



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN YLEISEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (laajennettu toinen jaosto)

6 päivänä huhtikuuta 2022*

Valtiontuet – Gibraltarin hallituksen yhtiöverojen osalta toteuttama valtiontukijärjestelmä – Passiivista korkoa ja rojaltituloja koskeva verovapautus – Monikansallisten yritysten veropäätökset – Komission päätös, jolla tuet todetaan sisämarkkinoille soveltumattomiksi – Perusteluvelvollisuus – Ilmeinen arviointivirhe – Valikoiva etu – Oikeus esittää huomautuksia

Asiassa T-508/19,

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

MJN Global Holdings BV, kotipaikka Amsterdam (Alankomaat),

Mead Johnson BV, kotipaikka Nijmegen (Alankomaat),

Mead Johnson Nutrition Co., kotipaikka Chicago, Illinois (Yhdysvallat),

edustajinaan C. Quigley, barrister, M. Whitehouse, solicitor, ja P. Halford, solicitor,

kantajina,

vastaan

Euroopan komissio, asiamiehinaan L. Flynn, B. Stromsky ja P. Němečková,

vastaajana,

jossa on kyseessä SEUT 263 artiklaan perustuva vaatimus kumota osittain 19.12.2018 annettu komission päätös (EU) 2019/700 valtiontuesta SA.34914 (2013/C), jonka Yhdistynyt kuningaskunta on toteuttanut Gibraltarin yhtiöverojärjestelmän osalta (EUVL 2019, L 119, s. 151),

UNIONIN YLEINEN TUOMIOISTUIN (laajennettu toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja V. Tomljenović (esittelevä tuomari) sekä tuomarit F. Schalin, P. Škvařilová-Pelzl, I. Nömm ja G. Steinfatt,

kirjaaja: hallintovirkamies I. Pollalis,

ottaen huomioon asian käsittelyn kirjallisessa vaiheessa ja 28.6.2021 pidetyssä istunnossa esitetyn,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

on antanut seuraavan

tuomion

I Asian tausta

A Vuoden 2010 tuloverolain hyväksyminen ja MJN GibCoa koskevan veropäätöksen antaminen vuonna 2012

- 1 Vuonna 2010 annettu Gibraltarin tuloverolaki (Income Tax Act 2010, jäljempänä vuoden 2010 tuloverolaki) tuli voimaan 1.1.2011, ja sillä kumottiin vuonna 1952 annettu Gibraltarin tuloverolaki (Income Tax Act 1952, jäljempänä vuoden 1952 tuloverolaki). Vuoden 2010 tuloverolailla otettiin käyttöön 10 prosentin yleinen yhteisöverokanta. Passiiviset korkotulot ja rojaltitulot eivät sisältyneet Gibraltarilla verotettaviin tuloluokkiin, jotka lueteltiin vuoden 2010 tuloverolain liitteessä 1, ennen kuin kyseisen lain muutos tuli voimaan passiivisten korkotulojen osalta 30.6.2013 ja rojaltitulojen osalta 31.12.2013 (jäljempänä vuoden 2010 tuloverolakiin vuonna 2013 tehty muutos).
- 2 MJN Holdings (Gibraltar) Ltd (jäljempänä MJN GibCo) oli Gibraltarille sijoittautunut, vauvan- ja lastenruokatuotteita valmistavaan monikansalliseen Mead Johnson Nutrition -konserniin (jäljempänä MJN-konserni) kuuluva yhtiö, joka purettiin 16.10.2018. MJN GibCon toimintaan kuului Mead Johnson Three CV:ssä (jäljempänä MJT CV) olevan omistussuuden hallinta äänettömänä yhtiömiehenä; MJT CV oli Alankomaihin sijoittautunut Alankomaiden oikeuden mukaan perustettu kommandiittiyhtiö (commanditaire vennootschap, jäljempänä alankomaalainen kommandiittiyhtiö), joka purettiin 15.12.2017.
- 3 MJT CV hallinnoi teollis- ja tekijänoikeuksiin (etenkin patentteihin, tavaramerkkeihin ja teknisiin tietoihin) liittyviä lisenssejä, joille se myönsi rojaltien maksamista vastaan alilisenssejä Mead Johnson BV:lle (jäljempänä MJ BV), joka oli Alankomaiden oikeuden mukaan perustettu yhtiö.
- 4 MJT CV:n yhtiömiehinä olivat MJN GibCo (99,99 %:n omistusosuus) ja Yhdysvaltojen oikeuden mukaan perustettu rajavastuuyhtiö MJN Asia Pacific Holding LLC (0,01 %:n omistusosuus). MJN GibCon omistama osuus MJT CV:n pääomasta antoi sille oikeuden 99,99 prosenttiin viimeksi mainitun voitoista.
- 5 MJN-konsernin emoyhtiönä oli vuoden 2017 kesäkuuhun asti Mead Johnson Nutrition Co.-niminen yhtiö (jäljempänä MJN US), jonka kotipaikka oli Delaware (Yhdysvallat). Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd, jonka kotipaikka oli Singapore (Singapore) ja joka valmisti ja myi vauvanruokatuotteita, oli puolestaan MJN GibCon emoyhtiö, joka omisti sen kokonaan aina sen purkamiseen asti.
- 6 MJN-konsernin emoyhtiön, MJN US:n, asianajajat hakivat 11.9.2012 veropäätöstä (jäljempänä veropäätöshakemus), ja Gibraltarin veroviranomaiset antoivat MJN GibColle samana päivänä veropäätöksen, jossa vahvistettiin, ettei MJN GibColta kannettaisi veroa MJT CV:n rojaltituloista (vuonna 2012 annettu MJN GibCoa koskeva veropäätös).

- 7 Veropäätöshakemuksessa oli täsmennetty, että MJT CV katsottiin Gibraltarin verolainsäädännön kannalta kommandiittiyhtiöksi. Veropäätöshakemuksen laatijoiden mukaan tällainen yhtiö oli Gibraltarin verotuksen kannalta läpivirtausyksikkö ja kaikki MJT CV:n rojaltitulot oli katsottava MJN GibCon suoriksi tuloiksi. Hakemuksessa todettiin kuitenkin, että niiden käsityksen mukaan kaikki rojaltitulot eivät kuuluneet vuoden 2010 tuloverolain nojalla verotettaviin tuloluokkiin (heads of charge taxable under the ITA 2010). Gibraltarin viranomaisia pyydettiin siis vahvistamaan vuoden 2010 tuloverolain tällainen tulkinta sekä se, ettei rojaltituloista, jotka MJN GibCo sai MJT CV:n omistusosuuden perusteella, aiheutunut minkäänlaista verovelvollisuutta.
- 8 Tuloverotuksesta vastaava yksikkö (Income Tax Office) vastasi vuonna 2012 annetussa MJN GibCoa koskevassa veropäätöksessä, että "[veropäätöshakemuksessa] esitettyjen tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella [voitiin] vahvistaa [Gibraltarin tuloveroasioiden] päällikön nimissä, että – – [MJN GibCon] tulevista rojaltituloista ei kanneta veroa [vuoden 2010 tuloverolain] säännösten nojalla".

B Hallinnollinen menettely komissiossa

- 9 Espanjan kuningaskunta kanteli Euroopan komissiolle 1.6.2012 ja väitti gibraltarilaisten offshore-yritysten saavan valtiontukea vuoden 2010 tuloverolailla käyttöön otetun verotusjärjestelmän yhteydessä.
- 10 Komissio aloitti 16.10.2013 muodollisen tutkintamenettelyn (jäljempänä menettelyn aloittamista koskeva päätös) sen selvittämiseksi, aiheutuiko vuoden 2010 tuloverolain mukaisesta passiivisten korkotulojen ja rojaltitulojen verottamatta jättämisestä (kyseisessä päätöksessä "verovapautuksesta") valikoivaa etua tietyille yrityksille Euroopan unionin valtioneuvoston sääntöjen vastaisesti.
- 11 Komissio ilmoitti Yhdistyneelle kuningaskunnalle 1.10.2014 päätöksestään laajentaa SEUT 108 artiklan 2 kohdassa määrättyä menettelyä siten, että se sisältäisi myös Gibraltarilla noudatetun veropäätöskäytännön ja erityisesti annetut 165 veropäätöstä (jäljempänä menettelyn laajentamista koskeva päätös).

C Riidanalainen päätös

- 12 Komissio antoi 19.12.2018 päätöksen (EU) 2019/700 valtioneuvoston päätöksestä SA.34914 (2013/C), jonka Yhdistynyt kuningaskunta on toteuttanut Gibraltarin yhtiöverojärjestelmän osalta (EUVL 2019, L 119, s. 151; jäljempänä riidanalainen päätös). Komissio totesi siinä yhtäältä, että passiivisia korkotuloja ja rojaltituloja koskeva "vapautus", jota sovellettiin Gibraltarilla vuosina 2011–2013 vuoden 2010 tuloverolain nojalla, oli sääntöjenvastaisesti toteutettu valtioneuvoston päätöksessä, joka ei soveltunut sisämarkkinoille, ja toisaalta, että verokohtelu, jonka Gibraltarin hallitus oli myöntänyt veropäätöksillä (jäljempänä viisi veropäätöstä), jotka oli osoitettu Gibraltarille sijoittautuneille viidelle passiivisia korkotuloja ja rojaltituloja saavalle yritykselle, joilla oli omistusosuuksia alankomaalaisissa kommandiittiyhtiöissä, olivat yksittäisiä sääntöjenvastaisia valtioneuvoston päätöksiä, jotka eivät soveltuneet sisämarkkinoille.

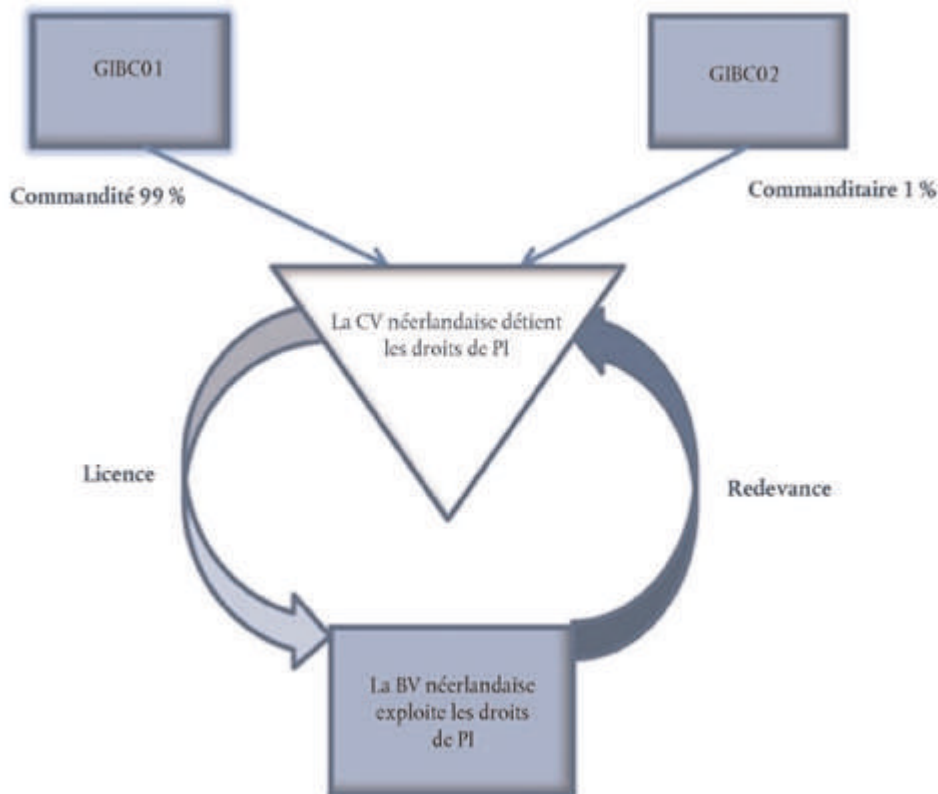
1. Passiivisten korkotulojen ja rojaltitulojen vapauttaminen verosta (tukiohjelmat)

- 13 Komissio totesi menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä aluksi, että passiivisia korkotuloja koskeva verovapautus (jäljempänä passiivisten korkotulojen verottamatta jättäminen) ja rojaltituloja koskeva verovapautus (jäljempänä rojaltitulojen verottamatta jättäminen) olivat kumpikin tukiohjelmaa. Ottaakseen huomioon menettelyn aloittamista koskevan päätöksen jälkeisen, vuoden 2010 tuloverolakiin vuonna 2013 tehdyn muutoksen, jolla rojaltitulot ja passiiviset korkotulot lisättiin vuoden 2010 tuloverolain liitteessä 1 lueteltuihin Gibraltarilla verotettaviin tuloluokkiin, komissio rajasi riidanalaisen päätöksen soveltamisalan kattamaan passiiviset korkotulot ja rojaltitulot, jotka oli saatu tai saataisiin ajanjaksolla, joka alkoi vuoden 2010 tuloverolain voimaantulosta (1.1.2010) ja päättyi (passiivisten korkotulojen osalta) 30.6.2013 tai (rojaltitulojen osalta) 31.12.2013.
- 14 Edun kriteeriä tarkastellessaan komissio totesi olennaisin osin, että yrityksen Gibraltarilla saamia passiivisia korkotuloja ja rojaltituloja pidettiin tavallisesti Gibraltarilta kertyneinä tai sieltä peräisin olevina tuloina ja siten alueperiaatteen perusteella Gibraltarilla normaalisti verotettavina tuloina. Tämän perusteella komissio totesi, että kyseinen verovapautus pienensi veroa, joka vapautuksesta hyötyvien yritysten olisi muutoin pitänyt maksaa (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 81–83 perustelukappale).
- 15 Valikoivuuden tarkastelun yhteydessä komissio katsoi ensin verotoimenpiteiden aineellista valikoivuutta koskevan oikeuskäytännön mukaisesti, että korkotulojen ja rojaltitulojen verottamatta jättämistä tarkasteltaessa huomioon otettava viitejärjestelmä oli vuoden 2010 tuloverolaki, jonka tavoitteena oli kerätä verovelvollisilta veroa Gibraltarilta kertyneistä tai sieltä peräisin olevista tuloista. Lisäksi komissio täsmensi, että korkotulojen ja rojaltitulojen vapauttaminen verosta ei perustunut verosäännöstössä säädettyyn muodolliseen poikkeukseen vaan siihen, etteivät nämä tulot sisällyneet Gibraltarilla verotettaviin tuloluokkiin, jotka lueteltiin vuoden 2010 tuloverolain liitteessä 1, eli ”implisiittiseen verovapautukseen” (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 89–93 perustelukappale).
- 16 Sitten komissio tutki, johtiko passiivisten korkotulojen ja rojaltitulojen verottamatta jättäminen toisiinsa verrattavissa tilanteissa olevien yritysten erilaiseen verokohteluun. Komissio toi esille, että rojaltituloja ja passiivisia korkotuloja koskevan verovapautuksen puuttuessa kyseisiä tuloja olisi verotettu Gibraltarilla alueperiaatteen mukaisesti.
- 17 Huomautettuaan ensin, että koska tarkasteltava toimenpide ei perustunut muodolliseen poikkeamiseen verotusjärjestelmästä, huomioon oli otettava toimenpiteen vaikutukset, jotta voitiin arvioida, aiheutuiko toimenpiteestä merkittävää etua tietyille yritysten ryhmälle, komissio totesi lisäksi tilastotietojen perusteella, että passiivisten korkotulojen ja rojaltitulojen verottamatta jättämisestä aiheutui etua monikansallisiin konserneihin kuuluville yhtiöille, joiden tehtäviin kuului esimerkiksi konsernin sisäisten lainojen tai aineettomien oikeuksien käyttöä koskevien oikeuksien myöntäminen. Koska näiden yritysten oikeudellinen ja tosiasiallinen tilanne oli vuoden 2010 tuloverolain tavoitteen kannalta sama kuin muiden Gibraltarilta kertyviä tai sieltä peräisin olevia tuloja saavien yritysten, komissio totesi tämän perusteella kyseisten toimenpiteiden olevan lähtökohtaisesti valikoivia (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 94–104 perustelukappale).
- 18 Komissio katsoi vielä, että passiivisten korkotulojen ja rojaltitulojen verottamatta jättämistä ei voitu perustella vuoden 2010 tuloverolain mukaisen verotusjärjestelmän luontaisilla tai sitä ohjaavilla periaatteilla. Komissio hylkäsi erityisesti Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten

esittämät perustelut, kuten hallinnoitavuuteen liittyvät syyt (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 105–109 perustelukappale). Tämän perusteella komissio katsoi, että kyseiset toimenpiteet muodostivat kukin sisämarkkinoille soveltumattoman sääntöjenvastaisen tukiohjelman.

2. Viisi veropäätöstä (yksittäiset tuet)

- 19 Komissio oli yksilöinyt menettelyn laajentamista koskevassa päätöksessä 165 Gibraltarin veroviranomaisten antamaa veropäätöstä ja todennut alustavasti niiden olevan aineellisesti valikoivia ja mahdollisesti valtiontukea.
- 20 Komissio katsoi riidanalaisessa päätöksessä, että 165 tutkitusta veropäätöksestä 160 vastasi Gibraltarin yleisen verosäännösten normaalia soveltamista, eikä valtiontuen olemassaoloa voitu todeta mistään muustakaan syystä (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 132–150 perustelukappale). Sitä vastoin komissio katsoi, että loput viisi tutkittavaksi jäävää veropäätöstä, joista yksi oli vuonna 2012 annettu MJN GibCoa koskeva veropäätös, olivat yksittäistä tukea. Viidellä veropäätöksellä, jotka olivat pysyneet voimassa vuoden 2010 tuloverolakiin vuonna 2013 tehdyn muutoksen jälkeen sekä vuonna 2015 tehtyjen tarkastusten jälkeen, Gibraltarin veroviranomaiset olivat vahvistaneet niille, joille kyseiset veropäätökset oli osoitettu, että alankomaalaisista kommandiittiyrityksistä, joista ne omistivat osuuksia, kertyvät rojaltiltulot eivät olleet veronalaisia vuoden 2010 tuloverolain nojalla.
- 21 Ensin komissio toi riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 153 perustelukappaleessa esille, että kyseiset viisi veropäätöstä koskivat yleisesti rakenteeltaan seuraavanlaista konsernia:



- 22 Komissio täsmensi, että Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten kanssa käydyn tietojenvaihdon perusteella Gibraltarin veroviranomaiset katsoivat, että alankomaalaisten kommandiittiyhtiöiden saamat tulot olivat niiden gibraltarilaisten yritysten suoria tuloja, jotka omistivat osuuksia kyseisistä kommandiittiyhtiöistä. Se lisäsi, että koska vuoden 2010 tuloverolakiin tehtyjen muutosten jälkeen passiiviset korkotulot ja rojaltitulot ovat sisältyneet vuoden 2010 tuloverolain liitteessä 1 lueteltuihin tuloluokkiin ja niistä on tullut verotettavia Gibraltarilla niiden lähteestä riippumatta, tällaisia tuloja voitiin verottaa Gibraltarille sijoittautuneiden yhtiömiesten tasolla. Komissio yksilöi siten riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 161 ja 162 perustelukappaleessa ne osuudet passiivisten korkotulojen ja rojaltitulojen voitoista, jotka olisi pitänyt sisällyttää niiden viiden Gibraltarille sijoittautuneen yrityksen veropohjaan, joille kyseiset päätökset oli osoitettu, ja joista olisi pitänyt kantaa vero ”Gibraltarin normaalien” verosääntöjen mukaisesti. Komission mukaan MJN GibColle kuului 99,99 prosenttia osuuksista ja sen Gibraltarilla verotettava voitto oli 330 785 918,10 Yhdysvaltain dollaria vuonna 2014, 254 328 564,60 Yhdysvaltain dollaria vuonna 2015 ja 232 375 224,15 Yhdysvaltain dollaria vuonna 2016. Kyseiset osuudet olisi komission mukaan pitänyt sisällyttää MJN GibCon veropohjaan ja niistä olisi pitänyt kantaa vero Gibraltarin verosääntöjen mukaisesti.
- 23 Komissio katsoi valikoivan edun osalta ensinnäkin, että edun valikoivuuden tutkimisen kannalta merkityksellinen viitejärjestelmä oli vuoden 2010 tuloverolaki, ja se viittasi tältä osin näkökohtiin, jotka oli otettu esille riidanalaisen päätöksen 7.1.3.1 jaksossa, joka koski passiivisten korkotulojen ja rojaltitulojen verottamatta jättämisestä muodostuvien tukiohjelmien valikoivuutta. Se lisäsi, että common law -sääntöjen perusteella huomioon olisi pitänyt ottaa kommandiittiyhtiöstä yhtiömiehenä saadun voiton tai tuoton osuus, ikään kuin tämä osuus olisi Gibraltarille sijoittautuneen yrityksen saamaa voittoa tai tuottoa.
- 24 Sitten komissio totesi vuonna 2013 tehtyä muutosta edeltäneestä ajasta, että veropäätöksissä sovellettiin tukiohjeita, joiden mukaan riidanalaisen päätöksen 7 jaksossa tarkastellut passiiviset korkotulot ja rojaltitulot oli vapautettu verosta. Kyseisen muutoksen jälkeisestä ajasta komissio toi esille, että viidessä veropäätöksessä annettiin niiden, joille kyseiset päätökset oli osoitettu, jatkaa hyötymistä passiivisia korkotuloja ja rojaltituloja koskevista verovapautusjärjestelmistä, mistä komissio päätteli, että Gibraltarin veroviranomaiset olivat jatkaneet kyseistä ohjelmaa viidessä yksittäisessä tapauksessa, mikä merkitsi poikkeamista tavanomaisesta verotusjärjestelmästä.
- 25 Komissio katsoi vielä, että niiden viiden gibraltarilaisen yrityksen, joille viisi veropäätöstä oli osoitettu, oikeudellinen ja tosiasiallinen tilanne oli rinnastettavissa kaikkien niiden verovelvollisten yritysten tilanteeseen, joiden tulot olivat kertyneet Gibraltarilta tai olivat sieltä peräisin ja joita verotettiin Gibraltarilla, eikä kyseistä poikkeamista voitu perustella järjestelmän luonteella tai rakenteella.
- 26 Komissio katsoi määritettyjen tukitoimenpiteiden edunsaajien osalta, että kyseisten toimenpiteiden edunsaajia olivat viime kädessä emoyhtiöt, jotka omistivat Gibraltarille sijoittautuneet yhtiömiehet. Komission mukaan ne viisi gibraltarilaista yritystä, joille viisi veropäätöstä oli osoitettu ja joista yksi oli MJN GibCo, kuuluivat suuriin monikansallisiin konserneihin ja konsernirakenteesta, johon sisältyi alankomaalainen kommandiittiyhtiö, aiheutui emoyhtiöille etua, sillä niille kertyi voittoa teollis- ja tekijänoikeuksien hyödyntämisestä eikä tätä voittoa verotettu. Komissio lisäsi, että konsernirakenne, johon sisältyi alankomaalainen rajavastuuyhtiö, alankomaalainen kommandiittiyhtiö, yhtiömiehinä olevia gibraltarilaisia yhtiöitä ja emoyhtiö, muodosti oikeuskäytännössä tarkoitettun yhden ainoan taloudellisen kokonaisuuden, joten näiden kaikkien yhtiöiden oli katsottava olevan kyseistä yritystä hyödyttäneen tukitoimenpiteen edunsaajia.

D Riidanalaisen päätöksen päätösosa

27 Riidanalaisen päätöksen päätösosan sanamuoto on seuraava:

”1 artikla

1. Passiivisia korkotuloja koskevaan verovapautukseen, jota Gibraltar sovelsi vuoden 2010 tuloverolain nojalla [1.1.2011–30.6.2013], perustuva valtiontukiohjelma, jonka Gibraltar toteutti sääntöjenvastaisesti [SEUT] 108 artiklan 3 kohdan vastaisesti, on [SEUT] 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua sisämarkkinoille soveltumatonta tukea.

2. Rojaltituloja koskevaan verovapautukseen, jota Gibraltar sovelsi vuoden 2010 tuloverolain nojalla [1.1.2011–31.12.2013], perustuva valtiontukiohjelma, jonka Gibraltar toteutti sääntöjenvastaisesti [SEUT] 108 artiklan 3 kohdan vastaisesti, on [SEUT] 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua sisämarkkinoille soveltumatonta tukea.

2 artikla

Yksittäiset valtiontuet, jotka Gibraltarin hallitus on myöntänyt veropäätöksillä – – niiden viiden gibraltarilaisen rojaltituloja ja passiivisia korkotuloja saavan yrityksen hyväksi, joilla on omistusosuuksia alankomaalaisissa kommandiitti-yhtiöissä – –, ja jotka Yhdistynyt kuningaskunta on pannut täytäntöön [SEUT] 108 artiklan 3 kohdan vastaisesti, ovat [SEUT] 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua sisämarkkinoille soveltumatonta valtiontukea.

– –

5 artikla

1. Yhdistyneen kuningaskunnan on perittävä 1 artiklassa tarkoitettujen tukiohjelmien tai 2 artiklassa tarkoitettujen [viiden veropäätöksen] nojalla myönnetty sisämarkkinoille soveltumaton tuki kokonaisuudessaan takaisin tämän tuen saajilta.

2. Mahdollinen yksittäinen tuki, joka on myönnetty 2 artiklassa tarkoitettujen [viiden veropäätöksen] nojalla ja jota ei voida periä takaisin asianomaiselta gibraltarilaiselta yritykseltä, on perittävä takaisin muilta yhteisöiltä, jotka muodostavat taloudellisen kokonaisuuden tämän gibraltarilaisen yrityksen kanssa, eli asianomaiselta alankomaalaiselta rajavastuuyhtiöltä, alankomaalaiselta kommandiitti-yhtiöltä tai gibraltarilaisen yrityksen emoyhtiöltä.

– –”

II Asian käsittelyn vaiheet ja asianosaisten vaatimukset

28 Kantajat Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific), MJN Global Holdings BV, MJ BV ja MJN US nostivat nyt käsiteltävän kanteen unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 15.7.2019 toimittamallaan kannekirjelmällä.

29 Kantajat esittivät 27.3.2020 unionin yleisen tuomioistuimen työjärjestyksen 106 artiklan 2 kohdan mukaisesti istunnon pitämistä koskevan perustellun pyynnön.

- 30 Unionin yleinen tuomioistuin päätti toisen jaoston ehdotuksesta työjärjestyksensä 28 artiklan mukaisesti siirtää asian laajennetun ratkaisukokoonpanon käsiteltäväksi.
- 31 Unionin yleinen tuomioistuin esitti 12.5.2021 työjärjestyksensä 89 artiklan 3 kohdan mukaisena prosessinjohtotoimena asianosaisille kirjallisia kysymyksiä. Asianosaiset vastasivat unionin yleisen tuomioistuimen pyyntöön asetetussa määräajassa.
- 32 Asianosaisten lausumat ja vastaukset unionin yleisen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin kuultiin 28.6.2021 pidetyssä istunnossa.
- 33 Kantajat vaativat, että unionin yleinen tuomioistuin
- kumoaa riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdan, 2 artiklan ja 5 artiklan 1 ja 2 kohdan siltä osin kuin niitä sovelletaan kantajiin
 - velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.
- 34 Komissio vaatii, että unionin yleinen tuomioistuin
- jättää kanteen tutkimatta tai hylkää sen perusteettomana
 - velvoittaa kantajat korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

III Oikeudellinen arviointi

- 35 Aluksi on tuotava esille, että komissio on luopunut vastauskirjelmässään kanteen tutkimatta jättämisestä koskevasta vaatimuksesta, koska se esitettiin liian myöhään.

A Kanteen rakenne

- 36 Kuten riidanalaisen päätöksen päätösosasta ja edellä tämän tuomion 13–26 kohdasta ilmenee, riidanalainen päätös koskee ensinnäkin kahta tukiohjelmaa, jotka ovat kyseisen päätöksen 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu passiivisten korkotulojen verottamatta jättäminen ja saman päätöksen 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu rojaltitulojen verottamatta jättäminen, ja toiseksi kyseisen päätöksen 2 artiklassa tarkoitettuihin viiteen veropäätökseen perustuvia viittä yksittäistä toimenpidettä.
- 37 Viiden veropäätöksen luonnehtiminen yksittäiseksi tueksi 31.12.2013 jälkeisen ajan osalta (eli sen päivän jälkeen, jona tukiohjelmat lopetettiin) on täysin erillinen passiivisten korkotulojen ja rojaltitulojen verottamatta jättämisen luonnehdinnasta. Riidanalainen päätös sisältää siis kaksi erillistä osiota, joissa valtiontuen olemassaolon kriteerejä tarkastellaan erikseen.
- 38 Lisäksi riidanalaisen päätöksen 5 artiklan 1 ja 2 kohta koskevat saman päätöksen 1 ja 2 artiklassa tarkoitettujen tukien takaisinperintää.
- 39 Kantajat vaativat kanteellaan riidanalaisen päätöksen kumoamista osittain ja erityisesti kyseisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdan, 2 artiklan ja 5 artiklan 1 ja 2 kohdan kumoamista kantajiin sovellettavilta osin.

- 40 Kanne jakautuu kolmeen erilliseen osaan. Kanteen ensimmäinen osa koskee riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdan kumoamista siltä osin kuin komissio piti rojaltitulojen verottamatta jättämistä tukiohjelmana ja velvoitti perimään tähän toimenpiteeseen liittyneen tuen takaisin. Kanteen toinen osa koskee riidanalaisen päätöksen 2 artiklan kumoamista siltä osin kuin komissio totesi MJN GibCon hyötyneen tukitoimenpiteistä 31.12.2013 saakka ja senkin jälkeen osana vuonna 2012 annettua MJN GibCoa koskevaa veropäätöstä sekä velvoitti perimään näihin toimenpiteisiin liittyneen tuen takaisin. Kanteen kolmas osa koskee puolestaan riidanalaisen päätöksen 5 artiklan 2 kohdan kumoamista siltä osin kuin komissio velvoitti perimään tuet takaisin MJN GibColta ja, jos tämä ei ollut mahdollista, kantajilta.
- 41 Kutakin näistä osista on siten tarkasteltava vuorollaan.
- 42 Komissio tuo tältä osin esille, että käsiteltävän kanteen hyväksyminen edellyttää, että kantajat ovat riitauttaneet tehokkaasti samalla kertaa riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdan ja 2 artiklan. Lisäksi komissio korostaa, että vaikka kanne hyväksyttäisiin osittain, riidanalaisen päätöksen 5 artiklassa säädetyn takaisinperinnän riitauttaminen voitaisiin hyväksyä vain sen tukiosan suhteen, jonka osalta kanne hyväksyttäisiin, ja vain kantajia koskevilta osin. Kantajat väittävät puolestaan, että kannekirjelmään sisältyy erillisiä osia, joilla riitautetaan riidanalaisen päätöksen päätösosan eri artikloja, joten kantajat saattaisivat voittaa asian jommankumman kanteen kohteena olevan artiklan tai niiden molempien osalta.
- 43 Oikeuskäytännön mukaan unionin yleinen tuomioistuin ei voi pelkästään sen seikan perusteella, että se pitää perusteltuna kantajan kanteensa tueksi esittämää kanneperustetta, automaattisesti kumota riitautettua toimea kokonaisuudessaan. Kumoaminen kokonaisuudessaan ei nimittäin ole mahdollista silloin, kun on ilmeisen selvää, että kyseinen kanneperuste, joka koskee vain erityistä osaa riitautetusta toimesta, voi johtaa vain osittaiseen kumoamiseen (ks. tuomio 11.12.2008, komissio v. Département du Loiret, C-295/07 P, EU:C:2008:707, 104 kohta).
- 44 Unionin toimen osittainen kumoaminen on kuitenkin mahdollista vain silloin, kun osat, joiden kumoamista on vaadittu, ovat sellaisia, että ne voidaan erottaa muusta toimesta. Tämä erotettavuutta koskeva edellytys ei täyty, jos toimen osittaisella kumoamisella muutetaan sen pääsisältöä (ks. tuomio 11.12.2008, komissio v. Département du Loiret, C-295/07 P, EU:C:2008:707, 105 ja 106 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 45 Ensin on todettava, että kanteen eri osissa vaaditaan kussakin riidanalaisen päätöksen kumoamista osittain ja ne koskevat kyseisen päätöksen päätösosan eri kohtia, joissa on kussakin kyse täysin toisistaan erillisistä ja itsenäisistä tukitoimenpiteistä, joten jos jotkin näiden osien tueksi esitetyistä kanneperusteista hyväksyttäisiin, ne voisivat johtaa vain riidanalaisen päätöksen kumoamiseen osittain. Kuten kantajat ovat vahvistaneet istunnossa, niiden kanteessa vaaditaan yksinomaan riidanalaisen päätöksen 2 artiklan kumoamista siltä osin kuin se koskee MJN GibColle myönnettyä tukea – ei edunsaajille, joille neljä muuta veropäätöstä oli osoitettu, myönnettyjä yksittäisiä tukia – joten jos kyseisen artiklan kumoamista koskevat kanneperusteet hyväksyttäisiin, johtaisi tämä kyseisen artiklan kumoamiseen vain siltä osin kuin se koskee MJN GibCoa ja kantajia hyödyttäneitä tukitoimenpiteitä. Lisäksi jos riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdan kumoamista tai kyseisen päätöksen 2 artiklan kumoamista kantajiin sovellettavilta osin koskevat väitteet olisi hyväksyttävä, johtaisi tämä riidanalaisen päätöksen 5 artiklan kumoamiseen siltä osin kuin se koskee näissä päätösosan osissa tarkoitettujen tukitoimenpiteiden nojalla maksettujen määrien takaisinperintää.

B Kanteen ensimmäinen osa, jossa vaaditaan kumoamaan riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohta, joka koskee rojaltitulojen verottamatta jättämistä ja jossa velvoitetaan perimään toimenpiteeseen liittynyt tuki takaisin

- 46 Kantajat vaativat kanteensa ensimmäisessä osassa riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdan sekä 5 artiklan 1 kohdan kumoamista kantajiin sovellettavilta osin, ja kantajien tämän osan tueksi olennaisin osin esittämät kanneperusteet voidaan jakaa kolmeen ryhmään.
- 47 Ensimmäinen kanneperuste koskee ilmeisiä arviointivirheitä, SEU 5 artiklaan sisältyvän annetun toimivallan periaatteen rikkomista, jäsenvaltioiden verotuksellisen autonomian ja itsemääräämisoikeuden periaatteen huomioimatta jättämistä sekä komission toimivallan ylittämistä (kannekirjelmän ensimmäisen osan b jakso).
- 48 Toinen, kolmas ja neljäs kanneperuste koskevat ilmeisiä arviointivirheitä ja SEUT 107 artiklan 1 kohdan rikkomista siten, ettei komissio ole osoittanut edun olemassaoloa eikä edun valikoivuutta (kannekirjelmän ensimmäisen osan c, d ja e jakso).
- 49 Viides kanneperuste koskee ilmeisiä arviointivirheitä ja [SEUT 108] artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä 22.3.1999 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 659/1999 (EYVL 1999, L 83, s. 1) 1 artiklan c alakohdan rikkomista siten, että komissio katsoi verovapautusjärjestelmän voimassa olevaksi tueksi (kannekirjelmän ensimmäisen osan f jakso).
- 50 Lisäksi kantajat yksilöivät kannekirjelmän ensimmäisen osan a jaksossa useita ilmeisiä arviointivirheitä, jotka koskevat niiden vuoden 2010 tuloverolain ja vuoden 1952 tuloverolain säännösten tulkintaa, joihin viitataan riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdan kumoamista koskevan vaatimuksen tueksi esitetyissä kanneperusteissa.
- 51 Unionin yleinen tuomioistuin tarkastelee edellä tämän tuomion 47–49 kohdassa mainittuja kanneperusteita vuoron perään ja ottaa tässä yhteydessä huomioon kannekirjelmän ensimmäisen osan a jaksossa määritetyt virheet.

1. Kanneperuste, joka koskee ilmeistä arviointivirhettä, SEU 5 artiklan rikkomista, verotuksellisen itsemääräämisoikeuden periaatteen huomioimatta jättämistä ja toimivallan ylittämistä (riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdan kumoamista koskevan vaatimuksen tueksi esitettävä ensimmäinen kanneperuste)

- 52 Kantajat väittävät ensimmäisessä kanneperusteessaan, joka esitetään riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdan kumoamista koskevan vaatimuksen tueksi, että komissio on rikkonut SEU 5 artiklassa vahvistetun annetun toimivallan periaatetta, jonka mukaisesti välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden itsemääräämisoikeuden ja toimivallan piiriin, ja että komissio on ylittänyt toimivaltansa SEU 17 artiklan 1 kohdan suhteen käyttämällä valtiontuen alaan liittyvää toimivaltaansa estääkseen ilmeisen kahteen kertaan myönnettävän verovapautuksen. Komissio on kiertänyt näin SEUT 116 artiklassa määrättyä menettelyä, jonka mukaan komissio voi toteuttaa toimia, jos se toteaa, että jokin eroavuus jäsenvaltioiden oikeussäännösten välillä vääristää kilpailun edellytyksiä sisämarkkinoilla.
- 53 Kantajat korostavat, ettei valtiontukien valvonta vaikuta jäsenvaltioiden toimivaltaan päättää sopivimmaksi katsomastaan verotusjärjestelmästä ja määrittää tässä yhteydessä itsenäisesti verotettavien tulojen ja voiton luokat ja laskentatavat (veropohja). Oikeuskäytännöstä ilmenee

selkeästi, että edun olemassaolo on osoitettava suhteessa niin sanottuun normaaliin verotukseen, sellaisena kuin se määritellään kansallisissa verosäännöissä, eikä komissiolla ole toimivaltaa määrittellä itsenäisesti niin sanottua normaalia verotusta. Vaikka jäsenvaltioiden on käytettävä verotukseen liittyvää toimivaltaansa unionin lainsäädäntöä noudattaen, komissiolla ei siten ole toimivaltaa laajentaa merkityksellisen viitejärjestelmän muodostavien normaalien verosääntöjen soveltamisalaa eikä puuttua jäsenvaltion itsenäisiin päätöksiin muutoin kuin poistamalla kyseisen viitejärjestelmän muodostavia sääntöjä koskevia poikkeuksia.

- 54 Kantajat väittävät yhtäältä komission tehneen ilmeisen arviointivirheen todetessaan, että vuoden 2010 tuloverolain tavoitteena oli yhtiöiden verottaminen niiden saaman voiton tai tuottojen kokonaismäärästä, ja katsoessaan, että (passiivisten) rojalitulojen verottamatta jättäminen oli vuoden 2010 tuloverolakia koskeva poikkeus. Toisaalta ne väittävät, että komissio on soveltanut liian laajasti SEUT 107 artiklan 1 kohtaa ja periaatetta, jonka mukaan valtiontuki määritetään sen vaikutusten perusteella, ja että käsiteltävä asia poikkeaa niistä asioista, jotka ovat olleet riidanalaisessa päätöksessä mainittujen 15.11.2011 annetun tuomion komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732) ja 21.12.2016 annetun tuomion komissio v. World Duty Free Group ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981) taustalla.
- 55 Komissio kiistää nämä väitteet.
- 56 Ensinnäkin väitteestä, jonka mukaan SEU 5 artiklaa on rikottu, on muistutettava, että niiden alojen ulkopuolella, joilla unionin vero-oikeus on yhdenmukaistettu, kunkin veron olennaisten ominaispiirteiden määrittäminen kuuluu jäsenvaltioiden harkintavaltaan niiden verotuksellisen autonomian mukaisesti, mutta tätä harkintavaltaa käytettäessä on joka tapauksessa noudatettava unionin oikeutta. Tämä pätee muun muassa verokannan, joka voi olla suhteellinen tai progressiivinen, valintaan, mutta myös veroperusteen ja verotettavan tapahtuman määrittämiseen (tuomio 16.3.2021, komissio v. Puola, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 38 kohta).
- 57 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on kuitenkin niin, että vaikka välitön verotus kuuluu unionin oikeuden tässä kehitysvaiheessa jäsenvaltioiden toimivaltaan, niiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään kuitenkin noudatettava unionin oikeutta (ks. tuomio 12.7.2012, komissio v. Espanja, C-269/09, EU:C:2012:439, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Jäsenvaltioiden toteuttamat toimet välittömän verotuksen kaltaisilla aloilla, joita ei ole yhdenmukaistettu unionissa, kuuluvat siten valtiontukien valvontaan liittyvän lainsäädännön soveltamisalaa.
- 58 Jäsenvaltioiden on nimittäin noudatettava unionin oikeutta, kun ne käyttävät verotukseen liittyvää toimivaltaansa, ja pidättäytyttävä tässä yhteydessä kaikista toimenpiteistä, jotka voisivat olla sisämarkkinoille soveltumaton valtiontukea (ks. vastaavasti tuomio 3.6.2010, komissio v. Espanja, C-487/08, EU:C:2010:310, 37 kohta).
- 59 Komissio voi siten luonnehtia verotoimenpiteen olevan valtiontukea, jos tällaisen luonnehdinnan edellytykset täyttyvät (ks. vastaavasti tuomio 2.7.1974, Italia v. komissio, 173/73, EU:C:1974:71, 28 kohta; tuomio 22.6.2006, Belgia ja Forum 187 v. komissio, C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416, 81 kohta ja tuomio 25.3.2015, Belgia v. komissio, T-538/11, EU:T:2015:188, 65 ja 66 kohta).

- 60 Toimenpiteestä aiheutuvan taloudellisen edun edellytyksestä on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan valtiontukina pidetään sellaisia toimenpiteitä, jotka muodossa tai toisessa ovat omiaan suosimaan yrityksiä suoraan tai välillisesti tai joita on pidettävä sellaisena taloudellisena etuna, jota edunsaajayritys ei olisi saanut tavanomaisten markkinoilla sovellettavien ehtojen mukaan (ks. tuomio 2.9.2010, komissio v. Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 9.10.2014, Ministerio de Defensa ja Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, 21 kohta).
- 61 Tarkemmin sanottuna toimenpidettä, jolla viranomaiset myöntävät tietyille yrityksille suotuisan verokohtelun ja jolla ei tosin siirretä valtion varoja mutta asetetaan edunsaajat taloudellisesti edullisempaan asemaan kuin muut verovelvolliset, on pidettävä SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukena (tuomio 15.3.1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, 14 kohta; ks. myös tuomio 8.9.2011, Paint Graphos ym., C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Lisäksi verotoimenpiteiden kohdalla itse edun olemassaolo voidaan osoittaa ainoastaan joko suhteessa niin sanottuun ”normaaliin” verotukseen (tuomio 6.9.2006, Portugali v. komissio, C-88/03, EU:C:2006:51, 56 kohta) tai suhteessa jäsenvaltion verotuksellisen autonomiansa nojalla määrittelemiin verosääntöihin.
- 62 Jäsenvaltioiden verotuksellinen autonomia ei siten merkitse sitä, että kaikki verotoimenpiteet, jotka vaikuttavat erityisesti veroviranomaisten huomioimaan veropohjaan, jäävät SEUT 107 artiklan soveltamisalan ulkopuolelle. Jos verotoimenpide johtaa tosiasiallisesti syrjintään huomioon otettavana viitejärjestelmänä olevan normaalin verosäännösten tavoitteen kannalta toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa olevien yhtiöiden välillä ja siten antaa toimenpiteen edunsaajille valikoivan edun, joka suosii jotakin yritystä tai tuotannonalaa, voidaan toimenpidettä pitää SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukena (ks. vastaavasti tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 104 kohta).
- 63 Edellä esitetyn perusteella komissio, jolla on toimivalta valvoa SEUT 107 artiklan noudattamista, ei ylittänyt toimivaltaansa, kun se tutki rojaltiltulojen verottamista jättämistä sen selvittämiseksi, oliko kyseinen toimenpide tukiohjelma ja, jos oli, soveltuiko se sisämarkkinoille SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla.
- 64 Yksikään kantajien esittämistä väitteistä ei voi saattaa tätä toteamusta kyseenalaiseksi.
- 65 Ensinnäkin edellä tämän tuomion 57 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee, ettei komissiolla ole unionin oikeuden tässä kehitysvaiheessa toimivaltaa määritellä itsenäisesti yrityksen niin sanotusti normaalia verotusta ottamatta huomioon kansallisia verosääntöjä. On kuitenkin huomautettava, että edun ja valikoivuuden kriteerien arvioinnin perusteella komissio käytti viitejärjestelmänä Gibraltarilla sovellettavia verolainsäädännön säännöksiä eli vuoden 2010 tuloverolain säännöksiä ja erityisesti kyseisen lain 11, 16 ja 74 §:ää sekä liitettä 1 ja otti huomioon Yhdistyneen kuningaskunnan ja Gibraltarin viranomaisten huomautukset, joissa selitetään vuoden 2010 tuloverolailla käyttöön otetun verotusjärjestelmän sisältöä ja sen pääperiaatteita. Toisin kuin kantajat väittävät, komissio ei siten ole määritellyt itsenäisellä tavalla niin sanottua normaalia verotusta, eikä se ole loukannut annetun toimivallan periaatetta käsiteltävässä asiassa.
- 66 Toiseksi komissio ei voi jättää huomioimatta jäsenvaltioille välittömän verotuksen alalla kuuluvaa toimivaltaa, kun se tulkitsee Gibraltarilla sovellettavia verosäännöksiä. Komissio voi nimittäin arvioida itse valtiontukiin liittyvien verotoimenpiteiden valvonnan nojalla kansallisia

verosäännöksiä, ja tarvittaessa asianomainen jäsenvaltio tai mahdolliset asianomaiset osapuolet voivat riitauttaa kyseisen arvioinnin unionin yleiselle tuomioistuimelle esitetillä kumoamiskanteella.

- 67 Tältä osin on korostettava, että komissio on tehnyt Gibraltarilla sovellettavien verosäännösten arvioinnin niiden tietojen perusteella, joita Yhdistyneen kuningaskunnan ja Gibraltarin viranomaiset ovat sille toimittaneet. Etenkin kuten riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 93 perustelukappaleesta ja alaviitteestä 46 ilmenee, komissio on määritellyt normaalin verotuksen pääperiaatteet sisältävän viitejärjestelmän sekä tämän viitejärjestelmän tavoitteen niiden tietojen perusteella, jotka Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset toimittivat sille hallinnollisen menettelyn aikana.
- 68 Kolmanneksi, kuten komissio on tuonut esille vastineensa 75 kohdassa, sen toimivalta, joka koskee verotuksen alaan liittyvän valtiontuen olemassaolon valvontaa, ei rajaudu tapauksiin, joissa on kyseessä muodollinen poikkeaminen kansallisesta verotusjärjestelmästä. Sääntelytekniikka on näet merkityksetön arvioitaessa kansallisen toimenpiteen vaikutuksia SEUT 107 artiklan 1 kohdan osalta (ks. vastaavasti tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym., C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 79 kohta). Toisin kuin kantajat väittävät, komissio ei siis ole ylittänyt toimivaltaansa tutkiessaan yhden tuloluokan verottamatta jättämistä tai kyseisen tuloluokan jättämistä verotettavien tuloluokkien ulkopuolelle vuoden 2010 tuloverolailla käyttöön otetun verotusjärjestelmän pääperiaatteiden pohjalta.
- 69 Neljänneksi kantajien väittämät, vuoden 2010 tuloverolain tavoitteen ja pääperiaatteiden määrittelyyn liittyvät arviointivirheet ja rikkomiset; se, ettei mahdollista syrjintää näytetty toteen, ja 15.11.2011 annetun tuomion komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732) sekä 21.12.2016 annetun tuomion komissio v. World Duty Free Group ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981) soveltaminen käsiteltävässä asiassa ovat tehottomia pyrittäessä osoittamaan, ettei komissio ollut mahdollisesti toimivaltainen. Tällaisilla väitteillä voidaan pyrkiä päinvastoin osoittamaan joko ilmeiset arviointivirheet ja se, että komissio on rikkonut SEUT 107 artiklaa, tai virheet tai rikkomiset, jotka ovat tapahtuneet varsinaisen komission toimivallan käytön yhteydessä.
- 70 Kaiken edellä esitetyn perusteella on todettava, ettei komissio ole rikkonut SEU 5 artiklaa riidanalaisen päätöksen antamalla.
- 71 Harkintavallan väärinkäyttöä koskevan väitteen osalta on muistettava toiseksi, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan toimea toteutettaessa harkintavaltaa on käytetty väärin vain, jos objektiivisten, asiaankuuluvien ja yhtäpitävien seikkojen perusteella on selvää, että toimenpide on tehty yksinomaan tai ainakin olennaisilta osin muiden kuin esitettyjen päämäärien saavuttamiseksi tai EUT-sopimuksessa erityisesti määrätyn menettelyn välttämiseksi (ks. vastaavasti tuomio 16.4.2013, Espanja ja Italia v. neuvosto, C-274/11 ja C-295/11, EU:C:2013:240, 33 kohta ja tuomio 12.7.2018, PA v. parlamentti, T-608/16, ei julkaistu, EU:T:2018:440, 42 kohta).
- 72 Käsiteltävässä asiassa komission ei voida väittää käyttäneen harkintavaltaansa väärin, kun se antoi riidanalaisen päätöksen, jolla todetaan muodollisen tutkintavaiheen päätteeksi, että rojaltitulojen verottamatta jättäminen on sisämarkkinoille soveltumatonta valtiontukea.
- 73 Myöskään pelkkä toteamus, jonka mukaan komissio on käyttänyt valtiontukiin liittyvää toimivaltaansa estääkseen ilmeisen kahteen kertaan myönnettävän verovapautuksen, ei ole objektiivisista, asiaankuuluvista ja yhtäpitävistä seikoista muodostuva kokonaisuus, jonka

perusteella voitaisiin todeta komission pyrkineen kiertämään SEUT 116 artiklassa määrätyn menettelyn. Riidanalaisella päätöksellä ei kyseenalaistettu alueperiaatteen soveltamista, minkä lisäksi on todettava yhtäältä, että arvioinnissa, jonka mukaan rojaltiltulojen verottamatta jättäminen on tukitoimenpide, ei otettu huomioon sitä, verotetaanko näitä tuloja muilla verotuksellisilla lainkäyttöalueilla, vaan se perustui ainoastaan Gibraltarilla sovellettaviin verosääntöihin. Toisaalta riidanalaisesta päätöksestä ei ilmennyt komission pyrkineen yhdenmukaistamaan Gibraltarilla sovellettavan verolainsäädännön eri jäsenvaltioissa sovellettavien lainsäädäntöjen kanssa.

- 74 Näin ollen on todettava, ettei komissio ole käyttänyt harkintavaltaa väärin.
- 75 Edellä esitetyn perusteella riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdan kumoamista koskevan vaatimuksen tueksi esitettävä ensimmäinen kanneperuste on hylättävä.

2. Kanneperusteet, jotka koskevat ilmeisiä arviointivirheitä ja SEUT 107 artiklan 1 kohdan rikkomista (riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdan kumoamista koskevan vaatimuksen tueksi esitettävät toinen, kolmas ja neljäs kanneperuste)

- 76 Toinen, kolmas ja neljäs kanneperuste, jotka esitetään riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdan kumoamista koskevan vaatimuksen tueksi, koskevat ilmeisiä arviointivirheitä ja SEUT 107 artiklan 1 kohdan rikkomista siten, että komission mukaan rojaltiltulojen verottamatta jättämisestä aiheutui valikoivaa etua edunsaajille. Kantajat riitauttavat ensinnäkin edun arvioinnin (riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdan kumoamista koskevan vaatimuksen tueksi esitettävä toinen kanneperuste), toiseksi valikoivuutta koskevat päätelmät (riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdan kumoamista koskevan vaatimuksen tueksi esitettävä kolmas kanneperuste) ja kolmanneksi komission toteaman valikoivan edun laajuuden (riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdan kumoamista koskevan vaatimuksen tueksi esitettävä kolmas kanneperuste). Kantajien esittämissä kanneperusteissa viitataan Gibraltarin verolainsäädännön sisältöä ja ulottuvuutta koskeviin ilmeisiin arviointivirheisiin, jotka täsmennetään kannekirjelmän ensimmäisen osan a jaksossa.

a) Alustavat huomautukset

1) Riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu tukitoimenpide

- 77 Aluksi on muistutettava, että riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu toimenpide on – kuten kyseisen päätöksen johdanto-osan 28, 33 ja 82 perustelukappaleesta ilmenee – rojaltiltulojen verottamatta jättäminen, jota komissio luonnehtii ”rojaltiltuloja koskevaksi verovapautukseksi”. Kuten komissio toi esille riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 28, 33 ja 93 perustelukappaleessa, tämä verottamatta jättäminen johtuu siitä, etteivät rojaltiltulot sisältyneet vuoden 2010 tuloverolain liitteessä 1 tyhjentävästi lueteltuihin Gibraltarilla verotettaviin tuloluokkiin.
- 78 Tältä osin on huomautettava yhtäältä, että menettelyn aloittamista koskevasta päätöksestä, joka on otettava huomioon riidanalaisesta päätöstä tulkittaessa, ilmenee (ks. erityisesti kyseisen päätöksen johdanto-osan 34 perustelukappale), että riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu toimenpide on tarkalleen ottaen passiivisia tuloja (passive income) olevien rojaltiltulojen verottamatta jättäminen. Tällainen tulkinta ilmenee myös riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 76 perustelukappaleesta, luettuna yhdessä kyseisen päätöksen alaviitteen 25

kanssa, jossa komissio selvittää, että riidanalaiseen päätökseen sisältyvä arviointi koskee ainoastaan passiivisia korkotuloja ja rojaltituloja ja että riidanalainen päätös ei koske muita passiivisen tulon luokkia. Toisaalta, kuten riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 76 perustelukappaleessa täsmennetään, rojaltitulojen verottamatta jättämistä koskeva tutkimus kohdistui vain ajanjaksoon 1.1.2011–31.12.2013.

- 79 Siltä osin kuin kantajat väittävät komission luonnehtineen rojaltitulojen verottamatta jättämistä virheellisesti ”implisiittiseksi verovapautukseksi” ja jättäneen huomioimatta sen seikan, että vuoden 2010 tuloverolain 11 §:n mukaan vain liitteessä 1 lueteltuihin tuloluokkiin kuuluvia tuloja verotettiin Gibraltarilla, on huomautettava, että komissio otti riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 93 perustelukappaleessa huomioon sen, että vuoden 2010 tuloverolain 11 §:n mukaan vain liitteessä 1 lueteltuihin tuloluokkiin kuuluvia tuloja verotettiin Gibraltarilla. Komissio nimittäin selvensi riidanalaisessa päätöksessä, että teollis- ja tekijänoikeuksista saatavien rojaltitulojen verottamatta jättäminen oli ”implisiittinen verovapautus”, koska rojaltitulot eivät sisältyneet liitteessä 1 lueteltuihin Gibraltarilla verotettaviin tuloluokkiin, jotka kuuluivat vuoden 2010 tuloverolailla käyttöön otetun verotusjärjestelmän soveltamisalaan. Myös riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 28, 32 ja 33 perustelukappaleesta sekä alaviitteestä 17 ilmenee komission ottaneen huomioon sen seikan, että 1.1.2011–31.12.2013 rojaltitulot eivät sisältyneet vuoden 2010 tuloverolain liitteessä 1 lueteltuihin Gibraltarilla verotettaviin tuloluokkiin eivätkä ne olleet veronalaisia.
- 80 Tältä osin on muistettava lisäksi, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 107 artiklan 1 kohdassa ei tehdä eroa valtioiden toimenpiteiden syiden tai tavoitteiden perusteella, vaan määritellään toimenpiteet niiden vaikutusten perusteella ja siis käytetyistä tekniikoista riippumatta (ks. vastaavasti tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 87 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 81 Näin ollen sillä seikalla, etteivät rojaltitulot olleet Gibraltarilla tuloveronalaisia, koska ne eivät sisältyneet vuoden 2010 tuloverolain liitteessä 1 lueteltuihin tuloluokkiin, oli samat vaikutukset kuin siinä tapauksessa, että tämä tuloluokka olisi mainittu kyseisessä liitteessä, mutta siihen olisi sovellettu muodollisesti verovapautusta. Kuten julkiasiamies Manuel Campos Sánchez-Bordona on näet tuonut esille ratkaisuehdotuksessaan Wereldhave Belgium ym. (C-448/15, EU:C:2016:808, 40 ja 42 kohta), veronmaksuvelvollisuuden puuttuessa verotettava tapahtuma ei toteudu, mutta verovapautuksen ollessa kyseessä se toteutuu. Viimeksi mainitussa tilanteessa pääasiallinen verovelvollisuus on teoriassa syntynyt, mutta verovelvollinen vapautetaan lain nojalla kokonaan tai osittain veron maksamisesta, jolloin häneltä ei tosiasiallisesti voida vaatia veroa. Veronmaksuvelvollisuuden puuttumisen ja verovapautuksen vaikutukset ovat siten samat, eli veroa ei kanneta. Tämän perusteella komissio ei ole tehnyt virhettä luonnehtiessaan rojaltitulojen verottamatta jättämistä ”implisiittiseksi verovapautukseksi”.
- 82 Toiseksi siltä osin kuin kantajat kiistävät riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 33 perustelukappaleeseen sisältyvän toteamuksen, jonka mukaan rojaltitulot eivät ole olleet missään vaiheessa veronalaisia vuoden 2010 verolain nojalla, ja väittävät tällaisten tulojen kuuluneen myös ennen vuoden 2010 tuloverolakiin vuonna 2013 tehtyä muutosta asianomaisen lain liitteessä 1 mainittuun tuloluokkaan A eli ”kaupasta, liiketoiminnasta ja ammatinharjoittamisesta” saatuihin voittoihin, on tuotava esille seuraavaa.

- 83 Kuten edellä tämän tuomion 77 ja 78 kohdasta ilmenee, kyseisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu toimenpide on rojaltitulojen verottamatta jättäminen, jota komissio luonnehtii ”rojaltituloja koskevaksi verovapautukseksi”, sellaisena kuin se ilmenee siitä, etteivät rojaltitulot sisältyneet vuoden 2010 tuloverolain liitteessä 1 lueteltuihin Gibraltarilla verotettaviin tuloluokkiin. Kyseinen toimenpide koskee nimenomaisesti rojaltituloja passiivisina tuloina. Kantajat myöntävät itsekkin, että ”puhtaasti passiiviset” rojaltitulot, jotka eivät synny liiketoiminnasta, eivät kuuluneet mihinkään vuoden 2010 tuloverolain liitteessä 1 luetelluista tuloluokista, ennen kuin vuoden 2010 tuloverolakiin vuonna 2013 tehdyt muutokset tulivat voimaan 1.1.2014, eivätkä ne siten olleet veronalaisia Gibraltarilla.
- 84 Tämän perusteella kantajien väittämät virheet eivät voi kyseenalaistaa toteamusta, jonka mukaan rojaltitulot, jotka ovat passiivista tuloa, eivät sisältyneet lähtökohtaisesti vuoden 2010 tuloverolain, sellaisena kuin se oli voimassa ennen 1.1.2014, liitteessä 1 lueteltuihin tuloluokkiin, eivätkä ne siten olleet veronalaisia Gibraltarilla. Näin ollen kyseiset väitteet eivät voi kyseenalaistaa riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdan laillisuutta, vaan ne on hylättävä tehottomina.
- 85 Joka tapauksessa komissio ei ole tehnyt virhettä todetessaan, etteivät rojaltitulot olleet veronalaisia Gibraltarilla, tutkimatta, voitiinko näitä tuloja verottaa vuoden 2010 tuloverolain liitteessä 1 mainitun tuloluokan A nojalla.
- 86 Yhdistyneen kuningaskunnan ja Gibraltarin viranomaiset ovat nimittäin vahvistaneet toistuvasti hallinnollisen menettelyn aikana esittämässään useissa huomautuksissa, että rojaltitulot eivät olleet veronalaisia Gibraltarilla vuoden 2010 tuloverolain mukaisesti, sellaisena kuin kyseinen laki oli voimassa 1.1.2011–31.12.2013. Lisäksi Yhdistynyt kuningaskunta on selittänyt selkeästi 14.9.2012 päivättyihin huomautuksiin liitettyssä vuoden 2010 tuloverolakia koskevassa selvityksessä, että tällaiset rojaltitulot eivät sisältyneet vuoden 2010 tuloverolain liitteessä 1 lueteltuihin Gibraltarilla verotettaviin tuloluokkiin eikä niitä etenkään voitu pitää kaupasta tai liiketoiminnasta saatuna voittona, joka kuului kyseisessä liitteessä mainittuun tuloluokkaan A.
- 87 Lisäksi on tuotava esille, että vuoden 2010 tuloverolain tulkitseminen siten, etteivät rojaltitulot ole olleet missään vaiheessa veronalaisia Gibraltarilla, on yhdenmukainen sen 11.9.2012 päivätyn veropäätöshakemuksen sisällön kanssa, jonka perustella vuonna 2012 annettu MJN GibCoa koskeva veropäätös annettiin. Kantajat olivat näet tuoneet kyseisessä asiakirjassa esille, että niiden mukaan MJN GibCon saamat rojaltitulot eivät kuuluneet yhteenkään vuoden 2010 tuloverolain liitteessä 1 mainittuun Gibraltarilla verotettavaan tuloluokkaan.
- 88 Tämän perusteella komissio ei ole tehnyt virhettä katsoessaan, etteivät rojaltitulot olleet veronalaisia Gibraltarilla 1.1.2011–31.12.2013, eikä tutkiessaan, aiheutuiko tällaisesta verottamatta jättämisestä valikoivaa etua edunsaajille ja oliko se siten SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea.

2) Edun aiheutumista ja valikoivuutta koskevien kriteerien tutkiminen

- 89 Oikeuskäytännön mukaan valtiontueksi luonnehtiminen edellyttää, että kaikki SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettut edellytykset täyttyvät. Niinpä toimenpiteen katsominen kyseisessä määräyksessä tarkoitetuksi tueksi edellyttää ensinnäkin, että kyseessä on valtion toimenpide tai valtion varoilla toteutettu toimenpide; toiseksi, että kyseinen toimenpide on omiaan vaikuttamaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan; kolmanneksi, että toimenpiteellä

annetaan valikoivaa etua sille, joka on toimenpiteen edunsaajana, ja neljänneksi, että toimenpide vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua (ks. tuomio 21.12.2016, komissio v. Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 90 Tältä osin on tuotava esille, että arvioitaessa verotoimenpiteitä SEUT 107 artiklan 1 kohdan kannalta sekä edun kriteerin että valikoivuuden kriteerin tutkiminen edellyttää, että ensin määritetään tutkimisen kannalta merkittävän viitejärjestelmän muodostavat normaalit verosäännöt.
- 91 Yhtäältä verotoimenpiteiden kohdalla itse edun olemassaolo voidaan osoittaa ainoastaan suhteessa niin sanottuun ”normaaliin” verotukseen (tuomio 6.9.2006, Portugali v. komissio, C-88/03, EU:C:2006:51, 56 kohta). Tällainen toimenpide antaa nimittäin taloudellista etua edunsaajalle vain, jos sillä alennetaan yrityksen vastattavaksi tavallisesti kuuluvia kustannuksia ja se on siten sekä luonteeltaan että vaikutuksiltaan avustuksen kaltainen, vaikkei se ole avustus sanan suppeassa merkityksessä (tuomio 9.10.2014, Ministerio de Defensa ja Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, 22 kohta). Viitejärjestelmä vahvistaa siten nimenomaan niin sanotun normaalin verotuksen.
- 92 Toisaalta kansallisen verotoimenpiteen luokitteluun valikoivaksi edellyttää aluksi sitä, että ennalta määritetään ja tutkitaan asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettava yleinen tai normaali verojärjestelmä (tuomio 8.9.2011, Paint Graphos ym., C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49 kohta).
- 93 Komissio on sitä paitsi täsmentänyt viitejärjestelmän käsitettä koskevaa tulkintaansa tiedonannossaan SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta valtiontuen käsitteestä (EUVL 2016, C 262, s. 1). Vaikkei kyseinen tiedonanto voi sitoa unionin tuomioistuinta, unionin tuomioistuin voi ottaa siitä hyödyllisiä vaikutteita (ks. vastaavasti ja analogisesti tuomio 26.7.2017, Tšekki v. komissio, C-696/15 P, EU:C:2017:595, 53 kohta).
- 94 Valtiontuen käsitteestä annetun tiedonannon 133 kohdassa tuodaan erityisesti esille, että viitejärjestelmä muodostuu johdonmukaisesta sääntökokonaisuudesta, jota sovelletaan objektiivisten kriteerien perusteella yleensä kaikkiin sen tavoitteen määrittelemään soveltamisalaan kuuluviin yrityksiin. Valtiontuen käsitteestä annetun tiedonannon edellä mainitussa kohdassa täsmennetään, että yleensä näissä säännöissä määritetään järjestelmän soveltamisalan lisäksi myös edellytykset, joiden perusteella järjestelmää sovelletaan, kohteena olevien yritysten oikeudet ja velvollisuudet sekä järjestelmän toiminnan tekniset yksityiskohdat.
- 95 Vaikka kantajat eivät vastusta käsiteltävässä asiassa sitä, että komissio on katsonut asianmukaisesti vuoden 2010 tuloverolain sisältävän ne normaalit verosäännöt, jotka muodostavat rojaltimeksujen verottamatta jättämisen tutkimisen kannalta merkityksellisen viitejärjestelmän, ne riitauttavat vuoden 2010 tuloverolain sisältöä ja tavoitetta koskevan komission tulkinnan toisessa, kolmannessa ja neljännessä kanneperusteessa, jotka ne esittävät riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdan kumoamista koskevan vaatimuksensa tueksi.
- 96 Näin ollen ensin on tutkittava kantajien väitteet, joilla ne riitauttavat komission tekemän tulkinnan viitejärjestelmän muodostavien Gibraltarin normaalien yhteisöverosääntöjen sisällöstä ja tavoitteesta, ja sitten on tarkasteltava kanneperusteita, joilla riitautetaan komission esittämä valikoivan edun arviointi.

b) Viitejärjestelmää ja Gibraltarin normaaleja verosääntöjä koskeva komission arviointi

97 Kuten riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 28–30 perustelukappaleesta ilmenee, asiassa sovellettavat vuoden 2010 tuloverolain säännökset olivat Gibraltarin yhteisöverojärjestelmän osalta lähinnä kyseisen lain 11, 16 ja 74 §.

98 Vuoden 2010 tuloverolain II osaan, jonka otsikko oli ”Verovelvollisuus” (”Charge to Tax”), sisältyi muun muassa kyseisen lain 11 §, jonka otsikko oli ”Veronmaksuvelvollisuus” (”The Charge to Taxation”) ja jossa säädettiin seuraavaa:

”1. Jollei [vuoden 2010 tuloverolaista] ja säännöistä muuta johdu, kullekin verovuodelle tai tilikaudelle säännöllisin väliajoin vahvistettavan verokannan mukainen vero kannetaan kaikkien liitteessä 1 olevassa A–C taulukossa – – mainittujen henkilöiden tuloista, jotka ovat kertyneet Gibraltarilta tai ovat sieltä peräisin.

– –”

99 Liitteessä 1, sellaisena kuin se oli voimassa 1.1.2011–31.12.2013, jonka otsikko oli ”Tuloluokat” (”Head of Charges”) ja johon viitattiin suoraan vuoden 2010 tuloverolain 11 §:n 1 momentissa, eriteltiin kolme Gibraltarilla verotettavaa tuloluokkaa:

- tuloluokka A, johon kuuluivat yhtäältä yrityksen tai trustin kaikesta kaupasta, liiketoiminnasta tai ammatinharjoittamisesta (trade, business, profession or vocation) saamat voitot ja tuotot ja toisaalta kiinteistöistä (real property) saadut tulot;
- tuloluokka B, johon kuuluivat ansiotyötä tekevien tai itsenäisenä ammatinharjoittajana toimivien henkilöiden tulot;
- tuloluokka C, johon kuuluivat muut tulot (other income), kuten osingot sekä rahastoista ja eläkkeistä saadut tulot.

100 Lisäksi vuoden 2010 tuloverolain 74 §:ssä määriteltiin kyseisen lain 11 §:ssä käytetty ilmaus ”kertynyt Gibraltarilta tai sieltä peräisin” seuraavasti:

a) Sen estämättä, mitä jäljempänä b kohdassa säädetään, kyseinen ilmaus määritellään viittaamalla paikkaan, jossa harjoitetaan sitä toimintaa (tai valtaosaa siitä toiminnasta), josta kyseiset tulot on saatu.

b) Edellä a kohtaa sovellettaessa valtaosan siitä toiminnasta, josta tulot on saatu, [katsotaan] tapahtuneen Gibraltarilla, kun

- i) yrityksen tulojen lähteenä oleva toiminta edellyttää Gibraltarilla voimassa olevan lain mukaista lupaa ja sääntelyä, tai
- ii) yritys voi toteuttaa laillisesti liiketoimia Gibraltarilla tytäryhtiön tai jonkin muun pysyvän sivuliikkeen välityksellä sillä perusteella, että tällä yrityksellä on toimilupa jollain toisella lainkäyttöalueella, mikä antaa sille toimilupaoikeudet Gibraltarilla, vaikka sen toiminta muutoin edellyttäisi tällaista toimilupaa ja sääntelyä Gibraltarilla.

c) Edellä olevaa b kohtaa ei sovelleta gibraltarlaisen yrityksen tytäryhtiöön tai pysyvään sivuliikkeeseen, joka harjoittaa toimintaa Gibraltarin ulkopuolella ja kilpailee näin Gibraltarin ulkopuolella harjoitetun toiminnan kanssa.”

- 101 Vuoden 2010 tuloverolain III osaan, jonka otsikko on ”Veron laskeminen” (”Computation of Assessment”), sisältyy 16 §, jonka otsikko on ”Veron määräytymisperuste” (”Basis of Assessment”) ja jonka 1 momentissa säädetään seuraavaa:
- ”1. Ellei jäljempänä toisin säädetä, yrityksen tuottoina tai voittoina on pidettävä yrityksen täysimääräisiä tuottoja tai voittoja kyseisen ajanjakson tilikaudelta.”
- 102 Kantajat väittävät yhtäältä komission todenneen virheellisesti ottamatta huomioon Gibraltarilla sovellettavan yhteisöverojärjestelmän ”eriytynyttä” luonnetta, että vuoden 2010 tuloverolain tavoitteena oli kantaa vero kirjanpidon tuloksesta ja siten kaikista verovelvollisten yhtiöiden tuloista. Toisaalta kantajat väittävät komission todenneen virheellisesti, että alueperiaatteen mukaisesti gibraltarilaisten yhtiöiden saamien rojaltitulojen katsottiin kertyneen Gibraltarilta tai olevan sieltä peräisin.
- 103 Koska asianosaiset ovat erimielisiä todistustaakasta sekä siitä, miten laajaa komission esittämien arviointien valvontaa unionin yleisen tuomioistuimen on harjoitettava Gibraltarin verolainsäädännön sisällön ja laajuuden osalta, on tuotava esille, että valtioneuvoston päätöstä tehtäessä kansallista oikeutta koskeva toteamus on tosiasiakysymys (ks. vastaavasti tuomio 21.12.2011, A2A v. komissio, C-318/09 P, ei julkaistu, EU:C:2011:856, 125 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Kysymys siitä, onko komissio tulkinnut – ja missä määrin – kansalliseen oikeuteen kuuluvan säännön sisältöä ja laajuutta asianmukaisesti, kuuluu unionin tuomioistuimen tosiseikoista tekemän arvioinnin piiriin, ja siihen sovelletaan asian selvittämistä ja todistustaakan jakoa koskevia sääntöjä (ks. vastaavasti tuomio 26.11.2015, Comunidad Autónoma del País Vasco ja Itelazpi v. komissio, T-462/13, EU:T:2015:902, 71 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 104 Tältä osin on muistettava, että valtioneuvoston valvonnan alalla komission on lähtökohtaisesti esitettävä riidanalaisessa päätöksessä näyttö tällaisen tuen olemassaolosta (ks. vastaavasti tuomio 12.9.2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies v. komissio, T-68/03, EU:T:2007:253, 34 kohta ja tuomio 25.6.2015, SACE ja Sace BT v. komissio, T-305/13, EU:T:2015:435, 95 kohta). Tässä yhteydessä komission on toteutettava kyseessä olevien toimenpiteiden tutkintamenettely huolellisesti ja puolueettomasti, jotta sillä on tuen olemassaolon ja mahdollisesti sen yhteismarkkinoille soveltumattomuuden tai sääntöjenvastaisuuden toteavaa lopullista päätöstä tehdessään käytettävissään mahdollisimman kattavat ja luotettavat tiedot (ks. vastaavasti tuomio 2.9.2010, komissio v. Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, 90 kohta ja tuomio 3.4.2014, Ranska v. komissio, C-559/12 P, EU:C:2014:217, 63 kohta).
- 105 Lisäksi valtioneuvoston alalla todistustaakan jako edellyttää, että komissio ja kyseessä oleva jäsenvaltio täyttävät menettelylliset velvoitteensa, kun komissio käyttää toimivaltaansa saadakseen jäsenvaltion toimittamaan sille kaikki tarvittavat tiedot (ks. tuomio 28.11.2008, Hotel Cipriani ym. v. komissio, T-254/00, T-270/00 ja T-277/00, EU:T:2008:537, 232 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Erityisesti kyseessä olevan jäsenvaltion asiana sen velvollisuuden nojalla, joka sillä on yhteistyössä komission kanssa toimimiseen, ja niiden henkilöiden asiana, joita asia koskee ja joita on asianmukaisesti pyydetty esittämään huomautuksensa SEUT 108 artiklan 2 kohdan mukaisesti, on esittää perustelunsa ja toimittaa komissiolle kaikki tiedot, jotka voivat valaista kaikkia asiaa koskevia tietoja (ks. vastaavasti tuomio 28.11.2008, Hotel Cipriani ym. v. komissio, T-254/00, T-270/00 ja T-277/00, EU:T:2008:537, 233 kohta).

- 106 Komissiolla ei nimittäin ole viran puolesta velvollisuutta tutkia kaikkia kuviteltavissa olevia tosiseikkoja tai oikeudellisia seikkoja, joita sille olisi voitu esittää hallinnollisessa menettelyssä (ks. vastaavasti tuomio 2.4.1998, komissio v. Sytraval ja Brink's France, C-367/95 P, EU:C:1998:154, 60 kohta ja tuomio 14.1.2004, Fleuren Compost v. komissio, T-109/01, EU:T:2004:4, 49 kohta).
- 107 On huomautettava vielä, että SEUT 263 artiklaan perustuvan kumoamiskanteen yhteydessä valtioneuvoston tehdyn päätöksen laillisuutta on arvioitava erityisesti niiden kansallista oikeuskehystä koskevien tietojen perusteella, joita komissiolla on voinut olla käytettävissään päätöksen antaessaan (ks. vastaavasti tuomio 16.7.2014, Zweckverband Tierkörperbeseitigung v. komissio, T-309/12, ei julkaistu, EU:T:2014:676, 97 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 108 Virheitä, jotka komissio on kantajien mukaan tehnyt vuoden 2010 tuloverolain sisällön ja laajuuden arvioinnissa, on tarkasteltava näiden periaatteiden pohjalta.

1) Vuoden 2010 tuloverolain tavoite ja kyseisen lain perusteella verotettavien tulojen määrittäminen

- 109 Kantajat pyrkivät ensimmäisellä väitejouskollaan riitauttamaan komission arvioinnit, joiden mukaan vuoden 2010 tuloverolailla verotettiin koko kirjanpidon tulosta ja siten kaikkia Gibraltarilta kertyneitä ja sieltä peräisin olevia tuloja. Kantajat arvostelevat komissiota erityisesti siitä, ettei tämä ole ottanut huomioon, että vain tietyt vuoden 2010 tuloverolain liitteessä 1 luetellut tuloluokat olivat veronalaisia Gibraltarilla.
- 110 Kantajat väittävät komission katsoneen virheellisesti etenkin riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 90 perustelukappaleessa, että kirjanpidon tulos muodosti Gibraltarille sijoittautuneiden yhtiöiden veropohjan ja että vuoden 2010 tuloverolain tavoitteena oli verottaa kyseisten yhtiöiden kirjanpidon tulosta täysimääräisesti, niin että kaikki näiden yhtiöiden tulot kuuluivat vuoden 2010 tuloverolain soveltamisalaan. Yhteisöjen tuloja verotetaan nimittäin Gibraltarilla, jos seuraavat kaksi edellytystä täyttyvät: tulot kuuluvat vuoden 2010 tuloverolain liitteessä 1 lueteltuihin veronalaisiin tuloluokkiin (vuoden 2010 tuloverolain 11 §), ja tulot ovat kertyneet Gibraltarilta tai ovat sieltä peräisin (vuoden 2010 tuloverolain 11 ja 74 §). Kantajat väittävät tältä osin, että Gibraltarin verotusjärjestelmä oli ”eriytynyt” järjestelmä, sillä siinä verotettiin vain tiettyjä laissa nimenomaisesti määriteltyjä tuloluokkia. Olemassa ei näet ollut mitään yleissääntöä, jonka mukaan Gibraltarille sijoittautuneen yhtiön tuloja olisi verotettu siellä yleisesti. Komissio ei ottanut myöskään riittävällä tavalla huomioon vuoden 2010 tuloverolain 11 §:ää, joka oli perustava säännös määritettäessä Gibraltarilla verotetut tulot ja jonka perusteella muita vuoden 2010 tuloverolain säännöksiä, myös sen 16 §:ää, olisi pitänyt tulkita.
- 111 Kantajat väittävät erityisesti, että passiiviset rojaltiltulot eivät sisältyneet veropohjaan eivätkä ne kuuluneet siten vuoden 2010 tuloverolain soveltamisalaan. Vuoden 2010 tuloverolain tavoitteena ei ollut kantaa yhtiöiltä veroa koko kirjanpidon tuloksesta, vaan ainoastaan vuoden 2010 tuloverolain liitteessä 1 luetelluista tuloluokista.
- 112 Lisäksi kantajat väittävät komission todenneen virheellisesti etenkin riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 28 perustelukappaleessa, että yhtiöt, joiden kotipaikka on Gibraltarilla, ovat lähtökohtaisesti verovelvollisia Gibraltarilla. Gibraltarin verotusjärjestelmä perustuu saatujen tulojen alkuperään tai lähteeseen, ei tulot saavan yhtiön kotipaikkaan, ja Gibraltarilla olisi pitänyt kantaa veroa vain tuloista, jotka ovat kertyneet Gibraltarilta tai sieltä peräisin.
- 113 Komissio kiistää nämä väitteet.

- 114 Aluksi on tuotava esille, että toisin kuin kantajat väittävät, komissio ei ole todennut riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 28 perustelukappaleessa, että yhtiöt, joiden kotipaikka on Gibraltarilla, olivat lähtökohtaisesti siellä verovelvollisia, tai että Gibraltarin verotusjärjestelmä perustui verovelvollisen alkuperään. Komissio totesi nimittäin vain, että yhtiö, jonka kotipaikka on Gibraltarilla, ”voi” olla Gibraltarilla verovelvollinen. Sitä paitsi komissio selitti riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 28 ja 30 perustelukappaleessa, että Gibraltarilla verotettavat tuloluokat luetellaan vuoden 2010 tuloverolain liitteessä 1 ja että kyseisiä tuloja voitiin verottaa Gibraltarilla vain sillä edellytyksellä, että ne ovat kertyneet Gibraltarilta tai sieltä peräisin.
- 115 Lisäksi toisin kuin kantajat väittävät, komissio on ottanut huomioon sen, että vuoden 2010 tuloverolain 11 §:ssä säädettiin, että vain kyseisen lain liitteessä 1 lueteltuihin tuloluokkiin kuuluvat tulot olivat veronalaisia. Tällainen toteamus ilmenee erityisesti riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 28 perustelukappaleesta, jossa komissio toisti ne kolme tuloluokkaa, jotka lueteltiin vuoden 2010 tuloverolain liitteessä 1 olevissa taulukoissa A, B ja C, sekä saman päätöksen johdanto-osan 93 perustelukappaleesta, jossa komissio päätteli sen toteamuksen perusteella, etteivät rojaltit sisältyneet vuoden 2010 tuloverolain liitteessä 1 lueteltuihin Gibraltarilla verotettaviin tuloluokkiin, että kyseiset tulot oli vapautettu implisiittisesti verosta.
- 116 Niin ikään toisin kuin kantajat väittävät, komissio ei ole katsonut riidanalaisessa päätöksessä, että vuoden 2010 tuloverolain tavoitteena oli kantaa veroa verovelvollisten kirjanpidon tuloksesta täysimääräisesti. Komissio totesi nimittäin riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 93 perustelukappaleessa, että vuoden 2010 tuloverolain tavoitteena oli ”kerätä veroa Gibraltarilla verotettavilta verovelvollisilta (ts. verovelvollisilta, jotka saavat Gibraltarilta peräisin olevaa tai siellä kertynyttä tuloa)”. Riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 82 perustelukappaleesta ilmenee lisäksi, että komissio on tehnyt rojaltitulojen verottamatta jättämistä koskevan arviointinsa sen toteamuksen perusteella, että vuoden 2010 tuloverolaki perustui siihen yleiseen periaatteeseen, ”että yhtiöveroa [kerättiin] kaikilta verovelvollisilta henkilöiltä, jotka [saivat] Gibraltarilta peräisin olevaa tai siellä kertynyttä tuloa”.
- 117 Nämä seikat huomioon ottaen ja siltä osin kuin kantajat arvostelevat komissiota siitä, ettei tämä ole ottanut huomioon, että Gibraltarin verotusjärjestelmä oli eriytynyt järjestelmä, jonka tavoitteena oli verottaa yhtiöitä vain vuoden 2010 tuloverolain liitteessä 1 lueteltujen tuloluokkien osalta, on arvioitava, onko komission ollut perusteltua katsoa, että vuoden 2010 tuloverolain tavoitteena oli verottaa Gibraltarilta kertyneitä tai sieltä peräisin olevia tuloja.
- 118 Tältä osin on muistettava, että normaalin verojärjestelmän tavoitteen tai luonteen käsitteellä tarkoitetaan kyseisen verojärjestelmän perus- tai pääperiaatteita, eikä sillä viitata politiikkoihin, jotka voidaan tarvittaessa rahoittaa verojärjestelmästä saaduilla tuloilla, eikä päämääriin, joita voidaan tavoitella ottamalla käyttöön poikkeuksia kyseisestä verojärjestelmästä (tuomio 16.5.2019, Puola v. komissio, T-836/16 ja T-624/17, EU:T:2019:338, 62 kohta).
- 119 Ensinnäkin on riidatonta, että vuoden 2010 tuloverolain 11 §:stä, jonka otsikko oli ”Verovelvollisuus”, ilmenee, sellaisena kuin se toistetaan edellä tämän tuomion 98 kohdassa, että Gibraltarin verotusjärjestelmä perustuu alueperiaatteeseen, jonka mukaan verotettavia ovat Gibraltarilta kertyneet tai sieltä peräisin olevat tulot. Lisäksi Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset ovat täsmentäneet useaan otteeseen, etenkin 14.9.2012 esittämässään huomautuksissa, että verotuksen alueperuste oli Gibraltarin verotusjärjestelmän keskeinen ominaispiirre tai pääsääntö (general norm).

- 120 Toiseksi on korostettava, että vuoden 2010 tuloverolain 16 §:ssä, jonka otsikko oli ”Veron määräytymisperuste”, säädettiin, että yhtiön verotettava tulona oli pidettävä sen täysimääräistä kirjanpidon tulosta tilikaudella. Toisin kuin kantajat väittävät, vuoden 2010 tuloverolain 16 §:n otsikosta ja sanamuodosta ilmenee (ks. edellä tämän tuomion 101 kohta), kuten komissio perustellusti toteaa, että kyseisessä pykälässä määritellään varsinaisesti veropohja eikä pelkästään veropohjaa määritettäessä huomioon otettava viiteajanjakso.
- 121 Kyseisen pykälän perusteella kaikki verovelvollisen saamat kirjanpidon tulot otetaan huomioon verotuksessa Gibraltarilla. On kuitenkin huomautettava, kuten riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 30, 90 ja 91 perustelukappaleesta ilmenee, että yhtiöiden veropohja lasketaan alueperusteisesti, kuten vuoden 2010 tuloverolain 11 §:ssä ilmoitettiin, joten kirjanpidon tuloja voidaan verottaa vain, jos ne ovat kertyneet Gibraltarilta tai ne ovat sieltä peräisin.
- 122 Tässä yhteydessä on tuotava esille, että Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset ovat täsmentäneet 3.12.2012 päivätyissä huomautuksissa, että kaikki yhtiöt, jotka saivat Gibraltarilta kertyneitä tai sieltä peräisin olevia tuloja, olivat vuoden 2010 tuloverolain mukaisesti verovelvollisia. Ne lisäsivät, että alueperiaatetta sovellettiin yleisesti kaikkiin yhtiöihin ja näiden yhtiöiden kaikentyyppisiin tuloihin. Ne täsmensivät samoin vielä kertaalleen 18.4.2013 päivätyissä huomautuksissaan, että vuoden 2010 tuloverolaissa säädettyä alueellista verotusjärjestelmää sovellettiin kaikkiin yrityksiin kaikilla teollisuuden, rahoituksen ja kaupan aloilla ja että tällaista periaatetta sovellettiin yleisesti.
- 123 Vuoden 2010 tuloverolain 11 ja 16 §:n sanamuodosta, sellaisina kuin ne on esitetty edellä tämän tuomion 98–101 kohdassa, sekä Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten hallinnollisen menettelyn aikana esittämistä huomautuksista ilmenee, että kyseisiä säännöksiä oli tulkittava siten, että vuoden 2010 tuloverolailla käyttöön otettu verotusjärjestelmä perustui kahteen pääperiaatteeeseen, jotka olivat alueperiaate, jonka mukaan veronalaisia olivat Gibraltarilta kertyneet tai sieltä peräisin olevan tulot, sekä periaate, jonka mukaan kaikki verovelvollisen kirjanpidon tulot olivat veronalaisia. Tämän perusteella komissio on todennut asianmukaisesti, että Gibraltarin verotusjärjestelmä, sellaisena kuin se toteutettiin vuoden 2010 tuloverolailla, perustui siihen tavoitteeseen, että kaikkia verovelvollisia verotettiin Gibraltarilta kertyneistä tai sieltä peräisin olevista tuloista.
- 124 Lisäksi on tuotava esille, etteivät Yhdistyneen kuningaskunnan eivätkä Gibraltarin viranomaiset kiistäneet menettelyn aloittamista koskevasta päätöksessä esittämässään huomautuksissa komission tulkintaa, jonka mukaan vuoden 2010 tuloverolain tavoitteena oli verottaa kaikkia verovelvollisia Gibraltarilta kertyneistä tai sieltä peräisin olevista tuloista. Yhdistyneen kuningaskunnan ja Gibraltarin viranomaiset ovat nimittäin väittäneet ainoastaan, että rojaltiltulojen verottamatta jättäminen ei ollut valikoiva toimenpide, sillä kyseessä oli yleinen toimenpide, jota sovellettiin kaikilla teollisuuden, kaupan ja rahoituksen aloilla ja joka oli kaikkien yritysten käytettävissä. Kyseiset viranomaiset eivät esittäneet mitään huomautusta menettelyn aloittamista koskevan päätöksen johdanto-osan 32 perustelukappaleesta, jossa komissio totesi nimenomaisesti, että Gibraltarin verotusjärjestelmän pääperiaatteena oli verottaa kaikkia yhtiöitä, jotka saivat Gibraltarilta kertyneitä tai sieltä peräisin olevia tuloja, ja välttää näin kaksinkertainen verotus yksinkertaistamalla järjestelmää. Yhdistyneen kuningaskunnan ja Gibraltarin viranomaiset eivät riitauttaneet myöskään menettelyn aloittamista koskevan päätöksen johdanto-osan 35 perustelukappaleen sisältöä, jossa komissio toi selkeästi esille, että Gibraltarin verotusjärjestelmän tavoitteena oli verottaa kaikkia yhtiöitä, jotka saivat Gibraltarilta kertyneitä tai sieltä peräisin olevia tuloja.

- 125 Koska kantajat kyseenalaistavat Yhdistyneen kuningaskunnan huomautusten merkityksellisyyden ja väittävät, ettei se, etteivät Yhdistyneen kuningaskunnan eivätkä Gibraltarin viranomaiset ole kyseenalaistaneet tulkintaa, jonka komissio teki muodollisen tutkintamenettelyn aikana vuoden 2010 tuloverolain säännöksistä, estänyt kantajia kyseenalaistamasta kyseistä tulkintaa, on tältä osin tuotava esille, kuten edellä tämän tuomion 103–107 kohdasta ilmenee, että tutkittaessa veroimenpidettä SEUT 107 artiklan perusteella on komission tekemän kansallisen oikeuden tulkinnan, joka on tosiasiakysymys, laillisuus arvioitava niiden tietojen perusteella, jotka ovat olleet käytettävissä riidanalaisen päätöksen antamisen aikaan sekä ottaen huomioon asianomaisen jäsenvaltion ja asianomaisten osapuolten toimittamat tiedot. Tässä yhteydessä on erityisen tärkeää tuoda esille, että muodollisen tutkintamenettelyn yhteydessä jäsenvaltion ja kyseisen menettelyn kohteena olevan toimenpiteen mahdollisen edunsaajan tehtävänä on selvittää komissiolle kaikki asiaan liittyvät tiedot (ks. vastaavasti tuomio 18.11.2004, Ferriere Nord v. komissio, T-176/01, EU:T:2004:336, 93 kohta).
- 126 Koska tiedot, joiden perusteella komissio on tulkinnut kansallista oikeutta, olivat peräisin suoraan menettelyssä kyseessä olevan jäsenvaltion ja alueen viranomaisilta, koska ne oli toistettu useaan otteeseen ja koska komission käsitys näiden viranomaisten toimittamista tiedoista oli vahvistettu implisiittisesti menettelyn aloittamista koskevan päätöksen antamisen yhteydessä, komissiota ei voida arvostella siitä, että se on pitänyt kyseisiä tietoja riittävän luotettavina ja uskottavina. Koska Yhdistyneen kuningaskunnan ja Gibraltarin viranomaisten esittämät huomautukset eivät olleet ristiriidassa asiassa sovellettavien vuoden 2010 tuloverolain säännösten sisällön kanssa ja koska komissiolla ei ollut hallussaan tietoja, jotka olisivat kyseenalaistaneet nämä huomautukset, komissio saattoi lisäksi tulkita Gibraltarin verolainsäädäntöä asianomaisten huomautusten pohjalta, kun se antoi riidanalaisen päätöksen.
- 127 Lisäksi on tuotava esille, että vaikka kantajat ovat pystyneet esittämään huomautuksia menettelyn aloittamista koskevasta päätöksestä ja vaikka kyseisestä päätöksestä ilmenee selvästi, että menettelyn kohteena olivat gibraltarilaisten yhtiöiden 1.1.2011–31.12.2013 saamat rojaltilut, kantajat eivät kuitenkaan pitäneet huomausten esittämistä tarpeellisena. Asianomaiset eivät olleet toimittaneet komissiolle ennen riidanalaisen päätöksen antamista kantajien vastauskirjelmän liitteenä olevaa asiantuntijalausuntoa (jäljempänä asiantuntijalausunto) eivätkä sen sisältämiä tietoja, jotka koskivat Gibraltarin verotusjärjestelmän väitetysti eriytyntä luonnetta. Kuten edellä tämän tuomion 106 kohdasta ilmenee, koska komissiolla ei ollut tietoja, joiden perusteella menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä esitetty kansallisen verolainsäädännön tulkinta olisi voitu kyseenalaistaa, komissio ei voinut tutkia kaikkia kuviteltavissa olevia perusteluja, jotka olisivat mahdollisesti saattaneet kyseenalaistaa sen kansallista lainsäädäntöä koskevan tulkinnan, jonka asianomaisen jäsenvaltion ja asianomaisen alueen viranomaiset olivat sitä paitsi vahvistaneet. Kuten kaikista edellä esitetyistä seikoista ilmenee, kantajat eivät ole myöskään onnistuneet osoittamaan, että komission käyttämät tiedot olivat virheellisiä tai etteivät ne olleet luotettavia eivätkä uskottavia.
- 128 Edellä esitetyn perusteella komission on ollut perusteltua katsoa, että Gibraltarin verotusjärjestelmä oli alueellinen verotusjärjestelmä, jonka mukaan kaikkia Gibraltarilta kertyneitä tai sieltä peräisin olevia tuloja oli verotettava Gibraltarilla.
- 129 Kantajien muut väitteet eivät kyseenalaista tätä toteamusta.
- 130 Siltä osin kuin kantajat väittävät, että Gibraltarin verotusjärjestelmä oli eriytynyt järjestelmä, jonka tavoitteena oli verottaa vuoden 2010 tuloverolain liitteessä 1 lueteltuja tuloluokkia, on tosin tuotava erityisesti esille kantajien tavoin, että vuoden 2010 tuloverolain 11 §:n mukaisesti

- yhtiöiden tulot olivat verotettavia vain, jos ne kuuluivat johonkin vuoden 2010 tuloverolain liitteessä 1 mainittuun tuloluokkaan. Tietyn tyyppiset tulot, jotka eivät kuuluneet rojaltilulojen tavoin mihinkään kyseisistä luokista, saattoivat jäädä teknisesti täysin verottamatta vuoden 2010 tuloverolain nojalla.
- 131 Aluksi on kuitenkin tärkeää korostaa, etteivät Gibraltarin viranomaiset eivätkä Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset ole väittäneet missään vaiheessa, että Gibraltarin verotusjärjestelmä olisi eriytynyt järjestelmä. Ne ovat täsmentäneet päinvastoin 14.11.2013 päivätyissä huomautuksissaan, että vuoden 2010 tuloverolaissa säädettiin yhdestä ainoasta verotusjärjestelmästä, täysin erillisenä kyseisen lain liitteessä 1 olevissa taulukoissa A–C luetelluista verotettavista tuloluokista. Lisäksi Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset ovat vain määritelleet Gibraltarin verotusjärjestelmän alueelliseksi verotusjärjestelmäksi hallinnollisen menettelyn aikana esittämässään huomautuksissa.
- 132 Sitten on tuotava esille, että normaaleja verosääntöjä, toisin sanoen viitejärjestelmän muodostavia verosääntöjä, on tutkittava kokonaisuutena ja kansallisen verotusjärjestelmän pääperiaatteet huomioon ottaen. Verotoimenpidettä ei nimittäin voida arvioida oikein sellaisten muutamien säännösten perusteella, jotka on irrotettu keinotekoisesti laajemmasta lainsäädännöllisestä kehyksestä (ks. vastaavasti tuomio 28.6.2018, Andres (Heitkamp BauHoldingin konkurssipesä) v. komissio, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 103 kohta).
- 133 Jos katsotaan kantajien esittämällä tavalla, että vuoden 2010 tuloverolailla käyttöön otettu Gibraltarin verotusjärjestelmä oli eriytynyt järjestelmä, jonka tavoitteena oli verottaa vuoden 2010 tuloverolain liitteessä 1 lueteltuja tuloluokkia, sivuutetaan muut vuoden 2010 tuloverolain säännökset ja siten kyseisen verotusjärjestelmän pääperiaatteet. Kuten edellä tämän tuomion 121 kohdassa nimittäin huomautetaan, vuoden 2010 tuloverolaki perustui paitsi alueperiaatteeseen, sellaisena kuin se vahvistettiin kyseisen lain 11 §:ssä, myös siihen periaatteeseen, että verotettavaksi tulivat kaikki kirjanpidon tulot, sellaisena kuin tämä periaate ilmeni kyseisen lain 16 §:stä. Nämä kaksi periaatetta on otettava huomioon tarkasteltaessa vuoden 2010 tuloverolain tavoitetta.
- 134 Oikeuskäytännön mukaan tietyn sääntelytekniikan käyttäminen ei voi mahdollistaa sitä, että kansalliset verosäännökset välttyisivät saman tien EUT-sopimuksessa määrätyltä valtioneuvoston koskevalta valvonnalta. Käytetty sääntelytekniikka ei voi olla myöskään ratkaiseva seikka viitejärjestelmän muodostavien säännösten sisältöä ja laajuutta tutkittaessa, tai muussa tapauksessa valtion toimenpiteiden muoto olisi ratkaisevalla tavalla tärkeämpi kuin niiden vaikutukset (ks. analogisesti tuomio 28.6.2018, Andres (Heitkamp BauHoldingin konkurssipesä) v. komissio, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 92 kohta).
- 135 Käsiteltävässä asiassa se, että vuoden 2010 tuloverolain 11 §:ssä, luettuna yhdessä saman lain liitteen 1 kanssa, säädetyin mukaisesti veronalaisuus määriteltiin positiivisesti siten, että vain liitteessä 1 nimenomaisesti luetellut tuloluokat olivat verotettavia, tuottaa käytännössä samat vaikutukset kuin nimenomainen verovapautus tai tilanne, jossa verottamatta jättäminen määriteltäisiin negatiivisesti siten, että kaikki tulot olisivat veronalaisia ja vain jotkin tuloluokat jäisivät vuoden 2010 tuloverolain soveltamisalan ulkopuolelle. Kuten edellä tämän tuomion 81 kohdassa näet todetaan, veronmaksuvelvollisuuden puuttumisen ja verovapautuksen vaikutukset ovat samat, eli veroa ei kanneta. Se, mitä kantajat luonnehtivat ”eriytyneeksi järjestelmäksi”, on siten todellisuudessa Gibraltarin verotusjärjestelmän tutkimisen kannalta vain sääntelytekniinen valinta eikä ratkaisevassa asemassa oleva verosääntö.

- 136 Tältä osin on tuotava esille, kuten komissio on korostanut riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 27 perustelukappaleessa, että vuoden 2010 tuloverolailta otettiin käyttöön yleinen 10 prosentin yhteisöverokanta, jota sovellettiin kaikkiin Gibraltarin talousalueella toimiviin yrityksiin muutamia palveluntarjoajia lukuun ottamatta. Tämän perusteella veronalaisiin tuloluokkiin sovellettiin yhteistä 10 prosentin verokantaa eikä erillisiä verotusjärjestelmiä. Tällainen arviointi ilmenee sitä paitsi 14.11.2013 päivätyistä huomautuksista, joissa Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset selittävät, ettei Gibraltarin lainsäädännössä säädetty, että veroa kannettiin tietyistä tuloluokista. Kyseiset viranomaiset ovat täsmentäneet, ettei Gibraltarin verotusjärjestelmässä edellytetty niiden tuloluokkien määrittämistä ennakoon, joihin saadut tulot kuuluivat, jotta näihin tuloihin olisi voitu soveltaa tietyille tuloluokalle ominaista verotusta, vaan kyseisessä verotusjärjestelmässä vahvistettiin vain Gibraltarilta kertyneiden tai sieltä peräisin olevien tulojen yleinen verotusjärjestelmä.
- 137 Edellä esitetyn perusteella vuoden 2010 tuloverolain 11 § ja liite 1, joissa säädetään verotettavista tuloluokista, ovat siis pelkkiä verotusta koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä eikä kyseisiä säännöksiä pidä irrottaa keinotekoisesti asiayhteydestään vuoden 2010 tuloverolain tavoitteen määrittelemiseksi. Toisin kuin kantajat väittävät, vuoden 2010 tuloverolain 11 §:stä ei siten voida päätellä, että Gibraltarin verotusjärjestelmän tavoitteena olisi ollut vuoden 2010 tuloverolain liitteessä 1 lueteltujen tuloluokkien verottaminen.
- 138 Edellä esitettyjen seikkojen perusteella kantajien väitteet, joiden mukaan komissio on tehnyt virheen vuoden 2010 tuloverolain tavoitteita määrittäessään, on hylättävä.

2) Alueperiaatteen soveltaminen rojalteihin

- 139 Kantajat väittävät komission tehneen ilmeisen arviointivirheen väittäessään riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 42, 82, 94 ja 106 perustelukappaleessa alueperiaatteen soveltamisen merkitsevän sitä, että rojaltitulot olivat kertyneet Gibraltarilta tai ne olivat sieltä peräisin, pelkästään sillä perusteella, että ne oli saanut gibraltarlainen yhtiö. Kantajat väittävät, että Yhdistyneen kuningaskunnan 14.9.2012 toimittamiin tietoihin sisältynyt lausuma, jonka perusteella komissio esitti kyseiset arvioinnit, on epäjohdonmukainen ja virheellinen. Kantajien mukaan gibraltarlaisen yhtiön muualla kuin Gibraltarin alueella harjoittamasta toiminnasta saatuja tuloja, myöskään rojaltituloja, ei verotettu Gibraltarilla. Jos yhtäkään teollis- ja tekijänoikeutta ei hallinnoitu Gibraltarilla, jos kyseiset oikeudet ja lisenssinhaltijat eivät sijainneet Gibraltarilla tai jos rojalteja ei maksettu Gibraltarilla, rojaltitulojen ei voitu katsoa kertyneen Gibraltarilta tai olevan sieltä peräisin.
- 140 Komissio kiistää nämä väitteet.
- 141 Kuten edellä tämän tuomion 125 kohdassa todetaan, tutkittaessa verotoimenpidettä SEUT 107 artiklan perusteella on komission tekemän kansallisen oikeuden tulkinnan, joka on tosiasiakysymys, laillisuus arvioitava niiden tietojen perusteella, jotka ovat olleet käytettävissä kyseessä olevan päätöksen antamisen aikaan, sekä ottaen huomioon asianomaisen jäsenvaltion ja asianomaisten osapuolten toimittamat tiedot.
- 142 Käsiteltävässä asiassa vuoden 2010 tuloverolakiin, sellaisena kuin sitä sovellettiin 1.1.2010–31.12.2013, ei tosin sisältynyt säännöksiä, joissa olisi säädetty nimenomaisesti, että gibraltarilaisten yhtiöiden saamien rojaltitulojen katsottiin kertyneen Gibraltarilta tai olevan sieltä peräisin. Tällainen sääntö on nimittäin sisällytetty nimenomaisesti vuoden 2010 tuloverolakiin vasta siihen vuonna 2013 tehdyllä ja 1.1.2014 voimaan tulleella muutoksella.

- 143 Kuten riidanalaisen päätöksen alaviitteessä 49 tuodaan esille, toteamus, jonka mukaan gibraltarilaisten yhtiöiden saamien rojaltitulojen oli katsottava kertyneen Gibraltarilta tai olevan sieltä peräisin, perustuu kuitenkin suoraan asianomaisen jäsenvaltion antamaan tietoon. Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset ovat nimittäin todenneet 14.9.2012 päivätyissä huomautuksissaan nimenomaisesti alueperiaatteen edellyttäneen, että ”gibraltarilaisen yhtiön saamat rojaltitulot [kertyivät] aina Gibraltarilta ja [olivat] sieltä peräisin”.
- 144 Tältä osin on todettava ensinnäkin, että toteamus, jonka mukaan gibraltarilaisten yhtiöiden saamat rojaltitulot kertyivät Gibraltarilta tai olivat sieltä peräisin, oli yhteensopiva vuoden 2010 tuloverolain 74 §:n sisällön kanssa, ja se saattoi siis perustua pelkkään alueperiaatteen soveltamiseen ja sääntöön, jonka mukaan huomioon oli otettava paikka, jossa harjoitettiin sitä toimintaa, josta kyseiset tulot saatiin.
- 145 Vuoden 2010 tuloverolain 74 §:ssä määriteltiin nimittäin ilmaus ”kertynyt Gibraltarilta tai sieltä peräisin” sen paikan mukaan, ”jossa [harjoitettiin] sitä toimintaa – –, josta kyseiset tulot [oli] saatu”.
- 146 Koska rojaltitulojen verottamatta jättäminen koski passiivisia tuloja, toisin sanoen tuloja, joita sai vain teollis- ja tekijänoikeuksien haltijana oleva yritys, oli johdonmukaista katsoa, että vuoden 2010 tuloverolain 74 §:ssä tarkoitettu toiminta, josta tulot on saatu, tapahtui siellä, missä kyseisiin rojalteihin oikeuttavien teollis- ja tekijänoikeuksien haltijana olevalla yhtiöllä oli kotipaikka. Toisin kuin kantajat väittävät, toteamus, jonka mukaan gibraltarilaisen yhtiön saamien rojaltitulojen katsottiin kertyneen Gibraltarilta tai olevan sieltä peräisin, edellyttää, että on olemassa seikka, joka muodostaa liittymän kyseisten tulojen ja Gibraltarin alueen välillä.
- 147 Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten toteamus ei ole myöskään vastoin Judicial Committee of the Privy Councilin (Privy Councilin lainkäyttöjaosto, Yhdistynyt kuningaskunta; jäljempänä JCPC) oikeuskäytäntöä, joka otettiin esille hallinnollisen menettelyn aikana ja joka on merkityksellistä – joskaan ei sitovalla tavalla – vuoden 2010 tuloverolain 74 §:n tulkinnassa. JCPC toi nimittäin tuomiossaan Commissioner of Inland Revenue v. HK-TVB International Ltd [1992] 2 AC 397 esille Hongkongin osalta, että hongkongilaisen yrityksen, joka alilisenoi elokuvia ulkomailla sijaitseville yrityksille käytettäväksi ulkomailla, saamat tulot olivat kertyneet Hongkongista ja sieltä peräisin. On tosin syytä huomauttaa kantajien tavoin, että JCPC oli ottanut kyseisessä asiassa huomioon joukon kyseiselle asialle ominaisia erityispiirteitä, kuten sen seikan, että alilissensisopimukset oli laadittu Hongkongissa ja että erinäisiä lisäpalveluja tarjottiin silloin tällöin Hongkongista käsin. On kuitenkin tuotava esille, että JCPC oli ottanut huomioon myös sen, että kiinteämääräinen rojalti maksettiin Hongkongissa sijaitsevalle verovelvolliselle. Lisäksi kuten Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset ovat korostaneet 14.11.2013 päivätyissä huomautuksissaan, kyseinen JCPC:n antama tuomio vahvisti selvästi sen, että gibraltarilaisen yhtiön saamat rojaltitulot saattoivat kertyä Gibraltarin alueelta tai olla sieltä peräisin, vaikka asianomaisia teollis- ja tekijänoikeuksia käytettiin ainoastaan kyseisen alueen ulkopuolella.
- 148 Toiseksi toisin kuin kantajat väittävät, 14.9.2012 päivätyihin huomautuksiin sisältynyt toteamus ei ollut erillinen eikä myöskään ristiriidassa muiden kyseiseen asiakirjaan sisältyneiden tietojen kanssa.
- 149 Kyseisen toteamuksen tueksi esitettiin näet 14.9.2012 päivätyjen huomautusten sivulla 22 oleva kaavio, jolla havainnollistettiin vuoden 2010 tuloverolain mukaisesti tapahtuvan passiivisten korkotulojen ja rojaltitulojen verottamatta jättämisen vaikutusta. Kyseisessä kaaviossa nostettiin esille verovelvollisten 1.1.2010 jälkeen saamien passiivisten korkotulojen ja rojaltitulojen määrät,

- ja siinä tehtiin ero Gibraltarilta kertyneiden tai sieltä peräisin olevien tulojen ja muualta kertyneiden tai muualta peräisin olevien tulojen välillä. Se, että rojaltitulojen oli ilmoitettu olevan täysimääräisesti peräisin Gibraltarilta, vahvistaa, että ne katsottiin tavallisesti Gibraltarilta peräisin oleviksi tuloiksi.
- 150 Lisäksi siltä osin kuin kantajat väittävät, että edellä tämän tuomion 143 kohdassa tarkoitettu Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten toteamus oli ristiriidassa sen 14.9.2012 päivättyjen huomautusten sivulla 10 olevan toteamuksen kanssa, jonka mukaan ”ne 785 aiempaa verosta vapautettua yhtiötä [(exempt companies)], jotka [olivat] saaneet verotettavaa tuloa, joka ei ollut kertynyt Gibraltarilta tai ei ollut sieltä peräisin, joko [omistivat] yleensä liikekiinteistöjä Gibraltarin ulkopuolelta (ja niihin [sovellettiin] siis vuokratuloista kannettavaa veroa siinä maassa, jossa kiinteistö [sijaitsi]) tai [saivat] osinko-, korko- tai rojaltituloja”, on tosin tuotava esille, että kyseisen otteen perusteella voitaisiin ajatella, että Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten mukaan rojaltitulot olivat verotettavaa tuloa, joka ei ollut peräisin Gibraltarilta.
- 151 On kuitenkin todettava, että asianomaiseen otteeseen sisältyy kirjoitusvirhe. Kuten kantajat tuovat esille, kyseinen virke koskee nimittäin tilannetta, joka perustuu vuoden 2010 tuloverolakiin, sellaisena kuin se oli voimassa 31.12.2013 saakka. Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset ovat selittäneet kyseisessä asiakirjassa useita kertoja, etteivät rojaltitulot olleet tuolloin veronalaista tuloa. Erityisesti 14.9.2012 päivättyjen huomautusten sivulta 10 ilmenee, että Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset erottelivat niiden yritysten joukossa, jotka eivät olleet verovelvollisia Gibraltarilla, toisistaan yritykset, joilla ei ollut veronalaista tuloa (eli jotka saivat passiivista tuloa), ja yritykset, joiden tulot eivät olleet kertyneet Gibraltarilta tai sieltä peräisin.
- 152 Siten kantajien esille ottama ristiriita ei voi kyseenalaistaa sen Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten toteamuksen uskottavuutta, jonka mukaan teollis- ja tekijänoikeuksista maksettavista rojalteista saatujen tulojen katsotaan kertyneen Gibraltarilta tai olevan sieltä peräisin.
- 153 Kolmanneksi komissio on täsmentänyt nimenomaisesti menettelyn aloittamista koskevan päätöksen johdanto-osan 45 perustelukappaleessa, että Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset olivat ilmoittaneet alueperiaatteen edellyttävän, että kaikki gibraltarlaisen yhtiön saamat rojaltitulot olivat kertyneet Gibraltarilta tai sieltä peräisin. Se, etteivät Yhdistyneen kuningaskunnan eivätkä Gibraltarin viranomaiset ole kiistäneet kyseistä toteamusta menettelyn aloittamista koskevasta päätöksestä esittämässään huomautuksissa, vahvistaa komission olleen hyvin perillä hallinnollisen menettelyn aikana sille toimitetuista tiedoista ja alueperiaatteen soveltamisesta rojaltitulojen osalta.
- 154 Lisäksi on tuotava esille, että Yhdistyneen kuningaskunnan ja Gibraltarin viranomaiset ovat tehneet menettelyn aloittamista koskevasta päätöksestä esittämässään huomautuksissa eron yhtäältä ulkomailta peräisin olevien korkojen (foreign-source interest) ja toisaalta Gibraltarilta peräisin olevien passiivisten korkotulojen ja rojaltitulojen välillä. Se, etteivät Yhdistyneen kuningaskunnan ja Gibraltarin viranomaiset olleet tehneet rojaltitulojen kohdalla eroa Gibraltarilta ja ulkomailta peräisin olevien rojaltitulojen välillä, tukee väitettä siitä, että kyseisten tulojen katsottiin kertyneen Gibraltarilta tai olevan sieltä peräisin.
- 155 Neljänneksi on korostettava, ettei komissiolle toimitettu hallinnollisen menettelyn aikana asiantuntijalausuntoa eikä mitään tietoja, jotka olisivat kyseenalaistaneet alueperiaatteen soveltamista rojalteihin koskevan Yhdistyneen kuningaskunnan toteamuksen. Lisäksi on tuotava esille, etteivät kantajat katsoneet aiheelliseksi esittää huomautuksia menettelyn aloittamista

- koskevasta päätöksestä, vaikka niitä oli kehoitettu näin tekemään, ja kantajat olivat perillä menettelyn aloittamista koskevan päätöksen sisällön suhteen siitä, että MJN GibCo oli tukiohjelman, sellaisena kuin komissio on sen määrittänyt kyseisessä päätöksessä, mahdollinen edunsaaja. Kuten edellä tämän tuomion 106 kohdasta ilmenee, komissio ei voinut tutkia kaikkia kuviteltavissa olevia perusteluja, jotka olisivat mahdollisesti voineet kyseenalaistaa menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä esitetyn kansallista verolainsäädäntöä koskevan tulkinnan, jonka asianomainen jäsenvaltio oli sitä paitsi vahvistanut.
- 156 Edellä tämän tuomion 141–155 kohdassa esitetyistä seikoista ilmenee, että komissio saattoi pitää alueperiaatteen soveltamista rojaltituloihin koskevaa Yhdistyneen kuningaskunnan toteamusta, joka oli peräisin suoraan kyseiseltä jäsenvaltiolta, riittävän luotettavana ja uskottavana tietona. Siten komissio ei tehnyt arviointivirhettä toistaessaan Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten esittämän, Gibraltarin verolainsäädäntöä koskevan tulkinnan.
- 157 Myöskään mikään muu kantajien esittämä perustelu ei osoita alueperiaatteen soveltamista rojalteihin koskevan Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten esittämän toteamuksen olleen virheellinen.
- 158 Ensin on todettava, ettei pelkästään se, että asiantuntijalausunnossa väitetään Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten toteamuksen olleen hyvin erikoinen ja että kyseisen lausunnon laatija selittää Gibraltarin verolainsäädäntöön perehtyneenä kokeneena oikeusoppineena, ettei ole ollut missään vaiheessa tietoinen ennen vuonna 2013 tehdyn muutoksen voimaan tuloa alueperiaatteen soveltamista rojalteihin koskevasta olettamasta, ole riittävää sen osoittamiseksi, ettei asianomaiselta jäsenvaltiolta suoraan peräisin oleva sen oman lainsäädännön soveltamista koskeva tällainen toteamus pitänyt paikkaansa.
- 159 Sitten siltä osin kuin kantajat korostavat, ettei 1.1.2011–31.12.2013 olisi ollut loogista olettaa gibraltarilaisten yhtiöiden saamien rojaltitulojen kertyneen Gibraltarilta, kun kyseinen tuloluokka ei ollut Gibraltarilla veronalainen, on riittävää todeta, ettei Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten toteamuksesta ilmene niiden väittäneen, että olemassa oli kirjoitettu sääntö, jossa säädetään tietystä järjestelmästä alueperiaatteen soveltamiseksi rojaltituloihin. Kuten edellä tämän tuomion 144–146 kohdasta näet ilmenee, Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten toteamus vastasi pelkkää alueperiaatteen soveltamista, sellaisena kuin kyseinen periaate ilmenee vuoden 2010 tuloverolain 11 ja 74 §:stä.
- 160 Lisäksi siltä osin kuin kantajat viittaavat kirjelmässään Gibraltarin tuloverotuksesta vastaavan yksikön päällikön tiedonantoon, joka julkaistiin 25.10.2018 ja jonka otsikko oli ”Gibraltarilta kertyneitä tai sieltä peräisin olevia tuloja koskevat ohjeet 2018”, on tuotava esille, että kyseinen tiedonanto on annettu vuoden 2010 tuloverolakiin vuonna 2013 tehdyn muutoksen jälkeen eikä se ollut merkityksellinen tulkittaessa vuoden 2010 tuloverolakia, sellaisena kuin kyseinen laki oli voimassa 1.1.2011–31.12.2013.
- 161 Toisin kuin kantajat väittävät, se, että passiivisen tulon katsotaan kertyneen siitä paikasta, jossa ne saaneella yhtiöllä on kotipaikka, on yhtä lailla alueperiaatteen soveltamista, vaikka huomioon on tällöin otettava paikka, jossa on kyseisen yhtiön kotipaikka tai johon yhtiö on rekisteröity, eikä tätä voida rinnastaa asuinpaikkaperusteeseen perustuvaan verovelvollisuuteen. Kuten edellä tämän tuomion 146 kohdassa tuodaan näet esille, passiivisiksi tuloiksi katsottavien rojaltitulojen eli tulojen, jotka saava yritys on vain teollis- ja tekijänoikeuksien haltija, kohdalla oli

johdonmukaista katsoa, että vuoden 2010 tuloverolain 74 §:ssä tarkoitettu toiminta, josta tulot on saatu, oli tapahtunut siellä, missä kyseisiin rojalteihin oikeuttavien teollis- ja tekijänoikeuksien haltijana olevalla yhtiöllä oli kotipaikka.

- 162 Kaiken edellä esitetyn perusteella komission oli perusteltua todeta, että gibraltarilaisten yhtiöiden saamien rojaltitulojen katsottiin kertyneen Gibraltarilta tai olevan sieltä peräisin.

c) Edun kriteerin tarkastelu (riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdan kumoamista koskevan vaatimuksen tueksi esitettävä toinen kanneperuste)

- 163 Kantajat väittävät toisella kanneperusteellaan, jonka ne esittävät riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdan kumoamista koskevan vaatimuksen tueksi, että komissio on tehnyt ilmeisiä arviointivirheitä ja rikkonut SEUT 107 artiklan 1 kohtaa, koska se ei ole onnistunut osoittamaan taloudellisen edun olemassaoloa.

- 164 Kantajat väittävät ensinnäkin, että komissio on sekoittanut riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 82 perustelukappaleessa toisiinsa taloudellisen edun käsitteen ja valikoivuuden käsitteen. Yhtäältä komissio ei ole selittänyt, miten rojaltitulojen verottamatta jättäminen olisi antanut taloudellisen edun, vaikka unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan komission olisi pitänyt selvittää ensin taloudellisen edun olemassaolo ja arvioida valikoivuutta vasta sitten. Toisaalta komission tekemä arviointi oli kuulunut valikoivuuden arviointiin eikä taloudellisen edun arviointiin.

- 165 Toiseksi kantajat väittävät komission tehneen arviointivirheen toteamalla riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 83 perustelukappaleessa, että rojaltitulojen ”vapautus” verosta pienensi veroa ja antoi näin edun edunsaajille. Koska rojaltitulot eivät kuuluneet vuoden 2010 tuloverolain soveltamisalaan, niiden verottamatta jättämistä ei nimittäin voitu pitää verovapautuksena eikä Gibraltarin veroviranomaisten voitu katsoa luopuneen tuloista, jotka ne olisivat muutoin voineet saada. Kantajat väittävät tässä yhteydessä komission tehneen useita ilmeisiä arviointivirheitä vuoden 2010 tuloverolain sisällön ja tavoitteen suhteen ja erityisesti arvioidessaan, että gibraltarilaisten yhtiöiden saamien rojaltitulojen katsottiin kertyneen Gibraltarilta tai olevan sieltä peräisin.

- 166 Lisäksi kantajat väittävät, että kommandiittiyhtiön saaman voiton läpivirtauksesta verotuksessa säädettiin ainoastaan vuoden 2010 tuloverolain 18 §:ssä ja sillä edellytyksellä, että kauppa, liiketoiminta tai ammatinharjoittaminen toteutui kyseisen kommandiittiyhtiön kautta. Kantajat lisäävät, että vaikka MJT CV:n tulot saattoivat kuulua käsiteltävässä asiassa kaupasta saatua voittoa koskevaan tuloluokkaan ja ne voitiin kohdistaa MJN GibColle vuoden 2010 tuloverolain 18 §:n mukaisesti, ne eivät olleet veronalaisia Gibraltarilla, koska ne eivät olleet kertyneet Gibraltarilta tai olleet sieltä peräisin.

- 167 Komissio kiistää nämä väitteet.

1) Toisen kanneperusteen ensimmäinen väite, joka koskee edun kriteerin ja valikoivuuden kriteerin sekoittamista toisiinsa

- 168 Kantajat arvostelevat ensimmäisellä väitteellään komissiota siitä, että tämä on sekoittanut edun kriteerin ja valikoivuuden kriteerin toisiinsa. Tältä osin on muistettava, että lähtökohtaisesti valikoivuuden ja edun kriteerit ovat kaksi eri kriteeriä. Edun kohdalla komission on osoitettava,

että toimenpide parantaa edunsaajan taloudellista tilannetta (ks. vastaavasti tuomio 2.7.1974, Italia v. komissio, 173/73, EU:C:1974:71, 33 kohta). Valikoivuuden kohdalla komission on sen sijaan osoitettava, etteivät edusta hyödy muut yritykset, joiden tilanne on viitejärjestelmän tavoitteen suhteen tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen kannalta verrattavissa edunsaajan tilanteeseen (ks. vastaavasti tuomio 8.9.2011, Paint Graphos ym., C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49 kohta).

- 169 On kuitenkin täsmennettävä, että verotuksen alalla etua ja valikoivuutta arvioidaan päällekkäin siltä osin kuin nämä kaksi kriteeriä edellyttävät sen osoittamista, että riidanalainen verotoimenpide vähentää sen veron määrää, joka toimenpiteen edunsaajan olisi pitänyt normaalisti maksaa normaalin verotusjärjestelmän ja siten muihin samassa tilanteessa oleviin verovelvollisiin sovellettavan verotusjärjestelmän mukaisesti. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee lisäksi, että nämä kaksi kriteeriä voidaan tutkia yhdessä SEUT 107 artiklan 1 kohdan mukaisena ”kolmantena edellytyksenä”, joka koskee ”valikoivan edun” olemassaoloa (ks. vastaavasti tuomio 30.6.2016, Belgia v. komissio, C-270/15 P, EU:C:2016:489, 32 kohta).
- 170 Käsiteltävässä asiassa on tuotava esille rojaltitulojen verottamatta jättämisen osalta, että komissio tutki erikseen edun kriteerin ja valikoivuuden kriteerin riidanalaisen päätöksen kahdessa eri jaksossa eli 7.1.2 jaksossa, jonka otsikko on ”Etu”, ja 7.1.3 jaksossa, jonka otsikko on ”Valikoivuus”.
- 171 Edun kriteerin tutkimisen osalta riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 83 perustelukappaleesta, joka sijoittuu kyseisen päätöksen 7.1.2 jaksoon, ilmenee komission tutkineen kyseisen toimenpiteen vaikutuksen edunsaajien tilanteeseen. Komissio toi nimittäin kyseisessä johdanto-osan perustelukappaleessa esille, että vapautus pienensi veroa, joka rojaltitulojen verottamatta jättämisestä hyötyvien yritysten olisi pitänyt muutoin maksaa. Tämän perusteella komissio ei ole joka tapauksessa sekoittanut edun kriteeriä ja valikoivuuden kriteeriä toisiinsa, vaan se on pyrkinyt osoittamaan, että rojaltitulojen verottamatta jättäminen paransi kyseisen toimenpiteen edunsaajien tilannetta edellä tämän tuomion 168 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla.
- 172 Se, että komissio täsmensi riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 83 perustelukappaleessa, että verottamatta jättämisestä hyötyneiden edunsaajien taloudellinen asema oli näin suotuisampi kuin muilla verovelvollisilla, ei voi kyseenalaistaa tätä toteamusta. Se, että komissio viittasi myös arviointeihin, jotka kuuluvat pikemmin valikoivuuden kriteerin tutkimiseen kuin edun kriteerin tutkimiseen, ei vaikuta nimittäin mitenkään siihen, että komissio on todella tutkinut, aiheutuiko kyseisestä toimenpiteestä etua sen edunsaajille.
- 173 Riidanalaisen päätöksen 1 artiklan toisen kohdan kumoamista koskevan vaatimuksen tueksi esitettävän toisen kanneperusteen ensimmäinen väite on näin ollen hylättävä.

2) Toisen kanneperusteen toinen väite, jolla kyseenalaistetaan veron pienentyminen

- 174 Kantajat kiistävät toisella väitteellään sen, että rojaltitulojen verottamatta jättämisestä aiheutuu SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista etua.
- 175 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan valtioneuvostona pidetään sellaisia toimenpiteitä, jotka muodossa tai toisessa ovat omiaan suosimaan yrityksiä suoraan tai välillisesti tai joita on pidettävä sellaisena taloudellisena etuna, jota edunsaajayritys ei olisi saanut tavanomaisten

markkinoilla sovellettavien ehtojen mukaan (ks. tuomio 2.9.2010, komissio v. Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 9.10.2014, Ministerio de Defensa ja Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, 21 kohta).

- 176 Kuten edellä tämän tuomion 91 kohdassa todetaan, itse edun olemassaolo voidaan osoittaa ainoastaan suhteessa niin sanottuun ”normaaliin” verotukseen (tuomio 6.9.2006, Portugali v. komissio, C-88/03, EU:C:2006:51, 56 kohta). Tällainen toimenpide antaa siten taloudellista etua edunsaajalle vain, jos sillä alennetaan yrityksen vastattavaksi tavallisesti kuuluvia kustannuksia ja se on siten sekä luonteeltaan että vaikutuksiltaan avustuksen kaltainen, vaikkei se ole avustus sanan suppeassa merkityksessä (tuomio 9.10.2014, Ministerio de Defensa ja Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, 22 kohta). Toimenpidettä, jolla viranomaiset myöntävät tietyille yrityksille suotuisan verokohtelun ja jolla ei tosin siirretä valtion varoja mutta asetetaan edunsaajat taloudellisesti edullisempaan asemaan kuin muut verovelvolliset, on pidettävä SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukena (ks. vastaavasti tuomio 15.3.1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, 14 kohta; ks. myös tuomio 8.9.2011, Paint Graphos ym., C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 177 Sen selvittämiseksi, onko kyse veroedusta, on siten verrattava edunsaajan tilannetta kyseessä olevan toimenpiteen soveltamisen seurauksena tämän tilanteeseen ilman kyseessä olevaa toimenpidettä ja tavanomaisia verotussääntöjä sovellettaessa (ks. tuomio 24.9.2019, Alankomaat ym. v. komissio, T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669, 147 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 178 Käsiteltävässä asiassa komissio katsoi riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 82 perustelukappaleessa, että rojaltitulojen verottamatta jättämisestä aiheutui etua, koska kyseinen toimenpide oli ristiriidassa sen periaatteen kanssa, että tulovero oli kannettava kaikilta verovelvollisilta henkilöiltä, jotka saivat Gibraltarilta kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa. Komissio lisäsi, että gibraltarlaisen yrityksen saamista rojaltituloista olisi pitänyt normaalisti kantaa vero alueperiaatteen mukaisesti, sillä kyseisten tulojen katsottiin kertyneen Gibraltarilta tai olevan sieltä peräisin. Komissio totesi riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 83 perustelukappaleessa, että rojaltitulojen ”vapautus” pienensi veroa, joka yritysten olisi pitänyt muutoin maksaa. Tältä osin on tuotava esille, että riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 81–83 perustelukappaleeseen sisältyvää komission päättelyä on tulkittava koko päätöksen perusteella ja ottaen erityisesti huomioon kyseisen päätöksen johdanto-osan 93 perustelukappaleessa oleva maininta, jonka mukaan rojaltitulojen verottamatta jättäminen johtui siitä, etteivät rojaltitulot sisältyneet vuoden 2010 tuloverolain liitteessä 1 mainittuihin tuloluokkiin.
- 179 Kuten edellä tämän tuomion 116–128 kohdasta ilmenee, komission on ollut yhtäältä perusteltua todeta riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 82 perustelukappaleessa, että olemassa oli periaate, jonka mukaan tulovero oli kannettava kaikilta verovelvollisilta, jotka saivat Gibraltarilta kertynyttä tai sieltä peräisin olevaa tuloa, ja että kyseinen periaate oli osa normaaleja verotussääntöjä, joihin nähden komission oli tutkittava rojaltitulojen verottamatta jättämistä. Kuten edellä tämän tuomion 123 kohdassa todetaan, vuoden 2010 tuloverolailla käyttöön otettu verotusjärjestelmä perustui näet kahteen pääperiaatteeseen, jotka olivat alueperiaate, jonka mukaan veronalaisia olivat Gibraltarilta kertyneet tai sieltä peräisin olevat tulot, ja periaate, jonka mukaan verovelvollisilta oli kannettava vero kaikista kirjanpidon tuloista.
- 180 Kuten edellä tämän tuomion 141–156 kohdasta ilmenee, alueperiaatteen mukaisesti gibraltarlaisen yhtiön saamien rojaltitulojen katsottiin niin ikään kertyneen Gibraltarilta tai olevan sieltä peräisin.

- 181 Näiden toteamusten perusteella se, etteivät rojaltiltulot sisältyneet vuoden 2010 tuloverolain liitteessä 1 lueteltuihin tuloluokkiin, jätti kyseiset tulot tuloverotuksen ulkopuolelle Gibraltarilla, vaikka niiden periaatteiden mukaisesti, jotka komissio mainitsee riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 82 perustelukappaleessa, tällaisista Gibraltarilta kertyneistä tai sieltä peräisin olevista tuloista olisi pitänyt normaalisti kantaa tulovero.
- 182 Komission oli siten perusteltua todeta, että rojaltiltulojen verottamatta jättäminen pienensi veroa, joka tällaisia tuloja saavien yritysten olisi pitänyt muutoin maksaa normaalien verotussääntöjen mukaisesti, ja että kyseiset yritykset saivat tästä taloudellisen edun.
- 183 Yksikään kantajien esittämistä muista perusteluista ei voi saattaa tätä toteamusta kyseenalaiseksi.
- 184 Ensinnäkin siltä osin kuin kantajat väittävät, ettei toimenpiteestä voinut aiheutua etua sillä perusteella, etteivät veroviranomaiset olleet voineet jättää verottamatta rojaltiltuloja, koska niillä ei ollut perustetta, jonka nojalla kyseisiä tuloja olisi voitu verottaa, on riittävää todeta, että se, ettei kyseinen tuloluokka sisältynyt vuoden 2010 tuloverolain liitteeseen 1, osoittaa Gibraltarin lainsäätäjän ja siten kyseisen alueen toimivaltaisten viranomaisten luopuneen niiden verottamisesta. Komissiota ei voida arvostella myöskään siitä, ettei se ole ottanut huomioon jäsenvaltioiden verotuksellista itsemääräämisoikeutta määrittäessä veropohjaa tuloverotusta varten, koska – kuten edellä tämän tuomion 178 ja 181 kohdasta ilmenee – komissio tutki kyseisen toimenpiteen vuoden 2010 tuloverolain sisällön ja tavoitteen sekä normaalit verotussäännöt huomioon ottaen.
- 185 Toiseksi siltä osin kuin kantajat väittävät, ettei olemassa ollut mitään nimenomaista säännöstä rojaltiltulojen verottamisesta, niin ettei kyseinen tuloluokka kuulunut vuoden 2010 tuloverolain soveltamisalaan, on muistutettava, ettei se, että verotoimenpide laaditaan tiettyä sääntelytekniikkaa käyttäen, vaikuta kyseisen toimenpiteen arviointiin suhteessa SEUT 107 artiklaan, tai muutoin on vaara, että kansalliset verotussäännöt välttyisivät saman tien valtioneuvoston valvonnalta pelkästään sen takia, että ne kuuluvat toisen sääntelytekniikan piiriin, vaikka niillä useiden eri verosäännösten mukauttamisen ja yhdistelyn vuoksi olisikin oikeudellisesti tai tosiasiallisesti samat vaikutukset. Muunlainen tulkinta olisi vastoin vakiintunutta oikeuskäytäntöä, jonka mukaan valtion toimenpiteitä ei SEUT 107 artiklan 1 kohdassa erotella toisistaan niiden syiden ja tavoitteiden perusteella, vaan ne määritellään siinä niiden vaikutusten perusteella ja siten niissä käytetyistä tekniikoista riippumatta (ks. vastaavasti tuomio 28.6.2018, Andres (Heitkamp BauHoldingin konkurssipesä) v. komissio, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 91 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 186 Kuten edellä tämän tuomion 81 kohdassa tuodaan esille, tuloluokan jättämisellä veropohjan ulkopuolelle ja veropohjaan normaalisti kuuluvan tuloluokan muodollisella vapauttamisella verosta on samat vaikutukset. Se, ettei vuoden 2010 tuloverolakiin sisältynyt nimenomaista säännöstä rojaltiltulojen verottamisesta, ei siten estänyt kyseistä toimenpidettä tuottamasta etua SEUT 107 artiklassa tarkoitettulla tavalla.
- 187 Kolmanneksi siltä osin kuin kantajat väittävät, ettei komissio ole osoittanut, että mahdolliset tuensaajat eli kymmenen yritystä, jotka mainitaan riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 98 perustelukappaleessa, olivat tosiasiallisesti hyötynneet rojaltiltulojen verottamatta jättämisestä, on riittävää muistuttaa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että kun kyse on tukiohjelmaa koskevasta päätöksestä, komissio voi tutkia ainoastaan kyseisen ohjelman ominaispiirteet arvioidakseen päätöksensä perusteluissa, annetaanko tässä ohjelmassa sitä koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen vuoksi edunsaajille olennaista etua verrattuna niiden

kilpailijoihin ja voiko tuki hyödyttää olennaisesti sellaisia yrityksiä, jotka toimivat jäsenvaltioiden välisessä kaupassa. Komissiolla ei näin ollen ole velvollisuutta arvioida tällaisen ohjelman perusteella kussakin yksittäistapauksessa myönnettyä tukea. Kunkin kyseessä olevan yrityksen yksilöllistä tilannetta on tarpeen tutkia vasta siinä vaiheessa, kun tukia peritään takaisin (ks. vastaavasti tuomio 9.6.2011, Comitato "Venezia vuole vivere" ym. v. komissio, C-71/09 P, C-73/09 P ja C-76/09 P, EU:C:2011:368, 63 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 188 Tämän perusteella komission ei tarvinnut osoittaa, että kymmenen mahdollista tuensaajaa olivat hyötyneet tosiasiallisesti verotoimenpiteestä. Tällaiset perustelut eivät voi johtaa riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdan kumoamiseen, joten ne on hylättävä tehottomina.
- 189 Samoista syistä on hylättävä niin ikään tehottomina perustelut, jotka koskevat MJN GibCon yksittäistä tilannetta riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdan laillisuuden arvioimiseksi. Erityisesti kommandiittiyhtiöiden verotukselliseen läpivirtaukseen liittyvistä perusteluista on tuotava esille, ettei komissio ole perustellut rojaltitulojen verottamatta jättämisestä muodostuvaa tukiohjelmää koskevaa arviointiaan lainkaan verotuksellisella läpivirtauksella, joten kyseiset argumentit ovat merkityksettömiä tutkittaessa, onko komission ollut asianmukaista katsoa, että kyseisestä toimenpiteestä aiheutui veroetua edunsaajille.
- 190 Edellä esitetyn perusteella riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdan kumoamista koskevan vaatimuksen tueksi esitettävän toisen kanneperusteen toinen väite ja siten koko kanneperuste on hylättävä.

d) Valikoivuuden tarkastelu (riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdan kumoamista koskevan vaatimuksen tueksi esitettävä kolmas kanneperuste)

- 191 Kantajat väittävät kolmannella kanneperusteellaan, joka esitetään riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdan kumoamista koskevan vaatimuksen tueksi, että komissio on tehnyt ilmeisiä arviointivirheitä ja rikkonut SEUT 107 artiklan 1 kohtaa katsomalla, että rojaltimaksujen verottamatta jättäminen oli valikoiva toimenpide.
- 192 Kantajat väittävät ensinnäkin komission tehneen virheen viitejärjestelmää määrittäessään. Ne täsmentävät, että verotuksen alalla valikoivuuden kriteeriä ei voida arvioida suhteessa niin sanottuun "normaaliin" verotukseen, jonka määrittelemine kuuluu veropohjasta päättämisen tavoin jäsenvaltioiden itsemääräämisoikeuden piiriin. Vaikka kantajat vahvistavat vuoden 2010 tuloverolain muodostavan asianmukaisen viitejärjestelmän, ne väittävät komission tehneen useita arviointivirheitä kyseisen lain sisällön ja tavoitteen suhteen.
- 193 Toiseksi kantajat väittävät komission määrittäneen virheellisesti viitejärjestelmästä poikkeamisen.
- 194 Ensinnäkin rojaltitulojen verottamatta jättäminen ei ollut verovapautus, poikkeaminen eikä "implisiittinen poikkeaminen", vaan se johtui ainoastaan siitä, etteivät kyseiset tulot kuuluneet vuoden 2010 tuloverolain soveltamisalaan.
- 195 Sitten komissio on ymmärtänyt kantajien mukaan väärin sen periaatteen ulottuvuuden, jonka mukaan valtiontueksi katsottava toimenpide olisi määriteltävä sen vaikutusten perusteella. Unionin tuomioistuin on tosin todennut 15.11.2011 antamassaan tuomiossa komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732) sekä 21.12.2016 antamassaan tuomiossa komissio v. World Duty Free Group ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981), että toimenpide voi olla valikoiva, kun tietyt yritykset

- jäävät sen vaikutuksesta veropohjan ulkopuolelle. Noissa asioissa oli kuitenkin kyse poikkeuksellisista olosuhteista, eivätkä ne oikeuta siihen, että valtiontuen käsite määritellään vaikutustensa perusteella liian väljästi. Sitä paitsi unionin yleinen tuomioistuim on selventänyt 16.5.2019 antamassaan tuomiossa Puola v. komissio (T-836/16 ja T-624/17, EU:T:2019:338), että verotoimenpiteessä voidaan säätää erilaisesta kohtelusta ilman, että se olisi valikoiva, edellyttäen, ettei erilainen kohtelu ole mielivaltaista, sitä sovelletaan syrjimättömällä tavalla ja se on edelleen asianomaisen veron tavoitteen mukaista.
- 196 Kantajat väittävät vielä, että rojaltitulojen verottamatta jättämisessä ei kohdella eri tavoin talouden toimijoita, joiden tilanne on oikeudellisesti ja tosiasiallisesti sama. Ne väittävät tältä osin, ettei yhtäkään verottamatta jättämisen edellytyksistä sovellettu pelkästään monikansallisiin yrityksiin ja että se, että kyseinen toimenpide hyödytti olennaisesti monikansallisia konserneja, oli vain sattumanvarainen seikka, ei kyseisen toimenpiteen vaikutus.
- 197 Komissio kiistää nämä väitteet.
- 198 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että valikoivuuden arviointi edellyttää sen määrittämistä, onko tietyssä oikeudellisessa järjestelmässä kyseessä oleva kansallinen toimenpide omiaan suosimaan ”jotakin yritystä tai tuotannonalaa” verrattuna muihin, jotka ovat kyseisellä järjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta siihen rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa ja joita siis kohdellaan eri tavalla, joka voidaan katsoa syrjiväksi (ks. tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym., C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 199 Jos kyseistä toimenpidettä pidetään tukijärjestelmänä eikä yksittäisenä tukena, komission on selvitettävä, tuottaako toimenpide siitä huolimatta, että sen todetaan tuottavan yleistä etua, sitä yksinomaan tietyille yrityksille tai tietyille toimialoille (ks. tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym., C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 55 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Kaikkiin taloudellisiin toimijoihin erotuksetta sovellettava yleinen toimenpide ei näet ole SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu tukitoimenpide (ks. vastaavasti tuomio 19.9.2000, Saksa v. komissio, C-156/98, EU:C:2000:467, 22 kohta).
- 200 Verotuksen alalla oikeuskäytännössä vaaditaan perinteisesti valikoivuuden arviointia kolmessa vaiheessa. Kyseinen arviointi edellyttää, että aluksi määritetään asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettava yleinen tai ”normaali” verojärjestelmä, joka muodostaa viitejärjestelmän, ja että sitten osoitetaan, että kyseessä oleva verotoimenpide poikkeaa mainitusta viitejärjestelmästä siltä osin kuin sillä otetaan käyttöön erilainen kohtelu sellaisten toimijoiden välillä, jotka ovat kyseiselle viiteverojärjestelmälle asetetun tavoitteen kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa (tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym., C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57 kohta). Tämän jälkeen jäsenvaltion on vielä osoitettava, että kyseisellä toimenpiteellä, joka on ”ensi näkemältä valikoiva”, aikaan saatu erilainen kohtelu on oikeutettua, koska se johtuu sen järjestelmän luonteesta tai rakenteesta, jonka osa toimenpide on (ks. vastaavasti tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym., C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 58 kohta).
- 201 Valikoivuuden edellytys täyttyy siis, kun komissio pystyy osoittamaan, että tämä toimenpide on poikkeus kyseisessä jäsenvaltiossa sovellettavasta yleisestä tai ”normaalista” verojärjestelmästä ja että toimenpiteen konkreettisena vaikutuksena on se, että otetaan käyttöön erilainen kohtelu toimijoiden välillä, vaikka toimijat, jotka saavat veroedun, ja toimijat, jotka jäävät edun

ulkopuolelle, ovat kyseisen jäsenvaltion verojärjestelmälle asetetun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa tai oikeudellisessa tilanteessa (tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym., C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 67 kohta).

- 202 Unionin tuomioistuin on erotellut 21.12.2016 antamassaan tuomiossa komissio v. Duty Free Group ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 74 kohta) toisistaan yhtäältä tapaukset, joissa toimenpide on ollut yleisestä verojärjestelmästä poikkeuksena myönnettävä etu, ja toisaalta ne tapaukset, joissa toimenpide on muodostunut niin ikään yleisluonteisiin edellytyksiin perustuvan ”yleisen” verojärjestelmän soveltamisesta ja joissa tiettyjen yritysten tosiasiallisesti erilainen kohtelu merkitsi siten, että toimenpide oli ”tosiasiallisesti valikoiva”. Tällainen erottelu perustuu suoraan 15.11.2011 annettuun tuomioon komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732), jossa SEUT 107 artiklan 1 kohtaan perustuvan tutkinnan kohteena olevat toimenpiteet olivat veropohjan määrittämistä yhteisöverotusta varten koskevia sääntöjä. Unionin tuomioistuin katsoi kyseisessä asiassa, että työntekijöiden lukumäärän ja toimitilojen koon perusteella määräytyvään veroon perustuva verotusjärjestelmä, sellaisena kuin se on otettu käyttöön, jätti saman tien offshore-yritykset kaiken verotuksen ulkopuolelle, koska niillä ei ollut työntekijöitä eikä toimitiloja.
- 203 Tällaisessa tapauksessa toimenpide voi olla luonteeltaan valikoiva, vaikka se olisi yleisluonteinen eikä sillä poikettaisi yleisestä verojärjestelmästä, vaan se olisi olennainen osa kyseistä järjestelmää (ks. vastaavasti tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 91 ja 92 kohta). Komission on siis osoitettava, että verotusjärjestelmä on itsessään selvästi syrjivä sen tavoitteen kannalta, joka sillä pyritään saavuttamaan, ja että kyseiset toimenpiteet, jotka ovat olennainen osa kyseistä verotusjärjestelmää, ovat vastoin kyseisen järjestelmän tavoitetta siten, että ne vievät veron tavoitteelta sen sisällön (ks. vastaavasti tuomio 16.3.2021, komissio v. Puola, C-562/19 P, 42 ja 43 kohta ja tuomio 16.5.2019, Puola v. komissio, T-836/16 ja T-624/17, EU:T:2019:338, 70, 79 ja 94 kohta). Näin on silloin, kun komissio osoittaa järjestelmän vaikutusten suosivan tiettyjä yrityksiä näille yrityksille tunnusomaisten ja erityisten ominaispiirteiden takia (ks. vastaavasti tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 87 ja 88 kohta ja tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym., C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 74–76 kohta).
- 204 Käsiteltävässä asiassa on todettava, että komissio on tutkinut riidanalaisessa päätöksessä rojaltitulojen verottamatta jättämistä arvioimalla poikkeuksen luonteisten verotoimenpiteiden valikoivuutta kolmivaiheisesti ja tekemällä lisäksi arvioinnin, jonka unionin tuomioistuin esittää 15.11.2011 antamassaan tuomiossa komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732).
- 205 Yhtäältä riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 87, 90–94, 100, 103 ja 105–110 perustelukappaleesta sekä kyseisen päätöksen 7.1.3.1, 7.1.3.2 ja 7.1.3.3 jakson otsikoista ilmenee nimittäin selvästi komission katsoneen, että rojaltitulojen verottamatta jättäminen oli poikkeamistoimenpide, ja soveltaneen valikoivuuden kolmivaiheista arviointia.
- 206 Tarkemmin sanottuna komissio totesi ensin, että viitejärjestelmän muodosti vuoden 2010 tuloverolaki, jonka tavoitteena oli kantaa veroa Gibraltarilta kertyneitä tai sieltä peräisin olevia tuloja saavilta verovelvollisilta (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 90–93 ja 100 perustelukappale), ja se katsoi, että rojaltitulojen verottamatta jättäminen oli ”implisiittistä poikkeamista” tuloverotuksesta. Sitten komissio katsoi vuoden 2010 tuloverolain tavoitteen osalta,

että rojaltilulojen verottamatta jättämisestä hyötyvät yritykset eli monikansallisiin konserneihin kuuluvat yhtiöt, jotka myönsivät teollis- ja tekijänoikeuksien käyttöä koskevia oikeuksia, olivat oikeudellisesti ja tosiasiallisesti samankaltaisessa tilanteessa kuin kaikki muutkin Gibraltarille sijoittautuneet ja sieltä kertyviä tai sieltä peräisin olevia tuloja saavat yritykset (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 100 ja 103 perustelukappale). Komissio toi esille sen osoittamiseksi, että rojaltilulojen verottamatta jättäminen johti kyseisten yritysten erilaiseen verokohteluun, vaikka nämä yritykset olivat toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa, että rojaltiluloja koskevan verovapautuksen puuttuessa alueellisessa verotusjärjestelmässä katsottiin, että Gibraltarille sijoittautuneen yrityksen saamat rojaltilulot olivat peräisin Gibraltarilta (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 94 perustelukappale). Komissio hylkäsi vielä Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten esittämät perustelut (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 105–108 perustelukappale).

- 207 Toisaalta komissio täsmensi niin ikään, että ”kun toimenpide ei [johtunut] muodollisesta poikkeamisesta verotusjärjestelmästä, – – [oli] erityisen tärkeää ottaa huomioon toimenpiteen vaikutukset, jotta [voitiin] arvioida, [suosiko] toimenpide merkittävästi tiettyä yritysten ryhmää” (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 97 perustelukappale). Komissio toi näin esille, että rojaltilulojen verottamatta jättämisestä koitui hyötyä vain kymmenelle yritykselle, jotka kaikki kuuluivat monikansallisiin konserneihin, eikä yksikään itsenäinen yritys ollut saanut rojaltiluloja Gibraltarilla (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 98 perustelukappale). Lisäksi komissio vahvisti riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 104 perustelukappaleessa, ettei se, että rojaltilulojen vapautuksesta koitui hyötyä pääosin monikansallisille konserneille, ollut sattumanvarainen seuraus järjestelmästä, vaan kyseinen sääntö oli suunniteltu houkuttelemaan tai suosimaan konserneihin kuuluvia yrityksiä ja varsinkin monikansallisia konserneja, jotka vastasivat tietyistä tehtävistä (teollis- ja tekijänoikeuksien käyttöä koskevien oikeuksien myöntäminen); komissio käytti näin 15.11.2011 annetussa tuomiossa komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732) käytettyä terminologiaa.
- 208 Riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 90–104 perustelukappaleesta ilmenee siis komission katsoneen ensisijaisesti, kuten komissio on vahvistanut unionin yleisen tuomioistuimen istunnossa esittämään kysymykseen vastatessaan, että rojaltilulojen verottamatta jättäminen oli poikkeamistoimenpide, joka oli valikoiva siltä osin kuin se suosi rojaltiluloja saavia yrityksiä suhteessa kaikkiin muihin yrityksiin, jotka saivat Gibraltarilta kertyviä tai sieltä peräisin olevia tuloja, ja että toissijaisesti komissio tutki myös rojaltilulojen verottamatta jättämisen ”tosiasiallisen” valikoivuuden.
- 209 Ensin on siis tutkittava, oliko komission perusteltua katsoa rojaltilulojen verottamatta jättämisen valikoivuuden osoittamiseksi ensisijaisesti, että kyseisellä toimenpiteellä poikettiin vuoden 2010 tuloverolaista siten, että sen seurauksena rojaltiluloja saavia gibraltarlaisia yrityksiä kohdeltiin verotuksessa eri tavalla kuin Gibraltarilla verovelvollisia yrityksiä, jotka saivat Gibraltarilta kertyviä tai sieltä peräisin olevia tuloja, vaikka nämä kaksi yritysten ryhmää olivat vuoden 2010 tuloverolain tavoitteen kannalta toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa.
- 210 Tältä osin on tuotava esille, kuten edellä tämän tuomion 118–128 kohdasta ilmenee, että komissio totesi asianmukaisesti vuoden 2010 tuloverolain tavoitteena olleen tuloveron kantaminen Gibraltarilta kertyviä tai sieltä peräisin olevia tuloja saavilta verovelvollisilta. Kuten edellä tämän tuomion 141–156 kohdasta ilmenee, komission oli niin ikään perusteltua todeta, että gibraltarilaisten yhtiöiden saamien rojaltilulojen katsottiin kertyneen Gibraltarilta tai olevan sieltä peräisin. Tässä yhteydessä komissio katsoi asianmukaisesti, että rojaltiluloja saavilta

gibraltarlaisilta yrityksiltä olisi pitänyt normaalisti kantaa veroa Gibraltarilla ja että ne olivat oikeudellisesti ja tosiasiallisesti samankaltaisessa tilanteessa kuin Gibraltarilta kertyviä tai sieltä peräisin olevia tuloja saavat muut yritykset.

- 211 Komissio ei siis ole tehnyt virhettä todetessaan, että rojaltitulojen verottamatta jättäminen suosi rojaltituloja saavia yrityksiä suhteessa muihin yrityksiin, jotka saivat Gibraltarilta kertyviä tai sieltä peräisin olevia tuloja. Tämän perusteella komission on ollut perusteltua katsoa, että rojaltitulojen verottamatta jättämisellä poikettiin vuoden 2010 tuloverolaista ja sen tavoitteesta.
- 212 Pelkästään näiden seikkojen perusteella voidaan osoittaa, että rojaltitulojen verottamatta jättäminen oli ensi näkemältä luonteeltaan valikoivaa, ilman että on tarpeen tutkia, onko komission ollut asianmukaista katsoa, että toimenpide hyödytti nimenomaisesti monikansallisia yrityksiä, jotka vastasivat tietyistä tehtävistä, kuten teollis- ja tekijänoikeuksien käyttöä koskevien oikeuksien myöntämisestä. Komission ei nimittäin tarvitse määritellä poikkeuksen muodossa säädetyn veroimenpiteen valikoivuuden osoittamiseksi tiettyjä veroedun saaville yrityksille yhteisiä tunnusomaisia ja erityisiä ominaispiirteitä, jotka erottavat ne veroedun ulkopuolelle jäävistä yrityksistä (ks. vastaavasti tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym., C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 71, 76 ja 78 kohta). On nimittäin niin, että vaikka veroimenpiteen valikoivuuden osoittamiseksi ei aina ole tarpeen, että toimenpide on poikkeus yleisestä verojärjestelmästä, se, että toimenpide on poikkeus, on täysin merkityksellinen tässä tarkoituksessa, kun siitä seuraa se, että erotetaan kaksi ensi näkemältä eri tavalla kohdeltavaa toimijoiden ryhmää eli poikkeavan toimenpiteen piiriin kuuluvat ja yleisen verojärjestelmän piiriin jäävät toimijat, vaikka nämä kaksi ryhmää ovat kyseiselle järjestelmälle asetetun tavoitteen kannalta toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa (ks. vastaavasti tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym., C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 77 ja 78 kohta).
- 213 Lisäksi on todettava, etteivät kantajat ole riitauttaneet komission päätelmiä, joiden mukaan rojaltitulojen verottamatta jättämistä ei voitu perustella Gibraltarin verojärjestelmän yleisellä luonteella tai rakenteella. Komission oli siten perusteltua todeta rojaltitulojen verottamatta jättämisen olevan luonteeltaan valikoivaa ja katsoa rojaltitulojen verottamatta jättäminen tukiohjelmaksi sillä perusteella, etteivät rojaltitulot sisältyneet 1.1.2011–31.12.2013 vuoden 2010 tuloverolain liitteessä 1 lueteltuihin Gibraltarilla verotettaviin tuloluokkiin. Koska valikoivuuden kolmivaiheinen arviointi on riittävä tämän päätelmän tukemiseksi, ei väitteitä, joilla kantajat pyrkivät riitauttamaan komission toissijaisen päättelyn, jonka mukaan rojaltitulojen verottamatta jättäminen oli tosiasiallisesti valikoivaa, ole tarpeen tutkia. Kun päätöksen tietyillä perusteluilla voidaan yksin perustella päätös oikeudellisesti riittävästi, virheet, jotka saattaisivat rasittaa päätöksen muita perusteluita, eivät nimittäin missään tapauksessa vaikuta sen päätösosaan. Lisäksi siltä osin kuin komission päätöksen päätösosa perustuu useisiin perusteluihin, joista kukin yksinäänkin riittäisi päätösosan perustaksi, kyseinen päätös on lähtökohtaisesti kumottava ainoastaan siinä tapauksessa, että jokainen näistä perusteluista on lainvastainen. Tällöin virhe tai muu lainvastaisuus, joka vaikuttaa vain yhteen päätöksen perusteluista, ei voi olla riittävä perustelu riidanalaisen päätöksen kumoamiseksi, jos tällä virheellä ei ole voinut olla ratkaisevaa vaikutusta tämän päätöksen tehneen toimielimen hyväksymään päätöksen päätösosaan (ks. tuomio 1.3.2018, Puola v. komissio, T-316/15, EU:T:2018:106, 91 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 214 On tuotava erityisesti esille, että kantajien väitteet siitä, mitä johtopäätöksiä käsiteltävässä asiassa olisi syytä tehdä 16.3.2021 annetun tuomion komissio v. Puola (C-562/19 P, EU:C:2021:201) ja 16.3.2021 annetun tuomion komissio v. Unkari (C-596/19 P, EU:C:2021:202) sekä 16.5.2019

annetun tuomion Puola v. komissio (T-836/16 ja T-624/17, EU:T:2019:338) ja 27.6.2019 annetun tuomion Unkari v. komissio (T-20/17, EU:T:2019:448) perusteella, ovat tehottomia siltä osin kuin ne koskevat tosiasiallisen valikoivuuden arviointia eivätkä valikoivuuden kolmivaiheista arviointia.

- 215 Lisäksi siltä osin kuin kantajat ovat riitauttaneet valikoivuuden arviointia koskevissa perusteluissaan väitteen, jonka komissio esittää vastineensa 95 kohdassa ja jonka mukaan komission ei tarvinnut selittää yksityiskohtaisesti syitä, joiden vuoksi se päätyi toteamaan riidanalaisessa päätöksessä, että rojaltitulojen verottamatta jättäminen oli tukiohjelma, koska komissio oli jo tutkinut kyseiset seikat yksityiskohtaisesti menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä, on tuotava esille yhtäältä, että unionin yleinen tuomioistuin on jo todennut, että muodollisen tutkintamenettelyn aloittamista koskeva päätös on osa kyseisen menettelyn päätteeksi annetun päätöksen asiayhteyttä ja että ensin mainittu voidaan ottaa huomioon jälkimmäisen päätöksen perusteluja tutkittaessa (ks. vastaavasti tuomio 12.7.2018, Itävalta v. komissio, T-356/15, EU:T:2018:439, 535 kohta). Toisaalta, kuten edellä tämän tuomion 204–208 kohdasta ilmenee, riidanalaisessa päätöksessä tuodaan joka tapauksessa esille yksityiskohtaisesti ne seikat, joiden perusteella komissio katsoi, että rojaltitulojen verottamatta jättäminen oli valikoiva toimenpide.
- 216 Edellä esitetyn perusteella riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdan kumoamista koskevan vaatimuksen tueksi esitettävä kolmas kanneperuste on hylättävä.

e) Valikoivan edun laajuus (riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdan kumoamista koskevan vaatimuksen tueksi esitettävä neljäs kanneperuste)

- 217 Kantajat väittävät neljännellä kanneperusteellaan, että vaikka oletettaisiin, että rojaltitulojen verottamatta jättäminen on antanut tosiasiallisesti valikoivan edun, komissio on joka tapauksessa tehnyt ilmeisen arviointivirheen ja oikeudellisen virheen katsoessaan, että kyseinen valikoiva etu ulottui Gibraltarin ulkopuolella sijaitsevasta toiminnasta ja teollis- ja tekijänoikeuksista saatuihin rojalteihin, sillä nämä tulot eivät sisällyneet vuoden 2010 tuloverolain alueelliseen soveltamisalaan.
- 218 Kantajien mukaan gibraltarlaisen yhtiön muualla kuin Gibraltarilla harjoittamasta toiminnasta saatuja tuloja ei verotettu Gibraltarilla myöskään silloin, kun kyseessä olivat rojaltitulot. Ne väittävät, että niiden tilanteessa yksikään teollis- ja tekijänoikeus ei ollut syntynyt Gibraltarilla, kyseiset oikeudet eivät sijainneet Gibraltarilla, lisenssinsaajat eivät sijainneet Gibraltarilla eikä rojaltituloja maksettu Gibraltarilla, joten kyseiset tulot eivät kertyneet Gibraltarilta eivätkä ne olleet sieltä peräisin. Kantajat väittävät siten, että käsiteltävässä asiassa MJN GibCon osuus MJT CV:n tuloista ei ollut verotuksellisesta läpivirtauksesta huolimatta veronalaista, koska kyseiset tulot eivät olleet kertyneet Gibraltarilta tai olleet sieltä peräisin.
- 219 Komissio kiistää nämä väitteet.
- 220 Kuten edellä tämän tuomion 141–162 kohdassa todetaan, komissio ei ole tehnyt virhettä todetessaan, että gibraltarlilaisten yhtiöiden saamien rojaltitulojen katsottiin kertyneen Gibraltarilta tai olevan sieltä peräisin, joten kantajien väitteet, joiden mukaan rojaltitulot koskivat muualla kuin Gibraltarilla sijaitsevaa toimintaa ja teollis- ja tekijänoikeuksia eivätkä kuuluneet vuoden 2010 tuloverolain alueelliseen soveltamisalaan ja komissio oli siten tehnyt virheen katsoessaan, että rojaltitulojen verottamatta jättämisestä aiheutunut valikoiva etu ulottui edellä mainittuihin rojalteihin, on hylättävä.

- 221 Siltä osin kuin kantajat väittävät, että MJN GibCon kohdalla rojaltitulot eivät olleet kertyneet Gibraltarilta tai olleet sieltä peräisin, on todettava lisäksi, ettei tällainen perustelu voi kyseenalaistaa komission arviointia, jonka mukaan rojaltitulojen verottamatta jättäminen oli tukiohjelma, eikä riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdan laillisuutta, joten se on hylättävä tehottomana. Jos kyseinen argumentti olisi perusteltu, se voisi näet enintäänkin kyseenalaistaa MJN GibCon aseman tuensaajana. Riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdassa todetaan vain, että rojaltitulojen verottamatta jättäminen oli tukiohjelma, eikä siinä yksilöidä kyseisen ohjelman mahdollisia edunsaajia. Lisäksi kuten edellä tämän tuomion 187 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee, komissiolla ei ole tukiohjelmaa koskevassa päätöksessä velvollisuutta arvioida kussakin yksittäistapauksessa myönnettyä tukea kyseisen ohjelman perusteella.
- 222 Edellä esitetyn perusteella riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdan kumoamista koskevan vaatimuksen tueksi esitettävä neljäs kanneperuste on hylättävä.

3. Kanneperuste, joka koskee ilmeisiä arviointivirheitä ja asetuksen N:o 659/1999 1 artiklan c alakohdan rikkomista (riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdan kumoamista koskevan vaatimuksen tueksi esitettävä viides kanneperuste)

- 223 Viidennellä kanneperusteellaan, joka esitetään riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdan kumoamista koskevan vaatimuksen tueksi, kantajat riitauttavat riidanalaisen päätöksen 7.2 jaksosta ilmenevän päätelmän, jonka mukaan rojaltitulojen verottamatta jättäminen oli asetuksen N:o 659/1999 1 artiklan c alakohdassa tarkoitettua uutta tukea.
- 224 Kantajat väittävät yhtäältä, ettei riidanalaisessa päätöksessä ole arvioitu rojaltitulojen verottamatta jättämisestä muodostuvan toimenpiteen luonnehtimista uudeksi tueksi. Ne väittävät, että vaikka komissio on todella todennut menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä, että rojaltitulot jäivät ensimmäisen kerran tuloverotuksen soveltamisalan ulkopuolelle vuoden 2010 tuloverolaissa, riidanalaiseen päätökseen ei sisällynyt tällaista toteamusta.
- 225 Toisaalta kantajat väittävät, että vaikka rojaltitulojen verottamatta jättäminen olisi ollut SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea, se olisi pitänyt katsoa voimassa olevaksi tueksi, koska rojalteista saatavia passiivisia tuloja ei verotettu Gibraltarilla ennen vuoden 2010 tuloverolain antamista voimassa olleen vuoden 1952 tuloverolain nojalla, joten kyseistä sääntöä oli sovellettu jo 1.1.1973 alkaen eli siitä lähtien, kun Yhdistyneestä kuningaskunnasta tuli jäsenvaltio. Kantajat väittävät erityisesti, että vaikka vuoden 1952 tuloverolain 6 §:n 1 momentissa mainittiin kuuden verotettavan tuloluokan joukossa ”Vuokrat, käyttöoikeusmaksut, vakuutusmaksut ja muut omaisuudesta saatavat tulot”, näillä tarkoitettiin todellisuudessa ainoastaan kiinteään omaisuuteen kohdistuvia oikeuksia. Käyttöoikeusmaksuilla tarkoitettiin ainoastaan kaivostoimintaan liittyviä käyttöoikeusmaksuja.
- 226 Komissio kiistää nämä väitteet.
- 227 Kantajat esittävät olennaisin osin kaksi väitettä, jotka koskevat yhtäältä puutteellisista perusteluista johtuvaa SEUT 296 artiklan rikkomista, sillä komissio ei selittänyt riidanalaisessa päätöksessä, miltä osin rojaltitulojen verottamatta jättäminen oli uutta tukea, ja toisaalta asetuksen N:o 659/1999 1 artiklan c alakohdan rikkomista, sillä komissio katsoi virheellisesti kyseisen toimenpiteen olevan voimassa olevaa tukea.

228 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 296 artiklassa määrätty perusteluvollisuus on olennainen muotomääräys, joka on erotettava perustelujen aineellisesta paikkansapitävyydestä, koska viimeksi mainittu koskee riidanalaisen toimen aineellista lainmukaisuutta (ks. tuomio 29.9.2011, *Elf Aquitaine v. komissio*, C-521/09 P, EU:C:2011:620, 146 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 14.5.2014, *Donau Chemie v. komissio*, T-406/09, EU:T:2014:254, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ensin on siis käsiteltävä väite, joka koskee SEUT 296 artiklassa määrätyn perusteluvollisuuden laiminlyöntiä, ja sitten väite, joka koskee asetuksen N:o 659/1999 1 artiklan c alakohdan rikkomista.

a) Ensimmäinen väite, joka koskee SEUT 296 artiklassa tarkoitettujen perustelujen puuttumista

229 SEUT 296 artiklan toisen kohdan mukaan säädökset perustellaan. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan perustelujen on oltava kyseessä olevan toimen luonteen mukaisia ja niistä on selkeästi ja yksiselitteisesti ilmettävä riidanalaisen toimen tehneen toimielimen päättely siten, että niille, joita toimenpide koskee, selviävät sen syyt ja että toimivaltainen tuomioistuin voi tutkia toimenpiteen laillisuuden. Erityisesti yksittäistapauksia koskevien päätösten osalta tällaisten päätösten perustelemista koskevan velvollisuuden tarkoitus on paitsi antaa toimivaltaiselle tuomioistuimelle mahdollisuus tutkia päätöksen laillisuus myös antaa niille, joita päätös koskee, riittävät tiedot sen arvioimiseksi, onko päätös mahdollisesti virheellinen siten, että sen pätevyys voidaan riitauttaa (ks. tuomio 29.9.2011, *Elf Aquitaine v. komissio*, C-521/09 P, EU:C:2011:620, 146–148 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen; tuomio 11.7.2013, *Ziegler v. komissio*, C-439/11 P, EU:C:2013:513, 114 ja 115 kohta ja tuomio 13.12.2016, *Printeos ym. v. komissio*, T-95/15, EU:T:2016:722, 44 kohta).

230 Perusteluissa ei tarvitse esittää kaikkia asiaan liittyviä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja koskevia yksityiskohtia, sillä tutkittaessa sitä, täyttävätkö toimen perustelut SEUT 296 artiklan vaatimukset, on otettava huomioon sen sanamuodon lisäksi myös asiayhteys ja kaikki asiaa koskevat oikeussäännöt (tuomio 29.9.2011, *Elf Aquitaine v. komissio*, C-521/09 P, EU:C:2011:620, 150 kohta; tuomio 11.7.2013, *Ziegler v. komissio*, C-439/11 P, EU:C:2013:513, 116 kohta ja tuomio 13.12.2016, *Printeos ym. v. komissio*, T-95/15, EU:T:2016:722, 45 kohta).

231 Käsiteltävässä asiassa on todettava, että vaikka komissio on katsonut rojaltitulojen verottamatta jättämisen olevan sääntöjenvastaista tukea (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 216 ja 217 perustelukappale), riidanalaiseen päätökseen ei sisälly mitään seikkaa – ei myöskään jaksoon, jonka otsikko on ”Toimenpide uutena tukena” (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 118–121 perustelukappale) – joka selittäisi, miltä osin kyseinen toimenpide oli uutta tukea. Kyseiseen jaksoon sisältyvät seikat koskevat nimittäin vain passiivisen korkotulon verottamatta jättämiseen liittyvää tukiohjelmaa.

232 Kuten edellä tämän tuomion 230 kohdasta kuitenkin ilmenee, perusteluvollisuuden täyttämistä on tutkittava toimen sisällön perusteella ja myös sen asiayhteys ja sovellettavat oikeussäännöt huomioon ottaen. Lisäksi valtiontukien valvontaan sovellettavan menettelyn yhteydessä muodollisen tutkintamenettelyn päätteeksi annettava lopullinen päätös on toimi, joka laaditaan useassa vaiheessa. Unionin yleinen tuomioistuin onkin todennut, että muodollisen tutkintamenettelyn aloittamista koskeva päätös on osa muodollisen tutkintamenettelyn päätteeksi annettavan päätöksen asiayhteyttä ja ensin mainittu päätös voidaan ottaa huomioon jälkimmäisen perusteluja tutkittaessa (ks. vastaavasti tuomio 12.7.2018, *Itävalta v. komissio*, T-356/15, EU:T:2018:439, 535 kohta).

- 233 Riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 217 ja 221 perustelukappaleesta ilmenee yhtäältä, että rojaltilulojen verottamatta jättäminen oli sääntöjenvastainen tukitoimenpide, johon liittynyt tuki oli perittävä takaisin, joten komissio katsoi kyseisen toimenpiteen riidanalaisessa päätöksessä väistämättä uudeksi tueksi. Kuten SEUT 108 artiklan 1 ja 3 kohdasta sekä asetuksen N:o 659/1999 1 artiklan f alakohdasta ilmenee, vain uudeksi tueksi katsottava toimenpide, joka on toteutettu ilman komissio hyväksyntää, voidaan näet luonnehtia sääntöjenvastaiseksi tueksi. Voimassa olevia tukiohjelmia tutkitaan puolestaan jatkuvasti, ja tämän tutkinnan yhteydessä komissio ehdottaa sisämarkkinoiden asteittaisen kehittämisen tai toiminnan edellyttämiä aiheellisia toimenpiteitä.
- 234 Toisaalta menettelyn aloittamista koskevan päätöksen johdanto-osan 45, 66 ja 67 perustelukappaleesta ilmenee komission luonnehtineen rojaltilulojen verottamatta jättämistä uudeksi tueksi sillä perusteella, että rojaltilulot olivat veronalaisia Gibraltarilla vuoden 1952 tuloverolain nojalla aina vuoden 2010 tuloverolain voimaantuloon saakka.
- 235 Koska riidanalaisessa päätöksessä esitetty toteamus, jonka mukaan kyseinen toimenpide oli sääntöjenvastaista tukea, oli yhteensopiva menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä esitetyn arvioinnin kanssa ja koska kyseiseen päätökseen ja riidanalaiseen päätökseen ei sisällynyt seikkoja, joiden perusteella komission olisi voitu ajatella muuttaneen tätä nimenomaista seikkaa koskevaa kantaansa, on katsottava, että käsiteltävässä asiassa menettelyn aloittamista koskeva päätös oli osa sitä asiayhteyttä, jossa riidanalainen päätös annettiin, ja se oli otettava huomioon arvioitaessa riidanalaisen päätöksen perusteluita, jotka koskivat rojaltilulojen verottamatta jättämisen luonnehtimista uudeksi tueksi.
- 236 Lisäksi on tuotava esille, että kantajat kiistävät arvioinnin, jonka mukaan rojaltilulojen verottamatta jättäminen oli uutta tukea, ja erityisesti sen, että kyseisistä tuloista oli kannettu tuloveroa vuoden 1952 tuloverolain nojalla. Tämä osoittaa kantajien olleen perillä syistä, joiden vuoksi komissio oli katsonut rojaltilulojen verottamatta jättämisen olevan sääntöjenvastaista uutta tukea.
- 237 Edellä esitetyn perusteella riidanalaisen päätöksen puutteellisia perusteluja koskeva väite on hylättävä.

b) Toinen väite, joka koskee asetuksen N:o 659/1999 1 artiklan c alakohdan rikkomista

- 238 SEUT 108 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä annetun asetuksen N:o 659/1999 1 artiklan c alakohdan mukaan uudella tuella tarkoitetaan kaikkia tukia eli tukiohjelmia ja yksittäisiä tukia, jotka eivät ole voimassa olevaa tukea, mukaan lukien voimassa olevan tuen muutokset.
- 239 Asetuksen N:o 659/1999 1 artiklan b alakohdan i, ii ja v luetelmakohdan mukaisesti voimassa olevalla tuella tarkoitetaan hyväksytyjä tukia eli tukiohjelmia ja yksittäisiä tukia, jotka komissio tai neuvoston on hyväksynyt; tukia, jotka ovat olleet olemassa ennen perustamissopimuksen voimaantuloa kyseisessä jäsenvaltiossa, eli tukiohjelmia ja yksittäisiä tukia, jotka on otettu käyttöön ennen perustamissopimuksen voimaantuloa ja joita voidaan soveltaa edelleen perustamissopimuksen voimaantulon jälkeen, sekä tukia, joiden voidaan katsoa olevan voimassa olevia tukia, koska voidaan osoittaa, että käyttöönottohetkellä ne eivät vielä olleet tukia, mutta ne ovat muuttuneet myöhemmin sellaisiksi yhteismarkkinoiden kehityksen johdosta ilman, että kyseinen jäsenvaltio olisi muuttanut niitä.

- 240 Uusina tukina on pidettävä myös perustamissopimuksen voimaantulon jälkeen kyseisessä jäsenvaltiossa toteutettuja toimenpiteitä, joilla aiotaan myöntää tai muuttaa tukia (ks. tuomio 20.5.2010, *Todaro Nunziatina & C.*, C-138/09, EU:C:2010:291, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 241 Tuen määrittäminen uudeksi toimenpiteeksi tai olemassa olevan järjestelmän muutokseksi on mahdollista viittaamalla tuesta annettuihin säännöksiin, niiden soveltamista koskeviin yksityiskohtaisiin määräyksiin ja niiden rajoihin (ks. tuomio 16.12.2010, *Alankomaat ja NOS v. komissio*, T-231/06 ja T-237/06, EU:T:2010:525, 180 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 242 Käsiteltävässä asiassa kantajat kiistävät komission toteamuksen, jonka mukaan rojaltituloja verotettiin vuoden 1952 tuloverolain mukaisesti ja ne jäivät tuloverotuksen ulkopuolelle Gibraltarilla vasta, kun vuoden 2010 tuloverolaki annettiin.
- 243 Tältä osin on tuotava esille, kuten komissio on huomauttanut menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä, että vuoden 1952 tuloverolain 6 §:n 1 momentin e kohdassa, joka kumottiin vuoden 2010 tuloverolailla, mainittiin nimenomaisesti käyttöoikeusmaksuista (royalties) saatavat tulot Gibraltarilla verotettavien tuloluokkien joukossa. Nämä tulot olivat siis tuloverotuksessa verotettavia tuloja Gibraltarilla siihen saakka, kunnes vuoden 2010 tuloverolaki tuli voimaan 1.1.2011.
- 244 Kantajien perustelut, joiden mukaan vuoden 1952 tuloverolain 6 §:n 1 momentin e kohdassa tarkoitettu termi ”käyttöoikeusmaksut” (royalties) kattoi yksinomaan kiinteään omaisuuteen liittyvistä käyttöoikeusmaksuista saadut tulot ja sillä tarkoitettiin kaivostoimintaan liittyviä käyttöoikeusmaksuja, eivät voi menestyä.
- 245 Yhtäältä kantajien esittämä arviointi on ristiriidassa Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten hallinnollisen menettelyn aikana esittämien tietojen kanssa. Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset ovat nimittäin todenneet nimenomaisesti useaan otteeseen erityisesti 14.9.2012 ja 3.12.2012 esittämässään huomautuksessa, että ”ennen [vuoden 2010 tuloverolain] antamista [rojaltituloja] verotettiin eikä niistä saatu merkittäviä verotuloja”, minkä vuoksi ne jätettiin verotuksen ulkopuolelle vuoden 2010 lailla. Kyseisten huomautusten asiayhteydestä ilmenee, että Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset tarkoittivat nimenomaan teollis- ja tekijänoikeuksista saatavia rojalteja, eivät kaivostoimintaan liittyviä käyttöoikeusmaksuja.
- 246 Lisäksi kuten komissio väittää, Yhdistyneen kuningaskunnan ja Gibraltarin viranomaiset eivät ole kiistäneet vuoden 1952 tuloverolaista tehtyä arviointia, jonka komissio on esittänyt menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä. Kuten edellä tämän tuomion 106 kohdasta ilmenee, komissiolla ei ollut tietoja, joiden perusteella menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä tehty kansallisen verolainsäädännön tulkinta olisi voitu kyseenalaistaa, eikä komissio voinut tutkia kaikkia kuviteltavissa olevia argumentteja, jotka olisivat mahdollisesti saattaneet kyseenalaistaa edellä mainitun tulkinnan, joka perustui suoraan asianomaiselta jäsenvaltiolta saatuihin tietoihin, joita voitiin pitää riittävän luotettavina ja uskottavina.
- 247 Toisaalta vastauskirjelmän liitteenä toimitettuun asiantuntijalausuntoon sisältyvät perustelut eivät voi kyseenalaistaa toteamusta, jonka mukaan teollis- ja tekijänoikeuksiin liittyvistä rojalteista saaduista tuloista kannettiin tuloveroa vuoden 1952 tuloverolain 6 §:n 1 momentin e kohdan mukaisesti. Vaikka termi ”käyttöoikeusmaksu” mainitaan vuoden 1952 tuloverolain 6 §:n 1 momentin e kohdassa termien ”vuokrat” (rents), ”vakuutusmaksut” (premiums) ja ”muut

omaisuudesta saatavat tulot” välissä, kyseisen pykälän sanamuodosta ei ilmene, että kaikki nämä tuloluokat liittyisivät kiinteään omaisuuteen. Termi ”omaisuus” (property) voi nimittäin tarkoittaa sekä kiinteää omaisuutta että muuta omaisuutta, myös aineetonta omaisuutta.

- 248 Koska asiantuntijalausunto perustuu JCPC:n oikeuskäytäntöön, joka koskee entisissä siirtomaissa, joissa esiintyy runsaasti kaivannaisia, sovellettavan lainsäädännön tulkintaa, on tuotava lisäksi esille komission tavoin, että on epäjohdonmukaista soveltaa tällaista oikeuskäytäntöä analogian perusteella Gibraltarin tilanteeseen, sillä Gibraltarin alue on ominaisuuksiltaan toisenlainen, ja päätellä vuoden 1952 tuloverolain 6 §:n 1 momentin e kohdassa tarkoitettun termin ”käyttöoikeusmaksut” tarkoittavan ainoastaan kaivostoimintaan liittyviä käyttöoikeusmaksuja.
- 249 Edellä esitetyn perusteella komissio katsoi siis asianmukaisesti, että rojaltitulojen verottamatta jättäminen otettiin käyttöön vuoden 2010 tuloverolailla. Siten komissio ei tehnyt virhettä luonnehtiessaan kyseisen verottamatta jättämisen sääntöjenvastaiseksi uudeksi tueksi.
- 250 Toinen väite ja siten viides kanneperuste, joka esitetään riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdan kumoamista koskevan vaatimuksen tueksi, on siis hylättävä.
- 251 Kanne on siten hylättävä siltä osin kuin siinä vaaditaan kumoamaan riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohta, joka koskee rojaltitulojen verottamatta jättämistä sekä tähän toimenpiteeseen liittyneen tuen takaisinperintää.

C Kanteen toinen osa, jossa vaaditaan riidanalaisen päätöksen 2 artiklan kumoamista siltä osin kuin siinä on kyse MJN GibColle myönnetystä yksittäisestä valtiontuesta sekä tähän toimenpiteeseen liittyneen tuen takaisinperinnästä

- 252 Kanteen toisessa osassa vaaditaan kumoamaan riidanalaisen päätöksen 2 artikla, jossa komissio toteaa, että yksittäiset valtiontuet, jotka oli myönnetty viiden veropäätöksen osana Gibraltarille sijoittautuneille viidelle yritykselle, joilla oli omistusosuuksia alankomaalaisissa kommandiittiyhtiöissä ja jotka saivat passiivisia korkotuloja ja rojaltituloja, olivat sääntöjenvastaisia eivätkä ne soveltuneet sisämarkkinoille. Vuonna 2012 annettu MJN GibCoa koskeva veropäätös on yksi näistä riidanalaisen päätöksen 2 artiklassa tarkoitetuista veropäätöksistä.
- 253 Kuten edellä tämän tuomion 40 kohdasta ilmenee, käsiteltävällä kanteella vaaditaan kumoamaan riidanalaisen päätöksen 2 ja 5 artikla vain niiltä osin kuin ne koskevat MJN GibCon tilannetta.
- 254 Kantajat esittävät riidanalaisen päätöksen 2 artiklan sekä 5 artiklan 1 ja 2 kohdan kumoamista koskevan vaatimuksen tueksi seuraavat neljä kanneperustetta:
- ensimmäisen kanneperusteen mukaan komissio on rikkonut SEUT 108 artiklan 2 kohtaa ja asetuksen N:o 659/1999 6 artiklaa siten, ettei se antanut muodollisen tutkintamenettelyn laajentamista koskevassa päätöksessä riittävästi tietoja kyseisen menettelyn kohteesta (kannekirjelmän toisen osan a jakso);
 - toinen ja kolmas kanneperuste koskevat SEUT 107 artiklan 1 kohdan rikkomista ja ilmeisiä arviointivirheitä, jotka liittyvät vuonna 2012 annetun MJN GibCoa koskevan veropäätöksen merkityksellisyyteen ja vaikutuksiin sekä sen luonnehtimiseen yksittäiseksi tueksi (kannekirjelmän toisen osan b ja c jakso);

- neljännen kanneperusteen mukaan komissio on käyttänyt väärin harkintavaltaansa, kun se on käyttänyt valtiontukien valvontamenettelyä vastustaakseen kommandiittiyhtiön käyttämistä monikansallisten konsernien rakenteissa yhdistettynä verotuksen alueperiaatteeseen (kannekirjelmän neljännen osan d jakso).

1. Alustavia huomautuksia riidanalaisen päätöksen 2 artiklan laajuudesta

- 255 Riidanalaisen päätöksen 2 artiklassa säädetään, että ”yksittäiset valtiontuet, jotka Gibraltarin hallitus on myöntänyt [viidellä veropäätöksellä] niiden viiden gibraltarilaisen rojaltituloja ja passiivisia korkotuloja saavan yrityksen hyväksi, joilla on omistusosuuksia alankomaalaisissa kommandiittiyhtiöissä – – ja jotka Yhdistynyt kuningaskunta on pannut täytäntöön [SEUT] 108 artiklan 3 kohdan vastaisesti, ovat [SEUT] 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua sisämarkkinoille soveltumatonta valtiontukea”. Tältä osin on muistettava, että vuonna 2012 annettu MJN GibCoa koskeva veropäätös on yksi näistä viidestä veropäätöksestä.
- 256 Kantajat vaativat kanteellaan riidanalaisen päätöksen kumoamista siltä osin kuin siinä säädetään, että vuonna 2012 annettu MJN GibCoa koskeva veropäätös on ollut MJN GibCon hyväksi myönnettyä yksittäistä tukea 31.12.2013 saakka ja myös kyseisen päivämäärän jälkeen. Kantajien vastauksista unionin yleisen tuomioistuimen esittämiin kirjallisiin kysymyksiin ilmenee erityisesti, että kantajien näkemyksen mukaan riidanalaisen päätöksen 2 artiklassa säädettiin, että niille oli myönnetty yksittäistä tukea 31.12.2013 saakka kyseisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun tukiohjelman perusteella. Komissio on täsmentänyt puolestaan vastatessaan unionin yleisen tuomioistuimen istunnossa esittämään kysymykseen, että riidanalaisen päätöksen 2 artikla koski ainoastaan 31.12.2013 jälkeistä aikaa.
- 257 On siis tutkittava, koskeeko riidanalaisen päätöksen 2 artikla vuonna 2012 annetun MJN GibCoa koskevan veropäätöksen osana myönnettyä tapauskohtaista yksittäistä tukitoimenpidettä ainoastaan 31.12.2013 jälkeisen ajan osalta vai onko kyseistä päätösoosan kohtaa tulkittava siten, että siinä todetaan niin ikään, että MJN GibCo on hyötynyt riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun tukiohjelman mukaisesta yksittäisestä tukitoimenpiteestä 31.12.2013 saakka.
- 258 Ensin on muistettava, että asetuksen N:o 659/1999 1 artiklan e alakohdan mukaan ”yksittäisellä tuella” tarkoitetaan tukia, joita ei ole myönnetty tukiohjelman osana, sekä niitä tukiohjelman osana myönnettyjä tukia, joista on ilmoitettava.
- 259 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella komission päätöstä, jossa todetaan valtiontuen olemassaolo, ei voida näin ollen tulkita siten, että se koskee samalla kertaa tukiohjelmia ja kyseisen ohjelman täytäntöön panevia yksittäisiä päätöksiä, ja näin on siitä huolimatta, että komissio on ottanut kyseisen päätöksen perusteluissa ja päätösoosassa kantaa tietyille nimetyille edunsaajille myönnettyihin yksittäisiin tukiin ja todennut, että näitä tukia on pidettävä sääntöjenvastaisina ja sisämarkkinoille soveltumattomina (ks. vastaavasti tuomio 4.3.2021, komissio v. Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, 70–77 kohta).
- 260 Käsiteltävässä asiassa riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 183 ja 196 perustelukappaleesta ilmenee yhtäältä komission täsmentäneen, että vuonna 2012 annetun MJN GibCoa koskevan veropäätöksen edunsaajille myönnetty rojaltitulojen verottamatta jättäminen oli 31.12.2013 saakka riidanalaisen päätöksen 7 jaksossa tarkastellun tukiohjelman osana myönnettyä valtiontukea. Vuonna 2012 annettu MJN GibCoa koskeva veropäätös koski nimittäin asetuksen N:o 659/1999 1 artiklan d alakohdassa tarkoitettuja tukiohjelmiä eikä yksittäistä

tukitoimenpidettä, sillä rojaltilulojen verottamatta jättäminen saattoi hyödyttää yleisesti ja teorian tasolla jokaista gibraltarilaista yritystä, joka sai tällaisia tuloja, pelkästään sillä perusteella, etteivät nämä tulot sisältyneet vuoden 2010 tuloverolain liitteessä 1 lueteltuihin Gibraltarilla verotettaviin tuloluokkiin, määrittämättömän ajan ja verran, ilman ylimääräisten soveltamistoimenpiteiden toteuttamista ja ilman, että nämä säännökset olisivat liittyneet yksittäisen hankkeen toteuttamiseen. Lisäksi on huomautettava, että verosäännökset, joiden nojalla rojaltiluloja saavat yhtiöt hyötyivät kyseisten tulojen verottamatta jättämisestä, sisältyivät yleisluonteiseen toimeen eli vuoden 2010 tuloverolakiin, sellaisena kuin se oli voimassa 31.12.2013 saakka.

- 261 Toisaalta komissio täsmensi riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 183 perustelukappaleessa, että 30.6.2013 saakka sekä 31.12.2013 saakka kestäneiden ajanjaksojen osalta viiden veropäätöksen osassa, joka koski passiivisten korkotulojen ja rojaltilulojen vapauttamista verosta, vain vahvistettiin tuolloin sovellettujen verosäännösten soveltaminen eli se, etteivät kyseiset tulot olleet Gibraltarilla veronalaisia. Tältä osin unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että yksittäiset toimenpiteet, joilla vain pannaan sellaisenaan täytäntöön tukiohjelma, josta asianomaisen jäsenvaltion olisi pitänyt ilmoittaa komissiolle, ovat pelkkiä yleisen ohjelman täytäntöönpanotoimenpiteitä, joista ei tarvitse lähtökohtaisesti ilmoittaa komissiolle. Tällainen toimenpide ei siis ole asetuksen N:o 659/1999 1 artiklan e alakohdassa tarkoitettua ”yksittäistä tukea”.
- 262 Toiseksi on muistettava, että tukiohjelman kohdalla on erotettava toisistaan yhtäältä tällaisen ohjelman käyttöön ottaminen ja toisaalta tuen myöntäminen osana kyseistä ohjelmaa (ks. tuomio 4.3.2021, komissio v. Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, 66 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 263 Kun kyse on tukiohjelmasta, komissio voi näet tutkia ainoastaan kyseisen ohjelman ominaispiirteitä arvioidakseen päätöksen perusteluissa, annetaanko tässä ohjelmassa sitä koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen vuoksi siinä myönnetyn tuen saajille etua verrattuna niiden kilpailijoihin ja voiko tuki hyödyttää yrityksiä, jotka toimivat jäsenvaltioiden välisessä kaupassa. Komissiolle ei näin ole velvollisuutta tällaista ohjelmaa koskevassa päätöksessä arvioida sen perusteella yksittäistapauksissa myönnettyä tukea. Kunkin kyseessä olevan yrityksen yksilöllistä tilannetta on tarpeen tutkia vasta siinä vaiheessa, kun tukia peritään takaisin (tuomio 9.6.2011, Comitato ”Venezia vuole vivere” ym. v. komissio, C-71/09 P, C-73/09 P ja C-76/09 P, EU:C:2011:368, 63 kohta; tuomio 13.6.2013, HGA ym. v. komissio, C-630/11 P–C-633/11 P, EU:C:2013:387, 114 kohta ja tuomio 29.7.2019, Azienda Napoletana Mobilità, C-659/17, EU:C:2019:633, 27 kohta).
- 264 Tästä seuraa, että edun olemassaolon selvittämiseksi komission tarvitsi tutkia riidanalaisessa päätöksessä yksinomaan asetuksen N:o 659/1999 1 artiklan d alakohdassa tarkoitettu ”tukiohjelma”, sellaisena kuin se yksilöidään riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdassa, ei kyseisen ohjelman osana myönnettyjä tai sen automaattiseen soveltamiseen perustuvia tukia. Tässä asiayhteydessä on todettu, ettei sillä seikalla ole vaikutusta, että riidanalaisen päätöksen perusteluissa ja päätösosassa yksilöidään suoraan ne, joille riidanalainen päätös on mahdollisesti osoitettu (ks. vastaavasti tuomio 4.3.2021, komissio v. Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, 70, 71, 74, 75 ja 86 kohta).

- 265 Lisäksi on tuotava esille, ettei riidanalaiseen päätökseen sisälly yksityiskohtaista arviointia MJN GibCon tilanteesta sen selvittämiseksi, oliko tämä saanut tosiasiallisesti etua riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun tukiohjelman soveltamisesta, vaan sen johdanto-osan 183 ja 196 perustelukappaleessa viitataan ainoastaan kyseisen päätöksen 7 jaksossa tehtyyn tukiohjelmaa koskevaan arviointiin.
- 266 Edellä esitettyjen seikkojen perusteella on niin, että koska komissio on todennut riidanalaisessa päätöksessä, että rojaltilulojen verottamatta jättäminen oli sisämarkkinoille soveltumaton ja sääntöjenvastainen tukiohjelma, kyseisen päätöksen 2 artiklaa ei voida tulkita siten, että siinä todetaan 31.12.2013 saakka kestävä ajankäytön osalta, että MJN GibColle oli myönnetty kyseisen ohjelman osana yksittäistä tukea, ja näin on riippumatta siitä, että MJN GibCo mainitaan riidanalaisen päätöksen perusteluissa yhtenä kyseisen tukiohjelman mahdollisista edunsaajista. MJN GibCon ja kantajien nimeäminen tukiohjelman tosiasiallisiksi edunsaajiksi liittyy nimittäin vasta tuen takaisinperintävaiheeseen.
- 267 Näin ollen on katsottava, että riidanalaisen päätöksen 2 artikla koskee ainoastaan viiden veropäätöksen osana myönnettyjä tukia, muttei riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun tukiohjelman osana täytäntöön pantuja tukia, ja siten siinä tarkoitetaan vain 31.12.2013 jälkeistä ajankäyttoa.
- 268 Siten kantajien väitteet, joilla riitautetaan riidanalaisen päätöksen 2 artikla siltä osin kuin se koskee vuonna 2012 annetun MJN GibCoa koskevan veropäätöksen osana myönnettyjä yksittäisiä tukia 31.12.2013 saakka, on hylättävä tehottomina.

2. Kanneperuste, joka koskee SEUT 108 artiklan 2 kohdan ja asetuksen N:o 659/1999 6 artiklan rikkomista (riidanalaisen päätöksen 2 artiklan kumoamista koskevan vaatimuksen tueksi esitettävä ensimmäinen kanneperuste)

- 269 Riidanalaisen päätöksen 2 artiklan kumoamista koskevan vaatimuksensa tueksi esittämällään ensimmäisellä kanneperusteella kantajat arvostelevat komissiota siitä, ettei tämä ole täyttänyt menettelyn laajentamista koskevassa päätöksessä SEUT 108 artiklan 2 kohdasta ja asetuksen N:o 659/1999 6 artiklasta johtuvaa vaatimusta esittää asiaan liittyvät tosiseikat ja oikeudelliset seikat sekä alustava arvio siitä, onko kyseisessä päätöksessä tarkasteltu toimenpide luonteeltaan tukea, sekä esittää syyt, joiden vuoksi kyseisen toimenpiteen soveltuvuutta sisämarkkinoille oli syytä epäillä. Kantajat muistuttavat, että muodollisen tutkintamenettelyn aloittamista tai laajentamista koskevan päätöksen on annettava asianomaisille osapuolille mahdollisuus osallistua asianmukaisesti menettelyyn ja vastata komission alustaviin päätelmiin. Komission on näin ollen määriteltävä tutkintansa kehys riittävällä tavalla, jotta asianomaisten oikeus esittää huomautuksensa ei menettäisi sisältöään, eikä komissio voi antaa lopullista päätöstä kysymyksistä, joita ei ole tarkasteltu menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä. Käsiteltävässä asiassa menettelyn laajentamista koskevaan päätökseen ei sisällynyt seikkoja, joiden perusteella kantajat olisivat voineet ennakoita riidanalaiseen päätökseen sisältyneitä arviointeja, joiden mukaan vuonna 2012 annettu MJN GibCoa koskeva veropäätös oli yksittäistä valtiontukea 31.12.2013 jälkeisellä ajankäytöllä.
- 270 Kantajat väittävät ensinnäkin, että päättely, jonka komissio esitti riidanalaisessa päätöksessä viidestä veropäätöksestä, joista yksi oli vuonna 2012 annettu MJN GibCoa koskeva veropäätös, pohjautui täysin erilaiseen perustaan kuin siihen, joka määritettiin menettelyn laajentamista koskevassa päätöksessä. Kantajien mukaan komissio oli tarkastellut rojaltilulojen maksamiseen liittyvää ongelmaa kommandiittiyhtiön sisältäviin konserneihin perustuvien rakenteiden pohjalta,

samoin kuin MJN-konsernin rakenteen pohjalta, ensimmäisen kerran riidanalaisessa päätöksessä, eivätkä kantajat olleet voineet mitenkään otaksua menettelyn laajentamista koskevan päätöksen tarkastelun perusteella komission aikovan tutkia näitä kysymyksiä. Komissio otti menettelyn laajentamista koskevassa päätöksessä esille ainoana rojaltitulojen verottamiseen liittyvänä huolenaiheena sen seikan, että veropäätökset oli annettu gibraltarilaisille yhtiöille ilman, että Gibraltarin veroviranomaiset olivat tarkistaneet, missä teollis- ja tekijänoikeuksien käyttäjä sijaitsi. Kantajien esittämästä veropäätöshakemuksesta ilmeni selvästi, että teollis- ja tekijänoikeuksien käyttäjä sijaitsi muualla kuin Gibraltarilla, joten kantajat eivät olleet katsoneet aiheelliseksi esittää huomautuksia komissiolle siitäkään huolimatta, että vuonna 2012 annettu MJN GibCoa koskeva veropäätös oli menettelyn laajentamista koskevan päätöksen liitteenä.

- 271 Toiseksi menettelyn laajentamista koskevasta päätöksestä ei ilmennyt kantajien mukaan selvästi, että komission tutkimus koski sen lisäksi, että siinä tarkasteltiin veropäätöskäytäntöä tukiohjelmana, myös kyseisen ohjelman ulkopuolella tehtyjä yksittäisiä veropäätöksiä. Se seikka, että komissio yksilöi menettelyn laajentamista koskevassa päätöksessä muutamia veropäätöskäytäntöön liittyviä näkökohtia, ei antanut komissiolle oikeutta tutkia kaikkiin 165 veropäätökseen liittyviä kaikkia näkökohtia sen selvittämiseksi, olivatko nämä Gibraltarin verolainsäädännön mukaisia. Kantajat lisäävät, että menettelyn laajentamista koskevan päätöksen tarkastelun perusteella ainoa peruste, jonka nojalla komissio olisi voinut tutkia kysymyksen rojaltitulojen verottamisesta kommandiittiyhtiöiden rakenteessa, oli teollis- ja tekijänoikeuksien käyttäjän sijoittautumispaikka.
- 272 Kolmanneksi kantajat arvostelevat komissiota siitä, ettei tämä kertonut laajentavansa tutkintansa koskemaan yksittäisiä tukia, jotka oli mahdollisesti myönnetty 31.12.2013 jälkeen. Kantajat korostavat tältä osin, että vuonna 2012 annetun MJN GibCoa koskevan veropäätöksen voimassaoloaika oli päättynyt kyseisen päivämäärän jälkeen, sillä se oli korvattu vuonna 2014 annetulla veropäätöksellä.
- 273 Neljänneksi kantajat arvostelevat komissiota siitä, että tämä muutti valikoivuutta koskevaa arviointiaan menettelyn laajentamista koskevan päätöksen antamisen ja riidanalaisen päätöksen antamisen välissä. Komissio vertasi riidanalaisessa päätöksessä viiden veropäätöksen edunsaajia monikansallisiin yrityksiin sekä kaikkiin Gibraltarilla verovelvollisiin yhtiöihin, myös monikansallisiin konserneihin kuuluviin yhtiöihin, sekä muista veropäätöksistä hyötyviin edunsaajiin ja kansallisiin yhtiöihin.
- 274 Kantajien mukaan niillä ei ollut näiden epäkohtien vuoksi mahdollisuutta esittää asianmukaisesti huomautuksiaan muodollisen tutkintamenettelyn aikana etenkin vuonna 2014 annetusta veropäätöksestä, joka oli korvannut vuonna 2012 annetun veropäätöksen.
- 275 Komissio kiistää nämä väitteet.
- 276 Komissio väittää olennaisin osin, että menettelyn laajentamista koskevaan päätökseen sisältyi riittävästi tietoa tutkintamenettelyn kohteesta ja siinä määriteltiin riittävällä tavalla vuonna 2012 annetusta MJN GibCoa koskevasta veropäätöksestä johtunut yksittäinen tuki.
- 277 Komissio tuo ensinnäkin esille, että menettelyn laajentamista koskevassa päätöksessä mainittiin nimenomaisesti vuonna 2012 annettu MJN GibCoa koskeva veropäätös, johon sisältyi kuvaus konsernin rakenteesta ja jossa mainittiin nimenomaisesti MJN US, MJ BV ja Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific). MJN GibCo ja kantajat olivat siis väistämättä saaneet tiedon siitä, että komissio oli aloittanut tutkintamenettelyn vuonna 2012 annetusta MJN GibCoa koskevasta

veropäätöksestä ja että kyseinen menettely koski muita MJN-konsernin yrityksiä kuin MJN GibCoa. Komissio korostaa lisäksi, etteivät Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset olleet toimittaneet sille vuonna 2014 annettua MJN GibCoa koskevaa veropäätöstä ja että joka tapauksessa kyseinen veropäätös ei ollut ristiriidassa vuonna 2012 annetun MJN GibCoa koskevan veropäätöksen kanssa eikä ensisijainen viimeksi mainittuun nähden, koska se koski toisen yrityksen, MJT CV:n, verotuksellista tilannetta. Komissio lisää, että 16.12.2015 päivätyssä tarkastuskertomuksessa, jonka Gibraltarin verovirasto oli laatinut vuonna 2012 annetun MJN GibCoa koskevan veropäätöksen perusteellisen tutkimisen päätteeksi, vahvistettiin kyseisen veropäätöksen olleen edelleen voimassa vuonna 2015.

- 278 Toiseksi komissio pitää menettelyn laajentamista koskevaa päätöstä selkeänä ja täsmällisenä mahdollisen tuen luonteen ja lähteen, toisin sanoen Gibraltarin veroviranomaisten laajan harkintavallan ja mahdollisen verosäännösten epäasianmukaisen soveltamisen, osalta. Komissio täsmentää, että sen epäilyjen laajuus ja tutkintamenettelyn soveltamisala ilmenivät selkeästi menettelyn laajentamista koskevan päätöksen johdanto-osan 52 perustelukappaleesta. Kyseisen menettelyn soveltamisala ei rajoittunut viimeksi mainitun päätöksen johdanto-osan 32 ja 53 perustelukappaleessa mainittuihin esimerkkeihin. Komissio selittää, että kun huomioon otetaan vuonna 2012 annetun MJN GibCoa koskevan veropäätöksen kohde, kantajille ei voinut jäädä epäilystäkään siitä, että komissio tarkasteli rojalituloja, jotka MJN GibCo oli saanut MJT CV:ssä olevan omistusosuutensa perusteella.
- 279 Kolmanneksi komissio väittää, ettei mikään riidanalaisessa päätöksessä viitannut siihen, että muodollisen tutkintamenettelyn kohde rajoittui vuonna 2013 tehtyjen muutosten voimaantuloa edeltävään ajanjaksoon.
- 280 Neljänneksi komissio katsoo, että menettelyn laajentamista koskevan päätöksen johdanto-osan 68 perustelukappaleesta ilmeni selvästi, että muodollinen tutkintamenettely koski paitsi toistuvasta käytännöstä johtuvaa mahdollista tukiohjelmaa, myös 165:tä yksittäistä veropäätöstä.
- 281 Viidenneksi komissio väittää vastauksena argumentteihin, joiden mukaan komissio oli muuttanut valikoivuutta koskevaa arviointiaan menettelyn laajentamista koskevan päätöksen antamisen ja riidanalaisen päätöksen antamisen välissä, voitansa muuttaa arviointiaan vapaasti menettelyn aloittamista koskevan päätöksen ja lopullisen päätöksen välissä.
- 282 Kantajat väittävät ensimmäisellä kanneperusteellaan, joka esitetään riidanalaisen päätöksen 2 artiklan kumoamista koskevan vaatimuksen tueksi, että komissio on rikkonut SEUT 108 artiklan 2 kohtaa ja asetuksen N:o 659/1999 6 artiklaa sekä loukannut kantajien oikeutta osallistua muodolliseen tutkintamenettelyyn esittämällä riidanalaisessa päätöksessä toisenlaisen arvion vuonna 2012 annetusta MJN GibCoa koskevasta veropäätöksestä kuin menettelyn laajentamista koskevassa päätöksessä. Kantajat eivät siis pystyneet esittämään asianmukaisesti huomautuksiaan muodollisen tutkintamenettelyn aikana.
- 283 Tältä osin on huomattava, että SEUT 108 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan päättäessään aloittaa muodollisen tutkintamenettelyn komission on vaadittava niitä, joita asia koskee, esittämään huomautuksensa.
- 284 Kuten oikeuskäytännöstä ilmenee, SEUT 108 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan tarkoitus on yhtäältä velvoittaa komissio toimimaan siten, että kaikki ne, joita asia mahdollisesti koskee, saavat siitä tiedon ja tilaisuuden esittää omat kantansa, sekä toisaalta mahdollistaa se, että

komissiolla on täysi selvyys kaikista asiaan liittyvistä seikoista, ennen kuin se tekee päätöksensä (tuomio 25.6.1998, British Airways ym. v. komissio, T-371/94 ja T-394/94, EU:T:1998:140, 58 kohta).

- 285 Asetuksen N:o 659/1999 6 artiklan, jonka otsikko on ”Muodollinen tutkintamenettely”, 1 kohdassa säädetään, että muodollisen tutkintamenettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä esitetään asiaan liittyvät tosiseikat ja oikeudelliset seikat lyhyesti, komission alustava arvio ehdotetun toimenpiteen tukiluonteesta ja epäilyt toimenpiteen soveltuvuudesta sisämarkkinoille ja pyydetään asianomaista jäsenvaltiota ja muita asianomaisia osapuolia esittämään huomautuksensa asetetussa määräajassa.
- 286 Tässä yhteydessä on huomattava, että oikeuskäytännön mukaan niiden, joita asia koskee, tehtävänä on lähinnä toimia komission tiedonlähteenä SEUT 108 artiklan 2 kohdan nojalla aloitetussa hallinnollisessa menettelyssä. Näin ollen niillä, joita asia koskee, on ainoastaan oikeus osallistua hallinnolliseen menettelyyn siinä määrin kuin yksittäistapaukseen liittyvissä olosuhteissa on tarkoituksenmukaista, eivätkä ne suinkaan voi vaatia sellaisia puolustautumisoikeuksia, jotka on myönnetty niille henkilöille, joita vastaan menettelyä käydään (tuomio 25.6.1998, British Airways ym. v. komissio, T-371/94 ja T-394/94, EU:T:1998:140, 59 ja 60 kohta ja tuomio 30.11.2009, Ranska ja France Télécom v. komissio, T-427/04 ja T-17/05, EU:T:2009:474, 147 kohta). Niiden tiedonsaantioikeutta ei etenkään voida ulottaa koskemaan yleistä oikeutta esittää kanta kaikista muodollisen tutkintamenettelyn aikana esille tulleista seikoista, jotka mahdollisesti ovat tärkeitä (tuomio 30.11.2009, Ranska ja France Télécom v. komissio, T-427/04 ja T-17/05, EU:T:2009:474, 149 kohta).
- 287 Vaikka komissiolla ei voi olla velvollisuutta esittää täydellistä arviointia kyseisestä tuesta muodollisen tutkintamenettelyn aloittamista koskevassa tiedonannossaan, on välttämätöntä, että se määrittää riittävästi tutkintansa puitteet, jotta niiden, joita asia koskee, oikeutta esittää huomautuksia ei tehtäisi tyhjäksi (ks. tuomio 12.7.2018, Itävalta v. komissio, T-356/15, EU:T:2018:439, 703 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 288 Muodollisen tutkintamenettelyn aloittamista koskevan päätöksen on siis mahdollistettava asianomaisten osapuolten tehokas osallistuminen kyseiseen menettelyyn, jonka aikana niillä on mahdollisuus esittää perustelunsa. Tähän riittää se, että osapuolet tuntevat ne syyt, joiden perusteella komissio on päättänyt katsomaan toistaiseksi, että kyseinen toimenpide saattaa olla sisämarkkinoille soveltumaton uusi tuki (ks. tuomio 13.12.2018, Ryanair ja Airport Marketing Services v. komissio, T-165/15, EU:T:2018:953, 82 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 289 Lisäksi on muistettava, että muodollisen tutkintamenettelyn aloittamista koskevan päätöksen ja lopullisen päätöksen välillä olevan eron ei voida sellaisenaan katsoa olevan viimeksi mainitun laillisuuteen vaikuttava virhe. Ainoastaan muutos, joka vaikuttaa kyseessä olevien toimenpiteiden luonteeseen, voisi synnyttää komissiolle velvollisuuden informoida uudelleen niitä, joita asia koskee (tuomio 12.7.2018, Itävalta v. komissio, T-356/15, EU:T:2018:439, 727 kohta). Komission on siis oikaistava muodollisen tutkintamenettelyn aloittamista koskevaa päätöstään tai laajennettava sitä, niin että asianomaiset osapuolet voivat esittää asianmukaisesti huomautuksensa, kun se muuttaa kyseisen menettelyn aloittamista koskevan päätöksen tekemisen jälkeen päättelyään tuen olemassaoloa tai sisämarkkinoille soveltumista koskevan arviointinsa kannalta määräävässä asemassa olevista tosiseikoista tai näistä tosiseikoista tekemästään oikeudellisesta luonnehdinnasta (ks. vastaavasti tuomio 30.4.2019, UPF v. komissio, T-747/17, EU:T:2019:271, 77 kohta).

- 290 Tässä yhteydessä on tuotava esille, että menettelyn aloittamista koskevan päätöksen antamisvaiheessa komissiolle kuuluva velvollisuus antaa niille, joita asia koskee, mahdollisuus esittää huomautuksensa on luonteeltaan olennainen muotomääräys (ks. vastaavasti tuomio 11.12.2008, komissio v. Freistaat Sachsen, C-334/07, EU:C:2008:709, 55 kohta). Tällaisen muotomääräyksen rikkomisen johdosta toimi, jota virhe rasittaa, on siten kumottava riippumatta siitä, onko tästä rikkomisesta aiheutunut vahinkoa sille, joka siihen vetoaa, tai olisiko hallinnollisessa menettelyssä voitu päätyä toiseen lopputulokseen (ks. vastaavasti tuomio 22.2.2006, Le Levant 001 ym. v. komissio, T-34/02, EU:T:2006:59, 95–99 kohta).
- 291 Näin ollen velvollisuus oikaista tai laajentaa muodollista tutkintamenettelyä, jotta ne, joita asia koskee, voivat esittää huomautuksensa, on nähtävä niin ikään olennaisena muotomääräyksenä, kun komissio on muuttanut päättelyään menettelyn aloittamista koskevan päätöksen ja lopullisen päätöksen välissä tuen olemassaoloa koskevan arviointinsa kannalta määräävässä asemassa olevien ja kyseessä olevan toimenpiteen luonteeseen vaikuttavien tosiseikkojen tai näistä tosiseikoista tekemänsä oikeudellisen luonnehdinnan perusteella.
- 292 Vastaavissa olosuhteissa komission näkökannan muuttuminen muuttaa nimittäin muodollisen tutkintamenettelyn kohdetta ja laajuutta. Jos komissiolle annetaan mahdollisuus muuttaa muodollisen tutkintamenettelyn aloittamista koskevan päätöksen jälkeen tai – kuten käsiteltävässä asiassa – kyseisen menettelyn aloittamista koskevan päätöksen laajentamista koskevan päätöksen jälkeen kyseisen menettelyn kohdetta sekä niitä kaikista keskeisimpiä seikkoja, joiden perusteella komissio on katsonut tarkasteltavan toimenpiteen olevan mahdollisesti tukitoimenpide, oikaisupäätöstä antamatta, asianomaisilta osapuolilta viedään mahdollisuus esittää huomautuksensa muodollisen tutkintamenettelyn muutetusta kohteesta. Tämä tekisi tehottomaksi komissiolle kuuluvan velvollisuuden määrittellä tutkintansa kehys riittävän täsmällisesti, niin että asianomaiset osapuolet voivat osallistua tehokkaasti kyseiseen menettelyyn, kun ne esittävät huomautuksensa, ja siten määrittellä tutkintansa kehys riittävällä tavalla. Kuten edellä tämän tuomion 290 kohdassa tuodaan esille, kyseinen velvollisuus on luonteeltaan olennainen muotomääräys.
- 293 Tätä arviointia ei kyseenalaista 11.3.2020 annettu tuomio komissio v. Gmina Miasto Gdynia ja Port Lotniczy Gdynia Kosakowo (C-56/18 P, EU:C:2020:192, 76–82 kohta), jossa unionin tuomioistuin totesi unionin yleisen tuomioistuimen tehneen oikeudellisen virheen todetessaan, että asianomaisten osapuolten oikeus esittää huomautuksia oli olennainen muotomääräys, osoittamatta, että hallinnollisessa menettelyssä olisi voitu päätyä toisenlaiseen lopputulokseen. Kyseisen tuomion 78–82 kohdasta ilmenee nimittäin, että kyseisen virheen toteamista perusteltiin käsiteltävän tapauksen olosuhteilla; toisin sanoen, vaikka asianomaisia osapuolia ei ollut kehoitettu esittämään huomautuksiaan menettelyn aloittamista koskevan päätöksen antamisen jälkeen oikeudelliseen järjestelmään tehdyn muutoksen vaikutuksista, tällainen seikka ei ollut luonteeltaan olennainen muotomääräys, koska kyseinen muutos ei voinut muuttaa kyseisen päätöksen sisältöä.
- 294 Lisäksi kuten 11.3.2020 annetun tuomion komissio v. Gmina Miasto Gdynia ja Port Lotniczy Gdynia Kosakowo (C-56/18 P, EU:C:2020:192) 85 kohdasta ilmenee, vaikka oikeusperustan, johon komission päätös perustuu, olennaiset muutokset voivat lähtökohtaisesti vaikuttaa kyseiseen päätökseen, näin ei ollut kyseisessä asiassa, jossa päätös perustui lisäksi itsenäiseen oikeudelliseen perustaan, jota ei ollut muutettu ja joka riitti mainitun päätöksen perusteeksi. Tämän perusteella edellä tämän tuomion 290 kohdassa mainittua oikeuskäytäntöä, jonka

mukaan komission on annettava asianomaisille osapuolille mahdollisuus esittää huomautuksensa, kun se päättää aloittaa muodollisen tutkintamenettelyn, ja jonka mukaan kyseinen velvollisuus on olennainen muotomääräys, ei ole saatettu kyseenalaiseksi.

- 295 Käsiteltävässä asiassa sen arvioimiseksi, onko SEUT 108 artiklan 2 kohtaa ja asetuksen N:o 659/1999 6 artiklaa rikottu ja onko komission velvollisuus antaa asianomaisille osapuolille mahdollisuus esittää asianmukaisella tavalla huomautuksensa laiminlyöty, on tutkittava, sisältyivätkö riidanalaisessa päätöksessä esitetyn komission arvioinnin, jonka mukaan vuonna 2012 annettu MJN GibCoa koskeva veropäätös katsottiin 31.12.2013 jälkeisen ajan osalta Gibraltarin hallituksen myöntämäksi yksittäiseksi valtiontueksi, kannalta määräävässä asemassa olleet seikat menettelyn laajentamista koskevassa päätöksessä esitettyyn arviointiin ja selvisikö siitä siten riidanalaisen päätöksen 2 artiklan kohteena olevan toimenpiteen luonne.
- 296 Tätä varten on tutkittava ensin päättelyn kannalta määräävässä asemassa olevat seikat, joiden perusteella komissio katsoi erityisesti riidanalaisen päätöksen 2 artiklassa, että vuonna 2012 annetun MJN GibCoa koskevan veropäätöksen tuottamat vaikutukset olivat yksittäistä valtiontukea 31.12.2013 jälkeisen ajan osalta.
- 297 Ensinnäkin on tuotava esille, että riidanalaisen päätöksen 2 artikla koski yksittäisiä valtiontukia, ”jotka Gibraltarin hallitus on myöntänyt [viidellä veropäätöksellä] niiden viiden gibraltarilaisen rojaltiluloja ja passiivisia korkotuloja saavan yrityksen hyväksi, joilla on omistusosuuksia alankomaalaisessa kommandiittiyhtiössä”. Lisäksi kyseisen päätöksen 12 jaksossa, jonka otsikko on ”Päätelmä”, ja tarkemmin sanottuna kyseisen päätöksen johdanto-osan 246 perustelukappaleessa täsmennettiin, että yksittäiset tuet muodostuivat verokohtelusta, ”jonka Gibraltarin hallitus on toteuttanut [viidellä veropäätöksellä] niiden viiden gibraltarilaisen rojaltiluloja ja passiivisia korkotuloja saavan yrityksen hyväksi, joilla on omistusosuuksia alankomaalaisissa kommandiittiyhtiöissä”.
- 298 Tässä yhteydessä on tuotava esille, että komissio on todennut riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 152 perustelukappaleessa, että viisi veropäätöstä, joista yksi on vuonna 2012 annettu MJN GibCoa koskeva veropäätös, ”pysyivät voimassa, eivätkä veroviranomaiset kumonneet niitä sen paremmin vuoden 2010 tuloverolain vuonna 2013 voimaan tulleiden muutosten myötä, kun [passiivisia korkotuloja] ja rojaltiluloja alettiin verottaa, kuin vuonna 2015 tehtyjen tarkastustenkaan seurauksena”.
- 299 Komissio selvitti samoin riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 180, 182 ja 184 perustelukappaleessa, että vaikka oli totta, että kyseiset viisi veropäätöstä ja siten vuonna 2012 annettu MJN GibCoa koskeva veropäätös olivat sovellettavien verosäännösten mukaiset silloin, kun ne myönnettiin, passiiviset korkotulot sisällytettiin 1.7.2013 alkaen ja rojaltilulot 1.1.2014 alkaen vuoden 2010 tuloverolain liitteessä 1 lueteltuihin Gibraltarilla verotettaviin tuloluokkiin. Komissio totesi siten, että Gibraltarin viranomaiset olivat jatkaneet passiivisten korkotulojen ja rojaltilulojen verottamista jättämiseen perustuvaa ohjelmaa antamalla viiden veropäätöksen edunsaajien, joista yksi oli MJN GibCo, hyötyä kyseisistä päätöksistä myös sen jälkeen, kun vuoden 2010 tuloverolakiin vuonna 2013 tehdyt muutokset tulivat voimaan. Tältä osin on huomautettava komission todenneen riidanalaisen päätöksen alaviitteessä 92 ja johdanto-osan 152 perustelukappaleessa, että viisi veropäätöstä pysyivät voimassa ainakin vuoteen 2015, jolloin Gibraltarin veroviranomaiset suorittivat verotarkastuksen.

- 300 Näiden seikkojen perusteella yksittäinen valtiontuki ei muodostunut varsinaisesti vuonna 2012 annetusta MJN GibCoa koskevasta veropäätöksestä eikä sen hyväksymisestä, vaan siitä verokohtelusta, jonka Gibraltarin veroviranomaiset myönsivät MJN GibColle kyseisen veropäätöksen, jossa vahvistettiin rojaltitulojen verottamatta jättäminen, osana ja erityisesti kyseisen veropäätöksen pysymisestä voimassa 31.12.2013 jälkeen, minkä komissio on vahvistanut istunnossa unionin yleisen tuomioistuimen kysymykseen vastatessaan.
- 301 Toiseksi on tuotava esille, että komissio keskittyi viittä veropäätöstä ja siten vuonna 2012 annettua MJN GibCoa koskevaa veropäätöstä koskevassa arvioinnissaan veropäätöshakemuksissa esille tuotuun rakenteeseen, johon kuuluivat teollis- ja tekijänoikeuksia hallinnoiva alankomaalainen kommandiittiyhtiö sekä tämän kommandiittiyhtiön yhtiömiehinä olevat, kommandiittiyhtiöstä osuuksia omistavat Gibraltarilla sijaitsevat yhtiöt, ja alankomaalaisten kommandiittiyhtiöiden katsomiseen verotuksessa läpivirtausyksiköiksi (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 153–159 perustelukappale). Komissio on todennut erityisesti, että Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten kanssa käydyn tietojenvaihdon perusteella vaikutti siltä, että erityissäännösten puuttuessa vuoden 2010 tuloverolaista Gibraltarilla sovellettiin common law -periaatteita ja pidettiin alankomaalaisia kommandiittiyhtiöitä läpivirtausyksikköinä niin, että kommandiittiyhtiöiden saamien tulojen osuus oli katsottava niiden gibraltarilaisten yhtiöiden suoriksi tuloiksi, joilla oli omistusosuus kyseisessä kommandiittiyhtiössä (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 155 perustelukappale). Komissio totesi tämän perusteella riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 161 ja 162 perustelukappaleessa, että kunkin Gibraltarille sijoittautuneen viiden yhtiön, jotka olivat viiden veropäätöksen edunsaajia ja joista yksi oli MJN GibCo, osuudet alankomaalaisen kommandiittiyhtiön tasolla syntyneen voiton määrästä olisi pitänyt sisällyttää kyseisten viiden yrityksen veropohjiin ja niistä olisi pitänyt kantaa vero Gibraltarilla.
- 302 Edellä esitetyn perusteella päättely, jonka perusteella komissio katsoi, että vuonna 2012 annetun MJN GibCoa koskevan veropäätöksen pysyminen voimassa oli yksittäistä tukea, perustui olennaisesti siihen seikkaan, että kyseinen veropäätös koski konsernirakennetta, johon kuuluivat alankomaalainen kommandiittiyhtiö eli MJT CV, sekä sen Gibraltarille sijoittautunut yhtiömies eli MJN GibCo, samoin kuin kysymykseen siitä, oliko MJT CV verotuksellisesti läpivirtausyksikkö, jolloin sen saamista rojaltituloista olisi pitänyt kantaa vero suoraan MJN GibColta, ikään kuin MJN GibCo olisi saanut kyseiset tulot suoraan. Valikoivan edun olemassaolon toteaminen perustui nimittäin siihen toteamukseen, että Gibraltarin verolainsäädännön mukaisesti, sellaisena kuin kyseinen lainsäädäntö oli voimassa 1.1.2014 lähtien, yhtiömiehinä olevilta yhtiöiltä olisi pitänyt kantaa normaalisti Gibraltarilla perittävä yhteisövero sen mukaan, mikä oli näiden yhtiöiden osuus alankomaalaisen kommandiittiyhtiön voitosta.
- 303 Nämä seikat olivat siis määrävässä asemassa sen, riidanalaisen päätöksen 2 artiklan taustalla olevan komission arvioinnin kannalta, jonka mukaan vuonna 2012 annetun MJN GibCoa koskevan veropäätöksen pysyminen voimassa oli 31.12.2013 jälkeisen ajan osalta Gibraltarin hallituksen myöntämää yksittäistä valtiontukea.
- 304 Edellä esitettyjen arviointien perusteella on tutkittava, sisältyikö menettelyn laajentamista koskevaan päätökseen riittävästi tietoja vuonna 2012 annetun MJN GibCoa koskevan päätöksen osana MJN GibColle 31.12.2013 jälkeisen ajan osalta myönnetyn, riidanalaisen päätöksen 2 artiklassa tarkoitetun yksittäisen valtiontuen luonteesta, niin että komissio pystyi antamaan kyseisen päätöksen loukkaamatta asianomaisten osapuolten oikeutta esittää asianmukaisesti huomautuksensa SEUT 108 artiklan 2 kohdan ja asetuksen N:o 659/1999 6 artiklan mukaisesti.

- 305 Kuten komissio tuo esille, se totesi menettelyn laajentamista koskevassa päätöksessään, että vuonna 2012 annettu MJN GibCoa koskeva veropäätös oli mahdollisesti yksittäistä valtiontukea. Toisin kuin kantajat väittivät, komissio ei myöskään rajannut muodollista tutkintamenettelyä vain veropäätöskäytännön arviointiin mahdollisena tukiohjelmana.
- 306 Menettelyn laajentamista koskevan päätöksen johdanto-osan 62 ja 69 perustelukappaleesta sekä kyseisen päätöksen osasta, jonka otsikko on ”Päätelmät”, ilmenee nimittäin selvästi, että muodollisen tutkintamenettelyn laajentaminen koski veropäätöskäytännön lisäksi myös 165:tä yksittäistä veropäätöstä, joista kukin saattoi olla yksittäistä tukea. Vuonna 2012 annettu MJN GibCoa koskeva veropäätös, joka on yksi menettelyn laajentamista koskevan päätöksen liitteenä olevista 165 veropäätöksestä, kuuluu muodollisen tutkintamenettelyn kohteeseen mahdollisena yksittäisenä tukena.
- 307 On kuitenkin todettava, että seikat, jotka komissio on ottanut huomioon riidanalaisessa päätöksessä päätellessään, että vuonna 2012 annetun MJN GibCoa koskevan veropäätöksen osana oli myönnetty yksittäistä tukea, sellaisina kuin nämä seikat on esitetty edellä tämän tuomion 297–303 kohdassa, poikkeavat menettelyn laajentamista koskevaan päätökseen sisältyneestä alustavasta arvioinnista, jossa tarkasteltiin vuonna 2012 annetun MJN GibCoa koskevan veropäätöksen vaikutuksia 31.12.2013 jälkeisen ajan osalta.
- 308 Ensinnäkin menettelyn laajentamista koskevaan päätöksen sisältyneessä arvioinnissa keskityttiin lähinnä veropäätösten antamiseen ja siihen, ettei ollut tarkistettu, olivatko veropäätöshakemuksissa kuvatut edellytykset tosiasiallisesti täyttyneet.
- 309 Menettelyn laajentamista koskevan päätöksen johdanto-osan 31, 32 ja 53 perustelukappaleessa komissio selitti nimittäin niistä 165 veropäätöksestä, jotka tutkittiin alustavassa tutkintamenettelyssä ja joista yksi oli vuonna 2012 annettu MJN GibCoa koskeva veropäätös, että Gibraltarin veroviranomaisille olisi pitänyt herätä epäilyjä useista veropäätöshakemuksista sen kysymyksen suhteen, oliko asianomainen toiminta todella vapautettu verosta sillä perusteella, etteivät tulot kertyneet Gibraltarilta tai olleet sieltä peräisin. Komissio käytti siten veropäätöksiä koskevan alustavan arviointinsa perusteena sitä, että Gibraltarin veroviranomaiset pidättäytyivät yleisesti harkintavaltaansa käyttäen tutkimasta varsinaisesti yritysten verovelvoitteita.
- 310 Tällainen toteamus on toistettu menettelyn laajentamista koskevan päätöksen johdanto-osan 62 perustelukappaleessa, jossa komissio totesi, että valtiontukea liittyi mahdollisesti ”kaikkiin 165 veropäätökseen”, koska ”niistä yhdenkään perusteeksi ei [ollut] esitetty riittävästi tietoja niin, että olisi voitu taata, että asianomaisen toiminnan verotus [oli] samalla tasolla vastaavassa tilanteessa olevien muiden yritysten maksaman veron kanssa sekä sovellettavien verosäännösten mukaista”.
- 311 Toiseksi vaikka komissio totesi menettelyn laajentamista koskevassa päätöksessä, että tutkitut veropäätökset ylittivät passiivisen tulon verottamatta jättämisen, sellaisena kuin siitä säädettiin kyseisten veropäätösten antamisen aikaan voimassa olleessa vuoden 2010 tuloverolain versiossa, ainoat huolenaiheet, jotka komissio otti esille rojalituloihin liittyvien veropäätösten, kuten vuonna 2012 annetun MJN GibCoa koskevan veropäätöksen, osalta, liittyivät siihen, että 22 veropäätöstä oli annettu gibraltarlaisille yhtiöille, jotka saivat rojalteja Gibraltarin ulkopuolella sijaitsevilta yhtiöiltä, jotka käyttivät teollis- ja tekijänoikeuksia, tarkistamatta, missä kyseinen teollis- ja tekijänoikeuden käyttäjä sijaitti. Komission mukaan rojalitulojen ”vapauttaminen” verosta tällaista tarkistusta suorittamatta johti siihen, ettei kyseisiä tuloja verotettu missään.

- 312 Kuten komissio on vahvistanut vastatessaan unionin yleisen tuomioistuimen istunnossa esittämään kysymykseen, menettelyn laajentamista koskevaan päätökseen ei sisällynyt muita huomautuksia rojaltilulojen verottamatta jättämiseen liittyvistä veropäätöksistä.
- 313 Kolmanneksi on todettava, että vaikka menettelyn laajentamista koskeva päätös oli annettu 1.10.2014 eli sen jälkeen, kun vuoden 2010 tuloverolakiin vuonna 2013 tehdyt muutokset olivat tulleet voimaan 1.1.2014, ja vaikka komissio mainitsi kyseiset muutokset nimenomaisesti (ks. erityisesti kyseisen päätöksen johdanto-osan 32 perustelukappale), kyseisestä päätöksestä ei ilmene, että komission arviointi koski rojaltilulojen verottamatta jättämisen vahvistavien veropäätösten pysymistä voimassa vuoden 2010 tuloverolakiin vuonna 2013 tehtyjen muutosten voimaantulon jälkeen. Minkään menettelyn laajentamista koskevaan päätökseen sisältyneen seikan perusteella ei käynyt myöskään selville, että komission mukaan vuonna 2012 annetun MJN GibCoa koskevan veropäätöksen vaikutukset jatkuivat 31.12.2013 jälkeen.
- 314 Neljänneksi menettelyn laajentamista koskevaan päätökseen ei sisällynyt mitään seikkaa, joka olisi liittynyt verotuksellista läpivirtausta koskeviin sääntöihin, viiden veropäätöksen edunsaajan tosiasialliseen tilanteeseen eikä etenäkään vuonna 2012 annettuun MJN GibCoa koskevaan veropäätökseen tai sellaisten konsernirakenteiden käyttämiseen, joihin sisältyi alankomaalaisia kommandiittiyhtiöitä.
- 315 Menettelyn laajentamista koskevaan päätökseen sisältynyt alustava arviointi poikkesi siis kaikilta näiltä osin päättelystä, jonka komissio esitti riidanalaisessa päätöksessä. Yhtäältä riidanalainen päätös koski vuoden 2010 tuloverolain, sellaisena kuin se oli voimassa 31.12.2013 jälkeen, virheellistä soveltamista, eikä sitä, ettei rojaltiluloja verotettu 31.12.2013 saakka millään verotuksellisella lainkäyttöalueella. Toisaalta se, että Gibraltarin veroviranomaiset sovelsivat vuoden 2010 tuloverolakia riidanalaisessa päätöksessä todetulla tavalla virheellisesti, liittyi siihen, olivatko rojaltilulot, jotka sisällytettiin sittemmin vuoden 2010 tuloverolain liitteessä 1 lueteltuihin Gibraltarilla verotettaviin tuloluokkiin, kertyneet Gibraltarilta tai olivatko ne sieltä peräisin sillä perusteella, että kyseiset tulot Gibraltarin ulkopuolella saanut yhtiö oli verotuksellisesti läpivirtausyksikkö, eikä sen määrittämiseen, missä asianomaisten teollis- ja tekijänoikeuksien käyttäjä sijaitisi.
- 316 Edellä esitetyn perusteella menettelyn laajentamista koskevaan päätökseen sisältyneet tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja koskevat arvioinnit eivät olleet riittäviä niin, että niiden perusteella olisi selvinnyt, että muodollinen tutkintamenettely koski veropäätösten antamisen lisäksi myös joidenkin näiden päätösten, kuten vuonna 2012 annetun MJN GibCoa koskevan veropäätöksen, vaikutusten pysymistä voimassa sen jälkeen, kun vuoden 2010 tuloverolakia muutettiin vuonna 2013, huolimatta siitä, että rojaltilulot oli lisätty vuoden 2010 tuloverolain liitteessä 1 lueteltuihin Gibraltarilla verotettaviin tuloluokkiin, ja että se koski myös kyseisten päätösten yhdenmukaisuutta viimeksi mainitun lain kanssa, sellaisena kuin kyseinen laki oli voimassa 1.1.2014. Viimeksi mainitut seikat olivat määräävässä asemassa komission tutkinnan kohteena olevan toimenpiteen määrittämisen kannalta sekä todettaessa riidanalaisen päätöksen 2 artiklassa, että MJN GibColle oli myönnetty yksittäistä valtiontukea vuonna 2012 annetun MJN GibCoa koskevan veropäätöksen osana 31.12.2013 jälkeisenä aikana.
- 317 Yksikään komission esittämistä perusteluista ei voi saattaa tätä toteamusta kyseenalaiseksi.
- 318 Ensinnäkään se, että menettelyn laajentamista koskevassa päätöksessä mainittiin vuonna 2012 annetun MJN GibCoa koskevan veropäätöksen olevan mahdollisesti yksittäistä tukea, eikä se, että kyseisen päätöksen johdanto-osan 32 ja 53 perustelukappaleessa tuotiin esille, että erilaisia

veropäätöstyyppinä tarkasteltiin tilanteen havainnollistamiseksi tai esimerkiksi Gibraltarin veroviranomaisten menettelystä, ollut riittävää sen katsomiseksi, ettei komissio ollut noudattanut sille asetuksen N:o 659/1999 6 artiklan nojalla kuuluvaa velvollisuutta antaa asianomaisille osapuolille mahdollisuus esittää asianmukaisesti huomautuksensa. Kuten edellä tämän tuomion 287–290 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee, komission on nimittäin määritettävä tutkintansa kehys riittävän täsmällisesti eikä kantajien tehtävänä ole ennakoita osapuolina, joita asia koskee, kaikkia perusteita, joiden nojalla komissio voisi mahdollisesti katsoa yksittäisen valtiontuen johtuvan siitä, että vuonna 2012 annetun MJN GibCoa koskevan veropäätöksen vaikutukset pysyivät voimassa 31.12.2013 jälkeen.

- 319 Toiseksi siltä osin kuin komissio väittää, että menettelyn laajentamista koskevasta päätöksestä ilmeni selvästi, että sen tutkinnan kohteena oli Gibraltarin viranomaisten laaja harkintavalta vuoden 2010 tuloverolain väljän ja mahdollisesti virheellisen soveltamisen osalta, on riittävää huomauttaa, ettei näiden seikkojen perusteella käynyt selville, että muodollinen tutkintamenettely koski tiettyjen veropäätösten, kuten vuonna 2012 annetun MJN GibCoa koskevan veropäätöksen, vaikutusten pysymistä voimassa sen jälkeen, kun vuoden 2010 tuloverolakiin vuonna 2013 tehdyt muutokset olivat tulleet voimaan, sekä sitä, mitä johtopäätöksiä tuli tehdä MJT CV:n kaltaisten alankomaalaisten kommandiittiyhtiöiden verotuksellisesta läpivirtauksesta.
- 320 Kolmanneksi se komission esille ottama seikka, että menettelyn laajentamista koskevan päätöksen liitteessä mainitussa MJN:n esittämässä veropäätöshakemuksessa kuvattiin MJN-konsernin rakennetta ja mainittiin MJT CV, ei ole riittävä, jotta muodollisen tutkintamenettelyn voitaisiin katsoa kohdistuneen nimenomaan tähän kysymykseen sekä alankomaalaisten kommandiittiyhtiöiden verotuksellisesta läpivirtauksesta tehtäviin johtopäätöksiin. Mikään menettelyn laajentamista koskevan päätöksen tekstissä ei nimittäin viitannut siihen, että komissio aikoi tutkia tätä kysymystä muodollisessa tutkintamenettelyssä. Kuten edellä tämän tuomion 318 kohdassa tuodaan esille, kantajien tehtävänä ole ennakoita osapuolina, joita asia koskee, kaikkia perusteita, joiden nojalla komissio olisi voinut mahdollisesti katsoa yksittäisen valtiontuen johtuvan siitä, että vuonna 2012 annetun MJN GibCoa koskevan veropäätöksen vaikutukset pysyivät voimassa 31.12.2013 jälkeen.
- 321 Kaikkien edellä esitettyjen seikkojen perusteella menettelyn laajentamista koskevaan päätökseen sisältyneen arvioinnin ja riidanalaisen päätöksen väliset eroavuudet, siltä osin kuin ne koskevat arvioinnin kannalta määrävissä asemassa olevia seikkoja luonnehdittaessa vuonna 2012 annetun MJN GibCoa koskevan veropäätöksen tuottamat vaikutukset yksittäiseksi valtiontueksi 31.12.2013 jälkeisen ajan osalta, ovat sellaisia, että komission olisi pitänyt antaa oikaisupäätös tai toinen menettelyn laajentamista koskeva päätös, jotta kantajat olisivat pystyneet osallistumaan tehokkaasti menettelyyn (ks. edellä tämän tuomion 287 ja 289 kohta).
- 322 Lisäksi on huomautettava, että komissio myönsi riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 212–215 perustelukappaleessa pyörtäneensä 165 veropäätöksen valikoivuutta koskevan näkemyksen, jonka se oli esittänyt menettelyn laajentamista koskevan päätöksen yhteydessä. Menettelyn laajentamista koskevaan päätökseen sisältyneen arvioinnin ja lopullisen päätöksen väliset eroavuudet ovat siten olennaisia muutoksia, jotka voivat muuttaa kyseisen lopullisen päätöksen sisältöä.
- 323 Kuten edellä tämän tuomion 287–290 kohdasta ilmenee, menettelyn laajentamista koskevan päätöksen ja riidanalaisen päätöksen väliset eroavuudet, jotka liittyvät arvioinnin kannalta määrävissä asemassa oleviin seikkoihin luonnehdittaessa vuonna 2012 annetun veropäätöksen

tuottamat vaikutukset yksittäiseksi valtiontueksi 31.12.2013 jälkeisen ajan osalta, ovat riittävät, niin että riidanalaisen päätöksen 2 artikla voidaan kumota vuonna 2012 annetun MJN GibCoa koskevan veropäätöksen sekä tähän toimenpiteeseen liittyneen tuen takaisinperinnän osalta.

- 324 Ensimmäinen kanneperuste, joka esitetään riidanalaisen päätöksen 2 artiklan kumoamista koskevan vaatimuksen tueksi, on siten hyväksyttävä siltä osin kuin se koskee MJN GibColle ja kantajille vuonna 2012 annetun MJN GibCoa koskevan veropäätöksen osana myönnettyä yksittäistä valtiontukea, ja kyseinen artikla sekä kyseisen päätöksen 5 artiklan 1 ja 2 kohta, siltä osin kuin ne koskevat tätä tukea, on kumottava ilman, että muita kantajien esittämiä kanneperusteita on tarpeen tutkia.

D Kanteen kolmas osa, jossa vaaditaan riidanalaisen päätöksen 5 artiklan kumoamista

- 325 Kantajat väittävät kanteensa kolmannessa osassa komission tehneen oikeudellisen virheen todetessaan, että alankomaalainen kommandiittiyhtiö, sen yhtiömiehinä olevat yritykset ja emoyhtiö muodostavat yhden ainoan taloudellisen kokonaisuuden, ja päättäessään riidanalaisen päätöksen 5 artiklan 2 kohdassa, että tuki voitiin periä takaisin tämän taloudellisen kokonaisuuden muodostavilta yrityksiltä siinä tapauksessa, ettei sitä voitaisi periä takaisin kyseessä olevalta Gibraltarille sijoittautuneelta yritykseltä eli tässä tapauksessa MJN GibColta.
- 326 Ne arvostelevat komissiota siitä, ettei tämä pyrkinyt osoittamaan oikeuskäytännössä edellytetyllä tavalla, että MJN US tai Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) käyttivät tosiasiallista määräysvaltaa MJN GibCossa ja että MJN Global Holdings ja MJ BV olivat hyötyneet suoraan tai välillisesti MJN GibColle väitetysti myönnetystä tuesta.
- 327 Komissio kiistää nämä väitteet.
- 328 Kun huomioon otetaan ensinnäkin, että kanne hylätään siltä osin kuin siinä vaaditaan riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdan kumoamista ja veloitetaan perimään tähän toimenpiteeseen liittynyt tuki takaisin; toiseksi, että riidanalaisen päätöksen 5 artiklan 1 ja 2 kohta kumotaan siltä osin kuin ne koskevat MJN GibColle ja kantajille myönnettyä yksittäistä tukea, ja kolmanneksi, että riidanalaisen päätöksen 5 artiklan 2 kohta koski vain kyseisen päätöksen 2 artiklassa tarkoitettua tuen takaisinperintää, ei esillä olevia kantajien esittämiä kanneperusteita, jotka esitetään kyseisen päätöksen 5 artiklan 2 kohdan kumoamista kantajia koskevilta osin koskevan vaatimuksen tueksi, ole enää tarpeen tutkia.

IV Oikeudenkäyntikulut

- 329 Unionin yleisen tuomioistuimen työjärjestyksen 134 artiklan 3 kohdan mukaan silloin, jos asiassa osa vaatimuksista ratkaistaan toisen asianosaisen ja osa toisen asianosaisen hyväksi, kukin asianosainen vastaa omista kuluistaan. Koska osa vaatimuksista on ratkaistu kantajien ja osa komission hyväksi, on määrättävä, että kukin vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Näillä perusteilla

UNIONIN YLEINEN TUOMIOISTUIN (laajennettu toinen jaosto)

on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) 19.12.2018 annettu komission päätös valtiontuesta SA.34914 (2013/C), jonka Yhdistynyt kuningaskunta on toteuttanut Gibraltarin yhtiöverojärjestelmän osalta, kumotaan siltä osin kuin 2 artiklassa todetaan, että yksittäinen valtiontuki, jonka Gibraltarin hallitus on myöntänyt pysyttämällä voimassa 31.12.2013 jälkeen MJN Holdings (Gibraltar) Ltd:lle annetun veropäätöksen, on lainvastainen eikä sovellu sisämarkkinoille, ja siltä osin kuin 5 artiklan 1 ja 2 kohdassa velvoitetaan perimään kyseinen tuki takaisin.**
- 2) Kanne hylätään muilta osin.**
- 3) Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd, MJN Global Holdings BV, Mead Johnson BV, Mead Johnson Nutrition Co. ja komissio vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.**

Tomljenović

Schalin

Škvařilová-Pelzl

Nömm

Steinfatt

Julistettiin Luxemburgissa 6 päivänä huhtikuuta 2022.

Allekirjoitukset

Sisällys

I	Asian tausta	2
A	Vuoden 2010 tuloverolain hyväksyminen ja MJN GibCoa koskevan veropäätöksen antaminen vuonna 2012	2
B	Hallinnollinen menettely komissiossa	3
C	Riidanalainen päätös	3
1.	Passiivisten korkotulojen ja rojaltitulojen vapauttaminen verosta (tukiohjelmat)	4
2.	Viisi veropäätöstä (yksittäiset tuet)	5
D	Riidanalaisen päätöksen päätösosa	7
II	Asian käsittelyn vaiheet ja asianosaisten vaatimukset	7
III	Oikeudellinen arviointi	8
A	Kanteen rakenne	8
B	Kanteen ensimmäinen osa, jossa vaaditaan kumoamaan riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohta, joka koskee rojaltitulojen verottamista jättämistä ja jossa veloitetaan perimään toimenpiteeseen liittynyt tuki takaisin	10
1.	Kanneperuste, joka koskee ilmeistä arviointivirhettä, SEU 5 artiklan rikkomista, verotuksellisen itsemääräämisoikeuden periaatteen huomioimatta jättämistä ja toimivallan ylittämistä (riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdan kumoamista koskevan vaatimuksen tueksi esitettävä ensimmäinen kanneperuste)	10
2.	Kanneperusteet, jotka koskevat ilmeisiä arviointivirheitä ja SEUT 107 artiklan 1 kohdan rikkomista (riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdan kumoamista koskevan vaatimuksen tueksi esitettävät toinen, kolmas ja neljäs kanneperuste)	14
a)	Alustavat huomautukset	14
1)	Riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu tukitoimenpide	14
2)	Edun aiheutumista ja valikoivuutta koskevien kriteerien tutkiminen	16
b)	Viitejärjestelmää ja Gibraltarin normaaleja verosääntöjä koskeva komission arviointi	18
1)	Vuoden 2010 tuloverolain tavoite ja kyseisen lain perusteella verotettavien tulojen määrittäminen	20
2)	Alueperiaatteen soveltaminen rojalteihin	25
c)	Edun kriteerin tarkastelu (riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdan kumoamista koskevan vaatimuksen tueksi esitettävä toinen kanneperuste)	29

1) Toisen kanneperusteen ensimmäinen väite, joka koskee edun kriteerin ja valikoivuuden kriteerin sekoittamista toisiinsa	29
2) Toisen kanneperusteen toinen väite, jolla kyseenalaistetaan veron pienentyminen	30
d) Valikoivuuden tarkastelu (riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdan kumoamista koskevan vaatimuksen tueksi esitettävä kolmas kanneperuste)	33
e) Valikoivan edun laajuus (riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdan kumoamista koskevan vaatimuksen tueksi esitettävä neljäs kanneperuste)	38
3. Kanneperuste, joka koskee ilmeisiä arviointivirheitä ja asetuksen N:o 659/1999 1 artiklan c alakohdan rikkomista (riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdan kumoamista koskevan vaatimuksen tueksi esitettävä viides kanneperuste)	39
a) Ensimmäinen väite, joka koskee SEUT 296 artiklassa tarkoitettujen perustelujen puuttumista	40
b) Toinen väite, joka koskee asetuksen N:o 659/1999 1 artiklan c alakohdan rikkomista	41
C Kanteen toinen osa, jossa vaaditaan riidanalaisen päätöksen 2 artiklan kumoamista siltä osin kuin siinä on kyse MJN GibColle myönnetystä yksittäisestä valtiontuesta sekä tähän toimenpiteeseen liittyneen tuen takaisinperinnästä	43
1. Alustavia huomautuksia riidanalaisen päätöksen 2 artiklan laajuudesta	44
2. Kanneperuste, joka koskee SEUT 108 artiklan 2 kohdan ja asetuksen N:o 659/1999 6 artiklan rikkomista (riidanalaisen päätöksen 2 artiklan kumoamista koskevan vaatimuksen tueksi esitettävä ensimmäinen kanneperuste)	46
D Kanteen kolmas osa, jossa vaaditaan riidanalaisen päätöksen 5 artiklan kumoamista	56
IV Oikeudenkäyntikulut	56