



Judikatūras krājums

VISPĀRĒJĀS TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta paplašinātā sastāvā)

2022. gada 6. aprīlī*

Valsts atbalsts – Atbalsta shēma, ko attiecībā uz ienākuma nodokli īstenojusi Gibraltāra valdība – Pasīvo procentu un autoratlīdzības ienākumu atbrīvojums no nodokļa – Nodokļu nolēmumi par labu daudznacionāliem uzņēmumiem – Komisijas lēmums, ar ko atbalsts atzīts par nesaderīgu ar iekšējo tirgu – Pienākums norādīt pamatojumu – Acīmredzama kļūda vērtējumā – Selektīva priekšrocība – Tiesības iesniegt apsēverumus

Lietā T-508/19

Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd, Singapūra (Singapūra),

MJN Global Holdings BV, Amsterdama (Nīderlande),

Mead Johnson BV, Neimegena [*Nijmegen*] (Nīderlande),

Mead Johnson Nutrition Co., Čikāga, Ilinoisa (Amerikas Savienotās Valstis),

ko pārstāv *C. Quigley, barrister, M. Whitehouse* un *P. Halford, solicitors*,

prasītāji,

pret

Eiropas Komisiju, ko pārstāv *L. Flynn, B. Stromsky* un *P. Němečková*, pārstāvji,

atbildētāja,

par prasību, kura ir pamatota ar LESD 263. pantu un ar kuru tiek lūgts daļēji atcelt Komisijas Lēmumu (ES) 2019/700 (2018. gada 19. decembris) par valsts atbalstu SA.34914 (2013/C), ko īstenojusi Apvienotā Karaliste attiecībā uz Gibraltāra uzņēmumu ienākumu nodokļa shēmu (OV 2019, L 119, 151. lpp.),

VISPĀRĒJĀ TIESA (otrā palāta paplašinātā sastāvā)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja *V. Tomljenoviča [V. Tomljenović]* (referente), tiesneši *F. Šalīns [F. Schalin]*, *P. Škvaržilova-Pelcla [P. Škvařilová-Pelzl]*, *I. Nemms [I. Nömm]* un *G. Šteinfate [G. Steinfatt]*,

sekretārs: *I. Polalis [I. Pollalis]*, administrators,

* Tiesvedības valoda – angļu.

nemot vērā rakstveida procesu un 2021. gada 28. jūnija tiesas sēdi,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

I. Tiesvedības priekšvēsture

A. 2010. gada *Income Tax Act* [2010. gada Likuma par ienākuma nodokli] un 2012. gada nodokļu nolēmuma par labu MJN GibCo pieņemšana

2011. gada 1. janvārī 2010. gada *Income Tax Act* (2010. gada Likums par [Gibraltāra uzņēmumu] ienākuma nodokli, turpmāk tekstā – “2010. gada LIN”) ir stājies spēkā un ar to tika aizstāts 1952. gada *Income Tax Act* (1952. gada Likums par [Gibraltāra uzņēmumu] ienākuma nodokli, turpmāk tekstā – “1952. gada LIN”). Ar 2010. gada LIN tika ieviesta vispārēja ienākuma nodokļa likme 10 % apmērā. Līdz 2010. gada LIN izdarītajiem grozījumiem, kas attiecībā uz pasīvo procentu ienākumiem ir stājušies spēkā 2013. gada 30. jūnijā un attiecībā uz autoratlīdzības ienākumiem – tā paša gada 31. decembrī (turpmāk tekstā – “2010. gada LIN 2013. gadā ieviestie grozījumi”), šie ienākumi nebija iekļauti Gibraltārā ar nodokli apliekamu ienākumu kategorijās, kas norādītas 2010. gada LIN 1. pielikumā.
- MJN Holdings (Gibraltar) Ltd* (turpmāk tekstā – “MJN GibCo”) līdz tā likvidācijai 2018. gada 16. oktobrī bija Gibraltārā reģistrēts uzņēmums, kas piederēja starptautiskajai grupai *Mead Johnson Nutrition* (turpmāk tekstā – “MJN grupa”), kura nodarbojās ar bērnu vai zīdaiņu pārtikas ražošanu. *MJN GibCo* kā komandītsabiedrības partnera darbība bija daļa *Mead Johnson Three CV* (turpmāk tekstā – “MJT CV”) kapitālā, kas ir saskaņā ar Nīderlandes tiesībām dibināta komandītsabiedrība (*commanditaire vennootschap*, turpmāk tekstā – “Nīderlandes CV”) un kas līdz tās likvidācijai 2017. gada 15. decembrī bija reģistrēta Nīderlandē.
- MJT CV* piederēja intelektuālā īpašuma tiesību licences (it īpaši patenti, preču zīmes un tehniskā informācija), uz kuru pamata tas pret autoratlīdzības samaksu piešķīra apakšlicences saskaņā ar Nīderlandes tiesībām dibinātam uzņēmumam *Mead Johnson BV* (turpmāk tekstā – “MJ BV”).
- MJT CV* akcionāri bija, pirmkārt, *MJN GibCo* (99,99 %) un, otrkārt, saskaņā ar Amerikas Savienoto Valstu tiesībām dibināts uzņēmums *MJN Asia Pacific Holding LLC* (0,01 %). *MJN GibCo* daļa *MJT CV* kapitālā piešķīra tam tiesības saņemt 99,99 % no pēdējā minētā uzņēmuma peļņas.
- Līdz 2017. gada jūnijam *MJN* grupas mātesuzņēmums bija Delavērā [*Delaware*] (Amerikas Savienotās Valstis) reģistrēts uzņēmums *Mead Johnson Nutrition Co.* (turpmāk tekstā – “MJN US”). Savukārt *Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd*, kas ir reģistrēts Singapūrā (Singapūra) un nodarbojas ar zīdaiņu pārtikas produktu ražošanu un tirdzniecību, bija mātesuzņēmums, kam pilnībā piederēja *MJN GibCo* līdz tā likvidācijai.
2012. gada 11. septembrī Gibraltāra nodokļu iestādes, saņēmušas pieprasījumu, ko tajā pašā dienā bija iesnieguši *MJN* grupas mātesuzņēmuma *MJN US* advokāti (turpmāk tekstā – “nodokļu nolēmuma pieprasījums”), attiecībā uz *MJN GibCo* pieņēma nodokļu nolēmumu, kurā bija apstiprināts, ka *MJT CV* autoratlīdzības ienākumi attiecībā uz *MJN GibCo* nav apliekami ar nodokli (turpmāk tekstā – “MJN GibCo 2012. gada nodokļu nolēmums”).

- 7 Nodokļu nolēmuma pieprasījumā bija precizēts, ka saskaņā ar Gibraltāra nodokļu tiesībām *MJT CV* ir uzskatāms par komandītsabiedrību. Pēc nodokļu nolēmuma pieprasījuma iesniedzēju domām, tā kā Gibraltāra nodokļu sistēmā šāda sabiedrība ir pārskatāma, visi no *MJT CV* gūtie autoratlīdzības ienākumi bija jāuzskata par tādiem, ko ir tieši guvis *MJN GibCo*. Tomēr tika norādīts, ka, pēc to domām, visi autoratlīdzības ienākumi, kurus varēja saņemt, neietilpa ar nodokli apliekamu ienākumu kategorijās saskaņā ar 2010. gada LIN (“*heads of charge taxable under the ITA 2010*”). Tādējādi Gibraltāra iestādēm tika lūgts apstiprināt šo 2010. gada LIN interpretāciju, kā arī to, ka visi *MJN GibCo* autoratlīdzības ienākumi, ņemot vērā tā dalību *MJT CV*, nerada pienākumu maksāt nodokli.
- 8 Ar *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmumu ienākuma nodokļa dienesti (*Income Tax Office*) atbildēja, ka, “pamatojoties uz [nodokļu nolēmuma pieprasījumā] minētajiem faktiem un apstākļiem, [Gibraltāra ienākuma nodokļa] komisāra vārdā tiek apstiprināts, ka [...] turpmākie [*MJN GibCo*] autoratlīdzības ienākumi [nav] apliekami ar nodokli saskaņā ar [2010. gada LIN] tiesību normām”.

B. Administratīvā procedūra Komisijā

- 9 Spānijas Karaliste 2012. gada 1. jūnijā iesniedza Komisijai sūdzību par iespējamo valsts atbalstu, ko saskaņā ar 2010. gada LIN izveidoto nodokļu sistēmu saņēma Gibraltāra ārzonas sabiedrības.
- 10 2013. gada 16. oktobrī Komisija uzsāka formālu izmeklēšanas procedūru (turpmāk tekstā – “nolēmums par procedūras sākšanu”), lai pārbaudītu, vai 2010. gada LIN paredzētā pasīvo procentu un autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli (“atbrīvojums no nodokļa” minētā nolēmuma tekstā) bija selektīva priekšrocība dažiem uzņēmumiem, ar ko tika pārkāptas Eiropas Savienības tiesību normas valsts atbalsta jomā.
- 11 Komisija 2014. gada 1. oktobrī informēja Apvienoto Karalisti par savu lēmumu izvērst LESD 108. panta 2. punktā paredzēto procedūru, lai iekļautu tajā Gibraltāra nodokļu nolēmumu praksi, it īpaši 165 nodokļu nolēmumu pieņemšanu (turpmāk tekstā – “lēmums par procedūras izvēršanu”).

C. Apstrīdētais lēmums

- 12 2018. gada 19. decembrī Komisija pieņēma Lēmumu (ES) 2019/700 (2018. gada 19. decembris) par valsts atbalstu SA.34914 (2013/C), ko īstenojusi Apvienotā Karaliste saistībā ar Gibraltāra uzņēmumu ienākuma nodokļa režīmu (OV 2019, L 119, 151. lpp.; turpmāk tekstā – “apstrīdētais lēmums”). Būtībā Komisija konstatēja, pirmkārt, ka pasīvo procentu un autoratlīdzības ienākumu “atbrīvojums no nodokļa”, kas tika piemērots Gibraltārā laikposmā no 2011. līdz 2013. gadam saskaņā ar 2010. gada LIN, bija prettiesiski īstenota un ar iekšējo tirgu nesaderīga valsts atbalsta shēma un, otrkārt, ka nodokļu režīms, ko Gibraltāra valdība bija piešķirusi ar nodokļu nolēmumiem pieciem Gibraltārā reģistrētajiem uzņēmumiem, kuriem bija dalība Nīderlandes *CV* un kuri guva pasīvo procentu un autoratlīdzības ienākumus (turpmāk tekstā – “pieci nodokļu nolēmumi”), bija prettiesisks un ar iekšējo tirgu nesaderīgs individuāls valsts atbalsts.

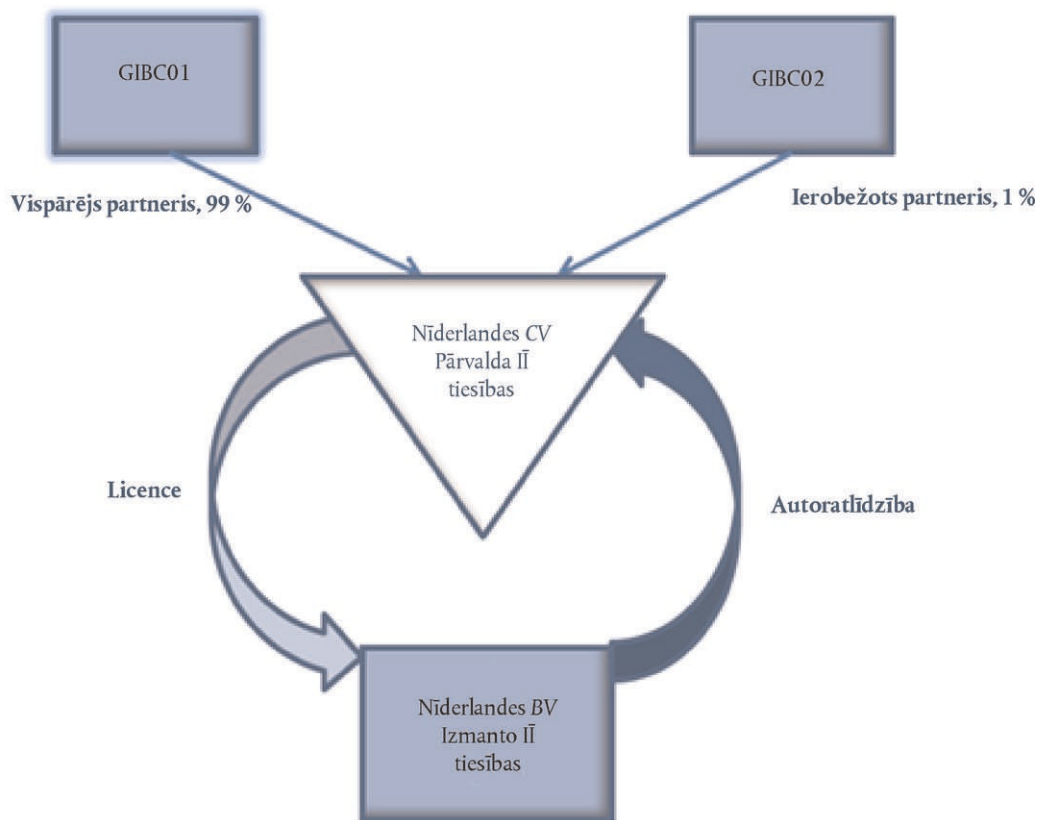
1. Pasīvo procentu un autoratlīdzības ienākumu “atbrīvojums no nodokļa” (atbalsta shēma)

- 13 Nolēmumā par procedūras sākšanu Komisija sākotnēji secināja, ka gan pasīvo procentu ienākumu “atbrīvojums no nodokļa” (turpmāk tekstā – “pasīvo procentu ienākumu neaplikšana ar nodokli”), gan autoratlīdzības ienākumu “atbrīvojums no nodokļa” (turpmāk tekstā – “autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli”) katrs atsevišķi bija atbalsta shēma. Lai ņemtu vērā grozījumus, kas 2013. gadā tika ieviesti 2010. gada LIN, saskaņā ar kuriem autoratlīdzības un pasīvo procentu ienākumi tika iekļauti Gibraltārā ar nodokli apliekamu ienākumu kategorijās, kas norādītas 2010. gada LIN 1. pielikumā, pēc nolēmuma par procedūras sākšanu pieņemšanas, Komisija apstrīdētā lēmuma piemērošanas jomā iekļāva tikai tos pasīvo procentu un autoratlīdzības ienākumus, kas saņemti vai kas bija jāsaņem no 2010. gada LIN spēkā stāšanās brīža (2010. gada 1. janvāris) līdz 2013. gada 30. jūnijam (attiecībā uz pasīvo procentu ienākumiem) vai līdz 2013. gada 31. decembrim (attiecībā uz autoratlīdzības ienākumiem).
- 14 Vērtējot priekšrocības kritēriju, Komisija būtībā konstatēja, ka pasīvo procentu un autoratlīdzības ienākumi, kurus guva uzņēmums Gibraltārā, parasti tika uzskatīti par tādiem, kas uzkrāti vai gūti Gibraltārā, un tādējādi Gibraltārā tie parasti bija apliekami ar nodokli saskaņā ar teritorialitātes principu. Tādējādi tā secināja, ka šis “atbrīvojums no nodokļa” samazināja maksājumu, kas citādi būtu jāveic uzņēmumiem, kuri gūst labumu no atbrīvojuma (apstrīdētā lēmuma 81.–83. apsvērums).
- 15 Komisija atbilstoši judikatūrai attiecībā uz nodokļu pasākumu materiālo selektivitāti savā selektivitātes vērtējumā vispirms norādīja, ka atsaucēs sistēma, kas bija jāņem vērā, vērtējot pasīvo procentu un autoratlīdzības ienākumu neaplikšanu ar nodokli, bija 2010. gada LIN, kura mērķis bija iekasēt ienākumu nodokli no nodokļa maksātājiem, kuri saņēma ienākumus, kas uzkrāti vai gūti Gibraltārā. Turklāt tā precizēja, ka pasīvo procentu un autoratlīdzības ienākumu “atbrīvojums no nodokļa” neizrietēja no nodokļu režīmā paredzētā formālā atbrīvojuma, bet no tā, ka šie ienākumi netika iekļauti Gibraltārā ar nodokli apliekamu ienākumu kategorijās, kas norādītas 2010. gada LIN 1. pielikumā, citiem vārdiem sakot, no “netieša atbrīvojuma no nodokļa” (apstrīdētā lēmuma 89.–93. apsvērums).
- 16 Turpinājumā Komisija izvērtēja to, vai pasīvo procentu un autoratlīdzības ienākumu neaplikšanas ar nodokli dēļ tika izveidots atšķirīgs nodokļu režīms līdzīgās situācijās esošiem uzņēmumiem. Tā norādīja, ka, ja nebūtu pasīvo procentu un autoratlīdzības ienākumu “atbrīvojuma no nodokļa”, tie būtu apliekami ar nodokli Gibraltārā saskaņā ar teritorialitātes principu.
- 17 Turklāt, norādījusi, ka, ja aplūkotais pasākums nebija formāla atkāpšanās no nodokļu režīma, bija jāņem vērā pasākuma ietekme, lai noskaidrotu, vai pasākums būtiski ietekmē konkrētu uzņēmumu grupu, Komisija, balstoties uz skaitļos izteiktiem datiem, uzskatīja, ka pasīvo procentu un autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli deva priekšrocību uzņēmumiem, kas piederēja daudznacionālām grupām un kuri veica tādas darbības kā aizdevumu grupas ietvaros vai tiesību izmantot nemateriālos aktīvus piešķiršana. Tā kā šie uzņēmumi, ņemot vērā 2010. gada LIN mērķi, bija tādā pašā tiesiskajā un faktiskajā situācijā kā visi pārējie uzņēmumi, kas saņem Gibraltārā uzkrātus vai gūtus ienākumus, Komisija no tā secināja, ka šie pasākumi bija *a priori* selektīvi (apstrīdētā lēmuma 94.–104. apsvērums).

- 18 Visbeidzot Komisija uzskatīja, ka pasīvo procentu un autoratlīdzības ienākumu neaplikšanu ar nodokli neattaisnoja 2010. gada LIN paredzētā nodokļu režīma loģika. Tā it īpaši noraidīja tādas Apvienotās Karalistes iestāžu minētos pamatojumus kā administratīvā pārvaldāmība (apstrīdētā lēmuma 105.–109. apsvērumi). Tādējādi Komisija uzskatīja, ka katrs no šiem pasākumiem bija prettiesiska un ar iekšējo tirgu nesaderīga atbalsta shēma.

2. Pieci nodokļu nolēmumi (individuāli atbalsta pasākumi)

- 19 Lēmumā par procedūras izvērsanu Komisija identificēja 165 nodokļu nolēmumus, kurus bija izdevušas Gibraltāra nodokļu iestādes, un sākotnēji secināja, ka tie bija būtiski selektīvi un ka tie, iespējams, bija valsts atbalsts.
- 20 Apstrīdētajā lēmumā Komisija uzskatīja, ka 160 no 165 izskatītajiem nodokļu nolēmumiem parastā Gibraltāra nodokļu sistēma tika piemērota kā parasti, bez iespējas secināt valsts atbalsta esamību cita iemesla dēļ (apstrīdētā lēmuma 132.–150. apsvērumi). Savukārt atlikušie pieci nodokļu nolēmumi, tostarp *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmums, kas bija jāpārbauda, tās ieskatā bija individuāli atbalsta pasākumi. Piecos nodokļu nolēmumos, kas palika spēkā pēc 2013. gadā izdarītajiem grozījumiem 2010. gada LIN, tostarp pēc 2015. gadā veiktajām revīzijām, Gibraltāra nodokļu iestādes to saņēmējiem apstiprināja, ka to autoratlīdzības ienākumi Nīderlandes CV līmenī, kuru kapitāldaļas tiem piederēja, nebija apliekami ar nodokli saskaņā ar 2010. gada LIN.
- 21 Vispirms Komisija apstrīdētā lēmuma 153. apsvērumā norādīja, ka pieci nodokļu nolēmumi vispārēji attiecās uz šādu grupas struktūru:



- 22 Komisija precizēja, ka saskaņā ar Apvienotās Karalistes iestāžu paziņojumiem Gibraltāra nodokļu iestādes uzskatīja, ka Nīderlandes CV gūtie ienākumi bija ienākumi, kurus Gibraltāra uzņēmumi, kas bija minēto CV dalībnieki, saņēma tieši. Tā piebilda, ka pēc grozījumu izdarīšanas 2010. gada LIN pasīvo procentu un autoratlīdzības ienākumi tika iekļauti ienākumu kategorijās, kas norādītas 2010. gada LIN 1. pielikumā, un kļuva apliekami ar nodokli Gibraltārā neatkarīgi no to izcelsmes, tādējādi šādi ienākumi Gibraltārā reģistrētu partneru limenī bija apliekami ar nodokli. Tādējādi Komisija apstrīdētā lēmuma 161. un 162. apsvērumā identificēja to pasīvo [procentu] vai autoratlīdzības ienākumu daļu, kas bija jāiekļauj piecu Gibraltārā reģistrēto uzņēmumu, kas bija šo nolēmumu saņēmēji, nodokļu bāzē un jāapliek ar nodokli saskaņā ar “parastajiem Gibraltāra” nodokļu noteikumiem. Tā norādīja, ka *MJN GibCo* piederēja 99,99 % no daļām un ka tā ar nodokli Gibraltārā apliekamā peļņa bija 330 785 918,10 Amerikas Savienoto Valstu dolāri (USD) 2014. gadā, 254 328 564,60 USD 2015. gadā un 232 375 224,15 USD 2016. gadā. Pēc tās domām, šīs daļas bija jāiekļauj *MJN GibCo* nodokļa bāzē un jāapliek ar nodokli saskaņā ar Gibraltāra nodokļu noteikumiem.
- 23 Attiecībā uz selektīvu priekšrocību Komisija vispirms uzskatīja, ka atbilstoša atsauces sistēma selektivitātes pārbaudes veikšanas vajadzībām bija 2010. gada LIN, un šajā ziņā norādīja uz apstrīdētā lēmuma 7.1.3.1. iedaļu par atbalsta shēmu selektivitātes pārbaudi saistībā ar pasīvo procentu un autoratlīdzības ienākumu neaplikšanu ar nodokli. Tā piebilda, ka saskaņā ar *common law* noteikumiem tā ienākumu vai ieņēmumu daļa, kas saņemta no CV kā partneruzņēmuma, bija jāņem vērā tā, it kā šī daļa būtu Gibraltārā reģistrēta uzņēmuma peļņa vai ieņēmumi.
- 24 Turpinājumā, runājot par laikposmu pirms grozījumu izdarīšanas 2013. gadā, Komisija konstatēja, ka nodokļu nolēmumos tika piemērotas apstrīdētā lēmuma 7. iedaļā aplūkotās atbalsta shēmas, kurās bija paredzēts pasīvo procentu un autoratlīdzības ienākumu atbrīvojums no nodokļa. Attiecībā uz laikposmu pēc šo grozījumu izdarīšanas tā norādīja, ka piecos nodokļu nolēmumos to saņēmējiem tika atļauts arī turpmāk gūt labumu no regulējuma par pasīvo procentu un autoratlīdzības ienākumu atbrīvojumu no nodokļa un no tā secināja, ka Gibraltāra nodokļu iestādes bija pagarinājušas šī režīma pastāvēšanu piecos individuālos gadījumos, kas bija atkāpe no parastā nodokļu režīma.
- 25 Visbeidzot Komisija uzskatīja, ka pieci Gibraltāra uzņēmumi, kas guva labumu no pieciem nodokļu nolēmumiem, bija juridiski un faktiski līdzīgā situācijā ar visiem uzņēmumiem – nodokļa maksātājiem, kuri saņēma Gibraltārā gūtus vai Gibraltārā uzkrātus ienākumus, kas bija apliekami ar nodokli Gibraltārā, un ka šo atkāpi nevarēja attaisnot ar sistēmas būtību un loģiku.
- 26 Runājot par identificētajiem atbalsta pasākumu saņēmējiem, Komisija uzskatīja, ka mātesuzņēmumi – Gibraltārā reģistrētu partneruzņēmumu īpašnieki – bija *in fine* šo pasākumu saņēmēji. Tā norādīja, ka pieci Gibraltāra uzņēmumi, kuri guva labumu no pieciem nodokļu nolēmumiem, tostarp *MJN GibCo*, bija lielu starptautisku grupu dalībnieki un ka grupu struktūra, kurā bija iekļauta viena Nīderlandes CV, deva priekšroku mātesuzņēmumiem, ļaujot tiem gūt peļņu no intelektuālā īpašuma tiesību izmantošanas, un šī peļņa netika aplikta ar nodokli. Komisija piebilda, ka uzņēmumu grupas struktūra, ko veido Nīderlandes uzņēmums ar ierobežotu atbildību, Nīderlandes CV, Gibraltāra partneruzņēmumi un mātesuzņēmums, bija viena ekonomiska vienība judikatūras izpratnē, tādējādi visi šie dažādie uzņēmumi bija jāuzskata par atbalsta pasākuma saņēmējiem, no kura šis uzņēmums bija guvis labumu.

D. Apstrīdētā lēmuma rezolutīvā daļa

27 Apstrīdētā lēmuma rezolutīvā daļa ir formulēta šādi:

“1. pants

1. Valsts atbalsta shēma, kas izpaudās kā pasīvo procentu ienākumu atbrīvojums no nodokļa un bija piemērojama Gibraltārā saskaņā ar 2010. gada [LIN] laikposmā no 2011. gada 1. janvāra līdz 2013. gada 30. jūnijam un ko Gibraltārs nelikumīgi īstenoja, pārkāpjot Līguma 108. panta 3. punktu, ir atbalsts, kas nav saderīgs ar iekšējo tirgu Līguma 107. panta 1. punkta izpratnē.

2. Valsts atbalsta shēma, kas izpaudās kā autoratlīdzības ienākumu atbrīvojums no aplikšanas ar nodokli un bija piemērojama Gibraltārā saskaņā ar 2010. gada [LIN] laikposmā no 2011. gada 1. janvāra līdz 2013. gada 31. decembrim un ko Gibraltārs nelikumīgi īstenoja, pārkāpjot Līguma 108. panta 3. punktu, ir atbalsts, kas nav saderīgs ar iekšējo tirgu Līguma 107. panta 1. punkta izpratnē.

2. pants

Individuālie valsts atbalsta pasākumi, ko Gibraltāra valdība piešķīra, pamatojoties uz nodokļu nolēmumiem [..], par labu pieciem Gibraltāra uzņēmumiem, kuri bija Nīderlandes [CV] dalībnieki, attiecībā uz to autoratlīdzības un pasīvo procentu ienākumiem un ko Apvienotā Karaliste nelikumīgi īstenoja, pārkāpjot Līguma 108. panta 3. punktu, nav saderīgi ar iekšējo tirgu Līguma 107. panta 1. punkta izpratnē.

[..]

5. pants

1. Apvienotā Karaliste atgūst no saņēmējiem visu nesaderīgo atbalstu, kas tika pašķirts, pamatojoties uz 1. pantā minētajām nodokļu shēmām vai 2. pantā minētajiem [pieciem] nodokļu nolēmumiem.

2. Visu individuālo atbalstu, kas tika piešķirts, pamatojoties uz 2. pantā minētajiem [pieciem] nodokļu nolēmumiem, un ko nevar atgūt no attiecīgā Gibraltāra uzņēmuma, atgūst no citām struktūrām, kas veido vienu saimniecisko vienību ar minēto Gibraltāra uzņēmumu, t. i., no attiecīgās Nīderlandes BV, Nīderlandes CV vai Gibraltāra uzņēmuma mātesuzņēmuma.

[..]”

II. Tiesvedība un lietas dalībnieku prasījumi

28 Ar prasības pieteikumu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2019. gada 15. jūlijā, prasītāji *Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific)*, *MJN Global Holdings BV*, *MJ BV* un *MJN US* cēla šo prasību.

29 Piemērojot Vispārējās tiesas Reglamenta 106. panta 2. punktu, prasītāji 2020. gada 27. martā iesniedza pamatotu pieteikumu par tiesas sēdes rīkošanu.

- 30 Pēc otrās palātas ierosinājuma Vispārējā tiesa, piemērojot tās Reglamenta 28. pantu, nolēma nosūtīt lietu izskatīšanai palātā paplašinātā sastāvā.
- 31 2021. gada 12. maijā Vispārējā tiesa uzdeva lietas dalībniekiem rakstveida jautājumus saistībā ar Reglamenta 89. panta 3. punktā paredzētajiem tiesvedības organizatoriskajiem pasākumiem. Lietas dalībnieki Vispārējās tiesas lūgumu izpildīja noteiktajā termiņā.
- 32 Vispārējā tiesa 2021. gada 28. jūnija tiesas sēdē uzklusēja lietas dalībnieku mutvārdu paskaidrojumus un to atbildes uz tās uzdotajiem jautājumiem.
- 33 Prasītāju prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:
- atcelt apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punktu, 2. pantu un 5. panta 1. un 2. punktu, ciktāl tie uz tiem attiecas;
 - piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus;
- 34 Komisijas prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:
- noraidīt prasību kā nepieņemamu vai nepamatotu;
 - piespriest prasītājam atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

III. Juridiskais pamatojums

- 35 Sākumā ir jānorāda, ka Komisija savā atbildes rakstā uz repliku atteicās atsaukties uz prasības pieteikuma nepieņemamību kā novēlotu.

A. Par prasības struktūru

- 36 Kā izriet no apstrīdētā lēmuma 13.–26. punkta un rezolutīvās daļas, apstrīdētais lēmums attiecas, pirmkārt, uz divām atbalsta shēmām, proti, pirmām kārtām, pasīvo procentu ienākumu neaplikšanu ar nodokli, kas minēta šī lēmuma 1. panta 1. punktā, un, otrām kārtām, autoratlīdzības ienākumu neaplikšanu ar nodokli, uz ko attiecas šī paša lēmuma 1. panta 2. punkts, un, otrkārt, uz pieciem individuāliem pasākumiem, kas tika piešķirti, pamatojoties uz šī paša lēmuma 2. pantā minētajiem pieciem nodokļu nolēmumiem.
- 37 Piecu nodokļu nolēmumu kā individuālu atbalsta pasākumu kvalifikācija laikposmā pēc 2013. gada 31. decembra (no šī datuma atbalsta shēmas tika izbeigtas) ir pilnībā neatkarīga no pasīvo procentu un autoratlīdzības ienākumu neaplikšanas ar nodokli kā atbalsta shēmas kvalifikācijas. Tādējādi apstrīdētajā lēmumā ir divas dažādas iedaļas, kurās atsevišķi izvērtēti dažādi valsts atbalsta esamības kritēriji.
- 38 Turklāt apstrīdētā lēmuma 5. panta 1. un 2. punkts attiecas uz šī lēmuma 1. un 2. pantā minēto atbalsta pasākumu atgūšanu.
- 39 Prasības pieteikumā prasītāji lūdz daļēji atcelt apstrīdēto lēmumu, it īpaši minētā lēmuma 1. panta 2. punktu, 2. pantu, kā arī 5. panta 1. un 2. punktu, ciktāl tie ir piemērojami tiem.

- 40 Prasības pieteikumā ir trīs dažādas daļas. Prasības pirmās daļas mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta atcelšanu, ciktāl autoratlīdzības ienākumu neaplikšanu ar nodokli Komisija kvalificēja kā atbalsta shēmu, kā arī ar šo pasākumu saistīta atgūšanas rīkojuma atcelšanu. Prasības otrās daļas mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 2. panta, ciktāl Komisija tajā secināja, ka laikposmā līdz 2013. gada 31. decembrim un laikposmā pēc šī datuma *MJN GibCo* bija saņēmis atbalsta pasākumus saskaņā ar *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmumu, kā arī ar šiem pasākumiem saistīto pasākumu atgūšanas rīkojuma atcelšanu. Savukārt prasības trešās daļas mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 5. panta 2. punkta atcelšanu, ciktāl Komisija izdeva rīkojumu par atbalsta pasākumu atgūšanu no *MJN GibCo* un attiecīgā gadījumā – no prasītājiem.
- 41 Turpinājumā ir jāaplūko katra no šīm daļām.
- 42 Šajā ziņā Komisija apgalvo, ka, lai šī prasība tiktu apmierināta, prasītājiem vienlaikus ir efektīvi jāapstrīd apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkts un 2. pants. Turklāt tā uzsver, ka, ja prasība tiktu daļēji apmierināta, apstrīdētā lēmuma 5. pantā noteiktās atgūšanas rīkojuma apstrīdēšanu var pieņemt tikai attiecībā uz to atbalsta daļu, attiecībā uz kuru prasība tika apmierināta, un tikai ciktāl tā attiecas uz prasītājiem. Savukārt prasītāji apgalvo, ka, tā kā prasības pieteikumā ir dažādas daļas, kuru mērķis ir apstrīdēt pantus, kas atšķiras no apstrīdētā lēmuma rezolutīvās daļas, tās var uzvarēt strīdā attiecībā uz vienu no diviem vai abiem pantiem, uz ko attiecas prasības pieteikums.
- 43 Saskaņā ar judikatūru tas vien, ka Vispārējā tiesa kādu prasības pamatu, ko prasītājs izvirzījis savas prasības atcelt tiesību aktu atbalstam, ir atzinusi par pamatotu, neļauj tai uzreiz atcelt apstrīdēto tiesību aktu pilnā apmērā. Aktu pilnā apmērā nevar atcelt, ja ir acīmredzams, ka attiecīgais prasības pamats, kas attiecas vienīgi uz kādu konkrētu apstrīdētā tiesību akta aspektu, ir tāds, kas var būt par pamatu tikai daļējai atcelšanai (spriedums, 2008. gada 11. decembris, Komisija/*Département du Loiret* (C-295/07 P, EU:C:2008:707, 104. punkts).
- 44 Tomēr saskaņā ar judikatūru Savienības tiesību aktu var daļēji atcelt tikai tad, ja no pārējās akta daļas ir iespējams nodalīt noteikumus, kurus tiek prasīts atcelt. Šī prasība attiecībā uz nodalīšanu nav izpildīta, ja tiesību akta daļējas atcelšanas rezultātā tiek grozīta šī akta būtība (skat. spriedumu, 2008. gada 11. decembris, Komisija/*Département du Loiret* (C-295/07 P, EU:C:2008:707, 105. un 106. punkts un tajos minētā judikatūra).
- 45 Vispirms ir jākonstatē, ka dažādo prasības pieteikuma daļu mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma daļēju atcelšanu un tās attiecas uz dažādiem šī lēmuma rezolutīvās daļas punktiem, kas attiecas uz pilnīgi atšķirīgiem un neatkarīgiem atbalsta pasākumiem, tādējādi tas, ja daži šo daļu pamatojumam izvirzītie pamati būtu jāpieņem, var izraisīt vienīgi apstrīdētā lēmuma daļēju atcelšanu. Turpinājumā, kā prasītāji apstiprināja tiesas sēdē mutvārdu paskaidrojumu uzklaušanai, to prasības pieteikuma vienīgais mērķis ir atcelt apstrīdētā lēmuma 2. pantu, ciktāl tas attiecas uz *MJN GibCo* piešķirto atbalstu, un nevis uz individuālu atbalstu, kas piešķirts pārējo četru nodokļu nolēmumu saņēmējiem, tādējādi, ja pamati, kuru mērķis ir panākt šī panta atcelšanu, tiktu pieņemti, tas izraisītu tikai minētā panta atcelšanu, ciktāl tas attiecas uz atbalsta pasākumu, kuru saņēma *MJN GibCo* un prasītāji. Turklāt, lai arī iebildumi, kuru mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta vai minētā lēmuma 2. panta atcelšanu, ciktāl tie ir piemērojami prasītājiem, būtu jāpieņem, tas izraisītu apstrīdētā lēmuma 5. panta atcelšanu, ciktāl tā mērķis ir atgūt summas, kas tika samaksātas saistībā ar šajos dažādos rezolutīvās daļas punktos minētajiem atbalsta pasākumiem.

B. Par pirmo prasības daļu, kuras mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta attiecībā uz autoratlīdzības ienākumu neaplikšanu ar nodokli, kā arī ar šo pasākumu saistīta atgūšanas rīkojuma atcelšanu

- 46 Lai pamatotu prasības pirmo daļu, kuras mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta, kā arī 5. panta 1. punkta atcelšanu, ciktāl šīs tiesību normas ir piemērojamas prasītājiem, tie būtībā izvirza trīs pamatu virknes.
- 47 Pirmais pamats ir balstīts uz acīmredzamām kļūdām vērtējumā, LES 5. pantā nostiprinātā kompetences piešķiršanas principa pārkāpumu, nodokļu autonomijas principa un dalībvalstu nodokļu suverenitātes neievērošanu, kā arī Komisijas pilnvaru pārsniegšanu (prasības pieteikuma pirmās daļas b) iedaļa).
- 48 Otrais, trešais un ceturtais pamats ir balstīts uz acīmredzamām kļūdām vērtējumā un LESD 107. panta 1. punkta pārkāpumu, ciktāl Komisija neesot pierādījusi ne priekšrocības esamību, ne tās selektīvo raksturu (prasības pieteikuma pirmās daļas c), d) un e) iedaļa).
- 49 Piektais pamats ir balstīts uz acīmredzamām kļūdām vērtējumā un Padomes Regulas (EK) Nr. 659/1999 (1999. gada 22. marts), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus [LESD 108. panta] piemērošanai (OV 1999, L 83, 1. lpp.), 1. panta c) punkta pārkāpumu, ciktāl Komisija uzskatīja, ka atbrīvojuma no nodokļa režīms bija pastāvošs atbalsts (prasības pieteikuma pirmās daļas f) iedaļa).
- 50 Turklāt prasības pieteikuma pirmās daļas a) iedaļā prasītāji identificē vairākas acīmredzamas kļūdas vērtējumā attiecībā uz 2010. gada LIN un 1952. gada LIN tiesību normu interpretāciju, uz ko attiecas vairāki pamati, kuru mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta atcelšanu.
- 51 Vispārējā tiesa secīgi izskatīs dažādus šā sprieduma 47.–49. punktā minētos pamatus un šajā ziņā aplūkos dažādas prasības pieteikuma pirmās daļas a) iedaļā norādītās kļūdas.

1. Par pirmo pamatu, kas balstīts uz acīmredzamu kļūdu vērtējumā, LES 5. panta pārkāpumu, nodokļu suverenitātes principa neievērošanu un pilnvaru pārsniegšanu (pirmais pamats, kura mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta atcelšanu)

- 52 Pirmajā pamatā, kura mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta atcelšanu, prasītāji būtībā apgalvo, ka Komisija esot pārkāpusi LES 5. pantā paredzēto kompetences piešķiršanas principu, kuru piemērojot, tiešo nodokļu joma ir atkarīga no dalībvalstu suverenitātes un kompetences, un tā esot pārsniegusi ar LES 17. panta 1. punktu piešķirtās pilnvaras, izmantojot savas pilnvaras valsts atbalsta jomā, lai cīnītos pret šķietamu divkāršu atbrīvojumu no nodokļa. Komisija tādējādi neesot ievērojusi LESD 116. pantā paredzēto procedūru, kas ļāva tai rīkoties, kad tā konstatēja, ka atšķirības starp dalībvalstu leģislatīvo tiesību aktu normām kropļo konkurences nosacījumus iekšējā tirgū.
- 53 Prasītāji uzsver, ka valsts atbalsta kontrole nekaitē dalībvalstu pilnvarām izvēlēties nodokļu režīmu, kuru tās uzskata par piemērotu, un šajā ziņā tās var suverēni noteikt ienākumu kategorijas un to aprēķināšanas veidu un ar nodokli apliekamu peļņu (nodokļa bāze). No judikatūras skaidri izrietot, ka priekšrocības esamība ir jānosaka, ņemot vērā tā saukto “parasto” aplikšanu ar nodokli, kas ir definēta valsts nodokļu tiesību normās, Komisijai neesot bijis kompetences autonomi definēt tā saukto “parasto” aplikšanu ar nodokli. Tādējādi, lai arī dalībvalstīm savas pilnvaras nodokļu jomā ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības, ar to Komisijai

- neesot piešķirtas pilnvaras paplašināt parasto nodokļu noteikumu, kas veido atbilstošu atsaucēs sistēmu, piemērošanas jomu, ne arī iejaukties dalībvalsts suverēnajos lēmumos, izņemot atkāpes no noteikumiem, kas veido minēto sistēmu.
- 54 Tomēr, pirmkārt, prasītāji apgalvo, ka Komisija esot pieļāvusi acīmredzamu kļūdu vērtējumā, konstatējot, ka 2010. gada LIN mērķis bija aplikēt ar nodokli visu uzņēmumu peļņu vai kapitāla pieaugumu, un uzskatot, ka (pasīvo) autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli bija atkāpe no 2010. gada LIN. Otrkārt, tie apgalvo, ka Komisija esot pārāk plaši piemērojusi LESD 107. panta 1. punktu un principu, saskaņā ar kuru valsts atbalstu nosaka atbilstoši to sekām un ka izskatāmā lieta atšķiras no lietām, kurās pasludināts 2011. gada 15. novembra spriedums Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732), un 2016. gada 21. decembra spriedums Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981), kas minēti apstrīdētajā lēmumā.
- 55 Komisija nepiekrīt šiem argumentiem.
- 56 Pirmkārt, attiecībā uz apgalvojumu par LES 5. panta pārkāpumu ir jāatgādina, ka ārpus jomām, kurās Savienības nodokļu tiesības ir saskaņotas, katra nodokļa raksturīgo iezīmju noteikšana ietilpst dalībvalstu rīcības brīvībā, ievērojot tās autonomiju nodokļu jomā, taču šīs brīvības izmantošanā katrā ziņā ir jāievēro Savienības tiesības. Tas konkrēti attiecas ne tikai uz nodokļa likmes izvēli, kas var būt proporcionāla vai progresīva, bet arī uz nodokļa bāzes un nodokļa iekasējamības gadījuma noteikšanu (spriedums, 2021. gada 16. marts, Komisija/Polija (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 38. punkts).
- 57 Tomēr saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai gan tiešie nodokļi Savienības tiesību pašreizējā attīstības stadijā ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm tā tomēr ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības (skat. spriedumu, 2012. gada 12. jūlijs, Komisija/Spānija (C-269/09, EU:C:2012:439, 47. punkts un tajā minētā judikatūra). Tādējādi dalībvalstu iejaukšanās tādās Eiropas Savienībā nesaskaņotajās jomās kā tiešie nodokļi nav izslēgta no tiesiskā regulējuma par valsts atbalsta pārbaudi piemērošanas jomas.
- 58 Proti, dalībvalstīm ir jāīsteno sava kompetence nodokļu jomā saskaņā ar Savienības tiesībām un šajos apstākļos ir jāatturas pieņemt tādi nodokļu pasākumi, kuri var būt ar iekšējo tirgu nesaderīgs valsts atbalsts (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2010. gada 3. jūnijs, Komisija/Spānija, C-487/08, EU:C:2010:310, 37. punkts).
- 59 Tādējādi Komisija var kvalificēt nodokļu pasākumu kā valsts atbalstu, ja vien ir izpildīti šādas kvalifikācijas nosacījumi (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1974. gada 2. jūlijs, Itālija/Komisija, 173/73, EU:C:1974:71, 28. punkts; 2006. gada 22. jūnijs, Beļģija un *Forum 187*/Komisija, C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416, 81. punkts, un 2015. gada 25. marts, Beļģija/Komisija, T-538/11, EU:T:2015:188, 65. un 66. punkts).
- 60 Tomēr, runājot par nosacījumu, ka ar attiecīgo pasākumu tiek piešķirta ekonomiska priekšrocība, ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru par valsts atbalstu tiek uzskatīti visu veidu iejaukšanās pasākumi, ar kuriem tieši vai netieši var tikt atbalstīti atsevišķi uzņēmumi vai kas ir uzskatāmi par tādu ekonomisko priekšrocību, ko saņēmējs uzņēmums parastos tirgus apstākļos nebūtu varējis gūt (skat. spriedumu, 2010. gada 2. septembris, Komisija/*Deutsche Post*, C-399/08 P, EU:C:2010:481, 40. punkts un tajā minētā judikatūra; spriedumu, 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa* un *Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, 21. punkts).

- 61 Precīzāk, pasākums, ar kuru valsts iestādes atsevišķiem uzņēmumiem piešķir nodokļu atbrīvojumu, kas, kaut arī nav valsts līdzekļu piešķiršana, rada saņēmējiem finansiāli izdevīgāku stāvokli nekā pārējiem nodokļu maksātājiem, ir uzskatāms par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē (spriedums, 1994. gada 15. marts, *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, 14. punkts), skat. arī spriedumu, 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* u.c., no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 46. punkts un tajā minētā judikatūra). Turklāt nodokļu pasākumu gadījumā pašu priekšrocību var konstatēt, vienīgi to salīdzinot ar tā saucamajiem “normālajiem” nodokļiem (spriedums, 2006. gada 6. septembris, Portugāle/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, 56. punkts), vai to salīdzinot ar nodokļu noteikumiem, kurus ir noteikusi dalībvalsts, īstenojot savu autonomiju nodokļu jomā.
- 62 Tādējādi dalībvalstu autonomija nodokļu jomā nenozīmē, ka LESD 107. pants nav piemērojams visiem tiem nodokļu pasākumiem, kas it īpaši ietekmē nodokļu bāzi, ko ir ņēmušas vērā nodokļu iestādes. Proti, ja nodokļu pasākums faktiski rada diskrimināciju starp līdzīgā situācijā esošiem uzņēmumiem attiecībā uz parastā nodokļu sistēmā, kura veido atsaucē sistēmu, kas ir jāņem vērā, izvirzīto mērķi, un tādējādi pasākuma saņēmējiem tiek piešķirtas selektīvas priekšrocības, kas dod priekšroku “atsevišķiem” uzņēmumiem vai “atsevišķu” preču ražošanai, to var uzskatīt par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 15. novembris, Komisija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 104. punkts).
- 63 No visa iepriekš minētā izriet, ka Komisija, kuras kompetencē ir nodrošināt LESD 107. panta ievērošanu, nepārsniedza savas pilnvaras, kad tā izvērtēja autoratlīdzības ienākumu neaplikšanu ar nodokli, lai pārbaudītu, vai šis pasākums bija atbalsta shēma un, ja tas tā bija, vai tas bija saderīgs ar iekšējo tirgu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.
- 64 Nevienš no prasītāju argumentiem nevar atspēkot šo konstatējumu.
- 65 Pirmkārt, no šā sprieduma 57. punktā minētās judikatūras izriet, ka šajā Savienības tiesību attīstības stadijā Komisijai nav kompetences autonomi noteikt integrēta uzņēmuma “parasto” aplikšanu ar nodokļiem, neņemot vērā valstu nodokļu tiesību normas. Tomēr ir jānorāda, ka, novērtējot priekšrocības un selektivitātes kritērijus, Komisija ir atsaukusies uz Gibraltārā piemērojamām nodokļu tiesību normām, proti, 2010. gada LIN tiesību normām, it īpaši minētā likuma 11., 16. un 74. pantu un tā 1. pielikumu, kā arī Apvienotās Karalistes un Gibraltāra iestāžu apsvērumiem, kuru mērķis ir izskaidrot ar 2010. gada LIN ieviestā nodokļu režīma saturu un pamatprincipus. Tādējādi, pretēji tam, ko apgalvo prasītāji, Komisija nav atsevišķi definējusi tā saukto “parasto” aplikšanu ar nodokli un izskatāmajā lietā nevarēja pārkāpt kompetences piešķiršanas principu.
- 66 Otrkārt, interpretējot Gibraltārā piemērojamās nodokļu tiesību normas, Komisija nevar neņemt vērā dalībvalstīm rezervēto kompetenci tiešo nodokļu jomā. Proti, pārbaudot nodokļu pasākumus valsts atbalsta jomā, Komisija var izvērtēt valsts nodokļu tiesību normas; attiecīgā gadījumā šo vērtējumu var apstrīdēt attiecīgā dalībvalsts vai iespējamās ieinteresētās puses, iesniedzot Vispārējā tiesā prasības pieteikumu atcelt tiesību aktu.
- 67 Šajā ziņā jāuzsver, ka Komisija savā Gibraltārā piemērojamo nodokļu tiesību normu vērtējumā ir balstījusies uz Apvienotās Karalistes un Gibraltāra iestāžu sniegto informāciju. It īpaši, kā izriet no apstrīdētā lēmuma 93. apsvēruma un apstrīdētā lēmuma 46. zemsvītras piezīmes, Komisija

- definēja atsauces sistēmu, iekļaujot parastās aplikšanas ar nodokli pamatprincipus, kā arī šī režīma mērķi, pamatojoties uz informāciju, kuru sniegušas Apvienotās Karalistes iestādes administratīvajā procedūrā.
- 68 Treškārt, kā iebildumu raksta 75. punktā norādīja Komisija, tās pilnvaras pārbaudīt valsts atbalstu nodokļu jomā esamību neaprobežojas tikai ar to, ka pastāv formāla atkāpe no valsts nodokļu tiesību normas. Proti, vērtējot valsts pasākuma sekas saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu, regulējuma metodei nav nozīmes (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 79. punkts). Tādējādi, pretēji tam, ko apgalvo prasītāji, Komisija nav pārsniegusi savas pilnvaras, pārbaudot kādas ienākumu kategorijas neaplikšanu ar nodokli vai to neiekļaušanu ar nodokli apliekamu ienākumu kategorijās, ņemot vērā ar 2010. gada LIN ieviestos nodokļu režīma pamatprincipus.
- 69 Ceturtkārt, prasītāju apgalvotās kļūdas vērtējumā un pārkāpumi, it īpaši, ciktāl tie attiecas uz 2010. gada LIN mērķa un pamatprincipu identificēšanu, pierādījumu nenorādīšanu par iespējamu diskriminēšanu, kā arī 2011. gada 15. novembra sprieduma Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732) un 2016. gada 21. decembra sprieduma Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981) piemērošanu šajā lietā, ir neefektīvi, lai konstatētu iespējamu Komisijas kompetences neesamību. Gluži pretēji, šādi argumenti ir vērsti uz Komisijas pieļautajām acīmredzamajām kļūdām vērtējumā un LESD 107. panta pārkāpumu vai arī pieļautajām kļūdām un pārkāpumiem tās kompetences īstenošanā.
- 70 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, ir jākonstatē, ka, pieņemot apstrīdēto lēmumu, Komisija nav pārkāpusi LES 5. pantu.
- 71 Otrkārt, attiecībā uz pilnvaru nepareizu izmantošanu ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tiesību akts ir saistāms ar pilnvaru nepareizu izmantošanu vienīgi tad, ja, pamatojoties uz objektīvām, atbilstošām un saskanīgām pazīmēm, tiek pierādīts, ka tas ir pieņemts tikai vai vismaz galvenokārt, lai sasniegtu nevis tajā norādītos, bet gan citus mērķus, vai lai izvairītos no Līgumā īpaši paredzētas procedūras (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2013. gada 16. aprīlis, Spānija un Itālija/Padome, C-274/11 un C-295/11, EU:C:2013:240, 33. punkts, un 2018. gada 12. jūlijs, PA/Parlaments, T-608/16, nav publicēts, EU:T:2018:440, 42. punkts).
- 72 Tomēr izskatāmajā lietā Komisijai nevar pārmett pilnvaru nepareizu izmantošanu, pieņemot apstrīdēto lēmumu, kura mērķis pēc formālās izmeklēšanas posma pabeigšanas ir konstatēt, ka autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli ir ar iekšējo tirgu nesaderīgs valsts atbalsts.
- 73 Turklāt tikai apgalvojums vien, ka Komisija esot izmantojusi savas pilnvaras valsts atbalsta jomā, lai cīnītos pret šķietamu dubultu atbrīvojumu no nodokļa, nav objektīvu, atbilstīgu un saskanīgu pazīmju kopums, kas ļautu konstatēt tās mēģinājumu apiet LESD 116. pantā paredzēto procedūru. Papildus tam, ka apstrīdētā lēmuma mērķis nav apšaubīt teritorialitātes principa piemērošanu, ir jākonstatē, pirmkārt, ka vērtējumā, saskaņā ar kuru autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli ir jāuzskata par atbalsta pasākumu, netiek ņemts vērā jautājums par to, vai šādi ienākumi tiek aplikti ar nodokli citās nodokļu jurisdikcijās, un ka tas ir balstīts tikai uz Gibraltārā piemērojamiem nodokļu noteikumiem. Otrkārt, no apstrīdētā lēmuma neizriet, ka Komisija mēģināja saskaņot Gibraltārā piemērojamos nodokļu tiesību aktus ar tiesību aktiem, kas piemērojami dažādās dalībvalstīs.
- 74 Šajos apstākļos ir jākonstatē, ka Komisija nav pieļāvusi pilnvaru nepareizu izmantošanu.

75 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, pirmais pamats, kura mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta atcelšanu, ir jānoraida.

2. Par otro pamatu, kas balstīts uz acimredzamām kļūdām vērtējumā, LESD 107. panta 1. punkta pārkāpumu (otrais, trešais un ceturtais pamats, kuru mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta atcelšanu)

76 Būtībā otrais, trešais un ceturtais pamats, kuru mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta atcelšanu, ir balstīti uz acimredzamām kļūdām vērtējumā un LESD 107. panta 1. punkta pārkāpumu, ciktāl Komisija uzskatīja, ka, neapliekot ar nodokli autoratlīdzības ienākumus, tika piešķirta selektīva priekšrocība tās saņēmējiem. Prasītāji apstrīd, pirmkārt, priekšrocības vērtējumu (otrais pamats, kura mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta atcelšanu), otrkārt, secinājumus attiecībā selektivitāti (trešais pamats, kura mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta atcelšanu) un, treškārt, Komisijas konstatētās selektīvās priekšrocības apjomu (trešais pamats, kura mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta atcelšanu). Dažādi prasītāju izvirzītie pamati attiecas uz prasības pieteikuma pirmās daļas a) iedaļā identificētajām acimredzamām kļūdām Gibraltāra nodokļu tiesību satura un tvēruma vērtējumā.

a) Ievada apsvērumi

1) Par atbalsta pasākumu, uz ko attiecas apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkts

77 Sākumā ir jāatgādina, ka minētā lēmuma 1. panta 2. punktā aplūkotais pasākums, kā tas izriet no apstrīdētā lēmuma 28., 33., 82. apsvēruma, ir autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli, ko Komisija kvalificēja kā “autoratlīdzības ienākumu atbrīvojumu no nodokļa”. Kā apstrīdētā lēmuma 28., 33. un 93. apsvērumā norādījusi Komisija, šīs neaplikšanas ar nodokli pamatā ir tas, ka autoratlīdzības ienākumi Gibraltārā netika iekļauti ar nodokli apliekamu ienākumu kategorijās, kas minētas 2010. gada LIN 1. pielikumā, kurā ir izsmēļoši norādītas Gibraltārā ar nodokli apliekamas ienākumu kategorijas.

78 Šajā ziņā ir jānorāda, pirmkārt, ka no nolēmuma par procedūras sākšanu (skat. it īpaši minētā lēmuma 34. apsvērumu), saskaņā ar kuru ir jāinterpretē apstrīdētais lēmums, izriet, ka apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punktā aplūkotais pasākums ir tieši autoratlīdzības ienākumu kā pasīvo ienākumu (*passive income*) neaplikšana ar nodokli. Šāda interpretācija izriet arī no apstrīdētā lēmuma 76. apsvēruma, lasot to kopsakarā ar minētā lēmuma 25. zemsvītras piezīmi, kurā Komisija paskaidrojusi, ka apstrīdētajā lēmumā iekļautais vērtējums attiecas tikai uz pasīvajiem procentiem un autoratlīdzību un nevis uz citām pasīvo ienākumu kategorijām. Otrkārt, kā precizēts apstrīdētā lēmuma 76. apsvērumā, autoratlīdzības ienākumu neaplikšanas ar nodokli pārbaude attiecās tikai uz laikposmu no 2011. gada 1. janvāra līdz 2013. gada 31. decembrim.

79 Tomēr, pirmkārt, ciktāl prasītāji apgalvo, ka Komisija pasīvo procentu un autoratlīdzības ienākumu neaplikšanu ar nodokli esot kļūdaini kvalificējusi kā “netiešu atbrīvojumu no nodokļa” un neesot ievērojusi to, ka saskaņā ar 2010. gada LIN 11. pantu Gibraltārā ar nodokli bija apliekami tikai tie ienākumi, kas ietilpa kādā no 1. pielikumā minētajām kategorijām, ir jānorāda, ka apstrīdētā lēmuma 93. apsvērumā Komisija ir ņēmusi vērā, ka saskaņā ar 2010. gada LIN 11. pantu Gibraltārā ar nodokli bija apliekami tikai tie ienākumi, kas ietilpa kādā no 2010. gada LIN 1. pielikumā norādītajām kategorijām. Proti, apstrīdētajā lēmumā tā ir paskaidrojusi, ka autoratlīdzības neaplikšana ar nodokli ir “netiešs atbrīvojums no nodokļa”, ciktāl autoratlīdzības

ienākumi nav iekļauti Gibraltārā ar nodokli apliekamu ienākumu kategorijās, kas norādītas 1. pielikumā, un ietilpst 2010. gada LIN noteiktā nodokļu režīma piemērošanas jomā. No apstrīdētā lēmuma 28., 32. un 33. apsvēruma, kā arī no 17. zemsvītras piezīmes izriet, ka Komisija ir ņēmusi vērā, ka no 2011. gada 1. janvāra līdz 2013. gada 31. decembrim autoratlīdzības ienākumi neietilpa Gibraltārā ar nodokli apliekamu ienākumu kategorijās, kas norādītas 2010. gada LIN 1. pielikumā, un nebija apliekami ar nodokli.

- 80 Turklāt šajā ziņā ir jāatgādina: no pastāvīgās judikatūras izriet, ka LESD 107. panta 1. punktā nav paredzēts nodalījums atkarībā no tā, kādi ir valsts intervences pasākuma iemesli vai mērķi, bet šie pasākumi ir definēti, ņemot vērā to radītās sekas, un tādējādi neatkarīgi no izmantotajām metodēm (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 87. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 81 Tādējādi tas, ka autoratlīdzības ienākumi nebija apliekami ar ienākumu nodokli Gibraltārā, jo tie nebija iekļauti 2010. gada LIN 1. pielikumā ienākumu minētajās kategorijās, radīja tādas pašas sekas, it kā šī ienākumu kategorija būtu iekļauta minētajā sarakstā, bet formāli būtu atbrīvota no nodokļa. Proti, kā būtībā norādījis ģenerāladvokāts M. Kampos Sančess-Bordona [*M. Campos Sánchez-Bordona*] secinājumos lietā *Wereldhave Belgium* u.c. (C-448/15, EU:C:2016:808, 40. un 42. punkts), nodokļa neuzlikšanas gadījumā nenotiek ar nodokli apliekams darījums, savukārt šāds darījums tiek noslēgts gadījumā, kad tiek piešķirts atbrīvojums no nodokļa. Šajā pēdējā minētajā gadījumā teorētiski rodas galvenais nodokļa maksāšanas pienākums, bet nodokļa maksātājs pēc likuma tiek pilnībā vai daļēji atbrīvots no tā maksāšanas un tas no viņa nav iekasējams. Tādējādi “neaplikšana ar nodokli” un “atbrīvojums no nodokļa” rada tādas pašas sekas, proti, nodokļa neuzlikšanu. No tā izriet, ka Komisija nav pieļāvusi kļūdu, autoratlīdzības ienākumu neaplikšanu ar nodokli kvalificējot kā “netiešu atbrīvojumu no nodokļa”.
- 82 Otrkārt, ciktāl prasītāji apstrīd apstrīdētā lēmuma 33. apsvērumā pausto apgalvojumu, ka saskaņā ar 2010. gada LIN autoratlīdzības ienākumi nekad nav aplikti ar nodokli, un apgalvo, ka šādi ienākumi, tostarp līdz 2013. gadam, kad 2010. gada LIN tika ieviesti grozījumi, bija iekļauti 2010. gada LIN 1. pielikumā norādītajā A ienākumu kategorijā, proti, kas ir peļņa no “uzņēmējdarbības, komerciālās un profesionālās darbības”, ir jānorāda šādi.
- 83 Kā izriet no šā sprieduma 77. un 78. punkta, minētā lēmuma 1. panta 2. punktā aplūkotais pasākums ir autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli, ko Komisija kvalificēja kā “autoratlīdzības ienākumu atbrīvojumu no nodokļa”, kas izriet no autoratlīdzības ienākumu neiekļaušanas Gibraltārā ar nodokli apliekamu ienākumu kategorijās, kas norādītas 2010. gada LIN 1. pielikumā. Šis pasākums īpaši attiecas uz autoratlīdzības ienākumiem, ciktāl tie ir pasīvie ienākumi. Tomēr prasītāji atzīst, ka “tīri pasīvi” autoratlīdzības ienākumi, kas netiek gūti no uzņēmuma darbības, līdz 2014. gada 1. janvārim, kad stājās spēkā grozījumi, kas 2013. gadā tika izdarīti 2010. gada LIN, neietilpst nevienā ienākumu kategorijā, kas norādīta 2010. gada LIN 1. pielikumā, un šī iemesla dēļ tie nebija apliekami ar nodokli Gibraltārā.
- 84 No tā izriet, ka prasītāju apgalvotās kļūdas neatspēko konstatējumu, saskaņā ar kuru autoratlīdzības ienākumi, kas veido pasīvos ienākumus, principā nebija iekļauti ienākumu kategorijās, kas norādītas 2010. gada LIN 1. pielikumā, tā redakcijā, kas bija spēkā līdz 2014. gada 1. janvārim, un tādējādi tie nebija apliekami ar nodokli Gibraltārā. Tādējādi ar šiem argumentiem nevar apšaubīt apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta tiesiskumu, un tie ir jānoraida kā neefektīvi.

- 85 Jebkurā gadījumā Komisija nav pieļāvusi kļūdu, apgalvojot, ka autoratlīdzības ienākumi nebija apliekami ar nodokli Gibraltārā, nepārbaudot to, vai šos ienākumus varēja aplikēt ar nodokli saskaņā ar 2010. gada LIN 1. pielikumā minēto ienākumu A kategoriju.
- 86 Proti, Apvienotās Karalistes un Gibraltāra iestādes vairākos apsvērumos, kurus tās iesniedza administratīvajā procedūrā, pastāvīgi apstiprināja, ka autoratlīdzības ienākumi nebija apliekami ar nodokli Gibraltārā saskaņā ar 2010. gada LIN, tā redakcijā, kas bija spēkā no 2011. gada 1. janvāra līdz 2013. gada 31. decembrim. Turklāt Apvienotā Karaliste 2010. gada LIN prezentācijā, kas pievienota tās 2012. gada 14. septembra apsvērumiem, skaidri norādīja, ka šie autoratlīdzības ienākumi nebija iekļauti Gibraltārā ar nodokli apliekamu ienākumu kategorijās, kas norādītas 2010. gada LIN 1. pielikumā, un, it īpaši, ka tos nevarēja uzskatīt par peļņu, kas gūta no komerciālās vai uzņēmējdarbības, kas ietilpst minētā pielikuma ienākumu A kategorijā.
- 87 Turklāt ir jānorāda, ka 2010. gada LIN interpretācija, saskaņā ar kuru autoratlīdzības ienākumi nekad nav bijuši apliekami ar nodokli Gibraltārā, ir saderīga ar 2012. gada 11. septembra nodokļu nolēmuma pieprasījuma saturu, pamatojoties uz kuru tika pieņemts *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmums. Proti, šajā dokumentā prasītāji norādīja, ka, pēc to domām, visi *MJN GibCo* gūtie autoratlīdzības ienākumi neietilpa nevienā no Gibraltārā ar nodokli apliekamu ienākumu kategorijās, kas norādītas 2010. gada LIN 1. pielikumā.
- 88 No tā izriet, ka Komisija nav pieļāvusi kļūdu, uzskatot, ka autoratlīdzības ienākumi nebija apliekami ar nodokli Gibraltārā no 2011. gada 1. janvāra līdz 2013. gada 31. decembrim, ne arī pārbaudot to, vai ar tādu pasākumu kā neaplikšana ar nodokli varēja piešķirt selektīvu priekšrocību tās saņēmējiem, un tādējādi tas var būt valsts atbalsts LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

2) Par priekšrocības un selektivitātes kritēriju vērtējumu

- 89 Saskaņā ar judikatūru, lai pasākumu kvalificētu par valsts atbalstu, ir jābūt izpildītiem visiem LESD 107. pantā minētajiem nosacījumiem. Tādējādi skaidri ir noteikts, ka, lai pasākumu varētu kvalificēt par “valsts atbalstu” šīs tiesību normas izpratnē, pirmkārt, tam jābūt saistītam ar valsts iejaukšanos vai valsts līdzekļu izmantošanu, otrkārt, šim iejaukšanās gadījumam jābūt tādā, kas var ietekmēt tirdzniecību starp dalībvalstīm, treškārt, tam jābūt tādā, ar ko tiek radīta selektīva priekšrocība tā saņēmējam, un, ceturtkārt, tam jābūt tādā, ar ko tiek izkropļota konkurence (skat. spriedumu, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 90 Šajā ziņā ir jānorāda, ka, vērtējot nodokļu pasākumus no LESD 107. panta 1. punkta skatpunkta, kā arī priekšrocības kritēriju un selektivitātes kritēriju, sākumā ir jānosaka parastie nodokļu noteikumi, kas ir atbilstoša atsauces sistēma šī vērtējuma veikšanai.
- 91 Pirmkārt, nodokļu pasākumu gadījumā pašu priekšrocību var konstatēt, tikai to salīdzinot ar tā saucamajiem “normālajiem” nodokļiem (spriedums, 2006. gada 6. septembris, Portugāle/Komisija (C-88/03, EU:C:2006:511, 56. punkts). Proti, ar šādu pasākumu tā saņēmējam tiek piešķirta tāda ekonomiska priekšrocība, ja ar to atvieglo nastu, kas parasti gulstas uz uzņēmuma budžetu, kurai šī iemesla dēļ, kaut arī tie nav subsidija šī jēdziena šaurā izpratnē, tomēr ir tāds pats raksturs un ir tādas pašas sekas (spriedums, 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa* un *Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, 22. punkts). Tādējādi tieši tā sauktie “parastie” nodokļi tiek noteikti atsauces sistēmā.

- 92 Otrkārt, lai valsts nodokļu pasākumu kvalificētu kā “selektīvu”, vispirms ir jāidentificē un jāpārbauda kopējā jeb “normālā” piemērojamā nodokļu sistēma attiecīgajā dalībvalstī (spriedums, 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* u.c., no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 49. punkts).
- 93 Turklāt jēdziena “atsauces sistēma” interpretāciju Komisija ir precizējusi Paziņojumā par LESD 107. panta 1. punktā minēto valsts atbalsta jēdzienu (OV 2016, C 262, 1. lpp.). Lai arī šis paziņojums nav saistošs Vispārējai tiesai, tas tomēr var kalpot par iedvesmas avotu (šajā nozīmē un pēc analogijas skat. spriedumu, 2017. gada 26. jūlijs, Čehijas Republika/Komisija, C-696/15 P, EU:C:2017:595, 53. punkts).
- 94 Paziņojuma par valsts atbalsta jēdzienu 133. punktā it īpaši ir norādīts, ka atsauces sistēmu veido saskaņotu noteikumu kopums, kuru vispārīgā veidā – pamatojoties uz objektīviem kritērijiem – piemēro visiem uzņēmumiem, uz kuriem attiecas šā noteikumu kopuma darbības joma, kāda tā definēta attiecīgajā mērķī. Minētajā Paziņojuma par valsts atbalsta jēdzienu punktā ir precizēts, ka bieži vien šie noteikumi definē ne vien sistēmas darbības tvērumu, bet arī tās piemērošanas nosacījumus, to uzņēmumu tiesības un pienākumus, uz kuriem tā attiecas, un sistēmas darbības tehniskos aspektus.
- 95 Lai arī izskatāmajā lietā prasītāji neapstrīd, ka Komisija 2010. gada LIN pamatoti uzskatījusi par parastajiem nodokļu noteikumiem, kas veidoja atbilstīgu atsauces sistēmu, lai pārbaudītu autoratlīdzības ienākumu neaplikšanu ar nodokli, pamatojot otro, trešo un ceturto pamatu, kuru mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta atcelšanu, tie apšaubā Komisijas sniegto interpretāciju, ciktāl tā attiecas uz 2010. gada LIN mērķi un saturu.
- 96 Tādējādi, pirmkārt, ir jāizskata prasītāju argumenti, kas izvirzīti, lai apstrīdētu Komisijas sniegto interpretāciju attiecībā uz parasto Gibraltāra uzņēmumu ienākumu aplikšanas ar nodokli noteikumu saturu un mērķi, kas veido atskaites sistēmu, un pēc tam, otrkārt, ir secīgi jāpārbauda dažādi pamati, kas izvirzīti, lai apstrīdētu Komisijas selektīvas priekšrocības vērtējumu.

b) Par Komisijas vērtējumiem attiecībā uz atsauces sistēmu un parastajiem nodokļu noteikumiem Gibraltārā

- 97 Kā izriet no apstrīdētā lēmuma 28.–30. apsvēruma, atbilstošās 2010. gada LIN tiesību normas, ciktāl tās attiecas uz Gibraltāra uzņēmumu ienākumu nodokļa režīmu, galvenokārt bija 11., 16. un 74. pants.
- 98 2010. gada LIN II daļā “Pienākums maksāt nodokli” (“*Charge to Tax*”) it īpaši bija iekļauts 2010. gada LIN 11. pants “Aplikšana ar nodokli” (“*The Charge to Taxation*”), kurā bija noteikts, ka:
- “1. Neskarot [2010. gada LIN] tiesību normas un noteikumus, nodokli maksā ikviens, kurš Gibraltārā ir guvis un uzkrājis ienākumus, kas norādīti 1. pielikuma A–C tabulā [...], piemērojot likmi, ko nosaka periodiski katram taksācijas gadam vai katram pārskata periodam.

[..]”

- 99 Redakcijā, kas piemērojama no 2011. gada 1. janvāra līdz 2013. gada 31. decembrim, 1. pielikumā “*Head of charges*”, uz ko tieši attiecas 2010. gada LIN 11. panta 1. punkts, bija minētas trīs Gibraltārā ar nodokli apliekamu ienākumu kategorijas, proti:
- A kategorijā bija iekļauta, pirmkārt, uzņēmuma vai trasta peļņa un ienākumi no jebkāda veida tirdzniecības, uzņēmējdarbības vai profesionālās darbības (*trade, business, profession or vocation*) un, otrkārt, ienākumi no nekustamā īpašuma (*real property*);
 - B kategorija attiecās uz nodarbinātu vai pašnodarbinātu personu ienākumiem;
 - C kategorija attiecās uz “Citiem ienākumiem” (*other income*), kas it īpaši ietvēra dividendes un ienākumus, kas gūti no pensiju fondiem un shēmām.
- 100 Turklāt jēdziens “uzkrāti vai gūti Gibraltārā”, kas lietots 2010. gada LIN 11. pantā, 2010. gada LIN 74. pantā bija definēts šādi:
- “a) neskarot b) punktu, to definē, atsaucoties uz vietu, kurā tiek veiktas darbības (vai lielākā daļa no darbībām), no kurām tiek gūta peļņa.
 - b) a) punkta vajadzībām uzskata, ka lielākā daļa darbību, no kurām uzņēmums gūst peļņu, tiek veikta Gibraltārā, ja:
 - i) uzņēmums, kura pamatā esošā uzņēmējdarbība, no kuras tas gūst ienākumus, saņem licenci un tiek regulēts saskaņā ar Gibraltāra tiesību aktiem;
 - ii) uzņēmums, kas saskaņā ar tiesību aktiem var veikt darījumus Gibraltārā, izmantojot filiāli vai jebkāda veida pastāvīgu pārstāvniecību, pamatojoties uz licenci, kas ir izsniegta citā jurisdikcijā, kam ir piekļuves tiesības Gibraltāram un kam tās neesamība gadījumā būtu nepieciešama šāda licence un kas tiktu reglamentēts Gibraltārā;
 - c) b) punktu nepiemēro Gibraltāra uzņēmuma filiālei vai pastāvīgai pārstāvniecībai, kas veic savu darbību ārpus Gibraltāra, ciktāl tā tiek veikta ārpus Gibraltāra.”
- 101 2010. gada LIN III daļā “Nodokļa aprēķināšana” (“*Computation of assessment*”) bija iekļauts 16. panta 1. punkts “Nodokļa bāze” (“*Basis of assessment*”), kurā bija noteikts:
- “1. Ja nav noteikts citādi, uzņēmuma ar nodokli apliekamā peļņa vai kapitāla pieaugums atbilst kopējai peļņas vai kapitāla pieauguma summai, ko uzņēmums reģistrējis pārskata periodā.”
- 102 Pirmkārt, prasītāji apgalvo, ka, tā kā Komisija nav ņēmusi vērā Gibraltāra uzņēmumu ienākuma nodokļa režīma “tabulāro” raksturu, tā esot kļūdaini uzskatījusi, ka 2010. gada LIN mērķis bija aplikēt ar nodokli uzņēmumu – nodokļa maksātāju – grāmatvedības peļņu un līdz ar to visus ienākumus. Otrkārt, tie apgalvo, ka Komisija esot kļūdaini uzskatījusi, ka saskaņā ar teritorialitātes principu Gibraltāra uzņēmumu gūtie autoratlīdzības ienākumi tika uzskatīti par uzkrātiem vai gūtiem Gibraltārā.
- 103 Tā kā lietas dalībnieki nav vienprātis par pierādīšanas pienākumu, kā arī par Komisijas vērtējumu pārbaudes apjomu, kas jāveic Vispārējai tiesai gadījumā, ja tā attiecas uz Gibraltāra nodokļu tiesību saturu un tvērumu, ir jānorāda, ka, pieņemot lēmumu valsts atbalsta jomā, valsts tiesību konstatēšana ir faktu jautājums (šajā ziņā skat. spriedumu, 2011. gada 21. decembris, A2A/Komisija, C-318/09 P, nav publicēts, EU:C:2011:856, 125. un tajā minētā judikatūra). Tādējādi jautājums par to, vai un cik pareizi Komisija interpretējusi valsts noteikumu saturu un

- tvērumu, ietilpst tiesas veiktajā faktu vērtējumā un ir pakļauts normām par pierādījumu administrēšanu un pierādīšanas pienākuma sadali (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 26. novembris, *Comunidad Autónoma del País Vasco* un *Itelazpi*/Komisija (T-462/13, EU:T:2015:902, 71. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 104 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka, veicot valsts atbalsta kontroli, Komisijai apstrīdētajā lēmumā principā ir jāsniedz pierādījumi ar šāda atbalsta esamību (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2007. gada 12. septembris, *Olympiaki Aeroporia Ypiresies*/Komisija, T-68/03, EU:T:2007:253, 34. punkts, un 2015. gada 25. jūnijs, *SACE* un *Sace BT*/Komisija, T-305/13, EU:T:2015:435, 95. punkts). Šajā ziņā attiecīgo pasākumu izmeklēšanas procedūra ir jāveic rūpīgi un objektīvi, lai galīgā lēmuma, kurā tiek konstatēta atbalsta pastāvēšana un attiecīgajā gadījumā tā nesaderība un pretiesiskums, pieņemšanas brīdī tās rīcībā būtu cik vien iespējams vispilnīgākie un visticamākie pierādījumi (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2010. gada 2. septembris, Komisija/*Scott* (C-290/07 P, EU:C:2010:480, 90. punkts, un 2014. gada 3. aprīlis, Francija/Komisija (C-559/12 P, EU:C:2014:217, 63. punkts).
- 105 Tomēr valsts atbalsta jomā šāds pierādīšanas pienākumu sadalījums ir pakļauts nosacījumam, ka Komisija un attiecīgā dalībvalsts ievēro to procesuālos pienākumus, šai iestādei īstenojot pilnvaras aicināt dalībvalsti tai sniegt visu nepieciešamo informāciju (skat. spriedumu, 2008. gada 28. novembris, *Hotel Cipriani* u.c./Komisija, T-254/00, T-270/00 un T-277/00, EU:T:2008:537, 232. punkts un tajā minētā judikatūra). Konkrētāk, attiecīgajai dalībvalstij saskaņā ar tās pienākumu sadarboties ar Komisiju un ieinteresētajām personām, kas ir pienācīgi aicinātas sniegt savus apsvērumus saskaņā ar LESD 108. panta 2. punktu, ir jānorāda savi argumenti un jāsniedz Komisijai visa informācija, kas var izskaidrot visus lietas faktus (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2008. gada 28. novembris, *Hotel Cipriani* u.c./Komisija, T-254/00, T-270/00 un T-277/00, EU:T:2008:537, 233. punkts).
- 106 Proti, Komisijai nav pienākuma pēc savas ierosmes un, balstoties uz pieņēmumiem, pārbaudīt, uz kuriem faktiskajiem un tiesiskajiem apstākļiem tai varēja tikt norādīts administratīvajā procedūrā (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1998. gada 2. aprīlis, Komisija/*Sytraval* un *Brink's France*, C-367/95 P, EU:C:1998:154, 60. punkts), un 2004. gada 14. janvāris, *Fleuren Compost*/Komisija, T-109/01, EU:T:2004:4, 49. punkts).
- 107 Visbeidzot ir jānorāda, ka, izskatot uz LESD 263. pantu balstītas prasības pieteikumu par tiesību akta atcelšanu, lēmuma valsts atbalsta jomā tiesiskums ir jāvērtē, ņemot vērā to informāciju, kura bija Komisijas rīcībā šī lēmuma pieņemšanas brīdī (šajā ziņā skat. spriedumu, 2014. gada 16. jūlijs, *Zweckverband Tierkörperbeseitigung*/Komisija, T-309/12, nav publicēts, EU:T:2014:676, 97. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 108 Ņemot vērā šos principus, ir jāizvērtē dažādas kļūdas, kuras minēja prasītāji saistībā ar Komisijas veikto 2010. gada LIN satura un tvēruma vērtējumu.
- 1) *Par 2010. gada LIN mērķi un par tādu ienākumu identifikāciju, kuri saskaņā ar šo likumu ir apliekami ar nodokli*
- 109 Izvirzot pirmo argumentu virkni, prasītāji būtībā apstrīd Komisijas vērtējumus, saskaņā ar kuriem 2010. gada LIN mērķis bija aplikt ar nodokli visu grāmatvedības peļņu un tādējādi visus Gibraltārā uzkrātos vai gūtos ienākumus. Tie it īpaši pārmet Komisijai, ka tā nav ņēmusi vērā to, ka Gibraltārā ar nodokli bija apliekamas tikai dažas ienākumu kategorijas, kas norādītas 2010. gada LIN 1. pielikumā.

- 110 Prasītāji apgalvo, ka Komisija, it īpaši apstrīdētā lēmuma 90. apsvērumā, ir kļūdaini uzskatījusi, ka grāmatvedības peļņa bija Gibraltārā reģistrētu uzņēmumu nodokļa bāze un ka 2010. gada LIN mērķis bija aplikēt ar nodokli visu minēto uzņēmumu “grāmatvedības peļņu”, un tādējādi visi to ienākumi ietilpa 2010. gada LIN piemērošanas jomā. Proti, uzņēmumu ienākumi bija aplikami ar nodokli Gibraltārā tikai ar divkāršu nosacījumu: tie ietilpa “ar nodokli aplikamu ienākumu kategorijās”, kas norādītas 2010. gada LIN 1. pielikumā (2010. gada LIN 11. pants), un tie bija uzkrāti vai gūti Gibraltārā (2010. gada LIN 11. un 74. pants). Šajā ziņā prasītāji apgalvo, ka Gibraltāra nodokļu sistēma bija “tabulāra” sistēma, jo tajā bija paredzēta tikai konkrētu, tiesību aktos precīzi definētu ienākumu kategoriju aplikšana ar nodokli. Proti, neesot neviena vispārēja noteikuma, saskaņā ar kuru Gibraltārā reģistrētu uzņēmumu ienākumi tajā tiktu vispārēji aplikti ar nodokli. Turklāt Komisija neesot pienācīgi ņēmusi vērā 2010. gada LIN 11. pantu, kas ir pamata tiesību norma, lai noteiktu Gibraltārā ar nodokli aplikamus ienākumus, un saskaņā ar kuru esot jāinterpretē pārējās 2010. gada LIN tiesību normas, tostarp 16. pants.
- 111 It īpaši prasītāji uzsver, ka pasīvie autoratlīdzības ienākumi nebija iekļauti nodokļa bāzē un tādējādi neietilpa 2010. gada LIN piemērošanas jomā. 2010. gada LIN mērķis neesot bijis aplikēt ar nodokli uzņēmumu grāmatvedības peļņu kopumā, bet tikai tās ienākumu kategorijas, kas norādītas 2010. gada LIN 1. pielikumā.
- 112 Turklāt prasītāji apgalvo, ka Komisija, it īpaši apstrīdētā lēmuma 28. apsvērumā, esot kļūdaini apgalvojusi, ka uzņēmumiem, kas ir parasti Gibraltāra rezidenti, principā uzlika nodokli Gibraltārā. Nodokļu režīms Gibraltārā esot balstīts uz ienākumu “izcelsmi” vai “avotu” un nevis uz to, kur uzņēmums, kas tos saņēma, ir “rezidents”, un nodoklis bija jāmaksā Gibraltārā tikai par tiem ienākumiem “[bija] gūti vai uzkrāti Gibraltārā”.
- 113 Komisija nepiekrīt šiem argumentiem.
- 114 Sākumā ir jānorāda, ka pretēji tam, ko apgalvo prasītāji, Komisija apstrīdētā lēmuma 28. apsvērumā nav apgalvojusi, ka uzņēmumi, kas parasti bija rezidenti Gibraltārā, principā bija aplikami ar nodokli, ne arī to, ka Gibraltāra nodokļu režīms bija balstīts uz nodokļa maksātāja izcelsmi. Proti, tā apgalvoja tikai to, ka uzņēmumi, kas parasti ir rezidenti Gibraltārā, “var” būt nodokļa maksātāji Gibraltārā. Turklāt apstrīdētā lēmuma 28. un 30. apsvērumā Komisija ir paskaidrojusi, ka Gibraltārā ar nodokli aplikamas ienākumu kategorijas bija norādītas 2010. gada LIN 1. pielikumā un ka šos ienākumus varēja aplikēt ar nodokli Gibraltārā tikai ar nosacījumu, ka tie bija uzkrāti vai gūti Gibraltārā.
- 115 Turklāt, pretēji tam, ko apgalvo prasītāji, Komisija ir ņēmusi vērā, ka saskaņā ar 2010. gada LIN 11. pantu ar nodokli bija aplikamas tikai tās ienākumu kategorijas, kas norādītas minētā likuma 1. pielikumā. Šāds konstatējums it īpaši izriet no apstrīdētā lēmuma 28. apsvēruma, kurā Komisija minējusi trīs ienākumu kategorijas, kas norādītas 2010. gada LIN 1. pielikuma A, B un C tabulā, kā arī šī paša lēmuma 93. apsvērumā, kurā, pamatojoties uz konstatējumu, ka autoratlīdzības neietilpa Gibraltārā ar nodokli aplikamu ienākumu kategorijās, kas norādītas 2010. gada LIN 1. pielikumā, tā konstatēja, ka tās bija netieši atbrīvotas no nodokļa.
- 116 Tāpat pretēji tam, ko apgalvo prasītāji, Komisija apstrīdētajā lēmumā nav uzskatījusi, ka 2010. gada LIN mērķis bija aplikēt ar nodokli visu nodokļa maksātāju grāmatvedības peļņu. Proti, apstrīdētā lēmuma 93. apsvērumā Komisija konstatēja, ka 2010. gada LIN mērķis bija “iekasēt ieņēmumus no nodokļu maksātājiem, kurus aplik ar nodokli Gibraltārā (t. i., no nodokļu maksātājiem, kuri saņem Gibraltārā gūtus vai uzkrātus ienākumus)”. Turklāt no apstrīdētā lēmuma 82. apsvēruma izriet, ka Komisija pamatojusi savu autoratlīdzības ienākumu

- neaplikšanas ar nodokli vērtējumu, konstatējot, ka 2010. gada LIN bija balstīts uz “vispārīg[u] princip[u], ka uzņēmumu ienākuma nodokli iekasē no visām ar nodokli apliekamajām personām, kuru ienākumi ir gūti vai uzkrāti Gibraltārā”.
- 117 Ņemot vērā šos elementus un ciktāl prasītāji pārmet Komisijai, ka tā nav ņēmusi vērā, ka Gibraltāra nodokļu režīms ir tabulāra sistēma, kuras mērķis ir aplikēt ar nodokli tikai tās uzņēmumu ienākuma kategorijas, kas norādītas 2010. gada LIN 1. pielikumā, ir jāizvērtē, vai Komisija varēja pamatoti uzskatīt, ka 2010. gada LIN mērķis bija aplikēt ar nodokli ienākumus, kas gūti vai uzkrāti Gibraltārā.
- 118 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka minētais “normālās” sistēmas mērķa vai būtības jēdziens atsaucas uz šīs nodokļu sistēmas pamatā esošajiem vai tās vadošajiem principiem, nevis uz politiku, kas attiecīgajā gadījumā var tikt finansēta no līdzekļiem, kuri tai tiek novirzīti, nedz arī uz mērķiem, kas varētu būt noteikti, ieviešot atkāpes no šīs sistēmas (spriedums, 2019. gada 16. maijs, Polija/Komisija (T-836/16 un T-624/17, EU:T:2019:338, 62. punkts).
- 119 Pirmkārt, netiek apstrīdēts tas, ka no 2010. gada LIN 11. panta “Nodokļa uzlikšana”, kas minēts šā sprieduma 98. punktā, izriet, ka Gibraltāra nodokļu sistēma ir balstīta uz teritorialitātes principu, saskaņā ar kuru nodokli uzliek Gibraltārā uzkrātiem vai gūtiem ienākumiem. Turklāt Apvienotās Karalistes iestādes vairākkārt, it īpaši savos 2012. gada 14. septembra apsvērumos, ir precizējušas, ka teritoriāla nodokļa bāze bija Gibraltāra nodokļu sistēmas galvenā iezīme vai arī vispārīgs noteikums (*general norm*).
- 120 Otrkārt, ir jāuzsver, ka 2010. gada LIN 16. pantā “Nodokļa bāze” ir noteikts, ka uzņēmuma ar nodokli apliekamā peļņa atbilst kopējai grāmatvedības peļņas summai pārskata periodā. Tomēr pretēji tam, ko apgalvo prasītāji, un kā pamatoti norāda Komisija, no 2010. gada LIN 16. panta virsraksta un formulējuma (skat. šā sprieduma 101. punktu) izriet, ka tas attiecas uz nodokļa bāzes noteikšanu un nevis tikai uz pārskata periodu, kas ir jāņem vērā, nosakot minēto bāzi.
- 121 No šīs tiesību normas izriet, ka aplikšanas ar nodokli Gibraltārā vajadzībām tiek ņemti vērā visi nodokļa maksātāja grāmatvedības ienākumi. Tomēr ir jānorāda, kā tas izriet no apstrīdētā lēmuma 30., 90. un 91. apsvērums, ka uzņēmumu nodokļa bāzi aprēķina, pamatojoties uz teritoriālo bāzi saskaņā ar 2010. gada LIN 11. pantu, un tādējādi ar nodokli var aplikēt tikai tos grāmatvedības ienākumus, kas ir “uzkrāti vai gūti Gibraltārā”.
- 122 Šajos apstākļos ir jānorāda, ka Apvienotās Karalistes iestādes 2012. gada 3. decembra apsvērumos precizēja, ka visi uzņēmumi, kuri saņēma ienākumus, kas tika uzkrāti vai gūti Gibraltārā, bija aplikami ar nodokli saskaņā ar 2010. gada LIN. Tās piebilda, ka teritorialitātes princips parasti bija piemērojams visiem uzņēmumiem un visiem šo uzņēmumu ienākumu veidiem. Tāpat Apvienotās Karalistes iestādes savos 2013. gada 18. aprīļa apsvērumos atkārtoti precizēja, ka 2010. gada LIN paredzētā teritoriāla nodokļu sistēma bija piemērojama visiem rūpniecības, finanšu un tirdzniecības nozares uzņēmumiem un ka šāda principa piemērošana bija universāla.
- 123 Tādējādi no 2010. gada LIN 11. un 16. panta, kā tie minēti šā sprieduma 98.–101. punktā, interpretācijas, kā arī apsvērumiem, kurus Apvienotās Karalistes iestāde iesniedza administratīvajā procedūrā, izriet, ka šīs tiesību normas bija jāinterpretē tādējādi, ka ar 2010. gada LIN ieviestais nodokļu režīms ir balstīts uz diviem pamatprincipiem, proti, teritorialitātes principu, saskaņā ar kuru Gibraltārā uzkrātiem vai gūtiem ienākumiem ir aplikami ar nodokli, un principu, saskaņā ar kuru visi nodokļa maksātāju grāmatvedības ienākumi ir

apliekami ar nodokli. No tā izriet, ka Komisija ir pareizi uzskatījusi, ka ar 2010. gada LIN ieviestā Gibraltāra nodokļu režīma pamatā bija mērķis aplikēt ar nodokli visus nodokļa maksātāju ienākumus, kas uzkrāti vai gūti Gibraltārā.

- 124 Turklāt ir jānorāda, ka ne Apvienotās Karalistes iestādes, ne Gibraltāra iestādes savos attiecīgajos apsvērumos attiecībā uz nolēmumu par procedūras sākšanu nav apstrīdējušas Komisijas interpretāciju, saskaņā ar kuru 2010. gada LIN mērķis bija aplikēt ar nodokli visus nodokļa maksātāju ienākumus, kas uzkrāti vai gūti Gibraltārā. Proti, Apvienotās Karalistes un Gibraltāra iestādes tikai apgalvoja, ka autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli nebija selektīvs pasākums, ciktāl tas bija vispārējs pasākums, kas bija piemērojams visās rūpniecības, tirdzniecības un finanšu nozarēs, un ciktāl tas bija pieejams visiem uzņēmumiem. Tās nav sniegušas nekādus apsvērumus attiecībā uz nolēmuma par procedūras sākšanu 32. apsvērumu, kurā Komisija skaidri apgalvoja, Gibraltāra nodokļu sistēmas pamatprincips bija aplikēt ar nodokli visus uzņēmumus, kuru ienākumi tika uzkrāti vai gūti Gibraltārā, tādējādi novēršot nodokļu dubultu uzlikšanu un ļaujot īstenot vienkāršošanu. Tāpat Apvienotās Karalistes un Gibraltāra iestādes nav apstrīdējušas nolēmuma par procedūras sākšanu 35. apsvēruma saturu, kurā Komisija skaidri norādīja, ka Gibraltāra nodokļu sistēmas mērķis ir uzlikt nodokli visiem uzņēmumiem, kuri saņēma Gibraltārā uzkrātus vai gūtus ienākumus.
- 125 Šajā ziņā, ciktāl prasītāji apstrīd Apvienotās Karalistes apsvērumu atbilstību un apgalvo, ka tas, ka ne Apvienotās Karalistes, ne Gibraltāra iestādes nav apstrīdējušas 2010. gada LIN noteikumu interpretāciju, kuru sniedza Komisija formālā izmeklēšanas procedūrā, neliedz tiem apšaubīt šo interpretāciju, ir jānorāda, ka, veicot nodokļu pasākuma pārbaudi saskaņā ar LESD 107. pantu, kā tas izriet no šā sprieduma 103.–107. punkta, Komisijas sniegtā valsts tiesību interpretācija, kas ir fakta jautājums, ir jāpārbauda, ņemot vērā apstrīdētā lēmuma pieņemšanas dienā pieejamo informāciju un informāciju, ko sniegusi attiecīgā dalībvalsts un ieinteresētās puses. Šajos apstākļos it īpaši ir jānorāda, ka formālā izmeklēšanas procedūrā dalībvalstij un iespējamam pasākuma saņēmējam, uz ko attiecas minētā procedūra, ir jāsniedz Komisijai visa informācija par lietu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2004. gada 18. novembris, *Ferriere Nord*/Komisija (T-176/01, EU:T:2004:336, 93. punkts).
- 126 Tomēr, tā kā informāciju, uz kuru ir balstījusies Komisija, lai interpretētu valsts tiesības, bija tieši sniegušas attiecīgās procedūrā iesaistītās dalībvalsts un teritorijas iestādes un tā atkārtoti tika minēta sarakstē, un ka Komisijas izpratne par šo iestāžu sniegto informāciju tika apstiprināta pēc nolēmuma par procedūras sākšanu pieņemšanas, Komisijai nevar pārmet, ka tā šo informāciju uzskatīja par pietiekami ticamu un uzticamu. Turklāt, ciktāl Apvienotās Karalistes un Gibraltāra iestāžu apsvērumi nebija pretrunā atbilstošajām 2010. gada LIN tiesību normām un ciktāl Komisijai nebija informācijas, kas varēja atspēkot šos apsvērumus, apstrīdētā lēmuma pieņemšanas dienā tā varēja balstīties uz to, interpretējot Gibraltāra nodokļu tiesības.
- 127 Papildus ir jānorāda, ka prasītāji, lai arī tie varēja iesniegt apsvērumus attiecībā uz nolēmumu par procedūras sākšanu, no kura skaidri izrietēja, ka procedūra attiecās uz autoratlīdzības ienākumiem, kurus guva Gibraltāra uzņēmumi no 2011. gada 1. janvāra līdz 2013. gada 31. decembrim, neuzskatīja par nepieciešamu tos iesniegt. Ne ekspertīzes ziņojumu, ko prasītāji pievienoja replikas rakstam (turpmāk tekstā – “ekspertīzes ziņojums”), ne tajā iekļauto informāciju, ciktāl tā attiecās uz apgalvoto Gibraltāra nodokļu režīma tabulāro raksturu, lietas dalībnieki nebija paziņojuši Komisijai pirms apstrīdētā lēmuma pieņemšanas. Tomēr, kā izriet no šā sprieduma 106. punkta, tā kā nebija informācijas, ar ko var apšaubīt valsts nodokļu tiesību interpretāciju, kas sniegta nolēmumā par procedūras sākšanu, Komisija nevarēja, balstoties uz pieņēmumiem, pārbaudīt visus argumentus, kas, iespējams, varēja apšaubīt tās sniegto valsts

tiesību interpretāciju, ko turklāt apstiprināja dalībvalsts un attiecīgās teritorijas iestādes. Turklāt, kā izriet no visiem iepriekš minētajiem apsvērumiem, prasītāji nav pierādījuši, ka informācija, uz kuru ir balstījusies Komisija, bija kļūdaina vai nebija uzticama un ticama.

- 128 No visa iepriekš minētā izriet, ka Komisija ir pamatoti uzskatījusi, ka Gibraltāra nodokļu sistēma bija teritoriāla nodokļu sistēma, saskaņā ar kuru visi ienākumi, kas bija uzkrāti vai gūti Gibraltārā, tajā bija jāapliek ar nodokli.
- 129 Prasītāju argumenti neatspēko šo secinājumu.
- 130 It īpaši, ciktāl prasītāji apgalvo, ka Gibraltāra nodokļu sistēma bija tabulāra sistēma, kuras mērķis bija aplikt ar nodokli 2010. gada LIN 1. pielikumā minētās ienākumu kategorijas, ir jānorāda, ka 2010. gada LIN 11. pantā, kā apgalvo prasītāji, ir noteikts, ka, lai apliktu ar nodokli uzņēmumu ienākumus, tiem ir jābūt iekļautiem ienākumu kategorijās, kas norādītas 2010. gada LIN 1. pielikumā. Tādējādi šādas neiekļaušanas dēļ, kā tas ir autoratlīdzības ienākumu gadījumā, daži ienākumu veidi tehniski varēja netikt aplikti ar nodokli saskaņā ar 2010. gada LIN.
- 131 Tomēr vispirms ir jāuzsver, ka ne Gibraltāra, ne Apvienotās Karalistes iestādes nekad nav apgalvojušas, ka Gibraltāra nodokļu sistēma bija tabulāra sistēma. Gluži pretēji, savos 2013. gada 14. novembra apsvērumos tās ir precizējušas, ka 2010. gada LIN bija paredzēts tikai viens nodokļu režīms, neatkarīgi no ar nodokli apliekamu ienākumu kategorijas, kas norādītas 2010. gada LIN 1. pielikuma A–C tabulā. Turklāt dažādos apsvērumos, kas iesniegti administratīvajā procedūrā, Apvienotās Karalistes iestādes ir tikai definējušas Gibraltāra nodokļu sistēmu kā teritoriālu nodokļu režīmu.
- 132 Turpinājumā ir jānorāda, ka parastie nodokļu noteikumi vai, citiem vārdiem sakot, noteikumi, kas veidoja atsaucē sistēmu, ir jāvērtē kopumā, ņemot vērā valsts nodokļu sistēmas pamatprincipus. Proti, nodokļu pasākumu nevar pareizi novērtēt pēc noteikumiem, kas ir mākslīgi izņemti no plašākas tiesību normu sistēmas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 28. jūnijs, *Andres (Heitkamp BauHolding maksātnespēja)*/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 103. punkts).
- 133 Tomēr, ja uzskatītu, kā to apgalvo prasītāji, ka ar 2010. gada LIN ieviestā Gibraltāra nodokļu sistēma bija tabulāra sistēma, kuras mērķis ir aplikt ar nodokli 2010. gada LIN 1. pielikumā norādītās ienākumu kategorijas, tas nozīmētu, ka netiktu ņemtas vērā citas 2010. gada LIN tiesību normas un tādējādi šīs nodokļu sistēmas pamatprincipi un loģika. Proti, kā norādīts šā sprieduma 121. punktā, 2010. gada LIN ir balstīts ne tikai uz teritorialitātes principu, kas nostiprināts tā 11. pantā, bet arī uz principu, saskaņā ar kuru visi nodokļa maksātāju grāmatvedības ienākumi ir apliekami ar nodokli, kā tas izriet no šī likuma 16. panta. 2010. gada LIN izvirzītā mērķa pārbaudes vajadzībām ir jāņem vērā šie divi principi.
- 134 Visbeidzot, saskaņā ar judikatūru attiecīgās regulējuma metodes izmantošana jau no paša sākuma neļauj izvairīties no valsts nodokļu noteikumu pārbaudes, kas paredzēta LESD atbalsta jomā. Tāpat, ja vien valsts intervences pasākuma forma izšķirošā veidā neprevalē pār tā sekām, izmantotā regulējuma metode nevar būt noteicošais elements, lai pārbaudītu to noteikumu saturu un tvērumu, kas veido atsaucē sistēmu (pēc analogijas skat. spriedumu, 2018. gada 28. jūnijs, *Andres (Heitkamp BauHolding maksātnespēja)*/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 92. punkts).

- 135 Tomēr izskatāmajā lietā apstāklis, ka 2010. gada LIN 11. pantā, lasot to kopsakarā ar 2010. gada LIN 1. pielikumu, ir noteikts, ka aplikšana ar nodokli ir jādefinē pozitīvi, lai ar nodokli tiktu apliktas tikai minētajā 1. pielikumā skaidri norādītās ienākumu kategorijas, praksē rada tādas pašas tiesiskās sekas kā nepārprotams atbrīvojums no nodokļa vai situācija, kurā neaplikšana ar nodokli ir definēta negatīvi, un tādējādi visi ienākumi tiktu aplikti ar nodokli un tikai atsevišķas ienākumu kategorijas izslēgtas no 2010. gada LIN piemērošanas jomas. Proti, kā izklāstīts šā sprieduma 81. punktā, “neaplikšana ar nodokli” un “atbrīvojums no nodokļa” rada tādas pašas sekas, proti, nodokļa neuzlikšanu. Tādējādi tas, ko prasītāji kvalificē kā “tabulāro režīmu”, faktiski ir tikai regulējuma metode, nevis izšķirošs nodokļu noteikums Gibraltāra nodokļu sistēmas vērtējuma vajadzībām.
- 136 Šajā ziņā, kā Komisija uzsvērusi apstrīdētā lēmuma 27. apsvērumā, ir jānorāda, ka ar 2010. gada LIN ir ieviesta vispārēja uzņēmumu ienākuma nodokļa likme 10 % apmērā, ko Gibraltāra ekonomikā piemēro visiem uzņēmumiem, izņemot atsevišķus pakalpojumu sniedzējus. No tā izriet, ka dažādām ar nodokli aplikamām ienākumu kategorijām tika piemērota vienota 10 % likme un uz tām netika attiecināts atsevišķs nodokļu režīms. Turklāt šāds vērtējums izriet no 2013. gada 14. novembra apsvērumiem, kuros Apvienotās Karalistes iestādes paskaidroja, ka Gibraltāra tiesību aktos nebija paredzēts iekasēt nodokli saistībā ar ienākumu kategoriju. Tās precizēja, ka Gibraltāra nodokļu sistēmā bija paredzēts nevis iepriekš noteikt gūto ienākumu kategoriju, lai varētu tos aplikēt ar īpašu šai konkrētajai ienākumu kategorijai piemērojamo nodokli, bet šajā nodokļu sistēmā bija paredzēts tikai vispārējs nodokļu režīms ienākumiem, kas tika gūti vai uzkrāti Gibraltārā.
- 137 Tādējādi no visa iepriekš minētā izriet, ka 2010. gada LIN 1. pielikums un 11. pants, ciktāl tajos ir paredzētas ar nodokli aplikamu ienākumu kategorijas, ir vienkārši nodokļu noteikumi un ka šīs tiesību normas nevar mākslīgi izraut no konteksta, lai definētu 2010. gada LIN mērķi. Tādējādi, pretēji tam, ko apgalvo prasītāji, no 2010. gada LIN 11. panta nevar secināt, ka Gibraltāra nodokļu sistēmas mērķis bija aplikēt ar nodokli ienākumu kategorijas, kas norādītas 2010. gada LIN 1. pielikumā.
- 138 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ir jānoraida prasītāju iebildumi, kas balstīti uz to, ka Komisija esot pieļāvusi kļūdu, identificējot 2010. gada LIN mērķi.

2) Par teritorialitātes principa piemērošanu autoratlīdzībai

- 139 Prasītāji apgalvo, ka Komisija esot pieļāvusi acīmredzamu kļūdu vērtējumā, apstrīdētā lēmuma 42., 82., 94. un 106. apsvērumā apgalvojot, ka teritorialitātes principa piemērošana nozīmē, ka autoratlīdzības ienākumi ir gūti vai uzkrāti Gibraltārā tikai tā iemesla dēļ, ka tos ir saņēmis Gibraltāra uzņēmums. Prasītāji apgalvo, ka Apvienotās Karalistes 2012. gada 14. septembra paziņojumā iekļautā deklarācija, uz kuru ir balstījusies Komisija, veicot minēto vērtējumu, ir nesaskanīga un kļūdaina. Pēc prasītāju domām, Gibraltāra uzņēmuma ienākumi, kurus tas gūst no ārpus šīs teritorijas veiktas darbības, tostarp arī tad, ja tie ir autoratlīdzības ienākumi, neesot aplikami ar nodokli Gibraltārā. Situācijā, kurā intelektuālā īpašuma tiesības netiek pārvaldītas Gibraltārā, kurā ne šīs tiesības, ne licences koncesionārs neatrodas Gibraltārā un kurā autoratlīdzības netiek maksātas Gibraltārā, nevar uzskatīt, ka šo pēdējo minēto ienākumi ir gūti vai uzkrāti Gibraltārā.
- 140 Komisija nepiekrīt šiem argumentiem.

- 141 Kā konstatēts šā sprieduma 125. punktā, vērtējot nodokļu pasākumu saskaņā ar LESD 107. pantu, Komisijas sniegtās valsts tiesību interpretācijas pārbaude, kas ir fakts jautājums, ir jāveic, pamatojoties uz informāciju, kas bija pieejama attiecīgā lēmuma pieņemšanas dienā, un ņemot vērā informāciju, ko bija paziņojusi attiecīgā dalībvalsts un ieinteresētās puses.
- 142 Izskatāmajā lietā 2010. gada LIN, tā redakcijā, kas bija piemērojama no 2010. gada 1. janvāra līdz 2013. gada 31. decembrim, nebija skaidri paredzēta tāda tiesību norma, kurā būtu noteikts, ka Gibraltāra uzņēmumu gūtie autoratlīdzības ienākumi būtu jāuzskata par Gibraltārā uzkrātiem vai gūtiem ienākumiem. Proti, šāds noteikums 2010. gada LIN tika skaidri iekļauts tikai pēc tam, kad 2013. gadā 2010. gada LIN tika ieviesti grozījumi, kas stājās spēkā 2014. gada 1. janvārī.
- 143 Tomēr, kā norādīts apstrīdētā lēmuma 49. zemsvītras piezīmē, apgalvojums, saskaņā ar kuru autoratlīdzības ienākumi, ko saņēma Gibraltāra uzņēmumi, bija noteikti jāuzskata par tādiem, kas gūti vai uzkrāti šajā teritorijā, ir balstīts uz informāciju, ko ir tieši sniegusi attiecīgā dalībvalsts. Proti, Apvienotās Karalistes iestādes 2012. gada 14. septembra apsvērumos skaidri apgalvoja, ka teritorialitātes princips ietvēra to, ka “visi autoratlīdzības ienākumi, kurus guva Gibraltāra uzņēmums, ir gūti vai uzkrāti Gibraltārā”.
- 144 Šajā ziņā ir jākonstatē, pirmkārt, ka apgalvojums, saskaņā ar kuru Gibraltāra uzņēmumu autoratlīdzības ienākumi ir ienākumi, kas gūti vai uzkrāti Gibraltārā, bija saderīgs ar 2010. gada LIN 74. panta saturu un ka tādējādi tas varēja izrietēt no teritorialitātes principa un noteikuma, saskaņā ar kuru ir jāņem vērā vieta, kurā veikta darbība, no kuras ir gūta peļņa, vienkāršas piemērošanas.
- 145 Proti, 2010. gada LIN 74. pantā bija definēts jēdziens “uzkrāti vai gūti Gibraltārā” atkarībā no “vietas, kurā veikta darbība, no kuras tika gūta peļņa”.
- 146 Tomēr, ciktāl autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli attiecās uz pasīviem ienākumiem vai, citiem vārdiem sakot, ienākumiem, kurus saņēma struktūras, kam piederēja intelektuālā īpašuma tiesības, bija atbilstoši uzskatīt, ka “darbība, no kuras tika gūti ienākumi”, 2010. gada LIN 74. punkta izpratnē bija veikta vietā, kurā bija reģistrēti uzņēmumi, kuriem piederēja intelektuālā īpašuma tiesības, kas rada tiesības uz šo autoratlīdzību. Tādējādi pretēji tam, ko norāda prasītāji, apgalvojums, saskaņā ar kuru Gibraltāra uzņēmuma gūtie autoratlīdzības ienākumi tika uzskatīti par tādiem, kas uzkrāti vai gūti Gibraltārā, ietvēra tāda elementa esamību, kas ļauj piesaistīt minētos ienākumus Gibraltāra teritorijai.
- 147 Turklāt Apvienotās Karalistes iestāžu apgalvojums nav nesaderīgs arī ar administratīvā procesa laikā minēto *Judicial Committee of the Privy Council* (Karalienes padomes Tieslietu komiteja, Apvienotā Karaliste, turpmāk tekstā – “JCPC”) judikatūru, kurai, lai arī tā nav saistoša, bija nozīme 2010. gada LIN 74. panta interpretācijā. Proti, attiecībā uz Honkongu JCPC nolēmumā lietā *Commissioner of Inland Revenue pret HK-TVB International Ltd [1992] 2 AC 397 JCPC* norādīja, ka ienākumi, ko saņēma Honkongas uzņēmums, kurš izsniedza filmu apakšlicences ārvalstīs reģistrētiem uzņēmumiem un kas izmantoja tās ārvalstīs, bija gūti un uzkrāti Honkongā. Protams, tāpat kā to dara prasītāji, ir jānorāda, ka JCPC šajā lietā ņēma vērā konkrētus īpašus elementus šajā lietā, tostarp apstākli, ka apakšlicences līgumi bija sagatavoti Honkongā un ka daži papildu pakalpojumi dažkārt tika sniegti no Honkongas. Tomēr ir jānorāda, ka JCPC ņēma vērā arī to, ka nodokļu maksātājam, kas atradās Honkongā, tika samaksāta fiksēta autoratlīdzība. Turklāt, kā savos 2013. gada 14. novembra apsvērumos uzsvēra Apvienotās Karalistes iestādes, JCPC

- nolēmumā bija skaidri apstiprināts, ka autoratlīdzības ienākumi, ko saņēma Gibraltāra uzņēmums, varēja būt gūti vai uzkrāti šajā teritorijā, pat ja intelektuālā īpašuma tiesības tika izmantotas tikai ārpus tās.
- 148 Otrkārt, pretēji tam, ko apgalvo prasītāji, minētais apgalvojums 2012. gada 14. septembra apsvērumos nebija ne izolēts, ne nesaderīgs ar citu šajā dokumentā iekļauto informāciju.
- 149 Proti, šo apgalvojumu apstiprināja 2012. gada 14. septembra apsvērumu 22. lappusē iekļautais grafiks, kurā ir atspoguļotas pasīvo procentu un autoratlīdzības ienākumu neaplikšanas ar nodokli sekas, piemērojot 2010. gada LIN. Minētajā grafikā ir norādītas summas, kas bija nodokļa maksātāju gūtie pasīvo procentu un autoratlīdzības ienākumi laikposmā pēc 2010. gada 1. janvāra, nošķirot Gibraltārā uzkrātos vai gūtos ienākumus no ienākumiem, kas gūti vai uzkrāti ārpus šīs teritorijas. Tomēr tas, ka visi autoratlīdzības ienākumi tika norādīti kā Gibraltārā gūtie ienākumi, apstiprināja to, ka parasti tie bija uzskatīti par Gibraltārā gūtiem ienākumiem.
- 150 Turklāt, ciktāl prasītāji apgalvo, ka Apvienotās Karalistes iestāžu apgalvojums, kas minēts šā sprieduma 143. punktā, esot pretrunā 2012. gada 14. septembra apsvērumu 10. lappusē iekļautajam apgalvojumam, saskaņā ar kuru “785 bijušie “no nodokļa atbrīvotie uzņēmumi” (*exempt companies*), kam bija ar nodokli apliekami ienākumi, kas netika gūti vai uzkrāti Gibraltārā, parasti bija vai nu komerciālo nekustamo īpašumu īpašnieki ārpus Gibraltāra (un tādējādi tiem nebija jāmaksā vietējais ienākumu nodoklis valstī, kurā tie atradās), vai guva [ienākumus no] dividendēm, procentiem vai autoratlīdzības”, ir jānorāda, ka šis izvilksms liek domāt, ka, pēc Apvienotās Karalistes iestāžu domām, autoratlīdzības ienākumi bija ar nodokli apliekami ienākumi, kas netika gūti Gibraltārā.
- 151 Tomēr ir jākonstatē, ka minētajā izvilksmā ir pieļauta pārrakstīšanās kļūda. Proti, kā norāda prasītāji, šis teikums attiecās uz situāciju saskaņā ar 2010. gada LIN, kas bija spēkā līdz 2013. gada 31. decembrim. Tomēr Apvienotās Karalistes iestādes attiecīgajā dokumentā vairākkārt paskaidroja, ka šajā laikposmā autoratlīdzības ienākumi nebija ar nodokli apliekami ienākumi. It īpaši no 2012. gada 14. septembra apsvērumu 10. lappuses izriet, ka Apvienotās Karalistes iestādes starp uzņēmumiem, kas nebija nodokļa maksātāji Gibraltārā, nošķīra uzņēmumus, kuriem nebija ar nodokli apliekamu ienākumu (proti, tos, kas guva pasīvos ienākumus), no uzņēmumiem, kuru ienākumi nebija gūti vai uzkrāti Gibraltārā.
- 152 Tādējādi prasītāju minētā pretruna neļauj apšaubīt tāda Apvienotās Karalistes iestāžu apgalvojuma ticamību, saskaņā ar kuru autoratlīdzības ienākumi ir uzskatāmi par tādiem, kas uzkrāti vai gūti Gibraltārā.
- 153 Treškārt, nolēmuma par procedūras sākšanu 45. apsvērumā Komisija ir skaidri precizējusi, ka saskaņā ar Apvienotās Karalistes iestāžu sniegtajiem paskaidrojumiem teritorialitātes princips nozīmēja, ka visi autoratlīdzības ienākumi, kurus guva Gibraltāra uzņēmums, bija gūti vai uzkrāti Gibraltārā. Tomēr tas, ka Apvienotās Karalistes un Gibraltāra iestādes savos apsvērumos attiecībā uz nolēmumu par procedūras sākšanu neapstrīdēja šo apgalvojumu, apstiprina to, ka Komisija bija pareizi sapratusi informāciju, kas tai bija paziņota administratīvajā procedūrā, kā arī teritorialitātes principa piemērošanu autoratlīdzības ienākumiem.
- 154 Turklāt ir jānorāda, ka Apvienotās Karalistes un Gibraltāra iestādes savos apsvērumos attiecībā uz nolēmumu par procedūras sākšanu nošķīra, pirmkārt, ārvalsts izcelsmes procentus (*foreign-source interest*) un, otrkārt, pasīvo procentu un autoratlīdzības ienākumus, kas gūti Gibraltārā. Tas, ka

- Apvienotās Karalistes un Gibraltāra iestādes attiecībā uz autoratlīdzības ienākumiem nenošķīra Gibraltārā gūtos ienākumus no ārvalstīs gūtajiem ienākumiem, apstiprināja apgalvojumu, saskaņā ar kuru šie ienākumi tika uzskatīti par Gibraltārā uzkrātiem vai gūtiem ienākumiem.
- 155 Ceturtkārt, ir jāuzsver, ka ne ekspertīzes ziņojumā norādītā informācija, ne informācija, kas sniegta, lai apstrīdētu Apvienotās Karalistes apgalvojumu par teritorialitātes principa piemērošanu autoratlīdzībai, netika paziņota Komisijai administratīvajā procedūrā. Turklāt ir jānorāda, ka prasītāji neuzskatīja par lietderīgu sniegt apsvērumus attiecībā uz nolēmumu par procedūras sākšanu, lai arī tie bija aicināti tos izteikt un varēja saprast nolēmuma par procedūras sākšanu saturu, ka *MJN GibCo* bija iespējamais atbalsta shēmas saņēmējs, kuru Komisija identificēja minētajā nolēmumā. Tomēr, kā izriet no šā sprieduma 106. punkta, Komisija nevarēja, balstoties uz pieņēmumiem, pārbaudīt visus argumentus, ar kuriem, iespējams, varēja apšaubīt nolēmumā par procedūras sākšanu sniegto valsts nodokļu tiesību interpretāciju, ko turklāt bija apstiprinājuši attiecīgā dalībvalsts.
- 156 No šā sprieduma 141.–155. punktā izklāstītajiem apsvērumiem izriet, ka Apvienotās Karalistes apgalvojumu par teritorialitātes principa piemērošanu autoratlīdzības ienākumiem, kuru tieši ir sniegusi attiecīgā dalībvalsts, Komisija varēja uzskatīt par pietiekami ticamu un uzticamu informāciju. Tādējādi Komisija, pārņemot Gibraltāra nodokļu tiesību interpretāciju, ko bija sniegušas Apvienotās Karalistes iestādes, nav pieļāvusi nekādu kļūdu vērtējumā.
- 157 Turklāt neviens no pārējiem argumentiem, kurus ir izvirzījuši prasītāji, nepierāda, ka Apvienotās Karalistes iestāžu apgalvojums par teritorialitātes principa piemērošanu autoratlīdzībai bija kļūdains.
- 158 Vispirms – tikai ar to vien, ka ekspertīzes ziņojumā ir norādīts, ka Apvienotās Karalistes iestāžu apgalvojums ir ļoti dīvains, un ka minētā ziņojuma autors kā pieredzējis Gibraltāra nodokļu tiesību praktizētājs ir paskaidrojis, ka pirms 2013. gadā izdarīto grozījumu stāšanās spēkā viņš nav zinājis par prezumpcijas attiecībā uz teritorialitātes principa piemērošanu autoratlīdzībai esamību, nepietiek, lai pierādītu, ka šāds apgalvojums, ko tieši sniegusi attiecīgā dalībvalsts un kas attiecas uz tās tiesību piemērošanu, ir bijis neprecīzs.
- 159 Turpinājumā, ciktāl prasītāji uzsver, ka prezumpcija, saskaņā ar kuru laikposmā no 2011. gada 1. janvāra līdz 2013. gada 31. decembrim Gibraltāra uzņēmumu gūtie autoratlīdzības ienākumi ir tajā gūti ienākumi, neesot loģiska, jo šī ienākumu kategorija nebija aplikama ar nodokli Gibraltārā, pietiek konstatēt, ka no Apvienotās Karalistes iestāžu apgalvojuma neizriet, ka tās apgalvoja, ka bija rakstveida noteikums, ar ko bija paredzēta īpaša sistēma teritorialitātes principa piemērošanai autoratlīdzības ienākumiem. Proti, kā izriet no šā sprieduma 144.–146. punkta, Apvienotās Karalistes iestāžu apgalvojums atspoguļoja tikai teritorialitātes principa piemērošanu, kā tas izrietēja no 2010. gada LIN 11. un 74. panta.
- 160 Turklāt, ciktāl prasītāji savos procesuālajos rakstos atsaucas uz Gibraltāra ienākuma nodokļa komisāra paziņojumu “2018. gada pamatnostādnes par gūtajiem un uzkrātajiem ienākumiem”, kas publicētas 2018. gada 25. oktobrī, ir jānorāda, ka šim paziņojumam, kas publicēts pēc tam, kad 2013. gadā tika ieviesti grozījumi 2010. gada LIN, nav nozīmes, lai interpretētu 2010. gada LIN, tā redakcijā, kas bija piemērojama no 2011. gada 1. janvāra līdz 2013. gada 31. decembrim.
- 161 Visbeidzot, pretēji tam, ko apgalvo prasītāji, tāds uzskats, ka pasīvie ienākumi tika gūti vietā, kur atradās uzņēmums, kas tos saņēma, lai gan tas nozīmēja minētā uzņēmuma reģistrācijas vai atrašanās vietas ņemšanu vērā, tomēr bija teritorialitātes principa piemērošana un to nevarēja

pielīdzināt nodokļa uzlikšanai, kas balstīta uz rezidences kritēriju. Proti, kā izklāstīts šā sprieduma 146. punktā, autoratlīdzības gadījumā, kas ir pasīvi ienākumi vai, citiem vārdiem sakot, ienākumi, kurus saņēma vienības, kurām piederēja intelektuālā īpašuma tiesības, bija konsekventi uzskatīt, ka “darbība, kas radīja ienākumus”, 2010. gada LIN 74. punkta izpratnē bija veikta vietā, kurā bija reģistrēti uzņēmumi, kam piederēja intelektuālā īpašuma tiesības, kas rada tiesības uz šo autoratlīdzību.

162 Tādējādi no visa iepriekš izklāstītā izriet: Komisija ir pamatoti konstatējusi, ka Gibraltāra uzņēmumu gūtie autoratlīdzības ienākumi bija jāuzskata par tādiem, kas uzkrāti vai gūti Gibraltārā.

c) Par priekšrocības kritērija vērtējumu (otrais pamats, kura mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta atcelšanu)

163 Ar otro pamatu, kura mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta atcelšanu, prasītāji apgalvo, ka Komisija esot pieļāvusi acīmredzamas kļūdas vērtējumā un pārkāpusi LESD 107. panta 1. punktu, ciktāl tā nav pierādījusi ekonomiskās priekšrocības esamību.

164 Pirmkārt, prasītāji apgalvo, ka Komisija apstrīdētā lēmuma 82. apsvērumā esot sajaucusi ekonomiskās priekšrocības un selektivitātes jēdzienus. Pirmām kārtām, tā neesot paskaidrojusi, kā ar autoratlīdzības ienākumu neaplikšanu ar nodokli tika piešķirta ekonomiskā priekšrocība, lai arī saskaņā ar Tiesas judikatūru tai sākumā bija jāidentificē ekonomiskās priekšrocības esamība un pēc tam jāveic selektivitātes vērtējums. Otrām kārtām, Komisijas vērtējums esot selektivitātes, nevis ekonomiskās priekšrocības vērtējums.

165 Otrkārt, prasītāji apgalvo, ka Komisija esot pieļāvusi tiesību kļūdu, apstrīdētā lēmuma 83. apsvērumā apgalvojot, ka ar autoratlīdzības ienākumu “atbrīvojumu no nodokļa” tika ieviests nodokļu atvieglojums un tādējādi tā saņēmējiem tika piešķirta priekšrocība. Proti, tā kā autoratlīdzības ienākumi neietilpa 2010. gada LIN piemērošanas jomā, to neaplikšana ar nodokli nevarēja būt ne atbrīvojums no nodokļa, ne arī Gibraltāra nodokļu iestāžu atteikšanās no jebkādiem ieņēmumiem, kurus tās būtu varējušas iekasēt. Šajos apstākļos tie apgalvo, ka Komisija esot pieļāvusi vairākas acīmredzamas kļūdas vērtējumā attiecībā uz 2010. gada LIN mērķi un saturu, it īpaši vērtējumā, saskaņā ar kuru Gibraltāra uzņēmumu gūtie autoratlīdzības ienākumi tika uzskatīti par ienākumiem, kas uzkrāti vai gūti Gibraltārā.

166 Turklāt prasītāji apgalvo, ka pārskatāms nodokļu režīms attiecībā uz CV peļņu bija paredzēts tikai 2010. gada LIN 18. pantā ar nosacījumu, ka ar šīs CV starpniecību tiek veikta uzņēmējdarbība, tirdzniecības vai profesionālā darbība. Tie piebilst, ka izskatāmajā lietā, lai arī MJT CV ienākumi varēja ietilpt tirdzniecības peļņas kategorijā un tikt attiecināti uz MJN GibCo saskaņā ar 2010. gada LIN 18. pantu, tie neesot apliekami ar nodokli Gibraltārā, ciktāl tie netika ne gūti, ne uzkrāti šajā teritorijā.

167 Komisija nepiekrīt šiem argumentiem.

1) Par otrajā pamatā izvirzīto pirmo iebildumu, kas balstīts uz priekšrocības un selektivitātes kritēriju sajaukšanu

- 168 Izvirzot pirmo iebildumu, prasītāji pārmet Komisijai, ka tā esot sajaukusi priekšrocības kritēriju un selektivitātes kritēriju. Šajā ziņā ir jāatgādina, ka principā selektivitāte un priekšrocība ir divi dažādi kritēriji. Attiecībā uz priekšrocību Komisijai ir jāpierāda, ka pasākums uzlabo tās saņēmēja finanšu stāvokli (šajā nozīmē skat. spriedumu, 1974. gada 2. jūlijs, Itālija/Komisija, 173/73, EU:C:1974:71, 33. punkts). Savukārt attiecībā uz selektivitāti Komisijai ir jāpierāda, ka priekšrocību nesāņem uzņēmumi, kas atrodas ar tās saņēmēju līdzīgā faktiskā un tiesiskā situācijā attiecībā uz atsaucē sistēmas mērķi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* u.c., no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 49. punkts).
- 169 Tomēr ir jāprecizē, ka priekšrocības un selektivitātes pārbaude nodokļu jomā sakrīt, ciktāl šie divi kritēriji ietver pierādījumu tam, ka apstrīdētais nodokļu pasākums samazina nodokļa apmēru, kas parasti būtu bijis jāmaksā pasākuma saņēmējam saskaņā ar parasto nodokļu sistēmu un tādējādi režīmu, kas piemērojams citiem līdzīgā situācijā esošiem nodokļa maksātājiem. Turklāt no Tiesas judikatūras izriet, ka šos divus kritērijus var izskatīt kopā kā LESD 107. panta 1. punktā paredzēto “trešo nosacījumu”, kas attiecas uz “selektīvas priekšrocības” esamību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 30. jūnijs, Beļģija/Komisija, C-270/15 P, EU:C:2016:489, 32. punkts).
- 170 Šajā lietā attiecībā uz autoratlīdzības ienākumu neaplikšanu ar nodokli ir jānorāda, ka Komisija priekšrocības un selektivitātes kritērijus ir izskatījusi katru atsevišķi divās atšķirīgās apstrīdētā lēmuma iedaļās, proti, 7.1.2. iedaļā “Priekšrocība” un 7.1.3. iedaļā “Selektivitāte”.
- 171 Attiecībā uz priekšrocības kritērija pārbaudi no apstrīdētā lēmuma 83. apsvēruma, kas ir iekļauts minētā lēmuma 7.1.2. iedaļā, izriet, ka Komisija izvērtēja attiecīgā pasākuma ietekmi uz tā saņēmēju situāciju. Proti, šajā apsvērumā tā norādīja, ka atbrīvojums no nodokļa samazina nodokļa maksājumu, kas citādi būtu jāveic uzņēmumiem, kuri guva labumu no autoratlīdzības ienākumu neaplikšanas ar nodokli. No tā izriet, ka Komisija nekādā gadījumā nav sajaukusi priekšrocības un selektivitātes kritērijus, bet ir mēģinājusi pierādīt, ka autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli uzlaboja šī pasākuma saņēmēju finanšu stāvokli šā sprieduma 168. punktā minētās judikatūras izpratnē.
- 172 Tas, ka Komisija apstrīdētā lēmuma 83. apsvērumā ir precizējusi, ka tādējādi neaplikšanas ar nodokli saņēmēji bija izdevīgākā finanšu stāvoklī nekā citi nodokļa maksātāji, nevar atspēkot šo konstatējumu. Proti, tas, ka Komisija arī atsaucas uz vērtējumiem, kas drīzāk attiecas uz selektivitātes nekā priekšrocības kritērija pārbaudi, nekādā ziņā neietekmē apstākli, ka tā ir pārbaudījusi, vai ar attiecīgo pasākumu tā saņēmējiem tika piešķirta priekšrocība.
- 173 Tādējādi otrā pamata pirmais iebildums, kura mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta atcelšanu, ir jānoraida.

2) Par otrā pamata otro iebildumu, kura mērķis ir apstrīdēt nodokļa atvieglojuma esamību

- 174 Ar otro iebildumu prasītāji apstrīd to, ka autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli esot bijusi ekonomiska priekšrocība LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.
- 175 Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai par valsts atbalstu ir uzskatāmi visu veidu iejaukšanās pasākumi, ar kuriem tieši vai netieši tiek atbalstīti atsevišķi uzņēmumi vai tiem tiek radīta ekonomiska priekšrocība, ko saņēmēji uzņēmumi nebūtu varējuši gūt parastos tirgus apstākļos (skat.

- spriedumu, 2010. gada 2. septembris, Komisija/*Deutsche Post*, C-399/08 P, EU:C:2010:481, 40. punkts un tajā minētā judikatūra; spriedumu, 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa* un *Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, 21. punkts).
- 176 Kā izklāstīts šā sprieduma 91. punktā, pašu priekšrocību var konstatēt tikai, ja to salīdzina ar tā saucamajiem “normālajiem” nodokļiem (spriedums, 2006. gada 6. septembris, Portugāle/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, 56. punkts). Tādējādi ar tādu pasākumu tā saņēmējam tiek piešķirta šāda ekonomiska priekšrocība, ja ar to atvieglo nastu, kas parasti gulstas uz uzņēmuma budžetu, kurai šī iemesla dēļ, kaut arī tie nav subsīdijas šī jēdziena šaurā izpratnē, tomēr ir tāds pats raksturs un ir tādas pašas sekas (spriedums, 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa* un *Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, 22. punkts). Tādējādi pasākums, ar kuru valsts iestādes atsevišķiem uzņēmumiem piešķir nodokļu atbrīvojumu, kas, kaut arī nav valsts līdzekļu piešķiršana, rada saņēmējiem finansiāli izdevīgāku stāvokli nekā pārējiem nodokļu maksātājiem, ir uzskatāms par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1994. gada 15. marts, *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, 14. punkts, 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* u.c., no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 46. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 177 Tādējādi, lai noteiktu, vai pastāv nodokļu priekšrocība, ir jāsalīdzina saņēmēja situācija, kas izriet no attiecīgā pasākuma piemērošanas, ar situāciju attiecīgā pasākuma neesamības gadījumā, piemērojot parastos noteikumus aplikšanai ar nodokli (skat. spriedumu, 2019. gada 24. septembris, *Niederlande* u.c./Komisija (T-760/15 un T-636/16, EU:T:2019:669, 147. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 178 Izskatāmajā lietā Komisija apstrīdētā lēmuma 82. apsvērumā uzskatīja, ka autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli bija priekšrocība, jo šis pasākums bija pretrunā principam, saskaņā ar kuru ienākumu nodoklis bija jāiekasē no visiem nodokļa maksātāju ienākumiem, kas uzkrāti vai gūti Gibraltārā. Tā piebilda, ka autoratlīdzības ienākumi, kurus uzņēmums guva Gibraltārā, parasti būtu jāapliek ar nodokli, piemērojot teritorialitātes principu, [jo] tie tika uzskatīti par ienākumiem, kas uzkrāti vai gūti šajā teritorijā. Apstrīdētā lēmuma 83. apsvērumā Komisija secināja, ka autoratlīdzības ienākumu “atbrīvojums no nodokļa” samazināja nodokļa maksājumu, kas citādi būtu jāveic uzņēmumiem. Šajā ziņā jānorāda, ka Komisijas argumentācija apstrīdētā lēmuma 81.–83. apsvērumā ir jāinterpretē, ņemot vērā šo lēmumu kopumā, it īpaši konstatējumu, kas minēts šī lēmuma 93. apsvērumā, saskaņā ar kuru autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli izrietēja no šo ienākumu neiekļaušanas 2010. gada LIN 1. pielikumā norādītajās kategorijās.
- 179 Pirmkārt, kā izriet no šā sprieduma 116.–128. punkta, Komisija apstrīdētā lēmuma 82. apsvērumā pareizi norādīja uz principu, saskaņā ar kuru uzņēmumu ienākuma nodoklis ir jāiekasē no visiem nodokļa maksātājiem, kuru ienākumi ir gūti vai uzkrāti Gibraltārā, un ka šāds princips bija viens no parastajiem nodokļu noteikumiem, saskaņā ar kuriem tai bija jāvērtē autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli. Proti, kā tika konstatēts šā sprieduma 123. punktā, ar 2010. gada LIN ieviestais nodokļu režīms bija balstīts uz diviem galvenajiem principiem, proti, teritorialitātes principu, saskaņā ar kuru Gibraltārā uzkrātie vai gūtie ienākumi bija apliekami ar nodokli, un principu, saskaņā ar kuru visi nodokļa maksātāju grāmatvedības ieņēmumi bija jāapliek ar nodokli.
- 180 Tāpat, kā izriet no šā sprieduma 141.–156. punkta, saskaņā ar teritorialitātes principu autoratlīdzības ienākumi, kurus uzņēmums saņēma Gibraltārā, bija jāuzskata par tādiem, kas ir uzkrāti vai gūti Gibraltārā.

- 181 No šiem konstatējumiem izriet, ka autoratlīdzības ienākumu neiekļaušana 2010. gada LIN 1. pielikumā norādītajās ienākumu kategorijās deva iespēju izvairīties no šo ienākumu aplikšanas ar nodokli Gibraltārā, lai arī saskaņā ar principiem, kurus Komisija identificēja apstrīdētā lēmuma 82. apsvērumā, ienākumi, kas ir gūti vai uzkrāti Gibraltārā, parasti būtu jāapliek ar nodokli.
- 182 Tādējādi Komisija pamatoti konstatēja, ka, neapliekot ar nodokli autoratlīdzības ienākumus, tika ieviests tāda nodokļa atvieglojums, kas citādi saskaņā ar parastajiem nodokļu noteikumiem būtu jāmaksā uzņēmumiem, kuri saņēma šādus ienākumus, un secināja ekonomiskas priekšrocības esamību par labu šiem uzņēmumiem.
- 183 Neviens no citiem prasītāju izvirzītajiem argumentiem nevar atspēkot šo secinājumu.
- 184 Pirmkārt, ciktāl prasītāji apgalvo, ka pasākums nevarēja būt priekšrocība, pamatojoties uz to, ka nodokļu iestādes, kurām nebija pamata, kas tām ļāva aplikēt ar nodokli šos ienākumus, nevarēja atteikties no autoratlīdzības ienākumu aplikšanas ar nodokli, pietiek konstatēt, ka šīs ienākumu kategorijas neiekļaušana 2010. gada LIN 1. pielikumā, ir Gibraltāra likumdevēja un tādējādi attiecīgās teritorijas kompetento iestāžu atteikšanās. Turklāt Komisijai nevar pārnest to, ka tā nav ievērojusi dalībvalstu suverenitāti nodokļu jomā attiecībā uz nodokļa bāzes noteikšanu ienākumu nodokļa uzlikšanas vajadzībām, jo, kā izriet no šā sprieduma 178. un 181. punkta, tā ir izvērtējusi minēto pasākumu, ņemot vērā 2010. gada LIN saturu un mērķi un tādējādi parastos nodokļa uzlikšanas noteikumus.
- 185 Otrkārt, ciktāl prasītāji apgalvo, ka, tā kā nebija neviena skaidra noteikuma par autoratlīdzību aplikšanu ar nodokli, šī ienākumu kategorija neietilpa 2010. gada LIN piemērošanas jomā, ir jāatgādina: tas, ka nodokļu pasākums ir noteikts saskaņā ar konkrētu regulējuma metodi, kuras rezultātā jau sākotnēji valsts nodokļu noteikumi nebūtu kontrolējami valsts atbalsta jomā tikai tādēļ, ka tiem ir piemērojama cita regulējuma metode, kaut arī tie rada tādas pašas tiesiskās un/vai faktiskās sekas, pielāgojot un kombinējot dažādas nodokļu normas, neietekmē minētā pasākuma vērtējumu saskaņā ar LESD 107. pantu. Jebkura cita interpretācija būtu pretrunā pastāvīgajai judikatūrai, saskaņā ar kuru LESD 107. panta 1. punktā nav paredzēts nodalījums atkarībā no tā, kādi ir valsts intervences pasākuma iemesli un mērķi, bet šie pasākumi ir definēti, ņemot vērā to radītās sekas, un tādējādi neatkarīgi no izmantotajām metodēm (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 28. jūnijs, *Andres (Heitkamp BauHoldings maksātnespēja)*/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 91. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 186 Tomēr, kā izklāstīts šā sprieduma 81. punktā, kādas ienākumu kategorijas neiekļaušana nodokļa bāzē un kādas ienākumu kategorijas, kas parasti ir nodokļa bāzes sastāvdaļa, formāls atbrīvojums no nodokļa rada tādas pašas sekas. Tādējādi apstākļi, ka 2010. gada LIN nebija skaidra noteikuma, ar ko bija paredzēta autoratlīdzības aplikšana ar nodokli, nav pretrunā tam, ka ar šādu pasākumu tika piešķirta priekšrocība LESD 107. panta izpratnē.
- 187 Treškārt, ciktāl prasītāji apgalvo, ka Komisija neesot pierādījusi, ka iespējamie atbalsta saņēmēji, proti, desmit uzņēmumi, kas minēti apstrīdētā lēmuma 98. apsvērumā, faktiski guva labumu no autoratlīdzības ienākumu neaplikšanas ar nodokli, pietiek atgādināt, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru atbalsta shēmas specifiskajā gadījumā Komisija var aprobežoties ar attiecīgās shēmas iezīmju izpēti, lai konkrētā lēmuma pamatojumā novērtētu, vai shēma tajā paredzēto nosacījumu dēļ nodrošina priekšrocību saņēmējiem salīdzinājumā ar to konkurentiem un ir tāda, kas būtībā ir labvēlīgāka uzņēmumiem, kuri piedalās tirdzniecībā starp dalībvalstīm. Tādējādi Komisijai lēmumā nav pienākuma analizēt atbalstu, kas saskaņā ar šādu shēmu ir piešķirts katrā individuālā gadījumā. Katra attiecīgā uzņēmuma individuālā situācija ir jāpārbauda tikai atbalsta atgūšanas

stadijā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 9. jūnijs, *Comitato "Venezia vuole vivere"* u.c./Komisija, C-71/09 P, C-73/09 P un C-76/09 P, EU:C:2011:368, 63. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 188 No tā izriet, ka Komisijai nebija jāpierāda, ka desmit iespējamie saņēmēji faktiski bija guvuši labumu no nodokļu pasākuma. Šādi argumenti nevar izraisīt apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta atcelšanu un ir jānoraida kā neefektīvi.
- 189 Šo pašu iemeslu dēļ kā neefektīvi ir jānoraida argumenti, kas attiecas uz īpašo *MJN GibCo* situāciju, vērtējot apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta tiesiskumu. It īpaši attiecībā uz argumentiem par *CV* nodokļu pārskatāmību ir jānorāda: tā kā Komisija nekādā veidā nav pamatojusi savu atbalsta shēmas, kas izriet no autoratlīdzības ienākumu neaplikšanas ar nodokli saistībā ar nodokļu pārskatāmību, vērtējumu, tiem nav nozīmes, lai pārbaudītu, vai Komisija ir pareizi uzskatījusi, ka šis pasākums tā saņēmējiem ir radījis nodokļu priekšrocību.
- 190 Ņemot vērā iepriekš minēto, otrā pamata otrais iebildums, kura mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta atcelšanu, un līdz ar to šis pamats kopumā ir jānoraida.

d) Par selektivitātes pārbaudi (trešais pamats, kura mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta atcelšanu)

- 191 Ar trešo pamatu, kura mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta atcelšanu, prasītāji būtībā apgalvo, ka Komisija esot pieļāvusi acīmredzamas kļūdas vērtējumā un pārkāpusi LESD 107. panta 1. punktu, uzskatīdama, ka autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli bija selektīvs pasākums.
- 192 Pirmkārt, prasītāji apgalvo, ka Komisija esot pieļāvusi kļūdu, nosakot atsaucēs sistēmu. Tie precizē, ka selektivitātes kritērija vērtējumu nodokļu jomā var veikt tikai salīdzinājumā ar tā saukto "parasto" aplikšanu ar nodokli, kas tāpat kā nodokļa bāze tiek definēta, ievērojot dalībvalstu suverenitāti. Lai arī prasītāji atzīst 2010. gada LIN par atbilstošu atsaucēs sistēmu, tie apgalvo, ka Komisija esot pieļāvusi vairākas kļūdas attiecībā uz šī likuma saturu un mērķi.
- 193 Otrkārt, prasītāji apgalvo, ka Komisija esot kļūdaini identificējusi atkāpi no atsaucēs sistēmas.
- 194 Vispirms – autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli neesot atbrīvojums no nodokļa, atkāpe vai "netieša atkāpe", bet tā izrietēja tikai no šo ienākumu neiekļaušanas 2010. gada LIN piemērošanas jomā.
- 195 Turpinājumā – Komisija esot nepareizi sapratusi tāda principa tvērumu, saskaņā ar kuru valsts atbalstu veidojošs pasākums ir jādefinē atbilstoši tā sekām. 2011. gada 15. novembra spriedumā Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste, C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732) un 2016. gada 21. decembra spriedumā Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981) Tiesa nosprieda, ka pasākums var būt selektīvs, ja tas izraisa konkrētu uzņēmumu izslēgšanu no nodokļa bāzes. Tomēr šajās lietās tika aplūkoti izņēmuma apstākļi un ar tām pārāk plašs valsts atbalsta jēdziens, kas definēts saskaņā ar tā sekām, nav attaisnojams. Turklāt Vispārējā tiesa 2019. gada 16. maija spriedumā Polija/Komisija (T-836/16 un T-624/17, EU:T:2019:338) paskaidroja, ka, veicot nodokļu pasākumu, var paredzēt atšķirīgu attieksmi un tomēr nekvalificēt to kā selektīvu, ja vien šīs atšķirības nav patvaļīgas, tās netiek piemērotas diskriminējoši un ir saderīgas ar attiecīgā nodokļa mērķi.

- 196 Visbeidzot, prasītāji apgalvo, ka ar autoratlīdzības ienākumu neaplikšanu ar nodokli neesot ieviesta diferenciācija starp faktiski un tiesiski līdzīgā situācijā esošiem saimnieciskās darbības subjektiem. Šajā ziņā tie apgalvo, ka nevienu neaplikšanas ar nodokli nosacījumu nepiemēro vienīgi daudznacionāliem uzņēmumiem, un tas, ka no šī pasākuma būtībā labumu guva daudznacionālas grupas, bija tikai nejaušība, nevis “[tā] sekas”.
- 197 Komisija nepiekrīt šiem argumentiem.
- 198 No Tiesas judikatūras izriet, ka selektivitātes vērtējumā ir jānosaka, vai attiecīgais valsts pasākums konkrētajā tiesiskajā režīmā var radīt priekšrocību “konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai” atšķirībā no pārējiem, kuri, ņemot vērā šī režīma mērķi, ir faktiski un juridiski līdzīgā situācijā, ievērojot ar minēto pasākumu izvirzīto mērķi, un kam piemēro atšķirīgu attieksmi, kuru būtībā var kvalificēt kā diskriminējošu (skat. spriedumu 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 199 Ja attiecīgais pasākums ir iecerēts kā atbalsta shēma, nevis kā individuāls atbalsts, Komisijai ir jāpierāda, ka šis pasākums – lai gan ar to ir noteikta vispārēja priekšrocība – sniedz labumu vienīgi konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētām saimnieciskās darbības nozarēm (skat. spriedumu, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 55. punkts un tajā minētā judikatūra). Proti, vispārīga rakstura pasākums, kas bez izšķirības attiecas uz visiem saimnieciskās darbības subjektiem, nav atbalsta pasākums LESD 107. panta 1. punkta izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2000. gada 19. septembris, Vācija/Komisija (C-156/98, EU:C:2000:467, 22. punkts).
- 200 Tradicionāli judikatūrā nodokļu lietās tiek prasīts veikt selektivitātes vērtējumu trīs posmos. Šajā vērtējumā vispirms ir jānoskaidro, kāds attiecīgajā dalībvalstī ir vispārējais jeb “normālais” nodokļu režīms, kas ir atsauces sistēma, un pēc tam ir jāpierāda, ka attiecīgais nodokļu pasākums ir atkāpe no minētās sistēmas, ciktāl ar to tiek ieviesta to subjektu nošķiršana, kuri, ievērojot ar šo kopējo sistēmu izvirzīto mērķi, atrodas faktiski un juridiski līdzīgā situācijā (spriedums, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57. punkts). Treškārt, dalībvalstij ir jāpierāda, ka ar attiecīgo pasākumu, kas ir “*a priori* selektīvs”, ieviestā diferencēšana ir pamatota, jo tā izriet no atbilstošā tiesiskā regulējuma, kurā šis pasākums ietilpst, būtības vai uzbūves (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 58. punkts.)
- 201 Selektivitātes nosacījums ir izpildīts, ja Komisija var pierādīt, ka strīdīgais pasākums ir atkāpe no vispārējā vai “normālā” nodokļu režīma, ko piemēro attiecīgajā dalībvalstī, ciktāl attiecīgais nodokļu pasākums ir atkāpe [no minētā vispārējā režīma], jo ar to tiek ieviestas atšķirības subjektu starpā, lai gan tie subjekti, kuri var saņemt nodokļu priekšrocību, un tie, kuriem tā nepienākas, ievērojot ar attiecīgo dalībvalsts nodokļu režīmu izvirzīto mērķi, atrodas faktiski un juridiski līdzīgā situācijā (spriedums, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 67. punkts).
- 202 2016. gada 21. decembra spriedumā Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 74. punkts) Tiesa būtībā nošķīra, pirmkārt, gadījumu, kad pasākums ir nodokļu priekšrocība, kas tiek piešķirta, atkāpjoties no kopējas nodokļu sistēmas, un, otrkārt, gadījumu, kad pasākums tiek veikts, piemērojot “vispārēju” nodokļu sistēmu, kas balstīta arī uz vispārējiem kritērijiem, kas savukārt faktiski rada diskrimināciju starp konkrētiem uzņēmumiem un tādējādi ietver “selektivitāti *de facto*”. Šāda nošķiršana ir tieši balstīta uz 2011. gada

15. novembra spriedumu Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732), kurā saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu aplūkoti pasākumi bija noteikumi par ienākuma nodokļa bāzes noteikšanu. Šajā lietā Tiesa uzskatīja, ka nodokļu sistēmā, kuras pamatā ir aplikšana ar nodokli, ņemot vērā darbinieku skaitu un uzņēmējdarbībai izmantoto telpu izmēru, kā tā bija iecerēta, jau sākotnēji bija izslēgta jebkāda ārzonu sabiedrību aplikšana ar nodokli tādēļ, ka tām nebija darbinieku un tās neizmantoja telpas uzņēmējdarbībai.
- 203 Šādā gadījumā pasākums var būt selektīvs, lai arī tas ir vispārējs un nav atkāpe no kopējā nodokļu režīma, bet ir tā neatņemama sastāvdaļa (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 15. novembris, Komisija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste, C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 91. un 92. punkts). Tāpēc Komisijai ir jāpierāda, ka nodokļu sistēma attiecībā uz izvirzīto mērķi pati par sevi ir acīmredzami diskriminējoša un tādējādi attiecīgie pasākumi, kas ir nodokļu sistēmas neatņemama sastāvdaļa, ir pretrunā tajā izvirzītajam mērķim, ciktāl tie atņem attiecīgā nodokļa mērķim tā būtību (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2021. gada 16. marts, Komisija/Polija, C-562/19 P, 42. un 43. punkts, un 2019. gada 16. maijs, Polija/Komisija, T-836/16 un T-624/17, EU:T:2019:338, 70., 79. un 94. punkts). Tas tā ir, ja Komisija pierāda, ka režīms tā izraisīto seku dēļ veicina priekšrocību piešķiršanu konkrētiem uzņēmumiem to īpašo raksturiezīmju dēļ (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2011. gada 15. novembris, Komisija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste, C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 87. un 88. punkts), un 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 74.–76. punkts).
- 204 Izskatāmajā lietā ir jākonstatē, ka Komisija apstrīdētajā lēmumā izvērtēja autoratlīdzības ienākumu neaplikšanu ar nodokli: tā ne tikai veica atkāpes nodokļu pasākumu selektivitātes vērtējumu trīs posmos, bet arī piemēroja vērtējumu, ko bija sniegusi Tiesa 2011. gada 15. novembra spriedumā Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732).
- 205 Proti, pirmkārt, no apstrīdētā lēmuma 87., 90.–94., 100., 103. un 105.–110. apsvēruma, kā arī šī lēmuma 7.1.3.1., 7.1.3.2. un 7.1.3.3. iedaļas skaidri izriet: Komisija uzskatīja, ka autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli uzskatāma par atkāpes pasākumu un veica selektivitātes vērtējumu trīs posmos.
- 206 Precīzāk, Komisija vispirms konstatēja, ka 2010. gada LIN, kura mērķis bija iekasēt ienākumu nodokli no nodokļa maksātājiem, kas saņēma Gibraltārā uzkrātus vai gūtus ienākumus (apstrīdētā lēmuma 90.–93. un 100. apsvērums), bija atsauces sistēma, un uzskatīja, ka autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli bija “netiešs atbrīvojums” no ienākumu nodokļa. Turpinājumā, ņemot vērā 2010. gada LIN mērķi, Komisija uzskatīja, ka uzņēmumi, kuri guva labumu no autoratlīdzības ienākumu neaplikšanas ar nodokli, proti, uzņēmumi, kuri piederēja daudznacionālām grupām, kas piešķīra licences intelektuālā īpašuma tiesībām, faktiski un tiesiski bija līdzīgā situācijā kā citi Gibraltārā reģistrēti uzņēmumi, kuri saņēma Gibraltārā uzkrātus vai gūtus ienākumus (apstrīdētā lēmuma 100. un 103. apsvērums). Lai noteiktu, ka autoratlīdzības ienākumu neaplikšanas ar nodokli dēļ šiem uzņēmumiem tika piemērots atšķirīgs nodokļu režīms, lai arī tie bija līdzīgā situācijā, Komisija norādīja, ka, ja nebūtu noteikts autoratlīdzības ienākumu “atbrīvojums no nodokļa”, saskaņā ar teritoriālo nodokļu režīmu autoratlīdzības ienākumi, kurus saņēma Gibraltārā reģistrēts uzņēmums, tiktu uzskatīti par ienākumiem, kas ir gūti vai uzkrāti Gibraltārā (apstrīdētā lēmuma 94. apsvērums). Visbeidzot Komisija noraidīja Apvienotās Karalistes iestāžu sniegtos pamatojumus (apstrīdētā lēmuma 105.–108. apsvērums).

- 207 Otrkārt, Komisija arī precizēja: “kad pasākums nav formāla atkāpšanās no nodokļu sistēmas, [...] ir jo īpaši svarīgi ņemt vērā pasākuma ietekmi, lai novērtētu, vai pasākums būtiski ietekmē konkrētu uzņēmumu grupu” (apstrīdētā lēmuma 97. apsvērums). Turpinājumā tā norādīja, ka no autoratlīdzības ienākumu neaplikšanas ar nodokli guva labumu tikai desmit uzņēmumi, tie visi piederēja daudznacionālu uzņēmumu grupai un neviens neatkarīgs uzņēmums nesaņēma autoratlīdzības ienākumus Gibraltārā (apstrīdētā lēmuma 98. apsvērums). Turklāt Komisija apstrīdētā lēmuma 104. apsvērumā apgalvoja: tas, ka autoratlīdzības ienākumu “atbrīvojums no nodokļa” būtībā nodrošināja priekšrocību daudznacionālai grupai, nebija nejaušas režīma sekas un ka šis noteikums bija paredzēts, lai piesaistītu vai dotu priekšrocību grupas uzņēmumiem, it īpaši daudznacionālām grupām, kuras veic konkrētas darbības (piešķir licences intelektuālā īpašuma tiesībām), tādējādi izmantojot 2011. gada 15. novembra spriedumā Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732) lietoto terminoloģiju.
- 208 Tādējādi no apstrīdētā lēmuma 90.–104. apsvēruma – kā atbildē uz Vispārējās tiesas jautājumu tiesas sēdē apstiprināja Komisija – izriet, ka tā galvenokārt uzskatīja autoratlīdzības ienākumu neaplikšanu ar nodokli par selektīvu atkāpes pasākumu, ciktāl tas deva priekšroku uzņēmumiem, kuri saņēma autoratlīdzības ienākumus, salīdzinājumā ar visiem citiem uzņēmumiem, kuri saņēma Gibraltārā uzkrātus vai gūtus ienākumus, un ka pakārtoti tā pārbaudīja arī autoratlīdzības ienākumu neaplikšanas ar nodokli selektivitāti “*de facto*”.
- 209 Tādējādi vispirms ir jāpārbauda, vai autoratlīdzības ienākumu neaplikšanas ar nodokli selektivitātes konstatēšanas vajadzībām Komisija varēja pamatoti uzskatīt, ka tā galvenokārt bija atkāpe no 2010. gada LIN, jo tās dēļ Gibraltāra uzņēmumiem, kuri saņēma autoratlīdzības ienākumus, tika piemērots nodokļu režīms, kas atšķīrās no tā, ko piemēroja uzņēmumiem, kuriem bija uzliekams nodoklis Gibraltārā un kuri saņēma Gibraltārā uzkrātus vai gūtus ienākumus, lai arī saskaņā ar par 2010. gada LIN izvirzīto mērķi šīs divas uzņēmumu kategorijas bija līdzīgā situācijā.
- 210 Šajā ziņā, kā tas izriet no šā sprieduma 118.–128. punkta, ir jānorāda: Komisija pareizi konstatēja, ka 2010. gada LIN mērķis bija iekasēt ienākumu nodokli no nodokļa maksātājiem, kuri saņēma Gibraltārā uzkrātus vai gūtus ienākumus. Tāpat, kā izriet no šā sprieduma 141.–156. punkta, tā pamatoti norādīja, ka autoratlīdzības ienākumi, kurus saņēma uzņēmumi Gibraltārā, ir uzskatāmi par Gibraltārā uzkrātiem vai gūtiem ienākumiem. Šajos apstākļos Komisija pareizi uzskatīja, ka Gibraltāra uzņēmumiem, kuri saņēma autoratlīdzības ienākumus, parasti būtu bijis jāmaksā nodoklis Gibraltārā un ka tie bija faktiski un tiesiski līdzīgā situācijā kā citi uzņēmumi, kuri saņēma Gibraltārā uzkrātus vai gūtus ienākumus.
- 211 Tādējādi Komisija nav pieļāvusi kļūdu, konstatējot, ka ar autoratlīdzības ienākumu neaplikšanu ar nodokli uzņēmumiem, kuri saņēma autoratlīdzības ienākumus, bija dota priekšroka salīdzinājumā ar citiem uzņēmumiem, kuri saņēma Gibraltārā uzkrātus vai gūtus ienākumus. No tā izriet, ka tā ir pamatoti uzskatījusi, ka autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli bija atkāpe no 2010. gada LIN un tā mērķa.
- 212 Pietiek tikai ar šiem apsvērumiem vien, lai *a priori* pierādītu autoratlīdzības ienākumu neaplikšanas ar nodokli selektīvo raksturu, un nav nepieciešamības pārbaudīt, vai Komisija ir pareizi uzskatījusi, ka no pasākuma guva labumu it īpaši daudznacionāli uzņēmumi, kuri veica tādas konkrētas darbības kā intelektuālā īpašuma tiesību licenču piešķiršana. Proti, lai pierādītu atkāpes nodokļu pasākuma selektivitāti, nav nepieciešams, lai Komisija identificētu noteiktas raksturīpašības, kas specifiski un kopīgi piemīt uzņēmumiem, kuri saņem nodokļu priekšrocības,

- kas ļauj tos nošķirt no tiem, kuri ir izslēgti no šī pasākuma piemērošanas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 71., 76. un 78. punkts). Lai pierādītu nodokļu pasākuma selektivitāti, ne vienmēr ir nepieciešams, lai tam būtu atkāpes raksturs attiecībā uz nodokļu režīmu, kas tiek uzskatīts par vispārēju, apstākļi, ka tam šāds raksturs piemīt, ir pilnībā piemērots šādam pierādīšanas nolūkam, tiklīdz no pasākuma izriet, ka tiek nošķirti divu kategoriju saimnieciskās darbības subjekti un *a priori* tiem tiek piemērota atšķirīga attieksme, proti, uz dažiem attiecas atkāpes pasākums, savukārt citiem turpina piemērot vispārējo nodokļu režīmu, kaut gan abas šīs kategorijas, ievērojot ar minēto režīmu izvirzīto mērķi, ir līdzīgā situācijā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 77. un 78. punkts).
- 213 Turklāt ir jākonstatē, ka prasītāji neapstrīd Komisijas secinājumus, saskaņā ar kuriem autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli nebija pamatota ar Gibraltāra nodokļu režīma būtību vai vispārējo sistēmu. Tādējādi Komisija pamatoti konstatēja autoratlīdzības ienākumu neaplikšanas ar nodokli selektivitāti un uzskatīja, ka, neiekļaujot autoratlīdzības ienākumus no 2011. gada 1. janvāra līdz 2013. gada 31. decembrim Gibraltārā ar nodokli apliekamajās ienākumu kategorijās, kas norādītas 2010. gada LIN 1. pielikumā, šī neaplikšana ar nodokli bija atbalsta shēma. Ja ar selektivitātes vērtējumu trijos posmos pietiek, lai pamatotu šo secinājumu, prasītāju argumenti, kas izvirzīti, lai apstrīdētu Komisijas pakārtoti sniegto argumentāciju, saskaņā ar kuru autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli bija *de facto* selektīva, nav jāizskata. Proti, ciktāl daži lēmuma pamati paši par sevi to var juridiski pietiekami pamatot, iespējamie trūkumi citos pamatos jebkurā gadījumā neietekmē rezolutīvo daļu. Turklāt Komisijas lēmuma rezolutīvā daļa balstās uz vairākiem argumentācijas pilāriem, no kuriem katrs pats par sevi ir pietiekams, lai pamatotu šo rezolutīvo daļu, šis tiesību akts principā ir jāatceļ tikai tad, ja katrs no šiem pilāriem ir prettiesisks. Šajā gadījumā ar kļūdām vai citām nelikumībām, kas ietekmē tikai vienu no pamatojuma pilāriem, nepietiek, lai pamatotu apstrīdētā lēmuma atcelšanu, jo šai kļūdai nevarēja būt izšķiroša ietekme uz rezolutīvo daļu, ko pieņēma iestāde, kas ir šī lēmuma autore (skat. spriedumu, 2018. gada 1. marts, Polija/Komisija, T-316/15, nav publicēts, EU:T:2018:106, 91. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 214 It īpaši ir jānorāda, ka prasītāju argumenti par secinājumiem, kas izskatāmajā lietā ir jāizdara no 2021. gada 16. marta sprieduma Komisija/Polija (C-562/19 P, EU:C:2021:201) un 2021. gada 16. marta sprieduma Komisija/Ungārija (C-596/19 P, EU:C:2021:202), kā arī 2019. gada 16. maija sprieduma Polija/Komisija (T-836/16 un T-624/17, EU:T:2019:338) un 2019. gada 27. jūnija sprieduma Ungārija/Komisija (T-20/17, EU:T:2019:448), ir neefektīvi, ciktāl tie attiecas uz selektivitātes *de facto* vērtējumu un nevis uz selektivitātes vērtējumu trīs posmos.
- 215 Turklāt, ciktāl prasītāji savos argumentos par selektivitātes vērtējumu apstrīd Komisijas iebildumu raksta 95. punktā minēto apgalvojumu, saskaņā ar kuru tai neesot bijis sīki jāpaskaidro iemesli, kuru dēļ tā secināja, ka autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli bija atbalsta shēma tikai tāpēc vien, ka tā jau bija sīki izskatījusi šos elementus nolēmumā par procedūras sākšanu, ir jānorāda, pirmkārt, ka Vispārējā tiesa jau ir nospriedusi, ka nolēmums par formālas procedūras sākšanu bija daļa no lēmuma, ar ko tika izbeigta šī procedūra, un ka pirmo minēto nolēmumu var ņemt vērā, vērtējot otrā minētā lēmuma pamatojumu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 12. jūlijs, Austrija/Komisija (T-356/15, EU:T:2018:439, 535. punkts). Otrkārt, jebkurā gadījumā, kā izriet no šā sprieduma 204.–208. punkta, apstrīdētajā lēmumā bija sīki izklāstīti iemesli, kuru dēļ Komisija autoratlīdzības ienākumu neaplikšanu ar nodokli uzskatīja par selektīvu pasākumu.

216 Ņemot vērā iepriekš minēto, trešais pamats, kas izvirzīts, lai panāktu apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta atcelšanu, ir jānoraida.

e) Par selektīvas priekšrocības tvērumu (ceturtais pamats, kas izvirzīts, lai panāktu apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta atcelšanu)

217 Ar ceturto pamatu prasītāji apgalvo, ka, pat pieņemot, ka ar autoratlīdzības ienākumu neaplikšanu ar nodokli faktiski bija piešķirta selektīva priekšrocība, Komisija jebkurā gadījumā esot pieļāvusi acīmredzamu kļūdu vērtējumā un tiesību kļūdu, uzskatot, ka šī selektīvā priekšrocība attiecās arī uz autoratlīdzību par darbību un intelektuālā īpašuma tiesībām, kas neatradās Gibraltārā, jo šie ienākumi neietilpa 2010. gada LIN teritoriālās piemērošanas jomā.

218 Pēc prasītāju domām, Gibraltāra uzņēmuma ienākumi, kurus tas guva no ārpus šīs teritorijas veiktas darbības, tostarp arī autoratlīdzības ienākumi, nebija apliekami ar nodokli Gibraltārā. Tie apgalvo, ka to situācijā, kurā intelektuālā īpašuma tiesības nebija radušās Gibraltārā, kurā šīs tiesības neatrodas Gibraltārā, kurā licences koncesionāri neatrodas Gibraltārā un kurā autoratlīdzības ienākumi netiek maksāti Gibraltārā, šie ienākumi netiek ne gūti, ne uzkrāti Gibraltārā. Tādējādi prasītāji apgalvo, ka, neraugoties uz nodokļu pārskatāmību, izskatāmajā lietā *MJN GibCo* daļa *MJT CV* ienākumos nebija apliekama ar nodokli, ciktāl šie ienākumi nebija gūti vai uzkrāti Gibraltārā.

219 Komisija nepiekrīt šiem argumentiem.

220 Ciktāl, kā konstatēts šā sprieduma 141.–162. punktā, Komisija nav pieļāvusi kļūdu, apgalvodama, ka Gibraltāra uzņēmumu autoratlīdzības ienākumi bija jāuzskata par Gibraltārā gūtiem vai uzkrātiem ienākumiem, ir jānoraida prasītāju argumenti, saskaņā ar kuriem, tā kā autoratlīdzības ienākumi no darbības un intelektuālā īpašuma tiesībām nebija gūti Gibraltārā, tie neietilpa 2010. gada LIN teritoriālās piemērošanas jomā, un saskaņā ar kuriem Komisija tādējādi esot pieļāvusi kļūdu, uzskatot, ka ar autoratlīdzības ienākumu neaplikšanu ar nodokli selektīva priekšrocība attiecās arī uz iepriekš minētajiem autoratlīdzības ienākumiem.

221 Turklāt, ciktāl prasītāji apgalvo, ka *MJN GibCo* autoratlīdzības ienākumi nebija gūti vai uzkrāti Gibraltārā, šāds arguments nevar likt apšaubīt ne Komisijas vērtējumu, saskaņā ar kuru autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli bija atbalsta shēma, ne apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta tiesiskumu, un tas ir jānoraida kā neefektīvs. Proti, pat pieņemot, ka šis arguments ir pamatots, tas varētu likt apšaubīt tikai *MJN GibCo* atbalsta saņēmēja statusu. Tomēr apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punktā ir konstatēts tikai, ka autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli ir atbalsta shēma, bet iespējamie minētās shēmas saņēmēji nav identificēti. Turklāt, kā izriet no šā sprieduma 187. punktā izklāstītās judikatūras, lēmumā par valsts atbalsta shēmu Komisijai nav pienākuma analizēt atbalstu, kas saskaņā ar šādu shēmu ir piešķirts katrā individuālā gadījumā.

222 Ņemot vērā iepriekš minēto, ceturtais pamats, kura mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta atcelšanu, ir jānoraida.

3. Par pamatu, kas balstīts uz acīmredzamām kļūdām vērtējumā un Regulas Nr. 659/1999 1. panta c) punkta pārkāpumu (piektais pamats, kura mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta atcelšanu)

- 223 Izvirzot piekto pamatu, kura mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta atcelšanu, prasītāji apstrīd secinājumu, kas izriet no apstrīdētā lēmuma 7.2. iedaļas, saskaņā ar kuru autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli bija jauns atbalsts Regulas Nr. 659/1999 1. panta c) punkta izpratnē.
- 224 Pirmkārt, prasītāji apgalvo, ka apstrīdētajā lēmumā nav izvērtēta pasākuma, proti, autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli, kvalificēšana par jaunu atbalsta pasākumu. Tie apgalvo, ka, lai arī Komisija nolēmumā par procedūras sākšanu faktiski apgalvoja, ka autoratlīdzības ienākumi pirmo reizi no ienākumu nodokļa piemērošanas jomas tika izslēgti 2010. gada LIN, apstrīdētajā lēmumā šāda konstatējuma nebija.
- 225 Otrkārt, tie apgalvo, ka pat tad, ja autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli bija valsts atbalsts LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, tā būtu jāuzskata par pastāvošu atbalstu, ciktāl pasīvie autoratlīdzības ienākumi saskaņā ar 1952. gada LIN, kas bija spēkā līdz 2010. gada LIN pieņemšanai, nebija aplikti ar nodokli Gibraltārā, tādējādi šis noteikums jau tika piemērots 1973. gada 1. janvārī, kad Apvienotā Karaliste kļuva par dalībvalsti. It īpaši prasītāji apgalvo, ka, lai arī kategorija “Īres maksas, autoratlīdzības, prēmijas un cita peļņa, kas gūta no īpašuma tiesībām” bija viena no sešām ar nodokli apliekamām ienākumu kategorijām, kas norādītas 1952. gada ITA 6. panta 1. punktā, šī kategorija faktiski attiecās tikai uz nekustamā īpašuma tiesībām. Jēdziens “autoratlīdzība” attiecoties tikai uz autoratlīdzību no kalnrūpniecības.
- 226 Komisija nepiekrīt šiem argumentiem.
- 227 Būtībā prasītāji izvirza divus iebildumus, kas balstīti, pirmkārt, uz pamatojuma nesniegšanu, pārkāpjot LESD 296. pantu, ciktāl Komisija apstrīdētajā lēmumā neesot paskaidrojusi, kāpēc autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli uzskatāma par jaunu atbalstu, un, otrkārt, uz Regulas Nr. 659/1999 1. panta c) punkta pārkāpumu, ciktāl Komisija esot kļūdaini uzskatījusi, ka minētais pasākums bija pastāvošs atbalsta pasākums.
- 228 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru LESD 296. pantā paredzētais pienākums norādīt pamatojumu ir būtiska formalitāte, kura ir jānošķir no jautājuma par iemeslu pamatotību, kas attiecas uz strīdīgā akta tiesiskumu pēc būtības (skat. spriedumus, 2011. gada 29. septembris, *Elf Aquitaine*/Komisija (C-521/09 P, EU:C:2011:620, 146. punkts un tajā minētā judikatūra, un 2014. gada 14. maijs, *Donau Chemie*/Komisija, T-406/09, EU:T:2014:254, 28. punkts un tajā minētā judikatūra). Tādējādi ir jāuzskata, pirmkārt, iebildums, kas būtībā ir balstīts uz LESD 296. pantā noteiktā pienākuma norādīt pamatojumu neievērošanu, un pēc tam, otrkārt, iebildums, kas balstīts uz Regulas Nr. 659/1999 1. panta c) punkta pārkāpumu.

a) Par pirmo iebildumu, kas balstīts uz pienākuma norādīt pamatojumu neievērošanu LESD 296. panta izpratnē

- 229 Atbilstīgi LESD 296. panta otrajai daļai tiesību aktos tiek sniegts to pieņemšanas pamatojums. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru prasītais pamatojums ir jāpielāgo attiecīgā tiesību akta raksturam un tajā skaidri un nepārprotami ir jānorāda iestādes, kas ir izdevusi tiesību aktu, argumentācija, lai ieinteresētās personas varētu uzzināt veiktā pasākuma pamatojumu un lai kompetentā tiesa varētu veikt pārbaudi. It īpaši attiecībā uz individuālu lēmumu pamatojumu pienākuma pamatot šādus

- lēmumus mērķis ir ne tikai ļaut tiesai veikt pārbaudi, bet arī sniegt ieinteresētajai personai pietiekamu norādi par to, vai lēmumā, iespējams, ir trūkumi, lai apstrīdētu tā spēkā esamību (skat. spriedumu, 2011. gada 29. septembris, *Elf Aquitaine*/Komisija, C-521/09 P, EU:C:2011:620, 146.–148. punkts un tajos minētā judikatūra, 2013. gada 11. jūlijs, *Ziegler*/Komisija, C-439/11 P, EU:C:2013:513, 114. un 115. punkts, un 2016. gada 13. decembris, *Printeos* u.c./Komisija, T-95/15, EU:T:2016:722, 44. punkts).
- 230 Netiek prasīts, lai pamatojumā tiktu precizēti visi atbilstošie faktiskie un tiesiskie apstākļi, jo jautājums, vai akta pamatojumā ir izpildītas LESD 296. panta prasības, ir jāizvērtē, ņemot vērā ne tikai šī panta formulējumu, bet arī tā kontekstu, kā arī visas tiesību normas, kas regulē attiecīgo jomu (spriedumi, 2011. gada 29. septembris, *Elf Aquitaine*/Komisija, C-521/09 P, EU:C:2011:620, 150. punkts, 2013. gada 11. jūlijs, *Ziegler*/Komisija, C-439/11 P, EU:C:2013:513, 116. punkts, un 2016. gada 13. decembris, *Printeos* u.c./Komisija, T-95/15, EU:T:2016:722, 45. punkts).
- 231 Izskatāmajā lietā ir jākonstatē, ka, lai arī Komisija uzskatīja, ka autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli bija nelikumīgs atbalsts (apstrīdētā lēmuma 216. un 217. apsvērums), apstrīdētajā lēmumā, tostarp iedaļā “Pasākuma kā jauna atbalsta īpašības” (apstrīdētā lēmuma 118.–121. apsvērums), nebija nekāda paskaidrojuma par to, kādā ziņā minētais pasākums uzskatāms par jaunu atbalstu. Proti, šajā iedaļā iekļautie elementi attiecas tikai uz atbalsta shēmu attiecībā uz pasīvo procentu ienākumu neaplikšanu ar nodokli.
- 232 Tomēr, kā izriet no šā sprieduma 230. punkta, pienākuma norādīt pamatojumu ievērošana ir jāizvērtē ne tikai atkarībā no akta satura, bet arī no tā konteksta un piemērojamām tiesību normām. Turklāt valsts atbalsta kontroles procedūrā galīgais lēmums, kas pieņemts formālas izmeklēšanas procedūras noslēgumā, ir vairākos posmos izstrādāts akts. Tādējādi Vispārējā tiesa jau ir nospriedusi, ka nolēmums par formālas procedūras sākšanu ir daļa no lēmuma konteksta, ar ko tika pabeigta formāla procedūra un ka pirmais minētais nolēmums var tikt ņemts vērā, pārbaudot otrā minētā lēmuma pamatojumu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 12. jūlijs, *Austrija*/Komisija, T-356/15, EU:T:2018:439, 535. punkts).
- 233 Tomēr, pirmkārt, no apstrīdētā lēmuma 217. un 221. apsvēruma izriet, ka autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli bija prettiesisks atbalsta pasākums, tāpēc Komisija apstrīdētajā lēmumā noteikti uzskatīja, ka minētais pasākums bija jauns atbalsta pasākums. Proti, kā izriet no LESD 108. panta 1. un 3. punkta, kā arī no Regulas Nr. 659/1999 1. panta f) punkta, tikai jaunu atbalsta pasākumu, kas īstenots bez Komisijas atļaujas, var uzskatīt par prettiesisku atbalsta pasākumu. Savukārt attiecībā uz pastāvošām atbalsta shēmām veic pastāvīgu pārbaudi, kurā Komisija ierosina attiecīgus pasākumus, kas vajadzīgi sakarā ar iekšējā tirgus pakāpenisku attīstību vai darbību.
- 234 Otrkārt, no nolēmuma par procedūras sākšanu 45., 66. un 67. apsvēruma izriet, ka autoratlīdzības ienākumu neaplikšanu ar nodokli Komisija uzskatīja par jaunu atbalstu, pamatojoties uz to, ka autoratlīdzības ienākumi Gibraltārā bija apliekami ar nodokli saskaņā ar 1952. gada LIN līdz brīdim, kad stājās spēkā 2010. gada LIN.
- 235 Tādējādi, ciktāl apstrīdētajā lēmumā izdarītais konstatējums, saskaņā ar kuru attiecīgais pasākums bija prettiesisks atbalsta pasākums, ir saderīgs ar nolēmumu par procedūras sākšanu sniegto vērtējumu un ciktāl šajā nolēmumā un apstrīdētajā lēmumā nebija elementu, kas ļāva uzskatīt, ka Komisija šajā konkrētajā jautājumā bija mainījusi savu nostāju, nolēmums par procedūras sākšanu

izskatāmajā lietā bija jāuzskata par daļu no konteksta, kurā apstrīdētais lēmums tika pieņemts un bija jāņem vērā šī pēdējā minētā lēmuma pamatojuma vērtējumā, ciktāl tajā autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli tika kvalificēta kā jauna atbalsta pasākums.

- 236 Turklāt ir jānorāda, ka prasītāji apstrīd vērtējumu, saskaņā ar kuru autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli bija jauns atbalsts, un it īpaši to, ka šie ienākumi bija apliekami ar ienākuma nodokli saskaņā ar 1952. gada LIN. Tas pierāda, ka tie bija spējīgi uzzināt iemeslus, kuru dēļ Komisija uzskatīja, ka autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli bija jauns prettiesisks atbalsta pasākums.
- 237 Ņemot vērā visu iepriekš minēto, iebildums par apstrīdētā lēmuma pamatojuma neesamību ir jānoraida.

b) Par otro pamatu, kas balstīts uz Regulas Nr. 659/1999 1. panta c) punkta pārkāpumu

- 238 Saskaņā ar Regulas Nr. 659/1999, ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus [LESD 108. panta] piemērošanai, 1. panta c) punktu jauns atbalsts ir atbalsts, t. i., atbalsta shēmas un individuāls atbalsts, kas nav pastāvošs atbalsts, tostarp pastāvoša atbalsta grozījumi.
- 239 Tomēr saskaņā ar Regulas Nr. 659/1999 1. panta b) punkta i), ii) un v) apakšpunktu pastāvošs atbalsts ir atļauts atbalsts, t. i., atbalsta shēmas un individuāls atbalsts, ko atļāvusi Komisija vai Padome, jebkāds atbalsts, kas pastāvēja pirms Līguma stāšanās spēkā attiecīgajās dalībvalstīs, t. i., atbalsta shēmas un individuāls atbalsts, kurš ir ieviests, ir joprojām piemērojams pēc Līguma stāšanās spēkā, kā arī jebkāds atbalsts, ko uzskata par pastāvošu atbalstu, jo ir iespējams konstatēt, ka tā ieviešanas laikā tas nav bijis atbalsts, bet pēc tam kopējā tirgus attīstības dēļ – dalībvalstij neieviešot izmaiņas – tas kļuvis par atbalstu.
- 240 Tādējādi par jaunu atbalstu ir uzskatāmi tādi pasākumi, kas tiek veikti pēc Līguma stāšanās spēkā un kas izveido vai groza atbalstu sistēmu (skat. spriedumu, 2010. gada 20. maijs, *Todaro Nunziatina & C.*, C-138/09, EU:C:2010:291, 46. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 241 Atbalstu var kvalificēt par jaunu atbalstu vai par pastāvoša atbalsta grozījumu, atsaucoties uz noteikumiem, kuros atbalsts ir paredzēts (skat. spriedumu, 2010. gada 16. decembris, *Nīderlande un NOS/Komisija*, T-231/06 un T-237/06, EU:T:2010:525, 180. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 242 Izskatāmajā lietā prasītāji apstrīd tikai Komisijas konstatējumu, ka autoratlīdzības ienākumi tika aplikti ar nodokli saskaņā ar 1952. gada LIN un no ienākumu aplikšanas ar nodokli piemērošanas jomas Gibraltārā bija izslēgti tikai pēc 2010. gada LIN pieņemšanas.
- 243 Tomēr, kā to norāda Komisija nolēmumā par procedūras sākšanu, šajā ziņā ir jāuzsver, ka 1952. gada LIN, kas tika atcelts ar 2010. gada LIN, 6. panta 1. punkta e) apakšpunktā autoratlīdzības ienākumi (*royalties*) bija skaidri norādīti Gibraltārā ar nodokli apliekamo ienākumu kategorijās. Tādējādi līdz brīdim, kad stājās spēkā 2010. gada LIN, proti, līdz 2011. gada 1. janvārim, šie ienākumi Gibraltārā bija aplikti ar ienākuma nodokli.
- 244 Prasītāju argumentus, saskaņā ar kuriem 1952. gada LIN 6. panta 1. punkta e) apakšpunktā minētā “autoratlīdzība” (*royalties*) attiecās tikai uz autoratlīdzību, kas tika iekasēta no nekustamā īpašuma ienākumiem, un apzīmēja autoratlīdzību, kas izrietēja no kalnrūpniecības, nevar pieņemt.

- 245 Pirmkārt, prasītāju vērtējums ir pretrunā informācijai, ko Apvienotās Karalistes iestādes ir sniegušas administratīvajā procedūrā. Proti, tās vairākkārt, it īpaši 2012. gada 14. septembra un 3. decembra apsvērumos, skaidri norādīja, ka “pirms [2010. gada LIN] pieņemšanas [autoratlīdzības ienākumi] bija aplikti ar nodokli un neveidoja būtiskus nodokļu ieņēmumus”, tāpēc ar 2010. gada likumu tie tika izslēgti no aplikšanas ar nodokli. No šiem apsvērumiem izriet, ka Apvienotās Karalistes iestādes atsaucās uz autoratlīdzību un nevis ar kalnrūpniecību saistītiem nodokļiem.
- 246 Turklāt, kā apgalvo Komisija, Apvienotās Karalistes un Gibraltāra iestādes neapstrīdēja 1952. gada LIN vērtējumu, kuru tā sniegusi nolēmumā par procedūras sākšanu. Tomēr, kā izriet no šā sprieduma 106. punkta, ja nav informācijas, ar ko var apšaubīt valsts nodokļu tiesību interpretāciju, kas sniegta nolēmumā par procedūras sākšanu, Komisija nevarēja, balstoties uz pieņēmumiem, pārbaudīt visus argumentus, kuri, iespējams, varēja atspēkot minēto interpretāciju, kas tādējādi bija balstīta tieši uz attiecīgās dalībvalsts sniegto informāciju, ko varēja uzskatīt par pietiekami ticamu un uzticamu.
- 247 Otrkārt, ekspertīzes ziņojumā minētie argumenti, kas tika paziņoti replikas raksta pielikumā, neļauj apšaubīt konstatējumu, saskaņā ar kuru autoratlīdzības ienākumi bija apliekami ar ienākumu nodokli, piemērojot 1952. gada LIN 6. panta 1. punkta e) apakšpunktu. Proti, lai arī jēdziens “autoratlīdzība” 1952. gada LIN 6. panta 1. punkta e) apakšpunktā bija iekļauts kopā tādējiem jēdzieniem kā “īres maksa” (*rents*), “prēmijas” (*premium*) un “cita no īpašumiem gūtā peļņa”, no šī panta formulējuma neizrietēja, ka visas šīs ienākumu kategorijas attiecās uz nekustamo īpašumu. Proti, jēdzienu “īpašums” (*property*) varēja attiecināt gan uz nekustamo īpašumu, gan uz jebkāda veida īpašumu, tostarp uz intelektuālo īpašumu.
- 248 Turklāt, ciktāl ekspertīzes ziņojums ir balstīts uz *JCPC* judikatūru attiecībā uz to tiesību interpretāciju, kuras bija piemērojamas bijušajās ar raktuvēm bagātajās kolonijās, ir jānorāda, kā to dara Komisija, ka ir neatbilstīgi šādu judikatūru pēc analogijas piemērot Gibraltāra situācijai, kura teritorijai nepiemīt šādas iezīmes, lai secinātu, ka jēdziens “autoratlīdzība” 1952. gada LIN 6. panta 1. punkta e) apakšpunkta izpratnē attiecas tikai uz autoratlīdzību saistībā ar kalnrūpniecību.
- 249 Tādējādi no iepriekš izklāstītā izriet, ka Komisija ir pareizi uzskatījusi, ka autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli tika ieviesta, pieņemot 2010. gada LIN. Ņemot to vērā, Komisija nav pieļāvusi kļūdu, kvalificējot šo neaplikšanu ar nodokli kā jaunu un prettiesisku atbalsta pasākumu.
- 250 Tādējādi otrā iebilde un līdz ar to piektais pamats, kas izvirzīts, lai panāktu apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta atcelšanu, ir jānoraida.
- 251 Tādējādi prasība ir jānoraida, ciktāl tās mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta atcelšanu attiecībā uz autoratlīdzības ienākumu neaplikšanu ar nodokli, kā arī ar šo pasākumu saistīta atgūšanas rīkojuma atcelšanu.

C. Par prasības otro daļu, kas izvirzīta, lai atceltu apstrīdētā lēmuma 2. pantu, ciktāl tas attiecas uz MJN GibCo piešķirto individuālo valsts atbalstu, kā arī ar šo pasākumu saistītu atgūšanas rīkojumu

- 252 Prasības otrās daļas mērķis ir atcelt apstrīdētā lēmuma 2. pantu, kurā Komisija konstatēja, ka individuāls valsts atbalsts, kas ar pieciem nodokļu nolēmumiem tika piešķirts pieciem Gibraltārā reģistrētiem uzņēmumiem, kuriem ir dalība Nīderlandes CV un kuri saņem pasīvo procentu un autoratlīdzības ienākumus, bija prettiesisks un nesaderīgs ar iekšējo tirgu. *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmums ir viens no apstrīdētā lēmuma 2. pantā minētajiem pieciem nodokļu nolēmumiem.
- 253 Kā izriet no šā sprieduma 40. punkta, šīs prasības mērķis ir atcelt apstrīdētā lēmuma 2. un 5. pantu tikai, ciktāl tie attiecas uz *MJN GibCo* situāciju.
- 254 Lai pamatotu savus prasījumus atcelt apstrīdētā lēmuma 2. pantu, kā arī 5. panta 1. un 2. punktu, prasītāji izvirza četrus pamatus:
- pirmais pamats ir balstīts uz LESD 108. panta 2. punkta un Regulas Nr. 659/1999 6. pantu pārkāpumu, ciktāl lēmumā par formālas izmeklēšanas procedūras izvēršanu Komisija atturējās sniegt pietiekamu informāciju par šajā procedūrā aplūkoto priekšmetu (prasības pieteikuma otrās daļas a) iedaļa);
 - otrais un trešais pamats ir balstīts uz LESD 107. panta 1. punkta pārkāpumu un acīmredzamām kļūdām vērtējumā attiecībā uz *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmuma nozīmi un sekām, kā arī minētā pasākuma kā individuāla atbalsta pasākuma kvalifikāciju (prasības pieteikuma otrās daļas b) un c) iedaļa);
 - ceturtais pamats ir balstīts uz pilnvaru nepareizu izmantošanu, ciktāl Komisija esot izmantojusi valsts atbalsta kontroles procedūru, lai apstrīdētu CV izmantošanu daudznacionālu grupu struktūrās, kopā ar teritoriālas aplikšanas ar nodokli principu (prasības pieteikuma ceturtais daļas d) iedaļa).

1. Ievada apsvērumi par apstrīdētā lēmuma 2. pantu

- 255 Apstrīdētā lēmuma 2. pantā ir noteikts, ka “individuālie valsts atbalsta pasākumi, ko Gibraltāra valdība piešķir, pamatojoties uz [pieciem] nodokļu nolēmumiem [...], par labu pieciem Gibraltāra uzņēmumiem, kuri bija Nīderlandes [CV] dalībnieki, attiecībā uz to autoratlīdzības un pasīvo procentu ienākumiem un ko Apvienotā Karaliste nelikumīgi īstenoja, pārkāpjot Līguma 108. panta 3. punktu, nav saderīgi ar iekšējo tirgu Līguma 107. panta 1. punkta izpratnē”. Šajā ziņā ir jāatgādina, ka *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmums ir viens no pieciem aplūkotajiem nodokļu nolēmumiem.
- 256 Ar prasības pieteikumu prasītāji lūdz atcelt apstrīdēto lēmumu, ciktāl tajā ir nopriests, ka *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmums bija individuāls atbalsts, kas bija piešķirts *MJN GibCo* gan laikposmā līdz 2013. gada 31. decembrim, gan pēc šī datuma. It īpaši no prasītāju atbildēm uz Vispārējās tiesas rakstveida jautājumiem izriet, ka to ieskatā apstrīdētā lēmuma 2. pantā bija noteikts, ka laikposmā līdz 2013. gada 31. decembrim tiem tika piešķirts individuāls atbalsts, pamatojoties uz minētā lēmuma 1. panta 2. punktā minēto atbalsta shēmu. Savukārt Komisija, tiesas sēdē atbildot uz Vispārējās tiesas jautājumu, paskaidroja, ka apstrīdētā lēmuma 2. pants attiecās tikai uz laikposmu pēc 2013. gada 31. decembra.

- 257 Tādējādi ir jāpārbauda, vai apstrīdētā lēmuma 2. pants attiecas tikai uz *ad hoc* individuāla atbalsta pasākumu, kas piešķirts, pamatojoties uz *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmumu laikposmā pēc 2013. gada 31. decembra, vai arī šis rezolutīvās daļas punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā arī ir konstatēts, ka laikposmā līdz 2013. gada 31. decembrim *MJN GibCo* guva labumu no individuāla atbalsta pasākuma, piemērojot apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punktā aplūkoto atbalsta shēmu.
- 258 Pirmkārt, ir jāatgādina, ka saskaņā ar Regulas Nr. 659/1999 1. panta e) punktu “individuāls atbalsts” ir atbalsts, ko nepiešķir, pamatojoties uz atbalsta shēmu, vai ko piešķir, pamatojoties uz kādu atbalsta shēmu, bet tas ir jāpaziņo.
- 259 Tādējādi no Tiesas judikatūras izriet, ka Komisijas lēmumu, kurā ir konstatēta valsts atbalsta esamība, nevar interpretēt tādējādi, ka tas vienlaikus attiecas gan uz atbalsta shēmu, gan individuāliem nolēmumiem, ar ko tika īstenots šis režīms, un pat neatkarīgi no tā, ka Komisija minētā lēmuma motīvu daļā un rezolutīvajā daļā ir lēmusi arī par atbalstiem, kas individuāli piešķirti dažiem saņēmējiem, kuri tika konkrēti nosaukti, vienlaikus norādot, ka šis atbalsts ir jāuzskata par nelikumīgu un nesaderīgu ar iekšējo tirgu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 4. marts, Komisija/*Fútbol Club Barcelona*, C-362/19 P, EU:C:2021:169, 70.–77. punkts).
- 260 Šajā gadījumā, pirmkārt, no apstrīdētā lēmuma 183. un 196. apsvēruma izriet: Komisija precizēja, ka autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli, kas tika piešķirta *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmuma saņēmējiem, laikposmā līdz 2013. gada 31. decembrim bija valsts atbalsts, kas piešķirts, pamatojoties uz apstrīdētā lēmuma 7. iedaļā aplūkoto atbalsta shēmu. Proti, *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmums attiecās uz “atbalsta shēmu” Regulas Nr. 659/1999 1. panta d) punkta izpratnē, nevis uz individuālu pasākumu, jo no autoratlīdzības ienākumu neaplikšanas ar nodokli varēja gūt labumu ikviens Gibraltāra uzņēmums, kurš saņēma šādus vispārīgi un abstrakti definētus ienākumus tikai tādēļ, ka šie ienākumi netika iekļauti Gibraltārā ar nodokli apliekamu ienākumu kategorijās, kas norādītas 2010. gada LIN 1. pielikumā, nenoteiktā laika posmā un nenoteiktā apmērā, un nav nepieciešami papildu izpildes pasākumi, turklāt šīs tiesību normas nav saistītas ar konkrēta projekta īstenošanu. Turklāt ir jānorāda, ka nodokļu tiesību normas, kas ļauj uzņēmumiem, kuri saņem autoratlīdzības ienākumus, gūt labumu no ienākumu neaplikšanas ar nodokli, tika iekļautas vispārīga rakstura pasākumā, proti, 2010. gada LIN, tā redakcijā, kas bija spēkā līdz 2013. gada 31. decembrim.
- 261 Otrkārt, apstrīdētā lēmuma 183. apsvērumā Komisija precizēja, ka attiecībā uz laikposmu attiecīgi līdz 2013. gada 30. jūnijam un līdz 2013. gada 31. decembrim piecu nolēmumu daļa, daļa nodokļu nolēmumu par pasīvo procentu un autoratlīdzību atbrīvošanu tikai apstiprināja tajā laikā piemērojamo nodokļu noteikumu piemērošanu, proti, šādi ienākumi nebija Gibraltāra nodokļa darbības jomā. Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, ka individuāli pasākumi, ar kuriem vienīgi ievieš atbalsta shēmu, kura pati par sevi attiecīgajai dalībvalstij bija jāpaziņo Komisijai, ir uzskatāmi par vienkāršiem vispārējā režīma izpildes pasākumiem, kuri principā nav jāpaziņo šai iestādei. Tādējādi šāds pasākums nav “individuāls atbalsts” Regulas Nr. 659/1999 1. panta e) punkta izpratnē.
- 262 Otrkārt, ir jāatgādina, ka atbalsta shēmas gadījumā ir jānošķir shēmas pieņemšana, no vienas puses, un atbalsta piešķiršana, pamatojoties uz minēto shēmu, no otras puses (skat. spriedumu, 2021. gada 4. marts, Komisija/*Fútbol Club Barcelona*, C-362/19 P, EU:C:2021:169, 66. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 263 Proti, atbalsta shēmas specifiskajā gadījumā Komisija var aprobežoties ar attiecīgās shēmas iezīmju izpēti, lai konkrētā lēmuma pamatojumā novērtētu, vai shēma tajā paredzēto nosacījumu dēļ nodrošina priekšrocību tās ietvaros piešķirtā atbalsta saņēmējiem salīdzinājumā ar to konkurentiem un ir tāda, kas būtībā ir labvēlīgāka uzņēmumiem, kuri piedalās tirdzniecībā starp dalībvalstīm. Tādējādi Komisijai lēmumā par šādu shēmu nav pienākuma analizēt atbalstu, kas saskaņā ar šādu shēmu ir piešķirts katrā individuālā gadījumā. Katra attiecīgā uzņēmuma individuālā situācija ir jāpārbauda tikai atbalsta atgūšanas stadijā (spriedumi, 2011. gada 9. jūnijs, *Comitato “Venezia vuole vivere”* u.c./Komisija, C-71/09 P, C-73/09 P un C-76/09 P, EU:C:2011:368, 63. punkts; 2013. gada 13. jūnijs, *HGA* u.c./Komisija, no C-630/11 P līdz C-633/11 P, EU:C:2013:387, 114. punkts, un 2019. gada 29. jūlijs, *Azienda Napoletana Mobilità*, C-659/17, EU:C:2019:633, 27. punkts).
- 264 No tā izriet, ka, lai noteiktu priekšrocības esamību, Komisijai apstrīdētajā lēmumā bija īpaši jāpārbauda “atbalsta shēma” Regulas Nr. 659/1999 1. panta d) punkta izpratnē, kas tika identificēta apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punktā, nevis piešķirtais atbalsts, pamatojoties uz šīs shēmas automātisku piemērošanu. Šajos apstākļos tika nospriests, ka nav nozīmes tam, ka apstrīdētā lēmuma pamatos un rezolutīvajā daļā ir tieši identificēti iespējamie apstrīdētā lēmuma adresāti (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 4. marts, *Komisija/Fútbol Club Barcelona*, C-362/19 P, EU:C:2021:169, 70., 71., 74., 75. un 86. punkts).
- 265 Turklāt ir jānorāda, ka apstrīdētajā lēmumā nebija plaši novērtēta *MJN GibCo* situācija, lai pārbaudītu, vai faktiski tas bija saņēmis priekšrocību, piemērojot apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punktā minēto atbalsta shēmu, bet 183. un 196. apsvērumā bija minēta tikai atsauce uz atbalsta shēmas vērtējumu, kas tika veikts 7. iedaļā.
- 266 No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka, tā kā apstrīdētajā lēmumā Komisija konstatēja, ka autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli bija prettiesisks atbalsts, kas nav saderīgs ar iekšējo tirgu, tās 2. pantu nevar interpretēt tādējādi, ka saskaņā ar to laikposmā līdz 2013. gada 31. decembrim *MJN GibCo* bija piešķirts individuāls atbalsta pasākums, piemērojot šo shēmu, neatkarīgi no tā, ka apstrīdētā lēmuma pamatos *MJN GibCo* tika identificēts kā iespējams attiecīgās atbalsta shēmas saņēmējs. Proti, *MJN GibCo* un prasītāju kā atbalsta shēmas faktiski saņēmēju identifikācija attiecās tikai uz atbalsta atgūšanas posmu.
- 267 Tādējādi ir jāuzskata, ka apstrīdētā lēmuma 2. pants attiecās tikai uz atbalsta pasākumiem, kas tika piešķirti ar pieciem nodokļu nolēmumiem, nevis uz pasākumiem, kas tika īstenoti, pamatojoties uz apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punktā minēto atbalsta shēmu, un līdz ar to tie neattiecās uz laikposmu pēc 2013. gada 31. decembra.
- 268 Tādējādi prasītāju argumenti, kas izvirzīti, lai apšaubītu apstrīdētā lēmuma 2. pantu, ciktāl tas attiecas uz individuāliem atbalsta pasākumiem, kas tika piešķirti, pamatojoties uz *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmumu, laikposmā līdz 2013. gada 31. decembrim, ir jānoraida kā neefektīvi.

2. Par pamatu, kas balstīts uz LESD 108. panta 2. punkta un Regulas Nr. 659/1999 6. panta pārkāpumu (pirmais pamats, kura mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 2. panta atcelšanu)

- 269 Ar pirmo pamatu, kura mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 2. panta atcelšanu, prasītāji pārmet Komisijai, ka lēmumā par procedūras izvēršanu tā neesot ievērojusi LESD 108. panta 2. punktā un Regulas Nr. 659/1999 6. pantā noteikto prasību, proti, apkopot attiecīgos faktiskos un tiesību apstākļus, kā arī sniegt pagaidu vērtējumu, lai noskaidrotu, vai minētajā lēmumā aplūkots

- pasākums bija atbalsts, un izklāstīt iemeslus, kuru dēļ radās šaubas par tā saderību ar iekšējo tirgu. Tie atgādina, ka lēmumam sākt vai izvērst formālu izmeklēšanas procedūru ir jāļauj attiecīgajām personām lietderīgi piedalīties procedūrā un atbildēt uz Komisijas sākotnējiem secinājumiem. Tādējādi Komisijai esot pienākums pietiekami definēt tās pārbaudes apjomu, lai attiecīgo personu tiesības iesniegt savus apsvērumus nezaudētu saturu un nebūtu iespējams pieņemt galīgu lēmumu par jautājumiem, kas netika aplūkoti nolēmumā par procedūras sākšanu. Tomēr izskatāmajā lietā lēmumā par procedūras izvēšanu neesot elementu, kas ļautu iepriekš paredzēt apstrīdētajā lēmumā iekļautos vērtējumus, saskaņā ar kuriem *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmums bija individuāls valsts atbalsts laikposmā pēc 2013. gada 31. decembra.
- 270 Pirmkārt, prasītāji apgalvo, ka apstrīdētajā lēmumā attiecībā uz pieciem nodokļu nolēmumiem, tostarp *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmumu, Komisijas argumentācija balstījās uz pilnīgi cita pamata nekā tas, kas tika identificēts lēmumā par procedūras izvēšanu. Pēc to domām, Komisija apstrīdētajā lēmumā pirmo reizi esot aplūkojusi problemātiku par autoratlīdzības ienākumu maksāšanu, izmantojot struktūras, kas balstītas uz uzņēmumu grupām, kurās ir CV, kā arī *MJN* grupas struktūru, un, izlasot lēmumu par procedūras izvēšanu, nekas tiem neļāva paredzēt, ka Komisija izskatīs šos jautājumus. Vienīgās bažas, kas ir saistītas ar autoratlīdzību aplikšanu ar nodokli un ko identificēja Komisija lēmumā par procedūras izvēšanu, bija par to, ka nodokļu nolēmumi tika piešķirti Gibraltāra uzņēmumiem, šīs teritorijas nodokļu iestādēm nenoskaidrojot vietu, kur atradās intelektuālā īpašuma tiesību lietotājs. Tomēr, ciktāl no to nodokļu nolēmuma pieprasījuma skaidri izrietēja, ka intelektuālā īpašuma tiesību lietotājs atrodas ārpus Gibraltāra, prasītāji nav uzskatījuši par lietderīgu iesniegt apsvērumus Komisijai, lai arī *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmums bija iekļauts lēmuma par procedūras izvēšanu pielikumā.
- 271 Otrkārt, pēc prasītāju domām, no lēmuma par procedūras izvēšanu skaidri neizrietēja, ka Komisijas pārbaude attiecās ne tikai uz nodokļu nolēmumu praksi kā atbalsta shēmu, bet arī uz individuāliem nodokļu nolēmumiem, kas pieņemti ārpus šīs shēmas piemērošanas. Apstākļi, ka Komisija lēmumā par procedūras izvēšanu bija identificējusi atsevišķus nodokļu nolēmumu prakses aspektus, nepiešķīra tai tiesības izskatīt visus 165 nodokļu nolēmumu aspektus, lai pārbaudītu to saderību ar Gibraltāra nodokļu tiesībām. Prasītāji piebilst, ka, lasot lēmumu par procedūras izvēšanu, vienīgais iemesls, kura dēļ Komisija varēja izskatīt jautājumu par autoratlīdzību aplikšanu ar nodokli saistībā ar CV struktūrām, bija jautājums par intelektuālā īpašuma tiesību uzņēmējdarbības vietu.
- 272 Treškārt, prasītāji pārmet Komisijai, ka tā neesot sniegusi norādes par savas pārbaudes attiecināšanu arī uz individuālu atbalstu, kas, iespējams, tika piešķirts pēc 2013. gada 31. decembra. Šajā ziņā prasītāji uzsver, ka *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmums pēc šī datuma vairs nebija spēkā, ciktāl tas tika aizstāts ar 2014. gada nodokļu nolēmumu.
- 273 Ceturtkārt, prasītāji pārmet Komisijai, ka tā esot mainījusi savu selektivitātes vērtējumu laikposmā no lēmuma par procedūras izvēšanu pieņemšanas līdz apstrīdētā lēmuma pieņemšanai. Apstrīdētajā lēmumā Komisija esot salīdzinājusi piecu nodokļu nolēmumu adresātus ne tikai ar daudznacionāliem uzņēmumiem, bet arī ar visiem pārējiem Gibraltāra uzņēmumiem – nodokļa maksātājiem, tostarp uzņēmumiem, kas pieder daudznacionālām grupām, citu nodokļu nolēmumu saņēmējiem un valsts uzņēmumiem.
- 274 Pēc prasītāju domām, šie trūkumi tiem esot lieguši iespēju iesniegt savus apsvērumus formālā izmeklēšanas procedūrā, it īpaši, ciktāl tā attiecās uz 2014. gada nodokļu nolēmumu, ar ko tika aizstāts 2012. gada nodokļu nolēmums.

- 275 Komisija nepiekrīt šiem argumentiem.
- 276 Būtībā tā apgalvo, ka lēmumā par procedūras izvēšanu bija sniegta pietiekama informācija par pārbaudes procedūru un individuāla atbalsta pasākums, uz ko attiecās *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmums, bija definēts pienācīgi.
- 277 Pirmkārt, Komisija norāda, ka lēmumā par procedūras izvēšanu ir skaidra atsauce uz *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmumu, kurā bija sniegts grupas struktūras apraksts un kurā nepārprotami bija minēti *MJN US*, *MJ BV* un *Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific)*. Tādējādi *MJN GibCo* un prasītāji noteikti bija informēti, ka tā bija uzsākusi *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmuma izskatīšanas procedūru un ka šī procedūra attiecās uz citām *MJN* grupas struktūrām, nevis *MJN GibCo*. Turklāt Komisija uzsver, ka Apvienotās Karalistes iestādes tai nebija iesniegušas *MJN GibCo* 2014. gada nodokļu nolēmumu un ka jebkurā gadījumā šis nodokļu nolēmums nebija pretrunā *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmumam, ne arī prevalēja pār to, ciktāl tas attiecās uz citas struktūras, proti, uz *MJT CV*, situāciju. Komisija piebilst, ka 2015. gada 16. decembra pārbaudes ziņojums, kuru bija sagatavojusi Gibraltāra nodokļu pārvalde pēc *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmuma izsmelošas pārbaudes, apstiprināja, ka minētais nodokļu nolēmums tika piemērots arī 2015. gadā.
- 278 Otrkārt, Komisija uzskata, ka lēmums par procedūras izvēšanu bija skaidrs un precīzs, izklāstot iespējamā atbalsta būtību un avotu, proti, Gibraltāra nodokļu iestāžu plašo rīcības brīvību un iespējamu nepareizu nodokļu tiesību normu piemērošanu, ko tās bija veikušas. Tā precizē, ka šo šaubu apjoms un pārbaudes procedūras piemērošanas joma bija skaidri norādīts lēmuma par procedūras izvēšanu 52. apsvērumā. Šīs procedūras piemērošanas jomā neietilpa tikai piemēri, kas identificēti šī pēdējā minētā lēmuma 32. un 53. apsvērumā. Komisija paskaidro, ka, ņemot vērā *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmuma priekšmetu, prasītājiem nevarēja būt nekādu šaubu par to, ka tas attiecās uz autoratlīdzības ienākumiem, kurus saņēma *MJN GibCo* par tā dalību *MJT CV*.
- 279 Treškārt, Komisija apgalvo, ka nekas apstrīdētajā lēmumā neliecināja, ka formālas izmeklēšanas procedūra attiecās tikai uz laikposmu pirms 2013. gada grozījumu stāšanās spēkā.
- 280 Ceturtkārt, tā uzskata, ka lēmuma par procedūras izvēšanu 68. apsvērumā bija skaidri norādīts, ka formāla izmeklēšanas procedūra neattiecas tikai uz iespējamo atbalsta shēmu, kas izriet no atkārtotas prakses, bet arī uz 165 individuāliem nodokļu nolēmumiem.
- 281 Piektkārt, atbildot uz argumentiem, saskaņā ar kuriem tā esot mainījusi savu selektivitātes vērtējumu laikposmā no lēmuma par procedūras izvēšanu pieņemšanas līdz apstrīdētā lēmuma pieņemšanai, Komisija apgalvo, ka tā var brīvi pārskatīt savu vērtējumu laikposmā no nolēmuma par procedūras sākšanu pieņemšanas brīža līdz galīga lēmuma pieņemšanai.
- 282 Būtībā ar pirmo pamatu, kura mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 2. panta atcelšanu, prasītāji apgalvo, ka Komisija esot pārkāpusi LESD 108. panta 2. punktu un Regulas Nr. 659/1999 6. pantu, kā arī to tiesības piedalīties formālā izmeklēšanas procedūrā, sniedzot apstrīdētajā lēmumā *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmuma vērtējumu, kas atšķiras no lēmumā par procedūras izvēšanu iekļautā. Tādējādi tie neesot varējuši lietderīgi iesniegt savus apsvērumus formālas izmeklēšanas procedūrā.

- 283 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar LESD 108. panta 2. punkta pirmo daļu, ja Komisija nolemj uzsākt formālu izmeklēšanas procedūru, tai ir jādod ieinteresētajām pusēm iespēja iesniegt apsvērumus.
- 284 Kā izriet no judikatūras, LESD 108. panta 2. punkta pirmā daļa ir vērsta uz to, lai, no vienas puses, noteiktu Komisijai pienākumu nodrošināt, lai visas potenciāli ieinteresētās personas tiktu brīdinātas un tām būtu iespēja izteikt savus argumentus, kā arī, no otras puses, lai Komisija būtu pilnīgi informēta par visiem lietas faktiem pirms lēmuma pieņemšanas (spriedums, 1998. gada 25. jūnijs, *British Airways u.c./Komisija*, T-371/94 un T-394/94, EU:T:1998:140, 58. punkts).
- 285 Regulas Nr. 659/1999 6. panta 1. punktā “Formāla izmeklēšanas procedūra” ir paredzēts, ka lēmumā par formālas izmeklēšanas procedūras uzsākšanu rezumē attiecīgus faktiskus un tiesiskus jautājumus, tajā ir Komisijas sākotnējais izvērtējums par to, vai ierosinātajam pasākumam ir atbalsta iezīmes, kā arī izklāstīti iemesli, kas liek šaubīties par tā saderību ar iekšējo tirgu, un tas attiecīgo dalībvalsti un citas ieinteresētās personas aicina iesniegt apsvērumus noteiktā termiņā.
- 286 Šajā kontekstā ir jāatgādina, ka judikatūra ieinteresētajām personām galvenokārt piešķir Komisijas informācijas avotu lomu saskaņā ar LESD 108. panta 2. punktu uzsāktajā administratīvajā procesā. No tā izriet, ka ieinteresētajām personām, kas nevar balstīties uz tiesībām uz aizstāvību, kuras ir atzītas tām personām, pret kurām ir uzsākta procedūra, ir tikai tiesības būt atbilstošā mērā iesaistītām administratīvajā procedūrā, ņemot vērā šīs lietas apstākļus (spriedums, 1998. gada 25. jūnijs, *British Airways u.c./Komisija*, T-371/94 un T-394/94, EU:T:1998:140, 59. un 60. punkts, un 2009. gada 30. novembris, Francija un *France Télécom/Komisija*, T-427/04 un T-17/05, EU:T:2009:474, 147. punkts). It īpaši nevar atsaukties uz vispārējām tiesībām izteikties par visiem iespējami būtiskajiem jautājumiem, kas izvirzīti formālās izmeklēšanas procedūras laikā (spriedums, 2009. gada 30. novembris, Francija un *France Télécom/Komisija*, T-427/04 un T-17/05, EU:T:2009:474, 149. punkts).
- 287 Ja Komisijai nevar likt iesniegt pilnīgu analīzi par atbalstu, kas minēts tās paziņojumā par formālas izmeklēšanas procedūras uzsākšanu, tai ir pietiekamā veidā jānosaka savas veicamās pārbaudes robežas, lai savu jēgu nezaudētu ieinteresēto personu tiesības iesniegt savus apsvērumus (skat. spriedumu, 2018. gada 12. jūlijs, Austrija/Komisija, T-356/15, EU:T:2018:439, 703. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 288 Lēmumam par formālas izmeklēšanas procedūras uzsākšanu tādējādi ir jāļauj ieinteresētajām personām efektīvi piedalīties minētajā procedūrā, kuras laikā tām būs iespēja izvirzīt savus argumentus. Šajā nolūkā ir pietiekami, ja ieinteresētajām personām ir zināma argumentācija, kas Komisijai ir likusi provizoriski uzskatīt, ka aplūkojamais pasākums varētu būt jauns ar iekšējo tirgu nesaderīgs atbalsts (skat. spriedumu, 2018. gada 13. decembris, *Ryanair un Airport Marketing Services/Komisija*, T-165/15, EU:T:2018:953, 82. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 289 Turklāt ir jāatgādina, ka jebkādas atšķirības starp nolēmumu par procedūras sākšanu un galīgo lēmumu pašas par sevi nav jāuzskata par pārkāpumu, kas varētu ietekmēt galīgā lēmuma spēkā esamību. Tādējādi vienīgi tādas izmaiņas, kas ietekmē aplūkojamo pasākumu būtību, varētu radīt Komisijas pienākumu vēlreiz informēt ieinteresētās puses (spriedums, 2018. gada 12. jūlijs, Austrija/Komisija, T-356/15, EU:T:2018:439, 727. punkts). Tādējādi Komisijai ir jāveic kļūdas labojums nolēmumā par procedūras sākšanu vai tas jāpaplašina tikai tad, ja tā pielāgo savu argumentāciju pēc lēmuma par formālas izmeklēšanas procedūras sākšanu par faktiem vai

- juridisko kvalifikāciju, kas izrādās noteicoši tās novērtējumam par atbalsta esamību vai saderību ar iekšējo tirgu, lai ieinteresētajām personām ļautu lietderīgi iesniegt apsvērumus (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 30. aprīlis, UPF/Komisija, T-747/17, EU:T:2019:271, 77. punkts).
- 290 Šajos apstākļos ir jānorāda, ka Komisijas pienākumam dot iespēju ieinteresētajām personām iesniegt savus apsvērumus nolēmuma par procedūras sākšanu pieņemšanas posmā ir būtiskas formālas prasības raksturs (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2008. gada 11. decembris, Komisija/*Freistaat Sachsen*, C-334/07, EU:C:2008:709, 55. punkts). Tādējādi šādas formālas prasības pārkāpums izraisa akta, kurā pieļauta kļūda, atcelšanu, neatkarīgi no tā, vai šis pārkāpums radīja kaitējumu tam, kurš atsauca uz šādu pārkāpumu, vai no tā, ka administratīvajai procedūrai varēja būt citāds rezultāts (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2006. gada 22. februāris, *Le Levant 001* u.c./Komisija, T-34/02, EU:T:2006:59, 95.–99. punkts).
- 291 Tādējādi pienākumam labot vai izvērst formālu izmeklēšanas procedūru, lai dotu iespēju ieinteresētajām personām sniegt savus apsvērumus, arī ir jābūt būtiskas formālas prasības raksturam, ja Komisija pielāgo savu argumentāciju laikposmā no nolēmuma par procedūras sākšanu līdz galīga lēmuma pieņemšanai par faktiem vai faktu juridisko kvalifikāciju, kas izrādās noteicoši tās novērtējumam par atbalsta esamību un kas ietekmē pašu attiecīgā pasākuma būtību.
- 292 Proti, šādos apstākļos izmaiņas Komisijas nostājā izraisa formālas izmeklēšanas procedūras priekšmeta un tvēruma maiņu. Tomēr, ja pēc nolēmuma par formālas procedūras sākšanu vai, kā tas ir izskatāmajā lietā, lēmuma izvērst minēto nolēmumu par procedūras sākšanu pieņemšanas Komisijai būtu iespēja mainīt minētās procedūras priekšmetu, kā arī būtiskākos elementus, pamatojoties uz kuriem tā uzskatīja, ka aplūkotais pasākums, iespējams, bija atbalsta pasākums, nelabojot lēmumu, tas liegtu ieinteresētajām pusēm iespēju sniegt savus apsvērumus par formālas izmeklēšanas procedūras priekšmetu. Tas padarītu neefektīvu Komisijas pienākumu pietiekami precīzi definēt pārbaudes robežas, lai ļautu ieinteresētajām pusēm efektīvi piedalīties minētajā procedūrā, kad tās paudis savus apsvērumus, un tādējādi pienācīgi noteikt pārbaudes robežas. Kā izklāstīts šā sprieduma 290. punktā, šim pienākumam piemīt būtiskas formālas prasības raksturs.
- 293 Šo vērtējumu neatspēko 2020. gada 11. marta spriedums Komisija/*Gmina Miasto Gdynia* un *Port Lotniczy Gdynia Kosakowo* (C-56/18 P, EU:C:2020:192, 76.–82. punkts), kurā Tiesa pārmeta Vispārējai tiesai tiesību kļūdu, konstatējot, ka ieinteresēto pušu tiesības iesniegt apsvērumus ir būtiska formāla prasība, tādējādi neradās nepieciešamība pierādīt, ka administratīvajai procedūrai varētu būt bijis atšķirīgs iznākums. Proti, no minētā sprieduma 78.–82. punkta izriet, ka šis kļūdas konstatējumu pamatoja šis lietas konkrētie apstākļi, proti, pat ja ieinteresētās puses nebija uzaicinātas iesniegt savus apsvērumus par tiesiskā režīma maiņas ietekmi pēc nolēmuma par procedūras sākšanu pieņemšanas, šādam apstāklim nebūtu būtiskas formālas prasības raksturs, ciktāl maiņa nevarēja grozīt šī lēmuma jēgu.
- 294 Turklāt, kā izriet no 2020. gada 11. marta sprieduma Komisija/*Gmina Miasto Gdynia* un *Port Lotniczy Gdynia Kosakowo* (C-56/18 P, EU:C:2020:192) 85. punkta, lai gan principā būtiska juridiskā pamata, uz kuru ir balstīts Komisijas lēmums, grozījumi var ietekmēt šo lēmumu, tas tā nav gadījumā, ja šis lēmums turklāt ir balstīts uz autonomu juridisko pamatu, kas nav ticis grozīts un kas pats par sevi ir minētā lēmuma pamatā. No tā izriet, ka šā sprieduma 290. punktā minētā judikatūra, saskaņā ar kuru Komisijai ir jānodrošina ieinteresētajām pusēm iespēja sniegt savus apsvērumus, kad tā nolemj uzsākt formālas izmeklēšanas procedūru, un saskaņā ar kuru šis pienākums ir būtiska formāla prasība, nav apšaubīta.

- 295 Izskatāmajā lietā, lai novērtētu LESD 108. panta 2. punkta, Regulas Nr. 659/1999 6. panta pārākuma esamību un Komisijas pienākuma dot iespēju ieinteresētajām pusēm paust lietderīgi savus apsvērumus neievērošanu, ir jāpārbauda, vai lēmumā par procedūras izvērsšanu sniegtajā vērtējumā ir iekļauta noteicoša informācija, uz kuru Komisija apstrīdētajā lēmumā ir balstījusi savu vērtējumu, ka *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmums pēc 2013. gada 31. decembra bija Gibraltāra valdības piešķirts individuāls valsts atbalsta pasākums, un līdz ar to vai tā ļāva identificēt apstrīdētā lēmuma 2. pantā aplūkotā pasākuma priekšmetu.
- 296 Šajā nolūkā vispirms ir jāpārbauda noteicošie argumentācijas elementi, uz kuru pamata Komisija it īpaši apstrīdētā lēmuma 2. pantā uzskatīja, ka pēc 2013. gada 31. decembra *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmums uzskatāms par individuālu valsts atbalstu.
- 297 Pirmkārt, ir jānorāda, ka apstrīdētā lēmuma 2. pants attiecas uz “individuālie[m] valsts atbalsta pasākumi[em], ko Gibraltāra valdība piešķir, pamatojoties uz [pieciem] nodokļu nolēmumiem [..], par labu pieciem Gibraltāra uzņēmumiem, kuri bija Nīderlandes [CV] dalībnieki, kuri saņem pasīvo procentu ienākumus vai autoratlīdzības ienākumus”. Turklāt 12. nodaļā “Secinājumi” un, precīzāk, šī paša lēmuma 246. apsvērumā, bija norādīts, ka tas bija “nodokļu režīms, kuru Gibraltāra valdība piešķir, pamatojoties uz nodokļu nolēmumiem, par labu pieciem Gibraltāra uzņēmumiem, kuri bija Nīderlandes [CV] dalībnieki, attiecībā uz to autoratlīdzības un pasīvo procentu ienākumiem”, kas bija individuāli valsts atbalsta pasākumi.
- 298 Šajos apstākļos ir jānorāda, ka apstrīdētā lēmuma 152. apsvērumā Komisija norādīja, ka pieci nodokļu nolēmumi, tostarp *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmums, “palika spēkā, un nodokļu iestādes tos neatcēla ne tad, kad 2013. gadā stājās spēkā 2010. gada LIN grozījumi, ar kuriem procenti un autoratlīdzības tika aplikti ar nodokli, ne pēc 2015. gadā veiktajām revīzijām”.
- 299 Tāpat apstrīdētā lēmuma 180., 182. un 184. apsvērumā Komisija paskaidroja, ka, ja tas tā bija piecu nodokļu nolēmumu un līdz ar to *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmuma piešķiršanas brīdī, tie bija saderīgi ar piemērojamām nodokļu tiesību normām attiecīgi no 2013. gada 1. jūlija un no 2014. gada 1. janvāra, jo no tā laika pasīvo procentu un autoratlīdzības ienākumi tika iekļauti Gibraltārā ar nodokli aplikamajās ienākumu kategorijās, kuras norādītas 2010. gada LIN 1. pielikumā. Tādējādi tā konstatēja, ka Gibraltāra nodokļu iestādes bija pagarinājušas pasīvo procentu un autoratlīdzības ienākumu nodokļu sistēmas esamību, ar ko piecu nodokļu nolēmumu adresātiem, tostarp *MJN GibCo*, tika atļauts gūt labumu no šiem nolēmumiem pēc 2013. gada, kad tika grozīts 2010. gada LIN. Šajā ziņā ir jānorāda, ka Komisija apstrīdētā lēmuma 92. zemsvītras piezīmē un 152. apsvērumā konstatēja, ka pieci nodokļu nolēmumi bija spēkā vismaz līdz 2015. gadam, kad Gibraltāra nodokļu iestādes bija veikušas revīziju.
- 300 No šīs informācijas izriet, ka ne *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmums pats par sevi, ne tā pieņemšana, bet nodokļu režīms, ko Gibraltāra nodokļu iestādes piešķir *MJN GibCo*, “balstoties uz” šo nodokļu nolēmumu, ar ko ir apstiprināta autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli un, it īpaši šī lēmuma atstāšana spēkā pēc 2013. gada 31. decembra, bija individuāls valsts atbalsts, un to Komisija apstiprināja tiesas sēdē, atbildot uz Vispārējās tiesas jautājumu.
- 301 Otrkārt, ir jānorāda, ka Komisija galvenokārt izvērtēja piecus nodokļu nolēmumus un līdz ar to *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmumu attiecībā uz nodokļu nolēmumu pieprasījumos norādīto struktūru, kurā ietilpst Nīderlandes CV, kam pieder intelektuālā īpašuma tiesības, un Gibraltārā reģistrēti partneruzņēmumi, kam pieder kapitāldaļas CV, kā arī attiecībā uz Nīderlandes CV pārskatāmību 2010. gada LIN piemērošanas vajadzībām (apstrīdētā lēmuma 153.–159. apsvērumi). It īpaši Komisija norādīja, ka, spriežot pēc Apvienotās Karalistes iestāžu

- paziņojumiem, šķita, ka, ja 2010. gada LIN nebija īpašu noteikumu, Gibraltārs piemēroja *common law* principus un uzskatīja Nīderlandes CV par pārskatāmām struktūrām, tādējādi CV saņemtā ienākumu daļa bija uzskatāma par daļu, ko tieši saņēmēši Gibraltāra uzņēmumi, kuri ir Nīderlandes CV dalībnieki (apstrīdētā lēmuma 155. apsvēruma). Apstrīdētā lēmuma 161. un 162. apsvērumā tā secināja, ka katra no pieciem Gibraltārā reģistrētajiem uzņēmumiem, kas bija piecu nodokļu nolēmumu adresāti, tostarp *MJN GibCo*, peļņas daļa, kas bija gūta Nīderlandes CV līmenī, bija jāiekļauj šo piecu uzņēmumu nodokļa bāzē un jāaplied ar nodokli Gibraltārā.
- 302 No iepriekš minētā izriet, ka argumentācija, uz kuras pamata Komisija uzskatīja, ka *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmuma atstāšana spēkā bija individuāla atbalsta pasākums, būtībā bija balstīta uz to, ka šis nodokļu nolēmums attiecās uz grupas struktūru, kurā ietilpa Nīderlandes CV, proti, *MJT CV*, un Gibraltārā reģistrēts partneris, proti, *MJN GibCo*, kā arī uz jautājumu par to, vai *MJT CV* bija pārskatāms nodokļu jomā tādējādi, ka tā gūtie autoratlīdzības ienākumi bija tieši jāaplied ar nodokli attiecībā uz *MJN GibCo*, it kā šos ienākumus būtu tieši guvis šis pēdējais minētais uzņēmums. Proti, selektīvas priekšrocības konstatējuma pamatā bija konstatācija, ka saskaņā ar Gibraltāra nodokļu tiesību aktiem, to redakcijā, kas bija spēkā no 2014. gada 1. janvāra, partneruzņēmumiem parasti Gibraltārā tika uzlikts uzņēmumu ienākuma nodoklis, ņemot vērā to peļņas daļu no Nīderlandes CV.
- 303 Tādējādi šiem dažādiem elementiem bija izšķiroša nozīme Komisijas vērtējumā, kas sniegts apstrīdētā lēmuma 2. pantā, saskaņā ar kuru pēc 2013. gada 31. decembra *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmuma atstāšana spēkā uzskatāma par Gibraltāra valdības piešķirtu individuālu valsts atbalstu.
- 304 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ir jāpārbauda, vai lēmumā par procedūras izvēšanu bija pietiekami daudz informācijas par *MJN GibCo* ar *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmumu piešķirto individuālo valsts atbalstu pēc 2013. gada 31. decembra, kas minēts apstrīdētā lēmuma 2. pantā, lai Komisija varētu pieņemt minēto lēmumu, nepārkāpjot ieinteresēto pušu tiesības lietderīgi paust savus apsvērumus saskaņā ar LESD 108. panta 2. punktu un Regulas Nr. 659/1999 6. pantu.
- 305 Kā lēmumā par procedūras izvēšanu apgalvo Komisija, tā identificēja *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmumu kā tādu, kas, iespējams, varēja būt individuāla atbalsta pasākums. Tāpat pretēji tam, ko apgalvo prasītāji, Komisija formālas izmeklēšanas procedūrā sniedza ne tikai nodokļu nolēmumu prakses kā iespējamās atbalsta shēmas vērtējumu.
- 306 Proti, no lēmuma par procedūras izvēšanu 62. un 69. apsvēruma un šī lēmuma daļas “Secinājumi” skaidri izriet, ka formālas izmeklēšanas procedūras izvēšana attiecās ne tikai uz nodokļu nolēmumu praksi, bet arī uz 165 individuāli pieņemtajiem nodokļu nolēmumiem, no kuriem katrs, iespējams, varēja būt individuāla atbalsta pasākums. *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmums bija iekļauts 165 nodokļu nolēmumu sarakstā, kas pievienots lēmumam par procedūras izvēšanu, tas bija viens no formālas izmeklēšanas procedūras priekšmetiem kā iespējams individuāla atbalsta pasākums.
- 307 Tomēr ir jākonstatē, ka šā sprieduma 297.–303. punktā minētie elementi, kurus Komisija ņēma vērā apstrīdētajā lēmumā, lai secinātu, ka individuāls atbalsts bija piešķirts, pamatojoties uz *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmumu, atšķirās no lēmumā par procedūras izvēšanu iekļautā provizorisks novērtējuma par *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmuma ietekmi pēc 2013. gada 31. decembra.

- 308 Pirmkārt, lēmumā par procedūras izvēšanu iekļautais vērtējums galvenokārt attiecās uz nodokļu nolēmumu pieņemšanu un pārbaudes neveikšanu par to, ka nodokļu nolēmumu pieprasījumos aprakstītie nosacījumi faktiski bija izpildīti.
- 309 Proti, lēmuma par procedūras izvēšanu 31., 32. un 53. apsvērumā Komisija attiecībā uz 165 nodokļu nolēmumiem, tostarp uz *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmumu, kas tika aplūkoti iepriekšējas izskatīšanas procedūrā, paskaidroja, ka par vairākiem nodokļu nolēmumu pieprasījumiem Gibraltāra nodokļu iestādēm bija jārodas šaubām par to, vai darbības bija faktiski atbrīvotas no nodokļa, pamatojoties uz to, ka tās tika veiktas vai atradās Gibraltārā. Komisija tādējādi balstīja savu nodokļu nolēmumu sākotnējo vērtējumu uz to, ka Gibraltāra nodokļu iestādes, īstenojot rīcības brīvību, vispārēji atturējās veikt uzņēmumu nodokļu maksāšanas pienākuma īstu pārbaudi.
- 310 Šāds konstatējums atkārtoti tika minēts lēmuma par procedūras izvēšanu 62. apsvērumā, kurā Komisija uzskatīja, ka iespējams, “visi 165 nodokļu nolēmumi” ir valsts atbalsts, ciktāl “neviens no tiem nav sniegta pietiekama informācija, lai nodrošinātu, ka attiecīgo darbību aplikšanas ar nodokļiem līmenis atbilst nodoklim, ko maksā citi līdzīgā situācijā esoši uzņēmumi, kuriem piemērojamas tādas pašas nodokļu tiesību normas”.
- 311 Otrkārt, lai arī Komisija lēmumā par procedūras izvēšanu apgalvoja, ka izskatītie nodokļu nolēmumi attiecās ne tikai uz pasīvo ienākumu neaplikšanu ar nodokli, kā tas izrietēja no 2010. gada LIN redakcijas, kas bija piemērojama tā pieņemšanas brīdī, vienīgās bažas, ko identificēja Komisija attiecībā uz tādiem nodokļu nolēmumiem par autoratlīdzības ienākumiem kā *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmums, attiecās uz to, ka 22 nodokļu nolēmumi bija piešķirti Gibraltāra uzņēmumiem, kuri saņēma autoratlīdzību no uzņēmumiem, kas izmantoja intelektuālā īpašuma tiesības un kas atradās ārpus Gibraltāra, nepārbaudot, kur bija intelektuālā īpašuma lietotājs. Komisija uzskata, ka autoratlīdzības ienākumu “atbrīvojums no nodokļa”, neveicot šādu pārbaudi, izraisīja to, ka šie ienākumi nekur netika aplikti ar nodokli.
- 312 Tādējādi, atbildot uz Vispārējās tiesas jautājumu tiesas sēdē, Komisija apstiprināja, ka lēmumā par procedūras izvēšanu nebija citu apsvērumu par nodokļu nolēmumiem attiecībā uz autoratlīdzības ienākumu neaplikšanu ar nodokli.
- 313 Treškārt, ir jākonstatē, ka, lai arī lēmums par procedūras izvēšanu bija pieņemts 2014. gada 1. oktobrī, proti, pēc tam, kad tā paša gada 1. janvārī stājās spēkā 2013. gadā izdarītie grozījumi 2010. gada LIN, un lai arī tā bija skaidri minējusi šos grozījumus (skat. it īpaši minētā lēmuma 32. apsvērumu), no šī lēmuma neizriet, ka Komisijas vērtējums attiecās uz nodokļu nolēmumu, ar ko tika apstiprināta autoratlīdzības ienākumu neaplikšana ar nodokli pēc tam, kad stājās spēkā 2013. gadā izdarītie grozījumi 2010. gada LIN, turpmāku piemērošanu. Turklāt neviens lēmuma par procedūras izvēšanu elements neļāva saprast, ka, pēc Komisijas domām, *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmuma radītās sekas saglabājās pēc 2013. gada 31. decembra.
- 314 Ceturtkārt, lēmumā par procedūras izvēšanu nebija neviena elementa attiecībā uz noteikumiem par nodokļu pārskatāmību, piecu nodokļu nolēmumu saņēmēju faktisko situāciju un, konkrētāk, par *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmumu vai grupas struktūru, tostarp Nīderlandes CV, izmantošanu.
- 315 Tādējādi lēmumā par procedūras izvēšanu ietvertais sākotnējais vērtējums visos aspektos atšķirās no argumentācijas, ko Komisija sniedza apstrīdētajā lēmumā. Pirmkārt, šis pēdējais minētais lēmums attiecās uz 2010. gada LIN, tā redakcijā, kas bija spēkā pēc 2013. gada 31. decembra,

- nepareizu piemērošanu un nevis uz to, ka laikposmā līdz 2013. gada 31. decembrim autoratlīdzības ienākumi nebija apliekami ar nodokli nevienā nodokļu jurisdikcijā. Otrkārt, Gibraltāra iestādes kļūdaini piemēroja 2010. gada LIN, kā tas tika konstatēts apstrīdētajā lēmumā, attiecībā uz to, vai autoratlīdzības ienākumi, kuri no šī laika ietilpa tādu Gibraltārā ar nodokli apliekamu ienākumu kategorijās, kas norādītas 2010. gada LIN 1. pielikumā, tika gūti vai uzkrāti šajā teritorijā, ņemot vērā uzņēmumu, kas tos saņēma ārpus Gibraltāra, nodokļu pārskatāmību, nevis nosakot intelektuālā īpašuma lietotāja atrašanās vietu.
- 316 No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka lēmumā par procedūras izvēšanu iekļautie faktiskie un tiesiskie vērtējumi nebija pietiekami, lai ļautu saprast, ka formāla izmeklēšanas procedūra attiecās ne tikai uz nodokļu nolēmumu piešķiršanu, bet arī uz tādu seku saglabāšanu, ko izraisīja šie nolēmumi, tostarp *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmums, pēc tam, kad 2013. gadā tika izdarīti grozījumi 2010. gada LIN, lai arī autoratlīdzības tika iekļautas Gibraltārā ar nodokli apliekamu ienākumu kategorijās, kas norādītas 2010. gada LIN 1. pielikumā, kā arī par šo nolēmumu saderību ar minēto likumu, tā redakcijā, kas bija spēkā 2014. gada 1. janvārī. Tomēr šiem pēdējiem elementiem bija izšķiroša nozīme, lai identificētu pasākumu, ko pārbaudīja Komisija, un apstrīdētā lēmuma 2. pantā konstatētu, ka pēc 2013. gada 31. decembra *MJN GibCo* bija piešķirts individuāls valsts atbalsts saskaņā ar *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmumu.
- 317 Neviens no Komisijas izvirzītajiem argumentiem nevar atspēkot šo secinājumu.
- 318 Pirmkārt, tas, ka lēmumā par procedūras izvēšanu *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmums tika identificēts kā tāds, kas, iespējams, varēja būt individuāla atbalsta pasākums, un tas, ka minētā lēmuma 32. un 53. apsvērumā bija norādīts, ka dažādas nodokļu nolēmumu kategorijas tika novērtētas ilustratīvi vai kā Gibraltāra nodokļu iestādēm pārvestās rīcības “piemēri”, nepietika, lai uzskatītu, ka Komisija bija izpildījusi tai ar Regulas Nr. 659/1999 6. pantu noteikto pienākumu dot iespēju ieinteresētajām pusēm derīgi iesniegt savus apsvērumus. Proti, kā izriet no šā sprieduma 287.–290. punktā izklāstītās judikatūras, Komisijai bija pietiekami precīzi jānosaka tās pārbaudes robežas un prasītājiem kā ieinteresētajām pusēm nebija iepriekš jāparedz visi pamati, kuru dēļ Komisija, iespējams, varēja uzskatīt, ka individuāla valsts atbalsta pamatā bija *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmuma izraisīto seku saglabāšana pēc 2013. gada 31. decembra.
- 319 Otrkārt, ciktāl Komisija apgalvo, ka no lēmuma par procedūras izvēšanu skaidri izriet, ka tās pārbaude attiecās uz Gibraltāra iestādēm piešķirto plašo rīcības brīvību, ciktāl tā attiecās uz brīvu un, iespējams, nepareizu 2010. gada LIN piemērošanu, ir jānorāda, ka šie elementi neļāva saprast, ka formāla izmeklēšanas procedūra attiecās uz atsevišķu nodokļu nolēmumu, tostarp *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmuma, radīto seku saglabāšanu pēc tam, kad bija stājušies spēkā 2013. gadā izdarītie grozījumi 2010. gada LIN, un uz secinājumiem, kas bija jāizdara no tādu Nīderlandes *CV* kā *MJT CV* nodokļu pārskatāmības.
- 320 Treškārt, Komisijas minētais apstāklis, saskaņā ar kuru *MJN* nodokļu nolēmuma pieprasījumā, kas minēts lēmuma par procedūras izvēšanu pielikumā, bija aprakstīta *MJN* grupas struktūra un tajā bija atsauce uz *MJT CV*, nebija pietiekams, lai uzskatītu, ka šis jautājums, kā arī secinājumi, kas ir jāizdara no Nīderlandes *CV* nodokļu pārskatāmības, bija tieši formālas izmeklēšanas procedūras priekšmets. Proti, lēmuma par procedūras izvēšanu tekstā nekas nenorādīja, ka Komisija šo jautājumu izskatīja formālā izmeklēšanas procedūrā. Kā izklāstīts šā sprieduma 318. punktā, prasītājiem kā ieinteresētajām pusēm nebija iepriekš jāparedz visi pamati, kuru dēļ Komisija varēja uzskatīt, ka individuāla valsts atbalsta pamatā bija *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmuma izraisīto seku saglabāšana pēc 2013. gada 31. decembra.

- 321 No visiem iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem izriet, ka atšķirības vērtējumos, kas iekļauti lēmumā par procedūras izvēšanu un apstrīdētajā lēmumā, ciktāl tie attiecas uz noteicošiem vērtējuma elementiem, lai individuāla valsts atbalsta sekas, ko izraisīja *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmums pēc 2013. gada 31. decembra, ir tādas, ka Komisijai bija jāpieņem lēmums par labojumu vai otrs lēmums par procedūras izvēšanu, lai dotu iespēju prasītājam efektīvi piedalīties procedūrā (skat. šā sprieduma 287. un 289. punktu).
- 322 Turklāt ir jānorāda, ka Komisija apstrīdētā lēmuma 212.–215. apsvērumā atzina, ka tā atteicās no apgalvojuma par 165 nodokļu nolēmumu selektivitāti, ko tā bija izvirzījusi lēmumā par procedūras izvēšanu. Tādējādi lēmumā par procedūras izvēšanu un galīgajā lēmumā esošās atšķirības vērtējumā ir būtiski grozījumi, kas var izmainīt minētā galīgā lēmuma jēgu.
- 323 Tomēr, kā izriet no šā sprieduma 287.–290. punkta, lēmumā par procedūras izvēšanu un apstrīdētajā lēmumā esošās atšķirības tādu elementu vērtējumā, kam ir noteicoša nozīme, lai *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmuma radītās sekas pēc 2013. gada 31. decembra kvalificētu kā individuālu valsts atbalstu, ir pietiekamas, lai atceltu apstrīdētā lēmuma 2. pantu, ciktāl tas attiecas uz *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmumu, kā arī ar šo pasākumu saistīto atgūšanas rīkojumu.
- 324 Tādējādi ir jāpieņem pirmais pamats, kura mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 2. panta atcelšanu, ciktāl tas attiecas uz *MJN GibCo* un prasītājiem piešķirto individuālo valsts atbalstu, pamatojoties uz *MJN GibCo* 2012. gada nodokļu nolēmumu, un ir jāatceļ minētais pants, kā arī šī lēmuma 5. panta 1. un 2. punkts, ciktāl tie attiecas uz minēto atbalstu, līdz ar to citi prasītāju izvirzītie pamati nav jāizskata.

D. Par prasības pieteikuma trešo daļu, kuras mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 5. panta atcelšanu

- 325 Prasītāji sava prasības pieteikuma trešajā daļā apgalvo, ka Komisija esot pieļāvusi tiesību kļūdu, konstatējot, ka Nīderlandes *CV*, partneruzņēmumi un mātesuzņēmums bija viena un tā pati ekonomiska vienība, un apstrīdētā lēmuma 5. panta 2. punktā nolemjot, ka atbalstu var atgūt no šīm vienībām, kas veido šo ekonomisko vienību, ja to nevarētu atgūt no attiecīgā Gibraltārā reģistrētā uzņēmuma, proti, izskatāmajā lietā no *MJN GibCo*.
- 326 Tie pārmet Komisijai, ka tā nav mēģinājusi pierādīt, ka *MJN US* vai *Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific)* faktiski kontrolēja *MJN GibCo*, kā tas ir noteikts judikatūrā, ne arī to, ka *MJN Global Holdings* un *MJ BV* tieši vai netieši guva peļņu no atbalsta, kas it kā tika piešķirts *MJN GibCo*.
- 327 Komisija nepiekrīt šiem argumentiem.
- 328 Ņemot vērā, pirmkārt, ka prasība ir noraidīta, ciktāl tās mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta, kā arī ar šo pasākumu saistītas atgūšanas rīkojuma atcelšanu, ka, otrkārt, apstrīdētā lēmuma 5. panta 1. un 2. punkts ir atcelts, ciktāl tas attiecas uz *MJN GibCo* un prasītājiem piešķirto individuālo atbalstu, un tā kā, treškārt, apstrīdētā lēmuma 5. panta 2. punkts attiecas tikai uz minētā lēmuma 2. pantā minētā atbalsta pasākuma atgūšanu, šie pamati, kurus prasītāji izvirzījuši ar mērķi panākt šī paša lēmuma 5. panta 2. punkta atcelšanu, ciktāl tas uz tiem attiecas, nav jāizskata.

IV. Par tiesāšanās izdevumiem

329 Atbilstoši Reglamenta 134. panta 3. punktam, ja lietas dalībniekiem nolēmums ir daļēji labvēlīgs un daļēji nelabvēlīgs, lietas dalībnieki savus tiesāšanās izdevumus sedz paši. Tā kā šajā lietā prasītājam un Komisijai spriedums ir daļēji labvēlīgs un daļēji nelabvēlīgs, tā katra savus tiesāšanās izdevumus sedz pati.

Ar šādu pamatojumu

VISPĀRĒJĀ TIESA (otrā palāta paplašinātā sastāvā)

nospiež:

- 1) Komisijas Lēmums (ES) 2019/700 (2018. gada 19. decembris) attiecībā uz valsts atbalstu SA.34914 (2013/C), ko īstenojusi Apvienotā Karaliste saistībā ar Gibraltāra uzņēmumu ienākuma nodokļa režīmu, ir atcelts, ciktāl tā 2. pantā ir konstatēts, ka Gibraltāra valdības piešķirtais individuālais atbalsts, atstājot spēkā par labu *MJN Holdings (Gibraltar) Ltd* pieņemto nodokļu nolēmumu pēc 2013. gada 31. decembra, ir prettiesisks un nesaderīgs ar iekšējo tirgu un, ciktāl tā 5. panta 1. un 2. punktā ir izdots rīkojums par šī atbalsta atgūšanu.
- 2) Pārējā daļā prasību noraidīt.
- 3) *Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd, MJN Global Holdings BV, Mead Johnson BV, Mead Johnson Nutrition Co.* un Komisija katra savus tiesāšanās izdevumus sedz pati.

Tomljenović

Schalin

Škvařilová-Pelzl

Nömm

Steinfatt

Pasludināts atklātā tiesas sēdē Luksemburgā 2022. gada 6. aprīlī.

[Paraksti]

Satura rādītājs

I.	Tiesvedības priekšvēsture	2
A.	2010. gada <i>Income Tax Act</i> [2010. gada Likuma par ienākuma nodokli] un 2012. gada nodokļu nolēmuma par labu <i>MJN GibCo</i> pieņemšana	2
B.	Administratīvā procedūra Komisijā	3
C.	Apstrīdētais lēmums	3
1.	Pasīvo procentu un autoratlīdzības ienākumu “atbrīvojums no nodokļa” (atbalsta shēma)	4
2.	Pieci nodokļu nolēmumi (individuāli atbalsta pasākumi)	5
D.	Apstrīdētā lēmuma rezolutīvā daļa	7
II.	Tiesvedība un lietas dalībnieku prasījumi	7
III.	Juridiskais pamatojums	8
A.	Par prasības struktūru	8
B.	Par pirmo prasības daļu, kuras mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta attiecībā uz autoratlīdzības ienākumu neaplikšanu ar nodokli, kā arī ar šo pasākumu saistīta atgūšanas rīkojuma atcelšanu	10
1.	Par pirmo pamatu, kas balstīts uz acīmredzamu kļūdu vērtējumā, LES 5. panta pārkāpumu, nodokļu suverenitātes principa neievērošanu un pilnvaru pārsniegšanu (pirmais pamats, kura mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta atcelšanu)	10
2.	Par otro pamatu, kas balstīts uz acīmredzamām kļūdām vērtējumā, LESD 107. panta 1. punkta pārkāpumu (otrais, trešais un ceturtais pamats, kuru mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta atcelšanu)	14
a)	Ievada apsvērumi	14
1)	Par atbalsta pasākumu, uz ko attiecas apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkts ...	14
2)	Par priekšrocības un selektivitātes kritēriju vērtējumu	16
b)	Par Komisijas vērtējumiem attiecībā uz atsauces sistēmu un parastajiem nodokļu noteikumiem Gibraltārā	17
1)	Par 2010. gada LIN mērķi un par tādu ienākumu identifikāciju, kuri saskaņā ar šo likumu ir apliekami ar nodokli	19
2)	Par teritorialitātes principa piemērošanu autoratlīdzībai	24
c)	Par priekšrocības kritērija vērtējumu (otrais pamats, kura mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta atcelšanu)	28

1) Par otrajā pamatā izvirzīto pirmo iebildumu, kas balstīts uz priekšrocības un selektivitātes kritēriju sajaukšanu	29
2) Par otrā pamata otro iebildumu, kura mērķis ir apstrīdēt nodokļa atvieglojuma esamību	29
d) Par selektivitātes pārbaudi (trešais pamats, kura mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta atcelšanu)	32
e) Par selektīvas priekšrocības tvērumu (ceturtais pamats, kas izvirzīts, lai panāktu apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta atcelšanu)	37
3. Par pamatu, kas balstīts uz acīmredzamām kļūdām vērtējumā un Regulas Nr. 659/1999 1. panta c) punkta pārkāpumu (piektais pamats, kura mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punkta atcelšanu)	38
a) Par pirmo iebildumu, kas balstīts uz pienākuma norādīt pamatojumu neievērošanu LESD 296. panta izpratnē	38
b) Par otro pamatu, kas balstīts uz Regulas Nr. 659/1999 1. panta c) punkta pārkāpumu	40
C. Par prasības otro daļu, kas izvirzīta, lai atceltu apstrīdētā lēmuma 2. pantu, ciktāl tas attiecas uz <i>MJN GibCo</i> piešķirto individuālo valsts atbalstu, kā arī ar šo pasākumu saistītu atgūšanas rīkojumu	42
1. Ievada apsvērumi par apstrīdētā lēmuma 2. pantu	42
2. Par pamatu, kas balstīts uz LESD 108. panta 2. punkta un Regulas Nr. 659/1999 6. panta pārkāpumu (pirmais pamats, kura mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 2. panta atcelšanu)	44
D. Par prasības pieteikuma trešo daļu, kuras mērķis ir panākt apstrīdētā lēmuma 5. panta atcelšanu	53
IV. Par tiesāšanās izdevumiem	54