



Teismo praktikos rinkinys

BENDROJO TEISMO (antroji išplėstinė kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. balandžio 6 d.*

„Valstybės pagalba – Gibraltarų vyriausybės įgyvendinta pagalbos schema, susijusi su pelno mokesčiu – Mokesčio netaikymas pajamoms iš palūkanų ir autorinių atlyginimų – Išankstiniai sprendimai dėl mokesčių, skirti tarptautinėms įmonėms – Komisijos sprendimas, kuriuo pagalba pripažįstama nesuderinama su vidaus rinka – Pareiga motyvuoti – Akivaizdi vertinimo klaida – Atrankusis pranašumas – Teisė pateikti pastabas“

Byloje T-508/19

Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd, įsteigta Singapūre (Singapūras),

MJN Global Holdings BV, įsteigta Amsterdame (Nyderlandai),

Mead Johnson BV, įsteigta Neimegene (Nyderlandai),

Mead Johnson Nutrition Co., įsteigta Čikagoje, Ilinojuje (Jungtinės Valstijos),

atstovaujamos *barrister* C. Quigley, *solicitors* M. Whitehouse ir P. Halford,

ieškovės,

prieš

Europos Komisiją, atstovaujamą L. Flynn, B. Stromsky ir P. Němečková,

atsakovę,

dėl SESV 263 straipsniu grindžiamo prašymo iš dalies panaikinti 2018 m. gruodžio 19 d. Komisijos sprendimą (ES) 2019/700 dėl valstybės pagalbos SA.34914 (2013/C), kurią Jungtinė Karalystė suteikė patvirtindama Gibraltarų pelno mokesčio tvarką (OL L 119, 2019, p. 151),

BENDRASIS TEISMAS (antroji išplėstinė kolegija),

kurį sudaro pirmininkė V. Tomljenović (pranešėja), teisėjai F. Schalin, P. Škvařilová-Pelzl, I. Nōmm ir G. Steinfatt,

posėdžio sekretorius I. Pollalis, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2021 m. birželio 28 d. posėdžiui,

* Proceso kalba: anglų.

priima šį

Sprendimą

I. Ginčo aplinkybės

A. 2010 m. *Income Tax Act* priėmimas ir 2012 m. išankstinio sprendimo dėl mokesčių dėl MJN GibCo priėmimas

- 1 2011 m. sausio 1 d. įsigaliojo 2010 m. *Income Tax Act* (2010 m. Gibraltaro pelno mokesčio įstatymas; toliau – 2010 m. PMĮ); jis panaikino 1952 m. *Income Tax Act* (1952 m. Gibraltaro pelno mokesčio įstatymas; toliau – 1952 m. PMĮ). 2010 m. PMĮ nustatė bendrą 10 % dydžio pelno mokesčio tarifą. Iki 2010 m. PMĮ pakeitimų, įsigaliojusių 2013 m. birželio 30 d., kiek tai susiję su iš pasyviųjų palūkanų gautomis pajamomis, paskui tų pačių metų gruodžio 31 d., kiek tai susiję su pajamomis iš autorinių atlyginimų (toliau – 2013 m. priimti 2010 m. PMĮ pakeitimai), šios pajamos nebuvo įtrauktos į Gibraltare apmokestinamų pajamų kategorijas, nurodytas 2010 m. PMĮ 1 priede.
- 2 Iki likvidavimo 2018 m. spalio 16 d. *MJN Holdings (Gibraltar) Ltd* (toliau – *MJN GibCo*) buvo Gibraltare įsteigta bendrovė, priklausiusi tarptautinei grupei *Mead Johnson Nutrition* (toliau – MJN grupė), gaminančiai maisto produktus kūdikiams arba vaikams. *MJN GibCo*, kaip komanditinė ūkinė bendrija, vykdė *Mad Johnson Three CV* (toliau – MJT CV), pagal Nyderlandų teisę įsteigtos paprastosios komanditinės ūkinės bendrijos (*commanditaire vennootschap*; toliau – Nyderlandų komanditinė ūkinė bendrija), įsteigtos Nyderlanduose iki jos likvidavimo 2017 m. gruodžio 15 d., kapitalo dalies valdymo veiklą.
- 3 MJT CV priklausė intelektualinės nuosavybės teisių licencijos (be kita ko, patentai, prekių ženklai ir techninė informacija), pagal kurias ji už autorinį atlyginimą suteikė sublicencijas pagal Nyderlandų teisę įsteigtai bendrovei *Mead Johnson BV* (toliau – MJ BV).
- 4 MJT CV akcininkai buvo *MJN GibCo* (99 % akcinio kapitalo dalis) ir *MJN Asia Pacific Holding LLC* (0,01 % akcinio kapitalo dalis), pagal JAV teisę įsteigta ribotos atsakomybės bendrovė. *MJN GibCo* priklausiusi MJT CV kapitalo dalis suteikė jai teisę į 99,99 % pastarosios pelno.
- 5 Iki 2017 m. birželio mėn. MJN grupės patronuojančioji bendrovė buvo Delavere (Jungtinės Amerikos Valstijos) įsteigta bendrovė *Mead Johnson Nutrition Co.* (toliau – MJN US). *Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd*, įsteigta Singapūre (Singapūras) ir gaminanti bei parduodanti maisto produktus kūdikiams, buvo *MJN GibCo* patronuojančioji bendrovė, kuriai priklausė 100 % *MJN GibCo* kapitalo iki pastarosios likvidavimo.
- 6 2012 m. rugsėjo 11 d., gavusios MJN US, MJN grupės patronuojančiosios bendrovės, advokatų tą pačią dieną pateiktą prašymą (toliau – prašymas priimti išankstinį sprendimą dėl mokesčių), Gibraltaro mokesčių institucijos priėmė *MJN GibCo* skirtą išankstinį sprendimą dėl mokesčių, patvirtinantį MJT CV pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimą (toliau – *MJN GibCo* skirtas 2012 m. išankstinis sprendimas dėl mokesčių).

- 7 Prašyme priimti išankstinį sprendimą dėl mokesčių buvo nurodyta, kad pagal Gibraltarą mokesčių teisę MJT CV buvo laikoma komanditine ūkine bendrija. Prašymą priimti išankstinį sprendimą pateikusių asmenų teigimu, kadangi tokia bendrovė yra skaidri Gibraltarą mokesčių atžvilgiu, visos iš MJT CV gauto autorinio atlyginimo surinktos pajamos turėjo būti laikomos tiesiogiai *MJN GibCo* gautomis pajamomis. Vis dėlto buvo nurodyta, kad, jų teigimu, visos pajamos iš autorinių atlyginimų, kurias galima surinkti, nepriskirtinos prie pagal 2010 m. PMĮ apmokestinamų pajamų kategorijų („heads of charge taxable under the ITA 2010“). Taigi Gibraltarą valdžios institucijų buvo paprašyta patvirtinti tokį 2010 m. PMĮ aiškinimą ir tai, kad visos pajamos, gautos iš *MJN GibCo* surinktų autorinių atlyginimų, nėra apmokestinamos dėl jos turimos MJT CV akcijų dalies.
- 8 *MJN GibCo* skirtu 2012 m. išankstiniu sprendimu dėl mokesčių Pajamų mokesčio tarnyba (*Income Tax Office*) atsakė, kad „remiantis [prašyme dėl išankstinio sprendimo dėl mokesčio] nurodytais faktais ir aplinkybėmis, [Gibraltarą pajamų mokesčio] komisaro vardu buvo patvirtinta, kad <...> būsimos pajamos, gautos iš [*MJN GibCo*] surinktų autorinių atlyginimų, nebus apmokestinamos pagal [2010 m. PMĮ] nuostatas“.

B. Administracinė procedūra Komisijoje

- 9 2012 m. birželio 1 d. Ispanijos Karalystė pateikė Europos Komisijai skundą dėl valstybės pagalbos, kurią Gibraltarą lengvatinio apmokestinimo bendrovės tariamai gavo pagal 2010 m. PMĮ nustatytą apmokestinimo tvarką.
- 10 2013 m. spalio 16 d. Komisija pradėjo oficialią tyrimo procedūrą (toliau – sprendimas pradėti procedūrą), siekdama patikrinti, ar 2010 m. PMĮ numatytas pajamų, gautų iš pasyviųjų palūkanų ir autorinių atlyginimų, neapmokestinimas (minėtame sprendime – mokesčio netaikymas) suteikė tam tikroms įmonėms atrankų pranašumą, pažeidžiant Europos Sąjungos taisyklės valstybės pagalbos srityje.
- 11 2014 m. spalio 1 d. Komisija pranešė Jungtinei Karalystei apie savo sprendimą išplėsti SESV 108 straipsnio 2 dalyje nustatytą procedūrą, kad į ją būtų įtraukta Gibraltarą taikoma išankstinių sprendimų dėl mokesčių priėmimo praktika ir, konkrečiai kalbant, 165 priimti išankstiniai sprendimai dėl mokesčių (toliau – sprendimas išplėsti procedūrą).

C. Ginčijamas sprendimas

- 12 2018 m. gruodžio 19 d. Komisija priėmė Sprendimą (ES) 2019/700 dėl valstybės pagalbos SA.34914 (2013/C), kurią Jungtinė Karalystė suteikė patvirtindama Gibraltarą pelno mokesčių tvarką (OL L 119, 2019, p. 151; toliau – ginčijamas sprendimas). Komisija iš esmės konstatavo, viena vertus, kad 2011–2013 m. Gibraltarą pagal 2010 m. PMĮ vykdytas „mokesčio netaikymas“ pajamoms, gautoms iš pasyviųjų palūkanų ir autorinių atlyginimų, yra neteisėtai įgyvendinta ir su vidaus rinka nesuderinama valstybės pagalbos schema ir, kita vertus, kad Gibraltarą vyriausybės taikyta apmokestinimo tvarka, priimta remiantis išankstiniais sprendimais dėl mokesčių, skirtais penkioms Gibraltarą įsteigtoms bendrovėms, turinčioms Nyderlandų komanditinių ūkinių bendrijų akcijų ir gaunančioms pajamų iš pasyviųjų palūkanų bei autorinių atlyginimų (toliau – penki išankstiniai sprendimai dėl mokesčių), yra individuali valstybės pagalba, kuri yra neteisėta ir nesuderinama su vidaus rinka.

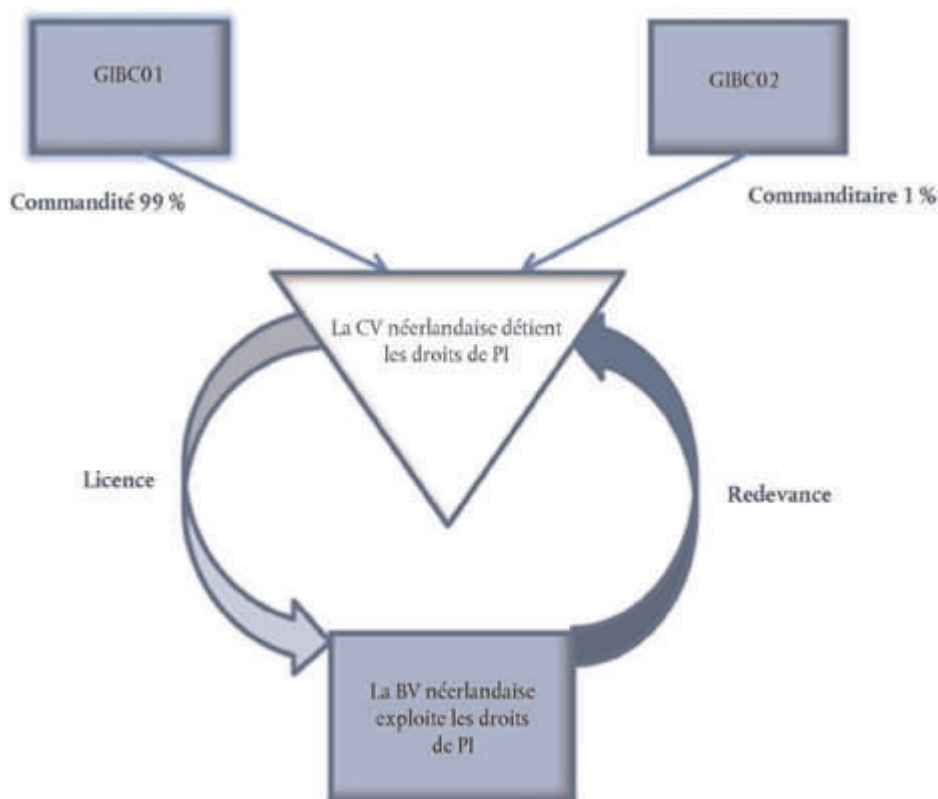
1. „Mokesčio netaikymas“ pajamoms, gautoms iš pasyviųjų palūkanų ir autorinių atlyginimų (pagalbos schema)

- 13 Sprendime pradėti procedūrą Komisija padarė preliminarią išvadą, kad „mokesčio netaikymas“ pajamoms, gautoms iš pasyviųjų palūkanų (toliau – pajamų iš pasyviųjų palūkanų neapmokestinimas), ir „mokesčio netaikymas“ pajamoms, gautoms iš autorinių atlyginimų (toliau – pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas), yra pagalbos schema. Siekdama atsižvelgti į 2013 m. priimtus PMĮ pakeitimus, pagal kuriuos pajamos iš autorinių atlyginimų ir pasyviųjų palūkanų buvo įtrauktos į 2010 m. PMĮ 1 priede išvardytas Gibraltare apmokestinamų pajamų kategorijas, priimtus po sprendimo pradėti procedūrą, Komisija ginčijamo sprendimo taikymo sritį apribojo pajamomis iš pasyviųjų palūkanų ir autorinių atlyginimų, gautomis ar gautinomis nuo 2010 m. PMĮ įsigaliojimo (2010 m. sausio 1 d.) iki 2013 m. birželio 30 d. (kiek tai susiję su pajamomis iš pasyviųjų palūkanų) arba 2013 m. gruodžio 31 d. (kiek tai susiję su pajamomis iš autorinių atlyginimų).
- 14 Dėl pranašumo kriterijaus analizės Komisija iš esmės konstatavo, kad pajamos iš pasyviųjų palūkanų ir autorinių atlyginimų, kurias įmonė gavo Gibraltare, paprastai buvo laikomos sukauptomis arba gautomis Gibraltare, taigi paprastai jos buvo apmokestinamos Gibraltare pagal teritoriškumo principą. Taigi ji padarė išvadą, kad šis „mokesčio netaikymas“ lėmė mokesčio sumažinimą, kurį nuo mokesčio atleistos bendrovės kitaip turėtų mokėti (ginčijamo sprendimo 81–83 konstatuojamosios dalys).
- 15 Kalbant apie atrankumo analizę, remdamasi jursiprudencija, susijusia su mokesčių priemonių materialiniu atrankumu, Komisija pirmiausia nusprendė, kad referencinis pagrindas, į kurį reikia atsižvelgti nagrinėjant pajamų iš pasyviųjų palūkanų ir autorinių atlyginimų neapmokestinimą, yra 2010 m. PMĮ, kurio tikslas buvo surinkti pajamų mokesčių iš mokesčių mokėtojų, sukauptusių arba gavusių pajamų Gibraltare. Be to, ji patikslino, kad „mokesčio netaikymą“ pajamoms iš pasyviųjų palūkanų ir autorinių atlyginimų lėmė ne mokesčių sistemoje numatyta oficiali išimtis, bet šių pajamų neįtraukimas į Gibraltare apmokestinamų pajamų kategorijas, nurodytas 2010 m. PMĮ 1 priede, kitaip tariant, „netiesioginis mokesčio netaikymas“ (ginčijamo sprendimo 89–93 konstatuojamosios dalys).
- 16 Vėliau Komisija išnagrinėjo, ar pajamų iš pasyviųjų palūkanų ir autorinių atlyginimų neapmokestinimas lėmė skirtingą įmonių, buvusių panašioje padėtyje, apmokestinimo tvarką. Ji pažymėjo, kad, pajamų iš autorinių atlyginimų ir pasyviųjų palūkanų atžvilgiu netaikant „atleidimo nuo mokesčio“, jos Gibraltare būtų apmokestintos pagal teritoriškumo principą.
- 17 Be to, nurodžiusi, kad tuo atveju, kai nagrinėjama priemonė neatsiranda dėl to, jog buvo taikyta mokesčių sistemoje numatyta oficiali išimtis, reikia atsižvelgti į jos poveikį siekiant įvertinti, ar mokesčio netaikymas yra labai palankus tam tikrai įmonių grupei, Komisija, remdamasi skaičiais, nusprendė, kad pajamų iš pasyviųjų palūkanų ir autorinių atlyginimų neapmokestinimas buvo palankus bendrovėms, priklausančioms tarptautinėms grupėms, vykdančioms tokią veiklą, kaip paskolų grupės viduje arba teisių naudotis nematerialiuoju turtu suteikimas. Kadangi, atsižvelgiant į 2010 m. PMĮ tikslą, šių įmonių teisinė ir faktinė padėtis yra tokia pati kaip ir kitų įmonių, sukauptusių arba gaunančių pajamų Gibraltare, Komisija padarė išvadą, kad šios priemonės buvo *a priori* atrankiosios (ginčijamo sprendimo 94–104 konstatuojamosios dalys).
- 18 Galiausiai Komisija nusprendė, kad pajamų iš pasyviųjų palūkanų ir autorinių atlyginimų neapmokestinimas nėra pateisinamas 2010 m. PMĮ vidine mokesčių sistemos logika. Ji, be kita ko, atmetė Jungtinės Karalystės valdžios institucijų nurodytus pateisinimus, kaip antai, susijusį su

geru administravimu (ginčijamo sprendimo 105–109 konstatuojamosios dalys). Taigi Komisija nusprendė, kad kiekviena iš šių priemonių yra neteisėta ir su vidaus rinka nesuderinama pagalbos schema.

2. Penki išankstiniai sprendimai dėl mokesčių (individualios pagalbos priemonės)

- 19 Sprendime išplėsti tyrimą Komisija nustatė 165 Gibraltaro mokesčių institucijų priimtus išankstinius sprendimus dėl mokesčių; ji preliminariai nusprendė, kad jie buvo iš esmės atrankieji ir galėtų būti valstybės pagalba.
- 20 Ginčijamame sprendime Komisija nusprendė, kad 160 išnagrinėtų išankstinių sprendimų dėl mokesčių (iš 165) atitiko įprastą bendros Gibraltaro mokesčių sistemos taikymą, ir nėra jokios kitos priežasties, dėl kurios būtų galima daryti išvadą, kad buvo suteikta valstybės pagalba (ginčijamo sprendimo 132–150 konstatuojamosios dalys). Kita vertus, ji nusprendė, kad penki išankstiniai sprendimai dėl mokesčių, įskaitant *MJN GibCo* skirtą 2012 m. išankstinį sprendimą dėl mokesčių, kuriuos dar reikia išnagrinėti, yra individualios pagalbos priemonės. Penkiais išankstiniais sprendimais dėl mokesčių, kurie liko galioti po 2013 m. priimtų 2010 m. PMĮ pakeitimų, taip pat po 2015 m. atliktų auditų, Gibraltaro mokesčių institucijos tų sprendimų adresatams patvirtino, kad pajamos iš autorinių atlyginimų Nyderlandų komanditinių ūkinių bendrijų, kurių akcijų jie turėjo, lygmeniu nebuvo apmokestinamos pagal 2010 m. PMĮ.
- 21 Visų pirma ginčijamo sprendimo 153 konstatuojamojoje dalyje Komisija nurodė, kad penki išankstiniai sprendimai dėl mokesčių paprastai atitiko tokią grupės struktūrą:



- 22 Komisija patikslino, kad, remiantis Jungtinės Karalystės institucijų pranešimais, Gibraltaro mokesčių institucijos manė, jog Nyderlandų komanditinių ūkinių bendrijų gautas pajamas tiesiogiai gavo Gibraltaro įmonės, turinčios minėtų komanditinių ūkinių bendrijų akcijų. Ji pridūrė, kad, atsižvelgiant į tai, jog po 2010 m. PMĮ pakeitimų pajamos iš pasyviųjų palūkanų ir autorinių atlyginimų buvo įtrauktos į 2010 m. PMĮ 1 priede išvardytas pajamų kategorijas, ir neatsižvelgiant į jų kilmę, tokios pajamos tapo apmokestinamos Gibraltare įsteigtų partnerių lygmeniu. Ginčijamo sprendimo 161 ir 162 konstatuojamosiose dalyse Komisija nustatė pelno dalis, gautas iš pasyviųjų pajamų arba autorinių atlyginimų, kurios turėjo būti įtrauktos į penkių Gibraltare įsteigtų įmonių, kurioms buvo skirti šie sprendimai ir kurios buvo apmokestinamos pagal „įprastas Gibraltaro“ mokesčių taisykles, mokesčio bazę. Dėl *MJN GibCo* ji nurodė, kad šiai įmonei priklausė 99,99% akcijų ir kad jos apmokestinamasis pelnas Gibraltare sudarė 330 785 918,10 Jungtinių Amerikos Valstijų dolerių (USD) 2014 m., 254 328 564,60 USD – 2015 m. ir 232 375 224,15 USD – 2016 m. Komisijos teigimu, šis pelnas turėjo būti įtrauktas į *MJN GibCo* mokesčio bazę ir apmokestinamas pagal Gibraltaro mokesčių taisykles.
- 23 Kalbant apie atrankųjį pranašumą Komisija visų pirma nusprendė, kad reikšmingas referencinis pagrindas nagrinėjant atrankumą yra 2010 m. PMĮ, ir šiuo klausimu nurodė ginčijamo sprendimo 7.1.3.1 skirsnyje pateiktus argumentus, susijusius su pagalbos schemų, kurias sudaro pajamų iš pasyviųjų palūkanų ir autorinių atlyginimų neapmokestinimas, atrankumo analize. Ji pridūrė, kad pagal bendrosios teisės nuostatas buvo būtina atsižvelgti į tai, kokia buvo komanditinės ūkinės bendrijos, kaip įmonės partnerės, pelno arba kapitalo prieaugio dalis, taip, lyg ta dalis būtų Gibraltare įsteigtos bendrovės pelnas arba kapitalo prieaugis.
- 24 Paskui Komisija nustatė, kad laikotarpiu iki 2013 m. pakeitimų išankstiniuose sprendimuose dėl mokesčių buvo taikomos pagalbos schemas, pagal kurias numatytas mokesčio netaikymas pajamoms iš pasyviųjų palūkanų ir autorinių atlyginimų; jos buvo išnagrinėtos ginčijamo sprendimo 7 skirsnyje. Dėl laikotarpio po šių pakeitimų ji pažymėjo, kad penkiais išankstiniais sprendimais dėl mokesčių jų gavėjams buvo leidžiama toliau naudotis pajamų iš pasyviųjų palūkanų ir autorinių atlyginimų neapmokestinimo schemomis, ir padarė išvadą, kad Gibraltaro mokesčių institucijos pratęsė šios schemas taikymą penkiais atskirais atvejais, o tai yra nukrypimas nuo įprastos mokesčių sistemos.
- 25 Galiausiai Komisija nusprendė, kad penkių Gibraltaro bendrovių, kurioms buvo skirti išankstiniai sprendimai dėl mokesčių, teisinė ir faktinė padėtis buvo panaši į visų įmonių mokesčių mokėtojų, turinčių Gibraltare sukauptų arba gautų pajamų, kurios apmokestinamos Gibraltare, padėtį ir kad šio nukrypimo negalima pateisinti sistemos pobūdžiu ir logika.
- 26 Komisija nusprendė, kad nustatytų pagalbos priemonių gavėjos galiausiai buvo patronuojančiosios bendrovės, Gibraltare įsteigtų bendrovių partnerių savininkės. Ji pažymėjo, kad penkios Gibraltaro bendrovės, kurioms buvo skirti penki išankstiniai sprendimai dėl mokesčių, įskaitant *MJN GibCo*, priklausė didelėms tarptautinėms grupėms ir kad grupių struktūra, apimanti Nyderlandų komanditines ūkines bendrijas, buvo palanki patronuojančiosioms bendrovėms, nes leido joms gauti pelno iš intelektualinės nuosavybės teisių naudojimo, bet joms nereikėjo mokėti mokesčių nuo to pelno. Komisija pridūrė, kad įmonių grupės struktūra, apimanti Nyderlandų privačios ribotos atsakomybės bendrovę, Nyderlandų komanditinę ūkinę bendriją, Gibraltaro bendrovės partneres ir patronuojančiąją bendrovę, sudaro vieną ir tą patį ūkio subjektą, kaip tai suprantama pagal jurisprudenciją, taigi visos šios skirtingos bendrovės turi būti laikomos pagalbos priemonės, iš kurios ši įmonė gavo naudos, gavėjomis.

D. Ginčijamo sprendimo rezoliucinė dalis

27 Ginčijamo sprendimo rezoliucinė dalis suformuluota taip:

„1 straipsnis

1. Valstybės pagalbos schema, kurios forma – pelno mokesčio netaikymas Gibraltare pajamoms iš pasyviųjų palūkanų pagal 2010 m. [PMĮ] nuo 2011 m. sausio 1 d. iki 2013 m. birželio 30 d. ir kurią Gibraltaras neteisėtai įgyvendino pažeisdamas SESV 108 straipsnio 3 dalį, yra nesuderinama su vidaus rinka pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

2. Valstybės pagalbos schema, kurios forma – pelno mokesčio netaikymas Gibraltare pajamoms iš autorių teisių pagal 2010 m. [PMĮ] nuo 2011 m. sausio 1 d. iki 2013 m. gruodžio 31 d. ir kurią Gibraltaras neteisėtai įgyvendino pažeisdamas SESV 108 straipsnio 3 dalį, yra nesuderinama su vidaus rinka pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

2 straipsnis

Individuali valstybės pagalba, kurią Gibraltarų Vyriausybė suteikė penkioms Gibraltarų bendrovėms, turinčioms Nyderlandų [komanditinių ūkinių bendrijų] <...>, gavusių pajamų iš autorių teisių ir pasyviųjų palūkanų, dalį, pagal sprendimus dėl mokesčių <...>, kuriuos Jungtinė Karalystė neteisėtai priėmė pažeisdama SESV 108 straipsnio 3 dalį, yra nesuderinama su vidaus rinka pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

<...>

5 straipsnis

1. Jungtinė Karalystė iš nesuderinamos pagalbos gavėjų susigrąžina visą nesuderinamą pagalbą, suteiktą pagal 1 straipsnyje nurodytas pagalbos schemas arba 2 straipsnyje nurodytus [penkis] mokesčių sprendimus.

2. Bet kokia pagalba, suteikta pagal 2 straipsnyje nurodytus [penkis] sprendimus dėl mokesčių, kurios negalima susigrąžinti iš atitinkamos Gibraltarų bendrovės, susigrąžinama iš kitų subjektų, su ta Gibraltarų bendrove sudarančių vieną ūkio subjektą, t. y. iš atitinkamos Nyderlandų bendrovės, Nyderlandų partnerystės bendrijos [komanditinės ūkinės bendrijos] arba Gibraltarų bendrovės patronuojančiosios bendrovės.

<...>“

II. Procesas ir šalių reikalavimai

28 2019 m. liepos 15 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo šį ieškovių *Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific)*, *MJN Global Holdings BV*, *MJ BV* ir *MJN US* ieškinį.

29 2020 m. kovo 27 d. ieškovės pateikė motyvuotą prašymą surengti teismo posėdį pagal Bendrojo Teismo procedūros reglamento 106 straipsnio 2 dalį.

30 Antrosios kolegijos siūlymu Bendrasis Teismas, remdamasis Procedūros reglamento 28 straipsniu, nusprendė perduoti bylą nagrinėti išplėstinei kolegijai.

- 31 2021 m. gegužės 12 d. Bendrasis Teismas, taikydamas Procedūros reglamento 89 straipsnio 3 dalyje numatytą proceso organizavimo priemonę, raštu pateikė šalims klausimų. Šalys Bendrojo Teismo prašymą įvykdė per nustatytą terminą.
- 32 Per 2021 m. birželio 28 d. posėdį buvo išklaustytos šalių žodinės pastabos ir jų atsakymai į Bendrojo Teismo pateiktus klausimus.
- 33 Ieškovės Bendrojo Teismo prašo:
- panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalį, 2 straipsnį ir 5 straipsnio 1 ir 2 dalis tiek, kiek jie joms taikomi,
 - priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.
- 34 Komisija Bendrojo Teismo prašo:
- atmesti ieškinį kaip nepriimtina arba kaip nepagrįstą,
 - priteisti iš ieškovių bylinėjimosi išlaidas.

III. Dėl teisės

- 35 Pirmiausia reikia pažymėti, kad triplike Komisija atsisakė remtis ieškinio nepriimtimumu dėl pavėluotai pareikšto ieškinio.

A. Dėl ieškinio struktūros

- 36 Kaip matyti iš ginčijamo sprendimo rezoliucinės dalies ir šio sprendimo 13–26 punktų, ginčijamas sprendimas susijęs, pirma, su dviem pagalbos schemomis, t. y. viena vertus, pajamų iš pasyviųjų palūkanų neapmokestinimu, kaip nurodyta to sprendimo 1 straipsnio 1 dalyje, ir, kita vertus, pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimu, kaip nurodyta to paties sprendimo 1 straipsnio 2 dalyje, ir, antra, su penkiomis individualiomis priemonėmis, suteiktomis penkių išankstinių sprendimų dėl mokesčių pagrindu, kaip nurodyta to paties sprendimo 2 straipsnyje.
- 37 Penkių išankstinių sprendimų dėl mokesčių pripažinimas individualia pagalba laikotarpiu po 2013 m. gruodžio 31 d. (data, nuo kurios pagalbos schemos buvo nutrauktos) visiškai nepriklauso nuo pajamų iš pasyviųjų palūkanų ir autorinių atlyginimų neapmokestinimo kvalifikavimo kaip pagalbos schemos. Taigi ginčijamame sprendime yra du atskiri skirsniai, kuriuose atskirai nagrinėjami skirtingi valstybės pagalbos egzistavimo kriterijai.
- 38 Be to, ginčijamo sprendimo 5 straipsnio 1 ir 2 dalys susijusios su pagal to paties sprendimo 1 ir 2 straipsniuose nurodytas pagalbos priemones suteiktos pagalbos susigrąžinimu.
- 39 Ieškiniu ieškovės prašo iš dalies panaikinti ginčijamą sprendimą, konkrečiai – to sprendimo 1 straipsnio 2 dalį, 2 straipsnį ir 5 straipsnio 1 ir 2 dalis, kiek jie joms taikomi.
- 40 Ieškinį sudaro trys atskiros dalys. Pirmoje ieškinio dalyje prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalį tiek, kiek Komisija pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimą pripažino pagalbos schema ir nurodė susigrąžinti su šia priemone susijusią pagalbą. Antroje ieškinio dalyje

prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 2 straipsnį tiek, kiek Komisija nusprendė, kad *MJN GibCo* naudojosi pagalbos priemonėmis laikotarpiu iki 2013 m. gruodžio 31 d., o laikotarpiu po šios datos naudojosi *MJN GibCo* skirtu 2012 m. išankstiniu sprendimu dėl mokesčių, ir nurodė susigrąžinti su šiomis priemonėmis susijusią pagalbą. Trečioje ieškinio dalyje prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 5 straipsnio 2 dalį tiek, kiek Komisija nurodė pagal pagalbos priemones suteiktą pagalbą susigrąžinti iš *MJN GibCo*, o to nepadarius – iš ieškovių.

- 41 Taigi reikia paeiliui išnagrinėti kiekvieną iš šių dalių.
- 42 Šiuo klausimu Komisija tvirtina, jog tam, kad šis ieškinys būtų patenkintas, ieškovės turi veiksmingai užginčyti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalį ir 2 straipsnį. Be to, ji pabrėžia, kad net jei ieškinys būtų patenkintas iš dalies, ginčijamo sprendimo 5 straipsnyje suformuluoto nurodymo susigrąžinti pagalbą ginčijimas gali būti patenkintas tik dėl tos pagalbos dalies, dėl kurios buvo patenkintas ieškinys, ir tik tiek, kiek jis susijęs su ieškovėmis. Ieškovės savo ruožtu teigia, kad ieškinį sudaro atskiros dalys, kuriomis siekiama užginčyti skirtingus ginčijamo sprendimo rezoliucinės dalies straipsnius, taigi ieškinys galėtų būti patenkintas dėl vieno iš dviejų ar abiejų ieškinyje nurodytų straipsnių.
- 43 Remiantis jurisprudencija, vien dėl to, kad Bendrasis Teismas ieškinyje dėl panaikinimo ieškovės pateiktą pagrindą pripažįsta pagrįstu, jis negali automatiškai panaikinti viso skundžiamo teisės akto. Iš tikrųjų viso akto panaikinimas negali būti pagrįstas, jei akivaizdžiai matyti, kad šiuo pagrindu, susijusiu tik su konkrečiu ginčijamo akto aspektu, galima pagrįsti tik panaikinimą iš dalies (2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Komisija / Département du Loiret, C-295/07 P*, EU:C:2008:707, 104 punktas).
- 44 Vis dėlto Sąjungos teisės aktą galima panaikinti iš dalies, tik jei prašomos panaikinti nuostatos gali būti atskirtos nuo likusios teisės akto dalies. Šis atskyrimo reikalavimas netenkinamas, kai teisės akto dalinis panaikinimas lemia šio teisės akto pakeitimą iš esmės (žr. 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Komisija / Département du Loiret, C-295/07 P*, EU:C:2008:707, 105 ir 106 punktus ir nurodytą jurisprudenciją).
- 45 Visų pirma reikia konstatuoti, kad kiekviena iš skirtingų ieškinio dalių siekiama iš dalies panaikinti ginčijamą sprendimą ir jose nurodomos skirtingos to sprendimo rezoliucinės dalies dalys, kurios susijusios su kiekviena iš visiškai atskirų ir nepriklausomų pagalbos priemonių, taigi jei būtų pritarta tam tikriems šių šalių pateiktiems pagrindams, jie galėtų lemti tik dalinį ginčijamo sprendimo panaikinimą. Be to, kaip per teismo posėdį patvirtino ieškovės, jų ieškiniu siekiama panaikinti ginčijamo sprendimo 2 straipsnį tik tiek, kiek jis susijęs su *MJN GibCo* suteikta pagalba, o ne su individualia pagalba, suteikta kitų keturių išankstinių sprendimų dėl mokesčių adresatams, taigi, jeigu būtų pritarta pagrindams dėl šio straipsnio panaikinimo, minėtas straipsnis būtų panaikintas tik tiek, kiek jis susijęs su *MJN GibCo* ir ieškovėms suteikta pagalba. Be to, jei priekaištai, kuriais siekiama panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalį arba minėto sprendimo 2 straipsnį, kiek jie taikomi ieškovėms, būtų pripažinti pagrįstais, tai lemtų ginčijamo sprendimo 5 straipsnio panaikinimą tiek, kiek juo siekiama susigrąžinti sumas, išmokėtas pagal pagalbos priemones, nurodytas šiose skirtingose rezoliucinės dalies dalyse.

B. Dėl pirmos ieškinio dalies, kuria prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalį, susijusią su pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimu, ir su šia priemone susijusį nurodymą susigrąžinti pagalbą

- 46 Grįsdamos pirmą ieškinio dalį, kuria siekiama panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalį ir 5 straipsnio 1 dalį tiek, kiek šios nuostatos taikomos ieškovėms, jos iš esmės pateikia tris pagrindų grupes.
- 47 Pirmasis pagrindas grindžiamas akivaizdžiomis vertinimo klaidomis, ESS 5 straipsnyje įtvirtinto kompetencijos suteikimo principo pažeidimu, valstybių narių autonomijos mokesčių srityje ir mokesčių suverenumo principo pažeidimu bei Komisijos įgaliojimų viršijimu (ieškinio pirmos dalies b skirsnis).
- 48 Antrasis, trečiasis ir ketvirtasis pagrindai grindžiami akivaizdžiomis vertinimo klaidomis ir SESV 107 straipsnio 1 dalies pažeidimu, nes Komisija neįrodė nei pranašumo buvimo, nei jo atrankumo (ieškinio pirmos dalies c, d ir e skirsniai).
- 49 Penktasis pagrindas grindžiamas akivaizdžiomis vertinimo klaidomis ir 1999 m. kovo 22 d. Tarybos reglamento (EB) Nr. 659/1999, nustatančio išsamias [SESV 108] straipsnio taikymo taisykles (OL L 83, 1999, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 8 sk., 1 t., p. 339), 1 straipsnio c punkto pažeidimu, nes Komisija nusprendė, kad atleidimo nuo mokesčio tvarka yra esama pagalba (ieškinio pirmos dalies f skirsnis).
- 50 Be to, ieškinio pirmos dalies a skirsnyje ieškovės nurodo keletą akivaizdžių vertinimo klaidų, susijusių su 2010 m. PMĮ ir 1952 m. PMĮ nuostatų, į kurias daroma nuoroda įvairiuose ieškinio pagrinduose dėl ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalies panaikinimo, aiškinimu.
- 51 Bendrasis Teismas paeiliui išnagrinės skirtingus pagrindus, nurodytus šio sprendimo 47–49 punktuose, ir atsižvelgdamas į tai aptars įvairias klaidas, nustatytas ieškinio pirmos dalies a skirsnyje.

1. Dėl ieškinio pagrindo, grindžiamo akivaizdžia vertinimo klaida, ESS 5 straipsnio pažeidimu, mokesčių suverenumo principo pažeidimu ir įgaliojimų viršijimu (pirmasis pagrindas, kuriuo prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalį)

- 52 Pateikdamos ieškinio pirmąjį pagrindą, kuriuo prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalį, ieškovės iš esmės teigia, kad Komisija pažeidė ESS 5 straipsnyje numatytą kompetencijos suteikimo principą, pagal kurį tiesioginių mokesčių sritis priskirtina valstybių narių suverenitetui ir kompetencijai, ir viršijo įgaliojimus, atsižvelgiant į ESS 17 straipsnio 1 dalį, kai pasinaudojo savo įgaliojimais valstybės pagalbos srityje, siekdama kovoti su akivaizdžiu dvigubu neapmokestinimu. Taip Komisija apeina SESV 116 straipsnyje numatytą procedūrą, leidžiančią jai imtis veiksmų, kai ji konstatuoja, kad valstybių narių teisės aktų nuostatų skirtumai iškreipia konkurencijos sąlygas vidaus rinkoje.
- 53 Ieškovės pabrėžia, kad valstybės pagalbos kontrolė nepažeidžia valstybių narių teisės pasirinkti, kaip jos pačios mano, tinkamiausios mokesčių sistemos ir, atsižvelgiant į tai, suvereniai nustatyti apmokestinamųjų pajamų ir pelno kategorijų bei apskaičiavimo būdo (mokesčio bazės). Iš jurisprudencijos aiškiai matyti, kad pranašumo egzistavimas turi būti nustatytas atsižvelgiant į vadinamąjį „įprastą“ apmokestinimą, kaip jis apibrėžtas nacionalinėse mokesčių teisės normose, nes Komisija neturi kompetencijos savarankiškai apibrėžti vadinamojo „įprasto“ apmokestinimo.

Taigi, nors valstybės narės turi įgyvendinti savo kompetenciją mokesčių srityje laikydamosi Sąjungos teisės, tai nesuteikia Komisijai įgaliojimų išplėsti įprastų mokesčių teisės normų, kurios yra reikšmingas referencinis pagrindas, taikymo srities ir daryti poveikį valstybės narės suvereniems sprendimams, viršijant nuostatų, nukrypstančių nuo minėtų referencinį pagrindą sudarančių normų, panaikinimą.

- 54 Viena vertus, ieškovės teigia, kad Komisija padarė akivaizdžią vertinimo klaidą, kai nusprendė, kad 2010 m. PMĮ tikslas yra apmokestinti visą bendrovių pelno ar kapitalo prieaugio sumą, ir manė, kad (pasyviųjų) pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas yra nuo 2010 m. PMĮ nukrypstanti nuostata. Kita vertus, jos teigia, kad Komisija pernelyg plačiai taikė SESV 107 straipsnio 1 dalį ir principą, pagal kurį valstybės pagalba nustatoma pagal jos poveikį, ir kad šis atvejis skiriasi nuo tų, dėl kurių buvo priimti 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimas *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Royaume-Uni* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732) ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981), kuriais remiamasi ginčijamame sprendime.
- 55 Komisija ginčija šiuos argumentus.
- 56 Kalbant apie priekaištą dėl ESS 5 straipsnio pažeidimo, reikia priminti, kad, išskyrus sritis, kuriose Sąjungos mokesčių teisė yra suderinta, nustatyti kiekvieno mokesčio esmines savybes yra valstybių narių diskrecija, nes jos turi autonomiją mokesčių srityje, tačiau šia diskrecija bet kuriuo atveju jos turi naudotis laikydamosi Sąjungos teisės. Tas pats pasakytina, be kita ko, apie mokesčio tarifo pasirinkimą (jis gali būti proporcinis arba progresinis), taip pat jo bazės ir apmokestinimo momento nustatymą (2021 m. kovo 16 d. Sprendimo *Komisija / Lenkija*, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 38 punktas).
- 57 Vis dėlto pagal suformuotą jurisprudenciją, nors, atsižvelgiant į dabar galiojančią Sąjungos teisę, tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, jos turi ją įgyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės (žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-269/09, EU:C:2012:439, 47 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Valstybių narių priemonės, kurių jos imasi Sąjungoje nesuderintose srityse, kaip antai tiesioginiai mokesčiai, nėra neįtrauktos į teisės aktų dėl valstybės pagalbos kontrolės taikymo sritį.
- 58 Iš tiesų valstybės narės turi įgyvendinti savo kompetenciją mokesčių srityje laikydamosi Sąjungos teisės ir šiomis aplinkybėmis nesiiimti jokių priemonių, kurios gali būti su vidaus rinka nesuderinama valstybės pagalba (šiuo klausimu žr. 2010 m. birželio 3 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-487/08, EU:C:2010:310, 37 punktą).
- 59 Vadinasi, Komisija gali mokesčių priemonę pripažinti valstybės pagalba, jeigu tenkinami tokiam pripažinimui keliami reikalavimai (šiuo klausimu žr. 1974 m. liepos 2 d. Sprendimo *Italija / Komisija*, 173/73, EU:C:1974:71, 28 punktą; 2006 m. birželio 22 d. Sprendimo *Belgija ir Forum 187 / Komisija*, C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:416, 81 punktą ir 2015 m. kovo 25 d. Sprendimo *Belgija / Komisija*, T-538/11, EU:T:2015:188, 65 ir 66 punktus).
- 60 Kalbant apie sąlygą, pagal kurią aptariama priemonė turi suteikti ekonominį pranašumą, primintina, kad pagal suformuotą jurisprudenciją valstybės pagalba laikomi įsikišimai, kurie, kad ir kokia būtų jų forma, gali tiesiogiai ar netiesiogiai suteikti įmonėms pranašumą arba kurie turi būti laikomi suteikiančiais įmonei gavėjai ekonominę naudą, kurios ji nebūtų gavusi įprastomis

rinkos sąlygomis (žr. 2010 m. rugsėjo 2 d. Sprendimo *Komisija / Deutsche Post*, C-399/08 P, EU:C:2010:481, 40 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2014 m. spalio 9 d. Sprendimo *Ministerio de Defensa ir Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, 21 punktą).

- 61 Konkrečiai kalbant, nors priemonė, kuria valdžios institucijos tam tikras įmones atleidžia nuo mokesčių, ir nėra valstybės išteklių perdavimas, subjektai, kuriems ji skirta, dėl jos atsiduria palankesnėje finansinėje padėtyje nei kiti apmokestinamieji asmenys, todėl ji yra valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį (1994 m. kovo 15 d. Sprendimo *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, 14 punktas; taip pat žr. 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 46 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Be to, mokesčių priemonių atveju pats pranašumo egzistavimas gali būti nustatytas tik jas palyginus su vadinamuoju „įprastu“ apmokestinimu (2006 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugalija / Komisija*, C-88/03, EU:C:2006:511, 56 punktas) arba su mokesčių taisyklėmis, kurias valstybė narė apibrėžia naudodamasi savo autonomija mokesčių srityje.
- 62 Vadinasi, valstybių narių autonomija mokesčių srityje nereiškia, kad bet kuriai mokesčių priemonei, kuri daro poveikį, be kita ko, mokesčių bazei, į kurią atsižvelgia mokesčių institucijos, netaikomas SESV 107 straipsnis. Iš tiesų, jeigu dėl mokesčių priemonės faktiškai diskriminuojamos bendrovės, kurių padėtis yra panaši, atsižvelgiant į įprastos mokesčių sistemos (kuri yra referencinis pagrindas, į kurią reikia atsižvelgti) siekiamą tikslą, ir dėl to priemonės gavėjams suteikiamas atrankusis pranašumas, kuriuo palaikomos „tam tikros“ įmonės arba „tam tikros“ prekės, ji gali būti laikoma valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė*, C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 104 punktą).
- 63 Iš to, kas išdėstyta, matyti: kadangi Komisija turi kompetenciją užtikrinti SESV 107 straipsnio laikymąsi, ji neviršijo savo įgaliojimų, kai nagrinėjo pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimą, siekdama patikrinti, ar ši priemonė yra pagalbos schema ir, jei taip, ar ji suderinama su vidaus rinka, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.
- 64 Nė vienas iš ieškovių argumentų negali paneigti šios išvados.
- 65 Pirma, žinoma, iš šio sprendimo 57 punkte nurodytos jurisprudencijos matyti, kad šiame Sąjungos teisės raidos etape Komisija neturi kompetencijos, jai suteikiančios teisę savarankiškai nustatyti vadinamąjį „įprastą“ įmonės apmokestinimą netaikant nacionalinės mokesčių teisės nuostatų. Vis dėlto reikia pažymėti, kad analizuodama pranašumo ir atrankumo kriterijus Komisija rėmėsi Gibraltare taikytinomis mokesčių teisės, t. y. 2010 m. PMĮ, nuostatomis, visų pirma šio įstatymo 11, 16 ir 74 straipsniais ir jo 1 priedu, taip pat Jungtinės Karalystės ir Gibraltaro valdžios institucijų pastabomis, kuriomis siekta paaiškinti 2010 m. PMĮ nustatytos apmokestinimo sistemos turinį ir pagrindinius principus. Taigi, priešingai, nei teigia ieškovės, Komisija savarankiškai nenustatė vadinamojo „įprasto“ apmokestinimo ir šiuo atveju nepažeidė kompetencijos suteikimo principo.
- 66 Antra, aiškindama Gibraltare taikytinas mokesčių nuostatas Komisija negali pažeisti valstybėms narėms suteiktos kompetencijos tiesioginių mokesčių srityje. Tikrindama mokesčių priemonės valstybės pagalbos srityje Komisija gali pati vertinti nacionalines mokesčių nuostatas; prireikus šį vertinimą atitinkama valstybė narė ar galimos suinteresuotosios šalys gali ginčyti, pareikšdamos ieškinį dėl panaikinimo Bendrajame Teisme.

- 67 Šiuo klausimu svarbu pabrėžti, kad Gibraltare taikytinų mokesčių nuostatų vertinimą Komisija grindė Jungtinės Karalystės ir Gibraltarų valdžios institucijų pateikta informacija. Konkrečiai kalbant, kaip matyti iš ginčijamo sprendimo 93 konstatuojamosios dalies ir ginčijamo sprendimo 46 išnašos, Komisija nustatė referencinį pagrindą, įskaitant pagrindinius įprasto apmokestinimo principus, ir šio pagrindo tikslą, remdamasi informacija, kurią jai per administracinę procedūrą pateikė Jungtinės Karalystės valdžios institucijos.
- 68 Trečia, kaip Komisija pažymi atsiliepimo į ieškinį 75 punkte, jos įgaliojimai tikrinti, ar buvo suteikta valstybės pagalba mokesčių srityje, neapsiriboja atveju, kai formaliai nukrypstant nuo nacionalinės mokesčių teisės normos. Iš tiesų reglamentavimo technika neturi reikšmės vertinant nacionalinės priemonės poveikį atsižvelgiant į SESV 107 straipsnio 1 dalį (šiuo klausimu žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 79 punktą). Taigi, priešingai, nei teigia ieškovės, Komisija neviršijo savo įgaliojimų nagrinėdama pajamų kategorijos neapmokestinimą, t. y. jų neįtraukimą į apmokestinamųjų pajamų kategorijas, atsižvelgdama į 2010 m. PMĮ nustatytos apmokestinimo sistemos pagrindinius principus.
- 69 Ketvirta, ieškovių nurodytos vertinimo klaidos ir pažeidimai, be kita ko, susiję su 2010 m. PMĮ tikslo ir pagrindinių principų nustatymu, galimos diskriminacijos neįrodymu ir 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732) ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981) taikymu šiuo atveju, yra nereikšmingi siekiant nustatyti galimą Komisijos nekompetenciją. Priešingai, šiais argumentais siekiama parodyti arba akivaizdžias vertinimo klaidas ir Komisijos padarytą SESV 107 straipsnio pažeidimą, arba klaidas ir pažeidimą, padarytus jai įgyvendinant savo kompetenciją.
- 70 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, reikia konstatuoti, kad priimdama ginčijamą sprendimą Komisija nepažeidė ESS 5 straipsnio.
- 71 Kalbant apie teiginį, kad buvo piktnaudžiauta įgaliojimais, reikia priminti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją teisės aktas tik tuomet laikomas priimtu piktnaudžiaujant įgaliojimais, jei, remiantis objektyviais, reikšmingais ir suderinamais duomenimis, paaiškėja, kad jis buvo priimtas tik ar bent jau iš esmės siekiant kitų nei nurodytieji tikslų arba siekiant išvengti Sutartyje numatytos specialios procedūros (šiuo klausimu žr. 2013 m. balandžio 16 d. Sprendimo *Ispanija ir Italija / Taryba*, C-274/11 ir C-295/11, EU:C:2013:240, 33 punktą ir 2018 m. liepos 12 d. Sprendimo *PA / Parlamentas*, T-608/16, nepaskelbtas Rink., EU:T:2018:440, 42 punktą).
- 72 Šiuo atveju negalima Komisijai priekaištauti dėl to, kad priimdama ginčijamą sprendimą, kuriuo po oficialaus tyrimo etapo konstatuota, kad pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas yra su vidaus rinka nesuderinama valstybės pagalba, ji piktnaudžiavo įgaliojimais.
- 73 Be to, vien teiginys, kad Komisija pasinaudojo savo įgaliojimais valstybės pagalbos srityje, kovodama su akivaizdžiu dvigubu neapmokestinimu, nėra objektyvių, svarbių ir nuoseklių požymių visuma, leidžianti konstatuoti, kad ji siekė apeiti SESV 116 straipsnyje numatytą procedūrą. Ginčijamu sprendimu ne tik nesiekama ginčyti teritoriškumo principo taikymo, bet ir reikia konstatuoti, pirma, kad analizėje, pagal kurią pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas yra pagalbos priemonė, neatsižvelgiama į tai, ar šios pajamos apmokestinamos kitų mokesčių jurisdikcijų – ji grindžiama tik Gibraltare taikomomis mokesčių teisės normomis. Antra, iš ginčijamo sprendimo nematyti, kad Komisija siekė suderinti Gibraltare taikomą mokesčių teisę su skirtingose valstybėse narėse taikytina teise.

- 74 Šiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad Komisija nepiktnaudžiavo įgaliojimais.
- 75 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia atmesti ieškinio pirmąjį pagrindą, kuriuo prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalį.

2. Dėl ieškinio pagrindų, grindžiamų akivaizdžiomis vertinimo klaidomis ir SESV 107 straipsnio 1 dalies pažeidimu (antrasis, trečiasis ir ketvirtasis pagrindai, kuriais prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalį)

- 76 Antrasis, trečiasis ir ketvirtasis pagrindai, kuriais prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalį, iš esmės grindžiami akivaizdžiomis vertinimo klaidomis ir SESV 107 straipsnio 1 dalies pažeidimu, nes Komisija nusprendė, kad pajamų iš autoriinių atlyginimų neapmokestinimas jų gavėjams suteikia atrankųjį pranašumą. Ieškovės ginčija, pirma, pranašumo analizę (antrasis pagrindas, kuriuo prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalį), antra, išvadas dėl atrankumo (trečiasis pagrindas, kuriuo prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalį) ir, trečia, Komisijos konstatuoto atrankiojo pranašumo apimtį (trečiasis pagrindas, kuriuo prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalį). Įvairiuose ieškovių pateiktuose pagrinduose nurodomos akivaizdžios vertinimo klaidos, susijusios su Gibraltaro mokesčių teisės turiniu ir taikymo sritimi, nustatytos ieškinio pirmos dalies a skirsnyje.

a) Pirminės pastabos

1) Dėl ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalyje nurodytos pagalbos priemonės

- 77 Pirmiausia reikia priminti, kad, kaip matyti iš ginčijamo sprendimo 28, 33 ir 82 konstatuojamųjų dalių, priemonė, kuri yra to sprendimo 1 straipsnio 2 dalies dalykas, yra pajamų iš autoriinių atlyginimų neapmokestinimas, kurį Komisija apibūdino „mokesčio netaikymu [pajamoms, gautoms] iš autorių teisių“. Kaip Komisija pažymėjo ginčijamo sprendimo 28, 33 ir 93 konstatuojamosiose dalyse, ši neapmokestinimą lemia pajamų iš autoriinių atlyginimų neįtraukimas į Gibraltare apmokestinamų pajamų kategorijas, nurodytas 2010 m. PMĮ 1 priede, kuriame išsamiai nurodytos Gibraltare apmokestinamų pajamų kategorijos.
- 78 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad, viena vertus, iš sprendimo pradėti procedūrą (žr., be kita ko, minėto sprendimo 34 konstatuojamąją dalį), į kurią atsižvelgiant reikia aiškinti ginčijamą sprendimą, matyti, kad priemonė, kuri yra ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalies dalykas, konkrečiai yra pajamų iš autoriinių atlyginimų, kaip pasyviųjų pajamų (*passive income*), neapmokestinimas. Toks aiškinimas taip pat kyla iš ginčijamo sprendimo 76 konstatuojamosios dalies, siejamos su to sprendimo 25 išnaša, kurioje Komisija paaikškino, kad ginčijamame sprendime pateiktas vertinimas susijęs tik su pajamomis iš pasyviųjų palūkanų ir autoriinių atlyginimų ir kad jis nesusijęs su kitomis pasyviųjų pajamų kategorijomis. Kita vertus, kaip nurodyta ginčijamo sprendimo 76 konstatuojamojoje dalyje, pajamų iš autoriinių atlyginimų neapmokestinimo nagrinėjimas buvo susijęs tik su laikotarpiu nuo 2011 m. sausio 1 d. iki 2013 m. gruodžio 31 d.
- 79 Pirma, tiek, kiek ieškovės tvirtina, kad Komisija klaidingai kvalifikavo pajamų iš autoriinių atlyginimų neapmokestinimą kaip „netiesioginį mokesčio netaikymą“ ir neatsižvelgė į tai, kad pagal 2010 m. PMĮ 11 straipsnį Gibraltare buvo apmokestinamos tik tos pajamos, kurios pateko į vieną iš 1 priede išvardytų pajamų kategorijų, reikia pažymėti, kad ginčijamo sprendimo

93 konstatuojamojoje dalyje Komisija atsižvelgė tik į tai, kad pagal 2010 m. PMĮ 11 straipsnį Gibraltare apmokestinamos tik tos pajamos, kurios patenka į vieną iš 2010 m. PMĮ 1 priede išvardytų kategorijų. Ginčijamame sprendime ji paaiškino, kad pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas yra „netiesioginis mokesčio netaikymas“, nes pajamos iš autorinių atlyginimų nebuvo įtrauktos į Gibraltare apmokestinamų pajamų kategorijas, išvardytas 1 priede ir patenkančias į 2010 m. PMĮ mokesčių sistemos taikymo sritį. Iš ginčijamo sprendimo 28, 32 ir 33 konstatuojamųjų dalių ir 17 išnašos taip pat matyti, kad Komisija atsižvelgė į tai, jog nuo 2011 m. sausio 1 d. iki 2013 m. gruodžio 31 d. pajamos iš autorinių atlyginimų nebuvo įtrauktos į 2010 m. PMĮ 1 priede išvardytas Gibraltare apmokestinamų pajamų kategorijas ir nebuvo apmokestinamos.

- 80 Be to, šiuo klausimu reikia priminti suformuotą jurisprudenciją, pagal kurią SESV 107 straipsnio 1 dalyje nedaromas skirtumas tarp valstybės įsikišimų pagal jų priežastis ar tikslus, bet jie apibrėžiami pagal jų poveikį, taigi neatsižvelgiant į naudojamą techniką (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė*, C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 87 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 81 Taigi aplinkybė, kad pajamos iš autorinių atlyginimų nėra apmokestintos pajamų mokesčiu Gibraltare dėl to, kad jos neįtrauktos į 2010 m. PMĮ 1 priede išvardytas pajamų kategorijas, turi tokį patį poveikį kaip ir tuo atveju, jei ši pajamų kategorija būtų buvusi įtraukta į minėtą priedą, bet formaliai mokesčiai jai nebūtų taikomas. Iš tiesų, kaip išvadoje byloje *Wereldhave Belgium ir kt.* (C-448/15, EU:C:2016:808, 40 ir 42 punktai) iš esmės pažymėjo generalinis advokatas M. Campos Sánchez-Bordona, neapmokestinimo atveju neatsiranda pagrindo apmokestinti, o mokesčio netaikymo atveju jis atsiranda. Pastaruoju atveju pagrindinė mokesčių prievolė teoriškai atsiranda, tačiau apmokestinamasis asmuo pagal įstatymą atleidžiamas nuo viso ar dalies mokėjimo, kurio iš jo galiausiai negalima reikalauti. Taigi „neapmokestinimas“ ir „mokesčio netaikymas“ sukelia tą patį poveikį, t. y. atleidimą nuo mokesčio. Iš to matyti, kad Komisija nepadarė klaidos, kai pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimą kvalifikavo kaip „netiesioginį mokesčio netaikymą“.
- 82 Antra, tiek, kiek ieškovės ginčija ginčijamo sprendimo 33 konstatuojamojoje dalyje esantį teiginį, kad pajamos iš autorinių atlyginimų niekada nebuvo apmokestintos pagal 2010 m. PMĮ, ir tvirtina, kad tokios pajamos, įskaitant ir prieš 2013 m. priimtus 2010 m. PMĮ pakeitimus, priklausė 2010 m. PMĮ 1 priede nurodytai A kategorijai, t. y. pelnui „iš prekybos, verslo ir profesinės veiklos“, reikia pažymėti tai, kas nurodyta toliau.
- 83 Kaip matyti iš šio sprendimo 77 ir 78 punktų, minėto sprendimo 1 straipsnio 2 dalyje nurodyta priemonė yra pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas, kurį Komisija kvalifikavo kaip „mokesčio netaikymą [pajamoms, gautoms] iš autorių teisių“, kurį lemia tai, kad pajamos iš autorinių atlyginimų nebuvo įtrauktos į 2010 m. PMĮ 1 priede išvardytų Gibraltare apmokestinamų pajamų kategorijas. Ši priemonė konkrečiai susijusi su pajamomis iš autorinių atlyginimų, nes tai yra pasyviosios pajamos. Pačios ieškovės pripažįsta, kad pajamos iš „visiškai pasyvių“ autorinių atlyginimų, nesusijusių su įmonės veikla, nepriklausė jokiai 2010 m. PMĮ 1 priede nurodytai pajamų kategorijai iki 2013 m. priimtų 2010 m. PMĮ pakeitimų įsigaliojimo 2014 m. sausio 1 d., taigi jos nebuvo apmokestinamos Gibraltare.

- 84 Iš to matyti, kad ieškovių nurodytos klaidos negali paneigti išvados, kad pajamos iš autorinių atlyginimų, kurios yra pasyviosios pajamos, iš esmės nebuvo įtrauktos į iki 2014 m. sausio 1 d. galiojusios redakcijos 2010 m. PMĮ 1 priede išvardytas pajamų kategorijas, taigi jos nebuvo apmokestinamos Gibraltare. Vadinasi, šie argumentai negali paneigti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalies teisėtumo ir turi būti atmesti kaip nereikšmingi.
- 85 Bet kuriuo atveju Komisija nesuklydo tvirtindama, kad pajamos iš autorinių atlyginimų nebuvo apmokestinamos Gibraltare, neišnagrinėjusi, ar šios pajamos galėjo būti apmokestinamos pagal 2010 m. PMĮ 1 priede išvardytą pajamų A kategoriją.
- 86 Iš tiesų įvairiose administracinės procedūros metu pateiktose pastabose Jungtinės Karalystės ir Gibraltaro valdžios institucijos nuolat patvirtindavo, kad pajamos iš autorinių atlyginimų nebuvo apmokestinamos Gibraltare pagal nuo 2011 m. sausio 1 d. iki 2013 m. gruodžio 31 d. galiojusį 2010 m. PMĮ. Be to, prie 2012 m. rugsėjo 14 d. pastabų pridėtame 2010 m. PMĮ dokumente Jungtinė Karalystė aiškiai nurodė, kad pajamos iš autorinių atlyginimų nebuvo įtrauktos į 2010 m. PMĮ 1 priede išvardytas Gibraltare apmokestinamų pajamų kategorijas ir ypač kad jos negali būti laikomos pelnu iš prekybos ar verslo veiklos, patenkančiu į tame priede išvardytą pajamų A kategoriją.
- 87 Be to, reikia pažymėti, kad 2010 m. PMĮ aiškinimas, pagal kurį pajamos iš autorinių atlyginimų niekada nebuvo apmokestinamos Gibraltare, atitinka 2012 m. rugsėjo 11 d. prašymo priimti išankstinį sprendimą dėl mokesčių, kuriuo remiantis buvo priimtas *MJN GibCo* skirtas 2012 m. išankstinis sprendimas dėl mokesčių, turinį. Tame dokumente pačios ieškovės nurodė manančios, kad bet kokios pajamos iš autorinių atlyginimų, kurias gavo *MJN GibCo*, nepatenka į nė vieną iš 2010 m. PMĮ 1 priede išvardytą Gibraltare apmokestinamų pajamų kategorijų.
- 88 Tuo remiantis darytina išvada, kad Komisija nepadarė klaidos, kai nusprendė, kad pajamos iš autorinių atlyginimų nebuvo apmokestinamos Gibraltare nuo 2011 m. sausio 1 d. iki 2013 m. gruodžio 31 d., ir kai išnagrinėjo, ar tokia neapmokestinimo priemonė galėjo suteikti atrankųjį pranašumą jos gavėjams ir galėjo būti laikytina valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

2) Dėl pranašumo ir atrankumo kriterijų nagrinėjimo

- 89 Remiantis jurisprudencija, norint priemonę kvalifikuoti kaip valstybės pagalbą, reikia, kad būtų tenkinamos visos SESV 107 straipsnyje nurodytos sąlygos. Taigi nustatyta, jog tam, kad priemonė būtų pripažinta valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal tą nuostatą, pirma, tai turi būti valstybės arba iš valstybės išteklių suteikta pagalba, antra, ši pagalba turi galėti paveikti valstybių narių tarpusavio prekybą, trečia, ji turi suteikti atrankųjį pranašumą jos gavėjui ir, ketvirta, ji turi iškraipyti konkurenciją arba galėti ją iškraipyti (žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 40 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 90 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad, analizuojant mokesčių priemonės SESV 107 straipsnio 1 dalies atžvilgiu, tiek pranašumo, tiek atrankumo kriterijų nagrinėjimas reiškia, kad pirmiausia reikia nustatyti įprastą apmokestinimo tvarką, sudarančią šiam nagrinėjimui reikšmingą referencinį pagrindą.
- 91 Viena vertus, kiek tai susiję su mokesčių priemonėmis, pats pranašumo egzistavimas gali būti nustatytas tik palyginus su vadinamuoju „įprastu“ apmokestinimu (2006 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugalija / Komisija*, C-88/03, EU:C:2006:511, 56 punktą). Taigi tokia priemonė

gavėjui suteikia ekonominį pranašumą, jeigu ji sumažina paprastai įmonės biudžetui tenkančią naštą ir dėl šios priežasties, nebūdama subsidija tiesiogine žodžio prasme, yra tokio paties pobūdžio ir turi tokį patį poveikį (2014 m. spalio 9 d. Sprendimo *Ministerio de Defensa ir Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, 22 punktą). Vadinasi, referencinį pagrindą sudaro būtent vadinamasis „įprastinis“ apmokestinimas.

- 92 Kita vertus, siekiant nustatyti, ar nacionalinė mokesčių priemonė yra atrankiojo pobūdžio, visų pirma reikia identifikuoti ir išnagrinėti bendrą arba įprastą mokesčių sistemą, taikomą atitinkamoje valstybėje narėje (2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49 punktą).
- 93 Be to, Komisija patikslino referencinio pagrindo sąvokos aiškinimą savo Pranešime dėl SESV 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos (OL C 262, 2016, p. 1). Nors šis pranešimas nėra privalomas Bendrajam Teismui, jis gali būti vertingas šaltinis (šiuo klausimu ir pagal analogiją žr. 2017 m. liepos 26 d. Sprendimo *Čekijos Respublika / Komisija*, C-696/15 P, EU:C:2017:595, 53 punktą).
- 94 Pranešimo dėl valstybės pagalbos sąvokos 133 punkte, be kita ko, pažymėta, kad referencinę sistemą sudaro nuoseklus taisyklių rinkinys, kuris, remiantis objektyviais kriterijais, paprastai taikomas visoms į jo taikymo sritį, kurią apibrėžia jo tikslas, patenkančioms įmonėms. Minėtame Pranešimo dėl valstybės pagalbos sąvokos punkte nurodyta, kad tose taisyklėse paprastai apibrėžiama ne tik sistemos taikymo sritis, bet ir sąlygos, kuriomis ta sistema taikoma, įmonių, kurioms ji taikoma, teisės ir pareigos, taip pat techniniai sistemos veikimo aspektai.
- 95 Šiuo atveju, nors ieškovės neginčija, kad Komisija teisingai nusprendė, jog 2010 m. PMĮ yra įprasta apmokestinimo tvarka, kuri yra reikšmingas referencinis pagrindas nagrinėjant pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimą, jos, grįsdamos antrąjį–ketvirtąjį ieškinio pagrindus, kuriais prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalį, ginčija Komisijos pateiktą 2010 m. PMĮ turinio ir tikslo aiškinimą.
- 96 Taigi pirmiausia reikia išnagrinėti ieškovių argumentus, kuriais siekiama užginčyti Komisijos pateiktą įprastos įmonių pajamų apmokestinimo tvarkos Gibraltare, kuri yra referencinis pagrindas, turinio ir tikslo aiškinimą, o paskui paeiliui – skirtingus pagrindus, kuriais ginčijama Komisijos atlikta atrankiojo pranašumo analizė.

b) Dėl Komisijos vertinimo, susijusio su referenciniu pagrindu ir įprastomis apmokestinimo taisyklėmis Gibraltare

- 97 Kaip matyti iš ginčijamo sprendimo 28–30 konstatuojamųjų dalių, reikšmingos 2010 m. PMĮ nuostatos, susijusios su Gibraltaro bendrovių pajamų apmokestinimo sistema, iš esmės buvo 11, 16 ir 74 straipsniai.
- 98 Į 2010 m. PMĮ II dalį „Prievolė mokėti mokesčių“ („Charge to Tax“) buvo įtrauktas, be kita ko, 2010 m. PMĮ 11 straipsnis „Prievolė mokėti mokesčių“ („The Charge to Taxation“), kuriame buvo nustatyta:

„1. Nepažeidžiant [2010 m. PMĮ] nuostatų ir taisyklių, mokesčių mokamas periodiškai nustatomu tarifu už kiekvienus mokesčius metus arba už kiekvieną ataskaitinį laikotarpį nuo bet kurio asmens, nurodyto 1 priedo A–C lentelėse <...>, pajamų, sukauptų arba gautų Gibraltare.

<...>“

99 Nuo 2011 m. sausio 1 d. iki 2013 m. gruodžio 31 d. galiojusios redakcijos 1 priede „Head of charges“, į kurią daroma nuoroda 2010 m. PMĮ 11 straipsnio 1 dalyje, buvo nurodytos trys Gibraltare apmokestinamų pajamų kategorijos, t. y.:

- A kategorija, kuri apima, pirma, įmonės ar patikos fondo pelną ir prieaugį, gautą iš bet kokios prekybos, verslo ar profesinės veiklos (*trade, business, profession or vocation*), ir, antra, pajamas iš nekilnojamojo turto (*real property*);
- B kategorija, susijusi su pagal darbo sutartį gautomis pajamomis ir savarankiškai dirbančių asmenų pajamomis;
- C kategorija, susijusi su „Kitomis pajamomis“ (*other income*), tarp kurių yra, be kita ko, dividendai ir pajamos iš fondų ir pensijų sistemų.

100 Be to, 2010 m. PMĮ 74 straipsnyje sąvoka „sukauptos arba gautos Gibraltare“, vartojama 2010 m. PMĮ 11 straipsnyje, apibrėžta taip:

„a) [a]tsižvelgiant į b punktą, jos turi būti apibrėžtos pagal veiklos vietą (arba vietą, kurioje vykdoma didžioji dalis veiklos), kur gaunamas pelnas.

b) a) punkto tikslais vieta, kurioje vykdoma didžioji dalis veiklos, iš kurios įmonė gauna pelno, laikoma esanti Gibraltare tais atvejais, kai:

- i) įmonė, kurios pagrindinė veikla, iš kurios gaunamos pajamos, licencijuojama ir reglamentuojama pagal Gibraltaro teisę arba
- ii) įmonė gali teisėtai sudaryti sandorius Gibraltare per filialą ar tam tikros formos nuolatine buveine dėl to, kad turi licenciją, kuri priklauso kitai jurisdikcijai, ir turi priėjimo teisę Gibraltare, o nesant tokios teisės jai reikėtų tokios licencijos ir ji būtų reglamentuota Gibraltare;

c) b) punktas netaikomas jokiam Gibraltaro įmonės filialui ar nuolatinei buveinei, vykdančioms veiklą už Gibraltaro ribų tiek, kiek tokia veikla vykdoma ne Gibraltare.“

101 2010 m. PMĮ III dalyje „Mokesčio apskaičiavimas“ („computation of assessment“) buvo 16 straipsnio 1 dalis „Mokesčio bazė“ („basis of assessment“), kurioje buvo nustatyta, kad:

„1. Jei nenustatyta kitaip, įmonės apmokestinamasis pelnas ar kapitalo prieaugis atitinka bendrą bendrovės per mokestinį laikotarpį gauto pelno ar kapitalo prieaugio sumą.“

102 Pirma, ieškovės tvirtina, kad Komisija, neatsižvelgdama į Gibraltaro bendrovių pajamų apmokestinimo sistemos „ceduliarinį“ pobūdį, klaidingai nusprendė, kad 2010 m. PMĮ tikslas buvo apmokestinti apskaitinį pelną, taigi ir visas bendrovių mokesčių mokėtojų pajamas. Antra, jos tvirtina, kad Komisija klaidingai nusprendė, kad pagal teritoriškumo principą pajamos, kurias Gibraltaro įmonės gavo iš autorinių atlyginimų, buvo laikomos sukauptomis arba gautomis Gibraltare.

103 Kadangi šalys nesutaria dėl įrodinėjimo pareigos ir Bendrojo Teismo atliktinos Komisijos vertinimų, susijusių su Gibraltaro mokesčių teisės turiniu ir taikymo sritimi, kontrolės apimties, reikia pažymėti, kad priimant sprendimą valstybės pagalbos srityje nacionalinės teisės nustatymas

yra fakto klausimas (šiuo klausimu žr. 2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *A2A / Komisija*, C-318/09 P, nepaskelbtas Rink., EU:C:2011:856, 125 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Taigi klausimas, ar Komisija teisingai aiškino nacionalinės teisės normos turinį ir taikymo sritį ir kokia apimtimi ji tai darė, priklauso nuo to, kaip Sąjungos teismas vertina faktines aplinkybes, o jį nagrinėjant taikomos įrodymų tyrimo ir įrodinėjimo naštos paskirstymo taisyklės (šiuo klausimu žr. 2015 m. lapkričio 26 d. Sprendimo *Comunidad Autónoma del País Vasco ir Itelazpi / Komisija*, T-462/13, EU:T:2015:902, 71 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

- 104 Šiuo klausimu svarbu priminti, kad valstybės pagalbos kontrolės srityje Komisija ginčijamame sprendime iš esmės turi pateikti tokios pagalbos buvimo įrodymų (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Olympiaki Aeroporia Ypiresies / Komisija*, T-68/03, EU:T:2007:253, 34 punktą ir 2015 m. birželio 25 d. Sprendimo *SACE ir Sace BT / Komisija*, T-305/13, EU:T:2015:435, 95 punktą). Šiomis aplinkybėmis Komisija privalo rūpestingai ir nešališkai vykdyti aptariamų priemonių tyrimo procedūrą, kad priimdama galutinį sprendimą, kuriuo patvirtinamas pagalbos egzistavimas ir tam tikrais atvejais jos nesuderinamumas ar neteisėtumas, turėtų kuo išsamesnių ir kuo patikimesnių įrodymų (šiuo klausimu žr. 2010 m. rugsėjo 2 d. Sprendimo *Komisija / Scott*, C-290/07 P, EU:C:2010:480, 90 punktą ir 2014 m. balandžio 3 d. Sprendimo *Prancūzija / Komisija*, C-559/12 P, EU:C:2014:217, 63 punktą).
- 105 Be to, valstybės pagalbos srityje įrodinėjimo naštos paskirstymas siejamas su Komisijai ir atitinkamai valstybei narei tenkančių atitinkamų procedūrinių išipareigojimų laikymusi, kai minėta institucija vykdo jai suteiktus įgaliojimus, kad priverstų valstybę narę pateikti jai visą reikalingą informaciją (žr. 2008 m. lapkričio 28 d. Sprendimo *Hotel Cipriani ir kt. / Komisija*, T-254/00, T-270/00 ir T-277/00, EU:T:2008:537, 232 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Be kita ko, atitinkama valstybė narė, laikydamosi bendradarbiavimo su Komisija pareigos, ir suinteresuotosios šalys, kurioms tinkamai pranešta apie galimybę pateikti pastabas pagal SESV 108 straipsnio 2 dalį, turi nurodyti argumentus ir pateikti Komisijai visą informaciją, galinčią detalizuoti visas bylos aplinkybes (šiuo klausimu žr. 2008 m. lapkričio 28 d. Sprendimo *Hotel Cipriani ir kt. / Komisija*, T-254/00, T-270/00 ir T-277/00, EU:T:2008:537, 233 punktą).
- 106 Iš tiesų Komisija neturi pareigos savo nuožiūra ir remdamasi spėjimais nagrinėti, kokios yra faktinės ar teisinės aplinkybės, kurias būtų buvę galima jai pateikti vykstant administracinei procedūrai (šiuo klausimu žr. 1998 m. balandžio 2 d. Sprendimo *Komisija / Sytraval ir Brink's France*, C-367/95 P, EU:C:1998:154, EU:C:1998:154, 60 punktą ir 2004 m. sausio 14 d. Sprendimo *Fleuren Compost / Komisija*, T-109/01, EU:T:2004:4, 49 punktą).
- 107 Galiausiai reikia pažymėti, kad, nagrinėjant SESV 263 straipsniu grindžiamą ieškinį dėl panaikinimo, sprendimo valstybės pagalbos srityje teisėtumas turi būti vertinamas atsižvelgiant į informaciją (be kita ko, kiek tai susiję su nacionaline teisine sistema), kurią Komisija turėjo priimdama šį sprendimą (šiuo klausimu žr. 2014 m. liepos 16 d. Sprendimo *Zweckverband Tierkörperbeseitigung / Komisija*, T-309/12, nepaskelbtas Rink., EU:T:2014:676, 97 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 108 Atsižvelgiant į šiuos principus reikia išnagrinėti įvairias ieškovių nurodytas klaidas, susijusias su Komisijos atliktu 2010 m. PMĮ turinio ir apimties vertinimu.

1) Dėl 2010 m. PMĮ tikslo ir apmokestinamųjų pajamų nustatymo pagal šį įstatymą

- 109 Pateikdamos pirmąją argumentų grupę ieškovės iš esmės siekia užginčyti Komisijos vertinimą, kad 2010 m. PMĮ buvo siekiama apmokestinti visą apskaitinį pelną, taigi ir visas Gibraltare sukauptas ar gautas pajamas. Konkrečiai kalbant, jos priekaištuoja Komisijai dėl to, kad ji neatsižvelgė į tai, jog Gibraltare buvo apmokestinamos tik tam tikros pajamų kategorijos, išvardytos 2010 m. PMĮ 1 priede.
- 110 Ieškovės tvirtina, kad Komisija, be kita ko, ginčijamo sprendimo 90 konstatuojamojoje dalyje klaidingai nusprendė, kad apskaitinis pelnas yra Gibraltare įsteigtų bendrovių mokesčio bazė ir kad 2010 m. PMĮ tikslas buvo apmokestinti visą šių bendrovių „apskaitinį pelną“, taigi visos jų pajamos pateko į 2010 m. PMĮ taikymo sritį. Iš tiesų bendrovių pajamos Gibraltare buvo apmokestinamos tik tuo atveju, jei jos atitiko dvi sąlygas: jos priskirtos prie „apmokestinamųjų pajamų kategorijų“, išvardytų 2010 m. PMĮ 1 priede (2010 m. PMĮ 11 straipsnis), ir jos buvo sukauptos arba gautos Gibraltare (2010 m. PMĮ 11 ir 74 straipsniai). Šiuo klausimu ieškovės teigia, kad Gibraltaro apmokestinimo sistema buvo „ceduliarinė“, nes pagal ją buvo apmokestintos tik tam tikros įstatyme tiksliai apibrėžtos pajamų kategorijos. Nebuvo jokios bendros taisyklės, pagal kurią Gibraltare įsteigtos bendrovės pajamos paprastai būtų apmokestintos toje teritorijoje. Be to, Komisija nepakankamai atsižvelgė į 2010 m. PMĮ 11 straipsnį, kuris laikytas pagrindine nuostata siekiant nustatyti Gibraltare apmokestinamas pajamas ir į kurį atsižvelgiant turėjo būti aiškinamos kitos 2010 m. PMĮ nuostatos, įskaitant 16 straipsnį.
- 111 Konkrečiai kalbant, ieškovės pabrėžia, kad pasyviosios pajamos iš autorinių atlyginimų nebuvo įtrauktos į mokesčio bazę, taigi jos nepateko į 2010 m. PMĮ taikymo sritį. 2010 m. PMĮ tikslas buvo apmokestinti ne visą bendrovių apskaitinį pelną, o tik 2010 m. PMĮ 1 priede išvardytų kategorijų pajamas.
- 112 Be to, ieškovės teigia, kad, be kita ko, ginčijamo sprendimo 28 konstatuojamojoje dalyje Komisija klaidingai tvirtino, jog bendrovės, kurių nuolatinė buveinė buvo Gibraltare, iš esmės ten ir buvo apmokestinamos. Gibraltaro apmokestinimo sistema buvo grindžiama gautų pajamų „kilme“ arba „šaltiniu“, o ne jas gavusios bendrovės „buveine“; mokeskis Gibraltare turėjo būti mokamas tik už pajamas, kurios „buvo sukauptos arba gautos Gibraltare“.
- 113 Komisija ginčija šiuos argumentus.
- 114 Pirmiausia reikia pažymėti, kad, priešingai, nei teigia ieškovės, ginčijamo sprendimo 28 konstatuojamojoje dalyje Komisija netvirtino, kad bendrovės, kurių nuolatinė buveinė buvo Gibraltare, iš esmės ten ir buvo apmokestinamos ar kad Gibraltaro apmokestinimo sistema buvo pagrįsta apmokestinamojo asmens kilme. Iš tikrųjų ji tik teigė, kad bendrovės, kurių nuolatinė buveinė buvo Gibraltare, „galėjo“ būti ten apmokestinamos. Be to, ginčijamo sprendimo 28 ir 30 konstatuojamosiose dalyse Komisija paaiškino, kad Gibraltare apmokestinamųjų pajamų kategorijos buvo išvardytos 2010 m. PMĮ 1 priede ir kad šios pajamos galėjo būti apmokestinamos Gibraltare tik su sąlyga, kad jos ten buvo sukauptos arba gautos.
- 115 Dar daugiau, priešingai, nei teigia ieškovės, Komisija atsižvelgė į tai, kad 2010 m. PMĮ 11 straipsnyje buvo numatyta, jog apmokestinamos buvo tik tos pajamos, kurios buvo įtrauktos į minėto įstatymo 1 priede išvardytas pajamų kategorijas. Tokią išvadą galima daryti visų pirma iš ginčijamo sprendimo 28 konstatuojamosios dalies, kurioje Komisija pakartojo tris pajamų kategorijas, kurios buvo išvardytos 2010 m. PMĮ 1 priedo A, B ir C lentelėse, taip pat iš

to paties sprendimo 93 konstatuojamosios dalies, kurioje Komisija, remdamasi tuo, kad autoriniai atlyginimai nebuvo įtraukti į 2010 m. PMĮ 1 priede išvardytas Gibraltare apmokestinamų pajamų kategorijas, padarė išvadą, kad jie buvo netiesiogiai atleisti nuo mokesčio.

- 116 Be to, priešingai, nei teigia ieškovės, ginčijamame sprendime Komisija nenusprendė, kad 2010 m. PMĮ tikslas buvo apmokestinti visą mokesčių mokėtojų apskaitinį pelną. Iš tiesų ginčijamo sprendimo 93 konstatuojamojoje dalyje Komisija konstatavo, kad 2010 m. PMĮ tikslas buvo „surinkti pajamų mokestį iš Gibraltare apmokestinamų mokesčių mokėtojų (t. y. mokesčių mokėtojų, gaunančių arba sukauptųjų pajamas Gibraltare)“. Be to, iš ginčijamo sprendimo 82 konstatuojamosios dalies matyti, kad savo analizę dėl pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimo Komisija grindė tuo, kad 2010 m. PMĮ buvo grindžiamas „bendroju principu, kad pelno mokestis [buvo] renkamas iš visų apmokestinamųjų asmenų, gaunančių pajamų, kurios sukauptos arba gautos Gibraltare“.
- 117 Atsižvelgiant į šias aplinkybes ir dėl ieškovių priekaišto, kad Komisija neatsižvelgė į tai, jog Gibraltaro mokesčių sistema buvo ceduliarinė ir jos tikslas buvo apmokestinti tik tas bendrovių pajamas, kurios įtrauktos į 2010 m. PMĮ 1 priede išvardytas kategorijas, pažymėtina, kad reikia išnagrinėti, ar Komisija galėjo pagrįstai nuspręsti, jog 2010 m. PMĮ tikslas buvo apmokestinti Gibraltare sukauptas arba gautas pajamas.
- 118 Šiuo klausimu reikia priminti, kad įprastos mokesčių sistemos, sudarančios referencinį pagrindą, tikslo ar pobūdžio sąvoka remiasi pagrindiniais arba svarbiausiais šios mokesčių sistemos principais, o ne politikos sritimis, kurios, priklausomai nuo atvejo, gali būti finansuojamos iš jos teikiamų išteklių, ar tikslais, kurių gali būti siekiama nustatant šios sistemos išimtis (2019 m. gegužės 16 d. Sprendimo *Lenkija / Komisija*, T-836/16 ir T-624/17, EU:T:2019:338, 62 punktą).
- 119 Pirma, neginčijama, kad iš 2010 m. PMĮ 11 straipsnio „Prievolė mokėti mokestį“, nurodyto šio sprendimo 98 punkte, matyti, kad Gibraltaro apmokestinimo sistema grindžiama teritoriškumo principu, pagal kurį apmokestinamos Gibraltare sukauptos arba gautos pajamos. Be to, Jungtinės Karalystės valdžios institucijos kelis kartus (be kita ko, 2012 m. rugsėjo 14 d. pastabose) nurodė, kad teritorinis apmokestinimo pagrindas yra pagrindinis Gibraltaro apmokestinimo sistemos požymis ar net bendra taisyklė („general norm“).
- 120 Antra, reikia pažymėti, kad 2010 m. PMĮ 16 straipsnyje „Mokesčio bazė“ nustatyta, kad bendrovės apmokestinamosios pajamos atitinka bendrą per ataskaitinį laikotarpį gauto apskaitinio pelno sumą. Priešingai, nei teigia ieškovės, ir kaip teisingai tvirtina Komisija, iš 2010 m. PMĮ 16 straipsnio pavadinimo ir formuluotės matyti (žr. šio sprendimo 101 punktą), kad jis susijęs su mokesčio bazės nustatymu, o ne tik su referenciniu laikotarpiu, į kurį reikia atsižvelgti nustatant minėtą bazę.
- 121 Iš šios nuostatos matyti, kad apmokestinant Gibraltare atsižvelgiama į visas apmokestinamojo asmens gautas apskaitines pajamas. Vis dėlto reikia pažymėti, kad, kaip matyti iš ginčijamo sprendimo 30, 90 ir 91 konstatuojamųjų dalių, bendrovių mokesčio bazė apskaičiuojama teritoriniu pagrindu, kaip nurodyta 2010 m. PMĮ 11 straipsnyje, taigi apskaitinės pajamos gali būti apmokestinamos, tik jeigu jos buvo „sukauptos arba gautos Gibraltare“.
- 122 Šiomis aplinkybėmis reikia pabrėžti, kad 2012 m. gruodžio 3 d. pastabose Jungtinės Karalystės valdžios institucijos patikslino, jog visos bendrovės, gavusios pajamų, kurios buvo sukauptos arba gautos Gibraltare, buvo apmokestinamos mokesčiu pagal 2010 m. PMĮ. Jos pridūrė, kad teritoriškumo principas paprastai taikomas visoms bendrovėms ir visoms jų pajamų rūšims. Be

to, 2013 m. balandžio 18 d. pastabose Jungtinės Karalystės valdžios institucijos dar kartą nurodė, kad 2010 m. PMĮ numatyta teritorinė apmokestinimo sistema buvo taikoma visoms įmonėms visuose pramonės, finansų ir prekybos sektoriuose ir kad šio principo taikymas yra universalus.

- 123 Taigi iš 2010 m. PMĮ 11 ir 16 straipsnių, nurodytų šio sprendimo 98–101 punktuose, ir Jungtinės Karalystės valdžios institucijų per administracinę procedūrą pateiktų pastabų matyti, kad šios nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad 2010 m. PMĮ nustatyta apmokestinimo sistema buvo pagrįsta dviem pagrindiniais principais, t. y. teritoriškumo principu, pagal kurį apmokestinamos visos Gibraltare sukauptos arba gautos pajamos, ir principu, pagal kurį apmokestinamos visos mokesčių mokėtojų apskaitinės pajamos. Iš to matyti, kad Komisija teisingai nusprendė, jog 2010 m. PMĮ nustatyta Gibraltaro apmokestinimo sistema buvo pagrįsta tikslu apmokestinti visų apmokestinamųjų asmenų pajamas, kurios buvo sukauptos arba gautos Gibraltare.
- 124 Be to, svarbu pažymėti, kad nei Jungtinės Karalystės, nei Gibraltaro valdžios institucijos savo pastabose dėl sprendimo pradėti procedūrą neginčijo Komisijos aiškinimo, kad 2010 m. PMĮ tikslas buvo apmokestinti visų apmokestinamųjų asmenų pajamas, kurios buvo sukauptos arba gautos Gibraltare. Iš tiesų Jungtinės Karalystės ir Gibraltaro valdžios institucijos tik nurodė, kad pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas nėra atrankioji priemonė, nes tai buvo bendroji priemonė, taikoma visiems pramonės, prekybos ir finansų sektoriams ir prieinama visoms įmonėms. Jos nepateikė jokių pastabų dėl sprendimo pradėti procedūrą 32 konstatuojamosios dalies, kurioje Komisija aiškiai tvirtino, kad pagrindinis Gibraltaro apmokestinimo sistemos principas yra apmokestinti visas bendroves, kurios sukaupe arba gavo pajamų Gibraltare, taip išvengiant dvigubo apmokestinimo ir leidžiant supaprastinti procedūrą. Be to, Jungtinės Karalystės ir Gibraltaro valdžios institucijos neginčijo sprendimo pradėti procedūrą 35 konstatuojamosios dalies, kurioje Komisija aiškiai nurodė, kad Gibraltaro apmokestinimo sistemos tikslas buvo apmokestinti visas bendroves, kurios sukaupe arba gavo pajamų Gibraltare.
- 125 Šiuo klausimu tiek, kiek ieškovės abejoja Jungtinės Karalystės pastabų svarba ir tvirtina, jog tai, kad nei Jungtinės Karalystės, nei Gibraltaro valdžios institucijos neginčijo Komisijos per oficialią tyrimo procedūrą pateikto 2010 m. PMĮ nuostatų aiškinimo, netrukdo joms ginčyti šio aiškinimo, reikia pažymėti, kad, kaip matyti iš šio sprendimo 103–107 punktų, nagrinėjant mokesčių priemonę pagal SESV 107 straipsnį, Komisijos pateikto nacionalinės teisės aiškinimo, kuris yra fakto klausimas, kontrolė turi būti atliekama atsižvelgiant į ginčijamo sprendimo priėmimo dieną turimą informaciją ir į atitinkamos valstybės narės bei suinteresuotųjų šalių pateiktą informaciją. Šiomis aplinkybėmis ypač svarbu pažymėti, kad per oficialią tyrimo procedūrą valstybė narė ir potencialus priemonės, dėl kurios pradėta minėta procedūra, gavėjas turi Komisijai pateikti visą bylos medžiagą (šiuo klausimu žr. 2004 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Ferriere Nord / Komisija*, T-176/01, EU:T:2004:336, 93 punktą).
- 126 Kadangi informaciją, kuria Komisija rėmėsi aiškindama nacionalinę teisę, tiesiogiai pateikė valstybės narės ir teritorijos, su kuria susijusi procedūra, valdžios institucijos ir ji buvo kelis kartus pakartota keičiantis pastabomis, o tai, kaip Komisija suvokia šių valdžios institucijų pateiktą informaciją, buvo netiesiogiai patvirtinta priėmus sprendimą pradėti procedūrą, Komisijai negalima priekaištauti nusprendus, kad ši informacija buvo pakankamai patikima. Be to, kadangi Jungtinės Karalystės ir Gibraltaro valdžios institucijų pateiktos pastabos neprieštaravo atitinkamų 2010 m. PMĮ nuostatų turiniui, o Komisija neturėjo informacijos, galinčios paneigti šias pastabas, ginčijamo sprendimo priėmimo dieną ji galėjo jomis remtis, aiškindama Gibraltaro mokesčių teisę.

- 127 Be to, reikia pažymėti, kad nors ieškovėms buvo suteikta galimybė pateikti pastabas dėl sprendimo pradėti procedūrą ir iš jo buvo aiškiai matyti, kad procedūros dalykas buvo susijęs su pajamomis iš autorinių atlyginimų, kurias Gibraltaro bendrovės gavo nuo 2011 m. sausio 1 d. iki 2013 m. gruodžio 31 d., jos nematė būtinybės to daryti. Prieš priimant ginčijamą sprendimą šalys Komisijai nepateikė nei ekspertizės ataskaitos, kurią ieškovės pateikė dubliko priede (toliau – ekspertizės ataskaita), nei joje esančios informacijos dėl Gibraltaro apmokestinimo sistemos tariamai ceduliarinio pobūdžio. Kaip matyti iš šio sprendimo 106 punkto, nesant informacijos, galinčios paneigti sprendime pradėti procedūrą pateiktą nacionalinės mokesčių teisės aiškinimą, Komisija negalėjo remdamasi spėjimais nagrinėti visų argumentų, kurie galbūt būtų galėję paneigti jos pateiktą nacionalinės teisės aiškinimą, kurį, beje, patvirtino atitinkamos valstybės narės ir teritorijos valdžios institucijos. Be to, kaip matyti iš viso to, kas išdėstyta, ieškovėms nepavyko įrodyti, kad informacija, kuria rėmėsi Komisija, buvo klaidinga ar nepatikima.
- 128 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad Komisija teisingai nusprendė, jog Gibraltaro apmokestinimo sistema yra teritorinė ir pagal ją visos Gibraltare sukauptos arba gautos pajamos turėjo būti ten apmokestinamos.
- 129 Šios išvados nepaneigia kiti ieškovių argumentai.
- 130 Konkrečiai kalbant, tiek, kiek ieškovės teigia, kad Gibraltaro apmokestinimo sistema buvo ceduliarinė, o jos tikslas buvo apmokestinti 2010 m. PMĮ 1 priede išvardytas pajamų kategorijas, reikia pažymėti, kad, kaip teigia ieškovės, pagal 2010 m. PMĮ 11 straipsnį tam, kad bendrovių pajamos būtų apmokestinamos, jos turi būti priskirtos prie vienos iš 2010 m. PMĮ 1 priede išvardytų pajamų kategorijų. Taigi, nesant tokio priskyrimo, kaip ir pajamų iš autorinių atlyginimų atveju, tam tikrų rūšių pajamos techniškai galėtų išvengti bet kokio apmokestinimo pagal 2010 m. PMĮ.
- 131 Vis dėlto visų pirma reikia pabrėžti, kad nei Gibraltaro, nei Jungtinės Karalystės valdžios institucijos niekada neteigė, jog Gibraltaro apmokestinimo sistema yra ceduliarinė. Atvirkščiai, savo 2013 m. lapkričio 14 d. pastabose jos patikslino, kad 2010 m. PMĮ buvo numatyta vienintelė apmokestinimo sistema, neatsižvelgiant į 2010 m. PMĮ 1 priedo A–C lentelėse nustatytas apmokestinamųjų pajamų kategorijas. Be to, įvairiose per administracinę procedūrą pateiktose pastabose Jungtinės Karalystės valdžios institucijos Gibraltaro apmokestinimo sistemą apibrėžė tik kaip teritorinę apmokestinimo sistemą.
- 132 Taip pat reikia pažymėti, kad įprasta apmokestinimo tvarka arba, kitaip tariant, referencinį pagrindą sudarančios taisyklės turi būti nagrinėjamos bendrai ir atsižvelgiant į pagrindinius nacionalinės apmokestinimo sistemos principus. Iš tiesų mokesčių priemonės negalima teisingai įvertinti remiantis keliomis nuostatomis, kurios dirbtinai atskirtos nuo platesnės teisinės sistemos (šiuo klausimu žr. 2018 m. birželio 28 d. Sprendimo *Andres („Heitkamp Bau Holding“ bankrotas) / Komisija*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 103 punktą).
- 133 Jeigu, kaip teigia ieškovės, būtų manoma, kad 2010 m. PMĮ nustatyta Gibraltaro apmokestinimo sistema yra ceduliarinė, o jos tikslas – apmokestinti 2010 m. PMĮ 1 priede išvardytas pajamų kategorijas, tai reikštų kitų 2010 m. PMĮ nuostatų, taigi ir šios apmokestinimo sistemos pagrindinių principų logikos, nepaisymą. Iš tiesų, kaip pažymėta šio sprendimo 121 punkte, 2010 m. PMĮ grindžiamas ne tik teritoriškumo principu, įtvirtintu jo 11 straipsnyje, bet ir principu, kad visos mokesčių mokėtojų apskaitinės pajamos yra apmokestinamos, kaip tai matyti iš 2010 m. PMĮ 16 straipsnio. Būtent į šiuos du principus reikia atsižvelgti nagrinėjant 2010 m. PMĮ siekiamą tikslą.

- 134 Galiausiai, remiantis jurisprudencija, negalima leisti, kad pasinaudojus nustatyta reglamentavimo technika nacionalinės mokesčių teisės normoms nebūtų taikoma SESV numatyta kontrolė valstybės pagalbos srityje. Be to, naudojama reglamentavimo technika negali būti lemiamas veiksnys nagrinėjant referencinį pagrindą sudarančių taisyklių turinį ir apimtį, priešingu atveju valstybės įsikišimo forma taptų viršesnė už jo poveikį (pagal analogiją žr. 2018 m. birželio 28 d. Sprendimo *Andres („Heitkamp BauHolding“ bankrotas) / Komisija*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 92 punktą).
- 135 Šiuo atveju aplinkybė, kad 2010 m. PMĮ 11 straipsnyje, siejamame su 2010 m. PMĮ 1 priedu, numatyta, kad apmokestinimas turi būti apibrėžiamas aiškiai, taigi apmokestinamos tik minėtame 1 priede aiškiai išvardytos pajamų kategorijos, praktiškai sukelia tokias pačias pasekmes kaip ir aiškus atleidimas nuo mokesčio arba kaip situacija, kai neapmokestinimas būtų apibrėžiamas negatyviai, taigi būtų apmokestinamos visos pajamos ir tik tam tikros pajamų kategorijos nepatektų į 2010 m. PMĮ taikymo sritį. Iš tiesų, kaip nurodyta šio sprendimo 81 punkte, „neapmokestinimas“ ir „mokesčio netaikymas“ sukelia tokias pačias pasekmes, t. y. atleidimą nuo mokesčio. Vadinasi, tai, ką ieškovės laiko „ceduliarine sistema“, iš tikrųjų buvo tik reglamentavimo technikos pasirinkimas, o ne lemiamas apmokestinimo taisyklė analizuojant Gibraltaro apmokestinimo sistemą.
- 136 Šiuo klausimu svarbu pažymėti, kad, kaip ginčijamo sprendimo 27 konstatuojamojoje dalyje pabrėžė Komisija, 2010 m. PMĮ nustatė bendrą 10 % pelno mokesčio tarifą, taikomą visos Gibraltaro ekonomikos įmonėms, išskyrus tam tikrus paslaugų teikėjus. Iš to matyti, kad skirtingoms apmokestinamųjų pajamų kategorijoms buvo taikomas vienodas 10 % mokesčio tarifas ir joms nebuvo taikoma atskira apmokestinimo tvarka. Tokia analizė taip pat kyla iš 2013 m. lapkričio 14 d. pastabų, kuriose Jungtinės Karalystės valdžios institucijos paaiškino, kad Gibraltaro teisės aktuose nenumatyta, jog mokestis turi būti renkamas atsižvelgiant į pajamų kategoriją. Jos patikslino, kad pagal Gibraltaro apmokestinimo sistemą nereikalaujama iš anksto nustatyti, kuriai kategorijai priklauso gautos pajamos, kad joms būtų galima taikyti mokestį, kuris būtų būdingas konkrečiai pajamų kategorijai, o kad ši apmokestinimo sistema numatė tik bendrą Gibraltare sukauptų arba gautų pajamų apmokestinimo sistemą.
- 137 Taigi iš to, kas išdėstyta, matyti, kad 2010 m. PMĮ 11 straipsnis ir 1 priedas, kiek juose numatytos apmokestinamųjų pajamų kategorijos, yra paprasta apmokestinimo tvarka ir kad šios nuostatos negali būti dirbtinai atskirtos nuo konteksto, siekiant nustatyti 2010 m. PMĮ tikslą. Taigi, priešingai, nei teigia ieškovės, remiantis 2010 m. PMĮ 11 straipsniu negalima daryti išvados, kad Gibraltaro apmokestinimo sistemos tikslas buvo apmokestinti 2010 m. PMĮ 1 priede išvardytas pajamų kategorijas.
- 138 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia atmesti ieškovių priekaištus, grindžiamus tuo, kad Komisija padarė klaidą, nustatydama 2010 m. PMĮ tikslą.

2) *Dėl teritoriškumo principo taikymo autoriniams atlyginimams*

- 139 Ieškovės tvirtina, kad Komisija padarė akivaizdžią vertinimo klaidą, kai ginčijamo sprendimo 42, 82, 94 ir 106 konstatuojamosiose dalyse teigė, kad teritoriškumo principo taikymas reiškia, jog pajamos iš autorinių atlyginimų buvo sukauptos arba gautos Gibraltare vien dėl to, kad jas gavo Gibraltaro bendrovė. Ieškovės teigia, kad 2012 m. rugsėjo 14 d. Jungtinės Karalystės pranešime pateiktas pareiškimas, kuriuo Komisija rėmėsi formuluodama minėtus vertinimus, yra nenuoseklus ir klaidingas. Pasak ieškovių, pajamos, kurias Gibraltaro bendrovė gauna iš veiklos, vykdomos už šios teritorijos ribų, įskaitant pajamas iš autorinių atlyginimų, nebuvo

apmokestinamos Gibraltare. Tuo atveju, kai Gibraltare nevaldoma jokia intelektinės nuosavybės teisė, kai ten nėra nei šių teisių, nei įsisteigusio koncesininko ir kai Gibraltare nemokami autoriniai atlyginimai, iš jų gautos pajamos negali būti laikomos sukauptomis arba gautomis Gibraltare.

- 140 Komisija ginčija šiuos argumentus.
- 141 Kaip konstatuota šio sprendimo 125 punkte, nagrinėjant mokesčių priemonę pagal SESV 107 straipsnį Komisijos atliekama nacionalinės teisės aiškinimo, kuris yra fakto klausimas, kontrolė turi būti atliekama atsižvelgiant į priimant nagrinėjamą sprendimą turimą informaciją ir į atitinkamos valstybės narės bei suinteresuotųjų šalių pateiktą informaciją.
- 142 Šiuo atveju tiesa, kad 2010 m. PMĮ redakcijoje, galiojusioje 2010 m. sausio 1 d.–2013 m. gruodžio 31 d., nebuvo nuostatos, kurioje būtų aiškiai numatyta, kad pajamos, kurias Gibraltar bendrovės gavo iš autorinių atlyginimų, buvo laikomos sukauptomis arba gautomis Gibraltare. Tokia taisyklė į 2010 m. PMĮ buvo aiškiai įtraukta tik po 2013 m. priimtų 2010 m. PMĮ pakeitimų, įsigaliojusių 2014 m. sausio 1 d.
- 143 Vis dėlto, kaip nurodyta ginčijamo sprendimo 49 išnašoje, teiginys, kad pajamos, kurias Gibraltar bendrovės gavo iš autorinių atlyginimų, būtina buvo laikomos sukauptomis arba gautomis šioje teritorijoje, grindžiamas atitinkamos valstybės narės tiesiogiai pateikta informacija. Iš tiesų 2012 m. rugsėjo 14 d. pastabose Jungtinės Karalystės valdžios institucijos aiškiai patvirtino, kad teritoriškumo principas reiškia, jog „bet kokios pajamos, kurias Gibraltar bendrovės gavo iš autorinių atlyginimų, [buvo] sukauptos arba gautos Gibraltare“.
- 144 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, pirma, kad teiginys, jog pajamos, kurias Gibraltar bendrovės gavo iš autorinių atlyginimų, buvo sukauptos arba gautos Gibraltare, atitiko 2010 m. PMĮ 74 straipsnio turinį ir kad jis galėjo kilti iš paprasčiausio teritoriškumo principo ir taisyklės, pagal kurią reikia atsižvelgti į veiklos, iš kurios gauta pajamų, vietą, taikymo.
- 145 Iš tiesų 2010 m. PMĮ 74 straipsnyje sąvoka „sukauptos arba gautos Gibraltare“ apibrėžiama pagal „vietą, kurioje [buvo] vykdoma veikla <...>, iš kurios gauta pelno“.
- 146 Kadangi pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas buvo susijęs su pasyviosiomis pajamomis, t. y. pajamomis, kurias gavo tik intelektinės nuosavybės teisių turėtojai, buvo logiška manyti, kad „veikla, iš kurios gautos pajamos“, kaip tai suprantama pagal 2010 m. PMĮ 74 straipsnį, buvo vykdoma bendrovių, turinčių intelektinės nuosavybės teises, suteikiančias teisę į tokį autorinį atlyginimą, buveinės vietoje. Taigi, priešingai, nei teigia ieškovės, teiginys, kad pajamos, kurias Gibraltar bendrovės gavo iš autorinių atlyginimų, buvo laikomos sukauptomis arba gautomis Gibraltare, reiškia, kad egzistuoja veiksnys, leidžiantis susieti šias pajamas su Gibraltar teritorija.
- 147 Be to, Jungtinės Karalystės valdžios institucijų teiginys taip pat nėra nesuderinamas su *Judicial Committee of the Privy Council* (Slaptosios Tarybos teisminė komisija, Jungtinė Karalystė; toliau – JCPC) jurisprudencija, kuria buvo remtasi per administracinę procedūrą ir kuri, nors ir neprivaloma, buvo reikšminga aiškinant 2010 m. PMĮ 74 straipsnį. Iš tiesų JCPC priimtame sprendime, susijusiam su Honkongu, byloje *Commissioner of Inland Revenue prieš HK-TVB International Ltd* (1992; 2 AC 397) JCPC nurodė, kad pajamos, kurias Honkongo bendrovė gavo sublicencijavusi filmus užsienyje įsteigtoms bendrovėms, kurios eksploatavo juos užsienyje, buvo sukauptos ir gautos Honkonge. Žinoma, svarbu pažymėti, kaip tai daro ieškovės, kad toje byloje JCPC atsižvelgė į tam tikrus tam atvejui būdingus veiksnys, įskaitant aplinkybę, kad sublicencijos

sutartys buvo parengtos Honkonge, o kai kurios papildomos paslaugos kartais būdavo teikiamos iš Honkongo. Vis dėlto reikia pabrėžti, kad JCPC taip pat atsižvelgė į tai, jog Honkonge esančiam mokesčių mokėtojui buvo mokamas fiksuotas autorinis atlyginimas. Be to, kaip 2013 m. lapkričio 14 d. pastabose pažymėjo Jungtinės Karalystės valdžios institucijos, minėtame JCPC priimtame sprendime aiškiai patvirtinta, kad pajamos, kurias Gibraltaro bendrovė gavo iš autorinių atlyginimų, galėjo būti sukauptos arba gautos šioje teritorijoje, net jei intelektinės nuosavybės teisės buvo naudojamos tik už jos ribų.

- 148 Antra, priešingai, nei teigia ieškovės, 2012 m. rugsėjo 14 d. pastabose pateiktas teiginys nebuvo nei atskiras, nei nesuderinamas su kita šiame dokumente pateikta informacija.
- 149 Šį teiginį patvirtina 2012 m. rugsėjo 14 d. pastabų 22 puslapyje pavaizduota grafinė diagrama, kuria siekiama iliustruoti pajamų iš pasyviųjų palūkanų ir autorinių atlyginimų neapmokestinimo poveikį pagal 2010 m. PMĮ. Minėtoje diagramoje pabrėžtos sumos, sudarančios pajamas iš pasyviųjų palūkanų ir autorinių atlyginimų, kurias mokesčių mokėtojai gavo už laikotarpį po 2010 m. sausio 1 d., kartu išskiriant Gibraltare sukauptas arba gautas pajamas ir pajamas, kurios buvo sukauptos arba gautos už šios teritorijos ribų. Tai, kad visos iš autorinių atlyginimų sukauptos pajamos buvo nurodytos kaip gautos Gibraltare, patvirtina, kad jos paprastai buvo laikomos Gibraltare gautomis pajamomis.
- 150 Be to, tiek, kiek ieškovės teigia, kad šio sprendimo 143 punkte nurodytas Jungtinės Karalystės valdžios institucijų teiginys prieštarauja 2012 m. rugsėjo 14 d. pastabų 10 puslapyje pateiktam teiginiui, kad „785 buvusios „exempt companies“ (nuo mokesčio atleistos bendrovės), kurios [turėjo] apmokestinamųjų pajamų, kurios nebuvo sukauptos arba gautos Gibraltare, paprastai arba [buvo] komercinio nekilnojamojo turto už Gibraltaro ribų savininkės (taigi jos [buvo] apmokestinamos nuomos pajamų mokesčiu toje šalyje, kurioje tas turtas [buvo]), arba gavo [pajamų iš] dividendų, palūkanų ar autorinių atlyginimų“, reikia pažymėti, kad, žinoma, iš šios ištraukos galima daryti prielaidą, kad, kaip teigia Jungtinės Karalystės valdžios institucijos, pajamos iš autorinių atlyginimų buvo apmokestinamosios pajamos, kurios nebuvo gautos Gibraltare.
- 151 Vis dėlto reikia konstatuoti, kad minėtoje ištraukoje yra rašybos klaida. Kaip pažymi ieškovės, šis sakinytis buvo susijęs su susiklosčiusia padėtimi pagal 2010 m. PMĮ, galiojusį iki 2013 m. gruodžio 31 d. Jungtinės Karalystės valdžios institucijos aptariamame dokumente ne kartą paaiškino, kad pajamos iš autorinių atlyginimų nebuvo tuo laikotarpiu apmokestintos pajamos. Konkrečiai kalbant, iš 2012 m. rugsėjo 14 d. pastabų 10 puslapio matyti, kad Jungtinės Karalystės valdžios institucijos iš įmonių, kurios nebuvo apmokestinamos Gibraltare, išskyrė įmones, kurios neturėjo apmokestinamųjų pajamų (t. y. tų, kurios gavo pasyviųjų pajamų), ir įmones, kurių pajamos nebuvo sukauptos arba gautos Gibraltare.
- 152 Taigi ieškovių nurodytas prieštaravimas negali paneigti Jungtinės Karalystės valdžios institucijų teiginio, kad pajamos iš autorinių atlyginimų laikomos sukauptomis arba gautomis Gibraltare, patikimumo.
- 153 Trečia, sprendimo pradėti procedūrą 45 konstatuojamojoje dalyje Komisija aiškiai nurodė, kad Jungtinės Karalystės valdžios institucijos ją informavo, jog teritoriškumo principas reiškia, kad visos pajamos, kurias Gibraltaro bendrovės gavo iš autorinių atlyginimų, buvo sukauptos arba gautos Gibraltare. Tai, kad Jungtinės Karalystės ir Gibraltaro valdžios institucijos savo pastabose

dėl sprendimo pradėti procedūrą neginčijo šio teiginio, patvirtina, kad Komisija gerai suprato jai per administracinę procedūrą pateiktą informaciją ir teritoriškumo principo taikymą, kiek tai susiję su pajamomis iš autorinių atlyginimų.

- 154 Be to, reikia pažymėti, kad pastabose dėl sprendimo pradėti procedūrą Jungtinės Karalystės ir Gibraltaro valdžios institucijos atskyrė, viena vertus, palūkanas, kurios yra užsienio kilmės (*foreign-source interest*), ir, kita vertus, pajamas iš pasyviųjų palūkanų, kurios yra Gibraltaro kilmės, ir iš autorinių atlyginimų. Tai, kad Jungtinės Karalystės ir Gibraltaro valdžios institucijos neatskyrė pajamų iš autorinių atlyginimų ir Gibraltare gaunamų pajamų nuo pajamų, gaunamų užsienyje, patvirtina teiginį, kad šios pajamos buvo laikomos sukauptomis arba gautomis Gibraltare.
- 155 Ketvirta, reikia pabrėžti, kad per administracinę procedūrą Komisijai nebuvo pateikta nei ekspertizės ataskaitos, nei jokios informacijos, kuri sukeltų abejonių Jungtinės Karalystės teiginiu dėl teritoriškumo principo taikymo autoriniams atlyginimams. Be to, reikia pažymėti, kad ieškovės nemanė esant naudinga pateikti pastabas dėl sprendimo pradėti procedūrą, nors jos buvo paragintos tai padaryti ir, atsižvelgiant į sprendimo pradėti procedūrą turinį, galėjo suprasti, kad *MJN GibCo* buvo potenciali pagalbos schemos, kurią Komisija nustatė minėtame sprendime, gavėja. Kaip matyti iš šio sprendimo 106 punkto, Komisija negalėjo remdamasi spėjimais nagrinėti visų argumentų, kurie galbūt būtų galėję paneigti sprendime pradėti procedūrą pateiktą nacionalinės mokesčių teisės aiškinimą, kurį, beje, patvirtino atitinkama valstybė narė.
- 156 Iš šio sprendimo 141–155 punktuose išdėstytų argumentų matyti, kad Jungtinės Karalystės teiginį dėl teritoriškumo principo taikymo pajamoms iš autorinių atlyginimų, kurį tiesiogiai išdėstė atitinkama valstybė narė, Komisija galėjo laikyti pakankamai patikima informacija. Taigi pakartodama Jungtinės Karalystės valdžios institucijų pateiktą Gibraltaro mokesčių teisės aiškinimą Komisija nepadarė jokios vertinimo klaidos.
- 157 Be to, nė vienas iš ieškovių pateiktų argumentų neįrodo, kad Jungtinės Karalystės valdžios institucijų teiginys dėl teritoriškumo principo taikymo autoriniams atlyginimams buvo klaidingas.
- 158 Visų pirma vien to, kad ekspertizės ataskaitoje teigiama, jog Jungtinės Karalystės valdžios institucijų teiginys yra labai keistas, ir kad tos ataskaitos autorius, kaip patyręs Gibraltaro mokesčių teisės ekspertas, paaiškino, jog prieš įsigaliojant 2013 m. pakeitimams jis niekada nežinojo apie prielaidą dėl teritoriškumo principo taikymo autoriniams atlyginimams, nepakanka įrodyti, kad toks teiginys, kurį tiesiogiai išdėstė atitinkama valstybė narė ir kuris yra susijęs su tos valstybės teisės taikymu, buvo neteisingas.
- 159 Be to, tiek, kiek ieškovės pabrėžia, kad nebuvo logiška, jog nuo 2011 m. sausio 1 d. iki 2013 m. gruodžio 31 d. egzistavo prielaida, kad pajamos, kurias Gibraltaro bendrovės gavo iš autorinių atlyginimų, laikomos gautomis toje teritorijoje, nors ši pajamų kategorija nebuvo apmokestinama Gibraltare, pakanka konstatuoti, kad iš Jungtinės Karalystės valdžios institucijų teiginio negalima daryti išvados, jog egzistavo rašytinė taisyklė, numatanti specialią teritoriškumo principo taikymo pajamoms iš autorinių atlyginimų tvarką. Iš tiesų, kaip matyti iš šio sprendimo 144–146 punktų, Jungtinės Karalystės valdžios institucijų teiginys atspindi paprasčiausią teritoriškumo principo, kylančio iš 2010 m. PMĮ 11 ir 74 straipsnių, taikymą.

- 160 Be to, tiek, kiek ieškovės savo rašytinėse pastabose nurodo 2018 m. spalio 25 d. paskelbtą Gibraltaro pajamų mokesčio komisaro pranešimą „2018 m. gairės dėl sukauptų arba gautų pajamų“, reikia pažymėti, kad šis pranešimas, kuris buvo parengtas po 2013 m. priimto 2010 m. PMĮ pakeitimų, neturėjo reikšmės aiškinant 2010 m. PMĮ redakciją, galiojusią nuo 2011 m. sausio 1 d. iki 2013 m. gruodžio 31 d.
- 161 Galiausiai, priešingai, nei teigia ieškovės, aplinkybė, kad pasyviosios pajamos buvo gaunamos toje vietoje, kur buvo jų gavusi bendrovė, nors ir reiškė, kad reikėjo atsižvelgti į vietą, kur ši bendrovė buvo įsteigta ar įregistruota, nereiškė teritoriškumo principo taikymo ir negalėjo būti prilyginta apmokestinimui, grindžiamam buveinės vietos kriterijumi. Iš tiesų, kaip nurodyta šio sprendimo 146 punkte, autorinių atlyginimų, kurie yra pasyviosios pajamos, t. y. pajamos, kurias gavo tik intelektinės nuosavybės teisių turėtojai, atveju buvo logiška manyti, kad „veikla, iš kurios gautos pajamos“, kaip tai suprantama pagal 2010 m. PMĮ 74 straipsnį, buvo bendrovių, turinčių intelektinės nuosavybės teisių, suteikiančių teisę į tokį autorinį atlyginimą, buveinės vieta.
- 162 Taigi iš viso to, kas išdėstyta, darytina išvada, kad Komisija teisingai nusprendė, jog pajamos, kurias Gibraltaro bendrovės gavo iš autorinių atlyginimų, buvo laikomos sukauptomis arba gautomis Gibraltare.

c) Dėl pranašumo kriterijaus nagrinėjimo (antrasis ieškinio pagrindas, kuriuo prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalį)

- 163 Antrajame ieškinio pagrinde, kuriuo prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalį, ieškovės tvirtina, kad Komisija padarė akivaizdžių vertinimo klaidų ir pažeidė SESV 107 straipsnio 1 dalį, nes neįrodė ekonominio pranašumo buvimo.
- 164 Pirma, ieškovės teigia, kad ginčijamo sprendimo 82 konstatuojamojoje dalyje Komisija supainiojo ekonominio pranašumo ir atrankumo sąvokas. Viena vertus, ji nepaaiškino, kaip pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas suteikė ekonominį pranašumą, nors pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją ji visų pirma privalėjo nustatyti ekonominio pranašumo buvimą, o paskui išanalizuoti atrankumą. Kita vertus, Komisijos atlikta analizė buvo susijusi su atrankumo, o ne su ekonominio pranašumo vertinimu.
- 165 Antra, ieškovės tvirtina, kad Komisija padarė teisės klaidą, kai ginčijamo sprendimo 83 konstatuojamojoje dalyje tvirtino, kad „mokesčio netaikymu“ pajamoms iš autorinių atlyginimų buvo sumažintas mokestis ir taip buvo suteikta nauda jo gavėjams. Iš tiesų, kadangi pajamos iš autorinių atlyginimų nepatenka į 2010 m. PMĮ taikymo sritį, jų neapmokestinimo nebuvo galima laikyti nei atleidimu nuo mokesčio, nei Gibraltaro mokesčių institucijų atsisakymu gauti pajamų, kurias jos būtų galėjusios surinkti. Šiomis aplinkybėmis jos tvirtina, kad Komisija padarė kelias akivaizdžias vertinimo klaidas, kiek tai susiję su 2010 m. PMĮ turiniu ir tikslu ir, be kita ko, vertinimu, pagal kurį pajamos, kurias Gibraltaro bendrovės gavo iš autorinių atlyginimų, buvo laikomos sukauptomis arba gautomis Gibraltare.
- 166 Be to, ieškovės tvirtina, kad skaidri komanditinės ūkinės bendrijos pelno apmokestinimo tvarka buvo numatyta tik 2010 m. PMĮ 18 straipsnyje ir su sąlyga, kad per šią komanditinę ūkinę bendriją bus vykdoma prekybos, verslo ar profesinė veikla. Jos priduria, kad jei šiuo atveju MJT CV pajamos galėtų būti priskirtos prie pelno iš prekybos kategorijos ir būtų priskirtos MJN GibCo pagal 2010 m. PMĮ 18 straipsnį, jos nebūtų buvusios apmokestintos Gibraltare, nes jos nebūtų buvusios sukauptos arba gautos šioje teritorijoje.

167 Komisija ginčija šiuos argumentus.

1) *Dėl antrojo pagrindo pirmojo priekaišto, grindžiamo pranašumo ir atrankumo kriterijų supainiojimu*

- 168 Pirmuoju priekaištu ieškovės priekaištuoja Komisijai supainiojus pranašumo ir atrankumo kriterijus. Šiuo klausimu reikia priminti, kad atrankumas ir pranašumas iš esmės yra du skirtingi kriterijai. Kiek tai susiję su pranašumu, Komisija turi įrodyti, kad priemonė pagerina gavėjo finansinę padėtį (šiuo klausimu žr. 1974 m. liepos 2 d. Sprendimo *Italija / Komisija*, 173/73, EU:C:1974:71, 33 punktą). Kita vertus, kiek tai susiję su atrankumu, Komisija turi įrodyti, kad pranašumas nesuteiktas kitoms įmonėms, kurių teisinė ir faktinė padėtis, atsižvelgiant į referencinio pagrindo tikslą, yra panaši į gavėjo (šiuo klausimu žr. 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49 punktą).
- 169 Vis dėlto svarbu patikslinti, kad mokesčių srityje pranašumo ir atrankumo nagrinėjimas sutampa, nes pagal šiuos du kriterijus reikalaujama įrodyti, kad ginčijama mokesčių priemonė lemia priemonės gavėjo pagal įprastą mokesčių sistemą įprastai mokėtino mokesčio, taigi nustatyto ir kitiems mokesčių mokėtojams, kurių padėtis tokia pati, sumažėjimą. Be to, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad šie du kriterijai gali būti nagrinėjami kartu, kaip SESV 107 straipsnio 1 dalyje numatyta „trečioji sąlyga“, susijusi su „atrankiojo pranašumo“ buvimu (šiuo klausimu žr. 2016 m. birželio 30 d. Sprendimo *Belgija / Komisija*, C-270/15 P, EU:C:2016:489, 32 punktą).
- 170 Šiuo atveju, kiek tai susiję su pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimu, reikia pažymėti, kad Komisija atskirai išnagrinėjo pranašumo ir atrankumo kriterijus dviejuose atskiruose ginčijamo sprendimo skirsniuose, t. y. 7.1.2 skirsnyje „Pranašumas“ ir 7.1.3 skirsnyje „Atrankumas“.
- 171 Kalbant apie pranašumo kriterijaus nagrinėjimą, iš ginčijamo sprendimo 83 konstatuojamosios dalies, kuri yra minėto sprendimo 7.1.2 skirsnyje, matyti, kad Komisija išnagrinėjo nagrinėjamos priemonės poveikį pagalbos gavėjų padėčiai. Šioje konstatuojamojoje dalyje ji nurodė, kad atleidimu nuo mokesčio buvo sumažintas mokestis, kurį bendrovės, atleistos nuo mokesčio už pajamas, kurios buvo gautos iš autorinių atlyginimų, kitaip turėtų mokėti. Iš to matyti, kad Komisija bet kuriuo atveju nesupainiojo pranašumo ir atrankumo kriterijų, o siekė įrodyti, kad pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas pagerino šios priemonės gavėjų finansinę padėtį, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 168 punkte nurodytą jurisprudenciją.
- 172 Tai, kad Komisija ginčijamo sprendimo 83 konstatuojamojoje dalyje nurodė, jog bendrovės, kurioms skirtas neapmokestinimas, dėl to atsiduria palankesnėje finansinėje padėtyje nei kiti apmokestinamieji asmenys, negali paneigti šios išvados. Iš tiesų aplinkybė, kad Komisija taip pat rėmėsi vertinimu, labiau susijusiu su atrankumo, o ne pranašumo kriterijaus nagrinėjimu, neturi jokios įtakos tam, kad ji tinkamai išnagrinėjo, ar aptariama priemonė suteikia pranašumą jos gavėjams.
- 173 Taigi reikia atmesti ieškinio antrojo pagrindo pirmąjį priekaištą, kuriuo prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalį.

2) *Dėl antrojo pagrindo antrojo priekaišto, kuriuo ginčijamas mokesčių lengvatos buvimas*

- 174 Antrajame priekaište ieškovės ginčija, kad pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas yra ekonominis pranašumas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.
- 175 Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją valstybės pagalba laikomi kišimaisi, kurie, kad ir kokia būtų jų forma, gali tiesiogiai ar netiesiogiai suteikti įmonėms pranašumą arba kurie turi būti laikomi ekonomine nauda, kurios ją gaunanti įmonė nebūtų gavusi normaliomis rinkos sąlygomis (žr. 2010 m. rugsėjo 2 d. Sprendimo *Komisija / Deutsche Post*, C-399/08 P, EU:C:2010:481, 40 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2014 m. spalio 9 d. Sprendimo *Ministerio de Defensa ir Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, 21 punktą).
- 176 Kaip buvo nurodyta šio sprendimo 91 punkte, pats pranašumo egzistavimas gali būti nustatytas tik palyginus su vadinamuoju „įprastu“ apmokestinimu (2006 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugalija / Komisija*, C-88/03, EU:C:2006:511, 56 punktas). Taigi tokia priemonė jos gavėjui suteikia ekonominį pranašumą, jeigu ji sumažina paprastai įmonės biudžetui tenkančią našta ir dėl šios priežasties, nebūdama subsidija tiesiogine žodžio prasme, yra tokio paties pobūdžio ir turi tokį patį poveikį (2014 m. spalio 9 d. Sprendimo *Ministerio de Defensa ir Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, 22 punktas). Vadinasi, priemonė, kuria viešosios valdžios institucijos tam tikras įmones atleidžia nuo mokesčių, nors tai ir nėra valstybės išteklių perdavimas, tačiau dėl jos šios įmonės atsiduria palankesnėje finansinėje padėtyje nei kiti apmokestinamieji asmenys, yra valstybės pagalba, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį (šiuo klausimu žr. 1994 m. kovo 15 d. Sprendimo *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, 14 punktą ir 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 46 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 177 Taigi, siekiant nustatyti mokesčių lengvatos egzistavimą, reikia palyginti gavėjo situaciją pritaikius nagrinėjamą priemonę su situacija, kuri būtų nesant nagrinėjamos priemonės ir taikant įprastą apmokestinimo tvarką (žr. 2019 m. rugsėjo 24 d. Sprendimo *Nyderlandai ir kt. / Komisija*, T-760/15 ir T-636/16, EU:T:2019:669, 147 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 178 Šiuo atveju ginčijamo sprendimo 82 konstatuojamojoje dalyje Komisija nusprendė, kad pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas yra pranašumas, nes ši priemonė prieštarauja principui, pagal kurį pajamų mokestis turėtų būti renkamas iš visų apmokestinamųjų asmenų, kurie sukaupe arba gavo pajamų Gibraltare. Ji pridūrė, kad pajamos iš autorinių atlyginimų, kurias įmonė gavo Gibraltare, paprastai turėjo būti apmokestinamos taikant teritoriškumo principą, nes jos laikomos sukauptomis arba gautomis šioje teritorijoje. Ginčijamo sprendimo 83 konstatuojamojoje dalyje Komisija padarė išvadą, kad „mokesčio netaikymas“ pajamoms iš autorinių atlyginimų lėmė tai, kad buvo sumažintas mokestis, kurį įmonės kitu atveju turėtų mokėti. Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad ginčijamo sprendimo 81–83 konstatuojamosiose dalyse išdėstyti Komisijos samprotavimai turi būti aiškinami atsižvelgiant į visą tą sprendimą ir ypač į jo 93 konstatuojamojoje dalyje nurodytą išvadą, kad pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas buvo šių pajamų kategorijos neįtraukimo į 2010 m. PMĮ 1 priedą pasekmė.
- 179 Viena vertus, kaip matyti iš šio sprendimo 116–128 punktų, ginčijamo sprendimo 82 konstatuojamojoje dalyje Komisija teisingai nusprendė, kad egzistavo principas, pagal kurį pajamų mokestis turėjo būti renkamas iš visų apmokestinamųjų asmenų, gaunančių pajamų, kurios buvo sukauptos arba gautos Gibraltare, ir kad toks principas yra viena iš įprastų apmokestinimo taisyklių, į kurias atsižvelgdama ji turėjo nagrinėti pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimą. Iš tiesų, kaip konstatuota šio sprendimo 123 punkte, 2010 m. PMĮ nustatyta

apmokestinimo sistema grindžiama dviem pagrindiniais principais, t. y. teritoriškumo principu, pagal kurį buvo apmokestinamos Gibraltare sukauptos arba gautos pajamos, ir principu, pagal kurį visos mokesčių mokėtojų apskaitinės pajamos turėjo būti apmokestinamos.

- 180 Be to, kaip matyti iš šio sprendimo 141–156 punktų, taikant teritoriškumo principą pajamos, kurias Gibraltaro bendrovė gavo iš autorinių atlyginimų, buvo laikomos sukauptomis arba gautomis Gibraltare.
- 181 Iš šių išvadų matyti, kad pajamų iš autorinių atlyginimų neįtraukimas į 2010 m. PMĮ 1 priede išvardytas pajamų kategorijas leido netaikyti šioms pajamoms pajamų mokesčio Gibraltare, nors pagal ginčijamo sprendimo 82 konstatuojamojoje dalyje Komisijos nustatytus principus tokios pajamos, kurios buvo sukauptos arba gautos Gibraltare, paprastai turėjo būti ten apmokestintos.
- 182 Taigi Komisija teisingai konstatavo, kad pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas lėmė mokesčio sumažinimą, kurį įmonės, gaunančios tokių pajamų, kitaip būtų turėjusios mokėti pagal įprastą apmokestinimo tvarką, ir padarė išvadą, kad šios įmonės turėjo ekonominį pranašumą.
- 183 Nė vienas iš kitų ieškovių argumentų negali paneigti šios išvados.
- 184 Pirma, tiek, kiek ieškovės tvirtina, kad priemonė negalėjo suteikti pranašumo, nes mokesčių institucijos neturėjo pagrindo, leidžiančio joms apmokestinti šias pajamas, taigi negalėjo atsisakyti apmokestinti pajamų iš autorinių atlyginimų, pakanka konstatuoti, kad šios kategorijos pajamų neįtraukimas į 2010 m. PMĮ 1 priedą yra Gibraltaro teisės aktų leidėjo, taigi ir atitinkamos teritorijos kompetentingų valdžios institucijų, atsisakymas. Be to, Komisijai negalima priekaištauti dėl to, kad nustatydamą mokesčio bazę pajamų apmokestinimo tikslais ji pažeidė valstybių narių suverenitetą mokesčių srityje, nes, kaip matyti iš šio sprendimo 178 ir 181 punktų, ji išnagrinėjo minėtą priemonę, atsižvelgdama į 2010 m. PMĮ turinį ir tikslą, taigi ir į įprastą apmokestinimo tvarką.
- 185 Antra, tiek, kiek ieškovės tvirtina, kad nebuvo jokios aiškios taisyklės, numatančios autorinių atlyginimų apmokestinimą, taigi ši pajamų kategorija nepateko į 2010 m. PMĮ taikymo sritį, reikia priminti, kad tai, jog mokesčių priemonė yra parengta pagal tam tikrą reglamentavimo techniką, neturi įtakos vertinant šią priemonę pagal SESV 107 straipsnį, nes kyla rizika, kad nacionalinės mokesčių teisės normos nuo pat pradžių išvengs valstybės pagalbos kontrolės vien dėl to, kad joms taikoma kita reglamentavimo technika, net jei teisiškai arba faktiškai dėl įvairių mokesčių taisyklių koregavimo ir derinimo jos sukelia tą patį poveikį. Bet koks kitas aiškinimas prieštarautų suformuotai jurisprudencijai, pagal kurią SESV 107 straipsnio 1 dalyje nedaromas skirtumas tarp valstybės įsikišimų pagal jų priežastis ar tikslus, bet jie apibrėžiami pagal jų poveikį, taigi neatsižvelgiant į naudojamą techniką (šiuo klausimu žr. 2018 m. birželio 28 d. Sprendimo *Andres („Heitkamp Bau Holding“ bankrotas) / Komisija*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 91 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 186 Kaip nurodyta šio sprendimo 81 punkte, pajamų kategorijos neįtraukimas į mokesčio bazę ir formalus pajamų kategorijos, kuri paprastai yra mokesčio bazės dalis, atleidimas nuo mokesčio sukelia tą patį poveikį. Taigi aplinkybė, kad 2010 m. PMĮ nebuvo aiškios taisyklės, numatančios pajamų iš autorinių atlyginimų apmokestinimą, neužkerta kelio tam, kad tokia priemonė suteiktų pranašumą, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnį.

- 187 Trečia, tiek, kiek ieškovės tvirtina, kad Komisija neįrodė, jog potencialūs pagalbos gavėjai, t. y. dešimt įmonių, kurios nurodomos ginčijamo sprendimo 98 konstatuojamojoje dalyje, iš tikrųjų gavo naudos iš pajamų, gautų iš autorinių atlyginimų, neapmokestinimo, pakanka priminti, kad, remiantis suformuota jurisprudencija, vertindama pagalbos schemą Komisija gali apsiriboti konkrečios schemos požymių analize, siekdama atitinkamo sprendimo motyvuose įvertinti, ar dėl schemos sąlygų ji suteikia didelį pranašumą jos gavėjams, palyginti su jų konkurentais, ir gali duoti daugiausia naudos įmonėms, užsiimančioms prekyba tarp valstybių narių. Taigi, Komisija neturi atlikti kiekvienu konkrečiu atveju pagal tokią pagalbos schemą suteiktos pagalbos analizės. Tikrinti kiekvienos susijusios įmonės individualią padėtį reikia tik pagalbos susigrąžinimo etapu (šiuo klausimu žr. 2011 m. birželio 9 d. Sprendimo *Comitato „Venezia vuole vivere“ ir kt. / Komisija, C-71/09 P, C-73/09 P ir C-76/09 P, EU:C:2011:368, 63 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).*
- 188 Iš to matyti, kad Komisija neprivalėjo įrodyti, jog dešimt potencialių pagalbos gavėjų iš tikrųjų gavo naudos iš mokesčių priemonės. Tokie argumentai negali lemti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalies panaikinimo ir turi būti atmesti kaip nereikšmingi.
- 189 Dėl tų pačių priežasčių argumentus, susijusius su konkrečia *MJN GibCo* padėtimi, reikia atmesti kaip nereikšmingus ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalies teisėtumo analizei. Konkrečiai kalbant, dėl argumentų, susijusių su komanditinių ūkinių bendrijų skaidrumu mokesčių srityje, reikia pažymėti, kad Komisija pagalbos schemos, sukuriama neapmokestinant pajamų iš autorinių atlyginimų, vertinimo visiškai negrindė mokesčių skaidrumo klausimu, todėl šie argumentai neturi jokios reikšmės nagrinėjant, ar Komisija teisingai nusprendė, kad ši priemonė jos gavėjams suteikė mokesstinę naudą.
- 190 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia atmesti antrojo pagrindo antrąją priekaištą, kuriuo prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalį, taigi ir visą šį pagrindą.

d) Dėl atrankumo nagrinėjimo (trečiasis pagrindas, kuriuo prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalį)

- 191 Ieškinio trečiajame pagrinde, kuriuo prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalį, ieškovės iš esmės teigia, kad Komisija padarė akivaizdžių vertinimo klaidų ir pažeidė SESV 107 straipsnio 1 dalį, kai nusprendė, kad pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas yra atrankioji priemonė.
- 192 Pirma, ieškovės teigia, kad Komisija padarė klaidą nustatydamas referencinį pagrindą. Jos patikslina, kad mokesčių srityje atrankumo kriterijus gali būti vertinamas tik atsižvelgiant į vadinamąjį „įprastą“ apmokestinimą, kurio apibrėžimas, kaip ir mokesčio bazės pasirinkimas, priklauso valstybių narių suverenitetui. Nors ieškovės patvirtina, kad 2010 m. PMĮ yra tinkamas referencinis pagrindas, jos teigia, kad Komisija padarė kelias klaidas dėl šio įstatymo turinio ir tikslo.
- 193 Antra, ieškovės tvirtina, kad Komisija klaidingai nustatė nukrypimą nuo referencinio pagrindo.
- 194 Visų pirma pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas yra ne mokesčio netaikymas (nukrypimas arba „numanomas nukrypimas“), o atsiranda tik dėl to, kad šios pajamos nepatenka į 2010 m. PMĮ taikymo sritį.

- 195 Be to, Komisija klaidingai suprato principo, pagal kurį valstybės pagalba sudaranti priemonė turi būti apibrėžiama pagal jos poveikį, apimtį. Žinoma, 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendime *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732) ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendime *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981) Teisingumo Teismas nusprendė, kad priemonė gali būti atrankioji, jeigu dėl jos tam tikros įmonės neįtraukiamos į mokesčių bazę. Vis dėlto šiose bylose buvo nagrinėjamos išimtinės aplinkybės ir jos nebūtų pateisinusios pernelyg plačios valstybės pagalbos sąvokos, kurią apibrėžia jos poveikis. Be to, 2019 m. gegužės 16 d. Sprendime *Lenkija / Komisija* (T-836/16 ir T-624/17, EU:T:2019:338) Bendrasis Teismas paaiškino, kad mokesčių priemone gali būti numatytas skirtingas apmokestinimas, tačiau ji nekvalifikuojama kaip atrankioji, jeigu šie skirtumai nėra savavališki, yra taikomi nediskriminuojant ir atitinka atitinkamo mokesčio tikslą.
- 196 Galiausiai ieškovės tvirtina, kad pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas nesukūrė diferenciacijos tarp ūkio subjektų, kurių teisinė ir faktinė padėtis buvo tokia pati. Šiuo klausimu jos teigia, kad nė viena neapmokestinimo sąlyga nebuvo taikoma tik tarptautinėms įmonėms ir kad aplinkybė, jog ši priemonė iš esmės buvo naudinga tarptautinėms grupėms, buvo tik atsitiktinė, bet nebuvo „[tos priemonės] pasekmė“.
- 197 Komisija ginčija šiuos argumentus.
- 198 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad vertinant atrankumą reikia nustatyti, ar pagal konkrečią teisinę sistemą nagrinėjama nacionaline priemone labiau palaikomos „tam tikros įmonės ar tam tikrų prekių gamyba“ nei kitos, kurių, atsižvelgiant į minėtą sistemą siekiamą tikslą, faktinė ir teisinė padėtis yra panaši ir kurios taip yra vertinamos skirtingai, o tai gali būti laikoma iš esmės diskriminaciniu vertinimu (žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 199 Kai nagrinėjama priemonė laikoma pagalbos schema, o ne individualia pagalba, Komisija turi nustatyti, kad šia priemone, nors ja teikiamas bendras pranašumas, suteikiama išimtinė nauda tik tam tikroms įmonėms arba tam tikriems veiklos sektoriams (žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 55 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Iš tiesų bendra priemonė, vienodai taikytina visiems ūkio subjektams, nėra valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį (šiuo klausimu žr. 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Vokietija / Komisija*, C-156/98, EU:C:2000:467, 22 punktą).
- 200 Mokesčių srityje jurisprudencijoje paprastai reikalaujama, kad atrankumo analizė būtų atlikta trimis etapais. Atliekant šią analizę, pirma, reikia nustatyti bendrą arba „įprastą“ mokesčių sistemą, taikomą atitinkamoje valstybėje narėje, kuri yra referencinis pagrindas, ir, antra, įrodyti, kad atitinkama mokesčių priemone nukrypstama nuo tokio referencinio pagrindo tiek, kiek pagal šią priemonę diferencijuojami ūkio subjektai, kurie, atsižvelgiant į šios valstybės narės mokesčių sistemos tikslą, yra panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje (2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57 punktas). Trečia, valstybė narė turi įrodyti, kad nagrinėjama priemone nustatyta diferenciacija, kuri yra „*a priori* atrankioji“, yra pateisinama, nes ji atsiranda dėl sistemos, kurioje taikoma ši priemonė, pobūdžio ar bendros struktūros (šiuo klausimu žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 58 punktą).

- 201 Atrankiojo pobūdžio sąlyga yra tenkinama, jeigu Komisija gali įrodyti, kad priemone nukrypstama nuo bendros arba „įprastos“ mokesčių sistemos, taikomos atitinkamoje valstybėje narėje, ir taip ja dėl jos konkretaus poveikio yra diferencijuojami ūkio subjektai, nors, atsižvelgiant į šios valstybės narės mokesčių sistemos tikslą, subjektai, kuriems taikoma mokesčių lengvata, ir subjektai, kuriems ši lengvata netaikoma, yra panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje (2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 67 punktą).
- 202 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendime *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 74 punktą) Teisingumo Teismas iš esmės atskyrė, pirma, atvejį, kai priemonė buvo nustatyta kaip mokesčių lengvata, nukrypstanti nuo bendros mokesčių sistemos, nuo, antra, atvejo, kai priemonė buvo nustatyta taikant „bendrą“ mokesčių sistemą, pagrįstą kriterijais, kurie patys yra taip pat bendri, tačiau iš tikrųjų ja buvo diskriminuojamos tam tikros įmonės, taigi ji reiškė „*de facto* atrankumą“. Toks atskyrimas tiesiogiai grindžiamas 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimu *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732), kuriame priemonės, nagrinėtos pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, buvo taisyklės, susijusios su mokesčio bazės nustatymu pelno mokesčio tikslais. Toje byloje Teisingumo Teismas nusprendė, kad tokia apmokestinimo sistema, kurią sudarė darbo užmokesčio fondo mokestis ir patalpų dydžio mokestis, kokia buvo nustatyta, turėjo poveikį iš pat pradžių neapimti bet kokio lengvatinio apmokestinimo (*offshore*) bendrovių apmokestinimo, nes jos neturėjo nei darbuotojų, nei verslo patalpų.
- 203 Tokiu atveju priemonė gali būti atrankiojo pobūdžio, nors ji yra bendro pobūdžio ir nenukrypsta nuo bendros mokesčių sistemos, o yra jos sudedamoji dalis (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė*, C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 91 ir 92 punktus). Taigi Komisija turi įrodyti, kad pati mokesčių sistema yra akivaizdžiai diskriminacinė, atsižvelgiant į tikslą, kurio ja siekiama, ir kad nagrinėjamos priemonės, kurios yra neatskiriama mokesčių sistemos dalis, prieštarauja ja siekiamam tikslui, nes dėl jų jis iš esmės netenka prasmės (šiuo klausimu žr. 2021 m. kovo 16 d. Sprendimo *Komisija / Lenkija*, C-562/19 P, 42 ir 43 punktus ir 2019 m. gegužės 16 d. Sprendimo *Lenkija / Komisija*, T-836/16 ir T-624/17, EU:T:2019:338, 70, 79 ir 94 punktus). Taip yra tuo atveju, kai Komisija įrodo, kad schema dėl savo poveikio yra palanki tam tikroms įmonėms dėl jų specifinių savybių (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė*, C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 87 ir 88 punktus ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 74–76 punktus).
- 204 Nagrinėjamu atveju reikia konstatuoti, kad ginčijamame sprendime Komisija nagrinėjo pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimą atsižvelgdama ne tik į mokesčių priemonių, kurios yra nukrypstančios, trijų etapų atrankumo analizę, bet ir taikydama 2011 m. lapkričio 15 d. Teisingumo Teismo sprendime *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732) pateiktą analizę.
- 205 Viena vertus, iš ginčijamo sprendimo 87, 90–94, 100, 103 ir 105–110 konstatuojamųjų dalių bei to paties sprendimo 7.1.3.1, 7.1.3.2 ir 7.1.3.3 skirsnių pavadinimų aiškiai matyti, kad Komisija nusprendė, jog pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas yra nukrypstanti priemonė, ir taikė trijų etapų atrankumo analizę.

- 206 Konkrečiai kalbant, Komisija visų pirma nurodė, kad referencinis pagrindas yra 2010 m. PMĮ, kurio tikslas buvo surinkti iš mokesčių mokėtojų, kurie gauna Gibraltare sukauptų arba gautų pajamų, pajamų mokestį (ginčijamo sprendimo 90–93 ir 100 konstatuojamosios dalys), ir nusprendė, kad pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas yra „numanomas [pajamų] mokesčio netaikymas“. Be to, atsižvelgdama į 2010 m. PMĮ tikslą Komisija nusprendė, kad įmonių, kurioms buvo skirtas pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas, t. y. tarptautinėms grupėms priklausančių bendrovių, išduodančių intelektinės nuosavybės teisių licencijas, teisinė ir faktinė padėtis yra panaši į visų kitų Gibraltare įsteigtų įmonių, gaunančių pajamų, kurios buvo sukauptos arba gautos toje teritorijoje, padėtį (ginčijamo sprendimo 100 ir 103 konstatuojamosios dalys). Siekdama įrodyti, kad dėl pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimo šioms įmonėms buvo taikytas skirtinga apmokestinimo tvarka, nors jos buvo panašioje padėtyje, Komisija pažymėjo, kad nesant „mokesčio netaikymo“ pajamoms iš autorinių atlyginimų pagal teritorinio apmokestinimo sistemą būtų laikoma, kad pajamos, gautos iš Gibraltare įsteigtos įmonės autorinių atlyginimų, buvo gautos Gibraltare (ginčijamo sprendimo 94 konstatuojamoji dalis). Galiausiai Komisija atmetė Jungtinės Karalystės valdžios institucijų nurodytus pateisinimus (ginčijamo sprendimo 105–108 konstatuojamosios dalys).
- 207 Kita vertus, Komisija taip pat pažymėjo, kad „kai priemonė atsiranda ne dėl to, kad oficialiai nukrypta nuo mokesčių sistemos, itin svarbu atsižvelgti į priemonės poveikį, kad būtų galima įvertinti, ar priemonė labai palanki konkrečiai įmonių grupei“ (ginčijamo sprendimo 97 konstatuojamoji dalis). Taigi ji paaiškino, kad pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas buvo taikomas tik 10 įmonių, kurios visos priklausė tarptautinių įmonių grupėms, ir kad pajamų iš autorinių atlyginimų Gibraltare negavo nė viena pavienė įmonė (ginčijamo sprendimo 98 konstatuojamoji dalis). Be to, ginčijamo sprendimo 104 konstatuojamojoje dalyje Komisija tvirtino, kad aplinkybė, jog „mokesčio netaikymas“ pajamoms iš autorinių atlyginimų iš esmės buvo naudingas tarptautinėms grupėms, nebuvo atsitiktinė sistemos pasekmė ir kad ši taisyklė buvo parengta siekiant pritraukti įmonių grupes arba suteikti joms naudos, visų pirma kiek tai susiję su tarptautinėmis grupėmis, kurioms pavesta vykdyti tam tikrą veiklą (teikti intelektinės nuosavybės teisių licencijas), kartu pakartodama 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendime *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732) vartojamus terminus.
- 208 Taigi iš ginčijamo sprendimo 90–104 konstatuojamųjų dalių matyti, kad Komisija, kaip ji patvirtino atsakydama į Bendrojo Teismo per posėdį pateiktą klausimą, visų pirma nusprendė, kad pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas yra atrankioji nukrypstanti priemonė, nes ji buvo palankesnė įmonėms, gaunančioms pajamų iš autorinių atlyginimų, palyginti su visomis kitomis įmonėmis, kurios sukauptė arba gavo pajamų Gibraltare, ir kad – subsidiariai – ji taip pat išnagrinėjo pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimo „de facto“ atrankumą.
- 209 Taigi pirmiausia reikia išnagrinėti, ar Komisija, siekdama nustatyti pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimo atrankumą, pagrįstai nusprendė, kad juo buvo nukrypstama nuo 2010 m. PMĮ, nes dėl jo Gibraltaro įmonėms, gaunančioms pajamų iš autorinių atlyginimų, buvo taikoma kitokia apmokestinimo tvarka nei Gibraltare apmokestinamoms įmonėms, kurios sukauptė arba gavo pajamų toje teritorijoje, nors šių dviejų kategorijų įmonės buvo panašiose padėtyse, atsižvelgiant į 2010 m. PMĮ siekiamą tikslą.
- 210 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad, kaip matyti iš šio sprendimo 118–128 punktų, Komisija teisingai konstatavo, kad 2010 m. PMĮ tikslas buvo surinkti pajamų mokestį iš mokesčių mokėtojų, kurie sukauptė arba gavo pajamų Gibraltare. Be to, kaip matyti iš šio sprendimo 141–156 punktų, ji teisingai nusprendė, kad pajamos, kurias Gibraltaro bendrovės gavo iš

autorinių atlyginimų, buvo laikomos sukauptomis arba gautomis Gibraltare. Šiomis aplinkybėmis Komisija teisingai nusprendė, kad Gibraltaro įmonės, gaunančios pajamų iš autorinių atlyginimų, paprastai turėjo būti apmokestinamos Gibraltare ir kad jų teisinė ir faktinė padėtis buvo panaši į kitų įmonių, kurios sukauptė arba gavo pajamų Gibraltare, padėtį.

- 211 Taigi Komisija nepadarė klaidos, kai konstatavo, kad pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas buvo palankus įmonėms, gaunančioms pajamų iš autorinių atlyginimų, palyginti su kitomis įmonėmis, kurios sukauptė arba gavo pajamų Gibraltare. Tuo remiantis darytina išvada, kad ji teisingai nusprendė, jog pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimu buvo nukrypstama nuo 2010 m. PMĮ ir jo tikslo.
- 212 Vien šių argumentų pakanka, kad būtų nustatytas pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimo *a priori* atrankumas, nesant reikalo tikrinti, ar Komisija teisingai nusprendė, kad priemonė buvo taikoma konkrečiai tarptautinėms įmonėms, vykdančioms tam tikrą veiklą, kaip antai teikiančioms intelektinės nuosavybės teisių licencijas. Iš tiesų, siekiant įrodyti nukrypstančios mokesčių priemonės atrankumą nebūtina, kad Komisija nustatytų tam tikras specifines įmonėms, kurioms taikoma mokesčių lengvata, bendras charakteristikas, kurios leistų jas atskirti nuo įmonių, kurioms ši lengvata netaikoma (šiuo klausimu žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 71, 76 ir 78 punktus). Nors siekiant nustatyti mokesčių priemonės atrankumą ne visada būtina, kad ji būtų nukrypstanti nuo bendros mokesčių sistemos, aplinkybė, jog ji tokia yra, labai reikšminga šiam tikslui, kai dėl šios jos savybės dvi ūkio subjektų kategorijos, t. y. tie, kuriems taikoma nukrypstanti priemonė, ir tie, kuriems ir toliau taikoma bendra mokesčių sistema, yra diferencijuojamos ir *a priori* vertinamos skirtingai, nors šios abi kategorijos yra panašioje padėtyje, atsižvelgiant į šia sistema siekiamą tikslą (šiuo klausimu žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 77 ir 78 punktus).
- 213 Be to, reikia konstatuoti, kad ieškovės neginčija Komisijos išvadų, pagal kurias pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas nebuvo pateisinamas Gibraltaro mokesčių sistemos pobūdžiu ar bendra struktūra. Taigi Komisija padarė teisingą išvadą, kad pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas yra atrankiojo pobūdžio, ir nusprendė, kad šis neapmokestinimas, atsiradęs dėl to, kad pajamos iš autorinių atlyginimų nuo 2011 m. sausio 1 d. iki 2013 m. gruodžio 31 d. nebuvo įtrauktos į 2010 m. PMĮ 1 priede išvardytas Gibraltare apmokestinamų pajamų kategorijas, yra pagalbos schema. Kadangi trijų etapų atrankumo analizės pakanka šiai išvadai pagrįsti, nebūtina nagrinėti ieškovių argumentų, kuriais siekiama ginčyti subsidiarius Komisijos motyvus, kad pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas buvo *de facto* atrankusis. Jeigu tam tikrų sprendimo motyvų savaime pakanka sprendimui teisiškai pagrįsti, bet kokie kitų akto motyvų trūkumai bet kuriuo atveju neturi įtakos jo rezoliucinei daliai. Be to, kadangi Komisijos sprendimo rezoliucinė dalis grindžiama keliais argumentais, kurių kiekvieno atskirai pakaktų jai pagrįsti, šį aktą iš esmės reikėtų panaikinti tik tuo atveju, jeigu visi šie argumentai būtų neteisėti. Remiantis šia prielaida, tik su viena argumentų grupe susijusios klaidos ar kito pažeidimo nepakanka ginčijamam sprendimui panaikinti, nes ši klaida negalėjo turėti lemiamos įtakos institucijos priimto sprendimo rezoliucinei daliai (žr. 2018 m. kovo 1 d. Sprendimo *Lenkija / Komisija*, T-316/15, nepaskelbtas Rink., EU:T:2018:106, 91 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 214 Konkrečiai kalbant, reikia pažymėti, kad ieškovių argumentai, susiję su 2021 m. kovo 16 d. Sprendimo *Komisija / Lenkija* (C-562/19 P, EU:C:2021:201), 2021 m. kovo 16 d. Sprendimo *Komisija / Vengrija* (C-596/19 P, EU:C:2021:202), 2019 m. gegužės 16 d. Sprendimo *Lenkija /*

Komisija (T-836/16 ir T-624/17, EU:T:2019:338) ir 2019 m. birželio 27 d. Sprendimo *Vengrija / Komisija* (T-20/17, EU:T:2019:448) pasekmėmis šioje byloje, yra nereikšmingi, nes jie susiję su *de facto* atrankumo analize, o ne su trijų etapų atrankumo analize.

- 215 Be to, tiek, kiek ieškovės savo argumentuose, susijusiuose su atrankumo analize, ginčija atsiliepimo į ieškinį 95 punkte pateiktą Komisijos teiginį, kad ji neprivalėjo išsamiai paaiškinti priežasčių, dėl kurių ginčijamame sprendime nusprendė, jog pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas yra pagalbos schema vien dėl to, kad šios aplinkybės jau buvo išsamiai išnagrinėtos sprendime pradėti procedūrą, reikia pažymėti, viena vertus, kad Bendrasis Teismas jau yra nusprendęs, kad sprendimas pradėti oficialią tyrimo procedūrą yra viena iš sprendimo, kuriuo ši procedūra užbaigiama, priėmimo aplinkybių ir kad į pirmąjį iš jų galima atsižvelgti nagrinėjant antrojo sprendimo motyvus (šiuo klausimu žr. 2018 m. liepos 12 d. Sprendimo *Austrija / Komisija*, T-356/15, EU:T:2018:439, 535 punktą). Kita vertus, bet kuriuo atveju, kaip matyti iš šio sprendimo 204–208 punktų, ginčijamame sprendime išsamiai išdėstyti veiksniai, kuriais remdamasi Komisija nusprendė, kad pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas yra atrankioji priemonė.
- 216 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia atmesti ieškinio trečiąjį pagrindą, kuriuo prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalį.

e) Dėl atrankiojo pranašumo apimties (ketvirtasis pagrindas, kuriuo prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalį)

- 217 Ketvirtajame pagrinde ieškovės tvirtina, kad bet kuriuo atveju, net ir darant prielaidą, jog pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas iš tikrųjų suteikė atrankųjį pranašumą, Komisija padarė akivaizdžią vertinimo klaidą ir teisės klaidą, kai nusprendė, kad šis atrankusis pranašumas taikomas autoriniams atlyginimams, gautiems iš Gibraltare nevykdomos intelektualinės nuosavybės veiklos ir teisių, kuriomis Gibraltare nesinaudojama, taigi šios pajamos nepatenka į 2010 m. PMĮ teritorinę taikymo sritį.
- 218 Ieškovių teigimu, Gibraltaro bendrovės pajamos iš veiklos, vykdomos už šios teritorijos ribų, įskaitant pajamas iš autorinių atlyginimų, nebuvo apmokestinamos Gibraltare. Jos tvirtina, kad jų situacijoje, kai Gibraltare neturima jokia intelektualinės nuosavybės teisė, kai ten nėra nei šių teisių, nei licencijų koncesininkų ir kai ten nemokami autoriniai atlyginimai, iš jų gautos pajamos negali būti laikomos sukauptomis arba gautomis Gibraltare. Taigi ieškovės teigia, kad šiuo atveju, nepaisant mokesčių skaidrumo, *MJN GibCo* dalis, kuri patenka į MJT CV pajamas, nebuvo apmokestinama, nes šios pajamos nebuvo sukauptos arba gautos Gibraltare.
- 219 Komisija ginčija šiuos argumentus.
- 220 Kadangi, kaip konstatuota šio sprendimo 141–162 punktuose, Komisija nepadarė klaidos, kai nusprendė, kad pajamos, kurias Gibraltaro bendrovės gavo iš autorinių atlyginimų, laikomos sukauptomis arba gautomis Gibraltare, reikia atmesti ieškovių argumentus, kad pajamos iš autorinių atlyginimų, susijusios su Gibraltare nevykdoma intelektualinės nuosavybės veikla ir teisėmis, kuriomis Gibraltare nesinaudojama, nepatenka į 2010 m. PMĮ teritorinę taikymo sritį ir kad taip Komisija padarė klaidą, manydama, jog atrankusis pranašumas, suteiktas pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimo forma, taikomas ir minėtiems autoriniams atlyginimams.

- 221 Be to, tiek, kiek ieškovės teigia, kad *MJN GibCo* atveju pajamos iš autorinių atlyginimų nebuvo sukauptos arba gautos Gibraltare, šiuo argumentu negali būti užginčyta nei Komisijos analizė, pagal kurią pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas yra pagalbos schema, nei ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalies teisėtumas ir jis turi būti atmestas kaip nereikšmingas. Iš tiesų, darant prielaidą, kad šis argumentas yra pagrįstas, jis geriausiai atveju leistų suabejoti *MJN GibCo*, kaip pagalbos gavėjos, statusu. Ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalyje tik konstatuojama, kad pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas yra pagalbos schema, nenurodant potencialių šios schemos gavėjų. Be to, kaip matyti iš šio sprendimo 187 punkte nurodytos jurisprudencijos, Komisija sprendime dėl pagalbos schemos neturi atlikti kiekvienu konkrečiu atveju pagal tokią schemą skirtos pagalbos analizės.
- 222 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia atmesti ieškinio ketvirtąją pagrindą, kuriuo prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalį.

3. Dėl ieškinio pagrindo, grindžiamo akivaizdžiomis vertinimo klaidomis ir Reglamento Nr. 659/1999 1 straipsnio c punkto pažeidimu (penktasis pagrindas, kuriuo prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalį)

- 223 Penktajame pagrinde, kuriuo prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalį, ieškovės ginčija ginčijamo sprendimo 7.2 skirsnyje padarytą išvadą, kad pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas yra nauja pagalba, kaip tai suprantama pagal Reglamento Nr. 659/1999 1 straipsnio c punktą.
- 224 Viena vertus, ieškovės tvirtina, kad ginčijamame sprendime nėra priemonės, kurią sudaro pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas, kvalifikavimo kaip naujos pagalbos analizės. Jos teigia, kad nors sprendime pradėti procedūrą Komisija iš tikrųjų tvirtino, jog pajamos iš autorinių atlyginimų į apmokestinimo taikymo sritį pirmą kartą buvo neįtrauktos 2010 m. PMĮ, ginčijamame sprendime tokios išvados nebuvo.
- 225 Kita vertus, jos tvirtina, kad net jei pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas būtų laikomas valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, ją reikėtų laikyti esama pagalba, nes pasyviosios pajamos iš autorinių atlyginimų Gibraltare nebuvo apmokestintos pagal 1952 m. PMĮ, galiojusį iki 2010 m. PMĮ priėmimo, taigi ši taisyklė jau buvo taikoma 1973 m. sausio 1 d., kai Jungtinė Karalystė tapo valstybe nare. Konkrečiai kalbant, ieškovės teigia, kad nors 1952 m. PMĮ 6 straipsnio 1 dalyje prie šešių apmokestinamųjų pajamų kategorijų buvo priskirta kategorija „Nuoma, autoriniai atlyginimai, premijos ir kitas pelnas, gaunamas iš nuosavybės teisių“, tokia kategorija iš tikrųjų buvo susijusi tik su nuosavybės teisėmis į nekilnojamąjį turtą. Sąvoka „autorinis atlyginimas“ buvo susijusi tik su kasybos autoriniais atlyginimais.
- 226 Komisija ginčija šiuos argumentus.
- 227 Iš esmės ieškovės pateikia du priekaištus, grindžiamus, pirma, motyvavimo stoka pažeidžiant SESV 296 straipsnį, nes Komisija ginčijamame sprendime nepaaiškino, kodėl pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas yra nauja pagalba, ir, antra, Reglamento Nr. 659/1999 1 straipsnio c punkto pažeidimu, nes Komisija klaidingai nusprendė, kad minėta priemonė yra esama pagalba.
- 228 Pagal suformuotą jurisprudenciją SESV 296 straipsnyje numatyta pareiga motyvuoti yra esminis procedūrinis reikalavimas, kurį reikia skirti nuo motyvavimo klausimo, susijusio su ginčijamojo akto teisėtumu iš esmės (žr. 2011 m. rugsėjo 29 d. Sprendimo *Elf Aquitaine / Komisija*,

C-521/09 P, EU:C:2011:620, 146 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2014 m. gegužės 14 d. Sprendimo *Donau Chemie / Komisija*, T-406/09, EU:T:2014:254, 28 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Taigi pirmiausia reikia išnagrinėti priekaištą, iš esmės grindžiamą SESV 296 straipsnyje numatytos pareigos motyvuoti pažeidimu, paskui – priekaištą, grindžiamą Reglamento Nr. 659/1999 1 straipsnio c punkto pažeidimu.

a) Dėl pirmojo priekaišto, grindžiamo motyvavimo stoka, kaip tai suprantama pagal SESV 296 straipsnį

- 229 Remiantis SESV 296 straipsnio antra pastraipa, teisės aktai turi būti motyvuoti. Pagal suformuotą jurisprudenciją reikalaujamas motyvavimas turi atitikti atitinkamo akto pobūdį ir aiškiai bei nedviprasmiškai atskleisti aktą priėmusios institucijos argumentus, kad suinteresuotieji asmenys galėtų suprasti priimtą priemonę pagrindimą, o kompetentingas teismas – vykdyti jos kontrolę. Kiek tai konkrečiai susiję su individualių sprendimų motyvavimu, be tikslo leisti atlikti teisminę kontrolę, pareiga motyvuoti tokius sprendimus siekiama suteikti suinteresuotajam asmeniui pakankamai informacijos, kuri leistų žinoti, ar sprendimas gali turėti trūkumų, dėl kurių jo galiojimą galima ginčyti (žr. 2011 m. rugsėjo 29 d. Sprendimo *Elf Aquitaine / Komisija*, C-521/09 P, EU:C:2011:620, 146–148 punktus ir nurodytą jurisprudenciją; 2013 m. liepos 11 d. Sprendimo *Ziegler / Komisija*, C-439/11 P, EU:C:2013:513, 114 ir 115 punktus ir 2016 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Printeos ir kt. / Komisija*, T-95/15, EU:T:2016:722, 44 punktą).
- 230 Nereikalaujama motyvuojant išvardyti visų svarbių faktinių ir teisinių aplinkybių, nes klausimas, ar teisės akto motyvavimas atitinka SESV 296 straipsnio reikalavimus, turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant ne tik į jo formuluotę, bet ir į aplinkybes bei visas atitinkamą klausimą reglamentuojančias teisės normas (2011 m. rugsėjo 29 d. Sprendimo *Elf Aquitaine / Komisija*, C-521/09 P, EU:C:2011:620, 150 punktą; 2013 m. liepos 11 d. Sprendimo *Ziegler / Komisija*, C-439/11 P, EU:C:2013:513, 116 punktą ir 2016 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Printeos ir kt. / Komisija*, T-95/15, EU:T:2016:722, 45 punktą).
- 231 Šiuo atveju reikia konstatuoti, kad nors Komisija nusprendė, kad pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas yra neteisėta pagalba (ginčijamo sprendimo 216 ir 217 konstatuojamosios dalys), ginčijamame sprendime nėra jokios informacijos, įskaitant skirsnį „Priemonės požymiai, iš kurių matyti, kad tai nauja pagalba“ (ginčijamo sprendimo 118–121 konstatuojamosios dalys), kuri paaikšintų, kodėl minėta priemonė laikytina nauja pagalba. Iš tiesų šiame skirsnyje pateikti požymiai siejami tik su pagalbos schema, susijusia su pajamų iš pasyviųjų palūkanų neapmokestinimu.
- 232 Vis dėlto, kaip matyti iš šio sprendimo 230 punkto, pareigos motyvuoti laikymasis turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant ne tik į teisės akto turinį, bet ir į jo aplinkybes bei taikytinas teisės normas. Be to, vykstant valstybės pagalbos kontrolės procedūrai galutinis sprendimas, priimtas pasibaigus oficialiai tyrimo procedūrai, yra aktas, kuris rengiamas keliais etapais. Bendrasis Teismas jau yra nusprendęs, kad sprendimas pradėti oficialią tyrimo procedūrą yra viena iš sprendimo, kuriuo užbaigiama oficiali tyrimo procedūra, priėmimo aplinkybių ir kad į pirmąjį iš jų galima atsižvelgti nagrinėjant antrojo motyvus (šiuo klausimu žr. 2018 m. liepos 12 d. Sprendimo *Austrija / Komisija*, T-356/15, EU:T:2018:439, 535 punktą).
- 233 Viena vertus, iš ginčijamo sprendimo 217 ir 221 konstatuojamųjų dalių matyti, kad pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas buvo neteisėta pagalbos priemonė, kurią reikia susigrąžinti, taigi Komisija ginčijamame sprendime neišvengiamai nusprendė, kad minėta priemonė yra nauja pagalbos priemonė. Kaip matyti iš SESV 108 straipsnio 1 ir 3 dalių ir

Reglamento Nr. 659/1999 1 straipsnio f punkto, tik nauja pagalbos priemonė, įgyvendinta be Komisijos leidimo, gali būti kvalifikuojama kaip neteisėta pagalbos priemonė. Esamos pagalbos schemos yra nuolat tikrinamos, o Komisija siūlo atitinkamas priemones, reikalingas vidaus rinkai palaipsniui plėtoti arba jai veikti.

- 234 Kita vertus, iš sprendimo pradėti procedūrą 45, 66 ir 67 konstatuojamųjų dalių matyti, kad pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimą Komisija kvalifikavo kaip naują pagalbą, remdamasi tuo, kad pajamos iš autorinių atlyginimų Gibraltare buvo apmokestinamos pagal 1952 m. PMĮ iki 2010 m. PMĮ įsigaliojimo.
- 235 Taigi, kadangi ginčijamame sprendime padaryta išvada, kad nagrinėjama priemonė buvo neteisėta pagalbos priemonė, buvo suderinama su sprendime pradėti procedūrą atlikta analize ir kadangi tame sprendime ir ginčijamame sprendime nėra duomenų, leidžiančių manyti, kad Komisija pakeitė savo poziciją šiuo klausimu, reikia konstatuoti, kad šiuo atveju sprendimas pradėti procedūrą buvo viena iš aplinkybių, kuriomis buvo priimtas ginčijamas sprendimas, ir į jį turėjo būti atsižvelgta nagrinėjant ginčijamo sprendimo motyvus, kiek tai susiję su pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimo kvalifikavimu kaip naujos pagalbos priemonės.
- 236 Be to, reikia pažymėti, kad ieškovės ginčija analizę, pagal kurią pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas buvo nauja pagalba, ir visų pirma tai, kad šios pajamos buvo apmokestinamos pajamų mokesčiu pagal 1952 m. PMĮ. Tai įrodo, kad jos galėjo žinoti motyvus, dėl kurių Komisija nusprendė, kad pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas yra nauja neteisėta pagalbos priemonė.
- 237 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia atmesti priekaištą dėl ginčijamo sprendimo motyvavimo stokos.

b) Dėl antrojo priekaišto, grindžiamo Reglamento Nr. 659/1999 1 straipsnio c punkto pažeidimu

- 238 Pagal Reglamento Nr. 659/1999, nustatančio išsamias SESV 108 straipsnio taikymo taisykles, 1 straipsnio c punktą nauja pagalba laikoma visa pagalba, t. y. pagalbos schemos ar individuali pagalba, kuri nėra esama pagalba, įskaitant esamos pagalbos pakeitimus.
- 239 Pagal Reglamento Nr. 659/1999 1 straipsnio b punkto i, ii ir v papunkčius esama pagalba yra visa patvirtinta pagalba, t. y. Komisijos arba Europos Sąjungos Tarybos patvirtintos pagalbos schemos ir individuali pagalba, visa pagalba, kuri buvo iki Sutarties įsigaliojimo atitinkamoje valstybėje narėje, t. y. pagalbos schemos ir individuali pagalba, kuri buvo skiriama iki minėto įsigaliojimo ir tebėra taikoma po jo, taip pat pagalba, kuri yra esama pagalba, nes galima nustatyti, ar jos patvirtinimo metu tai nebuvo pagalba, o tokia ji tapo vėliau dėl bendrosios rinkos vystymosi, ir nebuvo atitinkamos valstybės narės pakeista.
- 240 Taigi priemonės, kuriomis nustatoma arba keičiama pagalba ir kurių buvo imtasi Sutarčiai įsigaliojus atitinkamoje valstybėje narėje, turi būti laikomos nauja pagalba (žr. 2010 m. gegužės 20 d. Sprendimo *Todaro Nunziatina & C.*, C-138/09, EU:C:2010:291, 46 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

- 241 Ar pagalba turi būti vertinama kaip nauja pagalba ar pakeista esama pagalba, turi būti sprendžiama atsižvelgiant į šią pagalbą reglamentuojančias teisės nuostatas, jų sąlygas ir apribojimus (žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Nyderlandai ir NOS / Komisija*, T-231/06 ir T-237/06, EU:T:2010:525, 180 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 242 Šioje byloje ieškovės tik ginčija Komisijos išvadą, kad pajamos iš autorinių atlyginimų buvo apmokestinamos pagal 1952 m. PMĮ ir buvo pašalintos iš Gibraltaro pajamų mokesčio taikymo srities tik priėmus 2010 m. PMĮ.
- 243 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad, kaip Komisija pabrėžė sprendime pradėti procedūrą, 1952 m. PMĮ 6 straipsnio 1 dalies e punkte, kuris buvo panaikintas 2010 m. PMĮ, tarp Gibraltare apmokestinamų pajamų kategorijų buvo aiškiai nurodytos pajamos iš autorinių atlyginimų („royalties“). Taigi tokios pajamos pajamų mokesčiu Gibraltare buvo apmokestinamos iki 2010 m. PMĮ įsigaliojimo 2011 m. sausio 1 d.
- 244 Negalima pritarti ieškovių argumentams, kad 1952 m. PMĮ 6 straipsnio 1 dalies e punkte vartojama sąvoka „autoriniai atlyginimai“ („royalties“) apėmė tik pajamas iš autorinių atlyginimų, susijusių su nekilnojamuoju turtu, ir buvo susiję su kasybos veikla.
- 245 Viena vertus, ieškovių analizė prieštarauja Jungtinės Karalystės valdžios institucijų per administracinę procedūrą pateiktai informacijai. Jos kelis kartus, be kita ko, 2012 m. rugsėjo 14 d. ir gruodžio 3 d. pastabose, aiškiai patvirtino, kad „iki [2010 m. PMĮ] priėmimo [pajamos iš autorinių atlyginimų] buvo apmokestinamos ir nesudarė reikšmingų mokesčių pajamų“, dėl to pagal 2010 m. įstatymą jos tapo neapmokestinamos. Iš šių pastabų konteksto matyti, kad Jungtinės Karalystės valdžios institucijos iš tikrųjų kalbėjo apie pajamas iš autorių teisių, o ne apie autorinius atlyginimus, susijusius su kasyba.
- 246 Be to, kaip teigia Komisija, Jungtinės Karalystės ir Gibraltaro valdžios institucijos neginčijo jos 1952 m. PMĮ analizės, pateiktos sprendime pradėti procedūrą. Kaip matyti iš šio sprendimo 106 punkto, nesant informacijos, galinčios paneigti sprendime pradėti procedūrą pateiktą nacionalinės mokesčių teisės aiškinimą, Komisija negalėjo remdamasi spėjimais nagrinėti visų argumentų, kurie galbūt būtų galėję paneigti šį aiškinimą, kuris, beje, buvo tiesiogiai pagrįstas atitinkamos valstybės narės pateikta informacija, galėjusia būti laikoma pakankamai patikima.
- 247 Kita vertus, dubliko priede pateiktoje ekspertizės ataskaitoje nurodyti argumentai neleidžia paneigti išvados, kad pajamos iš autorinių atlyginimų buvo apmokestinamos pajamų mokesčiu pagal 1952 m. PMĮ 6 straipsnio 1 dalies e punktą. Iš tiesų, nors 1952 m. PMĮ 6 straipsnio 1 dalies e punkte sąvoka „autoriniai atlyginimai“ buvo įtraukta tarp sąvokų „nuomos mokesčiai (*rents*)“, „premijos (*premium*)“ ir „kitas pelnas, gaunamas iš nuosavybės“, iš šio straipsnio formuluotės nematyti, kad visos šios pajamų kategorijos buvo susijusios su nekilnojamuoju turtu. Sąvoka „nuosavybė“ (*property*) galėjo reikšti tiek nekilnojamojo turto, tiek bet kokią kitą nuosavybės formą, įskaitant intelektinę nuosavybę.
- 248 Be to, kadangi ekspertizės ataskaita grindžiama JCPC jurisprudencija, susijusia su buvusiose kolonijose, kurioms būdinga gausi kasyba, taikytinos teisės aiškinimu, reikia pažymėti, kaip tai daro Komisija, kad nedera pagal analogiją taikyti tokios jurisprudencijos Gibraltaro, kurio teritorijai nebūdingi tokie požymiai, padėčiai, siekiant padaryti išvadą, kad sąvoka „autorinis atlyginimas“, kaip tai suprantama pagal 1952 m. PMĮ 6 straipsnio 1 dalies e punktą, apima tik su kasyba susijusius autorinius atlyginimus.

- 249 Taigi iš to, kas išdėstyta, darytina išvada, kad Komisija teisingai nusprendė, jog pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas buvo pradėtas taikyti priėmus 2010 PMĮ. Vadinasi, Komisija nepadarė klaidos šį neapmokestinimą kvalifikuodama kaip naują ir neteisėtą pagalbos priemonę.
- 250 Todėl reikia atmesti antrąjį priekaištą, taigi ir penktąjį pagrindą, kuriuo prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalį.
- 251 Vadinasi, reikia atmesti ieškinį tiek, kiek juo prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalį, susijusią su pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimu, ir su šia priemone susijusį nurodymą susigrąžinti pagalbą.

C. Dėl antros ieškinio dalies, kuria prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 2 straipsnį tiek, kiek jis susijęs su MJN GibCo suteikta individualia valstybės pagalba, ir su šia priemone susijusį nurodymą susigrąžinti pagalbą

- 252 Antroje ieškinio dalyje prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 2 straipsnį; jame Komisija konstatavo, kad individuali valstybės pagalba, suteikta penkių išankstinių sprendimų dėl mokesčių pagrindu penkioms Gibraltare įsteigtoms bendrovėms, turinčioms Nyderlandų komanditinių ūkinių bendrijų akcijų ir gaunančioms pajamų iš pasyviųjų palūkanų ir autorinių atlyginimų, yra neteisėta ir nesuderinama su vidaus rinka. *MJN GibCo* skirtas 2012 m. išankstinis sprendimas dėl mokesčių yra vienas iš penkių išankstinių sprendimų dėl mokesčių, nurodytų ginčijamo sprendimo 2 straipsnyje.
- 253 Kaip matyti iš šio sprendimo 40 punkto, šiuo ieškiniu siekiama panaikinti ginčijamo sprendimo 2 ir 5 straipsnius tik tiek, kiek jie susiję su *MJN GibCo* padėtimi.
- 254 Grįsdamos savo reikalavimus panaikinti ginčijamo sprendimo 2 straipsnį ir 5 straipsnio 1 ir 2 dalis ieškovės nurodo keturis pagrindus:
- pirmasis pagrindas grindžiamas SESV 108 straipsnio 2 dalies ir Reglamento Nr. 659/1999 6 straipsnio pažeidimu, nes sprendime išplėsti oficialią tyrimo procedūrą Komisija nepateikė pakankamai informacijos apie šios procedūros dalyką (ieškinio antros dalies a skirsnis),
 - antrasis ir trečiasis pagrindai grindžiami SESV 107 straipsnio 1 dalies pažeidimu ir akivaizdžiomis vertinimo klaidomis, kiek tai susiję su *MJN GibCo* skirto 2012 m. išankstinio sprendimo dėl mokesčių reikšme ir poveikiu, taip pat su jo kvalifikavimu kaip individualios pagalbos priemonės (ieškinio antros dalies b ir c skirsniai),
 - ketvirtasis pagrindas grindžiamas piktnaudžiavimu įgaliojimais, nes Komisija pasinaudojo valstybės pagalbos kontrolės procedūra, siekdama užginčyti komanditinių ūkinių bendrijų naudojimą tarptautinių grupių struktūrose kartu su teritoriniu apmokestinimo principu (ieškinio ketvirtos dalies d skirsnis).

1. Pirminės pastabos dėl ginčijamo sprendimo 2 straipsnio taikymo srities

- 255 Ginčijamo sprendimo 2 straipsnyje nustatyta, kad „[i]ndividuali valstybės pagalba, kurią Gibraltaro Vyriausybė suteikė penkioms Gibraltare įsteigtoms bendrovėms, turinčioms Nyderlandų [komanditinių ūkinių bendrijų], gavusių pajamų iš autorių teisių ir pasyviųjų

palūkanų, dalį, pagal [penkis] sprendimus dėl mokesčių <...>, kuriuos Jungtinė Karalystė neteisėtai priėmė pažeisdama SESV 108 straipsnio 3 dalį, yra nesuderinama su vidaus rinka pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį“. Šiuo klausimu reikia priminti, kad *MJN GibCo* skirtas 2012 m. išankstinis sprendimas dėl mokesčių yra vienas iš aptariamų penkių išankstinių sprendimų dėl mokesčių.

- 256 Ieškiniu ieškovės prašo panaikinti ginčijamą sprendimą tiek, kiek jame nuspręsta, kad *MJN GibCo* skirtas 2012 m. išankstinis sprendimas dėl mokesčių yra individuali pagalba, suteikta *MJN GibCo* tiek laikotarpiu iki 2013 m. gruodžio 31 d., tiek laikotarpiu po šios datos. Konkrečiai kalbant, iš ieškovių atsakymų į rašytinius Bendrojo Teismo klausimus matyti, kad jos manė, jog ginčijamo sprendimo 2 straipsnyje buvo nustatyta, kad laikotarpiu iki 2013 m. gruodžio 31 d. individuali pagalba joms buvo suteikta pagal minėto sprendimo 1 straipsnio 2 dalyje nustatytą pagalbos schemą. Komisija, atsakydama į Bendrojo Teismo per posėdį pateiktą klausimą, savo ruožtu nurodė, kad ginčijamo sprendimo 2 straipsnis susijęs tik su laikotarpiu po 2013 m. gruodžio 31 d.
- 257 Taigi reikia išnagrinėti, ar ginčijamo sprendimo 2 straipsnis susijęs tik su *ad hoc* individualios pagalbos priemone, suteikta remiantis *MJN GibCo* skirtu 2012 m. išankstiniu sprendimu dėl mokesčių laikotarpiu po 2013 m. gruodžio 31 d., ar ši rezoliucinės dalies dalis turi būti aiškinama taip, kad joje taip pat konstatuojama, kad iki 2013 m. gruodžio 31 d. *MJN GibCo* buvo suteikta individuali pagalbos priemonė pagal ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalyje nurodytą pagalbos schemą.
- 258 Pirma, reikia priminti, kad pagal Reglamento Nr. 659/1999 1 straipsnio e punktą „individuali pagalba“ yra pagalba, kuri skiriama neatsižvelgiant į teikiamos pagalbos schemą arba kuri skiriama atsižvelgiant į teikiamos pagalbos schemą, tačiau apie kurią turi būti pranešta.
- 259 Taigi iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad Komisijos sprendimas, kuriuo konstatuojamas valstybės pagalbos egzistavimas, negali būti aiškinamas taip, kad jis susijęs tiek su pagalbos schema, tiek su individualiais sprendimais, kuriais įgyvendinama ši schema, net nepaisant to, kad minėto sprendimo motyvuose ir rezoliucinėje dalyje Komisija nusprendė dėl individualiai tam tikriems įvardytiems gavėjams suteiktos pagalbos ir nurodė, kad ši pagalba turi būti laikoma neteisėta ir nesuderinama su [vidaus] rinka (šiuo klausimu žr. 2021 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija / Fútbol Club Barcelona*, C-362/19 P, EU:C:2021:169, 70–77 punktus).
- 260 Nagrinėjamu atveju, viena vertus, iš ginčijamo sprendimo 183 ir 196 konstatuojamųjų dalių matyti, kad Komisija patikslino, jog pajamų iš autorinių atlyginimų, kurie buvo suteikti *MJN GibCo* skirto 2012 m. išankstinio sprendimo dėl mokesčių gavėjoms, neapmokestinimas laikotarpiu iki 2013 m. gruodžio 31 d. yra valstybės pagalba, suteikta pagal pagalbos schemą, nagrinėtą ginčijamo sprendimo 7 skirsnyje. *MJN GibCo* skirtas 2012 m. išankstinis sprendimas dėl mokesčių buvo susijęs su „pagalbos schema“, kaip tai suprantama pagal Reglamento Nr. 659/1999 1 straipsnio d punktą, o ne su individualia priemone, nes pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas vien dėl to, kad šios pajamos nebuvo įtrauktos į Gibraltarų apmokestinamų pajamų kategorijas, išvardytas 2010 m. PMĮ 1 priede, galėjo būti naudingas visoms Gibraltarų įmonėms, gaunančioms tokių pajamų, apibrėžtų bendrai ir abstrakčiai, neribotam laikotarpiui ir neribotos sumos, ir dėl to nereikėjo imtis papildomų įgyvendinimo priemonių ar sieti šių nuostatų su konkrečiu projektu įgyvendinimu. Be to, reikia pažymėti, kad mokesčių teisės nuostatos, leidžiančios bendrovėms, gaunančioms pajamų iš autorinių atlyginimų, pasinaudoti minėtų pajamų neapmokestinimu, buvo įtrauktos į bendro pobūdžio priemonę – iki 2013 m. gruodžio 31 d. galiojusios redakcijos 2010 m. PMĮ.

- 261 Kita vertus, ginčijamo sprendimo 183 konstatuojamojoje dalyje Komisija pažymėjo, kad, kiek tai buvo susiję su laikotarpiu atitinkamai iki 2013 m. birželio 30 d. ir 2013 m. gruodžio 31 d., penkių išankstinių sprendimų dėl mokesčių, kurie buvo susiję su mokesčio netaikymu pasyviosioms palūkanoms ir autoriniams atlyginimams, dalimi tiesiog patvirtintas tuo metu taikytų mokesčių nuostatų taikymas, t. y. patvirtinta tai, kad tokios pajamos Gibraltare nebuvo apmokestinamos. Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad individualios priemonės, kuriomis tik įgyvendinama pagalbos schema, apie kurią atitinkama valstybė narė turėjo pranešti Komisijai, yra paprastos bendrosios schemos įgyvendinimo priemonės, apie kurias iš principo nereikia pranešti šiai institucijai. Taigi tokia priemonė nėra „individuali pagalba“, kaip tai suprantama pagal Reglamento Nr. 659/1999 1 straipsnio e punktą.
- 262 Antra, reikia priminti, kad pagalbos schemos atveju reikia nustatyti skirtumą tarp šios schemos priėmimo ir pagalbos suteikimo remiantis šia schema (žr. 2021 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija / Fútbol Club Barcelona*, C-362/19 P, EU:C:2021:169, 66 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 263 Vertindama konkrečią pagalbos schemą Komisija gali apsiriboti konkrečios schemos požymių analize, siekdama atitinkamo sprendimo motyvuose įvertinti, ar dėl schemos sąlygų ji suteikia pranašumą jos gavėjams, palyginti su jų konkurentais, ir gali duoti daugiausia naudos įmonėms, užsiimančioms prekyba tarp valstybių narių. Taigi, Komisija sprendime dėl tokios schemos neturi atlikti kiekvienu konkrečiu atveju pagal tokią pagalbos schemą skirtos pagalbos analizės. Tik susigražinant pagalbą būtina tikrinti kiekvienos susijusios įmonės individualią padėtį (2011 m. birželio 9 d. Sprendimo *Comitato „Venezia vuole vivere“ ir kt. / Komisija*, C-71/09 P, C-73/09 P ir C-76/09 P, EU:C:2011:368, 63 punktas; 2013 m. birželio 13 d. Sprendimo *HGA ir kt. / Komisija*, C-630/11 P–C-633/11 P, EU:C:2013:387, 114 punktas ir 2019 m. liepos 29 d. Sprendimo *Azienda Napoletana Mobilità*, C-659/17, EU:C:2019:633, 27 punktas).
- 264 Darytina išvada, kad siekdama nustatyti pranašumo buvimą Komisija ginčijamame sprendime turėjo nagrinėti tik „pagalbos schemą“, kaip tai suprantama pagal Reglamento Nr. 659/1999 1 straipsnio d punktą, kaip ji apibrėžta ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalyje, o ne pagalbą, suteiktą remiantis šia schema ir automatiškai ją taikant. Šiomis aplinkybėmis buvo nuspręsta, kad tai, jog ginčijamo sprendimo motyvuose ir rezoliucinėje dalyje buvo tiesiogiai nurodytos potencialios ginčijamo sprendimo adresatės, neturėjo reikšmės (šiuo klausimu žr. 2021 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija / Fútbol Club Barcelona*, C-362/19 P, EU:C:2021:169, 70, 71, 74, 75 ir 86 punktus).
- 265 Taip pat reikia pažymėti, kad ginčijamame sprendime nebuvo pateikta išsamios *MJN GibCo* padėties analizės, siekiant patikrinti, ar ji iš tikrųjų gavo naudos pagal ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalyje numatytą pagalbos schemą, o jo 183 ir 196 konstatuojamosiose dalyse tik padaryta nuoroda į 7 skirsnyje pateiktą pagalbos schemos analizę.
- 266 Iš to, kas išdėstyta, matyti: kadangi ginčijamame sprendime Komisija konstatavo, kad pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas yra su vidaus rinka nesuderinama ir neteisėta pagalbos schema, jo 2 straipsnis negali būti aiškinamas kaip nustatantis, kad laikotarpiu iki 2013 m. gruodžio 31 d. *MJN GibCo* pagal šią schemą buvo suteikta individualios pagalbos priemonė, neatsižvelgiant į tai, kad ginčijamo sprendimo motyvuose *MJN GibCo* buvo nustatyta kaip potenciali naudos pagal nagrinėjamą pagalbos schemą gavėja. *MJN GibCo* ir ieškovių nustatymo kaip faktinių pagalbos gavėjų klausimas buvo susijęs tik su pagalbos susigražinimo etapu.

- 267 Taigi reikia konstatuoti, kad ginčijamo sprendimo 2 straipsnis susijęs tik su pagalbos priemonėmis, suteiktomis penkių išankstinių sprendimų dėl mokesčių pagrindu, o ne su pagalba, įgyvendinta pagal ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalyje nurodytą pagalbos schemą, taigi jis susijęs tik su laikotarpiu po 2013 m. gruodžio 31 d.
- 268 Vadinasi, ieškovių argumentus, kuriais siekiama ginčyti ginčijamo sprendimo 2 straipsnį tiek, kiek jis susijęs su individualiomis pagalbos priemonėmis, kurios tariamai buvo suteiktos remiantis *MJN GibCo* skirtu 2012 m. išankstiniu sprendimu dėl mokesčių laikotarpiu iki 2013 m. gruodžio 31 d., reikia atmesti kaip nereikšmingus.

2. Dėl ieškinio pagrindo, grindžiamo SESV 108 straipsnio 2 dalies ir Reglamento Nr. 659/1999 6 straipsnio pažeidimu (pirmasis pagrindas, kuriuo prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 2 straipsnį)

- 269 Pirmajame pagrinde, kuriuo prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 2 straipsnį, ieškovės priekaištauja Komisijai dėl to, kad ši sprendime išplėsti procedūrą neįvykdė iš SESV 108 straipsnio 2 dalies ir Reglamento Nr. 659/1999 6 straipsnio kylančio reikalavimo apibendrinti reikšmingas faktines ir teises aplinkybes ir pateikti pirminį vertinimą, kuriuo būtų siekiama nustatyti, ar minėtame sprendime nagrinėjama priemonė yra pagalba, taip pat išdėstyti priežastis, dėl kurių kilo abejonių dėl jos suderinamumo su vidaus rinka. Jos primena, kad sprendimas pradėti ar išplėsti oficialią tyrimo procedūrą turi leisti suinteresuotosioms šalims veiksmingai dalyvauti procedūroje ir atsakyti į preliminarines Komisijos išvadas. Taigi Komisija turėtų pakankamai apibrėžti savo tyrimo ribas, kad suinteresuotųjų šalių teisė pateikti pastabas neprarastų prasmės, o Komisija negalėtų priimti galutinio sprendimo tais klausimais, kurie nebuvo nagrinėti sprendime pradėti procedūrą. Šiuo atveju sprendime išplėsti procedūrą nebuvo informacijos, kuri leistų joms numatyti ginčijamame sprendime pateiktus vertinimus, pagal kuriuos *MJN GibCo* skirtas 2012 m. išankstinis sprendimas dėl mokesčių pripažįstamas individualia valstybės pagalba, suteikta po 2013 m. gruodžio 31 d.
- 270 Pirma, ieškovės tvirtina, kad ginčijamame sprendime Komisijos pateikti argumentai dėl penkių išankstinių sprendimų dėl mokesčių, įskaitant *MJN GibCo* skirtą 2012 m. išankstinį sprendimą dėl mokesčių, buvo grindžiami visiškai kitu pagrindu nei nurodytasis sprendime išplėsti procedūrą. Jų teigimu, Komisija pirmą kartą nagrinėjo pajamų iš autorinių atlyginimų mokėjimo per bendrovių grupėmis pagrįstas struktūras, kurios apima komanditines ūkines bendrijas, problemą ir *MJN* grupės struktūrą ginčijamame sprendime, o skaitant sprendimą išplėsti procedūrą nebuvo nieko, kas ieškovėms būtų leidę numatyti, kad Komisija ketina šiuos klausimus išnagrinėti. Vienintelis nuogaštavimas, susijęs su pajamų iš autorinių atlyginimų apmokestinimu, kurį Komisija išdėstė sprendime išplėsti procedūrą, buvo tai, kad išankstiniai sprendimai dėl mokesčių buvo skirti Gibraltaro bendrovėms, o šios teritorijos mokesčių institucijos nepatikrino, kur yra intelektinės nuosavybės teisių naudotojo buvimo vieta. Kadangi iš jų prašymo priimti išankstinį sprendimą dėl mokesčių aiškiai matyti, kad intelektinės nuosavybės teisių naudotojas yra už Gibraltaro ribų, ieškovės nemanė, kad tikslinga pateikti pastabas Komisijai, nors *MJN GibCo* skirtas 2012 m. išankstinis sprendimas dėl mokesčių buvo pridėtas prie sprendimo išplėsti procedūrą.
- 271 Antra, ieškovių teigimu, iš sprendimo išplėsti procedūrą nebuvo aišku, kad Komisijos tyrimas buvo susijęs ne tik su išankstinių sprendimų dėl mokesčių, kaip pagalbos schemas, priėmimo praktika, bet ir su individualiai priimtais išankstiniais sprendimais dėl mokesčių, kurie nepatenka į šios schemas taikymo sritį. Tai, kad sprendime išplėsti procedūrą Komisija nustatė tam tikrus išankstinių sprendimų dėl mokesčių priėmimo praktikos aspektus, nesuteikė jai teisės išnagrinėti visų 165 išankstinių sprendimų dėl mokesčių aspektų tam, kad patikrintų jų atitiktį Gibraltaro

mokesčių teisei. Ieškovės priduria, kad iš sprendimo išplėsti procedūrą matyti, kad vienintelis motyvas, kuriuo remdamasi Komisija būtų galėjusi nagrinėti pajamų iš autorinių atlyginimų apmokestinimo klausimą komandinės ūkinės bendrijos struktūros kontekste, buvo klausimas dėl intelektinės nuosavybės teisių naudotojų įsisteigimo vietos.

- 272 Trečia, ieškovės priekaištauja Komisijai dėl to, kad ši nenurodė, jog išplėtė savo tyrimą taip, kad jis apėmė individualią pagalbą, kuri potencialiai buvo suteikta po 2013 m. gruodžio 31 d. Šiuo klausimu ieškovės pabrėžia, kad *MJN GibCo* skirtas 2012 m. išankstinis sprendimas dėl mokesčių nustojo galioti po šios datos, nes jis buvo pakeistas 2014 m. išankstiniu sprendimu dėl mokesčių.
- 273 Ketvirta, ieškovės priekaištauja Komisijai dėl to, kad nuo sprendimo išplėsti procedūrą priėmimo iki ginčijamo sprendimo priėmimo ji pakeitė savo atrankumo analizę. Ginčijamame sprendime Komisija palygino penkių išankstinių sprendimų dėl mokesčių gavėjus ne tik su tarptautinėmis įmonėmis, bet ir su visomis kitomis Gibraltare apmokestinamomis bendrovėmis, įskaitant tarptautinėms grupėms priklausančias bendroves, kitų išankstinių sprendimų dėl mokesčių adresatus ir nacionalines bendroves.
- 274 Ieškovių teigimu, dėl šių trūkumų jos neteko galimybės per oficialią tyrimo procedūrą veiksmingai pateikti savo pastabų, be kita ko, kiek tai susiję su 2014 m. išankstinio sprendimo dėl mokesčių, pakeitusio 2012 m. išankstinį sprendimą dėl mokesčių, egzistavimu.
- 275 Komisija ginčija šiuos argumentus.
- 276 Iš esmės ji teigia, kad sprendime išplėsti procedūrą buvo pateikta pakankamai informacijos apie tyrimo procedūros dalyką ir pakankamai apibrėžta individualios pagalbos priemonė, kilusi iš *MJN GibCo* skirto 2012 m. išankstinio sprendimo dėl mokesčių.
- 277 Pirma, Komisija nurodo, kad sprendime išplėsti procedūrą buvo aiškiai nurodytas *MJN GibCo* skirtas 2012 m. išankstinis sprendimas dėl mokesčių, kuriame buvo aprašyta grupės struktūra ir aiškiai nurodomos *MJN US*, *MJ BV* ir *Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific)*. Taigi *MJN GibCo* ir ieškovės buvo neabejotinai informuotos apie tai, kad Komisija pradėjo *MJN GibCo* skirto 2012 m. išankstinio sprendimo dėl mokesčių tyrimo procedūrą ir kad ši procedūra buvo susijusi su kitais *MJN* grupės subjektais nei *MJN GibCo*. Be to, dėl *MJN GibCo* skirto 2014 m. išankstinio sprendimo dėl mokesčių Komisija pažymi, kad Jungtinės Karalystės valdžios institucijos nepateikė jai to sprendimo ir kad bet kuriuo atveju šis išankstinis sprendimas dėl mokesčių neprieštarauja *MJN GibCo* skirtam 2012 m. išankstiniam sprendimui dėl mokesčių ir nebuvo juo pagrįstas, nes buvo susijęs su kito subjekto, t. y. *MJT CV*, mokestine padėtimi. Komisija priduria, kad 2015 m. gruodžio 16 d. patikrinimo ataskaita, kurią parengė Gibraltaro mokesčių inspekcija, atlikusi išsamią *MJN GibCo* skirto 2012 m. išankstinio sprendimo dėl mokesčių analizę, patvirtino, kad minėtas išankstinis sprendimas dėl mokesčių vis dar buvo taikomas 2015 m.
- 278 Antra, Komisija mano, kad sprendimas išplėsti procedūrą buvo aiškus ir tikslus, kiek tai susiję su potencialios pagalbos pobūdžiu ir šaltiniu, t. y. plačia Gibraltaro mokesčių institucijų diskrecija ir galimai klaidingu mokesčių nuostatų taikymu. Ji patikslina, kad jos abejonių mastas ir tyrimo procedūros aprėptis aiškiai matyti iš sprendimo išplėsti procedūrą 52 konstatuojamosios dalies. Šios procedūros aprėptis neapsiribojo pastarojo sprendimo 32 ir 53 konstatuojamosiose dalyse nurodytais pavyzdžiais. Komisija paaikškina, kad, atsižvelgiant į *MJN GibCo* skirto 2012 m. išankstinio sprendimo dėl mokesčių tikslą, ieškovės neturėjo turėti jokių abejonių dėl to, kad Komisijai kėlė nerimą pajamos iš autorinių atlyginimų, *MJN GibCo* gautos dėl savo valdomos *MJT CV* akcijų dalies.

- 279 Trečia, Komisija tvirtina, kad ginčijamame sprendime nėra nieko, kas rodytų, jog oficialios tyrimo procedūros dalykas buvo susijęs tik su laikotarpiu iki 2013 m. pakeitimų įsigaliojimo.
- 280 Ketvirta, ji mano, kad iš sprendimo išplėsti procedūrą 68 konstatuojamosios dalies aiškiai matyti, kad oficiali tyrimo procedūra buvo susijusi ne tik su galima pagalbos schema, atsirandančia dėl pasikartojančios praktikos, bet ir su 165 individualių išankstinių sprendimų dėl mokesčių atvejais.
- 281 Penkta, atsakydama į argumentus, kad ji pakeitė atrankumo vertinimą laikotarpiu nuo sprendimo išplėsti procedūrą priėmimo iki ginčijamo sprendimo priėmimo, Komisija teigia, kad ji gali laisvai keisti savo vertinimą nuo sprendimo pradėti procedūrą iki galutinio sprendimo priėmimo.
- 282 Iš esmės pirmuoju pagrindu, kuriuo prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 2 straipsnį, ieškovės tvirtina, kad Komisija pažeidė SESV 108 straipsnio 2 dalį ir Reglamento Nr. 659/1999 6 straipsnį, taip pat jų teisę dalyvauti oficialioje tyrimo procedūroje, kai ginčijamame sprendime rėmėsi kitokia *MJN GibCo* skirto 2012 m. išankstinio sprendimo dėl mokesčių analize nei ta, kuri buvo pateikta sprendime išplėsti procedūrą. Taigi jos negalėjo veiksmingai pateikti savo pastabų per oficialią tyrimo procedūrą.
- 283 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal SESV 108 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą Komisija, nusprendusi pradėti oficialią tyrimo procedūrą, privalo suinteresuotosioms šalims sudaryti galimybę pateikti savo pastabas.
- 284 Kaip matyti iš jurisprudencijos, SESV 108 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos tikslas yra, pirma, įpareigoti Komisiją imtis veiksmų, kad visos galimos suinteresuotosios šalys būtų informuotos ir turėtų galimybę pateikti savo argumentus, ir, antra, leisti Komisijai išsiaiškinti visas bylos aplinkybes prieš priimančią sprendimą (1998 m. birželio 25 d. Sprendimo *British Airways ir kt. / Komisija*, T-371/94 ir T-394/94, EU:T:1998:140, 58 punktas).
- 285 Reglamento Nr. 659/1999 6 straipsnio „Formalaus tyrimo procesas“ 1 dalyje numatyta, kad sprendime pradėti oficialią tyrimo procedūrą apibendrinami reikšmingi ginčytini faktai ir teisės klausimai, pateikiamas pirminis Komisijos atliktas pasiūlytos pagalbos pobūdžio priemonės įvertinimas ir išdėstomos abejonės dėl pagalbos atitikties vidaus rinkai, taip pat reikalaujama, kad suinteresuotoji valstybė narė ir kitos suinteresuotosios šalys pateiktų pastabas per nustatytą laikotarpį.
- 286 Šiomis aplinkybėmis reikia priminti, kad pagal jurisprudenciją per administracinę procedūrą, pradėtą pagal SESV 108 straipsnio 2 dalį, suinteresuotosios šalys iš esmės turi Komisijos informacijos šaltinių statusą. Darytina išvada, kad suinteresuotosios šalys, negalinčios pasinaudoti teise į gynybą, pripažįstama asmenims, kurių atžvilgiu pradėta procedūra, turi tik teisę dalyvauti administracinėje procedūroje tiek, kiek yra tinkama atsižvelgiant į nagrinėjamo atvejo aplinkybes (1998 m. birželio 25 d. Sprendimo *British Airways ir kt. / Komisija*, T-371/94 ir T-394/94, EU:T:1998:140, 59 ir 60 punktai ir 2009 m. lapkričio 30 d. Sprendimo *Prancūzija ir France Télécom / Komisija*, T-427/04 ir T-17/05, EU:T:2009:474, 147 punktas). Visų pirma suinteresuotųjų šalių teisė gauti informacijos negali apimti bendros teisės išdėstyti nuomonę dėl visų potencialiai esminių punktų, iškeltų per oficialią tyrimo procedūrą (2009 m. lapkričio 30 d. Sprendimo *Prancūzija ir France Télécom / Komisija*, T-427/04 ir T-17/05, EU:T:2009:474, 149 punktas).

- 287 Nors negali būti reikalaujama, kad Komisija pranešime apie oficialios tyrimo procedūros pradėjimą pateiktą detalią atitinkamos priemonės analizę, vis dėlto reikia, kad ji pakankamai apibrėžtų savo analizės ribas, kad suinteresuotųjų asmenų teisė pateikti pastabas neprarastų prasmės (žr. 2018 m. liepos 12 d. Sprendimo *Austrija / Komisija*, T-356/15, EU:T:2018:439, 703 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 288 Sprendimas pradėti oficialią tyrimo procedūrą turi sudaryti sąlygas suinteresuotosioms šalims veiksmingai dalyvauti tokioje procedūroje, per kurią jos galėtų pateikti savo argumentus. Tam pakanka, kad suinteresuotosios šalys žinotų argumentus, paskatiniusius Komisiją preliminariai nuspręsti, jog nagrinėjama priemonė gali būti nauja pagalba, nesuderinama su vidaus rinka (žr. 2018 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Ryanair ir Airport Marketing Services / Komisija*, T-165/15, EU:T:2018:953, 82 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 289 Be to, reikia priminti, kad galimas skirtumas tarp sprendimo pradėti oficialią tyrimo procedūrą ir galutinio sprendimo savaime neturėtų būti laikomas trūkumu, dėl kurio galutinis sprendimas taptų negaliojantis. Pareiga Komisijai dar kartą informuoti suinteresuotąsias šalis galėtų atsirasti tik dėl pakeitimo, turinčio įtakos nagrinėjamų priemonių pobūdžiui (2018 m. liepos 12 d. Sprendimo *Austrija / Komisija*, T-356/15, EU:T:2018:439, 727 punktą). Taigi tuo atveju, jeigu po sprendimo pradėti oficialią tyrimo procedūrą priėmimo Komisija pakeičia savo motyvus dėl faktinių aplinkybių ar jų teisinio vertinimo, turinčių lemiamą reikšmę vertinant valstybės pagalbos egzistavimą ar jos suderinamumą su vidaus rinka, ji privalo ištaisyti sprendimą pradėti minėtą procedūrą arba išplėsti jo taikymo ribas, kad kitos suinteresuotosios šalys galėtų veiksmingai pateikti savo pastabas (šiuo klausimu žr. 2019 m. balandžio 30 d. Sprendimo *UPF / Komisija*, T-747/17, EU:T:2019:271, 77 punktą).
- 290 Šiomis aplinkybėmis reikia pažymėti, kad Komisijos pareiga priimant sprendimą pradėti procedūrą sudaryti suinteresuotosioms šalims sąlygas pateikti pastabas yra esminis procedūrinis reikalavimas (šiuo klausimu žr. 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Komisija / Freistaat Sachsen*, C-334/07, EU:C:2008:709, 55 punktą). Taigi tokio reikalavimo pažeidimas lemia trūkumą turinčio akto panaikinimą, neatsižvelgiant į tai, ar šiuo trūkumu buvo padaryta žala juo besiremiančiai šaliai, arba į tai, ar administracinė procedūra galėjo baigtis kitaip (šiuo klausimu žr. 2006 m. vasario 22 d. Sprendimo *Le Levant 001 ir kt. / Komisija*, T-34/02, EU:T:2006:59, 95–99 punktus).
- 291 Taigi pareiga ištaisyti arba išplėsti oficialią tyrimo procedūrą tam, kad suinteresuotosios šalys galėtų pateikti pastabas, taip pat turi būti esminis procedūrinis reikalavimas, jeigu Komisija pakeitė savo vertinimą nuo sprendimo pradėti procedūrą priėmimo iki galutinio sprendimo priėmimo, remdamasi faktinėmis aplinkybėmis ar jų teisiniu vertinimu, kurie turi lemiamą reikšmę vertinant valstybės pagalbos egzistavimą ar daro poveikį pačiam nagrinėjamos priemonės pobūdžiui.
- 292 Tokiomis aplinkybėmis pasikeitus Komisijos pozicijai pasikeičia ir oficialios tyrimo procedūros dalykas ir apimtis. Jei Komisijai būtų suteikta galimybė po to, kai buvo priimtas sprendimas pradėti oficialią tyrimo procedūrą arba, kaip šiuo atveju, sprendimas išplėsti minėtą sprendimą pradėti procedūrą, pakeisti šios procedūros dalyką ir esminius elementus, kuriais remdamasi ji nusprendė, kad nagrinėjama priemonė gali būti laikoma pagalbos priemone, nepriėmus sprendimo dėl klaidų ištaisymo, suinteresuotosios šalys netektų galimybės pateikti pastabas dėl pakeisto oficialios tyrimo procedūros dalyko. Dėl to netektų prasmės Komisijai tenkanti pareiga

pakankamai tiksliai apibrėžti savo tyrimo ribas, kad suinteresuotosios šalys galėtų veiksmingai dalyvauti minėtoje procedūroje, kai jos teikia savo pastabas, taigi ir pakankamai apibrėžti tas ribas. Kaip nurodyta šio sprendimo 290 punkte, ši pareiga yra esminis procedūrinis reikalavimas.

- 293 Šio vertinimo negali paneigti 2020 m. kovo 11 d. Sprendimas *Komisija / Gmina Miasto Gdynia ir Port Lotniczy Gdynia Kosakowo* (C-56/18 P, EU:C:2020:192, 76–82 punktai); jame Teisingumo Teismas priekaištavo Bendrajam Teismui padarius teisės klaidą, kai šis konstatavo, kad suinteresuotųjų šalių teisė pateikti pastabas yra esminis procedūrinis reikalavimas, nenustatęs, kad administracinė procedūra galėjo baigtis kitaip. Iš minėto sprendimo 78–82 punktų matyti, kad ši klaida buvo pagrįsta konkrečiomis nagrinėto atvejo aplinkybėmis, t. y. kad, nors suinteresuotųjų šalių nebuvo paprašyta pateikti pastabas dėl pasikeitusios teisinės tvarkos, susiklosčiusios po to, kai buvo priimtas sprendimas pradėti procedūrą, tokia aplinkybė nebuvo esminis procedūrinis reikalavimas, nes minėtas pasikeitimas negalėjo pakeisti to sprendimo prasmės.
- 294 Be to, kaip matyti iš 2020 m. kovo 11 d. Sprendimo *Komisija / Gmina Miasto Gdynia ir Port Lotniczy Gdynia Kosakowo* (C-56/18 P, EU:C:2020:192) 85 punkto, nors teisinio pagrindo, kuriuo pagrįstas Komisijos sprendimas, esminiai pakeitimai iš principo gali turėti įtakos tam sprendimui, tuo atveju taip nebuvo, nes minėtas sprendimas buvo pagrįstas, be kita ko, savarankišku teisiniu pagrindu, kuris nepasikeitė ir kurio pakako tokiam sprendimui pagrįsti. Iš to matyti, kad šio sprendimo 290 punkte nurodyta jurisprudencija, pagal kurią Komisija turi sudaryti suinteresuotosioms šalims galimybę pateikti pastabas, jeigu nusprendžia pradėti oficialią tyrimo procedūrą, ir pagal kurią ši pareiga yra esminis procedūrinis reikalavimas, nėra ginčijama.
- 295 Šiuo atveju, siekiant išanalizuoti, ar buvo pažeista SESV 108 straipsnio 2 dalis, Reglamento Nr. 659/1999 6 straipsnis ir Komisijos pareiga suteikti suinteresuotosioms šalims galimybę veiksmingai pateikti pastabas, reikia išnagrinėti, ar sprendime išplėsti procedūrą pateikta analizė apima lemiamus veiksnius, kuriais Komisija grindė savo vertinimą ginčijamame sprendime, pagal kurį *MJN GibCo* skirtas 2012 m. išankstinis sprendimas dėl mokesčių po 2013 m. gruodžio 31 d. buvo Gibraltaro vyriausybės suteikta individuali valstybės pagalbos priemonė, taigi ir tai, ar jame buvo nurodytas priemonės, kuri yra ginčijamo sprendimo 2 dalies dalykas, pobūdis.
- 296 Šiuo tikslu pirmiausia reikia išnagrinėti esminius motyvų elementus, kuriais remdamasi Komisija ginčijamo sprendimo 2 straipsnyje nusprendė, kad *MJN GibCo* skirto 2012 m. išankstinio sprendimo dėl mokesčių sukeltas poveikis po 2013 m. gruodžio 31 d. yra individuali valstybės pagalba.
- 297 Pirma, reikia pažymėti, kad ginčijamo sprendimo 2 straipsnis buvo susijęs su „[i]ndividuali[a] valstybės pagalba, kurią Gibraltaro Vyriausybė suteikė penkioms Gibraltaro bendrovėms, turinčioms Nyderlandų [komanditinių ūkinių bendrijų], gavusių pajamų iš autorių teisių ir pasyviųjų palūkanų, dalį, pagal [penkis] išankstinius sprendimus dėl mokesčių <...>“. Be to, to paties sprendimo 12 skirsnyje „Išvada“, konkrečiai kalbant, jo 246 konstatuojamojoje dalyje, buvo nurodyta, kad „Gibraltaro Vyriausybės taikyta apmokestinimo tvarka, pagrįsta penkioms Gibraltaro bendrovėms, turinčioms Nyderlandų [komanditinių ūkinių bendrijų] <...>, gavusių pajamų iš autorių teisių ir pasyviųjų palūkanų, dalį, skirtais [penkiais] sprendimais dėl mokesčių“, yra individualios pagalbos priemonės.
- 298 Šiomis aplinkybėmis reikia pažymėti, kad ginčijamo sprendimo 152 konstatuojamojoje dalyje Komisija nurodė, jog penki išankstiniai sprendimai dėl mokesčių, įskaitant *MJN GibCo* skirtą 2012 m. išankstinį sprendimą dėl mokesčių, „liko galioti ir mokesčių administratorius jų

nepanaikino nei po 2013 m. priimtų 2010 m. PMĮ pakeitimų, kuriais [pajamos iš pasyviųjų] palūkan[ų] ir autorini[ų] atlyginim[ų] įtraukt[os] į apmokestinimo sritį, nei po 2015 m. atliktų auditų“.

- 299 Be to, ginčijamo sprendimo 180, 182 ir 184 konstatuojamosiose dalyse Komisija paaiškino, kad nors tiesa, jog penkių išankstinių sprendimų dėl mokesčių, taigi ir *MJN GibCo* skirto 2012 m. išankstinio sprendimo dėl mokesčių, priėmimo momentu šie sprendimai atitiko taikytinas mokesčių nuostatas, atitinkamai nuo 2013 m. liepos 1 d. ir 2014 m. sausio 1 d. pajamos iš pasyviųjų palūkanų ir autorinių atlyginimų buvo įtrauktos į 2010 m. PMĮ nurodytas Gibraltare apmokestinamų pajamų kategorijas. Taigi ji konstatavo, kad Gibraltaro mokesčių institucijos pratęsė pajamų iš pasyviųjų palūkanų ir autorinių atlyginimų neapmokestinimo schemas galiojimą, leisdamos penkių išankstinių sprendimų dėl mokesčių gavėjams, įskaitant *MJN GibCo*, pasinaudoti šiais sprendimais po to, kai įsigaliojo 2013 m. priimti 2010 m. PMĮ pakeitimai. Šiuo klausimu svarbu pažymėti, kad ginčijamo sprendimo 92 išnašoje ir 152 konstatuojamojoje dalyje Komisija konstatavo, jog penki išankstiniai sprendimai dėl mokesčių liko galioti bent jau iki 2015 m., kai Gibraltaro mokesčių institucijos atliko auditą.
- 300 Iš šių aplinkybių matyti, kad ne pats *MJN GibCo* skirtas 2012 m. išankstinis sprendimas dėl mokesčių ar jo priėmimas, o apmokestinimo tvarka, kurią Gibraltaro mokesčių institucijos nustatė *MJN GibCo*, „remdamosi“ šiuo išankstiniu sprendimu dėl mokesčių, kuriuo patvirtinamas pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas, ir, konkrečiai kalbant, šio sprendimo tolesnis taikymas po 2013 m. gruodžio 31 d. buvo individuali valstybės pagalba, o tai Komisija patvirtino per teismo posėdį, atsakydama į Bendrojo Teismo klausimą.
- 301 Antra, reikia pažymėti, kad Komisija savo penkių išankstinių sprendimų dėl mokesčių, taigi ir *MJN GibCo* skirto 2012 m. išankstinio sprendimo dėl mokesčių, analizėje didžiausią dėmesį skyrė struktūrai, nurodytai prašymuose priimti išankstinius sprendimus dėl mokesčių (šiai struktūrai būdinga tai, kad į ją įtraukta Nyderlandų komanditinė ūkinė bendrija, kuriai priklauso intelektinės nuosavybės teisės, ir Gibraltare įsteigtos bendrovės partnerės, turinčios komanditinių ūkinių bendrijų akcijų), taip pat Nyderlandų komanditinių ūkinių bendrijų skaidrumo klausimui, siekiant taikyti 2010 m. PMĮ (ginčijamo sprendimo 153–159 konstatuojamosios dalys). Konkrečiai kalbant, Komisija nurodė, kad, remiantis Jungtinės Karalystės institucijų pateikta informacija, atrodo, jog 2010 m. PMĮ nebuvus konkrečių taisyklių Gibraltaras taikė bendrosios teisės principus ir laikė Nyderlandų komanditines ūkines bendrijas skaidriais subjektais, taigi atitinkama komanditinių ūkinių bendrijų gautų pajamų dalis turėjo būti laikoma tiesiogiai gauta Gibraltaro bendrovių, turinčių Nyderlandų komanditinių ūkinių bendrijų akcijų (ginčijamo sprendimo 155 konstatuojamoji dalis). Ginčijamo sprendimo 161 ir 162 konstatuojamosiose dalyse ji padarė išvadą, kad kiekvienos iš penkių Gibraltare įsteigtų bendrovių, kurioms buvo skirti penki išankstiniai sprendimai dėl mokesčių, tarp jų ir *MJN GibCo*, dalys, atitinkančios Nyderlandų komanditinių ūkinių bendrijų lygiu gauto pelno sumas, turėjo būti įtrauktos į šių penkių bendrovių mokesčio bazę ir apmokestintos Gibraltare.
- 302 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad argumentai, kuriais remdamasi Komisija nusprendė, jog *MJN GibCo* skirto 2012 m. išankstinio sprendimo dėl mokesčių taikymas yra individualios pagalbos priemonė, iš esmės buvo grindžiami tuo, kad šis išankstinis sprendimas dėl mokesčių buvo susijęs su grupės struktūra, apimančia Nyderlandų komanditinę ūkinę bendriją, t. y. MJT CV, ir Gibraltare įsteigtą partnerę, t. y. *MJN GibCo*, taip pat su klausimu, ar MJT CV mokesčių požiūriu buvo laikoma skaidriu subjektu, taigi jos gautos pajamos iš autorinių atlyginimų turėjo būti tiesiogiai apmokestinamos *MJN GibCo* atžvilgiu, tarsi ši šias pajamas būtų gavusi tiesiogiai. Išvada apie atrankiojo pranašumo egzistavimą buvo grindžiama konstatavimu, kad pagal

Gibraltaro mokesčių įstatymo redakciją, galiojusią nuo 2014 m. sausio 1 d., bendrovės partnerės paprastai turėjo būti apmokestinamos pelno mokesčiu Gibraltare, atsižvelgiant į jų turimą Nyderlandų komanditinės ūkinės bendrijos pelno dalį.

- 303 Taigi šios įvairios aplinkybės turėjo lemiamą reikšmę Komisijos vertinimui, kuriuo grindžiamas ginčijamo sprendimo 2 straipsnis, pagal kurį *MJN GibCo* skirto 2012 m. išankstinio sprendimo dėl mokesčių taikymas po 2013 m. gruodžio 31 d. buvo Gibraltaro vyriausybės suteikta individuali valstybės pagalba.
- 304 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia išnagrinėti, ar sprendime išplėsti procedūrą buvo pateikta pakankamai informacijos apie individualios valstybės pagalbos, suteiktos bendrovei *MJN GibCo* jai skirtu 2012 m. išankstiniu sprendimu dėl mokesčių po 2013 m. gruodžio 31 d., kaip nurodyta ginčijamo sprendimo 2 straipsnyje, pobūdį, kad Komisija būtų galėjusi priimti minėtą sprendimą nepažeisdama suinteresuotųjų šalių teisės veiksmingai pateikti pastabas pagal SESV 108 straipsnio 2 dalį ir Reglamento Nr. 659/1999 6 straipsnį.
- 305 Žinoma, kaip teigia Komisija, sprendime išplėsti procedūrą ji nurodė, kad *MJN GibCo* skirtas 2012 m. išankstinis sprendimas dėl mokesčių gali būti laikomas individualios pagalbos priemone. Be to, priešingai, nei teigia ieškovės, Komisija oficialios tyrimo procedūros neapribojo išankstinių sprendimų dėl mokesčių, kaip potencialios pagalbos schemos, priėmimo praktikos analize.
- 306 Iš tiesų iš sprendimo išplėsti procedūrą 62 ir 69 konstatuojamųjų dalių ir to sprendimo dalies „Išvados“ aiškiai matyti, kad oficialios tyrimo procedūros išplėtimas buvo susijęs ne tik su išankstinių sprendimų dėl mokesčių priėmimo praktika, bet ir su 165 individualiai priimtais išankstiniais sprendimais dėl mokesčių, kurių kiekvienas potencialiai galėjo būti individualios pagalbos priemonė. *MJN GibCo* skirtas 2012 m. išankstinis sprendimas dėl mokesčių, įtrauktas į 165 išankstinių sprendimų dėl mokesčių sąrašą, pridėtą prie sprendimo išplėsti procedūrą, buvo oficialios tyrimo procedūros dalis, kaip potenciali individualios pagalbos priemonė.
- 307 Vis dėlto reikia konstatuoti, kad aplinkybės, į kurias Komisija atsižvelgė ginčijamame sprendime, kad padarytų išvadą, jog individuali pagalba buvo suteikta *MJN GibCo* skirto 2012 m. išankstinio sprendimo dėl mokesčių pagrindu, kaip nurodyta šio sprendimo 297–303 punktuose, skyrėsi nuo pirminio *MJN GibCo* skirto 2012 m. išankstinio sprendimo dėl mokesčių poveikio po 2013 m. gruodžio 31 d. vertinimo, pateikto sprendime išplėsti procedūrą.
- 308 Pirma, sprendime išplėsti procedūrą pateiktoje analizėje daugiausia dėmesio buvo skiriama išankstinių sprendimų dėl mokesčių priėmimui ir patikrinimo, ar prašymuose priimti išankstinius sprendimus dėl mokesčių nurodytos sąlygos iš tikrųjų buvo įvykdytos, stokai.
- 309 Sprendimo išplėsti procedūrą 31, 32 ir 53 konstatuojamosiose dalyse Komisija, atsižvelgusi į 165 išankstinius sprendimus dėl mokesčių, išnagrinėtus per pirminį patikrinimą, įskaitant *MJN GibCo* skirtą 2012 m. išankstinį sprendimą dėl mokesčių, paaiškino, kad keli prašymai priimti išankstinius sprendimus dėl mokesčių turėjo sukelti Gibraltaro mokesčių institucijoms abejonių dėl to, ar veikla tikrai neapmokestinama dėl tos priežasties, kad ji nebuvo vykdyta Gibraltare. Taigi Komisija išankstinių sprendimų dėl mokesčių pirminę analizę grindė tuo, kad Gibraltaro mokesčių institucijos, pasinaudamos savo diskrecija, apskritai neatliko realaus įmonių mokesčių pareigų tyrimo.

- 310 Tokia išvada pakartota sprendimo išplėsti procedūrą 62 konstatuojamojoje dalyje, kurioje Komisija nusprendė, kad „visi 165 išankstiniai sprendimai dėl mokesčių“ galimai buvo valstybės pagalba, nes „nė vienas iš jų [nebuvo] pagrįstas pakankama informacija, kad būtų užtikrinta, jog atitinkamos veiklos apmokestinimo lygis atitiktų kitų panašioje padėtyje esančių įmonių mokamą mokesčių ir taikomas mokesčių nuostatas“.
- 311 Antra, nors sprendime išplėsti procedūrą Komisija tvirtino, kad išnagrinėti išankstiniai sprendimai dėl mokesčių neapsiribojo pasyviųjų pajamų neapmokestinimu, nustatyti 2010 m. PMĮ redakcijoje, taikytoje jų priėmimo metu, vieninteliai Komisijos nustatyti nuogastavimai dėl išankstinių sprendimų dėl mokesčių, susijusių su pajamomis iš autorinių atlyginimų, kaip antai *MJN GibCo* skirto 2012 m. išankstinio sprendimo dėl mokesčių, buvo susiję su tuo, kad 22 išankstiniai sprendimai dėl mokesčių buvo skirti Gibraltaro bendrovėms, kurios gavo autorinius atlyginimus iš bendrovių, besinaudojančių intelektinės nuosavybės teisėmis ir įsikūrusių ne Gibraltare, nepatikrinus, kur buvo intelektinės nuosavybės naudotojas. Komisijos teigimu, „mokesčio netaikymas“ pajamoms iš autorinių atlyginimų neatlikus tokio patikrinimo reiškė, kad šios pajamos buvo visiškai neapmokestintos.
- 312 Kaip Komisija patvirtino atsakydama į Bendrojo Teismo per posėdį pateiktą klausimą, sprendime išplėsti procedūrą nebuvo kitų pastabų dėl išankstinių sprendimų dėl mokesčių, susijusių su pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimu.
- 313 Trečia, reikia konstatuoti, kad nors sprendimas išplėsti procedūrą buvo priimtas 2014 m. spalio 1 d., t. y. po to, kai tų pačių metų sausio 1 d. įsigaliojo 2013 m. priimti 2010 m. PMĮ pakeitimai, ir jame šie pakeitimai buvo aiškiai nurodyti (žr., be kita ko, minėto sprendimo 32 konstatuojamąją dalį), iš to sprendimo nematyti, kad Komisijos analizė buvo susijusi su išankstinių sprendimų dėl mokesčių, kuriais patvirtintas pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimas, tolesniu taikymu po 2013 m. priimtų 2010 m. PMĮ pakeitimų įsigaliojimo. Be to, iš sprendimo išplėsti procedūrą negalima suprasti, kad, Komisijos nuomone, *MJN GibCo* skirto 2012 m. išankstinio sprendimo dėl mokesčių poveikis liko galioti po 2013 m. gruodžio 31 d.
- 314 Ketvirta, sprendime išplėsti procedūrą nebuvo jokios informacijos apie taisykles, susijusias su mokesčių skaidrumu, faktine penkių išankstinių sprendimų dėl mokesčių, o konkrečiai kalbant – *MJN GibCo* skirto 2012 m. išankstinio sprendimo dėl mokesčių, adresatų padėtimi ar grupės struktūrą, apimančių Nyderlandų komanditines ūkines bendrijas, naudojimu.
- 315 Taigi sprendime išplėsti procedūrą pateikta pirminė analizė visais atžvilgiais skiriasi nuo ginčijamame sprendime Komisijos pateiktų motyvų. Viena vertus, ginčijamas sprendimas buvo susijęs su klaidingu 2010 m. PMĮ redakcijos po 2013 m. gruodžio 31 d. taikymu, o ne su tuo, kad už laikotarpį iki 2013 m. gruodžio 31 d. pajamos iš autorinių atlyginimų nebuvo apmokestinamos nė vienos mokesčių jurisdikcijos. Kita vertus, klaidingas Gibraltaro valdžios institucijų vykdytas 2010 m. PMĮ taikymas, konstatuotas ginčijamame sprendime, buvo susijęs su klausimu, ar pajamos iš autorinių atlyginimų, kurios nuo šiol buvo įtrauktos į 2010 m. PMĮ 1 priede išvardytų Gibraltare apmokestinamų pajamų kategorijas, buvo sukauptos arba gautos šioje teritorijoje dėl bendrovės, gavusios jas už Gibraltaro ribų, mokesčių skaidrumo, o ne dėl intelektinės nuosavybės naudotojo buvimo vietos nustatymo.
- 316 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad sprendime išplėsti procedūrą pateiktų faktinių ar teisinių vertinimų nepakako, kad būtų galima suprasti, jog oficiali tyrimo procedūra buvo susijusi ne tik su išankstinių sprendimų dėl mokesčių priėmimu, bet ir su kai kurių iš šių sprendimų, įskaitant *MJN GibCo* skirtą 2012 m. išankstinį sprendimą dėl mokesčių, poveikio galiojimu po 2013 m. priimtų

2010 m. PMĮ pakeitimų, nepaisant to, kad autoriniai atlyginimai buvo įtraukti į Gibraltare apmokestinamų pajamų kategorijas, nurodytas 2010 m. PMĮ 1 priede, taip pat su šių sprendimų atitiktimi šiam įstatymui (nuo 2014 m. sausio 1 d. galiojusia redakcija). Pastarosios aplinkybės turėjo lemiamą reikšmę nustatant Komisijos nagrinėjamą priemonę ir ginčijamo sprendimo 2 straipsnyje konstatuojant, kad bendrovei *MJN GibCo* skirto 2012 m. išankstinio sprendimo dėl mokesčių pagrindu šiai bendrovei po 2013 m. gruodžio 31 d. buvo suteikta individuali valstybės pagalba.

- 317 Nė vienas iš Komisijos argumentų negali paneigti šios išvados.
- 318 Pirma, to, kad sprendime išplėsti procedūrą buvo nustatyta, jog *MJN GibCo* skirtas 2012 m. išankstinis sprendimas dėl mokesčių gali būti individualios pagalbos priemonė, ir aplinkybės, kad minėto sprendimo 32 ir 53 konstatuojamosiose dalyse buvo nurodyta, jog įvairių išankstinių sprendimų dėl mokesčių kategorijų analizė buvo atlikta kaip pavyzdys ar kaip veiksmų, dėl kurių priekaištaujama Gibraltaro mokesčių institucijoms, „pavyzdžiai“, nepakanka, kad būtų galima manyti, jog Komisija įvykdė jai pagal Reglamento Nr. 659/1999 6 straipsnį tenkančią pareigą suteikti suinteresuotoms šalims galimybę veiksmingai pateikti pastabas. Kaip matyti iš šio sprendimo 287–290 punktuose nurodytos jurisprudencijos, Komisija turėjo pakankamai tiksliai nustatyti savo tyrimo ribas, o ieškovės, kaip suinteresuotosios šalys, neturėjo numatyti visų motyvų, dėl kurių Komisija galėtų nuspręsti, kad individuali valstybės pagalba atsirado dėl *MJN GibCo* skirto 2012 m. išankstinio sprendimo dėl mokesčių poveikio galiojimo po 2013 m. gruodžio 31 d.
- 319 Antra, dėl Komisijos tvirtinimo, kad iš sprendimo išplėsti procedūrą aiškiai matyti, jog jos tyrimo dalykas buvo susijęs su didele diskrecija, kurią turėjo Gibraltaro valdžios institucijos, kiek tai susiję su atsainiu ir galbūt klaidingu 2010 m. PMĮ taikymu, pakanka pažymėti, kad ši informacija neleido suprasti, jog oficiali tyrimo procedūra buvo susijusi su tam tikrų išankstinių sprendimų dėl mokesčių, įskaitant *MJN GibCo* skirtą 2012 m. išankstinį sprendimą dėl mokesčių, poveikio galiojimu po 2013 m. priimtų 2010 m. PMĮ pakeitimų įsigaliojimo ir su Nyderlandų komanditinių ūkinių bendrijų, kaip antai *MJT CV*, mokesčių skaidrumo pasekmėmis.
- 320 Trečia, Komisijos nurodytos aplinkybės, kad *MJN* prašyme priimti išankstinį sprendimą dėl mokesčių, į kurį daroma nuoroda sprendimo išplėsti procedūrą priede, buvo apibūdinta *MJN* grupės struktūra ir nurodyta *MJT CV*, nepakanka, kad būtų galima manyti, jog šis klausimas ir Nyderlandų komanditinių ūkinių bendrijų mokesčių skaidrumo pasekmės buvo būtent oficialios tyrimo procedūros dalykas. Iš tiesų sprendime išplėsti procedūrą nebuvo jokių požymių, kurie rodytų, kad Komisija ketina nagrinėti šį klausimą per oficialią tyrimo procedūrą. Kaip nurodyta šio sprendimo 318 punkte, ieškovės, kaip suinteresuotosios šalys, neturėjo numatyti visų motyvų, dėl kurių Komisija galėjo nuspręsti, kad individuali valstybės pagalba atsirado dėl *MJN GibCo* skirto 2012 m. išankstinio sprendimo dėl mokesčių poveikio galiojimo po 2013 m. gruodžio 31 d.
- 321 Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, kad sprendime išplėsti procedūrą pateiktos analizės ir ginčijamo sprendimo skirtumai, kiek jie susiję su vertinimo elementais, turinčiais lemiamą reikšmę kvalifikuojant *MJN GibCo* skirto 2012 m. išankstinio sprendimo dėl mokesčių poveikį po 2013 m. gruodžio 31 d. kaip individualią valstybės pagalbą, yra tokie, kad Komisija turėjo priimti sprendimą dėl klaidų ištaisymo arba antrąjį sprendimą išplėsti procedūrą, kad ieškovės galėtų veiksmingai dalyvauti procedūroje (žr. šio sprendimo 287 ir 289 punktus).

- 322 Be to, reikia pažymėti, kad ginčijamo sprendimo 212–215 konstatuojamosiose dalyse Komisija pripažino, jog ji atsisako argumento dėl 165 išankstinių sprendimų dėl mokesčių atrankumo, kuri nurodė sprendime išplėsti procedūrą. Taigi sprendime išplėsti procedūrą pateiktos analizės ir galutinio sprendimo skirtumai yra esminiai pakeitimai, galintys pakeisti minėto galutinio sprendimo prasmę.
- 323 Kaip matyti iš šio sprendimo 287–290 punktų, sprendimo išplėsti procedūrą ir ginčijamo sprendimo skirtumų, susijusių su vertinimo elementais, turinčiais lemiamą reikšmę kvalifikuojant *MJN GibCo* skirto 2012 m. išankstinio sprendimo dėl mokesčių poveikį po 2013 m. gruodžio 31 d. kaip individualią valstybės pagalbą, pakanka, kad būtų panaikintas ginčijamo sprendimo 2 straipsnis, kiek tai susiję su *MJN GibCo* skirtu 2012 m. išankstiniu sprendimu dėl mokesčių, ir nurodymas susigrąžinti pagalbą.
- 324 Taigi reikia pritarti ieškinio pirmajam pagrindui, kuriuo prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 2 straipsnį tiek, kiek jis susijęs su individualia valstybės pagalba, suteikta bendrovei *MJN GibCo* ir ieškovėms remiantis *MJN GibCo* skirtu 2012 m. išankstiniu sprendimu dėl mokesčių, ir panaikinti minėtą straipsnį bei to paties sprendimo 5 straipsnio 1 ir 2 dalis, kiek jos susijusios su šia pagalba, ir nereikia nagrinėti kitų ieškovių pateiktų ieškinio pagrindų.

D. Dėl trečiosios ieškinio dalies, kuria prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 5 straipsnį

- 325 Trečioje ieškinio dalyje ieškovės tvirtina, kad Komisija padarė teisės klaidą, kai konstatavo, jog Nyderlandų komandinės ūkinės bendrijos, bendrovės partnerės ir patronuojančioji bendrovė sudarė vieną ir tą patį ekonominį vienetą, o ginčijamo sprendimo 5 straipsnio 2 dalyje nusprendė, kad pagalba gali būti susigrąžinta iš šių ekonominių vienetą sudarančių subjektų, jei ji negalėtų būti susigrąžinta iš Gibraltare įsteigtos atitinkamos įmonės, t. y. šiuo atveju iš *MJN GibCo*.
- 326 Jos priekaištauja Komisijai dėl to, kad ši nesistengė įrodyti nei to, kad *MJN US* arba *Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific)* vykdė veiksmingą *MJN GibCo* kontrolę, kaip to reikalaujama pagal jurisprudenciją, nei to, kad *MJN Global Holdings* ir *MJ BV* gavo tiesioginę ar netiesioginę naudą iš bendrovei *MJN GibCo* tariamai suteiktos pagalbos.
- 327 Komisija ginčija šiuos argumentus.
- 328 Atsižvelgiant, pirma, į ieškinio atmetimą tiek, kiek juo prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalį ir nurodymą susigrąžinti pagalbą, susijusią su šia priemone, antra, į ginčijamo sprendimo 5 straipsnio 1 ir 2 dalių panaikinimą tiek, kiek jos susijusios su *MJN GibCo* ir ieškovėms suteikta individualia pagalba, ir, trečia, į tai, kad ginčijamo sprendimo 5 straipsnio 2 dalis susijusi tik su ginčijamo sprendimo 2 straipsnyje nurodytos pagalbos priemonės susigrąžinimu, nebereikia nagrinėti šių ieškovių pateiktų ieškinio pagrindų, kuriais prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 5 straipsnio 2 dalį tiek, kiek ji su jomis susijusi.

IV. Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 329 Pagal Procedūros reglamento 134 straipsnio 3 dalį, jeigu kiekvienos šalies dalis reikalavimų patenkinama, o dalis atmetama, kiekviena šalis padengia savo bylinėjimosi išlaidas. Kadangi dalis ieškovių ir Komisijos reikalavimų buvo atmesta, reikia nurodyti kiekvienai šaliai padengti savo bylinėjimosi išlaidas.

Remdamasis šiais motyvais,

BENDRASIS TEISMAS (antroji išplėstinė kolegija)

nusprendžia:

- 1. Panaikinti 2018 m. gruodžio 19 d. Komisijos sprendimą (ES) 2019/700 dėl valstybės pagalbos SA.34914 (2013/C), kurią Jungtinė Karalystė suteikė patvirtindama Gibraltaro pelno mokesčio tvarką, tiek, kiek jo 2 straipsnyje nustatyta, kad individuali valstybės pagalba, kurią Gibraltaro vyriausybė suteikė palikdama galioti *MJN Holdings (Gibraltar) Ltd.* skirtą išankstinį sprendimą dėl mokesčių po 2013 m. gruodžio 31 d., yra neteisėta ir nesuderinama su vidaus rinka, ir kiek jo 5 straipsnio 1 ir 2 dalyse nurodoma šią pagalbą susigrąžinti.**
- 2. Atmesti likusią ieškinio dalį.**
- 3. *Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd, MJN Global Holdings BV, Mead Johnson BV, Mead Johnson Nutrition Co.* ir Komisija padengia savo bylinėjimosi išlaidas.**

Tomljenović

Schalin

Škvařilová-Pelzl

Nõmm

Steinfatt

Paskelbta 2022 m. balandžio 6 d. viešame teismo posėdyje Liuksemburge.

Parašai.

Turinys

I.	Ginčo aplinkybės	2
A.	2010 m. <i>Income Tax Act</i> priėmimas ir 2012 m. išankstinio sprendimo dėl mokesčių dėl <i>MJN GibCo</i> priėmimas	2
B.	Administracinė procedūra Komisijoje	3
C.	Ginčijamas sprendimas	3
1.	„Mokesčio netaikymas“ pajamoms, gautoms iš pasyviųjų palūkanų ir autorinių atlyginimų (pagalbos schema)	4
2.	Penki išankstiniai sprendimai dėl mokesčių (individualios pagalbos priemonės)	5
D.	Ginčijamo sprendimo rezoliucinė dalis	7
II.	Procesas ir šalių reikalavimai	7
III.	Dėl teisės	8
A.	Dėl ieškinio struktūros	8
B.	Dėl pirmos ieškinio dalies, kuria prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalį, susijusią su pajamų iš autorinių atlyginimų neapmokestinimu, ir su šia priemone susijusį nurodymą susigrąžinti pagalbą	10
1.	Dėl ieškinio pagrindo, grindžiamo akivaizdžia vertinimo klaida, ESS 5 straipsnio pažeidimu, mokesčių suverenumo principo pažeidimu ir įgaliojimų viršijimu (pirmasis pagrindas, kuriuo prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalį)	10
2.	Dėl ieškinio pagrindų, grindžiamų akivaizdžiomis vertinimo klaidomis ir SESV 107 straipsnio 1 dalies pažeidimu (antrasis, trečiasis ir ketvirtasis pagrindai, kuriais prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalį)	14
a)	Pirminės pastabos	14
1)	Dėl ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalyje nurodytos pagalbos priemonės	14
2)	Dėl pranašumo ir atrankumo kriterijų nagrinėjimo	16
b)	Dėl Komisijos vertinimo, susijusio su referenciniu pagrindu ir įprastomis apmokestinimo taisyklėmis Gibraltare	17
1)	Dėl 2010 m. PMĮ tikslo ir apmokestinamųjų pajamų nustatymo pagal šį įstatymą	20
2)	Dėl teritoriškumo principo taikymo autoriniams atlyginimams	24
c)	Dėl pranašumo kriterijaus nagrinėjimo (antrasis ieškinio pagrindas, kuriuo prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalį)	28

1) Dėl antrojo pagrindo pirmojo priekaišto, grindžiamo pranašumo ir atrankumo kriterijų supainiojimu	29
2) Dėl antrojo pagrindo antrojo priekaišto, kuriuo ginčijamas mokesčių lengvatos buvimas	30
d) Dėl atrankumo nagrinėjimo (trečiasis pagrindas, kuriuo prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalį)	32
e) Dėl atrankiojo pranašumo apimties (ketvirtasis pagrindas, kuriuo prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalį)	37
3. Dėl ieškinio pagrindo, grindžiamo akivaizdžiomis vertinimo klaidomis ir Reglamento Nr. 659/1999 1 straipsnio c punkto pažeidimu (penktasis pagrindas, kuriuo prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalį)	38
a) Dėl pirmojo priekaišto, grindžiamo motyvavimo stoka, kaip tai suprantama pagal SESV 296 straipsnį	39
b) Dėl antrojo priekaišto, grindžiamo Reglamento Nr. 659/1999 1 straipsnio c punkto pažeidimu	40
C. Dėl antros ieškinio dalies, kuria prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 2 straipsnį tiek, kiek jis susijęs su <i>MJN GibCo</i> suteikta individualia valstybės pagalba, ir su šia priemone susijusį nurodymą susigrąžinti pagalbą	42
1. Pirminės pastabos dėl ginčijamo sprendimo 2 straipsnio taikymo srities	42
2. Dėl ieškinio pagrindo, grindžiamo SESV 108 straipsnio 2 dalies ir Reglamento Nr. 659/1999 6 straipsnio pažeidimu (pirmasis pagrindas, kuriuo prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 2 straipsnį)	45
D. Dėl trečiosios ieškinio dalies, kuria prašoma panaikinti ginčijamo sprendimo 5 straipsnį	54
IV. Dėl bylinėjimosi išlaidų	54