

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

N. JÄÄSKINEN

fremsat den 7. april 2011¹

I — Indledning

1. I appelskrifterne har Europa-Kommissionen og Kongeriget Spanien nedlagt påstand om ophævelse af dommen afsagt af Retten i Første Instans den 18. december 2008, Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige mod Kommissionen (forenede sager T-211/04 og T-215/04, Sml. II, s. 3745, herefter »den appellerede dom«), hvorved Retten annullerede Kommissionens beslutning 2005/261/EF af 30. marts 2004 vedrørende en støtteordning, som Det Forenede Kongerige påtænker at gennemføre i form af Government of Gibaltars (herefter »Gibaltars regering«) reform af selskabsbeskatningen². I denne beslutning fastslog Kommissionen, at den pågældende reform udgjorde en statsstøtteordning, som var uforenelig med fællesmarkedet.

2. Det centrale spørgsmål i disse appelsager er, hvorvidt der er tale om en fordel som omhandlet i artikel 87, stk. 1, EF, og hvorvidt reformen er selektiv på regionalt og på materielt plan. For det første er det spørgsmålet, hvorvidt et område i den forstand, hvori

udtrykket er anvendt i artikel 299, stk. 4, EF³, som ikke er en del af en medlemsstats område, kan godtages som referenceramme med henblik på anvendelsen af artikel 87, stk. 1, EF. Mere specifikt kræver denne sag en undersøgelse af, hvorvidt gældende retspraksis vedrørende regional selektivitet finder anvendelse på Gibraltar.

3. For det andet anmodes Domstolen om at træffe et valg, der har tværgående konsekvenser, vedrørende den metode, som skal anvendes i forbindelse med indirekte foranstaltninger, som kan udgøre statsstøtte. Det drejer sig om at fastsætte en metode, som gør det muligt at vurdere den materielle selektivitet af en indirekte foranstaltning, som er vedtaget inden for rammerne af et nationalt skattesystem, samtidig med at kompetencefordelingen mellem medlemsstaterne og EU med hensyn til direkte beskatning respekteres.

4. Kommissionen har nemlig foreslået Domstolen, at den anerkender et

1 — Originalsprog: fransk.

2 — EUT 2005 L 85, s. 1, herefter »den omtvistede beslutning«.

3 — For så vidt som den anfægtede dom blev afsagt den 18.12.2008, følger henvisningen til EF-traktatens bestemmelser den nummerering, der gjaldt inden traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde trådte i kraft.

nyt begreb: skattesystem med »iboende forskelsbehandling«⁴, samt en analysemetode, som adskiller sig fra den, der indgår i dens meddelelse om anvendelse af statsstøttereglerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomhederne⁵ (herefter »ad hoc-metoden«).

5. Den foranstaltning, som på grundlag af dette begreb kan betegnes som en selektiv fordel i denne sag, er imidlertid en skatteforanstaltning, der finder anvendelse på mere end 99% af Gibraltars virksomheder⁶.

6. Det vigtigste spørgsmål, der rejses med denne sag, vedrører således den materielle selektivitet og en præcisering af begrebet statsstøtte i forhold til fænomenet skadelig konkurrence.

4 — Med begrebet »system med iboende forskelsbehandling« forstår Kommissionen et skattesystem, som ved selve sin struktur giver en fordel til en eller flere kategorier af virksomheder som følge af et valg af kriterier, der skal anvendes i det angiveligt »normale« skattesystem.

5 — Meddelelse om anvendelse af statsstøttereglerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomhederne, EFT C 384, s. 3-9 (herefter »meddelelsen af 1998«).

6 — Selv om jeg medgiver, at kvalifikationen af en statslig foranstaltning i henhold til artikel 87 EF skal baseres på dens økonomiske virkninger på konkurrencen, idet den omstændighed, at et stort antal virksomheder kan blive omfattet af foranstaltningen, ikke kan rejse tvivl med hensyn til støttens selektive karakter (jf. dom af 3.3.2005, sag C-172/03, Heiser, Sml. I, s. 1627, præmis 42), mener jeg ikke desto mindre, at hvis de økonomiske virkninger er afgørende, kan en foranstaltning, der omfatter næsten samtlige virksomheder, ikke betegnes som en selektiv fordel.

7. Jeg vil i min analyse undersøge først den regionale selektivitet, herefter den materielle selektivitet, idet jeg vil se bort fra rækkefølgen af de anbringender, som er fremført af appellanterne.

II — Sagens faktiske omstændigheder og den appellerede dom

A — Gibraltars regerings selskabsskattereform

8. Ved skrivelse af 12. august 2002 anmeldte Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland i henhold til artikel 88, stk. 3, EF den reform af selskabsskatten, som Gibraltars regering påtænkte at indføre, til Kommissionen⁷.

7 — Det skal bemærkes, at Kommissionen, inden denne meddelelse, den 11.7.2001 havde besluttet at indlede en formel undersøgelsesprocedure i medfør af artikel 88, stk. 2, EF vedrørende to foranstaltninger, som anvendes i Gibraltar, vedrørende selskabsbeskatning af henholdsvis »skattefritagne selskaber« (EFT 2002 C 26, s. 13), og »skattelettede selskaber« (EFT 2002 C 26, s. 9). Ved dom af 30.4.2002, forenede sager T-195/01 og T-207/01, Government of Gibraltar mod Kommissionen, Sml. II, s. 2309, annullerede Retten beslutningen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure vedrørende skattefritagne selskaber, mens den ikke tiltrådte påstanden om annullation af beslutningen om at indlede undersøgelsesproceduren vedrørende skattelettede selskaber. Den 27.4.2004 meddelte Gibraltars regering, at den agtede at indføre et helt nyt skattesystem for alle selskaber i Gibraltar. Denne reform af selskabsskatten, som er indført af Gibraltars regering, er genstand for dette søgsmål.

9. Det beskatningssystem, som skal indføres med skattereformen, og som gælder for alle virksomheder, der er etableret i Gibraltar, består af en lønskat (»payroll tax«), en skat på besiddelse af erhvervsjendom (»business property occupation tax«, herefter »BPOT«) og en indregistreringsafgift (»registration fee«):

- Lønskat: alle selskaber i Gibraltar vil være omfattet af en skat på 3000 GBP pr. ansat i Gibraltar om året.
- BPOT: Alle selskaber, der besidder fast ejendom i Gibraltar i erhvervsøjemed, skal betale en formueskat svarende til en procentsats af deres skattetilsvaret i medfør af den almindelige beskatning af fast ejendom, der gælder i Gibraltar.
- Registreringsafgift: Alle selskaber i Gibraltar skal betale en årlig registreringsafgift på 150 GBP for selskaber, som ikke påtænkes at skulle skabe indtægter, og på 300 GBP for selskaber, der skal skabe indtægter.

10. Den samlede lønskat og BPOT vil være begrænset til 15 % af overskuddet. Som følge

af dette loft skal selskaberne først betale lønskat og BPOT, såfremt de skaber overskud.

11. Visse aktiviteter, dvs. sektoren for finansielle tjenesteydelser og forsyningsselskaber, vil få pålagt en supplerende skat af deres overskud af sådanne aktiviteter.

12. Den samlede beskatning af virksomheder, der leverer finansielle tjenesteydelser (lønskat, BPOT og supplerende skat på mellem 4 og 6 % af overskuddet af levering af finansielle tjenesteydelser), vil være begrænset til i alt 15 % af overskuddet. Forsyningsvirksomheder vil blive pålagt en supplerende skat på 35 % af overskuddet af levering af ydelser. Sådanne virksomheder vil få ret til at trække lønskatten og BPOT fra den supplerende skat, der påhviler dem⁸.

B — Den omtvistede beslutning

13. Efter at have behandlet meddelelsen i henhold til proceduren fastsat i artikel 88,

⁸ — Lovgivningen om skattereformen vil blive gennemført af Gibaltars regering efter vedtagelse i House of Assembly. Det skal tilføjes, at Gibaltars Chief minister ifølge Gibaltars regerings bemærkninger i juni 2009 meddelte, at reformen ikke vil træde i kraft, men at et nyt selskabsskattesystem træder i kraft i 2010.

stk. 2, EF fastslog Kommissionen, at reformen af selskabsskattesystemet i Gibraltar, som var anmeldt af Det Forenede Kongerige, udgjorde en statsstøtteordning, der er uforenelig med fællesmarkedet og derfor ikke kunne gennemføres.

14. Kommissionen anførte nærmere bestemt i den omtvistede beslutnings 98.-152. betragtning, at reformen var selektiv både på regionalt og på materielt plan. For det første indrømmer reformen ifølge Kommissionen de gibraltarske virksomheder en selektiv fordel, for så vidt som den opstiller et system for selskabsbeskatning, i henhold til hvilket virksomheder i Gibraltar generelt beskattes med en lavere sats end virksomheder i Det Forenede Kongerige.

15. For det andet er følgende aspekter af skattereformen vedrørende lønskatten og BPOT ifølge Kommissionen selektive på materielt plan. For det første favoriserer betingelsen om, at virksomheder skal have overskud, før de kan pålægges skat, de virksomheder, som ikke har overskud, for det andet favoriserer begrænsningen af den skyldige skat til maksimalt 15% af overskuddet de virksomheder, som for det pågældende år har lave overskud i forhold til antallet af deres ansatte og deres besiddelse af ejendom, og for det tredje favoriserer lønskatten og BPOT virksomheder,

som ikke har nogen reel tilstedeværelse i Gibraltar og derfor ikke pålignes selskabsskat.

16. Endelig fastslog Kommissionen, at de ydede skattefritagelser og ovennævnte skatenedsættelser indebar et tab i skatteprovenu, som svarer til et forbrug af statsmidler i form af skatteudgifter. De pågældende foranstaltninger blev således anset for at være en fordel ydet af staten eller ved hjælp af statsmidler.

C — Sagen ved Retten vedrørende den appellerede dom

17. Ved stævninger indleveret til Rettens Justitskontor den 9. juni 2004 anlagde Gibaltars regering, sagsøger i sag T-211/04, og Det Forenede Kongerige, sagsøger i sag T-215/04, sager med påstand om annullation af den omtvistede beslutning. Ved kendelse af 14. december 2004 tog formanden for Rettens Tredje Afdeling Kongeriget Spaniens begæring om intervention til støtte for Kommissionens påstande til følge. Ved kendelse af 18. december 2006 blev sagerne forenet med henblik på den mundtlige forhandling.

18. Retten gav medhold i to af de tre anbringender, som var fremført af sagsøgerne i sagen i første instans, vedrørende henholdsvis regional og materiel selektivitet, hvorfor den undlod at behandle det tredje anbringende

om tilsidesættelse af væsentlige formforskrifter. Retten annullerede følgelig den omtvistede beslutning.

har ligeledes påberåbt sig anbringender om rettergangsfejl.

III — Appellerne

A — Retsforhandlingerne for Domstolen

19. Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 26. juni 2009 er sagerne C-106/09 P og C-107/09 P blevet forenet med henblik på den skriftlige og mundtlige forhandling samt dommen. Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 25. september 2009 fik Irland tilladelse til at intervenere i de forenede sager C-106/09 P og C-107/09 P til støtte for Det Forenede Kongeriges og Gibraltars regerings påstande.

20. I sit appelskrift har Kommissionen påberåbt sig et enkelt anbringende, som er opdelt i seks led, vedrørende Rettens behandling af spørgsmålet om materiel selektivitet og vedrørende tilsidesættelse af artikel 87, stk. 1, EF. Kongeriget Spanien har i sit appelskrift påberåbt sig 11 anbringender vedrørende Rettens behandling af spørgsmålene om regional og materiel selektivitet. Kongeriget Spanien

21. I svarskriftet til Kommissionens og Kongeriget Spaniens appelskrifter har Gibraltars regering og Det Forenede Kongerige nedlagt påstand om, at appellerne forkastes. Irland har intervenseret til støtte for Det Forenede Kongeriges påstande udelukkende i sag C-106/09.

22. Kommissionen og Gibraltars samt Det Forenede Kongeriges regering, Irland og Kongeriget Spaniens regering har afgivet indlæg under retsmødet, som blev afholdt den 16. november 2010.

B — Indledende betragtninger om de procesuelle aspekter af appelsagerne — om konsekvenserne af en delvis ophævelse af den appellerede dom

23. Kommissionen har i sit appelskrift udelukkende anfægtet den del af Rettens dom, der vedrører materiel selektivitet. Ifølge Kommissionen fastslog den omtvistede beslutning, at reformen var selektiv på både regionalt og materielt plan. Den kunne derfor kun annulleres, hvis den dom, som gik imod den, behørigt havde fastslået, at begge dens konklusioner var forkerte. Hvis Domstolen tager Kommissionens appel til følge, er

annullationen af den omtvistede beslutning derfor ikke længere berettiget, og dommen bør ophæves.

24. Hvad dette angår mener jeg ikke, at det forhold, at Kommissionens appel tages til følge, vil være tilstrækkeligt til at ophæve den appellerede dom i dens helhed. Selv om den appellerede dom blev ophævet for så vidt angår den del, der vedrører materiel selektivitet, ville den appellerede doms konklusion forblive uændret, hvilket er tilstrækkeligt til at begrunde annullationen af den omtvistede beslutning, eftersom dens retlige løsning vedrørende regional selektivitet var forkert.

25. Hvis der er tale om et område i artikel 299, stk. 4, EF's forstand eller supranationale enheder, er analysen af den regionale selektivitet i den anfægtede beslutning nemlig en del af vurderingen af, om der er tale om statsstøtte i henhold til artikel 87 EF. For at fuldstændiggøre aspektet vedrørende regional selektivitet er Kommissionen derfor nødt til at vedtage en ny beslutning vedrørende den pågældende ordnings lovlighed i forhold til artikel 87 EF.

26. Såfremt Domstolen forkaster Rettens argumenter vedrørende materiel selektivitet, vil det i øvrigt medføre ophævelse af den tilsvarende begrundelse i den appellerede dom og ikke føre til stadfæstelse af den omtvistede beslutnings konklusion. For det første opdelt Retten ikke sagsøgernes tredje anbringende i sagen i første instans, og for det andet kunne Retten ikke undersøge Kommissionens konklusioner vedrørende de pågældende

foranstaltningers forenelighed med fællesmarkedet, når den geografiske referenceramme var en anden end den, som var relevant i den omtvistede beslutning (dvs. Gibraltar og ikke Det Forenede Kongerige og Gibraltar som en helhed).

27. På baggrund af det ovenstående mener jeg således, at Domstolen enten kan forkaste begge appeller i det hele eller tage appellerne til følge og hjemvise det tredje af de anbringender, der blev fremført i første instans, til Retten til fornyet behandling. Under alle omstændigheder mener jeg ikke, at sagen, som den foreligger, gør det muligt for Domstolen at træffe endelig afgørelse vedrørende alle dens aspekter.

IV — Regional selektivitet⁹

A — Om formaliteten med hensyn til Kongeriget Spaniens appel

28. Gibraltars regering har i sine indlæg gjort gældende, at Kongeriget Spaniens og Kommissionens argumenter vedrørende regional

⁹ — Første, andet, tredje, fjerde, femte, sjette, syvende og niende anbringende i Kongeriget Spaniens appel.

selektivitet i alt væsentligt blot er en gentagelse af de argumenter, der blev fremført for Retten.

29. Jeg gør i denne henseende opmærksom på, at Kongeriget Spanien i sagen for Retten optrådte som intervenient, mens Kommissionen forsvarede den omtvistede beslutning. I princippet var det ikke deres mundtlige indlæg, der satte rammerne for sagen for Retten, men derimod de anbringender, som Gibraltars og Det Forenede Kongeriges regering havde påberåbt sig i deres respektive stævninger.

30. I overensstemmelse med fast retspraksis følger det af artikel 56 i statutten for Den Europæiske Unions Domstol, at intervenienterne for Retten anses for parter ved denne ret. Statuttens artikel 40, stk. 4, er således ikke til hinder for, at en intervenient påberåber sig andre argumenter end dem, der er fremført af den part, der støttes, forudsat at intervenienten støtter den pågældende parts påstand¹⁰.

31. Jeg bemærker, at såfremt Kongeriget Spanien havde iværksat sin appel i denne sag uden først at have været intervenient i sagen for Retten, var det ikke blevet pålagt andre

restriktioner end den, der er knyttet til sagens genstand som defineret af sagsøgerne i sagen for Retten. Det samme ville være tilfældet, hvis Kongeriget Spanien ikke havde iværksat en appel til prøvelse af dommen, men blot havde indgivet bemærkninger til støtte for Kommissionens påstande. Da der ikke gælder nogen udtrykkelig begrænsning, må en intervenient, der har ret til at indgive svarskrift i henhold til procesreglementets artikel 115, nemlig kunne fremføre anbringender om ethvert retsspørgsmål, som den appellerede dom er baseret på¹¹. På baggrund af ovenstående indebærer en begunstiget parts processuelle stilling, f.eks. en medlemsstat, der optrådte som intervenient i sagen for Retten, nødvendigvis, at det materielle omfang af den appel, der er iværksat af en sådan part, kun kan begrænses af sagens genstand, og ikke af de bemærkninger, som denne har indgivet for Retten.

32. Desuden fremgår det af artikel 225 EF, af artikel 58, stk. 1, i statutten for Domstolen og af artikel 112, stk. 1, litra c), i Domstolens procesreglement, at et appelskrift præcist skal angive, hvilke elementer der anfægtes i den dom, som påstås ophævet, samt de retlige argumenter, der særligt støtter denne påstand. Dette krav er ikke opfyldt af en appel, der blot gentager eller nøjagtigt gengiver de anbringender og argumenter, der allerede er blevet fremført for Retten, hvilket i realiteten

10 — Dom af 8.7.1999, sag C-245/92 P, Chemie Linz mod Kommissionen, Sml. I, s. 4643.

11 — Dom af 11.2.1999, sag C-390/95 P, Antillean Rice Mills m.fl. mod Kommissionen, Sml. I, s. 769, præmis 21 og 22.

kun har til formål at opnå, at de i stævningen fremsatte påstande blot pådømmes endnu en gang, hvilket falder uden for Domstolens kompetence¹².

33. Imidlertid kan retsspørgsmål, som Retten har behandlet, diskuteres på ny under en appelsag, såfremt appellanten bestrider Rettens fortolkning eller anvendelsen af EU-retten. I modsat fald ville appelproceduren blive berøvet en del af sin mening¹³.

34. Følgelig må argumentationen for afvisning af Kongeriget Spaniens appel, forkastes i sin helhed.

12 — Jf. bl.a. dom af 4.7.2000, sag C-352/98 P, Bergaderm og Goupil mod Kommissionen, Sml. I, s. 5291, præmis 34 og 35, og af 30.9.2003, sag C-76/01 P, Eurocoton m.fl. mod Rådet, Sml. I, s. 10091, præmis 46 og 47. Jf. desuden dom af 19.1.2006, sag C-240/03 P, Comunità montana della Valnerina mod Kommissionen, Sml. I, s. 731, præmis 105 og 106, og af 14.10.2010, sag C-280/08 P, Deutsche Telekom mod Kommissionen, Sml. I, s. 9555, præmis 24.

13 — Jf. bl.a. dom af 16.5.2002, sag C-321/99 P, ARAP m.fl. mod Kommissionen, Sml. I, s. 4287, præmis 49, af 22.12.2008, sag C-487/06 P, British Aggregates mod Kommissionen, Sml. I, s. 10505, præmis 121 f., og dommen i sagen Deutsche Telekom mod Kommissionen, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 25. Jf. desuden dommen i sagen Comunità montana della Valnerina mod Kommissionen, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 107, samt, bl.a., kendelse af 11.11.2003, sag C-488/01 P, Martínez mod Parlamentet, Sml. I, s. 13355, præmis 39, og af 13.7.2006, sag C-338/05 P, Front national m.fl. mod Parlamentet og Rådet, præmis 23.

35. Endvidere er Kongeriget Spanien blevet kritiseret for at have fremsat anbringendet om tilsidesættelse af artikel 5 og 307 EF for sent, nemlig i replikken. I sin stillingtagen til Gibraltars regerings og Det Forenede Kongeriges svarskifter har Kongeriget Spanien nemlig i replikken hævdet, at Retten i sin behandling af sagen tillagde Gibraltar en skattemæssig suverænitet på trods af dets status som »ikke-selvstyrende område«, hvilket er i strid med artikel 5 EF og 307 EF.

36. Det er korrekt, at Domstolen principielt forkaster alle anbringender, der fremføres for første gang i replikken, medmindre en af de følgende tre særlige situationer gør sig gældende: Det pågældende anbringende kan anses for blot en udvidelse af et anbringende, der tidligere er fremført¹⁴, anbringendet angår grundlæggende retsprincipper og derfor skal tages under påkendelse ex officio¹⁵, eller anbringendet er baseret på nye omstændigheder fremkommet under sagens behandling¹⁶.

37. I denne sag kan påberåbelsen af tilsidesættelse af artikel 5 EF og 307 EF anses for en udvidelse af Kongeriget Spaniens første anbringende, som er fremført tidligere i appelskriftet, og som hænger tæt sammen med

14 — Dom af 30.9.1982, sag 108/81, Amylum mod Rådet, Sml. s. 3107, præmis 25.

15 — Dom af 20.2.1997, sag C-166/95 P, Kommissionen mod Dafifix, Sml. I, s. 983, præmis 24.

16 — Dom af 15.10.2002, forenede sager C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P – C-252/99 P og C-254/99 P, Limburgse Vinyl Maatschappij m.fl. mod Kommissionen, Sml. I, s. 8375, præmis 369-379.

dette anbringende. Da den spanske regering imidlertid ikke udtrykkeligt har knyttet denne problematik sammen med det pågældende anbringende i appelskriftet, tilkommer det ikke Domstolen at fastslå en sådan tilknytning på appellants vegne. Jeg foreslår følgende, at det ikke antages til realitetsbehandling.

B — Omfanget af Domstolens prøvelse i appelsagen vedrørende Rettens vurdering af national ret

38. På baggrund af relevansen af det spørgsmål, som Kongeriget Spanien har rejst i sit sjette anbringende, foreslår jeg, at det behandles indledningsvis. Domstolen skal således udtale sig om, hvilken værdi de elementer i den nationale ret, som Retten har undersøgt i sagen, skal tillægges.

39. Det må først og fremmest understreges, at det spørgsmål, der er stillet, vedrører et direkte søgsmål¹⁷.

17 — Som følge heraf er de dele af retspraksis, som vedrører indirekte søgsmål, som f.eks. præjudicielle sager, mindre afgørende (jf. dom af 25.10.2001, sag C-475/99, Ambulanz Glöckner, Sml. I, s. 8089, præmis 10, af 2.6.2005, sag C-136/03, Dörr og Ünäl, Sml. I, s. 4759, præmis 46, af 22.6.2006, sag C-419/04, Conseil général de la Vienne, Sml. I, s. 5645, præmis 24, og af 14.2.2008, sag C-244/06, Dynamic Medien, Sml. I, s. 505, præmis 19).

40. Jeg bemærker, at Domstolen i sin ældste praksis har fastslået, at det ikke var fornødent at træffe afgørelse om interne lovregler, og at den derfor ikke kunne tage stilling til det anbringende, hvorefter Den Høje Mynighed med sin beslutning havde tilsidesat principper eller bestemmelser i den nationale forfatningsret¹⁸.

41. Det kan imidlertid ikke bestrides, at Retten under udøvelsen af sin prøvelseskompetence i forbindelse med direkte søgsmål må lægge en bestemt opfattelse eller fortolkning til grund, som jeg vil betegne som en »fortolkningsmæssig gengivelse« af den pågældende medlemsstats nationale bestemmelser. I denne henseende mener jeg, at det er nødvendigt at sondre mellem tre forskellige situationer.

42. For det første kan Retten være i den situation, at den direkte skal anvende og fortolke en medlemsstats nationalretlige bestemmelser. Denne situation kan opstå i forbindelse med en henvisning til national ret i en EU-retlig bestemmelse eller i forbindelse med en

18 — Dom af 4.2.1959, sag 1/58, samt forenede sager 36/59-38/59 og 40/59.

voldgiftsklausul¹⁹. I dette tilfælde anvender Retten national ret som en kompetent ret. En national bestemmelse er således for Retten en retlig norm, som knytter bestemte konsekvenser til de retligt relevante omstændigheder. Det påhviler således Retten at drage retlige konklusioner heraf²⁰ på trods af åbenlyse vanskeligheder hvad angår efterprøvelse af den nationale rets indhold.

bestemmelser som retlige normer, men den handler ikke som kompetent ret med hensyn til deres fortolkning. Et eksempel på dette er Rettens klassificering af et retsforhold vedrørende et begreb, som ikke er et selvstændigt EU-retligt begreb, f.eks. ægteskab eller kontrakt²¹. Sager, hvor Retten skal tage stilling til et præjudicielt spørgsmål, hvad enten det er af proceduremæssig karakter, vedrører realiteten, f.eks. en af parternes repræsentants status som advokat i henhold til statuten for Domstolen²², eller eksistensen af en gyldig overførsel af ejendomsretten i forbindelse med en virksomhed, kan også komme ind under denne kategori.

43. Den anden situation vedrører Rettens indirekte anvendelse af national ret. I dette tilfælde anvender den de nationale

44. Domstolen vil således i visse tilfælde, hvor Retten har anvendt national ret, inden

- 19 — Jf., på området for varemærkerettigheder, Rettens dom af 9.12.2010, sag T-303/08, *Tresplain Investments mod KHIM – Hoo Hing (Golden Elephant Brand)*, Sml. II, s. 5659, og af 14.5.2009, sag T-165/06, *Fiorucci mod KHIM - Edwin (ELIO FIORUCCI)*, Sml. II, s. 1375. Denne dom er genstand for appel, registreret under sagsnr. C-263/09 P, *Edwin mod KHIM*. Jf. generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse i sagen, fremsat den 27.1.2011, punkt 49-78. Jf. på området for offentlige kontrakter Rettens kendelse af 2.7.2009, sag T-279/06, *Evropaiki Dynamiki mod ECB*. Denne kendelse er genstand for en appel, registreret under sagsnummer C-401/09 P, *Evropaiki Dynamiki mod ECB*, jf. generaladvokat Mengozzis forslag til afgørelse i denne sag, fremsat den 27.1.2011, punkt 66-76. Jf. ligeledes Rettens nyere dom, inden for voldgiftssager, af 10.6.2009, forenede sager T-396/05 og T-397/05, *ArchiMEDES mod Kommissionen*, samt Domstolens dom af 18.11.2010, sag C-317/09 P, *ArchiMEDES mod Kommissionen*, endnu ikke trykt i *Samling af Afgørelser*, Rettens dom af 17.12.2010, sag T-460/08, *Kommissionen mod Acentro Turismo*, Sml. II, s. 6351, og Rettens dom af 16.12.2010, sag T-19/07, *Systran og Systran Luxembourg mod Kommissionen*, Sml. II, s. 6083. Jf. note nr. 10, *Clause compromissoire*, *Europe*, januar 2011, s. 19.
- 20 — Jeg gør opmærksom på, at den væsentligste forskel mellem den første og den anden situation ligger i den retskraft, som Rettens dom efter min opfattelse har i det første tilfælde. I det andet tilfælde har dommen en betydelig autoritet med hensyn til de faktiske omstændigheder, men fastsætter ikke definitivt de juridiske konklusioner, som udledes af de juridisk relevante faktiske omstændigheder i sagen i overensstemmelse med en national bestemmelse.

- 21 — Jf. Rettens dom af 21.4.2004, sag T-172/01, *Gaki-Kakouri mod Domstolen*, Sml. II, s. 1075, samt Domstolens dom af 14.4.2005, sag C-243/04 P, *Gaki-Kakouri mod Domstolen*, jf. desuden vedrørende *Personalerettens praksis* dom af 14.10.2010, sag F-86/09, *W mod Kommissionen*, om en analyse af begrebet adgang til at indgå civilt ægteskab og virkningerne af bestemmelser i et tredjelandets retsorden. Jf. inden for statsstøtte bl.a. Rettens dom af 3.3.2010, sag T-163/05, *Bundesverband deutscher Banken mod Kommissionen*, Sml. II, s. 387, hvor Retten skulle undersøge de nationalretlige bestemmelser med henblik på at fastslå, om der var tale om en fordel.
- 22 — Jf. vedrørende advokatens stilling, Rettens kendelse af 28.2.2005, sag T-445/04, *ET mod KHIM - Aparellaje eléctrico (UNEX)*, Sml. II, s. 677, præmis 7 og 9, *Rettens dom af 27.9.2005*, sag T-123/04, *Cargo Partner mod KHIM (CARGO PARTNER)*, Sml. II, s. 3979, præmis 20 og 22, *Rettens kendelse af 9.9.2004*, sag T-14/04, *Alto de Casablanca mod KHIM - Bodegas Chivite (VERA-MONTE)*, Sml. II, s. 3077, præmis 11, samt Rettens dom af 8.6.2005, sag T-315/03, *Wilfer mod KHIM (ROCKBASS)*, Sml. II, s. 1981, præmis 11, og af 3.2.2010, sag T-472/07, *Enercon mod KHIM-Hasbro (ENERCON)*, præmis 12-15, og kendelse af 10.7.2009, sag C-59/09 P, *Hasbro*.

for rammerne af appellen skulle kontrollere indholdet i de nationale bestemmelser som et retligt og ikke som et faktisk spørgsmål.

45. For det tredje kan Retten være nødsaget til at støtte sig til en national bestemmelse for at fastslå en bestemt, faktisk situation. Anvendelsen af EU-retlige bestemmelser vedrørende statsstøtte indeholder adskillige eksempler herpå, bl.a. vedrørende begreberne fordel og selektivitet. I denne type situationer kræves således en analyse af national ret for at fastslå en faktisk situation, som er relevant i EU-retlig sammenhæng²³.

46. I denne sag skal det påpeges, at spørgsmålet om Gibraltars status i henhold til EU-retten uden tvivl er et retligt spørgsmål, som er undergivet Domstolens kontrol.

47. Som det fremgår af sagens akter, er Gibraltars status ligeledes reguleret, på nationalt

23 — F.eks. fastslog Domstolen i sin dom af 11.9.2008, forenede sager C-428/06 – C-434/06, Unión General de Trabajadores de la Rioja (herefter »UGT-Rioja-dommen«), Sml. I, s. 6747, præmis 82, at »det er de gældende regler, således som de fortolkes af de nationale domstole, der bestemmer grænserne for en indenstatslig enheds beføjelser, og som skal tages i betragtning for at fastslå, om denne råder over et tilstrækkeligt selvstyre«.

plan, af de forfatningsbestemmelser, som var genstand for Rettens undersøgelse²⁴. Rettens redegørelse for Gibraltars status på politisk og administrativt plan udgør nemlig en fortolkningsmæssig gengivelse af den nationale ret med henblik på at fastslå Gibraltars faktiske situation på baggrund af de kriterier, som blev fastsat i praksis i Azorerne-dommen²⁵. Under udøvelsen af sine domstolsfunktioner anvender Retten således ikke forfatningsbestemmelserne om Gibraltars retlige status som retlige normer. Den støtter sig derimod på disse bestemmelser for at kunne vurdere Gibraltars situation i forhold til EU-retten.

48. Med henblik på bevarelsen af den strukturelle ligevægt mellem den nationale retsorden og EU-retten foreslår jeg følgelig, at Domstolen i denne sag fastslår, at når Retten foretager en fortolkningsmæssig gengivelse af de nationale bestemmelser, herunder

24 — I den appellerede doms præmis 98-100 fortolkede Retten disse nationale bestemmelser i forhold til bestemmelserne i De Forenede Nationers pagt. Det påhviler ikke EU's retsinstanser inden for rammerne af enekompetencen i henhold til artikel 220 EF at prøve lovligheden af en sådan akt, som er vedtaget af det internationale organ. Jf. dom af 3.9.2008, forenede sager C-402/05 P og C-415/05 P, Kadi og Al Barakaat International Foundation mod Rådet, Sml. I, s. 6351, præmis 287. Desuden må det hvad angår Rettens klassificering, i den appellerede doms præmis 5, af Gibraltar som »oversøisk territorium« i britisk forfatningsretlig forstand fastslås, at Spaniens udenrigsminister klassificerer Gibraltar på samme måde. Jf. i denne henseende »The Question of Gibraltar«, Gobierno de España, Ministerio de asuntos exteriores y de cooperación, Madrid 2008, s. 15.

25 — Dom af 6.9.2006, sag C-88/03, Portugal mod Kommissionen, Sml. I, s. 7115 (herefter »Azorerne-dommen«).

forfatningsmæssige bestemmelser, for at den kan anvende praksis i Azorerne-dommen, er der, med henblik på denne appel, tale om faktuelle konstateringer fra Rettens side, og kun forvanskningen heraf kan efterprøves af Domstolen.

at visse dele af traktaten ikke finder anvendelse i Gibraltar²⁸.

C — Gibraltars unikke status

49. Det er ubestridt, at Gibraltar²⁶ udgør et europæisk område, hvis udenrigsanliggender varetages af en medlemsstat som omhandlet i artikel 299, stk. 4, EF, og som EF-traktatens bestemmelser finder anvendelse på²⁷. Det bestemmes dog i akten vedrørende tiltrædelsesvilkårene for Kongeriget Danmark, Irland og Det Forende Kongerige Storbritannien og Nordirland og tilpasningerne af traktaterne,

50. I henhold til erklæring nr. 55, der er medtaget som bilag til Lissabontraktaten, finder traktaterne anvendelse på Gibraltar som et europæisk område, hvis udenrigsanliggender varetages af en medlemsstat. Dette medfører ikke nogen ændringer af de berørte medlemsstaters respektive stillinger.

51. Som Domstolen har ridset op²⁹, afstod den spanske konge Gibraltar til den britiske krone ved Utrechttraktaten, som blev indgået den 13. juli 1713 mellem den spanske konge og Storbritanniens dronning som led i de traktater, hvorved den spanske arvefølgekrig blev bragt til ophør. Utrechttraktatens artikel X, sidste punktum, bestemte, at den britiske krone var forpligtet til at give den spanske krone forret for alle andre, såfremt den påtænkte at afstå, sælge eller på anden måde afhænde byen Gibraltar.

26 — Det skal understreges, at Gibraltars geografiske udstrækning er genstand for en tvist mellem Det Forenede Kongerige og Kongeriget Spanien, idet sidstnævnte ikke anerkender, at den landtange, der forbinder Gibraltarklippen med Den Iberiske Halvø, er med i det område, som Kongeriget Spanien afstod til den britiske krone i henhold til Utrechttraktaten af 1713.

27 — Da Det Europæiske Økonomiske Fællesskab blev oprettet i 1957, vedrørte bestemmelsen i stk. 4 ikke noget konkret tilfælde, men var snarere en besegling af en form for cirkelslutning, som var overtaget fra EKSF-traktaten, der i artikel 79 indeholdt den samme bestemmelse. Denne havde i 1951 til formål at dække tilfældet med Saarland. Med Det Forenede Kongeriges tiltrædelse af Fællesskaberne fik bestemmelsen effektiv virkning. Jf. i denne henseende J. Ziller, *Champ d'application du droit communautaire, Juris Classeur*, udg. 1991, nr. 36.

28 — EFT 1972 særudgave af 27.3.1972, s. 26. Gibraltar får således en undtagelsesbehandling. Jf. desuden Revisionsrettens særberetning nr. 2/93 om Fællesskabets toldområde og samhandelsaftaler (EFT 1993 C 347). Det bør understreges, at der ganske vist ikke er fastsat en udtrykkelig fritagelse med hensyn til konkurrencereglerne, men at det forhold, at Gibraltar ikke indgår i toldunionen, medfører nogle materielle begrænsninger på dette område. Jf. i denne retning generaladvokat Tizzanos forslag til afgørelse i den sag, der førte til Domstolens dom af 23.9.2003, sag C-30/01, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 9481.

29 — Jf. dom af 12.9.2006, sag C-145/04, Spanien mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 7917, præmis 14-19.

52. Domstolen har ligeledes anført, at Gibraltar på nuværende tidspunkt er en koloni under den britiske krone, som ikke er en del af Det Forenede Kongerige. Den udøvende magt i området varetages af en guvernør, som udnævnes af dronningen, og for bestemte indre anliggender af en Chief minister og af ministre, der er valgt på lokalt niveau. De sidstnævnte er ansvarlige over for Gibraltars lovgivende kammer (House of Assembly), som vælges hvert femte år. House of Assembly kan udstede love vedrørende bestemte indre anliggender. Guvernøren kan dog afslå at stadfæste loven. Endvidere har Det Forenede Kongeriges parlament og dronningen i Privy Council («Queen in Council») kompetence til at udstede love med gyldighed for Gibraltar. Gibraltar har sine egne domstole. Domme afsagt af den højeste domstol i Gibraltar kan dog indankes for Judicial Committee of the Privy Council³⁰.

53. Endelig bør FN's resolution nr. 1514 og retten til selvbestemmelse, som Gibraltars myndigheder har gjort krav på³¹, nævnes. På et ekstraordinært møde den 4. august 2004 vedtog Gibraltars parlament med enstemmigt flertal et forslag om erklæring af »Gibraltars befolknings uoverdragelige ret

til selvbestemmelse«. En ny forfatning, »Gibraltar Constitution Order«³², er trådt i kraft efter at være blevet vedtaget i en folkeafstemning³³, og Gibraltar har hermed fået en meget høj grad af selvstændighed, samtidig med, at det britiske overherredømme over området blev stadfæstet³⁴.

D — *Statsstøtteregeklernes gyldighed for de i artikel 299, stk. 4, EF omhandlede områder*

54. Indledningsvis skal det bemærkes, at en skatteforanstaltning regionale selektivitet vurderes i forhold til den normale beskatning, dvs. den sats, der gælder i det geografiske område, som udgør referenceområdet. Det vanskelige spørgsmål, som Retten skulle afgøre i denne sag, var, hvorvidt det var korrekt at ræsonnere sådan, som Kommissionen havde gjort, og betragte Det Forenede Kongerige og Gibraltar som en helhed, eller om det skulle accepteres, at Gibraltar var den korrekte referenceramme.

30 — Jf. dommen i sagen Spanien mod Det Forenede Kongerige, præmis 14-19.

31 — S. Lincoln, »The Legal Status of Gibraltar, Whose Rock is it anyway?«, *Fordham International Law Journal*, 1994-1995, bind 18, nr. 1-5, s. 285-330, på s. 319.

32 — Af præambelen fremgår følgende: »this order [...] gives the people of Gibraltar that degree of self-government which is compatible with British sovereignty of Gibraltar and with the fact that the United Kingdom remains fully responsible for Gibraltar's external relations«.

33 — De to øvrige folkeafstemninger fandt sted i 1967 og i 2002. Jeg gør opmærksom på, at forfatningen af 2007 ikke er gældende i den foreliggende sag.

34 — L. Lombart, »Gibraltar et le droit à autodétermination – perspectives actuelles«, *Annuaire français du droit international*, LIII -2007, s.157.

55. Dette spørgsmål rejser i mine øjne et spørgsmål om selvstændig fortolkning af EU-retten. Primærretten har nemlig tildelt Gibraltar en særstatus i EU's retsorden. Hvad angår anvendelsen af de EU-retlige statsstøttere regler afhænger de retlige virkninger af denne status således ikke af Gibaltars status, som den er defineret i folkeretten eller, i endnu mindre grad, af den status, der er defineret i Det Forenede Kongeriges forfatningsret, men følger udelukkende af en fortolkning af traktaten. Folkeretten og den pågældende medlemsstats forfatningsret kan ganske vist definere de elementer, der udgør de retlige omstændigheder, som EU-retten finder anvendelse på, men disse elementer påvirker ikke den rent fællesskabsretlige karakter af de retlige spørgsmål, som Domstolen skal tage stilling til i disse appelsager.

56. I Azorerne-dommen³⁵ drejede det grundlæggende spørgsmål sig om, hvorvidt de pågældende skattemæssige sætninger kunne anses for en foranstaltning, der fandt anvendelse generelt på Azorerne, eller om der var tale om en selektiv foranstaltning, som udelukkende medførte en fordel for erhvervsdrivende med hjemsted på Azorerne i forhold til erhvervsdrivende i Portugal.

57. Som generaladvokat Geelhoed foreslog, skal regionen have institutionelt, procedurermæssigt og økonomisk selvstyre, for at

foranstaltningen ikke er selektiv³⁶. I Azorerne-dommen fastslog Domstolen således, at for at en beslutning skal kunne anses for at være blevet vedtaget under udøvelsen af tilstrækkeligt selvstændige beføjelser, er det nødvendigt, at den er blevet truffet af en regional eller lokal myndighed, som forfatningsmæssigt er tildelt en politisk og økonomisk statut, der adskiller sig fra centralregeringens. Desuden skal den være vedtaget, uden at den centrale regering direkte kan gribe ind i dens indhold. Endelig må de økonomiske følger af en nedsat national skatteprocent, som gælder for virksomheder beliggende i regionen, ikke godtgøres ved tilskud eller bidrag fra andre regioner eller fra centralregeringen³⁷. Domstolen gentog disse principper i forbindelse med nogle præciseringer i UGT-Rioja-sagen. Med hensyn til den tredje betingelse præciserede den bl.a., at der var tale om »økonomisk og finansielt selvstyre«³⁸.

58. Betydningen af Azorerne-dommen ligger ubestrideligt i det forhold, at Domstolen, skønt sagen ikke vedrørte en føderal stat med en symmetrisk fordeling af den skattemæssige kompetence, ikke fastslog, at referencerammen nødvendigvis skulle svare til hele en

35 — Nævnt ovenfor i fodnote 26.

36 — Forslag til afgørelse i Azorerne-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 26, punkt 54.

37 — Azorerne-dommen, præmis 67 og 68.

38 — UGT-Rioja-dommen, præmis 51.

medlemsstats område³⁹. Domstolen medgav derimod, at referencerammen for en regional myndigheds beskatningsordning kan svare til dens eget område, når denne myndighed er tilstrækkeligt selvstyrende i forhold til medlemsstatens centralregering.

59. På baggrund af Gibraltars status i henhold til artikel 299, stk. 4, EF finder traktatens bestemmelser, herunder statsstøttereglerne, anvendelse på Gibraltar. Desuden var Det Forenede Kongeriges tiltrædelse af De Europæiske Fællesskaber mulig, uden at der eksisterer et fælles skattesystem for denne medlemsstat og Gibraltar, der tilhører en kategori af områder med et særligt forhold til Den Europæiske Union.

60. På baggrund af det ovenstående finder jeg det udelukket, at en fortolkning, som er i overensstemmelse med traktatens formål, gør det muligt at kræve, at Det Forenede Kongerige anvender sit eget skattesystem på Gibraltar. Idet traktaterne ikke fastsætter nogen undtagelse med hensyn til anvendelsen af statsstøttereglerne på det pågældende

39 — Jeg bemærker, at der i stater med en symmetrisk decentralisering, som udgør et eksempel på delt skattemæssig suverænitæt, ikke findes et fælles referencesystem på nationalt plan. I et system med symmetrisk decentralisering, såsom en føderal stat, er kompetencen nemlig ensartet fordelt. Den asymmetriske decentralisering vedrører derimod en model, hvor der findes understatslige enheder, der har selvstændige beføjelser, mens medlemsstatens øvrige område er underlagt en generel ordning. Jf. Kommissionens argumenter, der er anført i Azorerne-dommens præmis 22, 23 og 24, samt Domstolens argumenter i dommens præmis 64 og 65.

område, forekommer det mig derimod logisk, at betingelserne for, at der er tale om regional selektivitet, skal vurderes ud fra de samme principper som dem, der gælder for andre understatslige enheder⁴⁰, som har selvstændige skattekompetencer. Jeg mener, at dette er den eneste fortolkning, der bevarer den effektive virkning af artikel 299, stk. 4, EF, sammenholdt med princippet om, at de EU-retlige regler om statsstøtte finder anvendelse på Gibraltar.

61. I øvrigt er det forhold, at Domstolen aldrig tidligere har skullet tage stilling til en sag om et område, hvis forbindelser sikres af en medlemsstat, ikke tilstrækkeligt til på forhånd at udelukke, at retspraksis i Azorerne-dommen gælder for Gibraltar — sådan som Kongeriget Spanien ellers har hævdet.

62. Derfor må det fastslås, at Retten kunne anvende denne retspraksis på Gibraltars tilfælde, uden at denne tilgang i sig selv udgør en tilsidesættelse af et af kriterierne gældende for begrebet statsstøtte i henhold til artikel 87, stk. 1, EF. I lyset af det ovenstående vil jeg påbegynde analysen af de forskellige anbringender, som er fremført af Kongeriget Spanien.

40 — Efter min opfattelse vedrører begrebet indenstatslig enhed i en statsstøttesammenhæng offentligtretlige subjekter undtagen suveræne stater.

E — *Kongeriget Spaniens første anbringende om tilsidesættelse af Gibraltars status* 3. Realiteten

1. Argumenter

63. Kongeriget Spanien har med sit første anbringende hævdet, at Retten har overtrådt artikel 299, stk. 4, EF, idet den har tilsidesat Gibraltars juridiske status i folkeretlig henseende ved at se bort fra artikel 74 i De Forenede Nationers pagt, og i EU-retlig henseende, og idet den har gjort Gibraltar til en ny EU-medlemsstat i skattemæssig henseende. Resultatet af Rettens tilgang til sagen er, at Gibraltar kan vedtage skadelige skatteforanstaltninger, uden at der kan udøves effektiv kontrol.

2. Formaliteten

64. Gibraltars regering har gjort gældende, at Kongeriget Spaniens argumenter om, at Retten skulle have henvist til artikel 74 i De Forenede Nationers pagt, skal afvises. På baggrund af de betragtninger, som jeg har gjort rede for ovenfor i punkt 35 og 36, foreslår jeg, at dette led i det første anbringende antages til realitetsbehandling.

65. Det grundlæggende og eneste relevante aspekt med henblik på behandlingen af Kongeriget Spaniens appel generelt set er, hvorvidt Retten har anvendt den status for Gibraltar, som er fastsat i EU-retten, korrekt.

66. I denne henseende skal det blot bemærkes, at Retten i den appellerede doms præmis 5-10 gjorde kortfattet rede for Gibraltars status i vendinger svarende til dem, som Domstolen anvendte i dommen i sagen Spanien mod Det Forenede Kongerige. I den appellerede doms præmis 10 gjorde Retten desuden korrekt opmærksom på Gibraltars situation i henhold til artikel 299, stk. 4, EF.

67. Med hensyn til den appellerede doms præmis 98-100, som indeholder en analyse af national ret, er Domstolens kontrol, som jeg har gjort rede for ovenfor, begrænset til en kontrol af, om der er sket en forvanskning af de faktiske omstændigheder, hvilket ikke er påstået, og hvilket under alle omstændigheder forekommer udelukket, når henses til ordlyden af de relevante præmisser.

68. I denne sammenhæng er det tilstrækkeligt at bemærke, at Rettens ræsonnement, hvor den bl.a. gør opmærksom på ordlyden af artikel 73 i De Forenede Nationers pagt, indgår i en argumentation, som har til formål at efterprøve, om Gibraltar opfyldte den anden betingelse, som blev opstillet i Azorerne-dommen, nemlig betingelsen om lovgivningsmæssig selvstændighed.

69. Det skal i denne forbindelse bemærkes, at Domstolen adskillige gange har understreget, at fællesskabskompetencen skal udøves på en måde, der er i overensstemmelse med folkeretten⁴¹. Det mest fremtrædende eksempel på dette er Racke-dommen⁴². Retten kunne således med rette henvise til De Forenede Nationers pagt i sin analyse af anvendelsen af betingelserne i Azorerne-dommen på Gibraltar. Heraf følger dog ikke, at Retten var forpligtet til at udvide sin analyse til andre bestemmelser i pagten, f.eks. artikel 74, som jeg i øvrigt mener dækker aspekter, der for det første ikke blev behandlet i den omtvistede beslutning og for det andet ikke optræder i de stævninger, som er indleveret til Retten.

70. Med hensyn til spørgsmålet, om den pågældende skattereform er blevet vedtaget, uden at Det Forenede Kongeriges centralregering har kunnet gribe direkte ind i dens indhold, mener jeg ikke, at den problematik vedrørende respekt for godt naboskab, som er defineret i pagtens artikel 74, er relevant for

Rettens analyse i den appellerede doms præmis 90-100. Hvis Kongeriget Spaniens argumenter skal fortolkes således, at de vedrører en manglende begrundelse af den appellerede dom, bør de derfor ikke tages til følge.

71. Endelig fremgår det ikke i nogen af den appellerede doms præmisser, at Retten har sidestillet Gibraltar med en ny medlemsstat. Især bør Rettens redegørelse vedrørende regional selektivitet ikke fortolkes i denne retning, da denne, efter at have undersøgt Gibaltars situation i forhold til kriterierne i retspraksis i Azorerne-dommen, i den appellerede doms præmis 115 fastslog, at referencerammen udelukkende omfattede Gibraltar.

72. Dermed anvendte den blot Domstolens praksis, hvorefter referencerammen, i forbindelse med bedømmelsen af foranstaltningens selektivitet, ikke nødvendigvis skal fastsættes inden for den pågældende medlemsstats territorium⁴³.

73. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg, at Kongeriget Spaniens første anbringende forkastes som urgrundet.

41 — Dom af 24.11.1992, sag C-286/90, Poulsen og Diva Navigation, Sml. I, s. 6019, af 5.7.1994, sag C-432/92, Anastasiou m.fl., Sml. I, s. 3087, præmis 43, af 2.8.1993, sag C-158/91, Levy, Sml. I, s. 4287, præmis 19, og af 9.8.1994, sag C-327/91, Frankrig mod Kommissionen, Sml. I, s. 3641, præmis 25. Jf. ligeledes Rettens dom af 22.1.1997, sag T-115/94, Opel Austria mod Rådet, Sml. II, s. 39, præmis 79 og 90-93.

42 — Dom af 16.6.1998, sag C-162/96, Sml. I, s. 3655. Princippet om respekt for folkeretten blev for nylig stadfæstet i dom af 3.9.2008, forenede sager C-402/05 P og C-415/05 P, Kadi og Al Barakaat International Foundation mod Rådet og Kommissionen, Sml. I, s. 6351, præmis 291.

43 — Jf. Azorerne-dommen, præmis 57.

F — *Kongeriget Spaniens fjerde anbringende om tilsidesættelse af kravet om, at statsstøtte skal være ydet af en stat eller ved hjælp af statsmidler*

selvstændig kompetence på skatteområdet finder anvendelse i denne sag.

76. Jeg foreslår derfor, at Kongeriget Spaniens fjerde anbringende forkastes som ugrundet.

1. Argumenter

74. Med sit fjerde anbringende har Kongeriget Spanien gjort gældende, at den geografiske referenceramme for anvendelsen af artikel 87, stk. 1, EF nødvendigvis må være Gibraltars område samt Det Forenede Kongeriges eller Kongeriget Spaniens område. Begrebet statsstøtte i denne artikels forstand indebærer nemlig, at fordelene gives direkte eller indirekte ved hjælp af en medlemsstats midler. Gibraltar er imidlertid ikke en medlemsstat, men blot et område, der ikke er en del af en medlemsstat, i henhold til artikel 299, stk. 4, EF.

G — *Kongeriget Spaniens femte anbringende om tilsidesættelse af princippet om forbud mod forskelsbehandling*

1. Argumenter

2. Retlig vurdering

75. Som jeg har konstateret ovenfor, er den eneste fortolkning, som er i overensstemmelse med ånden i artikel 299, stk. 4, EF, sammenholdt med princippet om, at statsstøttereglerne finder anvendelse på Gibraltar, den fortolkning, hvorefter principperne i retspraksis om regioner og territorier med

77. Kongeriget Spanien har med sit femte anbringende gjort gældende, at Retten ved at anvende retspraksis i Azorerne-dommen på denne sag, som vedrører en helt anden situation, har tilsidesat princippet om forbud mod forskelsbehandling. For det første anvendte Retten de kriterier, som blev fastsat i Azorerne-dommen, og som Domstolen definerede i forbindelse med situationen i en region i en medlemsstat, på Gibraltar, der har status som koloni. For det andet vedrørte Azorerne-sagen udelukkende en nedsat skatteprocent for virksomheder, og ikke indførelsen af et fuldstændigt selskabsbeskatningssystem.

2. Formaliteten

78. Gibraltars regering har gjort gældende, at det femte anbringende skal anses for et nyt anbringende, som derfor bør afvises.

79. I henhold til artikel 113, stk. 2, i Domstolens procesreglement må der ikke i appelskriftet foretages nogen ændring af sagsgenstanden, som den har foreligget for Retten. Under en appelsag har Domstolen kun kompetence til at tage stilling til den retlige afgørelse, der er blevet truffet vedrørende de anbringender, der er blevet behandlet i første instans. En part har ikke adgang til først for Domstolen at fremføre et anbringende, der ikke er blevet fremført for Retten, da dette er ensbetydende med en adgang til at forelægge Domstolen — der har en begrænset kompetence i appelsager — en mere omfattende tvist end den, der blev forelagt Retten⁴⁴.

80. Jeg gør dog opmærksom på, at en indskrænkende fortolkning af retspraksis risikerer at fratage en begunstiget part, som en medlemsstat, muligheden for over for Domstolen at påberåbe sig andre anbringender end dem, som er fremført for Retten. Da de sidstnævnte vedrører den anfægtede beslutning,

finder jeg det naturligt, at de ændres i forbindelse med appellen, hvor de vedrører en dom, der er afsagt i den første sag. Jeg mener ikke, at en medlemsstats anbringender, som kan fremføres vedrørende en dom afsagt af Retten, bør begrænses, udelukkende fordi staten har deltaget i sagen i første instans, selv om dette kun var i egenskab af intervenient.

81. Såfremt Gibraltar kritiserer Kongeriget Spanien for at have ændret tvisten, kan der således ikke gives medhold i denne kritik, for så vidt som fremførelsen af et anbringende om tilsidesættelse af princippet om forbud mod forskelsbehandling i forbindelse med anvendelsen af retspraksis i Azorerne-dommen ikke kan medføre en ændring af tvisten. Denne retspraksis er derimod så central i Rettens ræsonnement, at jeg foreslår, at det femte anbringende antages til realitetsbehandling.

3. Realiteten

82. Indledningsvis gør jeg opmærksom på, at ligebehandlingsprincippet og princippet om forbud mod forskelsbehandling indebærer, at ensartede situationer ikke må behandles forskelligt, og at forskellige situationer ikke må

44 — Jf. i denne retning bl.a. dom af 1.6.1994, sag C-136/92 P, Kommissionen mod Brazzelli Lualdi m.fl., Sml. I, s. 1981, præmis 59, af 26.10.2006, sag C-68/05 P, Koninklijke Coöperatie Cosun mod Kommissionen, Sml. I, s. 10367, præmis 96, og af 12.11.2009, sag C-564/08 P, SGL Carbon mod Kommissionen, præmis 22.

behandles ens, medmindre en sådan behandling er objektivt begrundet⁴⁵.

83. I denne sag har Kongeriget Spanien rejst spørgsmålet om, hvorvidt der, i betragtning af forskellen mellem henholdsvis Azorerne og Gibraltars status, var retlige holdepunkter for at anvende praksis i Azorerne-dommen på Gibraltar.

84. I den henseende skal det for det første bemærkes, at Retten ikke foretog en sammenligning af de to områder, selv om den henviste til denne praksis. Jeg mener derfor ikke, at det spørgsmål, som Kongeriget Spanien har rejst, er relevant med hensyn til anvendelsen af reglerne om statsstøtte.

85. Eftersom den løsning, som Domstolen anvendte i Azorerne-dommen, udgør en ramme for fortolkningen af artikel 87, stk. 1, EF, som kan anvendes for forskellige territorier og enheder, er det derimod nødvendigt først at definere anvendelsesområdet for EU-retten i disse tilfælde.

45 — Dom af 17.12.1959, sag 14/59, Société des fonderies de Pont-à-Mousson mod Den Høje Myndighed, Sml. 1954-1964, s. 153, org.ref.: Rec. s. 445. Jf. desuden bl.a. dom af 9.9.2004, sag C-304/01, Spanien mod Kommissionen, Sml. I, s. 7655, præmis 31, af 14.12.2004, sag C-210/03, Swedish Match, Sml. I, s. 11893, præmis 70, og af 14.4.2005, sag C-110/03 Belgien mod Kommissionen, Sml. I, s. 2801, præmis 71.

86. Hvad angår de territorier og regioner, som har en særlig tilknytning til visse medlemsstater som følge af deres fælles fortid eller en nylig udvikling i det regionale selvstyre, mener jeg, der bør anvendes et ræsonnement i to trin.

87. For det første er det nødvendigt at undersøge, om EF-traktaten finder anvendelse på det pågældende territorium. I bekræftende fald, og uanset om der er tale om en understatslig enhed, et selvstyrende område eller et område uden for en medlemsstat, består det andet trin i at fastlægge en passende referenceramme under hensyntagen til praksis i Azorerne-dommen.

88. Af denne årsag mener jeg, at Retten, efter at have fastslået Gibraltars status i forhold til EF-traktaten, med rette anvendte de kriterier, som Domstolen har fastsat i Azorerne-dommen, uden at løbe nogen risiko for at tilsidesætte princippet om forbud mod forskelsbehandling.

89. Endelig mener jeg ikke, at en eventuel gradsforskel med hensyn til rækkevidden af den skattereform, der kan indføres i Azorerne og i Gibraltar, har nogen betydning i denne henseende.

90. Følgelig foreslår jeg, at det femte anbringende forkastes som urgrundet.

H — *Kongeriget Spaniens sjette anbringende om tilsidesættelse af de betingelser, der blev opstillet i Azorerne-dommen*

opfyldt, for at en beslutning, der er truffet af en regional eller lokal myndighed, skal kunne anses for at være blevet vedtaget under udøvelsen af tilstrækkeligt selvstyre fra denne myndigheds side⁴⁶.

1. Argumenter

91. Med sit sjette anbringende har Kongeriget Spanien gjort gældende, at Retten har tilsidesat artikel 87, stk. 1, EF, idet den fejlagtigt anså de betingelser, der blev fastsat i Azorerne-dommen, for at være opfyldt, hvorved den fastslog, at der ikke var tale om regional selektivitet. Kongeriget Spanien har kritiseret præmis 76-117 i den appellerede dom.

94. For det første nøjedes Retten, hvad angår institutionelt selvstyre, med i den appellerede doms præmis 89 at fastslå, at »hovedparterne i sagen« anerkendte, at Gibraltars myndigheder forfatningsmæssigt er tildelt en status, der adskiller sig fra Det Forenede Kongeriges centralregerings. Kongeriget Spanien har imidlertid rejst tvivl om eksistensen af en sådan enighed og har i denne forbindelse anvendt udtrykket »enighed mellem alle parterne« samt gjort gældende, at Kongeriget Spanien ikke på noget tidspunkt har tilsluttet sig det synspunkt, at Gibraltar har politisk og administrativt selvstyre.

2. Retlig vurdering

92. Som jeg har anført ovenfor, foreslår jeg, at Domstolen begrænser sin efterprøvelse af Rettens redegørelse for fortolkningen af national ret til forvanskningen af elementer i denne ret i forbindelse med vurderingen af betingelserne i retspraksis i Azorerne-dommen.

95. I denne henseende gør jeg opmærksom på, at den enighed, som omtales i præmis 89 i den appellerede dom, vedrører »hovedparterne i sagen«. Imidlertid deltog Kongeriget Spanien i sagen ved Retten som intervenient og er derfor ikke taget i betragtning i omtalen af denne enighed. Den appellerede doms præmis 89 er derfor ikke udtryk for en forvanskning, for så vidt som den er baseret på sammenfaldende synspunkter blandt hovedparterne i sagen, hvilket i øvrigt ikke er bestridt af de øvrige parter i appellsagen for Domstolen.

93. Ifølge denne praksis skal de tre kriterier om institutionelt, proceduremæssigt samt økonomisk og finansielt selvstyre være

⁴⁶ — Azorerne-dommen, præmis 67, samt UGT-Rioja-dommen, præmis 51.

96. Desuden må jeg gøre opmærksom på, at Kongeriget Spaniens appel er selvmodsigende, for så vidt som det i det fjerde anbringende hævdes, at Gibraltar ikke er en del af Det Forenede Kongerige, samtidig med at det i sjette anbringende gøres gældende, at Gibraltar ikke har en politisk og administrativ status, der adskiller sig fra Det Forenede Kongeriges centralregerings.

97. For det andet fastslog Retten vedrørende proceduremæssigt selvstyre, efter at have anført de relevante bestemmelser i Gibaltars forfatning, at de beføjelser, som guvernøren er blevet overdraget ved den pågældende forfatnings artikel 33 og 34, og som aldrig er blevet udøvet i skattemæssige anliggender, ikke indebærer, at Det Forenede Kongeriges centralregering har mulighed for at gribe direkte ind med hensyn til skattereforens indhold.

98. I denne henseende gør jeg opmærksom på, at det i henhold til artikel 225 EF, artikel 58, stk. 1, i EF-statutten for Domstolen for Den Europæiske Union og procesreglementets artikel 112, stk. 1, første afsnit, litra c), navnlig påhviler en appellant, der gør gældende, at Retten har begået en forvanskning, præcist at angive, hvilke elementer der er blevet forkert gengivet af Retten, og at påvise de fejl i dens undersøgelse, der efter appellants opfattelse har foranlediget Retten til denne forvanskning⁴⁷. En urigtig gengivelse

foreligger, hvis det uden fremlæggelse af nye beviser fremgår åbenbart, at gengivelsen af de foreliggende beviser er urigtig⁴⁸.

99. På baggrund af Kongeriget Spaniens argumenter, som i bund og grund tager sigte på at så tvivl om betydningen af de nationale bestemmelser og navnlig understrege Det Forenede Kongeriges hypotetiske interventionsbeføjelse, kan det ikke fastslås, at Retten har gengivet den præcise betydning af Gibaltars forfatning urigtigt.

100. Hvad til sidst angår økonomisk og finansiel selvstyre gør jeg opmærksom på, at det klart fremgår af retspraksis, at der skal foreligge en udligning, dvs. en årsagsforbindelse mellem en skatteforanstaltning, der er vedtaget af de relevante myndigheder, og de beløb, der bæres af staten, for at den tredje betingelse i Azorerne-dommen er opfyldt⁴⁹. Følgelig støttede Retten sig med rette på denne fortolkning af Azorerne-dommen i den appellerede doms præmis 106.

101. Endvidere har Kongeriget Spanien i sit anbringende ikke påberåbt sig noget forhold til støtte for, at Retten forvanskede de elementer, som den behandlede i den appellerede doms præmis 108-113, og ud fra hvilke den fastslog, at Gibraltar, i mangel af modbevis fra Kommissionen, ikke modtog nogen finansiel støtte fra Det Forenede

47 — Dom af 7.1.2004, forenede sager C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P og C-219/00 P, Aalborg Portland m.fl. mod Kommissionen, Sml. I, s. 123, præmis 50.

48 — Dom af 6.4.2006, sag C-551/03 P, General Motors mod Kommissionen, Sml. I, s. 3173, præmis 54.

49 — UGT-Rioja-dommen, præmis 129.

Kongerige med henblik på at godtgøre følgerne af skattereformen.

for afvisningen af, at der findes en sådan fjerde betingelse, idet det, i den appellerede doms præmis 88, blot anføres, at denne betingelse ikke har nogen støtte i Azorerne-dommen.

102. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg, at det sjette anbringende anses for ugrundet i dets helhed.

2. Retlig vurdering

I — *Kongeriget Spaniens syvende og niende anbringende om eksistensen af en fjerde betingelse i retspraksis i Azorerne-dommen*

1. Argumenter

103. Kongeriget Spanien har med sit syvende anbringende gjort gældende, at Retten har foretaget en urigtig fortolkning af Azorerne-dommen, idet den ikke anvendte den fjerde betingelse, som Kongeriget Spanien hævder eksisterer. Ifølge Kongeriget Spanien bør selvstyre nemlig være underlagt visse minimumskrav for at undgå vidt forskellige skatteordninger på regionalt niveau, som kan bringe fællesmarkedet i fare.

104. Med sit niende anbringende har Kongeriget Spanien gjort gældende, at den appellerede dom ikke indeholder nogen begrundelse

105. Med sit syvende anbringende har Kongeriget Spanien gjort gældende, at Retten har begået en retlig fejl i den appellerede doms præmis 88. Kongeriget Spanien ønsker i denne henseende at udlede en fjerde betingelse af præmis 47 i Azorerne-dommen ud over de tre betingelser, som Domstolen opstillede i denne dom.

106. I dommen i sagen UGT-Rioja afviste Domstolen eksistensen af en fjerde betingelse, som i dette tilfælde skulle være en forudgående betingelse for anvendelsen af de tre kriterier, der blev opstillet i Azorerne-dommen⁵⁰. Domstolen fastslog, at »de eneste betingelser, der skal være opfyldt, for at det område, der henhører under en [under]statslig enheds beføjelser, er den relevante ramme for at vurdere, om en beslutning truffet af denne enhed har selektiv karakter, er betingelserne vedrørende institutionelt, proceduremæssigt

50 — UGT-Rioja-dommen, præmis 53-60: »I modsætning til hvad Kommissionen har anført, opstiller præmis 58 og 66 i dommen i sagen Portugal mod Kommissionen ingen forhåndsbetingelse for anvendelsen af de tre kriterier, der er nævnt i samme doms præmis 67.«

samt økonomisk og finansielt selvstyre, således som de er angivet i præmis 67 i dommen i sagen Portugal mod Kommissionen«.

107. Heraf må konkluderes, at Domstolen aldrig har opstillet den fjerde betingelse, som Kongeriget Spanien mener at kunne udlede af Azorerne-dommen. Følgelig foreslår jeg, at det syvende anbringende forkastes som ugrundet.

108. På baggrund af dette svar er det ikke længere fornødent at behandle det niende anbringende.

J — Kongeriget Spaniens andet og tredje anbringende

109. For så vidt som disse to anbringender ligner hinanden, foreslår jeg, at de behandles sammen.

1. Argumenter

110. Med sit andet anbringende har Kongeriget Spanien hævdet, at Rettens opfattelse, hvorefter man ikke kan sammenligne den

skatteordning, der gælder for virksomheder beliggende i Gibraltar, med den ordning, der gælder for virksomheder beliggende i Det Forenede Kongerige, tømmer artikel 87, stk. 1, EF for indhold. Fortolkningen af denne bestemmelse bør tage højde for, at Gibraltar af Organisationen for økonomisk samarbejde og udvikling (OECD) anses for et »skatteparadis« og af IMF anses for et »finansielt offshore-center«.

111. Med sit tredje anbringende har Kongeriget Spanien gjort gældende, at Retten skulle have fortolket artikel 87 EF i lyset af Den Europæiske Centralbanks (ECB) henstilling af 16. juli 2004. Ifølge dette dokument, som udgør en bindende norm inden for EU-retten, er Gibraltar omfattet af begrebet »finansielt offshore-center«. I replikken har Kongeriget Spanien navnlig gjort gældende, at Det Forenede Kongerige er en del af Det Europæiske System for Centralbanker (ESCB), og at artikel 5 i ESCB-statutten udgør retsgrundlaget for ovennævnte ECB-henstilling.

2. Retlig vurdering

112. Med disse to anbringender har Kongeriget Spanien nærmere bestemt kritiseret Retten for at undlade at tage højde for aspekterne vedrørende de internationale organisationers og finansielle institutioners klassificering af

Gibraltar, da den vurderede Gibraltars skattereform på grundlag af artikel 87, stk. 1, EF.

skattesystemer kan således ikke rejse tvivl om Rettens konklusion i denne sag.

113. Disse anbringender kan derfor fortolkes således, at der gøres en begrundelsesmangel i den appellerede dom gældende, hvilket udgør et retsspørgsmål, der som sådan kan rejses under en appelsag⁵¹.

116. Det andet og tredje anbringende bør derfor forkastes som irrelevante.

V — Direkte beskatning og statsstøtte⁵²

114. Uden at det er fornødent at behandle det andet og tredje anbringende ud fra den synsvinkel, der vedrører en begrundelsesmangel, må det imidlertid fastslås, at disse anbringender er uden betydning, eftersom de ikke ville kunne føre til en ophævelse af den appellerede dom, selv om de var begrundede.

A — Indledende bemærkninger vedrørende strukturen i Kommissionens appel

115. Inden for rammerne af en appelsag begrænser Domstolens opgave sig nemlig til en efterprøvelse af, om Retten har begået en retlig fejl ved udøvelsen af sin prøvelsesret. Den skal således udelukkende kontrollere, om Retten korrekt fastslog, at forslaget til Gibraltars skattereform overholdt statsstøttereglerne, og om den følgelig kunne annullere den anfægtede beslutning. De internationale undersøgelser vedrørende kampen mod skadelige

117. Kommissionen har påberåbt sig et enkelt anbringende vedrørende Rettens tilsidesættelse af artikel 87, stk. 1, EF. Selv om Kommissionen har opdelt sit anbringende i seks led, har den efter min opfattelse først og fremmest kritiseret tre aspekter af Rettens ræsonnement.

118. Det første aspekt, som er genstand for anbringendets første led, vedrører Rettens vurdering af forholdet mellem EF-statsstøttereglerne og medlemsstaternes kompetence

51 — Jf. bl.a. dom af 9.9.2008, forenede sager C-120/06 P og C-121/06 P, PFIAMM og FIAMM Technologies mod Rådet og Kommissionen, Sml. I, s. 6513, præmis 90.

52 — Seks led i Kommissionens enkelte anbringende og Kongeriget Spaniens otte anbringende.

med hensyn til direkte beskatning. Det andet aspekt, som det andet, tredje, fjerde og femte led drejer sig om, vedrører i alt væsentligt Rettens påståede urigtige bedømmelse af selektivitetskriteriet. Endelig vedrører det sjette led af Kommissionens enkelte anbringende et tredje aspekt, som er snævert forbundet med det andet, nemlig en angiveligt manglende begrundelse vedrørende undersøgelsen af de tre selektive elementer, der er anført i den omtvistede beslutning.

baseret på en sammenligning mellem på den ene side den faktiske situation for dem, som har gavn af de foranstaltninger, der er vedtaget af medlemsstaterne under udøvelse af deres skattemæssige kompetence, og på den anden side den skatteordning, der gælder i referenceområdet.

B — Begrebet skadelig skattekonkurrence

119. Jeg vil derfor tage stilling til appellen med udgangspunkt i disse tre hovedanbringender, som er fremført af Kommissionen.

120. Jeg vil straks understrege, at Kommissionen med sin appel har opfordret Domstolen til at fravige et system, som den har anvendt indtil nu, med hensyn til anvendelsen af artikel 87, stk. 1, EF på indirekte støtteforanstaltninger, som kan udgøre statsstøtte i denne bestemmelses forstand, såsom undtagelser, skattefritagelser og andre former for indirekte støtte.

121. For at kunne vurdere sådanne foranstaltninger kræves det, at der foretages en sammenligning mellem på den ene side de pågældende virksomheders situation, såfremt de pågældende foranstaltninger anvendes, og på den anden side et referencekriterium eller en objektiv standard såsom det almindelige skattesystem eller testen vedrørende en privat investors adfærd. Vurderingen af skattemæssige støtteforanstaltninger er nemlig

122. Globaliseringen af den økonomiske aktivitet, samhandelen og investeringerne samt forøgelsen af antallet af virksomheder, der har aktiviteter ud over de nationale grænser, er alt sammen noget, der medfører store udfordringer for beskatningen og skattesystemerne. Mange skattepligtige enheder krydser i dag grænserne for at slå sig ned i de stater, som tilbyder de bedste globale betingelser. Heriblandt spiller beskatningen en vigtig rolle, skønt det i praksis er vanskeligt at afgøre helt nøjagtigt, hvor stor den reelle effekt er⁵³.

123. Et stort antal skattemæssigt suveræne områder og stater gør brug af skattemæssige og andre incitamenter for at tiltrække finansielle aktiviteter og andre tjenesteydelser. Disse områder tilbyder generelt den udenlandske investor forhold, hvor en nulskat eller meget

53 — A. Carlos dos Santos, »Aides d'État, Code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union européenne«, *Revue internationale de Droit Économique*, 2004, s. 9-45.

lav skat ofte kombineres med en lettelse af lovmæssige eller administrative begrænsninger⁵⁴. Disse »jurisdiktioner« betegnes generelt som skatteparadis og er et af de centrale aspekter af begrebet skadelig beskatning⁵⁵.

124. Ifølge en teoretisk definition medfører »skattekonkurrence« en global nedgang i skattebyrden, som har til formål at forbedre landets makroøkonomiske situation ved at styrke den indenlandske industris konkurrenceevne og/eller tiltrække udenlandske investorer⁵⁶. Dette begreb spiller en vigtig rolle både inden for internationale økonomiske forbindelser og inden for EU's fællesmarked.

125. Kommissionen har for sin del anerkendt, at en vis skattekonkurrence i EU utvivlsomt er uundgåelig, og at den måske kan bidrage til et lavere skattetryk⁵⁷. Hvad direkte beskatning angår understreger den, at medlemsstaterne,

under forudsætning af, at de overholder EU's regler, frit kan vælge de skattesystemer, de finder mest hensigtsmæssige og i overensstemmelse med deres præferencer⁵⁸.

126. Unionen vedtager således foranstaltninger, der har til formål at begrænse skattekonkurrencen, da denne kan fordreje den økonomiske og industrielle konkurrence. Formålet er ikke helt at afskaffe skattekonkurrence, men at holde den på et lavt niveau⁵⁹.

127. Specielt hvad angår direkte beskatning besluttede Kommissionen efter flere forsøg på at harmonisere selskabsbeskatningen⁶⁰, som var slået fejl på grund af medlemsstaternes

54 — OECD's rapport om skadelig skattekonkurrence, punkt 47.

55 — Ifølge OECD-rapporten er der fire centrale faktorer, som kan bidrage til at identificere de skadelige fordelagtige skatteordninger: a) ordningens effektive skattesats for de pågældende indtægter er lav eller nul; b) ordningen er »isoleret«; c) ordningens funktion er ikke gennemsigtig; og d) et land, som anvender denne ordning, foretager ikke en egentlig udveksling af oplysninger med de øvrige lande.

56 — C. Pinto, *Tax Competition and EU Law*, s. 1.

57 — Meddelelse fra Kommissionen til Rådet, Europa-Parlamentet og Det Økonomiske og Sociale Udvalg – Skattepolitik i EU – prioriteringer for de kommende år, KOM(2001) 260 endelig, punkt 2.3.

58 — Meddelelse (2001)260, punkt 2.4. Under optagelsesforhandlingerne gav Republikken Finland dog over for medlemsstaterne tilsagn om, at det ikke ville lade Ålandsøerne udvikle sig til et skatteparadis. Jf. A. Kuosmanen, *Finland's Journey to the European Union*, Maastricht, 2001, s. 262 og 264.

59 — I forbindelse med vedtagelsen af resolution vedtaget af Rådet og repræsentanterne for medlemsstaternes regeringer, forsamlet i Rådet den 1.12.1997 om en adfærdskodeks for erhvervsbeskatning (EFT 1998 C 2, s. 2, herefter »adfærdskodeksen«), anerkendte Rådet, at en fair konkurrence kunne have gavnlige virkninger. Derfor blev adfærdskodeksen netop udarbejdet for kun at undersøge de foranstaltninger, der fordrejer lokaliseringen af erhvervsaktiviteter i Fællesskabet, fordi de udelukkende vedrører ikke-bosiddende og indrømmer dem en mere gunstig skattebehandling end den, som normalt anvendes i den pågældende medlemsstat. I adfærdskodeksen opstilles kriterier for opstillingen af disse potentielt skadelige foranstaltninger. På mødet i »Økofin«-rådet den 14.3.2008 definerede finansministrene »god politik og forvaltning« på skatteområdet som værende principperne om gennemsigtighed, udveksling af oplysninger og fair skattekonkurrence. Kommissionen vedtog ligeledes i 2008 en meddelelse om dette emne. Jf. Th. Lambert, »Réflexions sur la concurrence fiscale«, *Recueil Dalloz*, 2010, s. 1733.

60 — W. Schön, »The European Commission Report«, *European Taxation*, 2002.

frygt for at miste en del af deres skatteindtægter, at anlægge en ny strategi og foreslog, hvad der kan kaldes en »skattepakke«⁶¹ bestående af en række foranstaltninger, der tager sigte på bekæmpelsen af skadelig skattekonkurrence i EU.

128. Blandt disse foranstaltninger var adfærdskodeksen for erhvervsbeskatning, som havde til formål at forbedre gennemsigtigheden på skatteområdet med indførelsen af en ordning om udveksling af oplysninger mellem medlemsstaterne⁶².

129. Som et led i debatten om skadelig skattepolitik har der i den juridiske litteratur været en kritik af en manglende gennemsigtighed med hensyn til identifikationen af rimelige vilkår eller en tilsvarende situation (»level playing field«) på området for international

beskatning⁶³. Det står dog fast, at der ikke er tale om, at alle lande skal anvende den samme sats og det samme beskatningsgrundlag, idet navnlig de små lande har særlige problemer på grund af deres skattejurisdiktioners størrelse⁶⁴.

130. Hvad angår kampen mod skadelig beskatning kunne ovenstående tyde på, at Kommissionen har gjort brug af det eneste redskab, som den råder over, nemlig artikel 87, stk. 1, EF⁶⁵. Spørgsmålet er således, hvorvidt denne bestemmelse udgør et passende redskab til dette formål, og i bekræftende fald hvilke grænser der bør være for dets anvendelse med hensyn til kompetencefordelingen inden for direkte beskatning.

131. Som det fremgår af præambelen, er adfærdskodeksen et politisk tilsagn og berører hverken medlemsstaternes rettigheder og forpligtelser eller medlemsstaternes og Fællesskabets respektive beføjelser, således som de følger af traktaten. Skadelig praksis vedrører i forbindelse med adfærdskodeksen foranstaltninger, som har eller kan have en væsentlig virkning på lokaliseringen af

61 — Konklusioner vedtaget af Rådet (Økofin) den 1.12.1997 vedrørende skattepolitik (EFT 1998 C 2, s. 1). Pakken omfattede en adfærdskodeks inden for erhvervsbeskatning, et forslag til direktiv om beskatning af renteindtægter og et forslag til direktiv om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater.

62 — Resolution vedtaget af Rådet og repræsentanterne for medlemsstaternes regeringer, forsamlet i Rådet den 1.12.1997 om en adfærdskodeks for erhvervsbeskatning (EFT 1998 C 2, s. 2). I henhold til denne adfærdskodeks forpligtede Kommissionen sig til at udgive retningslinjerne om anvendelsen af statsstøttereglerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning. Jf. meddelelse om anvendelse af statsstøttereglerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomhederne, EFT C 384, s. 3.

63 — Inden for selskabsbeskatning sikres disse vilkår, når alle lande anvender den samme marginale faktiske skattesats (marginal effective tax rate) ved beskatningen af den sidste enhed af den grænseoverskridende investering.

64 — H. Vording, »A Level Playing Field for Business Taxation in Europe«, *European Taxation*, november 1999.

65 — Som Rådet fastslog i adfærdskodeksens punkt J, »[kan] en del af de skatteforanstaltninger, der omfattes af denne kodeks, [...] tænkes at falde ind under bestemmelserne om statsstøtte«.

erhvervsaktiviteter i Fællesskabet. Også skatteforanstaltninger, der medfører et betydeligt lavere effektivt beskatningsniveau, herunder nulbeskatning, i forhold til dem, der normalt gælder i den pågældende medlemsstat, betragtes som skadelige og dermed omfattet af adfærdskodeksen.

Endvidere har den til formål at beskytte det indre marked mod segmentering som følge af statsstøtte, samtidig med at den skal sikre, at der ikke sker uberettiget forskelsbehandling af udlændinge eller ikke-bosiddende eller former for protektionisme, der tilgodeser nationale virksomheder eller national kapital⁶⁷.

132. Adfærdskodeksen omhandler således konkurrencen mellem medlemsstaterne, hvor de indbyrdes konkurrerer skattemæssigt om at tiltrække udenlandske investeringer eller kapital. Adfærdskodeksen tager sigte på at opnå, at medlemsstaterne indfører foranstaltninger, som begunstiger udenlandske virksomheder eller udenlandsk kapital i stedet for at beskytte nationale virksomheder eller national kapital. Det betyder, at adfærdskodeksen skal anvendes på omvendt forskelsbehandling, dvs. behandling, som forfordeler medlemsstaternes statsborgere⁶⁶.

134. Heraf følger, at den skadelige institutionelle eller skattemæssige konkurrence mellem medlemsstaterne tydeligvis ikke hører under kontrolmekanismen for statsstøtte, som er indført ved traktaten⁶⁸, selv om der er tilfælde, der kan anses for både skadelige konkurrenceforanstaltninger på skatteområdet og statsstøtte, der er uforenelig med fællesmarkedet. Det lovlige formål om at bekæmpe skadelig skattekonkurrence kan imidlertid ikke begrunde en forvanskning af EU's retlige rammer, som er opstillet på det konkurrence-retlige område for statsstøtte, og heller ikke vedtagelsen af midlertidige løsninger i strid med retsstatsprincippet i artikel 2 TEU.

133. Statsstøtteordningen har derimod til formål at beskytte konkurrencen mellem virksomheder eller samhandelen i Fællesskabet mod konkurrenceforvridninger, som skyldes, at medlemsstaterne indfører foranstaltninger, der begunstiger visse virksomheder eller visse produkter i forhold til andre.

135. Disse forudgående faktorer skal lægges til grund for bedømmelsen af Kommissionens appel.

66 — A. Carlos dos Santos, »Aides d'État, Code de conduite et concurrence fiscale«, op.cit., s. 29.

67 — Jf. A. Carlos dos Santos, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, Bruxelles, 2009, s. 428.

68 — Jf. vedrørende forskelle og ligheder mellem ordningen i adfærdskodeksen og statsstøtteordningen A. Carlos dos Santos, »Aides d'État, code de conduite et concurrence fiscale«, op.cit., s. 30 f.

VI — Medlemsstaternes kompetence på området for direkte beskatning og forholdet mellem denne kompetence og statsstøttere reglerne⁶⁹

B — Generelle bemærkninger

A — Argumenterne i forbindelse med første led i Kommissionens eneste anbringende

136. Med det første led i sit eneste anbringende har Kommissionen gjort gældende, at Retten har foretaget en urigtig bedømmelse af forholdet mellem artikel 87, stk. 1, EF og medlemsstaternes kompetence på skatteområdet. Hvad dette angår mener Kommissionen, at medlemsstaternes kompetence i skatteanliggender er begrænset af EU-retten, navnlig af artikel 87, stk. 1, EF, og at det forhold alene, at en national regel hører under skatteretten, ikke kan fritage denne regel fra at overholde ovennævnte artikel, da denne ikke definerer statsstøtteforanstaltninger ud fra deres årsag eller formål, men ud fra deres virkninger. Kongeriget Spanien er enig i Kommissionens analyse, men kun for så vidt som den vedrører Det Forenede Kongeriges kompetence som medlemsstat på området for direkte beskatning.

137. Selv om direkte beskatning ifølge den kompetencefordeling, der er fastsat i traktaten, hører under medlemsstaternes enekompetence, står det fast, at medlemsstaterne skal overholde traktaten under udøvelsen af deres beføjelser. Det følger således af fast retspraksis, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal de dog udøve kompetencen under overholdelse af EU-retten⁷⁰.

138. Desuden kan det forhold, at en foranstaltning, som kan udgøre statsstøtte i artikel 87, stk. 1, EF's forstand, er blevet vedtaget under udøvelse af medlemsstaternes enekompetence, hvilket jeg mener ofte er tilfældet, ikke i sig selv have betydning for anvendelsen af statsstøttere reglerne.

139. Inden for området direkte beskatning har medlemsstaterne imidlertid en høj grad af suverænitet med hensyn til administrative eller ved lov fastsatte bestemmelser.

⁶⁹ — Første led i Kommissionens eneste anbringende.

⁷⁰ — Jf. bl.a. dom af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 19, af 6.3.2007, sag C-292/04, Meilicke m.fl., Sml. I, s. 1835, præmis 19, af 24.5.2007, sag C-157/05, Holböck, Sml. I, s. 4051, præmis 21, og af 11.10.2007, sag C-451/05, ELISA, Sml. I, s. 8251, præmis 68. Jf. ligeledes dom af 8.3.2001, forenede sager C-397/98 og C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., Sml. I, s. 1727, præmis 37, af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, præmis 29, af 12.9.2006, sag C-196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, Sml. I, s. 7995, præmis 40, og af 13.3.2007, sag C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Sml. I, s. 2107, præmis 25.

Beskatningskompetencen er og bliver regeringernes interne privilegium, og de kan vælge de skattesystemer, der passer bedst til deres præferencer, når blot de overholder EU-retten.

140. Det står fast, at EU's statsstøtteregler udelukkende har til formål at rette op på konkurrenceforvridninger, som opstår, når en medlemsstat, som en undtagelse fra sine generelle politiske retningslinjer, ønsker at indrømme visse virksomheder eller produktioner en særlig fordel. Når skattesystemet er af generel karakter, er det derfor ikke omfattet af artikel 87, stk. 1, EF⁷¹. Når de foranstaltninger, der er vedtaget af medlemsstaten, vedrører hele skattesystemet, udgør de nemlig tilpasninger af den overordnede skattepolitik og ikke statsstøtte⁷².

141. Det samme princip gælder for skadelige skatteforanstaltninger, når de ikke opfylder kriteriet om en selektiv fordel. Det eneste instrument, som kan bruges imod dem, er

ovennævnte adfærdskodeks⁷³. En stor del af skadelige skatteforanstaltninger udgøres nemlig af generelle skatteforanstaltninger, som artikel 87, stk. 1, EF, ifølge den fremherskende opfattelse i den juridiske litteratur, ikke finder anvendelse på⁷⁴.

142. Derimod udgør skattefritagelser eller andre former for støtte, som ydes indirekte på et sektormæssigt eller regionalt grundlag, statsstøtte⁷⁵. En foranstaltning, som ikke finder anvendelse for alle erhvervsdrivende, kan således i princippet ikke anses for en generel økonomisk-politisk foranstaltning⁷⁶.

71 — Jf. i den juridiske litteratur, W. Schön, »Taxation and State aid Law in the European Union«, *CMLR*, 36(1999), s. 911, og M. O'Brien, »Company taxation, State aid and fundamental freedoms«, *ELRev*, 2005, s. 209, og C. Quigley, *European State Aid Law*, 2009, s. 65.

72 — Hvorimod der er tale om »specifikke« foranstaltninger, når myndighederne råder over skønsbeføjelser. Jf. dom af 26.9.1996, sag C-241/94, Frankrig mod Kommissionen, Sml. I, s. 4551.

73 — Der er i den juridiske litteratur blevet henvist til, at Kommissionen tøver med at anvende adfærdskodeksen på klassiske generelle skatteforanstaltninger, f.eks. da Irland indførte en skattesats på 12,5%, som er klart lavere end de øvrige medlemsstaters, men som tilsyneladende alligevel ikke er omfattet af adfærdskodeksens anvendelsesområde, medmindre det kan godtgøres, at den er af skadelig karakter. Jf. A. Carlos dos Santos, »Aides d'État, Code de conduite et concurrence fiscale«, op.cit., s. 35.

74 — Jf. A. Carlos dos Santos, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, op.cit., s. 501.

75 — Dom af 12.7.1973, sag 70/72, Kommissionen mod Tyskland, Sml. s. 813. Jf. desuden Ph. Nicolaides, »Fiscal Aid in the EC, A Critical Review of Current Practices«, *World Competition*, 24(3) 2001, s. 319-342.

76 — Dom af 15.12.2005, sag C-66/02, Italien mod Kommissionen, Sml. I, s. 10901, præmis 10, af 15.12.2005, sag C-148/04, Unicredito Italiano, Sml. I, s. 11137, præmis 49, og af 10.1.2006, sag C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze m.fl., Sml. I, s. 289, præmis 135. Jeg mener, at denne definition i retspraksis er for vid, eftersom skatteforanstaltningerne generelt set ikke finder anvendelse på alle virksomheder, men kun på virksomheder, der opfylder visse betingelser. F.eks. kan en reform af reglerne for beskatning af kapitalsselskaber ikke anses for en ikke-generel foranstaltning, fordi enkeltmandsselskaber eller individuelle entreprenører ikke drager fordel af den. Jf. W. Schön, Die »Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht«, *Österreichischer Juristentag (Hrsg.): Verhandlungen des Siebzigsten Österreichischen Juristentages Wien 2009, IV/2 Steuerrecht*, Wien, Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, 2010, s. 21-46.

143. Jeg bemærker i denne henseende, at det i den juridiske litteratur er blevet påpeget, at artikel 87 EF, via begrebet selektivitet, har åbnet en mulighed for ægte harmonisering af skattereglerne, selv om dette ikke er formålet⁷⁷. Anvendelsen af principperne for statsstøtte på den nationale finanspolitik anses nemlig for at medføre en regulering af konkurrencen mellem skattesystemer, idet staterne pålægges en indirekte forpligtelse til skatteneutralitet⁷⁸.

144. Jeg mener dog, det er umuligt at opnå skatteneutralitet i streng økonomisk forstand på området for direkte beskatning⁷⁹. Jeg mener snarere, at ethvert skattesystem er baseret på en vis selektivitet i kraft af de mål, som den nationale lovgiver søger at opnå. Det grundlæggende spørgsmål er således, om der eksisterer en fordel i EU-retlig forstand som

følge af den måde, det nationale skattesystem er udformet på⁸⁰.

145. Det er derfor vigtigt at opretholde sondringen mellem skatteforanstaltninger, som udgør statsstøtte, og skatteforanstaltninger, der svarer til den normale udformning, som den nationale lovgiver har ønsket at give skattesystemet, idet det kan medføre differentieringer, der er nødvendige af hensyn til mål vedrørende den offentlige interesse, som medlemsstaterne har fastsat under udøvelse af sine suveræne rettigheder⁸¹.

C — Rettens ræsonnement vedrørende medlemsstaternes kompetence på området for direkte beskatning

146. I den appellerede doms præmis 146 gav Retten korrekt den retspraksis, hvorefter direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, idet den understregede, at anvendelsen af statsstøttereglerne finder sted med forbehold af medlemsstaternes beføjelser til at vælge deres egen økonomiske politik, og således skattesystemet, og det herunder almindelige eller »normale« system.

77 — D. Waelbroeck, »La condition de sélectivité de la mesure«, *Aides d'État*, 2005, s. 90.

78 — »Les aides d'État sous forme fiscale«, *Revue de droit fiscal*, nr. 48, 2008. I øvrigt skal det bemærkes, at Kommissionens repræsentant i retsmødet bekræftede, at medlemsstaterne i spørgsmål om direkte beskatning skal føre en politik med skatteneutralitet.

79 — Jf. Ph. Nicolaïdes, »Fiscal Aid in the EC«, nævnt ovenfor, s. 332-333. Ifølge forfatteren kan en statslig skatteforanstaltning, ud fra et økonomisk synspunkt, ikke være neutral, da den ændrer vilkårene for markedsaktørernes økonomiske adfærd. Desuden afhænger en skatteforanstaltnings virkninger af virksomhedernes særlige omstændigheder. Heraf følger, at ethvert direkte beskatningssystem nødvendigvis er baseret på politiske, skønsmæssige valg, som har forskellige økonomiske virkninger for forskellige virksomheder. Jf. ligeledes A. Carlos dos Santos, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, op.cit., s. 47, fodnoten på s. 100, som minder om, at skatteneutralitet altid er en relativ neutralitet.

80 — Jeg bemærker, at medmindre systemet er helt ens, kan forskelsbehandling mellem virksomheder ud fra andre kriterier end sektormæssige og regionale dog medføre tilsidesættelse af andre bestemmelser i traktaten. Jf. dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273.

81 — M. Merola, Capelletti, »Une analyse des derniers développements en matière d'aides d'États fiscales«, *Fiscalité européenne*, Bruylant, Bruxelles, s. 87.

Derefter undersøgte den, om Kommissionen havde fulgt disse principper i sin vurdering af foranstaltningens selektive karakter.

VII — Diskussion af metoden til afgørelse af, om en skattemæssig støtteforanstaltning, som kan udgøre statsstøtte, er selektiv

147. Citatet i dommens præmis 146 tjener til at underbygge Rettens ræsonnement, hvorefter Kommissionen burde have anvendt en analyse i tre trin, for at den kunne betegne en skatteforanstaltning som selektiv. For så vidt angår den appellerede doms præmis 145 ønskede Retten navnlig at understrege, at Kommissionen overskred sine beføjelser ved at undlade at udføre de to første trin, idet den trådte i medlemsstatens sted hvad angår fastlæggelsen af dens skattesystem. Ifølge Retten ville denne fremgangsmåde desuden bringe medlemsstaten i en situation, hvor den ikke er i stand til at berettige den pågældende differentierede behandling ud fra det anmeldte skattesystems karakter og opbygning.

148. Set ud fra denne synsvinkel og uanset om den fremgangsmåde, Retten har anvendt, er den juridisk korrekte referenceramme, som den kunne pålægge Kommissionen, er konstateringen vedrørende medlemsstaternes skattemæssige kompetence ganske vist ufuldstændig, men den udgør ikke en retlig fejl i forhold til den retspraksis, som jeg har gjort rede for ovenfor i punkt 137-145.

149. Jeg foreslår derfor, at det første led i Kommissionens eneste anbringende forka-stes som ugrundet.

A — Elementer af Kommissionens omtvistede beslutning

150. Ifølge Kommissionens forklaring i retsmødet består Gibraltars nye skattesystem af en kombination af lønskat og en skat på besiddelse af erhvervsjendom, som er begrænset til 15 % af overskuddet, samt to former for supplerende skat for visse typer af virksomheder. Kommissionen har gjort gældende, at det system, der præsenteres som et samlet system, rent faktisk er en kombination af forskellige, indbyrdes uforenelige skatteordninger, hvilket gør det umuligt at udlede en referenceordning og identificere en særlig ordning. Den ordning, der præsenteres som et skattesystem, anvender selv en differentiering mellem kategorier af virksomheder, idet den giver fordele for bestemte virksomheder, især virksomheder inden for offshore-økonomien.

151. Kommissionen har kritiseret, at der i den appellerede dom følges en formel fremgangsmåde inspireret af dens meddelelse fra 1998, som ikke svarede til den økonomiske virkelighed, idet de statslige foranstaltninger

ifølge Domstolens praksis skulle have været bedømt på grundlag af deres virkninger.

B — Den grundlæggende rolle, som identifikationen af fordelene spiller i undersøgelsen af begrebet selektivitet i forbindelse med indirekte foranstaltninger

152. På baggrund af den anfægtede beslutning vil jeg gerne gøre Domstolen opmærksom på et aspekt, som jeg mener har grundlæggende betydning for afgørelsen af denne sag, og som er snævert forbundet med Kommissionens afvisning af den undtagelsesbaserede metode, som den gjorde rede for i sin meddelelse af 1998.

153. Kommissionens vurdering af Gibraltars reform af skattesystemet er først og fremmest baseret på analysen af ordningens regionale og materielle selektivitet. Eksistensen af en fordel udledes derimod i beslutningens punkt 153 af påvisningen af, at reformen er selektiv. Kommissionen undersøger Gibraltars skattesystem i dets helhed og betegner det som et system med indbygget forskelsbehandling, hvilket den mener er det samme som, at der er tale om en selektiv fordel og derfor også statsstøtte.

154. Uanset hvilken referenceramme der bør anvendes i sagen, mener jeg dog — af årsager, der vedrører opbygningen af vurderingen af en indirekte foranstaltning, som kan udgøre statsstøtte i artikel 87, stk. 1, EF's forstand — at dette valg af metode er forkert. De faktorer, jeg har gjort rede for ovenfor, ligger til grund for denne synsvinkel.

155. I henhold til Domstolens praksis skal hver af de fire kumulative betingelser i artikel 87, stk. 1, EF være opfyldt, før en foranstaltning kan kvalificeres som støtte i traktatens forstand⁸². Statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler under enhver tænkelig form, og som fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencevilkårene ved at begunstige visse virksomheder eller visse produktioner, er således omfattet i det omfang, den påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne. Begrebet statsstøtte i denne bestemmelses forstand er således mere generelt end begrebet tilskud, fordi det ikke blot omfatter positive ydelser såsom selve tilskuddene, men ligeledes foranstaltninger, der under forskellige former letter de byrder, som normalt belaster en virksomheds budget, i forhold til en virksomhed, der befinder sig i en tilsvarende situation⁸³.

82 — Jf. bl.a. dom af 23.3.2006, sag C-237/04, Enirisorse, Sml. I, s. 2843, præmis 38 og 39 og den deri nævnte praksis. Jf. desuden dom af 17.11.2009, sag C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri, Sml. I, s. 10821, præmis 52.

83 — Dom af 15.3.1994, sag C-387/92, Banco Exterior de España, Sml. I, s. 877, præmis 13, af 29.6.1999, sag C-256/97, DM Transport, Sml. I, s. 3913, præmis 19, af 14.9.2004, sag C-276/02, Spanien mod Kommissionen, Sml. I, s. 8091, præmis 24, af 8.11.2001, sag C-143/99, Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, Sml. I, s. 8365, præmis 38, og af 15.6.2006, sag C-393/04, Air Liquide Industries Belgium, Sml. I, s. 5293, præmis 29.

156. For at kunne afgøre, hvorvidt en sådan fordel skal anses for at være støtte i henhold til artikel 87 EF, må det fastlægges, hvorvidt den virksomhed, foranstaltningen er rettet til, opnår en økonomisk fordel, som den ikke ville have opnået under sædvanlige markedsbetingelser⁸⁴. For så vidt angår spørgsmålet, om skatteforanstaltningerne er specifikke, er det foreslået i den juridiske litteratur, at det antages, at der er tale om statsstøtte, hvis skattemyndighederne eller regeringen mister eller giver afkald på skatteindtægter⁸⁵.

157. I denne forbindelse er jeg overbevist om, at det centrale begreb i forbindelse med Kommissionens opfattelse er begrebet »fordel«.

158. Jeg mener ikke, at en foranstaltning, der kan udgøre statsstøtte, og som ydes i indirekte form, som f.eks. en skatteforanstaltning, kan defineres uden en referenceramme⁸⁶. I modsat fald ville det medføre en sammenblanding af begreberne selektivitet og fordel, idet en selektiv foranstaltning efter min opfattelse betyder en ulige fordeling af fordele

mellem virksomheder, der er i en tilsvarende situation. Undersøgelsen af selektivitetskriteriet adskiller sig imidlertid fra undersøgelsen af fordelskriteriet⁸⁷.

159. Hvis opbygningen af skattesystemet i denne sag, som i sidste ende medfører, at offshore-selskaber i Gibraltar ikke skal betale skat, skal anses for en foranstaltning, der udgør statsstøtte, er det fortsat spørgsmålet, hvordan man kan beregne det formodede støttebeløb uden først at have bestemt, hvilken ordning der er den almindelige ordning, dvs. den generelle referenceramme. Især indikerer grænserne på 15 % og 35 % ikke støttebeløbet, da Gibaltars skattesystem ikke har nogen referencebestemmelser, der kan vise, hvordan offshore-selskaberne skulle have været beskattet.

160. Det bemærkes, at en foranstaltning, der kan anses for en skattemæssig støtteforanstaltning, skal svare til en skatteudgift⁸⁸. Kommissionen bør kunne bestemme værdien af den aktuelt eller potentielt »mistede« skat, som det påståede støttebeløb repræsenterer.

84 — Dom af 10.12.1969, sag 10/68, Eridania m.fl. mod Kommissionen, Sml. s. 459, præmis 7 og 8. Vedrørende relevansen af at fastslå fordelene under undersøgelsen af selektiviteten, jf. dommen i sagen Adria-Wien Pipeline og Wiertersdorfer & Peggauer Zementwerke, præmis 41, af 13.2.2003, sag C-409/00, Spanien mod Kommissionen, Sml. I, s. 1487, præmis 47, Azorerne-dommen, præmis 54-56, UGT-Rioja-dommen, præmis 46, og dom af 22.12.2008, sag C-487/06 P, British Aggregates mod Kommissionen, Sml. I, s. 10505, præmis 82.

85 — Ph. Nicolaidis, »Fiscal Aid in the EC«, op.cit., s. 325.

86 — Jf. desuden A. Carlos dos Santos, *L'Union européenne et la réglementation*, op.cit., s. 506.

87 — Undersøgelsen af selektivitetskriteriet adskiller sig fra undersøgelsen af en fordel, da det »for at vurdere, om en foranstaltning er selektiv, skal [...] undersøges, om den nævnte foranstaltning inden for rammerne af en given retlig ordning udgør en fordel for visse virksomheder i forhold til andre virksomheder« (jf. dommen i sagen British Aggregates mod Kommissionen, præmis 82). Som det fremgår af punkt 12 i meddelelsen af 1998, udgør muligheden for at begrunde den selektive karakter i ordningens almindelige karakter en del af vurderingen af selektivitet.

88 — Dette er især relevant set med henblik på en eventuel tilbagebetaling af en påstået ulovlig støtte.

Det eneste middel, Kommissionen råder over, til at beregne den »mistede« værdi, er at hen-vise til en generel ordning, som gælder inden for den referenceramme, der er genstand for undersøgelsen.

finansielle marketers tillid og således kan få adgang til nye lån⁹².

161. I denne henseende gør jeg opmærksom på retspraksis, hvorefter en fordel, som er givet i form af en potentiel ekstra byrde for staten, også kan udgøre statsstøtte⁸⁹. Ofte er garantier generelt knyttet til et lån eller en anden finansiel forpligtelse, som en låntager indgår med en långiver⁹⁰. Ved hjælp af statsgarantien får låntageren mulighed for at opnå lavere rente eller at stille mindre sikkerhed. For at afgøre, om der er tale om statsstøtte, må man vurdere de muligheder, som den virksomhed, der har fået statsgaranti, har for at opnå det pågældende lån på kapitalmar-kedet uden en sådan garanti⁹¹. En erklæring fra en repræsentant for de offentlige myn-digheder kan dog i sig selv have en betydelig virkning, fordi virksomheden genvinder de

162. Hvad angår foranstaltninger af skatte-mæssig karakter vil det være forkert at anse en skattemæssig løsning for automatisk at medføre en fordel for den pågældende virk-somhed. Kommissionen er derfor nødsaget til at have et fuldstændigt billede af det sy-stem, der »normalt« er gældende.

163. Udgangspunktet for analysen af skat-teforanstaltningerne bør således være en faktisk sammenligning, hvor man ser på, hvordan situationen ville være, hvis ikke den foranstaltning, som kan udgøre statsstøtte, blev vedtaget.

164. I dommen i sagen Belgien og Forum 187⁹³ fastslog Domstolen, at der ved bedøm-melsen af, om fastsættelsen af den skatteplig-tige indkomst, som bestemt i ordningen for koordinationscentrene, medfører en fordel for centrene, bør foretages en sammenlig-ning af den nævnte ordning med den al-mindelige skatteordning på grundlag af for-skellen mellem indtægter og udgifter for en virksomhed, der udnøver sin aktivitet på frie konkurrencevilkår.

89 — Dom af 1.12.1998, sag C-200/97, Ecotrade, Sml. I, s. 7907, præmis 43, og Rettens dom af 13.6.2000, forenede sager T-204/97 og T-270/97, EPAC mod Kommissionen, Sml. II, s. 2267, præmis 80.

90 — Jf. Kommissionens meddelelse om anvendelsen af artikel 87 og 88 EF angående statsstøtte i form af garantier (EFT 2000 C 71, s. 14). Ifølge Kommissionen er fordelene ved en statsgaranti, at risikoen i forbindelse med garantien bæres af staten, hvilket normalt aflønnes. Giver staten afkald på en sådan aflønning, er der både tale om en fordel for virksomheden og et dræn på statens ressourcer. Jf. meddelelsens punkt 2.1.2.

91 — Dom af 5.10.2000, sag C-288/96, Tyskland mod Kommissi-onen, Sml. I, s. 8237, præmis 30 f.

92 — Rettens dom af 21.5. 2010, forenede sager T-425/04, T-444/04, T-450/04 og T-456/04, Frankrig mod Kommissi-onen (Sml. II, s. 2099). Erklæringerne skal dog være til-strækkeligt klare, præcise og konkrete til at være udtryk for et troværdigt tilsagn fra staten. Det bemærkes, at oven-nævnte dom i sagen Frankrig mod Kommissionen er gen-stand for en appel, registreret under sagsnr. C-399/10 P.

93 — Dom af 22.6.2006, forenede sager C-182/03 og C-217/03, Sml. I, s. 5479, præmis 95.

165. Det er således nødvendigt først at undersøge, om der burde have været fastsat et beskatningsgrundlag, og om fraværet heraf i bekræftende fald udgør en fordel. Derefter bør det undersøges, om de øvrige virksomheder, som er i en tilsvarende situation, har den samme fordel. Hvis dette ikke er tilfældet, er det sandsynligt, at der er tale om en selektiv fordel. Fordelen kan således kun bestemmes ved brug af ovennævnte faktuelle sammenligning.

166. Hvis indførelsen af et skatteloft i en given skattejurisdiktion f.eks. medfører, at halvdelen af virksomhederne ikke beskattes, mens den anden halvdel betaler en skat på 10% af fortjenesten, kan den første kategori næppe anses for at have en fordel. Hvis en medlemsstat vælger at undlade at beskatte en bestemt vare, faktor eller aktivitet, indebærer dette nemlig ikke en fordel, da det ville være en fritagelse for en ikke-eksisterende eller ikke-gældende beskatning⁹⁴.

167. Et andet eksempel er en økonomipolitisk foranstaltning, der gælder for alle virksomheder, og som giver dem mulighed for hurtigere afskrivning på investeringer foretaget i kalenderår A og B. En sådan foranstaltning indebærer en fordel, mens der ved første

øjeblik er usikkerhed om selektiviteten. De virksomheder, som ikke har valgt at investere i referenceperioden, har nemlig ikke fordel af foranstaltningen. Jeg mener derfor, at foranstaltningen er økonomisk selektiv, men selektiviteten er her begrundet i skattesystemets indre logik, hvorved det kan udelukkes, at der er tale om støtte. Hvis foranstaltningen derimod fortsætter med at gælde i år C i en bestemt sektor, vil der være tale om statsstøtte.

168. Endvidere kan bestemte sektorer eller bestemte typer af virksomheder ifølge fast praksis kræve en særlig skattemæssig behandling på grund af deres art eller formål. Efter min opfattelse er et godt eksempel herpå en nonprofitorganisation eller et andelselskab⁹⁵.

169. Som anført ovenfor mener jeg ikke, at Kommissionens fremgangsmåde i den omtvistede beslutning var korrekt. Irland gjorde i retsmødet med rette opmærksom på, at der tilsyneladende er tale om en ad hoc-løsning, som Kommissionen retfærdiggør med Gibraltars begrænsede størrelse. Jeg mener dog ikke, at dette kriterium kan lægges til grund for den analyse, som Kommissionen er nødt til at gennemføre i forbindelse med undersøgelsen af skatteforanstaltninger, som kan falde ind under anvendelsesområdet for artikel 87, stk. 1, EF. Hvis Domstolen tilsluttede sig den fremgangsmåde, som Kommissionen har foreslået, ville det betyde, at der i anvendelsesområdet for artikel 87, stk. 1, EF blev indført et yderligere kriterium, der var

94 — Vedrørende beskatning af fysiske personer gælder det samme i forbindelse med skattejurisdiktioner, hvor de mest formuende personer pålægges formueskat. Man kan ikke anse de skatteydere, som på grund af tærsklen ikke pålægges denne skat, for at have en fordel.

95 — Rettens dom af 27.1.1998, sag T-67/94, Ladbroke Racing mod Kommissionen, Sml. II, s. 1. Jf. desuden mit forslag til afgørelse i forenede sager C-78/08 – C-80/08, Paint Graphos m.fl.

forbundet med størrelsen af den skattejurisdiktion, som den omtvistede foranstaltning stammer fra.

skadelig skattemæssig og økonomisk praksis, uden at den er knyttet til statsstøtteordningen i streng forstand⁹⁷.

170. Hvis Kommissionen fik tilslutning til sit synspunkt, der bygger på begrebet system med indbygget forskelsbehandling, ville det desuden medføre, at man undlod at anvende metoden til undersøgelse af indirekte foranstaltninger i et enkeltstående tilfælde, som efter min opfattelse ikke hører under statsstøtteordningen, men under problematikken vedrørende skadelig skattekonkurrence. Jeg er nemlig helt klar over, at OECD har udpeget Gibraltar som et skatteparadis. Domstolen skal således afgøre, om den vil anvende den klassiske analyse af begrebet indirekte statsstøtte med henblik på at brændemærke Gibaltars skattesystem⁹⁶.

172. Endelig finder jeg det også vigtigt at understrege, at selv om det pågældende skattesystem medfører, at offshore-virksomheder ikke beskattes, er de virksomheder, hvis aktiviteter i Gibraltar hverken kræver ansættelse af arbejdstagere eller besiddelse af erhvervslokaler, i samme situation. F.eks. er holdingselskaber, som ud fra en kvantitativ synsvinkel synes at være den vigtigste kategori af gibraltarske virksomheder⁹⁸, i den samme skattemæssige situation, da de ikke er afhængige af, om de værdipapirer, det løsøre eller den faste ejendom, som tilhører disse virksomheder, befinder sig i eller uden for Gibraltar. Systemet er således ikke selektivt i den forstand, at virkningerne er forskellige alt efter, hvor aktiviteterne udøves. Desuden ville en lignende udelukkelse af offshore-aktiviteter også kunne gennemføres ved brug af et system til virksomhedsbeskatning, hvor beskatningsgrundlaget udelukkende omfattede

171. Selv om jeg helt og holdent kan tilslutte mig Kommissionens ønske om at styrke kampen mod skadelig beskatning i EU, mener jeg ikke, at en ny fortolkning af artikel 87, stk. 1, EF kan bruges til dette formål. Udformningen af en ad hoc-metode har til formål at give Kommissionen mulighed for at bekæmpe

97 — Det bemærkes, at Kommissionen i sin rapport om gennemførelsen af Kommissionens meddelelse om anvendelsen af statsstøttereglerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomhederne (K(2004) 434) anførte, at det var i høj grad muligt, at en foranstaltning, der klassificeres som skadelig i forhold til adfærdskodeksen, ikke er omfattet af statsstøttebegrebet (jf. punkt 66 i rapporten).

98 — I retsmødet bekræftede repræsentanten for Gibaltars regering, at en stor del af de virksomheder, der er indregistreret i Gibraltar, kun besidder aktiver, som er sekundære hjemsteder i form af yachter eller skibe. Da der hverken er nogen erhvervmæssig virksomhed eller udbytte, er de ikke skattepligtige, uanset hvilken skatteordning der anvendes. Deres situation er således ikke omfattet af konkurrenceretten.

96 — Som jeg har gjort opmærksom på ovenfor, er det for øvrigt sandsynligt, at det pågældende system slet ikke træder i kraft.

kriterier vedrørende energiforbrug eller produktion af affald.

holde sig til denne i den klassiske analyse af fordel og selektivitet.

173. I Gibraltars tilfælde er der i skattesystemet som overordnet tilgang valgt en næsten nulskat, mens de virksomheder, som udnytter lokale produktionsfaktorer såsom arbejdskraft og ejendomme, betaler mere i skat. Paradoksalt nok indebærer et sådant system i mine øjne i bund og grund nogle ulemper, hvorved det kunne betegnes som et »anti-statsstøttesystem«.

174. Som jeg har gjort rede for ovenfor, er der derimod, i mine øjne, næppe tvivl om, at Gibraltars lovgiver har ønsket et system med illoyal konkurrence i forhold til medlemsstaterne⁹⁹.

175. For så vidt som EU-retten ikke indeholder noget standardskattesystem, må referencerammen nødvendigvis være den nationale referenceramme eller den referenceramme, som er fastlagt i henhold til retspraksis i Azorerne-dommen. Såfremt Domstolen fastslår, at Gibraltar i sig selv kan udgøre en passende referenceramme, er det følgelig nødvendigt at

C — Materiel selektivitet inden for direkte beskatning

176. Artikel 87, stk. 1, EF forbyder statsstøtte, der »begunstige[r] visse virksomheder eller visse produktioner«, dvs. selektiv støtte. Betingelsen om selektivitet er en grundlæggende del af begrebet statsstøtte¹⁰⁰. Da retspraksis på dette område ikke er særlig omfangsrig, er begrebet selektivitet vanskeligt at afgrænse, især hvad angår skatteforanstaltninger.

177. Begrebet selektivitet behandles ud fra en materiel synsvinkel i forbindelse med foranstaltninger, der gælder for visse økonomiske sektorer eller visse typer virksomheder¹⁰¹, og ud fra en regional synsvinkel (geografisk)¹⁰². Materiel selektivitet kan også omfatte skatteforanstaltninger, som er begrænset til virksomheder, der er karakteriseret ved bestemte typer aktivitet (sektormæssig selektivitet), såvel som foranstaltninger, der gælder i særligt definerede situationer, som virksomhederne kan befinde sig i (horisontal selektivitet), f.eks. i forbindelse med skattemæssige incitamenter

99 — Samtidig må det dog anerkendes, at et område på ca. 5 km² med en befolkning på ca. 27 500 ikke råder over mange muligheder i dets økonomiske udviklingsstrategi.

100 — Azorerne-dommen, præmis 54.

101 — Adria Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke-dommen.

102 — UGT-Rioja-dommen.

eller ved foranstaltninger, der skal begunstige en bestemt form for arbejde¹⁰³.

178. De mange forskelligartede skatteforanstaltninger gør det mere og mere kompliceret¹⁰⁴ at trække en skillelinje mellem generelle og selektive foranstaltninger. Uanset hvor vanskeligt det end måtte være, er en fastlæggelse af referencerammen derfor helt afgørende, for at det kan fastslås, om den pågældende ordning er »unormal« og derfor »selektiv«.

179. Det fremgår af retspraksis, at spørgsmålet, om selektivitetsbetingelsen er opfyldt, skal gøres til genstand for en vurdering fra sag til sag med det formål at undersøge, hvorvidt den pågældende foranstaltning i kraft af sin karakter, sit anvendelsesområde, sin iværksættelsesmåde og sin virkning indebærer fordele alene for visse virksomheder eller visse erhvervssektorer¹⁰⁵.

180. En selektiv fordel, som indrømmes ved den pågældende foranstaltning, kan, i en

senere fase, begrundes i systemets art, under forudsætning af at foranstaltningen dels er indrømmet på grundlag af objektive kriterier (foranstaltningens interne forenelighed med systemets opbygning), dels er forenelig med ordningens art (foranstaltningens eksterne forenelighed)¹⁰⁶. Det følger nemlig af fast retspraksis, at begrebet statsstøtte ikke omfatter statslige foranstaltninger, hvorved der indføres en differentieret behandling af virksomheder, når denne differentiering er en følge af arten og opbygningen af den ordning, der varetager opgaver i almenhedens interesse, og som disse foranstaltninger er en del af. I så fald kan den pågældende foranstaltning i princippet ikke anses for selektiv, selv om den skaber en fordel for de virksomheder, der kan komme i betragtning¹⁰⁷.

181. Vurderingen af den selektive karakter af den fordel, som indrømmes ved den pågældende foranstaltning, er derfor nødt til at foregå i to trin.

182. I forbindelse med vurderingen af selektivitetsbetingelsen på skatteområdet har det anvendte kriterium siden generaladvokat Darmons forslag til afgørelse i sagen *Sloman Neptun* været kriteriet om en »undtagelse«

103 — Foranstaltningerne kan dog også vise sig at være selektive, uden at de formelt er begrænset til bestemte sektorer. Jf. Kommissionens beslutning af 17.2.2003 om støtteordningen til fordel for belgiske koordinationscentre (EFT L 282). I henhold til fast praksis er hverken det forhold, at et stort antal virksomheder drager fordel, eller spredningen og betydningen af de industrisektorer, som disse virksomheder tilhører, en garanti for, at en foranstaltning er af generel karakter. Jf. i denne forbindelse P. Rossi-Maccanico, »Community Review of direct Business Tax Measures«, *ESTAL*, 4/2009, s. 497. Den juridiske litteratur understreger, at et system, som gælder for næsten alle erhvervsdrivende, ikke kan anses for selektivt. Jf. W. Schön, »Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht«, *op.cit.*, s. 29.

104 — Vedrørende udviklingen inden for selektivitet, jf. bl.a. D. Waelbroeck, »La condition de sélectivité de la mesure«, *op.cit.*

105 — Generaladvokat Mengozzi's forslag til afgørelse i den sag, der lå til grund for dommen i sagen *British Aggregates* mod Kommissionen, punkt 82.

106 — Jf. P. Rossi-Maccanico, »Community Review of direct Business Tax Measures«, *op.cit.*, s. 497.

107 — Jf. i denne henseende dom af 17.3.1993, forenede sager C-72/91 og C-73/91, *Sloman Neptun*, Sml. I, s. 887, præmis 21. Jf. dom af 13.2.2003, sag C-409/00, *Spanien mod Kommissionen*, Sml. I, s. 1487, præmis 52. En del af den juridiske litteratur har endog foreslået, at der ikke kan være tale om en fordel i artikel 87, stk. 1, EF's forstand, når foranstaltningen følger af systemets generelle opbygning. Jf. i denne retning W. Schön »Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht«, *op.cit.*

fra det almindelige skattesystem¹⁰⁸. Ifølge generaladvokat Darmon »[er] den eneste grundlæggende forudsætning for anvendelsen af artikel 92, stk. 1, [...] at foranstaltningen ifølge sin natur har karakter af en undtagelse i forhold til opbygningen af det almindelige system, den udgør en del af«.

183. Denne metode blev også anvendt i Kommissionens meddelelse af 1998, som ligeledes er inspireret af OECD's synsvinkel¹⁰⁹. Ifølge meddelelsen af 1998 er det mest relevante for anvendelsen af artikel 86, stk. 1, EF på en skatteforanstaltning, hvorvidt der med foranstaltningen indføres en undtagelse i skattesystemet til fordel for visse af medlemsstatens virksomheder¹¹⁰.

184. Denne undtagelsesbaserede tilgang kritiseres i den juridiske litteratur, idet det hverken er lykkedes Kommissionen eller Domstolen at fastsætte præcist, hvad begrebet »undtagelsen fra reglen« dækker over, eller hvad »reglen« eller »et almindeligt system« omfatter¹¹¹. Forfatterne har endvidere

fremhævet problemerne forbundet med at bestemme den skattesats, som »gælder normalt«, med henblik på at fastsætte den sats, der kan anses for at afvige fra det normale¹¹².

185. I øvrigt fremgår det af en analyse af retspraksis, at generaladvokaterne har foreslået flere løsninger. Foruden den undtagelsesbaserede tilgang er det blevet foreslået, at en foranstaltning anses for almindelig, når den følger af skatteordningens indre logik¹¹³, eller når den har til formål at skabe lighed mellem de erhvervsdrivende¹¹⁴.

186. En af de metoder, som er foreslået i den juridiske litteratur, er at antage, at en foranstaltning er af almindelig karakter, så længe alle virksomheder, uanset branche, er berettiget til at drage fordel heraf. Det er nødvendigt at foretage en undersøgelse i to trin, hvor det første består i at identificere foranstaltningens formål (mål) (»revealed potential targets«), og den anden i at identificere foranstaltningens anvendelsesområde (»revealed potential scope«). På det andet trin vil det således være muligt at identificere de grunde, der ligger bag den foranstaltning, som medlemsstaten har foreslået¹¹⁵.

108 — Forslag til afgørelse i sag C-72/91, Sloman Neptun, punkt 50.

109 — Vedrørende OECD's synsvinkel, jf. First Survey on State Aids in the European Community, Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, Luxembourg, Kontoret for Officielle Publikationer, 1989, s. 6-8 og 13: »tax expenditure is usually defined as a departure from the generally accepted or benchmark tax structure, which produces a favourable tax treatment of particular types of activities or groups of payers«.

110 — Meddelelsen af 1998, punkt 16.

111 — Bacon, »State Aids and General Measures«, *YEL* 1997, Bd.17 (udg. Barav og Wyatt) Clarendon Press, Oxford, s. 269-321; W. Schön, »Taxation and State aid Law in the European Union«, op.cit., s. 911-936.

112 — Jf. W. Schön, »Taxation and State aid Law in the European Union«, op.cit., s. 911-936.

113 — Generaladvokat Colomers forslag til afgørelse i sagen Italien mod Kommissionen, (dom af 19.5.1999, sag C-6/97, Sml. I, s. 2981).

114 — Generaladvokat La Pergolas forslag til afgørelse i sagen Belgien mod Kommissionen, »Maribel« (dom af 17.6.1999, sag C-75/97, Sml. I, s. 3671).

115 — Ph. Nicolaidis, »Fiscal Aid in the EC. A Critical Review of Current Practice«, op.cit., s. 319-342.

187. Ifølge et andet forslag består en analyse i tre trin i for det første at undersøge, om foranstaltningen kan anvendes på alle de virksomheder, der befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation, for det andet at efterprøve, om visse virksomheder får en gunstigere behandling (forskelsbehandling), og til sidst at sikre, at foranstaltningen er berettiget som følge af skatteordningens karakter eller opbygning¹¹⁶.

188. Jeg medgiver, at det undtagelsesbaserede kriterium, der hovedsageligt kan anvendes til at bestemme fordelene, kan være usikkert, når det skal afgøres, hvilken regel der undtages fra¹¹⁷. Imidlertid skal et eventuelt undersystem, og følgelig fritagelser eller undtagelser, nødvendigvis søges inden for det skattesystem, som er defineret af referencerammen, der som oftest er det nationale skattesystem.

189. På trods af den kritik, jeg har ridset op ovenfor, forekommer den undtagelsesbaserede tilgang mig at være den, som stemmer mest overens med kompetencefordelingen mellem medlemsstaterne og Kommissionen. Selv om jeg medgiver, at medlemsstaterne fortsat er kompetente til at fastsætte deres skatteordninger, mener jeg, der er grundlag for at være af den opfattelse, at den beføjelse, som Kommissionen tildeles ved artikel 87, stk. 1, EF, bør afgrænses til udelukkende at

omfatte foranstaltninger, som udgør en undtagelse fra det almindeligt anvendte system.

190. Desuden er jeg af den overbevisning, at selve meningen med begrebet statsstøtte, der først kræver en påvisning af eksistensen af en fordel og derefter en undersøgelse af, om der er tale om en selektiv fordel, begrunder den fremgangsmåde, hvor man først identificerer en almindelig ordning og derefter en undtagelse fra denne ordning.

VIII — Den anvendte metode til at fastslå, om skattereformen er selektiv — analyse af anbringenderne

A — Om metoden, der kan anvendes til at identificere en medlemsstats »almindelige« skattesystem¹¹⁸

1. Kommissionens argumenter i det andet og tredje led i dens enkelte anbringende

191. Med det andet led i sit eneste anbringende har Kommissionen, støttet af Kongeriget

¹¹⁶ — Jf. J. Bousin, og J. Piernas, »Developments in the Notion of Selectivity«, *ESLAL*, 4/2008, s. 634 f.

¹¹⁷ — Jf. desuden om dette emne M. Aldestam, *EC State aid rules applied to taxes*, Uppsala, 2005, s. 182.

¹¹⁸ — Andet og tredje led i Kommissionens eneste anbringende.

Spanien, kritiseret Retten for fejlagtigt at have fastslået, at den var forpligtet til på forhånd at identificere det almindelige eller »normale« skattesystem for derefter at godtgøre de omhandlede foranstaltningers karakter af undtagelser i forhold til dette system. Ifølge Kommissionen blev der med denne tilgang ikke taget højde for muligheden for, at en medlemsstat eller et selvstyrende område inden for en medlemsstat kan indføre et skattesystem med en forskelsbehandling, der er iboende i selve systemets struktur. Med en skønsom udvælgelse af de kriterier, som skal gælde i det såkaldte »normale« skattesystem, er det ifølge Kommissionen nemlig lykkedes Gibraltar i vidt omfang at reproducere virkningerne af en ordning, som tydeligvis indeholder statsstøtte til fordel for visse kategorier af virksomheder¹¹⁹.

192. Ifølge Kommissionen er der ikke noget princip i EU-retten, som påbyder den at følge den fremgangsmåde, som Retten har fastlagt. Desuden har Kommissionen afvist, at dens meddelelse af 1998 har bindende karakter. Som svar på Republikken Irlands interventionsindlæg har Kommissionen ligeledes bemærket, at meddelelsen af 1998 ikke omhandlede nogen tilfælde, der svarede til Gibraltars skatteordning, og at den under alle omstændigheder ikke kan fravige artikel 87 EF. Da sagen er speciel, kræves en ny tilgang for at undgå svagheder i kontrollen af

statsstøtte, idet en sådan tilgang skal begrænses til helt klare tilfælde af selektivitet.

193. Med det tredje led i sit eneste anbringende har Kommissionen, støttet af Kongeriget Spanien, gjort gældende, at Retten har tilsidesat princippet om, at nationale foranstaltninger skal undersøges i forhold til deres virkninger og ikke det mål, der forfølges¹²⁰. Ifølge Kommissionen fastslog Retten, at Kommissionen var forpligtet til i sin analyse at tage udgangspunkt i det system, som medlemsstaten eller det selvstyrende område hævder udgør den almindelige eller »normale« ordning¹²¹. Retten fastslog fejlagtigt, at den indre logik i et skattesystem og den almindelige eller »normale« ordning, som er fastlagt heri, kan bestemmes ud fra de mål, som de nationale eller lokale myndigheder angiveligt forfølger.

194. Som svar på Irlands argumenter har Kommissionen gjort gældende, at der ikke er grundlag for at frygte, at medlemsstaterne ikke kan forfølge lovlige mål med deres skatteordning, da den fremgangsmåde, som Kommissionen taler for, kun gælder

119 — Kommissionen har henvist til den appellerede doms præmis 170-174 samt 143-146.

120 — Jf. bl.a. dommen i sagen *British Aggregates mod Kommissionen*, nævnt ovenfor.

121 — Kommissionen har henvist til den appellerede doms præmis 145 og 146 samt 171-146.

i ekstraordinære tilfælde, uden at den dog afgrænser disse »ekstraordinære tilfælde« yderligere.

undtagelsesbaserede tilgang, der er baseret på en komparativ analyse hvad angår indirekte støtteforanstaltninger, der kan udgøre statsstøtte, og under henvisning til det ovenfor anførte foreslår jeg i denne forbindelse, at Domstolen fastslår, at Retten med rette kritiserede Kommissionen for ikke at have fulgt den fremgangsmåde, som den anbefalede i sin meddelelse af 1998.

2. Retlig vurdering

195. For det første bemærker jeg, at Retten i den appellerede doms præmis 143-146 henviser ordret til meddelelsen af 1998, hvoraf det fremgår, at det er en nødvendig forudsætning, for at Kommissionen kan betegne en skatteforanstaltning som selektiv, at den som det første skridt identificerer og undersøger, hvad der er den almindelige ordning, for derefter, som det andet skridt, at vurdere og fastslå den selektive karakter af den fordel, der ydes. Derefter gengav Retten i den appellerede doms præmis 144 korrekt den retspraksis, hvorefter en foranstaltnings selektive karakter kan begrundes med henvisning til arten og opbygningen af den beskatningsordning, som den er en del af.

196. På grundlag af disse principper og i lyset af de oplysninger, som var forelagt af Gibraltar regering og Det Forenede Kongerige, kritiserede Retten, i den appellerede doms præmis 170, Kommissionen for ikke til fulde at have opfyldt sin forpligtelse til at analysere det pågældende skattesystem i forhold til artikel 87 EF.

197. Idet jeg for det første erkender, at det er nødvendigt og lovligt at anvende den

198. Jeg bemærker, at Rettens argumentation i denne sag i højere grad er baseret på problemstillingen vedrørende kompetencefordelingen mellem medlemsstaterne og Kommissionen på beskatningsområdet end på selve meddelelsen af 1998's status.

199. Under alle omstændigheder fremgår det klart af retspraksis, at Kommissionen med vedtagelsen af sådanne vejledende regler og med offentliggørelsen heraf, hvorved det tilkendegives, at den fremover vil anvende dem på de af reglerne omhandlede tilfælde, har pålagt sig selv en begrænsning for udøvelsen af skøn og ikke kan fravige disse regler uden i givet fald at blive mødt med en sanktion for tilsidesættelse af almindelige retsgrundsatninger, såsom ligebehandlingsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettede forventning¹²². Fællesskabets retsinstanter har gentagne gange præciseret, at Kommissionen er bundet af sine meddelelser

¹²² — Jf. bl.a. dom af 11.9.2008, forenede sager C-75/05 P og C-80/05 P, Tyskland mod Kronofrance, Sml. I, s. 6619, præmis 60, og af 2.12.2010, sag C-464/09 P, Holland Malt mod Kommissionen, Sml. I, s. 12443, præmis 46.

vedrørende konkurrenceretlige spørgsmål, f.eks. vedrørende bøder¹²³.

200. Det fremgår af denne retspraksis, specifikt inden for statsstøtteområdet, at Kommissionen er bundet af de rammebestemmelser og meddelelser, som den vedtager, for så vidt som de ikke afviger fra traktatens bestemmelser¹²⁴. Heraf følger, at Kommissionen ikke kan være definitivt bundet af sine meddelelser.

201. Kommissionen berørte indirekte problematikken vedrørende den iboende forskelsbehandling i Gibraltars skatteordning i den omtvistede beslutning, men gjorde først nærmere rede for dette spørgsmål i retsmødet.

202. En accept af en sådan tilgang ville efter min opfattelse betyde en metodologisk

revolution i anvendelsen af statsstøttereglerne i henhold til artikel 87, stk. 1, EF. Efter denne fremgangsmåde ville eksistensen af en fordel ikke længere blive vurderet på grundlag af en sammenligning mellem foranstaltningen og den almindeligt anvendte skatteordning, men ifølge en sammenligning mellem den aktuelle skatteordning og et andet, hypotetisk, ikke-eksisterende system. En sådan tilgang kræver imidlertid, at der skabes et skattemæssigt sammenligningsgrundlag (*tertium comparationis*) for Den Europæiske Union, for at man kan vurdere den påståede diskriminerende virkning af de valg, som er truffet med hensyn til beskatningsgrundlag (eller skattesats) på området for selskabsbeskatning. Et sådant fælles kriterium findes imidlertid ikke, og anvendelsen af den retlige ramme vedrørende statsstøtte berettiger ikke en *de facto*-vedtagelse af en sådan skattemæssig harmoniseringsforanstaltning¹²⁵.

203. Argumentet om, at denne tilgang kun kan anvendes i særlige tilfælde, kan ikke godtages. Den juridiske metode, som er anvendt indtil nu, er direkte baseret på artikel 87, stk. 1, EF's opbygning og er i overensstemmelse med EU-konkurrencerettens formål. Den kan ikke opgives, blot fordi den ikke giver det resultat, som Kommissionen ønskede i en enkeltstående sag.

123 — Dom af 28.6.2005, sag C-189/02 P, Dansk Rørindustri, Sml. I, s. 5425, præmis 211-213. Jf. desuden Rettens dom af 9.7.2003, sag T-220/00, Cheil Jedang, Sml. II, s. 2473, præmis 77. Jf. vedrørende statsstøtte dom af 13.2.2003, sag C-409/00, Spanien mod Kommissionen, Sml. I, s. 1487, præmis 95, af 29.4.2004, sag C-91/01, Italien mod Kommissionen, Sml. I, s. 4355, præmis 45, og af 26.9.2002, sag C-351/98, Spanien mod Kommissionen, Sml. I, s. 8031, præmis 53. Jf. ligeledes Rettens dom af 8.7.2004, sag T-198/01, Technische Glaswerke, Sml. II, s. 2717, præmis 149, af 18.11.2004, sag T-176/01, Ferriere Nord, Sml. II, s. 3931, præmis 134, og af 14.10.2004, sag T-137/02, Pollmeier Malchow, Sml. II, s. 3541, præmis 54.

124 — Dom af 5.10.2000, sag C-288/96, Tyskland mod Kommissionen, Sml. I, s. 8237, præmis 62, dommen i sagen Tyskland m.fl. mod Kronofrance, præmis 61, og dommen i sagen Holland Malt mod Kommissionen, præmis 47.

125 — En sådan tilgang er flere gange blevet foreslået i den juridiske litteratur. Det afgørende argument for at forkaste den vedrører uforeneligheden med kompetencedelingen mellem medlemsstaterne og Unionen på området for direkte beskatning. Jf. A. Carlos dos Santos, *L'Union européenne et la régulation*, op.cit., s. 505-508 og 522-528.

204. For så vidt angår den påståede retlige fejl, som det tredje led i Kommissionens eneste anbringende vedrører, står det ifølge fast retspraksis fast, at statslige indgrebs formål ikke uden videre kan medføre, at de falder uden for begrebet statsstøtte i artikel 87 EF. Artikel 87, stk. 1, EF sonderer nemlig ikke ud fra grundene til eller formålet med de statslige interventioner, men bestemmelsen definerer disse i kraft af deres virkninger¹²⁶.

205. Jeg mener imidlertid, at det ved en gennemlæsning af den appellerede dom fremgår, at påstandene i det tredje led af Kommissionens eneste anbringende hviler på en fejlagtig læsning af den appellerede doms præmis 145, 146 og 171-174.

206. Dommens præmis 145 er en del af Rettens ræsonnement med henblik på at fastslå, hvorfor det påhvilede Kommissionen at anvende de tre led i den undtagelsesmæssige tilgang i forbindelse med undersøgelsen af den pågældende ordnings selektivitet. Retten anførte, at Kommissionen ved at begrænse undersøgelsen til det tredje led i ovennævnte tilgang risikerede at fratage den pågældende medlemsstat muligheden for at begrunde skatteordningens differentieringer, idet Kommissionen på forhånd hverken havde defineret den almindelige eller »normale« ordning eller påvist, at de pågældende differentieringer udgjorde undtagelser. Desuden er der intet, der giver anledning til at konkludere, at Retten pålagde Kommissionen at følge et

standpunkt, der var fastlagt på forhånd, uden at kunne udnytte sine traktatfæstede beføjelser til at foretage en analyse.

207. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg, at det andet og tredje led i Kommissionens eneste anbringende forkastes som ugrundede.

B — Karakteren af Kommissionens undersøgelse af en skatteordning¹²⁷

1. Argumenterne i det fjerde led i Kommissionens enkelte anbringende

208. Med det fjerde led i sit eneste anbringende har Kommissionen støttet af Kongeriget Spanien, kritiseret Retten for med urette at have fastslået, at den indre logik i et skattesystem og den almindelige eller »normale« ordning inden for rammerne af dette system kan være en følge af anvendelse af forskellige teknikker i forhold til forskellige skatteydere. Ifølge Kommissionen medfører en sådan tilgang, at alle systemets karakteristika,

¹²⁶ — Dommen i sagen British Aggregates mod Kommissionen, præmis 84 og 58 og den deri nævnte praksis.

¹²⁷ — Fjerde og femte led i Kommissionens eneste anbringende.

uanset hvilken fordel de indrømmer bestemte kategorier af begunstigede skatteydere, automatisk udgør en integrerende del af systemet og ikke en undtagelse, og som følge heraf falder uden for anvendelsesområdet for statsstøtterejerne¹²⁸.

209. Endvidere har Kommissionen bestridt, at den har rejst problematikken vedrørende bevisbyrden. Den har kritiseret Retten for at have begået en retlig fejl, ikke ved at fastslå, at Kommissionen ikke har løftet den bevisbyrde, der påhvilede den, men ved fra begyndelsen at udelukke, at den »normale« skatteordning i en regional enhed kan anses for relevant for grebet statsstøtte.

2. Retlig vurdering af det fjerde led i det eneste anbringende

210. Med dette fjerde led har Kommissionen kritiseret den appellerede doms præmis 175-183. I dommens præmis 175 fremhævede Retten, at hverken betragtningerne i den omtvistede beslutning eller de argumenter, som Kommissionen og Kongeriget Spanien har

fremført, var tilstrækkelige til at betvivle, at definitionen af det anmeldte system som almindeligt eller »normalt« var berettiget.

211. Det fremgår af den appellerede doms præmis 187, at den relevante problematik hænger sammen med bevisbyrden. Det skal i denne forbindelse bemærkes, at Retten i princippet har enekompetence til at fastlægge og bedømme de faktiske omstændigheder. Ligeledes er det alene Retten, der kan vurdere, hvilken værdi der skal tillægges de oplysninger, den har fået forelagt, når de beviser, den har lagt til grund ved fastlæggelsen af disse omstændigheder, er blevet forskriftsmæssigt tilvejebragt, og de almindelige retsgrundsætninger og de processuelle regler om bevisbyrde og bevisførelse er blevet overholdt¹²⁹. Domstolen kan i henhold til artikel 225 EF kun gennemføre en kontrol med den retlige vurdering af de faktiske omstændigheder og de retlige konsekvenser, Retten har draget af dem¹³⁰.

212. For så vidt angår første del af Rettens argumentation i den appellerede doms præmis 176 bemærker jeg, at Retten i den appellerede doms præmis 177 fastslog, at Kommissionen ikke i tilstrækkelig grad havde tilbagevist Gibraltars argument om, at betingelsen om, at der skal være overskud, er en logisk bestanddel af et system med lønskat og formueskat. I øvrigt anførte Retten i den appellerede doms

128 — Kommissionen har henvist til præmis 175-183 i den appellerede dom.

129 — Dom af 21.9.2006, sag C-167/04 P, JCB Service mod Kommissionen, Sml. I, s. 8935, præmis 107 og den deri nævnte praksis, og af 10.5.2007, sag C-328/05 P, SGL Carbon mod Kommissionen, Sml. I, s. 3921, præmis 41 og den deri nævnte praksis.

130 — Jf. bl.a. dommen i sagen JCB Service mod Kommissionen, præmis 106 og den deri nævnte praksis, og dommen i sagen SGL Carbon mod Kommissionen, præmis 41 og den deri nævnte praksis.

præmis 178, at Kommissionens påstand om, at jo flere ansatte en virksomhed har, og jo flere lokaler der udnyttes, desto større bør dens skatteskyld være i et skattesystem som det, der er foreslået af Gibraltars myndigheder, ikke i sig selv er tilstrækkeligt til at sætte spørgsmålstegn ved berettigelsen af det valg, de pågældende myndigheder har truffet med hensyn til de elementer, der udgør den almindelige eller »normale« ordning i det nævnte skattesystem.

213. Med hensyn til anden del af Rettens argumentation i den appellerede doms præmis 179-181 fastslog Retten, at betegnelsen af Gibraltars skattesystem som et hybridsystem ikke i sig selv viste, at et sådant system ikke kan udgøre en almindelig eller »normal« ordning. Retten kritiserede desuden Kommissionen og Det Forenede Kongerige for at have fremsat rent hypotetiske argumenter vedrørende to formål, der er knyttet til skattesystemet og til den almindelige ordning, som indføres med reformen.

214. Med hensyn til det tredje led i Rettens ræsonnement, som indgår i den appellerede doms præmis 182-185, fastslog Retten efter ordret at have citeret visse punkter i den omtvistede beslutning, at Kommissionens argumenter ikke kunne rejse tvivl om de gibraltarske myndigheders synspunkt.

215. Da Kommissionen ikke har nedlagt påstand om, at Retten har foretaget en urigtig

gengivelse af de oplysninger, som den har udtalt sig om, kan det fjerde led i det enkelte anbringende betegnes som ugrundet i dets helhed.

216. Såfremt Domstolen imidlertid finder det nødvendigt at tage stilling til de retlige konsekvenser, som Retten drog af Gibraltars regerings argumenter, fremgår det klart af den appellerede doms præmis 184, at Retten henviste til den forkerte metode, som Kommissionen, ifølge Retten, havde anvendt i sagen, som begrundelse for afvisningen af Kommissionens argumenter.

217. Samtidig med at jeg kan tilslutte mig Rettens analyse med hensyn til den fejlagtige metodologiske tilgang, som Kommissionen har anvendt, bemærker jeg, med hensyn til fordelingen af bevisbyrden, at det påhvilede Kommissionen at identificere eksistensen af en foranstaltning, som medfører en selektiv fordel. Det påhvilede derefter den berørte medlemsstat, der indfører en differentiering af virksomheder, for så vidt angår skattemæssige byrder, at påvise, at denne differentiering virkelig er berettiget ud fra det pågældende systems karakter eller forvaltning¹³¹. Da Kommissionen ikke fulgte den fremgangsmåde i flere trin, som kræves for at fastslå, at den fordel, som indrømmes ved Gibraltars skattereform, er selektiv, gjorde den det umuligt at anvende dette princip.

131 — Dom af 29.4.2004, sag C-159/01, Nederlandene mod Kommissionen, Sml. I, s. 4461, præmis 43.

218. For så vidt som Kommissionen ikke har anvendt ræsonnementet vedrørende identifikationen af den almindelige eller »normale« ordning og undtagelserne herfra, fastslog Retten med rette, i den appellerede døms præmis 184, at Kommissionen havde anvendt sin egen logik hvad angår det anmeldte skattesystems indhold og funktion.

219. Som det fremgår af den appellerede dom, fastslog Retten i øvrigt, at Kommissionen ikke havde fremlagt rimelige argumenter, som gjorde det muligt at forstå, hvori en skatteordning som den pågældende udgjorde statsstøtte.

220. På baggrund af ovenstående redegørelse i dette forslag til afgørelses punkt 122 ff. vedrørende foranstaltningerne til bekæmpelse af skadelig beskatning i Unionen samt medlemsstaternes kompetence på området for direkte beskatning mener jeg, at Retten med rette fastslog, at Kommissionens påstande ikke var begrundet i traktatens statsstøtteordning. Formålet med artikel 87 EF er nemlig at hindre, at samhandelen mellem medlemsstaterne påvirkes af fordele, som indrømmes af offentlige myndigheder, og som under forskellige former fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencevilkårene ved at begunstige visse virksomheder eller visse produktioner¹³². Da Kommissionen ikke har fastslået, at der var tale om en sådan fordel, kan den ikke kritisere udformningen

af en skatteordning i en medlemsstat eller et område, hvor EF-traktaten finder anvendelse.

221. Hvis den pågældende stat eller det pågældende område indfører en skadelig skatteordning og for at retfærdiggøre denne påberåber sig, at de pågældende foranstaltninger hører under en almindelig skatteordning, vil denne ordning ganske vist undgå Kommissionens kontrol i forbindelse med statsstøttereglerne. Et sådant tilfælde er derfor omfattet af reglerne i adfærdskodeksen, da det problem, som en sådan skatteordning skaber, vedrører en eventuel skadelig skattekonkurrence og ikke statsstøtteordningen.

222. Af ovenstående grunde foreslår jeg, at fjerde led i Kommissionens enkelte anbringende forkastes som ugrundet.

3. Argumenterne i forbindelse med femte led i Kommissionens eneste anbringende

223. Med det femte led i sit enkelte anbringende har Kommissionen kritiseret Retten for med urette at have fastslået, at Kommissionen hverken havde identificeret den almindelige eller »normale« skatteordning eller påvist, at de relevante karakteristika ved reformen udgjorde undtagelser fra denne

132 — Dom af 2.7.1974, sag 173/73, Italien mod Kommissionen, Sml. s. 709.

ordning. Kommissionen havde på klar og reglementeret vis identificeret det anmeldte skattesystem som et system baseret på en lønskat og en skat på besiddelse af erhvervsjendom. Endvidere har Kommissionen understreget, at den anførte begrundelse for annullationen af den anfægtede beslutning ikke var manglende begrundelse, men en retlig fejl¹³³.

påvisningen af identifikationen af den pågældende skatteordnings art. I lyset af svaret på det andet led i det enkelte anbringende mener jeg dog umiddelbart ikke, at dette led bør tages til følge, da Kommissionens kritik er baseret på en forkert fortolkning af den appellerede dom.

224. Kongeriget Spanien mener, at Kommissionen foretog en fuldstændig undersøgelse af skattereformen, som førte frem til den konklusion, at den normale ordning er systemet med opkrævning af skat på basis af antallet af ansatte og besiddelse af erhvervsjendom med forbehold af loftet på 15 % af overskuddet. Disse kriterier begunstiger forskellige typer virksomheder, nemlig virksomheder, som ikke har noget overskud, virksomheder, som uden dette loft havde skullet betale mere i skat, og offshore-selskaber.

226. Ved at kritisere Kommissionen for ikke at have fulgt den fremgangsmåde, der er beskrevet i meddelelsen af 1998, har Retten nemlig ikke fastslået, at Kommissionen undlod at foretage en tilbundsående analyse af den pågældende skatteordning. Tværtimod er dele af den omtvistede beslutning gengivet i adskillige af den appellerede doms præmisser, hvilket bekræfter, at Retten har foretaget en vurdering af Kommissionens undersøgelse.

4. Retlig vurdering af det femte led i det enkelte anbringende

225. Selv om det er forbundet med det andet led i det enkelte anbringende vedrørende metodikken, vedrører det femte led snarere

227. I forbindelse med analysen af det femte led i Kommissionens enkelte anbringende er det dog kun nødvendigt at afgøre, om Kommissionen overholdt de principper for analyse af selektivitet, som Retten har anført i den appellerede doms præmis 143, 144 og 145. For så vidt Kommissionen i sit appelskrift selv taler for anvendelsen af en ad hoc-metode, som tager afstand fra disse principper, er det femte led i det enkelte anbringende åbenlyst ugrundet.

¹³³ — Kommissionen har henvist til præmis 170-174 i den appellerede dom.

IX — De tre elementer vedrørende selektivitet, der er anført i den omtvistede beslutning

A — Argumenterne i det sjette led af Kommissionens enkelte anbringende og i Kongeriget Spaniens ottende anbringende

228. I det sjette led af det enkelte anbringende, som Kommissionen selv har betegnet som »væsentligt«, har Kommissionen gjort gældende, at Retten undlod at undersøge de tre elementer vedrørende selektivitet, der er anført i den anfægtede beslutning, og navnlig undlod at analysere Kommissionens konklusioner på grundlag af foranstaltningens konkrete virkninger, dvs. at den fastsætter forskellige beskatningsniveauer for forskellige erhvervssektorer i Gibraltar og giver virksomheder inden for offshore-økonomien, som ikke har ansatte og ikke besidder erhvervsjendomme i Gibraltar, en selektiv fordel.

229. Kommissionen har kritiseret Retten for ikke at have taget stilling til de selektive aspekter, som således var identificeret, selv om den gengav de relevante dele af den omtvistede beslutning i den appellerede doms præmis 157-162. Den appellerede doms præmis 186 er den eneste, der indeholder en betragtning desangående, men den nævnte retspraksis er ikke relevant. Kommissionen

har i denne henseende medgivet, at en sammenligning med det tidligere gældende system ikke i sig selv er relevant for vurderingen af en foranstaltnings selektivitet, men har gjort opmærksom på, at den, med henvisning til det tidligere system, understregede, at den ordning, der blev undersøgt i den omtvistede beslutning, tog sigte på at videreføre den tidligere situation ved at frembringe de samme virkninger med en anden teknik. Kort sagt lægges der med Rettens fremgangsmåde afgørende vægt på skattetekniske hensyn i modsætning til indholdet, skønt statsstøtte ifølge fast retspraksis bør bedømmes på grundlag af dens virkninger.

230. Gibraltors og Det Forenede Kongeriges regeringer mener, at Kommissionens synspunkt, hvorefter skatteordningen skal anses for selektiv, fordi offshore-økonomien ikke beskattes, er fejlagtigt. Inden for alle skattesystemer betaler de virksomheder, som ikke har det samme beskatningsgrundlag som det, der er defineret i den nationale skatteordning, ikke skat i dette område. Med Kommissionens synspunkt påtvinges medlemsstaterne dens egne synspunkter med hensyn til valg af beskatningsgrundlag, hvorved deres skattemæssige suverænitet krænkes. Man kan ikke ud fra det forhold i sig selv, at forskellige typer selskaber beskattes på forskellige måder, konkludere, at der er tale om selektivitet.

231. Med det ottende anbringende har Kongeriget Spanien kritiseret Retten for at have fastslået, at betingelserne i artikel 87, stk. 1,

EF ikke var opfyldt med hensyn til materiel selektivitet. Størstedelen af virksomhederne i Gibraltar, dvs. 28 798 ud af 29 000, opnår nemlig en skatteprocent på nul. Den ordning, som Retten betegner som »almindelig«, er derfor i realiteten en særlig ordning, der skaber en »de facto-selektivitet«.

de sektorer, som de laveste skattesatser gjaldt for, fik en selektiv fordel. Kommissionen anså derfor systemet for at udgøre statsstøtte, og da ingen af undtagelserne fastsat i traktaten var gældende, anså den støtten for uforenelig med fællesmarkedet.

B — Retlig vurdering

232. Det sjette led i Kommissionens eneste anbringende vedrører en manglende begrundelse af den appellerede dom. Det tilkommer Domstolen at udøve sin kontrol i denne henseende inden for rammerne af en appel.

233. I den omtvistede beslutning havde Kommissionen anført tre selektive elementer, som er sammenfattet i punkt 15 i dette forslag til afgørelse. Hvad angår den selektive fordel, som kan være indrømmet virksomheder inden for offshore-økonomien, som ikke har ansatte og ikke besidder erhvervslokaler i Gibraltar, har Kommissionen hævdet, at systemet ligeledes medførte en materiel selektivitet, idet det reelt bevarede meget lave skatteniveauer for de »skattefritagne selskaber«, og idet det generelt fastsatte forskellige skatteniveauer for sektorerne, hvorved virksomheder tilhørende

234. I den appellerede dom gjorde Retten for det første, i dommens præmis 143-146, opmærksom på de principper, som den mener gælder for undersøgelsen af den selektive karakter af en skatteforanstaltning, der kan udgøre statsstøtte i henhold til artikel 87, stk. 1, EF. For at vurdere, om Kommissionen fulgte disse principper, citerede Retten ordret de relevante dele af den omtvistede beslutning i den appellerede doms præmis 148-162.

235. I den appellerede doms præmis 163-168 indledte Retten analysen af den selektive fordel med at fremlægge de argumenter, som hovedsageligt var fremført af Gibaltars regering, hvorefter samtlige ovennævnte elementer af skattereformen udgjorde et fuldstændigt skattesystem, som bør anses for det almindelige eller »normale« skattesystem, som er indført ved skattereformen i Gibraltar. Inden for dette system er der ingen »normal« skattesats og heller ingen »hovedskat« og »sekundær« eller »undtagelsesvis« skat. Et selskabs skattebyrde i et bestemt år bestemmes i forhold til

to elementer, som er forbundne: dels antallet af ansatte og den faste ejendom, der udnyttes af selskabet, dels selskabets overskud.

236. På baggrund af denne konstatering kritiserede Retten, i præmis 170, Kommissionen for ikke at have opfyldt sin forpligtelse til først at identificere og i givet fald sætte spørgsmålstegn ved Gibraltars myndigheders kvalificering af den anmeldte ordning som almindelig eller »normal«.

237. I det omfang Retten navnlig — og med rette — fokuserede på at afvise Kommissionens ad hoc-metode, mener jeg ikke, den har begået en retlig fejl ved at undlade at analysere de aspekter, som Kommissionen anså for selektive.

238. Da Retten i den appellerede dom fastslog, at selve den metode, Kommissionen havde anvendt, var forkert, kunne den nøjes med at fastslå, som det fremgår af den appellerede doms præmis 187, at Kommissionen ikke havde påvist, at de tre omtvistede aspekter i skattereformen medfører selektive fordele.

239. I øvrigt kan Kongeriget Spanien ikke få medhold i sit argument vedrørende den pågældende skatteordnings »de facto-selektivitet«, da det adskiller begrebet skattemæssig støtteforanstaltning fra indrømmelse af en fordel, hvilket af de årsager, jeg har gjort rede for ovenfor, ikke er muligt uden en

forudgående identifikation af et system, der udgør en referenceramme. Hvis man ser på de økonomiske virkninger, har den gibraltarske ordning i øvrigt snarere til formål at indrømme »selektive ulemper«, da mindre end 1 % af virksomhederne rent faktisk pålægges skat.

240. Jeg foreslår følgelig, at det sjette led i Kommissionens enkelte anbringende samt Kongeriget Spaniens ottende anbringende forkastes.

X — Tilsidesættelse af en rimelig frist og manglende udsættelse af sagen for Retten¹³⁴

A — Argumenter

241. Med sit tiende anbringende har Kongeriget Spanien gjort gældende, at alle borgeres ret, som er sikret ved artikel 6, stk. 1, i den europæiske menneskerettighedskonvention (herefter »EMRK«), hvorefter der skal træffes afgørelse i en sag anlagt til prøvelse af en afgørelse inden for en rimelig frist, og navnlig

¹³⁴ — Kongeriget Spaniens tiende og ellefte anbringende.

retten til en rettergang inden for en rimelig frist, er blevet tilsidesat. Dommen blev afsagt 54 måneder, efter at sagen var blevet indbragt for Retten, selv om den skulle behandles forud for andre sager. Denne omstændighed har påvirket sagen, idet den langvarige procedure betød, at Domstolen afsagde dom i Azorerne-sagen på et tidspunkt, hvor Retten allerede burde have truffet afgørelse.

242. Kongeriget Spaniens 11. anbringende vedrører tilsidesættelse af artikel 77, litra a) og d), i Rettens procesreglement, idet denne ikke formelt udsatte sagen efter at have hørt parterne, men i stedet »syltede den«. Ved at undlade at behandle sagen uden formelt at have udsat den, fratog Retten parterne den mulighed, de har i henhold til procesreglementets artikel 78, til at fremsætte deres synspunkter, før Retten udsætter sagen.

B — Retlig vurdering

243. Først vil jeg gerne komme nærmere ind på anvendelsesområdet for EMRK's artikel 6 og derefter udtale mig om en eventuel tilsidesættelse af retten til, at der træffes afgørelse i appellen inden for en rimelig frist inden for rammerne af sagen ved Retten.

244. For så vidt angår den inden for rammerne af det tiende anbringende påberåbte uregelmæssighed har Domstolen fastslået, at det i EMRK's artikel 6, stk. 1, er fastsat, at enhver, når der skal træffes afgørelse enten i en strid om hans borgerlige rettigheder og forpligtelser eller angående en mod ham rettet anklage for en forbrydelse, skal være berettiget til en retfærdig og offentlig rettergang inden en rimelig tid for en ved lov oprettet uafhængig og upartisk domstol¹³⁵.

245. Det må dog fastslås, at anbringendet om tilsidesættelse af garantien i EMRK's artikel 6, stk. 1, i denne sag er fremført af en medlemsstats regering. Jeg mener imidlertid ikke, at et offentligt organ, under udøvelse af sine beføjelser og med status som kontraherende stat, direkte kan påberåbe sig EMRK's bestemmelser.

246. Inden for systemet for menneskerettighedsbeskyttelse er EMRK's artikel 34 til hinder for, at søgsmål, der er anlagt af offentlige organisationer til forsvar for deres menneskerettigheder, kan antages til realitetsbehandling¹³⁶. Endvidere mener jeg, at det fremgår af EMRK's artikel 1, at staterne er garanter for de rettigheder, som er anført i konventionen

135 — Dom af 16.7.2009, sag C-385/07 P, Der Grüne Punkt - Duales System Deutschland mod Kommissionen, Sml. I, s. 6155, præmis 177.

136 — Jf. bl.a. Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols afgørelse om formaliteten i forbindelse med søgsmål nr. 55346/00 indbragt af Ayuntamiento de Mula mod Spanien og den delvise afgørelse om formaliteten i forbindelse med søgsmål nr. 48391/99 og 48392/99 indbragt af Christos Hatzitakis og kommunerne Thermaikos og Mikra mod Grækenland.

og ikke tilgodeses direkte af bestemmelserne heri. Konventionen er ikke kilden til deres beskyttelse, men til deres forpligtelser.

247. Efter min opfattelse gælder det samme ræsonnement, mutatis mutandis, vedrørende Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder¹³⁷. Både Unionen og medlemsstaterne er nemlig bundet af chartret, hvorfor de ikke har de rettigheder, som garanteres i chartret.

248. Dette princip udelukker ikke, at en bestemmelse i chartret kan afspejle et overordnet retsprincip, som også beskytter medlemsstaterne. Ud fra et begrebsmæssigt synspunkt er det dog vigtigt at opretholde sondringen mellem på den ene side de subjekter, der er bundet af de grundlæggende rettigheder, dvs. passive subjekter, og på den anden side de subjekter, som har fordel af rettighederne, nemlig de aktive subjekter, dvs. fysiske og juridiske personer undtagen offentlige instanser under udøvelse af offentlige beføjelser.

249. Det almindelige EU-retlige princip om, at alle har ret til en retfærdig rettergang, som er inspireret af disse grundlæggende

rettigheder, og navnlig retten til en rettergang inden for en rimelig tid, gælder inden for rammerne af en retssag¹³⁸. Princippet om en effektiv domstolskontrol er et almindeligt EU-retligt princip, der udspringer af medlemsstaternes fælles forfatningstraditioner, som er fastslået i artikel 6 og 13 i den europæiske konvention til beskyttelse af menneskerettigheder og grundlæggende frihedsrettigheder¹³⁹, som er blevet bekræftet ved artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder.

250. Det fremgår således, at de rettigheder, som er knyttet til en effektiv domstolskontrol, bl.a. retten til en retfærdig rettergang, overholdelse af retten til forsvar og retten til at blive hørt, kan påberåbes af retssubjekter såsom medlemsstaterne inden for rammerne af søgsmål¹⁴⁰.

251. I dommen i sagen *Der Grüne Punkt — Duales System Deutschland mod Kommissionen*¹⁴¹ anførte Domstolen, at det fremgår af artikel 58, stk. 1, i statuten for Domstolen og af retspraksis, at Domstolen har kompetence

137 — Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder, proklameret i Nice den 7.12.2000, EFT C 364, s. 1, herefter »chartret«.

138 — Jf. i denne retning dom af 17.12.1998, sag C-185/95 P, *Baustahlgewebe mod Kommissionen*, Sml. I, s. 8417, præmis 21, og af 1.7.2008, forenede sager C-341/06 P og C-342/06 P, *Chronopost og La Poste mod UPEX m.fl.*, Sml. I, s. 4777, præmis 45.

139 — Dom af 15.5.1986, sag 222/84, *Johnston*, Sml. s. 1651, præmis 18 og 19, af 15.10.1987, sag 222/86, *Heylens m.fl.*, Sml. s. 4097, præmis 14, af 27.11.2001, sag C-424/99, *Kommissionen mod Østrig*, Sml. I, s. 9285, præmis 45, af 25.7.2002, sag C-50/00 P, *Unión de Pequeños Agricultores mod Rådet*, Sml. I, s. 6677, præmis 39, og af 19.6.2003, sag C-467/01, *Eribrand*, Sml. I, s. 6471, præmis 61.

140 — Jf. i denne henseende retspraksis inden for rammerne af traktatbrudssøgsmål mod medlemsstaterne i henhold til artikel 226 EF og 228 EF og de gældende processuelle garantier.

141 — Præmis 176-179.

til at undersøge, om der under sagens behandling ved Retten er begået rettergangsfejl, som krænker appellansens interesser, og skal efterprøve, at almindelige fællesskabsretlige principper er blevet overholdt¹⁴². Det skal dog bemærkes, at den rimelige karakter af fristen for afsigelse af dom bør vurderes på grundlag af omstændighederne i den enkelte sag, såsom sagens kompleksitet og parternes adfærd¹⁴³.

252. Domstolen har i den henseende præciseret, at listen over relevante kriterier ikke er udtømmende, og at vurderingen af nævnte frists rimelige karakter ikke kræver en systematisk undersøgelse af sagens omstændigheder med henblik på hvert enkelt af kriterierne, når varigheden af proceduren fremstår som begrundet med hensyn til et enkelt kriterium. Sagens komplekse karakter eller den omstændighed, at sagsøgeren udviser forhalende adfærd, kan anvendes til at begrunde en frist, der ved første øjekast synes for lang¹⁴⁴.

253. I denne sag indledtes proceduren med indleveringen den 9. juni 2004 af Gibraltars regerings og Det Forenede Kongeriges stævning til Rettens Justitskontor med påstand

142 — Dommen i sagen Baustahlgewebe mod Kommissionen, præmis 19, og af 15.6.2000, sag C-13/99 P, TEAM mod Kommissionen, Sml. I, s. 4671, præmis 36.

143 — Jf. i denne retning Domstolens dom af 25.1.2007, forenede sager C-403/04 P og C-405/04 P, Sumitomo Metal Industries og Nippon Steel mod Kommissionen, præmis 116 og den deri nævnte retspraksis, samt kendelse af 26.3.2009, sag C-146/08 P, Eikon mod Parlamentet og Rådet, præmis 54.

144 — Dommen i sagen Limburgse Vinyl Maatschappij m.fl. mod Kommissionen, præmis 188, og dom af 2.10.2003, sag C-194/99 P, Thyssen Stahl mod Kommissionen, Sml. I, s. 10821, præmis 156.

om annullation af beslutningen. Proceduren blev afsluttet den 18. december 2008 med afsigelsen af den appellerede dom. Sagsbehandlingen ved Retten har således varet omkring fire år og seks måneder.

254. For en sag af så stor kompleksitet og betydning mener jeg således ikke, at man kan betegne proceduren for at have været af særlig lang varighed. I øvrigt finder jeg ikke Kongeriget Spaniens argumenter overbevisende hvad angår denne varigheds konsekvenser for sagen. Tværtimod kan kompleksiteten af og formålet med den sag, som Retten har behandlet, efter min opfattelse snarere berettiger sagsbehandlingsens varighed.

255. Jeg mener derfor ikke, at det kan fastslås, at det almindelige EU-retlige princip om, at alle har ret til en retfærdig rettergang inden for en rimelig tid, er tilsidesat i denne sag.

256. Endelig mener jeg vedrørende det 11. anbringende ikke, at det kan påstås, at sagens parter rettigheder er blevet tilsidesat. Dette havde været tilfældet, hvis Retten havde udsat sagen uden først at have hørt disse parter. Det forhold, at Retten ikke har benyttet sig af procesreglementets artikel 78, indebærer imidlertid ikke en tilsidesættelse af en processuel regel, som udgør en retlig fejl, der er relevant for Domstolens prøvelse inden for rammerne af en appelsag.

XI — Forslag til afgørelse

257. I lyset af ovenstående betragtninger foreslår jeg, at Domstolen fastslår følgende:

- Kongeriget Spaniens anbringende vedrørende tilsidesættelse af artikel 5 EF og 307 EF afvises.

- I øvrigt forkastes Europa-Kommissionens appel i sag C-106/09 og Kongeriget Spaniens appel i sag C-107/09.

- Hver part tilpligtes at bære sine egne omkostninger.«