



Zbornik sudske prakse

PRESUDA OPĆEG SUDA (drugo prošireno vijeće)

6. travnja 2022.*

„Državne potpore – Program potpora koji je vlada Gibraltara provela u vezi s porezom na dobit – Porezno oslobođenje za prihode ostvarene od kamata i naknada u području intelektualnog vlasništva – Porezna mišljenja u korist multinacionalnih društava – Odluka Komisije kojom se potpore proglašavaju nespojivima s unutarnjim tržištem – Obveza obrazlaganja – Očita pogreška u ocjeni – Selektivna prednost – Pravo na podnošenje primjedbi”

U predmetu T-508/19,

Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd, sa sjedištem u Singaporeu (Singapur),

MJN Global Holdings BV, sa sjedištem u Amsterdamu (Nizozemska),

Mead Johnson BV, sa sjedištem u Nijmegenu (Nizozemska),

Mead Johnson Nutrition Co., sa sjedištem u Chicagu, Illinois (Sjedinjene Američke Države),

koje zastupaju C. Quigley, *barrister*, M. Whitehouse i P. Halford, *solicitors*,

tužitelji,

protiv

Europske komisije, koju zastupaju L. Flynn, B. Stromsky i P. Němečková, u svojstvu agenata,

tuženika,

povodom zahtjeva na temelju članka 263. UFEU-a za djelomično poništenje Odluke Komisije (EU) 2019/700 od 19. prosinca 2018. o državnoj potpori SA.34914 (2013/C) koju je provela Ujedinjena Kraljevina u vezi sa sustavom poreza na dobit trgovačkih društava u Gibraltaru (SL 2019., L 119, str. 151.),

OPĆI SUD (drugo prošireno vijeće),

u sastavu: V. Tomljenović (izvjestiteljica), predsjednica, F. Schalin, P. Škvařilová-Pelzl, I. Nõmm i G. Steinfatt, suci,

tajnik: I. Pollalis, administrator,

* Jezik postupka: engleski

uzimajući u obzir pisani dio postupka i nakon rasprave održane 28. lipnja 2021.,
donosi sljedeću

Presudu

I. Okolnosti spora

A. Donošenje Income Tax Acta iz 2010. i davanje poreznog mišljenja MJN GibCo iz 2012.

- 1 Dana 1. siječnja 2011. Income Tax Act iz 2010. (Zakon o porezu na dobit u Gibraltaru iz 2010., u daljnjem tekstu: ZPD iz 2010.) stupio je snagu i stavio izvan snage Income Tax Act iz 1952. (Zakon o porezu na dobit u Gibraltaru iz 1952., u daljnjem tekstu: ZPD iz 1952.). ZPD-om iz 2010. uvedena je opća stopa poreza na dobit od 10 %. Do izmjene ZPD-a iz 2010., koja je stupila na snagu 30. lipnja 2013. glede prihoda ostvarenih od pasivne kamate, a potom 31. prosinca iste godine glede prihoda ostvarenih od naknada za licenciju (u daljnjem tekstu: izmjena ZPD-a iz 2010. uvedena 2013.), ti prihodi nisu bili uključeni u kategorije oporezivih prihoda u Gibraltaru koje su popisane u Prilogu 1. ZPD-u iz 2010.
- 2 Do svojeg prestanka 16. listopada 2018., MJN Holdings (Gibraltar) Ltd (u daljnjem tekstu: društvo MJN GibCo) bio je društvo sa sjedištem u Gibraltaru i pripadao je međunarodnoj grupi Mead Johnson Nutrition (u daljnjem tekstu: grupa MJN) koja posluje u proizvodnji nutritivnih proizvoda za novorođenčad ili djecu. Djelatnost društva MJN Gib Co bila je držanje, u svojstvu komanditora, udjela u kapitalu društva Mead Johnson Three CV (u daljnjem tekstu: društvo MJT CV), komanditnog društva osnovanog na temelju nizozemskog prava (*commanditaire vennootschap*, u daljnjem tekstu: nizozemski CV), sa sjedištem u Nizozemskoj do njegova prestanka 15. prosinca 2017.
- 3 Društvo MJT CV posjedovalo je licencije prava intelektualnog vlasništva (osobito za patente, žigove i tehničke informacije) na kojima je uz plaćanje naknada ustupilo podlicencije društvu Mead Johnson BV (u daljnjem tekstu: društvo MJ BV), osnovanom na temelju nizozemskog prava.
- 4 Dioničari društva MJT CV bili su, s jedne strane, MJN GibCo (u visini 99,99 %) i, s druge strane, MJN Asia Pacific Holding LLC (u visini 0,01 %), američko društvo s ograničenom odgovornošću. Udio društva MJN GibCo u kapitalu društva MJT CV istomu je dao pravo na 99,99 % dobiti ovog potonjeg.
- 5 Do srpnja 2017. matično društvo grupe MJN bio je Mead Johnson Nutrition Co. (u daljnjem tekstu: društvo MJN US), društvo sa sjedištem u Delawareu (Sjedinjene Američke Države). Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd sa sjedištem u Singaporeu (Singapur), čija je djelatnost proizvodnja i prodaja nutritivnih proizvoda za novorođenčad, bio je pak matično društvo društva MJN GibCo u visini od 100 %, i to do prestanka ovog potonjeg.
- 6 Dana 11. rujna 2012., povodom zahtjeva koji su istog dana podnijeli odvjetnici društva MJN US, matičnog društva grupe MJN (u daljnjem tekstu: zahtjev za porezno mišljenje), porezna tijela Gibraltara izdala su društvu MJN GibCo porezno mišljenje kojim je potvrđeno da su u pogledu društva MJN GibCo neoporezivi prihodi koje je društvo MJT CV ostvarilo od naknada za licenciju (u daljnjem tekstu: porezno mišljenje MJN GibCo iz 2012.).

- 7 U zahtjevu za porezno mišljenje bilo je pojašnjeno da se društvo MJT CV smatra komanditnim društvom s gledišta poreznog prava Gibraltara. Podnositelji zahtjeva za porezno mišljenje smatrali su da se, zato što je takvo društvo transparentno s gledišta gibraltarskog poreznog sustava, za svaki prihod ostvaren od naknade za licenciju koju primi društvo MJT CV mora smatrati da ga je izravno primilo društvo MJN GibCo. No, navedeno je da prema njihovu stajalištu bilo koji prihod od naknada za licenciju koji se može primiti nije obuhvaćen kategorijama oporezivih prihoda na temelju ZPD-a iz 2010. („heads of charge taxable under the ITA 2010”). Stoga je od gibraltarskih tijela zatraženo da potvrde to tumačenje ZPD-a iz 2010. kao i činjenicu da bilo koji prihod od naknada za licenciju, koji bi primilo društvo MJN GibCo zbog svojeg udjela u društvu MJT CV, ne bi podlijegao nikakvoj poreznoj obvezi.
- 8 Poreznim mišljenjem MJN GibCo iz 2012. službe za porez na prihode (Income Tax Office) odgovorile su da se „na temelju činjenica i okolnosti iznesenih u [zahtjevu za porezno mišljenje], potvrđuje u ime povjerenika [za porez na prihode Gibraltara], da [...] budući prihodi od naknada za licenciju koje primi [društvo MNJ GibCo] neće podlijevati porezu na temelju odredbi [ZPD-a iz 2010.]”.

B. Upravni postupak pred Komisijom

- 9 Dana 1. lipnja 2012. Kraljevina Španjolska podnijela je pritužbu Europskoj komisiji u vezi s državnom potporom koju su navodno primila offshore društva iz Gibraltara u okviru poreznog sustava uspostavljenog ZPD-om iz 2010.
- 10 Dana 16. listopada 2013. Komisija je pokrenula formalni istražni postupak (u daljnjem tekstu: odluka o pokretanju postupka) kako bi provjerila je li se neoporezivanjem („porezno oslobođenje” u tekstu navedene odluke) prihoda ostvarenih od pasivne kamate i naknada u području intelektualnog vlasništva, predviđenima u ZPD-u iz 2010., selektivno pogodovalo nekim poduzetnicima, kršeći time pravila Europske unije u području državnih potpora.
- 11 Komisija je 1. listopada 2014. obavijestila Ujedinjenu Kraljevinu o svojoj odluci da proširi postupak ustanovljen člankom 108. stavkom 2. UFEU-a kako bi u njega uključila praksu poreznih mišljenja u Gibraltaru, i to konkretno donošenje 165 poreznih mišljenja (u daljnjem tekstu: odluka o proširenju postupka).

C. Pobijana odluka

- 12 Dana 19. prosinca 2018. Komisija je donijela Odluku (EU) 2019/700 od 19. prosinca 2018. o državnoj potpori SA.34914 (2013/C) koju je provela Ujedinjena Kraljevina u vezi sa sustavom poreza na dobit trgovačkih društava u Gibraltaru (SL 2019., L 119, str. 151., u daljnjem tekstu: pobijana odluka). U biti Komisija je utvrdila, s jedne strane, da „oslobođenje” prihoda ostvarenih od pasivnih kamata i naknada za licenciju, primjenjivo u Gibraltaru između 2011. i 2013. na temelju ZPD-a iz 2010., jest program državnih potpora koji je nezakonito proveden i nespojiv s unutarnjim tržištem te, s druge strane, da porezni tretman koji je vlada Gibraltara dodijelila na temelju poreznih mišljenja izdanih za pet društava sa sjedištem u Gibraltaru koja imaju udjele u nizozemskim CV-ima i primaju prihode od pasivnih kamata i naknada u području intelektualnog vlasništva (u daljnjem tekstu: pet poreznih mišljenja), čini pojedinačne državne potpore koje su nezakonite i nespojive s unutarnjim tržištem.

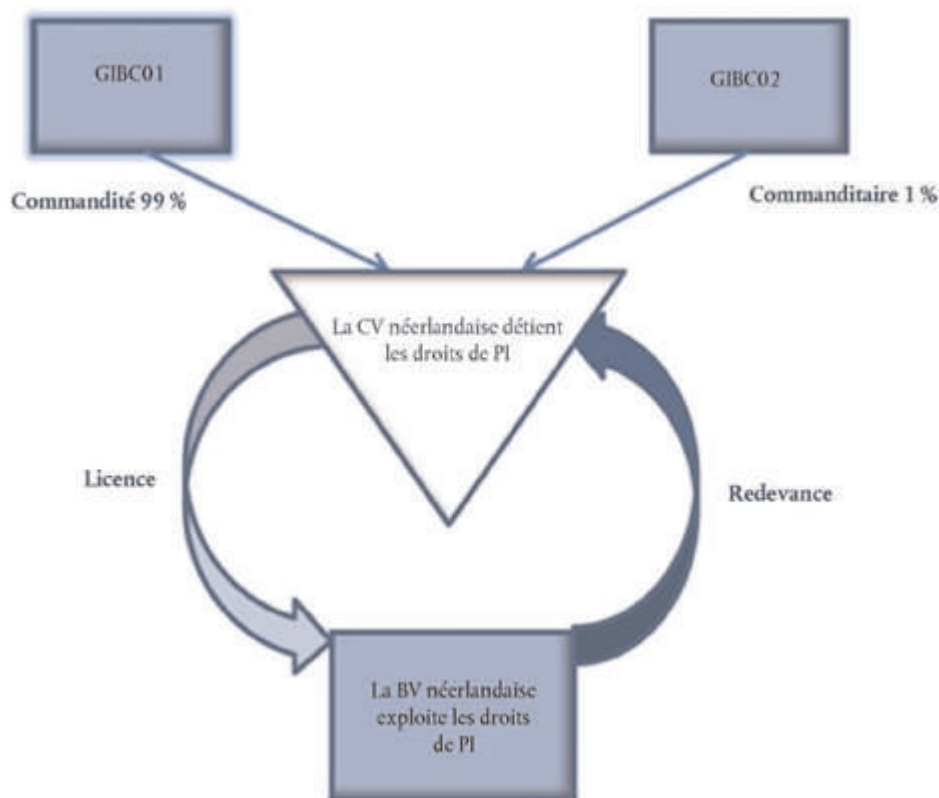
1. „Oslobođenje” prihoda ostvarenih od pasivnih kamata i naknada za licenciju (program potpora)

- 13 U odluci o pokretanju postupka Komisija je uvodno zaključila da „oslobođenje” prihoda od pasivnih kamata (u daljnjem tekstu: neoporezivanje prihoda od pasivnih kamata) i „oslobođenje” prihoda od naknada za licenciju (u daljnjem tekstu: neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju) čine svaki za sebe program potpora. Kako bi se uzela u obzir izmjena ZPD-a iz 2010. uvedena 2013., u skladu s kojom su prihodi od naknada za licenciju i pasivnih kamata uvršteni u kategorije prihoda oporezivih u Gibraltaru koje su navedene u Prilogu 1. ZPD-u iz 2010. i koja je uslijedila nakon odluke o pokretanju postupka, Komisija je područje primjene pobijane odluke ograničila na prihode od pasivnih kamata i naknada za licenciju koji su primljeni ili su trebali biti primljeni između stupanja na snagu ZPD-a iz 2010. (1. siječnja 2010.) i 30. lipnja 2013. (za prihode od pasivnih kamata) ili 31. prosinca 2013. (za prihode od naknada za licenciju).
- 14 Glede analize kriterija prednosti, Komisija je utvrdila, u biti, da se za prihode od pasivnih kamata i naknada za licenciju koje primi poduzetnik u Gibraltaru u pravilu smatra da su obračunati ili ostvareni u Gibraltaru i, dakle, u pravilu oporezivi u Gibraltaru na temelju načela teritorijalnosti. Ona je posljedično zaključila da se tim „oslobođenjem” uvodi ublažavanje poreza koji bi poduzetnici koji se koriste tim oslobođenjem u suprotnom morali platiti (uvodne izjave 81. do 83. pobijane odluke).
- 15 Glede analize selektivnosti, primjenom sudske prakse o materijalnoj selektivnosti poreznih mjera Komisija je ponajprije smatrala da referentni okviru koji treba uzeti u obzir radi ispitivanja neoporezivanja prihoda od pasivnih kamata i naknada za licenciju jest ZPD iz 2010. čiji je cilj bio naplatiti porez na prihod poreznim obveznicima s prihodom koji je obračunat ili je ostvaren u Gibraltaru. Osim toga, pojasnila je da „oslobođenje” prihoda od pasivnih kamata i naknada za licenciju nije posljedica formalnog oslobođenja predviđenog poreznim sustavom, već neuključivanja tih prihoda u kategorije prihoda oporezivih u Gibraltaru koje su navedene u Prilogu 1. ZPD-u iz 2010., odnosno drugim riječima „implicitnog oslobođenja” (uvodne izjave 89. do 93. pobijane odluke).
- 16 Potom, Komisija je ispitala je li neoporezivanje prihoda od pasivnih kamata i naknada za licenciju dalo povoda različitom poreznom tretmanu poduzetnika koji se nalaze u usporedivom položaju. Istaknula je da su uslijed nepostojanja „oslobođenja” prihoda od naknada za licenciju i pasivnih kamata, oni morali biti oporezivi u Gibraltaru na temelju načela teritorijalnosti.
- 17 Usto, nakon što je izložila da u slučajevima kad ispitana mjera ne proizlazi iz formalnog odstupanja od poreznog sustava valja razmotriti učinke mjere da bi se procijenilo stavlja li mjera u znatno bolji položaj određenu skupinu poduzeća, Komisija je na temelju brojčanih podataka zaključila da je neoporezivanje prihoda od pasivnih kamata i naknada za licenciju pogodovalo društvima koja su dio multinacionalnih grupa i imaju određenu funkciju poput davanja zajmova unutar grupe ili pravo na upotrebu nematerijalne imovine. Budući da su se, s obzirom na cilj ZPD-a iz 2010., ti poduzetnici nalazili u istom pravnom i činjeničnom položaju kao i drugi poduzetnici koji primaju prihode obračunate ili ostvarene u Gibraltaru, Komisija je iz toga zaključila da su te mjere *prima facie* selektivne (uvodne izjave 94. do 104. pobijane odluke).
- 18 Naposljetku, Komisija je smatrala da neoporezivanje prihoda od pasivnih kamata i naknada za licenciju nije bilo opravdano stvarnom logikom poreznog sustava ZPD-a iz 2010. Ona je osobito odbila opravdanja na koja su se pozvala tijela Ujedinjene Kraljevine, poput mogućnosti

administrativnog upravljanja (uvodne izjave 105. do 109. pobijane odluke). Slijedom toga, Komisija je zaključila da je svaka od tih mjera predstavljala plan potpora koji je nezakonit i nespojiv s unutarnjim tržištem.

2. Pet poreznih mišljenja (pojedinačne mjere potpora)

- 19 U odluci o proširenju postupka Komisija je utvrdila 165 poreznih mišljenja koja su izdala porezna tijela Gibraltara, a za koja je uvodno zaključila da su materijalno selektivna i da su možda državne potpore.
- 20 U pobijanoj odluci Komisija je smatrala da 160 od 165 analiziranih poreznih mišljenja odgovara uobičajenoj primjeni gibraltarskog općeg poreznog sustava, pri čemu nije bilo drugih naznaka o postojanju državne potpore (uvodne izjave 132. do 150. pobijane odluke). S druge je strane smatrala da pet poreznih mišljenja, među kojima je porezno mišljenje MJN GibCo iz 2012., koja je još trebalo ispitati, jesu pojedinačne mjere potpore. Na temelju pet poreznih mišljenja, koja su ostala na snazi nakon izmjene ZPD-a iz 2010. uvedene 2013., a također i nakon revizija provedenih 2015., porezna tijela Gibraltara potvrdila su njihovim adresatima da prihodi od naknada za licenciju na razini nizozemskih CV-a, u kojima su imali udjele, nisu oporezivi na temelju ZPD-a iz 2010.
- 21 Prije svega, Komisija je u uvodnoj izjavi 153. pobijane odluke navela da se pet poreznih mišljenja odnosi općenito na sljedeću strukturu grupe:



- 22 Komisija je pojasnila da su, sudeći po podnescima tijela Ujedinjene Kraljevine, gibraltarska porezna tijela smatrala da su prihode koje su ostvarivali nizozemski CV-i izravno primali poduzetnici iz Gibraltara koji imaju udjele u navedenim CV-ima. Dodala je da su takvi prihodi –

s obzirom na to da su nakon izmjena ZPD-a iz 2010. prihodi od pasivnih kamata i naknada za licenciju bili uključeni u kategorije prihoda popisane u Prilogu 1. ZPD-u iz 2010. i da su postali oporezivi u Gibraltaru bez obzira na izvor – postali oporezivi na razini partnera kojima je sjedište u Gibraltaru. Komisija je zatim u uvodnim izjavama 161. i 162. pobijane odluke utvrdila udjele u dobiti od pasivnih prihoda ili naknada u području prava intelektualnog vlasništva, koji su trebali biti uračunati u poreznu osnovicu za pet poduzetnika korisnika tih odluka čije je sjedište u Gibraltaru te oporezovani u skladu s „redovnim gibraltarskim” poreznim pravilima. Glede društva MJN GibCo, navela je da ono drži 99,99 % udjela i da njezina dobit oporeziva u Gibraltaru iznosi 330 785 918,10 američkih dolara (USD) za 2014., 254 328 564,60 USD za 2015. i 232 375 224,15 USD za 2016. Ti su udjeli prema njezinu stajalištu morali biti uračunati u poreznu osnovicu društva MJN GibCO i oporezovani u skladu s gibraltarskim poreznim pravilima.

- 23 Što se tiče selektivne prednosti, Komisija je ponajprije smatrala da je relevantni referentni okvir za ispitivanje selektivnosti ZPD iz 2010. i uputila je u tom pogledu na razmatranja iznesena u odjeljku 7.1.3.1. pobijane odluke u vezi s ispitivanjem selektivnosti programa potpora u vidu neoporezivanja prihoda od pasivnih kamata i naknada za licenciju. Dodala je da je na temelju pravila *common lawa* bilo nužno uzeti u obzir udio u dobiti ili dodanoj vrijednosti ostvarenoj iz CV-a kao partnerstva, kao da taj udio predstavlja dobit ili dodanu vrijednost poduzetnika sa sjedištem u Gibraltaru.
- 24 Komisija je potom ustanovila, za razdoblje prije izmjene iz 2013., da su poreznim mišljenjima primijenjeni programi potpora kojima je predviđeno oslobođenje prihoda od pasivnih kamata i naknada za licenciju koji su ispitani u odjeljku 7. pobijane odluke. Za razdoblje nakon te izmjene ona je istaknula da se na temelju pet poreznih mišljenja dopustilo njihovim korisnicima da se nastave koristiti programima oslobođenja prihoda od pasivnih kamata i naknada za licenciju i iz toga je zaključila da su gibraltarska porezna tijela produljila trajanje tog programa u pet pojedinačnih slučajeva, što je odstupanje od redovnog poreznog sustava.
- 25 Naposljetku, Komisija je zaključila da se pet društava iz Gibraltara, korisnika pet poreznih mišljenja, nalazi u usporedivom pravnom i činjeničnom položaju kao i sva društva porezni obveznici koja prihod obračunavaju ili ostvaruju u Gibraltaru i koja su obveznici poreza u Gibraltaru te da se to odstupanje ne može opravdati prirodom i logikom sustava.
- 26 Glede korisnika utvrđenih mjera potpora, Komisija je smatrala da su društva majke, vlasnici društava partnera sa sjedištem u Gibraltaru, *in fine* korisnici tih mjera. Istaknula je da je pet društava iz Gibraltara za koje je doneseno pet poreznih mišljenja, uključujući i društvo MJN GibCo, bilo dio velikih međunarodnih grupa i da se strukturom grupa koja sadržava nizozemski CV pogodovalo društvima majkama, time što im je omogućeno da ostvaruju dobit zbog iskorištavanja prava intelektualnog vlasništva, a da se ta dobit ne oporezuje. Komisija je dodala da korporativna struktura grupe koja uključuje nizozemsko društvo s ograničenom odgovornošću, nizozemski CV, gibraltarska društva partnere i društvo majku, čini jednu gospodarsku jedinicu u smislu sudske prakse, tako da bi se sva ta različita društva trebala smatrati korisnicima mjere potpore od koje je taj poduzetnik imao koristi.

D. Izreka pobijane odluke

27 Izreka pobijane odluke glasi kako slijedi:

„Članak 1.

1. Program državne potpore u obliku oslobođenja prihoda od pasivne kamate koji se u skladu sa [ZPD-om] iz 2010. u Gibraltaru provodio od 1. siječnja 2011. do 30. lipnja 2013. i koji je nezakonito stupio na snagu u Gibraltaru u suprotnosti s člankom 108. stavkom 3. [UFEU-a] nespojiv je s unutarnjim tržištem u smislu članka 107. stavka 1. [UFEU-a].

2. Program državne potpore u obliku oslobođenja prihoda od naknada za licenciju koji se u skladu sa [ZPD-om] iz 2010. u Gibraltaru provodio od 1. siječnja 2011. do 31. prosinca 2013. i koji je nezakonito stupio na snagu u Gibraltaru suprotno članku 108. stavku 3. [UFEU-a] nespojiv je s unutarnjim tržištem u smislu članka 107. stavka 1. [UFEU-a].

Članak 2.

Pojedinačne državne potpore koje je Vlada Gibraltara odobrila na temelju poreznih mišljenja [...] u korist pet gibraltarskih društava s udjelom u nizozemskim [CV-ima] koj[i] primaju prihod od pasivne kamate i naknada za licenciju, a koje [je Ujedinjena Kraljevina] nezakonito [provela] u suprotnosti s člankom 108. stavkom 3. [UFEU-a] nespojive su s unutarnjim tržištem u smislu članka 107. stavka 1. [UFEU-a].

[...]

Članak 5.

1. Ujedinjena Kraljevina dužna je od korisnika potpora vratiti iznose svih nespojivih potpora odobrenih na temelju programa potpora iz članka 1. ili na temelju [pet] poreznih mišljenja iz članka 2.

2. Pojedinačnu potporu dodijeljenu na temelju [pet] poreznih mišljenja iz članka 2. koju dotično gibraltarsko društvo ne može vratiti vratit će drugi subjekti koji zajedno s gibraltarskim društvom čine jedinstvenu gospodarsku jedinicu, tj. relevantan nizozemski BV, nizozemski CV ili matično društvo gibraltarskog društva.

[...]”

II. Postupak i zahtjevi stranaka

28 Tužbom podnesenom tajništvu Općeg suda 15. srpnja 2019., tužitelji te društva Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific), MJN Global Holdings BV, MJ BV i MJN US pokrenuli su ovaj postupak.

29 U skladu s člankom 106. stavkom 2. Poslovnika Općeg suda tužitelji su 27. ožujka 2020. podnijeli obrazloženi zahtjev za održavanje rasprave.

30 Na prijedlog drugog vijeća, Opći sud odlučio je, na temelju članka 28. Poslovnika, predmet uputiti sudskom vijeću u proširenom sastavu.

- 31 Opći sud je 12. svibnja 2021. strankama postavio pitanja u pisanom obliku na temelju mjere upravljanja postupkom predviđene u članku 89. stavku 3. Poslovnika. Stranke su postupile u skladu sa zahtjevom Općeg suda u za to određenom roku.
- 32 Izlaganja stranaka i njihovi odgovori na pitanja koja je postavio Opći sud saslušani su na raspravi održanoj 28. lipnja 2021.
- 33 Tužitelji od Općeg suda zahtijevaju da:
- poništi članak 1. stavak 2., članak 2. i članak 5. stavke 1. i 2. pobijane odluke u dijelu u kojem se primjenjuju na njih;
 - naloži Komisiji snošenje troškova.
- 34 Komisija od Općeg suda zahtijeva da:
- odbaci tužbu kao nedopuštenu ili je odbije kao neosnovanu;
 - naloži tužiteljima snošenje troškova.

III. Pravo

- 35 Uvodno se mora istaknuti da je u odgovoru na repliku Komisija odustala od pozivanja na nedopuštenost tužbe zbog nepravodobnosti.

A. Struktura tužbe

- 36 Kao što to proizlazi iz izreke pobijane odluke i točaka 13. do 26. ove presude, pobijana odluka odnosi se, prvo, na dva programa potpora, to jest, s jedne strane, na neoporezivanje prihoda od pasivnih kamata iz članka 1. stavka 1. navedene odluke i, s druge strane, na neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju iz članka 1. stavka 2. iste odluke te, drugo, na pet pojedinačnih mjera odobrenih na temelju pet poreznih mišljenja iz članka 2. te iste odluke.
- 37 Kvalifikacija pet poreznih mišljenja kao pojedinačnih mjera potpora za razdoblje nakon 31. prosinca 2013. (datuma od kojeg su prestali programi potpora) u potpunosti je neovisna o kvalifikaciji neoporezivanja prihoda od pasivnih kamata i naknada za licenciju kao programa potpora. Pobijana odluka sadržava tako dva zasebna odjeljka u kojima su odvojeno ispitani različiti kriteriji za postojanje državne potpore.
- 38 Osim toga, članak 5. stavci 1. i 2. pobijane odluke odnose se na povrat mjera potpora iz članaka 1. i 2. te iste odluke.
- 39 Svojom tužbom tužitelji zahtijevaju djelomično poništenje pobijane odluke i, konkretnije, poništenje članka 1. stavka 2., članka 2. kao i članka 5. stavaka 1. i 2. navedene odluke u dijelu u kojem se primjenjuju na njih.
- 40 Tužba je podijeljena u tri zasebna dijela. Prvim dijelom tužbe zahtijeva se poništenje članka 1. stavka 2. pobijane odluke u dijelu u kojem je Komisija okvalificirala neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju kao program potpora kao i redosljeda povrata povezanog s tom mjerom.

Drugim dijelom tužbe zahtijeva se poništenje članka 2. pobijane odluke u dijelu u kojem je Komisija zaključila da se društvo MJN GibCo koristilo mjerama potpora za razdoblje do 31. prosinca 2013. i za razdoblje nakon tog datuma, na temelju poreznog mišljenja MJN GibCo iz 2012. kao i redosljeda povrata povezanog s tim mjerama. Treći dio tužbe odnosi se na poništenje članka 5. stavka 2. pobijane odluke u dijelu u kojem je Komisija odredila povrat mjera potpora od društva MJN GibCo ili, ako do toga ne dođe, od tužitelja.

- 41 Valjat će, dakle, redom ispitati svaki od tih dijelova.
- 42 U tom pogledu Komisija ističe da radi prihvaćanja ove tužbe tužitelji moraju u isto vrijeme učinkovito osporiti članak 1. stavak 2. i članak 2. pobijane odluke. Osim toga, naglašava da čak i ako se tužba djelomično prihvati, osporavanje redosljeda povrata određenog u članku 5. pobijane odluke može se prihvatiti samo s obzirom na dio potpora za koji je tužba prihvaćena i jedino u dijelu u kojem se to odnosi na tužitelje. Tužitelji tvrde da zato što tužba sadržava dva zasebna dijela kojim se nastoje osporiti različiti članci izreke pobijane odluke, oni mogu uspjeti glede jednog ili obaju članaka koji su predmet tužbe.
- 43 U skladu sa sudskom praksom, puka činjenica da razlog koji je naveo tužitelj u potporu svojoj tužbi za poništenje Opći sud smatra osnovanim ne omogućuje istomu da automatski poništi pobijani akt u cijelosti. Naime, potpuno poništenje ne može se prihvatiti ako je sasvim očito da taj razlog, koji se odnosi samo na određen aspekt spornog akta, može biti osnova samo za djelomično poništenje (presuda od 11. prosinca 2008., Komisija/Département du Loiret, C-295/07 P, EU:C:2008:707, t. 104.).
- 44 Međutim, djelomično poništenje akta Unije moguće je samo pod uvjetom da su elementi u pogledu kojih se traži poništenje odvojivi od ostatka akta. Taj zahtjev odvojivosti nije ispunjen ako bi djelomično poništenje akta dovelo do izmjene njegove biti (vidjeti presudu od 11. prosinca 2008., Komisija/Département du Loiret, C-295/07 P, EU:C:2008:707, t. 105. i 106. i navedenu sudsku praksu).
- 45 Valja utvrditi ponajprije da se različiti dijelovi tužbe odnose svaki na djelomično poništenje pobijane odluke i tiču se različitih dijelova izreke te odluke od kojih se svaki odnosi na mjere potpora koje su potpuno različite i neovisne, tako da ako neke tužbene razloge istaknute u potporu tim dijelovima treba prihvatiti, oni mogu dovesti samo do djelomičnog poništenja pobijane odluke. Potom, kao što su to tužitelji potvrdili na raspravi, njihovom se tužbom zahtijeva samo poništenje članka 2. pobijane odluke u dijelu u kojem se odnosi na potporu dodijeljenu društvu MJN GibCo, a ne pojedinačne potpore dodijeljene korisnicima četiriju drugih poreznih mišljenja, tako da bi – u slučaju da se tužbeni razlozi za poništenje tog članka prihvate – to dovelo jedino do poništenja navedenog članka u dijelu koji se odnosi na mjeru potpore kojom su se koristili društvo MJN GibCo i tužitelji. Usto, ako se prihvate prigovori koji se odnose na poništenje članka 1. stavka 2. pobijane odluke ili članka 2. navedene odluke, u dijelu u kojem se primjenjuju na tužitelje, to bi dovelo do poništenja članka 5. pobijane odluke u dijelu u kojem se zahtijeva povrat svota isplaćenih po osnovi mjera potpora obuhvaćenih tim različitim dijelovima izreke.

B. Prvi dio tužbe koji se odnosi na poništenje članka 1. stavka 2. pobijane odluke u vezi s neoporezivanjem prihoda od naknada za licenciju kao i redosljeda povrata povezanog s tom mjerom

- 46 U prilog prvom dijelu svoje tužbe koji se odnosi na poništenje članka 1. stavka 2. kao i članka 5. stavka 1. pobijane odluke u dijelu u kojem se te odredbe primjenjuju na tužitelje, oni ističu, u biti, tri niza tužbenih razloga.
- 47 Prvi tužbeni razlog temelji se na očitim pogreškama u ocjeni, povredi načela dodjeljivanja ovlasti uvrštenog u članak 5. UEU-a, zanemarivanju načela porezne autonomije i porezne suverenosti država članica kao i prekoračenju ovlasti Komisije (točka (b) prvog dijela tužbe).
- 48 Drugi, treći i četvrti tužbeni razlog temelje se na očitim pogreškama u ocjeni i povredi članka 107. stavka 1. UFEU-a jer Komisija nije dokazala postojanje prednosti niti njezinu selektivnost (odjeljci (c), (d) i (e) prvog dijela tužbe).
- 49 Peti tužbeni razlog temelji se na očitim pogreškama u ocjeni i povredi članka 1. točke (c) Uredbe Vijeća (EZ) br. 659/1999 od 22. ožujka 1999. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka [108. UFEU-a] (SL 1999., L 83, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 8., svezak 4., str. 16.) jer je Komisija smatrala da sustav oslobođenja jest postojeća potpora (odjeljak (f) prvog dijela tužbe).
- 50 Usto, u odjeljku (a) prvog dijela tužbe tužitelji prepoznaju više očitih pogrešaka u ocjeni glede tumačenja odredaba ZPD-a iz 2010. i ZPD-a iz 1952. na koje se upućuje u različitim tužbenim razlozima za poništenje članka 1. stavka 2. pobijane odluke.
- 51 Opći sud redom će ispitati različite tužbene razloge utvrđene u točkama 47. do 49. ove presude i u tom kontekstu razmotriti različite pogreške prepoznate u odjeljku (a) prvog dijela tužbe.

1. Tužbeni razlog koji se temelji na očitog pogrešci u ocjeni, povredi članka 5. UEU-a, zanemarivanju načela porezne suverenosti i prekoračenja ovlasti (prvi tužbeni razlog za poništenje članka 1. stavka 2. pobijane odluke)

- 52 U okviru svojeg prvog tužbenog razloga za poništenje članka 1. stavka 2. pobijane odluke tužitelji tvrde, u biti, da je Komisija povrijedila načelo dodjeljivanja ovlasti predviđeno u članku 5. UEU-a primjenom kojeg područje izravnog oporezivanja ulazi u suverenitet i nadležnost država članica, te je prekoračila ovlast s obzirom na članak 17. stavak 1. UEU-a time što je upotrijebila svoje ovlasti u području državnih potpora za suzbijanje očitog dvostrukog oslobođenja. Komisija zaobilazi tako postupak predviđen u članku 116. UFEU-a koji joj dopušta da djeluje kada utvrdi da određena razlika među odredbama utvrđenima zakonom, i drugim propisima država članica narušava uvjete tržišnog natjecanja na unutarnjem tržištu.
- 53 Tužitelji naglašavaju da nadzor nad državnim potporama ne dira u ovlast država članica da odaberu porezni sustav koji smatraju najprikladnijim i, u tom okviru, suvereno utvrde kategorije i način izračuna oporezivih prihoda i dobiti (porezna osnovica). Iz sudske prakse jasno proizlazi da se postojanje prednosti mora utvrditi u odnosu na takozvano normalno oporezivanje, kako je određeno nacionalnim poreznim pravilima, jer Komisija ne raspolaze nadležnošću koja joj omogućuje da samostalno definira takozvano normalno oporezivanje. Stoga, iako države članice moraju izvršavati svoju nadležnost u poreznim stvarima poštujući pravo Unije, time se ne

odjeljuje Komisiji ovlast da proširi područje primjene normalnih poreznih pravila koja čine relevantni referentni okvir niti da se miješa u suverene odluke države članice povrh otklanjanja odstupanja od pravila koja čine navedeni okvir.

- 54 S jedne strane, tužitelji ističu da je Komisija počinila očitu pogrešku u ocjeni time što je utvrdila da je cilj ZPD-a iz 2010. oporezivanje ukupnog iznosa dobiti društava ili njihova prihoda i što je smatrala da neoporezivanje (pasivnih) prihoda od naknada za licenciju čini odstupanje od ZPD-a iz 2010. S druge strane, tvrde da je Komisija preširoko primijenila članak 107. stavak 1. UFEU-a i načelo prema kojem se državna potpora određuje prema svojim učincima i da se ovaj slučaj razlikuje od onih povodom kojih su donesene presude od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732), i od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981) koje su istaknute u pobijanoj odluci.
- 55 Komisija osporava te argumente.
- 56 Kao prvo, glede navoda o povredi članka 5. UEU-a, valja podsjetiti da je izvan područja u kojima je porezno pravo Unije predmet usklađivanja, utvrđivanje bitnih značajki svakog poreza obuhvaćeno diskrecijskom ovlašću država članica, uz poštovanje njihove porezne autonomije, pri čemu se ta ovlast u svakom slučaju mora izvršavati uz poštovanje prava Unije. To osobito vrijedi za izbor porezne stope, koja može biti proporcionalna ili progresivna, ali i za određivanje porezne osnove i oporezivog događaja (presuda od 16. ožujka 2021., Komisija/Poljska, C-562/19 P, EU:C:2021:201, t. 38.).
- 57 Međutim, prema ustaljenoj sudskoj praksi, iako je izravno oporezivanje, prema trenutačnom stanju razvoja prava Unije, u nadležnosti država članica, potonje države tu nadležnost ipak moraju izvršavati poštujući pravo Unije (vidjeti presudu od 12. srpnja 2012., Komisija/Španjolska, C-269/09, EU:C:2012:439, t. 47. i navedenu sudsku praksu). Stoga intervencije država članica u područja koja još nisu bila predmet usklađivanja na razini Unije, poput izravnog oporezivanja, nisu isključene iz područja primjene propisa o nadzoru državnih potpora.
- 58 Naime, države članice moraju izvršavati svoju nadležnost u poreznim stvarima u skladu s pravom Unije i u tom se kontekstu suzdržavati od poduzimanja svih mjera koje mogu činiti državnu potporu nespojivu s unutarnjim tržištem (vidjeti u tom smislu presudu od 3. lipnja 2010., Komisija/Španjolska, C-487/08, EU:C:2010:310, t. 37.).
- 59 Prema tome Komisija može okvalificirati poreznu mjeru kao državnu potporu ako su ispunjeni uvjeti za takvu kvalifikaciju (vidjeti u tom smislu presude od 2. srpnja 1974., Italija/Komisija, 173/73, EU:C:1974:71, t. 28., od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija, C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416, t. 81. i od 25. ožujka 2015., Belgija/Komisija, T-538/11, EU:T:2015:188, t. 65. i 66.).
- 60 Glede uvjeta prema kojem mjera o kojoj je riječ mora davati gospodarsku prednost, valja podsjetiti na to da se prema ustaljenoj sudskoj praksi državnim potporama smatraju intervencije koje su bez obzira na svoj oblik takve da mogu staviti poduzetnike izravno ili neizravno u povoljniji položaj ili koje treba smatrati gospodarskom prednošću koju poduzetnik korisnik ne bi ostvario u normalnim tržišnim uvjetima (vidjeti presudu od 2. rujna 2010., Komisija/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, t. 40. i navedenu sudsku praksu; presuda od 9. listopada 2014., Ministerio de Defensa i Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 21.).

- 61 Konkretnije, mjera kojom tijela javne vlasti određenim poduzetnicima dodjeljuju povoljniji porezni tretman, koji, iako ne uključuje prijenos državnih sredstava, stavlja korisnike u povoljniji financijski položaj od ostalih poreznih obveznika, čini državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a (presuda od 15. ožujka 1994., Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, t. 14.; vidjeti i presudu od 8. rujna 2011., Paint Graphos i dr., C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 46. i navedenu sudsku praksu). Osim toga, u slučaju poreznih mjera, samo postojanje prednosti može se utvrditi samo u odnosu na „normalno” oporezivanje (presuda od 6. rujna 2006., Portugal/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, t. 56.) ili u odnosu na porezna pravila koja odredi država članica na temelju svoje porezne autonomije.
- 62 Posljedično, porezna autonomija država članica ne podrazumijeva da je svaka porezna mjera koja utječe osobito na poreznu osnovicu koju porezna tijela uzimaju u obzir izuzeta iz primjene članka 107. UFEU-a. Naime, ako porezna mjera dovodi, zapravo, do diskriminacije među društvima koja se nalaze u usporedivom položaju s obzirom na cilj zadan normalnim poreznim sustavom, koji je referentni okvir koji treba uzeti u obzir, i zbog toga dodjeljuje korisnicima mjere selektivne prednosti koje pogoduju „određenim” poduzetnicima ili proizvodnji „određene robe”, ona će se moći smatrati državnom potporom u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a (vidjeti u tom smislu presudu od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 104.).
- 63 Iz prethodno navedenog proizlazi da Komisija, s obzirom na to da je nadležna za osiguravanje poštovanja članka 107. UFEU-a, nije prekoračila svoje ovlasti kad je ispitala neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju kako bi provjerila je li ta mjera činila program potpora i, ako je to slučaj, je li ona bila spojiva s unutarnjim tržištem u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.
- 64 Nijedan od argumenata tužiteljâ ne može taj zaključak dovesti u pitanje.
- 65 Prvo, iz sudske prakse izložene u točki 57. ove presude proizlazi, doduše, da Komisija u ovoj fazi razvoja prava Unije nema nadležnost koja joj omogućuje autonomno definiranje takozvanog normalnog oporezivanja poduzetnika, ne uzimajući u obzir nacionalna porezna pravila. Međutim, valja istaknuti da se na temelju analize kriterija prednosti i selektivnosti Komisija pozvala na odredbe poreznog prava primjenjive u Gibraltaru, to jest na odredbe ZPD-a iz 2010., a osobito na članke 11., 16. i 74. navedenog zakona i njegov Prilog 1., kao i na očitovanja Ujedinjene Kraljevine i tijela Gibraltara radi pojašnjenja sadržaja i vodećih načela sustava oporezivanja uspostavljenog ZPD-om iz 2010. Stoga, suprotno onome što tužitelji tvrde, Komisija nije autonomno definirala takozvano normalno oporezivanje i nije mogla u ovom slučaju povrijediti načelo dodjeljivanja ovlasti.
- 66 Drugo, Komisija ne može zanemariti nadležnost pridržanu državama članicama u području izravnog oporezivanja tako da tumači porezne odredbe primjenjive u Gibraltaru. Naime, Komisija može, na temelju nadzora poreznih mjera u području državnih potpora, sama provesti ocjenu nacionalnih poreznih odredbi koju, ovisno o slučaju, može osporavati dotična država članica ili eventualne zainteresirane osobe u okviru tužbe za poništenje pred Općim sudom.
- 67 Mora se naglasiti u tom pogledu da je svoju ocjenu poreznih odredaba primjenjivih u Gibraltaru Komisija zasnovala na informacijama koje su priopćila tijela Ujedinjene Kraljevine i Gibraltara. Konkretno i kao što to proizlazi iz uvodne izjave 93. pobijane odluke i bilješke na dnu stranice br. 46. pobijane odluke, Komisija je odredila referentni okvir uključujući vodeća načela za normalno oporezivanje kao i cilj tog okvira na temelju informacija koje su joj priopćila tijela Ujedinjene Kraljevine u okviru upravnog postupka.

- 68 Treće i kao što to Komisija ističe u točki 75. odgovora na tužbu, njezina ovlast koja se sastoji od nadzora nad postojanjem državne potpore u poreznim stvarima nije ograničena na slučaj u kojem bi postojalo formalno odstupanje od nacionalnog poreznog pravila. Naime, nomotecnika nije bitna kod ocjene učinaka nacionalne mjere s obzirom na članak 107. stavak 1. UFEU-a (vidjeti u tom smislu presudu od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 79.). Stoga, suprotno onome što tužitelji tvrde, Komisija nije prekoračila svoje ovlasti time što je ispitala neoporezivanje kategorije prihoda ili njihovo neuključivanje u kategorije neoporezivih prihoda, s obzirom na vodeća načela sustava oporezivanja uspostavljenog ZPD-om iz 2010.
- 69 Četvrto, pogreške u ocjeni i povrede koje su tužitelji naveli, osobito glede određivanja cilja i vodećih načela ZPD-a iz 2010., nedokazivanje moguće diskriminacije kao i primjena na ovaj slučaj presuda od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732), i od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981), bespredmetni su za potrebe utvrđivanja moguće nenadležnosti Komisije. Takvim se argumentima nastoje, naprotiv, istaknuti očite pogreške u ocjeni kao i Komisijina povreda članka 107. UFEU-a ili pogreške i povreda počinjene u okviru samog izvršavanja njezine nadležnosti.
- 70 Uzimajući u obzir sva prethodna razmatranja valja utvrditi da Komisija nije povrijedila članak 5. UEU-a kada je donijela pobijanu odluku.
- 71 Kao drugo, glede navoda o zlouporabi ovlasti, mora se podsjetiti na to da je prema ustaljenoj sudskoj praksi akt donesen zlouporabom ovlasti samo ako na temelju objektivnih, relevantnih i usklađenih indicija proizlazi da je donesen u isključivom ili barem odlučujućem cilju ostvarenja drukčijih svrha od onih na koje se poziva ili radi zaobilaženja postupka koji je posebno predviđen Ugovorom (vidjeti u tom smislu presude od 16. travnja 2013., Španjolska i Italija/Vijeće, C-274/11 i C-295/11, EU:C:2013:240, t. 33., i od 12. srpnja 2018., PA/Parlament, T-608/16, neobjavljenu, EU:T:2018:440, t. 42.).
- 72 U ovom se slučaju ne može Komisiji predbaciti da je počinila zlouporabu ovlasti kada je donijela pobijanu odluku kojom se na kraju formalne faze ispitivanja želi utvrditi da je neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju državna potpora nespojiva s unutarnjim tržištem.
- 73 Štoviše, sama tvrdnja prema kojoj je Komisija upotrijebila svoje ovlasti u području državnih potpora radi suzbijanja očitog dvostrukog oslobođenja ne čini skup objektivnih, relevantnih i usklađenih indicija na temelju kojeg se može utvrditi da je nastojala zaobići postupak predviđen u članku 116. UFEU-a. Osim činjenice da se pobijanom odlukom ne nastoji dovesti u pitanje primjena načela teritorijalnosti, valja utvrditi, s jedne strane, da analiza prema kojoj bi neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju činilo mjeru potpore ne uzima u obzir pitanje oporezuju li se ti prihodi u drugim poreznim jurisdikcijama i počiva samo na poreznim pravilima primjenjivima u Gibraltaru. S druge strane, iz pobijane odluke ne proizlazi da je Komisija nastojala uskladiti porezno pravo primjenjivo u Gibraltaru s pravima primjenjivima u različitim državama članicama.
- 74 U tim okolnostima valja utvrditi da Komisija nije počinila zlouporabu ovlasti.
- 75 S obzirom na prethodna razmatranja valja odbiti prvi tužbeni razlog za poništenje članka 1. stavka 2. pobijane odluke.

2. Tužbeni razlozi koji se temelje na očitim pogreškama u ocjeni i povredi članka 107. stavka 1. UFEU-a (drugi, treći i četvrti tužbeni razlog za poništenje članka 1. stavka 2. pobijane odluke)

- 76 U biti, drugi, treći i četvrti tužbeni razlozi za poništenje članka 1. stavka 2. pobijane odluke temelje se na očitim pogreškama u ocjeni i povredi članka 107. stavka 1. UFEU-a jer je Komisija smatrala da se neoporezivanjem prihoda od naknada za licenciju dodjeljuje selektivna prednost njezinim korisnicima. Tužitelji osporavaju, prvo, analizu prednosti (drugi tužbeni razlog za poništenje članka 1. stavka 2. pobijane odluke), drugo, zaključke o selektivnosti (treći tužbeni razlog za poništenje članka 1. stavka 2. pobijane odluke) i, treće, opseg selektivne prednosti koju je Komisija utvrdila (treći tužbeni razlog za poništenje članka 1. stavka 2. pobijane odluke). Različiti tužbeni razlozi koje su tužitelji istaknuli upućuju na očite pogreške u ocjeni u vezi sa sadržajem i dosegom poreznog prava Gibraltara koje su prepoznate u odjeljku (a) prvog dijela tužbe.

a) Uvodna razmatranja

1) Mjera potpore koja je predmet članka 1. stavka 2. pobijane odluke

- 77 Uvodno valja podsjetiti na to da, kao što proizlazi iz uvodnih izjava 28., 33. i 82. pobijane odluke, mjera koja je predmet članka 1. stavka 2. navedene odluke jest neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju koje je Komisija okvalificirala kao „oslobođenje od plaćanja poreza [na prihode] od licencija”. Kao što je Komisija to istaknula u uvodnim izjavama 28., 33. i 93. pobijane odluke, to neoporezivanje proizlazi iz neuključivanja prihoda od naknada za licenciju u kategorije prihoda oporezivih u Gibraltaru koje su popisane u Prilogu 1. ZPD-u iz 2010. u kojem su taksativno navedene kategorije prihoda oporezivih u Gibraltaru.
- 78 U tom pogledu valja istaknuti, s jedne strane, da iz odluke o pokretanju postupka (vidjeti, osobito, uvodnu izjavu 34. navedene odluke), s obzirom na koju valja tumačiti pobijanu odluku, da mjera koja je predmet članka 1. stavka 2. pobijane odluke jest, konkretnije, neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju kao pasivnih prihoda („passive income”). Takvo tumačenje proizlazi također iz uvodne izjave 76. pobijane odluke u vezi s bilješkom na dnu stranice 25. navedene odluke, u kojoj je Komisija objasnila da se ocjena sadržana u pobijanoj odluci odnosi samo na prihode od pasivnih kamata i naknada za licenciju te da se ona ne odnosi na druge kategorije pasivnih prihoda. S druge strane i kao što je to pojašnjeno u uvodnoj izjavi 76. pobijane odluke, ispitivanje neoporezivanja prihoda od naknada za licencije odnosilo se samo na razdoblje između 1. siječnja 2011. i 31. prosinca 2013.
- 79 Prvo, budući da tužitelji ističu da je Komisija pogrešno okvalificirala neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju kao „implicitno oslobođenje” i zanemarila činjenicu da su prema članku 11. ZPD-a iz 2010. samo prihodi obuhvaćeni jednom od kategorija popisanih u Prilogu 1. bili oporezivi u Gibraltaru, valja istaknuti da je u uvodnoj izjavi 93. pobijane odluke Komisija itekako uzela u obzir činjenicu da su prema članku 11. ZPD-a iz 2010. samo prihodi obuhvaćeni jednom od kategorija popisanih u Prilogu 1. ZPD-u iz 2010. bili oporezivi u Gibraltaru. Naime, ona je pojasnila u pobijanoj odluci da neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju jest „implicitno oslobođenje” s obzirom na to da prihodi od naknada za licenciju nisu bili uključeni u kategorije prihoda oporezivih u Gibraltaru, koje su popisane u Prilogu 1. i ulaze u područje primjene poreznog sustava ZPD-a iz 2010. Iz uvodnih izjava 28., 32. i 33. kao i bilješke na dnu stranice br. 17. pobijane odluke proizlazi da je Komisija itekako uzela u obzir činjenicu da između

1. siječnja 2011. i 31. prosinca 2013. prihodi od naknada za licenciju nisu bili uključeni u kategorije prihoda oporezivih u Gibraltaru, koje su popisane u Prilogu 1. ZPD-u iz 2010., te nisu bili oporezivi.

- 80 Osim toga, valja u tom pogledu podsjetiti na ustaljenu sudsku praksu prema kojoj članak 107. stavak 1. UFEU-a ne čini razliku ovisno o razlozima ili ciljevima državnih mjera, nego ih definira ovisno o njihovim učincima i, dakle, neovisno o upotrijebljenim tehnikama (vidjeti u tom smislu presudu od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 87. i navedenu sudsku praksu).
- 81 Stoga je okolnost da prihodi od naknada za licenciju ne podliježu porezu na prihode u Gibraltaru zbog njihova neuvrštenja u kategorije prihoda popisane u Prilogu 1. ZPD-u iz 2010. proizvela iste učinke kao i da je ta kategorija prihoda bila popisana u navedenom prilogu, ali da se formalno mogla koristiti oslobođenjem od poreza. Naime, kao što je to, u biti, istaknuo nezavisni odvjetnik P. Campos Sánchez-Bordona u svojem mišljenju u predmetu Wereldhave Belgium i dr. (C-448/15, EU:C:2016:808, t. 40. i 42.), u slučajevima nepostojanja porezne obveze oporezivi događaj ne nastaje, dok on nastaje u slučajevima oslobođenja. U ovim potonjim slučajevima glavna porezna obveza nastaje u teoriji, ali je porezni obveznik zakonom oslobođen svakog ili dijela plaćanja koje se u konačnici ne može zahtijevati od njega. Stoga, „neoporezivost” i „oslobođenje” proizvode iste učinke, to jest neoporezivanje. Iz toga proizlazi da Komisija nije počinila pogrešku time što je neoporezivanje prihoda od naknada za licencije okvalificirala „implicitnim oslobođenjem”.
- 82 Drugo, budući da tužitelji osporavaju tvrdnju sadržanu u uvodnoj izjavi 33. pobijane odluke, prema kojoj prihodi od naknada za licencije nisu nikada bili oporezivi na temelju ZPD-a iz 2010. i ističu da su takvi prihodi, također i prije izmjene ZPD-a iz 2010. uvedene 2013., bili obuhvaćeni kategorijom A prihoda popisanim u Prilogu 1. ZPD-u iz 2010., to jest dobiti od „trgovačke, poduzetničke ili profesionalne djelatnosti”, valja istaknuti sljedeće.
- 83 Kao što to proizlazi iz točaka 77. i 78. ove odluke, mjera koja je predmet članka 1. stavka 2. navedene odluke jest neoporezivanje prihoda od naknada za licencije koje je Komisija okvalificirala kao „oslobođenje od plaćanja poreza [na prihode] od licencija”, kako proizlazi iz neuvrštavanja prihoda od naknada za licencije u kategorije prihoda oporezivih u Gibraltaru koje su popisane u Prilogu 1. ZPD-u iz 2010. Ta se mjera tiče konkretno prihoda od naknada za licenciju u dijelu u kojem one čine pasivni prihod. Tužitelji sami priznaju da „isključivo pasivni” prihodi od naknada za licenciju, koji ne proizlaze iz poduzetničke djelatnosti, nisu ulazili ni u jednu kategoriju prihoda popisanih u Prilogu 1. ZPD-u iz 2010. do 1. siječnja 2014. kada su na snagu stupile izmjene ZPD-a iz 2010. uvedene 2013. i zbog toga nisu bili oporezivi u Gibraltaru.
- 84 Iz toga proizlazi da pogreške koje su tužitelji naveli ne mogu dovesti u pitanje utvrđenje prema kojem prihodi od naknada za licencije koji čine pasivne prihode nisu bili u načelu uključeni u kategorije prihoda popisane u Prilogu 1. ZPD-u iz 2010. u verziji prije 1. siječnja 2014. niti su slijedom toga bili oporezivi u Gibraltaru. Shodno tome, ti argumenti ne mogu dovesti u pitanje zakonitost članka 1. stavka 2. pobijane odluke i moraju se odbiti kao bespredmetni.
- 85 U svakom slučaju Komisija nije počinila pogrešku kada je tvrdila da prihodi od naknada za licenciju nisu bili oporezivi u Gibraltaru, a da nije ispitala jesu li se ti prihodi mogli oporezovati na temelju kategorije A prihoda popisanih u Prilogu 1. ZPD-u iz 2010.

- 86 Naime, tijela Ujedinjene Kraljevine i Gibraltara stalno su potvrđivala u svojim različitim primjedbama podnesenima u okviru upravnog postupka da prihodi od naknada za licenciju nisu bili oporezivi u Gibraltaru na temelju ZPD-a iz 2010. u verziji koja je bila na snazi između 1. siječnja 2011. i 31. prosinca 2013. Štoviše, Ujedinjena Kraljevina jasno je obrazložila u prikazu ZPD-a iz 2010. priloženom njezinim primjedbama od 14. rujna 2012. da prihodi od takvih naknada za licencije nisu bili uključeni u kategorije prihoda oporezivih u Gibraltaru koje su popisane u Prilogu 1. ZPD-u iz 2010., a osobito da se nisu mogli smatrati dobiti od trgovačke ili poduzetničke djelatnosti koja je obuhvaćena kategorijom A prihoda popisanim u navedenom prilogu.
- 87 Osim toga, mora se istaknuti da je tumačenje ZPD-a iz 2010. prema kojem prihodi od naknada za licenciju nisu nikada bili oporezivi u Gibraltaru u skladu sa sadržajem zahtjeva za porezno mišljenje od 11. rujna 2012. na temelju kojeg je dano porezno mišljenje MJN GibCo iz 2012. Naime, u tom dokumentu tužitelju su sami naveli da prema njihovu mišljenju svaki prihod od naknada za licenciju koji primi društvo MJN GibCo nije obuhvaćen niti jednom od kategorija prihoda oporezivih u Gibraltaru koje su popisane u Prilogu 1. ZPD-u iz 2010.
- 88 Iz toga proizlazi da Komisija nije počinila pogrešku time što je smatrala da prihodi od naknada za licenciju nisu bili oporezivi u Gibraltaru između 1. siječnja 2011. i 31. prosinca 2013. niti što je ispitala je li takva mjera neoporezivanja mogla dodijeliti selektivnu prednost svojim korisnicima i time činiti državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

2) Ispitivanje kriterija prednosti i selektivnosti

- 89 Prema sudskoj praksi, za kvalifikaciju državnom potporom zahtijeva se ispunjavanje svih uvjeta iz članka 107. UFEU-a. Isto je tako utvrđeno da, kako bi se neka mjera mogla kvalificirati kao državna potpora u smislu te odredbe, kao prvo, mora podrazumijevati državnu intervenciju ili intervenciju putem državnih sredstava, kao drugo, ta intervencija mora utjecati na trgovinu među državama članicama, kao treće, njome se mora njezinu korisniku dodijeliti selektivna prednost i, kao četvrto, njome se mora narušavati ili prijetiti da će narušiti tržišno natjecanje (vidjeti presudu od 21. prosinca 2016., Komisija/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 40. i navedenu sudsku praksu).
- 90 Valja istaknuti u tom pogledu da u okviru analize poreznih mjera s aspekta članka 107. stavka 1. UFEU-a, ispitivanje kriterija prednosti i kriterija selektivnosti prethodno zahtijeva da se odrede normalna pravila oporezivanja koja čine referentni okvir relevantan za to ispitivanje.
- 91 S jedne strane, u slučaju poreznih mjera, samo postojanje prednosti može se utvrditi samo u odnosu na „normalno” oporezivanje (presuda od 6. rujna 2006., Portugal/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, t. 56.). Naime, takvom se mjerom dodjeljuje ekonomska prednost njezinu korisniku kada se njome smanjuju troškovi koji inače opterećuju proračun poduzetnika i koja je time, iako nije subvencija u strogom značenju riječi, iste naravi i ima istovjetne učinke (presuda od 9. listopada 2014., Ministerio de Defensa i Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 22.). Tako se upravo takozvano normalno oporezivanje utvrđuje na temelju referentnog okvira.
- 92 S druge strane, radi kvalifikacije nacionalne porezne mjere kao selektivne potrebno je, kao prvo, prethodno utvrditi i ispitati redovni ili normalni porezni sustav koji je na snazi u dotičnoj državi članici (presuda od 8. rujna 2011., Paint Graphos i dr., C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 49.).

- 93 Osim toga, svoje tumačenje pojma referentnog okvira Komisija je pojasnila u Obavijesti o pojmu državne potpore iz članka 107. stavka 1. UFEU-a (SL 2016., C 262, str. 1.). Iako ne može obvezivati Opći sud, ta obavijest može biti koristan izvor inspiracije (vidjeti u tom smislu i po analogiji presudu od 26. srpnja 2017., Češka Republika/Komisija, C-696/15 P, EU:C:2017:595, t. 53.).
- 94 U točki 133. Obavijesti o pojmu državne potpore navedeno je, među ostalim, da se referentan sustav sastoji od dosljednog skupa pravila koja se na temelju objektivnih kriterija općenito primjenjuju na sve poduzetnike koji su obuhvaćeni njegovim područjem primjene, kako je utvrđeno njegovim ciljem. U navedenoj točki Obavijesti o pojmu državne potpore pojašnjeno je da obično tim pravilima nije samo utvrđeno područje primjene tog sustava, nego su utvrđeni i uvjeti u kojima se sustav primjenjuje, prava i obveze poduzetnika koji mu podliježu i tehnička pitanja povezana s funkcioniranjem sustava.
- 95 Iako u ovom slučaju tužitelji ne osporavaju da je Komisija pravilno zaključila da ZPD iz 2010. predstavlja normalna pravila oporezivanja koja čine referentni okvir relevantan za ispitivanje neoporezivanja prihoda od naknada za licenciju, oni u potporu drugom do četvrtom tužbenom razlogu za poništenje članka 1. stavka 2. pobijane odluke osporavaju tumačenje koje je Komisija prihvatila glede sadržaja i cilja ZPD-a iz 2010.
- 96 Posljedično, valja prvo ispitati argumente tužitelja kojima se osporava Komisijino tumačenje sadržaja i ciljeva normalnih pravila oporezivanja prihoda društava u Gibraltaru koja čine referentni okvir, prije nego što se potom ispituju redom različiti tužbeni razlozi kojima se osporava analiza selektivne prednosti koju je Komisija provela.

b) Komisijine ocjene o referentnom okviru i normalnim pravilima oporezivanja u Gibraltaru

- 97 Kao što to proizlazi iz uvodnih izjava 28. do 30. pobijane odluke, relevantne odredbe ZPD-a iz 2010. glede sustava oporezivanja prihoda društava u Gibraltaru bile su primarno članci 11., 16. i 74.
- 98 Dio II. ZPD-a iz 2010., naslovljen „Porezna obveza” („Charge to Tax”), uključivao je, među ostalim, članak 11. ZPD-a iz 2010. naslovljen „Oporezivost” („The Charge to Taxation”), koji je određivao da:
- „1. Podložno odredbama [ZPD-a iz 2010.] u pravila, porez se duguje po stopi koja se periodično određuje za svaku godinu oporezivanja ili za svako računovodstveno razdoblje na prihode svake osobe navedene u tablicama A do C [...] iz Priloga 1. koji su obračunati ili ostvareni u Gibraltaru.
- [...]”
- 99 U verziji koja se primjenjivala između 1. siječnja 2011. i 31. prosinca 2013., Prilog 1., naslovljen „Head of charges”, na koji izravno upućuje članak 11. stavak 1. ZPD-a iz 2010., određivao je tri kategorije prihoda oporezivih u Gibraltaru, to jest:
- kategoriju A koja je obuhvaćala, s jedne strane, dobit i dobitke poduzetnika ili trusta od bilo koje trgovačke, poduzetničke ili profesionalne djelatnosti (*trade, business, profession or vocation*) i s druge strane, prihode od nekretnina (*real property*);
 - kategoriju B koja se odnosila na prihode osoba koje su zaposlene ili samozaposlene;

- kategoriju C koja se odnosila na „Drugi prihod” (*other income*), u kojem su se nalazile, među ostalim, dividende i prihodi od fondova i mirovinskih sustava.
- 100 Štoviše, pojam „obračunat ili ostvaren u Gibraltaru” korišten u članku 11. ZPD-a iz 2010. definiran je u članku 74. ZPD-a iz 2010. na sljedeći način:
- „(a) Podložno točki (b) određen u odnosu na mjesto u kojem se obavljaju djelatnosti (ili pretežiti dio djelatnosti) od kojih dobit potječe.
- (b) za potrebe točke (a) [smatra se da] je pretežiti dio djelatnosti od kojeg potječe dobit poduzeća obavljen u Gibraltaru u slučaju u kojem:
- i. poduzeće čija temeljna djelatnost od koje se ostvaruje prihod podliježe dozvoli ili regulaciji na temelju zakona Gibraltara ili;
 - ii. poduzetnik koji može zakonito obavljati transakcije u Gibraltaru putem podružnice ili bilo kojeg oblika trajnog poslovnog nastana, zbog što je nositelj dozvole u drugoj jurisdikciji u kojoj uživa pravo prekograničnog obavljanja djelatnosti u Gibraltaru i koja bi inače zahtijevala takvu dozvolu i regulaciju u Gibraltaru;
- (c) točka (b) ne primjenjuje se na nikakvu podružnicu ili stalnu poslovnu jedinicu društva iz Gibraltara koja obavlja djelatnosti izvan Gibraltara u mjeri u koje se djelatnosti tako obavljaju izvan Gibraltara.”
- 101 Dio III. ZPD-a iz 2010., naslovljen „Izračun poreza” („computation of assessment”), uključivao je članak 16. stavak 1. naslovljen „Porezna osnovica” („basis of assessment”), koji je određivao da:
- „1. Ako nije određeno drukčije, oporeziva dobit ili oporezivi prihod poduzeća odgovaraju ukupnom iznosu dobiti ili prihoda koje je društvo zabilježilo za određeno računovodstveno razdoblje.”
- 102 S jedne strane, tužitelji ističu da je, zanemarujući „cedularnu” narav sustava oporezivanja prihoda društava u Gibraltaru, Komisija pogrešno smatrala da je cilj ZPD-a iz 2010. oporezivanje računovodstvene dobiti i time svih prihoda društava poreznih obveznika. S druge strane ističu da je Komisija pogrešno utvrdila da se na temelju načela teritorijalnosti za prihode od naknada za licenciju koje su primila društva iz Gibraltara smatralo da su obračunati ili ostvareni u Gibraltaru.
- 103 Budući da se stranke spore o teretu dokazivanja kao i opsegu nadzora koji Opći sud mora provesti nad ocjenom Komisije glede sadržaja i dosega poreznog prava Gibraltara, mora se istaknuti da u okviru donošenja odluke u području državnih potpora utvrđenje nacionalnog prava jest činjenično pitanje (vidjeti u tom smislu presudu od 21. prosinca 2011., A2A/Komisija, C-318/09 P, neobjavljenu, EU:C:2011:856, t. 125. i navedenu sudsku praksu). Tako pitanje je li Komisija i u kojoj mjeri pravilno protumačila sadržaj i doseg nacionalnog pravila ulazi u ocjenu činjenica od strane suda Unije te je podvrgnuto pravilima o izvođenju dokaza i pravilima o podjeli tereta dokazivanja (vidjeti u tom smislu presudu od 26. studenoga 2015., Comunidad Autónoma del País Vasco i Itelazpi/Komisija, T-462/13, EU:T:2015:902, t. 71. i navedenu sudsku praksu).
- 104 Mora se podsjetiti u tom pogledu da je u okviru nadzora nad državnim potporama načelno na Komisiji da u pobijanoj odluci iznese dokaz o postojanju takve potpore (vidjeti u tom smislu presude od 12. rujna 2007., Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Komisija, T-68/03, EU:T:2007:253, t. 34., i od 25. lipnja 2015., SACE i Sace BT/Komisija, T-305/13, EU:T:2015:435, t. 95.). U tom

kontekstu ona je dužna revno i nepristrano voditi postupak ispitivanja spornih mjera, kako bi, prilikom usvajanja konačne odluke kojom se utvrđuje postojanje i, eventualno, neusklađenosti ili nezakonitosti potpore, raspolagala najpotpunijim i najvjerodostojnijim dokazima (vidjeti u tom smislu presude od 2. rujna 2010., Komisija/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, t. 90., i od 3. travnja 2014., Francuska/Komisija, C-559/12 P, EU:C:2014:217, t. 63.).

- 105 Usto, u području državnih potpora podjela tereta dokazivanja ovisi o poštovanju odnosnih postupovnih obveza Komisije i dotične države članice u okviru u kojem ta institucija izvršava ovlast kojom raspolaže kako bi navela državu članicu da joj pruži sve nužne informacije (vidjeti presudu od 28. studenoga 2008., Hotel Cipriani i dr./Komisija, T-254/00, T-270/00 i T-277/00, EU:T:2008:537, t. 232. i navedenu sudsku praksu). Konkretno, na dotičnoj državi članici je da na temelju svoje dužnosti suradnje s Komisijom i zainteresiranim strankama koje su uredno pozvane da podnesu svoja očitovanja u skladu s člankom 108. stavkom 2. UFEU-a, da iznesu svoje argumente i pruže Komisiji sve informacije koje joj mogu razjasniti sve činjenice predmeta (vidjeti u tom smislu presudu od 28. studenoga 2008., Hotel Cipriani i dr./Komisija, T-254/00, T-270/00 i T-277/00, EU:T:2008:537, t. 233.).
- 106 Naime, ne postoji obveza Komisije da po službenoj dužnosti ili predviđanjem ispita činjenične i pravne elemente koji su joj mogli biti podneseni tijekom upravnog postupka (vidjeti u tom smislu presude od 2. travnja 1998., Komisija/Sytraval i Brink's France, C-367/95 P, EU:C:1998:154, t. 60., i od 14. siječnja 2004., Fleuren Compost/Komisija, T-109/01, EU:T:2004:4, t. 49.).
- 107 Naposljetku, valja istaknuti da u okviru tužbe za poništenje na temelju članka 263. UFEU-a zakonitost odluke u području državnih potpora treba ocjenjivati s obzirom na informacije, osobito glede nacionalnog pravnog okvira, kojima je Komisija mogla raspolagati u trenutku kad ju je donijela (vidjeti u tom smislu presudu od 16. srpnja 2014., Zweckverband Tierkörperbeseitigung/Komisija, T-309/12, neobjavljenu, EU:T:2014:676, t. 97. i navedenu sudsku praksu).
- 108 S obzirom na ta načela valja ispitati različite pogreške koje su tužitelji istaknuli glede Komisijine ocjene sadržaja i dosega ZPD-a iz 2010.

1) Cilj ZPD-a iz 2010. i određivanje prihoda oporezivih na temelju tog zakona

- 109 U sklopu prvog niza argumenata tužitelji nastoje, u biti, osporiti Komisijine ocjene prema kojima se ZPD-om iz 2010. željela oporezovati sva računovodstvena dobit i time sav prihod obračunat ili ostvaren u Gibraltaru. Konkretno, predbacuju Komisiji da nije uzela u obzir činjenicu da su samo neke kategorije prihoda popisane u Prilogu 1. ZPD-u iz 2010. bili oporezivi u Gibraltaru.
- 110 Tužitelji ističu da je Komisija pogrešno zaključila, osobito u uvodnoj izjavi 90. pobijane odluke, da računovodstvena dobit čini poreznu osnovicu društava sa sjedištem u Gibraltaru i da je cilj ZPD-a iz 2010. oporezovati svu „računovodstvenu dobit” navedenih društava, tako da je sav njihov prihod obuhvaćen područjem primjene ZPD-a iz 2010. Naime, prihodi društava bili su oporezivi u Gibraltaru samo pod dvostrukim uvjetom da su obuhvaćeni „kategorijama oporezivih prihoda”, koje su popisane u Prilogu 1. ZPD-u iz 2010. (članak 11. ZPD-a iz 2010.), i da su obračunati ili ostvareni u Gibraltaru (članci 11. i 74. ZPD-a iz 2010.). U tom pogledu tužitelji tvrde da je sustav oporezivanja u Gibraltaru bio „cedularan” jer se sastojao od oporezivanja samo nekih kategorija prihoda koje su konkretno određene zakonom. Naime, ne postoji nikakvo opće pravilo na temelju kojeg bi se prihodi društava sa sjedištem u Gibraltaru tamo općenito oporezivali. Usto,

Komisija nije dovoljno uzela u obzir članak 11. ZPD-a iz 2010. koji je bio temeljna odredba za utvrđivanje prihoda koji su bili oporezivi u Gibraltaru i s obzirom na koju je trebalo tumačiti druge odredbe ZPD-a uz 2010., među kojima i članak 16.

- 111 Konkretno, tužitelji ustraju na činjenici da pasivni prihodi od naknada za licenciju nisu bili obuhvaćeni poreznom osnovicom i nisu, dakle, bili obuhvaćeni područjem primjene ZPD-a iz 2010. Cilj ZPD-a iz 2010. nije bio oporezivanje cijele računovodstvene dobiti društava, nego samo kategorija prihoda popisanih u Prilogu 1. ZPD-u iz 2010.
- 112 Usto, tužitelji ističu da je Komisija pogrešno tvrdila, osobito u uvodnoj izjavi 28. pobijane odluke, da su društva sa sjedištem u Gibraltaru načelno podlijeerala porezu u Gibraltaru. Sustav oporezivanja u Gibraltaru bio je „zasnovan na izvoru” primljenih prihoda, a ne „na sjedištu” društva koje ih je primilo i porez se u Gibraltaru dugovao samo za prihode koji su „obračunati ili nastali u Gibraltaru”.
- 113 Komisija osporava te argumente.
- 114 Uvodno valja istaknuti da, suprotno onome što tužitelji tvrde, Komisija nije u uvodnoj izjavi 28. pobijane odluke tvrdila da su društva sa sjedištem u Gibraltaru tamo načelno podlijeerala porezu niti da se sustav oporezivanja u Gibraltaru zasnivao na podrijetlu poreznog obveznika. Naime, ona se ograničila na tvrdnju da društva sa sjedištem u Gibraltaru „mogu” biti porezni obveznici u Gibraltaru. Komisija je, osim toga, objasnila u uvodnim izjavama 28. i 30. pobijane odluke da su kategorije prihoda oporezivih u Gibraltaru bile popisane u Prilogu 1. ZPD-u iz 2010. i da su se ti prihodi mogli oporezivati u Gibraltaru samo pod uvjetom da su tamo obračunati ili ostvareni.
- 115 Štoviše, suprotno onome što tužitelji tvrde, Komisija je itekako uzela u obzir činjenicu da je članak 11. ZPD-a iz 2010. predviđao da su samo prihodi uključeni u kategorije prihoda popisanih u Prilogu 1. navedenom zakonu bili oporezivi. Takvo utvrđenje proizlazi osobito iz uvodne izjave 28. pobijane odluke u kojoj je Komisija reproducirala tri kategorije prihoda popisane u tablicama A, B i C Priloga 1. ZPD-u iz 2010. kao i iz uvodne izjave 93. te iste odluke u kojoj je na temelju utvrđenja da naknade za licenciju nisu bile uključene u kategorije prihoda oporezivih u Gibraltaru koje su popisane u Prilogu 1. ZPD-u iz 2010. zaključila da su oni bili implicitno oslobođeni poreza.
- 116 Isto tako i suprotno onome što tužitelji tvrde, Komisija nije u pobijanoj odluci zaključila da je cilj ZPD-a iz 2010. bio oporezovati svu računovodstvenu dobit poreznih obveznika. Naime, u uvodnoj izjavi 93. pobijane odluke Komisija je utvrdila da je cilj ZPD-a iz 2010. „naplatiti porez od poreznih obveznika Gibraltara (tj. poreznih obveznika s prihodom koji je obračuna[t ili ostvaren] u Gibraltaru)”. Štoviše, iz uvodne izjave 82. pobijane odluke proizlazi da je svoju analizu neoporezivanja prihoda od naknada za licenciju Komisija zasnovala na utvrđenju da je ZPD iz 2010. počivao na „opć[e]m načel[u] prema kojem se porez na dobit naplaćuje od svih poreznih obveznika koji imaju prihod koji je obračuna[t] ili ostvaren u Gibraltaru”.
- 117 Uzimajući u obzir te elemente i s obzirom na to da tužitelji predbacuju Komisiji da nije uzela u obzir činjenicu da je porezni sustav Gibraltara bio cedularan sustav čiji je cilj bio oporezovati samo društva u pogledu kategorija prihoda popisanih u Prilogu 1. ZPD-u iz 2010., valja analizirati je li Komisija utemeljeno zaključila da je cilj ZPD-a iz 2010. bio oporezovati prihode koji su obračunati ili ostvareni u Gibraltaru.

- 118 U tom se pogledu mora podsjetiti na to da se pojam cilja ili prirode uobičajenog poreznog sustava koji čini referentni okvir odnosi na osnovna ili vodeća načela tog poreznog sustava i da se ne odnosi ni na politike koje se, ovisno o slučaju, mogu financirati sredstvima koja taj sustav osigurava ni na ciljeve koji se mogu nastojati postići uvođenjem odstupanja od tog poreznog sustava (presuda od 16. svibnja 2019., Poljska/Komisija, T-836/16 i T-624/17, EU:T:2019:338, t. 62.).
- 119 Prvo, nije sporno da iz članka 11. ZPD-a iz 2010. naslovljenog „Oporezivost”, kako je reproduciran u točki 98. ove presude, proizlazi da gibraltarski sustav oporezivanja počiva na načelu teritorijalnosti prema kojem su oporezivi prihodi obračunati ili ostvareni u Gibraltaru. Osim toga, tijela Ujedinjene Kraljevine pojasnila su u više navrata, a osobito u svojim primjedbama od 14. rujna 2012., da je teritorijalna osnova za oporezivanje središnje obilježje ili pak opće pravilo („general norm”) gibraltarskog sustava oporezivanja.
- 120 Drugo, mora se naglasiti da članak 16. ZPD-a iz 2010. naslovljen „Porezna osnovica” određuje da oporezivi prihodi društva odgovaraju ukupnom iznosu računovodstvene dobiti u određenom računovodstvenom razdoblju. No, suprotno onome što tužitelji tvrde te kao što to Komisija s pravom ističe, iz naslova i teksta članka 16. ZPD-a iz 2010. (vidjeti točku 101. ove presude) proizlazi da se on odnosi na određivanje porezne osnovice kao takve, a ne samo na referentno razdoblje koje treba uzeti u obzir radi utvrđivanja navedene osnovice.
- 121 Iz te odredbe proizlazi da se sav oporezivi prihod koji je porezni obveznik primio uzima u obzir radi oporezivanja u Gibraltaru. Valja, međutim, istaknuti, kao što to proizlazi iz uvodnih izjava 30., 90. i 91. pobijane odluke da se izračun porezne osnovice društava obavlja na teritorijalnoj osnovi kao što je to navedeno u članku 11. ZPD-a iz 2010., tako da se računovodstveni prihodi mogu oporezovati samo ako su „obračunati ili ostvareni u Gibraltaru”.
- 122 U tom kontekstu valja istaknuti da su u svojim primjedbama od 3. prosinca 2012. tijela Ujedinjene Kraljevine pojasnila da sva društva koja primaju prihode koji su obračunati ili ostvareni u Gibraltaru podliježu porezu na temelju ZPD-a iz 2010. Dodala su da se načelo teritorijalnosti primjenjuje općenito na sva društva i na sve vrste prihoda ovih potonjih. Isto tako, u svojim primjedbama od 18. travnja 2013. tijela Ujedinjene Kraljevine još su jednom pojasnila da se teritorijalni sustav oporezivanja predviđen ZPD-om iz 2010. primjenjuje na sve sektore industrije, financija i trgovine i da je takvo načelo univerzalno u svojoj primjeni.
- 123 Dakle, iz tumačenja članaka 11. i 16. ZPD-a iz 2010., kako su navedeni u točkama 98. do 101. ove presude, kao i primjedbi koje su podnijela tijela Ujedinjene Kraljevine u upravnom postupku, proizlazi da se te odredbe trebalo tumačiti na način da sustav oporezivanja uspostavljen ZPD-om iz 2010. počiva na dvama vodećim načelima, to jest načelu teritorijalnosti prema kojem porezu podliježu prihodi obračunati ili ostvareni u Gibraltaru i načelu prema kojem su oporezivi svi računovodstveni prihodi poreznih obveznika. Iz toga proizlazi da je Komisija pravilno utvrdila da gibraltarski sustav oporezivanja, kako je uveden ZPD-om iz 2010., počiva na cilju oporezivanja prihoda svih poreznih obveznika koji su obračunati ili ostvareni u Gibraltaru.
- 124 Štoviše, mora se istaknuti da niti tijela Ujedinjene Kraljevine niti tijela Gibraltara nisu u svojim odnosnim primjedbama o odluci o pokretanju postupka osporavala Komisijino tumačenje prema kojem je cilj ZPD-a iz 2010. oporezovati prihode svih poreznih obveznika koji su obračunati ili ostvareni u Gibraltaru. Naime, tijela Ujedinjene Kraljevine i Gibraltara samo su istaknula da neoporezivanje prihoda od naknade za licenciju nije selektivna mjera s obzirom na to da se radi o općoj mjeri koja se primjenjuje na sve sektore industrije, trgovine i financija te je dostupna svim

poduzetnicima. Ona nisu iznijela nikakvu primjedbu o uvodnoj izjavi 32. odluke o pokretanju postupka u kojoj je Komisija izrijekom tvrdila da se vodeće načelo gibraltarskog sustava oporezivanja sastoji od oporezivanja svih društava koja primaju prihode obračunate ili ostvarene u Gibraltaru, čime se izbjegava dvostruko oporezivanje i omogućuje pojednostavnjenje. Isto tako, tijela Ujedinjene Kraljevine i Gibraltara nisu osporavala sadržaj uvodne izjave 35. odluke o pokretanju postupka u kojoj je Komisija jasno navela da je cilj gibraltarskog sustava oporezivanja oporezovati sva društva koja primaju prihode obračunate ili ostvarene u Gibraltaru.

- 125 U tom pogledu, s obzirom na to da tužitelji dovode u pitanje relevantnost primjedbi Ujedinjene Kraljevine i ističu kako činjenica da niti tijela Ujedinjene Kraljevine niti tijela Gibraltara nisu osporavala tumačenje odredaba ZPD-a iz 2010. koje je Komisija dala tijekom formalnog istražnog postupka nije prepreka tome da oni dovedu u pitanje to tumačenje, valja istaknuti, kao što to proizlazi iz točaka 103. do 107. ove presude, da se u okviru ispitivanja porezne mjere na temelju članka 107. UFEU-a nadzor nad tumačenjem nacionalnog prava koje Komisija prihvati i koje je činjenično pitanje, mora provesti s obzirom na elemente dostupne na dan donošenja pobijane odluke i uzimajući u obzir informacije koje su priopćili dotična država i zainteresirane stranke. U tom se kontekstu mora osobito istaknuti da je u okviru formalnog istražnog postupka na državi članici i mogućem korisniku mjere koja je predmet navedenog postupka da Komisiji razjasne sve činjenice predmeta (vidjeti u tom smislu presudu od 18. studenoga 2004., Ferriere Nord/Komisija, T-176/01, EU:T:2004:336, t. 93.).
- 126 Budući da su informacije na koje se Komisija oslonila radi tumačenja nacionalnog prava potjecale izravno od tijela države članice i područja na koje se postupak odnosi te su ponovljene u više razmjena prepiske te da je Komisijino shvaćanje informacija koje su ta tijela priopćila bilo prešutno potvrđeno nakon odluke o pokretanju postupka, Komisiji se ne može predbaciti da je smatrala da su te informacije bile dovoljno pouzdane i vjerodostojne. Štoviše, budući da primjedbe koje su iznijela tijela Ujedinjene Kraljevine i Gibraltara nisu proturječila sadržaju relevantnih odredbi ZPD-a iz 2010. i da Komisija nije raspolagala informacijama koje su mogle dovesti u pitanje te primjedbe, ona se na dan donošenja pobijane odluke mogla osloniti na njih radi tumačenja poreznog prava Gibraltara.
- 127 Osim toga, mora se istaknuti da iako je tužiteljima bilo omogućeno da iznesu primjedbe o odluci o pokretanju postupka i da je iz nje jasno proizlazilo da se predmet postupka odnosi na prihode od naknada za licencije koje su društva iz Gibraltara primila između 1. siječnja 2011. i 31. prosinca 2013., oni nisu smatrali nužnim to učiniti. Niti stručno izvješće koje su tužitelji podnijeli u prilogu replici (u daljnjem tekstu: stručno izvješće) niti informacije koje je ono sadržavalo glede navodno cedularnog značaja gibraltarskog sustava oporezivanja, stranke nisu dostavile Komisiji prije donošenja pobijane odluke. Kao što to proizlazi iz točke 106. ove presude, zbog izostanka informacija koje mogu dovesti u pitanje tumačenje nacionalnog poreznog prava prihvaćenog u odluci u pokretanju postupka, Komisija nije mogla predviđanjem ispitati sve argumente koji su potencijalno mogli dovesti u pitanje njezino tumačenje nacionalnog prava koje su, uostalom, potvrdila tijela dotične države članice i dotičnog područja. Štoviše, kao što to proizlazi iz svih prethodnih razmatranja, tužitelji nisu uspjeli dokazati da su informacije na koje se Komisija oslonila bile pogrešne ili nepouzdanе i nevjerodostojne.
- 128 Iz prethodno navedenog proizlazi da je Komisija s pravom smatrala da je gibraltarski sustav oporezivanja teritorijalni sustav oporezivanja prema kojem su se svi prihodi obračunati ili ostvareni u Gibraltaru morali tamo oporezovati.
- 129 To utvrđenje nije dovedeno u pitanje drugim argumentima tužiteljâ.

- 130 Konkretno, budući da tužitelji ističu da je gibraltarski sustav oporezivanja bio cedularni sustav čiji je cilj bio oporezovati kategorije prihoda popisane u Prilogu 1. ZPD-a iz 2010., valja, doduše, istaknuti, kao što to tužitelji tvrde, da članak 11. ZPD-a iz 2010. podrazumijeva da, kako bi bili oporezivi, prihodi društava moraju potpasti u jednu od kategorija prihoda popisanih u Prilogu 1. ZPD-a iz 2010. Tako, kada takvog uključivanja nema, kao u slučaju prihoda od naknada za licenciju, neke vrste prihoda mogle su se tehnički izuzeti od svakog oporezivanja po osnovi ZPD-a iz 2010.
- 131 Međutim, mora se ponajprije naglasiti da niti tijela Gibraltara niti tijela Ujedinjene Kraljevine nisu nikada tvrdila da je gibraltarski sustav oporezivanja cedularni sustav. Naprotiv, ona su pojasnila u svojim primjedbama od 14. studenoga 2013. da je ZPD iz 2010. predviđao samo jedan sustav oporezivanja neovisno o kategorijama oporezivih prihoda navedenima u tablicama A do C iz Priloga 1. ZPD-u iz 2010. Osim toga, u različitim primjedbama podnesenima u upravnom postupku tijela Ujedinjene Kraljevine samo su definirala gibraltarski sustav oporezivanja kao teritorijalni sustav oporezivanja.
- 132 Potom se mora istaknuti da se normalna pravila oporezivanja ili, drugim riječima, pravila koja čine referenti okvir moraju ispitati kao cjelina i s obzirom na vodeća načela nacionalnog sustava oporezivanja. Naime, porezna mjera ne može se valjano ocjenjivati s obzirom na nekoliko odredbi koje su umjetno izdvojene iz šireg zakonodavnog okvira (vidjeti u tom smislu presudu od 28. lipnja 2018., *Andres (Stečaj Heitkamp BauHolding)/Komisija*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 103.).
- 133 Zaključivanje, kako to tužitelji ističu, da je gibraltarski sustav oporezivanja uspostavljen ZPD-om iz 2010. cedularni sustav čiji je cilj oporezivanje kategorija prihoda popisanih u Prilogu 1. ZPD-u iz 2010., svelo bi se na zanemarivanje drugih odredbi ZPD-a iz 2010. i time logike vodećih načela tog sustava oporezivanja. Naime, kao što je to primijećeno u točki 121. ove presude, ZPD iz 2010. ne počiva samo na načelu teritorijalnosti, kako je utvrđeno u njegovu članku 11., nego i na načelu prema kojem svi računovodstveni prihodi poreznih obveznika podliježu porezu, kako to proizlazi iz njegova članka 16. Ta se dva načela moraju uzeti u obzir radi ispitivanja cilja zadanog ZPD-om iz 2010.
- 134 Naposljetku, u skladu sa sudskom praksom, uporaba predmetne regulatorne tehnike ne može omogućiti nacionalnim poreznim pravilima da otpočetak izbjegnu nadzor predviđen UFEU-om u području državnih potpora. Isto tako, korištena regulatorna tehnika ne može biti odlučujući element u svrhu ispitivanja sadržaja i dosega pravila koja čine referentan okvir, osim kako bi se dala odlučujuća prednost obliku državnih intervencija nad njihovim učincima (vidjeti po analogiji presudu od 28. lipnja 2018., *Andres (Stečaj Heitkamp BauHolding)/Komisija*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 92.).
- 135 U ovom slučaju okolnost da članak 11. ZPD-a iz 2010. u vezi s Prilogom 1. ZPD-u iz 2010. predviđa da je oporezivost određena pozitivno, tako da samo kategorije prihoda izričito popisane u navedenom Prilogu 1. podliježu porezu, proizvodi u praksi iste učinke kao i izričito oslobođenje od poreza ili kao situacija u kojoj je neoporezivost određena negativno, tako da sav prihod podliježe porezu i samo su neke kategorije prihoda isključene iz područja primjene ZPD-a iz 2010. Naime, kao što je to izloženo u točki 81. ove presude, „neoporezivost” i „oslobođenje” proizvode iste učinke, to jest neoporezivanje. Prema tome, to što tužitelji kvalificiraju kao „cedularni režim” zapravo je samo odabir regulatorne tehnike, a ne odlučujuće pravilo oporezivanja u svrhu analize sustava oporezivanja u Gibraltaru.

- 136 Mora se u tom pogledu istaknuti, kao što je to Komisija naglasila u uvodnoj izjavi 27. pobijane odluke, da je ZPD-om iz 2010. uvedena opća porezna stopa od 10 % na dobit društava koja se primjenjuje na poduzetnike iz cijeloga gospodarstva Gibraltara, osim nekih pružatelja usluga. Iz toga proizlazi da su različite kategorije oporezivih prihoda podlijegale jedinstvenoj stopi od 10 % i nisu bile obuhvaćene različitim sustavom oporezivanja. Takva analiza proizlazi, osim toga, iz primjedbi od 14. studenoga 2013. u kojima su tijela Ujedinjene Kraljevine objasnili da zakonodavstvo Gibraltara ne predviđa da se porez ubire u odnosu na određenu kategoriju prihoda. Ona su pojasnili da gibraltarski sustav oporezivanja nije zahtijevao da se prethodno odrede kategorije u koje se ubrajaju primljeni prihodi kako bi se na njih moglo primijeniti oporezivanje koje je bilo posebno za određenu kategoriju prihoda, nego da je taj sustav oporezivanja predviđao samo opći režim oporezivanja prihoda obračunatih ili ostvarenih u Gibraltaru.
- 137 Dakle, iz prethodno navedenog slijedi da su članak 11. i Prilog 1. ZPD-u iz 2010., u dijelu u kojem predviđaju kategorije oporezivih prihoda, tek načini oporezivanja i da se te odredbe ne mogu umjetno izdvojiti iz svojeg konteksta u svrhu određivanja cilja ZPD-a iz 2010. Stoga, suprotno onome što tužitelji tvrde, iz članka 11. ZPD-a iz 2010. ne može se zaključiti da je cilj gibraltarskog sustava oporezivanja bio oporezivati kategorije prihoda popisane u Prilogu 1. ZPD-a iz 2010.
- 138 Uzimajući u obzir prethodna razmatranja, valja odbiti prigovore tužiteljâ koji se temelje na tome da je Komisija počinila pogrešku pri prepoznavanju cilja ZPD-a iz 2010.

2) Primjena načela teritorijalnosti na naknade za licenciju

- 139 Tužitelji ističu da je Komisija počinila očitu pogrešku u ocjeni kada je u uvodnim izjavama 42., 82., 94. i 106. pobijane odluke tvrdila da primjena načela teritorijalnosti znači da su prihodi od naknada za licencije obračunati ili ostvareni u Gibraltaru samo zbog toga što ih je primilo društvo iz Gibraltara. Tužitelji tvrde da je izjava sadržana u podnesku Ujedinjene Kraljevine od 14. rujna 2012., na koju se Komisija oslonila kako bi iznijela navedene ocjene, nedosljedna i pogrešna. Tužitelji smatraju da prihodi društva iz Gibraltara od djelatnosti koje se obavljaju izvan tog područja, također i kada se radi o prihodima od naknada za licenciju, nisu bili oporezivi u Gibraltaru. U situaciji u kojoj se nikakvim pravom intelektualnog vlasništva ne upravlja u Gibraltaru, u kojoj se niti ta prava niti korisnik licencija ne nalaze u Gibraltaru i u kojoj se naknade za licenciju ne isplaćuju u Gibraltaru, za prihode od ovih potonjih ne može se smatrati da su obračunati ili ostvareni u Gibraltaru.
- 140 Komisija osporava te argumente.
- 141 Kao što je to utvrđeno u točki 125. ove presude, u okviru ispitivanja porezne mjere na temelju članka 107. UFEU-a nadzor nad tumačenjem nacionalnog prava koje je Komisija prihvatila i koje je činjenično pitanje, mora se provesti s obzirom na elemente dostupne na dan donošenja predmetne odluke i uzimajući u obzir informacije koje su priopćili dotična država i zainteresirane stranke.
- 142 U ovom slučaju, doduše, ZPD iz 2010., u verziji primjenjivoj između 1. siječnja 2010. i 31. prosinca 2013., nije sadržavao odredbu koja je izričito predviđala da se za prihode od naknada za licenciju koje prime društva iz Gibraltara smatra da su obračunati ili ostvareni u Gibraltaru. Naime, takvo je pravilo izričito uvršteno u ZPD iz 2010. tek povodom izmjene ZPD-a iz 2010. uvedene iz 2013. koja je stupila na snagu 1. siječnja 2014.

- 143 Međutim, kao što je to navedeno u bilješci na dnu stranice br. 49. pobijane odluke, tvrdnja prema kojoj se za prihode od naknada za licenciju koje su primila društva iz Gibraltara nužno smatralo da su obračunati ili ostvareni na tom području počiva na informaciji koja potječe izravno od dotične države članice. Naime, u svojim primjedbama od 14. rujna 2012. tijela Ujedinjene Kraljevine izričito su tvrdila da načelo teritorijalnosti podrazumijeva da „svaki prihod od naknada za licenciju koji je primilo društvo iz Gibraltara jest obračunat ili ostvaren u Gibraltaru”.
- 144 U tom pogledu mora se utvrditi, prvo, da je tvrdnja prema kojoj su prihodi od naknada za licencije koje su primila društva iz Gibraltara bili obračunati ili ostvareni u Gibraltaru bila u skladu sa sadržajem članka 74. ZPD-a iz 2010. i da je ona mogla stoga proizlaziti iz puke primjene načela teritorijalnosti i pravila prema kojem je valjalo uzeti u obzir mjesto obavljanja djelatnosti od koje prihodi potječu.
- 145 Naime, članak 74. ZPD-a iz 2010. definirao je pojam „obračunati ili ostvareni u Gibraltaru” ovisno o „mjestu u kojem se obavljaju djelatnosti [...] od kojih dobit potječe”.
- 146 Budući da se neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju odnosilo na pasivne prihode, to jest, drukčije rečeno, prihode koje su primili subjekti koji su samo bili nositelji pravâ intelektualnog vlasništva, dosljedan je bio zaključak da se „djelatnost od koje prihodi potječu” u smislu članka 74. ZPD-a iz 2010. nalazila u mjestu sjedišta društava koja su bila nositelji pravâ intelektualnog vlasništva povodom kojih je nastalo pravo na te naknade. Stoga, suprotno onome što tužitelji navode, tvrdnja prema kojoj se za prihode od naknada za licenciju koje su primila društva iz Gibraltara smatralo da su obračunati ili ostvareni u Gibraltaru itekako je podrazumijevala postojanje elementa na temelju kojih se navedeni prihodi mogu povezati s područjem Gibraltara.
- 147 Štoviše, tvrdnja tijela Ujedinjene Kraljevine nije nespojiva niti s praksom Judicial Committee of the Privy Council (Sudski odbor Kraljevskog vijeća, Ujedinjena Kraljevina, u daljnjem tekstu: JCPC) istaknutom tijekom upravnog postupka koja je, iako neobvezujuća, bila relevantna za tumačenje članka 74. ZPD-a iz 2010. Naime, u odluci koju je JCPC donio glede Hong Konga u predmetu Commissioner of Inland Revenue v HK-TVB International Ltd [1992] 2 AC 397, JCPC je naveo da su u Hong Kongu bili obračunati i ostvareni prihodi koje je primilo društvo iz Hong Konga koje je podlicenciju za filmove dalo društvima sa sjedištem u inozemstvu koja su ih iskorištavala u inozemstvu. Doduše, kao i tužitelji, mora se istaknuti da je u tom predmetu JCPC uzeo u obzir određeni broj elemenata specifičnih za konkretan slučaj među kojima je okolnost da su ugovori o podlicenciji bili pripremljeni u Hong Kongu i da su određene dodatne usluge bile ponekad pružene iz Hong Konga. Međutim, mora se istaknuti da je JCPC također uzeo u obzir činjenicu da je fiksna naknada za licenciju bila isplaćena poreznom obvezniku koji se nalazio u Hong Kongu. Usto, kao što su to tijela Ujedinjene Kraljevine naglasila u svojim primjedbama od 14. studenoga 2013., navedena odluka koju je JCPC donio jasno je potvrdila da su se prihodi od naknada za licencije koje je primilo društvo iz Gibraltara mogli obračunati ili ostvariti na tom području, čak i ako su prava intelektualnog vlasništva bila iskorištavana jedino izvan njega.
- 148 Drugo i suprotno onome što tužitelji navode, tvrdnja sadržana u primjedbama od 14. rujna 2012. nije niti odvojena niti nespojiva s drugim informacijama sadržanima u tom dokumentu.
- 149 Naime, ta je tvrdnja potkrijepljena grafikonom na stranici 22. primjedbi od 14. rujna 2012. koji prikazuje utjecaj neoporezivanja prihoda od pasivnih kamata i naknada za licenciju na temelju ZPD-a iz 2010. U navedenom grafikonu istaknuti su iznosi koje predstavljaju prihodi od pasivnih kamata i naknada za licenciju koje se primili porezni obveznici za razdoblje nakon 1. siječnja 2010.

pri čemu se čini razlika između prihoda obračunatih ili ostvarenih u Gibraltaru i onih koji su obračunati ili ostvareni izvan tog područja. Činjenica da je za sve prihode od naknada za licencije bilo navedeno da su ostvareni u Gibraltaru potvrdila je da su se oni obično smatrali prihodima ostvarenima u Gibraltaru.

- 150 Osim toga, budući da tužitelji ističu da je tvrdnja tijela Ujedinjene Kraljevine iz točke 143. ove presude bila proturječna tvrdnji na stranici 10. primjedbi od 14. rujna 2012. prema kojoj su „785 bivših ‚exempt companies‘ (izuzetih društava) koji su imali oporezive prihode koji nisu obračunati ili ostvareni u Gibraltaru općenito [bili] vlasnici poslovnih nekretnina izvan Gibraltara (i, dakle, podliježali porezu na prihode od najamnine u zemlji u kojoj se stvar nalazi[la]), ili su primili [prihode od] dividendi, kamata ili naknada za licencije”, valja istaknuti da bi se, doduše, na temelju tog ulomka moglo pomisliti da su prema stajalištu tijela Ujedinjene Kraljevine prihodi od naknada za licenciju bili oporezivi prihodi koji nisu ostvareni u Gibraltaru.
- 151 Međutim, valja utvrditi da navedeni ulomak sadržava pogrešku u pisanju. Naime, kao što to tužitelji ističu, ta se rečenica odnosila na situaciju po osnovi ZPD-a iz 2010. koji je bio na snazi do 31. prosinca 2013. Tijela Ujedinjene Kraljevine objasnila su u više navrata u predmetnom dokumentu da prihodi od naknada za licenciju nisu bili oporezivi prihodi u tom razdoblju. Konkretno, iz stranice 10. primjedbi od 14. rujna 2012. proizlazi da su među poduzetnicima koji nisu bili porezni obveznici u Gibraltaru tijela Ujedinjene Kraljevine razlikovala poduzetnike koji nisu imali oporezivi prihod (to jest, one koji su primali pasivne prihode) od onih čiji prihodi nisu bili obračunati ili ostvareni u Gibraltaru.
- 152 Stoga, proturječnost na koju su tužitelji upozorili ne može dovesti u pitanje vjerodostojnost tvrdnje tijela Ujedinjene Kraljevine prema kojoj se za prihode od naknada za licenciju smatra da su obračunati ili ostvareni u Gibraltaru.
- 153 Treće, u uvodnoj izjavi 45. odluke o pokretanju postupka Komisija je izrijeком ustanovila da su joj tijela Ujedinjene Kraljevine navela da načelo teritorijalnosti podrazumijeva da svaki prihod od naknada za licenciju koji je primilo društvo iz Gibraltara jest obračunat ili ostvaren u Gibraltaru. Činjenica da tijela Ujedinjene Kraljevine i Gibraltara nisu osporavala tu tvrdnju u svojim primjedbama o odluci o pokretanju postupka itekako potvrđuje da je Komisija dobro shvatila informacije koje su joj priopćene u upravnom postupku kao i primjenu načela teritorijalnosti glede prihoda od naknada za licenciju.
- 154 Osim toga, valja istaknuti da su u svojim primjedbama o odluci o pokretanju postupka tijela Ujedinjene Kraljevine i Gibraltara napravila razliku između, s jedne strane, kamata iz inozemnog izvora (*foreign-source interest*) i, s druge strane, prihoda od pasivnih kamata ostvarenih u Gibraltaru i od naknada za licenciju. Činjenica da tijela Ujedinjene Kraljevine i Gibraltara nisu za prihode od naknada za licenciju napravila razliku između onih koji su ostvareni u Gibraltaru i onih koji su ostvareni u inozemstvu poduprijela je tvrdnju prema kojoj se za te prihode smatralo da su obračunati ili ostvareni u Gibraltaru.
- 155 Četvrto, mora se naglasiti da niti stručno izvješće niti ikoja informacija kojom se nastoji dovesti u pitanje tvrdnja Ujedinjene Kraljevine glede primjene načela teritorijalnosti na naknade za licenciju nisu bili dostavljeni Komisiji u upravnom postupku. Osim toga, valja istaknuti da tužitelji nisu smatrali korisnim iznijeti primjedbe o odluci o pokretanju postupka, iako su bili pozvani to učiniti i bili su u mogućnosti shvatiti, s obzirom na sadržaj odluke o pokretanju postupka, da je društvo MJN GibCo bilo mogući korisnik programa potpora kako ga je Komisija prepoznala u navedenoj odluci. Kao što to proizlazi iz točke 106. ove presude, Komisija nije mogla

predviđanjem ispitati sve argumente koji bi potencijalno mogli dovesti u pitanje tumačenje nacionalnog poreznog prava danog u odluci o pokretanju postupka koje je, osim toga, potvrdila dotična država članica.

- 156 Iz razmatranja izloženih u točkama 141. do 155. ove presude proizlazi da je za tvrdnju Ujedinjene Kraljevine u vezi s primjenom načela teritorijalnosti na prihode od naknada za licencije, koja potječe izravno od dotične države članice, Komisija mogla smatrati da je dovoljno pouzdana i vjerodostojna informacija. Prema tome, preuzevši tumačenje poreznog prava Gibraltara koje su pružila tijela Ujedinjene Kraljevine, Komisija nije počinila nikakvu pogrešku u ocjeni.
- 157 Štoviše, niti jednim od drugih argumenata koji su tužitelji istaknuli ne može se dokazati da je tvrdnja tijela Ujedinjene Kraljevine u vezi s primjenom načela teritorijalnosti na naknade za licenciju bila pogrešna.
- 158 Ponajprije, sama činjenica da se u stručnom izvješću navodi da je tvrdnja tijela Ujedinjene Kraljevine vrlo čudna i da autor navedenog izvješća objašnjava kao iskusni stručnjak za porezno pravo Gibraltara kako nikada nije znao da je prije stupanja na snagu izmjene iz 2013. postojala pretpostavka u vezi s primjenom načela teritorijalnosti na naknade za licenciju, nije dovoljna da dokaže da je bila netočna tvrdnja u tom smislu koja potječe od dotične države članice i odnosi se na primjenu njezina vlastita prava.
- 159 Potom, budući da tužitelji naglašavaju da nije bilo logično da između 1. siječnja 2011. i 31. prosinca 2013. postoji pretpostavka prema kojoj su prihodi od naknada za licencije koje su primila društva iz Gibraltara bili tamo obračunati, iako ta kategorija prihoda nije bila oporeziva u Gibraltaru, dovoljno je utvrditi da iz tvrdnje tijela Ujedinjene Kraljevine ne proizlazi da su ona tvrdila da postoji pisano pravilo kojim je predviđen poseban sustav za primjenu načela teritorijalnosti na prihode od naknada za licenciju. Naime, kao što to proizlazi iz točaka 144. do 146. ove presude, tvrdnja tijela Ujedinjene Kraljevine odražavala je puku primjenu načela teritorijalnosti, kako je proizlazilo iz članaka 11. i 74. ZPD-a iz 2010.
- 160 Osim toga, budući da tužitelji upućuju u svojim pismenima na obavijest povjerenika Gibraltara za porez na dohodak koja je naslovljena „Vodič za dohotke obračunate ili ostvarene 2018.” i objavljena 25. listopada 2018., valja istaknuti da ta obavijest, koja je uslijedila nakon izmjene ZPD-a iz 2010. do koje je došlo 2013., nije bila relevantna za tumačenje ZPD-a iz 2010. u verziji primjenjivoj između 1. siječnja 2011. i 31. prosinca 2013.
- 161 Naposljetku i suprotno onome što tužitelji tvrde, činjenica da se za pasivne prihode smatra da su ostvareni u mjestu u kojem se nalazilo društvo koje ih je primilo, iako je podrazumijevala da se uzme u obzir mjesto u kojem je navedeno društvo imalo sjedište ili bilo registrirano, nije ništa manje predstavljala primjenu načela teritorijalnosti i nije se mogla izjednačiti s oporezivanjem zasnovanim na kriteriju rezidentnosti. Naime, kao što je to izloženo u točki 146. ove presude, u slučaju naknada za licenciju koje su pasivni prihodi, to jest, drukčije rečeno, prihodi koje su primili subjekti koji su bili samo nositelji pravâ intelektualnog vlasništva, dosljedan je bio zaključak da se „djelatnost od koje prihodi potječu” u smislu članka 74. ZPD-a iz 2010. nalazila u mjestu sjedišta društava koja su bila nositelji pravâ intelektualnog vlasništva povodom kojih je nastalo pravo na te naknade.
- 162 Iz svega prethodno navedenog proizlazi, dakle, da je Komisija s pravom ustanovila da se za prihode od naknada za licenciju koje su primila društva iz Gibraltara smatra da su obračunati ili ostvareni u Gibraltaru.

c) Ispitivanje kriterija prednosti (drugi tužbeni razlog za poništenje članka 1. stavka 2. pobijane odluke)

- 163 U sklopu svojeg drugog tužbenog razloga za poništenje članka 1. stavka 2. pobijane odluke tužitelji ističu da je Komisija počinila očite pogreške u ocjeni i povrijedila članak 107. stavak 1. UFEU-a s obzirom na to da nije uspjela dokazati postojanje gospodarske prednosti.
- 164 Kao prvo, tužitelji tvrde da je u uvodnoj izjavi 82. pobijane odluke Komisija pomiješala pojam gospodarske prednosti s pojmom selektivnosti. S jedne strane, ona nije objasnila po čemu je neoporezivanjem prihoda od naknada za licenciju dodijeljena gospodarska prednost, iako je prema sudskoj praksi Suda ona bila dužna utvrditi ponajprije postojanje gospodarske prednosti, a potom analizirati selektivnost. S druge strane, analiza koju je Komisija provela ulazila je u ocjenu selektivnosti, a ne u ocjenu gospodarske prednosti.
- 165 Kao drugo, tužitelji ističu da je Komisija počinila pogrešku koja se tiče prava kada je u uvodnoj izjavi 83. pobijane odluke tvrdila da je „oslobođenjem” od poreza na prihode od naknada za licenciju uvedeno ublažavanje poreza i da je time dodijeljena prednost njegovim korisnicima. Naime, budući da prihodi od naknada za licenciju nisu bili obuhvaćeni područjem primjene ZPD-a iz 2010., njihovo se neoporezivanje nije moglo sastojati od oslobođenja niti od odricanja poreznih tijela Gibraltara od prihoda koje bi mogli naplatiti. U tom kontekstu ističu da je Komisija počinila više očitih pogrešaka u ocjeni glede sadržaja i cilja ZPD-a iz 2010., a osobito u ocjeni prema kojoj se za prihode od naknada za licenciju koje su primila društva iz Gibraltara smatralo da su obračunati ili ostvareni u Gibraltaru.
- 166 Osim toga, tužitelji ističu da je transparentni porezni tretman dobiti CV-a bio predviđen samo člankom 18. ZPD-a iz 2010. i pod uvjetom da se trgovačka, poduzetnička ili profesionalna djelatnost obavljala preko tog CV-a. Dodaju da ako se u ovom slučaju prihodi društva MJT CV mogu podvesti pod kategoriju poslovne dobiti i pripisati društvu MJN GibCo primjenom članka 18. ZPD-a iz 2010., oni ne bi bili oporezivi u Gibraltaru s obzirom na to da nisu obračunati ni ostvareni na tom području.
- 167 Komisija osporava te argumente.

1) Prvi prigovor drugog tužbenog razloga koji se temelji na miješanju kriterijâ prednosti i selektivnosti

- 168 Svojim prvim prigovorom tužitelji predbacuju Komisiji da je kriterij prednosti pomiješala s kriterijem selektivnosti. U tom pogledu valja podsjetiti na to da selektivnost i prednost u načelu čine dva zasebna kriterija. Što se tiče prednosti, Komisija treba dokazati da mjera poboljšava financijski položaj korisnika (vidjeti u tom smislu presudu od 2. srpnja 1974., Italija/Komisija, 173/73, EU:C:1974:71, t. 33.). Suprotno tomu, što se tiče selektivnosti, Komisija treba dokazati da s obzirom na cilj referentnog okvira prednost ne koristi drugim poduzetnicima u pravnom i činjeničnom položaju usporedivom s korisnikovim položajem (vidjeti u tom smislu presudu od 8. rujna 2011., Paint Graphos i dr., C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 49.).
- 169 Međutim, mora se pojasniti da se ispitivanje prednosti i ispitivanje selektivnosti u poreznim pitanjima preklapaju jer ta dva kriterija zahtijevaju da se dokaže da sporna porezna mjera dovodi do umanjenja porezne obveze korisnika predmetne mjere koju bi inače imao primjenom uobičajenog poreznog sustava i, dakle, sustava primjenjivog na druge porezne obveznike koji se nalaze u istom položaju. Osim toga, iz sudske prakse Suda proizlazi da se ta dva kriterija mogu

ispitati zajedno, kao „treća pretpostavka” predviđena člankom 107. stavkom 1. UFEU-a, koji se odnosi na postojanje „selektivne prednosti” (vidjeti u tom smislu presudu od 30. lipnja 2016., Belgija/Komisija, C-270/15 P, EU:C:2016:489, t. 32.).

- 170 U ovom slučaju valja istaknuti da je glede neoporezivanja prihoda od naknada za licenciju Komisija odvojeno ispitala kriterij prednosti i kriterij selektivnosti u dvama zasebnim točkama pobijane odluke, to jest točki 7.1.2. naslovljenoj „Prednost” i točki 7.1.3. naslovljenoj „Selektivnost”.
- 171 Glede ispitivanja kriterija prednosti, iz uvodne izjave 83. pobijane odluke, koja je dio točke 7.1.2. navedene odluke, proizlazi da je Komisija itekako ispitala učinak predmetne mjere na položaj korisnikâ. Naime, ona je u toj uvodnoj izjavi navela da je oslobođenjem uvedeno ublažavanje poreza koji bi poduzetnici korisnici neoporezivanja prihoda od naknada za licenciju morali u suprotnom platiti. Iz toga proizlazi da u svakom slučaju Komisija nije pomiješala kriterij prednosti s kriterijem selektivnosti, nego je nastojala dokazati da je neoporezivanje prihoda od naknada za licencije poboljšalo financijski položaj korisnika te mjere u smislu sudske prakse navedene u točki 168. ove presude.
- 172 Činjenica da je u uvodnoj izjavi 83. pobijane odluke Komisija pojasnila da se korisnici neoporezivanja nalaze stoga u povoljnijem financijskom položaju od drugih poreznih obveznika ne može dovesti u pitanje to utvrđenje. Naime, okolnost da je Komisija također uputila na ocjene koje su više ulazile u ispitivanje kriterija selektivnosti, nego ispitivanje kriterija prednosti nema nikakva utjecaja na činjenicu da je ona itekako ispitala dodjeljuje li predmetna mjera prednost svojim korisnicima.
- 173 Slijedom toga, valja odbiti prvi prigovor drugog tužbenog razloga za poništenje članka 1. stavka 2. pobijane odluke.

2) Drugi prigovor drugog tužbenog razloga kojim se nastoji osporiti postojanje poreznog ublažavanja

- 174 Svojim drugim prigovorom tužitelji osporavaju da je neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju gospodarska prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.
- 175 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, državnim potporama smatraju se intervencije koje su bez obzira na svoj oblik takve da mogu staviti poduzetnike izravno ili neizravno u povoljniji položaj ili koje treba smatrati gospodarskom prednošću koju poduzetnik korisnik ne bi ostvario u normalnim tržišnim uvjetima (vidjeti presudu od 2. rujna 2010., Komisija/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, t. 40. i navedenu sudsku praksu; presuda od 9. listopada 2014., Ministerio de Defensa i Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 21.).
- 176 Kao što je to navedeno u točki 91. ove presude, samo postojanje prednosti može se utvrditi samo u odnosu na „normalno” oporezivanje (presuda od 6. rujna 2006., Portugal/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, t. 56.). Stoga se takvom mjerom dodjeljuje ekonomska prednost njezinu korisniku kada se njome smanjuju troškovi koji inače opterećuju proračun poduzetnika, a pritom su, iako nisu subvencija u strogom značenju riječi, iste naravi i imaju istovjetne učinke (presuda od 9. listopada 2014., Ministerio de Defensa i Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 22.). Tako mjera kojom tijela javne vlasti određenim poduzetnicima dodjeljuju povoljniji porezni tretman, koji, iako ne uključuje prijenos državnih sredstava, stavlja korisnike u povoljniji financijski položaj od ostalih poreznih obveznika, predstavlja državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1.

UFEU-a (vidjeti u tom smislu presude od 15. ožujka 1994., Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, t. 14. i od 8. rujna 2011., Paint Graphos i dr., C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 46. i navedenu sudsku praksu).

- 177 Prema tome, kako bi se utvrdilo postoji li porezna pogodnost, valja usporediti položaj korisnika nastao primjenom predmetne mjere s njegovom situacijom bez te mjere i u skladu s normalnim pravilima o oporezivanju (vidjeti presudu od 24. rujna 2019., Nizozemska i dr./Komisija, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, t. 147. i navedenu sudsku praksu).
- 178 U ovom slučaju Komisija je u uvodnoj izjavi 82. pobijane odluke smatrala da je neoporezivanje prihoda od naknada za licencije prednost zato što je ta mjera u suprotnosti s načelom prema kojem se porez na prihod morao naplaćivati od svih poreznih obveznika koji imaju prihode obračunate ili ostvarene u Gibraltaru. Dodala je da bi prihodi od naknada za licenciju koje je primio poduzetnik u Gibraltaru morali u pravilu biti oporezivi uz primjenu načela teritorijalnosti jer se za njih smatralo da su obračunati ili ostvareni na tom području. U uvodnoj izjavi 83. pobijane odluke Komisija je zaključila da se „oslobođenjem” prihoda od naknada za licenciju uvodi ublažavanje poreza koje bi poduzetnici u suprotnom morali platiti. U tom pogledu valja istaknuti da rasuđivanje Komisije sadržano u uvodnim izjavama 81. do 83. pobijane odluke treba tumačiti s obzirom na tu odluku razmatranu u cjelini, a osobito utvrđenje spomenuto u uvodnoj izjavi 93. navedene odluke prema kojem je neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju bilo posljedica neuvrštanja tih kategorija prihoda u Prilog 1. ZPD-u iz 2010.
- 179 S jedne strane, kao što to proizlazi iz točaka 116. do 128. ove presude, Komisija je u uvodnoj izjavi 82. pobijane odluke pravilno utvrdila da postoji načelo prema kojem se porez na prihod treba naplaćivati od svih poreznih obveznika koji imaju prihod obračunat ili ostvaren u Gibraltaru i da je takvo načelo dio normalnih pravila oporezivanja s obzirom na koja ona treba ispitati neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju. Naime, kao što je to utvrđeno u točki 123. ove presude, sustav oporezivanja uveden ZPD-om iz 2010. počivao je na dvama vodećim načelima, to jest načelu teritorijalnosti prema kojem su prihodi obračunati ili ostvareni u Gibraltaru podlijevali porezu i načelu prema kojem su svi računovodstveni prihodi poreznih obveznika morali podlijevati porezu.
- 180 Isto tako i kao što to proizlazi iz točaka 141. do 156. ove presude, primjenom načela teritorijalnosti za prihode od naknada za licencije koje je primilo društvo u Gibraltaru smatralo se da su obračunati ili ostvareni u Gibraltaru.
- 181 Iz tih utvrđenja proizlazi da je neuvrštanje prihoda od naknada za licencije među kategorije prihoda popisane u Prilogu 1. ZPD-u iz 2010. omogućilo da se ti prihodi izuzmu iz poreza na prihod u Gibraltaru, iako bi mu u skladu s načelima koja je Komisija prepoznala u uvodnoj izjavi 82. pobijane odluke takvi prihodi, koji su obračunati ili su ostvareni u Gibraltaru, u pravilu morali podlijevati.
- 182 Prema tome, Komisija je s pravom ustanovila da je neoporezivanjem prihoda od naknada za licenciju uvedeno ublažavanje poreza koji bi poduzetnici koji su primili takve prihode morali u suprotnom platiti primjenom normalnih pravila o oporezivanju te zaključila da postoji gospodarska prednost u korist tih poduzetnika.
- 183 Niti jedan drugi argument tužitelja ne može dovesti u pitanje taj zaključak.

- 184 Prvo, budući da tužitelji ističu da mjera nije mogla biti prednost zbog razloga što se porezna tijela, zato što nisu imala osnovu koja ih ovlašćuje da oporezuju te prihode, nisu mogla odreći oporezivanja prihoda od naknada za licenciju, dovoljno je zaključiti da neuvrštavanje te kategorije prihoda u Prilog 1. ZPD-u iz 2010. jest odricanje zakonodavca Gibraltara i, dakle, nadležnih tijela dotičnog područja. Osim toga, Komisiji se ne može predbaciti da je zanemarila porezni suverenitet država članica u određivanju porezne osnovice u svrhu oporezivanja dobiti jer je, kao što to proizlazi iz točaka 178. i 181. ove presude, ona itekako ispitala navedenu mjeru s obzirom na sadržaj i cilj ZPD-a iz 2010. i, prema tome, normalna pravila oporezivanja.
- 185 Drugo, budući da tužitelji ističu da nije postojalo nikakvo izričito pravilo koje predviđa oporezivanje prihoda, tako da ta kategorija prihoda nije bila obuhvaćena područjem primjene ZPD-a iz 2010., valja podsjetiti na to da činjenica da je porezna mjera osmišljena prema određenoj regulatornoj tehnici nema utjecaja u svrhu analize navedene mjere s obzirom na članak 107. UFEU-a jer postoji opasnost da se nacionalna porezna pravila od početka izuzmu od nadzora u području državnih potpora samo zbog činjenice da su obuhvaćena drugom regulatornom tehnikom iako pravno i činjenično proizvode iste učinke usklađivanjem i objedinjavanjem različitih poreznih pravila. Svako drugo tumačenje proturječilo bi ustaljenoj sudskoj praksi prema kojoj članak 107. stavak 1. UFEU-a ne razlikuje državne intervencije na temelju razloga ili ciljeva, nego ih određuje s obzirom na njihove učinke i time neovisno o tehnikama koje se koriste (vidjeti u tom smislu presudu od 28. lipnja 2018., *Andres (Stečaj Heitkamp BauHolding)/Komisija*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 91. i navedenu sudsku praksu).
- 186 Kao što je to navedeno u točki 81. ove presude, neuvrštavanje kategorije prihoda u poreznu osnovicu i formalno oslobođenje od poreza kategorije prihoda koji su obično dio porezne osnovice proizvode iste učinke. Stoga se okolnosti da u ZPD-u iz 2010. nije postojalo izričito pravilo kojim je predviđeno oporezivanje prihoda od naknada za licenciju ne protivi to da se takvom mjerom dodjeljuje prednost u smislu članka 107. UFEU-a.
- 187 Treće, budući da tužitelji ističu da Komisija nije dokazala da su mogući korisnici potpore, to jest deset poduzetnika na koje se upućuje u uvodnoj izjavi 98. pobijane odluke, zapravo imali korist od neoporezivanja prihoda od naknada za licencije, dovoljno je istaknuti da se prema ustaljenoj sudskoj praksi u okviru odluke o programu potpora Komisija može ograničiti na ispitivanje njegovih karakteristika kako bi u obrazloženju predmetne odluke ocijenila osigurava li taj program, s obzirom na modalitete koji su njime predviđeni, znatnu prednost korisnicima u odnosu na njihove konkurente i je li on takve prirode da od njega ponajprije imaju koristi poduzetnici koji sudjeluju u trgovini između država članica. Stoga, Komisija nije dužna provesti analizu dodijeljene potpore u svakom pojedinačnom slučaju koji se temelji na takvom programu. Pojedinačnu situaciju svakog predmetnog poduzetnika treba provjeriti tek u stadiju povrata potpora (vidjeti u tom smislu presudu od 9. lipnja 2011., *Comitato „Venezia vuole vivere” i dr./Komisija*, C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, EU:C:2011:368, t. 63. i navedenu sudsku praksu).
- 188 Iz toga proizlazi da Komisija nije dužna dokazati da je deset mogućih korisnika zapravo imalo korist od porezne mjere. Takvi argumenti ne mogu dovesti do poništenja članka 1. stavka 2. pobijane odluke i moraju se odbiti kao bespredmetni.
- 189 Zbog istih razloga valja odbiti kao bespredmetne argumente koje se odnose na poseban položaj društva MJN GibCo u svrhu analize zakonitosti članka 1. stavka 2. pobijane odluke. Konkretno, glede argumenata o poreznoj transparentnosti CV-a, mora se istaknuti da zato što Komisija nije uopće zasnovala svoju ocjenu programa potpora koji proizlazi iz neoporezivanja prihoda od

naknada za licenciju na pitanju porezne transparentnosti, oni su potpuno irelevantni u svrhu ispitivanja je li Komisija pravilno zaključila da se tom mjerom dodjeljuje porezna pogodnost njezinim korisnicima.

190 S obzirom na prethodno navedeno, valja odbiti drugi prigovor drugog tužbenog razloga za poništenje članka 1. stavka 2. pobijane odluke i, time, odbiti taj tužbeni razlog u cijelosti.

d) Ispitivanje selektivnosti (treći tužbeni razlog za poništenje članka 1. stavka 2. pobijane odluke)

191 U sklopu svojeg trećeg tužbenog razloga za poništenje članka 1. stavka 2. pobijane odluke tužitelji tvrde, u biti, da je Komisija počinila očite pogreške u ocjeni i povrijedila članak 107. stavak 1. UFEU-a time što je smatrala da je neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju selektivna mjera.

192 Kao prvo, tužitelji tvrde da je Komisija počinila pogrešku prilikom određivanja referentnog okvira. Pojašnjavaju da se u poreznim stvarima ocjena kriterija selektivnosti može dati samo s obzirom na takozvano normalno oporezivanje čija definicija, kao i izbora oporezive osnovice, ulazi u suverenitet država članica. Iako tužitelji potvrđuju da je ZPD iz 2010. prikladan referentni okvir, oni ističu da je Komisija počinila više pogrešaka glede sadržaja i cilja tog zakona.

193 Kao drugo, tužitelji ističu da je Komisija pogrešno utvrdila odstupanje od referentnog okvira.

194 Prije svega, neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju nije oslobođenje, odstupanje ili „implicitno odstupanje”, nego proizlazi samo iz činjenice da ti prihodi ne ulaze u područje primjene ZPD-a iz 2010.

195 Potom, Komisija je pogrešno shvatila doseg načela prema kojem mjeru koja čini državnu potporu treba definirati na temelju njezinih učinaka. Doduše, u presudama od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732), i od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981), Sud je utvrdio da mjera može biti selektivna kada kao učinak ima isključenje određenih poduzetnika iz osnove za oporezivanje. Međutim, ti su se predmeti odnosili na iznimne okolnosti i nisu opravdali da se pojam državne potpore definiran na temelju svojih učinaka previše rastegne. Opći sud je, osim toga, pojasnio u presudi od 16. svibnja 2019., Poljska/Komisija (T-836/16 i T-624/17, EU:T:2019:338), da porezna mjera može predvidjeti razlike u postupanju, a da se ne okvalificira kao selektivna, pod uvjetom da te razlike nisu proizvoljne, da se ne primjenjuju na nediskriminirajući način i da ostanu u skladu s ciljem predmetnog poreza.

196 Naposljetku, tužitelji ističu da neoporezivanjem prihoda od naknada za licenciju nije uvedeno razlikovanje među gospodarskim subjektima koji se nalaze u istom pravnom i činjeničnom položaju. Tvrde u tom pogledu da nijedna pretpostavka za neoporezivanje nije bila primjenjiva samo na multinacionalna društva i da je okolnost da je ta mjera zapravo pogodovala multinacionalnim grupama samo slučajna okolnost, a ne „[njezin] učinak”.

197 Komisija osporava te argumente.

- 198 Iz sudske prakse Suda proizlazi da ocjena selektivnosti zahtijeva utvrđivanje stavlja li, u okviru dotičnog pravnog sustava, predmetna nacionalna mjera u povoljniji položaj „određene poduzetnike ili proizvodnju određene robe” u usporedbi s drugima koji se, s obzirom na cilj koji se želi postići tim sustavom, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji i koji na taj način doživljavaju različit tretman koji bi se u biti mogao okvalificirati kao diskriminatoran (vidjeti presudu od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 54. i navedenu sudsku praksu).
- 199 Ako je predmetna mjera zamišljena kao opći sustav potpore, a ne kao pojedinačna potpora, na Komisiji je da utvrdi pruža li ona, iako predviđa prednost općeg dosega, isključivu korist određenim poduzetnicima ili sektorima djelatnosti (vidjeti presudu od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 55. i navedenu sudsku praksu). Naime, opća mjera primjenjiva bez razlike na sve gospodarske subjekte nije mjera potpore u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a (vidjeti u tom smislu presudu od 19. rujna 2000., Njemačka/Komisija, C-156/98, EU:C:2000:467, t. 22.).
- 200 U poreznim stvarima sudska praksa tradicionalno zahtijeva analizu selektivnosti u tri faze. Ta analiza zahtijeva, kao prvo, da se utvrdi redovni ili „uobičajeni” porezni sustav koji je na snazi u predmetnoj državi članici i čini referentni okvir te, kao drugo, dokaže da odnosna porezna mjera odstupa od navedenog referentnog okvira, u mjeri u kojoj se njome uvodi razlikovanje između subjekata koji se, s obzirom na cilj tog referentnog okvira, nalaze u činjenično i pravno usporedivim situacijama (presuda od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 57. i navedena sudska praksa). Kao treće, na državi članici je da dokaže da je razlikovanje uvedeno predmetnom mjerom, koja je „*a priori* selektivna”, opravdano jer proizlazi iz naravi ili strukture okvira kojeg je ta mjera dio (vidjeti u tom smislu presudu od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 58.).
- 201 Uvjet selektivnosti je, dakle, ispunjen kada Komisija može dokazati da ta mjera odstupa od redovnog ili „uobičajenog” poreznog sustava koji se primjenjuje u dotičnoj državi članici, uvodeći tako svojim konkretnim učincima razliku u postupanju između subjekata, iako se subjekti koji imaju korist od te porezne pogodnosti i oni koji su od toga isključeni, s obzirom na cilj navedenog poreznog sustava te države članice, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji (presuda od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 67.).
- 202 U presudi od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 74.), Sud je, u biti, napravio razliku između, s jedne strane, slučaja u kojem se porezna mjera pojavljuje u obliku porezne pogodnosti kojom se odstupa od redovnog poreznog sustava i, s druge strane, slučaja u kojem se mjera pojavljuje u obliku primjene „općeg” poreznog sustava koji se temelji na kriterijima koji su sami po sebi također općenite naravi, ali koji zapravo čine diskriminaciju među određenim poduzetnicima što tako podrazumijeva „*de facto* selektivnost”. Takva se razlika zasniva izravno na presudi od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732), u kojoj su mjere koje su bile predmet ispitivanja po osnovi članka 107. stavka 1. UFEU-a bile pravila o određivanju porezne osnovice u svrhu poreza na dobit. U tom predmetu Sud je smatrao da sustav oporezivanja koji se sastoji od poreza na broj zaposlenika i poreza na veličinu prostora ima za učinak, kako je bio osmišljen, da na početku isključuje svako oporezivanje „offshore” društava jer nisu imala zaposlenika ni poslovne prostore.

- 203 U takvom slučaju mjera može biti selektivna iako je općenita i nije odstupanje od redovnog poreznog sustava, nego je njegov sastavni dio (vidjeti u tom smislu presudu od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 91. i 92.). Tada je na Komisiji da dokaže da je porezni sustav sam po sebi očito diskriminirajući s obzirom na cilj koji se njime trebao postići i da su stoga predmetne mjere koje su sastavni dio poreznog sustava protivne cilju koji se nastoji postići njime jer ga lišavaju njegove biti (vidjeti u tom smislu presude od 16. ožujka 2021., Komisija/Poljska, C-562/19 P, t. 42. i 43., i od 16. svibnja 2019., Poljska/Komisija, T-836/16 i T-624/17, EU:T:2019:338, t. 70., 79. i 94.). To je slučaj kada Komisija dokaže da po svojim učincima sustav stavlja u povoljniji položaj određene poduzetnike na temelju njihovih posebnih i specifičnih obilježja (vidjeti u tom smislu presude od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 87. i 88., i od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 74. do 76.).
- 204 U ovom slučaju valja utvrditi da u pobijanoj odluci Komisija nije ispitala neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju samo s obzirom na analize u tri faze o selektivnosti odstupajućih poreznih mjera, nego i primjenom analize koju je Sud prihvatio u presudi od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732).
- 205 Naime, s jedne strane, iz uvodnih izjava 87., 90. do 94., 100., 103. i 105. do 110. pobijane odluke kao i naslova točaka 7.1.3.1, 7.1.3.2 i 7.1.3.3 te iste odluke jasno proizlazi da je Komisija smatrala da je neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju odstupajuća mjera i primijenila analizu selektivnosti u tri faze.
- 206 Konkretnije, Komisija je u prvome redu utvrdila da je referentni okvir ZPD iz 2010., čiji je cilj bio naplata poreza na prihod poreznih obveznika koji su primali prihode obračunate ili ostvarene u Gibraltaru (uvodne izjave 90. do 93. i 100. pobijane odluke) te je zaključila da neoporezivanje prihoda od naknada za licencije jest „implicitno oslobođenje” od poreza na prihod. Potom, Komisija je smatrala, s obzirom na cilj ZPD-a iz 2010., da su poduzetnici koji se koriste neoporezivanjem prihoda od naknada za licenciju, to jest društva koja pripadaju multinacionalnim grupama koje daju licencije na prava intelektualnog vlasništva, bili u sličnom pravnom i činjeničnom položaju kao i svi drugi poduzetnici sa sjedištem u Gibraltaru koji primaju prihode koji su obračunati ili ostvareni u Gibraltaru (uvodne izjave 100. i 103. pobijane odluke). Kako bi utvrdila da neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju dovodi do primjene različitog poreznog tretmana na te poduzetnike, iako su se nalazili u usporedivom položaju, Komisija je istaknula da bi teritorijalni sustav oporezivanja, kad ne bi bilo „oslobođenja” prihoda od naknada za licenciju, za prihod od naknada za licenciju koji je primio poduzetnik sa sjedištem u Gibraltaru uvijek smatrao da je ostvaren u Gibraltaru (uvodna izjava 94. pobijane odluke). Naposljetku, Komisija je otklonila opravdanja koja su navela tijela Ujedinjene Kraljevine (uvodne izjave 105. do 108. pobijane odluke).
- 207 S druge strane, Komisija je također pojasnila da „[u] slučajevima [...] u koj[ima] mjera ne proizlazi iz formalnog odstupanja od poreznog sustava, Komisija ima stav da je pri ocjeni selektivnosti osobito važno razmotriti učinke mjere da bi se procijenilo stavlja li mjera u znatno bolji položaj određenu skupinu poduzeća” (uvodna izjava 97. pobijane odluke). Ona je tada navela da je neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju pogodovalo samo desetero poduzetnika koji su svi dio multinacionalnih grupa i nijedno samostalno društvo u Gibraltaru nije primilo prihod od naknada za licenciju (uvodna izjava 98. pobijane odluke). Usto, Komisija je u uvodnoj izjavi 104.

pobijane odluke tvrdila da okolnost da „oslobođenje” prihoda od naknada za licenciju uglavnom pogoduje multinacionalnim grupama nije slučajna posljedica sustava i da je to pravilo osmišljeno tako da privuče poduzetnike iz grupe ili njima pogoduje, što se osobito odnosi na multinacionalne grupe kojima su povjerene određene aktivnosti (davanje licencija za prava intelektualnog vlasništva), čime je tako preuzeta terminologija upotrijebljena u presudi od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732).

- 208 Iz uvodnih izjava 90. do 104. pobijane odluke proizlazi, dakle, da je Komisija, kao što je to potvrdila u odgovoru na pitanje Općeg suda na raspravi, smatrala primarno da je neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju odstupajuća mjera koja je selektivna, s obzirom na to da je stavila u povoljniji položaj poduzetnike koji su primali prihode od naknada za licencije u odnosu na sve druge poduzetnike koji su primali prihode obračunate ili ostvarene u Gibraltaru i da je, podredno, također ispitala *de facto* selektivnost neoporezivanja prihoda od naknada za licencije.
- 209 Valja, dakle, prvo ispitati je li u svrhu dokazivanja selektivnosti neoporezivanja prihoda od naknada za licenciju Komisija osnovano zaključila prije svega da ono čini odstupanje u odnosu na ZPD iz 2010. jer je dovelo do toga da se na poduzetnike iz Gibraltara koji su primali prihode od naknada za licencije primjenjuje porezni tretman različit od onog koji se primjenjuje na poduzetnike koji se oporezuju u Gibraltaru i koji primaju prihode obračunate ili ostvarene u Gibraltaru, iako su se te dvije kategorije poduzetnika nalazile u usporedivim situacijama s obzirom na cilj koji se nastojao ostvariti ZPD-om iz 2010.
- 210 Mora se u tom pogledu istaknuti, kao što to proizlazi iz točaka 118. do 128. ove presude, da je Komisija pravilno utvrdila da je cilj ZPD-a iz 2010. naplatiti porez na prihod poreznih obveznika koji su primili prihode obračunate ili ostvarene u Gibraltaru. Isto tako i kao što to proizlazi iz točaka 141. do 156. ove presude, ona je s pravom utvrdila da se za prihode od naknada za licencije koje su primila društva u Gibraltaru smatra da su obračunati ili ostvareni u Gibraltaru. U tom kontekstu Komisija je pravilno zaključila da bi poduzetnici iz Gibraltara koji su primali prihode od naknada za licenciju u pravilu morali podlijevati porezu u Gibraltaru i da su bili u pravnom i činjeničnom položaju koji je sličan takvom položaju drugih poduzetnika koji su primili prihode obračunate ili ostvarene u Gibraltaru.
- 211 Budući da Komisija nije počinila pogrešku kada je utvrdila da se neoporezivanjem prihoda od naknada za licenciju stavilo u povoljniji položaj poduzetnike koji su primili prihode od naknada za licenciju u odnosu na druge poduzetnike koji su primili prihode obračunate ili ostvarene u Gibraltaru. Iz toga proizlazi da je ona s pravom zaključila da se neoporezivanjem prihoda od naknada za licenciju odstupa od ZPD-a iz 2010. i njegova cilja.
- 212 Sama su ta razmatranja dovoljna da se dokaže *a priori* selektivnost neoporezivanja prihoda od naknada za licenciju, pri čemu nije nužno provjeriti je li Komisija pravilno zaključila da je mjera posebno koristila multinacionalnim poduzećima koja obavljaju određene djelatnosti, poput davanja licencija za prava intelektualnog vlasništva. Naime, u svrhu dokazivanja selektivnosti odstupajuće porezne mjere nije nužno da Komisija prepozna određena posebna i specifična obilježja zajednička poduzetnicima koji koriste poreznu pogodnost, a koja omogućuju njihovo razlikovanje od onih koji su od toga isključeni (vidjeti u tom smislu presudu od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 71., 76. i 78.). Naime, iako u svrhe utvrđivanja selektivnosti neke porezne mjere nije uvijek nužno da ona odstupa od redovnog poreznog sustava, okolnost da je ona takvog značaja itekako je relevantna kada iz nje proizlazi razlikovanje dviju kategorija subjekata i *a priori* dolazi

do različitog tretmana, odnosno da su jedni obuhvaćeni mjerom koja odstupa, a drugi su i dalje obuhvaćeni redovnim poreznim sustavom, iako se te dvije kategorije nalaze u situaciji koja je usporediva s obzirom na cilj kojem navedeni sustav teži (vidjeti u tom smislu presudu od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 77. i 78.).

- 213 Osim toga, mora se utvrditi da tužitelji ne osporavaju zaključke Komisije prema kojima neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju nije bilo opravdano naravi ili općom strukturom poreznog sustava u Gibraltaru. Prema tome, Komisija je s pravom zaključila da je neoporezivanje prihoda od naknada za licencije selektivno i smatrala da je to neoporezivanje program potpora zbog toga što prihodi od naknada za licenciju nisu bili između 1. siječnja 2011. i 31. prosinca 2013. uvršteni u kategorije prihoda oporezivih u Gibraltaru koje su popisane u Prilogu 1. ZPD-u iz 2010. Budući da je analiza selektivnosti u tri faze dovoljna da podupre taj zaključak, nije nužno ispitati argumente tužiteljâ kojima nastoje osporiti podredno rasuđivanje Komisije prema kojem neoporezivanje prihoda od naknada za licencije jest *de facto* selektivno. Naime, kad određeni razlozi neke odluke sami po sebi u dovoljnoj mjeri opravdavaju tu odluku, nedostaci koje bi mogli imati drugi razlozi iz tog akta ni u kojem slučaju ne utječu na njegovu izreku. Osim toga, budući da se izreka Komisijine odluke temelji na više smjerova rasuđivanja, od kojih bi svaki za sebe bio dostatan temelj za izreku, taj se akt načelno može poništiti samo ako je svako od tih rasuđivanja nezakonito. Pod tom pretpostavkom, pogreška ili druga nezakonitost koja utječe samo na jedan smjer rasuđivanja ne može biti dostatna da se opravda poništenje pobijane odluke jer ta pogreška ne može imati odlučujući utjecaj na izreku institucije koja donosi tu odluku (vidjeti presudu od 1. ožujka 2018., Poljska/Komisija, T-316/15, neobjavljenu, EU:T:2018:106, t. 91. i navedenu sudsku praksu).
- 214 Konkretno, valja istaknuti da argumenti tužiteljâ o posljedicama koje u ovom slučaju valja izvesti iz presuda od 16. ožujka 2021., Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201), i od 16. ožujka 2021., Komisija/Mađarska (C-596/19 P, EU:C:2021:202), kao i presuda od 16. svibnja 2019., Poljska/Komisija (T-836/16 i T-624/17, EU:T:2019:338), i od 27. lipnja 2019., Mađarska/Komisija (T-20/17, EU:T:2019:448), jesu bespredmetni u dijelu u kojem se odnose na analizu *de facto* selektivnosti, a ne na analizu selektivnosti u tri faze.
- 215 Osim toga, budući da u okviru svojih argumenata o analizi o selektivnosti tužitelji osporavaju tvrdnju Komisije u točki 95. odgovora na tužbu prema kojoj ona nije bila dužna detaljno objasniti razloge koji su je u pobijanoj odluci naveli na zaključak da neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju jest program potpora samo zato što je te elemente već detaljno ispitala u odluci o pokretanju postupka, valja istaknuti, s jedne strane, da je Opći sud već presudio da je formalna odluka o pokretanju postupka dio konteksta odluke kojom se taj postupak okončava i da se prva odluka može uzeti u obzir u okviru ispitivanja obrazloženja druge (vidjeti u tom smislu presudu od 12. srpnja 2018., Austrija/Komisija, T-356/15, EU:T:2018:439, t. 535.). S druge strane i u svakom slučaju te kao što to proizlazi iz točaka 204. do 208. ove presude, u pobijanoj odluci detaljno su izloženi elementi koji su naveli Komisiju na zaključak da neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju jest selektivna mjera.
- 216 S obzirom na prethodno navedeno, valja odbiti treći tužbeni razlog za poništenje članka 1. stavka 2. pobijane odluke.

e) Opseg selektivne mjere (četvrti tužbeni razlog za poništenje članka 1. stavka 2. pobijane odluke)

- 217 U sklopu četvrtog tužbenog razloga tužitelji ističu da je u svakom slučaju i pod pretpostavkom da je neoporezivanjem prihoda od naknada za licenciju zapravo dodijeljena selektivna prednost, Komisija počinila očitu pogrešku u ocjeni i pogrešku koja se tiče prava kada je zaključila da se ta selektivna prednost proteže na naknade od djelatnosti i prava intelektualnog vlasništva koji se ne nalaze u Gibraltaru jer ti prihodi ne ulaze u teritorijalno područje primjene ZPD-a iz 2010.
- 218 Tužitelji smatraju da prihodi društva iz Gibraltara od djelatnosti koje se obavljaju izvan tog područja, također i kada se radilo o prihodima od naknada za licenciju, nisu bili oporezivi u Gibraltaru. Ističu da u njihovoj situaciji u kojoj niti jedno pravo intelektualnog vlasništva nije nastalo u Gibraltaru, u kojoj se ta prava ne nalaze u Gibraltaru, u kojoj se korisnici licencije ne nalaze u Gibraltaru i u kojoj se prihodi od naknada za licenciju ne isplaćuju u Gibraltaru, ovi potonji nisu ni obračunati ni ostvareni u Gibraltaru. Stoga tužitelji tvrde da u ovom slučaju, unatoč poreznoj transparentnosti, udio društva MJN GibCo u prihodima društva MJT CV nije bio oporeziv s obzirom na to da ti prihodi nisu bili obračunati ili ostvareni u Gibraltaru.
- 219 Komisija osporava te argumente.
- 220 Budući da, kao što je to utvrđeno u točkama 141. do 162. ove presude, Komisija nije počinila pogrešku koja se tiče prava kada je ustanovila da se za prihode od naknada za licenciju koje su primila društva iz Gibraltara smatralo da su obračunati ili ostvareni u Gibraltaru, valja odbiti argumente tužitelja prema kojima zato što se prihodi od naknada za licenciju u vezi s djelatnostima i pravima intelektualnog vlasništva nisu nalazili u Gibraltaru isti nisu ušli u teritorijalno područje primjene ZPD-a iz 2010. i prema kojima je Komisija time počinila pogrešku jer je smatrala da se selektivna prednost dodijeljena neoporezivanjem prihoda od naknade za licenciju proteže na prethodno navedene naknade za licenciju.
- 221 Osim toga, budući da tužitelji tvrde da u slučaju društva MJN GibCo prihodi od naknada za licenciju nisu bili obračunati ili ostvareni u Gibraltaru, takav argument ne može dovesti u pitanje analizu Komisije prema kojoj je neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju bilo program potpora niti može dovesti u pitanje zakonitost članka 1. stavka 2. pobijane odluke te se mora odbiti kao bespredmetan. Naime, pod pretpostavkom da je osnovan, taj bi argument u najboljem slučaju omogućio da se u pitanje dovede svojstvo MJN GibCo kao korisnika potpore. U članku 1. stavku 2. pobijane odluke samo se utvrđuje da neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju jest program potpora, a da se ne prepoznaju mogući korisnici navedenog programa. Štoviše, kao što to proizlazi iz sudske prakse izložene u točki 187. ove presude, u odluci koja se odnosi na takav program potpora Komisija nije dužna provesti analizu dodijeljene potpore u svakom pojedinačnom slučaju koji se temelji na takvom programu.
- 222 S obzirom na prethodno navedeno, valja odbiti četvrti tužbeni razlog za poništenje članka 1. stavka 2. pobijane odluke.

3. Tužbeni razlog koji se temelji na očitim pogreškama u ocjeni i povredi članka 1. točke (c) Uredbe br. 659/1999 (peti tužbeni razlog za poništenje članka 1. stavka 2. pobijane odluke)

- 223 U sklopu svojeg petog tužbenog razloga za poništenje članka 1. stavka 2. pobijane odluke tužitelji osporavaju zaključak koji proizlazi iz točke 7.2 pobijane odluke i prema kojem je neoporezivanje prihoda od naknade za licenciju nova potpora u smislu članka 1. točke (c) Uredbe br. 659/1999.

- 224 S jedne strane, tužitelji navode da pobijana odluka ne sadržava analizu o kvalifikaciji mjere koja se sastoji od neoporezivanja prihoda od naknada za licenciju kao nove potpore. Ističu da iako je Komisija zapravo tvrdila u odluci o pokretanju postupka da su prihodi od naknada za licenciju bili iz područja primjene oporezivanja dobiti isključeni prvi put u ZPD-u iz 2010., pobijana odluka nije sadržavala takvo utvrđenje.
- 225 S druge strane, ističu da čak i ako je neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju bilo državna potpora u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, valjalo ga je smatrati postojećom potporom s obzirom na to da pasivni prihodi od naknada za licenciju nisu bili oporezovani u Gibraltaru na temelju ZPD-a iz 1952. koji je bio na snazi prije donošenja ZPD-a iz 2010., tako da je to pravilo već bilo primjenjivo na dan 1. siječnja 1973. kao datum na koji je Ujedinjena Kraljevina postala država članica. Konkretno, tužitelji tvrde da iako je u članku 6. stavku 1. ZPD-a iz 1952. kategorija „Najamnine, naknade za licenciju, premije i druga dobit koja proizlazi iz prava vlasništva” bila popisana među šest kategorija oporezivih prihoda, takva se kategorija odnosila u stvarnosti samo na pravo vlasništva na nekretninama. Izraz „naknade za licenciju” odnosio se samo na naknade za licenciju koje proizlaze iz rudarstva.
- 226 Komisija osporava te argumente.
- 227 U biti, tužitelji ističu dva prigovora koji se temelje, s jedne strane, na nedostatku u obrazloženju zbog čega je prekršen članak 296. UFEU-a jer u pobijanoj odluci Komisija nije objasnila zašto je neoporezivanje prihoda od naknada za licencije bilo nova potpora i, s druge strane, na povredi članka 1. točke (c) Uredbe br. 659/1999 jer je Komisija pogrešno zaključila da je navedena mjera postojeća mjera potpore.
- 228 U skladu s ustaljenom sudskom praksom, obveza obrazlaganja predviđena u članku 296. UFEU-a bitan je postupovni zahtjev koji treba razlikovati od pitanja osnovanosti obrazloženja, koje se odnosi na materijalnu zakonitost spornog akta (vidjeti presude od 29. rujna 2011., Elf Aquitaine/Komisija, C-521/09 P, EU:C:2011:620, t. 146. i navedenu sudsku praksu, i od 14. svibnja 2014., Donau Chemie/Komisija, T-406/09, EU:T:2014:254, t. 28. i navedenu sudsku praksu). Stoga valja najprije razmotriti prigovor koji se temelji, u biti, na povredi obveze obrazlaganja predviđene člankom 296. UFEU-a, a potom prigovor koji se temelji na povredi članka 1. točke (c) Uredbe br. 659/1999.

a) Prvi prigovor koji se temelji na nedostatku u obrazloženju u smislu članka 296. UFEU-a

- 229 Na temelju članka 296. drugog stavka UFEU-a, u pravnim se aktima navode razlozi na kojima se akti temelje. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, zahtijevano obrazloženje mora odgovarati prirodi akta o kojem je riječ i mora jasno i nedvosmisleno odražavati zaključke institucije koja je donijela akt kako bi se zainteresiranim osobama omogućilo da se upoznaju s razlozima poduzimanja mjere, a nadležnom sudu omogućilo provođenje nadzora. Što se konkretno tiče obrazloženja pojedinačnih odluka, obveza obrazlaganja istih ima stoga za cilj, osim omogućavanja sudskog nadzora, također pružiti zainteresiranim osobama dovoljnu količinu informacija kako bi mogli ustanoviti je li odluka zahvaćena nedostatkom koji bi omogućio da joj se osporava valjanost (vidjeti presudu od 29. rujna 2011., Elf Aquitaine/Komisija, C-521/09 P, EU:C:2011:620, t. 146. do 148. i navedenu sudsku praksu; presude od 11. srpnja 2013., Ziegler/Komisija, C-439/11 P, EU:C:2013:513, t. 114. i 115., i od 13. prosinca 2016., Printeos i dr./Komisija, T-95/15, EU:T:2016:722, t. 44.).

- 230 U obrazloženju nije potrebno detaljno navoditi sve činjenične i pravne okolnosti, s obzirom na to da se pitanje ispunjava li obrazloženje zahtjeve iz članka 296. UFEU-a mora ocjenjivati ne samo u odnosu na svoju formulaciju već i na svoj kontekst i na sva pravna pravila kojima se uređuje predmetno pravno područje (presude od 29. rujna 2011., *Elf Aquitaine/Komisija*, C-521/09 P, EU:C:2011:620, t. 150.; od 11. srpnja 2013., *Ziegler/Komisija*, C-439/11 P, EU:C:2013:513, t. 116., i od 13. prosinca 2016., *Printeos i dr./Komisija*, T-95/15, EU:T:2016:722, t. 45.).
- 231 U ovom slučaju mora se utvrditi da iako je Komisija smatrala da je neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju nezakonita potpora (uvodne izjave 216. i 217. pobijane odluke), pobijana odluka ne sadržava nikakav element, također ni u točki naslovljenoj „Mjera kao nova potpora” (uvodne izjave 118. do 121. pobijane odluke), kako bi se objasnilo zašto je navedena mjera nova potpora. Naime, elementi sadržani u toj točki tiču se samo programa potpora koji se odnosi na neoporezivanje prihoda od pasivnih kamata.
- 232 Međutim, kao što to proizlazi iz točke 230. ove presude, poštovanje obveze obrazlaganja treba ispitati s obzirom na sadržaj akta, ali i njegov kontekst i mjerodavna pravna pravila. Osim toga, u okviru postupka nadzora državnih potpora konačna odluka donesena po okončanju formalnog istražnog postupka jest akt čija se izrada odvija u više faza. Opći sud je tako već presudio da je odluka o pokretanju formalnog postupka dio konteksta odluke kojom se formalni postupak okončava i da se prva odluka može uzeti u obzir u okviru ispitivanja obrazloženja druge (vidjeti u tom smislu presudu od 12. srpnja 2018., *Austrija/Komisija*, T-356/15, EU:T:2018:439, t. 535.).
- 233 S jedne strane, iz uvodnih izjava 217. i 221. pobijane odluke proizlazi da je neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju bila mjera nezakonite potpore koja se mora vratiti, tako da je Komisija nužno zaključila u pobijanoj odluci da navedena mjera jest mjera nove potpore. Naime, kao što to proizlazi iz članka 108. stavaka 1. i 3. UFEU-a te članka 1. točke (f) Uredbe br. 659/1999, samo se mjera nove potpore, koja je primijenjena bez odobrenja Komisije, može okvalificirati kao mjera nezakonite potpore. Postojeći programi potpora su predmet trajnog ispitivanja u okviru kojeg Komisija predlaže odgovarajuće mjere koje su potrebne za postupni razvoj ili funkcioniranje unutarnjeg tržišta.
- 234 S druge strane, iz uvodnih izjava 45., 66. i 67. odluke o pokretanju postupka proizlazi da je neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju Komisija okvalificirala kao novu potporu iz razloga što su prihodi od naknada za licenciju podliježali porezu u Gibraltaru na temelju ZPD-a iz 1952. i to do stupanja na snagu ZPD-a iz 2010.
- 235 Tako, budući da je utvrđenje iz pobijane odluke prema kojem je predmetna mjera bila mjera nezakonite potpore bilo u skladu s analizom sadržanom u odluci o pokretanju odluke i da ta odluka i odluka o pokretanju postupka nisu sadržavale elemente na temelju kojih se može pomisliti da je Komisija izmijenila svoje stajalište o tom konkretnom pitanju, valja zaključiti da je u ovom slučaju odluka o pokretanju postupka bila dio konteksta u kojem je pobijana odluka donesena i morala je biti uzeta u obzir radi analize obrazloženja ove potonje glede kvalifikacije neoporezivanja prihoda od naknada za licenciju kao mjere nove potpore.
- 236 Osim toga, mora se istaknuti da tužitelji osporavaju analizu prema kojoj je neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju bilo nova potpora, a osobito činjenicu da su ti prihodi podliježali porezu na temelju ZPD-a iz 1952. To itekako dokazuje da su oni bili u mogućnosti upoznati se s razlozima zbog kojih je Komisija smatrala da je neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju mjera nove nezakonite potpore.

237 Uzimajući u obzir prethodno navedeno, valja odbiti prigovor koji se temelji na nedostatku u obrazloženju pobijane odluke.

b) Drugi prigovor koji se temelji na povredi članka 1. točke (c) Uredbe br. 659/1999

238 Na temelju članka 1. točke (c) Uredbe br. 659/1999 o utvrđivanju detaljnih pravila za primjenu članka 108. UFEU-a, nova potpora je svaka potpora, to jest, programi potpora i pojedinačna potpora koji ne predstavljaju zatečenu potporu, uključujući i izmjene postojećih potpora.

239 U skladu s člankom 1. točkom (b) podtočkama i., ii. i v. Uredbe br. 659/1999 zatečena potpora je odobrena potpora, to jest programi potpora i pojedinačna potpora koje je odobrila Komisija ili Vijeće Europske unije, svaka potpora koja je postojala prije stupanja na snagu Ugovora u odgovarajućim državama članicama, odnosno programi potpore i pojedinačna potpora čija je primjena započela prije te se nastavila i nakon stupanja Ugovora na snagu kao i potpora koja se smatra zatečenom potporom jer je moguće ustanoviti da u trenutku kada je započela njezina primjena nije predstavljala potporu, ali je kasnije, zbog razvoja zajedničkog tržišta, postala potporom iako je dotična država članica nije izmijenila.

240 Stoga se novim potporama moraju smatrati mjere koje su donesene nakon stupanja na snagu Ugovora u dotičnoj državi članici i kojima se nastoji uvesti ili izmijeniti potpore (vidjeti presudu od 20. svibnja 2010., *Todaro Nunziatina & C., C-138/09, EU:C:2010:291*, t. 46. i navedenu sudsku praksu).

241 Na pitanje predstavlja li potpora novu potporu ili izmjenu zatečenog programa treba odgovoriti s obzirom na odredbe kojima je uvedena (vidjeti presudu od 16. prosinca 2010., *Nizozemska i NOS/Komisija, T-231/06 i T-237/06, EU:T:2010:525*, t. 180. i navedenu sudsku praksu).

242 U ovom slučaju tužitelji samo osporavaju utvrđenje Komisije prema kojem su prihodi od naknada za licenciju bili oporezovani na temelju ZPD-a iz 1952. te su iz područja primjene poreza na prihod u Gibraltaru isključeni tek donošenjem ZPD-a iz 2010.

243 U tom pogledu valja istaknuti, kao što je to Komisija primijetila u odluci o pokretanju postupka, da su člankom 6. stavkom 1. točkom (e) ZPD-a iz 1952., koji je stavljen izvan snage ZPD-om iz 2010., prihodi od naknada za licenciju („royalties”) izrijeком popisani među kategorije prihoda oporezivih u Gibraltaru. Takvi prihodi podlijegali su, dakle, porezu na dohodak u Gibraltaru do stupanja na snagu ZPD-a iz 2010. na dan 1. siječnja 2011.

244 Ne mogu se prihvatiti argumenti tužiteljâ prema kojima je izraz „naknada za licenciju” („royalties”) iz članka 6. stavka 1. točke (e) ZPD-a iz 1952. obuhvaćao isključivo prihode od primljenih naknada za licenciju povezanih s nekretninama i označavao naknade za licenciju proizišle iz rudarstva.

245 S jedne strane, analiza tužiteljâ proturječna je informacijama koje su tijela Ujedinjena Kraljevina priopćila u upravnom postupku. Naime, oni su izrijeком tvrdili u više navrata, a osobito u svojim primjedbama od 14. rujna i 3. prosinca 2012. da su se „prije donošenja [ZPD-a iz 2010.] [prihodi od naknada za licenciju] oporezivali i nisu stvarali velike porezne prihode”, što je razlog zbog kojeg su zakonom iz 2010. bili isključeni iz oporezivanja. Iz konteksta tih primjedbi proizlazi da su tijela Ujedinjene Kraljevine uputila na naknade za licenciju za intelektualno vlasništvo, a ne na naknade za licenciju povezane s rudarstvom.

- 246 Štoviše i kao što to Komisija tvrdi, tijela Ujedinjene Kraljevine i Gibraltara nisu osporavala njezinu analizu ZPD-a iz 1952. sadržanu u odluci o pokretanju postupka. Kao što to proizlazi iz točke 106. ove presude, zbog izostanka informacija koje mogu dovesti u pitanje tumačenje nacionalnog poreznog prava u odluci u pokretanju postupka, Komisija nije mogla predviđanjem ispitati sve argumente koji su potencijalno mogli dovesti u pitanje navedeno tumačenje koje se, uostalom, zasnivalo izravno na informacijama koje su potjecale od dotične država članice i koje su se mogle smatrati dovoljno pouzdanima i vjerodostojnima.
- 247 S druge strane, na temelju argumenata sadržanih u stručnom izvješću koje je dostavljeno u prilogu replici ne može se dovesti u pitanje utvrđenje prema kojem su prihodi od naknada za licenciju podlijegali porezu na prihod na temelju članka 6. stavka 1. točke (e) ZPD-a iz 1952. Naime, iako izraz „naknade za licenciju” koji je unutar članka 6. stavka 1. točke (e) ZPD-a iz 1952. umetnut između izraza „najamnine” (*rents*), „premije” (*premium*) i „druga dobit koja proizlazi iz vlasništva”, iz teksta tog članka ne proizlazi da su se sve te kategorije prihoda odnosile na nekretnine. Naime, izraz „imovina” (*property*) mogao je upućivati na nepokretnu imovinu i na bilo koji drugi oblik imovine, uključujući intelektualno vlasništvo.
- 248 Osim toga, budući da se stručno izvješće zasniva na praksi JCPC-a o tumačenju prava primjenjivog u bivšim kolonijama koje obilježava mineralno bogatstvo, valja istaknuti, kao i Komisija, da je nedosljedno primijeniti takvu praksu po analogiji na situaciju Gibraltara čije područje nema takvih obilježja, kako bi se zaključilo da se izraz „naknada za licenciju” u smislu članka 6. stavka 1. točke (e) ZPD-a iz 1952. odnosi samo na naknade za licenciju u rudarstvu.
- 249 Iz prethodno navedenog proizlazi, dakle, da je Komisija pravilo smatrala da je neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju bilo uvedeno donošenjem ZPD-a iz 2010. Prema tome, Komisija nije počinila pogrešku koja se tiče prava kada je to neoporezivanje okvalificirala kao mjeru nove i nezakonite potpore.
- 250 Valja, dakle, odbiti drugi prigovor i, prema tome, peti tužbeni razlog za poništenje članka 1. stavka 2. pobijane odluke.
- 251 Prema tome, valja odbiti tužbu u dijelu u kojem se traži poništenje članka 1. stavka 2. pobijane odluke u vezi s neoporezivanjem prihoda od naknada za licenciju kao i redosljeda povrata povezanog s tom mjerom.

C. Drugi dio tužbe koji se odnosi na poništenje članka 2. pobijane odluke u vezi s pojedinačnom državnom potporom dodijeljenom društvu MJN GibCo kao i redosljeda potpora povezanog s tom mjerom

- 252 Drugim dijelom tužbe zahtijeva se poništenje članka 2. pobijane odluke u skladu s kojim je Komisija utvrdila da su pojedinačne državne potpore odobrene na temelju pet poreznih mišljenja danih za pet društava sa sjedištem u Gibraltaru koja drže udio u nizozemskim CV-ima i primaju prihode od pasivne kamate i naknada za licenciju bile nezakonite i nespojive s unutarnjim tržištem. Porezno mišljenje MJN GibCo iz 2012. ulazi među pet poreznih mišljenja iz članka 2. pobijane odluke.
- 253 Kao što to proizlazi iz točke 40. ove presude, ovom se tužbom traži poništenje članaka 2. i 5. pobijane odluke samo u dijelu u kojem se odnose na položaj društva MJN GibCo.

- 254 U potporu svojem tužbenom zahtjevu za poništenje članka 2. te članka 5. stavaka 1. i 2. pobijane odluke tužitelji ističu četiri tužbena razloga:
- prvi tužbeni razlog temelji se na povredi članka 108. stavka 2. UFEU-a i članka 6. Uredbe br. 659/1999 jer Komisija nije dala dovoljno informacija u odluci o proširenju formalnog istražnog postupka o predmetu tog postupka (odjeljak (a) drugog dijela tužbe);
 - drugi i treći tužbeni razlog temelje se na povredi članka 107. stavka 1. UFEU-a i očitim pogreškama u ocjeni glede značenja i učinaka poreznog mišljenja MJN GibCo iz 2012. kao i njegove kvalifikacije kao mjere pojedinačne potpore (odjeljci (b) i (c) drugog dijela tužbe);
 - četvrti tužbeni razlog temelji se na zlouporabi ovlasti jer se Komisija koristila postupkom nadzora nad državnim potporama kako bi osporavala korištenje CV-em u strukturama multinacionalnih grupa zajedno s načelom teritorijalnog oporezivanja (odjeljak (d) četvrtog dijela tužbe).

1. Uvodna razmatranja o dosegu članka 2. pobijane odluke

- 255 Članak 2. pobijane odluke određuje da „[p]ojedinačne državne potpore koje je Vlada Gibraltara odobrila na temelju [pet] poreznih mišljenja [...] u korist pet gibraltarskih društava s udjelom u nizozemskim [CV-ima] koj[i] primaju prihod od pasivne kamate i naknada za licenciju, a koje [je Ujedinjena Kraljevina] nezakonito [provela] u suprotnosti s člankom 108. stavkom 3. Ugovora nespojive su s unutarnjim tržištem u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora”. U tom se pogledu mora podsjetiti na to da porezno mišljenje MJN GibCo iz 2012. jest jedno od predmetnih pet poreznih mišljenja.
- 256 Svojom tužbom tužitelji zahtijevaju poništenje pobijane odluke u dijelu u kojem je zaključeno da je mišljenje MJN GibCo iz 2012. pojedinačna potpora dodijeljena društvu MJN GibCo za razdoblje do 31. prosinca 2013. i za razdoblje nakon tog datuma. Konkretno, iz odgovora tužiteljâ na pisana pitanja Općeg suda proizlazi da su oni smatrali da članak 2. pobijane odluke određuje da im je za razdoblje do 31. prosinca 2013. pojedinačna potpora dodijeljena na temelju programa potpora prepoznatog u članku 1. stavku 2. navedene odluke. Komisija je pojasnila u odgovoru na pitanje Općeg suda na raspravi da se članak 2. pobijane odluke odnosi samo na razdoblje nakon 31. prosinca 2013.
- 257 Valja, dakle, ispitati odnosi li se članak 2. pobijane odluke samo na mjeru pojedinačne potpore *ad hoc* dodijeljene na temelju poreznog mišljenja MJN iz 2012. za razdoblje nakon 31. prosinca 2013. ili se taj dio izreke mora tumačiti na način da je u njemu također utvrđeno da se u razdoblju do 31. prosinca 2013. društvo MJN GibCo koristilo mjerom pojedinačne potpore na temelju programa potpora iz članka 1. stavka 2. pobijane odluke.
- 258 Kao prvo, valja podsjetiti na to da je na temelju članka 1. točke (e) Uredbe br. 659/1999 „pojedinačna potpora” potpora koja se ne dodjeljuje na temelju programa potpora i svaka potpora koja podliježe obvezi obavijesti, a dodjeljuje se na temelju programa potpora.
- 259 Tako iz sudske prakse Suda proizlazi da se odluka Komisije kojom se utvrđuje postojanje državne potpore ne može tumačiti na način da se odnosi i na sustav potpora i na pojedinačne odluke kojima se provodi taj sustav, i to čak unatoč činjenici da se u obrazloženju i izreci navedene odluke Komisija izjasnila o pojedinačnim potporama koje su dodijeljene određenim korisnicima,

poimence određenima, navodeći da su se te potpore trebale smatrati nezakonitima i nespojivima s unutarnjim tržištem (vidjeti u tom smislu presudu od 4. ožujka 2021., Komisija/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, t. 70. do 77.).

- 260 U ovom slučaju, s jedne strane, iz uvodnih izjava 183. i 196. pobijane odluke proizlazi da je Komisija pojasnila da je neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju dodijeljenih korisnicima poreznog mišljenja MJN GibCo iz 2012. bilo za razdoblje do 31. prosinca 2013. bila državna potpora dodijeljena na temelju programa potpora koji je ispitan u točki 7. pobijane odluke. Naime, porezno mišljenje MJN GibCo iz 2012. odnosilo se na „program potpora” u smislu članka 1. točke (d) Uredbe br. 659/1999, a ne na pojedinačnu mjeru jer je neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju moglo, samo zbog neuvrštavanja tih prihoda među kategorije prihoda oporezivih u Gibraltaru koje su popisane u Prilogu 1. ZPD-u iz 2010., koristiti svakom od poduzetnika iz Gibraltara koji prima takve prihode definirane općenito i apstraktno, za razdoblje i iznos koji su neodređeni, pri čemu nije nužno poduzeti dodatne provedbene mjere i pri čemu te odredbe nisu povezane s ostvarenjem posebnog projekta. Valja, usto, primijetiti da su se porezne odredbe, koje društvima koja primaju prihode od naknada za licenciju omogućuju da se koriste neoporezivanjem navedenih prihoda, nalazile u mjeri opće primjene, to jest ZPD-u 2010., u verziji koja je bila na snazi do 31. prosinca 2013.
- 261 S druge strane, u uvodnoj izjavi 183. pobijane odluke Komisija je pojasnila da je glede razdoblja do 30. lipnja 2013. i do 31. prosinca 2013. dio pet poreznih mišljenja koja se odnose na oslobođenja prihoda od pasivnih kamata i naknada za licenciju samo potvrdio primjenu poreznih odredaba koje su bila mjerodavne u vrijeme nastanka činjenica, to jest da ti prihodi nisu bili oporezivi u Gibraltaru. No, u tom pogledu iz sudske prakse Suda proizlazi da pojedinačne mjere koje su ograničene na provedbu sustava potpora koji je kao takav dotična država članica trebala prijaviti Komisiji čine obične provedbene mjere općeg sustava, koje se načelno ne moraju prijaviti toj instituciji. Takva mjera nije, dakle, „pojedinačna potpora” u smislu članka 1. točke (e) Uredbe br. 659/1999.
- 262 Drugo, mora se podsjetiti na to da u slučaju takvog sustava potpora valja razlikovati donošenje tog sustava, s jedne strane, i dodjelu potpora na temelju navedenog sustava, s druge strane (vidjeti presudu od 4. ožujka 2021., Komisija/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, t. 66. i navedenu sudsku praksu).
- 263 Naime, u konkretnom slučaju programa potpora Komisija se može ograničiti na ispitivanje obilježja predmetnog programa kako bi u obrazloženju predmetne odluke ocijenila osigurava li taj program, s obzirom na modalitete koji su njime predviđeni, prednost korisnicima potpora dodijeljenih u okviru njega u odnosu na njihove konkurente i je li takve prirode da stavlja u povoljniji položaj poduzetnike koji sudjeluju u trgovini među državama članicama. Stoga, u odluci koja se odnosi na jedan takav sustav Komisija nije dužna provesti analizu dodijeljene potpore u svakom pojedinačnom slučaju koji se temelji na takvom sustavu. Pojedinačnu situaciju svakog predmetnog poduzetnika nužno je provjeriti tek u stadiju povrata potpora (presude od 9. lipnja 2011., Comitato „Venezia vuole vivere” i dr./Komisija, C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, EU:C:2011:368, t. 63., od 13. lipnja 2013., HGA i dr./Komisija, C-630/11 P do C-633/11 P, EU:C:2013:387, t. 114., i od 29. srpnja 2019., Azienda Napoletana Mobilità, C-659/17, EU:C:2019:633, t. 27.).
- 264 Slijedi da je Komisija u svrhu određivanja postojanja prednosti u pobijanoj odluci morala ispitati samo „program potpora” u smislu članka 1. točke (d) Uredbe br. 659/1999, kako je prepoznat u članku 1. stavku 2. pobijane odluke, a ne i potpore dodijeljene na temelju tog programa i

njegovom automatskom primjenom. U tom je kontekstu presuđeno da je bez utjecaja činjenica da su mogući adresati pobijane odluke izravno određeni u obrazloženju i izreci pobijane odluke (vidjeti u tom smislu presudu od 4. ožujka 2021., Komisija/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, t. 70., 71., 74., 75. i 86.).

- 265 Valja, osim toga, istaknuti da pobijana odluka nije sadržavala detaljnu analizu položaja društva MJN GibCo, kako bi se provjerilo je li se ono stvarno koristilo prednošću na temelju programa potpora iz članka 1. stavka 2. pobijane odluke, nego je u svojim uvodnim izjavama 183. i 196. samo uputila na analizu programa potpora koja je provedena u njezinoj točki 7.
- 266 Iz prethodnih razmatranja proizlazi da se – zato što je u pobijanoj odluci Komisija ustanovila da je neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju nespojiv i nezakonit program potpora – njezin članak 2. ne može tumačiti na način da je za razdoblje do 31. prosinca 2013. u njemu utvrđeno da je mjera pojedinačne potpore bila dodijeljena društvu MJN GibCo na temelju tog programa, i to neovisno o činjenici da je u obrazloženju pobijane odluke društvo MJN GibCo prepoznato kao mogući korisnik predmetnog programa potpora. Naime, pitanje određivanja društva MJN GibCo i tužiteljâ kao stvarnih korisnika programa potpora odnosilo se samo na stadij povrata potpore.
- 267 Slijedom navedenog valja zaključiti da se članak 2. pobijane odluke odnosio samo na mjere potpora dodijeljenih na temelju pet poreznih mišljenja, a ne na potpore provedene na temelju programa potpora iz članka 1. stavka 2. pobijane odluke, te je stoga obuhvatio samo razdoblje nakon 31. prosinca 2013.
- 268 Prema tome, valja odbiti kao bespredmetne argumente tužiteljâ kojima nastoje osporiti članak 2. pobijane odluke u dijelu u kojem se odnosio na mjere pojedinačnih potpora koje su dodijeljene na temelju poreznog mišljenja MJN GibCo iz 2012. za razdoblje do 31. prosinca 2013.

2. Tužbeni razlog koji se temelji na povredi članka 108. stavka 2. UFEU-a i članka 6. Uredbe br. 659/1999 (prvi tužbeni razlog za poništenje članka 2. pobijane odluke)

- 269 U sklopu svojeg prvog tužbenog razloga za poništenje članka 2. pobijane odluke, tužitelji prebacuju Komisiji da u odluci o proširenju postupka nije ispunila zahtjev koji proizlazi iz članka 108. stavka 2. UFEU-a i članka 6. Uredbe br. 659/1999 i sastoji se od izrade sažetog prikaza relevantnih činjeničnih i pravnih pitanja i uključivanja privremene ocjene kako bi se utvrdilo je li mjera razmatrana u navedenoj odluci predstavljala potporu te navođenja moguće sumnje u pogledu njezine sukladnosti s načelima zajedničkog tržišta. Podsjećaju da odluka o pokretanju ili proširenju formalnog istražnog postupka mora omogućiti zainteresiranim osobama da učinkovito sudjeluju u postupku i odgovore na prethodne zaključke Komisije. Slijedom navedenog Komisija je bila dužna u dovoljnoj mjeri odrediti okvir za svoje ispitivanje kako pravo zainteresiranih osoba da podnesu svoje primjedbe ne bi bilo lišeno svojeg sadržaja i ona ne može donijeti konačnu odluku o pitanjima koja nisu obrađena u odluci o pokretanju postupka. U ovom slučaju odluka o proširenju postupka nije sadržavala elemente na temelju kojih su mogli predvidjeti ocjene koje su sadržane u pobijanoj odluci i prema kojima je porezno mišljenje MJN GibCo iz 2012. pojedinačna državna potpora za razdoblje nakon 31. prosinca 2013.
- 270 Prvo, tužitelji ističu da je rasuđivanje koje je Komisija prihvatila u pobijanoj odluci u vezi s pet poreznih mišljenja, među kojima je i porezno mišljenje MJN GibCo iz 2012., počivalo na osnovi potpuno različitoj od one određene u odluci o proširenju postupka. Smatraju da je problematiku plaćanja prihoda od naknada za licenciju putem struktura zasnovanih na grupama društava koja obuhvaćaju CV-e kao i strukture grupe MJN Komisija prvi put obradila u pobijanoj odluci i ništa

im nije omogućilo da tumačenjem odluke o proširenju postupka predvide da će Komisija ispitati ta pitanja. Sama zabrinutost povezana s oporezivanjem prihoda od naknada za licenciju, koju je Komisija prepoznala u odluci o proširenju postupka, počivala je u činjenici da su porezna mišljenja bila dana društvima iz Gibraltara, a da porezna tijela tog područja nisu provjerila mjesto u kojem se nalazio korisnik prava intelektualnog vlasništva. No, budući da je iz njihova zahtjeva za porezno mišljenje jasno proizlazilo da se korisnik prava intelektualnog vlasništva nalazi izvan Gibraltara, tužitelji nisu smatrali korisnim podnijeti Komisiji primjedbe, i to iako se porezno mišljenje MJN GibCo iz 2012. nalazilo u prilogu odluci o proširenju postupka.

- 271 Drugo, tužitelji smatraju da iz odluke o proširenju postupka nije jasno proizlazilo da se Komisijino ispitivanje odnosi ne samo na praksu poreznih mišljenja kao programa potpora, nego i na porezna mišljenja koja su donesena pojedinačno i izvan primjene tog programa. Okolnost da je u odluci o proširenju postupka Komisija prepoznala određene aspekta prakse poreznih mišljenja nije joj dala pravo da ispita sve aspekte svih 165 poreznih mišljenja kako bi provjerila njihovu usklađenost s poreznim pravom Gibraltara. Tužitelji dodaju da je tumačenjem odluke o proširenju postupka jedini razlog zbog kojeg je Komisija mogla ispitati pitanje oporezivanja prihoda od naknada za licenciju u okviru struktura CV-a bio pitanje mjesta nastana korisnikâ prava intelektualnog vlasništva.
- 272 Treće, tužitelji prigovaraju Komisiji da nije navela da proširuje svoje ispitivanje na pojedinačne potpore koje su možda odobrene nakon 31. prosinca 2013. U tom pogledu tužitelji naglašavaju da je porezno mišljenje MJN GibCo iz 2012. prestalo biti na snazi nakon tog datuma, s obzirom na to da je zamijenjeno poreznim mišljenjem iz 2014.
- 273 Četvrto, tužitelji predbacuju Komisiji da je izmijenila svoju analizu selektivnosti između donošenja odluke o proširenju postupka i donošenja pobijane odluke. U pobijanoj odluci Komisija je korisnike pet poreznih mišljenja usporedila ne samo s multinacionalnim poduzećima nego i sa svim drugim društvima poreznim obveznicima u Gibraltaru, uključujući društva koja pripadaju multinacionalnim grupama, korisnike drugih poreznih mišljenja i nacionalna društva.
- 274 Tužitelji smatraju da su ih ti nedostaci lišili mogućnosti da učinkovito podnesu svoje primjedbe tijekom formalnog istražnog postupka, osobito glede postojanja poreznog mišljenja iz 2014. koje je zamijenilo ono iz 2012.
- 275 Komisija osporava te argumente.
- 276 U biti, ona ističe da je odluka o proširenju postupka sadržavala dovoljno elemenata o predmetu istražnog postupka i dovoljno odredila mjeru pojedinačne potpore koja proizlazi iz poreznog mišljenja MJN GibCo iz 2012.
- 277 Prvo, Komisija navodi da je odluka o proširenju postupka izričito upućivala na porezno mišljenje MJN GibCo iz 2012. koje je sadržavalo opis strukture grupe i izričito upućivalo na društva MJN US, MJ BV i Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific). Društvo MJN GibCo i tužitelji su, dakle, nužno bili obaviješteni o činjenici da je ona pokrenula istražni postupak u vezi s poreznim mišljenjem MJN GibCo iz 2012. i da se taj postupak odnosi na subjekte grupe MJN različite od društva MJN GibCo. Osim toga, glede poreznog mišljenja MJN GibCo iz 2014. Komisija naglašava da joj ga nisu podnijela tijela Ujedinjene Kraljevine i da, u svakom slučaju, to porezno mišljenje nije proturječilo poreznom mišljenju MJN GibCo iz 2012. niti je imalo prednost pred njim, s obzirom na to da se odnosilo na porezni položaj različitog subjekta, to jest društva MJT

CV. Komisija dodaje da je izvješće o reviziji od 16. prosinca 2015. koje je sastavila Porezna uprava Gibraltara nakon sveobuhvatne revizije poreznog mišljenja MJN GibCo iz 2012., potvrdilo da se navedeno porezno mišljenje još uvijek primjenjivalo u 2015.

- 278 Drugo, Komisija smatra da je odluka o proširenju postupka bila jasna i precizna glede naravi i izvora moguće potpore, to jest široke diskrecijske ovlasti poreznih tijela Gibraltara i njihove moguće pogrešne primjene poreznih odredaba. Pojašnjava da su razmjer njezinih dvojbi i područje primjene istražnog postupka jasno proizlazili iz uvodne izjave 52. odluke o proširenju postupka. Područje primjene tog postupka nije bilo ograničeno na primjere navedene u uvodnim izjavama 32. i 53. ove potonje odluke. Komisija objašnjava da uzimajući u obzir predmet poreznog mišljenja MJN GibCo iz 2012. tužitelji nisu smjeli imati nikakve dvojbe glede činjenice da je ona bila zabrinuta za prihode od naknada za licenciju koje je društvo MJN GibCo primalo po osnovi svojeg udjela u društvu MJT CV.
- 279 Treće, Komisija ističe da ništa u pobijanoj odluci nije upućivalo na to da je predmet formalnog istražnog postupka bio ograničen na razdoblje prije stupanja na snagu izmjena iz 2013.
- 280 Četvrto, smatra da iz uvodne izjave 68. odluke o proširenju postupka jasno proizlazi da se formalni istražni postupak nije odnosio samo na mogući programa potpora koji proizlazi iz ponavljajuće prakse, nego i na 165 pojedinačnih slučajeva poreznih mišljenja.
- 281 Peto, u odgovoru na argumente prema kojima je ona izmijenila svoju ocjenu selektivnosti između donošenja odluke o proširenju postupka i donošenja pobijane odluke, Komisija navodi da je ona slobodna razraditi svoju ocjenu između odluke o pokretanju postupka i konačne odluke.
- 282 U biti, u sklopu prvog tužbenog razloga za poništenje članka 2. pobijane odluke tužitelji tvrde da je Komisija povrijedila članak 108. stavak 2. UFEU-a i članak 6. Uredbe br. 659/1999 kao i njihovo pravo na sudjelovanje u formalnom istražnom postupku, time što je u pobijanoj odluci prihvatila analizu poreznog mišljenja MJN GibCo iz 2012. različitu od one sadržane u odluci o proširenju postupka. Oni nisu, dakle, bili u mogućnosti učinkovito iznijeti svoje primjedbe tijekom formalnog istražnog postupka.
- 283 U tom pogledu valja podsjetiti da je Komisija na temelju članka 108. stavka 2. prvog podstavka UFEU-a, ako odluči pokrenuti formalan istražni postupak, dužna pozvati zainteresirane osobe da podnesu svoje primjedbe.
- 284 Kao što proizlazi iz sudske prakse, cilj je članka 108. stavka 2. prvog podstavka UFEU-a, s jedne strane, obvezati Komisiju da poduzme korake da sve potencijalno zainteresirane osobe budu obaviještene i imaju priliku iznijeti svoje argumente kao i, s druge strane, omogućiti Komisiji da bude potpuno obaviještena o svim činjenicama predmeta prije nego što donese odluku (presuda od 25. lipnja 1998., *British Airways i dr./Komisija*, T-371/94 i T-394/94, EU:T:1998:140, t. 58.).
- 285 Člankom 6. stavkom 1. Uredbe br. 659/1999, naslovljenim „Formalni istražni postupak”, predviđa se da odluka o pokretanju formalnog istražnog postupka sadržava sažeti prikaz svih bitnih činjeničnih i pravnih pitanja, obuhvaća prethodnu ocjenu predložene mjere koju je Komisija obavila kako bi utvrdila predstavlja li ona potporu, navodi moguće sumnje u pogledu njezine sukladnosti s načelima unutarnjeg tržišta te zahtijeva od dotične države članice i od drugih zainteresiranih stranaka da u propisanom roku iznesu primjedbe.

- 286 U tom kontekstu valja podsjetiti da sudska praksa zainteresiranim strankama u biti priznaje ulogu izvora informacija za Komisiju u okviru upravnog postupka pokrenutog na temelju članka 108. stavka 2. UFEU-a. Iz toga slijedi da zainteresirane osobe, koje se uopće ne mogu pozivati na prava obrane priznata osobama protiv kojih je pokrenut postupak, raspolažu samo pravom da budu uključene u upravni postupak u mjeri koja je potrebna s obzirom na okolnosti konkretnog slučaja (presude od 25. lipnja 1998., *British Airways i dr./Komisija*, T-371/94 i T-394/94, EU:T:1998:140, t. 59. i 60., i od 30. studenoga 2009., *Francuska i France Télécom/Komisija*, T-427/04 i T-17/05, EU:T:2009:474, t. 147.). Konkretno, pravo zainteresiranih osoba na pristup informacijama ne može se proširiti na opće pravo na izjašnjavanje o svim mogućim ključnim pitanjima koja su istaknuta tijekom formalnog istražnog postupka (presuda od 30. studenoga 2009. *Francuska i France Télécom/Komisija*, T-427/04 i T-17/05., EU:T:2009:474, t. 149.).
- 287 Iako Komisija nije dužna iznijeti gotovu analizu predmetne potpore u svojoj obavijesti o pokretanju formalnog istražnog postupka, ona treba u dovoljnoj mjeri utvrditi okvir svojeg ispitivanja kako pravo zainteresiranih osoba da podnesu svoje primjedbe ne bi izgubilo smisao (vidjeti presudu od 12. srpnja 2018., *Austrija/Komisija*, T-356/15, EU:T:2018:439, t. 703. i navedenu sudsku praksu).
- 288 Odluka o pokretanju formalnog istražnog postupka stoga treba zainteresiranim strankama omogućiti da učinkovito sudjeluju u navedenom postupku tijekom kojeg će moći iznijeti svoje argumente. U tu svrhu, dovoljno je da su zainteresirane stranke upoznate s rasuđivanjem koje je Komisiju navelo na to da privremeno smatra da predmetna mjera može biti nova potpora koja nije spojiva s unutarnjim tržištem (vidjeti presudu od 13. prosinca 2018., *Ryanair i Airport Marketing Services/Komisija*, T-165/15, EU:T:2018:953, t. 82. i navedenu sudsku praksu).
- 289 Osim toga, valja podsjetiti na to da se ni za jednu razliku između odluke o pokretanju formalnog istražnog postupka i konačne odluke ne može smatrati da sama po sebi čini pogrešku koja utječe na zakonitost potonje odluke. Stoga bi samo izmjena koja utječe na prirodu predmetnih mjera mogla dovesti do Komisijine obveze da ponovno obavijesti zainteresirane stranke (presuda od 12. srpnja 2018., *Austrija/Komisija*, T-356/15, EU:T:2018:439, t. 727.). Naime, ako Komisija, nakon odluke o pokretanju formalnog istražnog postupka, izmijeni svoje rasuđivanje o činjenicama ili pravnoj kvalifikaciji tih činjenica koje se pokazuju odlučujuće za njezinu ocjenu u pogledu postojanja potpore ili njezine spojivosti s unutarnjim tržištem, ona mora ispraviti odluku o pokretanju navedenog postupka ili je proširiti kako bi zainteresirane stranke mogle učinkovito podnijeti svoje primjedbe (vidjeti u tom smislu presudu od 30. travnja 2019., *UPF/Komisija*, T-747/17, EU:T:2019:271, t. 77.).
- 290 U tom kontekstu valja istaknuti da obveza Komisije u stadiju odluke o pokretanju postupka da zainteresiranim osobama omogući da podnesu svoje primjedbe čini bitan postupovni zahtjev (vidjeti u tom smislu presudu od 11. prosinca 2008., *Komisija/Freistaat Sachsen*, C-334/07, EU:C:2008:709, t. 55.). Stoga povreda takvog postupovnog zahtjeva dovodi do poništenja nevaljanog akta, neovisno o pitanju je li ta povreda prouzročila štetu onomu tko se na nju poziva ili je li upravni postupak mogao imati drukčiji ishod (vidjeti u tom smislu presudu od 22. veljače 2006., *Le Levant 001 i dr./Komisija*, T-34/02, EU:T:2006:59, t. 95. do 99.).
- 291 Slijedom navedenog, obveza ispravljanja ili proširenja formalnog istražnog postupka kako bi se zainteresiranim osobama omogućilo da podnesu svoje primjedbe mora također imati značaj bitnog postupovnog zahtjeva kada je Komisija izmijenila svoje rasuđivanje između odluke o

pokretanju postupka i konačne odluke, oslanjajući se na činjenice ili pravnu kvalifikaciju činjenica koje se pokažu odlučujuće u njezinoj ocjeni o postojanju potpore i utječu na samu narav predmetne mjere.

- 292 Naime, u takvim okolnostima izmjena Komisijina stajališta jest takva da mijenja predmet i doseg formalnog istražnog postupka. Prepustiti Komisiji mogućnost da nakon odluke o pokretanju formalnog istražnog postupka ili, kao u ovom slučaju, odluke o proširenju navedene odluke o pokretanju postupka, mijenja predmet navedenog postupka kao i najbitnije elemente na temelju kojih je zaključila da je ispitana mjera možda mjera potpore, a da nije donijela odluku o ispravku lišila bi zainteresirane stranke mogućnosti da iznesu svoje primjedbe o izmijenjenom predmetu formalnog istražnog postupka. To bi lišilo učinka obvezu Komisije da dovoljno precizno odredi okvir svojeg ispitivanja kako bi se zainteresiranim strankama omogućilo da učinkovito sudjeluju u navedenom postupku kada iznose svoja očitovanja, i tako u dovoljnoj mjeri odredi okvir svojeg ispitivanja. Kao što je to izloženo u točki 290. ove presude, ta je obveza bitan postupovni zahtjev.
- 293 Ta ocjena nije dovedena u pitanje presudom od 11. ožujka 2020., Komisija/Gmina Miasto Gdynia i Port Lotniczy Gdynia Kosakowo (C-56/18 P, EU:C:2020:192, t. 76. do 82.) u kojoj je Sud predbacio Općem sudu da je počinio pogrešku koja se tiče prava time što je ustanovio da je pravo zainteresiranih stranaka na podnošenje očitovanja bitan postupovni zahtjev, a da nije utvrdio da je upravni postupak mogao imati drukčiji ishod. Naime, iz točaka 78. do 82. navedene presude proizlazi da je utvrđenje te pogreške bilo opravdano okolnostima svojstvenim konkretnom slučaju, to jest da, iako zainteresirane stranke nisu bile pozvane podnijeti svoja očitovanja o utjecaju promjene pravnog sustava do koje je došlo nakon donošenja odluke u pokretanju postupka, takva okolnost nije bila bitan postupovni zahtjev s obzirom na to da navedena promjena nije mogla promijeniti smisao te odluke.
- 294 Štoviše, kao što to proizlazi iz točke 85. presude od 11. ožujka 2020., Komisija/Gmina Miasto Gdynia i Port Lotniczy Gdynia Kosakowo (C-56/18 P, EU:C:2020:192), iako u načelu bitne izmjene pravnog temelja na kojem se temelji Komisijina odluka mogu utjecati na tu odluku, to nije slučaj ako se predmetna odluka usto temelji na samostalnom pravnom temelju koji se nije promijenio i koji sam za sebe utemeljuje navedenu odluku. Iz toga proizlazi da nije dovedena u pitanje sudska praksa navedena u točki 290. ove presude, prema kojoj Komisija mora zainteresiranim strankama omogućiti da podnesu svoje primjedbe kada odluči pokrenuti formalni istražni postupak i prema kojoj je ta obveza bitan postupovni zahtjev.
- 295 U ovom slučaju, kako bi se analiziralo postojanje povrede članka 108. stavka 2. UFEU-a, članka 6. Uredbe br. 659/1999 i obveze Komisije da zainteresiranim strankama omogući učinkovito podnošenje svojih primjedbi, valja ispitati je li analiza sadržana u odluci o proširenju postupka sadržavala odlučujuće elemente na kojima je Komisija zasnovala svoju ocjenu u pobijanoj odluci, prema kojoj je porezno mišljenje MJN GibCo iz 2012. predstavljalo nakon 31. prosinca 2013. mjeru pojedinačne državne potpore koju je dodijelila vlada Gibraltara i, stoga, je li omogućila da se odredi narav mjere koja je predmet članka 2. pobijane odluke.
- 296 U tu se svrhu moraju prije svega ispitati odlučujući elementi rasuđivanja koje je Komisiju navelo na zaključak, osobito u članku 2. pobijane odluke, da su nakon 31. prosinca 2013. učinci koje je proizvodilo porezno mišljenje MJN GibCo iz 2012. predstavljali pojedinačnu državnu potporu.
- 297 Prvo, valja istaknuti da se članak 2. pobijane odluke odnosio na „[p]oedinačne državne potpore koje je Vlada Gibraltara odobrila na temelju [pet] poreznih mišljenja [...] u korist pet gibraltarskih društava s udjelom u nizozemskim [CV-ima] koja primaju prihod od pasivne

kamate i naknada za licenciju”. Osim toga, u točki 12. naslovljenoj „Zaključak” i, konkretnije, u uvodnoj izjavi 246. te iste odluke pojašnjeno je da „porezno postupanje Vlade Gibraltara na temelju [pet] poreznih mišljenja u korist pet gibraltarskih društava s udjelom u nizozemskim [CV-ima] koja primaju prihod od pasivne kamate i naknada za licenciju” predstavlja pojedinačne mjere potpora.

- 298 U tom se kontekstu mora istaknuti da je u uvodnoj izjavi 152. pobijane odluke Komisija navela da je pet poreznih mišljenja, među kojima je i porezno mišljenje MJN GibCo iz 2012., „ostal[o] na snazi i porezna tijela nisu ih opozvala nakon izmjena ZPD-a iz 2010. uvedenih 2013. kojima su kamate i naknade za licencije postale oporezive ni nakon revizija provedenih 2015.”.
- 299 Isto tako, u uvodnim izjavama 180., 182. i 184. pobijane odluke Komisija je objasnila da iako je točno da su u trenutku dodjele pet poreznih mišljenja i, dakle, poreznog mišljenja MJN GibCo iz 2012., ona bila u skladu s mjerodavnim poreznim odredbama, od 1. srpnja 2013. i 1. siječnja 2014. prihodi pasivnih kamata i naknada za licenciju bili su od tada uvršteni u kategorije prihoda oporezivih u Gibraltaru koje su popisane u Prilogu 1. ZPD-u iz 2010. Stoga je ona utvrdila da su porezna tijela Gibraltara produljila postojanje sustava neoporezivanja prihoda od pasivnih kamata i naknada za licenciju odobrivši korisnicima pet poreznih mišljenja, među kojima je i mišljenje MJN GibCo, da se koriste tim mišljenjima nakon stupanja na snagu izmjena ZPD-a iz 2010. uvedenih 2013. Mora se istaknuti u tom pogledu da je u bilješci na dnu stranice br. 92. i u uvodnoj izjavi 152. pobijane odluke Komisija ustanovila da je pet poreznih mišljenja ostalo na snazi barem do 2015. kao datuma na koji su gibraltarska porezna tijela provela reviziju.
- 300 Iz tih elemenata proizlazi da pojedinačnu državnu potporu nije činilo porezno mišljenje MJN GibCo iz 2012. kao takvo, niti njegovo donošenje, nego porezni tretman koji su društvu MJN GibCo dodijelila gibraltarska porezna tijela „na temelju” tog poreznog mišljenja kojim se potvrđuje neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju i, konkretnije, zadržavanje tog mišljenja na snazi nakon 31. prosinca 2013., što je Komisija potvrdila na raspravi u odgovoru na pitanje Općeg suda.
- 301 Drugo, mora se istaknuti da je svoju analizu pet poreznih mišljenja i, time, poreznog mišljenja MJN GibCo iz 2012., Komisija usredotočila na strukturu koja je iznesena u zahtjevima za porezna mišljenja i koju obilježavaju prisutnost nizozemskog CV-a koji je nositelj prava intelektualnog vlasništva i partnerska društva sa sjedištem u Gibraltaru koja drže udjele u CV-u, kao i na transparentnost nizozemskih CV-a u svrhu primjene ZPD-a iz 2010. (uvodne izjave 153. do 159. pobijane odluke). Konkretno, Komisija je utvrdila da se na temelju podnesaka Ujedinjene Kraljevine čini da zbog nepostojanja konkretnih pravila u ZPD-u iz 2010. Gibraltar primjenjuje načela običajnog prava, pa nizozemske CV-e smatra transparentnim subjektima, tako da za relevantni udio prihoda koji CV-i primaju treba smatrati da su ga izravno primila gibraltarska društva koja imaju udio u nizozemskom CV-u (uvodna izjava 155. pobijane odluke). Iz toga je zaključila u uvodnim izjavama 161. i 162. pobijane odluke da su udjeli svakog od pet društava sa sjedištem u Gibraltaru koja su bila korisnici pet poreznih mišljenja, među kojima i poreznog mišljenja MJN GibCo, u iznosu dobiti ostvarenoj na razini nizozemskih CV-a trebali biti uračunati u poreznu osnovicu za pet društava i oporezivani u Gibraltaru.
- 302 Iz prethodno navedenog proizlazi da je rasuđivanje na temelju kojeg je Komisija smatrala da je zadržavanje na snazi poreznog mišljenja MJN GibCo iz 2012. predstavljalo mjeru pojedinačne potpore počivalo zapravo na činjenici da se to porezno mišljenje odnosi na strukturu grupe koja uključuje nizozemski CV, to jest društvo MJT CV, i partnera sa sjedištem u Gibraltaru, to jest društvo MJT GibCo, kao i na pitanje je li društvo MJN CV porezno transparentan subjekt, tako

da su se prihodi od naknada za licencije koje je ono primalo trebali izravno oporezovati u pogledu društva MJT CV kao da je ovo potonje izravno primilo te prihode. Naime, utvrđenje o postojanju selektivne prednosti počivalo je na zaključku da bi primjenom poreznog prava Gibraltara, u verziji na snazi od 1. siječnja 2014., partnerska društva morala u pravilu podlijetati porezu na dobit društava sa sjedištem u Gibraltaru u visini svojeg udjela u dobiti nizozemskog CV-a.

- 303 Ti su različiti elementi bili, dakle, odlučujući u ocjeni Komisije na kojoj se temelji članak 2. pobijane odluke i prema kojoj je nakon 31. prosinca 2013. zadržavanje na snazi poreznog mišljenja MJN GibCo iz 2012. predstavljalo pojedinačnu državnu potporu koju je dodijelila vlada Gibraltara.
- 304 S obzirom na prethodne ocjene, valja ispitati je li odluka o proširenju postupka sadržavala dovoljno informacija glede naravi pojedinačne državne potpore koja je društvu MJN GibCo dodijeljena nakon 31. prosinca 2013. na temelju poreznog mišljenja MJN GibCo iz 2012., kako je navedena u članku 2. pobijane odluke, kako bi Komisija mogla donijeti navedenu odluku, a da ne povrijedi pravo zainteresiranih stranaka da učinkovito iznesu svoje primjedbe u skladu s člankom 108. stavkom 2. UFEU-a i člankom 6. Uredbe br. 659/1999.
- 305 Doduše, kao što Komisija to ističe, u odluci o proširenju postupka ona je prepoznala da porezno mišljenje MJN GibCo iz 2012. može predstavljati mjeru pojedinačne potpore. Isto tako i suprotno onome što tužitelji tvrde, Komisija nije ograničila formalni istražni postupak na analizu prakse poreznih mišljenja kao potencijalnog programa potpora.
- 306 Naime, iz uvodnih izjava 62. i 69. odluke o proširenju postupka i dijela „Zaključci” te odluke jasno proizlazi da se proširenje formalnog istražnog postupka nije odnosilo samo na praksu poreznih mišljenja, nego i na 165 pojedinačno donesenih poreznih mišljenja od kojih je svako moglo potencijalno biti mjera pojedinačne potpore. Budući da se porezno mišljenje MJN GibCo iz 2012. nalazi na popisu 165 poreznih mišljenja priloženom odluci o proširenju postupka, ono je bilo dio predmeta formalnog istražnog postupka kao moguća mjera pojedinačne potpore.
- 307 Međutim, mora se utvrditi da su se elementi koje je Komisija uzela u obzir u pobijanoj odluci radi zaključka da je pojedinačna potpora bila dodijeljena na temelju poreznog mišljenja MJN GibCo iz 2012., kako su prepoznati u točkama 297. do 303. ove presude, razlikovali od privremene procjene učinaka koje je mišljenje MJN GibCo iz 2012. proizvodilo nakon 31. prosinca 2013., a koja je sadržana u odluci o proširenju postupka.
- 308 Prvo, analiza sadržana u odluci o proširenju postupka usredotočena je uglavnom na donošenje poreznih mišljenja i na neprovjeravanje jesu li uvjeti opisani u zahtjevima za porezna mišljenja bili stvarno ispunjeni.
- 309 Naime, u uvodnim izjavama 31., 32. i 53. odluke o proširenju postupka Komisija je objasnila s obzirom na 165 poreznih mišljenja ispitanih u okviru prethodnog istražnog postupka, među kojima je i porezno mišljenje MJN GibCo iz 2012., da je više zahtjeva za porezna mišljenja moralo pobuditi sumnju kod gibraltarskih poreznih tijela glede pitanja jesu li djelatnosti stvarno izuzete od oporezivanja zbog razloga što prihod od njih nije bio obračunat ili ostvaren u Gibraltaru. Komisija je tako zasnovala svoju prethodnu analizu poreznih mišljenja na činjenici da u izvršavanju svojih diskrecijskih ovlasti gibraltarska porezna tijela općenito nisu ispitala porezne obveze poduzetnika.

- 310 Takvo je utvrđenje ponovljeno u uvodnoj izjavi 62. odluke o proširenju postupka u kojoj je Komisija utvrdila da možda postoji državna potpora u „svih 165 poreznih mišljenja” s obzirom na to da se „niti jedno od njih nije zasnivalo na dovoljno informacija kako bi se zajamčilo da je razina oporezivanja dotičnih djelatnosti [bila] u skladu s porezom koji su platili poduzetnici u sličnom položaju i u skladu s mjerodavnim poreznim odredbama”.
- 311 Drugo, iako je Komisija tvrdila u odluci o proširenju postupka da su ispitana porezna mišljenja išla dalje od neoporezivanja pasivnih prihoda, kako je proizišlo iz verzije ZPD-a iz 2010. primjenjive u trenutku njihova donošenja, jedina zabrinutost koju je Komisija prepoznala u vezi s poreznim mišljenjima o prihodima od naknada za licenciju, poput poreznog mišljenja MJN GibCo iz 2012., odnosila se na činjenicu da su 22 porezna mišljenja bila dana društvima iz Gibraltara koja su primila naknade za licenciju od društava koja su se koristila pravima intelektualnog vlasništva i koja su se nalazila izvan Gibraltara, a da se nije provjerilo gdje se nalazio korisnik intelektualnog vlasništva. Prema stajalištu Komisije, „oslobođenje” prihoda od naknada za licenciju bez takve provjere dovelo je do toga da se ti prihodi nigdje ne oporezuju.
- 312 Kao što je to Komisija potvrdila u odgovoru na pitanje Općeg suda na raspravi, odluka o proširenju postupka nije sadržavala druga opažanja o poreznim mišljenjima o neoporezivanju prihoda od naknada za licenciju.
- 313 Treće, mora se utvrditi da iako je odluka o proširenju postupka bila donesena 1. listopada 2014., to jest nakon što su 1. siječnja iste godine stupile na snagu izmjene ZPD-a iz 2010. uvedene 2013. te iako se u njoj izričito upućuje na te izmjene (vidjeti, među ostalim, uvodnu izjavu 32. navedene odluke), iz te odluke ne proizlazi da se analiza Komisije odnosila na zadržavanje primjene poreznih mišljenja kojima je potvrđeno neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju nakon stupanja na snagu izmjena ZPD-a iz 2010. uvedenih 2013. Štoviše, na temelju niti jednog elementa odluke o proširenju postupka ne može se shvatiti da su prema stajalištu Komisije učinci koje je proizvodilo mišljenje MJN GibCo iz 2012. bili zadržani na snazi nakon 31. prosinca 2013.
- 314 Četvrto, odluka o proširenju postupka nije sadržavala niti jedan element glede pravila o poreznoj transparentnosti, stvarnog položaja korisnikâ pet poreznih mišljenja i, konkretnije poreznog mišljenja MJN GibCo iz 2012. ili korištenja strukturama grupe koja uključuje nizozemske CV-e.
- 315 Prethodna analiza sadržaja u odluci o proširenju postupka razlikovala se, dakle, u svim aspektima od rasuđivanja koje je Komisija prihvatila u pobijanoj odluci. S jedne strane, ova potonja odnosila se na pogrešnu primjenu ZPD-a iz 2010. u verziji nakon 31. prosinca 2013., a ne na činjenicu da za razdoblje do 31. prosinca 2013. prihodi od naknada za licenciju nisu podlijegali porezu ni u jednoj poreznoj jurisdikciji. S druge strane, pogrešna primjena ZPD-a iz 2010. od strane gibraltarskih tijela, kako je utvrđena u pobijanoj odluci, odnosila se na pitanje jesu li prihodi od naknada za licenciju, koji su sada uključeni u kategorije prihoda oporezivih u Gibraltaru koje su popisane u Prilogu 1. ZPD-u iz 2010., bili obračunati ili ostvareni na tom području zbog porezne transparentnosti društava koje ih je primilo izvan Gibraltara, a ne na određivanje mjesta u kojem se nalazio korisnik intelektualnog vlasništva.
- 316 Iz prethodnih razmatranja proizlazi da činjenične ili pravne ocjene sadržane u odluci o proširenju postupka nisu bile dovoljne kako bi se moglo shvatiti da se formalni istražni postupak nije odnosio samo na dodjelu poreznih mišljenja, nego i na zadržavanje na snazi učinaka koje su nakon izmjene ZPD-a iz 2010. uvedene 2013. proizvodila neka od tih mišljenja, među kojima je i porezno mišljenje MJN GibCo iz 2012., unatoč tome što su naknade od licencije uvrštene u kategorije prihoda oporezivih u Gibraltaru koje su popisane u Prilogu 1. ZPD-u iz 2010., kao i na

usklađenost tih mišljenja s ovim potonjim zakonom u verziji koja je bila na snazi 1. siječnja 2014. Ovi potonji elementi bili su odlučujući za prepoznavanje mjere koja je predmet Komisijina ispitivanja i za zaključak u članku 2. pobijane odluke da je pojedinačna državna potpora bila dodijeljena društvu MJN GibCo na temelju poreznog mišljenja MJN GibCo iz 2012. nakon 31. prosinca 2013.

- 317 Niti jedan od argumenata Komisije ne može dovesti u pitanje to utvrđenje.
- 318 Prvo, činjenica da je u odluci o proširenju postupka prepoznato mišljenje MJN GibCo iz 2012. kao moguća mjera pojedinačne potpore i okolnost da je u njoj navedeno, u uvodnim izjavama 32. i 53. navedene odluke, da je analiza različitih kategorija poreznih mišljenja bila provedena ilustrativno ili „kao primjer” postupanja stavljenog na teret poreznim tijelima Gibraltara nisu bile dovoljne za zaključak da je Komisija poštovala obvezu koju je imala na temelju članka 6. Uredbe br. 659/1999 da omogući zainteresiranim strankama da učinkovito iznesu svoje primjedbe. Naime, kao što to proizlazi iz sudske prakse izložene u točkama 287. do 290. ove presude, Komisija je morala dovoljno precizno odrediti okvir svojeg ispitivanja i nije bilo na tužiteljima kao zainteresiranim strankama da predvide sve razloge zbog kojih će Komisija možda smatrati da pojedinačna državna potpora potječe od zadržavanja na snazi učinaka koje je porezno mišljenje MJN GibCo iz 2012. proizvodilo nakon 31. prosinca 2013.
- 319 Drugo, budući da Komisija ističe da je iz odluke o proširenju postupka jasno proizlazilo da se predmet njezina ispitivanja odnosio na široku diskrecijsku ovlast kojom su raspolagala gibraltarska tijela glede preblage i moguće pogrešne primjene ZPD-a iz 2010., dovoljno je istaknuti da se na temelju tih elemenata ne može shvatiti da se formalni istražni postupak odnosio na zadržavanje na snazi učinaka koje su nakon stupanja na snagu izmjene ZPD-a iz 2010. uvedene 2013. proizvodila neka porezna mišljenja, među kojima i porezno mišljenje MJN GibCo iz 2012., i na posljedice koje treba izvesti iz porezne transparentnosti nizozemskih CV-a, poput društva MJT CV.
- 320 Treće, okolnost na koju se Komisija poziva i prema kojoj je u zahtjevu za porezno mišljenje društva MJN, na koji se upućuje u prilogu odluci o proširenju postupka, opisana struktura grupe društva MJN i upućeno na društvo MJT CV, nije dovoljna za zaključak da su to pitanje kao i posljedice koje treba izvesti iz porezne transparentnosti nizozemskih CV-a bili upravo predmet formalnog istražnog postupka. Naime, u tekstu odluke o proširenju postupka ništa nije upućivalo na to da će Komisija ispitati to pitanje u okviru formalnog istražnog postupka. Kao što je to izloženo u točki 318. ove presude, nije bilo na tužiteljima kao zainteresiranim strankama da predvide sve razloge zbog kojih bi Komisija mogla smatrati da je pojedinačna državna potpora potjecala od zadržavanja na snazi učinaka koje je porezno mišljenje MJN GibCo iz 2012. proizvodilo nakon 31. prosinca 2013.
- 321 Iz svih prethodnih razmatranja proizlazi da su razlike između analize sadržane u odluci o proširenju postupka i pobijanoj odluci, u dijelu u kojem se odnose na odlučujuće elemente ocjene u svrhu kvalifikacije učinaka koje je porezno mišljenje MJN GibCo iz 2012. proizvodilo nakon 31. prosinca 2013. kao pojedinačne državne potpore, takve da je Komisija morala donijeti odluku o ispravku ili drugu odluku o proširenju postupka kako bi tužiteljima omogućila da učinkovito sudjeluju u postupku (vidjeti točke 287. i 289. ove presude).

- 322 Osim toga, valja istaknuti da je u uvodnim izjavama 212. do 215. pobijane odluke Komisija napustila pretpostavku o selektivnosti 165 poreznih mišljenja koju je poduprijela u okviru odluke o proširenju postupka. Prema tome, razlike između analize sadržane u odluci o proširenju postupka i konačnoj odluci jesu bitne izmjene koje mogu izmijeniti smisao navedene konačne odluke.
- 323 Kao što to proizlazi iz točaka 287. do 290. ove presude, postojanje razlika između odluke o proširenju postupka i pobijane odluke koje se odnose na odlučujuće elemente ocjene u svrhu kvalifikacije učinaka koje je porezno mišljenje MJN GibCo iz 2012. proizvodilo nakon 31. prosinca 2013. kao pojedinačne državne potpore dovoljno je da dovede do poništenja članka 2. pobijane odluke u dijelu u kojem se odnosi na porezno mišljenje MJN GibCo iz 2012. kao i na redosljed povrata povezan s tom mjerom.
- 324 Prema tome, valja prihvatiti prvi tužbeni razlog za poništenje članka 2. pobijane odluke u dijelu u kojem se odnosi na pojedinačnu državnu potporu dodijeljenu društvu MJN GibCo i tužiteljima na temelju poreznog mišljenja MJN GibCo iz 2012. te poništiti navedeni članak kao i članak 5. stavke 1. i 2. te iste odluke u dijelu u kojem se odnose na navedenu potporu, pri čemu nije potrebno ispitati druge tužbene razloge koje su tužitelji istaknuli.

D. Treći dio tužbe kojim se zahtijeva poništenje članka 5. pobijane odluke

- 325 U sklopu trećeg dijela svoje tužbe tužitelji tvrde da je Komisija počinila pogrešku koja se tiče prava kada je utvrdila da nizozemski CV, partnerska društva i društvo majka čine jednu gospodarsku jedinicu i odlučila u članku 5. stavku 2. pobijane odluke da se potpora može vratiti od subjekata koji čine tu gospodarsku jedinicu u slučaju da se ne bi mogla vratiti od dotičnog poduzetnika sa sjedištem u Gibraltaru, to jest, u konkretnom slučaju, od društva MJN GibCo.
- 326 Predbacuju Komisiji da nije nastojala utvrditi izvršavanje djelotvorne kontrole nad društvom MJN GibCo od strane društava MJN US ili Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific), kao što to sudska praksa zahtijeva, niti činjenicu da su društva MJN Global Holdings i MJ BV ostvarila dobit, izravno ili neizravno, iz potpore navodno dodijeljene društvu MJN GibCo.
- 327 Komisija osporava te argumente.
- 328 Uzimajući u obzir, prvo, odbijanje tužbe u dijelu u kojem se odnosi na poništenje članka 1. stavka 2. pobijane odluke kao i redosljeda povrata povezanog s tom mjerom, drugo, poništenje članka 5. stavaka 1. i 2. pobijane odluke u dijelu u kojem se odnose na pojedinačnu potporu dodijeljenu društvu MJN GibCo i tužiteljima te, treće, činjenicu da se članak 5. stavak 2. pobijane odluke odnosi samo na povrat mjere potpore iz članka 2. pobijane odluke, nije više potrebno ispitati ove tužbene razloge koje su tužitelji istaknuli radi poništenja članka 5. stavka 2. te iste odluke u dijelu u kojem se odnosi na njih.

IV. Troškovi

- 329 U skladu s člankom 134. stavkom 3. Poslovnika, ako stranke djelomično uspiju u svojim zahtjevima, svaka stranka snosi vlastite troškove. Budući da su u ovom slučaju tužitelji i Komisija djelomično uspjeli, svakoj stranci valja naložiti snošenje vlastitih troškova.

Slijedom navedenog,

OPĆI SUD (drugo prošireno vijeće)

proglašava i presuđuje:

- 1. Odluka Komisije (EU) 2019/700 od 19. prosinca 2018. o državnoj potpori SA.34914 (2013/C) koju je provela Ujedinjena Kraljevina u vezi sa sustavom poreza na dobit trgovačkih društava u Gibraltaru, poništava se u dijelu u kojem je u članku 2. utvrđeno da je pojedinačna potpora koju je vlada Gibraltara dodijelila na temelju toga što je nakon 31. prosinca 2013. na snazi zadržano porezno mišljenje izdano društvu MJN Holdings (Gibraltar) Ltd, nezakonita i nespojiva s unutarnjim tržištem, te u dijelu u kojem se u članku 5. stavcima 1. i 2. određuje povrat te potpore.**
- 2. U preostalom dijelu tužba se odbija.**
- 3. Društva Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd, MJN Global Holdings BV, Mead Johnson BV, Mead Johnson Nutrition Co. i Komisija snosit će svaki vlastite troškove.**

Tomljenović

Schalin

Škvařilová-Pelzl

Nõmm

Steinfatt

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourggu 6. travnja 2022.

Potpisi

Sadržaj

I.	Okolnosti spora	2
A.	Donošenje Income Tax Acta iz 2010. i davanje poreznog mišljenja MJN GibCo iz 2012.	2
B.	Upravni postupak pred Komisijom	3
C.	Pobijana odluka	3
1.	„Oslobodjenje” prihoda ostvarenih od pasivnih kamata i naknada za licenciju (program potpora)	4
2.	Pet poreznih mišljenja (pojedinačne mjere potpora)	5
D.	Izreka pobijane odluke	7
II.	Postupak i zahtjevi stranaka	7
III.	Pravo	8
A.	Struktura tužbe	8
B.	Prvi dio tužbe koji se odnosi na poništenje članka 1. stavka 2. pobijane odluke u vezi s neoporezivanjem prihoda od naknada za licenciju kao i redosljeda povrata povezanog s tom mjerom	10
1.	Tužbeni razlog koji se temelji na očitoj pogrešci u ocjeni, povredi članka 5. UEU-a, zanemarivanju načela porezne suverenosti i prekoračenja ovlasti (prvi tužbeni razlog za poništenje članka 1. stavka 2. pobijane odluke)	10
2.	Tužbeni razlozi koji se temelje na očitim pogreškama u ocjeni i povredi članka 107. stavka 1. UFEU-a (drugi, treći i četvrti tužbeni razlog za poništenje članka 1. stavka 2. pobijane odluke)	14
a)	Uvodna razmatranja	14
1)	Mjera potpore koja je predmet članka 1. stavka 2. pobijane odluke	14
2)	Ispitivanje kriterija prednosti i selektivnosti	16
b)	Komisijine ocjene o referentnom okviru i normalnim pravilima oporezivanja u Gibraltaru	17
1)	Cilj ZPD-a iz 2010. i određivanje prihoda oporezivih na temelju tog zakona	19
2)	Primjena načela teritorijalnosti na naknade za licenciju	24
c)	Ispitivanje kriterija prednosti (drugi tužbeni razlog za poništenje članka 1. stavka 2. pobijane odluke)	28

1) Prvi prigovor drugog tužbenog razloga koji se temelji na miješanju kriterijâ prednosti i selektivnosti	28
2) Drugi prigovor drugog tužbenog razloga kojim se nastoji osporiti postojanje poreznog ublažavanja	29
d) Ispitivanje selektivnosti (treći tužbeni razlog za poništenje članka 1. stavka 2. pobijane odluke)	32
e) Opseg selektivne mjere (četvrti tužbeni razlog za poništenje članka 1. stavka 2. pobijane odluke)	37
3. Tužbeni razlog koji se temelji na očitim pogreškama u ocjeni i povredi članka 1. točke (c) Uredbe br. 659/1999 (peti tužbeni razlog za poništenje članka 1. stavka 2. pobijane odluke)	37
a) Prvi prigovor koji se temelji na nedostatku u obrazloženju u smislu članka 296. UFEU-a	38
b) Drugi prigovor koji se temelji na povredi članka 1. točke (c) Uredbe br. 659/1999 ..	40
C. Drugi dio tužbe koji se odnosi na poništenje članka 2. pobijane odluke u vezi s pojedinačnom državnom potporom dodijeljenom društvu MJN GibCo kao i redosljeda potpora povezanog s tom mjerom.	41
1. Uvodna razmatranja o dosegu članka 2. pobijane odluke	42
2. Tužbeni razlog koji se temelji na povredi članka 108. stavka 2. UFEU-a i članka 6. Uredbe br. 659/1999 (prvi tužbeni razlog za poništenje članka 2. pobijane odluke)	44
D. Treći dio tužbe kojim se zahtijeva poništenje članka 5. pobijane odluke	53
IV. Troškovi.	53