



## Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SPLOŠNEGA SODIŠČA (drugi razširjeni senat)

z dne 6. aprila 2022\*

„Državne pomoči – Shema pomoči vlade Gibraltarja, ki se nanaša na davek od dohodkov pravnih oseb – Davčna oprostitvev za dohodke od obresti in licenčnin – Vnaprejšnja davčna stališča v korist multinacionalnih podjetij – Sklep Komisije, s katerim so pomoči razglašene za nezdržljive z notranjim trgov – Obveznost obrazložitve – Očitna napaka pri presoji – Selektivna prednost – Pravica do predložitve pripomb“

V zadevi T-508/19,

**Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd** s sedežem v Singapurju (Singapur),

**MJN Global Holdings BV** s sedežem v Amsterdamu (Nizozemska),

**Mead Johnson BV** s sedežem v Nijmegenu (Nizozemska),

**Mead Johnson Nutrition Co.** s sedežem v Čikagu, Illinois (Združene države),

ki jih zastopajo C. Quigley, barrister, ter M. Whitehouse in P. Halford, solicitors,

tožeče stranke,

proti

**Evropski komisiji**, ki jo zastopajo L. Flynn, B. Stromsky in P. Němečková, agenti,

tožena stranka,

zaradi predloga na podlagi člena 263 PDEU za razglasitev delne ničnosti Sklepa Komisije (EU) 2019/700 z dne 19. decembra 2018 o državni pomoči SA.34914 (2013/C), ki jo je izvedlo Združeno kraljestvo v zvezi s sistemom davka od dohodkov pravnih oseb v Gibraltarju (UL 2019, L 119, str. 151),

SPLOŠNO SODIŠČE (drugi razširjeni senat),

v sestavi V. Tomljenović (poročevalka), predsednica, F. Schalin, sodnik, P. Škvařilová-Pelzl, sodnica, I. Nõmm, sodnik, in G. Steinfatt, sodnica,

sodni tajnik: I. Pollalis, administrator,

\* Jezik postopka: angleščina.

na podlagi pisnega dela postopka in obravnave z dne 28. junija 2021

izreka naslednjo

## Sodbo

### I. Dejansko stanje

#### A. Sprejetje Income Tax Act 2010 in izdaja vnaprejšnjega davčnega stališča iz leta 2012 družbi MJN GibCo

- 1 Income Tax Act 2010 (zakon o davku od dohodkov pravnih oseb v Gibraltarju iz leta 2010, v nadaljevanju: ITA 2010) je začel veljati 1. januarja 2011, z njim pa je bil razveljavljen Income Tax Act 1952 (zakon o davku od dohodkov pravnih oseb v Gibraltarju iz leta 1952, v nadaljevanju: ITA 1952). Z ITA 2010 je bila uvedena 10-odstotna splošna stopnja davka od dohodkov pravnih oseb. Do spremembe ITA 2010, ki je začela veljati 30. junija 2013, kar se tiče dohodkov od pasivnih obresti, in nato 31. decembra istega leta, kar se tiče dohodkov od licenčnin (v nadaljevanju: sprememba ITA 2010 iz leta 2013), ti dohodki niso bili vključeni v kategorije dohodkov, obdavčljivih v Gibraltarju, ki so bile našteje v Prilogi 1 k ITA 2010.
- 2 Do svojega prenehanja 16. oktobra 2018 je bila MJN Holdings (Gibraltar) Ltd (v nadaljevanju: MJN GibCo) družba s sedežem v Gibraltarju, ki je pripadala mednarodni skupini Mead Johnson Nutrition (v nadaljevanju: skupina MJN), dejavni v proizvodnji prehranskih proizvodov za dojenčke ali otroke. Dejavnost družbe MJN GibCo je bilo imetništvo deleža, ki ga je kot komanditistka imela v kapitalu Mead Johnson Three CV (v nadaljevanju: MJT CV), komanditne družbe nizozemskega prava (*commanditaire vennootschap*, v nadaljevanju: nizozemska CV) s sedežem na Nizozemskem, dokler ni ta 15. decembra 2017 prenehala.
- 3 Družba MJT CV je bila imetnica licenc za pravice intelektualne lastnine (med drugim patente, znamke in tehnične informacije), za katere je proti plačilu licenčnin podeljevala podlicence družbi nizozemskega prava Mead Johnson BV (v nadaljevanju: MJ BV).
- 4 Delničarki družbe MJT CV sta bili na eni strani družba MJN GibCo (99,99 %) in na drugi strani MJN Asia Pacific Holding LLC (0,01 %), družba z omejeno odgovornostjo ameriškega prava. Na podlagi deleža družbe MJN GibCo v kapitalu družbe MJT CV je bila prvonavedena upravičena do 99,99 % dobička drugonavedene.
- 5 Do junija 2017 je bila matična družba skupine MJN družba Mead Johnson Nutrition Co. (v nadaljevanju: MJN US) s sedežem v Delawareu (Združene države). Družba Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd s sedežem v Singapurju (Singapur), katere dejavnost je bila proizvodnja in prodaja prehranskih proizvodov za dojenčke, pa je bila stoddstotna matična družba družbe MJN GibCo, dokler ni ta prenehala.
- 6 Potem ko so odvetniki družbe MJN US, matične družbe skupine MJN, 11. septembra 2012 vložili zahtevek (v nadaljevanju: zahtevek za vnaprejšnje davčno stališče), so gibraltarski davčni organi istega dne družbi MJN GibCo izdali vnaprejšnje davčno stališče, v katerem je bila za družbo MJN GibCo potrjena neobdavčitev dohodkov družbe MJT CV od licenčnin (v nadaljevanju: VDS za MJN GibCo iz leta 2012).

- 7 V zahtevku za vnaprejšnje davčno stališče je bilo pojasnjeno, da se družba MJT CV po gibraltarskem davčnem pravu šteje za komanditno družbo. Avtorji zahtevka za vnaprejšnje davčno stališče so menili, da je taka družba z vidika obdavčitve v Gibraltarju pregledna, zato je treba vsak dohodek od licenčnin, ki ga prejme družba MJT CV, obravnavati tako, kot da ga je prejela neposredno družba MJN GibCo. Vendar je bilo navedeno, da po njihovem mnenju noben dohodek od licenčnin, ki bi lahko bil prejet, ne spada v kategorije dohodkov, obdavčljivih na podlagi ITA 2010 („heads of charge taxable under the ITA 2010“). Tako so bili gibraltarski organi zaproseni, naj potrdijo navedeno razlago ITA 2010 in to, da noben dohodek od licenčnin, ki bi ga prejela družba MJN GibCo zaradi deleža v družbi MJT CV, ne bo privedel do obdavčitve.
- 8 Z VDS za MJN GibCo iz leta 2012 so službe za davek od dohodkov (Income Tax Office) odgovorile, da se „na podlagi dejstev in okoliščin, predstavljenih v [zahtevku za vnaprejšnje davčno stališče,] v imenu komisarja [za davek od dohodkov v Gibraltarju] potrjuje, da [...] prihodnji dohodki od licenčnin, ki jih bo prejela [družba MNJ GibCo], ne bodo obdavčeni na podlagi določb [ITA 2010]“.

## **B. Upravni postopek pred Komisijo**

- 9 Kraljevina Španija je 1. junija 2012 pri Evropski komisiji vložila pritožbo v zvezi z državno pomočjo, ki so jo domnevno prejele gibraltarske *offshore* družbe v okviru davčne ureditve, uvedene z ITA 2010.
- 10 Komisija je 16. oktobra 2013 začela formalni postopek preiskave (v nadaljevanju: sklep o začetku postopka), da bi preverila, ali neobdavčitev (v besedilu navedenega sklepa imenovana „oprostitev plačila davka“) dohodkov od pasivnih obresti in licenčnin, določena z ITA 2010, pomeni selektivno prednost za nekatera podjetja, ki je v nasprotju s pravili Evropske unije na področju državnih pomoči.
- 11 Komisija je 1. oktobra 2014 Združeno kraljestvo obvestila o svoji odločitvi, da bo razširila postopek iz člena 108(2) PDEU, da bi ta vključeval prakso izdajanja vnaprejšnjih davčnih stališč v Gibraltarju in, natančneje, sprejetje 165 vnaprejšnjih davčnih stališč (v nadaljevanju: sklep o razširitvi postopka).

## **C. Izpodbijani sklep**

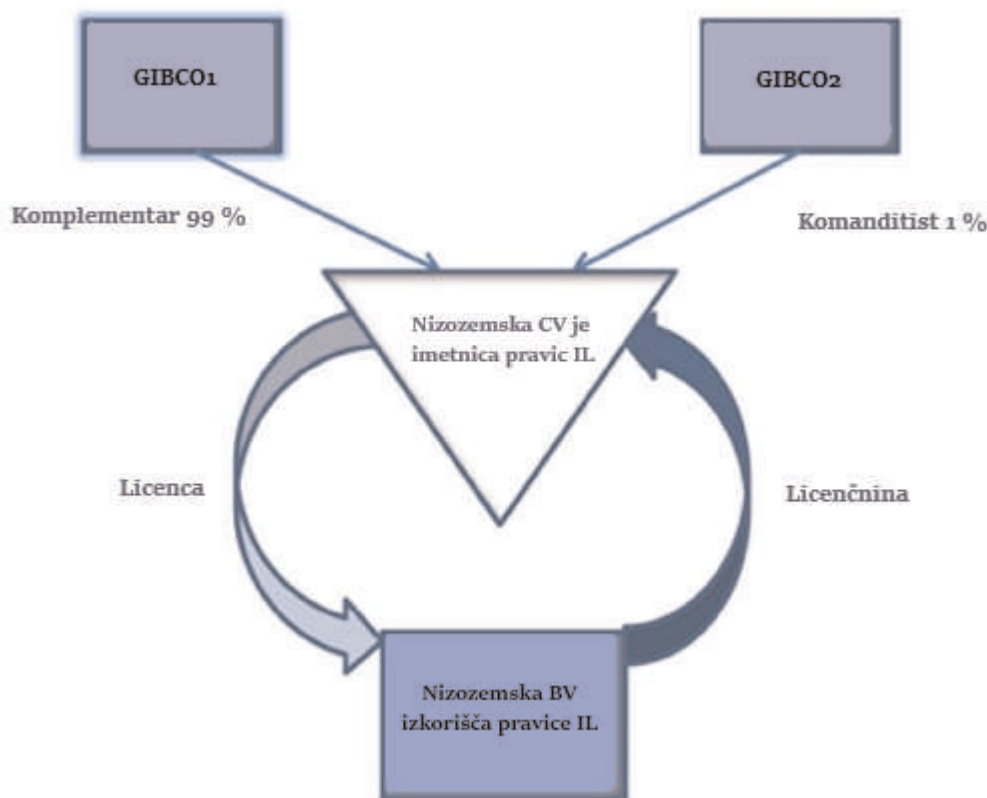
- 12 Komisija je 19. decembra 2018 sprejela Sklep (EU) 2019/700 z dne 19. decembra 2018 o državni pomoči SA.34914 (2013/C), ki jo je izvedlo Združeno kraljestvo v zvezi s sistemom davka od dohodkov pravnih oseb v Gibraltarju (UL 2019, L 119, str. 151; v nadaljevanju: izpodbijani sklep). V bistvu je Komisija ugotovila, na eni strani, da je „oprostitev“ davka od dohodkov od pasivnih obresti in licenčnin, ki se je v Gibraltarju uporabljala med letoma 2011 in 2013 na podlagi ITA 2010, shema državnih pomoči, ki je bila nezakonito izvedena in ni združljiva z notranjim trgov, ter na drugi strani, da davčna obravnava, ki jo je vlada Gibraltarja odobrila na podlagi vnaprejšnjih davčnih stališč v korist petih družb s sedežem v Gibraltarju, ki so imele delež v nizozemskih CV in so prejemale dohodke od pasivnih obresti in licenčnin (v nadaljevanju: pet vnaprejšnjih davčnih stališč), pomeni individualne državne pomoči, ki niso zakonite in niso združljive z notranjim trgov.

### **1. „Oprostitev“ dohodkov od pasivnih obresti in licenčnin (shema pomoči)**

- 13 V sklepu o začetku postopka je Komisija uvodoma ugotovila, da „oprostitev“ dohodkov od pasivnih obresti (v nadaljevanju: neobdavčitev dohodkov od pasivnih obresti) in „oprostitev“ dohodkov od licenčnin (v nadaljevanju: neobdavčitev dohodkov od licenčnin) vsaka zase pomenita shemo pomoči. Da bi upoštevala spremembo ITA 2010 iz leta 2013, s katero so bili dohodki od licenčnin in pasivnih obresti vključeni v kategorije dohodkov, obdavčljivih v Gibraltarju, ki so našteje v Prilogi 1 k ITA 2010, in ki je bila uvedena po sklepu o začetku postopka, je Komisija področje uporabe izpodbijanega sklepa omejila na dohodke od pasivnih obresti in licenčnin, ki so bili ali bi bili prejeti med začetkom veljavnosti ITA 2010 (1. januar 2010) in 30. junijem 2013 (za dohodke od pasivnih obresti) oziroma 31. decembrom 2013 (za dohodke od licenčnin).
- 14 V zvezi z analizo merila prednosti je Komisija v bistvu ugotovila, da se dohodki od pasivnih obresti in licenčnin, ki jih prejme podjetje v Gibraltarju, običajno štejejo za dohodke, ki so ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam, in da so ti dohodki na podlagi načela teritorialnosti torej običajno obdavčeni v Gibraltarju. Zato je ugotovila, da se s to „oprostitvijo“ uvaja znižanje stroškov, ki bi jih sicer morala kriti do nje upravičena podjetja (točke od 81 do 83 obrazložitve izpodbijanega sklepa).
- 15 Glede analize selektivnosti je Komisija na podlagi sodne prakse v zvezi z materialno selektivnostjo davčnih ukrepov najprej menila, da je referenčni okvir, ki ga je treba upoštevati za preučitev neobdavčitve dohodkov od pasivnih obresti in licenčnin, ITA 2010, katerega cilj je pobiranje davka od dohodkov od davčnih zavezancev, ki prejemajo dohodke, ki so ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam. Poleg tega je pojasnila, da „oprostitev“ dohodkov od pasivnih obresti in licenčnin ne izhaja iz uradnega odstopanja od davčnega sistema, ampak iz ne vključitve takih dohodkov v kategorije dohodkov, obdavčljivih v Gibraltarju, ki so našteje v Prilogi 1 k ITA 2010, drugače povedano, iz „implicitne oprostitve“ (točke od 89 do 93 obrazložitve izpodbijanega sklepa).
- 16 Dalje, Komisija je preučila, ali neobdavčitev dohodkov od pasivnih obresti in licenčnin privede do različne davčne obravnave podjetij v podobnih položajih. Navedla je, da bi bili, če ne bi bilo „oprostitve“ dohodkov od licenčnin in pasivnih obresti, ti dohodki v Gibraltarju obdavčeni na podlagi načela teritorialnosti.
- 17 Poleg tega je Komisija, potem ko je pojasnila, da je treba, ko preučevani ukrep ne izhaja iz uradnega odstopanja od davčnega sistema, za oceno, ali daje ta ukrep znatno prednost določeni skupini podjetij, preučiti njegove učinke, v podporo številčnim podatkom presodila, da neobdavčitev dohodkov od pasivnih obresti in licenčnin daje prednost podjetjem, ki pripadajo multinacionalnim skupinam in so jim bile zaupane nekatere funkcije, kot je podeljevanje posojil znotraj skupine ali pravic do uporabe neopredmetenih sredstev. Ker so bila ta podjetja glede na cilj ITA 2010 v enakem pravnem in dejanskem položaju kot druga podjetja, ki so prejemale dohodke, ki so bili ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam, je Komisija na podlagi tega ugotovila, da so ti ukrepi *a priori* selektivni (točke od 94 do 104 obrazložitve izpodbijanega sklepa).
- 18 Nazadnje, Komisija je presodila, da neobdavčitev dohodkov od pasivnih obresti in licenčnin ni utemeljena z notranjo logiko davčne ureditve iz ITA 2010. Zlasti je zavrnila utemeljitve, ki jih je navedlo Združeno kraljestvo, kot je upravna obvladljivost (točke od 105 do 109 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Zato je Komisija presodila, da ta ukrepa vsak zase pomenita shemo državne pomoči, ki ni zakonita in ni združljiva z notranjim trgom.

## 2. Pet vnaprejšnjih davčnih stališč (individualne pomoči)

- 19 Komisija je v sklepu o razširitvi postopka opredelila 165 vnaprejšnjih davčnih stališč, ki so jih izdali gibraltarski davčni organi, za katera je predhodno ugotovila, da so materialno selektivna in da morda pomenijo državno pomoč.
- 20 V izpodbijanem sklepu je Komisija presodila, da 160 od 165 analiziranih vnaprejšnjih davčnih stališč ustreza običajni uporabi gibraltarskega splošnega davčnega sistema, ne da bi bilo mogoče ugotoviti kakršen koli drugačen znak obstoja državne pomoči (točke od 132 do 150 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Nasprotno pa je menila, da gre pri petih vnaprejšnjih davčnih stališčih, med katerimi je bilo VDS za družbo MJN GibCo iz leta 2012 in ki jih je bilo treba še preučiti, za individualne pomoči. S petimi vnaprejšnjimi davčnimi stališči, ki so po spremembi ITA 2010 iz leta 2013 ostala veljavna, in to tudi po izvedbi revizij leta 2015, so gibraltarski davčni organi naslovnikom teh stališč potrdili, da dohodki od licenčin, ustvarjeni na ravni nizozemskih CV, v katerih imajo deleže, niso obdavčljivi na podlagi ITA 2010.
- 21 Najprej je Komisija v točki 153 obrazložitve izpodbijanega sklepa navedla, da se pet vnaprejšnjih davčnih stališč na splošno nanaša na naslednjo skupinsko strukturo:



- 22 Komisija je pojasnila, da glede na predložitve organov Združenega kraljestva gibraltarski davčni organi štejejo, da dohodke, ki jih prejmejo nizozemske CV, neposredno prejmejo gibraltarska podjetja z deležem v teh CV. Dodala je, da so bili po spremembah ITA 2010 dohodki od pasivnih obresti in licenčin vključeni v kategorije dohodkov, naštetih v Prilogi 1 k ITA 2010, ter so postali v Gibraltarju obdavčljivi ne glede na vir, zato so taki dohodki postali obdavčljivi na ravni gibraltarskih partnerjev. Nato je Komisija v točkah 161 in 162 obrazložitve izpodbijanega sklepa določila deleže dobička, ustvarjenega s pasivnimi dohodki ali licenčinami, ki bi morali biti

vključeni v davčno osnovo petih gibraltarskih podjetij, ki so bila upravičenci teh stališč, in obdavčeni v skladu z „običajnimi gibraltarskimi“ davčnimi pravili. Glede družbe MJN GibCo je navedla, da je imela ta 99,99-odstotni delež in da je njen obdavčljivi dobiček v Gibraltarju znašal 330.785.918,10 ameriških dolarjev (USD) za leto 2014, 254.328.564,60 USD za leto 2015 in 232.375.224,15 USD za leto 2016. Ti deleži bi po njenem mnenju morali biti vključeni v davčno osnovo družbe MJN GibCo in obdavčeni v skladu z gibraltarskimi davčnimi pravili.

- 23 Glede selektivne prednosti je Komisija najprej menila, da je upoštevni referenčni okvir za preučitev selektivnosti ITA 2010 in je v zvezi s tem napotila na točke obrazložitve v oddelku 7.1.3.1 izpodbijanega sklepa, ki se nanaša na selektivnost shem pomoči, ki sta zajemali neobdavčitev dohodkov od pasivnih obresti in licenčnin. Dodala je, da je treba na podlagi pravil *common law* delež dobička ali kapitalskega dobička, ki izhaja iz določene CV kot partnerskega podjetja, upoštevati tako, kot da bi ta delež predstavljal dobiček ali kapitalski dobiček gibraltarskega podjetja.
- 24 Komisija je nato za obdobje pred spremembo iz leta 2013 ugotovila, da sta bili v vnaprejšnjih davčnih stališčih uporabljeni shemi pomoči, ki sta določali oprostitev dohodkov od pasivnih obresti in licenčnin ter sta bili obravnavani v oddelku 7 izpodbijanega sklepa. Za obdobje po tej spremembi je poudarila, da je bila s petimi vnaprejšnjimi davčnimi stališči njihovim upravičencem omogočena nadaljnja korist od shem oprostitve dohodkov od pasivnih obresti in licenčnin, ter na podlagi tega ugotovila, da so gibraltarski davčni organi v petih posameznih primerih podaljšali obstoj te sheme, kar pomeni odstopanje od splošnega davčnega sistema.
- 25 Nazadnje, Komisija je menila, da je pet gibraltarskih družb, ki so bile upravičenke petih vnaprejšnjih davčnih stališč, v primerljivem pravnem in dejanskem položaju kot vsi davčni zavezanci, ki so pravne osebe, ki imajo dohodke, ustvarjene v Gibraltarju ali izhajajo od tam, in ki so obdavčeni v Gibraltarju, ter da tega odstopanja ni mogoče utemeljiti z naravo in logiko sistema.
- 26 V zvezi z upravičenci ugotovljenih ukrepov pomoči je Komisija presodila, da so končni upravičenci teh ukrepov matične družbe, lastnice gibraltarskih partnerskih družb. Navedla je, da pet gibraltarskih družb, ki so bile upravičenke petih vnaprejšnjih davčnih stališč, vključno z družbo MJN GibCo, pripada velikim mednarodnim skupinam in da skupinska struktura, ki vključuje nizozemsko CV, daje prednost matičnim družbam s tem, da jim omogoča ustvarjanje dobička od izkoriščanja pravic intelektualne lastnine, ne da bi bil ta dobiček obdavčen. Komisija je dodala, da korporativna struktura, ki vključuje nizozemsko družbo z omejeno odgovornostjo, nizozemsko CV, gibraltarske partnerske družbe in matično družbo, tvori eno samo gospodarsko enoto v smislu sodne prakse, tako da je treba vse te različne družbe obravnavati kot upravičenke ukrepa pomoči, od katerega je imela korist ta struktura.

#### **D. Izrek izpodbijanega sklepa**

- 27 Izrek izpodbijanega sklepa se glasi tako:

##### *„Člen 1*

1. Shema državne pomoči v obliki oprostitve plačila davka na dohodke od pasivnih obresti, ki se je v skladu z [ITA] 2010 uporabljala v Gibraltarju od 1. januarja 2011 do 30. junija 2013 in jo je Gibraltar nezakonito začel izvajati v nasprotju s členom 108(3) [PDEU], ni združljiva z notranjim trgov v smislu člena 107(1) [PDEU].

2. Shema državne pomoči v obliki oprostitve plačila davka na dohodke od licenčnin, ki se je v skladu z [ITA] 2010 uporabljala v Gibraltarju od 1. januarja 2011 do 31. decembra 2013 in jo je Gibraltar nezakonito začel izvajati v nasprotju s členom 108(3) [PDEU], ni združljiva z notranjim trgov v smislu člena 107(1) [PDEU].

### Člen 2

Posamezne državne pomoči, ki jih je gibraltarska vlada na podlagi davčnih stališč [...] dodelila petim gibraltarskim podjetjem z deležem v nizozemskih [CV], ki prejemajo dohodke od licenčnin in pasivnih obresti, in ki jih je Združeno kraljestvo nezakonito začelo izvajati v nasprotju s členom 108(3) [PDEU], niso združljive z notranjim trgov v smislu člena 107(1) [PDEU].

[...]

### Člen 5

1. Združeno kraljestvo od upravičencev do navedene pomoči izterja vso nezdružljivo pomoč, dodeljeno v okviru shem pomoči iz člena 1 ali na podlagi [petih] davčnih stališč iz člena 2.

2. Vsako individualno pomoč, dodeljeno na podlagi [petih] davčnih stališč iz člena 2, ki je zadevno gibraltarsko podjetje ne more vrniti, vrnejo drugi subjekti, ki skupaj z zadevnim gibraltarskim podjetjem tvorijo eno samo gospodarsko enoto, tj. zadevna nizozemska družba z omejeno odgovornostjo, nizozemska [CV] ali matična družba gibraltarskega podjetja.

[...]“

## II. Postopek in predlogi strank

- 28 Tožeče stranke, družbe Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific), MJN Global Holdings BV, MJ BV in MJN US, so 15. julija 2019 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložile to tožbo.
- 29 Tožeče stranke so 27. marca 2020 na podlagi člena 106(2) Poslovnika Splošnega sodišča predložile obrazložen predlog, naj se opravi obravnava.
- 30 Splošno sodišče je na predlog drugega senata na podlagi člena 28 Poslovnika odločilo, da zadevo dodeli razširjenemu senatu.
- 31 Prek ukrepa procesnega vodstva iz člena 89(3) Poslovnika je Splošno sodišče 12. maja 2021 strankam postavilo pisna vprašanja. Stranke so se na zahtevo Splošnega sodišča odzvale v za to določenem roku.
- 32 Na obravnavi 28. junija 2021 so stranke ustno podale stališča in odgovorile na vprašanja Splošnega sodišča.
- 33 Tožeče stranke Splošnemu sodišču predlagajo, naj:
  - člen 1(2), člen 2 ter člen 5(1) in (2) izpodbijanega sklepa razglasi za nične v delu, v katerem se uporabljajo zanje;
  - Komisiji naloži plačilo stroškov.

- 34 Komisija Splošnemu sodišču predlaga, naj:
- tožbo zavrže kot nedopustno ali zavrne kot neutemeljeno;
  - tožečim strankam naloži plačilo stroškov.

### III. Pravo

- 35 Uvodoma je treba navesti, da se je Komisija v dupliki odpovedala uveljavljanju nedopustnosti tožbe kot prepozne.

#### A. Sestava tožbe

- 36 Kot je razvidno iz izreka izpodbijanega sklepa in točk od 13 do 26 zgoraj, se izpodbijani sklep nanaša, prvič, na dve shemi pomoči, in sicer na eni strani na neobdavčitev dohodkov od pasivnih obresti, ki je predmet člena 1(1) tega sklepa, in na drugi strani na neobdavčitev dohodkov od licenčnin, ki je predmet člena 1(2) navedenega sklepa, in drugič, na pet posamičnih ukrepov, odobrenih na podlagi petih vnaprejšnjih davčnih stališč, ki so predmet člena 2 istega sklepa.
- 37 Opredelitev petih vnaprejšnjih davčnih stališč kot individualnih pomoči za obdobje po 31. decembru 2013 (datumu, po katerem shemi pomoči nista bili več veljavni) je popolnoma neodvisna od opredelitve neobdavčitve dohodkov od pasivnih obresti in licenčnin kot sheme pomoči. Izpodbijani sklep tako vsebuje ločena dela, v katerih so ločeno preučena različna merila za obstoj državne pomoči.
- 38 Poleg tega se člen 5(1) in(2) izpodbijanega sklepa nanaša na vračilo v zvezi z ukrepi pomoči iz členov 1 in 2 tega sklepa.
- 39 Tožeče stranke s tožbo predlagajo razglasitev delne ničnosti izpodbijanega sklepa in, natančneje, razglasitev ničnosti člena 1(2), člena 2 ter člena 5(1) in (2) tega sklepa v delu, v katerem se ti členi uporabljajo zanje.
- 40 Tožba je razdeljena na tri ločene dele. S prvim delom tožbe se predlaga, naj se za nična razglasita člen 1(2) izpodbijanega sklepa v delu, v katerem je Komisija neobdavčitev dohodkov od licenčnin opredelila kot shemo pomoči, in nalog za vračilo, povezan s tem ukrepom. Z drugim delom tožbe se predlaga, naj se za nična razglasita člen 2 izpodbijanega sklepa v delu, v katerem je Komisija ugotovila, da je bila družba MJN GibCo upravičenka ukrepov pomoči za obdobje do 31. decembra 2013 in, na podlagi VDS za MJN GibCo iz leta 2012, za obdobje po tem datumu, ter nalog za vračilo, povezan s temi ukrepi. S tretjim delom tožbe pa se predlaga, naj se za ničnen razglasi člen 5(2) izpodbijanega sklepa v delu, v katerem je Komisija odločila, da se vračilo v zvezi z ukrepi pomoči naloži družbi MJN GibCo, sicer pa tožečim strankam.
- 41 Torej bo treba zaporedoma prečiti vsakega od teh delov.
- 42 V zvezi s tem Komisija trdi, da morajo tožeče stranke za to, da bi bilo tej tožbi ugodeno, učinkovito izpodbijati hkrati člen 1(2) in člen 2 izpodbijanega sklepa. Poleg tega poudarja, da tudi če bi bilo tožbi deloma ugodeno, bi bilo izpodbijanje naloga za vračilo, ubesedenega v členu 5 izpodbijanega sklepa, mogoče sprejeti le glede tistega dela pomoči, za katerega je bilo tožbi ugodeno, in samo



v delu, v katerem se nalog nanaša na tožeče stranke. Tožeče stranke pa trdijo, da tožba vsebuje ločene dele, s katerimi se izpodbijajo različni členi izreka izpodbijanega sklepa, zato bi lahko uspeli v zvezi z enim od obeh ali v zvezi z obema členoma, ki sta predmet tožbe.

- 43 V skladu s sodno prakso zgolj dejstvo, da Splošno sodišče tožbeni razlog, ki ga je navedla tožeča stranka v podporo svoji ničnostni tožbi, šteje za utemeljenega, temu sodišču ne omogoča, da izpodbijani akt samodejno razglasi za ničen v celoti. Razglasitev popolne ničnosti namreč ni mogoča, kadar je očitno, da je navedeni tožbeni razlog, ki se nanaša le na poseben vidik spornega akta, lahko podlaga le za razglasitev delne ničnosti (sodba z dne 11. decembra 2008, Komisija/Département du Loiret, C-295/07 P, EU:C:2008:707, točka 104).
- 44 Vendar je razglasitev delne ničnosti akta Unije mogoča samo takrat, kadar je elemente, katerih ničnost se zahteva, mogoče ločiti od preostalega akta. Ta zahteva po ločljivosti ni izpolnjena, če bi bila posledica razglasitve delne ničnosti akta sprememba njegovega bistva (glej sodbo z dne 11. decembra 2008, Komisija/Département du Loiret, C-295/07 P, EU:C:2008:707, točki 105 in 106 ter navedena sodna praksa).
- 45 Najprej je treba ugotoviti, da se z vsakim od različnih delov tožbe predlaga razglasitev delne ničnosti izpodbijanega sklepa in da se ti različni deli tožbe nanašajo na različne dele izreka tega sklepa, od katerih se vsak nanaša na povsem ločene in neodvisne ukrepe pomoči, tako da če bi bili nekateri tožbeni razlogi, ki so bili navedeni v podporo tem delom, sprejeti, bi lahko privedli le do razglasitve delne ničnosti izpodbijanega sklepa. Dalje, kot so tožeče stranke potrdile na obravnavi, s svojo tožbo predlagajo razglasitev ničnosti člena 2 izpodbijanega sklepa le v delu, v katerem se ta člen nanaša na pomoč, dodeljeno družbi MJN GibCo, in ne v delu, v katerem se navedeni člen nanaša na individualne pomoči, dodeljene upravičencem preostalih štirih vnaprejšnjih davčnih stališč, tako da če bi bili tožbeni razlogi za razglasitev ničnosti tega člena sprejeti, bi to privedlo do razglasitve ničnosti navedenega člena le v delu, v katerem se nanaša na ukrep pomoči, katerega upravičenke so bile družba MJN GibCo in tožeče stranke. Poleg tega, če bi bili sprejeti očitki, katerih namen je doseči razglasitev ničnosti člena 1(2) izpodbijanega sklepa ali člena 2 tega sklepa v delu, v katerem se nanašata na tožeče stranke, bi to privedlo do razglasitve ničnosti člena 5 izpodbijanega sklepa v delu, v katerem se ta člen nanaša na vračilo zneskov, izplačanih v okviru ukrepov pomoči, ki so predmet teh različnih delov izreka.

**B. Prvi del tožbe, s katerim se predlaga razglasitev ničnosti člena 1(2) izpodbijanega sklepa, kar se tiče neobdavčitve dohodkov od licenčnin, in naloga za vračilo, povezanega s tem ukrepom**

- 46 V utemeljitev prvega dela tožbe, s katerim se predlaga razglasitev ničnosti člena 1(2) in člena 5(1) izpodbijanega sklepa v delu, v katerem se ti določbi uporabljata za tožeče stranke, te v bistvu navajajo tri sklope tožbenih razlogov.
- 47 Prvi tožbeni razlog se nanaša na očitne napake pri presoji, kršitev načela prenosa pristojnosti iz člena 5 PEU, neupoštevanje načela davčne avtonomije in davčne suverenosti držav članic ter prekoračitev pooblastil Komisije (oddelek (b) prvega dela tožbe).
- 48 Drugi, tretji in četrti tožbeni razlog se nanašajo na očitne napake pri presoji in kršitev člena 107(1) PDEU, ker naj Komisija ne bi dokazala niti obstoja prednosti niti njene selektivnosti (oddelki (c), (d) in (e) prvega dela tožbe).

- 49 Peti tožbeni razlog se nanaša na očitne napake pri presoji in kršitev člena 1(c) Uredbe Sveta (ES) št. 659/1999 z dne 22. marca 1999 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena [108 PDEU] (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 8, zvezek 1, str. 339), ker naj bi Komisija menila, da shema oprostitve pomeni obstoječo pomoč (oddelek (f) prvega dela tožbe).
- 50 Poleg tega tožeče stranke v oddelku (a) prvega dela tožbe opredeljujeta več očitnih napak pri presoji v zvezi z razlago določb ITA 2010 in ITA 1952, na katere se sklicujejo različni tožbeni razlogi za razglasitev ničnosti člena 1(2) izpodbijanega sklepa.
- 51 Splošno sodišče bo zaporedoma preizkusilo različne tožbene razloge, opredeljene v točkah od 47 do 49 zgoraj, in bo v tem okviru preučilo različne napake, opredeljene v oddelku (a) prvega dela tožbe.

***1. Tožbeni razlog v zvezi z očitno napako pri presoji, kršitvijo člena 5 PEU, neupoštevanjem načela davčne suverenosti in prekoračitvijo pooblastil (prvi tožbeni razlog za razglasitev ničnosti člena 1(2) izpodbijanega sklepa)***

- 52 V okviru prvega tožbenega razloga za razglasitev ničnosti člena 1(2) izpodbijanega sklepa tožeče stranke v bistvu trdijo, da je Komisija kršila načelo prenosa pristojnosti iz člena 5 PEU, na podlagi katerega področje neposrednega obdavčenja spada v okvir suverenosti in pristojnosti držav članic, ter da je prekoračila pooblastila glede na člen 17(1) PEU s tem, da je pristojnosti na področju državnih pomoči uporabila za boj proti navidezni dvojni oprostitvi. Komisija naj bi se tako izognila postopku iz člena 116 PDEU, ki ji omogoča ukrepanje, kadar ugotovi, da razlika med določbami zakonov v državah članicah izkrivlja pogoje konkurence na notranjem trgu.
- 53 Tožeče stranke poudarjajo, da nadzor državnih pomoči ne posega v pristojnost držav članic, da izberejo davčno ureditev, ki jo štejejo za najprimernejšo, ter v tem okviru suvereno določijo kategorije in način izračuna obdavčljivih dohodkov in dobička (davčne osnove). Iz sodne prakse naj bi jasno izhajalo, da je treba obstoj prednosti dokazati v primerjavi s tako imenovano „običajno“ obdavčitvijo, kot je določena z nacionalnimi davčnimi pravili, saj Komisija nima pristojnosti, na podlagi katere bi lahko samostojno opredelila tako imenovano „običajno“ obdavčitev. Čeprav morajo torej države članice svojo pristojnost na davčnem področju izvrševati ob spoštovanju prava Unije, naj to Komisiji ne bi podeljevalo pooblastila, da razširi področje uporabe običajnih davčnih pravil, ki tvorijo upoštevni referenčni okvir, ali se vmešava v suverene odločitve države članice onkraj odprave odstopanj od pravil, ki tvorijo ta okvir.
- 54 Tožeče stranke pa na eni strani trdijo, da je Komisija storila očitno napako pri presoji s tem, da je štela, da je cilj ITA 2010 obdavčiti družbe od celotnega zneska njihovega dobička ali kapitalskega dobička, in menila, da neobdavčitev (pasivnih) dohodkov od licenčnin pomeni odstopanje od ITA 2010. Na drugi strani trdijo, da je Komisija preširoko uporabila člen 107(1) PDEU in načelo, v skladu s katerim se državna pomoč ugotavlja po njenih učinkih, ter da se obravnavana zadeva razlikuje od zadev, v katerih sta bili izdani sodbi z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732), in z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981), ki se navajata v izpodbijanem sklepu.
- 55 Komisija izpodbija te trditve.

- 56 Na prvem mestu, v zvezi s trditvijo o kršitvi člena 5 PEU je treba opozoriti, da zunaj področij, na katerih je davčno pravo Unije harmonizirano, določitev konstitutivnih značilnosti vsakega davka zaradi spoštovanja davčne avtonomije držav članic spada v njihovo prosto presojo, pri čemer je treba to prosto presojo vsekakor izvrševati ob spoštovanju prava Unije. To velja med drugim za izbiro davčne stopnje, ki je lahko sorazmerna ali progresivna, pa tudi za določitev njegove osnove in obdavčljivega dogodka (sodba z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska, C-562/19 P, EU:C:2021:201, točka 38).
- 57 Vendar iz ustaljene sodne prakse izhaja, da čeprav neposredni davki v sedanjem stanju razvoja prava Unije spadajo v pristojnost držav članic, jo morajo te izvrševati ob spoštovanju prava Unije (glej sodbo z dne 12. julija 2012, Komisija/Španija, C-269/09, EU:C:2012:439, točka 47 in navedena sodna praksa). Tako posegi držav članic na področjih, ki v Uniji niso bila harmonizirana, kot je neposredno obdavčenje, niso izključeni s področja uporabe predpisov o nadzoru državnih pomoči.
- 58 Države članice morajo namreč svojo pristojnost na davčnem področju izvrševati v skladu s pravom Unije in se v tem okviru vzdržati sprejemanja kakršnih koli ukrepov, ki bi lahko pomenili državno pomoč, ki ni združljiva z notranjim trgom (glej v tem smislu sodbo z dne 3. junija 2010, Komisija/Španija, C-487/08, EU:C:2010:310, točka 37).
- 59 Zato Komisija davčni ukrep lahko opredeli kot državno pomoč, če so izpolnjeni pogoji za tako opredelitev (glej v tem smislu sodbe z dne 2. julija 1974, Italija/Komisija, 173/73, EU:C:1974:71, točka 28; z dne 22. junija 2006, Belgija in Forum 187/Komisija, C-182/03 in C-217/03, EU:C:2006:416, točka 81, in z dne 25. marca 2015, Belgija/Komisija, T-538/11, EU:T:2015:188, točki 65 in 66).
- 60 V zvezi s pogojem, da mora zadevni ukrep zagotavljati gospodarsko prednost, pa je treba opozoriti, da se v skladu z ustaljeno sodno prakso za državne pomoči štejejo intervencije v kateri koli obliki, ki lahko neposredno ali posredno dajejo prednost podjetjem ali za katere je treba šteti, da upravičenemu podjetju podeljujejo gospodarsko korist, ki je to v normalnih tržnih razmerah ne bi dobilo (glej sodbo z dne 2. septembra 2010, Komisija/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, točka 40 in navedena sodna praksa; sodba z dne 9. oktobra 2014, Ministerio de Defensa in Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 21).
- 61 Natančneje, ukrep, s katerim javni organi nekaterim podjetjem priznajo ugodnejšo davčno obravnavo, ki upravičence, čeprav ne zajema prenosa državnih sredstev, postavlja v ugodnejši finančni položaj od položaja drugih davčnih zavezancev, pomeni državno pomoč v smislu člena 107(1) PDEU (sodba z dne 15. marca 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, točka 14; glej tudi sodbo z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos in drugi, od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točka 46 in navedena sodna praksa). Poleg tega je v primeru davčnih ukrepov sam obstoj prednosti mogoče dokazati le bodisi v primerjavi s tako imenovano „običajno“ obdavčitvijo (sodba z dne 6. septembra 2006, Portugalska/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, točka 56) bodisi glede na davčna pravila, ki jih je določila država članica na podlagi svoje davčne avtonomije.
- 62 Davčna avtonomija držav članic torej ne pomeni, da je vsak davčni ukrep, ki med drugim vpliva na davčno osnovo, ki jo upoštevajo davčni organi, izvzet iz uporabe člena 107 PDEU. Če se namreč z davčnim ukrepom dejansko diskriminira med družbami, ki so v primerljivem položaju glede na cilj, uresničevan z običajno davčno ureditvijo, ki je referenčni okvir, ki ga je treba upoštevati, in se zaradi tega upravičencem ukrepa dajejo selektivne prednosti, ki so jih deležni „posamezna“ podjetja ali proizvodnja „posameznega“ blaga, bo navedeni ukrep mogoče šteti za državno pomoč

v smislu člena 107(1) PDEU (glej v tem smislu sodbo z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo, C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 104).

- 63 Iz navedenega izhaja, da je Komisija pristojna za zagotavljanje spoštovanja člena 107 PDEU, zato ni preokorčila svojih pristojnosti, ko je preučila neobdavčitev dohodkov od licenčnin, da bi preverila, ali ta ukrep pomeni shemo pomoči in, če jo, ali je združljiv z notranjim trgovom v smislu člena 107(1) PDEU.
- 64 Te ugotovitve ni mogoče ovreči z nobeno od trditev tožečih strank.
- 65 Prvič, iz sodne prakse, navedene v točki 57 zgoraj, sicer res izhaja, da Komisija v tej fazi razvoja prava Unije nima pristojnosti, ki bi ji omogočala, da samostojno opredeli tako imenovano „običajno“ obdavčitev podjetja in pri tem prezre nacionalna davčna pravila. Vendar je treba poudariti, da se je Komisija v okviru analize meril prednosti in selektivnosti oprla na določbe davčnega prava, ki se uporabljajo v Gibraltarju, in sicer na določbe ITA 2010 ter zlasti na člene 11, 16 in 74 tega zakona in Prilogo 1 k njemu, pa tudi na pripombe Združenega kraljestva in gibraltarskih organov, katerih namen je bil pojasniti vsebino in vodilna načela sistema obdavčitve, uvedenega z ITA 2010. Tako v nasprotju s tem, kar trdijo tožeče stranke, Komisija ni samostojno opredelila tako imenovane „običajne“ obdavčitve in v obravnavanem primeru ni mogla kršiti načela prenosa pristojnosti.
- 66 Drugič, Komisija ne more prezreti pristojnosti, ki je na področju neposrednega obdavčenja pridržana državam članicam, s tem, da poda razlago davčnih določb, ki se uporabljajo v Gibraltarju. Komisija lahko v okviru nadzora davčnih ukrepov na področju državnih pomoči namreč sama presodi nacionalne davčne določbe, zadevna država članica ali morebitne zainteresirane stranke pa lahko to presojo po potrebi prerekajo v okviru ničnostne tožbe pred Splošnim sodiščem.
- 67 V zvezi s tem je pomembno poudariti, da je Komisija presojo davčnih določb, ki se uporabljajo v Gibraltarju, oprla na informacije, ki so jih predložili organi Združenega kraljestva in Gibraltarja. Zlasti je Komisija, kot je razvidno iz točke 93 obrazložitve izpodbijanega sklepa in opombe 46 tega sklepa, referenčni okvir, vključno z vodilnimi načeli običajne obdavčitve, in cilj tega okvira opredelila na podlagi informacij, ki so ji jih predložili organi Združenega kraljestva med upravnim postopkom.
- 68 Tretjič, kot Komisija navaja v točki 75 odgovora na tožbo, njeno pooblastilo za nadzor obstoja državne pomoči na davčnem področju ni omejeno na primer, v katerem bi obstajalo uradno odstopanje od nacionalnega davčnega pravila. Zakonodajna tehnika namreč ni pomembna za presojo učinkov nacionalnega ukrepa z vidika člena 107(1) PDEU (glej v tem smislu sodbo z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 79). Tako v nasprotju s tem, kar trdijo tožeče stranke, Komisija ni preokorčila svojih pooblastil s tem, da je preučila neobdavčitev kategorije dohodkov oziroma njeno ne vključitev v kategorije obdavčljivih dohodkov glede na vodilna načela sistema obdavčitve, uvedenega z ITA 2010.
- 69 Četrto, napake pri presoji in kršitve, ki jih zatrjujejo tožeče stranke, zlasti v zvezi z opredelitvijo cilja in vodilnih načel ITA 2010, nedokazanostjo kakršne koli diskriminacije ter uporabo sodb z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732), in z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty

Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981), za obravnavani primer, so brezpredmetne pri ugotavljanju morebitne nepristojnosti Komisije. Namen takih trditev je, nasprotno, zatrjevati bodisi očitne napake pri presoji in kršitev člena 107 PDEU, storjena od Komisije, bodisi napake in kršitev, storjene v okviru izvrševanja njene pristojnosti.

- 70 Ob upoštevanju vseh zgornjih preudarkov je treba ugotoviti, da Komisija s sprejetjem izpodbijanega sklepa ni kršila člena 5 PEU.
- 71 Na drugem mestu, v zvezi s trditvijo o zlorabi pooblastil je treba opozoriti, da gre lahko v skladu z ustaljeno sodno prakso za akt, pri katerem so bila zlorabljena pooblastila, le takrat, kadar je na podlagi objektivnih, upoštevanih in skladnih indicev mogoče sklepati, da je bil sprejet samo ali vsaj odločilno za druge cilje od tistih, ki so navedeni v njem, ali za izognitev postopku, ki je posebej določen s Pogodbo (glej v tem smislu sodbi z dne 16. aprila 2013, Španija in Italija/Svet, C-274/11 in C-295/11, EU:C:2013:240, točka 33, in z dne 12. julija 2018, PA/Parlament, T-608/16, neobjavljena, EU:T:2018:440, točka 42).
- 72 V obravnavanem primeru pa Komisiji ni mogoče očitati, da je zlorabila pooblastila s tem, da je sprejela izpodbijani sklep, katerega namen je ob koncu formalnega postopka preiskave ugotoviti, da neobdavčitev dohodkov od licenčnih pomeni državno pomoč, ki ni združljiva z notranjim trgov.
- 73 Poleg tega zgolj trditev, da je Komisija pristojnosti na področju državnih pomoči uporabila za boj proti navidezni dvojni oprostitvi, ni sklop objektivnih, upoštevanih in skladnih indicev, na podlagi katerih bi bilo mogoče ugotoviti, da se je hotela izogniti postopku iz člena 116 PDEU. Poleg dejstva, da se z izpodbijanim sklepom ne želi podvomiti o uporabi načela teritorialnosti, je treba na eni strani ugotoviti, da v analizi, v skladu s katero neobdavčitev dohodkov od licenčnih pomeni ukrep pomoči, ni upoštevano vprašanje, ali so ti dohodki obdavčeni v drugih davčnih jurisdikcijah ali ne, in da ta analiza sloni samo na davčnih pravilih, ki se uporabljajo v Gibraltarju. Na drugi strani iz izpodbijanega sklepa ni razvidno, da bi Komisija poskušala davčno pravo, ki se uporablja v Gibraltarju, prilagoditi pravnim redom, veljavnim v različnih državah članicah.
- 74 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da Komisija ni zlorabila pooblastil.
- 75 Glede na zgornje preudarke je treba prvi tožbeni razlog za razglasitev ničnosti člena 1(2) izpodbijanega sklepa zavrnil.

## **2. Tožbeni razlogi v zvezi z očitnimi napakami pri presoji in kršitvijo člena 107(1) PDEU (drugi, tretji in četrti tožbeni razlog za razglasitev ničnosti člena 1(2) izpodbijanega sklepa)**

- 76 Drugi, tretji in četrti tožbeni razlog za razglasitev ničnosti člena 1(2) izpodbijanega sklepa se nanašajo na očitne napake pri presoji in kršitev člena 107(1) PDEU, ker je Komisija menila, da neobdavčitev dohodkov od licenčnih upravičencem zagotavlja selektivno prednost. Tožeče stranke izpodbijajo, prvič, analizo prednosti (drugi tožbeni razlog za razglasitev ničnosti člena 1(2) izpodbijanega sklepa), drugič, ugotovitve v zvezi s selektivnostjo (tretji tožbeni razlog za razglasitev ničnosti člena 1(2) izpodbijanega sklepa), in tretjič, obseg selektivne prednosti, ki jo je ugotovila Komisija (tretji tožbeni razlog za razglasitev ničnosti člena 1(2) izpodbijanega sklepa). Različni tožbeni razlogi, ki jih navajajo tožeče stranke, se sklicujejo na očitne napake pri presoji v zvezi z vsebino in obsegom gibraltarskega davčnega prava, ki so opredeljene v oddelku (a) prvega dela tožbe.

**a) Uvodne ugotovitve**

**1) Ukrep pomoči, ki je predmet člena 1(2) izpodbijanega sklepa**

- 77 Uvodoma je treba opozoriti, kot je razvidno iz točk 28, 33 in 82 obrazložitve izpodbijanega sklepa, da je ukrep, ki je predmet člena 1(2) tega sklepa, neobdavčitev dohodkov od licenčnin, ki jo je Komisija poimenovala „oprostitev plačila davka na dohodke od licenčnin“. Kot je Komisija poudarila v točkah 28, 33 in 93 obrazložitve izpodbijanega sklepa, ta neobdavčitev izhaja iz ne vključitve dohodkov od licenčnin v kategorije dohodkov, obdavčljivih v Gibraltarju, ki so našete v Prilogi 1 k ITA 2010, v kateri so izčrpno navedene kategorije v Gibraltarju obdavčljivih dohodkov.
- 78 V zvezi s tem je treba na eni strani navesti, da je iz sklepa o začetku postopka (glej zlasti točko 34 obrazložitve tega sklepa), ob katerega upoštevanju je treba razlagati izpodbijani sklep, razvidno, da gre pri ukrepu, ki je predmet člena 1(2) izpodbijanega sklepa, natančneje, za neobdavčitev dohodkov od licenčnin kot pasivnih dohodkov (*passive income*). Taka razlaga izhaja tudi iz točke 76 obrazložitve izpodbijanega sklepa v povezavi z opombo 25 tega sklepa, v kateri je Komisija pojasnila, da se presoja v izpodbijanem sklepu nanaša le na dohodke od pasivnih obresti in licenčnin ter da se navedeni sklep ne nanaša na druge kategorije pasivnih dohodkov. Na drugi strani se, kot je bilo pojasnjeno v točki 76 obrazložitve izpodbijanega sklepa, preučitev neobdavčitve dohodkov od licenčnin nanaša samo na obdobje med 1. januarjem 2011 in 31. decembrom 2013.
- 79 Prvič, v delu, v katerem tožeče stranke trdijo, da je Komisija neobdavčitev dohodkov od licenčnin napačno opredelila kot „implicitno oprostitvev“ in da je prezrla, da so bili v skladu s členom 11 ITA 2010 v Gibraltarju obdavčeni samo dohodki, ki spadajo v eno od kategorij, naštetih v Prilogi 1, je treba navesti, da je Komisija v točki 93 obrazložitve izpodbijanega sklepa dejansko upoštevala, da so bili v skladu s členom 11 ITA 2010 v Gibraltarju obdavčeni samo dohodki, ki spadajo v eno od kategorij, naštetih v Prilogi 1 k ITA 2010. V izpodbijanem sklepu je namreč pojasnila, da neobdavčitev dohodkov od licenčnin pomeni „implicitno oprostitvev“, ker dohodki od licenčnin niso vključeni v kategorije dohodkov, obdavčljivih v Gibraltarju, ki so našete v Prilogi 1 in spadajo na področje uporabe davčne ureditve iz ITA 2010. Iz točk 28, 33 in 93 obrazložitve izpodbijanega sklepa ter opombe 17 tega sklepa je prav tako razvidno, da je Komisija upoštevala, da med 1. januarjem 2011 in 31. decembrom 2013 dohodki od licenčnin niso bili vključeni v kategorije dohodkov, obdavčljivih v Gibraltarju, ki so našete v Prilogi 1 k ITA 2010, in niso bili obdavčeni.
- 80 Poleg tega je treba v zvezi s tem opozoriti na ustaljeno sodno prakso, v skladu s katero člen 107(1) PDEU ne razlikuje glede na vzroke ali cilje državnih intervencij, ampak jih opredeljuje glede na njihove učinke in torej ne glede na uporabljene tehnike (glej v tem smislu sodbo z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo, C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 87 in navedena sodna praksa).
- 81 Tako je okoliščina, da dohodki od licenčnin v Gibraltarju niso bili obdavčeni z davkom od dohodkov zaradi njihove ne vključitve v kategorije dohodkov, našete v Prilogi 1 k ITA 2010, imela enake učinke, kot če bi bila ta kategorija dohodkov našeta v tej prilogi, vendar bi bila formalno deležna oprostitve plačila davka. Kot je generalni pravobranilec M. Campos Sánchez-Bordona v bistvu navedel v sklepnih predlogih v zadevi Wereldhave Belgium in drugi (C-448/15, EU:C:2016:808, točki 40 in 42), namreč obdavčljivi dogodek v primerih, v katerih ni zavezanosti za davek, ni podan, v primerih, v katerih je davek oproščen, pa je podan.

V zadnjenavedenih primerih je glavna davčna obveznost v teoriji nastala, vendar je davčni zavezanec na podlagi zakona povsem ali deloma oproščen njenega plačila, ki se v končni fazi od njega ne more terjati. Tako imata „nezavezanost“ in „oprostitev“ enake učinke, in sicer neobdavčitev. Iz tega izhaja, da Komisija ni storila napake s tem, da je neobdavčitev dohodkov od licenčnin opredelila kot „implicitno oprostitvev“.

- 82 Drugič, v delu, v katerem tožeče stranke izpodbijajo trditev iz točke 33 obrazložitve izpodbijanega sklepa, v skladu s katero dohodki od licenčnin na podlagi ITA 2010 nikoli niso bili obdavčljivi, in trdijo, da so taki dohodki spadali, tudi pred spremembo ITA 2010 iz leta 2013, v kategorijo A dohodkov, navedeno v Prilogi 1 k ITA 2010, in sicer k dobičku iz „trgovine, poslovne dejavnosti, stroke in poklica“, je treba navesti naslednje.
- 83 Kot je razvidno iz točk 77 in 78 zgoraj, je ukrep, ki je predmet člena 1(2) navedenega sklepa, neobdavčitev dohodkov od licenčnin, ki jo je Komisija poimenovala „oprostitev plačila davka na dohodke od licenčnin“ in kot ta neobdavčitev izhaja iz ne vključitve dohodkov od licenčnin v kategorije dohodkov, obdavčljivih v Gibraltarju, ki so našteje v Prilogi 1 k ITA 2010. Ta ukrep se nanaša posebej na dohodke od licenčnin v delu, v katerem ti pomenijo pasivne dohodke. Tožeče stranke pa same priznavajo, da „povsem pasivni“ dohodki od licenčnin, ki ne izhajajo iz poslovne dejavnosti, niso spadali v nobeno kategorijo dohodkov, navedeno v Prilogi 1 k ITA 2010, dokler niso 1. januarja 2014 začele veljati spremembe ITA 2010 iz leta 2013, in da zato niso bili obdavčljivi v Gibraltarju.
- 84 Iz tega izhaja, da z napakami, ki jih zatrjujejo tožeče stranke, ni mogoče ovreči ugotovitve, da dohodki od licenčnin, ki pomenijo pasivne dohodke, načeloma niso bili vključeni v kategorije dohodkov, našteje v Prilogi 1 k ITA 2010 v različici tega zakona pred 1. januarjem 2014, in da torej niso bili obdavčljivi v Gibraltarju. Zato te trditve ne morejo vzbuditi dvoma o zakonitosti člena 1(2) izpodbijanega sklepa in jih je treba zavrniti kot brezpredmetne.
- 85 Komisija nikakor ni storila napake s tem, da je trdila, da dohodki od licenčnin niso bili obdavčljivi v Gibraltarju, ne da bi preučila, ali so bili ti dohodki lahko obdavčeni v okviru kategorije A dohodkov, navedene v Prilogi 1 k ITA 2010.
- 86 Organi Združenega kraljestva in Gibraltarja so namreč v različnih pripombah, predloženih v okviru upravnega postopka, neprestano potrjevali, da na podlagi ITA 2010 v njegovi različici, veljavni med 1. januarjem 2011 in 31. decembrom 2013, dohodki od licenčnin niso bili obdavčljivi v Gibraltarju. Prav tako je Združeno kraljestvo v predstavitvi ITA 2010, priloženi njegovim pripombam z dne 14. septembra 2012, nedvoumno pojasnilo, da dohodki od takih licenčnin niso vključeni v kategorije dohodkov, obdavčljivih v Gibraltarju, ki so našteje v Prilogi 1 k ITA 2010, in da jih ni mogoče šteti za dobiček iz trgovine ali poslovne dejavnosti, zajet v kategorijo A dohodkov, navedeno v tej prilogi.
- 87 Poleg tega je pomembno poudariti, da je razlaga ITA 2010, v skladu s katero dohodki od licenčnin nikoli niso bili obdavčljivi v Gibraltarju, v skladu z vsebino zahtevka z dne 11. septembra 2012 za vnaprejšnje davčno stališče, na podlagi katerega je bilo izdano VDS za MJN GibCo iz leta 2012. V tem dokumentu so tožeče stranke namreč same navedle, da po njihovem mnenju noben dohodek od licenčnin, ki ga prejme družba MJN GibCo, ne spada v nobeno od kategorij dohodkov, obdavčljivih v Gibraltarju, ki so našteje v Prilogi 1 k ITA 2010.

88 Iz tega izhaja, da Komisija ni storila napake niti s presojo, da dohodki od licenčnin niso bili obdavčljivi v Gibraltarju med 1. januarjem 2011 in 31. decembrom 2013, niti s preučitvijo, ali je tak ukrep neobdavčitve lahko zagotavljal selektivno prednost upravičencem tega ukrepa in torej pomenil državno pomoč v smislu člena 107(1) PDEU.

## 2) *Preučitev meril prednosti in selektivnosti*

- 89 V skladu s sodno prakso se za opredelitev državne pomoči zahteva, da so izpolnjeni vsi pogoji iz člena 107 PDEU. Tako je uveljavljeno, da je za to, da je ukrep mogoče opredeliti kot državno pomoč v smislu te določbe, potrebno, prvič, da je intervencija državna ali iz državnih sredstev, drugič, da je intervencija taka, da lahko vpliva na trgovino med državami članicami, tretjič, da pomeni selektivno prednost za upravičenca, in četrtič, da izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco (glej sodbo z dne 21. decembra 2016, Komisija/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, točka 40 in navedena sodna praksa).
- 90 V zvezi s tem je treba navesti, da v okviru analize davčnih ukrepov z vidika člena 107(1) PDEU preučitev tako merila prednosti kot merila selektivnosti vključuje predhodno določitev običajnih pravil obdavčitve, ki tvorijo referenčni okvir, upošteven za to preučitev.
- 91 Na eni strani je v primeru davčnih ukrepov obstoj prednosti mogoče dokazati le, če se primerjajo s tako imenovano „običajno“ obdavčitvijo (sodba z dne 6. septembra 2006, Portugalska/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, točka 56). Tak ukrep namreč upravičencu zagotavlja gospodarsko prednost, če zmanjšuje stroške, ki običajno bremenijo proračun podjetja, ter če je zato, ne da bi bil subvencija v ozkem pomenu besede, enake narave in ima enake učinke (sodba z dne 9. oktobra 2014, Ministerio de Defensa in Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 22). Tako je ravno ta tako imenovana „običajna“ obdavčitev tista, ki jo določa referenčni okvir.
- 92 Na drugi strani je treba za to, da bi se nacionalni davčni ukrep opredelil kot selektiven, najprej predhodno določiti in preučiti skupno ali običajno davčno ureditev, ki se uporablja v zadevni državi članici (sodba z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos in drugi, od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točka 49).
- 93 Poleg tega je Komisija svojo razlago pojma referenčnega okvira pojasnila v svojem obvestilu o pojmu državne pomoči po členu 107(1) PDEU (UL 2016, C 262, str. 1). To obvestilo, čeprav za Splošno sodišče ne more biti zavezujoče, je vseeno lahko koristen vir navdiha (glej v tem smislu in po analogiji sodbo z dne 26. julija 2017, Češka republika/Komisija, C-696/15 P, EU:C:2017:595, točka 53).
- 94 Zlasti v točki 133 Obvestila o pojmu državne pomoči je navedeno, da je referenčni sistem sestavljen iz usklajenega niza pravil, ki na podlagi objektivnih meril splošno veljajo za vsa podjetja, ki spadajo v njegovo področje uporabe, kakor ga opredeljuje cilj sistema. V isti točki Obvestila o pojmu državne pomoči je natančneje pojasnjeno, da običajno navedena pravila ne določajo le področja uporabe sistema, temveč tudi pogoje, v skladu s katerimi se sistem uporablja, pravice in obveznosti podjetij, za katera se uporablja, in tehnične podrobnosti o delovanju sistema.



- 95 Čeprav v obravnavanem primeru tožeče stranke ne prerekajo tega, da je Komisija pravilno menila, da ITA 2010 pomeni običajna pravila obdavčitve, ki tvorijo upoštevni referenčni okvir za preučitev neobdavčitve dohodkov od licenčnin, pa v podporo drugemu, tretjemu in četrtemu tožbenemu razlogu za razglasitev ničnosti člena 1(2) izpodbijanega sklepa izpodbijajo razlago, ki jo je Komisija uporabila glede vsebine in cilja ITA 2010.
- 96 Zato je treba najprej preučiti trditve tožečih strank, katerih namen je izpodbiti razlago, ki jo je Komisija podala glede vsebine in cilja običajnih pravil obdavčitve dohodkov družb v Gibraltarju, ki tvorijo referenčni okvir, nato pa zaporedoma preučiti različne tožbene razloge, namenjene izpodbijanju analize selektivne prednosti, ki jo je opravila Komisija.

***b) Presoja Komisije v zvezi z referenčnim okvirom in običajnimi pravili obdavčitve v Gibraltarju***

- 97 Kot je razvidno iz točk od 28 do 30 obrazložitve izpodbijanega sklepa, so bile upoštevne določbe ITA 2010 v zvezi s sistemom davka od dohodkov pravnih oseb v Gibraltarju predvsem členi 11, 16 in 74.
- 98 Del II ITA 2010, naslovljen „Zavezanost za davek“ („Charge to Tax“), je vključeval med drugim člen 11 ITA 2010 z naslovom „Zavezanost za davek“ („The Charge to Taxation“), ki je določal:

„1. Davek se ob upoštevanju določb [ITA 2010] in pravil plača po stopnji, določeni periodično za vsako leto obdavčitve ali vsako obračunsko obdobje, od dohodkov vsake osebe, navedene v preglednicah od A do C [...] Priloge 1, ki so ustvarjeni v ali izhajajo iz Gibraltarja.

[...]“

- 99 V različici, ki je bila veljavna med 1. januarjem 2011 in 31. decembrom 2013, so bile v Prilogi 1, naslovljeni „Head of charges“, na katero neposredno napotuje člen 11(1) ITA 2010, opredeljene tri kategorije dohodkov, obdavčljivih v Gibraltarju, in sicer:
- kategorija A, ki je zajemala na eni strani dobiček in kapitalski dobiček podjetja, fundacije ali trusta, ki izhaja iz kakršne koli trgovine, poslovne dejavnosti, stroke ali poklica (*trade, business, profession or vocation*), ter na drugi strani dohodke od nepremičnin (*real property*);
  - kategorija B, ki je zajemala dohodke oseb, ki opravljajo zaposlitveno in samozaposlitveno dejavnost;
  - kategorija C, katere predmet so bili „drugi dohodki“ (*other income*), ki so vključevali zlasti dividende in dohodke iz pokojninskih skladov.
- 100 Poleg tega je bil v členu 74 ITA 2010 pojem „ki je ustvarjen v ali izhaja iz Gibraltarja“, uporabljen v členu 11 ITA 2010, opredeljen tako:

„(a) se ob upoštevanju točke (b) opredeli glede na lokacijo dejavnosti (ali glavnine dejavnosti), s katerimi se ustvarja dobiček;

(b) za namene točke (a) se za glavnino dejavnosti, s katerimi se ustvarja dobiček podjetja, šteje, da je bila opravljena v Gibraltarju, v primeru:

- (i) podjetja, katerega temeljna dejavnost, s katero se ustvarjajo dohodki, je predmet dovoljenja ali ureditve, določenih z gibraltarskim zakonom, ali
- (ii) podjetja, ki lahko zakonito opravlja posle v Gibraltarju prek podružnice ali katere koli oblike stalne poslovne enote na podlagi dovoljenja v drugi jurisdikciji, ki ima pravice do čezmejnega opravljanja storitev v Gibraltarju in ki bi, če jih ne bi imelo, potrebovalo tako dovoljenje in bi zanj veljala taka ureditev v Gibraltarju;

(c) točka (b) se ne uporablja za nobeno podružnico ali stalno poslovno enoto gibraltarske družbe, ki opravlja dejavnosti zunaj Gibraltarja, v obsegu tako opravljanih dejavnosti zunaj Gibraltarja.“

101 Del III ITA 2010, naslovljen „Izračun davka“ („Computation of assessment“), je vključeval člen 16 z naslovom „Davčna osnova“ („Basis of assessment“), ki je v odstavku 1 določal:

„1. Če ni določeno drugače, obdavčljivi dobiček ali kapitalski dobiček podjetja ustreza celotnemu znesku dobička ali kapitalskega dobička, ki ga družba vknjiži v danem obračunskem obdobju.“

102 Na eni strani tožeče stranke trdijo, da je Komisija napačno menila, da je cilj ITA 2010 obdavčitev računovodskega dobička in s tem vseh dohodkov pravnih oseb, ki so davčni zavezanci, s čimer je prezrla „cedularno“ naravo sistema davka od dohodkov pravnih oseb v Gibraltarju. Na drugi strani navajajo, da je Komisija napačno ugotovila, da se v skladu z načelom teritorialnosti šteje, da so dohodki od licenčnin, ki jih prejme podjetje v Gibraltarju, ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam.

103 Ker si stranke nasprotujejo glede dokaznega bremena in obsega nadzora, ki ga mora Splošno sodišče opraviti v zvezi s presojami Komisije, kar se tiče vsebine in obsega gibraltarskega davčnega prava, je treba poudariti, da je v okviru sprejetja sklepa na področju državnih pomoči določitev nacionalnega prava dejansko vprašanje (glej v tem smislu sodbo z dne 21. decembra 2011, A2A/Komisija, C-318/09 P, neobjavljena, EU:C:2011:856, točka 125 in navedena sodna praksa). Tako vprašanje, ali in v kolikšni meri je Komisija pravilno razlagala vsebino in obseg nacionalnega pravila, spada v presojo sodišča Unije glede dejanskega stanja in je podvrženo pravilom o izvajanju dokazov in razdelitvi dokaznega bremena (glej v tem smislu sodbo z dne 26. novembra 2015, Comunidad Autónoma del País Vasco in Itelazpi/Komisija, T-462/13, EU:T:2015:902, točka 71 in navedena sodna praksa).

104 V zvezi s tem je treba opozoriti, da mora v okviru nadzora državnih pomoči načeloma Komisija v izpodbijanem sklepu predložiti dokaz o obstoju take pomoči (glej v tem smislu sodbi z dne 12. septembra 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Komisija, T-68/03, EU:T:2007:253, točka 34, in z dne 25. junija 2015, SACE in Sace BT/Komisija, T-305/13, EU:T:2015:435, točka 95). V tem okviru mora ta institucija skrbno in nepristransko voditi postopek preučitve zadevnih ukrepov, tako da ima za to pri sprejetju končne odločitve o obstoju pomoči in po potrebi o njeni nezdržljivosti ali nezakonitosti na voljo najzanesljivejše in najpopolnejše podatke (glej v tem smislu sodbi z dne 2. septembra 2010, Komisija/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, točka 90, in z dne 3. aprila 2014, Francija/Komisija, C-559/12 P, EU:C:2014:217, točka 63).

105 Poleg tega je na področju državnih pomoči delitev dokaznega bremena pogojena s spoštovanjem pripadajočih postopkovnih obveznosti, ki jih nosita tako Komisija kot zadevna država članica, ko ta institucija izvaja pooblastila, ki jih ima, da bi ji država članica posredovala vse potrebne podatke (glej sodbo z dne 28. novembra 2008, Hotel Cipriani in drugi/Komisija, T-254/00, T-270/00 in T-277/00, EU:T:2008:537, točka 232 in navedena sodna praksa). Zlasti morajo

zadevna država članica na podlagi svoje obveznosti sodelovanja s Komisijo in zainteresirane stranke, ki so bile pravilno pozvane k predložitvi svojih pripomb v skladu s členom 108(2) PDEU, uveljavljati svoje trditve in predložiti Komisiji vse podatke, ki lahko razjasnijo celotno zadevo (glej v tem smislu sodbo z dne 28. novembra 2008, Hotel Cipriani in drugi/Komisija, T-254/00, T-270/00 in T-277/00, EU:T:2008:537, točka 233).

- 106 Komisija namreč ni dolžna po uradni dolžnosti in na podlagi predvidevanj preučiti, kateri dejanski ali pravni elementi bi ji lahko bili predloženi med upravnim postopkom (glej v tem smislu sodbi z dne 2. aprila 1998, Komisija/Sytraval in Brink's France, C-367/95 P, EU:C:1998:154, točka 60, in z dne 14. januarja 2004, Fleuren Compost/Komisija, T-109/01, EU:T:2004:4, točka 49).
- 107 Nazadnje, navesti je treba, da je treba v okviru ničnostne tožbe na podlagi člena 263 PDEU o zakonitosti sklepa na področju državne pomoči presojati glede na informacije, zlasti v zvezi z nacionalnim pravnim okvirom, ki jih je Komisija lahko imela na voljo, ko je ta sklep sprejela (glej v tem smislu sodbo z dne 16. julija 2014, Zweckverband Tierkörperbeseitigung/Komisija, T-309/12, neobjavljena, EU:T:2014:676, točka 97 in navedena sodna praksa).
- 108 Ob upoštevanju teh načel je treba preučiti različne napake, ki jih tožeče stranke navajajo v zvezi s presojo, ki jo je Komisija opravila glede vsebine in obsega ITA 2010.

*1) Cilj ITA 2010 in ugotavljanje obdavčljivih dohodkov v okviru tega zakona*

- 109 S prvim sklopom trditev želijo tožeče stranke v bistvu prerekati presojo Komisije, v skladu s katero je bil namen ITA 2010 obdavčiti celoten računovodski dobiček in torej vse dohodke, ki so bili ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam. Komisiji zlasti očitajo, da ni upoštevala, da so bile v Gibraltarju obdavčljive samo nekatere kategorije dohodkov, naštetih v Prilogi 1 k ITA 2010.
- 110 Tožeče stranke trdijo, da je Komisija napačno menila, zlasti v točki 90 obrazložitve izpodbijanega sklepa, da računovodski dobiček pomeni davčno osnovo družb s sedežem v Gibraltarju in da je cilj ITA 2010 obdavčiti celoten „dobiček v obračunskem obdobju“, ki so ga imele te družbe, tako da bi na področje uporabe ITA 2010 spadali vsi njihovi dohodki. Dohodki družb naj bi bili namreč v Gibraltarju obdavčljivi le pod dvojnimi pogoji, da so zajeti s „kategorijami obdavčljivih dohodkov“, naštetimi v Prilogi 1 k ITA 2010 (člen 11 ITA 2010), in da so ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam (člena 11 in 74 ITA 2010). V zvezi s tem tožeče stranke trdijo, da je bil sistem obdavčitve v Gibraltarju „cedularna“ ureditev, ker je šlo pri njem za obdavčitev le nekaterih kategorij dohodkov, ki so bile natančno določene z zakonom. Ne bi naj namreč bilo nobenega splošnega pravila, v skladu s katerim bi bili dohodki družbe s sedežem v Gibraltarju tam na splošno obdavčeni. Poleg tega naj Komisija ne bi zadostno upoštevala člena 11 ITA 2010, ki naj bi bil bistvena določba za določitev dohodkov, ki bi bili obdavčljivi v Gibraltarju, in ob upoštevanju katerega naj bi bilo treba razlagati druge določbe ITA 2010, vključno s členom 16.
- 111 Tožeče stranke zlasti vztrajajo, da pasivni dohodki od licenčnin niso bili vključeni v davčno osnovo in zato niso spadali na področje uporabe ITA 2010. Cilj ITA 2010 naj ne bi bil obdavčiti družbe od njihovega celotnega računovodskega dobička, ampak le od kategorij dohodkov, naštetih v Prilogi 1 k ITA 2010.

- 112 Poleg tega tožeče stranke trdijo, da je Komisija napačno trdila, zlasti v točki 28 obrazložitve izpodbijanega sklepa, da so podjetja, ki so običajno rezidenti Gibraltarja, načeloma obdavčena v Gibraltarju. Sistem obdavčitve v Gibraltarju naj bi „temeljlil na izvoru“ oziroma „na viru“ prejetih dohodkov, in ne „na rezidentstvu“ družbe, ki jih je prejela, davek pa naj bi se v Gibraltarju plačeval le za dohodke, ki „so [bili] ustvarjeni v ali [so] izhaja[li] iz Gibraltarja“.
- 113 Komisija izpodbija te trditve.
- 114 Uvodoma je treba poudariti, da v nasprotju s tem, kar trdijo tožeče stranke, Komisija v točki 28 obrazložitve izpodbijanega sklepa ni trdila, da so družbe, ki so običajno rezidentke Gibraltarja, načeloma obdavčene tam, niti ni trdila tega, da sistem obdavčitve v Gibraltarju temelji na izvoru davčnega zavezanca. Ta institucija je namreč trdila samo, da so družbe, ki so običajno rezidentke Gibraltarja, „lahko“ davčni zavezanci v Gibraltarju. Poleg tega je Komisija v točkah 28 in 30 obrazložitve izpodbijanega sklepa pojasnila, da so kategorije dohodkov, obdavčljivih v Gibraltarju, našete v Prilogi 1 k ITA 2010 in da so ti dohodki lahko v Gibraltarju obdavčeni le, če so tam ustvarjeni ali od tam izhajajo.
- 115 Prav tako je v nasprotju s tem, kar trdijo tožeče stranke, Komisija dejansko upoštevala, da je člen 11 ITA 2010 določal, da so obdavčljivi samo dohodki, vključeni v kategorije dohodkov, našete v Prilogi 1 k temu zakonu. Taka ugotovitev izhaja zlasti iz točke 28 obrazložitve izpodbijanega sklepa, v kateri je Komisija povzela tri kategorije dohodkov, našete v preglednicah A, B in C Priloge 1 k ITA 2010, in iz točke 93 obrazložitve tega sklepa, v kateri je ta institucija na podlagi ugotovitve, da licenčnine niso vključene v kategorije dohodkov, obdavčljivih v Gibraltarju, ki so našete v Prilogi 1 k ITA 2010, sklepala, da so te licenčnine implicitno oproščene plačila davka.
- 116 Enako v nasprotju s tem, kar trdijo tožeče stranke, Komisija v izpodbijanem sklepu ni menila, da je cilj ITA 2010 obdavčiti davčne zavezance od njihovega celotnega računovodskega dobička. V točki 93 obrazložitve izpodbijanega sklepa je Komisija namreč ugotovila, da je cilj ITA 2010 „pobiranje prihodkov od davčnih zavezancev, obdavčenih v Gibraltarju (tj. davčnih zavezancev z dohodkom, ki izhaja iz Gibraltarja ali je bil ustvarjen v Gibraltarju)“. Prav tako je iz točke 82 obrazložitve izpodbijanega sklepa razvidno, da je Komisija svojo analizo neobdavčitve dohodkov od licenčnin oprla na ugotovitev, da ITA 2010 temelji na „splošn[em] načel[u], da se davek od dohodkov pravnih oseb pobere vsem davčnim zavezancem, katerih dohodki izhajajo iz Gibraltarja ali so bili ustvarjeni v Gibraltarju“.
- 117 Ob upoštevanju teh elementov in v delu, v katerem tožeče stranke Komisiji očitajo, da ni upoštevala, da je bila gibraltarska davčna ureditev cedularna ureditev, katere cilj je bil obdavčiti družbe le od kategorij dohodkov, naštetih v Prilogi 1 k ITA 2010, je treba analizirati, ali je Komisija utemeljeno menila, da je cilj ITA 2010 obdavčitev dohodkov, ki so ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam.
- 118 V zvezi s tem je treba opozoriti, da se pojem cilja ali narave običajnega sistema obdavčitve, ki tvori referenčni okvir, nanaša na temeljna ali vodilna načela tega sistema in se ne nanaša niti na politike, ki se lahko po potrebi financirajo iz virov, ki jih zagotavlja, niti na namene, ki bi se želeli doseči z uvedbo odstopanj od tega sistema (sodba z dne 16. maja 2019, Poljska/Komisija, T-836/16 in T-624/17, EU:T:2019:338, točka 62).

- 119 Prvič, ni sporno, da iz člena 11 ITA 2010, naslovljenega „Zavezanost za davek“, kot je ta člen povzet v točki 98 zgoraj, izhaja, da gibraltarski sistem obdavčitve temelji na načelu teritorialnosti, v skladu s katerim so obdavčljivi tisti dohodki, ki so ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam. Poleg tega so organi Združenega kraljestva večkrat, med drugim v pripombah z dne 14. septembra 2012, pojasnili, da je teritorialna podlaga obdavčitve osrednja značilnost ali celo splošno pravilo (*general norm*) gibraltarskega sistema obdavčitve.
- 120 Drugič, pomembno je poudariti, da člen 16 ITA 2010, naslovljen „Davčna osnova“, določa, da obdavčljivi dohodki družbe ustrezajo celotnemu znesku računovodskega dobička v danem obračunskem obdobju. V nasprotju s tem, kar trdijo tožeče stranke, in kot pravilno navaja Komisija, pa je iz naslova in besedila člena 16 ITA 2010 (glej točko 101 zgoraj) razvidno, da se ta člen nanaša na ugotavljanje davčne osnove kot tako, in ne le na referenčno obdobje, ki ga je treba upoštevati za določitev te osnove.
- 121 Iz te določbe izhaja, da se za obdavčitev v Gibraltarju upošteva celoten računovodski dohodek, ki ga prejme davčni zavezanec. Vendar je treba poudariti, kot je razvidno iz točk 30, 90 in 91 obrazložitve izpodbijanega sklepa, da se izračun davčne osnove družb izvede na teritorialni podlagi, kakor je navedeno v členu 11 ITA 2010, tako da je računovodski dohodek mogoče obdavčiti le, če „je ustvarjen v ali izhaja iz Gibraltarja“.
- 122 V tem okviru je treba navesti, da so organi Združenega kraljestva v svojih pripombah z dne 3. decembra 2012 pojasnili, da so vse družbe, ki prejemajo dohodke, ki so ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam, zavezane za plačilo davka na podlagi ITA 2010. Dodali so, da se načelo teritorialnosti uporablja na splošno za vse družbe in vse vrste njihovih dohodkov. Prav tako so organi Združenega kraljestva v pripombah z dne 18. aprila 2013 še enkrat pojasnili, da se teritorialni sistem obdavčitve, ki ga določa ITA 2010, uporablja za vsa podjetja v vseh sektorjih industrije, financ in trgovine ter da se to načelo uporablja univerzalno.
- 123 Iz členov 11 in 16 ITA 2010, kot sta citirana v točkah od 98 do 101 zgoraj, ter iz pripomb, ki so jih organi Združenega kraljestva predložili med upravnim postopkom, je torej razvidno, da je bilo ti določbi treba razlagati tako, da sistem obdavčitve, uveden z ITA 2010, temelji na dveh vodilnih načelih, in sicer na načelu teritorialnosti, v skladu s katerim se obdavčijo dohodki, ki so ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam, in načelu, v skladu s katerim je obdavčljiv celoten računovodski dohodek davčnih zavezancev. Iz tega izhaja, da je Komisija pravilno ugotovila, da gibraltarski sistem obdavčitve, kot je bil uveden z ITA 2010, temelji na cilju obdavčitve vseh davčnih zavezancev od njihovih dohodkov, ki so ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam.
- 124 Poleg tega je treba poudariti, da niti organi Združenega kraljestva niti gibraltarski organi v svojih pripombah glede sklepa o začetku postopka niso prerekali razlage Komisije, v skladu s katero je bil cilj ITA 2010 obdavčiti vse davčne zavezance od njihovih dohodkov, ki so bili ustvarjeni v Gibraltarju ali so izhajali od tam. Organi Združenega kraljestva in gibraltarski organi so namreč navedli samo, da neobdavčitev dohodkov od licenčnin ne pomeni selektivnega ukrepa, ker gre za splošni ukrep, ki se uporablja za vse sektorje industrije, trgovine in financ ter je na voljo za vsa podjetja. Podali niso nobene pripombe glede točke 32 obrazložitve sklepa o začetku postopka, v kateri je Komisija izrecno trdila, da je vodilno načelo gibraltarskega sistema obdavčitve to, da se obdavčijo vse družbe, ki prejemajo dohodke, ki so ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam, kar preprečuje dvojno obdavčevanje in omogoča poenostavitev. Organi Združenega kraljestva in gibraltarski organi tudi niso izpodbijali vsebine točke 35 obrazložitve sklepa o začetku postopka, v kateri je Komisija jasno navedla, da je cilj gibraltarskega sistema obdavčitve obdavčiti vse družbe, ki prejemajo dohodke, ki so ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam.

- 125 V zvezi s tem je treba v delu, v katerem tožeče stranke dvomijo o upoštevnosti pripomb Združenega kraljestva in trdijo, da dejstvo, da niti organi Združenega kraljestva niti gibraltarski organi niso izpodbijali razlage določb ITA 2010, ki jo je Komisija podala med formalnim postopkom preiskave, ne preprečuje tega, da same izpodbijajo to razlago, poudariti, da je treba – kot je razvidno iz točk od 103 do 107 zgoraj – v okviru preučitve davčnega ukrepa na podlagi člena 107 PDEU nadzor razlage nacionalnega prava, ki jo je uporabila Komisija, pri kateri gre za dejansko vprašanje, opraviti glede na elemente, ki so bili na voljo na dan sprejetja izpodbijanega sklepa, in ob upoštevanju informacij, ki so jih predložile zadevna država članica in zainteresirane stranke. V tem okviru je treba zlasti navesti, da morata v okviru formalnega postopka preiskave država članica in potencialni upravičenec ukrepa, ki je predmet navedenega postopka, Komisijo seznaniti z vsemi dejstvi zadeve (glej v tem smislu sodbo z dne 18. novembra 2004, Ferriere Nord/Komisija, T-176/01, EU:T:2004:336, točka 93).
- 126 Ker pa so informacije, na katere se je Komisija oprla, da je podala razlago nacionalnega prava, izvirale neposredno od organov države članice in ozemlja, ki ju je zadeval postopek, in so bile večkrat ponovljene v korespondenci ter ker je bilo to, kako je Komisija razumela informacije, ki so jih predložili ti organi, implicitno potrjeno na koncu sklepa o začetku postopka, tej instituciji ni mogoče očitati, da je menila, da so te informacije dovolj zanesljive in verodostojne. Poleg tega, ker pripombe, ki so jih izrazili organi Združenega kraljestva in gibraltarski organi, niso bile v nasprotju z vsebino upoštevni določb ITA 2010 ter ker Komisija ni imela informacij, s katerimi bi se lahko podvomilo o teh pripombah, se je ta institucija na dan sprejetja izpodbijanega sklepa lahko oprla nanje, da je podala razlago gibraltarskega davčnega prava.
- 127 Pomembno je tudi poudariti, da čeprav je bilo tožečim strankam omogočeno izraziti pripombe glede sklepa o začetku postopka in je iz tega sklepa jasno izhajalo, da so predmet postopka dohodki od licenčnin, ki so jih gibraltarske družbe prejele med 1. januarjem 2011 in 31. decembrom 2013, se jim predložitev pripomb ni zdela potrebna. Stranke niso Komisiji pred sprejetjem izpodbijanega sklepa predložile niti izvedenskega mnenja, ki so ga tožeče stranke priložile repliki (v nadaljevanju: izvedensko mnenje), niti informacij, ki jih je vsebovalo to mnenje glede domnevno cedularne narave gibraltarskega sistema obdavčitve. Kot pa je razvidno iz točke 106 zgoraj, Komisija ob neobstoju informacij, ki bi lahko omajale razlago nacionalnega davčnega prava, upoštevano v sklepu o začetku postopka, ni mogla na podlagi predvidevanj obravnavati vseh argumentov, ki bi morda lahko omajali njeno razlago nacionalnega prava, ki so jo organi zadevne države članice in zadevnega ozemlja sicer potrdili. Poleg tega je iz zgornjih preudarkov razvidno, da tožeče stranke niso uspele dokazati, da so bile informacije, na katere se je oprla Komisija, napačne ali nezanesljive in neverodostojne.
- 128 Iz navedenega izhaja, da je Komisija pravilno menila, da je gibraltarski sistem obdavčitve teritorialni sistem obdavčitve, v skladu s katerim je treba v Gibraltarju obdavčiti vse dohodke, ki so ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam.
- 129 Druge trditve tožečih strank ne ovržejo te ugotovitve.
- 130 Natančneje, v delu, v katerem tožeče stranke trdijo, da je bil gibraltarski sistem obdavčitve cedularna ureditev, katere cilj je bil obdavčiti kategorije dohodkov, naštete v Prilogi 1 k ITA 2010, je treba sicer res poudariti, da člen 11 ITA 2010, kot trdijo tožeče stranke, zahteva, da morajo dohodki družb za to, da bi bili obdavčljivi, spadati v eno od kategorij dohodkov, ki so naštete v Prilogi 1 k ITA 2010. Ob neobstoju take vključitve, kot v primeru dohodkov od licenčnin, so bile torej nekatere vrste dohodkov lahko pravzaprav izvzete iz vsakršne obdavčitve na podlagi ITA 2010.

- 131 Vendar je treba najprej poudariti, da niti gibraltarski organi niti organi Združenega kraljestva nikdar niso trdili, da je gibraltarski sistem obdavčitve cedularna ureditev. Nasprotno, v pripombah z dne 14. novembra 2013 so pojasnili, da ITA 2010 določa eno samo ureditev obdavčitve, neodvisno od kategorij obdavčljivih dohodkov, ki so našteje v preglednicah od A do C Priloge 1 k ITA 2010. Poleg tega so organi Združenega kraljestva v različnih pripombah, predloženih med upravnim postopkom, gibraltarski sistem obdavčitve opredeljevali samo kot teritorialni sistem obdavčitve.
- 132 Dalje, navesti je treba, da je treba običajna pravila obdavčitve oziroma, drugače povedano, pravila, ki tvorijo referenčni okvir, obravnavati kot celoto in glede na vodilna načela nacionalnega sistema obdavčitve. Davčnega ukrepa namreč ni mogoče natančno presojati glede na nekaj določb, ki so bile umetno izvzete iz širšega zakonskega okvira (glej v tem smislu sodbo z dne 28. junija 2018, Andres (stečaj družbe Heitkamp BauHolding)/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, točka 103).
- 133 Če pa bi se štel, kot trdijo tožeče stranke, da je gibraltarski sistem obdavčitve, uveden z ITA 2010, cedularna ureditev, katere cilj je obdavčiti kategorije dohodkov, ki so našteje v Prilogi 1 k ITA 2010, bi to pomenilo, da bi se prezrle druge določbe ITA 2010 in s tem logika vodilnih načel tega sistema obdavčitve. Kot je bilo ugotovljeno v točki 121 zgoraj, namreč ITA 2010 temelji ne samo na načelu teritorialnosti, kot je to načelo potrjeno v členu 11 tega zakona, ampak tudi na načelu, v skladu s katerim je obdavčljiv celoten računovodski dohodek davčnih zavezancev, kot to načelo izhaja iz njegovega člena 16. Ti načeli je treba upoštevati za preučitev cilja, uresničevanega z ITA 2010.
- 134 Nazadnje, v skladu s sodno prakso uporaba dane zakonodajne tehnike ne more omogočiti, da bi se nacionalna davčna pravila že predhodno izognila nadzoru, ki ga določa Pogodba DEU na področju državnih pomoči. Poleg tega, če naj se obliki državnih intervencij ne daje odločilna prednost pred njihovimi učinki, uporabljena zakonodajna tehnika ne more biti odločilen dejavnik pri preučitvi vsebine in obsega pravil, ki tvorijo referenčni okvir (glej po analogiji sodbo z dne 28. junija 2018, Andres (stečaj družbe Heitkamp BauHolding)/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, točka 92).
- 135 V obravnavanem primeru pa okoliščina, da člen 11 ITA 2010 v povezavi s Prilogo 1 k ITA 2010 določa, da je zavezanost za davek opredeljena pozitivno, tako da so obdavčene le tiste kategorije dohodkov, ki so izrecno našteje v tej prilogi 1, v praksi povzroči enake učinke kot izrecna oprostitve obdavčitve ali kot položaj, v katerem bi bila nezavezanost za davek opredeljena negativno, tako da bi bili obdavčeni vsi dohodki in bi bile le nekatere kategorije dohodkov izključene s področja uporabe ITA 2010. Kot je bilo navedeno v točki 81 zgoraj, imata „nezavezanost“ in „oprostitev“ namreč enake učinke, in sicer neobdavčitev. Torej je šlo pri tem, kar tožeče stranke označujejo za „cedularno ureditev“, v resnici le za izbiro zakonodajne tehnike, ne pa za davčno pravilo, ki bi bilo odločilno za analizo gibraltarskega sistema obdavčitve.
- 136 V zvezi s tem je pomembno navesti, da je bila z ITA 2010, kot je Komisija poudarila v točki 27 obrazložitve izpodbijanega sklepa, uvedena 10-odstotna splošna stopnja davka od dohodkov pravnih oseb, ki se uporablja za podjetja v celotnem gospodarstvu Gibraltarja, razen za nekatere ponudnike storitev. Iz tega izhaja, da je za različne kategorije obdavčljivih dohodkov veljala enotna 10-odstotna stopnja in da se zanje ni uporabljala posebna ureditev obdavčitve. Taka analiza poleg tega izhaja iz pripomb z dne 14. novembra 2013, v katerih so organi Združenega kraljestva navedli, da gibraltarska zakonodaja ne določa, da se davek odmerja po kategorijah dohodkov. Pojasnili so, da gibraltarski sistem obdavčitve ne zahteva, da se predhodno določi

kategorija, v katero spadajo prejeti dohodki, da bi bilo mogoče zanje uporabiti obdavčitev, ki bi bila specifična za neko posamezno kategorijo dohodkov, temveč da ta sistem obdavčitve določa le splošno ureditev obdavčitve dohodkov, ki so ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam.

- 137 Iz navedenega zato izhaja, da člen 11 ITA 2010 in Priloga 1 k temu zakonu v delu, v katerem določata kategorije obdavčljivih dohodkov, pomenita samo metodo obdavčitve in da teh določb ni mogoče umetno izvzeti iz njihovega okvira, da bi se opredelil cilj ITA 2010. Tako v nasprotju s tem, kar trdijo tožeče stranke, iz člena 11 ITA 2010 ni mogoče sklepati, da je bil cilj gibraltarskega sistema obdavčitve obdavčiti kategorije dohodkov, naštete v Prilogi 1 k ITA 2010.
- 138 Ob upoštevanju zgornjih preudarkov je treba zavriniti očitke tožečih strank v zvezi s tem, da je Komisija storila napako pri opredelitvi cilja ITA 2010.

## 2) *Uporaba načela teritorialnosti za licenčnine*

- 139 Tožeče stranke navajajo, da je Komisija storila očitno napako pri presoji s tem, da je v točkah 42, 82, 94 in 106 obrazložitve izpodbijanega sklepa trdila, da uporaba načela teritorialnosti pomeni, da so dohodki od licenčnin ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam zgolj zato, ker jih je prejela gibraltarska družba. Tožeče stranke trdijo, da je izjava v predložitvi Združenega kraljestva z dne 14. septembra 2012, na katero se je Komisija oprla za to presoji, nedosledna in napačna. Po navedbah tožečih strank dohodki, ki jih je gibraltarska družba dobivala od dejavnosti, ki so se opravljale zunaj Gibraltarja, vključno z dohodki od licenčnin, niso bili obdavčljivi v Gibraltarju. V položaju, v katerem se nobena od pravic intelektualne lastnine ne upravlja v Gibraltarju, niti te pravice niti pridobitelj licence niso v Gibraltarju in se licenčnine ne izplačujejo v Gibraltarju, se naj za dohodke od teh licenčnin ne bi moglo šteti, da so bili ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam.
- 140 Komisija izpodbija te trditve.
- 141 Kot je bilo ugotovljeno v točki 125 zgoraj, je treba v okviru preučitve davčnega ukrepa na podlagi člena 107 PDEU nadzor razlage nacionalnega prava, ki jo je uporabila Komisija, pri kateri gre za dejansko vprašanje, opraviti glede na elemente, ki so bili na voljo na dan sprejetja zadevne odločbe, in ob upoštevanju informacij, ki so jih predložile zadevna država članica in zainteresirane stranke.
- 142 V obravnavanem primeru ITA 2010 v različici, ki se je uporabljala med 1. januarjem 2010 in 31. decembrom 2013, resda ni vsebovala določbe, ki bi izrecno določala, da se dohodki od licenčnin, ki jih prejmejo gibraltarske družbe, štejejo za dohodke, ki so ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam. To pravilo je bilo namreč v ITA 2010 izrecno vključeno šele po spremembi ITA 2010 iz leta 2013, ki je začela veljati 1. januarja 2014.
- 143 Toda kot je navedeno v opombi 49 izpodbijanega sklepa, trditev, v skladu s katero so se dohodki od licenčnin, ki so jih prejeme gibraltarske družbe, nujno šteli za dohodke, ki so ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam, temelji na informaciji, ki je izvirala neposredno od zadevne države članice. Organi Združenega kraljestva so namreč v pripombah z dne 14. septembra 2012 izrecno trdili, da načelo teritorialnosti pomeni, da so „vsi dohodki od licenčnin, ki jih prejme gibraltarska družba, ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam“.



- 144 V zvezi s tem je treba ugotoviti, prvič, da je bila trditev, v skladu s katero so bili dohodki od licenčnin, ki so jih prejele gibraltarske družbe, ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam, v skladu z vsebino člena 74 ITA 2010 ter je tako lahko izhajala zgolj iz uporabe načela teritorialnosti in pravila, v skladu s katerim je bilo treba upoštevati kraj dejavnosti, s katero so bili dohodki ustvarjeni.
- 145 V členu 74 ITA 2010 je bil namreč pojem „ki je ustvarjen v ali izhaja iz Gibraltarja“ opredeljen glede na „lokacijo dejavnosti [...], s katerimi se ustvarja dobiček“.
- 146 Ker pa se je neobdavčitev dohodkov od licenčnin nanašala na pasivne dohodke oziroma, drugače povedano, dohodke, ki so jih prejeli subjekti, ki so bili zgolj imetniki pravic intelektualne lastnine, je bilo logično šteti, da „dejavnost, s katero se ustvarjajo dohodki“, v smislu člena 74 ITA 2010 poteka v kraju rezidentstva družb, ki so bile imetnice pravic intelektualne lastnine, ki so privedle do teh licenčnin. Tako je v nasprotju s tem, kar trdijo tožeče stranke, trditev, v skladu s katero so se dohodki od licenčnin, ki so jih prejele gibraltarske družbe, šteli za dohodke, ki so ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam, dejansko vključevala obstoj elementa, na podlagi katerega je bilo mogoče te dohodke navezati na gibraltarsko ozemlje.
- 147 Poleg tega trditev organov Združenega kraljestva tudi ni združljiva s sodno prakso Judicial Committee of the Privy Council (sodni odbor državnega sveta zaupnikov, Združeno kraljestvo, v nadaljevanju: JCPC), ki je bila omenjena med upravnim postopkom in je bila, čeprav nezavezujoča, upoštevna za razlago člena 74 ITA 2010. JCPC je namreč v odločbi, ki jo je v zvezi z Hongkongom sprejel v zadevi Commissioner of Inland Revenue v HK-TVB International Ltd [1992] 2 AC 397, navedel, da so bili dohodki, ki jih je prejela hongkonška družba, ki je dajala podlicence za filme družbam s sedežem v tujini, ki so jih izkoriščale v tujini, ustvarjeni v Hongkongu ali so izhajali od tam. Sicer je treba po zgledu tožečih strank poudariti, da je JCPC v navedeni zadevi upošteval nekatere elemente, specifične za ta primer, med drugim okoliščino, da so bile podlicenčne pogodbe pripravljene v Hongkongu in da so se nekatere dodatne storitve včasih opravljale iz Hongkonga. Vendar je treba poudariti, da je JCPC upošteval tudi dejstvo, da se je fiksna licenčnina izplačevala davčnemu zavezancu, ki je bil v Hongkongu. Poleg tega je bilo, kot so organi Združenega kraljestva poudarili v pripombah z dne 14. novembra 2013, v navedeni odločbi, ki jo je sprejel JCPC, jasno potrjeno, da so dohodki od licenčnin, ki jih prejme gibraltarska družba, lahko ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam, tudi če se pravice intelektualne lastnine izkoriščajo samo zunaj tega ozemlja.
- 148 Drugič, v nasprotju s tem, kar trdijo tožeče stranke, trditev v pripombah z dne 14. septembra 2012 ni bila ne osamljena ne neskladna z drugimi informacijami, ki jih je vseboval ta dokument.
- 149 Ta trditev je bila namreč podprta z diagramom na strani 22 pripomb z dne 14. septembra 2012, katerega namen je bil prikazati učinek neobdavčitve dohodkov od pasivnih obresti in licenčnin na podlagi ITA 2010. Ta diagram je izpostavljal zneske, ki so predstavljali dohodke od pasivnih obresti in licenčnin, ki so jih davčni zavezanci prejeli za obdobje po 1. januarju 2010, hkrati pa je vključeval razlikovanje med dohodki, ki so bili ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam, in dohodki, ki niso bili ustvarjeni v Gibraltarju ali niso izhajali od tam. Ker pa so bili vsi dohodki od licenčnin prikazani kot dohodki, ki so izhajali iz Gibraltarja, je to potrjevalo, da so se običajno šteli za dohodke, ki so ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam.
- 150 Poleg tega je treba v delu, v katerem tožeče stranke trdijo, da je bila trditev organov Združenega kraljestva iz točke 143 zgoraj v nasprotju s trditvijo na strani 10 pripomb z dne 14. septembra 2012, v skladu s katero je „785 nekdanjih ‚exempt companies‘ (oproščene družbe)

z obdavčljivimi dohodki, ki niso [bili] ustvarjeni v ali [niso] izhajali iz Gibraltarja, bodisi im[elo] navadno v lasti poslovne nepremičnine zunaj Gibraltarja (in so [bile] torej obdavčene z davkom od dohodkov od najemnin v državi, v kateri je [bila] nepremičnina) bodisi prejema[lo dohodke od] dividend[], obresti ali licenčnin[], poudariti, da bi bilo na podlagi tega odlomka sicer res mogoče misliti, da so po mnenju organov Združenega kraljestva dohodki od licenčnin pomenili obdavčljive dohodke, ki niso izhajali iz Gibraltarja.

- 151 Vendar je treba ugotoviti, da navedeni odlomek vsebuje tipkarsko napako. Kot navajajo tožeče stranke, se je namreč ta stavek nanašal na položaj na podlagi ITA 2010 v različici, ki je veljala do 31. decembra 2013. Organi Združenega kraljestva pa so v zadevnem dokumentu večkrat pojasnili, da dohodki od licenčnin ne pomenijo dohodkov, ki bi bili obdavčljivi v tem obdobju. Zlasti iz strani 10 pripomb z dne 14. septembra 2012 je razvidno, da so organi Združenega kraljestva v okviru podjetij, ki niso bila zavezana za plačilo davka v Gibraltarju, dejansko razlikovali med podjetji, ki niso imela obdavčljivega dobička (in sicer tistimi, ki so prejemale pasivne dohodke), in podjetji, katerih dohodki niso bili ustvarjeni v Gibraltarju ali niso izhajali od tam.
- 152 Torej protislovje, ki ga poudarjajo tožeče stranke, ne more vzbuditi dvoma o verodostojnosti trditve organov Združenega kraljestva, v skladu s katero so se dohodki od licenčnin šteli za dohodke, ki so ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam.
- 153 Tretjič, Komisija je v točki 45 obrazložitve sklepa o začetku postopka izrecno navedla, da so jo organi Združenega kraljestva obvestili, da načelo teritorialnosti pomeni, da so vsi dohodki od licenčnin, ki jih prejme gibraltarska družba, ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam. Dejstvo, da organi Združenega kraljestva in gibraltarski organi niso prerekali te trditve v pripombah glede sklepa o začetku postopka, pa potrjuje, da je Komisija pravilno razumela informacije, ki so ji bile predložene med upravnim postopkom, in uporabo načela teritorialnosti v zvezi z dohodki od licenčnin.
- 154 Poleg tega je treba navesti, da so organi Združenega kraljestva in gibraltarski organi v pripombah glede sklepa o začetku postopka razlikovali med obrestmi iz tujih virov (*foreign-source interest*) na eni strani ter dohodki od pasivnih obresti, ki so izhajale iz Gibraltarja, in od licenčnin na drugi strani. Okoliščina, da organi Združenega kraljestva in gibraltarski organi za dohodke od licenčnin niso razlikovali med licenčninami, ki so izhajale iz Gibraltarja, in licenčninami, ki so izhajale iz tujine, je potrjevala trditev, v skladu s katero so se ti dohodki šteli za dohodke, ki so ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam.
- 155 Četrto, pomembno je poudariti, da Komisiji med upravnim postopkom nista bila posredovani niti izvedensko mnenje niti nobena informacija, namenjena temu, da bi se podvomilo o trditvi Združenega kraljestva glede uporabe načela teritorialnosti za licenčnine. Poleg tega je treba navesti, da se tožečim strankam ni zdelo koristno predložiti pripombe glede sklepa o začetku postopka, čeprav so bile k temu pozvane in so bile glede na vsebino sklepa o začetku postopka sposobne razumeti, da je družba MJN GibCo potencialna upravičenka sheme pomoči, kot jo je Komisija opredelila v tem sklepu. Kot pa je razvidno iz točke 106 zgoraj, Komisija ni mogla na podlagi predvidevanj obravnavati vseh argumentov, ki bi morda lahko omajali razlago nacionalnega davčnega prava, podano v sklepu o začetku postopka, ki jo je zadevna država članica sicer potrdila.

- 156 Iz preudarkov, ki so bili predstavljeni v točkah od 141 do 155 zgoraj, izhaja, da je Komisija trditev Združenega kraljestva v zvezi z uporabo načela teritorialnosti za dohodke od licenčnin, ki izvira neposredno od zadevne države članice, lahko štela za dovolj zanesljivo in verodostojno informacijo. Zato Komisija s tem, da je prevzela razlago gibraltarskega davčnega prava, ki so jo zagotovili organi Združenega kraljestva, ni storila nobene napake pri presoji.
- 157 Poleg tega z nobeno od preostalih trditev tožečih strank ni mogoče dokazati, da je bila trditev organov Združenega kraljestva v zvezi z uporabo načela teritorialnosti za licenčnine napačna.
- 158 Najprej, zgolj to, da se v izvedenskem mnenju trdi, da je trditev organov Združenega kraljestva zelo nenavadna, in da avtor tega mnenja kot izkušen strokovnjak za gibraltarsko davčno pravo pojasnjuje, da pred začetkom veljavnosti spremembe iz leta 2013 nikoli ni bil seznanjen z obstojem domneve o uporabi načela teritorialnosti za licenčnine, ne zadostuje, da bi se dokazalo, da je bila trditev v tem smislu, ki izvira neposredno od zadevne države članice in se nanaša na uporabo njenega lastnega prava, napačna.
- 159 Dalje, v delu, v katerem tožeče stranke poudarjajo, da ni logično, da je med 1. januarjem 2011 in 31. decembrom 2013 obstajala domneva, v skladu s katero so bili dohodki od licenčnin, ki so jih prejele gibraltarske družbe, ustvarjeni v Gibraltarju, ko pa ta kategorija dohodkov ni bila obdavčljiva na tem ozemlju, je dovolj ugotoviti, da iz trditve organov Združenega kraljestva ne izhaja, da so trdili, da je obstajalo pisno pravilo, ki je določalo posebno ureditev za uporabo načela teritorialnosti za dohodke od licenčnin. Kot je razvidno iz točk od 144 do 146 zgoraj, je namreč trditev organov Združenega kraljestva odražala zgolj uporabo načela teritorialnosti, kot je to načelo izhajalo iz členov 11 in 74 ITA 2010.
- 160 Poleg tega je treba v delu, v katerem se tožeče stranke v svojih pisanjih sklicujejo na obvestilo komisarja za davek od dohodkov v Gibraltarju, naslovljeno „Smernice iz leta 2018 o dohodkih, ki so ustvarjeni v Gibraltarju in izhajajo iz Gibraltarja“ in objavljeno 25. oktobra 2018, navesti, da to obvestilo, ki je nastalo po spremembi ITA 2010 iz leta 2013, ni bilo upošteveno za razlago ITA 2010 v različici, ki se je uporabljala med 1. januarjem 2011 in 31. decembrom 2013.
- 161 Nazadnje, v nasprotju s tem, kar trdijo tožeče stranke, dejstvo, da so se pasivni dohodki šteli za ustvarjene v kraju, v katerem je bila družba, ki jih je prejela, čeprav je zahtevalo, da se upošteva kraj, kjer je imela ta družba sedež ali je bila registrirana, ni nič bolj pomenilo uporabe načela teritorialnosti in ga ni bilo mogoče enačiti z zavezanostjo, ki temelji na merilu rezidentstva. Kot je pojasnjeno v točki 146 zgoraj, je bilo namreč v primeru licenčnin, ki so pomenile pasivne dohodke oziroma, drugače povedano, dohodke, ki so jih prejeli subjekti, ki so bili zgolj imetniki pravic intelektualne lastnine, logično šteti, da „dejavnost, s katero se ustvarjajo dohodki“, v smislu člena 74 ITA 2010 poteka v kraju rezidentstva družb, ki so bile imetnice pravic intelektualne lastnine, ki so privedle do teh licenčnin.
- 162 Iz vsega navedenega torej izhaja, da je Komisija pravilno ugotovila, da se dohodki od licenčnin, ki jih prejmejo družbe v Gibraltarju, štejejo za dohodke, ki so ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam.

***c) Preučitev merila prednosti (drugi tožbeni razlog za razglasitev ničnosti člena 1(2) izpodbijanega sklepa)***

- 163 Tožeče stranke z drugim tožbenim razlogom za razglasitev ničnosti člena 1(2) izpodbijanega sklepa trdijo, da je Komisija storila očitne napake pri presoji in kršila člen 107(1) PDEU, ker ni uspela dokazati obstoja gospodarske prednosti.
- 164 Na prvem mestu, tožeče stranke trdijo, da je Komisija v točki 82 obrazložitve izpodbijanega sklepa zamešala pojem gospodarske prednosti in pojem selektivnosti. Na eni strani naj ne bi pojasnila, kako je neobdavčitev dohodkov od licenčnin zagotavljala gospodarsko prednost, medtem ko naj bi morala v skladu s sodno prakso Sodišča najprej opredeliti obstoj gospodarske prednosti, nato pa opraviti analizo selektivnosti. Na drugi strani naj bi bila analiza, ki jo je opravila Komisija, del presoje selektivnosti, in ne presoje gospodarske prednosti.
- 165 Na drugem mestu, tožeče stranke navajajo, da je Komisija napačno uporabila pravo s tem, da je v točki 83 obrazložitve izpodbijanega sklepa trdila, da se z „oprostitvijo“ plačila davka od dohodkov od licenčnin uvaja znižanje stroškov in se tako zagotavlja prednost upravičencem te oprostitve. Ker dohodki od licenčnin niso spadali na področje uporabe ITA 2010, namreč pri njihovi neobdavčitvi ni moglo iti niti za oprostitev niti za odpoved prihodkom, ki bi jih lahko pobrali gibraltarski davčni organi, od teh organov. V tem okviru tožeče stranke trdijo, da je Komisija storila več očitnih napak pri presoji glede vsebine in cilja ITA 2010 ter zlasti pri presoji, v skladu s katero so se dohodki od licenčnin, ki so jih prejele gibraltarske družbe, šteli za dohodke, ki so bili ustvarjeni v Gibraltarju ali so izhajali od tam.
- 166 Tožeče stranke prav tako trdijo, da je bila pregledna davčna obravnava dobička, ki ga ustvari CV, določena samo s členom 18 ITA 2010 in le če se je trgovinska, poslovna ali poklicna dejavnost opravljala prek te CV. Dodajajo, da če bi v obravnavanem primeru dohodki družbe MJT CV lahko spadali v kategorijo poslovnega dobička in bi jih bilo mogoče pripisati družbi MJN GibCo na podlagi člena 18 ITA 2010, ne bi bili obdavčljivi v Gibraltarju, ker niso bili ustvarjeni v Gibraltarju ali niso izhajali od tam.
- 167 Komisija izpodbija te trditve.

*1) Prvi očitek drugega tožbenega razloga, ki se nanaša na zamenjavo meril prednosti in selektivnosti*

- 168 Tožeče stranke s prvim očitkom Komisiji očitajo, da je zamešala merilo prednosti in merilo selektivnosti. V zvezi s tem je treba opozoriti, da sta selektivnost in prednost načeloma ločeni merili. Glede prednosti mora Komisija dokazati, da ukrep izboljšuje finančni položaj upravičenca (glej v tem smislu sodbo z dne 2. julija 1974, Italija/Komisija, 173/73, EU:C:1974:71, točka 33). Glede selektivnosti pa mora Komisija dokazati, da prednost ni zagotovljena drugim podjetjem, ki so glede na cilj referenčnega okvira v primerljivem pravnem in dejanskem položaju kot upravičenec (glej v tem smislu sodbo z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos in drugi, od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točka 49).
- 169 Vendar je treba pojasniti, da se na davčnem področju preučitev prednosti in preučitev selektivnosti prekrivata, ker ti merili vključujeta dokazovanje, da izpodbijani davčni ukrep privede do znižanja zneska davka, ki bi ga moral upravičenec tega ukrepa običajno plačati na podlagi običajne davčne ureditve in torej ureditve, ki se uporablja za druge davčne zavezance

v enakem položaju. Poleg tega iz sodne prakse Sodišča izhaja, da se ti merili lahko preučita skupaj kot „tretji pogoj“, ki ga določa člen 107(1) PDEU in se nanaša na obstoj „selektivne prednosti“ (glej v tem smislu sodbo z dne 30. junija 2016, Belgija/Komisija, C-270/15 P, EU:C:2016:489, točka 32).

- 170 V obravnavanem primeru je treba v zvezi z neobdavčitvijo dohodkov od licenčnin poudariti, da je Komisija ločeno preučila merilo prednosti in merilo selektivnosti v dveh ločenih oddelkih izpodbijanega sklepa, in sicer oddelku 7.1.2 z naslovom „Prednost“ in oddelku 7.1.3 z naslovom „Selektivnost“.
- 171 Glede preučitve merila prednosti iz točke 83 obrazložitve izpodbijanega sklepa, ki je del oddelka 7.1.2 tega sklepa, izhaja, da je Komisija dejansko preučila učinek zadevnega ukrepa na položaj upravičencev. V tej točki obrazložitve je namreč razložila, da se z „oprostitvijo“ uvaja znižanje stroškov, ki bi jih sicer morala kriti podjetja, upravičena do neobdavčitve dohodkov od licenčnin. Iz tega izhaja, da Komisija nikakor ni zamešala merila prednosti in merila selektivnosti, temveč je poskušala dokazati, da neobdavčitev dohodkov od licenčnin izboljšuje finančni položaj upravičencev tega ukrepa v smislu sodne prakse, navedene v točki 168 zgoraj.
- 172 Dejstvo, da je Komisija v točki 83 obrazložitve izpodbijanega sklepa pojasnila, da so upravičenci neobdavčitve zato v ugodnejšem finančnem položaju kot drugi davčni zavezanci, ne more ovreči te ugotovitve. Okoliščina, da se je Komisija sklicevala tudi na presojo, ki spada bolj v okvir preučitve merila selektivnosti kot v okvir preučitve merila prednosti, namreč nima nobenega vpliva na to, da je vsekakor preučila, ali zadevni ukrep zagotavlja prednost upravičencem tega ukrepa.
- 173 Zato je treba prvi očitek drugega tožbenega razloga za razglasitev ničnosti člena 1(2) izpodbijanega sklepa zavrniti.

*2) Drugi očitek drugega tožbenega razloga, s katerim se izpodbija obstoj znižanja davka*

- 174 Tožeče stranke z drugim očitkom prerekajo to, da je neobdavčitev dohodkov od licenčnin pomenila gospodarsko prednost v smislu člena 107(1) PDEU.
- 175 V skladu z ustaljeno sodno prakso se za državne pomoči štejejo intervencije v kateri koli obliki, ki lahko neposredno ali posredno dajejo prednost podjetjem ali ki jih je treba razumeti kot gospodarsko korist, ki je upravičeno podjetje v normalnih tržnih razmerah ne bi prejelo (glej sodbo z dne 2. septembra 2010, Komisija/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, točka 40 in navedena sodna praksa; sodba z dne 9. oktobra 2014, Ministerio de Defensa in Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 21).
- 176 Kot je navedeno v točki 91 zgoraj, je obstoj prednosti mogoče dokazati le v primerjavi s tako imenovano „običajno“ obdavčitvijo (sodba z dne 6. septembra 2006, Portugalska/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, točka 56). Posledično tak ukrep upravičencu zagotavlja gospodarsko prednost, če zmanjšuje stroške, ki običajno bremenijo proračun podjetja, ter če je zato, ne da bi bil subvencija v ozkem pomenu izraza, enake narave in ima enake učinke (sodba z dne 9. oktobra 2014, Ministerio de Defensa in Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 22). Tako ukrep, s katerim javni organi nekaterim podjetjem priznajo ugodnejšo davčno obravnavo, ki upravičence, čeprav ne zajema prenosa državnih sredstev, postavlja v ugodnejši finančni položaj od položaja drugih davčnih zavezancev, pomeni državno pomoč v smislu člena 107(1) PDEU (glej

v tem smislu sodbi z dne 15. marca 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, točka 14, in z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos in drugi, od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točka 46 in navedena sodna praksa).

- 177 Za ugotovitev, ali obstaja davčna ugodnost, je zato treba primerjati položaj upravičenca, ki izhaja iz uporabe zadevnega ukrepa, in njegov položaj brez zadevnega ukrepa in ob uporabi običajnih pravil obdavčitve (glej sodbo z dne 24. septembra 2019, Nizozemska in drugi/Komisija, T-760/15 in T-636/16, EU:T:2019:669, točka 147 in navedena sodna praksa).
- 178 V obravnavanem primeru je Komisija v točki 82 obrazložitve izpodbijanega sklepa menila, da neobdavčitev dohodkov od licenčnin pomeni prednost, ker je ta ukrep v nasprotju z načelom, da se davek od dohodkov pobere vsem davčnim zavezancem, katerih dohodki so ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam. Dodala je, da bi se dohodki od licenčnin, ki jih prejme gibraltarsko podjetje, na podlagi načela teritorialnosti običajno morali obdavčiti, ker se za te dohodke šteje, da so ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam. V točki 83 obrazložitve izpodbijanega sklepa je Komisija ugotovila, da se z „oprostitvijo“ dohodkov od licenčnin uvaja znižanje stroškov, ki bi jih sicer morala kriti podjetja. V zvezi s tem je treba poudariti, da je treba razlogovanje Komisije v točkah od 81 do 83 obrazložitve izpodbijanega sklepa razlagati ob upoštevanju tega sklepa kot celote in zlasti ugotovitve v točki 93 obrazložitve navedenega sklepa, da je bila neobdavčitev dohodkov od licenčnin rezultat ne vključitve teh kategorij dohodkov v Prilogo 1 k ITA 2010.
- 179 Kot je ne eni strani razvidno iz točk od 116 do 128 zgoraj, je Komisija v točki 82 obrazložitve izpodbijanega sklepa pravilno ugotovila, da obstaja načelo, da je treba davek od dohodkov pobrati vsem davčnim zavezancem, ki prejema dohodke, ki so ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam, in da je to načelo del običajnih pravil obdavčitve, ob katerih upoštevanju mora preučiti neobdavčitev dohodkov od licenčnin. Kot je bilo ugotovljeno v točki 123 zgoraj, je namreč sistem obdavčitve, uveden z ITA 2010, temeljil na dveh vodilnih načelih, in sicer na načelu teritorialnosti, v skladu s katerim so bili obdavčeni dohodki, ki so bili ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam, in načelu, v skladu s katerim je bilo treba obdavčiti celoten računovodski dohodek davčnih zavezancev.
- 180 Poleg tega so se, kot je razvidno iz točk od 141 do 156 zgoraj, na podlagi načela teritorialnosti dohodki od licenčnin, ki jih je prejela družba v Gibraltarju, šteli za dohodke, ki so ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam.
- 181 Iz teh ugotovitev izhaja, da je ne vključitev dohodkov od licenčnin v kategorije dohodkov, naštetih v Prilogi 1 k ITA 2010, omogočila izvzetje teh dohodkov iz davka od dohodkov v Gibraltarju, čeprav bi v skladu z načeli, ki jih je Komisija opredelila v točki 82 obrazložitve izpodbijanega sklepa, taki dohodki, ki so bili ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam, običajno morali biti obdavčeni.
- 182 Komisija je torej pravilno ugotovila, da je bilo z neobdavčitvijo dohodkov od licenčnin uvedeno znižanje davka, ki bi ga podjetja, ki so prejela take dohodke, na podlagi običajnih pravil obdavčitve sicer morala plačati, in zaključila, da obstaja gospodarska prednost za ta podjetja.
- 183 Te ugotovitve ni mogoče ovreči z nobeno od drugih trditev tožečih strank.
- 184 Prvič, v delu, v katerem tožeče stranke trdijo, da ukrep ni mogel pomeniti prednosti, saj se davčni organi, ker niso imeli podlage, ki bi jim dovoljevala obdavčitev teh dohodkov, niso mogli odpovedati obdavčitvi dohodkov od licenčnin, je dovolj ugotoviti, da ne vključitev te kategorije

dohodkov v Prilogo 1 k ITA 2010 pomeni, da so se gibraltarski zakonodajalec in torej pristojni organi zadevnega ozemlja odpovedali obdavčitvi. Poleg tega Komisiji ni mogoče očitati, da ni upoštevala davčne suverenosti držav članic pri določanju davčne osnove za obdavčitev dohodkov, ker je, kot je razvidno iz točk 178 in 181 zgoraj, dejansko preučila navedeni ukrep z vidika vsebine in cilja ITA 2010 ter torej običajnih pravil obdavčitve.

- 185 Drugič, v delu, v katerem tožeče stranke navajajo, da ni bilo nobenega izrecnega pravila, ki bi določalo obdavčitev licenčnin, tako da ta kategorija dohodkov ni spadala na področje uporabe ITA 2010, je treba opozoriti, da to, da je davčni ukrep zasnovan z določeno zakonodajno tehniko, posledično ne vpliva na analizo tega ukrepa glede na člen 107 PDEU, da se ne bi nacionalna davčna pravila izognila nadzoru na področju državnih pomoči le zato, ker spadajo v okvir druge zakonodajne tehnike, čeprav s prilagoditvijo in kombinacijo različnih davčnih pravil pravno ali dejansko povzročajo enake učinke. Vsaka drugačna razlaga bi bila v nasprotju z ustaljeno sodno prakso, v skladu s katero člen 107(1) PDEU ne razlikuje glede na vzroke ali cilje državnih intervencij, ampak jih opredeljuje glede na njihove učinke in torej ne glede na uporabljene tehnike (glej v tem smislu sodbo z dne 28. junija 2018, Andres (stečaj družbe Heitkamp BauHolding)/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, točka 91 in navedena sodna praksa).
- 186 Kot pa je pojasnjeno v točki 81 zgoraj, imata nevklučitev kategorije dohodkov v davčno osnovo in formalna oprostitvev plačila davka za kategorijo dohodkov, ki je običajno del davčne osnove, enake učinke. Tako okoliščina, da v ITA 2010 ni bilo izrecnega pravila, ki bi določalo obdavčitev dohodkov od licenčnin, ni nasprotovala temu, da tak ukrep zagotavlja prednost v smislu člena 107 PDEU.
- 187 Tretjič, v delu, v katerem tožeče stranke trdijo, da Komisija ni dokazala, da so potencialni upravičenci do pomoči, in sicer deset podjetij, ki so bila omenjena v točki 98 obrazložitve izpodbijanega sklepa, dejansko koristili neobdavčitev dohodkov od licenčnin, je dovolj opozoriti, da se v skladu z ustaljeno sodno prakso Komisija lahko v okviru sklepa, ki se nanaša na shemo pomoči, omeji na preučitev značilnosti sporne sheme, da v obrazložitvi sklepa presodi, ali zaradi podrobnih pravil, ki so predvidena s to shemo, ta daje občutno prednost prejemnikom glede na njihove konkurente in daje ugodnosti predvsem podjetjem, ki sodelujejo v trgovini med državami članicami. Tako Komisija ni dolžna opraviti analize pomoči, ki je bila na podlagi te sheme dodeljena v vsakem posameznem primeru. Šele ob vračilu pomoči je treba preveriti posamezen položaj vsakega zadevnega podjetja (glej v tem smislu sodbo z dne 9. junija 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ in drugi/Komisija, C-71/09 P, C-73/09 P in C-76/09 P, EU:C:2011:368, točka 63 in navedena sodna praksa).
- 188 Iz tega izhaja, da Komisiji ni bilo treba dokazati, da je deseterica potencialnih upravičencev dejansko koristila davčni ukrep. Take trditve ne morejo privedi do razglasitve ničnosti člena 1(2) izpodbijanega sklepa in jih je treba zavriniti kot brezpredmetne.
- 189 Iz istih razlogov je treba kot brezpredmetne za analizo zakonitosti člena 1(2) izpodbijanega sklepa zavriniti trditve, ki se nanašajo na konkretni položaj družbe MJN GibCo. Zlasti v zvezi s trditvami o davčni preglednosti, ki jo imajo CV, je treba poudariti, da Komisija svoje presoje sheme pomoči, ki izhaja iz neobdavčitve dohodkov od licenčnin, nikakor ni oprla na vprašanje davčne preglednosti, zato te trditve niso upoštevne za preučitev, ali je Komisija pravilno menila, da je ta ukrep upravičencem zagotavljal davčno ugodnost.
- 190 Glede na navedeno je treba drugi očitek drugega tožbenega razloga za razglasitev ničnosti člena 1(2) izpodbijanega sklepa zavriniti in torej zavriniti ta tožbeni razlog v celoti.

***d) Preučitev selektivnosti (tretji tožbeni razlog za razglasitev ničnosti člena 1(2) izpodbijanega sklepa)***

- 191 Tožeče stranke s tretjim tožbenim razlogom za razglasitev ničnosti člena 1(2) izpodbijanega sklepa v bistvu trdijo, da je Komisija storila očitne napake pri presoji in kršila člen 107(1) PDEU s tem, da je menila, da je bila neobdavčitev dohodkov od licenčnin selektiven ukrep.
- 192 Na prvem mestu, tožeče stranke trdijo, da je Komisija storila napako pri določanju referenčnega okvira. Pojasnjujejo, da se na davčnem področju presoja merila selektivnosti lahko opravlja le glede na tako imenovano „običajno“ obdavčitev, katere opredelitev enako kot izbira davčne osnove spada v okvir suverenosti držav članic. Čeprav tožeče stranke potrjujejo, da je ITA 2010 primeren referenčni okvir, navajajo, da je Komisija storila več napak v zvezi z vsebino in ciljem tega zakona.
- 193 Na drugem mestu, tožeče stranke trdijo, da je Komisija napačno opredelila odstopanje od referenčnega okvira.
- 194 Najprej, neobdavčitev dohodkov od licenčnin naj ne bi pomenila oprostitve, odstopanja ali „implicitnega odstopanja“, temveč naj bi bila zgolj posledica dejstva, da ti dohodki ne spadajo na področje uporabe ITA 2010.
- 195 Dalje, Komisija naj bi napačno razumela obseg načela, v skladu s katerim je treba ukrep, ki pomeni državno pomoč, ugotavljati po njegovih učinkih. Sodišče naj bi v sodbah z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732), in z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981), sicer res ugotovilo, da je ukrep lahko selektiven, če je njegov učinek izključevanje nekaterih podjetij iz davčne osnove. Vendar naj bi se navedene zadeve nanašale na izjemne okoliščine in naj ne bi upravičevale tega, da se pojem državne pomoči, ugotovljene po njenih učinkih, preveč razširi. Poleg tega naj bi Splošno sodišče v sodbi z dne 16. maja 2019, Poljska/Komisija (T-836/16 in T-624/17, EU:T:2019:338), pojasnilo, da davčni ukrep lahko določa razlike v obravnavanju, ne da bi bil opredeljen kot selektiven, vendar le če te razlike niso samovoljne, se ne uporabljajo diskriminatorno in so še naprej v skladu s ciljem zadevnega davka.
- 196 Nazadnje, tožeče stranke navajajo, da se z neobdavčitvijo dohodkov od licenčnin ni uvajalo razlikovanje med gospodarskimi subjekti, ki so bili v enakem pravnem in dejanskem položaju. V zvezi s tem trdijo, da se noben pogoj za neobdavčitev ni uporabljal samo za multinacionalna podjetja in da je bilo to, da je ta ukrep koristil predvsem multinacionalnim skupinam, le naključna okoliščina, in ne „učinek [navedenega] ukrepa“.
- 197 Komisija izpodbija te trditve.
- 198 Iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba pri presoji selektivnosti ugotoviti, ali je v okviru dane pravne ureditve zadevni nacionalni ukrep take vrste, da omogoča prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v primerjavi z drugimi, ki so glede na cilj, ki se uresničuje z zadevno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju in so tako deležni drugačnega obravnavanja, ki ga je v bistvu mogoče opredeliti kot diskriminacijo (glej sodbo z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 54 in navedena sodna praksa).



- 199 Kadar je zadevni ukrep predviden kot shema pomoči, in ne kot individualna pomoč, mora Komisija dokazati, da ta ukrep, čeprav določa splošno prednost, dostop do nje daje izključno posameznim podjetjem ali posameznim sektorjem dejavnosti (glej sodbo z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 55 in navedena sodna praksa). Splošni ukrep, ki se uporablja brez razlikovanja za vse gospodarske subjekte, namreč ne pomeni ukrepa pomoči v smislu člena 107(1) PDEU (glej v tem smislu sodbo z dne 19. septembra 2000, Nemčija/Komisija, C-156/98, EU:C:2000:467, točka 22).
- 200 Na davčnem področju sodna praksa tradicionalno zahteva analizo selektivnosti v treh fazah. V okviru te analize je treba v prvi fazi opredeliti skupno ali „običajno“ davčno ureditev, ki se uporablja v zadevni državi članici in tvori referenčni okvir, nato pa v drugi fazi dokazati, da zadevni davčni ukrep odstopa od tega referenčnega okvira, ker uvaja razlikovanje med subjekti, ki so glede na cilj, ki se uresničuje z navedenim referenčnim okvirom, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju (sodba z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 57). V tretji fazi mora država članica dokazati, da je razlikovanje, ki se uvaja z zadevnim ukrepom, ki je „*a priori* selektiven“, upravičeno, ker izhaja iz narave ali sistematike okvira, v katerega spada ta ukrep (glej v tem smislu sodbo z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 58).
- 201 Pogoj selektivnosti je torej izpolnjen, če Komisija dokaže, da ukrep odstopa od splošne ali „običajne“ davčne ureditve, ki se uporablja v zadevni državi članici, s čimer s konkretnimi učinki uvaja različno obravnavanje gospodarskih subjektov, čeprav so subjekti, ki so upravičeni do davčne ugodnosti, in subjekti, ki so iz nje izključeni, z vidika cilja, ki se uresničuje z navedeno davčno ureditvijo te države članice, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju (sodba z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 67).
- 202 V sodbi z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 74), je Sodišče v bistvu razlikovalo med primerom, v katerem ima ukrep obliko davčne ugodnosti, ki pomeni odstopanje od skupne davčne ureditve, in primerom, v katerem ima ukrep obliko uporabe „splošne“ davčne ureditve, utemeljene z merili, ki so tudi sama splošna, toda ki dejansko vzpostavljajo razlikovanje med nekaterimi podjetji, kar torej pomeni „*de facto* selektivnost“. Tako razlikovanje temelji neposredno na sodbi z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732), v kateri je šlo pri ukrepih, ki so bili predmet preizkusa na podlagi člena 107(1) PDEU, za pravila o določitvi davčne osnove za davek od dohodkov pravnih oseb. V navedeni zadevi je Sodišče presodilo, da sistem obdavčitve, ki zajema davek na število zaposlenih in davek na velikost prostorov, v obliki, v kateri je bil zasnovan, učinkuje tako, da je že takoj izključeno vsakršno obdavčenje „offshore“ družb, ker te nimajo zaposlenih ali poslovnih prostorov.
- 203 V takem primeru je ukrep lahko selektiven, čeprav je splošen in ne pomeni odstopanja od skupne davčne ureditve, temveč je njen sestavni del (glej v tem smislu sodbo z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točki 91 in 92). Komisija mora v tem primeru dokazati, da je davčna ureditev sama po sebi očitno diskriminatorna glede na cilj, ki naj bi mu sledila, in da so tako zadevni ukrepi, ki so sestavni del davčne ureditve, v nasprotju s ciljem, ki mu ta ureditev sledi, ker povzročajo, da cilj davka izgubi svoj pomen (glej v tem smislu sodbi z dne 16. marca 2021,

Komisija/Poljska, C-562/19 P, točki 42 in 43, in z dne 16. maja 2019, Poljska/Komisija, T-836/16 in T-624/17, EU:T:2019:338, točke 70, 79 in 94). Tak je primer, v katerem Komisija dokaže, da ureditev na podlagi svojih učinkov daje prednost posameznim podjetjem zaradi posebnih značilnosti, ki jih imajo ta podjetja (glej v tem smislu sodbi z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točki 87 in 88, in z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točke od 74 do 76).

- 204 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da Komisija v izpodbijanem sklepu ni preučila neobdavčitve dohodkov od licenčnin le z vidika analize selektivnosti davčnih ukrepov, ki pomenijo odstopanje, v treh fazah, ampak tudi z uporabo analize, ki jo je Sodišče sprejelo v sodbi z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732).
- 205 Na eni strani je namreč iz točk 87, od 90 do 94, 100, 103 in od 105 do 110 obrazložitve izpodbijanega sklepa ter iz naslovov oddelkov 7.1.3.1, 7.1.3.2 in 7.1.3.3 tega sklepa jasno razvidno, da je Komisija menila, da je neobdavčitev dohodkov od licenčnin ukrep, ki pomeni odstopanje, in uporabila analizo selektivnosti v treh fazah.
- 206 Natančneje, Komisija je najprej ugotovila, da referenčni okvir tvori ITA 2010, katerega cilj je pobiranje davka od dohodkov od davčnih zavezancev, ki prejemajo dohodke, ki so ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam (točke od 90 do 93 in 100 obrazložitve izpodbijanega sklepa), in menila, da neobdavčitev dohodkov od licenčnin pomeni „implicitno oprostitev“ obdavčitve dohodkov. Dalje, Komisija je v zvezi s ciljem ITA 2010 menila, da so podjetja, upravičena do neobdavčitve dohodkov od licenčnin – in sicer družbe v lasti multinacionalnih skupin, ki so podeljevale licence za pravice intelektualne lastnine – v podobnem pravnem in dejanskem položaju kot vsa druga gibraltarska podjetja z dohodki, ki so ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam (točki 100 in 103 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Da je ugotovila, da neobdavčitev dohodkov od licenčnin privede do uporabe različne davčne obravnave za ta podjetja, čeprav so v primerljivem položaju, je Komisija poudarila, da bi se brez „oprostitve“ za dohodke od licenčnin taki dohodki, ki jih je prejelo neko gibraltarsko podjetje, v skladu s teritorialnim sistemom obdavčitve obravnavali tako, da izhajajo iz Gibraltarja (točka 94 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Nazadnje, Komisija je zavrnila utemeljitve, ki so jih navedli organi Združenega kraljestva (točke od 105 do 108 obrazložitve izpodbijanega sklepa).
- 207 Na drugi strani je Komisija tudi pojasnila, da je, „ko ukrep ne izhaja iz uradnega odstopanja od davčnega sistema, [...] zlasti pomembno upoštevati učinke ukrepa, da bi se ocenilo, ali daje ukrep znatno prednost določeni skupini podjetij“ (točka 97 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Nato je navedla, da je neobdavčitev dohodkov od licenčnin koristila le desetim podjetjem, ki so bila vsa vključena v večnacionalne skupine, in da dohodkov od licenčnin ni prejelo v Gibraltarju nobeno samostojno podjetje (točka 98 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Poleg tega je Komisija v točki 104 obrazložitve izpodbijanega sklepa trdila, da okoliščina, da „oprostitev“ dohodkov od licenčnin koristi predvsem multinacionalnim skupinam, ni naključna posledica ureditve in da je bilo to pravilo zasnovano tako, da bi pritegnilo ali dajalo prednost podjetjem v skupini in zlasti multinacionalnim skupinam, ki so jim bile zaupane nekatere dejavnosti (podeljevanje licenc za pravice intelektualne lastnine), s čimer je ta institucija prevzela terminologijo, ki je bila uporabljena v sodbi z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732).

- 208 Iz točk od 90 do 104 obrazložitve izpodbijanega sklepa je torej razvidno, da je Komisija, kot je ta potrdila na obravnavi v odgovor na vprašanje Splošnega sodišča, primarno menila, da je neobdavčitev dohodkov od licenčnin ukrep, ki pomeni odstopanje, ki je selektiven, ker podjetjem, ki prejemajo dohodke od licenčnin, daje prednost pred vsemi drugimi podjetji, ki prejemajo dohodke, ki so ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam, ter da je podredno preučila tudi „*de facto* selektivnost“ neobdavčitve dohodkov od licenčnin.
- 209 Zato je treba najprej preučiti, ali je Komisija za to, da je ugotovila selektivnost neobdavčitve dohodkov od licenčnin, utemeljeno primarno menila, da ta ukrep pomeni odstopanje od ITA 2010, ker privede do tega, da se za gibraltarska podjetja, ki prejemajo dohodke od licenčnin, uporablja drugačna davčna obravnava od tiste, ki se uporablja za podjetja, obdavčljiva v Gibraltarju, ki prejemajo dohodke, ki so ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam, čeprav sta ti kategoriji podjetij glede na cilj, ki se uresničuje z ITA 2010, v primerljivih položajih.
- 210 V zvezi s tem je treba poudariti, da je Komisija, kot izhaja iz točk od 118 do 128 zgoraj, pravilno ugotovila, da je cilj ITA 2010 pobiranje davka od dohodkov od davčnih zavezancev, ki prejemajo dohodke, ki so ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam. Prav tako je, kot izhaja iz točk od 141 do 156 zgoraj, pravilno ugotovila, da se dohodki od licenčnin, ki jih prejmejo družbe v Gibraltarju, štejejo za dohodke, ki so ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam. V tem okviru je Komisija pravilno menila, da bi gibraltarska podjetja, ki prejmejo dohodke od licenčnin, običajno morala biti obdavčena v Gibraltarju ter da so ta podjetja v podobnem pravnem in dejanskem položaju kot druga podjetja, ki prejmejo dohodke, ki so ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam.
- 211 Komisija torej ni storila napake s tem, da je ugotovila, da neobdavčitev dohodkov od licenčnin daje podjetjem, ki prejemajo dohodke od licenčnin, prednost pred drugimi podjetji, ki prejemajo dohodke, ki so ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam. Iz tega izhaja, da je pravilno menila, da neobdavčitev dohodkov od licenčnin pomeni odstopanje od ITA 2010 in od cilja tega zakona.
- 212 Že samo ti preudarki zadoščajo, da se ugotovi *a priori* selektivnost neobdavčitve dohodkov od licenčnin, ne da bi bilo treba preverjati, ali je Komisija pravilno menila, da ukrep še posebej koristi multinacionalnim podjetjem, ki so jim bile zaupane nekatere dejavnosti, kot je podeljevanje licenc za pravice intelektualne lastnine. Da dokaže selektivnost davčnega ukrepa, ki pomeni odstopanje, Komisiji namreč ni treba opredeliti določenih posebnih značilnosti, skupnih podjetjem, ki so upravičena do davčne ugodnosti, zaradi katerih jih je mogoče ločiti od podjetij, ki so iz nje izključena (glej v tem smislu sodbo z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točke 71, 76 in 78). Čeprav pri dokazovanju selektivnosti davčnega ukrepa ni vedno potrebno, da ta pomeni odstopanje od skupne davčne ureditve, je namreč okoliščina, da ima takšno naravo, povsem upoštevna za to dokazovanje, če iz njega izhaja, da sta dve kategoriji gospodarskih subjektov ločeni in sta *a priori* različno obravnavani, in sicer tako, da se za eno uporablja ukrep, ki pomeni odstopanje, za drugo pa še naprej velja splošna davčna ureditev, čeprav sta ti dve kategoriji v primerljivem položaju z vidika cilja, ki se uresničuje z navedeno ureditvijo (glej v tem smislu sodbo z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točki 77 in 78).
- 213 Poleg tega je treba ugotoviti, da tožeče stranke ne izpodbijajo ugotovitev Komisije, v skladu s katerimi neobdavčitev dohodkov od licenčnin ni bila utemeljena z naravo ali splošno sistematiko gibraltarske davčne ureditve. Komisija je torej pravilno ugotovila selektivnost neobdavčitve dohodkov od licenčnin in menila, da ta neobdavčitev, ker dohodki od licenčnin med

1. januarjem 2011 in 31. decembrom 2013 niso bili vključeni v kategorije dohodkov, obdavčljivih v Gibraltarju, ki so našteje v Prilogi 1 k ITA 2010, pomeni shemo pomoči. Ker analiza selektivnosti v treh fazah zadostuje za podprtje te ugotovitve, ni treba preučiti trditev tožečih strank, katerih namen je prerekati podredno razlogovanje Komisije, v skladu s katerim je bila neobdavčitev dohodkov od licenčnin *de facto* selektivna. Kadar namreč določeni razlogi neke odločitve zadostujejo, da jo pravno utemeljijo, potem napake v zvezi z drugimi razlogi tega akta nikakor ne vplivajo na njegov izrek. Poleg tega je treba, če izrek odločbe Komisije temelji na več razlogih, med katerimi vsak zadostuje za utemeljitev tega izreka, tak akt načeloma razglasiti za ničn, samo če nobeden od teh razlogov ni zakonit. V tem primeru napaka ali druga nezakonitost, ki bi vplivala le na enega izmed razlogov, ne bi mogla zadostovati za utemeljitev razglasitve ničnosti sporne odločbe, saj taka napaka ne bi mogla odločilno vplivati na izrek, ki ga je sprejela institucija, ki je tako odločbo izdala (glej sodbo z dne 1. marca 2018, Poljska/Komisija, T-316/15, neobjavljena, EU:T:2018:106, točka 91 in navedena sodna praksa).

- 214 Zlasti je treba poudariti, da so trditve tožečih strank v zvezi s posledicami, ki jih je treba v obravnavnem primeru izpeljati iz sodb z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201), in z dne 16. marca 2021, Komisija/Madžarska (C-596/19 P, EU:C:2021:202), ter sodb z dne 16. maja 2019, Poljska/Komisija (T-836/16 in T-624/17, EU:T:2019:338), in z dne 27. junija 2019, Madžarska/Komisija (T-20/17, EU:T:2019:448), brezpredmetne, ker se nanašajo na analizo *de facto* selektivnosti, ne pa na analizo selektivnosti v treh fazah.
- 215 Poleg tega je treba v delu, v katerem tožeče stranke v okviru svojih trditev v zvezi z analizo selektivnosti izpodbijajo trditev Komisije v točki 95 odgovora na tožbo – in sicer, da ji ni bilo treba podrobno pojasnjevati razlogov, iz katerih je v izpodbijanem sklepu ugotovila, da neobdavčitev dohodkov od licenčnin pomeni shemo pomoči, zgolj zato, ker je te elemente podrobno preučila že v sklepu o začetku postopka – na eni strani navesti, da je Splošno sodišče že odločilo, da sklep o začetku formalnega postopka spada v okvir sklepa, s katerim se ta postopek konča, in da je prvonavedeni sklep mogoče upoštevati v okviru preučitve obrazložitve drugonavedenega (glej v tem smislu sodbo z dne 12. julija 2018, Avstrija/Komisija, T-356/15, EU:T:2018:439, točka 535). Kot je na drugi strani in vsekakor razvidno iz točk od 204 do 208 zgoraj, so bili v izpodbijanem sklepu podrobno predstavljeni elementi, zaradi katerih je Komisija menila, da je neobdavčitev dohodkov od licenčnin selektiven ukrep.
- 216 Ob upoštevanju navedenega je treba tretji tožbeni razlog za razglasitev ničnosti člena 1(2) izpodbijanega sklepa zavrni.

***e) Obseg selektivne prednosti (četrti tožbeni razlog za razglasitev ničnosti člena 1(2) izpodbijanega sklepa)***

- 217 Tožeče stranke s četrtim tožbenim razlogom trdijo, da je Komisija vsekakor in tudi ob predpostavki, da je neobdavčitev dohodkov od licenčnin dejansko zagotavljala selektivno prednost, storila očitno napako pri presoji in napačno uporabila pravo s tem, da je menila, da ta selektivna prednost obsega licenčnine, nastale z dejavnostmi in pravicami intelektualne lastnine, ki so v Gibraltarju, saj ti dohodki niso spadali na ozemeljsko področje uporabe ITA 2010.
- 218 Po mnenju tožečih strank dohodki, ki jih je gibraltarska družba imela od dejavnosti, ki so se opravljale zunaj tega ozemlja, tudi kadar je šlo za dohodke od licenčnin, niso bili obdavčljivi v Gibraltarju. Navajajo, da v njihovem položaju, v katerem nobena od pravic intelektualne lastnine ni nastala v Gibraltarju, v katerem te pravice niso v Gibraltarju, v katerem pridobitelji licence niso v Gibraltarju in v katerem se dohodki od licenčnin ne izplačujejo v Gibraltarju, ti

dohodki niti niso ustvarjeni v Gibraltarju niti ne izhajajo iz Gibraltarja. Tako tožeče stranke trdijo, da v obravnavanem primeru kljub davčni preglednosti delež družbe MJN GibCo v dohodkih družbe MJT CV ni bil obdavčljiv, ker ti dohodki niso bili ustvarjeni v Gibraltarju ali niso izhajali od tam.

- 219 Komisija izpodbija te trditve.
- 220 Ker Komisija, kot je bilo ugotovljeno v točkah od 141 do 162 zgoraj, ni storila napake s tem, da je ugotovila, da se dohodki od licenčnin, ki jih prejmejo družbe v Gibraltarju, štejejo za dohodke, ki so ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam, je treba zavrniti trditve tožečih strank, v skladu s katerimi dohodki od licenčnin, povezani z dejavnostmi in pravicami intelektualne lastnine, ki niso bile v Gibraltarju, niso spadali na ozemeljsko področje uporabe ITA 2010 in v skladu s katerimi je Komisija storila napako s tem, da je menila, da selektivna prednost, zagotovljena z neobdavčitvijo dohodkov od licenčnin, obsega zgoraj omenjene licenčnine.
- 221 Poleg tega, če tožeče stranke trdijo, da v primeru družbe MJN GibCo dohodki od licenčnin niso bili ustvarjeni v Gibraltarju ali niso izhajali od tam, taka trditev ne more omajati niti analize Komisije, v skladu s katero neobdavčitev dohodkov od licenčnin pomeni shemo pomoči, niti zakonitosti člena 1(2) izpodbijanega sklepa in jo je treba zavrniti kot brezpredmetno. Tudi če bi bila ta trditev utemeljena, bi bilo namreč z njo mogoče prerekati kvečjemu to, da je bila družba MJN GibCo upravičenka do pomoči. V členu 1(2) izpodbijanega sklepa je namreč zgolj ugotovljeno, da neobdavčitev dohodkov od licenčnin pomeni shemo pomoči, pri čemer potencialni upravičenci te sheme niso opredeljeni. Kot poleg tega izhaja iz sodne prakse, navedene v točki 187 zgoraj, Komisija v odločbi, ki se nanaša na shemo pomoči, ni dolžna opraviti analize pomoči, ki je bila na podlagi te sheme dodeljena v vsakem posameznem primeru.
- 222 Glede na navedeno je treba četrti tožbeni razlog za razglasitev ničnosti člena 1(2) izpodbijanega sklepa zavrniti.

***3. Tožbeni razlog v zvezi z očitnimi napakami pri presoji in kršitvijo člena 1(c) Uredbe št. 659/1999 (peti tožbeni razlog za razglasitev ničnosti člena 1(2) izpodbijanega sklepa)***

- 223 Tožeče stranke s petim tožbenim razlogom za razglasitev ničnosti člena 1(2) izpodbijanega sklepa izpodbijajo ugotovitev, ki izhaja iz oddelka 7.2 izpodbijanega sklepa in v skladu s katero je neobdavčitev dohodkov od licenčnin pomenila novo pomoč v smislu člena 1(c) Uredbe št. 659/1999.
- 224 Na eni strani tožeče stranke trdijo, da izpodbijani sklep ne vsebuje analize opredelitve ukrepa, ki ga je pomenila neobdavčitev dohodkov od licenčnin, kot nove pomoči. Navajajo, da če je Komisija v sklepu o začetku postopka dejansko trdila, da so bili dohodki od licenčnin s področja uporabe obdavčitve dohodkov prvič izključeni v ITA 2010, izpodbijani sklep ni vseboval take ugotovitve.
- 225 Na drugi strani tožeče stranke trdijo, da tudi če bi neobdavčitev dohodkov od licenčnin pomenila državno pomoč v smislu člena 107(1) PDEU, bi jo bilo treba šteti za obstoječo pomoč, ker pasivni dohodki od licenčnin v Gibraltarju v okviru ITA 1952, ki je veljal pred sprejetjem ITA 2010, niso bili obdavčeni, tako da se je to pravilo 1. januarja 1973, ko je Združeno kraljestvo postalo država članica, že uporabljalo. Natančneje, tožeče stranke trdijo, da čeprav je bila v členu 6(1) ITA 1952 med šestimi kategorijami obdavčljivih dohodkov navedena kategorija „Najemnine, licenčnine,

premije in drug dobiček, ki izhaja iz premoženja“, se je ta kategorija v resnici nanašala le na lastninske pravice na nepremičnem premoženju. Izraz „licenčnine“ naj bi zadeval le licenčnine, ki so izhajale iz rudarstva.

226 Komisija izpodbija te trditve.

227 Tožeče stranke navajajo dva očitka, ki se v bistvu nanašata na, prvič, neobstoj obrazložitve v nasprotju s členom 296 PDEU, ker Komisija v izpodbijanem sklepu ni pojasnila, kako je neobdavčitev dohodkov od licenčnin pomenila novo pomoč, in drugič, kršitev člena 1(c) Uredbe št. 659/1999, ker je Komisija napačno menila, da ta ukrep pomeni obstoječo pomoč.

228 V skladu z ustaljeno sodno prakso je obveznost obrazložitve iz člena 296 PDEU bistvena postopkovna zahteva, ki jo je treba razlikovati od vprašanja utemeljenosti obrazložitve, ki je del vsebinske zakonitosti spornega akta (glej sodbi z dne 29. septembra 2011, Elf Aquitaine/Komisija, C-521/09 P, EU:C:2011:620, točka 146 in navedena sodna praksa, in z dne 14. maja 2014, Donau Chemie/Komisija, T-406/09, EU:T:2014:254, točka 28 in navedena sodna praksa). Zato je treba najprej obravnavati očitek, ki se v bistvu nanaša na kršitev obveznosti obrazložitve iz člena 296 PDEU, nato pa še očitek, ki se nanaša na kršitev člena 1(c) Uredbe št. 659/1999.

***a) Prvi očitek, ki se nanaša na neobstoj obrazložitve v smislu člena 296 PDEU***

229 V skladu s členom 296, drugi odstavek, PDEU se pravni akti obrazložijo. Kot izhaja iz ustaljene sodne prakse, mora biti obrazložitev, ki se zahteva, prilagojena naravi zadevnega akta ter mora jasno in nedvoumno izražati razlogovanje institucije, ki je akt izdala, tako da se lahko zadevne osebe seznanijo z utemeljitvijo sprejetega ukrepa in lahko pristojno sodišče izvede nadzor. Natančneje, glede posamičnih odločb je tako namen obveznosti obrazložitve poleg omogočanja sodnega nadzora zagotavljati zadevnim osebam zadostne informacije, na podlagi katerih lahko ugotovijo, ali odločba morda vsebuje napako, ki omogoča njeno izpodbijanje (glej sodbo z dne 29. septembra 2011, Elf Aquitaine/Komisija, C-521/09 P, EU:C:2011:620, točke od 146 do 148 in navedena sodna praksa; sodbi z dne 11. julija 2013, Ziegler/Komisija, C-439/11 P, EU:C:2013:513, točki 114 in 115, in z dne 13. decembra 2016, Printeos in drugi/Komisija, T-95/15, EU:T:2016:722, točka 44).

230 Ne zahteva se, da se v obrazložitvi podrobno navedejo vse upoštevne dejanske in pravne okoliščine, ker je treba vprašanje, ali obrazložitev akta ustreza zahtevam iz člena 296 PDEU, presojati ne le glede na njegovo besedilo, ampak tudi glede na njegov okvir in vsa pravna pravila, ki urejajo zadevno področje (sodbe z dne 29. septembra 2011, Elf Aquitaine/Komisija, C-521/09 P, EU:C:2011:620, točka 150; z dne 11. julija 2013, Ziegler/Komisija, C-439/11 P, EU:C:2013:513, točka 116, in z dne 13. decembra 2016, Printeos in drugi/Komisija, T-95/15, EU:T:2016:722, točka 45).

231 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da čeprav je Komisija menila, da neobdavčitev dohodkov od licenčnin pomeni nezakonito pomoč (točki 216 in 217 obrazložitve izpodbijanega sklepa), izpodbijani sklep ne vsebuje nobenega elementa, niti v oddelku z naslovom „Ukrep kot nova pomoč“ (točke od 118 do 121 obrazložitve izpodbijanega sklepa), ki bi pojasnjeval, zakaj je navedeni ukrep pomenil novo pomoč. Elementi v tem oddelku se namreč nanašajo samo na shemo pomoči, povezano z neobdavčitvijo dohodkov od pasivnih obresti.

- 232 Vendar kot je razvidno iz točke 230 zgoraj, je treba spoštovanje obveznosti obrazložitve preizkusiti glede na vsebino akta, pa tudi glede na njegov okvir in pravna pravila, ki se uporabljajo. Poleg tega v okviru postopka nadzora državnih pomoči končna odločba, sprejeta ob koncu formalnega postopka preiskave, pomeni akt, katerega priprava poteka v več fazah. Tako je Splošno sodišče že odločilo, da sklep o začetku formalnega postopka spada v okvir sklepa, s katerim se formalni postopek konča, in da je prvonavedeni sklep mogoče upoštevati v okviru preučitve obrazložitve drugonavedenega (glej v tem smislu sodbo z dne 12. julija 2018, Avstrija/Komisija, T-356/15, EU:T:2018:439, točka 535).
- 233 Iz točk 217 in 221 obrazložitve izpodbijanega sklepa pa je na eni strani razvidno, da je šlo pri neobdavčitvi dohodkov od licenčnin za nezakonito pomoč, ki mora biti vrnjena, tako da je Komisija v izpodbijanem sklepu nujno menila, da je ta ukrep nova pomoč. Kot izhaja iz člena 108(1) in (3) PDEU ter člena 1(f) Uredbe št. 659/1999, je namreč mogoče samo novo pomoč, ki se izvaja brez odobritve Komisije, opredeliti kot nezakonito pomoč. Obstoječe sheme pomoči pa so predmet nenehnega pregledovanja, v okviru katerega Komisija predlaga ustrezne ukrepe, ki jih zahteva postopni razvoj ali delovanje notranjega trga.
- 234 Na drugi strani je iz točk 45, 66 in 67 obrazložitve sklepa o začetku postopka razvidno, da je Komisija neobdavčitev dohodkov od licenčnin opredelila kot novo pomoč zato, ker so bili dohodki od licenčnin na podlagi ITA 1952 v Gibraltarju obdavčeni, in to do začetka veljavnosti ITA 2010.
- 235 Ker je torej ugotovitev v izpodbijanem sklepu, v skladu s katero je bil zadevni ukrep nezakonita pomoč, v skladu z analizo v sklepu o začetku postopka ter ker ta sklep in izpodbijani sklep nista vsebovala elementov, na podlagi katerih bi bilo mogoče misliti, da je Komisija spremenila stališče glede te konkretne točke, je treba šteti, da je v obravnavanem primeru sklep o začetku postopka spadal v okvir, v katerem je bil sprejet izpodbijani sklep, in ga je bilo treba upoštevati za analizo obrazložitve zadnjenedenega sklepa v zvezi z opredelitvijo neobdavčitve dohodkov od licenčnin kot nove pomoči.
- 236 Poleg tega je treba poudariti, da tožeče stranke izpodbijajo analizo, v skladu s katero je bila neobdavčitev dohodkov od licenčnin nova pomoč, in zlasti to, da so bili ti dohodki obdavčeni z davkom od dohodkov na podlagi ITA 1952. To lepo kaže, da so bile zmožne poznati razloge, iz katerih je Komisija menila, da neobdavčitev dohodkov od licenčnin pomeni nezakonito novo pomoč.
- 237 Ob upoštevanju navedenega je treba očitek, ki se nanaša na neobstoj obrazložitve izpodbijanega sklepa, zavrnil.

***b) Drugi očitek, ki se nanaša na kršitev člena 1(c) Uredbe št. 659/1999***

- 238 V skladu s členom 1(c) Uredbe št. 659/1999 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 108 PDEU nova pomoč pomeni vsako pomoč, to je sheme pomoči ali individualno pomoč, ki ni obstoječa pomoč, vključno s spremembami obstoječe pomoči.
- 239 V skladu s členom 1(b)(i), (ii) in (v) Uredbe št. 659/1999 pa obstoječa pomoč pomeni odobreno pomoč, to je sheme pomoči in individualno pomoč, ki sta jo odobrila Komisija ali Svet Evropske unije, pomoč, ki je obstajala pred začetkom veljavnosti Pogodbe v zadevnih državah članicah, to je sheme pomoči in individualno pomoč, ki se je začela izvajati pred začetkom veljavnosti

Pogodbe in se še vedno uporablja, ter pomoč, za katero se šteje, da je obstoječa, ker je mogoče ugotoviti, da takrat, ko se je začela izvajati, ni bila pomoč, pozneje pa je postala pomoč zaradi razvoja skupnega trga in je zadevna država članica ni spremenila.

- 240 Tako se ukrepi, sprejeti po začetku veljavnosti Pogodbe v zadevni državi članici, katerih namen je dodelitev ali sprememba pomoči, štejejo za nove pomoči (glej sodbo z dne 20. maja 2010, *Todaro Nunziatina & C.*, C-138/09, EU:C:2010:291, točka 46 in navedena sodna praksa).
- 241 Pomoč se lahko opredeli kot nova ali kot sprememba obstoječe sheme na podlagi določb, s katerimi je predvidena, ter na podlagi njihovih pravil in omejitev (glej sodbo z dne 16. decembra 2010, *Nizozemska in NOS/Komisija*, T-231/06 in T-237/06, EU:T:2010:525, točka 180 in navedena sodna praksa).
- 242 V obravnavanem primeru se tožeče stranke omejujejo na izpodbijanje ugotovitve Komisije, v skladu s katero so bili dohodki od licenčnin na podlagi ITA 1952 obdavčeni in so bili izključeni s področja uporabe davka od dohodkov v Gibraltarju šele s sprejetjem ITA 2010.
- 243 V zvezi s tem pa je treba poudariti, kot je Komisija opozorila v sklepu o začetku postopka, da so bili v členu 6(1) ITA 1952, ki je bil razveljavljen z ITA 2010, med kategorijami dohodkov, obdavčljivih v Gibraltarju, izrecno navedeni dohodki od licenčnin (*royalties*). Taki dohodki so bili torej do začetka veljavnosti ITA 2010 1. januarja 2011 v Gibraltarju obdavčeni z davkom od dohodkov.
- 244 Trditve tožečih strank, da je izraz „licenčnina“ (*royalties*) iz člena 6(1)(e) ITA 1952 zajemal izključno dohodke od licenčnin, prejete v povezavi z nepremičninami, in označeval licenčnine, ki so izhajale iz rudarstva, ni mogoče sprejeti.
- 245 Prvič, analizi tožečih strank nasprotujejo informacije, ki so jih organi Združenega kraljestva predložili med upravnim postopkom. Ti organi so namreč večkrat in zlasti v pripombah z dne 14. septembra in 3. decembra 2012 izrecno trdili, da so bili „pred sprejetjem [ITA 2010 dohodki od licenčnin] obdavčeni in niso prinašali obsežnejših davčnih prihodkov“, zaradi česar so bili z zakonom iz leta 2010 izključeni iz obdavčitve. Iz sobesedila teh pripomb je razvidno, da so se organi Združenega kraljestva sklicevali na licenčnine v zvezi intelektualno lastnino, in ne na licenčnine, povezane z rudarstvom.
- 246 Poleg tega organi Združenega kraljestva in gibraltarski organi, kot trdi Komisija, niso izpodbijali njene analize ITA 1952, ki jo je vseboval sklep o začetku postopka. Kot pa izhaja iz točke 106 zgoraj, Komisija ob neobstoju informacij, ki bi lahko omajale razlago nacionalnega davčnega prava, podano v sklepu o začetku postopka, ni mogla na podlagi predvidevanj obravnavati vseh argumentov, ki bi morda lahko omajali to razlago, sicer temelječo neposredno na informacijah, ki so izvirale od zadevne države članice ter jih je bilo mogoče šteti za dovolj zanesljive in verodostojne.
- 247 Drugič, s trditvami v izvedenskem mnenju, priloženem repliki, ni mogoče ovreči ugotovitve, v skladu s katero so bili dohodki od licenčnin z davkom od dohodkov obdavčeni na podlagi člena 6(1)(e) ITA 1952. Čeprav je bil izraz „licenčnine“ v členu 6(1)(e) ITA 1952 umeščen med izraze „najemnine“ (*rents*), „premije“ (*premiums*) in „drug dobiček, ki izhaja iz premoženja“, namreč iz besedila tega člena ni bilo razvidno, da se vse te kategorije dohodkov navezujejo na nepremično premoženje. Izraz „premoženje“ (*property*) se je dejansko lahko nanašal tako na nepremično premoženje kot tudi na katero koli drugo obliko lastnine, vključno z intelektualno.



- 248 Poleg tega, ker izvedensko mnenje temelji na sodni praksi JCPC v zvezi z razlago prava, ki se je uporablja v nekdanjih kolonijah, za katere je značilno rudninsko bogastvo, je treba po zgledu Komisije navesti, da je protislovno tako sodno prakso po analogiji uporabiti za položaj Gibraltarja, katerega ozemlje nima takih značilnosti, da bi se sklepalo, da se izraz „licenčnina“ v smislu člena 6(1)(e) ITA 1952 nanaša samo na rudarske licenčnine.
- 249 Iz navedenega zato izhaja, da je Komisija pravilno menila, da je bila neobdavčitev dohodkov od licenčnin uvedena s sprejetjem ITA 2010. Komisija torej ni storila napake s tem, da je to neobdavčitev opredelila kot novo in nezakonito pomoč.
- 250 Zato je treba drugi očitke zavrnil in posledično zavrnil peti tožbeni razlog za razglasitev ničnosti člena 1(2) izpodbijanega sklepa.
- 251 Tožbo je treba torej zavrnil v delu, v katerem se predlaga razglasitev ničnosti člena 1(2) izpodbijanega sklepa, kar se tiče neobdavčitve dohodkov od licenčnin, in naloga za vračilo, povezanega s tem ukrepom.

**C. Drugi del tožbe, s katerim se predlaga razglasitev ničnosti člena 2 izpodbijanega sklepa, kar se tiče individualne državne pomoči, dodeljene družbi MJN GibCo, in naloga za vračilo, povezanega s tem ukrepom**

- 252 Z drugim delom tožbe se predlaga razglasitev ničnosti člena 2 izpodbijanega sklepa, s katerim je Komisija ugotovila, da individualne državne pomoči, dodeljene na podlagi petih vnaprejšnjih davčnih stališč petim gibraltarskim podjetjem z deležem v nizozemskih CV, ki prejemajo dohodke od licenčnin in pasivnih obresti, niso zakonite in niso združljive z notranjim trgov. VDS za MJN GibCo iz leta 2012 je eno od petih vnaprejšnjih davčnih stališč iz člena 2 izpodbijanega sklepa.
- 253 Kot izhaja iz točke 40 zgoraj, se z obravnavano tožbo želi doseči razglasitev ničnosti členov 2 in 5 izpodbijanega sklepa le v delu, v katerem se nanašata na položaj družbe MJN GibCo.
- 254 Tožeče stranke v utemeljitev predloga za razglasitev ničnosti člena 2 ter člena 5(1) in (2) izpodbijanega sklepa navajajo štiri tožbene razloge:
- prvi tožbeni razlog se nanaša na kršitev člena 108(2) PDEU in člena 6 Uredbe št. 659/1999, ker naj Komisija v sklepu o razširitvi formalnega postopka preiskave ne bi navedla dovolj informacij glede predmeta tega postopka (oddelek (a) drugega dela tožbe);
  - drugi in tretji tožbeni razlog se nanašata na kršitev člena 107(1) PDEU in očitne napake pri presoji v zvezi s pomenom in učinki VDS za MJN GibCo iz leta 2012 ter v zvezi z opredelitvijo tega davčnega stališča kot individualne pomoči (oddelka (b) in (c) drugega dela tožbe);
  - četrti tožbeni razlog se nanaša na zlorabo pooblastil, ker naj bi Komisija postopek nadzora državnih pomoči uporabila za to, da je ugovarjala uporabi CV v multinacionalnih skupinskih strukturah v povezavi s teritorialnim načelom obdavčitve (oddelek (d) četrtega dela tožbe).

## 1. Uvodne ugotovitve glede obsega člena 2 izpodbijanega sklepa

- 255 Člen 2 izpodbijanega sklepa določa, da „[p]osamezne državne pomoči, ki jih je gibraltarska vlada na podlagi [petih vnaprejšnjih] davčnih stališč [...] dodelila petim gibraltarskim podjetjem z deležem v nizozemskih [CV], ki prejemajo dohodke od licenčnin in pasivnih obresti, in ki jih je Združeno kraljestvo nezakonito začelo izvajati v nasprotju s členom 108(3) [PDEU], niso združljive z notranjim trgov v smislu člena 107(1) [PDEU]“. V zvezi s tem je treba spomniti, da je VDS za MJN GibCo iz leta 2012 eno od zadevnih petih vnaprejšnjih davčnih stališč.
- 256 Tožeče stranke s tožbo predlagajo razglasitev ničnosti izpodbijanega sklepa v delu, v katerem je odločeno, da VDS za MJN GibCo iz leta 2012 pomeni individualno pomoč, dodeljeno družbi MJN GibCo tako za obdobje do 31. decembra 2013 kot za obdobje po tem datumu. Zlasti iz odgovorov tožečih strank na pisna vprašanja Splošnega sodišča izhaja, da so menile, da člen 2 izpodbijanega sklepa določa, da jim je bila za obdobje do 31. decembra 2013 dodeljena individualna pomoč na podlagi sheme pomoči, opredeljene v členu 1(2) tega sklepa. Komisija pa je v odgovor na vprašanje Splošnega sodišča na obravnavi pojasnila, da se člen 2 izpodbijanega sklepa nanaša samo na obdobje po 31. decembru 2013.
- 257 Zato je treba preučiti, ali se člen 2 izpodbijanega sklepa nanaša samo na *ad hoc* individualno pomoč, dodeljeno na podlagi VDS za MJN GibCo iz leta 2012 za obdobje po 31. decembru 2013, ali pa je treba ta del izreka razlagati tako, da je v njem ugotovljeno tudi, da je bila družba MJN GibCo za obdobje do 31. decembra 2013 upravičena do individualne pomoči na podlagi sheme pomoči, ki je predmet člena 1(2) izpodbijanega sklepa.
- 258 Prvič, spomniti je treba, da v skladu s členom 1(e) Uredbe št. 659/1999 „individualna pomoč“ pomeni pomoč, ki ni dodeljena na podlagi sheme pomoči, in pomoč, ki jo je treba uradno prijaviti, dodeljeno na podlagi sheme pomoči.
- 259 Tako iz sodne prakse Sodišča izhaja, da sklepa Komisije, s katerim se ugotovi obstoj državne pomoči, ni mogoče razlagati tako, da se hkrati nanaša na shemo pomoči in na posamične odločbe, s katerimi se ta shema izvaja, in to kljub dejstvu, da se je Komisija v obrazložitvi in izreku tega sklepa izrekla o individualno dodeljenih pomočeh nekaterim poimensko navedenim upravičencem, pri čemer je navedla, da je treba te pomoči šteti za nezakonite in nezdružljive s trgov (glej v tem smislu sodbo z dne 4. marca 2021, Komisija/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, točke od 70 do 77).
- 260 V obravnavanem primeru je na eni strani iz točk 183 in 196 obrazložitve izpodbijanega sklepa razvidno, da je Komisija natančno opredelila, da neobdavčitev dohodkov od licenčnin, odobrena upravičencem VDS za MJN GibCo iz leta 2012, za obdobje do 31. decembra 2013 pomeni državno pomoč, dodeljeno na podlagi sheme pomoči, ki je bila preučena v oddelku 7 izpodbijanega sklepa. VDS za MJN GibCo iz leta 2012 se je namreč nanašalo na „shemo pomoči“ v smislu člena 1(d) Uredbe št. 659/1999, in ne na posamični ukrep, ker je neobdavčitev dohodkov od licenčnin že samo zaradi ne vključitve teh dohodkov v kategorije dohodkov, obdavčljive v Gibraltarju, ki so našteje v Prilogi 1 k ITA 2010, lahko koristila vsakemu od gibraltarskih podjetij, ki so prejemale take dohodke ter so bila opredeljena na splošen in abstrakten način, za nedoločen čas in v nedoločenem znesku, in to ne da bi bilo treba sprejeti nadaljnje izvedbene ukrepe in ne da bi bile te določbe povezane z izvedbo določenega projekta. Poleg tega je treba ugotoviti, da so bile davčne določbe, na podlagi katerih so bile družbe, ki so prejemale dohodke od licenčnin, lahko upravičene do neobdavčitve teh dohodkov, zajete v splošnem ukrepu, in sicer v ITA 2010 v različici, veljavni do 31. decembra 2013.

- 261 Na drugi strani, Komisija je v točki 183 obrazložitve izpodbijanega sklepa pojasnila, da je bila v zvezi z obdobjem do 30. junija 2013 oziroma do 31. decembra 2013 v delu petih vnaprejšnjih davčnih stališč, ki se je nanašal na oprostitve za pasivne obresti in licenčnine, zgolj potrjena uporaba davčnih določb, ki so se takrat uporabljale, to je, da taki dohodki v Gibraltarju niso obdavčeni. V zvezi s tem pa iz sodne prakse Sodišča izhaja, da posamični ukrepi, ki se omejujejo na izvajanje sheme pomoči, ki bi jo morala zadevna država članica kot tako prigrasiti Komisiji, pomenijo zgolj ukrepe za izvajanje splošne sheme, ki jih načeloma ni treba prigrasiti tej instituciji. Tak ukrep torej ne pomeni „individualne pomoči“ v smislu člena 1(e) Uredbe št. 659/1999.
- 262 Drugič, pomembno je opozoriti, da je treba v primeru sheme pomoči razlikovati med sprejetjem sheme na eni strani in dodelitvijo pomoči na podlagi navedene sheme na drugi strani (glej sodbo z dne 4. marca 2021, Komisija/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, točka 66 in navedena sodna praksa).
- 263 V posebnem primeru sheme pomoči se lahko Komisija namreč omeji na preučitev značilnosti sporne sheme, da v obrazložitvi sklepa presodi, ali zaradi podrobnih pravil, ki so predvidena s to shemo, ta daje prednost prejemnikom pomoči, dodeljenih v okviru navedene sheme, glede na njihove konkurente in daje ugodnosti podjetjem, ki sodelujejo v trgovini med državami članicami. Tako Komisija v sklepu, ki se nanaša na tako shemo, ni dolžna opraviti analize pomoči, ki je bila na podlagi te sheme dodeljena v vsakem posameznem primeru. Šele ob vračilu pomoči je treba preveriti posamezen položaj vsakega zadevnega podjetja (sodbe z dne 9. junija 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ in drugi/Komisija, C-71/09 P, C-73/09 P in C-76/09 P, EU:C:2011:368, točka 63; z dne 13. junija 2013, HGA in drugi/Komisija, od C-630/11 P do C-633/11 P, EU:C:2013:387, točka 114, in z dne 29. julija 2019, Azienda Napoletana Mobilità, C-659/17, EU:C:2019:633, točka 27).
- 264 Iz tega sledi, da je morala Komisija za ugotovitev obstoja prednosti v izpodbijanem sklepu preučiti izključno „shemo pomoči“ v smislu člena 1(d) Uredbe št. 659/1999, kot je ugotovljena v členu 1(2) izpodbijanega sklepa, in ne pomoči, dodeljenih na podlagi in ob samodejni uporabi te sheme. V tem okviru je bilo presojeno, da je brez vpliva dejstvo, da so v obrazložitvi in izreku izpodbijanega sklepa neposredno opredeljeni potencialni naslovniki izpodbijanega sklepa (glej v tem smislu sodbo z dne 4. marca 2021, Komisija/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, točke 70, 71, 74, 75 in 86).
- 265 Poleg tega je treba poudariti, da izpodbijani sklep ni vseboval podrobne analize položaja družbe MJN GibCo, da bi se preverilo, ali je ta dejansko koristila prednost na podlagi sheme pomoči iz člena 1(2) izpodbijanega sklepa, temveč se je v točkah 183 in 196 svoje obrazložitve zgolj skliceval na analizo sheme pomoči, ki je bila opravljena v njegovem oddelku 7.
- 266 Iz zgornjih preudarkov izhaja, da je Komisija v izpodbijanem sklepu ugotovila, da neobdavčitev dohodkov od licenčnin pomeni nezakonito in nezdružljivo shemo pomoči, zato njegovega člena 2 ni mogoče razlagati tako, da je v njem za obdobje do 31. decembra 2013 ugotovljeno, da je bila družbi MJN GibCo dodeljena individualna pomoč na podlagi te sheme, in to neodvisno od dejstva, da je bila v obrazložitvi izpodbijanega sklepa družba MJN GibCo opredeljena kot potencialna upravičenka zadevne sheme pomoči. Vprašanje opredelitve družbe MJN GibCo in tožečih strank kot dejanskih prejemnikov na podlagi sheme pomoči je namreč zadevalo le fazo vračila pomoči.

- 267 Torej je treba ugotoviti, da se je člen 2 izpodbijanega sklepa nanašal le na ukrepe pomoči, dodeljene za podlagi petih vnaprejšnjih davčnih stališč, in ne na pomoči, izvedene na podlagi sheme pomoči iz člena 1(2) izpodbijanega sklepa, ter da se je tako nanašal le na obdobje po 31. decembru 2013.
- 268 Zato je treba trditve, s katerimi tožeče stranke izpodbijajo člen 2 izpodbijanega sklepa v delu, v katerem naj bi se nanašal na individualne pomoči, ki naj bi bile na podlagi VDS za MJN GibCo iz leta 2012 dodeljene za obdobje do 31. decembra 2013, zavrniti kot brezpredmetne.

**2. Tožbeni razlog v zvezi s kršitvijo člena 108(2) PDEU in člena 6 Uredbe št. 659/1999 (prvi tožbeni razlog za razglasitev ničnosti člena 2 izpodbijanega sklepa)**

- 269 Tožeče stranke s prvim tožbenim razlogom za razglasitev ničnosti člena 2 izpodbijanega sklepa Komisiji očitajo, da v sklepu o razširitvi postopka ni izpolnila zahteve, ki izhaja iz člena 108(2) PDEU in člena 6 Uredbe št. 659/1999 ter v skladu s katero je treba navesti povzetek bistvenih dejanskih in pravnih vprašanj ter vključiti začasno oceno o značaju pomoči ukrepa, obravnavanega v tem sklepu, in izpostaviti dvome o njegovi združljivosti z notranjim trgov. Opozarjajo, da mora sklep o začetku ali razširitvi formalnega postopka preiskave zainteresiranim strankam omogočiti, da učinkovito sodelujejo v postopku in odgovorijo na predhodne ugotovitve Komisije. Zato naj bi morala Komisija zadostno opredeliti okvir svoje preiskave, da pravica zainteresiranih strank do predložitve pripomb ne bi postala vsebinsko izpraznjena, in naj ne bi mogla sprejeti končnega sklepa glede vprašanj, ki niso bila obravnavana v sklepu o začetku postopka. V obravnavanem primeru pa naj sklep o razširitvi postopka ne bi vseboval elementov, na podlagi katerih bi tožeče stranke lahko predvidele presojo, ki jo vsebuje izpodbijani sklep in v skladu s katero je VDS za MJN GibCo iz leta 2012 pomenil individualno državno pomoč za obdobje po 31. decembru 2013.
- 270 Prvič, tožeče stranke trdijo, da je razlogovanje Komisije v izpodbijanem sklepu glede petih vnaprejšnjih davčnih stališč, od katerih je bilo eno VDS za MJN GibCo iz leta 2012, slonelo na popolnoma drugačni osnovi od tiste, ki je bila določena v sklepu o razširitvi postopka. Navajajo, da je Komisija problematiko plačevanja dohodkov od licenčnin prek struktur, ki temeljijo na skupinah družb in ki vključujejo CV, in strukturo skupine MJN prvič obravnavala v izpodbijanem sklepu ter da na podlagi ničesar v besedilu sklepa o razširitvi postopka niso mogle predvideti, da bo Komisija obravnavala ta vprašanja. Edini pomislek v zvezi z obdavčitvijo dohodkov od licenčnin, ki ga je Komisija opredelila v sklepu o razširitvi postopka, naj bi bil ta, da so bila vnaprejšnja davčna stališča gibraltarskim družbam izdana, ne da bi davčni organi tega ozemlja preverili, kje je uporabnik pravic intelektualne lastnine. Ker pa naj bi bilo iz zahtevka tožečih strank za vnaprejšnje davčno stališče jasno razvidno, da je uporabnik pravic intelektualne lastnine zunaj Gibraltarja, se naj jim ne bi zdelo koristno Komisiji predložiti pripombe, čeprav je bilo VDS za MJN GibCo iz leta 2012 priloženo sklepu o razširitvi postopka.
- 271 Drugič, po navedbah tožečih strank iz sklepa o razširitvi postopka ni bilo jasno razvidno, da se preiskava Komisije nanaša ne samo na prakso izdajanja vnaprejšnjih davčnih stališč kot shemo pomoči, ampak tudi na vnaprejšnja davčna stališča, sprejeta posamično zunaj uporabe te sheme. Okoliščina, da je Komisija v sklepu o razširitvi postopka opredelila nekatere vidike prakse izdajanja vnaprejšnjih davčnih stališč, naj ji ne bi dajala pravice, da preuči vse vidike vseh 165 vnaprejšnjih davčnih stališč, da bi preverila njihovo skladnost z gibraltarskim davčnim pravom. Tožeče stranke dodajajo, da se je v besedilu sklepa o razširitvi postopka edini razlog, iz katerega bi Komisija lahko preučila vprašanje obdavčitve dohodkov od licenčnin v okviru struktur s CV, nanašal na vprašanje kraja sedeža uporabnikov pravic intelektualne lastnine.

- 272 Tretjič, tožeče stranke Komisiji očitajo, da ni navedla, da preiskavo razširja na individualne pomoči, ki so bile morda dodeljene po 31. decembru 2013. V zvezi s tem tožeče stranke poudarjajo, da je po tem datumu VDS za MJN GibCo iz leta 2012 prenehalo veljati, ker je bilo nadomeščeno z vnaprejšnjim davčnim stališčem iz leta 2014.
- 273 Četrtrič, tožeče stranke Komisiji očitajo, da je med sprejetjem sklepa o razširitvi postopka in sprejetjem izpodbijanega sklepa spremenila svojo analizo selektivnosti. V izpodbijanem sklepu naj bi Komisija upravičence petih vnaprejšnjih davčnih stališč primerjala ne samo z multinacionalnimi podjetji, ampak tudi z vsemi drugimi pravnimi osebami, ki so bile davčni zavezanci v Gibraltarju, vključno z družbami, ki so pripadale multinacionalnim skupinam, upravičenci drugih vnaprejšnjih davčnih stališč in domačimi družbami.
- 274 Tožeče stranke trdijo, da jim je bila zaradi teh pomanjkljivosti odvzeta možnost učinkovite predložitve pripomb med formalnim postopkom preiskave, zlasti glede obstoja vnaprejšnjega davčnega stališča iz leta 2014, s katerim naj bi bilo nadomeščeno davčno stališče iz leta 2012.
- 275 Komisija izpodbija te trditve.
- 276 V bistvu trdi, da je sklep o razširitvi postopka vseboval dovolj elementov glede predmeta postopka preiskave in da je bila v tem sklepu individualna pomoč, ki izhaja iz VDS za MJN GibCo iz leta 2012, zadostno opredeljena.
- 277 Prvič, Komisija navaja, da se je sklep o razširitvi postopka izrecno skliceval na VDS za MJN GibCo iz leta 2012, ki je vsebovalo opis strukture skupine in se je izrecno sklicevalo na družbe MJN US, MJ BV in Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific). Družba MJN GibCo in tožeče stranke naj bi bile torej nujno seznanjene s tem, da je ta institucija začela postopek preiskave v zvezi z VDS za MJN GibCo iz leta 2012 in da ta postopek zadeva druge subjekte skupine MJN razen družbe MJN GibCo. Poleg tega Komisija v zvezi z VDS za MJN GibCo iz leta 2014 poudarja, da ji ga organi Združenega kraljestva niso predložili in da vsekakor to davčno stališče ni nasprotovalo VDS za MJN GibCo iz leta 2012 ali prevladovalo nad njim, ker je bil v zadnjenavedenem stališču obravnavan davčni položaj drugega subjekta, to je družbe MJT CV. Komisija dodaja, da je bilo v revizijskem poročilu z dne 16. decembra 2015, ki ga je pripravil gibraltarski davčni urad po izvedbi izčrpane revizije VDS za MJN GibCo iz leta 2012, potrjeno, da se je to davčno stališče leta 2015 še vedno uporabljalo.
- 278 Drugič, Komisija meni, da je bil sklep o razširitvi postopka jasen in natančen glede narave in izvora morebitne pomoči, to sta široka diskrecijska pravica gibraltarskih davčnih organov in morebitna nepravilna uporaba davčnih določb od teh organov. Pojasnjuje, da sta bila obseg njenih dvomov in področje uporabe postopka preiskave jasno razvidna iz točke 52 obrazložitve sklepa o razširitvi postopka. Področje uporabe navedenega postopka naj ne bi bilo omejeno na primere, opredeljene v točkah 32 in 53 obrazložitve zadnjenavedenega sklepa. Kot pojasnjuje Komisija, tožeče stranke ob upoštevanju predmeta VDS za MJN GibCo iz leta 2012 ne bi smele imeti nobenih dvomov glede tega, da so se njeni pomisleki nanašali na dohodke od licenčnin, ki jih je družba MJN GibCo prejela zaradi svojega deleža v družbi MJT CV.
- 279 Tretjič, Komisija trdi, da nič v izpodbijanem sklepu ni nakazovalo, da je predmet formalnega postopka preiskave omejen na obdobje pred začetkom veljavnosti sprememb iz leta 2013.

- 280 Četrtrič, kot navaja, je bilo iz točke 68 obrazložitve sklepa o razširitvi postopka jasno razvidno, da se formalni postopek preiskave ne nanaša samo na morebitno shemo pomoči, ki bi izhajala iz ponavljajoče se prakse, ampak se nanaša tudi na 165 posamičnih primerov vnaprejšnjih davčnih stališč.
- 281 Petič, v odgovor na trditve, v skladu s katerimi je med sprejetjem sklepa o razširitvi postopka in sprejetjem izpodbijanega sklepa spremenila svojo presojo selektivnosti, Komisija trdi, da lahko med sklepom o razširitvi postopka in končnim sklepom svojo presojo svobodno spremeni.
- 282 Tožeče stranke s prvim tožbenim razlogom za razglasitev ničnosti člena 2 izpodbijanega sklepa v bistvu trdijo, da je Komisija kršila člen 108(2) PDEU in člen 6 Uredbe št. 659/1999 ter njihovo pravico do vključenosti v formalni postopek preiskave s tem, da je v izpodbijanem sklepu uporabila drugačno analizo VDS za MJN GibCo iz leta 2012 od tiste, ki jo je vseboval sklep o razširitvi postopka. Zato naj med formalnim postopkom preiskave ne bi mogle učinkovito predstaviti svojih pripomb.
- 283 V zvezi s tem je treba opozoriti, da mora Komisija, kadar se odloči za začetek formalnega postopka preiskave, v skladu s členom 108(2), prvi pododstavek, PDEU zainteresirane strani pozvati k predložitvi pripomb.
- 284 Kot izhaja iz sodne prakse, člen 108(2), prvi pododstavek, PDEU po eni strani Komisijo obvezuje, da poskrbi, da so vse morebiti zainteresirane strani obveščene in imajo možnost uveljavljati svoje trditve, po drugi strani pa ji omogoča, da se v celoti seznanijo z vsemi podatki o zadevi, preden sprejme odločitev (sodba z dne 25. junija 1998, *British Airways in drugi/Komisija*, T-371/94 in T-394/94, EU:T:1998:140, točka 58).
- 285 Člen 6(1) Uredbe št. 659/1999, naslovljen „Formalni postopek preiskave“, določa, da odločba o začetku formalnega postopka preiskave vsebuje povzetek bistvenih dejanskih in pravnih vprašanj, vključuje predhodno oceno Komisije o značaju pomoči predlaganega ukrepa, izpostavi dvome o njegovi združljivosti z notranjim trgom ter od zadevne države članice in drugih zainteresiranih strank zahteva, da pošljejo pripombe v predpisanem roku.
- 286 V tem okviru je treba opozoriti, da imajo zainteresirane strani glede na sodno prakso v bistvu vlogo vira informacij za Komisijo med upravnim postopkom na podlagi člena 108(2) PDEU. Lahko se sklepa, da imajo zainteresirane strani – ne da bi lahko uveljavljale pravico do obrambe, ki jo imajo osebe, zoper katere se vodi postopek – samo pravico do tega, da so vključene v upravni postopek, če je to primerno glede na okoliščine zadeve (sodbi z dne 25. junija 1998, *British Airways in drugi/Komisija*, T-371/94 in T-394/94, EU:T:1998:140, točki 59 in 60, in z dne 30. novembra 2009, *Francija in France Télécom/Komisija*, T-427/04 in T-17/05, EU:T:2009:474, točka 147). Zlasti se pravica do obveščanja zainteresiranih strani ne sme razširiti na splošno pravico do izjave o vseh morebitnih glavnih točkah, navedenih med formalnim postopkom preiskave (sodba z dne 30. novembra 2009, *Francija in France Télécom/Komisija*, T-427/04 in T-17/05, EU:T:2009:474, točka 149).
- 287 Če Komisija v obvestilu o začetku formalnega postopka preiskave ne more biti zavezana k predložitvi dokončne analize zadevne pomoči, pa je nujno, da zadostno opredeli okvir preiskave, da pravica zainteresiranih strani, da predložijo pripombe, ne bi izgubila pomena (glej sodbo z dne 12. julija 2018, *Avstrija/Komisija*, T-356/15, EU:T:2018:439, točka 703 in navedena sodna praksa).

- 288 Sklep o začetku formalnega postopka preiskave mora torej zainteresiranim strankam omogočiti učinkovito sodelovanje pri tem postopku, v katerem bodo imele možnost uveljavljati svoje trditve. Zato je dovolj, da so zainteresirane stranke seznanjene z razlogovanjem, na podlagi katerega je Komisija začasno sklenila, da bi zadevni ukrep lahko pomenil novo pomoč, ki ni združljiva s skupnim trgom (glej sodbo z dne 13. decembra 2018, Ryanair in Airport Marketing Services/Komisija, T-165/15, EU:T:2018:953, točka 82 in navedena sodna praksa).
- 289 Poleg tega je treba opozoriti, da morebitnega neskladja med sklepom o začetku formalnega postopka preiskave in končnim sklepom kot takega ni mogoče šteti za kršitev, ki vpliva na zakonitost zadnjenavedenega. Komisija bi bila obvezana ponovno obvestiti zainteresirane strani samo v primeru spremembe, ki bi vplivala na naravo zadevnih ukrepov (sodba z dne 12. julija 2018, Avstrija/Komisija, T-356/15, EU:T:2018:439, točka 727). Tako mora Komisija, kadar po sklepu o začetku formalnega postopka preiskave spremeni svojo obrazložitev o dejstvih ali pravni opredelitvi teh dejstev, ki so odločilna pri njeni presoji glede obstoja pomoči ali njene združljivosti z notranjim trgom, sklep o začetku tega postopka popraviti ali ga razširiti, da lahko zainteresirane stranke učinkovito predložijo svoje pripombe (glej v tem smislu sodbo z dne 30. aprila 2019, UPF/Komisija, T-747/17, EU:T:2019:271, točka 77).
- 290 V tem okviru je treba poudariti, da je obveznost, ki je naložena Komisiji v fazi sklepa o začetku postopka, da zainteresiranim strankam omogoči predložitev pripomb, bistvena postopkovna zahteva (glej v tem smislu sodbo z dne 11. decembra 2008, Komisija/Freistaat Sachsen, C-334/07, EU:C:2008:709, točka 55). Kršitev take postopkovne zahteve tako povzroči, da se akt, v zvezi s katerim je podana kršitev, razglasi za ničnega, neodvisno od vprašanja, ali je ta kršitev tistemu, ki se sklicuje nanjo, povzročila škodo in ali bi bil izid upravnega postopka lahko drugačen (glej v tem smislu sodbo z dne 22. februarja 2006, Le Levant 001 in drugi/Komisija, T-34/02, EU:T:2006:59, točke od 95 do 99).
- 291 Zato mora biti obveznost poprave ali razširitve formalnega postopka preiskave, da se zainteresiranim strankam omogoči predložitev pripomb, prav tako bistvena postopkovna zahteva, kadar je Komisija med sklepom o začetku postopka in končnim sklepom spremenila svoje razlogovanje ob opiranju na dejstva ali pravno opredelitev dejstev, ki so odločilna pri njeni presoji obstoja pomoči in vplivajo na samo naravo zadevnega ukrepa.
- 292 V takih okoliščinah je namreč sprememba stališča Komisije taka, da spremeni predmet in obseg formalnega postopka preiskave. Če pa bi bilo Komisiji omogočeno, da po sklepu o začetku formalnega postopka preiskave oziroma, kot v obravnavanem primeru, sklepu o razširitvi tega sklepa o začetku postopka spremeni predmet navedenega postopka in najbolj bistvene elemente, na podlagi katerih je menila, da preučevani ukrep morda pomeni ukrep pomoči, ne da bi sprejela sklep o popravku, bi bila zainteresiranim strankam odvzeta možnost izraziti pripombe glede spremenjenega predmeta formalnega postopka preiskave. S tem bi brez učinka ostala obveznost Komisije, da dovolj natančno opredeli okvir preiskave, da bi se zainteresiranim strankam omogočilo učinkovito sodelovanje pri tem postopku, ko bodo predstavile svoje pripombe, in da tako zadostno opredeli okvir preiskave. Kot je bilo pojasnjeno v točki 290 zgoraj, je ta obveznost bistvena postopkovna zahteva.
- 293 Te presoje ne omaje sodba z dne 11. marca 2020, Komisija/Gmina Miasto Gdynia in Port Lotniczy Gdynia Kosakowo (C-56/18 P, EU:C:2020:192, točke od 76 do 82), v kateri je Sodišče Splošnemu sodišču očitalo, da je – ker je ugotovilo, da je pravica zainteresiranih strank, da predložijo pripombe, bistvena postopkovna zahteva, ne da bi se dokazalo, da bi bil izid upravnega postopka lahko drugačen – napačno uporabilo pravo. Iz točk od 78 do 82 navedene sodbe namreč izhaja,

da je bila ugotovitev te napake utemeljena s posebnimi okoliščinami primera, in sicer s tem, da tudi če zainteresirane stranke niso bile pozvane k predložitvi pripomb glede vpliva spremembe pravne ureditve, ki je nastopila po sprejetju sklepa o začetku postopka, taka okoliščina ni imela narave bistvene postopkovne zahteve, ker z navedeno spremembo ni mogla biti spremenjena vsebina tega sklepa.

- 294 Kot poleg tega izhaja iz točke 85 sodbe z dne 11. marca 2020, Komisija/Gmina Miasto Gdynia in Port Lotniczy Gdynia Kosakowo (C-56/18 P, EU:C:2020:192), bistvene spremembe pravne podlage, na kateri temelji sklep Komisije, sicer načeloma lahko vplivajo na ta sklep, vendar to ni veljalo v navedeni zadevi, ker je zadevni sklep poleg tega temeljil na samostojni pravni podlagi, ki se ni spremenila in ki je zadostno utemeljevala navedeni sklep. Iz tega izhaja, da ni treba dvomiti o sodni praksi, navedeni v točki 290 zgoraj, v skladu s katero mora Komisija zainteresiranim strankam omogočiti predložitev pripomb, ko se odloči začeti formalni postopek preiskave, in v skladu s katero je ta obveznost bistvena postopkovna zahteva.
- 295 V obravnavanem primeru je treba za analizo obstoja kršitve člena 108(2) PDEU, člena 6 Uredbe št. 659/1999 in obveznosti Komisije, da zainteresiranim strankam omogoči učinkovito predložitev pripomb, preučiti, ali je analiza v sklepu o razširitvi postopka vsebovala odločilne elemente, na katere je Komisija oprla svojo presojo v izpodbijanem sklepu, v skladu s katero je VDS za MJN GibCo iz leta 2012 po 31. decembru 2013 pomenilo individualno državno pomoč, ki jo je dodelila gibraltarska vlada, in ali je torej omogočala, da se opredeli narava ukrepa, ki je predmet člena 2 izpodbijanega sklepa.
- 296 Zato je treba najprej preučiti odločilne elemente razlogovanja, na podlagi katerih je Komisija med drugim v členu 2 izpodbijanega sklepa menila, da so učinki, ki jih je imelo VDS za MJN GibCo iz leta 2012, po 31. decembru 2013 pomenili individualno državno pomoč.
- 297 Prvič, navesti je treba, da se je člen 2 izpodbijanega sklepa nanašal na „[p]osamezne državne pomoči, ki jih je gibraltarska vlada na podlagi [petih vnaprejšnjih] davčnih stališč [...] dodelila petim gibraltarskim podjetjem z deležem v nizozemskih [CV], ki prejemajo dohodke od licenčnin in pasivnih obresti“. Poleg tega je bilo v oddelku 12 z naslovom „Sklepna ugotovitev“ in, natančneje, v točki 246 obrazložitve tega sklepa pojasnjeno, da „davčna obravnava, ki jo je gibraltarska vlada dodelila na podlagi [petih vnaprejšnjih] davčnih stališč v korist petih gibraltarskih podjetij z deležem v nizozemskih [CV], ki prejemajo dohodke od licenčnin in pasivnih obresti“, pomeni individualne pomoči.
- 298 V tem okviru je pomembno poudariti, da je Komisija v točki 152 obrazložitve izpodbijanega sklepa navedla, da je pet vnaprejšnjih davčnih stališč, od katerih je bilo eno VDS za MJN GibCo iz leta 2012, „ostal[o v] veljav[i] in jih davčni organi niso preklicali niti zaradi sprememb ITA 2010 leta 2013, s katerimi so bil[i] dohodki od pasivnih] obresti in licenčnin[] vključen[i] na področje uporabe obdavčitve, niti na podlagi revizij iz leta 2015“.
- 299 Prav tako je Komisija v točkah 180, 182 in 184 obrazložitve izpodbijanega sklepa pojasnila, da čeprav je res, da je bila peterica vnaprejšnjih davčnih stališč, torej tudi VDS za MJN GibCo iz leta 2012, ob izdaji v skladu z veljavnimi davčnimi določbami, so bili od 1. julija 2013 oziroma 1. januarja 2014 dohodki od pasivnih obresti in licenčnin vključeni v kategorije dohodkov, obdavčljivih v Gibraltarju, ki so našteje v Prilogi 1 k ITA 2010. Tako je ugotovila, da so gibraltarski davčni organi podaljšali obstoj sheme neobdavčitve dohodkov od pasivnih obresti in licenčnin tako, da so upravičencem petih vnaprejšnjih davčnih stališč, med katerimi je bila družba MJN GibCo, omogočili korist od teh davčnih stališč tudi po začetku veljavnosti sprememb



ITA 2010 iz leta 2013. V zvezi s tem je pomembno poudariti, da je Komisija v opombi 92 in točki 152 obrazložitve izpodbijanega sklepa ugotovila, da je teh pet vnaprejšnjih davčnih stališč ostalo veljavnih vsaj do leta 2015, ko so gibraltarski davčni organi izvedli revizijo.

- 300 Iz teh elementov izhaja, da niti VDS za MJN GibCo iz leta 2012 niti njegovo sprejetje nista pomenila individualne državne pomoči, temveč je to pomoč pomenila davčna obravnava, ki so jo gibraltarski davčni organi odobrili družbi MJN GibCo „na podlagi“ tega vnaprejšnjega davčnega stališča, s katerim sta bila potrjena neobdavčitev dohodkov od licenčnin in, natančneje, nadaljnja uporaba tega davčnega stališča tudi po 31. decembru 2013, kar je Komisija potrdila na obravnavi v odgovor na vprašanje Splošnega sodišča.
- 301 Drugič, poudariti je treba, da je Komisija analizo petih vnaprejšnjih davčnih stališč in s tem analizo VDS za MJN GibCo iz leta 2012 osredotočila na strukturo, ki je bila opisana v zahtevkih za vnaprejšnja davčna stališča ter za katero je bil značilen obstoj nizozemske CV, ki je bila imetnica pravic intelektualne lastnine, in partnerskih družb s sedežem v Gibraltarju, ki so imele deleže v tej CV, ter na preglednost nizozemskih CV zaradi uporabe ITA 2010 (točke od 153 do 159 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Komisija je zlasti menila, da se na podlagi predložitve organov Združenega kraljestva zdi, da Gibraltar ob neobstoju specifičnih pravil v ITA 2010 uporablja načela *common law* in zato nizozemske CV šteje za pregledne subjekte, tako da je treba za ustrezen delež vsakega dohodka, ki ga prejmejo CV, šteti, da ga neposredno prejmejo gibraltarska podjetja z deležem v CV (točka 155 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Na podlagi tega je v točkah 161 in 162 obrazložitve izpodbijanega sklepa ugotovila, da bi morali biti deleži vsake od petih gibraltarskih družb, ki so bile upravičenke petih vnaprejšnjih davčnih stališč, med katerimi je družba MJN GibCo, v dobičku, ustvarjenem na ravni nizozemskih CV, vključeni v davčno osnovo teh petih podjetij in obdavčeni v Gibraltarju.
- 302 Iz navedenega izhaja, da je razlogovanje, na podlagi katerega je Komisija menila, da nadaljnja uporaba VDS za MJN GibCo iz leta 2012 pomeni individualno pomoč, temeljilo v bistvu na dejstvu, da se je to vnaprejšnje davčno stališče nanašalo na skupinsko strukturo, ki je vključevala nizozemsko CV, to je družbo MJT CV, in partnerja s sedežem v Gibraltarju, to je družbo MJN GibCo, ter na vprašanje, ali je družba MJT CV davčno pregleden subjekt, tako da bi bilo treba dohodke od licenčnin, ki jih je prejela, obdavčiti neposredno v zvezi z družbo MJN GibCo, kot če bi te dohodke neposredno prejela zadnjenavedena. Ugotovitev obstoja selektivne prednosti je namreč temeljila na ugotovitvi, da bi na podlagi gibraltarske davčne zakonodaje v različici, veljavni od 1. januarja 2014, partnerske družbe običajno morale plačevati davek od dohodkov pravnih oseb v Gibraltarju v obsegu svojega deleža v dobičku nizozemske CV.
- 303 Ti različni elementi so bili torej odločilni za presojo Komisije, na kateri temelji člen 2 izpodbijanega sklepa, v skladu s katerim je po 31. decembru 2013 nadaljnja uporaba VDS za MJN GibCo iz leta 2012 imela naravo individualne državne pomoči, ki jo je dodelila gibraltarska vlada.
- 304 Glede na zgornje presoje je treba preučiti, ali je sklep o razširitvi postopka vseboval dovolj informacij glede narave individualne državne pomoči, ki je bila dodeljena družbi MJN GibCo po 31. decembru 2013 z VDS za MJN GibCo iz leta 2012 in ki je predmet člena 2 izpodbijanega sklepa, da je Komisija lahko sprejela ta sklep brez kršenja pravice zainteresiranih strank do učinkovite predložitve pripomb v skladu s členom 108(2) PDEU in členom 6 Uredbe št. 659/1999.

- 305 Res je, da je Komisija, kot sama trdi, v sklepu o razširitvi postopka opredelila, da bi VDS za MJN GibCo iz leta 2012 lahko morda pomenilo individualno pomoč. Prav tako Komisija v nasprotju s tem, kar trdijo tožeče stranke, formalnega postopka preiskave ni omejila na analizo prakse izdajanja vnaprejšnjih davčnih stališč kot morebitne sheme pomoči.
- 306 Iz točk 62 in 69 sklepa o razširitvi postopka in iz dela „Sklepne ugotovitve“ tega sklepa je namreč jasno razvidno, da se razširitev formalnega postopka preiskave ni nanašala samo na prakso izdajanja vnaprejšnjih davčnih stališč, ampak tudi na 165 vnaprejšnjih davčnih stališč, sprejetih posamično, od katerih je vsako lahko morda pomenilo individualno pomoč. Ker je bilo VDS za MJN GibCo iz leta 2012 na seznamu 165 vnaprejšnjih davčnih stališč, priloženem sklepu o razširitvi postopka, je bilo del predmeta formalnega postopka preiskave kot morebitna individualna pomoč.
- 307 Vendar je treba ugotoviti, da so se elementi, ki jih je Komisija upoštevala v izpodbijanem sklepu, da je zaključila, da je bila na podlagi VDS za MJN GibCo iz leta 2012 dodeljena individualna pomoč, kot so bili ti elementi opredeljeni v točkah od 297 do 303 zgoraj, razlikovali od začasne ocene učinkov VDS za MJN GibCo iz leta 2012 po 31. decembru 2013, ki jo je vseboval sklep o razširitvi postopka.
- 308 Prvič, analiza v sklepu o razširitvi postopka je bila osredotočena pretežno na sprejetje vnaprejšnjih davčnih stališč in na nepreverjanje tega, ali so bili pogoji, opisani v zahtevkih za vnaprejšnja davčna stališča, dejansko izpolnjeni.
- 309 V točkah 31, 32 in 53 obrazložitve sklepa o razširitvi postopka je Komisija v zvezi s 165 vnaprejšnjimi davčnimi stališči, ki so bila obravnavana v postopku predhodne preučitve in med katerimi je bilo VDS za MJN GibCo iz leta 2012, namreč pojasnila, da bi več zahtevkov za vnaprejšnja davčna stališča pri gibraltarskih davčnih organih moralo vzbuditi dvome glede vprašanja, ali so dejavnosti resnično oproščene plačila davka, ker ne potekajo v Gibraltarju ali ne izhajajo od tam. Komisija je svojo predhodno analizo vnaprejšnjih davčnih stališč torej oprla na to, da gibraltarski davčni organi pri izvajanju svojih diskrecijskih pooblastil na splošno niso opravljali prave preučitve davčnih obveznosti podjetij.
- 310 Taka ugotovitev je bila ponovljena v točki 62 obrazložitve sklepa o razširitvi postopka, v kateri je Komisija ugotovila, da je državna pomoč morda podana v „vseh 165 vnaprejšnjih davčnih stališčih“, ker „nobeno od njih ne temelji na dovolj informacijah za zagotovitev, da je stopnja obdavčitve zadevnih dejavnosti skladna z davkom, ki ga plačujejo druga podjetja v podobnem položaju, in z davčnimi določbami, ki se uporabljajo“.
- 311 Drugič, čeprav je Komisija v sklepu o razširitvi postopka trdila, da preučena vnaprejšnja davčna stališča segajo dlje od neobdavčitve pasivnih dohodkov, kot je ta izhajala iz različice ITA 2010, ki se je uporabljala ob njihovem sprejetju, so se edini pomisleki, ki jih je Komisija opredelila glede vnaprejšnjih stališč v zvezi z dohodki od licenčnin, kot je VDS za MJN GibCo iz leta 2012, nanašali na to, da je bilo 22 vnaprejšnjih davčnih stališč izdanih gibraltarskim družbam, ki so prejemale licenčnine od družb, ki so uporabljale pravice intelektualne lastnine in niso bile v Gibraltarju, ne da bi se preverilo, kje je uporabnik intelektualne lastnine. Komisija je menila, da „oprostitev“ dohodkov od licenčnin, ne da bi se izvedlo tako preverjanje, vodi do tega, da ti dohodki niso obdavčeni nikjer.

- 312 Kot je Komisija potrdila na obravnavi v odgovor na vprašanje Splošnega sodišča, sklep o razširitvi postopka ni vseboval drugih pripomb glede vnaprejšnjih davčnih stališč v zvezi z neobdavčitvijo dohodkov od licenčnin.
- 313 Tretjič, ugotoviti je treba, da čeprav je bil sklep o razširitvi postopka sprejet 1. novembra 2014, to je po tem, ko so 1. januarja istega leta začele veljati spremembe ITA 2010 iz leta 2013, in se je izrecno skliceval na te spremembe (glej zlasti točko 32 obrazložitve tega sklepa), iz njega ni razvidno, da bi se analiza Komisije nanašala na nadaljnjo uporabo vnaprejšnjih davčnih stališč, s katerimi je bila potrjena neobdavčitev dohodkov od licenčnin po začetku veljavnosti sprememb ITA 2010 iz leta 2013. Poleg tega na podlagi nobenega elementa sklepa o razširitvi postopka ni bilo mogoče razumeti, da so bili po mnenju Komisije učinki, ki jih je imelo VDS za MJN GibCo iz leta 2012, po 31. decembrom 2013 ohranjeni.
- 314 Četrtrič, sklep o razširitvi postopka ni vseboval nobenega elementa v zvezi s pravili o davčni preglednosti, v zvezi z dejanskim položajem upravičencev petih vnaprejšnjih davčnih stališč in, natančneje, VDS za MJN GibCo iz leta 2012 ali v zvezi z uporabo skupinskih struktur, ki vključujejo nizozemske CV.
- 315 Predhodna analiza v sklepu o razširitvi postopka se je torej v vseh pogledih razlikovala od razlogovanja, ki ga je Komisija uporabila v izpodbijanem sklepu. Prvič, to razlogovanje se je nanašalo na napačno uporabo ITA 2010 v različici, veljavni po 31. decembru 2013, in ne na dejstvo, da za obdobje do 31. decembra 2013 dohodki od licenčnin niso bili obdavčeni v nobeni davčni jurisdikciji. Drugič, napačna uporaba ITA 2010 gibraltarskih organov, kot je bila ugotovljena v izpodbijanem sklepu, se je navezovala na vprašanje, ali so dohodki od licenčnin, ki so bili zdaj vključeni v kategorije dohodkov, obdavčljivih v Gibraltarju, ki so našteje v Prilogi 1 k ITA 2010, ustvarjeni v Gibraltarju ali izhajajo od tam zaradi davčne preglednosti družbe, ki jih je prejela zunaj tega ozemlja, in ne na ugotavljanje, kje je uporabnik intelektualne lastnine.
- 316 Iz zgornjih preudarkov izhaja, da presoje, dejanske ali pravne, v sklepu o razširitvi postopka niso zadostovale, da bi bilo mogoče razumeti, da se formalni postopek preiskave ni nanašal samo na izdajo vnaprejšnjih davčnih stališč, ampak tudi na ohranitev učinkov nekaterih od teh davčnih stališč, med drugim VDS za MJN GibCo iz leta 2012, po spremembi ITA 2010 iz leta 2013, kljub vključitvi licenčnin v kategorije dohodkov, obdavčljivih v Gibraltarju, ki so našteje v Prilogi 1 k ITA 2010, pa tudi na skladnost navedenih davčnih stališč s tem zakonom v različici, veljavni 1. januarja 2014. Zadnjenavedeni elementi pa so bili odločilni za opredelitev ukrepa, ki je bil predmet preiskave Komisije, in za ugotovitev v členu 2 izpodbijanega sklepa, da je bila družbi MJN GibCo na podlagi VDS za MJN GibCo iz leta 2012 po 31. decembru 2013 dodeljena individualna državna pomoč.
- 317 Te ugotovitve ni mogoče ovreči z nobeno od trditev Komisije.
- 318 Prvič, dejstvo, da je bilo v sklepu o razširitvi postopka opredeljeno, da VDS za MJN GibCo iz leta 2012 lahko morda pomeni individualno pomoč, in okoliščina, da je bilo v točkah 32 in 53 obrazložitve tega sklepa navedeno, da so različne kategorije vnaprejšnjih davčnih stališč analizirane za ponazoritev oziroma kot „primeri“ ravnanja, očitnega gibraltarskim davčnim organom, nista zadostovala, da bi se štelo, da je Komisija izpolnila obveznost na podlagi člena 6 Uredbe št. 659/1999, to je zainteresiranim strankam omogočiti učinkovito predložitev pripomb. Kot je razvidno iz sodne prakse, navedene v točkah od 287 do 290 zgoraj, je morala Komisija namreč dovolj natančno opredeliti okvir preiskave, tožeče stranke pa niso bile dolžne kot

zainteresirane stranke predvideti vseh razlogov, iz katerih bi Komisija morda lahko menila, da iz ohranitve učinkov, ki jih ima VDS za MJN GibCo iz leta 2012, po 31. decembru 2013 izvira individualna državna pomoč.

- 319 Drugič, v delu, v katerem Komisija trdi, da je bilo iz sklepa o razširitvi postopka jasno razvidno, da se je predmet njene preiskave nanašal na široko diskrecijsko pravico, ki so jo imeli gibraltarski organi glede ohlapne in morda napačne uporabe ITA 2010, je dovolj poudariti, da na podlagi teh elementov ni bilo mogoče razumeti, da se je formalni postopek preiskave nanašal na ohranitev učinkov nekaterih vnaprejšnjih davčnih stališč, med drugim VDS za MJN GibCo iz leta 2012, po začetku veljavnosti spremembe ITA 2010 iz leta 2013, in na posledice, ki jih je bilo treba izpeljati iz davčne preglednosti nizozemskih CV, kot je družba MJT CV.
- 320 Tretjič, okoliščina, ki jo navaja Komisija, da je zahtevek skupine MJN za vnaprejšnje davčno stališče, ki je bil omenjen v prilogi k sklepu o razširitvi postopka, vseboval opis strukture skupine MJN in se skliceval na družbo MJT CV, ni zadostovala, da bi se štelo, da so bili predmet formalnega postopka preiskave prav to vprašanje in posledice, ki jih je bilo treba izpeljati iz davčne preglednosti nizozemskih CV. Nič v besedilu sklepa o razširitvi postopka namreč ni kazalo, da bo Komisija v formalnem postopku preiskave preučila to vprašanje. Kot je bilo pojasnjeno v točki 318 zgoraj, tožeče stranke niso bile dolžne kot zainteresirane stranke predvideti vseh razlogov, iz katerih bi Komisija lahko menila, da iz ohranitve učinkov, ki jih ima VDS za MJN GibCo iz leta 2012, po 31. decembru 2013 izvira individualna državna pomoč.
- 321 Iz vseh zgornjih preudarkov izhaja, da so neskladja med analizo v sklepu o razširitvi postopka in izpodbijanem sklepom, ker se nanašajo na elemente presoje, odločilne za to, da so bili učinki, ki jih je imelo VDS za MJN GibCo iz leta 2012 po 31. decembru 2013, opredeljeni kot individualna državna pomoč, taka, da bi Komisija morala sprejeti sklep o popravku ali še drugi sklep o razširitvi postopka, da bi tožečim strankam omogočila učinkovito sodelovanje pri postopku (glej točki 287 in 289 zgoraj).
- 322 Poleg tega je treba navesti, da je Komisija v točkah od 212 do 215 obrazložitve izpodbijanega sklepa priznala, da opušča trditev o selektivnosti 165 vnaprejšnjih davčnih stališč, ki jo je podpirala v sklepu o razširitvi postopka. Zato neskladja med analizo v sklepu o razširitvi postopka in končnim sklepom pomenijo bistvene spremembe, ki lahko spremenijo vsebino tega končnega sklepa.
- 323 Kot pa izhaja iz točk od 287 do 290 zgoraj, obstoj neskladij med sklepom o razširitvi postopka in izpodbijanem sklepom, ki se nanašajo na elemente presoje, odločilne za to, da so bili učinki, ki jih je imelo VDS za MJN GibCo iz leta 2012 po 31. decembru 2013, opredeljeni kot individualna državna pomoč, zadostuje, da povzroči razglasitev ničnosti člena 2 izpodbijanega sklepa, kar se tiče VDS za MJN GibCo iz leta 2012, in naloga za vračilo, povezanega s tem ukrepom.
- 324 Zato je treba prvi tožbeni razlog za razglasitev ničnosti člena 2 izpodbijanega sklepa sprejeti v delu, v katerem se nanaša na individualno državno pomoč, dodeljeno družbi MJN GibCo in tožečim strankam na podlagi VDS za MJN GibCo iz leta 2012, ter razglasiti ta člen in člen 5(1) in (2) tega sklepa v delu, v katerem se nanašata na navedeno pomoč, za nična, ne da bi bilo treba preučiti preostale tožbene razloge, ki jih navajajo tožeče stranke.

#### **D. Tretji del tožbe, s katerim se predlaga razglasitev ničnosti člena 5 izpodbijanega sklepa**

- 325 Tožeče stranke v tretjem delu tožbe trdijo, da je Komisija napačno uporabila pravo s tem, da je ugotovila, da nizozemska CV, partnerske družbe in matična družba tvorijo eno samo gospodarsko enoto, in s tem, da je v členu 5(2) izpodbijanega sklepa odločila, da se lahko, če zadevno podjetje s sedežem v Gibraltarju, to je v obravnavanem primeru družba MJN GibCo, ne bi moglo vrniti pomoči, njeno vračilo terja od subjektov, ki tvorijo to gospodarsko enoto.
- 326 Komisiji očitajo, da si ni prizadevala dokazati niti izvajanja dejanskega nadzora družbe MJN US ali družbe Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) nad družbo MJN GibCo, kot naj bi bilo zahtevano s sodno prakso, niti tega, da sta imeli družbi MJN Global Holdings in MJ BV neposredno ali posredno korist od pomoči, ki je bila domnevno dodeljena družbi MJN GibCo.
- 327 Komisija izpodbija te trditve.
- 328 Ob upoštevanju, prvič, zavrnitve tožbe v delu, s katerim se predlaga razglasitev ničnosti člena 1(2) izpodbijanega sklepa in naloga za vračilo, povezanega s tem ukrepom, drugič, razglasitve ničnosti člena 5(1) in (2) izpodbijanega sklepa v delu, v katerem se nanaša na individualno pomoč, dodeljeno družbi MJN GibCo in tožečim strankam, in tretjič, dejstva, da se člen 5(2) izpodbijanega sklepa nanaša samo na vračilo pomoči iz člena 2 tega sklepa, ni več treba preučiti teh tožbenih razlogov, ki jih navajajo tožeče stranke za razglasitev ničnosti člena 5(2) navedenega sklepa v delu, v katerem se nanaša nanje.

#### **IV. Stroški**

- 329 V skladu s členom 134(3) Poslovnika vsaka stranka nosi svoje stroške, če vsaka s svojimi predlogi uspe samo deloma. Ker so tožeče stranke in Komisija uspele samo deloma, je treba odločiti, da vsaka stranka nosi svoje stroške.

Iz teh razlogov je

SPLOŠNO SODIŠČE (drugi razširjeni senat)

razsodilo:

- 1. Sklep Komisije (EU) 2019/700 z dne 19. decembra 2018 o državni pomoči SA.34914 (2013/C), ki jo je Združeno kraljestvo izvedlo v zvezi s sistemom davka od dohodkov pravnih oseb v Gibraltarju, se razglasi za ničnega v delu, v katerem je bilo v členu 2 ugotovljeno, da individualna pomoč, ki jo je vlada Gibraltarja dodelila na podlagi ohranitve vnaprejšnjega davčnega stališča, izdanega družbi MJN Holdings (Gibraltar) Ltd, po 31. decembru 2013 ni zakonita in ni združljiva z notranjim trgov, ter v delu, v katerem je bilo v členu 5(1) in (2) odrejeno vračilo te pomoči.**
- 2. V preostalem se tožba zavrne.**
- 3. Družbe Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd, MJN Global Holdings BV, Mead Johnson BV, Mead Johnson Nutrition Co. in Komisija nosijo vsaka svoje stroške.**

Tomljenović

Schalin

Škvařilová-Pelzl

Nõmm

Steinfatt

Razglašeno na javni obravnavi v Luxembourggu, 6. aprila 2022.

Podpisi

## Kazalo

I.	Dejansko stanje .....	2
A.	Sprejetje Income Tax Act 2010 in izdaja vnaprejšnjega davčnega stališča iz leta 2012 družbi MJN GibCo .....	2
B.	Upravni postopek pred Komisijo .....	3
C.	Izpodbijani sklep .....	3
1.	„Oprostitev“ dohodkov od pasivnih obresti in licenčnin (shema pomoči) .....	4
2.	Pet vnaprejšnjih davčnih stališč (individualne pomoči) .....	5
D.	Izrek izpodbijanega sklepa .....	6
II.	Postopek in predlogi strank .....	7
III.	Pravo .....	8
A.	Sestava tožbe .....	8
B.	Prvi del tožbe, s katerim se predlaga razglasitev ničnosti člena 1(2) izpodbijanega sklepa, kar se tiče neobdavčitve dohodkov od licenčnin, in naloga za vračilo, povezanega s tem ukrepom .....	9
1.	Tožbeni razlog v zvezi z očitno napako pri presoji, kršitvijo člena 5 PEU, neupoštevanjem načela davčne suverenosti in prekoračitvijo pooblastil (prvi tožbeni razlog za razglasitev ničnosti člena 1(2) izpodbijanega sklepa) .....	10
2.	Tožbeni razlogi v zvezi z očitnimi napakami pri presoji in kršitvijo člena 107(1) PDEU (drugi, tretji in četrti tožbeni razlog za razglasitev ničnosti člena 1(2) izpodbijanega sklepa) .....	13
a)	Uvodne ugotovitve .....	14
1)	Ukrep pomoči, ki je predmet člena 1(2) izpodbijanega sklepa .....	14
2)	Preučitev meril prednosti in selektivnosti .....	16
b)	Presoja Komisije v zvezi z referenčnim okvirom in običajnimi pravili obdavčitve v Gibraltarju .....	17
1)	Cilj ITA 2010 in ugotavljanje obdavčljivih dohodkov v okviru tega zakona .....	19
2)	Uporaba načela teritorialnosti za licenčnine .....	24
c)	Preučitev merila prednosti (drugi tožbeni razlog za razglasitev ničnosti člena 1(2) izpodbijanega sklepa) .....	28

1) Prvi očitek drugega tožbenega razloga, ki se nanaša na zamenjavo meril prednosti in selektivnosti . . . . .	28
2) Drugi očitek drugega tožbenega razloga, s katerim se izpodbija obstoj znižanja davka . . . . .	29
d) Preučitev selektivnosti (tretji tožbeni razlog za razglasitev ničnosti člena 1(2) izpodbijanega sklepa) . . . . .	32
e) Obseg selektivne prednosti (četrti tožbeni razlog za razglasitev ničnosti člena 1(2) izpodbijanega sklepa) . . . . .	36
3. Tožbeni razlog v zvezi z očitnimi napakami pri presoji in kršitvijo člena 1(c) Uredbe št. 659/1999 (peti tožbeni razlog za razglasitev ničnosti člena 1(2) izpodbijanega sklepa)	37
a) Prvi očitek, ki se nanaša na neobstoj obrazložitve v smislu člena 296 PDEU . . . . .	38
b) Drugi očitek, ki se nanaša na kršitev člena 1(c) Uredbe št. 659/1999 . . . . .	39
C. Drugi del tožbe, s katerim se predlaga razglasitev ničnosti člena 2 izpodbijanega sklepa, kar se tiče individualne državne pomoči, dodeljene družbi MJN GibCo, in naloga za vračilo, povezanega s tem ukrepom . . . . .	41
1. Uvodne ugotovitve glede obsega člena 2 izpodbijanega sklepa . . . . .	42
2. Tožbeni razlog v zvezi s kršitvijo člena 108(2) PDEU in člena 6 Uredbe št. 659/1999 (prvi tožbeni razlog za razglasitev ničnosti člena 2 izpodbijanega sklepa) . . . . .	44
D. Tretji del tožbe, s katerim se predlaga razglasitev ničnosti člena 5 izpodbijanega sklepa . . .	53
IV. Stroški . . . . .	53