Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK TRIBUNÁLU (druhého rozšířeného senátu)

6. dubna 2022 *

„Státní podpory – Režim podpor zavedený vládou Gibraltaru týkající se korporační daně – Osvobození příjmů z úroků a licenčních poplatků od daně – Daňová rozhodnutí ve prospěch nadnárodních podniků – Rozhodnutí Komise, kterým se státní podpory prohlašují za neslučitelné s vnitřním trhem – Povinnost uvést odůvodnění – Zjevně nesprávné posouzení – Selektivní výhoda – Právo předložit vyjádření“

Ve věci T-508/19,

Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd, se sídlem v Singapuru (Singapur),

MJN Global Holdings BV, se sídlem v Amsterodamu (Nizozemsko),

Mead Johnson BV, se sídlem v Nijmegenu (Nizozemsko),

Mead Johnson Nutrition Co., se sídlem v Chicagu, Illinois (USA),

zastoupené C. Quigleyem, barrister, M. Whitehousem a P. Halfordem, solicitors,

žalobkyně,

proti

Evropské komisi, zastoupená L. Flynnem, B. Stromskym a P. Němečkovou, jako zmocněnci,

žalované,

jejímž předmětem je návrh podaný na základě článku 263 SFEU a znějící na částečné zrušení rozhodnutí Komise (EU) 2019/700 ze dne 19. prosince 2018 o státní podpoře SA.34914 (2013/C), kterou poskytlo Spojené království s ohledem na režim daně z příjmů právnických osob na Gibraltaru (Úř. věst. 2019, L 119, s. 151),

TRIBUNÁL (druhý rozšířený senát),

ve složení V. Tomljenović (zpravodajka), předsedkyně, F. Schalin, P. Škvařilová-Pelzl, I. Nõmm a G. Steinfatt, soudci,

vedoucí soudní kanceláře: I. Pollalis, rada,

* Jednací jazyk: angličtina.

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 28. června 2021,

vydává tento

Rozsudek

I. Skutečnosti předcházející sporu

A. Přijetí Income Tax Act z roku 2010 a vydání rozhodnutí o dani společnosti MJN GibCo z roku 2012

1 Dne 1. ledna 2011 vstoupil v platnost Income Tax Act 2010 (zákon o dani z příjmu na Gibraltaru z roku 2010, dále jen „ITA 2010“), který zrušil Income Tax Act z roku 1952 (zákon o dani z příjmu na Gibraltaru z roku 1952, dále jen „ITA 1952“). ITA 2010 zavedl obecnou sazbu daně z příjmů právnických osob ve výši 10 %. Až do změny ITA 2010, která vstoupila v platnost dne 30. června 2013, pokud jde o příjmy z pasivních úroků, a poté 31. prosince téhož roku, pokud jde o příjmy z poplatků (dále jen „změna ITA 2010 z roku 2013“), nebyly tyto příjmy zahrnuty do kategorií příjmů podléhajících zdanění na Gibraltaru uvedených v příloze 1 ITA 2010.

2 Společnost MJN Holdings (Gibraltar) Ltd (dále jen „MJN GibCo“) byla až do svého zrušení dne 16. října 2018 společností se sídlem na Gibraltaru a patřila do mezinárodní skupiny Mead Johnson Nutrition (dále jen „skupina MJN“), která působí v oblasti výroby výživových výrobků pro kojence a pro děti. Předmětem činnosti společnosti MJN GibCo bylo držení podílu, jakožto komanditista, na kapitálu společnosti Mead Johnson Three CV (dále jen „MJT CV“), komanditní společnosti založené podle nizozemského práva (commanditaire vennootschap, dále jen „nizozemská CV“), se sídlem v Nizozemsku až do jejího zrušení dne 15. prosince 2017.

3 Společnost MJT CV byla držitelkou licencí k právům duševního vlastnictví (zejména patentů, ochranných známek a technických informací), ke kterým na základě zaplacení poplatků udělila společnosti Mead Johnson BV (dále jen „MJ BV“), společnosti založené podle nizozemského práva, podlicence.

4 Akcionáři společnosti MJT CV byly společnosti MJN GibCo (99,99 %) a MJN Asia Pacific Holding LLC (0,01 %), společnost s ručením omezeným podle amerického práva. Podíl společnosti MJN GibCo na kapitálu společnosti MJT CV jí zakládal nárok na 99,99 % jejího zisku.

5 Až do června 2017 byla mateřskou společností skupiny MJN společnost Mead Johnson Nutrition Co. (dále jen „MJN US“), společnost se sídlem v Delaware (USA). Společnost Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd, se sídlem v Singapuru (Singapur), jejímž předmětem činnosti je výroba a prodej kojeneckých výživových výrobků, byla mateřskou společností a stoprocentním vlastníkem společnosti MJN GibCo až do jejího zrušení.

6 Dne 11. září 2012 vydaly daňové orgány Gibraltaru v návaznosti na žádost podanou téhož dne advokáty společnosti MJN US, mateřskou společností skupiny MJN (dále jen „žádost o daňové rozhodnutí“), společnosti MJN GibCo daňové rozhodnutí potvrzující nezdanění, co se týče společnosti MJN GibCo, příjmů společnosti MJT CV z poplatků (dále jen „daňové rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012“).

7 V žádosti o daňové rozhodnutí bylo uvedeno, že MJT CV je z hlediska daňového práva Gibraltaru považována za komanditní společnost. Podle autorů žádosti o daňové rozhodnutí, jelikož je taková společnost transparentní, co se týče zdanění na Gibraltaru, musí být veškerý příjem z poplatku vybíraného společností MJT CV považován za přímo vybíraný společností MJN GibCo. Bylo však uvedeno, že podle nich jakýkoliv příjem z poplatků, který by mohl být získán, nespadá do kategorie zdanitelných příjmů podle ITA 2010 („heads of charge taxable under the ITA 2010“). Orgánům Gibraltaru byla tak předložena žádost o potvrzení tohoto výkladu ITA 2010 a skutečnosti, že jakýkoli příjem z poplatků získaný společností MJN GibCo z důvodu její účasti v MJT CV nebude zakládat daňovou povinnost.

8 Daňovým rozhodnutím MJN GibCo z roku 2012 odpověděl úřad pro daně z příjmu (Income Tax Office), že „na základě skutečností a okolností uvedených v [žádosti o daňové rozhodnutí] [bylo] jménem komisaře [úřadu pro daně z příjmu Gibraltaru] potvrzeno, že […] budoucí příjmy z poplatků získaných [společností MNJ GibCo] nebudou podléhat dani na základě ustanovení [ITA 2010]“.

B. Správní řízení před Evropskou komisí

9 Dne 1. června 2012 podalo Španělské království stížnost k Evropské komisi ve věci státní podpory, kterou údajně obdržely gibraltarské offshorové společnosti v rámci daňového režimu stanoveného ITA 2010.

10 Dne 16. října 2013 zahájila Komise formální vyšetřovací řízení (dále jen „rozhodnutí o zahájení řízení“), aby ověřila, zda nezdanění („osvobození od daně“ v textu uvedeného rozhodnutí) příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků podle ITA 2010 zvýhodňuje selektivně určité podniky v rozporu s pravidly Evropské unie v oblasti státní podpory.

11 Dne 1. října 2014 informovala Komise Spojené království o svém rozhodnutí rozšířit řízení podle čl. 108 odst. 2 SFEU tak, aby zahrnovalo i praxi v oblasti daňových rozhodnutí uplatňovanou na Gibraltaru, konkrétně přijetí 165 daňových rozhodnutí (dále jen „rozhodnutí o rozšíření řízení“).

C. Napadené rozhodnutí

12 Dne 19. prosince 2018 přijala Komise rozhodnutí (EU) 2019/700 ze dne 19. prosince 2018 o státní podpoře SA.34914 (2013/C), kterou poskytlo Spojené království s ohledem na režim daně z příjmů právnických osob na Gibraltaru (Úř. věst. 2019, L 119, s. 151, dále jen „napadené rozhodnutí“). Komise v podstatě konstatovala, že jednak „osvobození“ příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků uplatňované na Gibraltaru mezi roky 2011 a 2013 na základě ITA 2010 od daně představovalo režim státní podpory, která byla poskytnuta protiprávně a je neslučitelná s vnitřním trhem, a jednak že daňové zacházení přiznané vládou Gibraltaru na základě daňových rozhodnutí ve prospěch pěti společností se sídlem na Gibraltaru s podíly v nizozemských CV s ohledem na příjmy z pasivních úroků a licenčních poplatků (dále jen „pět daňových rozhodnutí“) představovalo individuální státní podpory, které jsou protiprávní neslučitelné s vnitřním trhem.

1. „Osvobození“ příjmů plynoucích z pasivních úroků a licenčních poplatků od daně (režim podpory)

13 V rozhodnutí o zahájení řízení Komise předběžně dospěla k závěru, že obě jak „osvobození“ příjmů z pasivních úroků od daně (dále jen „nezdanění příjmů z pasivních úroků“), tak „osvobození“ příjmů z licenčních poplatků od daně (dále jen „nezdanění příjmů z licenčních poplatků“) představují režim podpory. Za účelem zohlednění změny ITA 2010 z roku 2013, podle níž byly příjmy z licenčních poplatků a z pasivních úroků zahrnuty do kategorií příjmů podléhajících dani na Gibraltaru uvedených v příloze 1 ITA 2010, k čemuž došlo po vydání rozhodnutí o zahájení řízení, omezila Komise působnost napadeného rozhodnutí na příjmy z pasivních úroků a z licenčních poplatků, které byly obdrženy nebo mají být obdrženy od vstupu ITA 2010 v platnost (dne 1. ledna 2010) do 30. června 2013 (pro příjmy z pasivních úroků) a do 31. prosince 2013 (pro příjmy z licenčních poplatků).

14 Pokud jde o analýzu kritéria zvýhodnění, Komise v podstatě konstatovala, že se příjmy z pasivních úroků a z licenčních poplatků, které obdrží podnik na Gibraltaru, považují za příjmy vzniklé a mající původ na Gibraltaru, a tedy obvykle podléhají zdanění na Gibraltaru na základě zásady teritoriality. V důsledku toho dospěla k závěru, že toto „osvobození od daně“ zavádí snížení nákladů, jež by podniky využívající tohoto osvobození musely jinak nést (body 81 až 83 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

15 Co se týče analýzy selektivity, Komise měla na základě judikatury týkající se věcné selektivity daňových opatření nejprve za to, že referenčním rámcem, který je třeba zohlednit při přezkumu nezdanění příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků, je ITA 2010, jehož cílem je výběr daně z příjmů od daňových poplatníků s příjmy vzniklými nebo mající původ na Gibraltaru. Kromě toho upřesnila, že „osvobození“ příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků od daně nevyplývá z formálního osvobození od daně stanoveného daňovým režimem, ale z nezahrnutí těchto příjmů do kategorií příjmů podléhajících zdanění na Gibraltaru uvedených v příloze 1 ITA 2010, jinými slovy jde o „implicitní osvobození od daně“ (body 89 až 93 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

16 Komise dále zkoumala, zda nezdanění příjmů z pasivních úroků a z licenčních poplatků vede k rozdílnému daňovému zacházení s podniky nacházejícími se ve srovnatelné situaci. Poukázala, že v případě neexistence „osvobození od daně“ příjmů z licenčních poplatků a pasivních úroků by tyto příjmy podléhaly zdanění na Gibraltaru na základě zásady teritoriality.

17 Mimoto poté, co uvedla, že pokud zkoumané opatření nevyplývá z formální odchylky od daňového režimu, je třeba posoudit jeho účinky za účelem posouzení, zda podstatným způsobem zvýhodňuje určitou skupinu podniků, domnívala se Komise na základě číselných údajů, že nezdanění příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků zvýhodňuje společnosti náležející nadnárodním skupinám vykonávajícím takové činnosti, jako je poskytování vnitroskupinových půjček či práva využívat nehmotná aktiva. Jelikož se tyto podniky nacházejí s ohledem na cíl ITA 2010 ve stejné právní a skutkové situaci jako ostatní podniky s příjmy vzniklými nebo mající původ na Gibraltaru, učinila Komise závěr, že tato opatření byla *a priori* selektivní (body 94 až 104 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

18 V poslední řadě měla Komise za to, že nezdanění příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků není odůvodněno samotnou vnitřní logikou daňového režimu dle ITA 2010. Zejména nepřijala odůvodnění uvedená orgány Spojeného království, jako je zvládnutelnost z administrativního

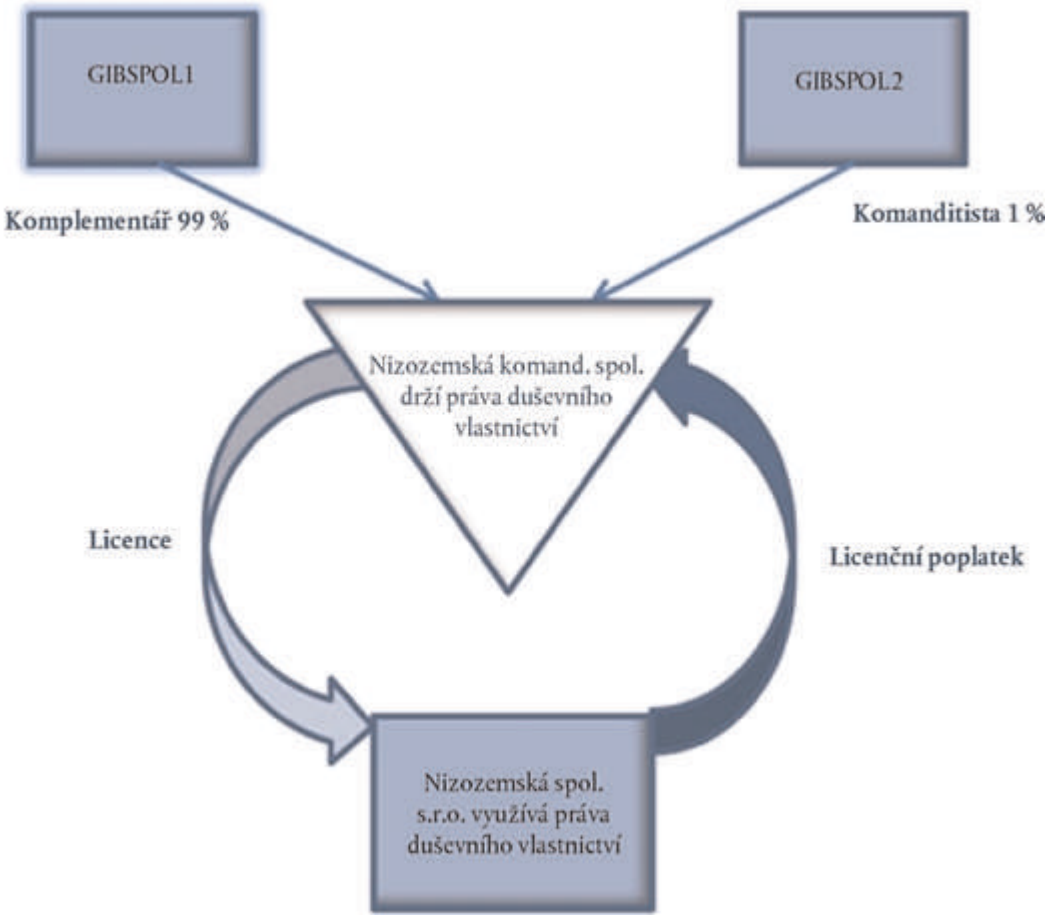
hlediska (body 105 až 109 odůvodnění napadeného rozhodnutí). V důsledku toho měla Komise za to, že každé z těchto opatření představuje režim podpory, který je protiprávní a neslučitelný s vnitřním trhem.

2. Pět daňových rozhodnutí (jednotlivá opatření podpory)

19 V rozhodnutí o rozšíření řízení Komise identifikovala 165 daňových rozhodnutí vydaných gibraltarskými daňovými orgány, u nichž předběžně dospěla k závěru, že jsou věcně selektivní a že potenciálně představují státní podpory.

20 V napadeném rozhodnutí se Komise domnívala, že 160 z 165 analyzovaných daňových rozhodnutí odpovídá běžnému uplatňování obecného gibraltarského daňového režimu, ačkoli není možné dospět k závěru o existenci státní podpory z jiného důvodu (body 132 až 150 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Naproti tomu se domnívala, že oněch pět daňových rozhodnutí, včetně daňového rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012, která zbývá přezkoumat, představuje individuální opatření podpory. V pěti daňových rozhodnutích, která zůstala v platnosti po změně ITA 2010 z roku 2013, a to i po auditech provedených v roce 2015, daňové orgány Gibraltaru jejich adresátům potvrdily, že příjmy z licenčních poplatků na úrovni nizozemských CV, jejichž podíly vlastnili, nebyly zdanitelné na základě ITA 2010.

21 Komise nejprve v bodě 153 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedla, že daných pět daňových rozhodnutí se obecně týkalo následující struktury skupiny:



22 Komise upřesnila, že podle sdělení orgánů Spojeného království se gibraltarské daňové orgány domnívaly, že příjmy, které obdržely nizozemské CV, obdržely přímo gibraltarské podniky, které mají v uvedených CV podíl. Dodala, že vzhledem k tomu, že v důsledku změn ITA 2010 byly příjmy z pasivních úroků a licenčních poplatků zahrnuty do kategorií příjmů uvedených v příloze 1 ITA 2010 a staly by se bez ohledu na svůj původ zdanitelnými na Gibraltaru, staly by se takové příjmy zdanitelnými na úrovni partnerů se sídlem na Gibraltaru. Komise tedy v bodech 161 a 162 odůvodnění napadeného rozhodnutí zjistila podíly na zisku z pasivních příjmů a z licenčních poplatků, které měly být zahrnuty do daňového základu pěti podniků se sídlem na Gibraltaru, jimž byla určena tato rozhodnutí, a zdaněny podle „obvyklých gibraltarských" pravidel pro zdanění. Pokud jde o společnost MJN GibCo, uvedla, že tato společnost vlastní 99,99 % podíl a že její zdanitelný zisk na Gibraltaru činil 330 785 918,10 amerického dolaru (USD) za rok 2014, 254 328 564,60 USD za rok 2015 a 232 375 224,15 USD za rok 2016. Tento podíl měl být podle ní zahrnut do daňového základu společnosti MJN GibCo a zdaněn podle gibraltarských pravidel pro zdanění.

23 Pokud jde o selektivní výhodu, Komise měla nejprve za to, že referenčním rámcem relevantním pro přezkum selektivity je ITA 2010, a odkázala v tomto ohledu na úvahy obsažené v oddíle 7.1.3.1 napadeného rozhodnutí, který se týká přezkumu selektivity režimů podpory spočívajících v nezdaňování příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků. Dodala, že v souladu s pravidly *common law* bylo nezbytné zohlednit podíl na zisku nebo na kapitálovém výnosu plynoucího z CV jakožto partnerského podniku, jako by tento podíl představoval zisky nebo kapitálové výnosy podniku se sídlem na Gibraltaru.

24 Komise dále konstatovala, že během období předcházejícího změně z roku 2013 daňová rozhodnutí uplatňovala režimy podpory stanovující osvobození příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků, které byly posouzeny v oddíle 7 napadeného rozhodnutí. Pokud jde o období následující po této změně, poukázala na to, že pět daňových rozhodnutí opravňovalo jejich adresáty k tomu, aby nadále využívali režimů osvobození příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků od daně, přičemž dospěla k závěru, že gibraltarské daňové orgány prodloužily existenci tohoto režimu v pěti jednotlivých případech, což představuje odchylku od obecného daňového režimu.

25 Nakonec měla Komise za to, že všech pět gibraltarských společností, kterým bylo určeno pět daňových rozhodnutí, se nachází ve srovnatelné právní a skutkové situaci jako všechny společnosti-daňoví poplatníci s příjmy vzniklými nebo mající původ na Gibraltaru podléhající dani na Gibraltaru a že tato odchylka nemůže být odůvodněna povahou a logikou systému.

26 Pokud jde o příjemce zjištěných podpor, Komise se domnívala, že mateřské společnosti, vlastníci partnerské společnosti se sídlem na Gibraltaru, byly *in fine* příjemci těchto opatření. Uvedla, že pět gibraltarských společností, kterým bylo určeno pět daňových rozhodnutí, včetně společnosti MJN GibCo, bylo součástí velkých mezinárodních skupin a že struktura skupin, která zahrnovala nizozemskou CV, zvýhodňuje mateřské společnosti tím, že jim umožňuje vytvářet zisky z využívání práv duševního vlastnictví bez jejich zdanění. Komise dodala, že struktura podnikové skupiny zahrnující nizozemskou společnost s ručením omezeným, nizozemskou CV, gibraltarské partnerské společnosti a mateřskou společnost představuje jednu a tutéž hospodářskou jednotku ve smyslu judikatury, takže všechny tyto jednotlivé společnosti musí být považovány za příjemce opatření podpory, ze kterého měl tento podnik prospěch.

D. Výrok napadeného rozhodnutí

27 Výroková část napadeného rozhodnutí zní takto:

„*Článek 1*

1. Režim státní podpory ve formě osvobození příjmů z pasivních úroků od daně platné na Gibraltaru podle [ITA] 2010 v období od 1. ledna 2011 do 30. června 2013, který Gibraltar zavedl protiprávně v rozporu s čl. 108 odst. 3 Smlouvy, není slučitelný s vnitřním trhem ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy.

2. Režim státní podpory ve formě osvobození příjmů z licenčních poplatků od daně platné na Gibraltaru podle [ITA] 2010 v období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2013, který Gibraltar zavedl protiprávně v rozporu s čl. 108 odst. 3 Smlouvy, není slučitelný s vnitřním trhem ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy.

Článek 2

Jednotlivé státní podpory poskytnuté vládou Gibraltaru na základě daňových rozhodnutí […] pěti gibraltarským společnostem s podíly v nizozemských [CV] […] s ohledem na příjmy z licenčních poplatků a pasivních úroků, jež Spojené království zavedlo protiprávně v rozporu s čl. 108 odst. 3 Smlouvy, nejsou slučitelné s vnitřním trhem ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy.

[…]

Článek 5

1. Spojené království získá od příjemců podpory zpět veškeré neslučitelné podpory poskytnuté na základě režimů podpory uvedených v článku 1 nebo na základě [pěti] daňových rozhodnutí uvedených v článku 2.

2. Jednotlivá podpora poskytnutá na základě [pěti] daňových rozhodnutí uvedených v článku 2, kterou nelze získat zpět od dotyčné gibraltarské společnosti, bude vymáhána od ostatních subjektů tvořících s dotyčnou gibraltarskou společností jednu hospodářskou jednotku, tj. příslušné nizozemské společnosti s ručením omezeným, nizozemské komanditní společnosti nebo mateřské společnosti gibraltarské společnosti.

[…]“

II. Řízení a návrhová žádání účastnic řízení

28 Návrhem došlým kanceláři Tribunálu dne 15. července 2019 podaly žalobkyně, Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific), MJN Global Holdings BV, MJ BV a MJN US, projednávanou žalobu.

29 Na základě čl. 106 odst. 2 jednacího řádu Tribunálu podaly žalobkyně dne 27. března 2020 odůvodněnou žádost o konání jednání.

30 Na návrh druhého senátu rozhodl Tribunál podle článku 28 jednacího řádu předat věc rozšířenému senátu.

31 Dne 12. května 2021 položil Tribunál účastnicím řízení prostřednictvím organizačního procesního opatření podle čl. 89 odst. 3 jednacího řádu písemné otázky. Účastnice řízení vyhověly žádosti Tribunálu ve stanovené lhůtě.

32 Řeči účastnic řízení a jejich odpovědi na otázky Tribunálu byly vyslechnuty na jednání konaném dne 28. června 2021.

33 Žalobkyně navrhují, aby Tribunál:

– zrušil čl. 1 odst. 2, článek 2 a čl. 5 odst. 1 a 2 napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž se na ně použijí;

– uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

34 Komise navrhuje, aby Tribunál:

– odmítl žalobu jako nepřípustnou nebo ji zamítl jako neopodstatněnou;

– uložil žalobkyním náhradu nákladů řízení.

III. Právní otázky

35 Úvodem je třeba uvést, že se Komise ve své duplice vzdala možnosti dovolávat se nepřípustnosti žaloby z důvodu jejího opožděného podání.

A. Ke struktuře žaloby

36 Jak vyplývá z výroku napadeného rozhodnutí a bodů 13 až 26 výše, napadené rozhodnutí se týká zaprvé dvou režimů podpor, a to jednak nezdanění příjmů z pasivních úroků uvedeného v čl. 1 odst. 1 tohoto rozhodnutí, a jednak nezdanění příjmů z licenčních poplatků uvedeného v čl. 1 odst. 2 téhož rozhodnutí, a zadruhé pěti individuálních opatření přijatých na základě pěti daňových rozhodnutí uvedených v článku 2 téhož rozhodnutí.

37 Kvalifikace pěti daňových rozhodnutí v období po 31. prosinci 2013 (data, od kterého byly ukončeny režimy podpory) jako individuálních opatření podpory je zcela nezávislá na kvalifikaci nezdanění příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků jako režimu podpory. Napadené rozhodnutí tak obsahuje dva odlišné oddíly, ve kterých jsou jednotlivá kritéria existence státní podpory posuzována odděleně.

38 Kromě toho se čl. 5 odst. 1 a 2 napadeného rozhodnutí týká navrácení podpor uvedených v článcích 1 a 2 téhož rozhodnutí.

39 Svou žalobou se žalobkyně domáhají částečného zrušení napadeného rozhodnutí, konkrétně zrušení čl. 1 odst. 2, článku 2, jakož i čl. 5 odst. 1 a 2 uvedeného rozhodnutí v rozsahu, v němž se na ně uplatní.

40 Žaloba se dělí na tři samostatné části. První část žaloby směřuje ke zrušení čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž Komise kvalifikovala nezdanění příjmů z licenčních poplatků jako režim podpory, jakož i příkazu k navrácení souvisejícího s tímto opatřením. Druhá část žaloby

směřuje ke zrušení článku 2 napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž Komise dospěla k závěru, že společnost MJN GibCo byla příjemcem podpory v období do 31. prosince 2013 a v období po tomto datu na základě daňového rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012, jakož i příkazu k navrácení souvisejícího s těmito opatřeními. Třetí část žaloby směřuje ke zrušení čl. 5 odst. 2 napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž Komise nařídila společnosti MJN GibCo navrácení podpory, a v případě, že tak neučiní, bude vymáháno od žalobkyň.

41 Bude tedy třeba postupně přezkoumat každou z těchto částí.

42 V tomto ohledu Komise tvrdí, že k tomu, aby bylo této žalobě vyhověno, musejí žalobkyně účinně zpochybnit jak čl. 1 odst. 2, tak článek 2 napadeného rozhodnutí. Kromě toho zdůrazňuje, že i kdyby bylo žalobě částečně vyhověno, zpochybnění příkazu k navrácení uvedeného v článku 5 napadeného rozhodnutí by mohlo být přijato pouze ve vztahu k té části podpory, pro kterou bylo žalobě vyhověno, a pouze v rozsahu, v němž jsou dotčeny žalobkyně. Žalobkyně tvrdí, že jelikož žaloba obsahuje různé části, které směřují ke zpochybnění jednotlivých článků výroku napadeného rozhodnutí, mohly by mít úspěch u jednoho nebo dvou článků, které jsou předmětem žaloby.

43 Podle judikatury pouhá skutečnost, že Tribunál považuje žalobní důvod uplatněný žalobcem na podporu žaloby na neplatnost za opodstatněný, mu neumožňuje automaticky zrušit napadený akt v plném rozsahu. Zrušení v plném rozsahu je totiž nepřípustné v případě, že je zcela zjevné, že tento důvod směřující jen ke specifickému aspektu napadeného aktu, může vést toliko k částečnému zrušení (rozsudek ze dne 11. prosince 2008, Komise v. Département du Loiret, C-295/07 P, EU:C:2008:707, bod 104).

44 Částečné zrušení unijního aktu je nicméně možné, pouze pokud jsou části, jejichž zrušení je požadováno, oddělitelné od zbývající části aktu. Tento požadavek oddělitelnosti není splněn, pokud by částečné zrušení aktu způsobilo změnu jeho podstaty (viz rozsudek ze dne 11. prosince 2008, Komise v. Département du Loiret, C-295/07 P, EU:C:2008:707, body 105 a 106 a citovaná judikatura).

45 Nejprve je třeba konstatovat, že každá z jednotlivých částí žaloby směřuje k částečnému zrušení napadeného rozhodnutí a týká se různých částí výroku tohoto rozhodnutí, z nichž každá se týká zcela oddělených a nezávislých opatření podpory, takže pokud by mělo být vyhověno některým žalobním důvodům uplatněným na podporu těchto částí, mohly by vést pouze k částečnému zrušení napadeného rozhodnutí. Dále, jak potvrdily žalobkyně na jednání, jejich žaloba směřuje pouze ke zrušení článku 2 napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž se týká podpory poskytnuté společnosti MJN GibCo, a nikoliv individuálních podpor poskytnutých adresátům ostatních čtyř daňových rozhodnutí, takže pokud by mělo být vyhověno žalobním důvodům směřujícím ke zrušení tohoto článku, vedlo by to pouze ke zrušení uvedeného článku v rozsahu, v němž se týká opatření podpory, které se vztahuje na společnost MJN GibCo a žalobkyně. Kromě toho, pokud by bylo třeba vyhovět žalobním důvodům směřujícím ke zrušení čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí nebo článku 2 uvedeného rozhodnutí v rozsahu, v němž se uplatní na žalobkyně, mělo by to za následek zrušení článku 5 napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž směřuje k navrácení částek vyplacených na základě opatření podpory uvedených v těchto jednotlivých částech výroku.

B. K první části žaloby, znějící na zrušení čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí, týkajícího se nezdanění příjmů z licenčních poplatků, jakož i příkazu k navrácení souvisejícího s tímto opatřením

46 Na podporu první části své žaloby znějící na zrušení čl. 1 odst. 2, jakož i čl. 5 odst. 1 napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž se tato ustanovení použijí na žalobkyně, uplatňují v podstatě tři skupiny žalobních důvodů.

47 První žalobní důvod vychází ze zjevně nesprávného posouzení, porušení zásady svěřených pravomocí zakotvené v čl. 5 SEU, porušení zásady daňové autonomie a daňové suverenity členských států, jakož i překročení pravomoci Komise [oddíl b) první části žaloby].

48 Druhý, třetí a čtvrtý žalobní důvod vycházejí ze zjevně nesprávného posouzení a z porušení čl. 107 odst. 1 SFEU, jelikož Komise neprokázala existenci zvýhodnění ani její selektivní povahu [oddíly c), d) a e) první části žaloby].

49 Pátý žalobní důvod vychází ze zjevně nesprávného posouzení a z porušení čl. 1 písm. c) nařízení Rady (ES) č. 659/1999 ze dne 22. března 1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku [108 SFEU] (Úř. věst. 1999, L 83, s. 1; Zvl. vyd. 08/01, s. 339), jelikož Komise měla za to, že režim osvobození od daně představuje existující podporu [oddíl f) první části žaloby].

50 Kromě toho v oddíle a) první části žaloby žalobkyně uvádějí několik zjevně nesprávných posouzení, pokud jde o výklad ustanovení ITA 2010 a ITA 1952, na která se odkazuje v jednotlivých žalobních důvodech směřujících ke zrušení čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí.

51 Tribunál postupně přezkoumá jednotlivé žalobní důvody uvedené v bodech 47 až 49 výše a v tomto kontextu bude zvažovat jednotlivá pochybení uvedená v části a) první části žaloby.

1. K žalobnímu důvodu vycházejícímu ze zjevně nesprávného posouzení, porušení článku 5 SEU, porušení zásady daňové suverenity a překročení pravomoci (první žalobní důvod směřující ke zrušení čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí)

52 V rámci prvního žalobního důvodu, směřujícího ke zrušení čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí, žalobkyně v podstatě tvrdí, že Komise porušila zásadu svěřených pravomocí stanovenou v článku 5 SEU, podle něhož oblast přímých daní spadá pod svrchovanost a pravomoc členských států, a dopustila se překročení pravomoci s ohledem na čl. 17 odst. 1 SEU tím, že využila své pravomoci v oblasti státní podpory k boji proti zdánlivému dvojímu osvobození od daně. Komise tak obešla postup stanovený v čl. 116 SFEU, který jí umožňuje jednat, pokud shledá, že rozdíly mezi právními předpisy členských států narušují podmínky hospodářské soutěže na vnitřním trhu.

53 Žalobkyně zdůrazňují, že kontrolou státní podpory není dotčena pravomoc členských států zvolit si daňový režim, který považují za nejvhodnější, a v tomto rámci svrchovaně určit kategorie a způsob výpočtu zdanitelných příjmů a zisků (daňový základ). Z judikatury jasně vyplývá, že existence zvýhodnění musí být prokázána ve vztahu k takzvanému „obvyklému“ zdanění, jak je definováno vnitrostátními daňovými pravidly, jelikož Komise nemá pravomoc, která by jí umožňovala autonomně vymezit takzvané „obvyklé“ zdanění. I když členské státy musí tak při výkonu své pravomoci v daňové oblasti dodržovat unijní právo, nedává to Komisi pravomoc rozšířit působnost běžných daňových pravidel, která představují relevantní referenční rámec, ani zasahovat do svrchovaných rozhodnutí členského státu nad rámec odstranění výjimek z pravidel tvořících uvedený rámec.

54 Žalobkyně přitom tvrdí, že se Komise dopustila zjevně nesprávného posouzení, když uvedla, že cílem ITA 2010 bylo zdanit společnostem celkovou výši jejich zisků nebo kapitálových výnosů, a když měla za to, že nezdanění (pasivních) příjmů z licenčních poplatků představuje odchylku od ITA 2010. Dále tvrdí, že Komise použila čl. 107 odst. 1 SFEU a zásadu, podle které se státní podpora určí dle svých účinků, příliš široce, a že se projednávaný případ liší od věcí, ve kterých byly vydány rozsudky ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732), a ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981), dovolávané v napadeném rozhodnutí.

55 Komise tyto argumenty zpochybňuje.

56 Zaprvé, pokud jde o tvrzení o porušení článku 5 SEU, je třeba připomenout, že mimo oblasti, ve kterých je unijní daňové právo harmonizováno, spadá určení základních znaků každé daně do posuzovací pravomoci členských států v souladu s jejich daňovou autonomií, přičemž tato pravomoc musí být v každém případě vykonávána v souladu s unijním právem. Tak je tomu zejména v případě volby daňové sazby, která může být proporcionální nebo progresivní, ale i v případě určení základu daně a skutečnosti vedoucí ke vzniku daňové povinnosti (rozsudek ze dne 16. března 2021, Komise v. Polsko, C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 38).

57 Podle ustálené judikatury sice přímé daně v současném stadiu vývoje unijního práva spadají do pravomoci členských států, ty však musejí při jejím výkonu dodržovat unijní právo (viz rozsudek ze dne 12. července 2012, Komise v. Španělsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 47 a citovaná judikatura). Zásahy členských států v oblastech, které nebyly předmětem harmonizace v Evropské unii, jako jsou přímé daně, tudíž nejsou vyloučeny z působnosti právních předpisů týkajících se kontroly státních podpor.

58 Členské státy totiž musí vykonávat svou pravomoc v daňové oblasti v souladu s unijním právem a v tomto kontextu se zdržet přijetí jakéhokoliv opatření, které by mohlo představovat státní podporu neslučitelnou s vnitřním trhem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. června 2010, Komise v. Španělsko, C-487/08, EU:C:2010:310, bod 37).

59 Komise tudíž může kvalifikovat daňové opatření jako státní podporu za předpokladu, že jsou pro takovou kvalifikaci splněny podmínky. (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 2. července 1974, Itálie v. Komise, 173/73, EU:C:1974:71, bod 28; ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise, C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416, bod 81, a ze dne 25. března 2015, Belgie v. Komise, T-538/11, EU:T:2015:188, body 65 a 66).

60 Pokud jde přitom o podmínku, podle které musí dotčené opatření poskytnout hospodářské zvýhodnění, je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury jsou za státní podpory považovány zásahy, které mohou v jakékoli formě přímo nebo nepřímo zvýhodňovat podniky nebo které musejí být považovány za opatření poskytující podniku, který je jeho adresátem, hospodářské zvýhodnění, které by tento podnik za obvyklých podmínek na trhu nezískal. (viz rozsudek ze dne 2. září 2010, Komise v. Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, bod 40 a citovaná judikatura; rozsudek ze dne 9. října 2014, Ministerio de Defensa a Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 21).

61 Konkrétně tedy opatření, kterým veřejné orgány přiznávají určitým podnikům výhodnější daňové zacházení, které sice není spojeno s převodem státních prostředků, ale staví příjemce do lepší finanční situace oproti ostatním poplatníkům, je státní podporou ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU

(rozsudek ze dne 15. března 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, bod 14; viz rovněž rozsudek ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 46 a citovaná judikatura). Kromě toho v případě daňových opatření může být samotná existence zvýhodnění prokázána pouze ve vztahu k takzvanému „obvyklému“ zdanění (rozsudek ze dne 6. září 2006, Portugalsko v. Komise, C-88/03, EU:C:2006:511, bod 56), nebo ve vztahu k daňovým pravidlům definovaným členským státem na základě jeho daňové autonomie.

62 Daňová autonomie členských států proto neznamená, že jakékoliv daňové opatření, jež má dopad zejména na základ daně zohledňovaný daňovými úřady, nespadá do působnosti článku 107 SFEU. Pokud totiž takové opatření ve skutečnosti zakládá diskriminaci vůči společnostem, které se nacházejí ve srovnatelné situaci s ohledem na cíl sledovaný tímto daňovým opatřením, a z tohoto důvodu přiznává příjemcům selektivní výhody, které upřednostňují „některé“ podniky nebo „některá“ odvětví výroby, může být považováno za státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise v. Government of Gibraltar a Spojené království, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 104).

63 Z výše uvedeného vyplývá, že vzhledem k tomu, že Komise má pravomoc dohlížet na dodržování článku 107 SFEU, nepřekročila své pravomoci, když posuzovala nezdanění příjmů z licenčních poplatků za účelem ověření, zda toto opatření představuje režim podpory, a pokud ano, zda je slučitelné s vnitřním trhem ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

64 Žádný z argumentů žalobkyň nemůže toto zjištění zpochybnit.

65 Zaprvé z judikatury uvedené výše v bodě 57 zajisté vyplývá, že Komise v této fázi vývoje unijního práva nemá pravomoc, která by jí umožňovala nezávisle a bez ohledu na vnitrostátní daňová pravidla vymezit takzvané „obvyklé“ zdanění podniku. Je však třeba uvést, že Komise v rámci analýzy kritérií zvýhodnění a selektivity odkázala na ustanovení daňového práva použitelná na Gibraltaru, a to na ustanovení ITA 2010, zejména na články 11, 16 a 74 uvedeného zákona a na jeho přílohu 1, jakož i na připomínky Spojeného království a gibraltarských orgánů, jejichž cílem bylo objasnit obsah a hlavní zásady daňového režimu zavedeného ITA 2010. Na rozdíl od toho, co tvrdí žalobkyně, Komise nevymezila autonomně takzvané „obvyklé“ zdanění a nemohla v projednávaném případě porušit zásadu svěřených pravomocí.

66 Zadruhé Komise nemůže při výkladu daňových předpisů platných na Gibraltaru přehlížet pravomoc vyhrazenou členským státům v oblasti přímých daní. Komise je totiž oprávněna z titulu kontroly daňových opatření v oblasti státních podpor sama posoudit vnitrostátní daňová ustanovení, přičemž dotyčný členský stát nebo potenciální dotčené strany mohou případně toto posouzení napadnout žalobou na neplatnost podanou k Tribunálu.

67 V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že Komise založila své posouzení daňových předpisů platných na Gibraltaru na informacích od orgánů Spojeného království a Gibraltaru. Konkrétně, jak vyplývá z bodu 93 odůvodnění napadeného rozhodnutí a z poznámky pod čarou 46 napadeného rozhodnutí, Komise vymezila referenční rámec zahrnující hlavní zásady obvyklého zdanění, jakož i cíl tohoto rámce na základě informací, které jí byly sděleny orgány Spojeného království v rámci správního řízení.

68 Zatřetí, jak uvádí Komise v bodě 75 žalobní odpovědi, její pravomoc spočívající v přezkumu existence státní podpory v daňové oblasti není omezena na případ, kdy existuje formální odchylka od vnitrostátního daňového pravidla. Legislativní technika je totiž pro účely posouzení

účinků vnitrostátního opatření z hlediska čl. 107 odst. 1 SFEU irelevantní. (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 79). Na rozdíl od toho, co tvrdí žalobkyně, tak Komise nepřekročila své pravomoci tím, že přezkoumala nezdanění určité kategorie příjmů, tedy jejich nezahrnutí do kategorií zdanitelných příjmů s ohledem na obecné zásady daňového režimu zavedeného ITA 2010.

69 Začtvrté nesprávná posouzení a porušení tvrzená žalobkyněmi, zejména pokud jde o určení cíle a obecných zásad ITA 2010, neprokázání případné diskriminace, jakož i použití rozsudků ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732), a ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981) na projednávanou věc, jsou pro účely určení případného nedostatku pravomoci Komise irelevantní. Takové argumenty mají naopak poukázat buď na zjevně nesprávné posouzení, jakož i na porušení článku 107 SFEU Komisí, nebo na pochybení a porušení, ke kterým došlo v rámci samotného výkonu její pravomoci.

70 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba konstatovat, že Komise přijetím napadeného rozhodnutí neporušila článek 5 SEU.

71 Zadruhé, pokud jde o tvrzení o zneužití pravomoci, je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury je akt stižen vadou spočívající ve zneužití pravomoci pouze tehdy, pokud se na základě objektivních, relevantních a shodujících se nepřímých důkazů ukáže, že byl přijat za výlučným nebo přinejmenším rozhodujícím účelem dosáhnout jiných cílů, než jsou uváděné cíle, nebo vyhnout se postupu zvláště upravenému Smlouvou (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 16. dubna 2013, Španělsko a Itálie v. Rada, C-274/11 a C-295/11, EU:C:2013:240, bod 33, a ze dne 12. července 2018, PA v. Parlament, T-608/16, nezveřejněný, EU:T:2018:440, bod 42).

72 V projednávané věci přitom nelze Komisi vytýkat, že se dopustila zneužití pravomoci tím, že přijala napadené rozhodnutí, které po fázi formálního vyšetřovacího řízení konstatuje, že nezdanění příjmů z licenčních poplatků představuje státní podporu neslučitelnou s vnitřním trhem.

73 Navíc pouhé tvrzení, že Komise využila své pravomoci v oblasti státních podpor k boji proti zdánlivému dvojímu osvobození od daně, nepředstavuje souhrn objektivních, relevantních a shodujících se nepřímých důkazů umožňujících konstatovat, že se snažila obejít postup stanovený v článku 116 SFEU. Kromě skutečnosti, že napadené rozhodnutí nesměřuje ke zpochybnění použití zásady teritoriality, je třeba konstatovat, že na jedné straně analýza, podle které nezdanění příjmů z licenčních poplatků představuje opatření podpory, nezohledňuje otázku, zda tyto příjmy jsou či nejsou zdaňovány v jiných daňových jurisdikcích, a spočívá výlučně na daňových pravidlech platných na Gibraltaru. Na druhé straně z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by se Komise snažila uvést daňové právo platné na Gibraltaru do souladu s právy platnými v jednotlivých členských státech.

74 Za těchto podmínek je třeba dospět k závěru, že se Komise nedopustila zneužití pravomoci.

75 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba první žalobní důvod směřující ke zrušení čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí zamítnout.

2. K žalobním důvodům vycházejícím ze zjevně nesprávného posouzení a z porušení článku 107 odst. 1 SFEU (druhý, třetí a čtvrtý žalobní důvod směřující ke zrušení čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí)

76 Druhý, třetí a čtvrtý žalobní důvod směřující ke zrušení čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí v podstatě vycházejí ze zjevně nesprávných posouzení a z porušení čl. 107 odst. 1 SFEU, jelikož Komise měla za to, že nezdanění příjmů z licenčních poplatků poskytuje příjemcům selektivní výhodu. Žalobkyně zpochybňují zaprvé analýzu zvýhodnění (druhý žalobní důvod směřující ke zrušení čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí), zadruhé závěry týkající se selektivity (třetí žalobní důvod směřující ke zrušení čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí) a zatřetí rozsah selektivní výhody shledané Komisí (třetí žalobní důvod směřující ke zrušení čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí). Jednotlivé žalobní důvody vznesené žalobkyněmi odkazují na zjevně nesprávná posouzení obsahu a rozsahu působnosti gibraltarského daňového práva, identifikovaná v oddíle a) první části žaloby.

a) Úvodní poznámky

1) K opatření podpory, které je předmětem čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí

77 Úvodem je třeba připomenout, že jak vyplývá z bodů 28, 33 a 82 odůvodnění napadeného rozhodnutí, opatřením, které je předmětem čl. 1 odst. 2 uvedeného rozhodnutí, je nezdanění příjmů z licenčních poplatků, které Komise kvalifikovala jako „osvobození [příjmů z] licenčních poplatků od daně“. Jak Komise uvedla v bodech 28, 33 a 93 odůvodnění napadeného rozhodnutí, toto nezdanění vyplývá z nezahrnutí příjmů z licenčních poplatků do kategorií příjmů podléhajících dani na Gibraltaru uvedených v příloze 1 ITA 2010, která podrobně uvádí kategorie příjmů podléhajících zdanění na Gibraltaru.

78 V tomto ohledu je třeba uvést, že z rozhodnutí o zahájení řízení (viz zejména bod 34 odůvodnění uvedeného rozhodnutí), v jehož světle je třeba vykládat napadené rozhodnutí, na jedné straně vyplývá, že opatřením, které je předmětem čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí, je konkrétně nezdanění příjmů z licenčních poplatků jakožto pasivních příjmů („passive income“). Takový výklad vyplývá rovněž z bodu 76 odůvodnění napadeného rozhodnutí ve spojení s poznámkou pod čarou 25 uvedeného rozhodnutí, ve které Komise vysvětlila, že se posouzení obsažené v napadeném rozhodnutí týká pouze příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků a že se netýká jiných kategorií pasivních příjmů. Na druhé straně, jak bylo upřesněno v bodě 76 odůvodnění napadeného rozhodnutí, přezkum nezdanění příjmů z licenčních poplatků se týkal pouze období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2013.

79 Zaprvé v rozsahu, v němž žalobkyně tvrdí, že Komise nesprávně kvalifikovala nezdanění příjmů z licenčních poplatků jako „implicitní osvobození od daně“ a přehlédla skutečnost, že podle článku 11 ITA 2010 podléhaly dani na Gibraltaru pouze příjmy spadající do jedné z kategorií uvedených v příloze 1, je třeba uvést, že Komise v bodě 93 odůvodnění napadeného rozhodnutí zohlednila skutečnost, že podle článku 11 ITA 2010 podléhaly dani z příjmu na Gibraltaru pouze příjmy spadající do jedné z kategorií uvedených v příloze 1 ITA 2010. V napadeném rozhodnutí totiž objasnila, že nezdanění příjmů z licenčních poplatků představuje „implicitní osvobození od daně“, jelikož příjmy z licenčních poplatků nebyly zahrnuty do kategorií zdanitelných příjmů na Gibraltaru uvedených v příloze 1, které spadají do působnosti daňového režimu ITA 2010. Z bodů 28, 32 a 33 odůvodnění, jakož i z poznámky pod čarou 17 napadeného rozhodnutí rovněž

vyplývá, že Komise skutečně zohlednila skutečnost, že v období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2013 nebyly příjmy z licenčních poplatků zahrnuty do kategorií zdanitelných příjmů na Gibraltaru uvedených v příloze 1 ITA 2010 a nepodléhaly dani.

80 Kromě toho je třeba v tomto ohledu připomenout ustálenou judikaturu, podle které čl. 107 odst. 1 SFEU nerozlišuje podle důvodů nebo cílů státních zásahů, ale definuje je podle jejich účinků, a tedy nezávisle na použitých prostředcích (V v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise v. Government of Gibraltar a Spojené království, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 87 a citovaná judikatura).

81 Okolnost, že příjmy z licenčních poplatků nepodléhají na Gibraltaru dani z příjmu z důvodu jejich nezahrnutí do kategorií příjmů uvedených v příloze 1 ITA 2010, tak měla stejné účinky, jako kdyby tato kategorie příjmů byla uvedena v uvedené příloze, ale formálně požívala osvobození od daně. Jak totiž v podstatě uvedl generální advokát Campos Sánchez-Bordona ve svém stanovisku ve věci Wereldhave Belgium a další (C-448/15, EU:C:2016:808, body 40 a 42), v případech, kdy daný subjekt dani nepodléhá, není uskutečněno zdanitelné plnění, zatímco v případech, kdy je od daně osvobozen, je toto plnění uskutečněno. V posledně jmenovaných případech hlavní daňová povinnost teoreticky vzniká, avšak osoba povinná k dani je od jejího splnění v úplném nebo částečném rozsahu osvobozena na základě právních předpisů, takže v konečném důsledku na ní nelze splnění této povinnosti vymáhat. „Nepodléhání dani“ a „osvobození od daně“ tak mají stejné účinky, a sice nezdanění. Z toho vyplývá, že se Komise nedopustila pochybení, když kvalifikovala nezdanění příjmů z licenčních poplatků jako „implicitní osvobození od daně“.

82 Zadruhé v rozsahu, v němž žalobkyně zpochybňují tvrzení obsažené v bodě 33 odůvodnění napadeného rozhodnutí, podle kterého příjmy z licenčních poplatků nebyly nikdy zdanitelné na základě ITA 2010, a tvrdí, že takové příjmy spadaly, a to i před změnou ITA 2010 z roku 2013, do kategorie A příjmů uvedené v příloze 1 ITA 2010, tedy zisky „obchodní, podnikatelské a profesní“, je třeba uvést následující.

83 Jak vyplývá z bodů 77 a 78 výše, opatřením, které je předmětem čl. 1 odst. 2 uvedeného rozhodnutí, je nezdanění příjmů z licenčních poplatků kvalifikované Komisí jako „osvobození [příjmů z] licenčních poplatků od daně“, které vyplývá z nezahrnutí příjmů z licenčních poplatků do kategorií příjmů zdanitelných na Gibraltaru uvedených v příloze 1 ITA 2010. Toto opatření se týká konkrétně příjmů z licenčních poplatků v rozsahu, v němž představují pasivní příjem. Samy žalobkyně přitom připouštějí, že příjmy z „čistě pasivních“ licenčních poplatků, které nevyplývaly z podnikatelské činnosti, nespadaly do žádné kategorie příjmů uvedené v příloze 1 ITA 2010 až do dne 1. ledna 2014, kdy vstoupily v platnost změny ITA 2010 z roku 2013, a nebyly proto zdanitelné na Gibraltaru.

84 Z toho vyplývá, že pochybení tvrzená žalobkyněmi nemohou zpochybnit zjištění, podle kterého příjmy z licenčních poplatků, které představují pasivní příjmy, nebyly v zásadě zahrnuty do kategorií příjmů uvedených v příloze 1 ITA 2010, ve znění platném před 1. lednem 2014, a tudíž nepodléhaly na Gibraltaru zdanění. V důsledku toho nemohou tyto argumenty zpochybnit legalitu čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí a musí být odmítnuty jako irelevantní.

85 Každopádně se Komise nedopustila pochybení, když tvrdila, že příjmy z licenčních poplatků nejsou na Gibraltaru zdanitelné bez posouzení toho, zda tyto příjmy mohly být zdaněny v rámci kategorie A příjmů uvedených v příloze 1 ITA 2010.

86 Orgány Spojeného království a Gibraltaru totiž ve svých jednotlivých připomínkách předložených v rámci správního řízení soustavně potvrzovaly, že příjmy z licenčních poplatků nejsou zdanitelné na Gibraltaru na základě ITA 2010 ve znění platném od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2013. Navíc Spojené království jasně vysvětlilo v popisu ITA 2010 připojeného k jeho připomínkám ze dne 14. září 2012, že příjmy z takových poplatků nebyly zahrnuty do kategorií příjmů zdanitelných na Gibraltaru uvedených v příloze 1 ITA 2010, a zejména že je nelze považovat za obchodní či podnikatelský zisk spadající do kategorie A příjmů uvedených v této příloze.

87 Kromě toho je třeba uvést, že výklad ITA 2010, podle kterého příjmy z licenčních poplatků nikdy nebyly na Gibraltaru zdanitelné, je slučitelný s obsahem žádosti o daňové rozhodnutí ze dne 11. září 2012, na jejímž základě bylo vydáno daňové rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012. V tomto dokumentu totiž samy žalobkyně uvedly, že podle nich jakýkoliv příjem z licenčních poplatků, který obdržela společnost MJN GibCo, nespadá do žádné z kategorií příjmů podléhajících dani na Gibraltaru uvedených v příloze 1 ITA 2010.

88 Z toho vyplývá, že se Komise nedopustila pochybení tím, že měla za to, že příjmy z licenčních poplatků nejsou v období mezi 1. lednem 2011 a 31. prosincem 2013 zdanitelné na Gibraltaru, ani tím, že posoudila, zda takové opatření o nezdanění mohlo poskytnout jeho adresátům selektivní výhodu, a představovat tak státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

2) K přezkumu kritérií zvýhodnění a selektivity

89 Podle judikatury je pro kvalifikaci opatření jako státní podpory vyžadováno, aby byly splněny všechny podmínky stanovené v čl. 107 SFEU. Je ustálenou judikaturou, že pro kvalifikaci opatření jako státní podpory ve smyslu tohoto ustanovení musí zaprvé jít o zásah státu nebo ze státních prostředků, zadruhé musí být tento zásah schopen ovlivnit obchod mezi členskými státy, zatřetí musí svému příjemci poskytovat selektivní výhodu a začtvrté musí narušovat či hrozit narušením hospodářské soutěže (viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 40 a citovaná judikatura).

90 V tomto ohledu je třeba uvést, že v rámci analýzy daňových opatření z hlediska čl. 107 odst. 1 SFEU jak přezkum kritéria zvýhodnění, tak kritéria selektivnosti vyžaduje předem určení běžných daňových pravidel, která tvoří referenční rámec relevantní pro tento přezkum.

91 V případech daňových opatření může být samotná existence zvýhodnění zjištěna pouze ve vztahu k takzvanému „obvyklému“ zdanění (rozsudek ze dne 6. září 2006, Portugalsko v. Komise, C-88/03, EU:C:2006:511, bod 56). Takové opatření tudíž poskytuje svému příjemci hospodářskou výhodu, jelikož snižuje náklady, které obvykle zatěžují rozpočet podniku, a tudíž i když není dotací v užším slova smyslu, má tutéž povahu a stejné účinky (rozsudek ze dne 9. října 2014, Ministerio de Defensa a Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 22). Jedná se tedy právě o takzvané „obvyklé“ zdanění, které je zakotveno referenčním rámcem.

92 Dále kvalifikace vnitrostátního daňového opatření jako „selektivního“ předpokládá nejprve identifikovat a přezkoumat obecný nebo obvyklý daňový režim, který se v dotčeném členském státě používá (rozsudek ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 49).

93 Kromě toho Komise upřesnila svůj výklad pojmu „referenční rámec“ ve svém sdělení o pojmu „státní podpora“ uvedeném v čl. 107 odst. 1 SFEU (Úř. věst. 2016, C 262, s. 1). Toto sdělení, ačkoli nemůže být pro Tribunál závazné, může i tak sloužit jako užitečný zdroj inspirace (v tomto smyslu obdobně viz rozsudek ze dne 26. července 2017, Česká republika v. Komise, C-696/15 P, EU:C:2017:595, bod 53).

94 Jak je popsáno v bodě 133 sdělení o pojmu „státní podpora“, referenční systém se skládá z konzistentního souboru pravidel, která se vztahují obecně – na základě objektivních kritérií – na všechny podniky, jež spadají do jeho oblasti působnosti, jak je vymezena jeho cílem. Ve výše uvedeném bodě sdělení o pojmu „státní podpora“ je upřesněno, že uvedená pravidla obvykle stanoví nejen působnost systému, nýbrž i podmínky, za nichž se použije, práva a povinnosti podniků, na něž se vztahuje, a technické aspekty jeho fungování.

95 V projednávaném případě, i když žalobkyně nezpochybňují, že Komise měla správně za to, že ITA 2010 představuje běžná pravidla zdanění, které tvoří relevantní referenční rámec pro posouzení nezdanění příjmů z licenčních poplatků, na podporu druhého až čtvrtého žalobního důvodu směřujícího ke zrušení čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí zpochybňují výklad Komise, pokud jde o obsah a cíl ITA 2010.

96 V důsledku toho je třeba nejprve přezkoumat argumenty žalobkyň směřující ke zpochybnění výkladu Komise ohledně obsahu a cíle běžných pravidel zdanění příjmů společností na Gibraltaru, která představují referenční rámec, a poté postupně přezkoumat jednotlivé žalobní důvody směřující ke zpochybnění analýzy selektivní výhody provedené Komisí.

b) K posouzením Komise týkajícím se referenčního rámce a běžných pravidel zdanění na Gibraltaru

97 Jak vyplývá z bodů 28 až 30 odůvodnění napadeného rozhodnutí, relevantními ustanoveními ITA 2010 týkajícími se systému zdanění příjmů společností na Gibraltaru byly především články 11, 16 a 74.

98 Část II ITA 2010 nazvaná „Daňová povinnost“ („Charge to Tax“) zahrnovala zejména článek 11 ITA 2010 nadepsaný „Povinnost zdanění“ („The Charge to Taxation“), který stanovil, že:

„1. Na základě ustanovení [ITA 2010] a pravidel bude daň splatná v sazbě stanovené pravidelně pro každý daňový rok nebo účetní období z příjmů každé osoby uvedené v tabulkách A až C […] přílohy 1, které vznikly nebo mají původ na Gibraltaru.

[…]“

99 Ve znění použitelném v období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2013 vymezovala příloha 1 nazvaná „Head of charges“, na kterou přímo odkazuje čl. 11 odst. 1 ITA 2010, tři kategorie příjmů podléhajících zdanění na Gibraltaru, a to:

– kategorii A, která zahrnovala jednak zisky a výnosy podniku nebo svěřenského fondu z jakékoliv obchodní, podnikatelské nebo profesní činnosti (trade, business, profession or vocation), a jednak příjmy z nemovitostí (real property);

– kategorii B, která se se vztahovala na příjmy zaměstnanců a osob samostatně výdělečně činných;

– kategorii C, která se vztahovala na „ostatní příjmy“ (other income), mezi něž patřily zejména dividendy a příjmy z fondů a důchody.

100 Článek 74 ITA 2010 navíc definoval pojem „vzniklý nebo mající původ na Gibraltaru“ použitý v článku 11 ITA 2010 následovně:

„a) S výhradou písmene b) musí být definován odkazem na místo, kde jsou vykonávány činnosti (či převážná část činností), z nichž plynou zisky.

b) pro účely písmene a) [se má za to, že] převážná část činností, které vedou k zisku podniku, je prováděna na Gibraltaru, pokud:
i) podnik, jehož hlavní činnost generuje příjem, podléhá licenci a regulaci podle gibraltarského práva, nebo;
ii) podnik, který může legálně provádět transakce na Gibraltaru prostřednictvím pobočky nebo jakékoli formy stálé provozovny z důvodu, že je držitelem licence v jiné jurisdikci, která požívá přístupová práva na Gibraltaru a která by v opačném případě takovou licenci vyžadovala a byla regulována na Gibraltaru;

c) bod b) se nepoužije na žádnou organizační složku nebo stálou provozovnu gibraltarské společnosti vykonávající činnost mimo Gibraltar v rozsahu činností takto vykonávaných mimo Gibraltar.“

101 Část III ITA 2010, nazvaná „Výpočet daně“ („computation of assessment“), obsahovala čl. 16 odst. 1, nadepsaný „Základ daně“ („basis of assessment“), který stanovil, že:

„1. Není-li stanoveno jinak, zdanitelné zisky nebo kapitálové výnosy podniku odpovídají celkové částce zisků nebo kapitálových výnosů vykázaných společností za účetní období.“

102 Žalobkyně tvrdí, že se Komise nesprávně domnívala bez ohledu na povahu systému zdanění příjmů společností na Gibraltaru tkvící v tom, že příjmy jsou daněny v závislosti na jejich kategorii, že cílem ITA 2010 je zdanit účetní zisk, a tedy všechny příjmy společností-daňových poplatníků. Dále tvrdí, že Komise nesprávně konstatovala, že na základě zásady teritoriality jsou příjmy z licenčních poplatků obdržených gibraltarskými společnostmi považovány za příjmy vytvořené nebo mající původ na Gibraltaru.

103 Vzhledem k tomu, že se zúčastněné strany neshodují v otázce důkazního břemene, jakož i rozsahu přezkumu, který má Tribunál provést ohledně posouzení Komise, pokud jde o obsah a rozsah působnosti gibraltarského daňového práva, je třeba uvést, že v rámci přijímání rozhodnutí v oblasti státních podpor je zjišťování vnitrostátního práva otázkou skutkovou (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. prosince 2011, A2A v. Komise, C-318/09 P, nezveřejněný, EU:C:2011:856, bod 125 a citovaná judikatura). Otázka, zda a do jaké míry Komise správně vyložila obsah a působnost vnitrostátního pravidla, tak spadá do skutkového posouzení unijního soudu a řídí se pravidly provádění důkazů a rozložení důkazního břemene (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. listopadu 2015, Comunidad Autónoma del País Vasco a Itelazpi v. Komise, T-462/13, EU:T:2015:902, bod 71 a citovaná judikatura).

104 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v rámci kontroly státních podpor je v zásadě na Komisi, aby v napadeném rozhodnutí prokázala existenci takové podpory (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. září 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies v. Komise, T-68/03, EU:T:2007:253, bod 34, a ze dne 25. června 2015, SACE a Sace BT v. Komise, T-305/13, EU:T:2015:435, bod 95). V této

souvislosti je povinna provést pečlivý a nestranný přezkum dotyčných opatření, aby měla při přijímání konečného rozhodnutí konstatujícího existenci, a případně i neslučitelnost nebo protiprávnost podpory, k tomuto účelu co možná nejúplnější a nejspolehlivější poznatky (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 2. září 2010, Komise v. Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, bod 90, a ze dne 3. dubna 2014, Francie v. Komise, C-559/12 P, EU:C:2014:217, bod 63).

105 Mimoto v oblasti státní podpory podléhá rozložení důkazního břemene dodržení procesních povinností Komisí a dotyčným členským státem v rámci výkonu pravomoci Komise, kterou má k tomu, aby členský stát přiměla, aby jí poskytl všechny nezbytné informace (viz rozsudek ze dne 28. listopadu 2008, Hotel Cipriani a další v. Komise, T-254/00, T-270/00 a T-277/00, EU:T:2008:537, bod 232 a citovaná judikatura). Dotčenému členskému státu zejména na základě jeho povinnosti spolupráce s Komisí a zúčastněným stranám, které byly náležitě vyzvány k podání připomínek v souladu s čl. 108 odst. 2 SFEU, přísluší, aby uplatnily své argumenty a poskytly Komisi všechny informace, které jí mohou objasnit veškeré údaje ve věci (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. listopadu 2008, Hotel Cipriani a další v. Komise, T-254/00, T-270/00 a T-277/00, EU:T:2008:537, bod 233).

106 Neexistuje totiž povinnost Komise z úřední povinnosti a na základě dohadů zkoumat, jaké skutkové nebo právní okolnosti jí mohly být předloženy v průběhu správního řízení (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 2. dubna 1998, Komise v. Sytraval a Brink' s France, C-367/95 P, EU:C:1998:154, bod 60, a ze dne 14. ledna 2004, Fleuren Compost v. Komise, T-109/01, EU:T:2004:4, bod 49).

107 Nakonec je třeba uvést, že v rámci žaloby na neplatnost na základě článku 263 SFEU musí být legalita rozhodnutí v oblasti státních podpor posuzována v závislosti na informacích, zejména pokud jde o vnitrostátní právní rámec, které mohla mít Komise k dispozici v okamžiku, kdy jej přijala (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. července 2014, Zweckverband Tierkörperbeseitigung v. Komise, T-309/12, nezveřejněný, EU:T:2014:676, bod 97 a citovaná judikatura).

108 Ve světle těchto zásad je třeba přezkoumat jednotlivá pochybení, kterých se žalobkyně dovolávají v souvislosti s posouzením obsahu a rozsahu působnosti ITA 2010 provedeném Komisí.

1) K cíli ITA 2010 a k identifikaci zdanitelných příjmů na základě tohoto zákona

109 První řadou argumentů se žalobkyně v podstatě snaží zpochybnit posouzení Komise, podle kterého ITA 2010 směřoval k zdanění veškerého účetního zisku, a tedy všech příjmů vzniklých nebo mající původ na Gibraltaru. Komisi zejména vytýkají, že nezohlednila skutečnost, že pouze určité kategorie příjmů uvedené v příloze 1 ITA 2010 jsou na Gibraltaru zdanitelné.

110 Žalobkyně tvrdí, že Komise měla zejména v bodě 90 odůvodnění napadeného rozhodnutí nesprávně za to, že účetní zisk představuje základ daně společností se sídlem na Gibraltaru a že účelem ITA 2010 bylo zdanit celý „účetní zisk" uvedených společností, takže všechny jejich příjmy by spadaly do působnosti ITA 2010. Příjmy společností totiž podléhaly zdanění na Gibraltaru pouze při splnění dvojí podmínky, a sice že spadají do „kategorií zdanitelných příjmů" uvedených v příloze 1 ITA 2010 (článek 11 ITA 2010) a vznikly nebo mají původ na Gibraltaru (články 11 a 74 ITA 2010). V tomto ohledu žalobkyně tvrdí, že daňový systém na Gibraltaru byl režimem zdanění v závislosti na kategoriích příjmů, jelikož spočíval v tom, že dani podléhaly pouze určité kategorie příjmů přesně vymezené zákonem. Neexistuje totiž žádné obecné pravidlo, na základě něhož by se příjmy společnosti se sídlem na Gibraltaru obecně zdaňovaly.

Mimoto Komise dostatečně nezohlednila článek 11 ITA 2010, který byl základním ustanovením pro určení příjmů, které byly zdanitelné na Gibraltaru a s ohledem na nějž měla být vykládána ostatní ustanovení ITA 2010 včetně článku 16.

111 Žalobkyně zvláště trvají na skutečnosti, že pasivní příjmy z licenčních poplatků nebyly zahrnuty do daňového základu, a nespadaly tedy do působnosti ITA 2010. Cílem ITA 2010 nebylo zdanit veškerý účetní zisk společností, ale pouze kategorie příjmů uvedené v příloze 1 ITA 2010.

112 Mimoto žalobkyně tvrdí, že Komise nesprávně tvrdila, zejména v bodě 28 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že společnost, která je obvyklým rezidentem na Gibraltaru, podléhá v zásadě dani na Gibraltaru. Režim zdanění na Gibraltaru byl „založen na původu“ nebo „na zdroji“ obdržených příjmů, a nikoli na „sídlu“ společnosti, která je obdržela, a daň byla splatná na Gibraltaru pouze v souvislosti s příjmy, které „vznikly nebo m[ěly] původ na Gibraltaru“.

113 Komise tyto argumenty zpochybňuje.

114 Úvodem je třeba uvést, že na rozdíl od toho, co tvrdí žalobkyně, Komise v bodě 28 odůvodnění napadeného rozhodnutí netvrdila, že společnost, která je obvyklým rezidentem na Gibraltaru, tam v zásadě podléhala dani, ani že daňový režim na Gibraltaru byl založen na původu poplatníka. Omezila se totiž na tvrzení, že plátcem daně na Gibraltaru „může“ být společnost, která je obvyklým rezidentem na Gibraltaru. Komise ostatně v bodech 28 a 30 odůvodnění napadeného rozhodnutí vysvětlila, že kategorie zdanitelných příjmů na Gibraltaru jsou uvedeny v příloze 1 ITA 2010 a tyto příjmy mohou být zdaněny na Gibraltaru pouze za podmínky, že tam vznikly nebo že tam mají původ.

115 Navíc na rozdíl od toho, co tvrdí žalobkyně, Komise zohlednila skutečnost, že článek 11 ITA 2010 stanovil, že zdanitelné jsou pouze příjmy zahrnuté do kategorií příjmů uvedených v příloze 1 uvedeného zákona. Takové zjištění vyplývá zejména z bodu 28 odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterém Komise uvedla tři kategorie příjmů uvedené v tabulkách A, B a C přílohy 1 ITA 2010, jakož i z bodu 93 odůvodnění téhož rozhodnutí, ve kterém Komise dospěla na základě zjištění, že licenční poplatky nebyly zahrnuty do kategorií zdanitelných příjmů na Gibraltaru uvedených v příloze 1 ITA 2010, k závěru, že tyto poplatky jsou implicitně osvobozeny od daně.

116 Stejně tak na rozdíl od toho, co tvrdí žalobkyně, se Komise v napadeném rozhodnutí nedomnívala, že cílem ITA 2010 bylo zdanit poplatníkům veškerý jejich účetní zisk. V bodě 93 odůvodnění napadeného rozhodnutí totiž Komise konstatovala, že cílem ITA 2010 byl „výběr příjmů od daňových poplatníků povinných k dani na Gibraltaru (tj. daňových poplatníků s příjmy vzniklými nebo majícími původ na Gibraltaru)“. Navíc z bodu 82 odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že Komise založila svou analýzu nezdanění příjmů z licenčních poplatků na zjištění, že ITA 2010 vycházela z „obecné zásady, že daň z příjmů právnických osob je vybírána od všech osob povinných k dani s příjmy vzniklými nebo majícími původ na Gibraltaru“.

117 S ohledem na tyto skutečnosti a v rozsahu, v němž žalobkyně vytýkají Komisi, že nezohlednila skutečnost, že gibraltarský daňový režim byl režimem zdanění v závislosti na kategoriích příjmů, jehož cílem bylo zdanit společnostem pouze kategorie příjmů uvedené v příloze 1 ITA 2010, je třeba posoudit, zda bylo důvodné, aby se Komise domnívala, že cílem ITA 2010 bylo zdanit příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltaru.

118 V tomto ohledu je třeba připomenout, že pojem cíle nebo povahy obvyklého systému zdanění, který tvoří referenční rámec, odkazuje na základní nebo řídicí zásady tohoto systému a neodkazuje na politiky, které mohou být případně financovány prostředky, které přinášejí, ani na cíle, které by mohly být sledovány zaváděním výjimek z tohoto systému (rozsudek ze dne 16. května 2019, Polsko v. Komise, T-836/16 a T-624/17, EU:T:2019:338, bod 62).

119 Zaprvé je nesporné, že z článku 11 ITA 2010, nadepsaného „Daňová povinnost“, jak je uveden v bodě 98 výše, vyplývá, že gibraltarský daňový systém spočívá na zásadě teritoriality, podle které podléhají dani příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltaru. Orgány Spojeného království navíc několikrát upřesnily, zejména ve svých připomínkách ze dne 14. září 2012, že zásada teritoriality při zdanění představuje ústřední charakteristiku nebo také obecné pravidlo („general norm“) gibraltarského daňového systému.

120 Zadruhé je třeba zdůraznit, že článek 16 ITA 2010, nadepsaný „Základ daně“, stanoví, že zdanitelné příjmy společnosti odpovídají celkové výši účetního zisku za účetní období. Na rozdíl od toho, co tvrdí žalobkyně, a jak správně uvádí Komise, z názvu a ze znění článku 16 ITA 2010 přitom vyplývá (viz bod 101 výše), že se týká určení základu daně jako takového, a nikoli pouze referenčního období, které je třeba zohlednit pro určení uvedeného základu.

121 Z tohoto ustanovení vyplývá, že pro účely zdanění na Gibraltaru se zohledňují veškeré účetní zisky dosažené poplatníkem. Je však třeba uvést, jak vyplývá z bodů 30, 90 a 91 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že výpočet základu daně společností se provádí na základě zásady teritoriality, jak je uvedeno v článku 11 ITA 2010, takže účetní zisky mohou být zdaněny pouze tehdy, pokud „vznikly nebo mají původ na Gibraltaru“.

122 V této souvislosti je třeba uvést, že orgány Spojeného království ve svých připomínkách ze dne 3. prosince 2012 upřesnily, že všechny společnosti, které obdržely příjmy, jež vznikly nebo měly původ na Gibraltaru, byly osobami povinnými k dani na základě ITA 2010. Dodaly, že zásada teritoriality se obecně vztahuje na všechny společnosti a na všechny druhy příjmů těchto společností. Stejně tak orgány Spojeného království ve svých připomínkách ze dne 18. dubna 2013 opět upřesnily, že teritoriální systém zdanění stanovený ITA 2010 se vztahuje na všechny podniky ze všech odvětví průmyslu, financí a obchodu a že taková zásada je při jeho uplatňování všeobecná.

123 Ze znění článků 11 a 16 ITA 2010, tak jak jsou citovány v bodech 98 až 101 výše, jakož i z připomínek předložených orgány Spojeného království během správního řízení tedy vyplývá, že tato ustanovení musí být vykládána v tom smyslu, že daňový režim zavedený ITA 2010 spočíval na dvou hlavních zásadách, a sice na zásadě teritoriality, podle které příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltaru podléhaly dani, a na zásadě, podle které veškeré účetní zisky daňových poplatníků podléhaly dani. Z toho vyplývá, že Komise správně uvedla, že gibraltarský daňový režim zavedený ITA 2010 vycházel z cíle zdanit příjmy všech osob povinných k dani, které vznikly nebo mají původ na Gibraltaru.

124 Navíc je třeba uvést, že ani orgány Spojeného království, ani orgány Gibraltaru nezpochybnily ve svých připomínkách k rozhodnutí o zahájení řízení výklad Komise, podle kterého bylo cílem ITA 2010 zdanit příjmy všech osob povinných k dani, které vznikly nebo mají původ na Gibraltaru. Orgány Spojeného království a Gibraltaru se totiž omezily na tvrzení, že nezdanění příjmů z licenčních poplatků nepředstavuje selektivní opatření, jelikož se jednalo o obecné opatření, které se použije na všechna odvětví průmyslu, obchodu a financí a které je dostupné všem podnikům. Neuvedly žádnou připomínku k bodu 32 odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení, ve

kterém Komise výslovně tvrdila, že hlavní zásada gibraltarského daňového systému spočívala ve zdanění všech společností, které získávají příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltaru, což zamezilo dvojímu zdanění a umožnilo zjednodušení. Stejně tak orgány Spojeného království a Gibraltaru nezpochybnily obsah bodu 35 odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení, ve kterém Komise jasně uvedla, že cílem gibraltarského daňového systému je zdanit všechny společnosti, které získávají příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltaru.

125 V tomto ohledu je třeba uvést, že v rozsahu, v němž žalobkyně zpochybňují relevanci připomínek Spojeného království a tvrdí, že skutečnost, že orgány Spojeného království a ani orgány Gibraltaru nezpochybnily výklad ustanovení ITA 2010 provedený Komisí během formálního vyšetřovacího řízení, nebrání tomu, aby zpochybnily tento výklad, je třeba uvést, že jak vyplývá z bodů 103 až 107 výše, v rámci posouzení daňového opatření na základě článku 107 SFEU, musí být přezkum výkladu vnitrostátního práva přijatého Komisí, což je skutková otázka, prováděn s ohledem na skutečnosti dostupné ke dni přijetí napadeného rozhodnutí a musí zohlednit informace od dotyčného členského státu a zúčastněných stran. V této souvislosti je třeba zejména uvést, že v rámci formálního vyšetřovacího řízení je na členském státě nebo případném příjemci opatření, které je předmětem uvedeného řízení, objasnit Komisi veškeré údaje ve věci. (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. listopadu 2004, Ferriere Nord v. Komise, T-176/01, EU:T:2004:336, bod 93).

126 Vzhledem k tomu, že informace, ze kterých Komise vycházela při výkladu vnitrostátního práva, pocházely přímo od orgánů členského státu a území dotčených řízením a byly zopakovány během několika výměn informací a že porozumění informacím od těchto orgánů bylo implicitně potvrzeno Komisí v závěru rozhodnutí o zahájení řízení, nelze Komisi vytýkat, že měla za to, že tyto informace byly dostatečně spolehlivé a důvěryhodné. Navíc vzhledem k tomu, že připomínky orgánů Spojeného království a Gibraltaru neodporují obsahu relevantních ustanovení ITA 2010 a jelikož Komise neměla k dispozici informace, které by mohly zpochybnit tyto připomínky, mohla na nich ke dni přijetí napadeného rozhodnutí založit svůj výklad gibraltarského daňového práva.

127 Kromě toho je třeba uvést, že žalobkyně, i když jim bylo umožněno vyjádřit se k rozhodnutí o zahájení řízení, ze kterého jasně vyplývalo, že předmět řízení se týká příjmů z licenčních poplatků obdržených gibraltarskými společnostmi v období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2013, nepovažovaly za nutné tak učinit. Před přijetím napadeného rozhodnutí nebyla Komise informována účastníky řízení o znaleckém posudku předloženém žalobkyněmi v příloze k replice (dále jen „znalecký posudek“), ani o informacích, které obsahoval ohledně údajné povahy gibraltarského daňového režimu jakožto režimu zdanění v závislosti na kategoriích příjmů. Jak přitom vyplývá z bodu 106 výše, vzhledem k nedostatku informací, které by mohly zpochybnit výklad vnitrostátního daňového práva přijatý v rozhodnutí o zahájení řízení, nemohla Komise na základě dohadů zkoumat všechny argumenty, které by mohly případně zpochybnit její výklad vnitrostátního práva, který byl ostatně potvrzen příslušnými orgány členského státu a území. Navíc, jak vyplývá ze všech předcházejících úvah, žalobkyním se nepodařilo prokázat, že informace, ze kterých Komise vycházela, by byly nesprávné či by postrádaly spolehlivost a důvěryhodnost.

128 Z výše uvedeného vyplývá, že Komise měla správně za to, že gibraltarský daňový systém je teritoriálním systémem zdanění, podle kterého musí být v jeho rámci zdaněny všechny příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltaru.

129 Toto zjištění není zpochybněno ostatními argumenty žalobkyň.

130 Zvláště vzhledem k tomu, že žalobkyně tvrdí, že gibraltarský daňový systém je režimem zdanění v závislosti na kategoriích příjmů, jehož cílem je zdanit kategorie příjmů uvedené v příloze 1 ITA 2010, je zajisté třeba uvést, že, jak tvrdí žalobkyně, článek 11 ITA 2010 předpokládá, že k tomu, aby byly příjmy společností zdanitelné, musí spadat do jedné z kategorií příjmů uvedených v příloze 1 ITA 2010. Při absenci takového zahrnutí, jako v případě příjmů z licenčních poplatků, by se tak některé druhy příjmů mohly technicky vyhnout jakémukoli zdanění na základě ITA 2010.

131 Je však třeba nejprve zdůraznit, že ani gibraltarské orgány, ani orgány Spojeného království nikdy netvrdily, že gibraltarský daňový režim je režimem zdanění v závislosti na kategoriích příjmů. Naopak ve svých připomínkách ze dne 14. listopadu 2013 upřesnily, že ITA 2010 stanoví jediný daňový režim, nezávisle na kategoriích zdanitelných příjmů uvedených v tabulkách A až C přílohy 1 ITA 2010. Kromě toho orgány Spojeného království v jednotlivých připomínkách předložených během správního řízení pouze definovaly gibraltarský daňový systém zdanění jako teritoriální režim zdanění.

132 Dále je třeba uvést, že běžná pravidla zdanění, nebo jinými slovy pravidla, která tvoří referenční rámec, musí být posuzována jako celek a s ohledem na hlavní zásady vnitrostátního daňového systému. Daňové opatření totiž nelze řádně posoudit na základě několika ustanovení, která byla uměle vyvedena ze širšího legislativního rámce. [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. června 2018, Andres (Heitkamp BauHolding v úpadku) v. Komise, C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 103].

133 Domnívat se, jak tvrdí žalobkyně, že gibraltarský daňový systém zavedený ITA 2010 je režimem zdanění v závislosti na kategoriích příjmů, jehož cílem je zdanit kategorie příjmů uvedené v příloze 1 ITA 2010, by přitom vedlo k opominutí ostatních ustanovení ITA 2010, a tedy logiky hlavních zásad tohoto daňového systému. Jak bylo uvedeno v bodě 121 výše, ITA 2010 totiž spočívá nejen na zásadě teritoriality, tak jak je zakotvena v jeho článku 11, ale také na zásadě, podle které veškeré účetní zisky osob povinných k dani podléhají dani, jak vyplývá z jeho článku 16. Tyto dvě zásady musí být zohledněny při přezkumu cíle sledovaného ITA 2010.

134 Nakonec v souladu s judikaturou použití dané legislativní techniky nemůže umožnit, aby vnitrostátní daňová pravidla bez dalšího nepodléhala kontrole stanovené Smlouvou o FEU v oblasti státních podpor. Stejně tak, ledaže by byla rozhodným způsobem upřednostněna forma státních intervencí nad jejich účinky, nemůže být použitá legislativní technika rozhodující skutečností pro přezkum obsahu a rozsahu působnosti pravidel tvořících referenční rámec. [obdobně viz rozsudek ze dne 28. června 2018, Andres (Heitkamp BauHolding v úpadku) v. Komise, C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 92].

135 V projednávaném případě přitom okolnost, že článek 11 ITA 2010 ve spojení s přílohou 1 ITA 2010 stanoví, že daňová povinnost je definována pozitivně, takže dani podléhají pouze kategorie příjmů výslovně uvedené ve zmíněné příloze 1, má v praxi stejné účinky jako výslovné osvobození od daně nebo situace, ve které by nepodléhání dani bylo definováno negativně, takže by veškeré příjmy podléhaly dani a pouze určité kategorie příjmů by byly z působnosti ITA 2010 vyloučeny. Jak bylo totiž uvedeno v bodě 81 výše, „nepodléhání dani“ a „osvobození od daně“ mají stejné účinky, a to nezdanění. To, co žalobkyně označují jako „zdanění v závislosti na kategoriích příjmů“, tedy ve skutečnosti představovalo pouze volbu legislativní techniky, a nikoliv rozhodující daňové pravidlo zdanění pro účely analýzy gibraltarského daňového systému.

136 V tomto ohledu je třeba uvést, jak zdůraznila Komise v bodě 27 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že ITA 2010 zavedla obecnou sazbu daně z příjmů ve výši 10 %, která se vztahuje na podniky v celém gibraltarském hospodářství s výjimkou některých poskytovatelů služeb. Z toho vyplývá, že jednotlivé kategorie zdanitelných příjmů podléhaly jednotné sazbě ve výši 10 % a nespadaly pod odlišný daňový režim. Taková analýza ostatně vyplývá z připomínek ze dne 14. listopadu 2013, ve kterých orgány Spojeného království vysvětlily, že gibraltarská právní úprava nestanoví, že daň bude vybíraná v závislosti na kategorii příjmů. Uvedly, že gibraltarský daňový systém nevyžaduje předchozí určení kategorie dosaženého příjmu, aby bylo možné na něj uplatnit daň, která by byla specifická pro určitou kategorii příjmů, ale že tento daňový systém pouze stanoví obecný režim zdanění příjmů vzniklých nebo majících původ na Gibraltaru.

137 Z výše uvedeného tedy vyplývá, že článek 11 a příloha 1 ITA 2010 představují v rozsahu, v němž stanovují kategorie zdanitelných příjmů, pouhé způsoby zdanění a že tato ustanovení nelze uměle vytrhávat z kontextu za účelem vymezení cíle ITA 2010. Na rozdíl od toho, co tvrdí žalobkyně, tak nelze z článku 11 ITA 2010 vyvodit, že cílem gibraltarského daňového systému bylo zdanit kategorie příjmů uvedené v příloze 1 ITA 2010.

138 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba zamítnout výtky žalobkyň vycházející z toho, že se Komise dopustila pochybení při určení cíle ITA 2010.

2) K použití zásady teritoriality na licenční poplatky

139 Žalobkyně tvrdí, že se Komise dopustila zjevně nesprávného posouzení, když v bodech 42, 82, 94 a 106 odůvodnění napadeného rozhodnutí tvrdila, že použití zásady teritoriality znamená, že příjmy z licenčních poplatků vznikly nebo mají původ na Gibraltaru jen proto, že je obdržela gibraltarská společnost. Žalobkyně tvrdí, že prohlášení obsažené ve sdělení Spojeného království ze dne 14. září 2012, ze kterého Komise vycházela při formulování uvedeného posouzení, je nesoudržné a chybné. Podle žalobkyň nebyly příjmy, které gibraltarská společnost získává z činností vykonávaných mimo toto území včetně případu, kdy se jedná o příjmy z licenčních poplatků, zdanitelné na Gibraltaru. V situaci, kdy žádné z práv duševního vlastnictví není spravováno na Gibraltaru, kdy se tato práva, ani koncesionář nenacházejí na Gibraltaru a licenční poplatky nejsou placeny na Gibraltaru, nelze příjmy z licenčních poplatků považovat za příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltaru.

140 Komise tyto argumenty zpochybňuje.

141 Jak bylo konstatováno v bodě 125 výše, v rámci přezkumu daňového opatření podle článku 107 SFEU musí být přezkum výkladu vnitrostátního práva provedený Komisí, což je skutková otázka, prováděn s ohledem na skutečnosti dostupné ke dni přijetí dotčeného rozhodnutí a s ohledem na informace od dotyčného členského státu a zúčastněných stran.

142 Je pravda, že v projednávaném případě ITA 2010 ve znění použitelném od 1. ledna 2010 do 31. prosince 2013 neobsahoval ustanovení, které by výslovně stanovilo, že příjmy z licenčních poplatků obdržených gibraltarskými společnostmi byly považovány za příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltaru. Takové pravidlo bylo totiž výslovně zahrnuto do ITA 2010 až po změně ITA 2010 z roku 2013, která vstoupila v platnost dne 1. ledna 2014.

143 Nicméně, jak je uvedeno v poznámce pod čarou 49 napadeného rozhodnutí, tvrzení, že jsou příjmy z licenčních poplatků obdržených gibraltarskými společnostmi nutně považovány za vzniklé nebo mající původ na tomto území, vychází z informace přímo od dotyčného členského

státu. Ve svém vyjádření ze dne 14. září 2012 totiž orgány Spojeného království výslovně tvrdily, že zásada teritoriality znamená, že „každý příjem z licenčních poplatků obdržený gibraltarskou společností [vznikl] nebo [měl] původ na Gibraltaru“.

144 V tomto ohledu je třeba zaprvé konstatovat, že tvrzení, že příjmy z licenčních poplatků obdržených gibraltarskými společnostmi vznikly nebo měly původ na Gibraltaru, bylo slučitelné s obsahem článku 74 ITA 2010, a tak mohlo vyplývat z pouhého použití zásady teritoriality a zásady, podle které je třeba zohlednit místo činnosti, jež je zdrojem příjmů.

145 Článek 74 ITA 2010 totiž definoval pojem „vzniklé nebo mající původ na Gibraltaru“ v závislosti na „místě, kde [byly] vykonávány činnosti […] z nichž plynul zisk“.

146 Vzhledem k tomu, že se nezdanění příjmů z licenčních poplatků týkalo pasivních příjmů, a sice jinak řečeno příjmů, které obdržely entity, které pouze vlastnily práva duševního vlastnictví, bylo přitom logické mít za to, že „činnost, jež je zdrojem příjmu“ ve smyslu článku 74 ITA 2010, se nachází v místě sídla společnosti, která vlastni práva duševního vlastnictví zakládající nárok na tyto poplatky. Na rozdíl od toho, co tvrdí žalobkyně, tak tvrzení, že jsou příjmy z licenčních poplatků obdržených gibraltarskou společností považovány za příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltaru, skutečně znamenalo existenci prvku umožňujícího přiřadit uvedené příjmy k území Gibraltaru.

147 Tvrzení orgánů Spojeného království navíc není neslučitelné s judikaturou Judicial Committee of the Privy Council (Soudní výbor královské Soukromé rady, Spojené království, dále jen „JCPC“) uplatněnou během správního řízení, která, ač nezávazná, byla relevantní pro výklad článku 74 ITA 2010. V rozhodnutí přijatém JCPC ohledně Hong Kongu ve věci Commissioner of Inland Revenue v HK-TVB International Ltd [1992] 2 AC 397 totiž JCPC uvedl, že příjmy obdržené hongkongskou společností, která poskytovala v rámci podlicence filmy společnostem se sídlem v zahraničí a která je využívala v zahraničí, vznikly a měly původ v Hong Kongu. Je pravda, že stejně, jak učinily žalobkyně, je třeba podotknout, že v této věci JCPC zohlednil určité skutečnosti specifické pro projednávaný případ, včetně okolnosti, že podlicenční smlouvy byly připraveny v Hongkongu a některé doplňkové služby byly někdy poskytovány z Hongkongu. Je však třeba uvést, že JCPC rovněž zohlednil skutečnost, že fixní licenční poplatek byl zaplacen poplatníkovi, který se nacházel v Hongkongu. Kromě toho, jak zdůraznily orgány Spojeného království ve svých připomínkách ze dne 14. listopadu 2013, uvedené rozhodnutí přijaté JCPC jasně potvrdilo, že příjmy z licenčních poplatků obdržených gibraltarskou společností mohou vzniknout nebo mít původ na tomto území, i když práva duševního vlastnictví byla využívána pouze mimo toto území.

148 Zadruhé na rozdíl od toho, co tvrdí žalobkyně, nebylo tvrzení obsažené v připomínkách ze dne 14. září 2012 izolované ani neslučitelné s ostatními informacemi obsaženými v tomto dokumentu.

149 Toto tvrzení bylo totiž podpořeno grafem na straně 22 připomínek ze dne 14. září 2012, jehož cílem je ilustrovat dopad nezdanění příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků na základě ITA 2010. Uvedený graf zdůraznil částky, které představují příjmy z pasivních úroků a z licenčních poplatků obdržených daňovými poplatníky za období po 1. lednu 2010, přičemž provedl rozlišení mezi příjmy vzniklými nebo majícími původ na Gibraltaru a příjmy vzniklými nebo majícími původ mimo toto území. Skutečnost, že všechny příjmy z licenčních poplatků byly uvedeny jako příjmy mající původ na Gibraltaru, potvrzuje, že tyto příjmy byly obvykle považovány za příjmy mající původ na Gibraltaru.

150 Dále vzhledem k tomu, že žalobkyně tvrdí, že tvrzení orgánů Spojeného království, uvedené v bodě 143 výše, je v rozporu s tvrzením, uvedeným na straně 10 připomínek ze dne 14. září 2012, podle kterého „785 dřívějších „exempt companies“ (společností osvobozených od daně), které [měly] zdanitelný příjem, který [nevznikl] ani [neměl] původ na Gibraltaru, [byly] obvykle buď vlastníky obchodních nemovitostí mimo Gibraltar (a tak [podléhaly] dani z příjmu z nájemného v zemi kde se nemovitost [nacházela]), nebo [měly] [příjem z] dividend, úroků a licenčních poplatků“, je zajisté třeba uvést, že tento výňatek mohl podle orgánů Spojeného království naznačovat, že příjmy z licenčních poplatků jsou zdanitelnými příjmy nemajícími původ na Gibraltaru.

151 Je však třeba konstatovat, že uvedený výňatek obsahuje chybu v psaní. Jak totiž uvádějí žalobkyně, tato věta se týkala situace na základě ITA 2010, ve znění platném do 31. prosince 2013. Orgány Spojeného království přitom v dotčeném dokumentu několikrát vysvětlily, že příjmy z licenčních poplatků nepředstavují příjmy zdanitelné v tomto období. Konkrétně ze strany 10 připomínek ze dne 14. září 2012 vyplývá, že orgány Spojeného království mezi podniky, které nepodléhaly dani na Gibraltaru, jasně rozlišovaly podniky, které neměly zdanitelný příjem (tedy podniky, které měly pasivní příjmy) od podniků, jejichž příjmy nevznikly nebo neměly původ na Gibraltaru.

152 Rozpor, na který poukazují žalobkyně, tak nemůže zpochybnit věrohodnost tvrzení orgánů Spojeného království, že příjmy z licenčních poplatků jsou považovány za vzniklé nebo mající původ na Gibraltaru.

153 Zatřetí v bodě 45 odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení Komise výslovně uvedla, že jí orgány Spojeného království oznámily, že zásada teritoriality znamená, že každý příjem z licenčních poplatků obdržený gibraltarskou společností vznikl nebo má původ na Gibraltaru. Skutečnost, že orgány Spojeného království a Gibraltaru nezpochybnily toto tvrzení ve svých připomínkách k rozhodnutí o zahájení řízení, potvrzuje, že Komise správně pochopila informace, které jí byly sděleny během správního řízení, jakož i použití zásady teritoriality, pokud jde o příjmy z licenčních poplatků.

154 Kromě toho je třeba uvést, že orgány Spojeného království a Gibraltaru ve svých připomínkách k rozhodnutí o zahájení řízení rozlišovaly mezi úroky, které mají zdroj v zahraničí (foreign-source interest), a příjmy z pasivních úroků majících zdroj na Gibraltaru a licenčních poplatků. Skutečnost, že orgány Spojeného království a Gibraltaru nerozlišovaly příjmy z licenčních poplatků na příjmy mající původ na Gibraltaru a na příjmy mající původ v zahraničí, potvrzuje tvrzení, že tyto příjmy byly považovány za příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltaru.

155 Začtvrté je třeba zdůraznit, že během správního řízení nebyla Komise informována o znaleckém posudku ani o žádné informaci, která by zpochybňovala tvrzení Spojeného království ohledně použití zásady teritoriality na licenční poplatky. Ostatně je třeba uvést, že žalobkyně nepovažovaly za užitečné předložit připomínky k rozhodnutí o zahájení řízení, přestože byly vyzvány, aby tak učinily, a mohly s ohledem na obsah rozhodnutí o zahájení řízení pochopit, že společnost MJN GibCo byla případným příjemcem režimu podpor, tak jak je identifikován Komisí v uvedeném rozhodnutí. Jak přitom vyplývá z bodu 106 výše, Komise nemohla na základě dohadů zkoumat všechny argumenty, které by případně mohly zpochybnit výklad vnitrostátního daňového práva provedený v rozhodnutí o zahájení řízení, který byl ostatně potvrzen dotyčným členským státem.

156 Z úvah uvedených v bodech 141 až 155 výše vyplývá, že tvrzení Spojeného království týkající se použití zásady teritoriality na příjmy z licenčních poplatků pocházejících přímo z dotyčného členského státu mohlo být Komisí považováno za dostatečně spolehlivou a důvěryhodnou informaci. Komise se tedy tím, že převzala výklad gibraltarského daňového práva podaný orgány Spojeného království, nedopustila nesprávného posouzení.

157 Navíc žádný z dalších argumentů vznesených žalobkyněmi neprokazuje, že tvrzení orgánů Spojeného království týkající se použití zásady teritoriality na licenční poplatky bylo chybné.

158 Nejprve samotná skutečnost, že je ve znaleckém posudku uvedeno, že tvrzení orgánů Spojeného království je velmi podivné, a že autor uvedeného posudku vysvětluje, že jako zkušený odborník na gibraltarské daňové právo o existenci domněnky týkající se použití zásady teritoriality na licenční poplatky před vstupem změny z roku 2013 v platnost nikdy neslyšel, nestačí k prokázání toho, že tvrzení v tomto smyslu přímo od dotyčného členského státu a týkající se uplatňování jeho vlastního práva bylo nesprávné.

159 Dále v rozsahu, v němž žalobkyně poukazují na to, že nebylo logické, aby mezi 1. lednem 2011 a 31. prosincem 2013 platila domněnka, že příjmy z licenčních poplatků obdržených gibraltarskými společnostmi vznikly na Gibraltaru, ačkoliv tato kategorie příjmů nebyla na Gibraltaru zdanitelná, stačí konstatovat, že z tvrzení orgánů Spojeného království nevyplývá, že by tvrdily, že existuje písemné pravidlo, které stanoví zvláštní režim pro použití zásady teritoriality na příjmy z licenčních poplatků. Jak totiž vyplývá z bodů 144 až 146 výše, tvrzení orgánů Spojeného království odráželo pouhé uplatnění zásady teritoriality, jak vyplývá z článků 11 a 74 ITA 2010.

160 Kromě toho v rozsahu, v němž žalobkyně ve svých písemnostech odkazují na sdělení gibraltarského komisaře pro daň z příjmu nazvané „Příručka 2018 týkající se vzniklých či odvozených příjmů“ zveřejněné dne 25. října 2018, je třeba uvést, že toto sdělení, které následovalo po změně ITA 2010, k níž došlo v roce 2013, nebylo relevantní pro výklad ITA 2010 ve znění použitelném od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2013.

161 Konečně na rozdíl od toho, co tvrdí žalobkyně, skutečnost, že se mělo za to, že pasivní příjmy vznikly v místě, kde se nacházela společnost, která je obdržela, ačkoli to znamenalo zohlednění místa, kde byla uvedená společnost založena či registrována, nepředstavuje o nic méně uplatnění zásady teritoriality a nemůže být postavena na roveň zdanění založenému na kritériu sídla. Jak je totiž uvedeno v bodě 146 výše, v případě licenčních poplatků, které jsou pasivními příjmy, tedy jinými slovy příjmy entit, které pouze vlastnily práva duševního vlastnictví, bylo logické mít za to, že „činnost, jež je zdrojem příjmu“ ve smyslu článku 74 ITA 2010, se nachází v místě sídla společnosti, která vlastni práva duševního vlastnictví zakládající nárok na tyto poplatky.

162 Ze všeho výše uvedeného tedy vyplývá, že Komise správně konstatovala, že příjmy z licenčních poplatků obdržených gibraltarskými společnostmi jsou považovány za příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltaru.

c) K přezkumu kritéria zvýhodnění (druhý žalobní důvod, směřující ke zrušení čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí)

163 V rámci druhého žalobního důvodu směřujícího ke zrušení čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí žalobkyně tvrdí, že se Komise dopustila zjevně nesprávného posouzení a porušila čl. 107 odst. 1 SFEU, jelikož neprokázala existenci hospodářského zvýhodnění.

164 Zaprvé žalobkyně tvrdí, že Komise v bodě 82 odůvodnění napadeného rozhodnutí zaměnila pojem „hospodářské zvýhodnění“ s pojmem „selektivita“. Nejprve nevysvětlila, jak by nezdanění příjmů z licenčních poplatků poskytlo hospodářské zvýhodnění, ačkoli podle judikatury Soudního dvora byla povinna nejprve zjistit existenci hospodářského zvýhodnění a poté provést analýzu selektivity. Dále analýza provedená Komisí patřila mezi posouzení selektivity, a nikoli posouzení hospodářského zvýhodnění.

165 Zadruhé žalobkyně tvrdí, že se Komise dopustila nesprávného právního posouzení, když v bodě 83 odůvodnění napadeného rozhodnutí tvrdila, že „osvobození“ příjmů z licenčních poplatků od daně zavedlo snížení daně, a zvýhodnilo tak osoby, na které se vztahovalo. Vzhledem k tomu, že příjmy z licenčních poplatků nespadaly do působnosti ITA 2010, jejich nezdanění nemohlo spočívat v osvobození od daně ani v tom, že se gibraltarské daňové orgány vzdaly příjmů z daní, které by mohly vybrat. V této souvislosti tvrdí, že se Komise dopustila několika zjevně nesprávných posouzení, pokud jde o obsah a cíl ITA 2010, a zejména posouzení, podle kterého byly příjmy z licenčních poplatků obdržených gibraltarskými společnostmi považovány za příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltaru.

166 Navíc žalobkyně tvrdí, že transparentní daňové zacházení se zisky CV bylo upraveno pouze článkem 18 ITA 2010 a za podmínky, že obchodní, podnikatelská nebo profesní činnost byla vykonávána prostřednictvím této CV. Žalobkyně dodávají, že pokud by v projednávaném případě mohly příjmy MJT CV spadat do kategorie obchodních zisků a být na základě článku 18 ITA 2010 přiznány společnosti MJN GibCo, nebyly by zdanitelné na Gibraltaru, jelikož nevznikly ani neměly původ na tomto území.

167 Komise tyto argumenty zpochybňuje.

1) K první výtce druhého žalobního důvodu, vycházející ze záměny mezi kritérii zvýhodnění a selektivity

168 Svou první výtkou žalobkyně vytýkají Komisi, že zaměnila kritérium zvýhodnění s kritériem selektivity. V tomto ohledu je třeba připomenout, že selektivita a zvýhodnění v zásadě představují dvě odlišná kritéria. Pokud jde o zvýhodnění, musí Komise prokázat, že opatření zlepšuje finanční situaci příjemce (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. července 1974, Itálie v. Komise, 173/73, EU:C:1974:71, bod 33). Naproti tomu pokud jde o selektivitu, musí Komise prokázat, že toto zvýhodnění není poskytováno jiným podnikům, které se s ohledem na cíl sledovaný referenčním rámcem nacházejí ve srovnatelné právní a skutkové situaci jako příjemce (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 49).

169 Je však třeba zdůraznit, že se v daňové oblasti přezkum zvýhodnění a přezkum selektivity překrývají, jelikož obě tato kritéria vyžadují, aby bylo prokázáno, že napadené daňové opatření vede ke snížení částky daně, kterou by byl za obvyklých okolností příjemce tohoto opatření povinen odvést na základě obvyklého daňového režimu, tedy režimu, který je použitelný na jiné daňové poplatníky nacházející se ve stejném postavení. Kromě toho z judikatury Soudního dvora vyplývá, že obě tato kritéria mohou být přezkoumána společně jako „třetí podmínka“ stanovená v čl. 107 odst. 1 SFEU, která se týká existence „selektivní výhody“. (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 30. června 2016, Belgie v. Komise, C-270/15 P, EU:C:2016:489, bod 32).

170 V projednávaném případě je třeba uvést, co se týče nezdanění příjmů z licenčních poplatků, že Komise zkoumala odděleně kritérium zvýhodnění a kritérium selektivity ve dvou odlišných oddílech napadeného rozhodnutí, a sice v oddíle 7.1.2, nadepsaném „Výhoda“, a v oddíle 7.1.3, nadepsaném „Selektivita“.

171 Pokud jde o přezkum kritéria zvýhodnění, z bodu 83 odůvodnění napadeného rozhodnutí, který je součástí oddílu 7.1.2 uvedeného rozhodnutí, vyplývá, že Komise přezkoumala účinek dotčeného opatření na situaci příjemců. V tomto bodě odůvodnění totiž uvedla, že osvobození od daně zavádí snížení nákladů, jež by společnosti využívající osvobození od daně musely jinak nést. Z toho vyplývá, že Komise každopádně nezaměnila kritérium zvýhodnění za kritérium selektivity, ale snažila se prokázat, že nezdanění příjmů z licenčních poplatků zlepšilo finanční situaci příjemců tohoto opatření ve smyslu judikatury citované v bodě 168 výše.

172 Skutečnost, že Komise v bodě 83 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedla, že osoby, na které se vztahuje nezdanění, tak mají výhodnější finanční postavení než ostatní daňoví poplatníci, nemůže toto zjištění zpochybnit. Okolnost, že Komise rovněž odkázala na posouzení týkající se spíše přezkumu kritéria selektivity než kritéria zvýhodnění, totiž nemá žádný vliv na skutečnost, že správně přezkoumala, zda dotčené opatření zvýhodňovalo jeho příjemce.

173 V důsledku toho je třeba zamítnout první výtku druhého žalobního důvodu směřující ke zrušení čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí.

2) Ke druhé výtce druhého žalobního důvodu, která směřuje ke zpochybnění existence daňové úlevy

174 V rámci druhé výtky žalobkyně zpochybňují, že nezdanění příjmů z licenčních poplatků představuje hospodářské zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

175 Podle ustálené judikatury se za státní podpory považují zásahy, které mohou v jakékoli formě přímo nebo nepřímo zvýhodňovat podniky nebo které musí být považovány za hospodářské zvýhodnění, které by podnik-příjemce za obvyklých tržních podmínek nezískal (viz rozsudek ze dne 2. září 2010, Komise v. Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, bod 40 a citovaná judikatura; rozsudek ze dne 9. října 2014, Ministerio de Defensa a Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 21).

176 Jak je uvedeno v bodě 91 výše, může být samotná existence zvýhodnění zjištěna pouze ve vztahu k takzvanému „obvyklému“ zdanění (rozsudek ze dne 6. září 2006, Portugalsko v. Komise, C-88/03, EU:C:2006:511, bod 56). Takové opatření tudíž poskytuje svému příjemci hospodářské zvýhodnění, jelikož snižuje náklady, které obvykle zatěžují rozpočet podniku, a tudíž přestože není dotací v užším slova smyslu, má tutéž povahu a stejné účinky (rozsudek ze dne 9. října 2014, Ministerio de Defensa a Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 22). Opatření, kterým veřejné orgány poskytují určitým podnikům zvýhodněné daňové zacházení, které sice není spojeno s převodem státních prostředků, ale staví příjemce do výhodnější finanční situace oproti ostatním poplatníkům, je státní podporou ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 15. března 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, bod 14, a ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 46 a citovaná judikatura).

177 V důsledku toho je za účelem určení, zda existuje daňové zvýhodnění, třeba porovnat situaci příjemce vyplývající z použití dotčeného opatření se situací příjemce v případě neexistence tohoto opatření a za použití běžných pravidel zdanění. (viz rozsudek ze dne 24. září 2019, Nizozemsko a další v. Komise, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 147 a citovaná judikatura).

178 V projednávané věci měla Komise v bodě 82 odůvodnění napadeného rozhodnutí za to, že nezdanění příjmů z licenčních poplatků představuje zvýhodnění z důvodu, že toto opatření je v rozporu se zásadou, podle které musí být daň z příjmů vybírána od všech daňových poplatníků, kteří pobírají příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltaru. Dodala, že příjmy z licenčních poplatků obdržených podnikem na Gibraltaru by měly za normálních okolností podléhat dani na základě zásady teritoriality, jelikož se tyto příjmy považují za příjmy, které vznikly nebo mají původ na tomto území. V bodě 83 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise dospěla k závěru, že „osvobození“ příjmů z licenčních poplatků od daně zavádí snížení nákladů, které by společnosti musely jinak nést. V tomto ohledu je třeba uvést, že úvahy Komise obsažené v bodech 81 až 83 odůvodnění napadeného rozhodnutí musí být vykládány s ohledem na toto rozhodnutí jako celek, a zejména na zjištění uvedené v bodě 93 odůvodnění uvedeného rozhodnutí, podle kterého bylo nezdanění příjmů z licenčních poplatků výsledkem nezahrnutí těchto kategorií příjmů do přílohy 1 ITA 2010.

179 Jak vyplývá z bodů 116 až 128 výše, Komise v bodě 82 odůvodnění napadeného rozhodnutí správně uvedla, že existuje zásada, podle které musí být daň z příjmů vybírána od všech daňových poplatníků, kteří pobírají příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltaru, a že taková zásada je součástí běžných pravidel zdanění, vzhledem k nimž měla přezkoumat nezdanění příjmů z licenčních poplatků. Jak totiž bylo konstatováno v bodě 123 výše, daňový režim zavedený ITA 2010 spočíval na dvou hlavních zásadách, a sice na zásadě teritoriality, podle které příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltaru podléhaly dani, a na zásadě, podle které měly podléhat dani veškeré účetní zisky daňových poplatníků.

180 Stejně tak, jak vyplývá z bodů 141 až 156 výše, na základě zásady teritoriality byly příjmy z licenčních poplatků obdržených společností na Gibraltaru považovány za příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltaru.

181 Z těchto zjištění vyplývá, že nezahrnutí příjmů z licenčních poplatků mezi kategorie příjmů uvedených v příloze 1 ITA 2010 umožňovalo těmto příjmům uniknout dani z příjmů na Gibraltaru, třebaže v souladu se zásadami uvedenými Komisí v bodě 82 odůvodnění napadeného rozhodnutí měly tyto příjmy, které vznikly nebo měly původ na Gibraltaru, normálně podléhat dani.

182 Komise tudíž správně konstatovala, že nezdanění příjmů z licenčních poplatků zavádí snížení nákladů, jež by podniky pobírající takové příjmy musely jinak nést na základě běžných pravidel zdanění, a dospěla k závěru, že existuje hospodářské zvýhodnění ve prospěch těchto podniků.

183 Žádný z dalších argumentů žalobkyň nemůže toto zjištění zpochybnit.

184 Zaprvé v rozsahu, v němž žalobkyně tvrdí, že opatření nemohlo představovat zvýhodnění z důvodu, že daňové orgány, jež neměly prospěch ze základu opravňujícího je zdanit tyto příjmy, nemohly upustit od zdanění příjmů z licenčních poplatků, stačí konstatovat, že nezahrnutí této kategorie příjmů do přílohy 1 ITA 2010 představuje upuštění od zdanění ze strany gibraltarského zákonodárce, a tedy příslušných orgánů dotyčného území. Kromě toho nelze Komisi vytýkat, že

porušila daňovou suverenitu členských států při stanovení základu daně za účelem zdanění příjmu, jelikož, jak vyplývá z bodů 178 a 181 výše, přezkoumala uvedené opatření s ohledem na obsah a cíl ITA 2010, a tedy na běžná pravidla zdanění.

185 Zadruhé v rozsahu, v němž žalobkyně tvrdí, že neexistuje žádné výslovné pravidlo, které by upravovalo zdanění licenčních poplatků, takže tato kategorie příjmů nespadá do působnosti ITA 2010, je třeba připomenout, že skutečnost, že daňové opatření je koncipováno určitou legislativní technikou, nemá pro účely analýzy uvedeného opatření z hlediska článku 107 SFEU dopad na riziko, že by vnitrostátní daňová pravidla bez dalšího nespadala do přezkumu v oblasti státních podpor pouze z důvodu skutečnosti, že byla přijata na základě jiné legislativní techniky, ačkoliv mají stejné právní nebo faktické účinky, úpravou nebo kombinací různých daňových pravidel. Jakýkoli jiný výklad by byl v rozporu s ustálenou judikaturou, podle které čl. 107 odst. 1 SFEU nerozlišuje podle důvodů a cílů státních zásahů, ale definuje je podle jejich účinků, a tedy bez ohledu na použité techniky [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. června 2018, Andres (Heitkamp BauHolding v úpadku) v. Komise, C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 91 a citovaná judikatura].

186 Jak je přitom uvedeno v bodě 81 výše, nezahrnutí určité kategorie příjmů do základu daně a formální osvobození kategorie příjmů, která je obvykle součástí základu daně, od daně mají stejné účinky. Okolnost, že v ITA 2010 neexistovalo výslovné pravidlo upravující zdanění příjmů z licenčních poplatků, tak nebránila tomu, aby takové opatření poskytovalo zvýhodnění ve smyslu článku 107 SFEU.

187 Zatřetí v rozsahu, v němž se žalobkyně dovolávají toho, že Komise neprokázala, že případní příjemci podpory, a sice deset podniků, na které bylo odkázáno v bodě 98 odůvodnění napadeného rozhodnutí, skutečně využilo nezdanění příjmů z licenčních poplatků, stačí připomenout, že podle ustálené judikatury se Komise v rámci rozhodnutí týkajícího se režimu podpor může omezit na prostudování vlastností dotčeného režimu, aby v odůvodnění svého rozhodnutí posoudila, zda zajišťuje tento režim z důvodu podmínek, které stanoví, příjemcům znatelné zvýhodnění oproti jejich konkurentům a zda je pravděpodobné, že z něj budou mít prospěch především podniky zapojené do obchodu mezi členskými státy. Komise tak není povinna provést analýzu podpory poskytnuté v každém jednotlivém případě na základě takového režimu. Individuální situaci každého dotčeného podniku je třeba ověřovat pouze ve stadiu navracení podpor (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. června 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a další v. Komise, C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368, bod 63 a citovaná judikatura).

188 Z toho vyplývá, že Komise nebyla povinna prokázat, že deset případných příjemců mělo z daňového opatření skutečně prospěch. Takové argumenty nemohou vést ke zrušení čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí a musí být zamítnuty jako irelevantní.

189 Ze stejných důvodů je třeba pro účely analýzy legality čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí argumenty týkající se zvláštní situace společnosti MJN GibCo nepřijmout jako irelevantní. Pokud jde konkrétně o argumenty týkající se daňové transparentnosti CV, je třeba uvést, že vzhledem k tomu, že Komise své posouzení režimu podpory vyplývajícího z nezdanění příjmů z licenčních poplatků nijak nezakládala na otázce daňové transparentnosti, jsou tyto argumenty zcela irelevantní pro účely přezkumu, zda se Komise správně domnívala, že toto opatření poskytuje svým příjemcům daňové zvýhodnění.

190 S ohledem na výše uvedené je třeba zamítnout druhou výtku druhého žalobního důvodu směřující ke zrušení čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí, a tudíž tento žalobní důvod v plném rozsahu.

d) K přezkumu selektivity (třetí žalobní důvod směřující ke zrušení čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí)

191 V rámci třetího žalobního důvodu směřujícího ke zrušení čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí žalobkyně v podstatě tvrdí, že se Komise dopustila zjevně nesprávného posouzení a porušila čl. 107 odst. 1 SFEU tím, že měla za to, že nezdanění příjmů z licenčních poplatků je selektivním opatřením.

192 Zaprvé žalobkyně tvrdí, že se Komise dopustila pochybení při určení referenčního rámce. Uvádějí, že v daňové oblasti může být kritérium selektivity posouzeno pouze s ohledem na takzvané „obvyklé“ zdanění, jehož definice podobně jako volba základu daně spadá pod svrchovanost členských států. Žalobkyně sice potvrzují, že ITA 2010 představuje vhodný referenční rámec, tvrdí však, že se Komise dopustila několika pochybení, pokud jde o obsah a cíl tohoto zákona.

193 Zadruhé žalobkyně tvrdí, že Komise nesprávně identifikovala odchylku od referenčního rámce.

194 Především nezdanění příjmů z licenčních poplatků podle žalobkyň nepředstavuje osvobození od daně, odchylku nebo „implicitní odchylku“, ale vyplývá pouze ze skutečnosti, že tyto příjmy nespadají do působnosti ITA 2010.

195 Dále Komise podle nich vycházela z nesprávného pochopení smyslu zásady, podle které musí být opatření představující státní podporu definováno svými účinky. Je pravda, že Soudní dvůr v rozsudcích ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732), a ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981), rozhodl, že opatření může být selektivní, pokud vede k vyloučení některých podniků ze základu daně. Tyto věci se však týkaly výjimečných okolností a neodůvodnily, aby byl pojem „státní podpora“ definovaný svými účinky příliš široký. Tribunál ostatně v rozsudku ze dne 16. května 2019, Polsko v. Komise (T-836/16 a T-624/17, EU:T:2019:338), objasnil, že daňové opatření může stanovit rozdílné zacházení bez toho, aby však bylo kvalifikováno jako selektivní, za předpokladu, že není svévolné, je uplatňováno nediskriminačním způsobem a je v souladu s cílem dotyčné daně.

196 Nakonec žalobkyně tvrdí, že nezdanění příjmů z licenčních poplatků nezavádí rozlišování mezi hospodářskými subjekty nacházejícími se ve stejné právní a skutkové situaci. V tomto ohledu tvrdí, že se žádná podmínka nezdanění nevztahovala pouze na nadnárodní podniky a že okolnost, že měly z tohoto opatření prospěch v zásadě nadnárodní skupiny, byla pouze nahodilou okolností, a nikoli „účinkem [tohoto opatření]“.

197 Komise tyto argumenty zpochybňuje.

198 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že při posuzování selektivity musí být určeno, zda v rámci daného právního režimu může předmětné vnitrostátní opatření zvýhodňovat „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ vůči ostatním, které se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný uvedeným režimem ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a se kterými je tak odlišně zacházeno, což lze v zásadě kvalifikovat jako diskriminaci (viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 54 a citovaná judikatura).

199 Pokud je dotčené opatření koncipováno jako režim podpory, a nikoliv jako individuální podpora, je na Komisi, aby prokázala, že ačkoliv toto opatření stanoví obecnou výhodu, přináší prospěch pouze určitým podnikům nebo určitým odvětvím činnosti (viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 55 a citovaná judikatura). Obecné opatření, které je bez rozdílu použitelné na všechny hospodářské subjekty, totiž nepředstavuje podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. září 2000, Německo v. Komise, C-156/98, EU:C:2000:467, bod 22).

200 V daňové oblasti judikatura obvykle vyžaduje analýzu selektivity ve třech etapách. Tato analýza vyžaduje zaprvé identifikovat obecný nebo „obvyklý“ daňový režim uplatňovaný v dotyčném členském státě, který představuje referenční rámec, a zadruhé prokázat, že se dotčené daňové opatření od uvedeného referenčního rámce odchyluje v rozsahu, v němž zavádí rozlišování mezi hospodářskými subjekty, které se s ohledem na cíl tohoto referenčního rámce nacházejí ve srovnatelné právní a skutkové situaci (rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 57). Zatřetí je na členském státu, aby prokázal, že rozlišování zavedené dotčeným opatřením, které je „*a priori* selektivní“, je odůvodněné, jelikož vyplývá z povahy nebo systematiky rámce, do něhož toto opatření patří (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 58).

201 Podmínka selektivity je splněna, pokud se Komisi podaří prokázat, že se opatření odchyluje od obecného nebo „obvyklého“ daňového režimu uplatňovaného v dotyčném členském státě a ve svých konkrétních důsledcích tak vede k rozdílnému zacházení s hospodářskými subjekty, přestože se subjekty, které mají z daňového zvýhodnění prospěch, a subjekty, které z něj prospěch nemají, nacházejí s ohledem na cíl uvedeného daňového režimu tohoto členského státu ve srovnatelné právní a skutkové situaci (rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 67).

202 V rozsudku ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 74), Soudní dvůr v podstatě rozlišil mezi případem, kdy je opatření ve formě daňového zvýhodnění odchylujícího se od společného daňového režimu, a případem, kdy se opatření vyskytuje ve formě aplikace „obecného“ daňového režimu založeného na kritériích, která jsou rovněž obecná, ale fakticky způsobují diskriminaci mezi některými podniky, tedy zahrnují „faktickou selektivitu“. Takové rozlišování je založeno přímo na rozsudku ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732), v němž byla opatřeními, která byla předmětem přezkumu podle čl. 107 odst. 1 SFEU, pravidla pro stanovení základu daně pro účely korporační daně. V této věci měl Soudní dvůr za to, že daňový systém spočívající v dani z počtu zaměstnanců a dani z velikosti prostor měl tak, jak byl navržen, za následek především vyloučení jakéhokoliv zdanění offshorových společností z důvodu, že nemají zaměstnance ani obchodní prostory.

203 V takovém případě může mít opatření selektivní povahu, i když je obecné povahy a nepředstavuje odchylku od společného daňového režimu, ale je jeho nedílnou součástí (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 91 a 92). Je pak na Komisi, aby prokázala, že daňový režim je sám o sobě zjevně diskriminační s ohledem na cíl, který má sledovat, a že dotčená opatření, která jsou nedílnou součástí daňového režimu, jsou v rozporu s cílem sledovaným tímto režimem, jelikož zbavují cíl daně jeho podstaty. (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 16. března 2021, Komise v. Polsko, C-562/19 P, body 42 a 43, a ze dne

16. května 2019, Polsko v. Komise, T-836/16 a T-624/17, EU:T:2019:338, body 70, 79 a 94). Tak je tomu v případě, kdy Komise prokáže, že režim svými účinky zvýhodňuje určité podniky na základě jejich vlastních a specifických charakteristik (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 87 a 88, a ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, body 74 až 76).

204 V projednávané věci je třeba konstatovat, že Komise v napadeném rozhodnutí přezkoumala nezdanění příjmů z licenčních poplatků nejen s ohledem na třífázovou analýzu selektivity daňových opatření představujících odchylku, ale rovněž s použitím analýzy přijaté Soudním dvorem v rozsudku ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732).

205 Z bodů 87, 90 až 94, 100, 103 a 105 až 110 odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakož i z názvu oddílů 7.1.3.1, 7.1.3.2 a 7.1.3.3 téhož rozhodnutí totiž jasně vyplývá, že Komise měla za to, že nezdanění příjmů z licenčních poplatků představuje odchylku a použila třífázovou analýzu selektivity.

206 Konkrétně Komise nejprve uvedla, že referenčním rámcem je ITA 2010, jehož cílem je vybrat daň z příjmů daňových poplatníků pobírajících příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltaru (body 90 až 93 a 100 odůvodnění napadeného rozhodnutí), a měla za to, že nezdanění příjmů z licenčních poplatků představuje „implicitní osvobození“ od zdanění příjmů. Dále měla Komise s ohledem na cíl ITA 2010 za to, že podniky, které mají prospěch z nezdanění příjmů z licenčních poplatků, tedy společnosti patřící k nadnárodním skupinám, které poskytly licence k právům duševního vlastnictví, se nacházely v obdobné právní a skutkové situaci jako všechny ostatní podniky se sídlem na Gibraltaru, které pobírají příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltaru (body 100 a 103 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Za účelem prokázání, že nezdanění příjmů z licenčních poplatků vedlo k odlišnému daňovému zacházení s těmito podniky, ačkoli se nacházely ve srovnatelné situaci, Komise uvedla, že v případě neexistence „osvobození“ příjmů z licenčních poplatků od daně by teritoriální systém zdanění považoval příjmy z licenčních poplatků obdržených podnikem se sídlem na Gibraltaru za příjmy mající původ na Gibraltaru (bod 94 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Nakonec Komise odmítla odůvodnění uvedená orgány Spojeného království (body 105 až 108 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

207 Na druhou stranu Komise rovněž uvedla, že „[pokud] opatření nevyplývá z formální odchylky od daňového systému, je obzvláště důležité uvážit účinky opatření, aby bylo možné posoudit, zda opatření významně zvýhodňuje určitou skupinu podniků“ (bod 97 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Uvedla tedy, že z nezdanění příjmů z licenčních poplatků mělo prospěch pouze deset společností, z nichž byly všechny součástí nadnárodních skupin a že žádná samostatná společnost neměla na Gibraltaru příjmy z licenčních poplatků (bod 98 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Kromě toho Komise v bodě 104 odůvodnění napadeného rozhodnutí tvrdila, že okolnost, že „osvobození“ příjmů z licenčních poplatků od daně využívají především nadnárodní skupiny, není náhodným důsledkem režimu a že toto opatření mělo přilákat nebo zvýhodnit společnosti ve skupině, a zejména nadnárodní skupiny pověřené určitými činnostmi (poskytování licencí k právům duševního vlastnictví), čímž byla převzata terminologie použitá v rozsudku ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732).

208 Z bodů 90 až 104 odůvodnění napadeného rozhodnutí tedy vyplývá, že Komise měla, jak potvrdila v odpovědi na otázku Tribunálu na jednání, především za to, že nezdanění příjmů z licenčních poplatků představuje odchylku, která je selektivní, jelikož zvýhodňuje podniky, které mají příjmy z licenčních poplatků, oproti všem ostatním podnikům, které mají příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltaru, a že podpůrně rovněž přezkoumala „faktickou“ selektivitu nezdanění příjmů z licenčních poplatků.

209 Nejprve je tedy třeba přezkoumat, zda byla Komise za účelem prokázání selektivní povahy nezdanění příjmů z licenčních poplatků oprávněna mít především za to, že se jedná o odchylku od ITA 2010 v rozsahu, v němž to mělo za následek, že se na gibraltarské podniky mající příjmy z licenčních poplatků použilo daňové zacházení odlišné od daňového zacházení uplatňovaného na podniky podléhající zdanění na Gibraltaru, které měly příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltaru, ačkoli tyto dvě kategorie podniků byly ve srovnatelné situaci ve vztahu k cíli ITA 2010.

210 V tomto ohledu je třeba uvést, že jak vyplývá z bodů 118 až 128 výše, Komise správně konstatovala, že cílem ITA 2010 bylo vybrat daň z příjmů daňových poplatníků, kteří mají příjmy, jež vznikly nebo mají původ na Gibraltaru. Stejně tak, jak vyplývá z bodů 141 až 156 výše, správně uvedla, že příjmy z licenčních poplatků obdržených společnostmi na Gibraltaru byly považovány za příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltaru. V této souvislosti měla Komise správně za to, že by gibraltarské podniky mající příjmy z licenčních poplatků obvykle měly podléhat dani na Gibraltaru a byly v obdobné právní a skutkové situaci jako ostatní podniky s příjmy vzniklými nebo majícími původ na Gibraltaru.

211 Komise se tedy nedopustila pochybení, když konstatovala, že nezdanění příjmů z licenčních poplatků zvýhodňuje podniky mající příjmy z licenčních poplatků oproti ostatním podnikům, které mají příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltaru. Z toho vyplývá, že měla správně za to, že nezdanění příjmů z licenčních poplatků představuje odchylku od ITA 2010 a jeho cíle.

212 Tyto úvahy samy o sobě postačují k prokázání *a priori* selektivní povahy nezdanění příjmů z licenčních poplatků bez toho, aby bylo nezbytné ověřit, zda Komise měla správně za to, že z opatření měly prospěch konkrétně nadnárodní podniky vykonávající určité činnosti, jako je poskytování licencí k právům duševního vlastnictví. Pro účely prokázání selektivity odchylného daňového opatření není totiž nezbytné, aby Komise zjistila určité specifické charakteristiky, které jsou podnikům, jež mají z daňového zvýhodnění prospěch, vlastní a společné a na jejichž základě lze tyto podniky odlišit od těch, které jsou z poskytnutí tohoto zvýhodnění vyloučeny (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, body 71, 76 a 78). I když totiž k prokázání selektivnosti daňového opatření není vždy nutné, aby představovalo odchylku od obecného daňového režimu, okolnost, že takovou povahu má, je pro tyto účely rozhodně relevantní, pokud vede k tomu, že jsou rozlišovány dvě kategorie subjektů, s nimiž je *a priori* rozdílně zacházeno, a to kategorie subjektů, na které se vztahuje odchylka, a kategorie subjektů, na které se i nadále vztahuje obecný daňový režim, přestože se tyto kategorie nacházejí s ohledem na cíl uvedeného režimu ve srovnatelné situaci (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, bod 77 a 78).

213 Kromě toho je třeba konstatovat, že žalobkyně nezpochybňují závěry Komise, podle kterých nezdanění příjmů z licenčních poplatků nebylo odůvodněno povahou nebo vnitřní strukturou gibraltarského daňového systému. Komise tudíž správně dospěla k závěru o selektivní povaze nezdanění příjmů z licenčních poplatků a správně měla za to, že toto nezdanění v období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2013 z důvodu nezahrnutí příjmů z licenčních poplatků do

kategorií zdanitelných příjmů na Gibraltaru uvedených v příloze 1 ITA 2010 představuje režim podpory. Vzhledem k tomu, že analýza selektivity ve třech etapách postačuje k podpoře tohoto závěru, není nezbytné zkoumat argumenty žalobkyň směřující ke zpochybnění podpůrného odůvodnění Komise, podle kterého bylo nezdanění příjmů z licenčních poplatků *de facto* selektivní. Platí totiž, že pokud některé důvody zmíněné v rozhodnutí mohou samy o sobě právně dostačujícím způsobem odůvodnit toto rozhodnutí, nemají vady, kterými mohou být postiženy ostatní důvody aktu, v žádném případě dopad na jeho výrok. Mimoto, jestliže je výrok rozhodnutí Komise založen na několika pilířích úvah, z nichž by každý sám o sobě postačoval k jeho odůvodnění, je v zásadě třeba tento akt zrušit pouze tehdy, je-li stižen protiprávností každý z těchto pilířů. V takovém případě vada nebo jiná protiprávnost, která postihuje pouze jediný z bodů odůvodnění, nemůže postačovat k odůvodnění zrušení sporného rozhodnutí, jelikož nemohla mít rozhodující vliv na výrok přijatý orgánem (viz rozsudek ze dne 1. března 2018, Polsko v. Komise, T-316/15, nezveřejněný, EU:T:2018:106, bod 91 a citovaná judikatura).

214 Konkrétně je třeba uvést, že argumenty žalobkyň týkající se důsledků, které je třeba v projednávané věci vyvodit z rozsudků ze dne 16. března 2021, Komise v. Polsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201), a ze dne 16. března 2021, Komise v. Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202), jakož i z rozsudků ze dne 16. května 2019, Polsko v. Komise (T-836/16 a T-624/17, EU:T:2019:338), a ze dne 27. června 2019, Maďarsko v. Komise (T-20/17, EU:T:2019:448), jsou irelevantní, jelikož se týkají analýzy selektivity *de facto*, a nikoli třífázové analýzy selektivity.

215 Kromě toho v rozsahu, v němž žalobkyně v rámci svých argumentů týkajících se analýzy selektivity zpochybňují tvrzení Komise uvedené v bodě 95 žalobní odpovědi, podle kterého nebyla povinna podrobně vysvětlit důvody, které ji v napadeném rozhodnutí vedly k závěru, že nezdanění příjmů z licenčních poplatků představuje režim podpory pouze z důvodu, že tyto skutečnosti již podrobně zkoumala v rozhodnutí o zahájení řízení, je třeba uvést, že na jedné straně Tribunál již rozhodl, že rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení je součástí kontextu rozhodnutí, kterým se ukončuje toto řízení, a že první z nich může být zohledněno v rámci přezkumu odůvodnění druhého z nich (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. července 2018, Rakousko v. Komise, T-356/15, EU:T:2018:439, bod 535). Na druhé straně a v každém případě, jak vyplývá z bodů 204 až 208 výše, napadené rozhodnutí podrobně popisovalo skutečnosti, které vedly Komisi k závěru, že nezdanění příjmů z licenčních poplatků představuje selektivní opatření.

216 S ohledem na výše uvedené je třeba třetí žalobní důvod směřující ke zrušení čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí zamítnout.

e) K rozsahu selektivní výhody (čtvrtý žalobní důvod, směřující ke zrušení čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí)

217 V rámci čtvrtého žalobního důvodu žalobkyně tvrdí, že se Komise každopádně i za předpokladu, že by nezdanění příjmů z licenčních poplatků skutečně poskytlo selektivní výhodu, dopustila zjevně nesprávného posouzení a právního omylu, když měla za to, že se tato selektivní výhoda vztahuje i na licenční poplatky z činností a práv duševního vlastnictví, které se nenacházejí na Gibraltaru, přičemž tyto příjmy nespadají do územní působnosti ITA 2010.

218 Podle žalobkyň příjmy, které gibraltarská společnost získala z činností vykonávaných mimo toto území, včetně případu, kdy se jednalo o příjmy z licenčních poplatků, nebyly zdanitelné na Gibraltaru. Žalobkyně tvrdí, že v situaci, kdy žádné z práv duševního vlastnictví nevzniklo na Gibraltaru, kdy se tato práva nenacházejí na Gibraltaru, kdy se koncesionáři licence nenacházejí

na Gibraltaru a kdy příjmy z licenčních poplatků nejsou placeny na Gibraltaru, tyto poplatky nevznikly ani nemají původ na Gibraltaru. Žalobkyně tak tvrdí, že navzdory daňové transparentnosti nebyl v projednávaném případě podíl společnosti MJN GibCo na příjmech společnosti MJT CV zdanitelný, jelikož tyto příjmy nevznikly nebo neměly původ na Gibraltaru.

219 Komise tyto argumenty zpochybňuje.

220 Vzhledem k tomu, že se Komise nedopustila pochybení, jak bylo konstatováno v bodech 141 až 162 výše, když konstatovala, že příjmy z licenčních poplatků obdržených gibraltarskými společnostmi jsou považovány za příjmy vzniklé nebo mající původ na Gibraltaru, je třeba odmítnout argumenty žalobkyň, podle kterých příjmy z licenčních poplatků týkajících se činností a práv duševního vlastnictví, které se nenacházejí na Gibraltaru, nespadají do územní působnosti ITA 2010, a podle kterých se tak Komise dopustila pochybení, když se domnívala, že selektivní výhoda plynoucí z nezdanění příjmů z licenčních poplatků se vztahuje i na výše uvedené licenční poplatky.

221 Kromě toho v rozsahu, v němž žalobkyně tvrdí, že v případě společnosti MJN GibCo příjmy z licenčních poplatků nevznikly nebo neměly původ na Gibraltaru, nemůže takový argument zpochybnit analýzu Komise, podle které nezdanění příjmů z licenčních poplatků představuje režim podpory, ani legalitu čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí, a musí být zamítnut jako irelevantní. I kdyby byl tento argument opodstatněný, umožňoval by totiž nanejvýš zpochybnění postavení společnosti MJN GibCo jako příjemce podpory. Článek 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí se přitom omezuje na konstatování, že nezdanění příjmů z licenčních poplatků představuje režim podpory, aniž označuje potenciální příjemce uvedeného režimu. Navíc, jak vyplývá z judikatury uvedené v bodě 187 výše, Komise není v rozhodnutí, které se týká režimu podpory, povinna provést analýzu podpory poskytnuté v každém jednotlivém případě na základě takového režimu.

222 S ohledem na výše uvedené je třeba čtvrtý žalobní důvod směřující ke zrušení čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí zamítnout.

3. K žalobnímu důvodu vycházejícímu ze zjevně nesprávného posouzení a z porušení čl. 1 písm. c) nařízení č. 659/1999 (pátý žalobní důvod směřující ke zrušení čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí)

223 Pátým žalobním důvodem směřujícím ke zrušení čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí žalobkyně zpochybňují závěr vyplývající z oddílu 7.2 napadeného rozhodnutí, podle kterého nezdanění příjmů z licenčních poplatků představuje novou podporu ve smyslu čl. 1 písm. c) nařízení č. 659/1999.

224 Zaprvé žalobkyně tvrdí, že napadené rozhodnutí neobsahuje analýzu kvalifikace opatření spočívajícího v nezdanění příjmů z licenčních poplatků jako nové podpory. Tvrdí, že i když Komise v rozhodnutí o zahájení řízení skutečně tvrdila, že příjmy z licenčních poplatků byly vyloučeny z působnosti zdanění příjmů poprvé v ITA 2010, napadené rozhodnutí takové zjištění neobsahovalo.

225 Zadruhé tvrdí, že i kdyby nezdanění příjmů z licenčních poplatků představovalo státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, bylo by ho třeba považovat za existující podporu, jelikož pasivní příjmy z licenčních poplatků nebyly na Gibraltaru dle ITA 1952 platným před přijetím ITA 2010 zdaňovány, takže toto pravidlo bylo již v platnosti ke dni 1. ledna 1973, kdy se Spojené království

stalo členským státem. Žalobkyně zejména tvrdí, že i když čl. 6 odst. 1 ITA 1952 mezi šesti kategoriemi zdanitelných příjmů uváděl kategorii „Nájemné, poplatky, prémie a ostatní zisky vyplývající z vlastnických práv“, taková kategorie se ve skutečnosti týkala pouze práv k nemovitostem. Pojem „poplatky“ se vztahoval pouze na poplatky z těžby nerostných surovin.

226 Komise tyto argumenty zpochybňuje.

227 Žalobkyně v podstatě vznášejí dvě výtky vycházející jednak z nedostatku odůvodnění v rozporu s článkem 296 SFEU, jelikož Komise v napadeném rozhodnutí nevysvětlila, v čem by nezdanění příjmů z licenčních poplatků představovalo novou podporu, a jednak z porušení čl. 1 písm. c) nařízení č. 659/1999, jelikož Komise měla nesprávně za to, že uvedené opatření představuje existující podporu.

228 Podle ustálené judikatury je povinnost uvést odůvodnění uvedená v článku 296 SFEU podstatnou formální náležitostí, kterou je třeba odlišit od otázky opodstatněnosti odůvodnění, která spadá pod legalitu sporného aktu po meritorní stránce (viz rozsudky ze dne 29. září 2011, Elf Aquitaine v. Komise, C-521/09 P, EU:C:2011:620, bod 146 a citovaná judikatura, a ze dne 14. května 2014, Donau Chemie v. Komise, T-406/09, EU:T:2014:254, bod 28 a citovaná judikatura). Je tedy třeba se v první řadě zabývat výtkou vycházející v podstatě z porušení povinnosti uvést odůvodnění stanovené v článku 296 SFEU a poté v druhé řadě výtkou vycházející z porušení čl. 1 písm. c) nařízení č. 659/1999.

a) K první výtce, vycházející z nedostatečného odůvodnění ve smyslu článku 296 SFEU

229 Podle čl. 296 druhého pododstavce SFEU musí právní akty obsahovat odůvodnění. Podle ustálené judikatury musí být vyžadované odůvodnění přizpůsobeno povaze dotčeného aktu a musí z něho jasně a jednoznačně vyplývat úvaha orgánu, jenž akt vydal, aby dotčené osoby mohly rozpoznat důvody, které vedly k přijetí opatření, a příslušný soud mohl vykonat svůj přezkum. Zejména pokud jde o odůvodnění individuálních rozhodnutí, je cílem povinnosti uvést odůvodnění takových rozhodnutí, kromě umožnění soudního přezkumu, poskytnout dotyčné osobě dostatečné údaje pro zjištění, zda je rozhodnutí případně stiženo vadou umožňující zpochybnění jeho platnosti (viz rozsudek ze dne 29. září 2011, Elf Aquitaine v. Komise, C-521/09 P, EU:C:2011:620, body 146 až 148 a citovaná judikatura; rozsudky ze dne 11. července 2013, Ziegler v. Komise, C-439/11 P, EU:C:2013:513, body 114 a 115, a ze dne 13. prosince 2016, Printeos a další v. Komise, T-95/15, EU:T:2016:722, bod 44).

230 Není požadováno, aby odůvodnění vylíčilo všechny relevantní skutkové a právní okolnosti, jelikož otázka, zda odůvodnění aktu splňuje požadavky článku 296 SFEU, musí být posuzována s ohledem nejen na jeho znění, ale také s ohledem na jeho kontext, jakož i s ohledem na všechna právní pravidla upravující dotčenou oblast (rozsudky ze dne 29. září 2011, Elf Aquitaine v. Komise, C-521/09 P, EU:C:2011:620, bod 150; ze dne 11. července 2013, Ziegler v. Komise, C-439/11 P, EU:C:2013:513, bod 116, a ze dne 13. prosince 2016, Printeos a další v. Komise, T-95/15, EU:T:2016:722, bod 45).

231 V projednávaném případě je třeba konstatovat, že i když měla Komise za to, že nezdanění příjmů z licenčních poplatků představuje protiprávní podporu (body 216 a 217 odůvodnění napadeného rozhodnutí), napadené rozhodnutí neobsahuje žádnou skutečnost, a to ani v oddíle nadepsaném „Povaha opatření jakožto nové podpory“ (body 118 až 121 odůvodnění napadeného rozhodnutí), která by vysvětlila, v čem uvedené opatření představuje novou podporu. Skutečnosti obsažené v této části se totiž týkají pouze režimu podpory týkajícího se nezdanění příjmů z pasivních úroků.

232 Jak však vyplývá z bodu 230 výše, dodržení povinnosti uvést odůvodnění musí být zkoumáno s ohledem na obsah aktu, ale rovněž s ohledem na jeho kontext a použitelná právní pravidla. Kromě toho v rámci řízení o kontrole státních podpor představuje konečné rozhodnutí přijaté na závěr formálního vyšetřovacího řízení akt, jehož vypracování se uskutečňuje v několika fázích. Tribunál tak již rozhodl, že rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení je součástí kontextu rozhodnutí, kterým se ukončuje toto řízení, a že první z nich může být zohledněno v rámci přezkumu odůvodnění druhého z nich (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. července 2018, Rakousko v. Komise, T-356/15, EU:T:2018:439, bod 535).

233 Z bodů 217 a 221 odůvodnění napadeného rozhodnutí přitom vyplývá, že nezdanění příjmů z licenčních poplatků bylo opatřením protiprávní podpory, která musí být navrácena, takže Komise měla v napadeném rozhodnutí nutně za to, že uvedené opatření je novou podporou. Jak totiž vyplývá z čl. 108 odst. 1 a 3 SFEU, jakož i z čl. 1 písm. f) nařízení č. 659/1999, pouze nová podpora provedená bez schválení Komise může být kvalifikována jako protiprávní podpora. Existující režimy podpor jsou předmětem průběžného přezkumu, v jehož rámci Komise navrhuje vhodná opatření, která vyžaduje postupný rozvoj nebo fungování vnitřního trhu.

234 Kromě toho z bodů 45, 66 a 67 odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení vyplývá, že Komise kvalifikovala nezdanění příjmů z licenčních poplatků jako novou podporu z důvodu, že příjmy z licenčních poplatků podléhaly dani na Gibraltaru na základě ITA 1952, a to až do vstupu ITA 2010 v platnost.

235 Vzhledem k tomu, že zjištění učiněné v napadeném rozhodnutí, podle kterého bylo dotčené opatření protiprávní podporou, bylo slučitelné s analýzou obsaženou v rozhodnutí o zahájení řízení a jelikož toto rozhodnutí a napadené rozhodnutí neobsahovaly skutečnosti, které by naznačovaly, že Komise změnila své stanovisko k tomuto konkrétnímu bodu, je třeba mít za to, že v projednávaném případě bylo rozhodnutí o zahájení řízení součástí kontextu, ve kterém bylo napadené rozhodnutí přijato, a mělo být zohledněno pro účely analýzy odůvodnění napadeného rozhodnutí, pokud šlo o kvalifikaci nezdanění příjmů z licenčních poplatků jako nové podpory.

236 Kromě toho je třeba uvést, že žalobkyně zpochybňují analýzu, podle které bylo nezdanění příjmů z licenčních poplatků novou podporou, a zejména skutečnost, že tyto příjmy podléhaly dani z příjmu na základě ITA 1952. To prokazuje, že se mohly seznámit s důvody, na základě kterých měla Komise za to, že nezdanění příjmů z licenčních poplatků představuje protiprávní novou podporu.

237 S ohledem na výše uvedené je třeba výtku vycházející z nedostatku odůvodnění napadeného rozhodnutí zamítnout.

b) Ke druhé výtce, vycházející z porušení čl. 1 písm. c) nařízení č. 659/1999

238 Podle čl. 1 písm. c) nařízení č. 659/1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 SFEU, se novou podporou rozumí každá podpora, tedy režimy podpory a každá jednotlivá podpora, která není existující podporou, včetně změn existující podpory.

239 Přitom v souladu s čl. 1 písm. b) body i), ii) a v) nařízení č. 659/1999 existující podporou je schválená podpora, tedy režimy podpory a jednotlivé podpory schválené Komisí nebo Radou Evropské unie, podpora existující v daném členském státě před vstupem Smlouvy v platnost, tedy režimy podpor a jednotlivé podpory, které byly zavedeny před vstupem Smlouvy v platnost

a zůstávají použitelné i po něm, jakož i podpora, která se považuje za existující podporu, protože v době, kdy začala být uskutečňována, nepředstavovala podporu a poté se stala podporou následkem vývoje společného trhu, aniž byla dotyčným členským státem pozměněna.

240 Za nové podpory tak musí být považována opatření přijatá po vstupu Smlouvy v platnost v dotyčném členském státě, která směřují k zavedení nebo změně podpor (viz rozsudek ze dne 20. května 2010, Todaro Nunziatina & C., C-138/09, EU:C:2010:291, bod 46 a citovaná judikatura).

241 Zda lze podporu kvalifikovat jako novou podporu, nebo jako změnu existujícího režimu musí být určeno s ohledem na ustanovení, jimiž byla podpora stanovena, na jejich pravidla a omezení (viz rozsudek ze dne 16. prosince 2010, Nizozemsko a NOS v. Komise, T-231/06 a T-237/06, EU:T:2010:525, bod 180 a citovaná judikatura).

242 V projednávaném případě se žalobkyně omezují na zpochybnění zjištění Komise, podle kterého příjmy z licenčních poplatků byly zdaněny na základě ITA 1952 a byly vyloučeny z působnosti daně z příjmu na Gibraltaru až přijetím ITA 2010.

243 V tomto ohledu je přitom třeba uvést, jak uvedla Komise v rozhodnutí o zahájení řízení, že čl. 6 odst. 1 písm. e) ITA 1952, který byl zrušen ITA 2010, výslovně uvedl příjmy z licenčních poplatků („royalties“) mezi kategoriemi zdanitelných příjmů na Gibraltaru. Takové příjmy tedy podléhaly dani z příjmu na Gibraltaru až do vstupu ITA 2010 v platnost dne 1. ledna 2011.

244 Argumenty žalobkyň, podle kterých pojem „licenční poplatek“ („royalties“) uvedený v čl. 6 odst. 1 písm. e) ITA 1952 pokrýval výlučně příjmy z licenčních poplatků obdržených v souvislosti s nemovitostmi a označoval poplatky z těžební činnosti, nemohou obstát.

245 Zaprvé je analýza žalobkyň v rozporu s informacemi, které byly sděleny orgány Spojeného království během správního řízení. Tyto orgány totiž několikrát a zejména ve svých připomínkách ze dne 14. září a 3. prosince 2012 výslovně tvrdily, že „před přijetím [ITA 2010] byly [příjmy z licenčních poplatků] zdaněny a nevedlo to k významným daňovým příjmům“, což je důvod, proč byly ze zdanění vyloučeny zákonem z roku 2010. Z kontextu těchto připomínek vyplývá, že orgány Spojeného království odkazovaly na poplatky za duševní vlastnictví, a nikoliv na poplatky související s těžební činností.

246 Navíc, jak tvrdí Komise, orgány Spojeného království a Gibraltaru nezpochybnily její analýzu ITA 1952 obsaženou v rozhodnutí o zahájení řízení. Jak přitom vyplývá z bodu 106 výše, vzhledem k nedostatku informací, které by mohly zpochybnit výklad vnitrostátního daňového práva provedený v rozhodnutí o zahájení řízení, nemohla Komise na základě dohadů zkoumat všechny argumenty, které by případně mohly zpochybnit uvedený výklad, který ostatně vycházel přímo z informací od dotyčného členského státu, které mohly být považovány za dostatečně spolehlivé a důvěryhodné.

247 Zadruhé argumenty obsažené ve znaleckém posudku, který byl předložen v příloze k replice, neumožňují zpochybnit zjištění, že příjmy z licenčních poplatků podléhaly dani z příjmu na základě čl. 6 odst. 1 písm. e) ITA 1952. Ačkoli byl pojem „licenční poplatky“ v čl. 6 odst. 1 písm. e) ITA 1952 zařazen mezi pojmy „nájemné“ (rents), „prémie“ (premium) a „ostatní zisky vyplývající z vlastnických práv“, ze znění tohoto článku nevyplývá, že všechny tyto kategorie příjmů se týkají nemovitostí. Výraz „vlastnictví“ (property) totiž mohl odkazovat jak na vlastnictví nemovitosti, tak na jakoukoli jinou formu vlastnictví, včetně duševního vlastnictví.

248 Kromě toho v rozsahu, v němž se znalecký posudek zakládá na judikatuře JCPC týkající se výkladu práva použitelného v bývalých koloniích vyznačujících se jejich nerostným bohatstvím, je třeba podobně jako Komise uvést, že je nekonzistentní použít takovou judikaturu *per analogiam* na situaci Gibraltaru, jehož území takové vlastnosti postrádá, aby bylo možné dospět k závěru, že se pojem „licenční poplatek“ ve smyslu čl. 6 odst. 1 písm. e) ITA 1952 vztahuje pouze na licenční poplatky za těžbu nerostných surovin.

249 Z výše uvedeného tedy vyplývá, že Komise měla správně za to, že nezdanění příjmů z licenčních poplatků bylo zavedeno přijetím ITA 2010. Komise se tudíž nedopustila pochybení, když kvalifikovala toto nezdanění jako novou a protiprávní podporu.

250 Druhou výtku, a tudíž i pátý žalobní důvod směřující ke zrušení čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí je tedy třeba zamítnout.

251 Žalobu je tudíž třeba zamítnout v rozsahu, v němž směřuje ke zrušení čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí, který se týká nezdanění příjmů z licenčních poplatků, jakož i příkazu k navrácení spojeného s tímto opatřením.

C. Ke druhé části žaloby, směřující ke zrušení článku 2 napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž se týká individuální státní podpory poskytnuté společnosti MJN GibCo, jakož i příkazu k navrácení souvisejícího s tímto opatřením

252 Druhá část žaloby směřuje ke zrušení článku 2 napadeného rozhodnutí, ve kterém Komise konstatovala, že jednotlivé státní podpory poskytnuté na základě pěti daňových rozhodnutí pěti gibraltarským společnostem s podíly v nizozemských CV jsou s ohledem na příjmy z licenčních poplatků a pasivních úroků protiprávní a neslučitelné s vnitřním trhem. Daňové rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012 je součástí pěti daňových rozhodnutí uvedených v článku 2 napadeného rozhodnutí.

253 Jak vyplývá z bodu 40 výše, projednávaná žaloba směřuje ke zrušení článků 2 a 5 napadeného rozhodnutí pouze v rozsahu, v němž se týkají situace společnosti MJN GibCo.

254 Na podporu svých návrhových žádání směřujících ke zrušení článku 2, jakož i čl. 5 odst. 1 a 2 napadeného rozhodnutí vznášejí žalobkyně čtyři žalobní důvody:

– první žalobní důvod vychází z porušení čl. 108 odst. 2 SFEU a článku 6 nařízení č. 659/1999, jelikož Komise neposkytla dostatečné informace v rozhodnutí o rozšíření formálního vyšetřovacího řízení ohledně předmětu tohoto řízení [oddíl a) druhé části žaloby];

– druhý a třetí žalobní důvod vycházejí z porušení čl. 107 odst. 1 SFEU a ze zjevně nesprávného posouzení významu a účinků daňového rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012, jakož i jeho kvalifikace jako jednotlivého opatření podpory [oddíly b) a c) druhé části žaloby];

– čtvrtý žalobní důvod vychází ze zneužití pravomoci v rozsahu, v němž Komise využila řízení o kontrole státních podpor ke zpochybnění používání CV ve strukturách nadnárodních skupin ve spojení se zásadou teritoriality zdanění [oddíl d) čtvrté části žaloby].

1. Úvodní poznámky k dosahu článku 2 napadeného rozhodnutí

255 Článek 2 napadeného rozhodnutí stanoví, že „jednotlivé státní podpory poskytnuté vládou Gibraltaru na základě [pěti] daňových rozhodnutí […], pěti gibraltarským společnostem s podíly v nizozemských [CV] […] s ohledem na příjmy z licenčních poplatků a pasivních úroků, jež Spojené království zavedlo protiprávně v rozporu s čl. 108 odst. 3 SFEU, nejsou slučitelné s vnitřním trhem ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU“. V tomto ohledu je třeba připomenout, že daňové rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012 je jedním z pěti dotčených daňových rozhodnutí.

256 Svou žalobou se žalobkyně domáhají zrušení napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž v něm bylo rozhodnuto, že daňové rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012 představuje jednotlivou podporu poskytnutou společnosti MJN GibCo jak pro období do 31. prosince 2013, tak pro období následující po tomto datu. Konkrétně z odpovědí žalobkyň na písemné otázky Tribunálu vyplývá, že měly za to, že článek 2 napadeného rozhodnutí stanoví, že jim byla v období do 31. prosince 2013 poskytnuta jednotlivá podpora na základě režimu podpory uvedeného v čl. 1 odst. 2 uvedeného rozhodnutí. Komise v odpovědi na otázku Tribunálu na jednání upřesnila, že článek 2 napadeného rozhodnutí se týká pouze období po 31. prosinci 2013.

257 Je tedy třeba přezkoumat, zda se článek 2 napadeného rozhodnutí týká pouze jednotlivého opatření podpory poskytnuté *ad hoc* na základě daňového rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012 pro období po 31. prosinci 2013, nebo zda tato část výroku musí být vykládána v rozsahu, v němž rovněž konstatuje, že v období do 31. prosince 2013 byla společnost MJN GibCo příjemcem jednotlivé podpory na základě režimu podpory uvedeného v čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí.

258 Zaprvé je třeba připomenout, že podle čl. 1 písm. e) nařízení č. 659/1999 je „jednotlivou podporou“ podpora, která není poskytnuta na základě režimu podpory nebo která je poskytnuta na základě režimu podpory, ale musí být oznámena.

259 Z judikatury Soudního dvora tak vyplývá, že rozhodnutí Komise, kterým se konstatuje existence státní podpory, nemůže být vykládáno v tom smyslu, že se týká jak režimu podpory, tak jednotlivých rozhodnutí provádějících tento režim, a to i navzdory skutečnosti, že Komise v odůvodnění a ve výroku uvedeného rozhodnutí rozhodla o podporách jednotlivě poskytnutých určitým příjemcům, jmenovitě označeným, a uvedla, že tyto podpory je třeba považovat za protiprávní a neslučitelné s vnitřním trhem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 4. března 2021, Komise v. Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, body 70 až 77).

260 V projednávaném případě zaprvé z bodů 183 a 196 odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že Komise uvedla, že nezdanění příjmů z licenčních poplatků poskytnutých osobám, na které se vztahovalo daňové rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012, představovalo pro období do 31. prosince 2013 státní podporu poskytnutou na základě režimu podpory, který byl přezkoumán v oddíle 7 napadeného rozhodnutí. Daňové rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012 se totiž týkalo „režimu podpory“ ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení č. 659/1999, a nikoli individuálního opatření, jelikož z nezdanění příjmů z licenčních poplatků z pouhého důvodu, že tyto příjmy nebyly zahrnuty do kategorií zdanitelných příjmů na Gibraltaru uvedených v příloze ITA 2010, mohl mít prospěch každý z gibraltarských podniků, který má takové příjmy, definované obecně a abstraktně, na dobu neurčitou a v neomezené výši, aniž bylo nutné přijímat další prováděcí opatření a tato ustanovení byla vázána na realizaci konkrétního projektu. Mimoto je třeba poznamenat, že daňová ustanovení, která společnostem majícím příjmy z licenčních poplatků, umožňují využít nezdanění uvedených příjmů, byla obsažena v opatření s obecnou působností, a to ITA 2010 ve znění platném do 31. prosince 2013.

261 Zadruhé Komise v bodě 183 odůvodnění napadeného rozhodnutí upřesnila, že pokud jde o období do 30. června 2013 a do 31. prosince 2013, část pěti daňových rozhodnutí týkajících se osvobození příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků od daně pouze potvrzuje použití daňových ustanovení platných v té době, tedy to že tyto příjmy nebyly zdanitelné na Gibraltaru. V tomto ohledu přitom z judikatury Soudního dvora vyplývá, že individuální opatření, která se omezují na provedení režimu podpor, který jako takový měl být oznámen Komisi dotyčným členským státem, představují pouhá opatření k provedení obecného režimu, která v zásadě nemusí být oznámena tomuto orgánu. Takové opatření tedy nepředstavuje „jednotlivou podporu“ ve smyslu čl. 1 písm. e) nařízení č. 659/1999.

262 Zadruhé je třeba připomenout, že v případě režimu podpor je třeba rozlišovat mezi přijetím režimu na jedné straně a poskytnutím podpor na základě uvedeného režimu na straně druhé (viz rozsudek ze dne 4. března 2021, Komise v. Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, bod 66 a citovaná judikatura).

263 Ve zvláštním případě režimu podpor se Komise totiž může omezit na prostudování charakteristik dotčeného režimu, aby v odůvodnění rozhodnutí posoudila, zda tento režim z důvodu podmínek, které stanoví, zajišťuje příjemcům podpor poskytovaných v jeho rámci výhodu oproti jejich konkurentům a může prospět podnikům, které se účastní obchodu mezi členskými státy. Komise tak není povinna v rozhodnutí, které se týká takového režimu, provést analýzu podpory poskytnuté v každém jednotlivém případě na základě takového režimu. Individuální situaci každého dotčeného podniku je třeba ověřovat pouze ve stadiu navracení podpor (rozsudky ze dne 9. června 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a další v. Komise, C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368, bod 63; ze dne 13. června 2013, HGA a další v. Komise, C-630/11 P až C-633/11 P, EU:C:2013:387, bod 114, jakož i ze dne 29. července 2019, Azienda Napoletana Mobilità, C-659/17, EU:C:2019:633, bod 27).

264 Z toho vyplývá, že pro účely určení existence zvýhodnění měla Komise v napadeném rozhodnutí přezkoumat výlučně „režim podpory“ ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení č. 659/1999, jak je vymezen v čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí, a nikoli podpory poskytnuté na základě tohoto režimu jeho automatickým použitím. V této souvislosti bylo rozhodnuto, že skutečnost, že odůvodnění a výrok napadeného rozhodnutí přímo identifikovaly potenciální osoby, kterým bylo určeno napadené rozhodnutí, je irelevantní (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 4. března 2021, Komise v. Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, body 70, 71, 74, 75 a 86).

265 Je třeba ostatně uvést, že napadené rozhodnutí neobsahovalo podrobnou analýzu situace společnosti MJN GibCo za účelem ověření, zda tato společnost skutečně získala výhodu na základě režimu podpory uvedeného v čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí, ale omezilo se v bodech 183 a 196 odůvodnění na odkaz na analýzu režimu podpory provedenou v jeho oddíle 7.

266 Z výše uvedených úvah vyplývá, že jelikož Komise v napadeném rozhodnutí konstatovala, že nezdanění příjmů z licenčních poplatků představuje režim neslučitelné a protiprávní podpory, nelze jeho článek 2 vykládat tak, že konstatuje, že v období do 31. prosince 2013 byla společnosti MJN GibCo na základě tohoto režimu poskytnuta jednotlivá podpora, a to nezávisle na tom, že odůvodnění napadeného rozhodnutí určilo společnost MJN GibCo jako potenciálního příjemce dotčeného režimu podpory. Otázka identifikace společnosti MJN GibCo a žalobkyň jako skutečných příjemců režimu podpory se totiž týkala pouze stadia navrácení podpory.

267 V důsledku toho je třeba mít za to, že se článek 2 napadeného rozhodnutí vztahoval pouze k podporám poskytnutým na základě pěti daňových rozhodnutí, a nikoliv k podporám prováděným na základě režimu podpory uvedeného v čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí, a týkal se tak pouze období po 31. prosinci 2013.

268 Argumenty žalobkyň směřující ke zpochybnění článku 2 napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž se týká jednotlivých podpor, které byly poskytnuty na základě daňového rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012 pro období do 31. prosince 2013, je tudíž třeba odmítnout jako irelevantní.

2. K žalobnímu důvodu vycházejícímu z porušení čl. 108 odst. 2 SFEU a článku 6 nařízení č. 659/1999 (první žalobní důvod, směřující ke zrušení článku 2 napadeného rozhodnutí)

269 V rámci prvního žalobního důvodu směřujícího ke zrušení článku 2 napadeného rozhodnutí žalobkyně vytýkají Komisi, že v rozhodnutí o rozšíření řízení nesplnila požadavek vyplývající z čl. 108 odst. 2 SFEU a článku 6 nařízení č. 659/1999 spočívající ve shrnutí relevantních skutkových a právních okolností, jakož i v zahrnutí předběžného hodnocení s cílem určit, zda opatření zkoumané v uvedeném rozhodnutí mělo povahu podpory, a uvedení důvodů, které ji vedly k pochybnostem o jeho slučitelnosti s vnitřním trhem. Připomínají, že rozhodnutí o zahájení nebo rozšíření formálního vyšetřovacího řízení musí umožnit zúčastněným stranám účinně se účastnit řízení a reagovat na předběžné závěry Komise. V důsledku toho je Komise povinna vymezit dostatečným způsobem rámec svého přezkumu, aby právo zúčastněných stran předložit své připomínky nebylo zbaveno svého obsahu a Komise nemohla přijmout konečné rozhodnutí o otázkách, které nebyly řešeny v rozhodnutí o zahájení řízení. V projednávaném případě přitom rozhodnutí o rozšíření řízení neobsahovalo skutečnosti, které by jim umožnily předjímat závěry obsažené v napadeném rozhodnutí, podle kterých daňové rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012 představovalo individuální státní podporu pro období po 31. prosinci 2013.

270 Zaprvé žalobkyně tvrdí, že odůvodnění Komise v napadeném rozhodnutí týkající se pěti daňových rozhodnutí, včetně daňového rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012, spočívalo na zcela odlišném základě, než byl základ zjištěný v rozhodnutí o rozšíření řízení. Podle nich se Komise v napadeném rozhodnutí zabývala nejprve problematikou vyplácení příjmů z licenčních poplatků prostřednictvím struktur skupin společností složených z CV, jakož i strukturou skupiny MJN, a z rozhodnutí o rozšíření řízení nebylo možné důvodně předpokládat, že Komise tyto otázky přezkoumá. Jediná obava spojená se zdaněním příjmů z licenčních poplatků, zjištěná Komisí v rozhodnutí o rozšíření řízení, spočívala ve skutečnosti, že gibraltarským společnostem byla udělena daňová rozhodnutí, aniž daňové orgány tohoto území ověřily místo, kde se nachází uživatel práv duševního vlastnictví. Vzhledem k tomu, že z jejich žádosti o daňové rozhodnutí jasně vyplývalo, že se uživatel práv duševního vlastnictví nachází mimo Gibraltar, žalobkyně nepovažovaly za užitečné předložit Komisi připomínky, a to i přesto, že daňové rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012 bylo zahrnuto v příloze rozhodnutí o rozšíření řízení.

271 Zadruhé podle žalobkyň z rozhodnutí o rozšíření řízení jasně nevyplývá, že se přezkum Komise týká nejen praxe daňových rozhodnutí jako režimu podpory, ale rovněž praxe daňových rozhodnutí přijatých individuálně mimo tento režim. Okolnost, že Komise v rozhodnutí o rozšíření řízení identifikovala některé aspekty praxe daňových rozhodnutí, ji neopravňuje k tomu, aby přezkoumala všechny aspekty všech 165 daňových rozhodnutí s cílem ověřit jejich slučitelnost s gibraltarským daňovým právem. Žalobkyně dodávají, že po prostudování rozhodnutí o rozšíření řízení jediným důvodem, na základě kterého mohla Komise přezkoumat otázku zdanění příjmů z licenčních poplatků v rámci struktur CV, byla otázka místa, kde jsou uživatelé práv duševního vlastnictví usazeni.

272 Zatřetí žalobkyně vytýkají Komisi, že neuvedla, že svůj přezkum rozšiřuje na jednotlivé podpory, které byly případně poskytnuty po 31. prosinci 2013. V tomto ohledu žalobkyně zdůrazňují, že daňové rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012 přestalo být platné po tomto datu, jelikož bylo nahrazeno daňovým rozhodnutím z roku 2014.

273 Začtvrté žalobkyně vytýkají Komisi, že svou analýzu selektivity mezi přijetím rozhodnutí o rozšíření řízení a přijetím napadeného rozhodnutí změnila. V napadeném rozhodnutí Komise srovnala osoby, na které se vztahuje pět daňových rozhodnutí, nejen s nadnárodními podniky, ale rovněž se všemi ostatními společnostmi-daňovými poplatníky na Gibraltaru včetně společností náležejících k nadnárodním skupinám, příjemců ostatních daňových rozhodnutí a vnitrostátních společností.

274 Podle žalobkyň je tyto nedostatky zbavily možnosti předložit v průběhu formálního vyšetřovacího řízení své připomínky, zejména pokud jde o existenci daňového rozhodnutí z roku 2014, které nahradilo daňové rozhodnutí z roku 2012.

275 Komise tyto argumenty zpochybňuje.

276 V podstatě tvrdí, že rozhodnutí o rozšíření řízení obsahovalo dostatek informací o předmětu vyšetřovacího řízení a dostatečným způsobem definovalo jednotlivé opatření podpory vyplývající z daňového rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012.

277 Zaprvé Komise uvádí, že rozhodnutí o rozšíření řízení výslovně odkazovalo na daňové rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012, které obsahovalo popis struktury skupiny a výslovně odkazovalo na společnosti MJN US, MJ BV a Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific). Společnost MJN GibCo a žalobkyně byly tak nutně informovány o tom, že zahájila vyšetřovací řízení týkající se daňového rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012 a že se toto řízení týkalo jiných entit skupiny MJN než společnosti MJN GibCo. Kromě toho, co se týče daňového rozhodnutí MJN GibCo z roku 2014, Komise zdůrazňuje, že jí ho nepředložily orgány Spojeného království a že toto daňové rozhodnutí každopádně neodporuje daňovému rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012 ani před ním nemá přednost, neboť se zabývá daňovou situací jiného subjektu, a to společnosti MJT CV. Komise dodává, že kontrolní zpráva ze dne 16. prosince 2015 vypracovaná gibraltarským finančním úřadem na základě zevrubné kontroly daňového rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012 potvrdila, že daňové rozhodnutí bylo v roce 2015 stále použitelné.

278 Zadruhé se Komise domnívá, že rozhodnutí o rozšíření řízení bylo jasné a přesné, pokud jde o povahu a zdroj možné podpory, tedy pokud jde o širokou posuzovací pravomoc gibraltarských daňových orgánů a možné nesprávné uplatňování daňových ustanovení těmito orgány. Upřesňuje, že rozsah jejích pochybností a rozsah přezkumného postupu jasně vyplývají z bodu 52 odůvodnění rozhodnutí o rozšíření řízení. Rozsah působnosti tohoto postupu nebyl omezen na příklady uvedené v bodech 32 a 53 odůvodnění posledně uvedeného rozhodnutí. Komise vysvětluje, že s ohledem na předmět daňového rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012 žalobkyně neměly mít žádné pochybnosti o tom, že byla znepokojena příjmy z licenčních poplatků obdrženými společností MJN GibCo z důvodu své účasti ve společnosti MJT CV.

279 Zatřetí Komise tvrdí, že nic v napadeném rozhodnutí nenaznačuje, že by se předmět formálního vyšetřovacího řízení omezoval na období před vstupem změn z roku 2013 v platnost.

280 Začtvrté se domnívá, že z bodu 68 odůvodnění rozhodnutí o rozšíření řízení jasně vyplývá, že formální vyšetřovací řízení se netýká pouze případného režimu podpory vyplývajícího z opakující se praxe, ale rovněž 165 jednotlivých případů daňových rozhodnutí.

281 Zapáté v odpovědi na argumenty, podle kterých změnila své posouzení selektivity mezi přijetím rozhodnutí o rozšíření řízení a přijetím napadeného rozhodnutí, Komise tvrdí, že své posouzení může změnit mezi rozhodnutím o zahájení řízení a konečným rozhodnutím.

282 V rámci prvního žalobního důvodu směřujícího ke zrušení článku 2 napadeného rozhodnutí žalobkyně v podstatě tvrdí, že Komise porušila čl. 108 odst. 2 SFEU a článek 6 nařízení č. 659/1999, jakož i jejich právo účastnit se formálního vyšetřovacího řízení tím, že v napadeném rozhodnutí použila jinou analýzu daňového rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012 než tu obsaženou v rozhodnutí o rozšíření řízení. Nemohly tedy v průběhu formálního vyšetřovacího řízení účinně uplatnit své připomínky.

283 V tomto ohledu je třeba připomenout, že na základě čl. 108 odst. 2 prvního pododstavce SFEU pokud se Komise rozhodne zahájit formální vyšetřovací řízení, je povinna umožnit zúčastněným stranám podat jejich připomínky.

284 Jak vyplývá z judikatury, čl. 108 odst. 2 první pododstavec SFEU má za cíl, aby Komise jednala tak, aby všechny potenciálně zúčastněné strany byly informovány a měly příležitost uplatnit své argumenty, i umožnit Komisi, aby získala úplné informace o všech údajích věci před tím, než přijme své rozhodnutí (rozsudek ze dne 25. června 1998, British Airways a další v. Komise, T-371/94 a T-394/94, EU:T:1998:140, bod 58).

285 Článek 6 odst. 1 nařízení č. 659/1999, který je nadepsán „Formální vyšetřovací řízení“, stanoví, že rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení shrne relevantní faktické a právní otázky, zahrne předběžné hodnocení Komise o charakteru navrhovaného opatření jako podpory a vyloží pochybnosti o jeho slučitelnosti se společným trhem a vyzve dotyčný členský stát a ostatní zúčastněné strany, aby předložily připomínky v předepsané lhůtě.

286 V této souvislosti je třeba připomenout, že judikatura přiznává zúčastněným stranám především úlohu zdrojů informací pro Komisi v rámci správního řízení zahájeného podle čl. 108 odst. 2 SFEU. Z toho vyplývá, že zúčastněné strany mají pouze právo účastnit se správního řízení v přiměřeném rozsahu s ohledem na okolnosti projednávaného případu a nemohou se dovolávat práva na obhajobu přiznaného osobám, proti nimž bylo zahájeno řízení (rozsudky ze dne 25. června 1998, British Airways a další v. Komise, T-371/94 a T-394/94, EU:T:1998:140, bod 59 a 60, a ze dne 30. listopadu 2009, Francie a France Télécom v. Komise, T-427/04 a T-17/05, EU:T:2009:474, bod 147). Právo zúčastněných stran na informace nemůže zvláště zahrnovat obecné právo vyjádřit se ke všem potenciálně důležitým otázkám vzneseným v průběhu formálního vyšetřovacího řízení (viz rozsudek ze dne 30. listopadu 2009, Francie a France Télécom v. Komise, T-427/04 a T-17/05, EU:T:2009:474, bod 149).

287 I když Komise nemůže mít povinnost předložit úplnou analýzu dotčené podpory v oznámení o zahájení formálního vyšetřovacího řízení, je nezbytné, aby dostatečným způsobem definovala rámec svého přezkumu, aby nezbavila významu právo zúčastněných stran podat jejich připomínky (viz rozsudek ze dne 12. července 2018, Rakousko v. Komise, T-356/15, EU:T:2018:439, bod 703 a citovaná judikatura).

288 Rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení tedy musí umožnit zúčastněným stranám účinně se účastnit uvedeného řízení, ve kterém budou mít možnost uplatnit své argumenty. Za tímto účelem postačuje, aby byly strany seznámeny s úvahami, které vedly Komisi k předběžnému závěru, že dotčené opatření může představovat novou podporu neslučitelnou s vnitřním trhem (viz rozsudek ze dne 13. prosince 2018, Ryanair a Airport Marketing Services v. Komise, T-165/15, EU:T:2018:953, bod 82 a citovaná judikatura).

289 Kromě toho je třeba připomenout, že jakýkoliv rozpor mezi rozhodnutím o zahájení formálního vyšetřovacího řízení a konečným rozhodnutím nemůže být sám o sobě považován za vadu, jíž je stižena legalita tohoto konečného rozhodnutí. Jedině změna, která se dotýká povahy dotčených opatření, tedy může založit povinnost Komise informovat znovu zúčastněné strany (rozsudek ze dne 12. července 2018, Rakousko v. Komise, T-356/15, EU:T:2018:439, bod 727). Pokud tedy Komise v návaznosti na rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení změní své úvahy ohledně skutkových okolností nebo právní kvalifikace těchto skutečností, které se jeví jako rozhodující při jejím posouzení existence podpory nebo její slučitelnosti s vnitřním trhem, musí opravit rozhodnutí o zahájení uvedeného řízení nebo jej rozšířit, aby zúčastněným stranám umožnila účinně předložit připomínky (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 30. dubna 2019, UPF v. Komise, T-747/17, EU:T:2019:271, bod 77).

290 V této souvislosti je třeba uvést, že povinnost Komise umožnit zúčastněným stranám předložit jejich připomínky ve fázi rozhodnutí o zahájení řízení má povahu podstatné formální náležitosti (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. prosince 2008, Komise v. Freistaat Sachsen, C-334/07, EU:C:2008:709, bod 55). Porušení takové formální náležitosti tak vede ke zrušení vadného aktu bez ohledu na to, zda toto porušení způsobilo újmu tomu, kdo se jej dovolává, nebo zda správní řízení mohlo vést k jinému výsledku (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. února 2006, Le Levant 001 a další v. Komise, T-34/02, EU:T:2006:59, body 95 až 99).

291 V důsledku toho povinnost opravit nebo rozšířit formální vyšetřovací řízení za účelem umožnit zúčastněným stranám předložit jejich připomínky musí mít rovněž povahu podstatné formální náležitosti, pokud Komise změnila své úvahy mezi rozhodnutím o zahájení řízení a konečným rozhodnutím na základě skutečností nebo právní kvalifikace skutečností, které se jeví jako rozhodující při jejím posouzení týkajícím se existence podpory a ovlivňují samotnou povahu dotčeného opatření.

292 Za takových okolností je totiž změna postoje Komise taková, že mění předmět a rozsah formálního vyšetřovacího řízení. Ponechat přitom Komisi možnost změnit po přijetí rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení nebo, jako je tomu v projednávaném případě, rozhodnutí o rozšíření uvedeného rozhodnutí o zahájení řízení, předmět uvedeného řízení, jakož i nejpodstatnější skutečnosti, na jejichž základě měla za to, že posuzované opatření představuje potenciálně podporu, aniž přijala opravné rozhodnutí, by zbavilo zúčastněné strany možnosti vyjádřit se k pozměněnému předmětu formálního vyšetřovacího řízení. Tím by byla zbavena účinku povinnost Komise vymezit dostatečně přesně rámec svého přezkumu, aby umožnila zúčastněným stranám účinně se účastnit uvedeného řízení při předkládání svých připomínek, a tak dostatečně vymezit rámec přezkumu. Jak bylo uvedeno v bodě 290 výše, tato povinnost má povahu podstatné formální náležitosti.

293 Toto posouzení není zpochybněno rozsudkem ze dne 11. března 2020, Komise v. Gmina Miasto Gdynia a Port Lotniczy Gdynia Kosakowo (C-56/18 P, EU:C:2020:192, body 76 až 82), ve kterém Soudní dvůr vytkl Tribunálu, že se dopustil nesprávného právního posouzení, když konstatoval, že právo zúčastněných stran předložit připomínky mělo povahu podstatné formální náležitosti

bez toho, aby prokázal, že správní řízení mohlo vést k jinému výsledku. Z bodů 78 až 82 uvedeného rozsudku totiž vyplývá, že zjištění tohoto pochybení bylo odůvodněno zvláštními okolnostmi projednávaného případu, a sice že i když zúčastněné strany nebyly vyzvány, aby předložily své připomínky k dopadu změny právního režimu, k níž došlo po přijetí rozhodnutí o zahájení řízení, neměla taková okolnost povahu podstatné formální náležitosti, jelikož uvedená změna nemohla změnit smysl tohoto rozhodnutí.

294 Navíc, jak vyplývá z bodu 85 rozsudku ze dne 11. března 2020, Komise v. Gmina Miasto Gdynia a Port Lotniczy Gdynia Kosakowo (C-56/18 P, EU:C:2020:192), ačkoli podstatné změny právního základu, na němž je založeno rozhodnutí Komise, v zásadě mohou mít na toto rozhodnutí vliv, v projednávaném případě tomu tak nebylo, jelikož dotčené rozhodnutí bylo navíc založeno na samostatném právním základě, který nebyl změněn a byl dostatečnou oporou pro uvedené rozhodnutí. Z toho vyplývá, že judikatura citovaná v bodě 290 výše, podle které Komise musí umožnit zúčastněným stranám podat připomínky, pokud se rozhodne zahájit formální vyšetřovací řízení, a podle které má tato povinnost povahu podstatné formální náležitosti, není zpochybněna.

295 V projednávaném případě je pro účely analýzy existence porušení čl. 108 odst. 2 SFEU, článku 6 nařízení č. 659/1999 a povinnosti Komise umožnit zúčastněným stranám účinně předložit jejich připomínky třeba přezkoumat, zda analýza obsažená v rozhodnutí o rozšíření řízení obsahovala rozhodující skutečnosti, na kterých Komise založila své posouzení v napadeném rozhodnutí, podle kterého daňové rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012 představovalo v období po 31. prosinci 2013 jednotlivé opatření státní podpory poskytnuté vládou Gibraltaru, a zda tedy umožňovala určit povahu opatření, na které se vztahuje článek 2 napadeného rozhodnutí.

296 Za tímto účelem je třeba nejprve přezkoumat rozhodující prvky úvah, které vedly Komisi zejména v článku 2 napadeného rozhodnutí k závěru, že účinky vyvolané daňovým rozhodnutím MJN GibCo z roku 2012 představovaly v období po 31. prosinci 2013 jednotlivou státní podporu.

297 Zaprvé je třeba uvést, že článek 2 napadeného rozhodnutí se týkal „[j]ednotlivé státní podpory poskytnuté vládou Gibraltaru na základě [pěti] daňových rozhodnutí […] pěti gibraltarským společnostem s podíly v nizozemských [CV] [které mají] příjmy z licenčních poplatků a pasivních úroků“. Navíc v oddíle 12 nazvaném „Závěr“, a konkrétně v bodě 246 odůvodnění téhož rozhodnutí bylo upřesněno, že „daňové zacházení přiznané vládou Gibraltaru na základě [pěti] daňových rozhodnutí ve prospěch pěti gibraltarských společností s podíly v nizozemských [CV] […] s ohledem na příjmy z licenčních poplatků a pasivních úroků“ představuje jednotlivá opatření podpory.

298 V této souvislosti je třeba uvést, že Komise v bodě 152 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedla, že tato pětice daňových rozhodnutí, včetně daňového rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012, „zůstala v platnosti a nebyla daňovými orgány zrušena v důsledku změn [ITA] z roku 2010 uskutečněných v roce 2013, podle nichž jsou příjmy z [pasivních] úrok[ů] a licenční[ch] poplatk[ů] zdanitelné, ani v důsledku auditů provedených v roce 2015“.

299 Stejně tak v bodech 180, 182 a 184 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise vysvětlila, že i když je pravda, že v okamžiku vydání pěti daňových rozhodnutí, a tedy daňového rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012, byla tato rozhodnutí v souladu s daňovými ustanoveními platnými od 1. července 2013 a od 1. ledna 2014, byly příjmy z pasivních úroků a z licenčních poplatků napříště zahrnuty do kategorií zdanitelných příjmů na Gibraltaru uvedených v příloze 1 ITA 2010. Konstatovala tak, že gibraltarské daňové orgány prodloužily existenci režimu nezdanění příjmů z pasivních úroků a licenčních poplatků tím, že umožnily příjemcům pěti daňových

rozhodnutí, včetně společnosti MJN GibCo, využít těchto rozhodnutí po vstupu změn ITA 2010 z roku 2013 v platnost. V tomto ohledu je třeba uvést, že Komise v poznámce pod čarou 92 a v bodě 152 odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatovala, že těchto pět daňových rozhodnutí zůstalo v platnosti přinejmenším do roku 2015, kdy byl proveden gibraltarskými daňovými orgány audit.

300 Z těchto skutečností vyplývá, že to nebylo daňové rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012 jako takové ani jeho přijetí, ale daňové zacházení přiznané společnosti MJN GibCo gibraltarskými daňovými orgány „na základě“ tohoto daňového rozhodnutí potvrzujícího nezdanění příjmů z licenčních poplatků a konkrétněji zachování tohoto rozhodnutí v období po 31. prosinci 2013, které představovalo jednotlivou státní podporu, což Komise potvrdila na jednání v odpovědi na otázku Tribunálu.

301 Zadruhé je třeba uvést, že Komise soustředila svou analýzu pěti daňových rozhodnutí, a tedy daňového rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012, na strukturu uvedenou v žádostech o daňová rozhodnutí, která se vyznačovala přítomností nizozemské CV, která je majitelem práv duševního vlastnictví, a partnerských společností se sídlem na Gibraltaru a podíly v CV, jakož i na transparentní povahu nizozemských CV pro účely použití ITA 2010 (body 153 až 159 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Komise zejména uvedla, že podle sdělení orgánů Spojeného království se zdá, že vzhledem k neexistenci zvláštních pravidel v ITA 2010 uplatňuje Gibraltar zásady obyčejového práva a považuje nizozemské CV za transparentní subjekty, takže příslušná část příjmů CV musí být považována za příjmy obdržené přímo obdržené gibraltarskými společnostmi s podíly v CV (bod 155 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Na základě toho dospěla v bodech 161 a 162 odůvodnění napadeného rozhodnutí k závěru, že podíly každé z pěti společností se sídlem na Gibraltaru, které měly prospěch z pěti daňových rozhodnutí, včetně společnosti MJN GibCo, ve výši zisků dosažených na úrovni nizozemských CV, měly být zahrnuty do základu daně těchto pěti podniků a zdaněny na Gibraltaru.

302 Z výše uvedeného vyplývá, že úvaha, na jejímž základě měla Komise za to, že ponechání daňového rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012 v platnosti představuje jednotlivé opatření podpory, spočívá především na skutečnosti, že toto daňové rozhodnutí se týkalo struktury skupiny zahrnující nizozemskou CV, tedy společnost MJT CV, a partnera se sídlem na Gibraltaru, tedy společnost MJN GibCo, jakož i na otázce, zda společnost MJT CV představovala daňově transparentní entitu, takže příjmy z licenčních poplatků, které obdržela, měly být zdaněny přímo ve vztahu ke společnosti MJN GibCo, jako kdyby tyto příjmy obdržela přímo tato společnost. Konstatování existence selektivní výhody totiž spočívá na zjištění, že na základě gibraltarského daňového práva ve znění platném od 1. ledna 2014 musely partnerské společnosti zpravidla podléhat na Gibraltaru korporační dani ve výši svého podílu na ziscích nizozemské CV.

303 Tyto jednotlivé skutečnosti byly tedy rozhodující při posouzení Komise, z něhož vychází článek 2 napadeného rozhodnutí, podle kterého v období po 31. prosinci 2013 bylo zachování daňového rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012 kvalifikováno jako jednotlivá státní podpora poskytnutá vládou Gibraltaru.

304 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba přezkoumat, zda rozhodnutí o rozšíření řízení obsahovalo dostatečné informace o povaze jednotlivé státní podpory poskytnuté společnosti MJN GibCo po 31. prosinci 2013 daňovým rozhodnutím MJN GibCo z roku 2012, jak je uvedeno v článku 2 napadeného rozhodnutí, aby mohla Komise přijmout uvedené rozhodnutí, aniž by porušila právo zúčastněných stran účinně předložit své připomínky v souladu s čl. 108 odst. 2 SFEU a článkem 6 nařízení č. 659/1999.

305 Je pravda, jak tvrdí Komise, že v rozhodnutí o rozšíření řízení Komise uvedla, že daňové rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012 potenciálně představuje jednotlivé opatření podpory. Stejně tak na rozdíl od toho, co tvrdí žalobkyně, Komise neomezila formální vyšetřovací řízení na analýzu praxe daňových rozhodnutí jako potenciálního režimu podpory.

306 Z bodů 62 a 69 odůvodnění rozhodnutí o rozšíření řízení a části „Závěry“ tohoto rozhodnutí totiž jasně vyplývá, že rozšíření formálního vyšetřovacího řízení se týkalo nejen praxe daňových rozhodnutí, ale rovněž 165 jednotlivých daňových rozhodnutí, z nichž každé mohlo potenciálně představovat jednotlivé opatření podpory. Daňové rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012 uvedené na seznamu 165 daňových rozhodnutí v příloze k rozhodnutí o rozšíření řízení bylo předmětem formálního vyšetřovacího řízení jakožto možné jednotlivé opatření podpory.

307 Je však třeba konstatovat, že skutečnosti zohledněné Komisí v napadeném rozhodnutí k učinění závěru, že jednotlivá podpora byla poskytnuta na základě daňového rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012, tak jak byly identifikovány v bodech 297 až 303 výše, se lišily od předběžného posouzení účinků daňového rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012 v období po 31. prosinci 2013 obsaženého v rozhodnutí o rozšíření řízení.

308 Zaprvé se analýza obsažená v rozhodnutí o rozšíření řízení soustředila především na přijetí daňových rozhodnutí a na neověření toho, že podmínky popsané v žádostech o daňová rozhodnutí byly skutečně splněny.

309 V bodech 31, 32 a 53 odůvodnění rozhodnutí o rozšíření řízení totiž Komise s ohledem na 165 daňových rozhodnutí zkoumaných v rámci předběžného přezkumného řízení, včetně daňového rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012, vysvětlila, že několik žádostí o daňová rozhodnutí mělo u gibraltarských daňových orgánů vzbudit pochybnosti o tom, zda byly činnosti skutečně osvobozeny od daně z důvodu, že nevznikly nebo neměly původ na Gibraltaru. Komise tak opřela svou předběžnou analýzu daňových rozhodnutí o skutečnost, že gibraltarské daňové orgány při výkonu svých diskrečních pravomocí obecně neprovedly skutečný přezkum daňových povinností podniků.

310 Takové konstatování bylo zopakováno v bodě 62 odůvodnění rozhodnutí o rozšíření řízení, ve kterém Komise konstatovala, že je potenciálně přítomna státní podpora ve „všech 165 daňových rozhodnutích“, jelikož „žádné z nich nebylo založeno na dostatečných informacích k zajištění toho, aby úroveň zdanění dotyčných činností byla v souladu s daní zaplacenou jinými podniky v podobné situaci a s platnými daňovými ustanoveními“.

311 Zadruhé, i když Komise v rozhodnutí o rozšíření řízení tvrdila, že zkoumaná daňová rozhodnutí, jdou nad rámec nezdanění pasivních příjmů, jak toto nezdanění vyplývá ze znění ITA 2010 platného v době jejich přijetí, jediné obavy zjištěné Komisí ohledně daňových rozhodnutí týkajících se příjmů z licenčních poplatků, jako je daňové rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012, se týkaly skutečnosti, že 22 daňových rozhodnutí bylo uděleno gibraltarským společnostem, které pobíraly licenční poplatky od společností, které využívaly práv duševního vlastnictví a nacházely se mimo území Gibraltaru, aniž bylo ověřeno, kde se nachází uživatel duševního vlastnictví. Podle Komise „osvobození“ příjmů z licenčních poplatků od daně bez provedení takového ověření vedlo k tomu, že tyto příjmy nikde nepodléhaly dani.

312 Jak Komise potvrdila na jednání v odpovědi na otázku Tribunálu, rozhodnutí o rozšíření řízení neobsahovalo další připomínky k daňovým rozhodnutím týkajícím se nezdanění příjmů z licenčních poplatků.

313 Zatřetí je třeba konstatovat, že i když bylo rozhodnutí o rozšíření postupu přijato dne 1. října 2014, tedy po vstupu v platnost změn ITA 2010 z roku 2013 dne 1. ledna téhož roku, a že i když na tyto změny výslovně odkazovalo (viz zejména bod 32 odůvodnění uvedeného rozhodnutí), nevyplývá z tohoto rozhodnutí, že se analýza Komise týkala zachování použitelnosti daňových rozhodnutí potvrzujících nezdanění příjmů z licenčních poplatků po vstupu v platnost změn ITA 2010 z roku 2013. Navíc žádná skutečnost v rozhodnutí o rozšíření řízení neumožňovala dospět k názoru, že podle Komise byly účinky vyvolané daňovým rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012 zachovány po 31. prosinci 2013.

314 Začtvrté rozhodnutí o rozšíření řízení neobsahovalo žádnou skutečnost, pokud jde o pravidla týkající se daňové transparentnosti, skutkovou situaci příjemců pěti daňových rozhodnutí, konkrétně daňového rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012 nebo využívání skupinových struktur zahrnujících nizozemské CV.

315 Předběžná analýza obsažená v rozhodnutí o rozšíření řízení se tedy ve všech bodech lišila od úvah uvedených Komisí v napadeném rozhodnutí. Tyto úvahy se týkaly nesprávného použití ITA 2010 ve znění platném po 31. prosinci 2013, a nikoli skutečnosti, že v období do 31. prosince 2013 příjmy z licenčních poplatků nepodléhaly dani v žádné daňové jurisdikci. Dále nesprávné uplatňování ITA 2010 orgány Gibraltaru, jak bylo konstatováno v napadeném rozhodnutí, se týkalo otázky, zda příjmy z licenčních poplatků, které byly napříště zahrnuty do kategorií zdanitelných příjmů na Gibraltaru uvedených v příloze 1 ITA 2010, vznikly nebo měly původ na tomto území z důvodu daňové transparentnosti společnosti, která je obdržela mimo Gibraltar, a nikoli určení místa, kde se nacházel uživatel duševního vlastnictví.

316 Z výše uvedených úvah vyplývá, že skutková či právní posouzení obsažená v rozhodnutí o rozšíření řízení nepostačovala k tomu, aby bylo možné pochopit, že se formální vyšetřovací řízení týkalo nejen vydání daňových rozhodnutí, ale rovněž zachování účinků některých z těchto rozhodnutí, včetně daňového rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012, po změně ITA 2010 z roku 2013, a to navzdory zahrnutí licenčních poplatků do kategorií zdanitelných příjmů na Gibraltaru uvedených v příloze 1 ITA 2010, jakož i souladu těchto rozhodnutí s posledně uvedeným zákonem ve znění platném dne 1. ledna 2014. Posledně uvedené skutečnosti byly přitom rozhodující pro určení opatření zkoumaného Komisí a pro konstatování v článku 2 napadeného rozhodnutí, že jednotlivá státní podpora byla společnosti MJN GibCo poskytnuta na základě daňového rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012 po 31. prosinci 2013.

317 Žádný z argumentů Komise nemůže toto zjištění zpochybnit.

318 Zaprvé skutečnost, že rozhodnutí o rozšíření řízení identifikovalo daňové rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012 jako potenciálně představující jednotlivé opatření podpory, a okolnost, že v bodech 32 a 53 odůvodnění uvedeného rozhodnutí bylo uvedeno, že analýza jednotlivých kategorií daňových rozhodnutí byla provedena pro ilustraci nebo pro uvedení „příkladů“ jednání vytýkaného gibraltarským daňovým orgánům, nepostačují k tomu, aby bylo možné mít za to, že Komise splnila povinnost umožnit zúčastněným stranám účinně předložit své připomínky, která jí přísluší na základě článku 6 nařízení č. 659/1999. Jak totiž vyplývá z judikatury uvedené v bodech 287 až 290 výše, Komisi příslušelo určit s dostatečnou přesností rámec svého přezkumu a žalobkyním jakožto zúčastněným stranám nepřísluší předjímat všechny důvody, na základě kterých by Komise mohla mít případně za to, že jednotlivá státní podpora má původ v zachování účinků daňového rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012 po 31. prosinci 2013.

319 Zadruhé v rozsahu, v němž Komise tvrdí, že z rozhodnutí o rozšíření řízení jasně vyplývá, že předmětem jejího přezkumu byla široká posuzovací pravomoc gibraltarských orgánů v souvislosti s laxním a případně nesprávným uplatňováním ITA 2010, stačí uvést, že tyto skutečnosti neumožňují pochopit, že formální vyšetřovací řízení se týkalo zachování účinků některých daňových rozhodnutí, včetně daňového rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012, po vstupu v platnost změny ITA 2010 z roku 2013 a důsledků, které je třeba vyvodit z daňové transparentnosti nizozemských CV, jako je společnost MJT CV.

320 Zatřetí okolnost uplatněná Komisí, že žádost společnosti MJN o daňové rozhodnutí, na kterou bylo odkázáno v příloze rozhodnutí o rozšíření řízení, popisovala strukturu skupiny MJN a odkazovala na MJT CV, nestačí k závěru, že tato otázka, jakož i důsledky, které je třeba vyvodit z daňové transparentnosti nizozemských CV, byly právě předmětem formálního vyšetřovacího řízení. V textu rozhodnutí o rozšíření řízení totiž nic nenaznačovalo, že by Komise tuto otázku posuzovala v rámci formálního vyšetřovacího řízení. Jak bylo uvedeno v bodě 318 výše, žalobkyním jakožto zúčastněným stranám nepříslušelo předjímat všechny důvody, proč Komise mohla mít za to, že jednotlivá státní podpora měla původ v zachování účinků daňového rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012 v období po 31. prosinci 2013.

321 Ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že rozdíly mezi analýzou obsaženou v rozhodnutí o rozšíření řízení a napadeným rozhodnutím jsou v rozsahu, v němž se týkají rozhodujících prvků posouzení za účelem kvalifikace účinků daňového rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012 po 31. prosinci 2013 jako jednotlivé státní podpory, takové, že Komise měla přijmout opravné rozhodnutí nebo druhé rozhodnutí o rozšíření řízení, aby se žalobkyně mohly účinně účastnit řízení (viz body 287 a 289 výše).

322 Kromě toho je třeba uvést, že Komise v bodech 212 až 215 odůvodnění napadeného rozhodnutí uznala, že upustila od názoru ohledně selektivity 165 daňových rozhodnutí, který zastávala v rozhodnutí o rozšíření řízení. Rozdíly mezi analýzou obsaženou v rozhodnutí o rozšíření řízení a konečným rozhodnutím jsou tudíž podstatnými změnami, které mohou změnit smysl uvedeného konečného rozhodnutí.

323 Jak přitom vyplývá z bodů 287 až 290 výše, existence rozdílů mezi rozhodnutím o rozšíření řízení a napadeným rozhodnutím, které se týkají rozhodujících prvků posouzení za účelem kvalifikace účinků daňového rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012 v období po 31. prosinci 2013 jako jednotlivé státní podpory, stačí ke zrušení článku 2 napadeného rozhodnutí, pokud jde o daňové rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012, jakož i příkazu k navrácení spojeného s tímto opatřením.

324 Je tudíž třeba vyhovět prvnímu žalobnímu důvodu směřujícímu ke zrušení článku 2 napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž se týká jednotlivé státní podpory poskytnuté společnosti MJN GibCo a žalobkyním na základě daňového rozhodnutí MJN GibCo z roku 2012, a zrušit uvedený článek, jakož i čl. 5 odst. 1 a 2 téhož rozhodnutí v rozsahu, v němž se týkají uvedené podpory, aniž je třeba zkoumat ostatní žalobní důvody vznesené žalobkyněmi.

D. Ke třetí části žaloby, směřující ke zrušení článku 5 napadeného rozhodnutí

325 Ve třetí části své žaloby žalobkyně tvrdí, že se Komise dopustila nesprávného právního posouzení tím, že konstatovala, že nizozemská CV, partnerské společnosti a mateřská společnost tvořily jedinou hospodářskou jednotku, a tím, že v čl. 5 odst. 2 napadeného rozhodnutí rozhodla, že

podpora může být získána zpět od entit tvořících tuto hospodářskou jednotku v případě, že by nemohla být získána zpět od dotyčného podniku se sídlem na Gibraltaru, tedy v projednávané věci od společnosti MJN GibCo.

326 Vytýkají Komisi, že se nesnažila prokázat skutečnou kontrolu společností MJN US nebo Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) nad společností MJN GibCo, jak vyžaduje judikatura, ani skutečnost, že společnosti MJN Global Holdings a MJ BV měly přímý či nepřímý prospěch z podpory údajně poskytnuté společnosti MJN GibCo.

327 Komise tyto argumenty zpochybňuje.

328 S ohledem zaprvé na zamítnutí žaloby v rozsahu, v němž směřuje ke zrušení čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí, jakož i příkazu k navrácení spojeného s tímto opatřením, zadruhé na zrušení čl. 5 odst. 1 a 2 napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž se týká jednotlivé podpory poskytnuté společnosti MJN GibCo a žalobkyním, a zatřetí na skutečnost, že se čl. 5 odst. 2 napadeného rozhodnutí týká pouze navrácení podpory uvedené v článku 2 uvedeného rozhodnutí, není již namístě zkoumat tyto žalobní důvody vznesené žalobkyněmi, kterými se domáhají zrušení čl. 5 odst. 2 tohoto rozhodnutí v rozsahu, v němž se jich týká.

IV. K nákladům řízení

329 Článek 134 odst. 3 jednacího řádu stanoví, že pokud měli účastníci řízení ve věci částečně úspěch i neúspěch, ponese každý z nich vlastní náklady řízení. Vzhledem k tomu, že žalobkyně a Komise měly ve věci částečně úspěch i neúspěch, je důvodné rozhodnout, že každá účastnice řízení ponese vlastní náklady řízení.

Z těchto důvodů

TRIBUNÁL (druhý rozšířený senát)

rozhodl takto:

1) **Rozhodnutí Komise (EU) 2019/700 ze dne 19. prosince 2018 o státní podpoře SA.34914 (2013/C), kterou poskytlo Spojené království s ohledem na režim daně z příjmů právnických osob na Gibraltaru, se zrušuje v rozsahu, v němž se v článku 2 určuje, že jednotlivá podpora poskytnutá vládou Gibraltaru na základě zachování daňového rozhodnutí uděleného společnosti MJN Holdings (Gibraltar) Ltd v období po 31. prosinci 2013 je protiprávní a neslučitelná s vnitřním trhem, a v článku 5 odst. 1 a 2 nařizuje navrácení této podpory.**

2) **Ve zbývající části se žaloba zamítá.**

3) **Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd, MJN Global Holdings BV, Mead Johnson BV, Mead Johnson Nutrition Co. a Komise ponesou vlastní náklady řízení.**

Tomljenović Schalin Škvařilová-Pelzl

Nõmm Steinfatt

Takto vyhlášeno na veřejném zasedání v Lucemburku dne 6. dubna 2022.

Podpisy.

Obsah

I. Skutečnosti předcházející sporu . . . 2

A. Přijetí Income Tax Act z roku 2010 a vydání rozhodnutí o dani společnosti MJN GibCo z roku 2012 . . . 2

B. Správní řízení před Evropskou komisí . . . 3

C. Napadené rozhodnutí . . . 3

1. „Osvobození“ příjmů plynoucích z pasivních úroků a licenčních poplatků od daně (režim podpory) . . . 4

2. Pět daňových rozhodnutí (jednotlivá opatření podpory) . . . 5

D. Výrok napadeného rozhodnutí . . . 7

II. Řízení a návrhová žádání účastnic řízení . . . 7

III. Právní otázky . . . 8

A. Ke struktuře žaloby . . . 8

B. K první části žaloby, znějící na zrušení čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí, týkajícího se nezdanění příjmů z licenčních poplatků, jakož i příkazu k navrácení souvisejícího s tímto opatřením . . . 10

1. K žalobnímu důvodu vycházejícímu ze zjevně nesprávného posouzení, porušení článku 5 SEU, porušení zásady daňové suverenity a překročení pravomoci (první žalobní důvod směřující ke zrušení čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí) . . . 10

2. K žalobním důvodům vycházejícím ze zjevně nesprávného posouzení a z porušení článku 107 odst. 1 SFEU (druhý, třetí a čtvrtý žalobní důvod směřující ke zrušení čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí) . . . 14

a) Úvodní poznámky . . . 14

1) K opatření podpory, které je předmětem čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí . . . 14

2) K přezkumu kritérií zvýhodnění a selektivity . . . 16

b) K posouzením Komise týkajícím se referenčního rámce a běžných pravidel zdanění na Gibraltaru . . . 17

1) K cíli ITA 2010 a k identifikaci zdanitelných příjmů na základě tohoto zákona . . . 19

2) K použití zásady teritoriality na licenční poplatky . . . 24

c) K přezkumu kritéria zvýhodnění (druhý žalobní důvod, směřující ke zrušení čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí) . . . 27

1) K první výtce druhého žalobního důvodu, vycházející ze záměny mezi kritérii zvýhodnění a selektivity 28

2) Ke druhé výtce druhého žalobního důvodu, která směřuje ke zpochybnění existence daňové úlevy 29

d) K přezkumu selektivity (třetí žalobní důvod směřující ke zrušení čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí) 32

e) K rozsahu selektivní výhody (čtvrtý žalobní důvod, směřující ke zrušení čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí) 36

3. K žalobnímu důvodu vycházejícímu ze zjevně nesprávného posouzení a z porušení čl. 1 písm. c) nařízení č. 659/1999 (pátý žalobní důvod směřující ke zrušení čl. 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí) 37

a) K první výtce, vycházející z nedostatečného odůvodnění ve smyslu článku 296 SFEU 38

b) Ke druhé výtce, vycházející z porušení čl. 1 písm. c) nařízení č. 659/1999 39

C. Ke druhé části žaloby, směřující ke zrušení článku 2 napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž se týká individuální státní podpory poskytnuté společnosti MJN GibCo, jakož i příkazu k navrácení souvisejícího s tímto opatřením 41

1. Úvodní poznámky k dosahu článku 2 napadeného rozhodnutí 42

2. K žalobnímu důvodu vycházejícímu z porušení čl. 108 odst. 2 SFEU a článku 6 nařízení č. 659/1999 (první žalobní důvod, směřující ke zrušení článku 2 napadeného rozhodnutí) 44

D. Ke třetí části žaloby, směřující ke zrušení článku 5 napadeného rozhodnutí 52

IV. K nákladům řízení 53