του οποίου το έδαφος στερείται τέτοιων χαρακτηριστικών, προκειμένου να συναχθεί το συμπέρασμα ότι ο όρος «δικαίωμα εκμετάλλευσης», κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 1, στοιχείο ε, του ΙΤΑ 1952, αφορούσε μόνον τα δικαιώματα από εκμετάλλευση ορυχείων.
- 249 Επομένως, από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι ορθώς η Επιτροπή έκρινε ότι η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης καθιερώθηκε όταν τέθηκε σε ισχύ ο ΙΤΑ 2010. Ως εκ τούτου, η Επιτροπή δεν υπέπεσε σε σφάλμα χαρακτηρίζοντας αυτή τη μη φορολόγηση ως νέο και παράνομο μέτρο ενίσχυσης.

- 250 Κατά συνέπεια, πρέπει να απορριφθεί η δεύτερη αιτίαση και, συνακόλουθα, ο πέμπτος λόγος, με τον οποίο ζητείται η ακύρωση του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως.
- 251 Ως εκ τούτου, η προσφυγή είναι απορριπτέα κατά το κεφάλαιό της με το οποίο ζητείται η ακύρωση του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως, όσον αφορά τη μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης, καθώς και της σχετικής με το ως άνω μέτρο διαταγής ανάκτησης.

Γ. Επί του δεύτερου κεφαλαίου της προσφυγής, με το οποίο ζητείται η ακύρωση του άρθρου 2 της προσβαλλομένης αποφάσεως όσον αφορά την ατομική κρατική ενίσχυση που χορηγήθηκε στην MJN GibCo καθώς και της σχετικής με το μέτρο αυτό διαταγής ανάκτησης

- 252 Με το δεύτερο κεφάλαιο της προσφυγής ζητείται η ακύρωση του άρθρου 2 της προσβαλλομένης αποφάσεως, με το οποίο η Επιτροπή διαπίστωσε ότι ήταν παράνομες και ασυμβίβαστες οι ατομικές κρατικές ενισχύσεις που χορηγήθηκαν βάσει πέντε φορολογικών προαποφάσεων οι οποίες εκδόθηκαν υπέρ πέντε εγκατεστημένων στο Γιβραλτάρ εταιριών που έχουν μερίδιο συμμετοχής σε ολλανδικές CV και εισπράττουν έσοδα από παθητικούς τόκους και δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας. Η DFA του 2012 για την MJN GibCo είναι μία από τις πέντε φορολογικές προαποφάσεις για τις οποίες γίνεται λόγος στο άρθρο 2 της προσβαλλομένης αποφάσεως.
- 253 Όπως προκύπτει από την ανωτέρω σκέψη 40, με την υπό κρίση προσφυγή ζητείται η ακύρωση των άρθρων 2 και 5 της προσβαλλομένης αποφάσεως μόνον κατά το μέρος που αφορούν την MJN GibCo.
- 254 Προς στήριξη του αιτήματός τους για ακύρωση του άρθρου 2 καθώς και του άρθρου 5, παράγραφοι 1 και 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως, οι προσφεύγουσες προβάλλουν τέσσερις λόγους:
- ο πρώτος λόγος ακυρώσεως αφορά παράβαση του άρθρου 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ και του άρθρου 6 του κανονισμού 659/1999, στον βαθμό που η Επιτροπή παρέλειψε, στην απόφαση επέκτασης της επίσημης διαδικασίας έρευνας, να παράσχει επαρκείς πληροφορίες αναφορικά με το αντικείμενο της διαδικασίας αυτής (τμήμα α' του δεύτερου κεφαλαίου του δικογράφου της προσφυγής)·
 - ο δεύτερος και ο τρίτος λόγος ακυρώσεως αφορούν παράβαση του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και πρόδηλο σφάλμα εκτιμήσεως όσον αφορά τη σημασία και τα αποτελέσματα της DFA του 2012 για την MJN GibCo, καθώς και τον χαρακτηρισμό της ως μέτρου ατομικής ενίσχυσης (τμήματα β' και γ' του δεύτερου κεφαλαίου του δικογράφου της προσφυγής)·
 - ο τέταρτος λόγος ακυρώσεως αφορά κατάχρηση εξουσίας, στον βαθμό που η Επιτροπή εφάρμοσε τη διαδικασία ελέγχου των κρατικών ενισχύσεων προκειμένου να αμφισβητήσει τη νομιμότητα της ένταξης και της λειτουργίας CV στις δομές των πολυεθνικών ομίλων σε συνδυασμό με την εδαφική αρχή της φορολόγησης (τμήμα δ' του τέταρτου κεφαλαίου του δικογράφου της προσφυγής).

1. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις επί του περιεχομένου του άρθρου 2 της προσβαλλομένης αποφάσεως

- 255 Το άρθρο 2 της προσβαλλομένης αποφάσεως ορίζει ότι «οι ατομικές κρατικές ενισχύσεις που χορηγήθηκαν από την Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ βάσει των [πέντε] φορολογικών αποφάσεων [...] υπέρ πέντε επιχειρήσεων του Γιβραλτάρ με μερίδια σε ολλανδικές ετερόρρυθμες εταιρείες (CV) με εισόδημα από δικαιώματα εκμετάλλευσης και παθητικούς τόκους, και οι οποίες τέθηκαν σε ισχύ από το Ηνωμένο Βασίλειο κατά παράβαση του άρθρου 108, παράγραφος 3 της Συνθήκης, είναι ασυμβίβαστες με την εσωτερική αγορά κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης». Υπενθυμίζεται δε ότι η DFA του 2012 για την MJN GibCo είναι μία από τις πέντε επίμαχες φορολογικές αποφάσεις.
- 256 Με την προσφυγή ζητείται η ακύρωση της προσβαλλομένης αποφάσεως κατά το μέρος που με αυτήν κρίθηκε ότι η DFA του 2012 για την MJN GibCo συνιστούσε ατομική ενίσχυση χορηγηθείσα στην MJN GibCo, τόσο για το χρονικό διάστημα έως τις 31 Δεκεμβρίου 2013 όσο και για το χρονικό διάστημα μετά την ημερομηνία αυτή. Ειδικότερα, από τις απαντήσεις των προσφευγουσών στις γραπτές ερωτήσεις του Γενικού Δικαστηρίου προκύπτει ότι αυτές θεώρησαν ότι το άρθρο 2 της προσβαλλομένης αποφάσεως όριζε ότι, για την περίοδο έως τις 31 Δεκεμβρίου 2013, τους είχε χορηγηθεί ατομική ενίσχυση βάσει του καθεστώτος ενισχύσεων του άρθρου 1, παράγραφος 2, της εν λόγω αποφάσεως. Η Επιτροπή διευκρίνισε, απαντώντας σε ερώτηση του Γενικού Δικαστηρίου κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι το άρθρο 2 της προσβαλλομένης αποφάσεως αφορούσε αποκλειστικώς το χρονικό διάστημα μετά τις 31 Δεκεμβρίου 2013.
- 257 Επομένως, πρέπει να εξεταστεί αν το άρθρο 2 της προσβαλλομένης αποφάσεως αφορά μόνον το ad hoc μέτρο ατομικής ενίσχυσης που χορηγήθηκε βάσει της DFA του 2012 για την MJN GibCo για το μετά τις 31 Δεκεμβρίου 2013 χρονικό διάστημα ή αν αυτό το τμήμα του διατακτικού πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι διαπιστώνεται επίσης ότι, για την περίοδο έως τις 31 Δεκεμβρίου 2013, χορηγήθηκε στην MJN GibCo μέτρο ατομικής ενίσχυσης κατ' εφαρμογήν του καθεστώτος ενισχύσεων του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως.
- 258 Πρώτον, πρέπει να υπομνησθεί ότι, δυνάμει του άρθρου 1, στοιχείο ε', του κανονισμού 659/1999, συνιστά «ατομική ενίσχυση» η ενίσχυση η οποία δεν χορηγείται βάσει καθεστώτος ενισχύσεων ή η οποία χορηγείται βάσει καθεστώτος ενισχύσεων, αλλά πρέπει να κοινοποιηθεί.
- 259 Έτσι, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι απόφαση της Επιτροπής με την οποία διαπιστώνεται η ύπαρξη κρατικής ενίσχυσης δεν είναι δυνατόν να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αφορά συγχρόνως καθεστώς ενισχύσεων και ατομικές αποφάσεις εφαρμογής του καθεστώτος αυτού, ακόμη και αν η Επιτροπή αποφανθεί, στην αιτιολογία και στο διατακτικό της, επί των ενισχύσεων που χορηγήθηκαν ατομικώς σε ορισμένους κατονομαζόμενους δικαιούχους, επισημαίνοντας ότι οι ενισχύσεις αυτές έπρεπε να θεωρηθούν παράνομες και ασυμβίβαστες την αγορά (πρβλ. απόφαση της 4ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, σκέψεις 70 έως 77).
- 260 Εν προκειμένω, αφενός, από τις αιτιολογικές σκέψεις 183 και 196 της προσβαλλομένης αποφάσεως προκύπτει ότι η Επιτροπή διευκρίνισε ότι η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης η οποία αναγνωρίστηκε υπέρ των αποδεκτριών της DFA του 2012 για την MJN GibCo συνιστούσε, για την περίοδο μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2013, κρατική ενίσχυση χορηγηθείσα βάσει του καθεστώτος ενισχύσεων που είχε εξεταστεί στο τμήμα 7 της προσβαλλομένης αποφάσεως. Συγκεκριμένα, η DFA του 2012 για την MJN GibCo αφορούσε ένα

«καθεστώς ενισχύσεων», κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 659/1999, και όχι μέτρο ατομικής ενίσχυσης, εφόσον ήταν πιθανόν να ωφεληθούν από τη μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης, απλώς και μόνο λόγω του ότι τα εισοδήματα αυτά δεν περιλαμβάνονταν στις απαριθμούμενες στο παράρτημα 1 του ΙΤΑ 2010 κατηγορίες εισοδημάτων που φορολογούνταν, όλες γενικώς και αφηρημένως οι επιχειρήσεις του Γιβραλτάρ οι οποίες είχαν τέτοια εισοδήματα, για απροσδιόριστα χρονικά διαστήματα και ποσά, και χωρίς να είναι απαραίτητο ούτε να ληφθούν συμπληρωματικά μέτρα εφαρμογής ούτε να συνδέονται οι εν λόγω διατάξεις με την υλοποίηση συγκεκριμένου έργου. Παρατηρείται, επιπλέον, ότι οι φορολογικές διατάξεις βάσει των οποίων οι εταιρίες που εισέπρατταν έσοδα από δικαιώματα εκμετάλλευσης μπορούσαν να επωφεληθούν από τη μη φορολόγηση τέτοιων εισοδημάτων περιλαμβάνονταν σε μέτρο γενικής ισχύος, ήτοι στον ΙΤΑ 2010 όπως ίσχυε μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2013.

- 261 Αφετέρου, στην αιτιολογική σκέψη 183 της προσβαλλομένης απόφασης, η Επιτροπή διευκρίνισε ότι, αναφορικά με την περίοδο έως τις 30 Ιουνίου 2013 και έως τις 31 Δεκεμβρίου 2013 αντιστοίχως, το τμήμα των πέντε φορολογικών προαποφάσεων το οποίο αφορούσε την απαλλαγή των εισοδημάτων από παθητικούς τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης επιβεβαίωσε απλώς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων που ίσχυαν τότε και προέβλεπαν ότι τα εισοδήματα αυτά δεν φορολογούνταν στο Γιβραλτάρ. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου συνάγεται όμως ότι ατομικά μέτρα που απλώς θέτουν σε εφαρμογή καθεστώς ενισχύσεων το οποίο, ως τέτοιο, θα έπρεπε να κοινοποιηθεί στην Επιτροπή από το οικείο κράτος μέλος συνιστούν απλά μέτρα εκτέλεσης του γενικού καθεστώτος, τα οποία δεν απαιτείται, κατ' αρχήν, να κοινοποιούνται στο εν λόγω θεσμικό όργανο. Επομένως, ένα τέτοιο μέτρο δεν συνιστά «ατομική ενίσχυση» κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο ε', του κανονισμού 659/1999.
- 262 Δεύτερον, πρέπει να υπομνησθεί ότι, στην περίπτωση καθεστώτος ενισχύσεων, πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ, αφενός, της θέσπισης του καθεστώτος και, αφετέρου, της χορήγησης ενισχύσεων βάσει αυτού (βλ. απόφαση της 4ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, σκέψη 66 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 263 Πράγματι, στην ειδική περίπτωση καθεστώτος ενισχύσεων, η Επιτροπή μπορεί να περιοριστεί στη μελέτη των χαρακτηριστικών του επίμαχου καθεστώτος προκειμένου να εκτιμήσει, στην αιτιολογία της απόφασης, εάν το καθεστώς αυτό, λόγω των λεπτομερών όρων εφαρμογής τους οποίους προβλέπει, εξασφαλίζει όφελος στους δικαιούχους σε σχέση με τους ανταγωνιστές τους και μπορεί να ευνοήσει επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στο εμπόριο μεταξύ κρατών μελών. Κατά συνέπεια, η Επιτροπή, σε μια απόφαση η οποία αφορά τέτοιο καθεστώς, δεν υποχρεούται να προβεί σε ανάλυση της ενίσχυσης που χορηγήθηκε σε κάθε μεμονωμένη περίπτωση βάσει του καθεστώτος αυτού. Μόνο στο στάδιο της ανάκτησης των ενισχύσεων είναι αναγκαίο να ελέγχεται η ατομική κατάσταση κάθε συγκεκριμένης επιχείρησης (αποφάσεις της 9ης Ιουνίου 2011, Comitato «Venezia vuole vivere» κ.λπ. κατά Επιτροπής, C-71/09 P, C-73/09 P και C-76/09 P, EU:C:2011:368, σκέψη 63, της 13ης Ιουνίου 2013, HGA κ.λπ. κατά Επιτροπής, C-630/11 P έως C-633/11 P, EU:C:2013:387, σκέψη 114, και της 29ης Ιουλίου 2019, Azienda Napoletana Mobilità, C-659/17, EU:C:2019:633, σκέψη 27).
- 264 Επομένως, προκειμένου να διαπιστώσει την ύπαρξη πλεονεκτήματος, η Επιτροπή όφειλε μόνον να εξετάσει, με την προσβαλλόμενη απόφαση, το «καθεστώς ενισχύσεων» κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 659/1999, όπως αυτό προσδιορίζεται στο άρθρο 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης απόφασης, και όχι τις ενισχύσεις που χορηγήθηκαν βάσει του καθεστώτος αυτού και κατ' αυτόματη εφαρμογή του. Στο πλαίσιο αυτό, έχει κριθεί ότι δεν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι η αιτιολογία και το διατακτικό της προσβαλλομένης απόφασης

έχουν προσδιορίσει απευθείας δυνητικούς αποδέκτες της προσβαλλομένης απόφασης (πρβλ. απόφαση της 4ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, σκέψεις 70, 71, 74, 75 και 86).

- 265 Πρέπει, εξάλλου, να επισημανθεί ότι η προσβαλλόμενη απόφαση δεν περιείχε λεπτομερή ανάλυση της κατάστασης της MJN GibCo, προκειμένου να εξακριβωθεί αν η MJN GibCo είχε πράγματι τύχει πλεονεκτήματος κατ' εφαρμογήν του καθεστώτος ενισχύσεων του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης απόφασης, αλλά η Επιτροπή απλώς παρέπεμψε, με τις αιτιολογικές σκέψεις 183 και 196, στην ανάλυση του καθεστώτος ενισχύσεων η οποία είχε πραγματοποιηθεί στο τμήμα 7.
- 266 Από τις ανωτέρω σκέψεις συνάγεται ότι, εφόσον με την προσβαλλόμενη απόφαση η Επιτροπή διαπίστωσε ότι η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης αποτελούσε ασύμβατο και παράνομο καθεστώς ενισχύσεων, το άρθρο 2 δεν είναι δυνατόν να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι διαπιστώνει, για το χρονικό διάστημα μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2013, ότι είχε χορηγηθεί μέτρο ατομικής ενίσχυσης στην MJN GibCo κατ' εφαρμογήν του ως άνω καθεστώτος, τούτο δε ανεξαρτήτως του ότι στην αιτιολογία της προσβαλλομένης απόφασης προσδιοριζόταν η MJN GibCo ως εν δυνάμει δικαιούχος του επίμαχου καθεστώτος ενισχύσεων. Τούτο διότι το ζήτημα του χαρακτηρισμού της MJN GibCo και των προσφευγουσών ως πραγματικών δικαιούχων του καθεστώτος ενισχύσεων αφορούσε μόνον το στάδιο της ανάκτησης της ενίσχυσης.
- 267 Κατά συνέπεια, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το άρθρο 2 της προσβαλλομένης απόφασης αφορούσε μόνο τα μέτρα ενισχύσεων που χορηγήθηκαν βάσει των πέντε φορολογικών προαποφάσεων και όχι τις ενισχύσεις οι οποίες τέθηκαν σε εφαρμογή βάσει του καθεστώτος ενισχύσεων του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης απόφασης, όπερ σημαίνει ότι το άρθρο της απόφασης αυτής κάλυπτε μόνον την περίοδο μετά τις 31 Δεκεμβρίου 2013.
- 268 Ως εκ τούτου, πρέπει να απορριφθούν ως αλυσιτελή τα επιχειρήματα με τα οποία οι προσφεύγουσες βάλλουν κατά του άρθρου 2 της προσβαλλομένης απόφασης, υποστηρίζοντας ότι αφορούσε ατομικά μέτρα ενισχύσεων που χορηγήθηκαν βάσει της DFA του 2012 για την MJN GibCo, ως προς την περίοδο μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2013.

2. Επί του λόγου ακύρωσης ο οποίος αφορά παράβαση του άρθρου 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ και του άρθρου 6 του κανονισμού 659/1999 (πρώτος λόγος, με τον οποίο ζητείται η ακύρωση του άρθρου 2 της προσβαλλομένης απόφασης)

- 269 Με τον πρώτο λόγο, με τον οποίο ζητείται η ακύρωση του άρθρου 2 της προσβαλλομένης απόφασης, οι προσφεύγουσες προσάπτουν στην Επιτροπή ότι δεν τήρησε, με την απόφαση επέκτασης της διαδικασίας, την απαίτηση η οποία απορρέει από το άρθρο 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ και από το άρθρο 6 του κανονισμού 659/1999 και συνίσταται στην ανακεφαλαίωση των κρίσιμων πραγματικών και νομικών στοιχείων, στη διατύπωση μιας προσωρινής εκτιμήσεως προκειμένου να προσδιοριστεί αν το μέτρο που εξετάστηκε στην προαναφερθείσα απόφαση είχε χαρακτήρα ενίσχυσης, καθώς και στην παράθεση των λόγων για τους οποίους αμφέβαλλε κατά πόσον το υπό εξέταση μέτρο συμβιβαζόταν με την εσωτερική αγορά. Υπενθυμίζουν ότι η απόφαση κίνησης ή επέκτασης της επίσημης διαδικασίας έρευνας πρέπει να παρέχει στους ενδιαφερομένους τη δυνατότητα να μετάσχουν λυσιτελώς στη διαδικασία και να απαντήσουν στα προκαταρκτικά συμπεράσματα της Επιτροπής. Κατά συνέπεια, η Επιτροπή, αφενός, υποχρεούται να καθορίζει με επαρκή σαφήνεια το πλαίσιο της έρευνάς της ώστε το δικαίωμα των ενδιαφερομένων να υποβάλλουν τις παρατηρήσεις τους να μην καθίσταται κενό περιεχομένου και, αφετέρου, δεν μπορεί να λάβει τελική απόφαση επί

ζητημάτων που δεν εξετάστηκαν με την απόφαση κίνησης της διαδικασίας. Εν προκειμένω όμως, η απόφαση επέκτασης της διαδικασίας δεν περιείχε, κατά την άποψή τους, στοιχεία βάσει των οποίων θα μπορούσαν προβλέψουν τις εκτιμήσεις οι οποίες επρόκειτο να περιληφθούν στην προσβαλλόμενη απόφαση, όπου κρίθηκε ότι η DFA του 2012 για την MJN GibCo συνιστούσε ατομική κρατική ενίσχυση για το χρονικό διάστημα μετά τις 31 Δεκεμβρίου 2013.

- 270 Πρώτον, οι προσφεύγουσες υποστηρίζουν ότι η συλλογιστική που ακολούθησε η Επιτροπή στην προσβαλλόμενη απόφαση, όσον αφορά τις πέντε φορολογικές προαποφάσεις, μεταξύ των οποίων και η DFA του 2012 για την MJN GibCo, στηριζόταν σε εντελώς διαφορετική βάση από εκείνη που είχε προσδιοριστεί στην απόφαση επέκτασης της διαδικασίας. Κατ' αυτές, η Επιτροπή εξέτασε το ζήτημα της καταβολής δικαιωμάτων εκμετάλλευσης μέσω δομών βασιζόμενων σε ομίλους εταιριών που περιλαμβάνουν CV, καθώς και τη συγκεκριμένη δομή του ομίλου MJN, για πρώτη φορά με την προσβαλλόμενη απόφαση, ενώ τίποτε δεν τις προετοίμαζε, διαβάζοντας την απόφαση επέκτασης της διαδικασίας, ότι η Επιτροπή επρόκειτο να εξετάσει τα ζητήματα αυτά. Η μόνη ανησυχία η οποία διατυπωνόταν από την Επιτροπή στην απόφαση επέκτασης της διαδικασίας αναφορικά με τη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης συνίστατο στο γεγονός ότι οι φορολογικές προαποφάσεις εκδόθηκαν υπέρ εταιριών του Γιβραλτάρ χωρίς οι φορολογικές αρχές του υπερπόντιου αυτού εδάφους να έχουν εξακριβώσει τον τόπο στον οποίο βρισκόταν ο χρήστης των δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας. Πάντως, στο μέτρο που από την υποβληθείσα αίτησή τους για την έκδοση φορολογικής προαπόφασης προέκυπτε σαφώς ότι ο χρήστης των δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας βρισκόταν εκτός Γιβραλτάρ, οι προσφεύγουσες δεν έκριναν σκόπιμο να υποβάλουν παρατηρήσεις στην Επιτροπή, παρότι δε η DFA του 2012 για την MJN GibCo περιλαμβανόταν στο παράρτημα της απόφασης επέκτασης της διαδικασίας.
- 271 Δεύτερον, κατά τις προσφεύγουσες, δεν προέκυπτε με σαφήνεια από την απόφαση επέκτασης της διαδικασίας ότι η έρευνα της Επιτροπής αφορούσε όχι μόνον την πρακτική των φορολογικών προαποφάσεων, ως καθεστώτος ενισχύσεων, αλλά και ατομικές φορολογικές προαποφάσεις, εκτός του πλαισίου εφαρμογής του καθεστώτος αυτού. Το γεγονός ότι η Επιτροπή αναφέρθηκε, με την απόφαση επέκτασης της διαδικασίας, σε ορισμένες πτυχές της πρακτικής των φορολογικών προαποφάσεων δεν σήμαινε ότι είχε το δικαίωμα να εξετάσει όλες τις πτυχές του συνόλου των 165 φορολογικών προαποφάσεων προκειμένου να εξακριβώσει τη συμβατότητά τους με το φορολογικό δίκαιο του Γιβραλτάρ. Οι προσφεύγουσες προσθέτουν ότι, διαβάζοντας την απόφαση επέκτασης της διαδικασίας, ο μόνος λόγος για τον οποίο η Επιτροπή θα μπορούσε να εξετάσει το ζήτημα της φορολόγησης των εσόδων από δικαιώματα εκμετάλλευσης στο πλαίσιο των ομιλικών δομών με CV ήταν το ζήτημα του τόπου εγκατάστασης των χρηστών των δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας.
- 272 Τρίτον, οι προσφεύγουσες προσάπτουν στην Επιτροπή ότι δεν ανέφερε ότι επέκτεινε την έρευνά της σε ατομικές ενισχύσεις που ενδεχομένως χορηγήθηκαν μετά τις 31 Δεκεμβρίου 2013. Οι προσφεύγουσες υπογραμμίζουν επ' αυτού ότι η DFA του 2012 για την MJN GibCo έπαυσε να ισχύει μετά την ημερομηνία αυτή, στο μέτρο που αντικαταστάθηκε από τη φορολογική προαπόφαση του 2014.
- 273 Τέταρτον, οι προσφεύγουσες προσάπτουν στην Επιτροπή ότι κατά το διάστημα που μεσολάβησε μεταξύ της έκδοσης της αποφάσεως επέκτασης της διαδικασίας και της έκδοσης της προσβαλλομένης αποφάσεως μετέβαλε την ανάλυσή της σχετικά με τον επιλεκτικό χαρακτήρα. Με την προσβαλλόμενη απόφαση, η Επιτροπή συνέκρινε τις αποδέκτριες των πέντε φορολογικών προαποφάσεων όχι μόνον με τις πολυεθνικές επιχειρήσεις, αλλά και με το σύνολο

- των λοιπών φορολογούμενων στο Γιβραλτάρ εταιριών, περιλαμβανομένων των εταιριών που ανήκουν σε πολυεθνικούς ομίλους, των αποδεκτριών άλλων φορολογικών προαποφάσεων και των ημεδαπών εταιριών.
- 274 Κατά τις προσφεύγουσες, οι πλημμέλειες αυτές τους στέρησαν τη δυνατότητα να υποβάλουν λυσιτελώς τις παρατηρήσεις τους κατά τη διάρκεια της επίσημης διαδικασίας έρευνας, ιδίως όσον αφορά την DFA του 2014 η οποία αντικατέστησε εκείνη του 2012.
- 275 Η Επιτροπή αμφισβητεί τη βασιμότητα της ανωτέρω επιχειρηματολογίας.
- 276 Κατ' ουσίαν, υποστηρίζει ότι η απόφαση επέκτασης της διαδικασίας περιείχε επαρκή στοιχεία σχετικά με το αντικείμενο της διαδικασίας έρευνας και όριζε επαρκώς ποιο ήταν το μέτρο της ατομικής ενίσχυσης το οποίο απέρρευε από την DFA του 2012 για την MJN GibCo.
- 277 Πρώτον, η Επιτροπή επισημαίνει ότι η απόφαση επέκτασης της διαδικασίας παρέπεμπε ρητώς στην DFA του 2012 για την MJN GibCo, η οποία περιείχε περιγραφή της ομιλικής δομής και αναφερόταν ρητώς στις MJN US, MJ BV και Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific). Επομένως, η MJN GibCo και οι προσφεύγουσες είχαν οπωσδήποτε ενημερωθεί για το γεγονός ότι είχε κινηθεί διαδικασία έρευνας όσον αφορά την DFA του 2012 για την MJN GibCo και ότι η διαδικασία αυτή αφορούσε και άλλες οντότητες του ομίλου MJN πλην της MJN GibCo. Επιπλέον, ως προς την DFA της MJN GibCo του 2014, η Επιτροπή τονίζει ότι η απόφαση αυτή δεν της διαβιβάστηκε από τις αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου και ότι, εν πάση περιπτώσει, αυτή η DFA δεν ερχόταν σε αντίθεση με την DFA του 2012 για την MJN GibCo ούτε υπερίσχυε έναντί της, δεδομένου ότι αφορούσε τη φορολογική κατάσταση διαφορετικής οντότητας, ήτοι της MJT CV. Η Επιτροπή προσθέτει ότι με την έκθεση ελέγχου της 16ης Δεκεμβρίου 2015, η οποία καταρτίστηκε από την κεντρική φορολογική υπηρεσία του Γιβραλτάρ κατόπιν ενδελεχούς ελέγχου της DFA του 2012 για την MJN GibCo, επιβεβαιώθηκε ότι η εν λόγω DFA εξακολουθούσε να εφαρμόζεται το 2015.
- 278 Δεύτερον, η Επιτροπή εκτιμά ότι η απόφαση επέκτασης της διαδικασίας ήταν σαφής και ακριβής όσον αφορά τη φύση και την πηγή της πιθανής ενίσχυσης, η οποία αναγόταν στην ευρεία ευχέρεια εκτιμήσεως των φορολογικών αρχών του Γιβραλτάρ και ενδεχομένως ανεπαρκή εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων από τις τελευταίες. Διευκρινίζει ότι η έκταση των αμφιβολιών της και το πεδίο εφαρμογής της διαδικασίας έρευνας προκύπτουν σαφώς από την αιτιολογική σκέψη 52 της απόφασης επέκτασης της διαδικασίας. Το πεδίο εφαρμογής της διαδικασίας αυτής δεν περιορίστηκε στα παραδείγματα που παρατίθενται στις αιτιολογικές σκέψεις 32 και 53 της αποφάσεως εκείνης. Η Επιτροπή διευκρινίζει ότι, λαμβανομένου υπόψη του αντικειμένου της DFA του 2012 για την MJN GibCo, οι προσφεύγουσες δεν έπρεπε να έχουν καμία αμφιβολία ως προς το ότι η ανησυχία της αφορούσε τα έσοδα από τα δικαιώματα εκμετάλλευσης τα οποία εισπράττονταν από την MJN GibCo λόγω της συμμετοχής της στην MJT CV.
- 279 Τρίτον, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι από κανένα στοιχείο της προσβαλλομένης αποφάσεως δεν προέκυπτε ότι το αντικείμενο της επίσημης διαδικασίας έρευνας περιοριζόταν στην περίοδο πριν από την έναρξη ισχύος των τροποποιήσεων του 2013.
- 280 Τέταρτον, η Επιτροπή εκτιμά ότι από την αιτιολογική σκέψη 68 της αποφάσεως επέκτασης της διαδικασίας προέκυπτε σαφώς ότι η επίσημη διαδικασία έρευνας δεν αφορούσε μόνον το καθεστώς ενισχύσεων που τυχόν απέρρευε από επαναλαμβανόμενη πρακτική, αλλά και τις 165 ατομικές περιπτώσεις των φορολογικών προαποφάσεων.

- 281 Πέμπτον, απαντώντας στα επιχειρήματα ότι μετέβαλε την εκτίμησή της ως προς τον επιλεκτικό χαρακτήρα κατά το χρονικό διάστημα το οποίο μεσολάβησε μεταξύ της έκδοσης της αποφάσεως επέκτασης της διαδικασίας και της έκδοσης της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι είναι ελεύθερη να μεταβάλει την εκτίμησή της μεταξύ της αποφάσεως κίνησης της διαδικασίας και της τελικής αποφάσεως.
- 282 Κατ' ουσίαν, με τον πρώτο λόγο ακυρώσεως, με τον οποίο ζητείται η ακύρωση του άρθρου 2 της προσβαλλομένης αποφάσεως, οι προσφεύγουσες υποστηρίζουν ότι η Επιτροπή, υιοθετώντας με την προσβαλλόμενη απόφαση μια διαφορετική ανάλυση της DFA του 2012 για την MJN GibCo σε σχέση με την ανάλυση που περιεχόταν στην απόφαση επέκτασης της διαδικασίας, παρέβη το άρθρο 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ και το άρθρο 6 του κανονισμού 659/1999, προσβάλλοντας επίσης το δικαίωμά τους να μετάσχουν στην επίσημη διαδικασία έρευνας. Κατόπιν τούτου, δεν ήταν σε θέση να προβάλουν λυσιτελώς τις παρατηρήσεις τους κατά τη διάρκεια της επίσημης διαδικασίας έρευνας.
- 283 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι, δυνάμει του άρθρου 108, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, ΣΛΕΕ, όταν η Επιτροπή αποφασίζει να κινήσει επίσημη διαδικασία έρευνας, οφείλει να παράσχει στους ενδιαφερομένους τη δυνατότητα να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους.
- 284 Όπως προκύπτει από τη νομολογία, σκοπός του άρθρου 108, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, ΣΛΕΕ είναι, αφενός, η ανάθεση στην Επιτροπή της υποχρέωσης να μεριμνά ώστε να ενημερώνονται όλοι οι εν δυνάμει ενδιαφερόμενοι και να τους δίνεται η ευκαιρία να προβάλουν τα επιχειρήματά τους και, αφετέρου, η παροχή στην Επιτροπή της ευχέρειας να διαφωτιστεί πλήρως επί του συνόλου των στοιχείων της υποθέσεως πριν λάβει την απόφασή της (απόφαση της 25ης Ιουνίου 1998, *British Airways* κ.λπ. κατά Επιτροπής, T-371/94 και T-394/94, EU:T:1998:140, σκέψη 58).
- 285 Το άρθρο 6, παράγραφος 1, του κανονισμού 659/1999, το οποίο φέρει τον τίτλο «Επίσημη διαδικασία έρευνας», προβλέπει ότι, στην απόφαση για την κίνηση επίσημης διαδικασίας έρευνας, η Επιτροπή αναφέρει συνοπτικά τα σημαντικότερα πραγματικά και νομικά ζητήματα, προβαίνει σε προσωρινή εκτίμηση σχετικά με τον χαρακτήρα του σχεδιαζόμενου μέτρου ως ενίσχυσης, εκθέτει τις αμφιβολίες της ως προς τη συμβατότητα του μέτρου με την εσωτερική αγορά και καλεί το οικείο κράτος μέλος και τα άλλα ενδιαφερόμενα μέρη να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους εντός ορισμένης προθεσμίας.
- 286 Στο πλαίσιο αυτό, υπενθυμίζεται ότι η νομολογία αναγνωρίζει στους ενδιαφερομένους κατ' ουσίαν τον ρόλο των πηγών πληροφόρησης της Επιτροπής στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας που κινείται δυνάμει του άρθρου 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ. Συνεπώς, οι ενδιαφερόμενοι σαφώς δεν μπορούν να επικαλεστούν τα δικαιώματα άμυνας που αναγνωρίζονται στα πρόσωπα κατά των οποίων έχει κινηθεί η διαδικασία, αλλά έχουν απλώς το δικαίωμα να μετάσχουν στη διοικητική διαδικασία, στον ανάλογο βαθμό, λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων της συγκεκριμένης περίπτωσης (αποφάσεις της 25ης Ιουνίου 1998, *British Airways* κ.λπ. κατά Επιτροπής, T-371/94 και T-394/94, EU:T:1998:140, σκέψεις 59 και 60, και της 30ής Νοεμβρίου 2009, *Γαλλία και France Télécom* κατά Επιτροπής, T-427/04 και T-17/05, EU:T:2009:474, σκέψη 147). Ειδικότερα, το δικαίωμα ενημέρωσης των ενδιαφερομένων δεν μπορεί να αναβαθμιστεί σε γενικό δικαίωμα να διατυπώνουν την άποψή τους επί όλων των εν δυνάμει σημαντικών ζητημάτων που ανακύπτουν κατά την επίσημη διαδικασία εξέτασης (απόφαση της 30ής Νοεμβρίου 2009, *Γαλλία και France Télécom* κατά Επιτροπής, T-427/04 και T-17/05, EU:T:2009:474, σκέψη 149).

- 287 Μολονότι η Επιτροπή δεν υποχρεούται να παρουσιάζει, στο πλαίσιο της ανακοίνωσής της σχετικά με την κίνηση της επίσημης διαδικασίας έρευνας, ολοκληρωμένη ανάλυση της επίμαχης ενίσχυσης, οφείλει πάντως να ορίζει επαρκώς το πλαίσιο της έρευνάς της, ώστε να μην καθίσταται άνευ περιεχομένου το δικαίωμα των ενδιαφερομένων να υποβάλλουν τις παρατηρήσεις τους (βλ. απόφαση της 12ης Ιουλίου 2018, Αυστρία κατά Επιτροπής, T-356/15, EU:T:2018:439, σκέψη 703 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 288 Ως εκ τούτου, η απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας έρευνας πρέπει να παρέχει στα ενδιαφερόμενα μέρη τη δυνατότητα να μετάσχουν λυσιτελώς στη διαδικασία αυτή, στο πλαίσιο της οποίας θα έχουν την ευκαιρία να αναπτύξουν τα επιχειρήματά τους. Προς τον σκοπό αυτόν, αρκεί τα ενδιαφερόμενα μέρη να γνωρίζουν τη συλλογιστική βάσει της οποίας η Επιτροπή έκρινε προσωρινώς ότι το επίμαχο μέτρο θα μπορούσε να συνιστά νέα ενίσχυση ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά (βλ. απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2018, Ryanair και Airport Marketing Services κατά Επιτροπής, T-165/15, EU:T:2018:953, σκέψη 82 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 289 Εξάλλου, πρέπει να υπομνησθεί ότι δεν είναι δυνατόν κάθε διαφορά μεταξύ της αποφάσεως κίνησης της επίσημης διαδικασίας έρευνας και της τελικής αποφάσεως να θεωρείται, αυτή καθ' εαυτήν, ως πλημμέλεια που θίγει τη νομιμότητα της τελευταίας. Μόνο μια τροποποίηση που επηρεάζει τη φύση των επίμαχων μέτρων θα μπορούσε να δημιουργήσει υποχρέωση της Επιτροπής να ενημερώσει εκ νέου τους ενδιαφερομένους (απόφαση της 12ης Ιουλίου 2018, Αυστρία κατά Επιτροπής, T-356/15, EU:T:2018:439, σκέψη 727). Επομένως, όταν η Επιτροπή τροποποιεί τη συλλογιστική της, κατόπιν της αποφάσεως κίνησης της διαδικασίας έρευνας, σχετικά με πραγματικά περιστατικά ή με τον νομικό χαρακτηρισμό τους, και αυτά αποδεικνύονται καθοριστικά για την εκτίμησή της όσον αφορά την ύπαρξη ενίσχυσης ή τη συμβατότητά της την εσωτερική αγορά, η Επιτροπή οφείλει να διορθώσει την απόφαση κίνησης της διαδικασίας ή να την επεκτείνει, προκειμένου να παράσχει τη δυνατότητα στα ενδιαφερόμενα μέρη να υποβάλουν λυσιτελώς τις παρατηρήσεις τους (πρβλ. απόφαση της 30ής Απριλίου 2019, UPF κατά Επιτροπής, T-747/17, EU:T:2019:271, σκέψη 77).
- 290 Στο πλαίσιο αυτό, επισημαίνεται ότι η υποχρέωση την οποία υπέχει η Επιτροπή, στο στάδιο της αποφάσεως κίνησης της διαδικασίας, να παρέχει στους ενδιαφερομένους τη δυνατότητα να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους έχει τον χαρακτήρα ουσιώδους τύπου (πρβλ. απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2008, Επιτροπή κατά Freistaat Sachsen, C-334/07, EU:C:2008:709, σκέψη 55). Ως εκ τούτου, η παράβαση ενός τέτοιου τύπου συνεπάγεται την ακύρωση της πλημμελούς πράξεως, ανεξαρτήτως του αν η παράβαση αυτή προκάλεσε ζημία σε εκείνον που την επικαλείται ή αν η διοικητική διαδικασία θα μπορούσε να καταλήξει σε διαφορετικό αποτέλεσμα (πρβλ. απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 2006, Le Levant 001 κ.λπ. κατά Επιτροπής, T-34/02, EU:T:2006:59, σκέψεις 95 έως 99).
- 291 Κατά συνέπεια, η υποχρέωση διόρθωσης ή επέκτασης της επίσημης διαδικασίας έρευνας προκειμένου οι ενδιαφερόμενοι να είναι σε θέση να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους πρέπει επίσης να έχει τον χαρακτήρα ουσιώδους τύπου και όταν η Επιτροπή έχει τροποποιήσει, μεταξύ της αποφάσεως κίνησης της διαδικασίας και της τελικής αποφάσεώς της, τη συλλογιστική της, στηριζόμενη σε πραγματικά περιστατικά ή σε νομικό χαρακτηρισμό πραγματικών περιστατικών που αποδεικνύονται καθοριστικά για την εκτίμησή της αναφορικά με την ύπαρξη ενίσχυσης και επηρεάζουν την ίδια τη φύση του επίμαχου μέτρου.

- 292 Πράγματι, σε μια τέτοια περίπτωση, η τροποποίηση της θέσης της Επιτροπής είναι τέτοια ώστε μεταβάλλει το αντικείμενο και το περιεχόμενο της επίσημης διαδικασίας έρευνας. Αν επιτρεπόταν όμως στην Επιτροπή να τροποποιήσει, μετά την απόφαση κίνησης της επίσημης διαδικασίας έρευνας ή, όπως εν προκειμένω, την απόφαση επέκτασής της, το αντικείμενο της εν λόγω διαδικασίας καθώς και τα πλέον ουσιώδη στοιχεία βάσει των οποίων έκρινε ότι το υπό εξέταση μέτρο συνιστούσε εν δυνάμει μέτρο ενίσχυσης, χωρίς να εκδώσει διορθωτική απόφαση, τότε τα ενδιαφερόμενα μέρη θα στερούνταν της δυνατότητάς τους να διατυπώσουν τις παρατηρήσεις τους επί του τροποποιηθέντος αντικειμένου της επίσημης διαδικασίας έρευνας. Τούτο θα καθιστούσε κενή περιεχομένου την υποχρέωση την οποία υπέχει η Επιτροπή να καθορίζει κατά τρόπο αρκούντως ακριβή το πλαίσιο της έρευνάς της ώστε να παρέχεται η δυνατότητα στα ενδιαφερόμενα μέρη να μετάσχουν λυσιτελώς στη σχετική διαδικασία υποβάλλοντας τις παρατηρήσεις τους και, συνακόλουθα, την υποχρέωσή της να οριοθετεί επαρκώς το πλαίσιο της έρευνάς της. Όπως εκτέθηκε στην ανωτέρω σκέψη 290, η υποχρέωση αυτή έχει τον χαρακτήρα ουσιώδους τύπου.
- 293 Το ως άνω συμπέρασμα δεν αναιρείται από την απόφαση της 11ης Μαρτίου 2020, Επιτροπή κατά Gmina Miasto Gdynia και Port Lotniczy Gdynia Kosakowo (C-56/18 P, EU:C:2020:192, σκέψεις 76 έως 82), με την οποία το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο κρίνοντας ότι το δικαίωμα των ενδιαφερόμενων μερών να υποβάλουν παρατηρήσεις είχε τον χαρακτήρα ουσιώδους τύπου, χωρίς να έχει αποδειχθεί ότι η διοικητική διαδικασία θα μπορούσε να καταλήξει σε διαφορετικό αποτέλεσμα. Πράγματι, από τις σκέψεις 78 έως 82 της αποφάσεως εκείνης, προκύπτει ότι η διαπίστωση αυτής της πλάνης περί το δίκαιο δικαιολογούνταν από τις ιδιαίτερες περιστάσεις της υποθέσεως, στην οποία παρότι οι ενδιαφερόμενοι δεν είχαν κληθεί να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους επί των συνεπειών μιας τροποποίησης του νομικού καθεστώτος επελθούσας μετά την έκδοση της αποφάσεως κίνησης της διαδικασίας, δεν ετίθετο ζήτημα παραβάσεως ουσιώδους τύπου επειδή η συγκεκριμένη τροποποίηση δεν ήταν ικανή να μεταβάλλει το περιεχόμενο της αποφάσεως αυτής.
- 294 Επιπλέον, όπως προκύπτει από τη σκέψη 85 της αποφάσεως της 11ης Μαρτίου 2020, Επιτροπή κατά Gmina Miasto Gdynia και Port Lotniczy Gdynia Kosakowo (C-56/18 P, EU:C:2020:192), μολοντί, κατ' αρχήν, ουσιώδεις τροποποιήσεις της νομικής βάσης στην οποία στηρίζεται απόφαση της Επιτροπής είναι ικανές να επηρεάσουν την απόφαση αυτή, τούτο δεν συμβαίνει αν η απόφαση στηρίζεται, επιπλέον, σε αυτοτελή νομική βάση η οποία δεν υπέστη μεταβολή και αποτελεί, από μόνη της, έρεισμα της εν λόγω αποφάσεως. Συνεπώς, δεν ανατρέπεται η προαναφερθείσα στην ανωτέρω σκέψη 290 νομολογία, κατά την οποία η Επιτροπή υποχρεούται να παρέχει στους ενδιαφερομένους τη δυνατότητα να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους όταν αποφασίζει να κινήσει την επίσημη διαδικασία έρευνας και η υποχρέωση αυτή έχει τον χαρακτήρα ουσιώδους τύπου.
- 295 Εν προκειμένω, προκειμένου να αναλυθεί η ύπαρξη παραβάσεως του άρθρου 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ, του άρθρου 6 του κανονισμού 659/1999 και της υποχρέωσης της Επιτροπής να παράσχει στους ενδιαφερομένους τη δυνατότητα να υποβάλουν λυσιτελώς τις παρατηρήσεις τους, πρέπει να εξεταστεί αν η ανάλυση που περιλαμβάνεται στην απόφαση επέκτασης της διαδικασίας περιείχε τα καθοριστικά στοιχεία στα οποία η Επιτροπή στήριξε τη διατυπωθείσα στην προσβαλλόμενη απόφαση εκτίμησή της ότι η DFA του 2012 για την MJN GibCo μετά τις 31 Δεκεμβρίου 2013 συνιστούσε μέτρο κρατικής ενίσχυσης που χορηγήθηκε από την Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ και, συνακόλουθα, αν από την ανάλυση αυτή προέκυπτε ποια ήταν η φύση του μέτρου που αποτελούσε το αντικείμενο του άρθρου 2 της προσβαλλομένης αποφάσεως.

- 296 Προς τούτο, πρέπει κατ' αρχάς να εξεταστούν τα καθοριστικά στοιχεία της συλλογιστικής βάσει της οποίας η Επιτροπή έκρινε, μεταξύ άλλων, στο άρθρο 2 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι μετά τις 31 Δεκεμβρίου 2013 τα αποτελέσματα που παρήγαγε η DFA του 2012 για την MJN GibCo συνιστούσαν ατομική κρατική ενίσχυση.
- 297 Πρώτον, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 2 της προσβαλλομένης αποφάσεως αναφερόταν «[στις] κρατικές ενισχύσεις που χορηγήθηκαν από την Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ βάσει των [πέντε] φορολογικών αποφάσεων [...] υπέρ πέντε επιχειρήσεων του Γιβραλτάρ με μερίδια σε ολλανδικές CV με εισόδημα από δικαιώματα εκμετάλλευσης και παθητικούς τόκους». Επιπλέον, στο τμήμα 12, το οποίο φέρει τον τίτλο «Συμπέρασμα», και ειδικότερα στην αιτιολογική σκέψη 246 της ίδιας αποφάσεως, διευκρινιζόταν ότι «η φορολογική μεταχείριση που παρέχεται από την κυβέρνηση του Γιβραλτάρ βάσει των [πέντε] φορολογικών αποφάσεων υπέρ πέντε επιχειρήσεων του Γιβραλτάρ με μερίδια σε ολλανδικές ετερόρρυθμες εταιρείες (CV) με εισόδημα από δικαιώματα εκμετάλλευσης και παθητικούς τόκους» ισοδυναμούσε με ατομικά μέτρα ενίσχυσης.
- 298 Στο πλαίσιο αυτό, διαπιστώνεται ότι η Επιτροπή ανέφερε, στην αιτιολογική σκέψη 152 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι οι πέντε φορολογικές προαποφάσεις, μεταξύ των οποίων και η DFA του 2012 για την MJN GibCo, «παρέμειναν σε ισχύ και δεν ανακλήθηκαν από τις φορολογικές αρχές είτε λόγω των τροποποιήσεων του ΙΤΑ 2010 το 2013 που κατέστησαν τους τόκους και τα δικαιώματα εκμετάλλευσης φορολογητέα είτε λόγω των ελέγχων που διενεργήθηκαν το 2015».
- 299 Ομοίως, στις αιτιολογικές σκέψεις 180, 182 και 184 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή εξήγησε ότι, μολοντί ήταν αληθές ότι, κατά τον χρόνο έκδοσης των πέντε φορολογικών προαποφάσεων και, επομένως, της DFA του 2012 για την MJN GibCo, οι προαποφάσεις αυτές ήταν σύμφωνες με τις εφαρμοστέες φορολογικές διατάξεις, από την 1η Ιουλίου 2013 και την 1η Ιανουαρίου 2014 αντιστοίχως, τα εισοδήματα από παθητικούς τόκους και από δικαιώματα εκμετάλλευσης περιλαμβάνονταν πλέον στις απαριθμούμενες στο παράρτημα 1 του ΙΤΑ 2010 κατηγορίες εισοδημάτων που φορολογούνταν στο Γιβραλτάρ. Έτσι, διαπίστωσε ότι οι φορολογικές αρχές του Γιβραλτάρ παρέτειναν την ισχύ του καθεστώτος μη φορολόγησης των εισοδημάτων από παθητικούς τόκους και από δικαιώματα εκμετάλλευσης, επιτρέποντας στις αποδέκτριες των πέντε φορολογικών προαποφάσεων, μεταξύ των οποίων και στην MJN GibCo, να συνεχίσουν να επωφελούνται από αυτές και μετά την έναρξη ισχύος των τροποποιήσεων του ΙΤΑ 2010 το 2013. Επισημαίνεται συναφώς ότι η Επιτροπή διαπίστωσε, στην υποσημείωση 92 και στην αιτιολογική σκέψη 152 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι οι πέντε φορολογικές προαποφάσεις παρέμειναν σε ισχύ τουλάχιστον έως το 2015, ημερομηνία κατά την οποία διενεργήθηκε έλεγχος από τις φορολογικές αρχές του Γιβραλτάρ.
- 300 Από τα ως άνω στοιχεία προκύπτει ότι η ατομική κρατική ενίσχυση δεν συνίστατο ούτε σε αυτή καθ' εαυτήν την DFA του 2012 για την MJN GibCo ούτε στην έκδοσή της, αλλά στη φορολογική μεταχείριση που επιφύλαξαν στην MJN GibCo οι φορολογικές αρχές του Γιβραλτάρ «βάσει» της ως άνω φορολογικής προαπόφασης με την οποία επιβεβαιωνόταν η μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης και ειδικότερα μάλιστα στη διατήρηση της αποφάσεως αυτής σε ισχύ μετά τις 31 Δεκεμβρίου 2013, όπερ επιβεβαίωσε και η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση απαντώντας σε σχετική ερώτηση του Γενικού Δικαστηρίου.
- 301 Δεύτερον, πρέπει να επισημανθεί ότι η Επιτροπή επικέντρωσε την ανάλυσή της ως προς τις πέντε φορολογικές προαποφάσεις και, συνακόλουθα, ως προς την DFA του 2012 για την MJN GibCo, πρώτον, στην εταιρική διάρθρωση, όπως περιγράφεται στις αιτήσεις φορολογικών προαποφάσεων και χαρακτηρίζεται από την παρουσία ολλανδικής CV που κατέχει τα

- δικαιώματα διανοητικής ιδιοκτησίας και από εγκατεστημένες στο Γιβραλτάρ εταιρίες που έχουν την ιδιότητα του εταίρου κατέχοντας μερίδια στη CV, καθώς και, δεύτερον, στη διαφάνεια των ολλανδικών CV για τους σκοπούς της εφαρμογής του ΙΤΑ 2010 (αιτιολογικές σκέψεις 153 έως 159 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Ειδικότερα, η Επιτροπή δέχθηκε ότι, σύμφωνα με τις ανακοινώσεις των αρχών του Ηνωμένου Βασιλείου, φαινόταν ότι, ελλείψει ειδικών κανόνων στον ΙΤΑ 2010, το Γιβραλτάρ εφαρμόζε τις αρχές του common law και αντιμετώπιζε τις ολλανδικές CV ως διαφανείς οντότητες, οπότε το αντίστοιχο μέρος των εσόδων που εισέπρατταν οι CV έπρεπε να θεωρηθεί ότι το αποκτούσαν απευθείας οι εταιρίες του Γιβραλτάρ που κατείχαν μερίδια συμμετοχής στις CV (αιτιολογική σκέψη 155 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Κατέληξε, με τις αιτιολογικές σκέψεις 161 και 162 της προσβαλλομένης αποφάσεως, στο συμπέρασμα ότι τα μερίδια καθεμίας από τις πέντε εταιρίες που ήταν εγκατεστημένες στο Γιβραλτάρ και ήταν αποδέκτριες των πέντε φορολογικών προαποφάσεων, μεταξύ των οποίων και η MJN GibCo, έπρεπε, κατά το ποσό των κερδών που πραγματοποιούνταν στο επίπεδο των ολλανδικών CV, να είχαν ενσωματωθεί στη φορολογητέα βάση των πέντε αυτών επιχειρήσεων και να είχαν φορολογηθεί στο Γιβραλτάρ.
- 302 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι η συλλογιστική βάσει της οποίας η Επιτροπή έκρινε ότι η εφαρμογή της DFA του 2012 για την MJN GibCo συνιστούσε μέτρο ατομικής ενίσχυσης βασιζόταν ουσιαστικά, πρώτον, στο γεγονός ότι η εν λόγω φορολογική προαπόφαση αφορούσε ομιλική δομή στην οποία εμπλέκονταν ολλανδικές CV, ήτοι η MJT CV, και ένας εταίρος με έδρα το Γιβραλτάρ, ήτοι η MJN GibCo, καθώς και, δεύτερον, στο ζήτημα αν η MJT CV συνιστούσε φορολογικά διαφανή οντότητα με συνέπεια να πρέπει, για τα εισοδήματα από δικαιώματα εκμετάλλευσης τα οποία εισέπραττε, να φορολογηθεί άμεσα η MJN GibCo ως εάν τα είχε εισπράξει εκείνη. Συγκεκριμένα, το συμπέρασμα περί ύπαρξης επιλεκτικού πλεονεκτήματος στηριζόταν στη διαπίστωση ότι, κατ' εφαρμογήν του φορολογικού δικαίου του Γιβραλτάρ όπως ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2014, οι εταιρίες οι οποίες είχαν την ιδιότητα του εταίρου θα έπρεπε κανονικά να υπόκεινται στον φόρο εταιριών στο Γιβραλτάρ κατά το ποσό που αναλογεί στα κέρδη της ολλανδικής CV.
- 303 Επομένως, τα διάφορα αυτά στοιχεία ήταν καθοριστικά για την εκτίμηση της Επιτροπής ότι μετά τις 31 Δεκεμβρίου 2013 η εφαρμογή της DFA του 2012 για την MJN GibCo είχε τον χαρακτήρα ατομικής κρατικής ενίσχυσης που χορηγήθηκε από την Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ, εκτίμηση η οποία αποτέλεσε τη βάση του άρθρου 2 της προσβαλλομένης αποφάσεως.
- 304 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, πρέπει να εξεταστεί αν η απόφαση επέκτασης της διαδικασίας περιείχε επαρκείς πληροφορίες όσον αφορά τη φύση της ατομικής κρατικής ενίσχυσης που χορηγήθηκε στην MJN GibCo μετά τις 31 Δεκεμβρίου 2013 από την DFA του 2012 για την MJN GibCo, όπως αναφέρεται στο άρθρο 2 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ώστε η Επιτροπή να μπορεί να εκδώσει την εν λόγω απόφαση χωρίς να προσβάλλει το δικαίωμα των ενδιαφερομένων να υποβάλουν λυσιτελώς τις παρατηρήσεις τους, όπως ορίζουν το άρθρο 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ και το άρθρο 6 του κανονισμού 659/1999.
- 305 Βεβαίως, όπως ισχυρίζεται η ίδια η Επιτροπή, το θεσμικό όργανο όντως χαρακτήρισε, με την απόφαση επέκτασης της διαδικασίας, την DFA του 2012 για την MJN GibCo ως ενδεχόμενο μέτρο ατομικής ενίσχυσης. Ομοίως, αντιθέτως προς τα όσα υποστηρίζουν οι προσφεύγουσες, η Επιτροπή δεν περιόρισε την επίσημη διαδικασία έρευνας στην ανάλυση της πρακτικής των φορολογικών προαποφάσεων ως δυνητικού καθεστώτος ενισχύσεων.

- 306 Συγκεκριμένα, από τις αιτιολογικές σκέψεις 62 και 69 της αποφάσεως επέκτασης της διαδικασίας και του τμήματος της αποφάσεως αυτής, το οποίο τιτλοφορείται «Συμπεράσματα», προκύπτει σαφώς ότι η επέκταση της επίσημης διαδικασίας έρευνας αφορούσε όχι μόνον την πρακτική των φορολογικών προαποφάσεων, αλλά και 165 ατομικές φορολογικές προαποφάσεις, οι οποίες μπορούσαν, εκάστη δυνητικά, να συνιστούν μέτρο ατομικής ενίσχυσης. Η DFA του 2012 για την MJN GibCo που περιλαμβανόταν στον κατάλογο των 165 φορολογικών προαποφάσεων, ο οποίος προσαρτήθηκε στην απόφαση επέκτασης της διαδικασίας, αποτελούσε αντικείμενο της επίσημης διαδικασίας έρευνας, ως δυνητικό μέτρο ατομικής ενίσχυσης.
- 307 Εντούτοις, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι τα στοιχεία που έλαβε υπόψη η Επιτροπή στην προσβαλλόμενη απόφαση προκειμένου να συναγάγει το συμπέρασμα ότι χορηγήθηκε ατομική ενίσχυση βάσει της DFA του 2012 για την MJN GibCo, όπως προσδιορίστηκαν στις σκέψεις 297 έως 303 ανωτέρω, διέφεραν από την περιεχόμενη στην απόφαση επέκτασης της διαδικασίας προσωρινή εκτίμηση των αποτελεσμάτων που παρήγαγε η DFA του 2012 για την MJN GibCo μετά τις 31 Δεκεμβρίου 2013.
- 308 Πρώτον, η ανάλυση που περιλαμβάνεται στην απόφαση επέκτασης της διαδικασίας επικεντρωνόταν κυρίως στην έκδοση των φορολογικών αποφάσεων και στην έλλειψη επαλήθευσης της συνδρομής των προϋποθέσεων που περιγράφονταν στις αιτήσεις των φορολογικών αποφάσεων.
- 309 Συγκεκριμένα, στις αιτιολογικές σκέψεις 31, 32 και 53 της αποφάσεως επέκτασης της διαδικασίας, η Επιτροπή εξήγησε, σε σχέση με τις 165 φορολογικές προαποφάσεις που εξετάστηκαν στο πλαίσιο της προκαταρκτικής διαδικασίας έρευνας, μεταξύ των οποίων και η DFA του 2012 για την MJN GibCo, ότι πολλές αιτήσεις φορολογικών προαποφάσεων έπρεπε να δημιουργήσουν αμφιβολίες στις φορολογικές αρχές του Γιβραλτάρ ως προς το αν οι δραστηριότητες όντως απαλλάσσονταν από τον φόρο για τον λόγο ότι τα εισοδήματα από αυτές δεν πραγματοποιούνταν στο Γιβραλτάρ ούτε προέρχονταν από εκεί. Ως εκ τούτου, η Επιτροπή στήριξε την προκαταρκτική της ανάλυση επί των φορολογικών προαποφάσεων στο γεγονός ότι οι φορολογικές αρχές του Γιβραλτάρ παρέλειψαν, γενικώς, να προβούν, κατά την άσκηση της διακριτικής τους ευχέρειας, σε πραγματική εξέταση των φορολογικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων.
- 310 Η ως άνω διαπίστωση επαναδιατυπώθηκε στην αιτιολογική σκέψη 62 της αποφάσεως επέκτασης της διαδικασίας, όπου η Επιτροπή έκρινε ότι υπήρχε εν δυνάμει κρατική ενίσχυση σε «όλες τις 165 φορολογικές προαποφάσεις», στο μέτρο που «καμία από αυτές δεν [είχε στηριχθεί] σε επαρκείς πληροφορίες ώστε να διασφαλιστεί ότι το επίπεδο φορολόγησης των οικείων δραστηριοτήτων ήταν σύμφωνο τόσο με τον φόρο που καταβλήθηκε από άλλες επιχειρήσεις σε παρόμοια κατάσταση όσο και με τις εφαρμοστέες φορολογικές διατάξεις».
- 311 Δεύτερον, μολονότι η Επιτροπή έκρινε, με την απόφαση επέκτασης της διαδικασίας, ότι οι εξετασθείσες φορολογικές προαποφάσεις έβαιναν πέραν της μη φορολόγησης των παθητικών εισοδημάτων, όπως αυτή προέκυπτε από την εφαρμογή του ΙΤΑ 2010 όπως ίσχυε κατά τον χρόνο έκδοσής τους, οι μόνες ανησυχίες τις οποίες επισήμανε η Επιτροπή όσον αφορά τις φορολογικές προαποφάσεις, όπως η DFA του 2012 για την MJN GibCo, σχετικά με τα έσοδα από δικαιώματα εκμετάλλευσης αφορούσαν το γεγονός ότι 22 φορολογικές προαποφάσεις είχαν εκδοθεί για εγκατεστημένες στο Γιβραλτάρ εταιρίες που εισέπρατταν δικαιώματα εκμετάλλευσης από εταιρίες οι οποίες χρησιμοποιούσαν τα δικαιώματα διανοητικής ιδιοκτησίας και ήταν εγκατεστημένες εκτός Γιβραλτάρ, χωρίς να εξακριβωθεί πού βρισκόταν ο χρήστης της

- διανοητικής ιδιοκτησίας. Κατά την Επιτροπή, η «απαλλαγή» των εσόδων από δικαιώματα εκμετάλλευσης, χωρίς να έχει προηγηθεί η εξακρίβωση αυτή, είχε ως αποτέλεσμα τα έσοδα αυτά να μην υπόκεινται πουθενά σε φόρο.
- 312 Όπως επιβεβαίωσε η Επιτροπή απαντώντας σε ερώτηση του Γενικού Δικαστηρίου κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η απόφαση επέκτασης της διαδικασίας δεν περιείχε άλλες παρατηρήσεις επί των φορολογικών αποφάσεων σχετικές με τη μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης.
- 313 Τρίτον, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, μολονότι η απόφαση επέκτασης της διαδικασίας εκδόθηκε την 1η Οκτωβρίου 2014, ήτοι αφότου τέθηκαν σε ισχύ, την 1η Ιανουαρίου του ίδιου έτους, οι τροποποιήσεις που επήλθαν το 2013 στον ΙΤΑ 2010, και μολονότι στην ως άνω απόφαση γινόταν άμεση μνεία στις τροποποιήσεις αυτές (βλ., μεταξύ άλλων, την αιτιολογική σκέψη 32), από την εν λόγω απόφαση δεν προκύπτει ότι η ανάλυση της Επιτροπής αφορούσε τη διατήρηση σε ισχύ των φορολογικών προαποφάσεων οι οποίες επιβεβαίωναν τη μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης μετά την έναρξη ισχύος των τροποποιήσεων που επήλθαν το 2013 στον ΙΤΑ 2010. Επιπλέον, από κανένα στοιχείο της απόφασης επέκτασης της διαδικασίας δεν μπορούσε να συναχθεί ότι, κατά την Επιτροπή, τα αποτελέσματα που παρήγαγε η DFA του 2012 για την MJN GibCo διατηρούνταν σε ισχύ μετά τις 31 Δεκεμβρίου 2013.
- 314 Τέταρτον, η απόφαση επέκτασης της διαδικασίας δεν περιείχε κανένα στοιχείο όσον αφορά τους κανόνες περί φορολογικής διαφάνειας, την πραγματική κατάσταση των αποδεκτριών των πέντε φορολογικών αποφάσεων και, ειδικότερα, της DFA του 2012 για την MJN GibCo ή τη χρήση ομιλικών δομών που περιελάμβαναν ολλανδικές CV.
- 315 Επομένως, η προκαταρκτική ανάλυση την οποία περιείχε η απόφαση επέκτασης της διαδικασίας απέκλινε, ως προς όλα της τα σημεία, από τη συλλογιστική την οποία ακολούθησε η Επιτροπή στην προσβαλλόμενη απόφαση. Αφενός, η τελευταία αφορούσε εσφαλμένη εφαρμογή του ΙΤΑ 2010 όπως ίσχυε μετά τις 31 Δεκεμβρίου 2013 και όχι το γεγονός ότι, για την περίοδο μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2013, τα έσοδα από δικαιώματα εκμετάλλευσης δεν υπέκειντο σε φόρο σε καμία φορολογική επικράτεια. Αφετέρου, η εσφαλμένη εφαρμογή του ΙΤΑ 2010 από τις αρχές του Γιβραλτάρ, όπως διαπιστώθηκε με την προσβαλλόμενη απόφαση, αφορούσε το ζήτημα αν τα εισοδήματα από δικαιώματα εκμετάλλευσης, τα οποία περιλαμβάνονταν πλέον στις απαριθμούμενες στο παράρτημα 1 του ΙΤΑ 2010 κατηγορίες φορολογητέων στο Γιβραλτάρ εισοδημάτων, είχαν αποκτηθεί στο Γιβραλτάρ ή προέρχονταν από εκεί, λόγω της φορολογικής διαφάνειας της εταιρίας που τα εισέπραξε εκτός Γιβραλτάρ, και όχι τον προσδιορισμό του τόπου στον οποίο βρισκόταν ο χρήστης.
- 316 Από τις ανωτέρω σκέψεις προκύπτει ότι οι εκτιμήσεις, πραγματικές ή νομικές, οι οποίες περιλαμβάνονταν στην απόφαση επέκτασης της διαδικασίας, δεν αρκούσαν για να γίνει αντιληπτό ότι η επίσημη διαδικασία έρευνας αφορούσε όχι μόνον την έκδοση φορολογικών προαποφάσεων, αλλά και τη διατήρηση σε ισχύ των αποτελεσμάτων που παρήγαγαν ορισμένες από τις προαποφάσεις αυτές, όπως η DFA του 2012 για την MJN GibCo, μετά την τροποποίηση του ΙΤΑ 2010 το 2013, παρότι τα δικαιώματα εκμετάλλευσης περιελήφθησαν εν τω μεταξύ στις κατηγορίες εισοδημάτων που φορολογούνταν στο Γιβραλτάρ, όπως αυτές απαριθμούνταν στο παράρτημα 1 του ΙΤΑ 2010, καθώς και τη συμβατότητα των προαποφάσεων με τον τελευταίο αυτό νόμο, όπως ίσχυε την 1η Ιανουαρίου 2014. Τα τελευταία αυτά στοιχεία ήταν καθοριστικής σημασίας για τον προσδιορισμό του μέτρου που αποτελούσε το αντικείμενο της έρευνας της

- Επιτροπής και για τη διαπίστωση, στο άρθρο 2 της προσβαλλομένης απόφασης, ότι είχε χορηγηθεί ατομική κρατική ενίσχυση στην MJN GibCo, βάσει της DFA του 2012 για την MJN GibCo, μετά τις 31 Δεκεμβρίου 2013.
- 317 Κανένα από τα επιχειρήματα της Επιτροπής δεν αναιρεί την ως άνω διαπίστωση.
- 318 Πρώτον, το γεγονός ότι στην απόφαση επέκτασης της διαδικασίας η DFA του 2012 για την MJN GibCo χαρακτηρίστηκε ως εν δυνάμει μέτρο ατομικής ενίσχυσης και το γεγονός ότι, στις αιτιολογικές σκέψεις 32 και 53 της ίδιας απόφασης, επισημάνθηκε ότι οι διάφορες κατηγορίες φορολογικών προαποφάσεων αναλύθηκαν ενδεικτικώς ή ως «παραδείγματα» της συμπεριφοράς που προσάπτεται στις φορολογικές αρχές του Γιβραλτάρ δεν αρκούσαν για να γίνει δεκτό ότι η Επιτροπή τήρησε την υποχρέωση που υπείχε από το άρθρο 6 του κανονισμού 659/1999 να παράσχει στους ενδιαφερομένους τη δυνατότητα να υποβάλουν λυσιτελώς τις παρατηρήσεις τους. Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από την προαναφερθείσα στις ανωτέρω σκέψεις 287 έως 290 νομολογία, η Επιτροπή ήταν εκείνη που όφειλε να προσδιορίσει με επαρκή ακρίβεια το πλαίσιο της έρευνάς της και δεν εναπέκειτο στις προσφεύγουσες, ως ενδιαφερόμενα μέρη, να προβλέψουν όλους τους λόγους για τους οποίους η Επιτροπή θα μπορούσε ενδεχομένως να θεωρήσει ότι στοιχειοθετούνταν ατομική κρατική ενίσχυση λόγω της διατήρησης σε ισχύ των αποτελεσμάτων που παρήγαγε η DFA του 2012 για την MJN GibCo μετά τις 31 Δεκεμβρίου 2013.
- 319 Δεύτερον, στο μέτρο που η Επιτροπή υποστηρίζει ότι από την απόφαση επέκτασης της διαδικασίας προέκυπτε σαφώς ότι το αντικείμενο της έρευνάς της αφορούσε την ευρεία εξουσία εκτιμήσεως την οποία διέθεταν οι αρχές του Γιβραλτάρ, όσον αφορά τη χαλαρή και, ενδεχομένως, εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου ITA 2010, αρκεί η επισήμανση ότι από τα στοιχεία αυτά δεν μπορούσε να συναχθεί ότι η επίσημη διαδικασία έρευνας αφορούσε τη διατήρηση σε ισχύ των αποτελεσμάτων που παρήγαγαν ορισμένες φορολογικές προαποφάσεις, όπως η DFA του 2012 για την MJN GibCo, μετά την έναρξη ισχύος της τροποποίησης που επήλθε το 2013 στον ITA 2010, και τις συνέπειες της φορολογικής διαφάνειας των ολλανδικών CV, όπως η MJT CV.
- 320 Τρίτον, το γεγονός που επικαλείται η Επιτροπή, ότι δηλαδή η αίτηση της MJN για την έκδοση φορολογικής προαπόφασης, στην οποία αναφερόταν το παράρτημα της απόφασης επέκτασης της διαδικασίας, περιέγραφε τη δομή του ομίλου MJN και μνημόνευε την MJT CV, δεν αρκούσε για να θεωρηθεί ότι το ζήτημα αυτό καθώς και οι συνέπειες που έπρεπε να συναχθούν από τη φορολογική διαφάνεια των ολλανδικών CV αποτελούσαν ακριβώς το αντικείμενο της επίσημης διαδικασίας έρευνας. Πράγματι, από κανένα στοιχείο δεν προέκυπτε, στο σώμα της απόφασης επέκτασης της διαδικασίας, ότι η Επιτροπή επρόκειτο να εξετάσει το ζήτημα αυτό στο πλαίσιο της επίσημης διαδικασίας έρευνας. Όπως εκτέθηκε στην ανωτέρω σκέψη 318, δεν εναπέκειτο στις προσφεύγουσες, ως ενδιαφερόμενα μέρη, να προβλέψουν όλους τους λόγους για τους οποίους η Επιτροπή θα μπορούσε να θεωρήσει ότι στοιχειοθετούνταν ατομική κρατική ενίσχυση λόγω της διατήρησης σε ισχύ των αποτελεσμάτων που παρήγαγε η DFA του 2012 για την MJN GibCo μετά τις 31 Δεκεμβρίου 2013.
- 321 Από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι οι αποκλίσεις μεταξύ, αφενός, της ανάλυσης που περιλαμβάνεται στην απόφαση επέκτασης της διαδικασίας και, αφετέρου, της προσβαλλομένης απόφασης, δεδομένου ότι αφορούν στοιχεία εκτιμήσεως καθοριστικά για τον χαρακτηρισμό των αποτελεσμάτων που παρήγαγε η DFA του 2012 για την MJN GibCo μετά τις 31 Δεκεμβρίου 2013 ως ατομική κρατική ενίσχυση, είναι τέτοιες ώστε η Επιτροπή όφειλε να

εκδώσει διορθωτική απόφαση ή δεύτερη απόφαση επέκτασης της διαδικασίας, προκειμένου να παράσχει στις προσφεύγουσες τη δυνατότητα να μετάσχουν αποτελεσματικά στη διαδικασία (βλ. σκέψεις 287 και 289 παραπάνω).

- 322 Εξάλλου, επισημαίνεται ότι η Επιτροπή αναγνώρισε, με τις αιτιολογικές σκέψεις 212 έως 215 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι παραιτείται από την άποψη σχετικά με τον επιλεκτικό χαρακτήρα των 165 φορολογικών προαποφάσεων, την οποία είχε υποστηρίξει στο πλαίσιο της αποφάσεως επέκτασης της διαδικασίας. Ως εκ τούτου, οι διαφορές μεταξύ, αφενός, της ανάλυσης που περιλαμβάνεται στην απόφαση επέκτασης της διαδικασίας και, αφετέρου, της τελικής αποφάσεως συνιστούν ουσιώδεις τροποποιήσεις ικανές να μεταβάλουν το νόημα της τελικής αποφάσεως.
- 323 Όπως όμως προκύπτει από τις ανωτέρω σκέψεις 287 έως 290, η ύπαρξη αποκλίσεων μεταξύ της αποφάσεως επέκτασης της διαδικασίας και της προσβαλλομένης αποφάσεως όσον αφορά καθοριστικά στοιχεία εκτιμήσεως για τον χαρακτηρισμό ως ατομικής κρατικής ενίσχυσης των αποτελεσμάτων που παρήγαγε η DFA του 2012 για την MJN GibCo μετά τις 31 Δεκεμβρίου 2013 αρκεί για να επιφέρει την ακύρωση του άρθρου 2 της προσβαλλομένης αποφάσεως, όσον αφορά την DFA του 2012 για την MJN GibCo, καθώς και της σχετικής με το μέτρο αυτό διαταγής ανάκτησης.
- 324 Ως εκ τούτου, πρέπει να γίνει δεκτός ο πρώτος λόγος, με τον οποίο ζητείται η ακύρωση του άρθρου 2 της προσβαλλομένης αποφάσεως, κατά το μέρος που αφορά την ατομική κρατική ενίσχυση η οποία χορηγήθηκε στην MJN GibCo και στις προσφεύγουσες βάσει της DFA του 2012 για την MJN GibCo, και να ακυρωθεί το εν λόγω άρθρο καθώς και το άρθρο 5, παράγραφοι 1 και 2, της ίδιας αποφάσεως, κατά το μέρος που αφορούν τη συγκεκριμένη ενίσχυση, παρέλκει δε η εξέταση των λοιπών λόγων ακυρώσεως που προέβαλαν οι προσφεύγουσες.

Δ. Επί του τρίτου κεφαλαίου της προσφυγής με το οποίο ζητείται η ακύρωση του άρθρου 5 της προσβαλλομένης αποφάσεως

- 325 Με το τρίτο κεφάλαιο της προσφυγής τους, οι προσφεύγουσες υποστηρίζουν ότι η Επιτροπή υπέπεσε σε νομικό σφάλμα διαπιστώνοντας ότι η ολλανδική CV, οι εταιρίες που είχαν την ιδιότητα του εταίρου και η μητρική εταιρία συγκροτούσαν ενιαία οικονομική οντότητα και κρίνοντας, με το άρθρο 5, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι η ενίσχυση μπορούσε να ανακτηθεί από τις οντότητες που συναπάρτιζαν την οικονομική αυτή ενότητα, στην περίπτωση που δεν θα μπορούσε να ανακτηθεί από την εγκατεστημένη στο Γιβραλτάρ οικεία επιχείρηση, ήτοι, εν προκειμένω, από την MJN GibCo.
- 326 Οι προσφεύγουσες προσάπτουν στην Επιτροπή ότι δεν προσπάθησε να αποδείξει ούτε την άσκηση αποτελεσματικού ελέγχου εκ μέρους της MJN US ή της Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) επί της MJN GibCo, όπως απαιτεί η νομολογία, ούτε το ότι η MJN Global Holdings και η MJ BV άντλησαν άμεσο ή έμμεσο όφελος από την ενίσχυση που φέρεται να χορηγήθηκε στην MJN GibCo.
- 327 Η Επιτροπή αμφισβητεί τη βασιμότητα της ανωτέρω επιχειρηματολογίας.
- 328 Λαμβάνοντας υπόψη, πρώτον, την απόρριψη της προσφυγής κατά το κεφάλαιό της με το οποίο ζητήθηκε η ακύρωση του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως καθώς και της σχετικής με το μέτρο αυτό διαταγής ανάκτησης, δεύτερον, την ακύρωση του άρθρου 5,

παράγραφοι 1 και 2, της προσβαλλομένης απόφασης, κατά το μέρος που αφορούσε την ατομική ενίσχυση η οποία χορηγήθηκε στην MJN GibCo και στις προσφεύγουσες, και, τρίτον, το γεγονός ότι το άρθρο 5, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης απόφασης αφορά μόνον την ανάκτηση του μέτρου ενίσχυσης που διαλαμβάνεται στο άρθρο 2 της εν λόγω απόφασης, παρέλκει η εξέταση των παρόντων λόγων ακυρώσεως, που προέβησαν οι προσφεύγουσες με σκοπό την ακύρωση του άρθρου 5, παράγραφος 2 της ίδιας απόφασης, καθόσον τις αφορούν.

IV. Επί των δικαστικών εξόδων

- 329 Κατά το άρθρο 134, παράγραφος 3, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, σε περίπτωση μερικής ήττας των διαδίκων, κάθε διάδικος φέρει τα δικαστικά έξοδά του. Δεδομένου ότι οι προσφεύγουσες και η Επιτροπή ηττήθηκαν μερικώς, κάθε διάδικος πρέπει να φέρει τα δικά του δικαστικά έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο πενταμελές τμήμα)

αποφασίζει:

- 1) Ακυρώνει την απόφαση (ΕΕ) 2019/700 της Επιτροπής, της 19ης Δεκεμβρίου 2018, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.34914 (2013/C) που έθεσε σε εφαρμογή το Ηνωμένο Βασίλειο όσον αφορά το καθεστώς φόρου εισοδήματος εταιρειών του Γιβραλτάρ, κατά το μέρος που διαπιστώθηκε με αυτήν, στο άρθρο 2, ότι η ατομική ενίσχυση η οποία χορηγήθηκε από την Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ επί τη βάση της διατήρησης σε ισχύ μετά την 31η Δεκεμβρίου 2013 της φορολογικής προαπόφασης που εκδόθηκε υπέρ της MJN Holdings (Gibraltar) Ltd ήταν παράνομη και ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά καθώς και κατά το μέρος που διατάχθηκε, με το άρθρο 5, παράγραφοι 1 και 2, η ανάκτηση της εν λόγω ενίσχυσης.
- 2) Απορρίπτει κατά τα λοιπά την προσφυγή.
- 3) Οι Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd, MJN Global Holdings BV, Mead Johnson BV, Mead Johnson Nutrition Co. και η Επιτροπή φέρουν η καθεμία τα δικαστικά έξοδά τους.

Tomljenović

Schalin

Škvařilová-Pelzl

Nõmm

Steinfatt

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 6 Απριλίου 2022.

(υπογραφές)

Περιεχόμενα

| | | |
|------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| I. | Ιστορικό της διαφοράς | 2 |
| A. | Θέσπιση του Income Tax Act του 2010 και έκδοση της φορολογικής προαπόφασης του 2012 για την MJN GibCo | 2 |
| B. | Η διοικητική διαδικασία ενώπιον της Επιτροπής | 3 |
| Γ. | Η προσβαλλόμενη απόφαση | 3 |
| 1. | «Απαλλαγή» των εισοδημάτων από παθητικούς τόκους και από δικαιώματα εκμετάλλευσης (καθεστώς ενισχύσεων) | 4 |
| 2. | Οι πέντε φορολογικές προαποφάσεις (μέτρα ατομικών ενισχύσεων) | 5 |
| Δ. | Διατακτικό της προσβαλλομένης αποφάσεως | 7 |
| II. | Διαδικασία και αιτήματα των διαδίκων | 8 |
| III. | Σκεπτικό | 9 |
| A. | Επί της διάρθρωσης της προσφυγής | 9 |
| B. | Επί του πρώτου κεφαλαίου της προσφυγής, με το οποίο ζητείται η ακύρωση του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως σχετικά με τη μη φορολόγηση των εισοδημάτων από δικαιώματα εκμετάλλευσης, καθώς και της σχετικής με το μέτρο αυτό διαταγής ανάκτησης | 11 |
| 1. | Επί του λόγου ακυρώσεως που αφορά πρόδηλο σφάλμα εκτιμήσεως, παράβαση του άρθρου 5 ΣΕΕ, παραβίαση της αρχής της φορολογικής κυριαρχίας και υπέρβαση εξουσίας (πρώτος λόγος, με τον οποίο ζητείται η ακύρωση του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως) | 12 |
| 2. | Επί των λόγων ακυρώσεως που αφορούν πρόδηλα σφάλματα εκτιμήσεως και παράβαση του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (δεύτερος, τρίτος και τέταρτος λόγος, με τους οποίους ζητείται η ακύρωση του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως) | 16 |
| α) | Προκαταρκτικές παρατηρήσεις | 16 |
| 1) | Επί του μέτρου ενίσχυσης το οποίο αποτελεί αντικείμενο του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως | 16 |
| 2) | Επί της εξέτασης των κριτηρίων του πλεονεκτήματος και της επιλεκτικότητας | 19 |
| β) | Επί των εκτιμήσεων της Επιτροπής αναφορικά με το πλαίσιο αναφοράς και τους συνήθεις κανόνες φορολόγησης στο Γιβραλτάρ | 20 |
| 1) | Επί του σκοπού του ΙΤΑ 2010 και επί του προσδιορισμού των φορολογητέων βάσει του νόμου αυτού εισοδημάτων | 23 |

| | |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 2) Επί της εφαρμογής της αρχής της εδαφικότητας στα δικαιώματα εκμετάλλευσης | 29 |
| γ) Επί της εξέτασης του κριτηρίου του πλεονεκτήματος (δεύτερος λόγος, με τον οποίο ζητείται η ακύρωση του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως) | 33 |
| 1) Επί της πρώτης αιτιάσεως του δεύτερου λόγου ακυρώσεως, περί σύγχυσης μεταξύ των κριτηρίων του πλεονεκτήματος και της επιλεκτικότητας. | 34 |
| 2) Επί της δεύτερης αιτιάσεως του δεύτερου λόγου ακυρώσεως, περί αμφισβήτησης της ύπαρξης φορολογικής ελάφρυνσης | 35 |
| δ) Επί της εξέτασης του επιλεκτικού χαρακτήρα (τρίτος λόγος ακυρώσεως του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως) | 38 |
| ε) Επί της έκτασης του επιλεκτικού πλεονεκτήματος (τέταρτος λόγος, με τον οποίο ζητείται η ακύρωση του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως) | 44 |
| 3. Επί του λόγου ακυρώσεως ο οποίος αφορά πρόδηλο σφάλμα εκτιμήσεως και παράβαση του άρθρου 1, στοιχείο γ', του κανονισμού 659/1999 (πέμπτος λόγος, με τον οποίο ζητείται η ακύρωση του άρθρου 1, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως) | 45 |
| α) Επί της πρώτης αιτιάσεως, περί έλλειψης αιτιολογίας κατά την έννοια του άρθρου 296 ΣΛΕΕ | 46 |
| β) Επί της δεύτερης αιτιάσεως, περί παραβάσεως του άρθρου 1, στοιχείο γ', του κανονισμού 659/1999 | 48 |
| Γ. Επί του δεύτερου κεφαλαίου της προσφυγής, με το οποίο ζητείται η ακύρωση του άρθρου 2 της προσβαλλομένης αποφάσεως όσον αφορά την ατομική κρατική ενίσχυση που χορηγήθηκε στην MJN GibCo καθώς και της σχετικής με το μέτρο αυτό διαταγής ανάκτησης | 50 |
| 1. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις επί του περιεχομένου του άρθρου 2 της προσβαλλομένης αποφάσεως | 51 |
| 2. Επί του λόγου ακυρώσεως ο οποίος αφορά παράβαση του άρθρου 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ και του άρθρου 6 του κανονισμού 659/1999 (πρώτος λόγος, με τον οποίο ζητείται η ακύρωση του άρθρου 2 της προσβαλλομένης αποφάσεως) | 53 |
| Δ. Επί του τρίτου κεφαλαίου της προσφυγής με το οποίο ζητείται η ακύρωση του άρθρου 5 της προσβαλλομένης αποφάσεως | 64 |
| IV. Επί των δικαστικών εξόδων | 65 |