



Határozatok Tára

A TÖRVÉNYSZÉK ÍTÉLETE (kibővített második tanács)

2022. április 6.*

„Állami támogatások – Gibraltár kormánya által végrehajtott, a társasági adóval kapcsolatos támogatási program – A passzív érdekeltségekből és a jogdíjakból származó bevételek adómentessége – Multinacionális vállalatok javát szolgáló feltételes adómegállapítási határozatok – A támogatásokat a belső piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánító bizottsági határozat – Indokolási kötelezettség – Nyilvánvaló mérlegelési hiba – Szelektív előny – Észrevételek benyújtásához való jog”

A T-508/19. sz. ügyben,

a **Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd** (székhelye: Szingapúr [Szingapúr]),

az **MJN Global Holdings BV** (székhelye: Amszterdam [Hollandia]),

a **Mead Johnson BV** (székhelye: Nijmegen [Hollandia]),

a **Mead Johnson Nutrition Co.** (székhelye: Chicago, Illinois [Egyesült Államok])

(képviselik őket: C. Quigley barrister, M. Whitehouse és P. Halford solicitors)

felpereseknek

az **Európai Bizottság** (képviselik: L. Flynn, B. Stromsky és P. Němečková, meghatalmazotti minőségben)

alperes ellen

az Egyesült Királyság által a gibraltári társasági-adórendszer kapcsán nyújtott SA.34914 (2013/C) számú állami támogatásról szóló, 2018. december 19-i (EU) 2019/700 bizottsági határozat (HL 2019. L 119., 151. o.) részleges megsemmisítése iránt az EUMSZ 263. cikk alapján benyújtott kérelme tárgyában,

A TÖRVÉNYSZÉK (kibővített második tanács),

tagjai: V. Tomljenović elnök (előadó), F. Schalin, P. Škvařilová-Pelzl, I. Nömm és G. Steinfatt bírák,

hivatalvezető: I. Pollalis tanácsos,

tekintettel az eljárás írásbeli szakaszára és a 2021. június 28-i tárgyalásra,

* Az eljárás nyelve: angol.

meghozta a következő

Ítéletet

I. A jogvita előzményei

A. A 2010. évi Income Tax Act elfogadása és az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat

- 1 A 2010. évi Income Tax Act (a társasági adóról szóló 2010. évi gibraltári törvény, a továbbiakban: ITA 2010) 2011. január 1-jén lépett hatályba, hatályon kívül helyezve az 1952. évi Income Tax Actet (a társasági adóról szóló 1952. évi gibraltári törvény, a továbbiakban: ITA 1952). Az ITA 2010 általános 10%-os társaságiadó-kulcsot vezetett be. Az ITA 2010-nek a passzív érdekeltségekből származó bevételek tekintetében történő, 2013. június 30-án hatályba lépett, majd a jogdíjakból származó bevételek tekintetében történő, ugyanezen év december 31-én hatályba lépett módosításáig (a továbbiakban: az ITA 2010 2013. évi módosítása) e bevételek nem szerepeltek a Gibraltáron adóköteles bevételek – ITA 2010 1. mellékletében felsorolt – kategóriái között.
- 2 2018. október 16-i megszűnéséig az MJN Holdings (Gibraltar) Ltd (a továbbiakban: MJN GibCo) gibraltári székhelyű társaság volt, amely a csecsemőtápszerek és gyermekeknek szánt élelmiszerek gyártásával foglalkozó Mead Johnson Nutrition nemzetközi csoporthoz (a továbbiakban: MJN csoport) tartozott. Az MJN GibCo tevékenysége keretében kültagként részesedéssel rendelkezett a 2017. decemberi 15-i megszűnéséig Hollandiában székhellyel rendelkező Mead Johnson Three CV (a továbbiakban: MJT CV) holland jog szerinti betéti társaságban (commanditaire vennootschap, a továbbiakban: holland CV).
- 3 Az MJT CV szellemi tulajdonjogokra (többek között szabadalmak, védjegyek és műszaki információk) vonatkozó licenciákkal rendelkezett, amelyek tekintetében díjfizetés ellenében allicenciákat adott a Mead Johnson BV (a továbbiakban: MJ BV) holland jog szerinti társaságnak.
- 4 Az MJT CV részvényesei egyrészt az MJN GibCo (99,99%-os részesedéssel), másrészt pedig az MJN Asia Pacific Holding LLC amerikai jog szerint működő korlátolt felelősségű társaság (0,01%-os részesedéssel) voltak. Az MJN GibCo-nak az MJT CV tőkéjében fennálló részesedése alapján az MJN GibCo az utóbbi nyereségének 99,99%-ára volt jogosult.
- 5 2017 júniusáig az MJN csoport anyavállalata a delaware-i (Egyesült Államok) székhelyű Mead Johnson Nutrition Co. (a továbbiakban: MJN US) volt. A szingapúri (Szingapúr) székhelyű Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd, amely csecsemőtápszerek gyártásával és értékesítésével foglalkozik, az MJN GibCo megszűnéséig az MJN GibCo 100%-os részesedéssel rendelkező anyavállalata volt.
- 6 2012. szeptember 11-én a gibraltári adóhatóság az MJN csoport anyavállalata, az MJN US ügyvédei által ugyanezen a napon benyújtott kérelmet követően feltételes adómegállapítási határozatot bocsátott ki az MJN GibCo részére, amelyben megerősítette, hogy az MJT CV jogdíjakból származó bevételei az MJN GibCo vonatkozásában nem képezik adóztatás tárgyát (a továbbiakban: az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat).

- 7 A feltételes adómegállapítási határozat iránti kérelem pontosította, hogy az MJT CV a gibraltári adójog szempontjából betéti társaságnak minősül. A feltételes adómegállapítási határozat iránti kérelem szerzői szerint, mivel az ilyen társaság a gibraltári adózás szempontjából átláthatónak minősül, az MJT CV által szerzett, jogdíjakból származó valamennyi bevételt úgy kell tekinteni, mint amelyet közvetlenül az MJN GibCo szerzett. Ugyanakkor jelezték, hogy véleményük szerint bármely szerezhető, jogdíjakból származó bevétel nem tartozik az ITA 2010 alapján adóköteles bevételek kategóriáiba („heads of charge taxable under the ITA 2010”). Így azt kérték a gibraltári hatóságoktól, hogy erősítsék meg az ITA 2010 ezen értelmezését, valamint azt, hogy az MJN GibCo által az MJT CV-ben való részesedése folytán szerzett, jogdíjakból származó bevétel nem keletkeztet adókötelezettséget.
- 8 Az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozattal az Income Tax Office (adóhatóság) azt válaszolta, hogy „a [feltételes adómegállapítási határozat iránti kérelemben] ismertetett tények és körülmények alapján a Commissioner [of Income Tax (a gibraltári adóhatóság elnöke)] nevében megerősítésre kerül, hogy [...] az [MJN GibCo] által szerzett, jogdíjakból származó jövőbeli bevételek az [ITA 2010] rendelkezéseinek értelmében nem adókötelesek”.

B. A Bizottság előtti közigazgatási eljárás

- 9 2012. június 1-jén a Spanyol Királyság panaszt nyújtott be az Európai Bizottsághoz a gibraltári offshore társaságok által az ITA 2010 által bevezetett adózási rendszer keretében állítólagosan kapott állami támogatással kapcsolatban.
- 10 2013. október 16-án a Bizottság megindította a hivatalos vizsgálati eljárást (a továbbiakban: az eljárás megindításáról szóló határozat) annak megállapítására, hogy a passzív érdekeltségekből és a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának az ITA 2010 által előírt elmaradása (az említett határozat szövegében: adómentessége) szelektív előnyben részesít-e bizonyos vállalkozásokat, megsértve ezzel az állami támogatásokra vonatkozó európai uniós szabályokat.
- 11 2014. október 1-jén a Bizottság tájékoztatta az Egyesült Királyságot azon határozatáról, amely szerint az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdésében előírt eljárást kiterjeszti a feltételes adómegállapítási határozatokkal kapcsolatos gibraltári gyakorlatra, és különösen 165 feltételes adómegállapítási határozat elfogadására (a továbbiakban: az eljárás kiterjesztéséről szóló határozat).

C. A megtámadott határozat

- 12 2018. december 19-én a Bizottság elfogadta az Egyesült Királyság által a gibraltári társasági-adórendszer kapcsán nyújtott SA.34914 (2013/C) számú állami támogatásról szóló, 2018. december 19-i (EU) 2019/700 határozatot (HL 2019. L 119., 151. o.; a továbbiakban: megtámadott határozat). A Bizottság lényegében megállapította egyrészt, hogy a passzív érdekeltségekből és a jogdíjakból származó bevételek Gibraltáron 2011 és 2013 között az ITA 2010 alapján alkalmazott „adómentessége” jogellenesen végrehajtott és a belső piaccal összeegyeztethetetlen támogatási programnak minősül, és másrészt, hogy a gibraltári kormány által holland CV-kben részesedéssel rendelkező, valamint passzív érdekeltségekből és jogdíjakból származó bevétellel rendelkező öt gibraltári székhelyű társaság javára elfogadott feltételes

adómegállapítási határozatok (a továbbiakban: öt feltételes adómegállapítási határozat) alapján alkalmazott adójogi bánásmód jogellenes és a belső piaccal összeegyeztethetetlen egyedi állami támogatásnak minősül.

1. A passzív érdekeltségekből és a jogdíjakból származó bevételek „adómentessége” (támogatási program)

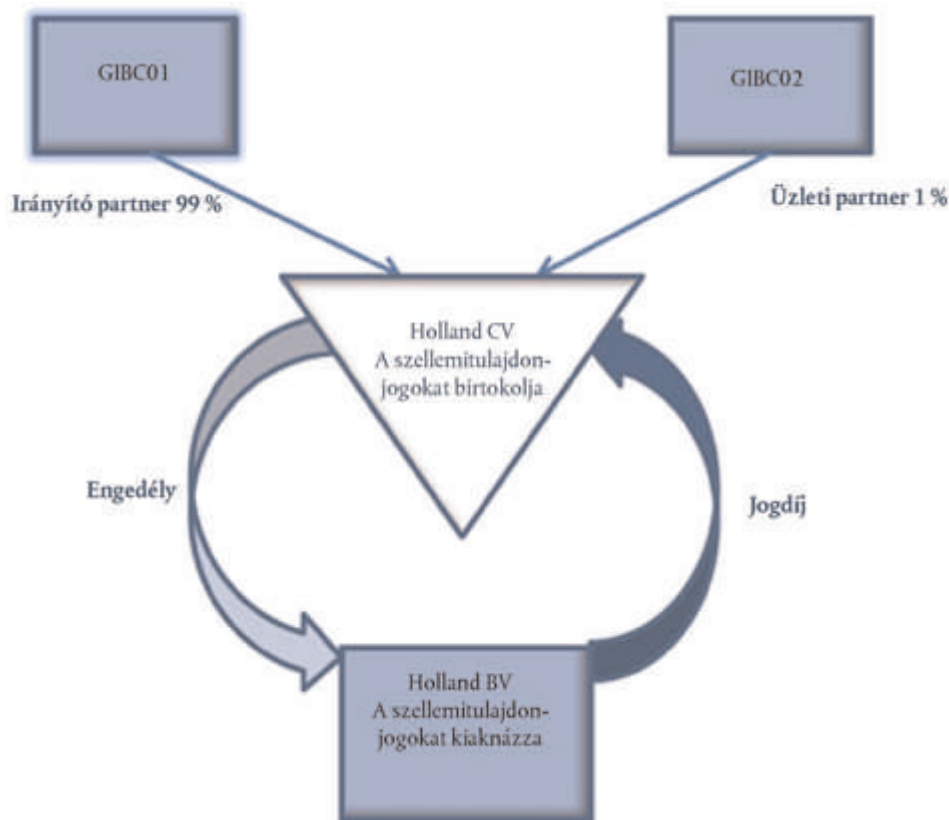
- 13 Az eljárás megindításáról szóló határozatban a Bizottság előzetesen megállapította, hogy mind a passzív érdekeltségekből származó bevételek „adómentessége” (a továbbiakban: a passzív érdekeltségekből származó bevételek adóztatásának elmaradása), mind a jogdíjakból származó bevételek „adómentessége” (a továbbiakban: a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása) támogatási programnak minősül. Az ITA 2010 – eljárás megindításáról szóló határozatot követően történt – 2013. évi módosításának figyelembevétele érdekében, amely szerint a jogdíjakból és a passzív érdekeltségekből származó bevételek felvételre kerültek a Gibraltáron adóköteles bevételek ITA 2010 1. mellékletében felsorolt kategóriák közé, a Bizottság a megtámadott határozat hatályát az ITA 2010 hatálybalépése (2010. január 1.) és 2013. június 30. (a passzív érdekeltségekből származó bevételek esetében) és 2013. december 31. (a jogdíjakból származó bevételek esetében) között kapott vagy követelt, a passzív érdekeltségekből és a jogdíjakból származó bevételekre korlátozta.
- 14 Az előny kritériumának elemzését illetően a Bizottság lényegében megállapította, hogy a valamely gibraltári vállalkozás által kapott, passzív érdekeltségekből vagy jogdíjakból származó bevételek Gibraltáron szerzettnek vagy onnan származónak tekintendők, tehát a territorialitás elve alapján főszabály szerint Gibraltáron adókötelesek. Következésképpen megállapította, hogy ez az „adómentesség” olyan költség csökkentésével jár, amelyet a mentességet élvező vállalkozásoknak máskülönben viselniük kellene (a megtámadott határozat (81)–(83) preambulumbekzdése).
- 15 A szelektivitás elemzését illetően az adóintézkedések szelektivitására vonatkozó ítélkezési gyakorlat alapján a Bizottság először is megállapította, hogy a passzív érdekeltségekből és a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradására vonatkozó vizsgálat céljára figyelembe veendő referenciakeretet az ITA 2010 jelenti, amelynek célja, hogy a Gibraltáron szerzett vagy onnan származó bevétellel rendelkező adófizetőkől a bevételeket beszedjék. Egyebekben pontosította, hogy a passzív érdekeltségekből és a jogdíjakból származó bevételek „adómentessége” nem az adórendszertől való formális eltéréstől eredt, hanem abból, hogy e bevételek nem kerültek be a Gibraltáron adóköteles bevételeknek az ITA 2010 1. mellékletében felsorolt kategóriái közé, vagyis egy „implicit adómentességből” (a megtámadott határozat (89)–(93) preambulumbekzdése).
- 16 Ezt követően a Bizottság megvizsgálta, hogy a passzív érdekeltségekből és a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása az összehasonlítható helyzetben lévő vállalkozásokhoz képest eltérő adójogi bánásmóddhoz vezet-e. Megállapította, hogy a passzív érdekeltségekből és a jogdíjakból származó bevételek „adómentessége” hiányában e bevételek a territorialitás elve alapján Gibraltáron adókötelesek lettek volna.
- 17 Ezenkívül, miután kifejtette, hogy amennyiben a vizsgált intézkedés nem az adórendszertől való formális eltérésre vezethető vissza, az intézkedések hatásait kell értékelni annak megállapítása érdekében, hogy az intézkedés jelentős előnyben részesíti-e vállalkozások egy bizonyos csoportját, a Bizottság szám adatok alapján úgy ítélte meg, hogy a passzív érdekeltségekből és a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása a multinacionális csoportokhoz tartozó, bizonyos funkciókat betöltő, például a csoporton belüli kölcsönök nyújtását és/vagy

immateriális javak használati jogát biztosító társaságokat részesítette előnyben. Mivel e vállalkozások az ITA 2010 célkitűzésére tekintettel a Gibraltáron szerzett vagy onnan származó bevétellel rendelkező többi vállalkozással azonos jogi és ténybeli helyzetben voltak, a Bizottság ebből azt a következtetést vonta le, hogy ezek az intézkedések *prima facie* szelektívek (a megtámadott határozat (94)–(104) preambulumbekzdése).

- 18 Végül, a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a passzív érdekeltségekből és a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradását nem indokolja az ITA 2010 adórendszerének belső logikája. Többek között elutasította az Egyesült Királyság hatóságai által hivatkozott olyan indokokat, mint az adminisztratív kezelhetőség (a megtámadott határozat (105)–(109) preambulumbekzdése). Következésképpen a Bizottság úgy ítélte meg, hogy ezen intézkedések mindegyike jogellenes és a belső piaccal összeegyeztethetetlen támogatási programnak minősül.

2. Az öt feltételes adómegállapítási határozat (egyedi támogatási intézkedések)

- 19 Az eljárás kiterjesztéséről szóló határozatban a Bizottság 165, a gibraltári adóhatóságok által elfogadott feltételes adómegállapítási határozatot azonosított, amelyek tekintetében előzetesen megállapította, hogy azokra tárgyi szelektivitás jellemző, és potenciálisan állami támogatásnak minősülnek.
- 20 A megtámadott határozatban a Bizottság úgy ítélte meg, hogy az elemzett 165 feltételes adómegállapítási határozat közül 160 a gibraltári általános adórendszer szokásos alkalmazásának felel meg, anélkül hogy más okból megállapítható lenne az állami támogatás fennállása (a megtámadott határozat (132)–(150) preambulumbekzdése). Ezzel szemben megállapította, hogy az öt feltételes adómegállapítási határozat, köztük az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat, amelyet továbbra is vizsgálni kell, egyedi támogatási intézkedésnek minősül. Az öt feltételes adómegállapítási határozatban, amelyek az ITA 2010 2013. évi módosítását követően, többek között a 2015-ben végzett ellenőrzéseket követően is hatályban maradtak, a gibraltári adóhatóságok megerősítették ezen adómegállapítási határozatok címzettjei számára, hogy a jogdíjakból származó bevételek, amelyek azon holland CV-k szintjén keletkeztek, amelyekben részesedéssel rendelkeztek, az ITA 2010 alapján nem adókötelesek.
- 21 A Bizottság a megtámadott határozat (153) preambulumbekzdésében először is megjegyezte, hogy az öt feltételes adómegállapítási határozat általában a következő csoportszerkezetre vonatkozott:



- 22 A Bizottság kifejtette, hogy az Egyesült Királyság hatóságainak beadványai szerint a gibraltári adóhatóságok úgy tekintik, hogy a holland CV-k által szerzett bevételt közvetlenül az említett CV-kben részesedéssel rendelkező gibraltári vállalkozások szerezték. Hozzátette, hogy mivel az ITA 2010 módosításait követően a passzív érdekeltségekből és a jogdíjából származó bevételek felvételre kerültek a bevételek ITA 2010 1. mellékletében felsorolt kategóriái közé és – forrásuktól függetlenül – Gibraltáron adókötelessé váltak, az ilyen bevételek a gibraltári partnerek szintjén adókötelessé váltak. A Bizottság ezt követően a megtámadott határozat (161) és (162) preambulumbekzdésében azonosította a passzív bevételekből vagy jogdíjából származó nyereség azon hányadát, amelyeket be kellett volna számítani az e határozatok kedvezményezettjét jelentő öt gibraltári székhelyű vállalkozás adóalapjába, és amelyekre a „szokásos gibraltári” adószabályok szerint adót kellett volna kivetni. Az MJN GibCo-t illetően a Bizottság azt állította, hogy az 99,99%-os hányaddal rendelkezett, és Gibraltáron adóköteles nyeresége 2014-ben 330 785 918,10 amerikai dollárt (USD), 2015-ben 254 328 564,60 USD-t, 2016-ban pedig 232 375 224,15 USD-t tett ki. Álláspontja szerint e hányadokat be kellett volna számítani az MJN GibCo adóalapjába, és a gibraltári adószabályok szerint meg kellett volna adóztatni.
- 23 A szelektív előnyt illetően a Bizottság először is megállapította, hogy a szelektivitás vizsgálata szempontjából releváns referenciakeretet az ITA 2010 jelentette, és e tekintetben a megtámadott határozat 7.1.3.1. szakaszában kifejtett, a passzív érdekeltségekből és a jogdíjából származó bevételek adóztatásának elmaradásában álló támogatási programok szelektivitásának vizsgálatára vonatkozó megfontolásokra hivatkozott. Hozzátette, hogy a *common law* szabályainak megfelelően a valamely CV-ből mint partnervállalkozásból származó eredmény vagy nyereség hányadát úgy kell figyelembe venni, mintha az adott hányad a gibraltári vállalkozás eredménye vagy nyeresége volna.

- 24 A Bizottság ezt követően a 2013. évi módosítást megelőző időszak vonatkozásában megállapította, hogy a feltételes adómegállapítási határozatok a passzív érdekeltségekből és jogdíjakból származó bevételek adómentességét előíró, a megtámadott határozat 7. szakaszában vizsgált támogatási programokat alkalmazták. Az e módosítást követő időszakra vonatkozóan megállapította, hogy az öt feltételes adómegállapítási határozat lehetővé tette a kedvezményezettek számára, hogy továbbra is élvezzék a passzív érdekeltségekből és jogdíjakból származó bevételek adómentességének rendszeréből eredő előnyöket, és ebből azt a következtetést vonta le, hogy a gibraltári adóhatóságok öt egyedi esetben meghosszabbították e rendszer fennállását, ami az általános adórendszertől való eltérésnek minősül.
- 25 Végül a Bizottság úgy ítélte meg, hogy az öt feltételes adómegállapítási határozatban részesülő öt gibraltári társaság a Gibraltáron szerzett vagy onnan származó bevétellel rendelkező, Gibraltáron adófizetésre kötelezett valamennyi adóalany társasággal összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben van, és hogy ez az eltérés nem indokolható a rendszer jellegével és logikájával.
- 26 Az azonosított támogatási intézkedések kedvezményezettjeit illetően a Bizottság úgy ítélte meg, hogy ezen intézkedések kedvezményezettjei végső soron az anyavállalatok, a gibraltári partnertársaságok tulajdonosai voltak. Rámutatott, hogy az öt feltételes adómegállapítási határozatban részesülő öt gibraltári társaság, köztük az MJN GibCo, nagy nemzetközi vállalatcsoport részét képezte, és hogy a csoportok – holland CV-t magában foglaló – vállalati felépítése az anyavállalatok számára jelentett előnyt, mivel lehetővé tette számukra, hogy a szellemi tulajdon-jogokból úgy tegyenek szert nyereségre, hogy ne kelljen adót fizetniük utána. A Bizottság hozzátette, hogy az egy holland korlátolt felelősségű társaságot, egy holland CV-t, a gibraltári partnereket és az anyavállalatot magában foglaló vállalati szerkezet az ítélkezési gyakorlat értelmében egyetlen gazdasági egységet alkot, amely folytán e különböző társaságok mindegyikét az e vállalkozás számára biztosított támogatási intézkedés kedvezményezettjének kell tekinteni.

D. A megtámadott határozat rendelkező része

- 27 A megtámadott határozat rendelkező részének szövege a következő:

„1. cikk

(1) A Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében a belső piaccal összeegyeztethetetlen az állami támogatási program, amely a[z ITA 2010] szerint 2011. január 1. és 2013. június 30. között Gibraltáron érvényben lévő, a passzív érdekeltségekből származó bevételekre vonatkozó adómentesség formájában valósult meg és amelyet Gibraltár jogellenesen, a Szerződés 108. cikke (3) bekezdésének megsértésével léptetett hatályba.

(2) A Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében a belső piaccal összeegyeztethetetlen az állami támogatási program, amely a[z ITA 2010] szerint 2011. január 1. és 2013. december 31. között Gibraltáron érvényben lévő, a jogdíjakból származó bevételekre vonatkozó adómentesség formájában valósult meg és amelyet Gibraltár jogellenesen, a Szerződés 108. cikke (3) bekezdésének megsértésével léptetett hatályba.

2. cikk

A Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése szerint a belső piaccal összeegyeztethetetlenek azok az egyedi állami támogatások, amelyeket a gibraltári kormány [...] feltételes adómegállapítási

határozatok alapján nyújtott öt olyan gibraltári vállalkozásnak, amely jogdíjakból vagy passzív érdekeltségekből származó bevétellel rendelkező holland [CV-kben] rendelkezik érdekeltségekkel, és e támogatásokat az Egyesült Királyság a Szerződés 108. cikke (3) bekezdésének megsértésével nyújtotta.

[...]

5. cikk

(1) Az Egyesült Királyság a támogatás kedvezményezettjeivel köteles visszatéríttetni minden olyan, a belső piaccal összeegyeztethetetlen támogatást, amelyre az 1. cikkben említett támogatási programok alapján vagy a 2. cikkben említett [öt] feltételes adómegállapítási határozat[...] alapján került sor.

(2) Azt a 2. cikkben említett [öt] feltételes adómegállapítási határozat[...] alapján nyújtott egyedi támogatást, amely az érintett gibraltári vállalkozással nem téríthető vissza, az érintett gibraltári vállalkozással egy gazdasági egységet alkotó többi szervezettel (vagyis az érintett holland BV-tel, a holland CV-vel vagy a gibraltári vállalkozás anyavállalatával) kell visszatéríttetni.

[...]”

II. Az eljárás és a felek kérelmei

- 28 A Törvényszék Hivatalához 2019. július 15-én benyújtott keresetlevelükkel a felperesek, a Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific), az MJN Global Holdings BV, az MJ BV és az MJN US előterjesztették a jelen keresetet.
- 29 A Törvényszék eljárási szabályzata 106. cikkének (2) bekezdése alapján a felperesek 2020. március 27-én tárgyalás tartása iránti indokolt kérelmet terjesztettek elő.
- 30 A második tanács javaslatára a Törvényszék az eljárási szabályzatának 28. cikkét alkalmazva úgy határozott, hogy az ügyet kibővített ítélkező testület elé utalja.
- 31 A Törvényszék 2021. május 12-én az eljárási szabályzat 89. cikkének (3) bekezdése szerinti pervezető intézkedések keretében írásbeli kérdéseket intézett a felekhez. A felek a Törvényszék kérésének az előírt határidőn belül eleget tettek.
- 32 A Törvényszék a 2021. június 28-i tárgyaláson meghallgatta a felek szóbeli előadásait és a Törvényszék által feltett kérdésekre adott válaszait.
- 33 A felperesek azt kérik, hogy a Törvényszék:
- semmisítse meg a megtámadott határozat 1. cikkének (2) bekezdését, 2. cikkét, valamint 5. cikkének (1) és (2) bekezdését annyiban, amennyiben azok rájuk alkalmazandók;
 - a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.
- 34 A Bizottság azt kéri, hogy a Törvényszék:
- a keresetet mint elfogadhatatlant vagy mint megalapozatlant utasítsa el;

– a felpereseket kötelezze a költségek viselésére.

III. A jogkérdésről

35 Előzetesen meg kell állapítani, hogy a Bizottság viszonválaszában lemondott arról, hogy a kereset elkésettsége miatti elfogadhatatlanságára hivatkozzon.

A. A kereset szerkezetéről

36 Amint az a megtámadott határozat rendelkező részéből és a fenti 13–26. pontból kitűnik, a megtámadott határozat először is két támogatási programra vonatkozik, nevezetesen egyrészt az említett határozat 1. cikkének (1) bekezdésében említett, a passzív érdekeltségekből származó bevételek adóztatásának elmaradására, és másrészt az ugyanezen határozat 1. cikkének (2) bekezdésében említett, a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradására, másodszor pedig az ugyanezen határozat 2. cikkében említett öt feltételes adómegállapítási határozat alapján nyújtott öt egyedi támogatási intézkedésre.

37 A 2013. december 31-ét (amely időpontban a támogatási programok véget értek) követő időszak tekintetében az öt feltételes adómegállapítási határozat egyedi támogatási intézkedésnek minősítése teljesen független a passzív érdekeltségekből és a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása támogatási programnak minősítésétől. A megtámadott határozat tehát két külön szakaszt tartalmaz, amelyekben az állami támogatás fennállásának különböző kritériumait külön-külön vizsgálják.

38 Egyebekben a megtámadott határozat 5. cikkének (1) és (2) bekezdése az ugyanezen határozat 1. és 2. cikkében említett támogatási intézkedések visszatéríttetésére vonatkozik.

39 Keresetükkel a felperesek a megtámadott határozat részleges megsemmisítését kérik, közelebbről, az említett határozat 1. cikke (2) bekezdésének, 2. cikkének, valamint 5. cikke (1) és (2) bekezdésének megsemmisítését, amennyiben azok rájuk alkalmazandók.

40 A keresetlevél három külön részből áll. A kereset első része a megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdésének annyiban történő megsemmisítésére irányul, amennyiben a Bizottság támogatási programnak minősítette a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradását, valamint a visszatéríttetés ezen intézkedéshez kapcsolódóan történő elrendelésének megsemmisítésére. A kereset második része a megtámadott határozat 2. cikkének annyiban történő megsemmisítésére irányul, amennyiben a Bizottság megállapította, hogy az MJN GibCo a 2013. december 31-ig terjedő időszakban támogatási intézkedésekben részesült, az ezen időpontot követő időszakban pedig az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat alapján, valamint a visszatéríttetés ezen intézkedésekhez kapcsolódóan történő elrendelésének megsemmisítésére. A kereset harmadik része a megtámadott határozat 5. cikke (2) bekezdésének megsemmisítésére irányul annyiban, amennyiben a Bizottság elrendelte a támogatási intézkedéseknek az MJN GibCo-val, ennek hiányában pedig a felperesekkel történő visszatéríttetését.

41 Ezeket a részeket egymást követően kell vizsgálni.

- 42 E tekintetben a Bizottság azt állítja, hogy ahhoz, hogy a Törvényszék helyt adjon a jelen keresetnek, a felpereseknek egyszerre kell eredményesen vitatniuk a megtámadott határozat 1. cikkének (2) bekezdését és 2. cikkét. Egyébiránt hangsúlyozza, hogy még ha a keresetnek részben helyt is adnak, a visszatéríttetés megtámadott határozat 5. cikkében megfogalmazott elrendelésének vitatása csak a támogatások azon részére tekintettel fogadható el, amelynek tekintetében a keresetnek helyt adtak, és kizárólag annyiban, amennyiben a felperesek érintettek. A felperesek azt állítják, hogy mivel a keresetlel különálló részeket tartalmaz, amelyek a megtámadott határozat rendelkező részének különböző cikkeit vitatják, a felperesek pernyertesek lehetnek a kereset tárgyát képező két cikk közül az egyik vagy mindkettő tekintetében.
- 43 Az ítélkezési gyakorlat szerint pusztán az a tény, hogy a Törvényszék a felperes által megsemmisítésre irányuló keresete alátámasztására hivatkozott jogalapot megalapozottnak minősít, nem teszi lehetővé számára, hogy automatikusan teljes egészében megsemmisítse a megtámadott aktust. A teljes megsemmisítés ugyanis nem lehetséges, ha nyilvánvaló, hogy a szóban forgó, kizárólag a megtámadott aktus meghatározott részére vonatkozó jogalap csak részleges megsemmisítés elérésére alkalmas (2008. december 11-i Bizottság kontra Département du Loiret ítélet, C-295/07 P, EU:C:2008:707, 104. pont).
- 44 Valamely uniós aktus részleges megsemmisítése azonban csak abban az esetben lehetséges, ha a megsemmisíteni kért elemek elválaszthatók az aktus többi részétől. Az elválaszthatóság e követelménye nem teljesül, ha a jogi aktus részleges megsemmisítése folytán a jogi aktus lényeges tartalma megváltozna (lásd: 2008. december 11-i Bizottság kontra Département du Loiret ítélet, C-295/07 P, EU:C:2008:707, 105. és 106. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 45 Mindenekelőtt meg kell állapítani, hogy a kereset különböző részei a megtámadott határozat részleges megsemmisítésére irányulnak, és e határozat rendelkező részének különböző részeire vonatkoznak, amelyek mindegyike teljesen különálló és független támogatási intézkedésekre vonatkozik, így ha az e részek alátámasztására felhozott egyes jogalapoknak helyt kellene adni, azok csak a megtámadott határozat részleges megsemmisítéséhez vezethetnek. Továbbá, amint azt a felperesek a tárgyaláson megerősítették, keresetük kizárólag a megtámadott határozat 2. cikkének annyiban történő megsemmisítésére irányul, amennyiben az az MJN GibCo-nak nyújtott támogatásra vonatkozik, a másik négy feltételes adómegállapítási határozat kedvezményezettjei részére nyújtott egyedi támogatásokra nem, így ha az e cikk megsemmisítésére irányuló jogalapoknak helyt kellene adni, ez kizárólag annyiban vezetne az említett cikk megsemmisítéséhez, amennyiben az az MJN GibCo és a felperesek javára szóló támogatási intézkedésre vonatkozik. Ezenkívül, ha helyt kellene adni a megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdésének vagy 2. cikkének a felperesekre vonatkozó részében történő megsemmisítésére irányuló kifogásoknak, ez a megtámadott határozat 5. cikkének annyiban történő megsemmisítését vonná maga után, amennyiben az a rendelkező rész e különböző részeiben említett támogatási intézkedések címén kifizetett összegek visszatéríttetésére irányul.

B. A kereset első részéről, amely a megtámadott határozat 1. cikke jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradására vonatkozó (2) bekezdésének, valamint a visszatéríttetés ezen intézkedéshez kapcsolódóan történő elrendelésének a megsemmisítésére irányul

- 46 Keresetük első részének alátámasztására, amely a megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdésének és 5. cikke (1) bekezdésének annyiban történő megsemmisítésére irányul, amennyiben e rendelkezések a felperesekre alkalmazandók, a felperesek lényegében három jogalapcsoportot hoznak fel.

- 47 Az első jogalap nyilvánvaló értékelési hibákon, az EUSZ 5. cikkben foglalt hatáskörmegosztás elvének megsértésén, a tagállamok adójogi autonómiája és adóztatási szuverenitása elvének megsértésén, valamint a Bizottság általi hatáskörtúllépésen alapul (a keresetlevél első részének b) szakasza).
- 48 A második, harmadik és negyedik jogalap nyilvánvaló értékelési hibákon és az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének megsértésén alapul, amennyiben a Bizottság nem bizonyította az előny fennállását, sem pedig annak szelektív jellegét (a keresetlevél első részének c), d) és e) szakasza).
- 49 Az ötödik jogalap nyilvánvaló értékelési hibákon és az [EUMSZ 108. cikk] alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló, 1999. március 22-i 659/1999/EK tanácsi rendelet (HL 1999. L 83., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 8. fejezet, 1. kötet, 339. o.) 1. cikke c) pontjának megsértésén alapul, amennyiben a Bizottság úgy ítélte meg, hogy az adómentesség rendszere létező támogatásnak minősül (a keresetlevél első részének f) szakasza).
- 50 Ezenkívül a keresetlevél első részének a) szakaszában a felperesek az ITA 2010 és az ITA 1952 rendelkezéseinek értelmezését érintő több nyilvánvaló értékelési hibát is azonosítanak, amelyekre a megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdésének megsemmisítésére irányuló különböző jogalapokban hivatkoznak.
- 51 A Törvényszék egymást követően fogja vizsgálni a fenti 47–49. pontban azonosított különböző jogalapokat, és ebben az összefüggésben fogja figyelembe venni a keresetlevél első részének a) szakaszában azonosított különböző hibákat.

1. A nyilvánvaló értékelési hibára, az EUSZ 5. cikk megsértésére, az adóztatási szuverenitás elvének megsértésére és a hatáskörtúllépésre alapított jogalapról (a megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdésének megsemmisítésére irányuló első jogalap)

- 52 A megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdésének megsemmisítésére irányuló első jogalapjuk keretében a felperesek lényegében azt állítják, hogy a Bizottság megsértette az EUSZ 5. cikkben előírt hatáskörmegosztás elvét, amelynek alapján a közvetlen adóztatás területe a tagállamok szuverenitási körébe és hatáskörébe tartozik, továbbá az EUSZ 17. cikk (1) bekezdésére tekintettel túllépte a hatáskörét, amikor az állami támogatásokkal kapcsolatos hatáskörét egy látszólagos kettős adómentesség elleni küzdelem érdekében gyakorolta. A Bizottság így megkerülte az EUMSZ 116. cikkben előírt eljárást, amely lehetővé teszi számára, hogy eljárjon, ha megállapítja, hogy a tagállamok törvényi rendelkezései közötti különbségek torzítják a belső piaci verseny feltételeit.
- 53 A felperesek hangsúlyozzák, hogy az állami támogatások ellenőrzése nem érinti a tagállamok arra való hatáskörét, hogy megválasszák az általuk legmegfelelőbbnek ítélt adórendszert, és ennek keretében önállóan határozzák meg az adóköteles bevételek és nyereségek kategóriáit és számítási módját (az adóalapot). Az ítélezési gyakorlatból egyértelműen kitűnik, hogy az előny fennállását a nemzeti adószabályokban meghatározott úgynevezett „általános” adóztatáshoz viszonyítva kell megállapítani, és a Bizottság nem rendelkezik hatáskörrel arra, hogy önállóan határozza meg az úgynevezett „általános” adóztatást. Így, noha a tagállamok az adójogi hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni, ez nem hatalmazza fel a Bizottságot arra, hogy kiterjessze a releváns referenciakeretet képező általános adószabályok hatályát, sem pedig arra, hogy az említett keretet alkotó szabályoktól való eltérések megszüntetésén túlmenően beavatkozzon valamely tagállam szuverén döntéseibe.

- 54 Márpedig egyrészt a felperesek azt állítják, hogy a Bizottság nyilvánvaló értékelési hibát követett el, amikor megállapította, hogy az ITA 2010 célja az, hogy a társaságok eredményének vagy nyereségének teljes összegét megadóztassák, és amikor megállapította, hogy a jogdíjakból származó (passzív) bevételek adóztatásának elmaradása az ITA 2010-től való eltérésnek minősül. Másrészt azt állítják, hogy a Bizottság túlságosan kiterjesztően alkalmazta az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdését és azt az elvet, amely szerint valamely állami támogatást annak hatásai alapján kell meghatározni, valamint hogy a jelen ügy különbözik a 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732), valamint a 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet (C-20/15 P és C-20/15 P, EU:C:2016:981) alapjául szolgáló ügytől.
- 55 A Bizottság vitatja ezeket az érveket.
- 56 Elsősorban az EUSZ 5. cikk megsértésére vonatkozó állítást illetően emlékeztetni kell arra, hogy azon területeken kívül, amelyeken az uniós adójogszabályok harmonizáció tárgyát képezik, az egyes adók alapvető jellemzőinek meghatározása – a tagállamok adójogi autonómiájának tiszteletben tartásával – e tagállamok mérlegelési jogkörébe tartozik, amely jogkört mindazonáltal az uniós jog tiszteletben tartása mellett kell gyakorolniuk. Ugyanez érvényes többek között az adókulcs megválasztására is, amely arányos vagy progresszív lehet, illetve az adó alapjának és az adóköteles eseménynek a meghatározására (2021. március 16-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet, C-652/19 P, EU:C:2021:201, 38. pont).
- 57 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azonban az uniós jog fejlődésének jelenlegi szakaszában a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban e hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (lásd: 2012. július 12-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-269/09, EU:C:2012:439, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ezért az állami támogatások terén a tagállamok olyan területeken – így a közvetlen adózás területén is – történő beavatkozásai, amelyek az Európai Unióban nem képezik harmonizáció tárgyát, nincsenek kizárva az állami támogatások ellenőrzésére vonatkozó szabályozás hatálya alól.
- 58 A tagállamok ugyanis az adójogi hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni, és ebben az összefüggésben tartózkodniuk kell minden olyan intézkedés meghozatalától, amely a belső piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatást képezhet (lásd ebben az értelemben: 2010. június 3-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-487/08, EU:C:2010:310, 37. pont).
- 59 Ennélfogva a Bizottság az adóintézkedéseket állami támogatásnak minősítheti, amennyiben az ilyen minősítéshez szükséges feltételek teljesülnek (lásd ebben az értelemben: 1974. július 2-i Olaszország kontra Bizottság ítélet, 173/73, EU:C:1974:71, 28. pont; 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet, C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416, 81. pont; 2015. március 25-i Belgium kontra Bizottság ítélet, T-538/11, EU:T:2015:188, 65. és 66. pont).
- 60 Márpedig azon feltételt illetően, amely szerint a szóban forgó intézkedésnek gazdasági előnyt kell biztosítania, emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint formájától függetlenül állami támogatásnak minősül az a beavatkozás, amely közvetlenül vagy közvetve alkalmas vállalkozások előnyben részesítésére, illetve amelynek esetében úgy tekintendő, hogy az olyan gazdasági előnyt nyújt a kedvezményezett vállalkozásnak, amelyet az az általános piaci

feltételek között nem érhetett volna el (lásd: 2010. szeptember 2-i Bizottság kontra Deutsche Post ítélet, C-399/08 P, EU:C:2010:481, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2014. október 9-i Ministerio de Defensa és Navantia ítélet, C-522/13, EU:C:2014:2262, 21. pont).

- 61 Közelebbről az az intézkedés, amellyel a hatóságok olyan előnyös adójogi bánásmódot biztosítanak egyes vállalkozásoknak, amely ugyan nem jár együtt állami források átruházásával, de pénzügyileg kedvezőbb helyzetbe hozza a kedvezményezetteket, mint a többi adóalanyt, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében állami támogatásnak minősül (1994. március 15-i Banco Exterior de España ítélet, C-387/92, EU:C:1994:100, 14. pont; 2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítélet, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Egyebekben az adóintézkedések esetében még az előny fennállását is csupán egy általános adóztatáshoz (2006. szeptember 6-i Portugália kontra Bizottság ítélet, C-88/03, EU:C:2006:511, 56. pont), vagyis a tagállam által adójogi autonómiája alapján meghatározott adószabályokhoz viszonyítva lehet megállapítani.
- 62 Következésképpen a tagállamok adójogi autonómiája nem jelenti azt, hogy nem tartozik az EUMSZ 107. cikk hatálya alá egyetlen olyan adóintézkedés sem, amely többek között az adóhatóságok által figyelembe vett adóalapot érinti. Egy adóintézkedést ugyanis, amennyiben valójában hátrányos megkülönböztetést valósít meg a figyelembe veendő referenciakeretet alkotó általános adórendszer által kitűzött célra tekintettel hasonló helyzetben lévő társaságok között, és ezáltal az intézkedés kedvezményezettjei számára olyan szelektív előnyöket biztosít, amelyek „bizonyos” vállalkozásokat vagy „bizonyos” áruk termelését előnyben részesítik, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében állami támogatásnak kell tekinteni (lásd ebben az értelemben: 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet, C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 104. pont).
- 63 A fentiekből következik, hogy mivel a Bizottság hatáskörrel rendelkezik arra, hogy ellenőrizze az EUMSZ 107. cikk tiszteletben tartását, nem lépte túl a hatáskörét, amikor megvizsgálta a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradását annak ellenőrzése céljából, hogy ez az intézkedés támogatási programnak minősül-e, és amennyiben annak minősül, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében összeegyeztethető-e a belső piaccal.
- 64 A felperesek egyetlen érve sem alkalmas e megállapítás megkérdőjelezésére.
- 65 Először is, a fenti 57. pontban ismertetett ítélkezési gyakorlatból vitathatatlanul az következik, hogy a Bizottság az uniós jog fejlődésének jelenlegi szakaszában nem rendelkezik olyan hatáskörrel, amely lehetővé teszi számára, hogy önállóan határozza meg a vállalkozás „általános” adózását, elvonatkoztatva a nemzeti adószabályoktól. Mindazonáltal rá kell mutatni, hogy az előny és a szelektivitás kritériumának elemzése során a Bizottság a Gibraltárra alkalmazandó adórendelkezésekre, nevezetesen az ITA 2010 rendelkezéseire, és különösen az említett törvény 11., 16. és 74. cikkére és 1. mellékletére hivatkozott, valamint az Egyesült Királyság és a gibraltári hatóságok azon észrevételeire, amelyek az ITA 2010 által bevezetett adórendszer tartalmának és alapelveinek tisztázására irányultak. Így a felperesek állításával ellentétben a Bizottság nem önállóan határozta meg az „általános” adóztatást, és a jelen ügyben nem sérthette meg a hatáskörmegosztás elvét.

- 66 Másodsor, a Bizottság a Gibraltárra alkalmazandó adórendelkezések értelmezése során nem hagyhatja figyelmen kívül a tagállamok közvetlen adóztatás területén fenntartott hatáskörét. A Bizottság ugyanis az adóintézkedések állami támogatásokkal kapcsolatos ellenőrzése címén maga értékelheti a nemzeti adórendelkezéseket, amely értékelést adott esetben az érintett tagállam vagy az esetleges érdekelt felek a Törvényszék előtti megsemmisítés iránti kereset keretében vitathatják.
- 67 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy a Bizottság a Gibraltárra alkalmazandó adórendelkezések értékelését az Egyesült Királyság és a gibraltári hatóságok által közölt információkra alapozta. Közelebbről, amint az a megtámadott határozat (93) preambulumbekzdéséből és 46. lábjegyzetéből kitűnik, a Bizottság a referenciakeretet – az általános adóztatás vezérelveit és e keret célkitűzését is beleértve – az Egyesült Királyság hatóságai által a közigazgatási eljárás keretében közölt információk alapján határozta meg.
- 68 Harmadszor, amint arra a Bizottság az ellenkérelem 75. pontjában rámutat, a valamely állami támogatás adójog területén történő fennállásának ellenőrzésére irányuló hatásköre nem korlátozódik arra az esetre, amelyben a nemzeti adószabályozástól való formális eltérés áll fenn. A szabályozási módszernek ugyanis nincs jelentősége valamely nemzeti intézkedés hatásainak az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésére tekintettel történő értékelése szempontjából (lásd ebben az értelemben: 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 79. pont). Így a Bizottság – a felperesek állításával ellentétben – nem lépte túl a hatáskörét azzal, hogy az ITA 2010 által kialakított adózási rendszer vezérelvei fényében megvizsgálta a bevételek valamely kategóriája adóztatásának elmaradását vagy e bevételeknek az adóköteles bevételkategoróriák közé történő felvételének elmaradását.
- 69 Negyedszer, a felperesek által különösen az ITA 2010 célkitűzésének és vezérelveinek azonosítását, az esetleges hátrányos megkülönböztetés bizonyításának hiányát, valamint a 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732) és a 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981) jelen ügyben történő alkalmazását illetően hivatkozott értékelési hibák és jogsértések hatástalanok a Bizottság hatásköre esetleges hiányának alátámasztása szempontjából. Ezek az érvek éppen ellenkezőleg arra irányulnak, hogy vagy nyilvánvaló értékelési hibákra és az EUMSZ 107. cikk Bizottság általi megsértésére, vagy a hatáskörének gyakorlása során elkövetett hibákra és jogsértésre hivatkozzanak.
- 70 A fenti megfontolások összességére figyelemmel meg kell állapítani, hogy a Bizottság a megtámadott határozat elfogadásával nem sértette meg az EUSZ 5. cikket.
- 71 Másodsorban a hatáskörrel való visszaélésre vonatkozó állítást illetően emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint valamely jogi aktus csak akkor jogellenes hatáskörrel való visszaélés miatt, ha objektív, releváns és egybehangzó bizonyítékok alapján nyilvánvaló, hogy azt kizárólag vagy legalábbis elsősorban a hivatkozott céloktól eltérő célok elérése érdekében, vagy az ügy körülményeinek kezelésére a Szerződések által kifejezetten előírt eljárás megkerülése érdekében fogadták el (lásd ebben az értelemben: 2013. április 16-i Spanyolország és Olaszország kontra Tanács ítélet, C-274/11 és C-295/11, EU:C:2013:240, 33. pont; 2018. július 12-i PA kontra Parlament ítélet, T-608/16, nem tették közzé, EU:T:2018:440, 42. pont).

- 72 Márpedig a jelen ügyben nem kifogásolható a Bizottsággal szemben, hogy a megtámadott határozat elfogadása révén visszaélt volna a hatáskörével, mivel e határozat arra irányul, hogy egy hivatalos vizsgálati szakasz végén megállapítsa, hogy a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása a belső piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatásnak minősül.
- 73 Ráadásul önmagában az az állítás, amely szerint a Bizottság az állami támogatásokkal kapcsolatos hatáskörét egy látszólagos kettős adómentesség elleni küzdelem céljára használta fel, nem minősül olyan objektív, releváns és egybehangzó bizonyítékok együttesének, amelyek lehetővé teszik annak megállapítását, hogy a Bizottság megkísérelte volna megkerülni az EUMSZ 116. cikkben előírt eljárást. Azonkívül, hogy a megtámadott határozat nem kérdőjelezi meg a territorialitás elvének alkalmazását, meg kell állapítani egyrészt, hogy az az elemzés, amely szerint a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása támogatási intézkedésnek minősül, nem veszi figyelembe azt, hogy e bevételeket más adóztatási joghatóságokban adóztatják-e, vagy sem, és kizárólag a Gibraltáron alkalmazandó adószabályokon alapul. Másrészt a megtámadott határozatból nem tűnik ki, hogy a Bizottság a Gibraltáron alkalmazandó adójogot a különböző tagállamokban alkalmazandó joghoz kívánta volna igazítani.
- 74 E körülmények között meg kell állapítani, hogy a Bizottság nem követett el hatáskörrel való visszaélést.
- 75 A fenti megfontolásokra tekintettel a megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdésének megsemmisítésére irányuló első jogalapot el kell utasítani.

2. A nyilvánvaló értékelési hibákra és az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének megsértésére alapított jogalapokról (a megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdésének megsemmisítésére irányuló második, harmadik és negyedik jogalap)

- 76 A megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdésének megsemmisítésére irányuló második, harmadik és negyedik jogalap lényegében nyilvánvaló értékelési hibákon és az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének megsértésén alapul, amennyiben a Bizottság megállapította, hogy a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása szelektív előnyt biztosított a kedvezményezettjeinek. A felperesek először is az előny elemzését vitatják (a megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdésének megsemmisítésére irányuló második jogalap), másodszer a szelektivitással kapcsolatos következtetéseket (a megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdésének megsemmisítésére irányuló harmadik jogalap), harmadszor pedig a Bizottság által megállapított szelektív előny terjedelmét (a megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdésének megsemmisítésére irányuló harmadik jogalap). A felperesek által felhozott különböző jogalapok a gibraltári adójog tartalmával és hatályával kapcsolatos, a kereset első részének a) szakaszában azonosított nyilvánvaló értékelési hibákra hivatkoznak.

a) Előzetes megfontolások

1) A megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdésének tárgyát képező támogatási intézkedésről

- 77 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy amint az a megtámadott határozat (28), (33) és (82) preambulumbekkezdéséből kitűnik, az említett határozat 1. cikke (2) bekezdésének tárgyát képező intézkedés a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása, amelyet a Bizottság a „jogdíjakból származó bevételekre vonatkozó adómentesség[nek]” minősített. Amint arra a Bizottság a megtámadott határozat (28), (33) és (93) preambulumbekkezdésében

rámutatott, az adóztatás ezen elmaradása abból ered, hogy a jogdíjakból származó bevételek nem kerültek be a Gibraltáron adóköteles bevételek ITA 2010 – az adóköteles bevételek kategóriáit kimerítő jelleggel felsoroló – 1. mellékletében felsorolt kategóriái közé.

- 78 E tekintetben rá kell mutatni egyrészt arra, hogy az eljárás megindításáról szóló határozatból (lásd különösen az említett határozat (34) preambulumbekzdését), amelynek fényében a megtámadott határozatot értelmezni kell, kitűnik, hogy a megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdésének tárgyát képező intézkedés pontosabban a jogdíjakból származó bevételek mint passzív bevételek („passive income”) adóztatásának elmaradása. Ez az értelmezés következik a megtámadott határozat 25. lábjegyzetével együttesen értelmezett (76) preambulumbekzdéséből is, amely lábjegyzetben a Bizottság kifejtette, hogy a megtámadott határozatban foglalt értékelés csak a passzív érdekeltségekből és a jogdíjakból származó bevételekre vonatkozik, a passzív bevételek egyéb kategóriáira nem. Másrészt, amint az a megtámadott határozat (76) preambulumbekzdésében pontosításra került, a jogdíjakból származó bevételek adóztatása elmaradásának vizsgálata kizárólag a 2011. január 1. és 2013. december 31. közötti időszakra vonatkozott.
- 79 Márpedig először is, amennyiben a felperesek arra hivatkoznak, hogy a Bizottság tévesen minősítette „implicit adómentességnek” a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradását, és figyelmen kívül hagyta azt, hogy az ITA 2010 11. cikke szerint csak az 1. mellékletben felsorolt kategóriák valamelyikébe tartozó bevételek adókötelesek Gibraltáron, meg kell állapítani, hogy a megtámadott határozat (93) preambulumbekzdésében a Bizottság igenis figyelembe vette azt, hogy az ITA 2010 11. cikke szerint Gibraltáron csak az ITA 2010 1. mellékletében felsorolt kategóriák valamelyikébe tartozó bevételek adókötelesek. A megtámadott határozatban ugyanis egyértelművé tette, hogy a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása „implicit adómentességnek” minősül, mivel a jogdíjakból származó bevételek nem kerültek feltüntetésre a Gibraltáron adóköteles bevételek 1. mellékletben felsorolt és az ITA 2010 szerinti adórendszer hatálya alá tartozó kategóriái között. A megtámadott határozat (28), (32) és (33) preambulumbekzdéséből, valamint 17. lábjegyzetéből az is kitűnik, hogy a Bizottság figyelembe vette azt, hogy 2011. január 1. és 2013. december 31. között a jogdíjakból származó bevételek nem tartoztak a Gibraltáron adóköteles bevételek ITA 2010 1. mellékletében felsorolt kategóriái közé, és nem voltak adókötelesek.
- 80 Egyébiránt emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése nem tesz különbséget az állami beavatkozás okai vagy célkitűzései szerint, hanem azt annak hatásai alapján, tehát az alkalmazott módszerektől függetlenül határozza meg (lásd ebben az értelemben: 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet, C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 87. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 81 Így az a körülmény, hogy a jogdíjakból származó bevételek Gibraltáron nem tartoznak a jövedelemadó hatálya alá amiatt, hogy azokat nem vették fel az ITA 2010 1. mellékletében felsorolt bevételkategoróriák közé, ugyanolyan hatásokkal járt, mint ha e bevételkategoríát az említett mellékletben felsorolták volna, azonban formálisan adómentességben részesült volna. Ugyanis, amint arra lényegében Campos Sánchez-Bordona főtanácsnok a Wereldhave Belgium és társai ügyre vonatkozó indítványában (C-448/15, EU:C:2016:808, 40. és 42. pont) rámutatott, az adó hatálya alá tartozás hiányában nem valósul meg az adóztatandó tényállás, míg adómentesség esetében igen. Ez utóbbi esetén a fő adókötelezettség elméletileg létrejött, de az adóalany a törvény által részben vagy teljesen mentesül az adó megfizetése alól, amely végeredményben tőle nem követelhető. Így az „adó hatálya alá tartozás hiánya” és az „adómentesség” azonos hatásokat vált

- ki, nevezetesen az adóztatás elmaradását. Ebből következik, hogy a Bizottság nem követett el hibát, amikor a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradását „implicit adómentességnek” minősítette.
- 82 Másodsor, amennyiben a felperesek vitatják a megtámadott határozat (33) preambulumbekzdésében szereplő azon állítást, amely szerint a jogdíjakból származó bevételek az ITA 2010 alapján soha nem voltak adókötelesek, és előadják, hogy ezek a bevételek még az ITA 2010 2013. évi módosítása előtt is az ITA 2010 1. mellékletében felsorolt A. bevételkategoríába, vagyis a „kereskedelmi, üzleti, foglalkozási és szakmai” nyereség körébe tartoztak, a következőket kell megállapítani.
- 83 Amint az a fenti 77. és 78. pontból kitűnik, az említett határozat 1. cikke (2) bekezdésének tárgyát képező intézkedés a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása, amelyet a Bizottság a „jogdíjakból származó bevételekre vonatkozó adómentesség[nek]” minősített, és amely abból ered, hogy a jogdíjakból származó bevételek nem szerepeltek a Gibraltáron adóköteles bevételeknek az ITA 2010 1. mellékletében felsorolt kategóriái között. Ez az intézkedés kifejezetten a jogdíjakból származó bevételekre vonatkozik, amennyiben azok passzív bevételeknek minősülnek. Márpedig a felperesek maguk is elismerik, hogy a jogdíjakból származó „tisztán passzív” bevételek, amelyek nem vállalkozási tevékenységből származnak, egészen az ITA 2010 2013. évi módosításainak 2014. január 1-jei hatálybalépéséig nem tartoztak az ITA 2010 1. mellékletében felsorolt egyik bevételkategoríába sem, és ennél fogva Gibraltáron nem voltak adókötelesek.
- 84 Ebből következik, hogy a felperesek által hivatkozott hibák nem alkalmasak azon megállapítás megkérdőjelezésére, amely szerint a jogdíjakból származó bevételek, amelyek passzív bevételnek minősülnek, főszabály szerint nem tartoztak az ITA 2010 2014. január 1-jét megelőző változatának 1. mellékletében felsorolt bevételkategoríák közé, és következésképpen nem voltak adókötelesek Gibraltáron. Következésképpen ezek az érvek nem alkalmasak arra, hogy megkérdőjelezzék a megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdésének jogszerűségét, és azokat mint hatástalanokat el kell utasítani.
- 85 A Bizottság mindenesetre nem követett el hibát, amikor azt állította, hogy a jogdíjakból származó bevételek Gibraltáron nem voltak adókötelesek, anélkül hogy megvizsgálta volna, hogy e bevételek az ITA 2010 1. mellékletében felsorolt bevételek A. kategóriája alapján adóztathatók-e.
- 86 Az egyesült királysági és a gibraltári hatóságok ugyanis a közigazgatási eljárás keretében benyújtott különböző észrevételeikben következetesen megerősítették, hogy a jogdíjakból származó bevételek az ITA 2010 2011. január 1. és 2013. december 31. között hatályos változata alapján Gibraltáron nem voltak adókötelesek. Ezenfelül az Egyesült Királyság az ITA 2010-nek a 2012. szeptember 14-i észrevételeihez csatolt bemutatásában egyértelműen kifejtette, hogy a jogdíjakból származó bevételek nem tartoztak a Gibraltáron adóköteles bevételeknek az ITA 2010 1. mellékletében felsorolt kategóriái közé, és különösen, hogy azok nem voltak az említett mellékletben felsorolt A. bevételkategoríába tartozó kereskedelmi vagy üzleti nyereségnek tekinthetők.
- 87 Egyébiránt meg kell állapítani, hogy az ITA 2010 azon értelmezése, amely szerint a jogdíjakból származó bevételek Gibraltáron soha nem voltak adókötelesek, összeegyeztethető a feltételes adómegállapítási határozat iránti 2012. szeptember 11-i kérelem tartalmával, amelynek alapján az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozatot meghozták. Ebben a

dokumentumban ugyanis maguk a felperesek jelezték, hogy véleményük szerint az MJN GibCo által kapott, jogdíjakból származó bármely bevétel nem tartozik a Gibraltáron adóköteles bevételeknek az ITA 2010 1. mellékletében felsorolt egyik kategóriájába sem.

- 88 Ebből következik, hogy a Bizottság nem követett el hibát, amikor úgy ítélte meg, hogy a jogdíjakból származó bevételek 2011. január 1. és 2013. december 31. között Gibraltáron nem voltak adókötelesek, sem pedig annak vizsgálata során, hogy az adóztatás elmaradásában álló ilyen intézkedés szelektív előnyt biztosíthat-e a kedvezményezettjeinek, és így az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak minősülhet-e.

2) Az előny és a szelektivitás kritériumának vizsgálatáról

- 89 Az ítélkezési gyakorlat szerint az állami támogatásnak való minősítéshez az EUMSZ 107. cikk szerinti összes feltétel teljesülése szükséges. Ily módon rögzítésre került, hogy ahhoz, hogy valamely intézkedést állami támogatásnak lehessen minősíteni, először is a beavatkozásnak az állam által vagy állami forrásból kell történnie, másodszer ennek a beavatkozásnak alkalmasnak kell lennie arra, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet, harmadszor a kedvezményezett számára előnyt kell biztosítani, negyedszer pedig torzítania kell a versenyt vagy azzal kell fenyegetnie (lásd: 2016. december 21-i Bizottság kontra Hansestadt Lübeck ítélet, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 90 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy az adóintézkedések EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szempontjából történő elemzése keretében mind az előny, mind pedig a szelektivitás kritériumának vizsgálata előzetesen magában foglalja az e vizsgálat szempontjából releváns referenciakeretet képező általános adózási szabályok meghatározását.
- 91 Egyrészt az adóintézkedések esetében még az előny fennállását is csupán egy általános adóztatáshoz viszonyítva lehet megállapítani (2006. szeptember 6-i Portugália kontra Bizottság ítélet, C-88/03, EU:C:2006:511, 56. pont). Az ilyen intézkedés ugyanis gazdasági előnyt biztosít kedvezményezettje számára, amennyiben enyhíti a vállalkozás költségvetésének általános terheit, és amely ezáltal, anélkül hogy a szó szoros értelmében szubvenció lenne, azzal azonos természetű és hatású (2014. október 9-i Ministerio de Defensa és Navantia ítélet, C-522/13, EU:C:2014:2262, 22. pont). Ily módon a referenciakeret révén éppen az „általános” adóztatást lehet megállapítani.
- 92 Másrészt valamely nemzeti adóintézkedés szelektívnek minősítéséhez először is előzőleg meg kell határozni és meg kell vizsgálni az adott tagállamban hatályban lévő adózási rendszer szerinti közös vagy általános rendszert (2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítélet, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49. pont).
- 93 Egyébiránt a Bizottság a referenciakeret fogalmával kapcsolatos értelmezését az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról szóló közleményben (HL 2016. C 262., 1. o.) pontosította. E közlemény, noha nem kötheti a Törvényszéket, hasznos kiindulópontként szolgálhat (lásd ebben az értelemben és analógia útján: 2017. július 26-i Cseh Köztársaság kontra Bizottság ítélet, C-696/15 P, EU:C:2017:595, 53. pont).
- 94 Az állami támogatás fogalmáról szóló közlemény 133. pontja többek között kimondja, hogy a referenciarendszer olyan következetes szabályok összessége, amelyeket általában a rendszer célja szerint – objektív kritériumok alapján – annak hatálya alá tartozó valamennyi vállalkozásra alkalmazni kell. Az állami támogatás fogalmáról szóló közlemény említett pontja rögzíti, hogy e

szabályok jellemzően nem csak a rendszer hatályát, hanem egyúttal a rendszer alkalmazásának feltételeit, a hatálya alá tartozó vállalkozások jogait és kötelezettségeit, valamint a rendszer működésének gyakorlati szabályait is meghatározzák.

- 95 A jelen ügyben, noha a felperesek nem vitatják, hogy a Bizottság helyesen tekintette úgy, hogy az ITA 2010 minősül a jogdíjakból származó bevételek adóztatása elmaradásának vizsgálata szempontjából releváns referenciakeretet képező általános adózási szabályoknak, a megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdésének megsemmisítésére irányuló második, harmadik és negyedik jogalap alátámasztása érdekében vitatják a Bizottság által az ITA 2010 tartalmára és célkitűzésére vonatkozóan elfogadott értelmezést.
- 96 Következésképpen először a felperesek azon érveit kell megvizsgálni, amelyek a referenciakeretet képező, a társaságok bevételeinek adóztatására vonatkozó gibraltári általános szabályok tartalmának és célkitűzésének Bizottság általi értelmezését vitatják, majd ezt követően egymás után meg kell vizsgálni a szelektív előny Bizottság általi elemzésének vitatására irányuló különböző jogalapokat.

b) A Bizottságnak a referenciakeretre és a gibraltári általános adózási szabályokra vonatkozó értékeléséről

- 97 Amint az a megtámadott határozat (28)–(30) preambulumbekkezdéséből kitűnik, a társaságok bevételeinek adóztatására vonatkozó rendszert illetően az ITA 2010 releváns rendelkezéseit elsősorban a 11., a 16. és a 74. cikk jelentette.
- 98 Az ITA 2010 „Adókötelezettség” („Charge to Tax”) című II. részében szerepelt többek között az ITA 2010 „Az adókötelezettség” („The Charge to Taxation”) című 11. cikke, amely a következőképpen rendelkezett:

„(1) Az adót – a[z ITA 2010] és a Szabályok rendelkezéseire figyelemmel – az egyes adóévekre vagy beszámolási időszakokra vonatkozóan időszakosan meghatározott adómérték szerint, minden személynek az 1. melléklet A–C. táblázatában [...] meghatározott és Gibraltáron szerzett vagy onnan származó bevételei után kell megfizetni.

[...]”

- 99 A 2011. január 1. és 2013. december 31. között alkalmazandó változatban a „Heads of charge” című 1. melléklet, amelyre az ITA 2010 11. cikkének (1) bekezdése közvetlenül hivatkozik, a Gibraltáron adóköteles bevételek három kategóriáját azonosította, nevezetesen:
- az A. kategóriát, amely magában foglalta egyrészt valamely vállalkozás vagy vagyonkezelő társaság kereskedelemből, üzleti tevékenységből, foglalkozásból vagy szakmából (trade, business, profession or vocation) származó eredményét és nyereségét, másrészt pedig az ingatlanból (real property) származó bevételeket;
 - a B. kategóriát, amely a munkavállalásból és önálló vállalkozásból származó bevételekre vonatkozott;
 - a C. kategóriát, amely az „egyéb bevételre” (other income) vonatkozott, amelyek között szerepeltek többek között az osztalékok és az alapokból származó bevételek és a nyugdíjak.

100 Ezenfelül az ITA 2010 74. cikke az ITA 2010 11. cikkében szereplő, „Gibraltáron szerzett vagy onnan származó” fogalmat a következőképpen határozta meg:

„a) a b) [pontra] is figyelemmel, a nyereséget termelő tevékenységek (vagy a tevékenységek többségének) helyszíne alapján kell meghatározni;

b) az a) [pont] alkalmazásában a vállalkozás nyereségét termelő tevékenységek többsége Gibraltáron megvalósultnak tekintendő a következők esetében:

i. valamely vállalkozásnak a bevételt keletkeztető mögöttes tevékenysége valamely gibraltári törvény alapján engedélyhez és szabályozáshoz kötött; vagy

ii. valamely vállalkozás, amely fióktelepen vagy bármely formájú állandó telephelyen keresztül jogszerűen köthet ügyleteket Gibraltáron abból adódóan, hogy engedéllyel rendelkezik valamely más joghatóságban, amely Gibraltárra történő passzportálási jogokkal rendelkezik, és amely vállalkozásnak ennek hiányában Gibraltáron engedélyre lenne szüksége és szabályozva lenne;

c) a b) pont nem alkalmazható egy gibraltári társaság olyan fióktelepére vagy állandó telephelyére, amely Gibraltáron kívül végez tevékenységet, a Gibraltáron kívül végzett tevékenységek mértékéig.”

101 Az ITA 2010 „Az adó kiszámítása” („Computation of assessments”) című III. része tartalmazta az „Adóalap” („Basis of assessment”) című 16. cikk (1) bekezdését, amely a következőképpen rendelkezett:

„(1) Ha e törvény másképp nem rendelkezik, a vállalkozások adóköteles eredményének vagy nyereségének összege megegyezik a társaság által a beszámolási időszakban termelt eredmény vagy nyereség teljes összegével.”

102 Egyrészt a felperesek azt állítják, hogy a Bizottság a társaságok bevételeinek adóztatására vonatkozó gibraltári rendszer bevételecsoportokon alapuló jellegét figyelmen kívül hagyva tévesen tekintette úgy, hogy az ITA 2010 célkitűzése a számviteli nyereség, és így az adófizető társaságok valamennyi bevételeinek megadóztatása. Másrészt előadják, hogy a Bizottság tévesen állapította meg, hogy a territorialitás elve alapján a gibraltári társaságok által kapott, jogdíjakból származó bevételeket Gibraltáron szerzettnek vagy onnan származónak tekintették.

103 Mivel a felek nem értenek egyet a bizonyítási terhet illetően, valamint a Bizottságnak a gibraltári adójog tartalmára és hatályára vonatkozó értékelése tekintetében a Törvényszék által lefolytatandó felülvizsgálat terjedelmével kapcsolatban, meg kell jegyezni, hogy az állami támogatások területét érintő határozatok elfogadása során a nemzeti jog megállapítása ténykérdés (lásd ebben az értelemben: 2011. december 21-i A2A kontra Bizottság ítélet, C-318/09 P, nem tették közzé, EU:C:2011:856, 125. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Így az a kérdés, hogy a Bizottság helyesen értelmezte-e, illetve mennyiben értelmezte helyesen valamely nemzeti szabály tartalmát és hatályát, az uniós bíróság ténymegállapításához tartozik, és a bizonyításfelvételre, valamint a bizonyítási teher megoszlására vonatkozó szabályoknak van alávetve (lásd ebben az értelemben: 2015. november 26-i Comunidad Autónoma del País Vasco és Itelazpi kontra Bizottság ítélet, T-462/13, EU:T:2015:902, 71. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 104 Fontos emlékeztetni arra, hogy az állami támogatások ellenőrzésével kapcsolatban főszabály szerint a Bizottság feladata, hogy az ilyen támogatás fennállásáról a megtámadott határozatban bizonyítékkal szolgáljon (lásd ebben az értelemben: 2007. szeptember 12-i Olympiaki Aeroporia Ypiresies kontra Bizottság ítélet, T-68/03, EU:T:2007:253, 34. pont; 2015. június 25-i SACE és Sace BT kontra Bizottság ítélet, T-305/13, EU:T:2015:435, 95. pont). Ebben az összefüggésben a Bizottság köteles a szóban forgó intézkedések vizsgálatára irányuló eljárást gondosan és pártatlanul lefolytatni annak érdekében, hogy a támogatás fennállását – adott esetben pedig az összeegyeztethetetlenségét vagy jogellenességét – megállapító végleges határozat meghozatala során a lehető legteljesebb körű és legmegbízhatóbb adatok álljanak rendelkezésre (lásd ebben az értelemben: 2010. szeptember 2-i Bizottság kontra Scott ítélet, C-290/07 P, EU:C:2010:480, 90. pont; 2014. április 3-i Franciaország kontra Bizottság ítélet, C-559/12 P, EU:C:2014:217, 63. pont).
- 105 Ezenkívül emlékeztetni kell arra, hogy az állami támogatások területén a bizonyítási teher megosztása a Bizottsággal, valamint az érintett tagállammal szemben fennálló eljárási kötelezettségek tiszteletben tartásának van alárendelve az intézmény azon hatáskörének gyakorlása keretében, amelynek alapján a tagállamot rábírhatja arra, hogy valamennyi szükséges információt bocsássa a rendelkezésre (lásd: 2008. november 28-i Hotel Cipriani és társai kontra Bizottság ítélet, T-254/00, T-270/00 és T-277/00, EU:T:2008:537, 232. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Közelebbről, a Bizottsággal való együttműködési kötelezettsége értelmében az érintett tagállam, valamint az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdése alapján észrevételek benyújtására megfelelően felhívott érdekelt felek feladata, hogy előterjessék érveiket, és minden olyan információt a Bizottság rendelkezésre bocsássanak, amelyek alapján az ügy valamennyi adatáról felvilágosítás nyerhető (lásd ebben az értelemben: 2008. november 28-i Hotel Cipriani és társai kontra Bizottság ítélet, T-254/00, T-270/00 és T-277/00, EU:T:2008:537, 233. pont).
- 106 A Bizottságot ugyanis nem terheli olyan kötelezettség, amelynek keretében hivatalból és feltételezések alapján vizsgálnia kellene, hogy melyek azok a ténybeli és jogi körülmények, amelyeket a közigazgatási eljárás során a rendelkezésre bocsáthattak volna (lásd ebben az értelemben: 1998. április 2-i Bizottság kontra Sytraval és Brink's France ítélet, C-367/95 P, EU:C:1998:154, 60. pont; 2004. január 14-i Fleuren Compost kontra Bizottság ítélet, T-109/01, EU:T:2004:4, 49. pont).
- 107 Végül meg kell állapítani, hogy az EUMSZ 263. cikkben alapuló megsemmisítés iránti kereset keretében valamely állami támogatással kapcsolatos határozat jogszerűségét azon információk alapján kell megítélni, amelyek a határozat meghozatalakor – többek között a nemzeti jogi háttérrel illetően – a Bizottság rendelkezésére állhattak (lásd ebben az értelemben: 2014. július 16-i Zweckverband Tierkörperbeseitigung kontra Bizottság ítélet, T-309/12, nem tették közzé, EU:T:2014:676, 97. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 108 Ezen elvek fényében kell megvizsgálni a felperesek által az ITA 2010 tartalmának és hatályának a Bizottság általi értékelésével kapcsolatban hivatkozott különböző hibákat.

1) Az ITA 2010 célkitűzéséről és az e törvény alapján adóköteles bevételek azonosításáról

- 109 Az érvek első csoportjával a felperesek lényegében a Bizottság azon értékelését vitatják, amely szerint az ITA 2010 célja az volt, hogy a teljes számviteli nyereséget, és így a Gibraltáron szerzett vagy onnan származó valamennyi bevételt megadóztassa. Különösen azt kifogásolják, hogy a Bizottság nem vette figyelembe azt, hogy csak bizonyos, az ITA 2010 1. mellékletében felsorolt bevételkategoróriák voltak adókötelesek Gibraltáron.

- 110 A felperesek azt állítják, hogy a Bizottság – különösen a megtámadott határozat (90) preambulumbekzdésében – tévesen állapította meg, hogy a számviteli nyereség képezi a gibraltári székhelyű társaságok adóalapját, és hogy az ITA 2010 célja az említett társaságok teljes „számviteli nyereségének” megadóztatása, amely folytán valamennyi bevételük az ITA 2010 hatálya alá tartozott. A társaságok bevételei ugyanis csak azzal a kettős feltétellel voltak adókötelesek Gibraltáron, hogy azok az ITA 2010 1. mellékletében felsorolt „adóköteles bevételkategoriókba” tartoznak (az ITA 2010 11. cikke), valamint hogy azokat Gibraltáron szereztek vagy onnan származnak (az ITA 2010 11. és 74. cikke). E tekintetben a felperesek azt állítják, hogy a gibraltári adórendszer bevételcsoportokon alapuló rendszer volt, mivel abban állt, hogy a bevételeknek csak bizonyos, a törvény által pontosan meghatározott kategóriáit adóztatta meg. Nincs ugyanis olyan általános szabály, amely alapján egy gibraltári székhelyű társaság bevételeit Gibraltáron általában megadóztatták volna. Ezenkívül a Bizottság nem vette kellőképpen figyelembe az ITA 2010 11. cikkét, amely az alapvető rendelkezést jelentette a Gibraltáron adóköteles bevételek meghatározásához, és amelyre tekintettel az ITA 2010 egyéb rendelkezéseit, köztük a 16. cikkét, értelmezni kellett volna.
- 111 A felperesek különösen azt hangsúlyozzák, hogy a jogdíjakból származó passzív bevételek nem szerepeltek az adóalapban, tehát nem tartoztak az ITA 2010 hatálya alá. Az ITA 2010 célkitűzése nem az volt, hogy a társaságokat a számviteli nyereségük egésze után megadóztassák, hanem az, hogy azokat kizárólag az ITA 2010 1. mellékletében felsorolt bevételkategoriók után adóztassák meg.
- 112 Ezenkívül a felperesek azt állítják, hogy a Bizottság különösen a megtámadott határozat (28) preambulumbekzdésében tévesen állította, hogy a gibraltári illetőségű társaságok főszabály szerint Gibraltáron adókötelesek. A gibraltári adórendszer a szerzett bevételek „származásán” vagy „forrásán alapult”, nem pedig a bevételeket szerző társaság „illetőségén”, és Gibraltáron csak azon bevételek után kellett adót fizetni, amelyeket „Gibraltáron szereztek, vagy amelyek onnan származnak”.
- 113 A Bizottság vitatja ezeket az érveket.
- 114 Előzetesen meg kell állapítani, hogy a felperesek állításával ellentétben a Bizottság a megtámadott határozat (28) preambulumbekzdésében nem állította, hogy a gibraltári illetőségű társaságok főszabály szerint Gibraltáron adókötelesek, sem pedig azt, hogy a gibraltári adórendszer az adófizető származásán alapult. A Bizottság ugyanis csak azt állította, hogy gibraltári illetőségű társaság „lehet” gibraltári adófizető. A Bizottság egyébként a megtámadott határozat (28) és (30) preambulumbekzdésében kifejtette, hogy a Gibraltáron adóköteles bevételek kategóriáit az ITA 2010 1. melléklete sorolja fel, és hogy e bevételek Gibraltáron csak abban az esetben adókötelesek, ha azokat Gibraltáron szereztek vagy azok onnan származnak.
- 115 Ráadásul a felperesek állításával ellentétben a Bizottság figyelembe vette azt, hogy az ITA 2010 11. cikke előírta, hogy kizárólag az említett törvény 1. mellékletében felsorolt bevételkategoriókba tartozó bevételek voltak adókötelesek. E megállapítás különösen a megtámadott határozat (28) preambulumbekzdéséből következik, amelyben a Bizottság megismételte az ITA 2010 1. mellékletének A., B. és C. táblázatában felsorolt három bevételkategoriót, valamint ugyanezen határozat (93) preambulumbekzdéséből, amelyben a Bizottság azon megállapítás alapján, hogy a jogdíjak nem szerepeltek a Gibraltáron adóköteles bevételeknek az ITA 2010 1. mellékletében felsorolt kategóriái között, arra a következtetésre jutott, hogy azok implicit módon adómentesek.

- 116 Hasonlóképpen, a felperesek állításával ellentétben a Bizottság a megtámadott határozatban nem tekintette úgy, hogy az ITA 2010 célja az adófizetőknek a számviteli nyereségük egésze után történő megadóztatása. A megtámadott határozat (93) preambulumbekzdésében ugyanis a Bizottság megállapította, hogy az ITA 2010 célja, hogy „a Gibraltáron adóköteles adófizetőktől (vagyis a Gibraltáron szerzett vagy onnan származó bevétellel rendelkező adófizetőktől) a bevételeket beszedje”. Ráadásul a megtámadott határozat (82) preambulumbekzdéséből kitűnik, hogy a Bizottság a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradására vonatkozó elemzését arra a megállapításra alapozta, amely szerint az ITA 2010 azon „az általános alapelv[en alapul], hogy a társasági adót minden olyan adóalanytól be kell szedni, amely Gibraltáron szerzett vagy onnan származó bevétellel rendelkezik”.
- 117 E tényezőkre figyelemmel, és amennyiben a felperesek azt róják a Bizottság terhére, hogy nem vette figyelembe azt, hogy a gibraltári adórendszer bevételecsoportokon alapuló rendszer volt, amelynek az volt a célja, hogy a társaságokat kizárólag az ITA 2010 1. mellékletében felsorolt bevételek kategóriák után adóztassa meg, elemezni kell, hogy a Bizottság megalapozottan tekintette-e úgy, hogy az ITA 2010 célját a Gibraltáron szerzett vagy onnan származó bevételek adóztatása jelentette.
- 118 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a normál adórendszer célkitűzésének, illetve jellegének fogalma ezen adórendszer alapelveire vagy vezérelveire, és nem azokra a politikákra utal, amelyeket adott esetben a rendszer biztosította forrásokból finanszírozhatnak, sem pedig azokra a célokra, amelyeket ezen adórendszertől való eltérések bevezetésével kívánnak elérni (2019. május 16-i Lengyelország kontra Bizottság ítélet, T-836/16 és T-624/17, EU:T:2019:338, 62. pont).
- 119 Először is nem vitatott, hogy az ITA 2010 „Adókötelezettség” címet viselő, a fenti 98. pontban megismételt 11. cikkéből kitűnik, hogy a gibraltári adórendszer a territorialitás elvén alapul, amely szerint a Gibraltáron szerzett vagy onnan származó bevételek adókötelesek. Ráadásul az Egyesült Királyság hatóságai több alkalommal, többek között 2012. szeptember 14-i észrevételeikben pontosították, hogy az adóztatás területi alapja a gibraltári adórendszer központi jellemzője, sőt általános szabálya („general norm”).
- 120 Másodszor hangsúlyozni kell, hogy az ITA 2010 „Adóalap” című 16. cikke úgy rendelkezik, hogy a társaság adóköteles bevétele a beszámolási időszakban elért számviteli nyereség teljes összegének felel meg. Márpedig a felperesek állításával ellentétben, és amint arra a Bizottság helyesen hivatkozik, az ITA 2010 16. cikkének címéből és szövegéből (lásd a fenti 101. pontot) kitűnik, hogy az az adóalap mint olyan azonosítására vonatkozik, és nem csupán az említett adóalap meghatározásához figyelembe veendő referencia-időszakra.
- 121 E rendelkezésből következik, hogy az adófizető által szerzett valamennyi számviteli bevételt figyelembe veszik a Gibraltáron történő adóztatás céljára. Mindazonáltal meg kell állapítani, hogy – amint az a megtámadott határozat (30), (90) és (91) preambulumbekzdéséből kitűnik – a társaságok adóalapjának kiszámítása területi alapon történik, amint azt az ITA 2010 11. cikke kimondja, így a számviteli bevételek csak akkor adóztathatók, ha azokat „Gibraltáron szerezték vagy onnan származnak”.
- 122 Ebben az összefüggésben meg kell állapítani, hogy 2012. december 3-i észrevételeikben az Egyesült Királyság hatóságai pontosították, hogy minden olyan társaság, amely Gibraltáron szerzett vagy onnan származó bevételekkel rendelkezett, az ITA 2010 alapján adóköteles volt. Hozzá tették, hogy a territorialitás elve általában valamennyi társaságra és azok minden típusú bevételére vonatkozik. Hasonlóképpen, az Egyesült Királyság hatóságai a 2013. április 18-i észrevételeikben

ismét pontosították, hogy az ITA 2010 által előírt területi adózási rendszer valamennyi ipari, pénzügyi és kereskedelmi szektorban működő valamennyi vállalkozásra vonatkozott, és hogy ez az elv egyetemesen alkalmazandó volt.

- 123 Az ITA 2010 fenti 98–101. pontban hivatkozott 11. és 16. cikkének olvasatából, valamint az Egyesült Királyság hatóságai által a közigazgatási eljárás során előterjesztett észrevételekből tehát kitűnik, hogy e rendelkezéseket úgy kell értelmezni, hogy az ITA 2010 által bevezetett adózási rendszer két vezérelven alapult, nevezetesen a territorialitás elvén, amely szerint a Gibraltáron szerzett vagy onnan származó bevételek adókötelesek voltak, valamint azon elven, amely szerint az adófizetők valamennyi számviteli bevétele adóköteles volt. Ebből következik, hogy a Bizottság helyesen állapította meg, hogy az ITA 2010 által bevezetett gibraltári adórendszer azon a célon alapult, hogy valamennyi adófizetőt megadóztassanak a Gibraltáron szerzett vagy onnan származó bevételeik után.
- 124 Ezenfelül meg kell állapítani, hogy az eljárás megindításáról szóló határozatra tett észrevételeikben sem az egyesült királysági, sem a gibraltári hatóságok nem vitatták a Bizottság azon értelmezését, amely szerint az ITA 2010 célja az volt, hogy valamennyi adófizetőt megadóztasson a Gibraltáron szerzett vagy onnan származó bevételeik után. Az egyesült királysági és a gibraltári hatóságok ugyanis annak előadására szorítkoztak, hogy a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása nem minősül szelektív intézkedésnek, mivel általános intézkedésről van szó, amely valamennyi ipari, kereskedelmi és pénzügyi szektorra alkalmazandó, és minden vállalkozás számára elérhető. Semmilyen észrevételt nem tettek az eljárás megindításáról szóló határozat (32) preambulumbekkezdésével kapcsolatban, amelyben a Bizottság kifejezetten kijelentette, hogy a gibraltári adórendszer vezérelve a Gibraltáron szerzett vagy onnan származó bevétellel rendelkező valamennyi társaság megadóztatása, elkerülve ezáltal a kettős adóztatást, és lehetővé téve az egyszerűsítést. Az egyesült királysági és a gibraltári hatóságok hasonlóképpen nem vitatták az eljárás megindításáról szóló határozat (35) preambulumbekkezdésének tartalmát, amelyben a Bizottság egyértelműen kifejtette, hogy a gibraltári adórendszer célja a Gibraltáron szerzett vagy onnan származó bevétellel rendelkező valamennyi társaság adóztatása.
- 125 E tekintetben, amennyiben a felperesek megkérdőjelezzik az Egyesült Királyság észrevételeinek relevanciáját, és azt állítják, hogy az, hogy a hivatalos vizsgálati eljárás során sem az egyesült királysági, sem a gibraltári hatóságok nem vitatták az ITA 2010 rendelkezéseinek a Bizottság általi értelmezését, nem képezi akadályát annak, hogy megkérdőjelezzék ezt az értelmezést, meg kell állapítani, hogy – amint az a fenti 103–107. pontból kitűnik – valamely nemzeti adóintézkedés EUMSZ 107. cikk alapján folytatott vizsgálata keretében a nemzeti jog Bizottság által elfogadott – ténykérdésnek minősülő – értelmezésének felülvizsgálatát a megtámadott határozat elfogadásának napján rendelkezésre álló információkra tekintettel kell elvégezni, továbbá figyelemmel az érintett tagállam és az érdekelt felek által közölt információkra. Ebben az összefüggésben meg kell jegyezni különösen, hogy a hivatalos vizsgálati eljárás keretében a tagállamnak és az említett eljárás tárgyát képező intézkedés potenciális kedvezményezettjének a feladata, hogy tájékoztassa a Bizottságot az ügy összes körülményéről (lásd ebben az értelemben: 2004. november 18-i Ferriere Nord kontra Bizottság ítélet, T-176/01, EU:T:2004:336, 93. pont).
- 126 Márpedig, mivel azok az információk, amelyekre a Bizottság a nemzeti jog értelmezése során támaszkodott, közvetlenül az eljárás által érintett tagállam és terület hatóságaitól származtak, és azokat több levélváltás során is megismételték, és mivel az e hatóságok által közölt információknak a Bizottság általi értelmezését az eljárás megindításáról szóló határozat végén hallgatólagosan megerősítették, nem kifogásolható a Bizottsággal szemben, hogy úgy ítélte meg, hogy ezek az információk kellően megbízhatóak és hitelesek. Ráadásul, mivel az egyesült

királysági és a gibraltári hatóságok által megfogalmazott észrevételek nem mondtak ellent az ITA 2010 vonatkozó rendelkezései tartalmának, és mivel a Bizottság nem rendelkezett olyan információkkal, amelyek megkérdőjelezhették volna ezen észrevételeket, a megtámadott határozat elfogadásának napján támaszkodhatott ezekre az észrevételekre a gibraltári adójog értelmezése érdekében.

- 127 Egyébiránt meg kell állapítani, hogy a felperesek, noha lehetőséget kaptak arra, hogy észrevételeket tegyenek az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatban, és abból egyértelműen kiderült, hogy az eljárás tárgyát a gibraltári társaságok által 2011. január 1. és 2013. december 31. között szerzett, jogdíjából származó bevételek képezték, ezt nem tartották szükségesnek. A felek a megtámadott határozat elfogadása előtt nem közölték a Bizottsággal sem a felperesek által válaszuk mellékleteként benyújtott szakértői jelentést (a továbbiakban: szakértői jelentés), sem az abban foglalt, a gibraltári adórendszer állítólagos bevételecsoportokon alapuló jellegére vonatkozó információkat. Márpedig, amint az a fenti 106. pontból kitűnik, olyan információk hiányában, amelyek kétségesse tehetnék a nemzeti adójognak az eljárás megindításáról szóló határozatban elfogadott értelmezését, a Bizottság feltételezések alapján nem vizsgálhatta az összes olyan érvet, amely potenciálisan megkérdőjelezte volna a nemzeti jogra vonatkozó értelmezését, amelyet végeredményben az érintett tagállam és az érintett terület hatóságai is megerősítettek. Ráadásul, amint az a fenti megállapítások összességéből kitűnik, a felpereseknek nem sikerült bizonyítaniuk, hogy azok az információk, amelyekre a Bizottság támaszkodott, tévesek voltak, illetve nem voltak megbízhatóak és hihetőek.
- 128 A fentiekből következik, hogy a Bizottság megalapozottan tekintette úgy, hogy a gibraltári adórendszer területi adózási rendszer, amely szerint a Gibraltáron szerzett vagy onnan származó valamennyi bevételt ott kell adóztatni.
- 129 Ezt a megállapítást a felperesek többi érve nem teszi kétségessé.
- 130 Közelebbről, amennyiben a felperesek arra hivatkoznak, hogy a gibraltári adórendszer bevételecsoportokon alapuló rendszer volt, amelynek célja az ITA 2010 1. mellékletében felsorolt bevételkategoriók megadóztatása volt, kétségtelenül meg kell állapítani, hogy – amint azt a felperesek állítják – az ITA 2010 11. cikke azt jelenti, hogy ahhoz, hogy a társaságok bevételei adókötelesek legyenek, az ITA 2010 1. mellékletében felsorolt egyik bevételkategorióba kell tartozniuk. Ezért az ilyen kategóriába tartozás hiányában, mint a jogdíjából származó bevételek esetében, bizonyos típusú bevételek technikailag elkerülhették az ITA 2010 alapján történő bármely adóztatást.
- 131 Mindazonáltal hangsúlyozni kell mindenekelőtt, hogy sem a gibraltári, sem az egyesült királysági hatóságok soha nem állították, hogy a gibraltári adórendszer bevételecsoportokon alapuló rendszer lenne. Épp ellenkezőleg, a 2013. november 14-i észrevételeikben pontosították, hogy az ITA 2010 az 1. mellékletének A–C. táblázatában szereplő adóköteles bevételek kategóriáitól függetlenül egyetlen adózási rendszert írt elő. Egyébiránt az Egyesült Királyság hatóságai a közigazgatási eljárás során előterjesztett különböző észrevételekben kizárólag területi adózási rendszerként határozták meg a gibraltári adórendszert.
- 132 Ezt követően meg kell állapítani, hogy az általános adózási szabályokat, vagy másként fogalmazva a referenciakeretet alkotó szabályokat összességükben és a nemzeti adórendszer vezérelveire tekintettel kell vizsgálni. Valamely adóintézkedés ugyanis nem értékelhető csupán néhány olyan

- rendelkezésre tekintettel, amelyet mesterségesen emeltek ki egy tágabb jogi keretből (lásd ebben az értelemben: 2018. június 28-i Andres [A Heitkamp BauHolding fizetése] kontra Bizottság ítélet, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 103. pont).
- 133 Márpedig annak megállapítása, amint azt a felperesek állítják, hogy az ITA 2010 által bevezetett gibraltári adórendszer bevételcsoportokon alapuló rendszer, amelynek célja az ITA 2010 1. mellékletében felsorolt bevételkategoriók megadóztatása, figyelmen kívül hagyná az ITA 2010 egyéb rendelkezéseit, és így ezen adórendszer vezérelveinek logikáját. Amint az ugyanis a fenti 121. pontban megállapításra került, az ITA 2010 nem csupán a 11. cikkében rögzített territorialitás elvén alapul, hanem azon az elven is, amely szerint az adófizetők valamennyi számviteli bevétele adóköteles, amint az az ITA 2010 16. cikkéből következik. Az ITA 2010 által követett cél vizsgálata során e két elvet kell figyelembe venni.
- 134 Végül az ítélezési gyakorlatnak megfelelően egy adott szabályozási módszer alkalmazása nem teheti lehetővé, hogy bizonyos nemzeti adószabályok eleve mentesüljenek az állami támogatások területén az EUM-Szerződés által előírt ellenőrzés alól. Hasonlóképpen, az alkalmazott szabályozási módszer nem lehet döntő tényező a referenciakeretet alkotó szabályok tartalmának és hatályának vizsgálata során, mivel ellenkező esetben döntő mértékben az állami beavatkozások formája részesülne előnyben azok hatásaival szemben (lásd analógia útján: 2018. június 28-i Andres [A Heitkamp BauHolding fizetése] kontra Bizottság ítélet, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 92. pont).
- 135 Márpedig a jelen ügyben annak a körülménynek, hogy az ITA 2010 1. mellékletével összefüggésben értelmezett 11. cikke úgy rendelkezik, hogy az adókötelezettséget pozitívan határozzák meg, amely folytán csak az említett 1. mellékletben kifejezetten felsorolt bevételkategoriók adókötelesek, a gyakorlatban ugyanaz a hatása, mint a kifejezett adómentességnek, vagy egy olyan helyzetnek, amelyben az adó hatálya alá tartozás hiányát negatívan határozzák meg, amely folytán valamennyi bevétel adóköteles, és csak bizonyos bevételkategoriók vannak kizárva az ITA 2010 hatálya alól. Amint az a fenti 81. pontban kifejtésre került ugyanis, az „adó hatálya alá tartozás hiánya” és az „adómentesség” azonos hatásokat vált ki, nevezetesen az adóztatás elmaradását. Következésképpen az, amit a felperesek „bevételcsoportokon alapuló rendszernek” minősítenek, valójában csupán egy szabályozási módszer választása volt, nem pedig a gibraltári adórendszer elemzése szempontjából meghatározó adószabály.
- 136 E tekintetben meg kell állapítani, hogy – amint azt a Bizottság a megtámadott határozat (27) preambulumbekzdésében hangsúlyozta – az ITA 2010 általános 10%-os társaságiadó-kulcsot vezetett be, amely a gibraltári gazdaságban – bizonyos szolgáltatók kivételével – valamennyi vállalkozásra alkalmazandó volt. Ebből következik, hogy az adóköteles bevételek különböző kategóriáira 10%-os egységes adókulcs vonatkozott, és azok nem tartoztak külön adózási rendszer hatálya alá. Ez az elemzés egyébként kitűnik a 2013. november 14-i észrevételekből, amelyekben az Egyesült Királyság hatóságai kifejtették, hogy a gibraltári jogszabályok nem írják elő, hogy az adót a bevételek egy adott kategóriája alapján kell kivetni. Pontosították, hogy a gibraltári adórendszer nem követeli meg, hogy előzetesen meghatározzák a kategóriát, amelybe a megszerzett bevételek tartoznak, annak érdekében, hogy azokra olyan adót lehessen alkalmazni, amely kifejezetten egy adott bevételkategorióra vonatkozna, hanem ezen adórendszer csupán a Gibraltáron szerzett vagy onnan származó bevételekre vonatkozó általános adózási rendszert ír elő.

- 137 A fentiekből tehát az következik, hogy az ITA 2010 11. cikke és 1. melléklete, amennyiben adóköteles bevételkategoriókat határoznak meg, egyszerű adóztatási módot jelentenek, és e rendelkezéseket nem lehet az ITA 2010 céljának meghatározása érdekében mesterségesen kiemelni összefüggésükből. Így a felperesek állításával ellentétben az ITA 2010 11. cikkéből nem lehet arra következtetni, hogy a gibraltári adórendszer célja az ITA 2010 1. mellékletében felsorolt bevételkategoriók megadóztatása volt.
- 138 A fenti megfontolásokra figyelemmel el kell utasítani a felperesek arra alapított kifogásait, hogy a Bizottság tévesen határozta meg az ITA 2010 célját.

2) A territorialitás elvének a jogdíjakra történő alkalmazásáról

- 139 A felperesek előadják, hogy a Bizottság nyilvánvaló értékelési hibát követett el, amikor a megtámadott határozat (42), (82), (94) és (106) preambulumbekzdésében azt állította, hogy a territorialitás elvének alkalmazása azt jelenti, hogy a jogdíjakból származó bevételek Gibraltáron szerzettnek vagy onnan származónak minősültek pusztán azon ténynél fogva, hogy azokat gibraltári társaság kapta. A felperesek azt állítják, hogy az Egyesült Királyság 2012. szeptember 14-i közlésében szereplő nyilatkozat, amelyre a Bizottság az említett értékelések megfogalmazása során támaszkodott, következetlen és téves. A felperesek szerint a gibraltári társaságok által az e területen kívül végzett tevékenységekből szerzett bevételek, a jogdíjakból származó bevételeket is beleértve, Gibraltáron nem voltak adókötelesek. Abban az esetben, ha a szellemi tulajdonjogok egyikét sem Gibraltáron kezelik, és ha sem ezek a jogok, sem a licencia jogosultja nem Gibraltáron található, valamint a jogdíjakat nem Gibraltáron fizetik meg, a jogdíjakból származó bevételek nem tekinthetők Gibraltáron szerzettnek vagy onnan származónak.
- 140 A Bizottság vitatja ezeket az érveket.
- 141 Amint az a fenti 125. pontban megállapításra került, valamely nemzeti adóintézkedés EUMSZ 107. cikk alapján folytatott vizsgálata keretében a nemzeti jog Bizottság által elfogadott – ténykérdésnek minősülő – értelmezésének felülvizsgálatát a szóban forgó határozat elfogadásának napján rendelkezésre álló információkra tekintettel kell elvégezni, továbbá figyelemmel az érintett tagállam és az érdekelt felek által közölt információkra.
- 142 A jelen ügyben kétségtelen, hogy az ITA 2010 2010. január 1. és 2013. december 31. között alkalmazandó változata nem tartalmazott olyan rendelkezést, amely kifejezetten előírta volna, hogy a gibraltári társaságok által kapott, jogdíjakból származó bevételeket Gibraltáron szerzettnek vagy onnan származónak kell tekinteni. Ezt a szabályt ugyanis csak az ITA 2010 2013. évi módosítását követően iktatták be kifejezetten az ITA 2010-be, és az 2014. január 1-jén lépett hatályba.
- 143 Mindazonáltal, amint azt a megtámadott határozat 49. lábjegyzete jelzi, azon állítás, amely szerint a gibraltári társaságok által kapott, jogdíjakból származó bevételeket szükségképpen az e területen szerzettnek vagy onnan származónak tekintették, közvetlenül az érintett tagállamtól származó információk alapul. 2012. szeptember 14-i észrevételeikben ugyanis az Egyesült Királyság hatóságai kifejezetten kijelentették, hogy a territorialitás elve azt jelenti, hogy „a gibraltári társaságok által kapott, jogdíjakból származó minden bevétel Gibraltáron szerzett vagy onnan származó”.

- 144 E tekintetben meg kell állapítani először is, hogy az az állítás, amely szerint a gibraltári társaságok által kapott, jogdíjakból származó bevételek Gibraltáron szerzettek vagy onnan származóak voltak, összeegyeztethető volt az ITA 2010 74. cikkének tartalmával, és így következhetett a territorialitás elvének, és azon szabálynak az egyszerű alkalmazásából, amely szerint a bevételek alapjául szolgáló tevékenység helyét kell figyelembe venni.
- 145 Az ITA 2010 74. cikke ugyanis a „Gibraltáron szerzett vagy onnan származó” fogalmát „a nyereséget termelő tevékenységek [...] helyszíne” alapján határozta meg.
- 146 Márpedig, mivel a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása passzív bevételekre, azaz olyan bevételekre vonatkozott, amelyeket olyan szervezetek szereztek, amelyek csupán a szellemi tulajdonjogokkal rendelkeztek, logikus volt úgy tekinteni, hogy az ITA 2010 74. cikke értelmében vett „nyereséget termelő tevékenység” az azon társaságok illetősége szerinti helyen található, amelyek az e jogdíjakra jogosító szellemi tulajdonjogokkal rendelkeztek. Így a felperesek által előadottakkal ellentétben az az állítás, amely szerint a gibraltári társaságok által kapott, jogdíjakból származó bevételeket Gibraltáron szerzettek vagy onnan származónak tekintették, valójában olyan elem fennállását feltételezte, amely lehetővé teszi az említett bevételeknek Gibraltár területéhez való kapcsolását.
- 147 Ráadásul az Egyesült Királyság hatóságainak állítása nem összeegyeztethetetlen a Judicial Committee of the Privy Council (az uralkodó magántanácsának igazságszolgáltatási bizottsága, Egyesült Királyság) közigazgatási eljárás során hivatkozott ítélkezési gyakorlatával sem, amely, bár nem kötelező erejű, releváns volt az ITA 2010 74. cikkének értelmezése szempontjából. A Judicial Committee of the Privy Council (az uralkodó magántanácsának igazságszolgáltatási bizottsága) által a Hongkong tekintetében, a Commissioner of Inland Revenue v HK-TVB International Ltd [1992] 2 AC 397 ügyben hozott határozatban a Judicial Committee of the Privy Council (az uralkodó magántanácsának igazságszolgáltatási bizottsága) jelezte, hogy azon bevételeket, amelyet egy olyan hongkongi társaság kapott, amely külföldi székhelyű társaságok részére filmekre vonatkozó allicenciákat adott, amely társaságok e filmeket külföldön hasznosították, Hongkongban szereztek és azok onnan származtak. Kétségtelen, hogy a felperesekhez hasonlóan meg kell állapítani, hogy ebben az ügyben a Judicial Committee of the Privy Council (az uralkodó magántanácsának igazságszolgáltatási bizottsága) figyelembe vett néhány, az adott ügyre jellemző tényezőt, köztük azt a körülményt, hogy az allicencia-szerződéseket Hongkongban készítették el, és hogy egyes további szolgáltatásokat néha Hongkongból nyújtottak. Mindazonáltal rá kell mutatni arra, hogy a Judicial Committee of the Privy Council (az uralkodó magántanácsának igazságszolgáltatási bizottsága) azt is figyelembe vette, hogy rögzített összegű díjat fizettek a Hongkongban található adófizető részére. Ezenkívül, amint azt az Egyesült Királyság hatóságai a 2013. november 14-i észrevételeikben hangsúlyozták, a Judicial Committee of the Privy Council (az uralkodó magántanácsának igazságszolgáltatási bizottsága) által hozott határozat egyértelműen megerősítette, hogy a valamely gibraltári társaság által kapott, jogdíjakból származó bevételeket szerezhették e területen vagy azok származhattak onnan, még ha a szellemi tulajdonjogokat kizárólag e területen kívül hasznosították is.
- 148 Másodszor, a felperesek állításával ellentétben a 2012. szeptember 14-i észrevételekben szereplő állítás nem volt sem elszigetelt, sem összeegyeztethetetlen az e dokumentumban szereplő többi információval.
- 149 Ezt az állítást ugyanis egy, a 2012. szeptember 14-i észrevételek 22. oldalán szereplő grafikon is alátámasztja, amelynek célja az volt, hogy szemléltesse a passzív érdekeltségekből és a jogdíjakból származó bevételek adóztatása ITA 2010 alapján történő elmaradásának hatását. Az említett

grafikon kiemelte az adófizetők által a 2010. január 1-jét követő időszakban kapott, passzív érdekeltségekből és a jogdíjakból származó bevételek összegeit, különbséget téve ugyanakkor a Gibraltáron szerzett vagy onnan származó bevételek és az e területen kívül szerzett vagy onnan származó bevételek között. Márpedig az, hogy a jogdíjakból származó valamennyi bevételt Gibraltárról származóként tüntették fel, megerősíti, hogy azokat általában Gibraltárról származó bevételnek tekintették.

- 150 Egyébiránt, amennyiben a felperesek arra hivatkoznak, hogy az Egyesült Királyság hatóságainak a fenti 143. pontban említett állítása ellentmond a 2012. szeptember 14-i észrevételek 10. oldalán szereplő azon állításnak, amely szerint „[a]z a 785 korábbi »exempt company« (mentesített társaság), amely nem Gibraltáron szerzett vagy nem onnan származó bevételekkel rendelkezett, általában vagy Gibraltáron kívüli kereskedelmi ingatlan tulajdonosa volt (tehát az ingatlan helye szerinti országban a bérbeadásból származó jövedelmeket terhelő adó hatálya alá tartozott), vagy osztalékok[ból], kamatok[ból] vagy jogdíjak[ból származó bevételekkel] rendelkeztek”, meg kell jegyezni, hogy ez a kivonat kétségek nélkül arra enged következtetni, hogy az Egyesült Királyság hatóságai szerint a jogdíjakból származó bevételek nem Gibraltárról származó adóköteles bevételeknek minősültek.
- 151 Meg kell azonban állapítani, hogy az említett kivonat elírást tartalmaz. Amint ugyanis arra a felperesek rámutatnak, e mondat az ITA 2010 2013. december 31-ig hatályos változata szerinti helyzetre vonatkozott. Márpedig az Egyesült Királyság hatóságai a szóban forgó dokumentumban számos alkalommal kifejtették, hogy a jogdíjakból származó bevételek ebben az időszakban nem minősültek adóköteles bevételnek. Közelebbről, a 2012. szeptember 14-i észrevételek 10. oldalából kitűnik, hogy az Egyesült Királyság hatóságai a gibraltári adó hatálya alá nem tartozó vállalkozások körében különbséget tettek azon vállalkozások között, amelyek nem rendelkeztek adóköteles bevétellel (vagyis passzív bevételekkel rendelkeztek), és azon vállalkozások között, amelyeknek a bevételei nem Gibraltáron szerettek vagy nem onnan származóak voltak.
- 152 Így a felperesek által hivatkozott ellentmondás nem teheti kétségessé az Egyesült Királyság hatóságai azon állításának hitelességét, amely szerint a jogdíjakból származó bevételeket Gibraltáron szerzettnek vagy onnan származónak tekintették.
- 153 Harmadszor, az eljárás megindításáról szóló határozat (45) preambulumbekzdésében a Bizottság kifejezetten pontosította, hogy az Egyesült Királyság hatóságai jelezték számára, hogy a territorialitás elve azt jelenti, hogy a gibraltári társaságok által kapott, jogdíjakból származó minden bevétel Gibraltáron szerzett vagy onnan származó. Márpedig az a tény, hogy az egyesült királysági és a gibraltári hatóságok az eljárás megindításáról szóló határozatra tett észrevételeikben nem vitatták ezt az állítást, megerősíti, hogy a Bizottság megfelelően értelmezte a közigazgatási eljárás során vele közölt információkat, valamint a territorialitás elvének a jogdíjakból származó bevételek tekintetében történő alkalmazását.
- 154 Egyébiránt meg kell állapítani, hogy az eljárás megindításáról szóló határozatra tett észrevételeikben az egyesült királysági és a gibraltári hatóságok megkülönböztették egyrészt a külföldi forrású érdekeltségeket (foreign-source interest), és másrészt a gibraltári forrású passzív érdekeltségekből származó bevételeket és a jogdíjakból származó bevételeket. Az a tény, hogy az egyesült királysági és a gibraltári hatóságok a jogdíjakból származó bevételek tekintetében nem tettek különbséget a gibraltári forrású és a külföldi forrású bevételek között, megerősíti azt az állítást, amely szerint e bevételeket Gibraltáron szerzettnek vagy onnan származónak tekintették.

- 155 Negyedszer, hangsúlyozni kell, hogy a közigazgatási eljárás során a Bizottsággal nem közölték a szakértői jelentést, és nem közöltek vele olyan információkat sem, amelyek kétségessé tehetnék volna az Egyesült Királyság azon állítását, amely a territorialitás elvének a jogdíjakra történő alkalmazására vonatkozott. Egyébiránt rá kell mutatni, hogy a felperesek nem tartották célszerűnek, hogy észrevételeket tegyenek az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatban, noha erre felkérték őket, és az eljárás megindításáról szóló határozat tartalmára tekintettel megérthették, hogy az MJN GibCo a Bizottság által az említett határozatban azonosított támogatási program potenciális kedvezményezettje volt. Márpedig, amint az a fenti 106. pontból kitűnik, a Bizottság feltételezések alapján nem vizsgálhatta az összes olyan érvet, amely potenciálisan megkérdőjelezhetné volna a nemzeti jogra vonatkozó, az eljárás megindításáról szóló határozatban szereplő értelmezést, amelyet végeredményben az érintett tagállam hatóságai is megerősítettek.
- 156 A fenti 141–155. pontban kifejtett megállapításokból következik, hogy a Bizottság kellően megbízható és hiteles információnak tekinthette az Egyesült Királyság azon állítását, amely a territorialitás elvének a jogdíjakból származó bevételekre történő alkalmazására vonatkozott, és amely közvetlenül az érintett tagállamtól származott. Következésképpen a Bizottság nem követett el értékelési hibát azzal, hogy átvette a gibraltári adójog Egyesült Királyság hatóságai általi értelmezését.
- 157 Ráadásul a felperesek által felhozott egyetlen további érv sem alkalmas annak bizonyítására, hogy téves volt az Egyesült Királyság hatóságainak azon állítása, amely a területiség elvének a jogdíjakra történő alkalmazására vonatkozott.
- 158 Mindenekelőtt pusztán az a tény, hogy a szakértői jelentésben azt állították, hogy az Egyesült Királyság hatóságainak állítása igen különös, és hogy az említett jelentés szerzője a gibraltári adójoggal foglalkozó tapasztalt szakemberként kifejti, hogy a 2013. évi módosítás hatálybalépése előtt soha nem volt tudomása a territorialitás elvének a jogdíjakra történő alkalmazására vonatkozó vélelemről, nem elegendő annak megállapításához, hogy a közvetlenül az érintett tagállamtól származó, az e tagállam saját jogának alkalmazására vonatkozó ezen állítás téves volt.
- 159 Ezt követően, amennyiben a felperesek hangsúlyozzák, hogy nem volt logikus, hogy 2011. január 1. és 2013. december 31. között az a vélelem állt volna fenn, amely szerint a gibraltári társaságok által kapott, jogdíjakból származó bevételek esetében Gibraltáron szerzett bevételekről van szó, miközben e bevételkategória Gibraltáron nem volt adóköteles, elegendő megállapítani, hogy az Egyesült Királyság hatóságainak állításából nem tűnik ki, hogy azt állították volna, hogy létezik olyan írott szabály, amely a territorialitás elvének a jogdíjakból származó bevételekre történő alkalmazását illetően különös szabályozást ír elő. Amint ugyanis a fenti 144–146. pontból kitűnik, az Egyesült Királyság hatóságainak állítása a territorialitás elvének az ITA 2010 11. és 74. cikkéből következő egyszerű alkalmazását tükrözte.
- 160 Egyébiránt, amennyiben a felperesek beadványaikban a gibraltári adóhatóság „Guidance on Accrued and Derived 2018” (A szerzett vagy származó bevételekre vonatkozó 2018. évi iránymutatás) című, 2018. október 25-én közzétett közleményére hivatkoznak, meg kell állapítani, hogy e közlemény, amely az ITA 2010-nek a 2013-ban történt módosításánál későbbi, nem volt releváns az ITA 2010 2011. január 1. és 2013. december 31. között alkalmazandó változatának értelmezése szempontjából.

- 161 Végül, a felperesek állításával ellentétben, amennyiben úgy tekintik, hogy a passzív bevételeket azon a helyen szerzik, ahol az azokat kapó társaság található, noha az említett társaság székhelyének vagy bejegyzése helyének figyelembevételével jár, nem kevésbé jelenti a territorialitás elvének alkalmazását, és nem lehet az illetőség kritériumán alapuló adóztatással azonosnak tekinteni. Amint ugyanis a fenti 146. pontban kifejtésre került, a jogdíjak esetében, amelyek passzív bevételeknek, vagyis az olyan szervezetek által kapott bevételeknek minősülnek, amelyek csupán rendelkeznek a szellemi tulajdonjogokkal, logikus volt úgy tekinteni, hogy az ITA 2010 74. cikke értelmében vett „bevételt keletkeztető tevékenység” azon társaságok illetőségének helyén található, amelyek az e jogdíjakra jogosító szellemi tulajdonjogokkal rendelkeznek.
- 162 A fentiek összességéből tehát az következik, hogy a Bizottság helyesen állapította meg, hogy a gibraltári társaságok által kapott, jogdíjából származó bevételeket Gibraltáron szerzettnek vagy onnan származónak tekintették.

c) Az előny kritériumának vizsgálatáról (a megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdésének megsemmisítésére irányuló második jogalap)

- 163 A megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdésének megsemmisítésére irányuló második jogalapjukkal a felperesek azt állítják, hogy a Bizottság nyilvánvaló értékelési hibákat követett el és megsértette az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdését, amennyiben nem tudta bizonyítani a gazdasági előny fennállását.
- 164 Elsősorban, a felperesek azt állítják, hogy a Bizottság a megtámadott határozat (82) preambulumbekkezdésében összekeverte a gazdasági előny és a szelektivitás fogalmát. Egyrészt nem fejtette ki, hogy a jogdíjából származó bevételek adóztatásának elmaradása mennyiben biztosított gazdasági előnyt, noha a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint először azonosítania kellett volna a gazdasági előny fennállását, és ezt követően kellett volna elemeznie a szelektivitást. Másrészt a Bizottság által végzett elemzés a szelektivitás, és nem a gazdasági előny értékelésének részét képezte.
- 165 Másodsorban, a felperesek előadják, hogy a Bizottság tévesen alkalmazta a jogot, amikor a megtámadott határozat (83) preambulumbekkezdésében azt állította, hogy a jogdíjából származó bevételek „adómentessége” költség csökkentésével járt, és így előnyt biztosított a kedvezményezettjeinek. Mivel ugyanis a jogdíjából származó bevételek nem tartoztak az ITA 2010 hatálya alá, adóztatásuk elmaradása nem jelenthetett adómentességet, sem pedig a gibraltári adóhatóságok által beszédhető bevételekről való lemondást. Ebben az összefüggésben előadják, hogy a Bizottság több nyilvánvaló értékelési hibát követett el az ITA 2010 tartalmát és célját illetően, és különösen azon értékelést illetően, amely szerint a gibraltári társaságok által kapott, jogdíjából származó bevételeket Gibraltáron szerzettnek vagy onnan származónak tekintették.
- 166 Ezenfelül a felperesek arra hivatkoznak, hogy a valamely CV nyereségének adójogi szempontból átláthatóként történő kezelését kizárólag az ITA 2010 18. cikke írta elő, azzal a feltétellel, hogy a CV-n keresztül kereskedelmi, üzleti vagy szakmai tevékenységet folytatnak. Hozzáteszik, hogy a jelen ügyben, noha az MJT CV bevételei a kereskedelmi nyereség kategóriájába tartozhattak, és azokat az ITA 2010 18. cikke alapján az MJN GibCo-nak lehetett betudni, azok Gibraltáron nem voltak adókötelesek, mivel azokat nem ezen a területen szerezték és nem is onnan származtak.
- 167 A Bizottság vitatja ezeket az érveket.

1) A második jogalap első, az előny és a szelektivitás kritériumának összetévesztésén alapuló kifogásáról

- 168 Első kifogásukkal a felperesek azt róják a Bizottság terhére, hogy összekeverte az előny és a szelektivitás kritériumát. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a szelektivitás és az előny főszabály szerint két külön feltételnek minősül. Az előnyt illetően a Bizottságnak azt kell bizonyítania, hogy az intézkedés javítja a kedvezményezett pénzügyi helyzetét (lásd ebben az értelemben: 1974. július 2-i Olaszország kontra Bizottság ítélet, 173/73, EU:C:1974:71, 33. pont). Ezzel szemben a szelektivitást illetően a Bizottságnak azt kell bizonyítania, hogy a referenciakeret célkitűzése szempontjából a kedvezményezettel összehasonlítható jogi és ténybeli helyzetben lévő vállalkozások nem részesülnek az előnyből (lásd ebben az értelemben: 2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítélet, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49. pont).
- 169 Pontosítani kell mindazonáltal, hogy az adózás területén az előny és a szelektivitás vizsgálata egybeesik egymással, mivel e két kritérium annak bizonyítását igényli, hogy a vitatott adóintézkedés az általános – vagyis az ugyanolyan helyzetben lévő más adóalanyokra alkalmazandó – adórendszer alapján rendes körülmények között az intézkedés kedvezményezettje által fizetendő adó összegének csökkentéséhez vezet. Egyébiránt a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy e két kritérium együttesen vizsgálható, a „szelektív előny” fennállására vonatkozó, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében előírt „harmadik feltételként” (lásd ebben az értelemben: 2016. június 30-i Belgium kontra Bizottság ítélet, C-270/15 P, EU:C:2016:489, 32. pont).
- 170 A jelen ügyben a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradását illetően rá kell mutatni arra, hogy a Bizottság a megtámadott határozat két külön szakaszában, külön vizsgálta az előny és a szelektivitás kritériumát, nevezetesen az „Előny” című 7.1.2. szakaszban és a „Szelektivitás” című 7.1.3. szakaszban.
- 171 Az előny kritériumának vizsgálatát illetően a megtámadott határozat 7.1.2. szakaszának részét képező (83) preambulumbekkezdéséből kitűnik, hogy a Bizottság megvizsgálta a szóban forgó intézkedésnek a kedvezményezettekre gyakorolt hatását. E preambulumbekkezdésben kifejtette ugyanis, hogy az adómentesség olyan költség csökkentésével jár, amelyet a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradását élvező vállalkozásoknak máskülönben viselniük kellene. Ebből következik, hogy a Bizottság mindenesetre nem keverte össze az előny és a szelektivitás kritériumát, hanem annak bizonyítására törekedett, hogy a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása a fenti 168. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében javítja ezen intézkedés kedvezményezettjeinek pénzügyi helyzetét.
- 172 Az a tény, hogy a Bizottság a megtámadott határozat (83) preambulumbekkezdésében pontosította, hogy az adómentesség kedvezményezettjei a többi adófizetőhöz képest kedvezőbb pénzügyi helyzetben vannak, nem kérdőjelezheti meg e megállapítást. Az a körülmény ugyanis, hogy a Bizottság az inkább a szelektivitás, mint az előny kritériumának vizsgálata körébe tartozó értékelésekre is hivatkozott, nem befolyásolja azt, hogy megvizsgálta, hogy a szóban forgó intézkedés előnyt biztosított-e a kedvezményezettjeinek.
- 173 Következésképpen a megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdésének megsemmisítésére irányuló második jogalap első kifogását el kell utasítani.

2) *A második jogalap második, az adócsökkentés fennállásának vitatására irányuló kifogásáról*

- 174 Második kifogásukkal a felperesek vitatják, hogy a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett gazdasági előnynek minősült.
- 175 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint formájától függetlenül állami támogatásnak minősül az a beavatkozás, amely közvetlenül vagy közvetve alkalmas vállalkozások előnyben részesítésére, illetve amely olyan gazdasági előnynek tekinthető, amelyet a kedvezményezett vállalkozás az általános piaci feltételek között nem érhetett volna el (lásd: 2010. szeptember 2-i Bizottság kontra Deutsche Post ítélet, C-399/08 P, EU:C:2010:481, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2014. október 9-i Ministerio de Defensa és Navantia ítélet, C-522/13, EU:C:2014:2262, 21. pont).
- 176 Amint az a fenti 91. pontban kifejtésre került, még az előny fennállását is csupán egy általános adóztatáshoz viszonyítva lehet megállapítani (2006. szeptember 6-i Portugália kontra Bizottság ítélet, C-88/03, EU:C:2006:511, 56. pont). Ennélfogva az ilyen intézkedés gazdasági előnyt biztosít kedvezményezettje számára, amennyiben enyhíti a vállalkozás költségvetésének általános terheit, és amely ezáltal, anélkül hogy a szó szoros értelmében szubvenció lenne, azzal azonos természetű és hatású (2014. október 9-i Ministerio de Defensa és Navantia ítélet, C-522/13, EU:C:2014:2262, 22. pont). Ily módon az az intézkedés, amellyel a hatóságok olyan előnyös adójogi bánásmódot biztosítanak egyes vállalkozásoknak, amely ugyan nem jár együtt állami források átruházásával, de pénzügyileg kedvezőbb helyzetbe hozza a kedvezményezetteket, mint a többi adóalanyt, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében állami támogatásnak minősül (lásd ebben az értelemben: 1994. március 15-i Banco Exterior de España ítélet, C-387/92, EU:C:1994:100, 14. pont; 2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítélet, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 177 Következésképpen az adóelőny fennállásának megállapítása érdekében össze kell hasonlítani a kedvezményezett szóban forgó intézkedés alkalmazásából következő helyzetét az ezen intézkedés hiányában (lásd: 2019. szeptember 24-i Hollandia és társai kontra Bizottság ítélet, T-760/15 és T-636/16, EU:T:2019:669, 147. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), az általános adószabályok alkalmazása esetén fennálló helyzettel.
- 178 A jelen ügyben a Bizottság a megtámadott határozat (82) preambulumbekkezdésében úgy ítélte meg, hogy a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása előnyt jelent, azzal az indokkal, hogy ez az intézkedés ellentmondásban áll azzal az általános alapelvvel, hogy a társasági adót minden olyan adóalanytól be kell szedni, amely Gibraltáron szerzett vagy onnan származó bevétellel rendelkezik. Hozzátette, hogy a vállalkozások által Gibraltáron kapott, jogdíjakból származó bevételek a territorialitás elve alapján szokásosan adókötelesek kellett volna, hogy legyenek, mivel azok az e területen szerzettnek vagy onnan származónak minősültek. A megtámadott határozat (83) preambulumbekkezdésében a Bizottság megállapította, hogy a jogdíjakból származó bevételek „adómentessége” olyan költség csökkentésével járt, amelyet a vállalkozásoknak máskülönben viselniük kellett volna. E tekintetben meg kell állapítani, hogy a Bizottságnak a megtámadott határozat (81)–(83) preambulumbekkezdésében szereplő érvelését e határozat egésze, és különösen az említett határozat (93) preambulumbekkezdésében említett azon megállapítás fényében kell értelmezni, amely szerint a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása abból eredt, hogy e bevételkategorciák nem kerültek be az ITA 2010 1. mellékletébe.

- 179 Egyrészt, amint az a fenti 116–128. pontból kitűnik, a Bizottság a megtámadott határozat (82) preambulumbekzdésében helyesen állapította meg, hogy létezik egy olyan elv, amely szerint a jövedelemadó minden olyan adóalanytól be kell szedni, amely Gibraltáron szerzett vagy onnan származó bevétellel rendelkezik, és hogy ez az elv azon általános adózási szabályok részét képezi, amelyek alapján a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradását vizsgálnia kell. Amint ugyanis a fenti 123. pontban megállapításra került, az ITA 2010 által bevezetett adórendszer két vezérelven alapult, tudniillik a territorialitás elvén, amely szerint a Gibraltáron szerzett vagy onnan származó bevételek adókötelesek, valamint azon az elven, amely szerint az adófizetők összes számviteli bevételének adókötelesnek kell lennie.
- 180 Hasonlóképpen, amint az a fenti 141–156. pontból kitűnik, a territorialitás elve alapján a valamely társaság által Gibraltáron kapott, jogdíjakból származó bevételeket Gibraltáron szerzettnek vagy onnan származónak tekintették.
- 181 E megállapításokból következik, hogy a jogdíjakból származó bevételek ITA 2010 1. mellékletében felsorolt bevételkategoriókba való felvételének hiánya lehetővé tette, hogy e bevételek Gibraltáron elkerüljék a jövedelemadót, noha a Bizottság által a megtámadott határozat (82) preambulumbekzdésében meghatározott elveknek megfelelően az ilyen, Gibraltáron szerzett vagy onnan származó bevételeknek rendes körülmények között annak hatálya alá kellett volna tartozniuk.
- 182 Következésképpen a Bizottság helyesen állapította meg, hogy a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása olyan költség csökkentésével jár, amelyet az ilyen bevételekkel rendelkező vállalkozásoknak az általános adózási szabályok alapján máskülönben viselniük kellene, és helyesen jutott arra a következtetésre, hogy e vállalkozások javára gazdasági előny áll fenn.
- 183 A felperesek egyetlen további érve sem alkalmas e megállapítás megkérdőjelezésére.
- 184 Először is, amennyiben a felperesek azt állítják, hogy az intézkedés nem minősülhet előnynek, azzal az indokkal, hogy az adóhatóságok nem mondhattak le a jogdíjakból származó bevételek megadóztatásáról, mivel nem rendelkeztek az e bevételek megadóztatására feljogosító alappal, elegendő megállapítani, hogy az, hogy e bevételkategoriót nem vették fel az ITA 2010 1. mellékletébe, a gibraltári jogalkotó, és így az érintett terület illetékes hatóságai részéről lemondást jelent. Egyébiránt nem kifogásolható a Bizottsággal szemben, hogy figyelmen kívül hagyta volna a tagállamoknak az adóalap jövedelmek adóztatása céljából történő meghatározása során fennálló adóztatási szuverenitását, mivel – amint az a fenti 178. és 181. pontból kitűnik – az említett intézkedést az ITA 2010 tartalmára és céljára, és így az általános adózási szabályokra tekintettel vizsgálta meg.
- 185 Másodszor, amennyiben a felperesek arra hivatkoznak, hogy nem létezett olyan kifejezett szabály, amely előírta volna a jogdíjak megadóztatását, amely folytán e bevételkategoría nem tartozott az ITA 2010 hatálya alá, emlékeztetni kell arra, hogy az a tény, hogy valamely adóintézkedést egy meghatározott szabályozási módszer szerint alakítottak ki, nem befolyásolja az említett intézkedés EUMSZ 107. cikkre tekintettel történő elemzését, mivel annak kockázata állna fenn, hogy bizonyos nemzeti adószabályok eleve mentesülnének az állami támogatásokkal kapcsolatos ellenőrzés alól pusztán amiatt, hogy más szabályozási módszer vonatkozik rájuk, holott a különböző adószabályok kiigazítása és együttes alkalmazása által ugyanolyan jogi vagy ténybeli hatásokat váltanak ki. Minden más értelmezés sértené az állandó ítélkezési gyakorlatot, amely szerint az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése nem tesz különbséget az állami beavatkozások indokai

és céljai szerint, hanem hatásaik alapján, tehát az alkalmazott módszerektől függetlenül határozza meg őket (lásd ebben az értelemben: 2018. június 28-i Andres [A Heitkamp BauHolding fizetéképtelensége] kontra Bizottság ítélet, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 91. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 186 Márpedig, amint az a fenti 81. pontban kifejtésre került, az, hogy valamely bevételkategória nem tartozik bele az adóalapba, és egy, általában az adóalap részét képező bevételkategória formális adómentessége azonos hatásokat vált ki. Így az a körülmény, hogy az ITA 2010-ben nem létezett olyan kifejezett szabály, amely előírná a jogdíjakból származó bevételek megadóztatását, nem zárta ki, hogy az ilyen intézkedés az EUMSZ 107. cikk értelmében vett előnyt biztosítson.
- 187 Harmadszor, amennyiben a felperesek azt állítják, hogy a Bizottság nem bizonyította, hogy a támogatás potenciális kedvezményezettjei, vagyis az a tíz vállalkozás, amelyekre a megtámadott határozat (98) preambulumbekzdése hivatkozik, ténylegesen hasznot húzott a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradásából, elegendő emlékeztetni arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a valamely támogatási programra vonatkozó határozat keretében a Bizottság szorítkozhat a szóban forgó program jellemzőinek tanulmányozására, amikor a határozat indokolásában azt mérlegeli, hogy e program az általa előírt alkalmazási módok jellemzői folytán érzékelhető előnyt biztosít-e a kedvezményezettjeinek a versenytársaikhoz képest, továbbá olyan jellegű-e, hogy elsősorban azokat a vállalkozásokat részesíti előnyben, amelyek részt vesznek a tagállamok közötti kereskedelemben. Így a Bizottság nem köteles elemzést lefolytatni az e program alapján nyújtott valamennyi egyedi támogatásról. Csak a támogatások visszatéríttetésének szakaszában lesz szükséges minden egyes érintett vállalkozás egyedi helyzetének vizsgálata (lásd ebben az értelemben: 2011. június 9-i Comitato „Venezia vuole vivere” és társai kontra Bizottság ítélet, C-71/09 P, C-73/09 P és C-76/09 P, EU:C:2011:368, 63. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 188 Ebből következik, hogy a Bizottság nem volt köteles bizonyítani, hogy a tíz potenciális kedvezményezett ténylegesen hasznot húzott az adóintézkedésből. Az ilyen érvek nem eredményezhetik a megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdésének megsemmisítését, és azokat mint hatástalanokat el kell utasítani.
- 189 Ugyanezen okokból el kell utasítani az MJN GibCo sajátos helyzetére vonatkozó érveket mint hatástalanokat a megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdése jogszerűségének elemzése céljából. Közelebbről, a CV-k adózási átláthatóságára vonatkozó érvekkel kapcsolatban meg kell jegyezni, hogy mivel a Bizottság a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradásából eredő támogatási program értékelését nem az adózási átláthatóság kérdésére alapította, azok nem relevánsak annak vizsgálata szempontjából, hogy a Bizottság helyesen állapította-e meg, hogy ezen intézkedés adóelőnyt biztosít a kedvezményezettjeinek.
- 190 A fentiekre tekintettel a megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdésének megsemmisítésére irányuló második jogalap második kifogását, és ennél fogva e jogalap egészét el kell utasítani.

d) A szelektivitás vizsgálatáról (a megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdésének megsemmisítésére irányuló harmadik jogalap)

- 191 A megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdésének megsemmisítésére irányuló harmadik jogalapjakkal a felperesek lényegében azt állítják, hogy a Bizottság nyilvánvaló értékelési hibákat követett el és megsértette az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdését, amikor úgy ítélte meg, hogy a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása szelektív intézkedés.

- 192 Elsősorban, a felperesek azt állítják, hogy a Bizottság hibát követett el a referenciakeret meghatározása során. Kifejtik, hogy az adózás területén a szelektivitás kritériumát csak az „általános” adóztatás szempontjából lehet értékelni, amelynek meghatározása – az adóalap megválasztásához hasonlóan – a tagállamok szuverenitásának körébe tartozik. Noha a felperesek megerősítik, hogy az ITA 2010 jelenti a megfelelő referenciakeretet, arra hivatkoznak, hogy a Bizottság több hibát is elkövetett e törvény tartalmát és célját illetően.
- 193 Másodsorban, a felperesek arra hivatkoznak, hogy a Bizottság tévesen azonosította a referenciakerettől való eltérést.
- 194 Először is, a jogdíjából származó bevételek adóztatásának elmaradása nem minősül mentességnek, eltérésnek vagy „implicit adómentességnek”, hanem csupán abból ered, hogy e bevételek nem tartoznak az ITA 2010 hatálya alá.
- 195 A Bizottság továbbá tévesen értelmezte azon elv terjedelmét, amely szerint valamely állami támogatást megvalósító intézkedést annak hatásai alapján kell meghatározni. Kétségtelen, hogy a Bíróság a 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítéletben (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732) és a 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítéletben (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981) megállapította, hogy valamely intézkedés szelektív lehet, ha azzal a hatással jár, hogy bizonyos vállalkozásokat kizár az adóalapból. Ezek az ügyek azonban kivételes körülményekre vonatkoztak, és nem indokolták, hogy a hatásai alapján meghatározott állami támogatás fogalmát túlságosan kiszélesítsék. A Törvényszék egyébiránt a 2019. május 16-i Lengyelország kontra Bizottság ítéletben (T-836/16 és T-624/17, EU:T:2019:338) egyértelművé tette, hogy valamely adóintézkedés előírhat eltérő bánásmódot anélkül, hogy azt szelektívnek kellene minősíteni, feltéve hogy e különbségek nem önkényesek, azokat hátrányos megkülönböztetéstől mentesen alkalmazzák, és összhangban állnak a szóban forgó adó céljával.
- 196 Végül a felperesek azt állítják, hogy a jogdíjából származó bevételek adóztatásának elmaradása nem tett különbséget az azonos jogi és ténybeli helyzetben lévő gazdasági szereplők között. E tekintetben előadják, hogy az adóztatás elmaradásának egyetlen feltétele sem volt kizárólag a multinacionális vállalkozásokra alkalmazható, és az a körülmény, hogy ez az intézkedés elsősorban a multinacionális csoportoknak kedvezett, csupán esetleges körülmény volt, és nem „[annak] hatása”.
- 197 A Bizottság vitatja ezeket az érveket.
- 198 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a szelektivitás értékelése során azt kell meghatározni, hogy adott jogi szabályozás keretén belül a szóban forgó nemzeti intézkedés alkalmas-e arra, hogy „bizonyos vállalkozások[at] vagy bizonyos áruk termelés[ét]” előnyben részesítsen olyan vállalkozásokkal és áruk termelésével szemben, amelyek az említett szabályozás céljára tekintettel hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak, és amelyek ily módon – lényegében hátrányosan megkülönböztetőnek minősíthető – eltérő bánásmódban részesülnek (lásd: 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 199 Amennyiben a szóban forgó intézkedést támogatási programként, nem pedig egyedi támogatásként alakították ki, a Bizottság kötelezettsége annak bizonyítása, hogy ezen intézkedés, annak ellenére, hogy általános jellegű előnyt biztosít, ezt bizonyos vállalkozások vagy bizonyos tevékenységi ágazatok kizárólagos előnyére teszi (lásd: 2016. december 21-i Bizottság kontra

World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 55. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A valamennyi gazdasági szereplőre megkülönböztetés nélkül alkalmazandó általános intézkedés ugyanis nem minősül az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak (lásd ebben az értelemben: 2000. szeptember 19-i Németország kontra Bizottság ítélet, C-156/98, EU:C:2000:467, 22. pont).

- 200 Az adózás területén az ítélkezési gyakorlat hagyományosan a szelektivitás három szakaszból álló elemzését követeli meg. Ez az elemzés azzal jár, hogy először is azonosítani kell az érintett tagállamban alkalmazandó általános vagy „normál” adórendszert, amely a referenciakeretet alkotja, másodsor pedig bizonyítani kell, hogy a szóban forgó adóintézkedés eltér az említett referenciakerettől, amennyiben különbséget tesz az említett referenciakeret által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között (2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57. pont). Harmadszor, a tagállamnak kell bizonyítania, hogy a szóban forgó, „*a priori* szelektív jellegű” intézkedés által bevezetett megkülönböztetés igazolt, mivel az intézkedéseket magában foglaló rendszer jellegéből vagy felépítéséből ered (lásd ebben az értelemben: 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 58. pont).
- 201 A szelektivitásra vonatkozó feltétel akkor teljesül, ha a Bizottság sikeresen bizonyítja, hogy az intézkedés eltér az érintett tagállamban alkalmazandó általános vagy „normális” adórendszertől, és ily módon, konkrét joghatásai révén a gazdasági szereplők közötti eltérő bánásmódot vezet be, jöllehet az adókedvezményben részesülő és az annak előnyéből kizárt gazdasági szereplők az e tagállam említett adórendszere által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható jogi és ténybeli helyzetben vannak (2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 67. pont).
- 202 A 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítéletben (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 74. pont) a Bíróság lényegében különbséget tett egyrészt azon eset között, amikor az intézkedés valamely általános adórendszertől eltérést jelentő adókedvezmény formáját ölti, másrészt pedig azon eset között, amikor az intézkedés olyan „általános jellegű” adórendszer alkalmazásának formájában nyilvánul meg, amely szintén általános jellegű kritériumokon alapul, azonban tényleges hátrányos megkülönböztetést alkalmaz bizonyos vállalkozások között, és így „*de facto* szelektív jellegű”. E különbségtétel közvetlenül a 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítéleten (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732) alapul, amelyben az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alapján vizsgált intézkedéseket az adóalap társasági adó céljára történő meghatározására vonatkozó szabályok képezték. Ebben az ügyben a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a munkáltatói adóból és az ingatlanok mérete után fizetendő adóból álló adózási rendszernek – a kialakítása szerint – az volt a hatása, hogy eleve kizárja az „offshore” társaságok adóztatását, mivel ezek nem rendelkeznek sem munkavállalókkal, sem üzleti célú ingatlannal.
- 203 Ilyen esetben az intézkedés szelektív jellegű lehet annak ellenére, hogy általános jellegű, és nem jelent a közös adórendszertől való eltérést, hanem annak szerves részét képezi (lásd ebben az értelemben: 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet, C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 91. és 92. pont). A Bizottság feladata tehát annak bizonyítása, hogy az adórendszer az általa elérni kívánt célkitűzéshez képest önmagában nyilvánvalóan hátrányosan megkülönböztető jellegű, és így, hogy a szóban forgó, az adórendszer szerves részét képező intézkedések ellentétesek az adórendszer által követett céllal, amennyiben kiüresítik az adó céljának lényegét (lásd ebben az értelemben: 2021. március 16-i

Bizottság kontra Lengyelország ítélet, C-562/19 P, 42. és 43. pont; 2019. május 16-i Lengyelország kontra Bizottság ítélet, T-836/16 és T-624/17, EU:T:2019:338, 70., 79. és 94. pont). Ez a helyzet akkor, ha a Bizottság bizonyítja, hogy a program a hatásai révén bizonyos vállalkozások saját és egyedi jellemzői folytán előnyben részesíti e vállalkozásokat (lásd ebben az értelemben: 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet, C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 87. és 88. pont; 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 74–76. pont).

- 204 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy a Bizottság a megtámadott határozatban a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradását nem csupán az eltérést engedő jellegű adóintézkedések szelektivitásának három szakaszból álló elemzésére tekintettel vizsgálta meg, hanem a Bíróság által a 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítéletben (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732) lefolytatott elemzés alkalmazásával is.
- 205 Egyrészt ugyanis a megtámadott határozat (87), (90)–(94), (100), (103) és (105)–(110) preambulumbekzdéséből, valamint ugyanezen határozat 7.1.3.1, 7.1.3.2 és 7.1.3.3. szakaszának címéből egyértelműen kitűnik, hogy a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása eltérést engedő intézkedésnek minősül, és alkalmazta a szelektivitás három szakaszban történő elemzését.
- 206 Pontosabban, a Bizottság mindenekelőtt megállapította, hogy a referenciakeretet az ITA 2010 képezi, amelynek célja a Gibraltáron szerzett vagy onnan származó bevétellel rendelkező adófizetők jövedelemadójának beszedése (a megtámadott határozat (90)–(93) és (100) preambulumbekzdése), és megállapította, hogy a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása „implicit [jövedelemadó-]mentességnek” minősül. Ezt követően a Bizottság megállapította, hogy az ITA 2010 céljára tekintettel a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradásából profitáló vállalkozások, vagyis a szellemi tulajdonjogokra vonatkozó licenciákat adó, multinacionális vállalatcsoportokhoz tartozó társaságok a Gibraltáron szerzett vagy onnan származó bevétellel rendelkező többi gibraltári székhelyű vállalkozáshoz képest hasonló jogi és ténybeli helyzetben vannak (a megtámadott határozat (100) és (103) preambulumbekzdése). Annak megállapítása érdekében, hogy a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása e vállalkozásokkal szemben eltérő adójogi bánásmódot eredményezett, noha hasonló helyzetben voltak, a Bizottság rámutatott, hogy a jogdíjakból származó bevételek „adómentességének” hiányában a területi adózási rendszer a gibraltári vállalkozások által jogdíjakból szerzett bevételeket minden esetben Gibraltáron szerzett vagy onnan származó bevételnek tekintené (a megtámadott határozat (94) preambulumbekzdése). Végül a Bizottság elutasította az Egyesült Királyság hatóságai által hivatkozott igazolásokat (a megtámadott határozat (105)–(108) preambulumbekzdése).
- 207 Másrészt a Bizottság azt is pontosította, hogy „ahol az intézkedés nem az adórendszerrel való formális eltérésre vezethető vissza, a Bizottság álláspontja szerint a szelektivitás értékelése során különösen az intézkedések hatásait kell értékelni annak megállapítása érdekében, hogy az intézkedés jelentős előnyben részesíti-e vállalkozások egy bizonyos csoportját” (a megtámadott határozat (97) preambulumbekzdése). A Bizottság ezt követően kifejtette, hogy a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradásából csak tíz vállalkozás húzott hasznot, és e tíz vállalkozás mindegyike multinacionális vállalatcsoport részét képezte, továbbá hogy gibraltári önálló vállalkozások nem rendelkeztek jogdíjból származó bevétellel (a megtámadott határozat (98) preambulumbekzdése). Ezenkívül a Bizottság a megtámadott határozat

- (104) preambulumbekzdésében azt állította, hogy nem tekinthető a rendszer véletlen következményének az, hogy a jogdíjakból származó bevételek „adómentessége” főként multinacionális vállalatcsoportok számára jelent előnyt, és hogy e szabályt úgy alakították ki, hogy vállalatcsoportok – különösen bizonyos funkciókat (szellemi tulajdonjogokra vonatkozó licenciák adását) betöltő multinacionális vállalatcsoportok – számára legyen vonzó, illetve előnyös, ily módon átvéve a 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732) szóhasználatát.
- 208 A megtámadott határozat (90)–(104) preambulumbekzdéséből tehát kitűnik, hogy a Bizottság – amint azt a Törvényszék által a tárgyaláson feltett kérdésre válaszolva megerősítette – elsődlegesen úgy ítélte meg, hogy a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása olyan eltérést engedő intézkedésnek minősül, amely szelektív, mivel előnyben részesíti a jogdíjakból származó bevételekkel rendelkező vállalkozásokat az összes olyan vállalkozáshoz képest, amely Gibraltáron szerzett vagy onnan származó bevételekkel rendelkezik, és hogy másodlagosan a jogdíjakból származó bevételek adóztatása elmaradásának „*de facto*” szelektív jellegét is megvizsgálta.
- 209 Először is meg kell tehát vizsgálni, hogy a Bizottság a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása szelektív jellegének megállapítása céljából megalapozottan tekintette-e elsődlegesen úgy, hogy az az ITA 2010-hez képest eltérést jelentett, mivel azzal a következménnyel járt, hogy a jogdíjakból származó bevételekkel rendelkező gibraltári vállalkozásokra eltérő adójogi bánásmódot alkalmazott, mint a Gibraltáron szerzett vagy onnan származó hasonló bevételekkel rendelkező, Gibraltáron adóköteles vállalkozásokra, jóllehet a vállalkozások e két kategóriája az ITA 2010 által követett célra tekintettel hasonló helyzetben volt.
- 210 E tekintetben meg kell állapítani, hogy – amint az a fenti 118–128. pontból kitűnik – a Bizottság helyesen állapította meg, hogy az ITA 2010 célja a Gibraltáron szerzett vagy onnan származó bevétellel rendelkező adófizetők jövedelemadójának beszedése. Hasonlóképpen, amint az a fenti 141–156. pontból következik, a Bizottság helyesen állapította meg, hogy a gibraltári társaságok által kapott, jogdíjakból származó bevételeket Gibraltáron szerzettnek vagy onnan származónak tekintették. Ebben az összefüggésben a Bizottság helyesen állapította meg, hogy a jogdíjakból származó bevételekkel rendelkező gibraltári vállalkozásoknak rendes körülmények között Gibraltáron adóköteleseknek kellett volna lenniük, valamint hogy hasonló jogi és ténybeli helyzetben vannak, mint a Gibraltáron szerzett vagy onnan származó bevételekkel rendelkező más vállalkozások.
- 211 Ennélfogva a Bizottság nem követett el hibát, amikor megállapította, hogy a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása előnyben részesíti a jogdíjakból származó bevételekkel rendelkező vállalkozásokat a Gibraltáron szerzett vagy onnan származó bevételekkel rendelkező vállalkozásokkal szemben. Ebből következik, hogy a Bizottság helyesen állapította meg, hogy a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása az ITA 2010-től és annak céljától eltérő jellegű.
- 212 Önmagában ezek a megállapítások elegendőek annak alátámasztásához, hogy a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása *a priori* szelektív jellegű, anélkül hogy szükség lenne annak vizsgálatára, hogy a Bizottság helyesen tekintette-e úgy, hogy az intézkedés kifejezetten a bizonyos tevékenységeket – például a szellemi tulajdonjogokra vonatkozó licenciák adását – folytató multinacionális vállalkozások számára előnyös. Valamely adóintézkedés szelektivitásának bizonyításához nem szükséges, hogy a Bizottság azonosítsa az

adókedvezményben részesülő vállalkozások azon bizonyos közös saját és egyedi jellemzőit, amelyek lehetővé teszik azoktól a vállalkozásoktól való megkülönböztetésüket, amelyek e kedvezményben nem részesülnek (lásd ebben az értelemben: 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 71., 76. és 78. pont). Ugyanis, jóllehet valamely adójogi intézkedés szelektivitásának bizonyítása céljából nem mindig szükséges, hogy az valamely általános adórendszerhez képest eltérést engedő jelleggel bírjon, az a körülmény, hogy e jelleggel rendelkezik, a fenti célból mindenképpen releváns, mivel az következik belőle, hogy gazdasági szereplők két kategóriája különböztethető meg, és képezi *a priori* eltérő bánásmód tárgyát, azaz egyrészt azok, akik az eltérést engedő intézkedés hatálya alá tartoznak, másrészt azok, akikre továbbra is az általános adórendszer alkalmazandó, noha e két kategória az említett rendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható helyzetben van (lásd ebben az értelemben: 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 77. és 78. pont).

- 213 Egyébiránt meg kell állapítani, hogy a felperesek nem vitatják a Bizottság azon következtetéseit, amelyek szerint a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradását a gibraltári adórendszer jellege vagy általános felépítése nem igazolja. Következésképpen a Bizottság helyesen állapította meg, hogy a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása szelektív jellegű, és tekintette úgy, hogy az adóztatás ezen – a jogdíjakból származó bevételeknek az ITA 2010 1. mellékletében felsorolt, Gibraltáron adóköteles bevételkategoróriák közé történő felvételének 2011. január 1. és 2013. december 31. közötti hiányából eredő – elmaradása támogatási programnak minősül. Mivel a szelektivitás három szakaszban elvégzett elemzése elegendő a következtetés alátámasztására, nem szükséges megvizsgálni a felperesek azon érveit, amelyek a Bizottság másodlagos okfejtésének vitatására irányulnak, amely szerint a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása *de facto* szelektív volt. Amennyiben ugyanis valamely határozat bizonyos indokai önmagukban is a jogilag megkövetelt módon alátámasztják e határozatot, a jogi aktus más indokait érintő esetleges hibák nem érinthetik annak rendelkező részét. Egyébiránt, amennyiben a Bizottság határozatának a rendelkező része több érvelési pilléren alapul, amelyek mindegyike önmagában elegendő ahhoz, hogy e rendelkező részt megalapozza, főszabály szerint csak abban az esetben kell megsemmisíteni ezt a jogi aktust, ha e pillérek mindegyike jogellenes. Ebben az esetben valamely hiba vagy más olyan jogellenesség, amely csak az egyik érvelési pillért érinti, nem elegendő ahhoz, hogy igazolja a vitatott határozat megsemmisítését, mivel e hibának nem lehetett meghatározó befolyása az e határozatot meghozó intézmény által elfogadott rendelkező részre (lásd: 2018. március 1-jei Lengyelország kontra Bizottság ítélet, T-316/15, nem tették közzé, EU:T:2018:106, 91. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 214 Közelebbről, meg kell jegyezni, hogy hatástalanok a felperesek azon érvei, amelyek a jelen ügyben a 2021. március 16-i Bizottság kontra Lengyelország ítéletből (C-562/19 P, EU:C:2021:201) és a 2021. március 16-i Bizottság kontra Magyarország ítéletből (C-596/19 P, EU:C:2021:202), valamint a 2019. május 16-i Lengyelország kontra Bizottság ítéletből (T-836/16 és T-624/17, EU:T:2019:338) és a 2019. június 27-i Magyarország kontra Bizottság ítéletből (T-20/17, EU:T:2019:448) levonandó következtetésekre vonatkoznak, mivel azok a *de facto* szelektivitás elemzésére vonatkoznak, és nem a szelektivitás három szakaszból álló elemzésére.
- 215 Egyébiránt, amennyiben a felperesek a szelektivitás elemzésével kapcsolatos érveik keretében vitatják a Bizottság által az ellenkérelem 95. pontjában tett azon állítást, amely szerint a Bizottság nem volt köteles részletesen kifejteni azokat az indokokat, amelyek alapján a megtámadott határozatban arra a következtetésre jutott, hogy a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása támogatási programnak minősül, pusztán amiatt, hogy e körülményeket már az

eljárás megindításáról szóló határozatban részletesen megvizsgálta, meg kell jegyezni egyrésről, hogy a Törvényszék már megállapította, hogy a hivatalos eljárás megindításáról szóló határozat az ezen eljárást lezáró határozat háttérének részét képezi, és az előbbi figyelembe vehető az utóbbi indokolásának vizsgálata keretében (lásd ebben az értelemben: 2018. július 12-i Ausztria kontra Bizottság ítélet, T-356/15, EU:T:2018:439, 535. pont). Másrésről és mindenestre, amint az a fenti 204–208. pontból kitűnik, a megtámadott határozat részletesen kifejtette azokat az elemeket, amelyek alapján a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása szelektív intézkedésnek minősül.

216 A fentiekre tekintettel a megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdésének megsemmisítésére irányuló harmadik jogalapot el kell utasítani.

e) A szelektív előny terjedelméről (a megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdésének megsemmisítésére irányuló negyedik jogalap)

217 Negyedik jogalapjukkal a felperesek arra hivatkoznak, hogy mindenestre, még ha feltételezzük is, hogy a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása ténylegesen szelektív előnyt biztosított, a Bizottság nyilvánvaló értékelési hibát követett el és tévesen alkalmazta a jogot, amikor úgy ítélte meg, hogy e szelektív előny kiterjed a nem Gibraltáron található tevékenységekből és szellemi tulajdonjogokból származó jogdíjakra is, mivel e bevételek nem tartoznak az ITA 2010 területi hatálya alá.

218 A felperesek szerint a gibraltári társaságok által e területen kívül végzett tevékenységekből szerzett bevételek, a jogdíjakból származó bevételeket is beleértve, Gibraltáron nem voltak adókötelesek. Azt állítják, hogy az ő helyzetükben, amelyben a szellemi tulajdonjogok egyike sem Gibraltáron keletkezett, e jogok nem Gibraltáron találhatóak, a licenciák jogosultjai nem Gibraltáron találhatóak, és a jogdíjakból származó bevételeket nem Gibraltáron fizetik ki, e bevételek nem Gibraltáron szerzettek, és nem is onnan származnak. Így a felperesek azt állítják, hogy a jelen ügyben az adózási átláthatóság ellenére az MJN GibCo-nak az MJT CV bevételeiből való részesedése nem volt adóköteles, mivel e bevételeket nem Gibraltáron szerezték, illetve azok nem onnan származtak.

219 A Bizottság vitatja ezeket az érveket.

220 Mivel – amint az a fenti 141–162. pontban megállapításra került – a Bizottság nem követett el hibát, amikor megállapította, hogy a gibraltári társaságok által kapott, jogdíjakból származó bevételeket Gibraltáron szerzettnek vagy onnan származónak tekintették, el kell utasítani a felperesek azon érveit, amelyek szerint a nem Gibraltáron található tevékenységekre és szellemi tulajdonjogokra vonatkozó jogdíjakból származó bevételek nem tartoznak az ITA 2010 területi hatálya alá, és amelyek szerint a Bizottság ezért tévesen tekintette úgy, hogy a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása által biztosított szelektív előny kiterjed a fent említett jogdíjakra.

221 Egyébiránt, amennyiben a felperesek azt állítják, hogy az MJN GibCo esetében a jogdíjakból származó bevételeket nem Gibraltáron szerezték, vagy azok nem onnan származnak, ezen érv nem alkalmas a Bizottság azon elemzésének megkérdőjelezésére, amely szerint a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása támogatási programnak minősül, sem pedig a megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdésének jogszerűségének megkérdőjelezésére, és el kell utasítani mint hatástalant. Ez az érv ugyanis – feltételezve, hogy megalapozott – legfeljebb az MJN GibCo támogatás kedvezményezett minőségének megkérdőjelezését tenné lehetővé.

Márpedig a megtámadott határozat 1. cikkének (2) bekezdése annak megállapítására szorítkozik, hogy a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása támogatási programnak minősül, anélkül hogy azonosítaná az említett program potenciális kedvezményezettjeit. Ráadásul, amint az a fenti 187. pontban ismertetett ítélkezési gyakorlatból kitűnik, a Bizottság a támogatási programra vonatkozó határozatban nem köteles elemzést lefolytatni az e program alapján nyújtott valamennyi egyedi támogatásról.

222 A fentiekre tekintettel a megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdésének megsemmisítésére irányuló negyedik jogalapot el kell utasítani.

3. A nyilvánvaló értékelési hibákra és a 659/1999 rendelet 1. cikke c) pontjának megsértésére alapított jogalapról (a megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdésének megsemmisítésére irányuló ötödik jogalap)

223 A megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdésének megsemmisítésére irányuló ötödik jogalappal a felperesek a megtámadott határozat 7.2. szakaszából levont azon következtetést vitatják, amely szerint a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása a 659/1999 rendelet 1. cikkének c) pontja értelmében vett új támogatásnak minősül.

224 Egyrészt a felperesek azt állítják, hogy a megtámadott határozat nem tartalmaz a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradásából álló intézkedés új támogatásnak való minősítésére vonatkozó elemzést. Arra hivatkoznak, hogy bár a Bizottság az eljárás megindításáról szóló határozatban ténylegesen azt állította, hogy a jogdíjakból származó bevételeket első alkalommal az ITA 2010-ben zárták ki a bevételek megadóztatásának köréből, a megtámadott határozat nem tartalmazott ilyen megállapítást.

225 Másrészt előadják, hogy még ha a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak is minősült volna, azt létező támogatásnak kell tekinteni, mivel a jogdíjakból származó passzív bevételeket az ITA 2010 elfogadását megelőzően hatályban lévő ITA 1952 alapján Gibraltáron nem adóztatták, így e szabály már 1973. január 1-jén, vagyis az Egyesült Királyság tagállammá válásának időpontjában is alkalmazandó volt. A felperesek különösen azt állítják, hogy bár az ITA 1952 6. cikkének (1) bekezdése az adóköteles bevételek hat kategóriája között felsorolta a „rents, royalties, premiums and other profits arising from property” (bérleti díjak, jogdíjak, illetve járadékok, díjak és tulajdonból eredő egyéb nyereség) kategóriát, e kategória valójában csak az ingatlantulajdonnal kapcsolatos jogokra vonatkozott. A felperesek szerint a „royalties” kifejezés kizárólag a bányászati kitermelésből eredő járadékokra vonatkozott.

226 A Bizottság vitatja ezeket az érveket.

227 A felperesek lényegében két kifogást hoznak fel, amelyek egyrészt az indokolás EUMSZ 296. cikket sértő hiányán alapulnak, amennyiben a Bizottság a megtámadott határozatban nem fejtette ki, hogy a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása mennyiben minősül új támogatásnak, másrészt pedig a 659/1999 rendelet 1. cikke c) pontjának megsértésén, amennyiben a Bizottság tévesen állapította meg, hogy az említett intézkedés létező támogatási intézkedésnek minősül.

228 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az EUMSZ 296. cikkben előírt indokolási kötelezettség olyan lényeges eljárási szabálynak minősül, amelyet meg kell különböztetni az indokolás megalapozottságának kérdésétől, amely a vitatott jogi aktus érdemi jogszerűségére vonatkozik

(lásd: 2011. szeptember 29-i Elf Aquitaine kontra Bizottság ítélet, C-521/09 P, EU:C:2011:620, 146. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2014. május 14-i Donau Chemie kontra Bizottság ítélet, T-406/09, EU:T:2014:254, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Elsősorban tehát a lényegében az EUMSZ 296. cikkben előírt indokolási kötelezettség megsértésére alapított kifogást kell megvizsgálni, majd másodsorban a 659/1999 rendelet 1. cikke c) pontjának megsértésére alapított kifogást.

a) Az első, az EUMSZ 296. cikk értelmében vett indokolási kötelezettség megsértésére alapított kifogásról

- 229 Az EUMSZ 296. cikk második bekezdése értelmében a jogi aktusoknak indokolást kell tartalmazniuk. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a megkövetelt indokolást a kérdéses jogi aktus jellegéhez kell igazítani, és abból világosan és egyértelműen ki kell tűnnie a jogi aktust meghozó intézmény érvelésének oly módon, hogy az érdekeltek megismerhessék a meghozott intézkedés indokait, a hatáskörrel rendelkező bíróság pedig gyakorolhassa felülvizsgálati jogkörét. Különösen, ami az egyedi határozatok indokolását illeti, az ilyen határozatok indokolására vonatkozó kötelezettség célja így – a bírósági felülvizsgálat lehetővé tételén kívül – az érintett részére elegendő tájékoztatás biztosítása annak eldöntéséhez, hogy a határozat adott esetben valamely, az érvényességének vitatását lehetővé tevő hibában szenved-e (lásd: 2011. szeptember 29-i Elf Aquitaine kontra Bizottság ítélet, C-521/09 P, EU:C:2011:620, 146–148. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2013. július 11-i Ziegler kontra Bizottság ítélet, C-439/11 P, EU:C:2013:513, 114. és 115. pont; 2016. december 13-i Printeos és társai kontra Bizottság ítélet, T-95/15, EU:T:2016:722, 44. pont).
- 230 Nem követelmény az indokolással szemben, hogy a releváns tény- és jogkérdések minden részletére kitérjen, mivel nem csupán szövege, hanem egyben kontextusa, valamint a tárgyra vonatkozó jogszabályok összessége alapján döntendő el az a kérdés, hogy a jogi aktus indokolása megfelel-e az EUMSZ 296. cikk követelményeinek (2011. szeptember 29-i Elf Aquitaine kontra Bizottság ítélet, C-521/09 P, EU:C:2011:620, 150. pont; 2013. július 11-i Ziegler kontra Bizottság ítélet, C-439/11 P, EU:C:2013:513, 116. pont; 2016. december 13-i Printeos és társai kontra Bizottság ítélet, T-95/15, EU:T:2016:722, 45. pont).
- 231 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy bár a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása jogellenes támogatásnak minősül (a megtámadott határozat (216) és (217) preambulumbekzdése), a megtámadott határozat nem tartalmaz egyetlen olyan elemet sem – „Az intézkedés új támogatásra mutató sajátosságai” című szakaszban sem (a megtámadott határozat (118)–(121) preambulumbekzdése) –, amely annak kifejtésére irányulna, hogy az említett intézkedés mennyiben minősül új támogatásnak. Az e szakaszban szereplő elemek ugyanis kizárólag a passzív érdekeltségekből származó bevételek adóztatásának elmaradására vonatkozó támogatási programra vonatkoznak.
- 232 Mindazonáltal, amint az a fenti 230. pontból kitűnik, az indokolási kötelezettség tiszteletben tartását a jogi aktus tartalmára, de annak összefüggéseire és az alkalmazandó jogi szabályokra tekintettel is kell vizsgálni. Egyebekben az állami támogatások ellenőrzésére irányuló eljárás keretében a hivatalos vizsgálati eljárás végén hozott végleges határozat olyan jogi aktusnak minősül, amelynek kidolgozása több szakaszban történik. Így a Törvényszék már megállapította, hogy a hivatalos eljárás megindításáról szóló határozat a hivatalos eljárást lezáró határozat háttérének részét képezi, és az előbbi figyelembe vehető az utóbbi indokolásának vizsgálata keretében (lásd ebben az értelemben: 2018. július 12-i Ausztria kontra Bizottság ítélet, T-356/15, EU:T:2018:439, 535. pont).

- 233 Márpedig egyrészt a megtámadott határozat (217) és (221) preambulumbekzdéséből kitűnik, hogy a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása jogellenes támogatási intézkedést jelentett, amelyet vissza kell téríttetni, így a Bizottság a megtámadott határozatban szükségképpen úgy ítélte meg, hogy az említett intézkedés új támogatási intézkedésnek minősül. Amint ugyanis az EUMSZ 108. cikk (1) és (3) bekezdéséből, valamint a 659/1999 rendelet 1. cikkének f) pontjából következik, kizárólag a Bizottság engedélye nélkül végrehajtott új támogatási intézkedés minősíthető jogellenes támogatási intézkedésnek. A létező támogatási programokat pedig folyamatosan vizsgálni kell, és ennek keretében a Bizottság javaslatot tesz a belső piac fokozatos fejlődése vagy működése által megkövetelt megfelelő intézkedések meghozatalára.
- 234 Másrészt az eljárás megindításáról szóló határozat (45), (66) és (67) preambulumbekzdéséből kitűnik, hogy a Bizottság a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradását azzal az indokkal minősítette új támogatásnak, hogy a jogdíjakból származó bevételek Gibraltáron az ITA 1952 alapján az ITA 2010 hatálybalépéséig adókötelesek voltak.
- 235 Ily módon, mivel a megtámadott határozatban tett azon megállapítás, amely szerint a szóban forgó intézkedés jogellenes támogatási intézkedést jelentett, összeegyeztethető volt az eljárás megindításáról szóló határozatban szereplő elemzéssel, és mivel e határozat és a megtámadott határozat nem tartalmazott olyan elemeket, amelyek arra engednének következtetni, hogy a Bizottság e konkrét kérdésben megváltoztatta volna az álláspontját, úgy tekintendő, hogy a jelen ügyben az eljárás megindításáról szóló határozat azon háttér részét képezte, amelyben a megtámadott határozatot meghozták, és azt figyelembe kellett venni ez utóbbi indokolásának elemzése során a jogdíjakból származó bevételek adóztatása elmaradásának új támogatási intézkedésként történő minősítését illetően.
- 236 Egyébiránt meg kell állapítani, hogy a felperesek vitatják azt az elemzést, amely szerint a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása új támogatást jelentett, és különösen azt, hogy e bevételek az ITA 1952 értelmében a jövedelemadó hatálya alá tartoztak. Ez jól mutatja, hogy a felperesek megismerhették azokat az indokokat, amelyek alapján a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása jogellenes új támogatási intézkedésnek minősül.
- 237 A fentiekre tekintettel a megtámadott határozat indokolásának hiányosságára alapított kifogást el kell utasítani.

b) A második, a 659/1999 rendelet 1. cikke c) pontjának megsértésére alapított kifogásról

- 238 Az EUMSZ 108. cikk alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló 659/1999 rendelet 1. cikkének c) pontja értelmében új támogatást jelent minden olyan támogatási program és egyedi támogatás, amely nem létező támogatás, beleértve a létező támogatások módosítását is.
- 239 Márpedig a 659/1999 rendelet 1. cikke b) pontjának i., ii. és v. alpontja értelmében létező támogatásnak minősül az engedélyezett támogatás, vagyis az olyan támogatási programok és egyedi támogatások, amelyeket a Bizottság vagy az Európai Unió Tanácsa engedélyezett, minden támogatás, amely a Szerződésnek az érintett tagállamokban történő hatálybalépését megelőzően már létezett, vagyis az olyan támogatási programok és egyedi támogatások, amelyeket a Szerződés hatálybalépése előtt vezettek be és azt követően is alkalmazhatók, valamint az olyan

támogatás, amelyet létező támogatásnak kell tekinteni, mert megállapítható, hogy a hatálybalépése idején nem minősült támogatásnak, és ezt követően – a közös piac fejlődésének eredményeként és anélkül, hogy a tagállam módosította volna – vált támogatássá.

- 240 Ily módon új támogatásoknak kell tekinteni a Szerződés érintett tagállamban történő hatálybalépését követően hozott olyan intézkedéseket, amelyek támogatások létrehozására vagy módosítására irányulnak (lásd: 2010. május 20-i Todaro Nunziatina & C. ítélet, C-138/09, EU:C:2010:291, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 241 Valamely támogatás az azt előíró rendelkezésekre, azok módozataira és korlátaira való utalással minősíthető újnak vagy a létező rendszer módosításának (lásd: 2010. december 16-i Hollandia és NOS kontra Bizottság ítélet, T-231/06 és T-237/06, EU:T:2010:525, 180. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 242 A jelen ügyben a felperesek a Bizottság azon megállapításának vitatására szorítkoznak, amely szerint a jogdíjakból származó bevételeket az ITA 1952 alapján adóztatták, és azokat Gibraltáron csak az ITA 2010 elfogadásával zárták ki a jövedelemadó hatálya alól.
- 243 Márpedig e tekintetben rá kell mutatni arra, hogy – amint azt a Bizottság az eljárás megindításáról szóló határozatban megjegyezte – az ITA 2010 által hatályon kívül helyezett ITA 1952 6. cikke (1) bekezdésének e) pontja a jogdíjakból, illetve járadékokból („royalties”) származó bevételeket kifejezetten felsorolta a Gibraltáron adóköteles bevételek kategóriái között. Az ilyen bevételek tehát a Gibraltáron az ITA 2010 2011. január 1-jei hatálybalépéséig a jövedelemadó hatálya alá tartoztak.
- 244 Nem lehet helyt adni a felperesek azon érveinek, amelyek szerint az ITA 1952 6. cikke (1) bekezdésének e) pontjában szereplő „royalties” (jogdíjak, illetve járadékok) kifejezés kizárólag az ingatlanhoz kapcsolódó járadékokból származó bevételekre vonatkozik, és a bányászati kitermelésből eredő járadékokat jelöli.
- 245 Egyrészt a felperesek elemzése ellentmond az Egyesült Királyság hatóságai által a közigazgatási eljárás során közölt információknak. A felperesek ugyanis több alkalommal, többek között a 2012. szeptember 14-i és december 3-i észrevételeikben kifejezetten azt állították, hogy „az [ITA 2010] elfogadását megelőzően a [jogdíjakból származó bevételeket] megadóztatták, és azok nem vezettek jelentős adóbevételekhez”, ami miatt azokat a 2010. évi törvény kizárta az adózás alól. Ezen észrevételek összefüggéseiből kitűnik, hogy az Egyesült Királyság hatóságai valóban a jogdíjakra, nem pedig a bányászati kitermeléshez kapcsolódó járadékokra hivatkoztak.
- 246 Ráadásul, amint azt a Bizottság állítja, az egyesült királysági és a gibraltári hatóságok nem vitatták az ITA 1952 eljárás megindításáról szóló határozatban szereplő, Bizottság általi elemzését. Márpedig, amint az a fenti 106. pontból kitűnik, olyan információk hiányában, amelyek kétségesse tehetnék a nemzeti adójognak az eljárás megindításáról szóló határozatban elfogadott értelmezését, a Bizottság feltételezések alapján nem vizsgálhatta az összes olyan érvet, amely potenciálisan megkérdőjelezhetné volna az említett értelmezést, amely végeredményben közvetlenül az érintett tagállamtól származó, kellően megbízhatónak és hitelesnek tekinthető információkon alapult.
- 247 Másrészt a válaszhoz mellékelt szakértői véleményben foglalt érvek nem teszik lehetővé azon megállapítás megkérdőjelezését, amely szerint a jogdíjakból származó bevételek az ITA 1952 6. cikke (1) bekezdésének e) pontja alapján a jövedelemadó hatálya alá tartoztak. Ugyanis,

bár az ITA 1952 6. cikke (1) bekezdésének e) pontjában a „royalties” (jogdíjak, illetve járadékok) kifejezés a „rents” (bérleti díjak), „premiums” (díjak) és „other profits arising from property” (tulajdonból eredő egyéb nyereség) kifejezések között szerepelt, e cikk szövegéből nem tűnik ki, hogy e bevételkategoríák mindegyike ingatlanhoz kapcsolódott volna. A „property” (tulajdon) kifejezés ugyanis mind ingatlantulajdonra, mind a tulajdon bármely más formájára utalhat, a szellemi tulajdont is beleértve.

- 248 Egyébiránt, amennyiben a szakértői jelentés a Judicial Committee of the Privy Councilnak (az uralkodó magántanácsának igazságszolgáltatási bizottsága) az ásványkincsekben gazdag korábbi gyarmatokon alkalmazandó jog értelmezésére vonatkozó ítélkezési gyakorlatán alapul, a Bizottsághoz hasonlóan meg kell állapítani, hogy következtelen ezt az ítélkezési gyakorlatot analógia útján az ilyen jellemzőkkel nem rendelkező területű Gibraltár helyzetére alkalmazni, annak megállapítása érdekében, hogy az ITA 1952 6. cikke (1) bekezdésének e) pontja értelmében vett „royalties” kifejezés csak a bányajáradékokra vonatkozik.
- 249 A fentiekből tehát az következik, hogy a Bizottság helyesen állapította meg, hogy a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradását az ITA 2010 elfogadásával vezették be. Következésképpen a Bizottság nem követett el hibát, amikor az adóztatás ezen elmaradását új és jogellenes támogatási intézkedésnek minősítette.
- 250 El kell tehát utasítani a második kifogást, és ennél fogva a megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdésének megsemmisítésére irányuló ötödik jogalapot.
- 251 Következésképpen a keresetet el kell utasítani annyiban, amennyiben az a megtámadott határozat 1. cikke – jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradására, valamint a visszatéríttetés ezen intézkedéshez kapcsolódóan történő elrendelésére vonatkozó – (2) bekezdésének megsemmisítésére irányul.

C. A kereset második részéről, amely a megtámadott határozat 2. cikkének az MJN GibCo részére nyújtott egyedi állami támogatás, valamint a visszatéríttetés ezen intézkedéshez kapcsolódóan történő elrendelése tekintetében történő megsemmisítésére irányul

- 252 A kereset második része a megtámadott határozat 2. cikkének megsemmisítésére irányul, amely cikkben a Bizottság megállapította, hogy jogellenesek és a belső piaccal összeegyeztethetetlenek azok az egyedi állami támogatások, amelyeket öt feltételes adómegállapítási határozat alapján nyújtottak öt olyan gibraltári társaságnak, amely jogdíjakból vagy passzív érdekeltségekből származó bevétellel rendelkező CV-kben rendelkezett érdekeltségekkel. Az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat a megtámadott határozat 2. cikkében említett öt feltételes adómegállapítási határozat közé tartozik.
- 253 Amint az a fenti 40. pontból kitűnik, a jelen kereset kizárólag annyiban irányul a megtámadott határozat 2. és 5. cikkének megsemmisítésére, amennyiben azok az MJN GibCo helyzetére vonatkoznak.
- 254 A megtámadott határozat 2. cikkének, valamint 5. cikke (1) és (2) bekezdésének megsemmisítésére irányuló kereseti kérelmeik alátámasztása érdekében a felperesek négy jogalpra hivatkoznak:
- az első jogalap az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdésének és a 659/1999 rendelet 6. cikkének megsértésén alapul, amennyiben a Bizottság a hivatalos vizsgálati eljárás kiterjesztéséről szóló

határozatban nem szolgáltatott elegendő információt ezen eljárás tárgyára vonatkozóan (a keresetlevél második részének a) szakasza);

- a második és a harmadik jogalap az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének megsértésén, valamint az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat jelentőségével és hatásaival, valamint egyedi támogatási intézkedésnek való minősítésével kapcsolatos nyilvánvaló értékelési hibákon alapul (a keresetlevél második részének b) és c) szakasza);
- a negyedik jogalap hatáskörrel való visszaélésen alapul, amennyiben a Bizottság az állami támogatások ellenőrzésére irányuló eljárást alkalmazta annak érdekében, hogy vitassa a CV-k multinacionális csoportstruktúrákban az adóztatás területi elvével összekapcsolódva történő igénybevetését (a keresetlevél negyedik részének d) szakasza).

1. A megtámadott határozat 2. cikkének hatályával kapcsolatos előzetes megfontolások

- 255 A megtámadott határozat 2. cikke úgy rendelkezik, hogy „[a] Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése szerint a belső piaccal összeegyeztethetetlenek azok az egyedi állami támogatások, amelyeket a gibraltári kormány [...] [öt] feltételes adómegállapítási határozat[...] alapján nyújtott öt olyan gibraltári vállalkozásnak, amely jogdíjakból vagy passzív érdekeltségekből származó bevétellel rendelkező holland [CV-kben] rendelkezik érdekeltségekkel, és e támogatásokat az Egyesült Királyság a Szerződés 108. cikke (3) bekezdésének megsértésével nyújtotta”. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat a szóban forgó öt feltételes adómegállapítási határozat egyike.
- 256 Keresetükkel a felperesek a megtámadott határozat megsemmisítését kérik annyiban, amennyiben az megállapította, hogy az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat az MJN GibCo számára nyújtott egyedi támogatásnak minősül, mind a 2013. december 31-ig terjedő időszak, mind az ezt követő időszak tekintetében. Közelebbről, a felperesek által a Törvényszék írásbeli kérdéseire adott válaszokból kitűnik, hogy a felperesek úgy tekintették, hogy a megtámadott határozat 2. cikke úgy rendelkezett, hogy az említett határozat 1. cikkének (2) bekezdésében meghatározott támogatási program alapján a 2013. december 31-ig tartó időszak vonatkozásában egyedi támogatást nyújtottak számukra. A Bizottság a Törvényszék által a tárgyaláson feltett kérdésre válaszolva pontosította, hogy a megtámadott határozat 2. cikke kizárólag a 2013. december 31-ét követő időszakra vonatkozik.
- 257 Meg kell tehát vizsgálni, hogy a megtámadott határozat 2. cikke kizárólag az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat alapján a 2013. december 31-ét követő időszakra nyújtott *ad hoc* egyedi támogatási intézkedésre vonatkozik-e, vagy a rendelkező rész e részét úgy kell értelmezni, hogy az azt is megállapítja, hogy a 2013. december 31-ig tartó időszakban az MJN GibCo a megtámadott határozat 1. cikkének (2) bekezdésében említett támogatási program alapján egyedi támogatási intézkedésben részesült.
- 258 Először is emlékeztetni kell arra, hogy a 659/1999 rendelet 1. cikkének e) pontja szerint „egyedi támogatás” az olyan támogatás, amelyet nem egy támogatási program alapján ítéltek oda, és azon támogatás, amely támogatási program alapján kötelező bejelentés alá tartozik.
- 259 Így a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a Bizottság állami támogatás fennállását megállapító határozata nem értelmezhető úgy, hogy az egyszerre vonatkozik valamely támogatási programra és az e programot végrehajtó egyedi határozatokra, még annak ellenére sem, hogy a Bizottság az említett határozat indokolásában és rendelkező részében egyes, név szerint megjelölt

kedvezményezettnek egyénileg nyújtott támogatásokról is állást foglalt, rámutatva arra, hogy e támogatásokat jogellenesnek és a belső piaccal összeegyeztethetetlennek kell tekinteni (lásd ebben az értelemben: 2021. március 4-i Bizottság kontra Fútbol Club Barcelona ítélet, C-362/19 P, EU:C:2021:169, 70–77. pont).

- 260 A jelen ügyben egyrészt a megtámadott határozat (183) és (196) preambulumbekzdéséből kitűnik, hogy a Bizottság pontosította, hogy a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat kedvezményezettjei részére biztosított elmaradása a 2013. december 31-ig tartó időszak tekintetében a megtámadott határozat 7. szakaszában vizsgált támogatási program alapján nyújtott állami támogatásnak minősül. Az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat ugyanis a 659/1999 rendelet 1. cikkének d) pontja értelmében vett „támogatási programra” vonatkozott, nem pedig egyedi intézkedésre, mivel a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása pusztán annak alapján, hogy e bevételeket nem vették fel a Gibraltáron adóköteles bevételek ITA 2010 1. mellékletében felsorolt kategóriái közé – anélkül, hogy további végrehajtási intézkedésre volna szükség, és anélkül hogy e rendelkezések valamely meghatározott projekthez kapcsolódnának –, minden egyes ilyen bevétellel rendelkező, általánosan és elvont módon meghatározott vállalkozást határozatlan időre és meghatározatlan összegben megillet. Ezenkívül meg kell jegyezni, hogy azok az adórendelkezések, amelyek lehetővé tették a jogdíjakból származó bevételekkel rendelkező társaságok számára, hogy az említett bevételek adóztatásának elmaradásában részesüljenek, általános hatályú intézkedésben, tudniillik az ITA 2010 2013. december 31-ig hatályos változatában szerepeltek.
- 261 Másrészt a megtámadott határozat (183) preambulumbekzdésében a Bizottság kifejtette, hogy a 2013. június 30-ig, illetve 2013. december 31-ig tartó időszakra nézve az öt feltételes adómegállapítási határozatnak a passzív érdekeltségekből és jogdíjakból származó bevételek adómentességét érintő része csupán az adott időszakban alkalmazandó adóügyi rendelkezések alkalmazását erősítette meg, vagyis azt, hogy az adott bevétel Gibraltáron nem adóköteles. Márpedig a Bíróság ítélkezési gyakorlatából e tekintetben kitűnik, hogy azok az egyedi intézkedések, amelyek olyan támogatási program végrehajtására korlátozódnak, amelyet mint olyat az érintett tagállamnak be kellett volna jelentenie a Bizottságnak, az általános program egyszerű végrehajtási intézkedéseinek minősülnek, amelyeket főszabály szerint nem kell bejelenteni ezen intézménynek. Az ilyen intézkedés tehát nem minősül a 659/1999 rendelet 1. cikkének e) pontja értelmében vett „egyedi támogatásnak”.
- 262 Másodszor, emlékeztetni kell arra, hogy támogatási program esetében különbséget kell tenni egyrészt a program elfogadása, másrészt pedig az említett program alapján nyújtott támogatások között (lásd: 2021. március 4-i Bizottság kontra Fútbol Club Barcelona ítélet, C-362/19 P, EU:C:2021:169, 66. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 263 A támogatási programok esetében ugyanis a Bizottság szorítkozhat a szóban forgó program jellemzőinek tanulmányozására, amikor a határozat indokolásában azt mérlegeli, hogy e program az általa előírt alkalmazási módok jellemzői folytán érzékelhető előnyt biztosít-e az e program keretében nyújtott támogatások kedvezményezettjeinek a versenytársaikhoz képest, továbbá olyan jellegű-e, hogy elsősorban azokat a vállalkozásokat részesíti előnyben, amelyek részt vesznek a tagállamok közötti kereskedelemben. Így a Bizottság az ilyen programra vonatkozó határozatban nem köteles elemzést lefolytatni az e program alapján nyújtott valamennyi egyedi támogatásról. Csak a támogatások visszatérítésének szakaszában lesz szükséges minden egyes érintett vállalkozás egyedi helyzetének vizsgálata (2011. június 9-i Comitato „Venezia vuole vivere” és társai kontra Bizottság ítélet, C-71/09 P, C-73/09 P és C-76/09 P, EU:C:2011:368, 63. pont; 2013.

június 13-i HGA és társai kontra Bizottság ítélet, C-630/11 P–C-633/11 P, EU:C:2013:387, 114. pont; 2019. június 29-i Azienda Napoletana Mobilità ítélet, C-659/17, EU:C:2019:633, 27. pont).

- 264 Ebből következik, hogy az előny fennállásának meghatározása érdekében a Bizottságnak a megtámadott határozatban kizárólag a 659/1999 rendelet 1. cikkének d) pontja értelmében vett, a megtámadott határozat 1. cikkének (2) bekezdésében azonosított „támogatási programot” kellett vizsgálnia, az e program alapján, annak automatikus alkalmazásával nyújtott támogatásokat azonban nem. Ebben az összefüggésben megállapítást nyert, hogy nincs jelentősége annak, hogy a megtámadott határozat rendelkező része és indokolása közvetlenül azonosította a megtámadott határozat potenciális címzettjeit (lásd ebben az értelemben: 2021. március 4-i Bizottság kontra Fútbol Club Barcelona ítélet, C-362/19 P, EU:C:2021:169, 70., 71., 74., 75. és 86. pont).
- 265 Egyébiránt rá kell mutatni, hogy a megtámadott határozat nem tartalmazta az MJN GibCo helyzetének részletes elemzését annak ellenőrzése érdekében, hogy az MJN GibCo a megtámadott határozat 1. cikkének (2) bekezdésében megjelölt támogatási program alapján ténylegesen részesült-e előnyben, hanem a (183) és (196) preambulumbekkezdésében csupán hivatkozott a támogatási program 7. szakaszban elvégzett elemzésére.
- 266 A fenti megfontolásokból következik, hogy mivel a Bizottság a megtámadott határozatban megállapította, hogy a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradása összeegyeztethetetlen és jogellenes támogatási programnak minősül, e határozat 2. cikkét nem lehet úgy értelmezni, hogy az a 2013. december 31-ig tartó időszak vonatkozásában megállapítja, hogy az MJN GibCo e program alapján egyedi támogatási intézkedésben részesült, függetlenül attól, hogy a megtámadott határozat indokolása a szóban forgó támogatási program potenciális kedvezményezettjeként azonosította az MJN GibCo-t. Az MJN GibCo és a felperesek támogatási program tényleges kedvezményezettjeiként történő azonosításának kérdése ugyanis csak a támogatás visszatérítésének szakaszára vonatkozott.
- 267 Következésképpen meg kell állapítani, hogy a megtámadott határozat 2. cikke csak az öt feltételes adómegállapítási határozat alapján nyújtott támogatási intézkedésekre vonatkozott, a megtámadott határozat 1. cikkének (2) bekezdésében említett támogatási program alapján végrehajtott támogatásokra azonban nem, és így csak a 2013. december 31-ét követő időszakra vonatkozott.
- 268 Következésképpen mint hatástalanokat el kell utasítani a felperesek azon érveit, amelyek a megtámadott határozat 2. cikkének annyiban történő vitatására irányulnak, amennyiben az az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat alapján a 2013. december 31-ig terjedő időszakra nyújtott egyedi támogatási intézkedésekre vonatkozott.

2. Az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdésének és a 659/1999 rendelet 6. cikkének megsértésére alapított jogalapról (a megtámadott határozat 2. cikkének megsemmisítésére irányuló első jogalap)

- 269 A megtámadott határozat 2. cikkének megsemmisítésére irányuló első jogalapjukkal a felperesek azt róják a Bizottság terhére, hogy az eljárás kiterjesztéséről szóló határozatban nem tett eleget az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdéséből és a 659/1999 rendelet 6. cikkéből eredő azon követelménynek, hogy összefoglalja a vonatkozó ténybeli és jogi kérdéseket, fogalmazzon meg előzetes értékelést az említett határozatban vizsgált intézkedés támogatási jellegére vonatkozóan, és meghatározza a belső piaccal való összeegyeztethetőséggel kapcsolatban felmerült kétségeket. Emlékeztetnek

arra, hogy a hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról vagy annak kiterjesztéséről szóló határozatnak lehetővé kell tennie az érdekeltek számára az eljárásban való hatékony részvételt és a Bizottság előzetes megállapításaira való válaszadást. Következésképpen a Bizottság feladata, hogy kielégítően meghatározza a vizsgálat kereteit annak érdekében, hogy tartalmilag ne üresedjen ki az érdekelteknek az észrevételeik megtételéhez fűződő joga, és nem hozhat végleges határozatot olyan kérdésekben, amelyeket az eljárás megindításáról szóló határozatban nem tárgyalt. Márpedig a jelen ügyben az eljárás kiterjesztéséről szóló határozat nem tartalmazott olyan elemeket, amelyek alapján a felperesek előre láthatták volna a megtámadott határozatban szereplő azon értékeléseket, amelyek szerint az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat a 2013. december 31-ét követő időszak tekintetében egyedi állami támogatásnak minősül.

- 270 Először is, a felperesek azt állítják, hogy a Bizottság által a megtámadott határozatban az öt feltételes adómegállapítási határozattal – köztük az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozattal – kapcsolatban kifejtett érvelés teljesen más alapra épült, mint amelyet az eljárás kiterjesztéséről szóló határozatban azonosított. Álláspontjuk szerint a Bizottság a jogdíjakból származó bevételek CV-eket is tartalmazó vállalatcsoportokon alapuló struktúrák révén történő kifizetésének problematikáját, valamint az MJN csoport szerkezetét először a megtámadott határozatban tárgyalta, és semmi nem tette lehetővé számukra, hogy az eljárás kiterjesztéséről szóló határozat olvasata alapján előre lássák, hogy a Bizottság vizsgálni fogja ezeket a kérdéseket. A jogdíjakból származó bevételek adóztatásával kapcsolatos egyetlen aggály, amelyet a Bizottság az eljárás kiterjesztéséről szóló határozatban azonosított, abban állt, hogy feltételes adómegállapítási határozatokat adtak ki gibraltári társaságok részére anélkül, hogy e terület adóhatóságai ellenőrizték volna a szellemi tulajdonjogok használójának helyét. Márpedig, mivel a felperesek feltételes adómegállapítási határozat iránti kérelméből egyértelműen kitűnt, hogy a szellemi tulajdonjogok használója Gibraltáron kívül található, a felperesek nem tartották hasznosnak, hogy észrevételeket terjesszenek elő a Bizottság előtt, noha az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat szerepelt az eljárás kiterjesztéséről szóló határozat mellékletében.
- 271 Másodszor, a felperesek szerint az eljárás kiterjesztéséről szóló határozatból nem tűnt ki egyértelműen, hogy a Bizottság vizsgálata nem csak a feltételes adómegállapítási határozatokkal kapcsolatos gyakorlatra mint támogatási programra vonatkozott, hanem az e program alkalmazásán kívül, egyedileg hozott feltételes adómegállapítási határozatokra is. Az a körülmény, hogy a Bizottság az eljárás kiterjesztéséről szóló határozatban azonosította a feltételes adómegállapítási határozatokkal kapcsolatos gyakorlat bizonyos szempontjait, nem jogosította fel arra, hogy mind a 165 feltételes adómegállapítási határozat valamennyi vonatkozását megvizsgálja annak érdekében, hogy ellenőrizze azok gibraltári adójoggal való összeegyeztethetőségét. A felperesek hozzáteszik, hogy az eljárás kiterjesztéséről szóló határozat olvasata alapján az egyetlen indok, amely miatt a Bizottság vizsgálhatta volna a CV-struktúrák keretében keletkezett, jogdíjakból származó bevételek adóztatásának kérdését, a szellemi tulajdonjogok felhasználóinak a székhelyére vonatkozó kérdés volt.
- 272 Harmadszor, a felperesek azt kifogásolják, hogy a Bizottság nem jelezte, hogy vizsgálatát kiterjeszti a potenciálisan 2013. december 31. után nyújtott egyedi támogatásokra. E tekintetben a felperesek hangsúlyozzák, hogy az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat ezen időpontot követően hatályát veszítette, mivel a 2014. évi feltételes adómegállapítási határozat lépett a helyébe.

- 273 Negyedszer, a felperesek azt kifogásolják, hogy a Bizottság az eljárás kiterjesztéséről szóló határozat és a megtámadott határozat elfogadása között módosította a szelektivitásra vonatkozó elemzését. A megtámadott határozatban a Bizottság az öt feltételes adómegállapítási határozat kedvezményezettjeit nem csupán a multinacionális vállalkozásokkal hasonlította össze, hanem az összes többi gibraltári társaságiadó-alannyal, ideértve a multinacionális csoportokhoz tartozó társaságokat, az egyéb feltételes adómegállapítási határozatok kedvezményezettjeit és a belföldi társaságokat is.
- 274 A felperesek szerint e hiányosságok megfosztották őket attól a lehetőségtől, hogy a hivatalos vizsgálati eljárás során hatékonyan előterjeszthessék észrevételeiket, különösen a 2012. évi feltételes adómegállapítási határozatot felváltó 2014. évi feltételes adómegállapítási határozat fennállását illetően.
- 275 A Bizottság vitatja ezeket az érveket.
- 276 Lényegében azt állítja, hogy az eljárás kiterjesztéséről szóló határozat elegendő információt tartalmazott a vizsgálati eljárás tárgyára vonatkozóan, és kielégítő módon határozta meg az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapításából eredő egyedi támogatási intézkedését.
- 277 Először is, a Bizottság rámutat, hogy az eljárás kiterjesztéséről szóló határozat kifejezetten hivatkozott az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozatra, amely tartalmazta a csoport szerkezetének leírását, és kifejezetten hivatkozott az MJN US-re, az MJ BV-re és a Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific)-ra. Az MJN GibCo és a felperesek tehát szükségképpen tudomással bírtak arról, hogy a Bizottság vizsgálati eljárást indított az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozattal kapcsolatban, és hogy ez az eljárás az MJN csoportnak az MJN GibCo-tól eltérő szervezeteit érintette. Egyébiránt az MJN GibCo-ra vonatkozó 2014. évi feltételes adómegállapítási határozatot illetően a Bizottság hangsúlyozza, hogy azt az Egyesült Királyság hatóságai nem nyújtották be hozzá, és hogy e feltételes adómegállapítási határozat mindenesetre nem állt ellentmondásban az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozattal, és nem is írta felül azt, mivel egy másik szervezet, tudniillik az MJT CV adóügyi helyzetére vonatkozott. A Bizottság hozzáteszi, hogy a gibraltári adóhivatal által az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat teljes körű ellenőrzését követően készített 2015. december 16-i ellenőrzési jelentés megerősítette, hogy az említett feltételes adómegállapítási határozat 2015-ben még alkalmazandó volt.
- 278 Másodszor, a Bizottság úgy véli, hogy az eljárás kiterjesztéséről szóló határozat egyértelmű és pontos volt a lehetséges támogatás jellegét és forrását illetően, azaz a gibraltári adóhatóságok széles mérlegelési jogkörét és az adórendelkezések e hatóságok általi esetleges téves alkalmazását illetően. Kifejti, hogy kétségeinek mértéke és a vizsgálati eljárás terjedelme egyértelműen kitűnik az eljárás kiterjesztéséről szóló határozat (52) preambulumbekzdéséből. Ezen eljárás terjedelme nem korlátozódott az e határozat (32) és (53) preambulumbekzdésében azonosított példákra. A Bizottság kifejti, hogy az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat tárgyára figyelemmel a felpereseknek nem kellett volna kételkedniük abban, hogy a Bizottságnak aggályai vannak az MJN GibCo által az MJT CV-ben fennálló részesedése címén kapott, jogdíjakból származó bevételeket illetően.

- 279 Harmadszor, a Bizottság azt állítja, hogy a megtámadott határozatban semmi nem utal arra, hogy a hivatalos vizsgálati eljárás tárgya a 2013. évi módosítások hatálybalépését megelőző időszakra korlátozódott volna.
- 280 Negyedszer úgy véli, hogy az eljárás kiterjesztéséről szóló határozat (68) preambulumbekzdéséből egyértelműen kitűnik, hogy a hivatalos vizsgálati eljárás nem csupán egy ismétlődő gyakorlatból eredő esetleges támogatási programra vonatkozott, hanem a feltételes adómegállapítási határozatok 165 egyedi esetére is.
- 281 Ötödször, azon érvekre válaszolva, amelyek szerint az eljárás kiterjesztéséről szóló határozat és a megtámadott határozat meghozatala között módosította a szelektivitásra vonatkozó értékelését, a Bizottság azt állítja, hogy az eljárás megindításáról szóló határozat és a végleges határozat között szabadon módosíthatja az értékelését.
- 282 A megtámadott határozat 2. cikkének megsemmisítésére irányuló első jogalappal a felperesek lényegében azt állítják, hogy a Bizottság megsértette az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdését és a 659/1999 rendelet 6. cikkét, valamint a hivatalos vizsgálati eljárásban történő részvételhez való jogukat, amikor a megtámadott határozatban az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozatnak az eljárás kiterjesztéséről szóló határozatban szereplő elemzésétől eltérő elemzését fogadta el. A felpereseknek tehát nem volt lehetőségük arra, hogy a hivatalos vizsgálati eljárás során hasznosan előadják észrevételeiket.
- 283 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdésének első albekezdése szerint, amennyiben a Bizottság hivatalos vizsgálati eljárást indít, biztosítani köteles az érdekeltek számára, hogy előadhassák észrevételeiket.
- 284 Amint az az ítélezési gyakorlatból kiderül, az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdésének első albekezdése egyfelől arra irányul, hogy kötelezze a Bizottságot, hogy valamennyi esetlegesen érintett személyt értesítsen, és tegye lehetővé számukra az érveik előadását, másfelől pedig arra, hogy lehetővé tegye a Bizottság számára, hogy teljeskörűen tájékozódjon az ügy adatainak összességéről a határozata meghozatala előtt (1998. június 25-i British Airways és társai kontra Bizottság ítélet, T-371/94 és T-394/94, EU:T:1998:140, 58. pont).
- 285 A 659/1999 rendelet „Hivatalos vizsgálati eljárás” címet viselő 6. cikkének (1) bekezdése szerint a hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló határozat összefoglalja a vonatkozó ténybeli és jogi kérdéseket, tartalmazza a Bizottság előzetes értékelését a javasolt intézkedés támogatási jellegére vonatkozóan, és meghatározza a közös piaccal való összeegyeztethetőséggel kapcsolatban felmerült kétségeket, továbbá felszólítja az érintett tagállamot és az egyéb érdekelt feleket, hogy meghatározott határidőn belül nyújtsák be észrevételeiket.
- 286 Ebben az összefüggésben emlékeztetni kell arra, hogy az ítélezési gyakorlat elismeri, hogy az érintett felek lényegében az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdése alapján indított közigazgatási eljárás keretében a Bizottság tájékoztatási forrásaiként járnak el. Ebből következik, hogy az érdekeltek, akik az eljárás alá vont személyeket megillető védelemhez való jogra nem hivatkozhatnak, csupán azon joggal rendelkeznek, hogy a közigazgatási eljárásban az eset körülményeire tekintettel megfelelő mértékben részt vehetnek (1998. június 25-i British Airways és társai kontra Bizottság ítélet, T-371/94 és T-394/94, EU:T:1998:140, 59. és 60. pont; 2009. november 30-i Franciaország és France Télécom kontra Bizottság ítélet, T-427/04 és T-17/05, EU:T:2009:474, 147. pont). Az érdekeltek információhoz való joga különösen nem terjeszkedhet addig az általános jogosultságig,

hogy a hivatalos vizsgálati eljárás során felmerült valamennyi esetlegesen jelentős kérdéssel kapcsolatban kifejezhessék véleményüket (2009. november 30-i Franciaország és France Télécom kontra Bizottság ítélet, T-427/04 és T-17/05, EU:T:2009:474, 149. pont).

- 287 Noha a Bizottság nem kötelezhető arra, hogy a hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló közleményében a kérdéses támogatásra vonatkozó végleges elemzést terjesszen elő, szükséges, hogy kielégítően határozza meg vizsgálatának keretét annak érdekében, hogy az érdekelteket ne fossza meg az észrevételeik megtételéhez való joguktól (lásd: 2018. július 12-i Ausztria kontra Bizottság ítélet, T-356/15, EU:T:2018:439, 703. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 288 A hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló határozatnak így lehetővé kell tennie az érintett felek számára, hogy hatékonyan részt vegyenek az említett eljárásban, amelynek során lehetőséget kapnak érveik kifejtésére. E célból elegendő, hogy az érintett felek megismerjék, hogy a Bizottság milyen érvelés alapján jutott előzetesen arra a megállapításra, hogy a szóban forgó intézkedés a belső piaccal összeegyeztethetetlen új támogatást jelenthet (lásd: 2018. december 13-i Ryanair és Airport Marketing Services kontra Bizottság ítélet, T-165/15, EU:T:2018:953, 82. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 289 Egyébiránt emlékeztetni kell arra, hogy a hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló határozat és a végleges határozat közötti esetleges eltérés önmagában nem minősül a végleges határozat jogszerűségét érintő hibának. Kizárólag a szóban forgó intézkedések lényegét érintő módosítás keletkezett kötelezettséget a Bizottság számára az érdekelt felek újból történő tájékoztatására (2018. július 12-i Ausztria kontra Bizottság ítélet, T-356/15, EU:T:2018:439, 727. pont). Ily módon a Bizottság köteles helyesbíteni vagy kiterjeszteni a hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló határozatot annak érdekében, hogy az érdekelt felek hasznosan tehessek meg észrevételeiket, ha az említett eljárás megindításáról szóló határozat elfogadását követően módosítja a támogatás fennállását vagy a belső piaccal való összeegyeztethetőségét illető értékelés tekintetében meghatározónak bizonyuló tények vagy e tények jogi minősítésére vonatkozó indokolását (lásd ebben az értelemben: 2019. április 30-i UPF kontra Bizottság ítélet, T-747/17, EU:T:2019:271, 77. pont).
- 290 Ebben az összefüggésben meg kell állapítani, hogy a Bizottságot az eljárás megindításáról szóló határozat szakaszában terhelő azon kötelezettség, hogy az érintett felek számára lehetővé tegye, hogy előterjeszthessék észrevételeiket, lényeges eljárási szabály jelleggel bír (lásd ebben az értelemben: 2008. december 11-i Bizottság kontra Freistaat Sachsen ítélet, C-334/07, EU:C:2008:709, 55. pont). Ezért az ilyen eljárási szabály megsértése a jogellenes jogi aktus megsemmisítésével jár, függetlenül attól, hogy e jogsértés kárt okozott-e annak, aki arra hivatkozik, vagy hogy a közigazgatási eljárás eltérő eredményre vezethetett volna-e (lásd ebben az értelemben: 2006. február 22-i Le Levant 001 és társai kontra Bizottság ítélet, T-34/02, EU:T:2006:59, 95–99. pont).
- 291 Következésképpen a hivatalos vizsgálati eljárás annak érdekében történő helyesbítésére vagy kiterjesztésére vonatkozó kötelezettségnek, hogy az érdekeltek megtehessek észrevételeiket, akkor is lényeges eljárási szabály jelleggel kell bírnia, ha a Bizottság az eljárás megindításáról szóló határozat és a végleges határozat között a támogatás fennállását illető értékelése tekintetében meghatározónak bizonyuló és magát a szóban forgó intézkedésnek a jellegét befolyásoló tényekre vagy e tények jogi minősítésére támaszkodva módosította érvelését.

- 292 Ilyen körülmények között ugyanis a Bizottság álláspontjának módosítása olyan mértékű, hogy az módosítja a hivatalos vizsgálati eljárás tárgyát és hatályát. Márpedig annak lehetővé tétele, hogy a Bizottság a hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló határozatot vagy – mint a jelen esetben – az eljárás megindításáról szóló határozat kiterjesztéséről szóló határozatot követően módosítsa az említett eljárás tárgyát, valamint azon leglényegesebb elemeket, amelyek alapján a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a vizsgált intézkedés potenciálisan támogatási intézkedésnek minősül, anélkül hogy helyesbítő határozatot hozna, megfosztaná az érintett feleket az arra való lehetőségtől, hogy észrevételeket tegyenek a hivatalos vizsgálati eljárás módosított tárgyára vonatkozóan. Ez megfosztaná hatékony érvényesülésétől a Bizottságot terhelő azon kötelezettséget, hogy vizsgálatának keretét kellően pontosan határozza meg annak érdekében, hogy lehetővé tegye az érintett felek számára, hogy hatékonyan részt vegyenek az említett eljárásban, amikor észrevételt tesznek, valamint hogy így kielégítően meghatározza vizsgálatának kereteit. Amint az a fenti 290. pontban kifejtésre került, e kötelezettség lényeges eljárási szabály jelleggel bír.
- 293 Ezt az értékelést nem kérdőjelezi meg a 2020. március 11-i Bizottság kontra Gmina Miasto Gdynia és Port Lotniczy Gdynia Kosakowo ítélet (C-56/18 P, EU:C:2020:192, 76–82. pont), amelyben a Bíróság azt róta fel a Törvényszéknek, hogy tévesen alkalmazta a jogot, amikor megállapította, hogy az érdekelt felek észrevételek benyújtásához való joga lényeges eljárási szabály jelleggel rendelkezik, annak bizonyítása nélkül, hogy a közigazgatási eljárás eltérő eredményhez vezethetett volna. Az említett ítélet 78–82. pontjából ugyanis kitűnik, hogy e téves jogalkalmazás megállapítását az adott ügy sajátos körülményei indokolták, tudniillik az, hogy még ha az érdekelt feleket nem is hívták volna fel arra, hogy tegyenek észrevételeket a jogi szabályozásban az eljárás megindításáról szóló határozat elfogadását követően bekövetkezett változás hatásával kapcsolatban, e körülmény nem rendelkezik lényeges eljárási szabály jelleggel, mivel az említett változás nem volt alkalmas arra, hogy megváltoztassa e határozat értelmét.
- 294 Ráadásul, amint az a 2020. március 11-i Bizottság kontra Gmina Miasto Gdynia és Port Lotniczy Gdynia Kosakowo ítélet (C-56/18 P, EU:C:2020:192) 85. pontjából kitűnik, jóllehet főszabály szerint valamely olyan jogalap lényeges módosításai, amelyen a Bizottság határozata alapul, hatással lehetnek e határozatra, nem ez volt a helyzet annyiban, amennyiben a szóban forgó határozat ezenkívül olyan önálló jogalapon alapult, amely nem módosult, és amely önmagában megalapozta az említett határozatot. Ebből következik, hogy nem kérdőjeleződik meg a fenti 290. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlat, amely szerint a Bizottságnak lehetővé kell tennie az érintett felek számára, hogy benyújthassák észrevételeiket, ha hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról dönt, és amely szerint e kötelezettség lényeges eljárási szabály jelleggel bír.
- 295 A jelen ügyben annak elemzése érdekében, hogy fennáll-e az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdésének, a 659/1999 rendelet 6. cikkének, valamint a Bizottság arra vonatkozó kötelezettségének megsértése, hogy az érdekelt felek számára lehetővé tegye, hogy hatékonyan előterjeszthessék észrevételeiket, meg kell vizsgálni, hogy az eljárás kiterjesztéséről szóló határozatban szereplő elemzés tartalmazta-e azokat a meghatározó elemeket, amelyekre a Bizottság a megtámadott határozatban azon értékelését alapította, amely szerint az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat 2013. december 31-ét követően a gibraltári kormány által nyújtott egyedi állami támogatási intézkedésnek minősül, és így, hogy lehetővé teszi-e a megtámadott határozat 2. cikkének tárgyát képező intézkedés jellegének azonosítását.

- 296 E célból mindenekelőtt meg kell vizsgálni azon érvelés meghatározó elemeit, amelyek alapján a Bizottság többek között a megtámadott határozat 2. cikkében megállapította, hogy 2013. december 31-ét követően az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat által kiváltott hatások egyedi állami támogatásnak minősültek.
- 297 Először is rá kell mutatni, hogy a megtámadott határozat 2. cikke „azok[ra] az egyedi állami támogatások[ra vonatkozott], amelyeket a gibraltári kormány [...] [öt] feltételes adómegállapítási határozat[...] alapján nyújtott öt olyan gibraltári vállalkozásnak, amely jogdíjából vagy passzív érdekeltségekből származó bevétellel rendelkező holland [CV-kben] rendelkezik érdekeltségekkel”. Ezenfelül a „Következtetés” című 12. szakaszban, pontosabban ugyanezen határozat (246) preambulumbekzdésében az szerepelt, hogy egyedi támogatási intézkedésnek „a gibraltári kormány által a[z öt] feltételes adómegállapítási határozat[...] alapján nyújtott adóügyi megítélés [minősül], amely előnyben részesíti azt az öt gibraltári vállalkozást, amely jogdíjából vagy passzív érdekeltségekből származó bevétellel rendelkező holland [CV-kben] rendelkezik érdekeltségekkel”.
- 298 Ebben az összefüggésben meg kell állapítani, hogy a Bizottság a megtámadott határozat (152) preambulumbekzdésében jelezte, hogy az öt feltételes adómegállapítási határozat, köztük az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat „hatályban maradt[...], és az adóhatóságok nem vonták azokat vissza sem a[z ITA 2010] 2013. évi, a[passzív] érdekeltségek[ből] és jogdíjak[ból származó bevételek] adókötelezettségét előíró módosítása következtében, sem pedig a 2015-ben végrehajtott ellenőrzések nyomán”.
- 299 Hasonlóképpen, a megtámadott határozat (180), (182) és (184) preambulumbekzdésében a Bizottság kifejtette, hogy bár igaz, hogy az öt feltételes adómegállapítási határozat kibocsátásának időpontjában, tehát az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat kibocsátásának időpontjában azok megfeleltek az alkalmazandó adórendelkezéseknek, 2013. július 1., illetve 2014. január 1. óta a passzív érdekeltségekből és a jogdíjából származó bevételek már szerepeltek a Gibraltáron adóköteles, az ITA 2010 1. mellékletében felsorolt bevételkategorikák között. Így a Bizottság megállapította, hogy a gibraltári adóhatóságok meghosszabbították a passzív érdekeltségekből és a jogdíjából származó bevételek adóztatásának elmaradására vonatkozó rendszer fennállását azáltal, hogy megengedték az öt feltételes adómegállapítási határozat kedvezményezettjei, köztük az MJN GibCo számára, hogy az ITA 2010 2013. évi módosításainak hatálybalépését követően e határozatokból előnyre tegyenek szert. E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a Bizottság a megtámadott határozat 92. lábjegyzetében és (152) preambulumbekzdésében megállapította, hogy az öt feltételes adómegállapítási határozat legalább 2015-ig hatályban maradt, amikor is a gibraltári adóhatóságok ellenőrzést végeztek.
- 300 E körülményekből kitűnik, hogy nem maga az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat vagy annak elfogadása, hanem a gibraltári adóhatóságok által az MJN GibCo részére a jogdíjából származó bevételek adóztatásának elmaradását megerősítő ezen feltételes adómegállapítási határozat „alapján” biztosított adójogi bánásmód, és különösen e feltételes adómegállapítási határozat 2013. december 31. utáni fenntartása minősült egyedi állami támogatásnak, amit a Bizottság a tárgyaláson a Törvényszék kérdésére válaszolva megerősített.
- 301 Másodsor, meg kell állapítani, hogy a Bizottság az öt feltételes adómegállapítási határozat, és így az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat elemzését a feltételes adómegállapítási határozatok iránti kérelmekben bemutatott azon struktúrára összpontosította, amelyet egy, a szellemi tulajdonjogokkal rendelkező holland CV jelenléte, valamint a CV-ben részesedéssel rendelkező, gibraltári székhelyű partnertársaságok jellemeztek, továbbá a holland

CV-knek az ITA 2010 alkalmazásában fennálló átlátható jellegére (a megtámadott határozat (153)–(159) preambulumbekzdése). Közelebbről, a Bizottság megállapította, hogy az Egyesült Királyság hatóságainak levelei szerint úgy tűnt, hogy az ITA 2010 különös szabályainak hiányában Gibraltár a *common law* elveit alkalmazta, és a holland CV-k átlátható szervezeteknek minősültek, amely folytán a CV-k által szerzett bevétel adott hányada olyan bevételnek minősült, amelyet közvetlenül a holland CV-ben érdekeltséggel rendelkező gibraltári társaságok szereztek (a megtámadott határozat (155) preambulumbekzdése). A Bizottság a megtámadott határozat (161) és (162) preambulumbekzdésében ebből azt a következtetést vonta le, hogy az öt feltételes adómegállapítási határozat kedvezményezettjét jelentő öt gibraltári társaságnak – köztük az MJN GibCo-nak – a holland CV-k szintjén elért nyereségben való részesedését bele kellett volna számolni ezen öt társaság adóalapjába, és Gibraltáron adót kellett volna kivetni rá.

- 302 A fentiekből következik, hogy az az érvelés, amelynek alapján a Bizottság megállapította, hogy az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat fenntartása egyedi támogatási intézkedésnek minősült, lényegében azon alapult, hogy ez a feltételes adómegállapítási határozat egy holland CV-t, tudniillik az MJN CV-t és egy gibraltári székhelyű partnert magában foglaló csoportszerkezetre vonatkozott, valamint arra a kérdésre, hogy az MJT CV adózási szempontból átlátható szervezetnek minősül-e, amely folytán az általa szerzett, jogdíjakból származó bevételeket közvetlenül az MJN GibCo tekintetében kell adóztatni, mintha e bevételeket közvetlenül ez utóbbi szerezte volna. A szelektív előny fennállásának megállapítása ugyanis azon a megállapításon alapult, hogy a gibraltári adójog 2014. január 1-jétől hatályos változata alapján a partnertársaságoknak rendes körülmények között a holland CV nyereségéből való részesedésük mértékéig Gibraltáron a társasági adó hatálya alá kellett volna tartozniuk.
- 303 E különböző tényezők tehát meghatározóak voltak a Bizottságnak a megtámadott határozat 2. cikkének alapjául szolgáló értékelése során, amely szerint 2013. december 31-ét követően az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat fenntartása a gibraltári kormány által nyújtott egyedi állami támogatás jellegét öltötte.
- 304 A fenti értékelésekre tekintettel meg kell vizsgálni, hogy az eljárás kiterjesztéséről szóló határozat elegendő információt tartalmazott-e az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat révén az MJN GibCo részére 2013. december 31-ét követően nyújtott, a megtámadott határozat 2. cikkében említett egyedi állami támogatás jellegére vonatkozóan ahhoz, hogy a Bizottság az említett határozatot az érintett felek észrevételek hatékony megtételéhez való jogának megsértése nélkül, az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdésének és a 659/1999 rendelet 6. cikkének megfelelően elfogadhassa.
- 305 Kétségtelen, hogy – amint arra a Bizottság is hivatkozik – az eljárás kiterjesztéséről szóló határozatban a Bizottság az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozatot akként azonosította, mint amely potenciálisan egyedi támogatási intézkedésnek minősülhet. Hasonlóképpen, a felperesek állításával ellentétben a Bizottság a hivatalos vizsgálati eljárást nem korlátozta a feltételes adómegállapítási határozatokkal kapcsolatos gyakorlat mint potenciális támogatási program elemzésére.
- 306 Az eljárás kiterjesztéséről szóló határozat (62) és (69) preambulumbekzdéséből és e határozat „Következtetések” című részéből ugyanis egyértelműen kitűnik, hogy a hivatalos vizsgálati eljárás kiterjesztése nemcsak a feltételes adómegállapítási határozatokkal kapcsolatos gyakorlatra vonatkozott, hanem az egyenként meghozott 165 feltételes adómegállapítási határozatra is, amelyek mindegyike egyedi támogatási intézkedésnek minősülhetett. Az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat, amely szerepel az eljárás

kiterjesztéséről szóló határozat mellékletét képező, 165 feltételes adómegállapítási határozatot tartalmazó felsorolásban, potenciális egyedi támogatási intézkedésként a hivatalos vizsgálati eljárás tárgyának részét képezte.

- 307 Meg kell azonban állapítani, hogy a Bizottság által a megtámadott határozatban annak megállapítása érdekében figyelembe vett – a fenti 297–303. pontban azonosított – körülmények, hogy az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat alapján egyedi támogatást nyújtottak, eltértek az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat által 2013. december 31-ét követően kiváltott hatások eljárás kiterjesztéséről szóló határozatban szereplő előzetes értékelésétől.
- 308 Először is, az eljárás kiterjesztéséről szóló határozatban szereplő elemzés elsősorban a feltételes adómegállapítási határozatok elfogadására, valamint a feltételes adómegállapítási határozat iránti kérelmekben leírt feltételek tényleges teljesülése ellenőrzésének hiányára összpontosított.
- 309 Az eljárás kiterjesztéséről szóló határozat (31), (32) és (53) preambulumbekzdésében ugyanis a Bizottság az előzetes vizsgálati eljárás keretében vizsgált 165 feltételes adómegállapítási határozatra – köztük az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozatra – tekintettel kifejtette, hogy több feltételes adómegállapítási határozat iránti kérelemnek kétségeket kellett volna ébresztenie a gibraltári adóhatóságban a tekintetben, hogy a tevékenységek ténylegesen adómentesek voltak-e azon az alapon, hogy azok nem Gibraltáron keletkeztek vagy nem onnan származtak. A Bizottság így – mérlegelési jogkörét gyakorolva – a feltételes adómegállapítási határozatokra vonatkozó előzetes elemzését arra alapozta, hogy a gibraltári adóhatóságok általában nem végezték el a vállalkozások adókötelezettségeinek tényleges vizsgálatát.
- 310 Ezt a megállapítást megismételte az eljárás kiterjesztéséről szóló határozat (62) preambulumbekzdése, amelyben a Bizottság megállapította, hogy „mind a 165 feltételes adómegállapítási határozatban” lehetséges állami támogatásról van szó, mivel „azok egyike sem alapul elegendő információ annak biztosításához, hogy az érintett tevékenységek adóztatásának szintje összhangban álljon a hasonló helyzetben lévő más vállalkozások által fizetett adóval és az alkalmazandó adórendelkezésekkel”.
- 311 Másodsor, bár a Bizottság az eljárás kiterjesztéséről szóló határozatban kijelentette, hogy a vizsgált feltételes adómegállapítási határozatok túlmutattak a passzív bevételek adóztatásának az ITA 2010 azok elfogadásának időpontjában alkalmazandó változatából következő elmaradásán, a Bizottság által a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradására vonatkozó – az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozathoz hasonló – feltételes adómegállapítási határozatokkal kapcsolatban azonosított aggályok kizárólag arra vonatkoztak, hogy 22 feltételes adómegállapítási határozatot olyan gibraltári társaságok javára fogadtak el, amelyek szellemi tulajdonjogokat hasznosító, Gibraltáron kívüli társaságoktól részesültek jogdíjakban, annak ellenőrzése nélkül, hogy a szellemi tulajdon használója hol található. A Bizottság szerint a jogdíjakból származó bevételek – ilyen ellenőrzés elvégzése nélküli – „adómentessége” ahhoz vezetett, hogy e bevételek sehol nem voltak adókötelesek.
- 312 Amint azt a Bizottság a Törvényszék által a tárgyaláson feltett kérdésre válaszolva megerősítette, az eljárás kiterjesztéséről szóló határozat nem tartalmazott egyéb észrevételeket a jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradására vonatkozó feltételes adómegállapítási határozatokkal kapcsolatban.

- 313 Harmadszor, meg kell állapítani, hogy bár az eljárás kiterjesztéséről szóló határozatot 2014. október 1-jén, vagyis az ITA 2010 2013. évi módosításának ugyanezen év január 1-jén történt hatálybalépését követően fogadták el, és az kifejezetten utalt ezekre a módosításokra (lásd többek között az említett határozat (32) preambulumbekzdését), e határozatból nem tűnik ki, hogy a Bizottság elemzése a jogdíjából származó bevételek adóztatásának elmaradását megerősítő feltételes adómegállapítási határozatok alkalmazásának az ITA 2010 2013. évi módosításának hatálybalépését követően történő fenntartására irányult. Ráadásul az eljárás kiterjesztéséről szóló határozatban semmi nem utalt arra, hogy a Bizottság szerint az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat által kiváltott hatások 2013. december 31. után fennmaradtak.
- 314 Negyedszer, az eljárás kiterjesztéséről szóló határozat nem tartalmazott semmilyen információt az adózási átláthatóságra vonatkozó szabályokra, az öt feltételes adómegállapítási határozat kedvezményezettjeinek ténybeli helyzetére, és közelebbről az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozatra vagy a holland CV-ket magában foglaló csoportszerkezetek igénybevételére vonatkozóan.
- 315 Az eljárás kiterjesztéséről szóló határozatban szereplő előzetes elemzés tehát minden tekintetben eltért a Bizottság által a megtámadott határozatban kifejtett érveléstől. Egyrészt ez utóbbi az ITA 2010 2013. december 31-ét követő változatának téves alkalmazására vonatkozott, nem pedig arra, hogy a 2013. december 31-ig terjedő időszakban a jogdíjából származó bevételek egyetlen adóügyi joghatóságban sem voltak adókötelesek. Másrészt az ITA 2010-nek a gibraltári hatóságok általi, a megtámadott határozatban megállapított téves alkalmazása arra a kérdésre vonatkozott, hogy a jogdíjából származó bevételeket, amelyek már szerepeltek a Gibraltáron adóköteles bevételek ITA 2010 1. mellékletében felsorolt kategóriái között, Gibraltáron szereztek-e, illetve azok onnan származnak-e az e bevételeket Gibraltáron kívül kapó társaság adózási átláthatósága miatt, nem pedig a szellemi tulajdon használója helyének meghatározására.
- 316 A fenti megfontolásokból következik, hogy az eljárás kiterjesztéséről szóló határozatban szereplő ténybeli vagy jogi értékelések nem voltak elegendők ahhoz, hogy egyértelművé tegyék, hogy a hivatalos vizsgálati eljárás nem csupán a feltételes adómegállapítási határozatok elfogadására vonatkozott, hanem e határozatok némelyike – köztük az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat – által kiváltott hatásoknak az ITA 2010 2013. évi módosítását követően annak ellenére történő fenntartására is, hogy a jogdíjakat felvették a Gibraltáron adóköteles bevételek ITA 2010 1. mellékletében felsorolt kategóriái közé, továbbá az e határozatok ez utóbbi törvény 2014. január 1-jén hatályos változatának való megfelelésére. Márpedig ez utóbbi elemek meghatározóak voltak a Bizottság vizsgálatának tárgyát képező intézkedés azonosítása, és annak a megtámadott határozat 2. cikkében történő megállapítása szempontjából, hogy az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat alapján 2013. december 31. után egyedi állami támogatást nyújtottak az MJN GibCo részére.
- 317 A Bizottság egyetlen érve sem alkalmas e megállapítás megkérdőjelezésére.
- 318 Először is az a tény, hogy az eljárás kiterjesztéséről szóló határozat az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozatot akként azonosította, mint amely potenciálisan egyedi támogatási intézkedésnek minősülhet, és az a körülmény, hogy az említett határozat (32) és (53) preambulumbekzdése jelezte, hogy a feltételes adómegállapítási határozatok különböző kategóriáit szemléltetésképpen vagy a gibraltári adóhatóságok terhére rótt magatartás „példájaként” elemezték, nem elegendő annak megállapításához, hogy a Bizottság tiszteletben tartotta volna a 659/1999 rendelet 6. cikke szerinti azon kötelezettségét, hogy lehetővé tegye az

érdekelt felek számára, hogy hatékonyan előterjeszthessék észrevételeiket. Amint ugyanis a fenti 287–290. pontban ismertetett ítélkezési gyakorlatból kitűnik, a Bizottság feladata volt, hogy kielégítően meghatározza vizsgálatának keretét, és nem a felpereseknek mint érdekelt feleknek kellett előre látniuk mindazon indokokat, amelyek alapján a Bizottság esetleg úgy tekinthetné, hogy az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat által kifejtett hatások 2013. december 31. után történő fenntartásából egyedi állami támogatás következik.

- 319 Másodsor, amennyiben a Bizottság azt állítja, hogy az eljárás kiterjesztéséről szóló határozatból egyértelműen kitűnt, hogy vizsgálatának tárgya a gibraltári hatóságok széles mérlegelési jogkörére vonatkozott az ITA 2010 laza és esetlegesen téves alkalmazását illetően, elegendő rámutatni arra, hogy ezen elemekből nem derült ki egyértelműen, hogy a hivatalos vizsgálati eljárás bizonyos feltételes adómegállapítási határozatok, köztük az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat által kiváltott hatásoknak az ITA 2010 2013. évi módosításának hatálybalépését követően történő fenntartására, valamint az MJT CV-hez hasonló holland CV-k adózási átláthatóságából levonandó következtetésekre vonatkozott.
- 320 Harmadszor, a Bizottság által hivatkozott azon körülmény, amely szerint az MJN feltételes adómegállapítási határozat iránti kérelme, amelyre az eljárás kiterjesztéséről szóló határozat mellékletében hivatkozott, leírta az MJN csoport szerkezetét és hivatkozott az MJT CV-re, nem elegendő ahhoz, hogy úgy lehessen tekinteni, hogy a hivatalos vizsgálati eljárás tárgyát pontosan e kérdés, valamint a holland CV-k adózási átláthatóságából levonandó következtetések képezték. Az eljárás kiterjesztéséről szóló határozat szövegében ugyanis semmi nem utalt arra, hogy a Bizottság a hivatalos vizsgálati eljárás keretében meg fogja vizsgálni ezt a kérdést. Amint az a fenti 318. pontban kifejtésre került, nem a felpereseknek mint érdekelt feleknek kellett előre látniuk mindazon indokokat, amelyek alapján a Bizottság esetleg úgy tekinthette, hogy az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat által kifejtett hatások 2013. december 31. után történő fenntartásából egyedi állami támogatás következik.
- 321 A fenti megfontolások összességéből következik, hogy az eljárás kiterjesztéséről szóló határozatban és a megtámadott határozatban foglalt elemzés közötti eltérések annyiban, amennyiben az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat által 2013. december 31. után gyakorolt hatások egyedi állami támogatásnak való minősítése szempontjából meghatározó értékelési tényezőkre vonatkoznak, olyanok, hogy a Bizottságnak helyesbítő határozatot vagy az eljárás kiterjesztéséről szóló második határozatot kellett volna hoznia annak érdekében, hogy a felperesek számára lehetővé tegye az eljárásban való hatékony részvételt (lásd a fenti 287. és 289. pontot).
- 322 Egyébiránt rá kell mutatni, hogy a Bizottság a megtámadott határozat (212)–(215) preambulumbekzdésében elismerte, hogy elveti a 165 feltételes adómegállapítási határozat szelektivitására vonatkozó álláspontot, amelyet az eljárás kiterjesztéséről szóló határozat keretében képviselt. Következésképpen az eljárás kiterjesztéséről szóló határozatban szereplő elemzés és a végleges határozat közötti eltérések lényeges módosításoknak minősülnek, amelyek alkalmasak az említett végleges határozat értelmének megváltoztatására.
- 323 Márpedig, amint az a fenti 287–290. pontból következik, az eljárás kiterjesztéséről szóló határozat és a megtámadott határozat közötti, az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat által 2013. december 31. után gyakorolt hatások egyedi állami támogatásnak való minősítése szempontjából meghatározó értékelési tényezőkre vonatkozó eltérések fennállása elegendő ahhoz, hogy a megtámadott határozat 2. cikkének az MJN

GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat tekintetében történő megsemmisítését, valamint a visszatéríttetés ezen intézkedéshez kapcsolódóan történő elrendelésének megsemmisítését vonja maga után.

- 324 Következésképpen helyt kell adni a megtámadott határozat 2. cikkének az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat alapján az MJN GibCo és a felperesek részére nyújtott egyedi állami támogatásra vonatkozó részében történő megsemmisítésére irányuló első jogalapnak, és meg kell semmisíteni az említett cikket, valamint ugyanezen határozat 5. cikkének (1) és (2) bekezdését az említett támogatásra vonatkozó részében, anélkül hogy a felperesek által felhozott többi jogalapot vizsgálni kellene.

D. A kereset harmadik részéről, amely a megtámadott határozat 5. cikkének megsemmisítésére irányul

- 325 Keresetük harmadik részében a felperesek azt állítják, hogy a Bizottság tévesen alkalmazta a jogot, amikor megállapította, hogy a holland CV, a partnertársaságok és az anyavállalat egyetlen gazdasági egységet alkot, és a megtámadott határozat 5. cikkének (2) bekezdésében úgy határozott, hogy a támogatás visszatéríttethető az e gazdasági egységet alkotó szervezetekkel, amennyiben azt az érintett gibraltári vállalkozással, vagyis a jelen esetben az MJN GibCo-val nem lehet visszatéríttetni.
- 326 A felperesek azt kifogásolják, hogy a Bizottság nem próbálta bizonyítani az MJN US vagy a Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) által az MJN GibCo felett gyakorolt tényleges ellenőrzést, amint azt az ítélezési gyakorlat megköveteli, sem azt, hogy az MJN Global Holdings és az MJ BV közvetlen vagy közvetett hasznot húzott az MJN GibCo-nak állítólagosan nyújtott támogatásból.
- 327 A Bizottság vitatja ezeket az érveket.
- 328 Figyelemmel először is a kereset annyiban történő elutasítására, amennyiben az a megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdésének, valamint a visszatéríttetés ezen intézkedéshez kapcsolódóan történő elrendelésének megsemmisítésére irányul, másodszor a megtámadott határozat 5. cikke (1) és (2) bekezdésének az MJN GibCo és a felperesek részére nyújtott egyedi támogatásra vonatkozó részében történő megsemmisítésére, harmadszor pedig arra, hogy a megtámadott határozat 5. cikkének (2) bekezdése csak az e határozat 2. cikkében említett támogatási intézkedés visszatéríttetésére vonatkozik, a felperesek által felhozott, az ugyanezen határozat 5. cikke (2) bekezdésének a felpereseket érintő részében történő megsemmisítésére irányuló jelen jogalapokat már nem kell vizsgálni.

IV. A költségekről

- 329 Az eljárási szabályzat 134. cikkének (3) bekezdése alapján részleges pernyertesség esetén mindegyik fél maga viseli saját költségeit. Mivel a jelen ügyben a felperesek és a Bizottság részlegesen pervesztes lett, mindegyikük maga viseli saját költségeit.

A fenti indokok alapján

A TÖRVÉNYSZÉK (kibővített második tanács)

a következőképpen határozott:

- 1) **A Törvényszék az Egyesült Királyság által a gibraltári társasági-adórendszer kapcsán nyújtott SA.34914 (2013/C) számú állami támogatásról szóló, 2018. december 19-i (EU) 2019/700 bizottsági határozatot megsemmisíti annyiban, amennyiben az a 2. cikkében megállapította, hogy jogellenes és a belső piaccal összeegyeztethetetlen az az egyedi támogatás, amelyet Gibraltár kormánya annak alapján nyújtott, hogy 2013. december 31. után is fenntartotta az MJN Holdings (Gibraltar) Ltd vonatkozásában meghozott feltételes adómegállapítási határozatot, továbbá amennyiben az az 5. cikk (1) és (2) bekezdésében elrendelte e támogatás visszatéríttetését.**
- 2) **A Törvényszék a keresetet ezt meghaladó részében elutasítja.**
- 3) **A Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd, az MJN Global Holdings BV, a Mead Johnson BV, a Mead Johnson Nutrition Co. és a Bizottság maga viseli saját költségeit.**

Tomljenović

Schalin

Škvařilová-Pelzl

Nömm

Steinfatt

Kihirdetve Luxembourgban, a 2022. április 6-i nyilvános ülésen.

Aláírások

Tartalomjegyzék

I.	A jogvita előzményei	2
A.	A 2010. évi Income Tax Act elfogadása és az MJN GibCo-ra vonatkozó 2012. évi feltételes adómegállapítási határozat	2
B.	A Bizottság előtti közigazgatási eljárás	3
C.	A megtámadott határozat	3
1.	A passzív érdekeltségekből és a jogdíjakból származó bevételek „adómentessége” (támogatási program)	4
2.	Az öt feltételes adómegállapítási határozat (egyedi támogatási intézkedések)	5
D.	A megtámadott határozat rendelkező része	7
II.	Az eljárás és a felek kérelmei	8
III.	A jogkérdésről	9
A.	A kereset szerkezetéről	9
B.	A kereset első részéről, amely a megtámadott határozat 1. cikke jogdíjakból származó bevételek adóztatásának elmaradására vonatkozó (2) bekezdésének, valamint a visszatéríttetés ezen intézkedéshez kapcsolódóan történő elrendelésének a megsemmisítésére irányul	10
1.	A nyilvánvaló értékelési hibára, az EUSZ 5. cikk megsértésére, az adóztatási szuverenitás elvének megsértésére és a hatáskörtúllépésre alapított jogalapról (a megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdésének megsemmisítésére irányuló első jogalap)	11
2.	A nyilvánvaló értékelési hibákra és az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének megsértésére alapított jogalapokról (a megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdésének megsemmisítésére irányuló második, harmadik és negyedik jogalap)	15
a)	Előzetes megfontolások	15
1)	A megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdésének tárgyát képező támogatási intézkedésről	15
2)	Az előny és a szelektivitás kritériumának vizsgálatáról	18
b)	A Bizottságnak a referenciakeretre és a gibraltári általános adózási szabályokra vonatkozó értékeléséről	19
1)	Az ITA 2010 célkitűzéséről és az e törvény alapján adóköteles bevételek azonosításáról	21
2)	A territorialitás elvének a jogdíjakra történő alkalmazásáról	27

c)	Az előny kritériumának vizsgálatáról (a megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdésének megsemmisítésére irányuló második jogalap)	31
1)	A második jogalap első, az előny és a szelektivitás kritériumának összetévesztésén alapuló kifogásáról	32
2)	A második jogalap második, az adócsökkentés fennállásának vitatására irányuló kifogásáról	33
d)	A szelektivitás vizsgálatáról (a megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdésének megsemmisítésére irányuló harmadik jogalap)	35
e)	A szelektív előny terjedelméről (a megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdésének megsemmisítésére irányuló negyedik jogalap)	41
3.	A nyilvánvaló értékelési hibákra és a 659/1999 rendelet 1. cikke c) pontjának megsértésére alapított jogalapról (a megtámadott határozat 1. cikke (2) bekezdésének megsemmisítésére irányuló ötödik jogalap)	42
a)	Az első, az EUMSZ 296. cikk értelmében vett indokolási kötelezettség megsértésére alapított kifogásról	43
b)	A második, a 659/1999 rendelet 1. cikke c) pontjának megsértésére alapított kifogásról	44
C.	A kereset második részéről, amely a megtámadott határozat 2. cikkének az MJN GibCo részére nyújtott egyedi állami támogatás, valamint a visszatérítetés ezen intézkedéshez kapcsolódóan történő elrendelése tekintetében történő megsemmisítésére irányul	46
1.	A megtámadott határozat 2. cikkének hatályával kapcsolatos előzetes megfontolások	47
2.	Az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdésének és a 659/1999 rendelet 6. cikkének megsértésére alapított jogalapról (a megtámadott határozat 2. cikkének megsemmisítésére irányuló első jogalap)	49
D.	A kereset harmadik részéről, amely a megtámadott határozat 5. cikkének megsemmisítésére irányul	60
IV.	A költségekről	60