

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2011 m. lapkričio 15 d.*

Turinys

I — Teisinis pagrindas	I - 11181
II — Faktinės bylos aplinkybės	I - 11182
A — Gibraltarų vyriausybės įmonių pelno mokesčio reformos aplinkybės	I - 11182
B — Gibraltarų vyriausybės įmonių pelno mokesčio reforma	I - 11184
III — Administracinė procedūra ir ginčijamas sprendimas	I - 11187
IV — Procedūra pirmojoje instancijoje ir skundžiamas sprendimas	I - 11191
V — Procesas Teisingumo Teisme ir šalių reikalavimai	I - 11192
VI — Dėl apeliacinių skundų	I - 11195
A — Dėl vienintelio Komisijos pagrindo ir aštuntojo Ispanijos Karalystės pagrindo	I - 11195
1. Skundžiamo sprendimo motyvai	I - 11195
2. Šalių argumentai	I - 11198
3. Teisingumo Teismo vertinimas	I - 11204
a) Dėl reikalavimo, kad įmonė turi gauti pelno, ir aukščiausios apmokestinimo ribos nustatymo	I - 11207
b) Dėl <i>offshore</i> bendrovėms suteikiamo pranašumo	I - 11209

* Proceso kalba: anglų.

VII — Dėl ieškinių Bendrajame Teisme	I - 11214
A — Dėl Gibraltaro vyriausybės ir Jungtinės Karalystės antrojo pagrindo ir Gibraltaro vyriausybės trečiojo pagrindo antros dalies	I - 11215
1. Dėl antrojo pagrindo antros dalies	I - 11216
2. Dėl Gibraltaro vyriausybės nurodyto trečiojo pagrindo antros dalies.....	I - 11217
3. Dėl antrojo pagrindo pirmos dalies.....	I - 11217
a) Šalių argumentai.....	I - 11217
b) Teisingumo Teismo vertinimas	I - 11219
4. Dėl antrojo pagrindo trečios dalies.....	I - 11221
a) Šalių argumentai.....	I - 11221
b) Teisingumo Teismo vertinimas	I - 11222
B — Dėl Jungtinės Karalystės trečiojo pagrindo ir Gibraltaro vyriausybės trečiojo pagrindo pirmosios dalies, susijusios su teisių į gynybą pažeidimu.....	I - 11225
1. Šalių argumentai	I - 11225
2. Teisingumo Teismo vertinimas.....	I - 11227
C — Dėl pirmojo pagrindo, susijusio su regioniniu selektyvumu.....	I - 11232
VIII — Dėl bylinėjimosi išlaidų	I - 11233

Sujungtose bylose C-106/09 P ir C-107/09 P

dėl 2009 m. kovo 16 d. pagal Teisingumo Teismo statuto 56 straipsnį pateiktų dviejų apeliacinių skundų

Europos Komisija (C-106/09 P), atstovaujama R. Lyal, V. Di Bucci ir N. Khan, nurodžiusi adresą dokumentams įteikti Liuksemburge,

ieškovė,

dalyvaujant kitoms proceso šalims:

Government of Gibraltar, atstovaujamai solisitoriaus J. Temple Lang, baristerio M. Llamas ir advokato A. Petersen,

Jungtinei Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystei, atstovaujamai I. Rao, padedamos QC D. Anderson ir baristerės M. Gray,

ieškovėms pirmojoje instancijoje,

palaikomoms:

Airijos, atstovaujamos D. O'Hagan, padedamo baristerio B. Doherty, nurodžiusios adresą dokumentams įteikti Liuksemburge,

įstojusios į apeliacinį procesą šalies,

Ispanijos Karalystės, atstovaujamos N. Díaz Abad ir J.M. Rodríguez Cárcomo, nurodžiusios adresą dokumentams įteikti Liuksemburge,

įstojusios į bylą šalies pirmojoje instancijoje,

ir

Ispanijos Karalystės (C-107/09 P), atstovaujamos N. Díaz Abad ir J.M. Rodríguez Cárcomo, nurodžiusios adresą dokumentams įteikti Liuksemburge,

ieškovės,

dalyvaujant kitoms proceso šalims:

Europos Komisijai, atstovaujamai R. Lyal, V. Di Bucci ir N. Khan, nurodžiusiai adresą dokumentams įteikti Liuksemburge,

atsakovei pirmojoje instancijoje,

Government of Gibraltar, atstovaujamai solisitoriaus J. Temple Lang, baristerio M. Llamas ir advokato A. Petersen,

Jungtinei Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystei, atstovaujamai I. Rao, padedamai QC D. Anderson ir baristerės M. Gray,

ieškovėms pirmojoje instancijoje,

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas V. Skouris, kolegijų pirmininkai A. Tizzano, J. N. Cunha Rodriguez, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot ir A. Prechal, teisėjai A. Rosas, K. Schiemann, E. Juhász, T. von Danwitz (pranešėjas), D. Šváby, M. Berger ir E. Jarašiūnas,

generalinis advokatas N. Jääskinen,
posėdžio sekretorė L. Hewlett, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2010 m. lapkričio 16 d. posėdžiui,

susipažinęs su 2011 m. balandžio 7 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

- 1 Savo apeliaciniais skundais Europos Bendrijų Komisija ir Ispanijos Karalystė prašo panaikinti 2008 m. gruodžio 18 d. Europos Bendrijų Pirmosios instancijos teismo (dabar Bendrasis Teismas) sprendimą *Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė prieš Komisiją* (T-211/04 ir T-215/04, Rink. p. II-3745, toliau — skundžiamas sprendimas), kuriuo jis panaikino 2004 m. kovo 30 d. Komisijos sprendimą 2005/261/EB dėl Jungtinės Karalystės pagalbos schemos įgyvendinant Gibraltaro vyriausybės įmonių pelno mokesčių reformą (OL L 85, 2005, p. 1, toliau — ginčijamas sprendimas).

I — Teisinis pagrindas

- 2 1999 m. kovo 22 d. Tarybos reglamento (EB) Nr. 659/1999, nustatančio išsamias [EB 88] straipsnio taikymo taisykles (OL L 83, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 8 sk., 1 t., p. 339), 6 straipsnyje nustatyta:

„Formalaus tyrimo procesas

1. Sprendime pradėti formalaus tyrimo procesą apibendrinami reikšmingi ginčytini faktai ir teisės klausimai, pateikiamas pirminis Komisijos atliktas pasiūlytos pagalbos

pobūdžio priemonės įvertinimas ir išdėstomos abejonės dėl pagalbos atitikimo bendrajai rinkai. Sprendime reikalaujama, kad suinteresuotoji valstybė narė ir kitos suinteresuotosios šalys pateiktų pastabas per nustatytą laikotarpį, kuris paprastai yra ne ilgesnis kaip vienas mėnuo. Deramai pateisintais atvejais Komisija gali pratęsti nustatytą laikotarpį.

2. Gautos pastabos pateikiamos suinteresuotajai valstybei narei. Suinteresuotosios šalies prašymu dėl atitinkamos žalos jos tapatybė atitinkamai valstybei narei neatskleidžiama. Suinteresuotoji valstybė narė gali atsakyti į pastabas, pateiktas per nustatytą laikotarpį, kuris paprastai yra ne ilgesnis kaip vienas mėnuo. Deramai pateisintais atvejais Komisija gali pratęsti nustatytą laikotarpį.“

II — Faktinės bylos aplinkybės

A — Gibraltaro vyriausybės įmonių pelno mokesčio reformos aplinkybės

- 3 2001 m. liepos 11 d. Komisija nusprendė pradėti formalią tyrimo procedūrą pagal EB 88 straipsnio 2 dalį dėl dviejų Gibraltare taikytų įmonių pelno mokesčio priemonių, atitinkamai susijusių su „nuo mokesčių atleidžiamomis įmonėmis“ (OL C 26, 2002, p. 13) ir „teisę į atleidimą nuo mokesčių turinčiomis įmonėmis“ (OL C 26, 2002, p. 9).

- 4 Kad būtų atleista nuo mokesčių, įmonė turėjo atitikti tam tikras sąlygas. Tarp šių sąlygų buvo draudimas vykdyti ūkinę ar kitokią veiklą Gibraltare, išskyrus, jei tokia veikla vykdoma su kitomis nuo mokesčių atleidžiamomis arba teise į atleidimą nuo mokesčių turinčiomis įmonėmis. Su tam tikromis išimtimis nuo mokesčių atleista įmonė Gibraltare buvo atleidžiama nuo pelno mokesčio ir privalėjo mokėti tik fiksuotą metinį 225 GBP dydžio mokestį.

- 5 Teisę į atleidimą nuo mokesčių turinčios įmonės statusui įgyti buvo taikomos iš esmės tokios pačios sąlygos kaip ir norint įgyti nuo mokesčių atleidžiamos įmonės statusą. Teisę į atleidimą nuo mokesčių turinčios įmonės mokėjo mokestį, kurio tarifas buvo derinamas su Gibraltaro mokesčių institucijomis, jis sudarė 2–10 % įmonės pelno.

- 6 2002 m. balandžio 30 d. Sprendimu *Government of Gibraltar prieš Komisiją* (T-195/01 ir T-207/01, Rink. p. II-2309) Bendrasis Teismas, pirma, panaikino sprendimą pradėti formalią tyrimo procedūrą, susijusią su nuo mokesčių atleistomis įmonėmis, dėl to, kad Komisija visą šioms įmonėms taikomą režimą buvo apibrėžusi kaip naują pagalbą, ir, antra, atmetė ieškinį dėl sprendimo pradėti tokią pačią procedūrą, susijusią su teise į atleidimą nuo mokesčių turinčiomis įmonėmis, panaikinimo.

- 7 Pasibaigus su nuo mokesčių atleidžiamomis įmonėmis susijusiai procedūrai 2005 m. sausio 19 d. Komisija priėmė sprendimą siūlyti reikiamas priemones, kurioms Jungtinė Karalystė pritarė 2005 m. vasario 18 d. (OL C 228, 2005, p. 9). Pasibaigus su teise į atleidimą nuo mokesčių turinčiomis įmonėmis susijusiai procedūrai Komisija 2004 m. kovo 30 d. priėmė Sprendimą 2005/77/EB dėl pagalbos schemos, Jungtinės Karalystės taikomos Gibraltaro lengvatinių mokesčių bendrovėms (OL L 29, 2005, p. 24), kuriame pripažino, kad su šiomis įmonėmis susijęs režimas buvo nesuderinamas su bendrąja rinka.

B — *Gibraltaro vyriausybės įmonių pelno mokesčio reforma*

- 8 2002 m. balandžio 27 d., nesprendusi klausimo dėl to, ar mokesčių sistemos, susijusios su nuo mokesčių atleidžiamomis įmonėmis ir teise į atleidimą nuo mokesčių turinčiomis įmonėmis, laikytinos valstybės pagalba, Gibraltaro vyriausybė paskelbė apie ketinimą panaikinti visus įmonių apmokestinimą reglamentuojančius teisės aktus ir įvesti visoms Gibraltaro įmonėms visiškai naują apmokestinimo sistemą. Ši Gibraltaro vyriausybės įgyvendinama įmonių pelno mokesčio reforma yra šios bylos dalykas.
- 9 2002 m. rugpjūčio 12 d. laišku Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė pagal EB 88 straipsnio 3 dalį Komisijai pranešė apie Gibraltaro vyriausybės planuojamą įgyvendinti įmonių pelno mokesčio reformą (toliau — mokesčių reformos projektas).
- 10 Gibraltaro vyriausybė mokesčių reformos projektą galėjo pradėti taikyti tik prieš tai ją patvirtinus Gibraltaro *House of Assembly*. Įgyvendinant šią reformą turėjo būti iš karto panaikinti iki tol galioję teisės aktai dėl nuo mokesčių atleidžiamų įmonių ir teisės aktai dėl teisę į atleidimą nuo mokesčių turinčių įmonių.
- 11 Kaip matyti iš skundžiamo sprendimo 18 punkto, mokesčių reformos projektas apima apmokestinimo sistemą, taikomą visoms Gibraltare įsteigtoms įmonėms, ir papildomą arba baudos mokestį (*top-up tax*), taikomą tik finansinių paslaugų įmonėms ir komunalinių paslaugų sektoriuose, įskaitant telekomunikacijų, elektros ir vandens sektorius, veikiančioms įmonėms.

12 Pagal mokesčių reformos projektą būsimos apmokestinimo sistemos požymiai išdėstyti skundžiamo sprendimo 21–25 punktuose:

„21 Įgyvendinant [mokesčių] reformą, nustatytą apmokestinimo sistemą, kuri bus taikoma visoms Gibraltare įsteigtoms įmonėms, sudaro darbo užmokesčio fondo mokestis (anglų k. *payroll tax*), įmonių nekilnojamojo turto mokestis (anglų k. *business property occupation tax*) ir registracijos mokestis (anglų k. *registration fee*):

- darbo užmokesčio fondo mokestis: visos Gibraltaro įmonės privalės mokėti 3000 GBP mokestį už vieną darbuotoją per metus. Kiekvienas [Gibraltaro] „darbdavys“ privalės mokėti tokį mokestį už visus savo visą ar ne visą darbo laiką dirbančius „darbuotojus“, kurie „įdarbinti Gibraltare“. Minėtos sąvokos bus apibrėžtos su mokesčių reforma susijusiuose teisės aktuose,
- įmonių nekilnojamojo turto mokestis (*Business Property Occupation Tax*, toliau — BPO): visos įmonės, Gibraltare užimančios verslo paskirties nekilnojamąjį turtą, mokės įmonių nekilnojamojo turto mokestį, kurio norma prilygsta jų mokestinės prievolės pagal bendrą Gibraltare taikomą nekilnojamojo turto mokestį procentinei daliai,
- registracijos mokestis: visos (Gibraltaro) įmonės, kurios savo veikla nesiekia gauti pelno, privalės mokėti metinį 150 GBP registracijos mokestį, o įmonės, kurios planuoja dirbti pelningai, — 300 GBP mokestį per metus.

- 22 Darbo užmokesčio fondo mokesčio ir BPOT bendra suma negali būti didesnė nei 15 % nuo pelno. Taigi įmonės mokės darbo užmokesčio fondo mokestį ir BPOT, tik jeigu dirba pelningai, tačiau bendra tokių mokesčių suma nebus didesnė nei 15 % nuo įmonės pelno.

<...>

- 23 Tam tikrų rūšių veikla, būtent už finansines paslaugas ir komunalines paslaugas gaunamas pelnas, bus apmokestinamas papildomu (arba baudos) mokesčiu. Atitinkami papildomi mokesčiai bus taikomi tik tam tikros veiklos rūšims priskiriamam pelnui.

- 24 Be darbo užmokesčio fondo mokesčio ir nekilnojamojo turto mokesčio, finansines paslaugas teikiančios įmonės privalės mokėti papildomą (arba baudos) mokestį nuo pelno, gauto teikiant finansines paslaugas, kurio norma bus 4–6 % nuo pelno (apskaičiuoto pagal tarptautiniu mastu pripažintus apskaitos standartus); šios įmonės kasmet mokės mokesčius (darbo užmokesčio fondo mokestį, BPOT ir papildomą mokestį), kurie kartu negali sudaryti daugiau nei 15 % nuo pelno.

- 25 Komunalinių paslaugų įmonės, be darbo užmokesčio fondo mokesčio ir BPOT, taip pat bus apmokestinamos papildomu (arba baudos) mokesčiu nuo pelno; tokio mokesčio norma bus 35 % nuo pelno (apskaičiuoto pagal tarptautiniu mastu pripažintus apskaitos standartus). Tokioms įmonėms bus leidžiama išskaičiuoti darbo užmokesčio fondo mokestį ir BPOT iš joms privalomo mokėti papildomo mokesčio. Nors komunalinių paslaugų įmonės moka kasmetinius darbo užmokesčio fondo mokesčius ir BPOT, kurie kartu neviršija 15 % pelno, komunalinėms įmonėms taikomas papildomas mokestis užtikrina, kad bendras tokių įmonių mokamas mokestis būtų lygus 35 % nuo pelno.“

III — Administracinė procedūra ir ginčijamas sprendimas

- 13 Po to, kai Jungtinė Karalystė pranešė Komisijai apie mokesčių reformos projektą, ši 2002 m. spalio 16 d. laišku informavo šią valstybę narę apie savo sprendimą pradėti EB 88 straipsnio 2 dalyje numatytą procedūrą (toliau — sprendimas pradėti formalią tyrimo procedūrą) ir pakvietė suinteresuotąsias šalis pateikti pastabas (OL C 300, 2002, p. 2).
- 14 Šiame sprendime nurodomas Komisijos pranešimo dėl valstybės pagalbos taisyklių taikymo su tiesioginiu verslo apmokestinimu susijusioms priemonėms (OL C 384, 1998, p. 3, toliau — Pranešimas dėl valstybės pagalbos apmokestinimo srityje) 9 punktas. Sprendimo 29–33 ir 37–44 punktuose Komisija išdėsto keturis mokesčių reformos projekto veiksnius, dėl kurių, jos manymu, suteikiamas materialinis selektyvus pranašumas, t. y. reikalavimas, kad įmonė turi gauti pelno, kuriuo suteikiamas pranašumas pelno negaunančioms įmonėms, skirtingos apmokestinimo ribos, dėl kurių suteikiamas pranašumas įmonėms, kurioms jos taikomos, tam tikrose Gibraltaro zonos įsikūrusių įmonių atleidimas nuo mokesčių ir galiausiai palūkanų, gautų už tam tikras tikslines paskolas, neapmokestinimas. Nenurodyta, kad *offshore* bendrovėms suteikiamas selektyvus pranašumas.
- 15 Sprendimo pradėti formalią tyrimo procedūrą 60 punkto f papunktyje Komisija prašo Jungtinės Karalystės pateikti šią informaciją:

„Skaičiausiai, dydžio ir veiklos sąmatą, susijusią su:

- įmonėmis, kurios negauna pelno ir dėl to neturi mokėti darbo užmokesčio fondo mokesčio ir BPOT,

- pelno gaunančiomis, bet darbuotojų neturinčiomis įmonėmis (t. y. neturinčiomis apmokestinamos darbo jėgos),

 - įmonėmis, kurios gauna pelno ir turi mažiau nei vieną darbuotoją (išskyrus tas, kurios neturi darbuotojų).“
- 16 Komisija gavo Jungtinės Karalystės, *Confederación Española de Organizaciones Empresariales* (Ispanijos įmonių asociacijų konfederacija), *Ålands Landskapsstyrelse* (Alandų vykdomosios valdžios institucijos (Suomija)), Ispanijos Karalystės ir Gibraltaro vyriausybės pastabas.
- 17 Ispanijos Karalystė savo pastabų, pateiktų Komisijai 2003 m. sausio 3 d., 3 punkte nurodė:

„<...>

Be šių pastabų, kuriose patvirtinami Komisijos prieštaravimai ir kurių iš esmės pakanka norint užginčyti Jungtinės Karalystės Gibraltaro vyriausybės vardu reformos projekto teisėtumą, manome, kad režimo atitiktis turi būti vertinama deramai atsižvelgiant į realias ekonomines ir mokestines sąlygas, egzistuojančias jį siūlančios institucijos teritorijoje.

Mokesčių reformos projektui būdingi tam tikri išskirtiniai požymiai, kaip antai:

<...>

- c) Kiek tai susiję su 28 800 įmonių, kurios neapmokestinamos a punkte nurodytu papildomu mokesčiu, numatytas mokesčių režimas iš tiesų apima ne bendrą įmonių pelno mokestį, bet keletą specialių mokesčių (darbo užmokesčio fondo mokestis, [BPOT], registracijos mokestis) numatant jų aukščiausią ribą, o dėl to mokesčių našta tampa ypač maža ar net išnyksta (neatsitiktinai reformos projektas Gibraltare vadinamas „nulinio mokesčio“ reforma).

Reikia turėti omenyje, kad atsižvelgiant į tai, jog dauguma įregistruotų 28 800 įmonių gali būti laikomos „pašto dėžutėmis“ ar turto valdymo įmonėmis, jos turėtų mokėti su sąlyga, kad gauna pelno, 3 000 GBP mokestį už vieną darbuotoją per metus. Kadangi dauguma jų iš esmės turi tik vieną darbuotoją (buhalterį arba auditorių), kuris paprastai dirba ne visą darbo dieną, jos mokės daugiausia 3 000 GBP per metus, jei neužima komercinių patalpų (o taip dažniausiai ir yra), nes neturės mokėti [BPOT].

<...>

- d) *Offshore* bendrovėms nebus taikomi du iš naujų mokesčių: taigi bus neapmokestinta apie 8 000 įmonių, fiziškai nevykdančių veiklos Gibraltare.

<...>

Tokia mokesčių reforma yra iš tiesų ypatinga ir ji visiškai nekeičia nei darbuotojų, nei nekilnojamojo turto Gibraltare neturinčių įmonių mokesstinės padėties.

<...>“

- 18 Komisija perdavė savo pastabas Jungtinei Karalystei, o ši savo pastabas pateikė 2003 m. vasario 13 d. laiške, tačiau nepareiškė pozicijos dėl Ispanijos Karalystės argumentų, susijusių su lengvatinių prekybos įmonių mokestiniu vertinimu.
- 19 Ginčijamo sprendimo 163 punkte Komisija padarė išvadą, kad „[mokesčių reformos projektas] yra valstybės pagalbos schema, kaip apibrėžta EB Sutarties 87 straipsnio 1 dalyje. Negali būti taikoma nė viena iš nukrypti leidžiančių nuostatų, numatytų EB Sutarties 87 straipsnio 2 arba 3 dalyje. Todėl Jungtinei Karalystei neleidžiama įgyvendinti šios reformos“.
- 20 Komisijos teigimu, ir kaip matyti iš ginčijamo sprendimo 98–152 konstatuojamųjų dalių, mokesčių reformos projektas yra selektyvus tiek regioniniu, tiek materialiniu požiūriu. Jis selektyvus regioniniu požiūriu, nes numatyta tokia įmonių apmokestinimo sistema, pagal kurią įmonės Gibraltare apskritai apmokestinamos mažesniu tarifu nei Jungtinės Karalystės įmonės (ginčijamo sprendimo 127 konstatuojamoji dalis).
- 21 Komisija mano, kad kai kurie mokesčių reformos projekto aspektai yra selektyvūs materialiniu požiūriu. Selektyvus šiuo požiūriu yra, pirma, reikalavimas, kad įmonė turi gauti pelno prieš apmokestinant ją darbo užmokesčio fondo mokesčiu ir BPOT, nes šis reikalavimas palankesnis pelno negaunančioms įmonėms (ginčijamo sprendimo 128–133 konstatuojamosios dalys), ir, antra, tai, kad apmokestinimui darbo užmokesčio fondo mokesčiu ir BPOT nustatyta 15% viršutinė riba nuo pelno yra palankesnė toms įmonėms, kurių pelnas nagrinėjama mokestiniais metais yra mažas jų darbuotojų skaičiaus ir užimamo nekilnojamojo turto atžvilgiu (ginčijamo sprendimo 134–141 konstatuojamosios dalys). Pagaliau, trečia, taip pat selektyvi materialiniu požiūriu nuostata, pagal kurią darbo užmokesčio fondo mokesčiu ir BPOT dėl jų pobūdžio suteikiamas pranašumas *offshore* bendrovėms, iš tikrųjų fiziškai nevykdančioms veiklos Gibraltare ir dėl to nemokančioms pelno mokesčio (ginčijamo sprendimo 142–144 ir 147–151 konstatuojamosios dalys).

22 Ginčijamo sprendimo rezoliucinės dalies 1 straipsnyje nustatyta:

„Jungtinės Karalystės pranešimu pateikti pasiūlymai dėl Gibraltaro įmonių pelno apmokestinimo sistemos reformos yra valstybės pagalbos schema, kuri nesuderinama su bendrąja rinka.

Todėl siūlomos priemonės negali būti įgyvendinamos.“

IV — Procedūra pirmojoje instancijoje ir skundžiamas sprendimas

23 2004 m. birželio 9 d. Bendrojo Teismo kanceliarijai pateiktais ieškiniais Gibraltaro vyriausybė byloje T-211/04 ir Jungtinė Karalystė byloje T-215/04 pareiškė ieškinius dėl ginčijamo sprendimo panaikinimo.

24 Šios ieškovės kiekvienoje iš šių bylų iš esmės nurodė tris tapačius pagrindus. Pirmasis ir antrasis pagrindai susiję su teisės klaidomis ir neteisingu regioninio ir materialinio selektyvumo kriterijaus taikymo vertinimu. Trečiasis pagrindas susijęs su esminių procedūrinių reikalavimų pažeidimu tiriant trečiąjį mokesčių reformos projekto aspektą, susijusį su *offshore* bendrovėmis. Šis ieškinio pagrindas padalytas į dvi dalis, pirmoji iš jų susijusi su teisės būti išklausytam pažeidimu, kurį nurodo ir Jungtinė

Karalystė, ir Gibraltarų vyriausybė, o antroji — su motyvavimo klaida, kurią nurodo tik Gibraltarų vyriausybė.

- 25 2004 m. gruodžio 14 d. ir 2005 m. vasario 15 d. Bendrojo Teismo trečiosios kolegijos pirmininko nutartimis buvo patenkintas Jungtinės Karalystės prašymas leisti įstoti į bylą T-211/04 palaikyti Gibraltarų vyriausybės reikalavimus ir Ispanijos Karalystės prašymas leisti įstoti į bylą T-215/04 palaikyti Komisijos reikalavimus.
- 26 Bendrasis Teismas patenkino tiek pirmąjį ieškovių pagrindą dėl regioninio selektyvumo, tiek antrąjį dėl materialinio selektyvumo. Todėl jis nenagrinėjo trečiojo pagrindo, susijusio su esminių procedūrinių reikalavimų pažeidimu.

V — Procesas Teisingumo Teisme ir šalių reikalavimai

- 27 2009 m. birželio 26 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos C-106/09 P ir C-107/09 P buvo sujungtos, kad būtų bendrai vykdomos rašytinė bei žodinė proceso dalys ir priimamas sprendimas.
- 28 2009 m. rugsėjo 25 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi Airijai buvo leista įstoti į šias bylas palaikyti Jungtinės Karalystės ir Gibraltarų vyriausybės reikalavimus.

29 Savo apeliaciniame skunde Komisija Teisingumo Teismo prašo:

- visų pirma:
 - panaikinti skundžiamą sprendimą,
 - atmesti Gibraltaro vyriausybės ir Jungtinės Karalystės ieškinius dėl panaikinimo ir
 - priteisti iš Gibraltaro vyriausybės ir Jungtinės Karalystės bylinėjimosi išlaidas;
- nepatenkinus pirmojo reikalavimo:
 - grąžinti bylas Bendrajam Teismui, kad šis jas išnagrinėtų iš naujo, ir
 - atidėti bylinėjimosi išlaidų abiejose instancijose klausimo nagrinėjimą.

30 Savo apeliaciniame skunde Ispanijos Karalystė Teisingumo Teismo prašo:

- panaikinti skundžiamą sprendimą,
- pripažinti, kad ginčijamas sprendimas teisėtas, ir

— priteisti iš atsakovių bylinėjimosi išlaidas.

31 Gibraltaro vyriausybė Teisingumo Teismo prašo:

— atmesti Komisijos ir Ispanijos Karalystės apeliacinius skundus ir

— priteisti iš Komisijos ir Ispanijos Karalystės Gibraltaro vyriausybės bylinėjimosi išlaidas.

32 Jungtinė Karalystė Teisingumo Teismo prašo:

— atmesti Komisijos ir Ispanijos Karalystės apeliacinius skundus ir

— priteisti iš Komisijos ir Ispanijos Karalystės bylinėjimosi išlaidas.

33 Airija Teisingumo Teismo prašo:

— atmesti Komisijos apeliacinį skundą ir

— priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

VI — Dėl apeliacinių skundų

- 34 Komisija nurodo vienintelį pagrindą, susijusį su EB 87 straipsnio 1 dalies pažeidimu. Šį pagrindą, susijusį su Bendrojo Teismo išvadomis dėl mokesčių reformos projekto materialinio selektyvumo, sudaro šešios dalys. Ispanijos Karalystė nurodo vienuolika pagrindų, kuriuos galima suskirstyti į tris grupes, susijusias, pirma, su šio pasiūlymo regioniniu selektyvumu ir Gibraltaro statusu (pirmieji septyni pagrindai ir devintasis pagrindas), antra, su materialiniu selektyvumu (aštuntasis pagrindas) ir galiausiai procedūra Bendrajame Teisme (dešimtas ir vienuoliktasis pagrindai).
- 35 Pirmiausia reikia išnagrinėti su materialiniu selektyvumu susijusius pagrindus, t. y. vienintelį Komisijos pagrindą ir aštuntąjį Ispanijos Karalystės pagrindą.

A — Dėl vienintelio Komisijos pagrindo ir aštuntojo Ispanijos Karalystės pagrindo

1. Skundžiamo sprendimo motyvai

- 36 Prieš pradėdamas nagrinėti ginčijamą sprendimą Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 143–146 punktuose išdėsto analizės pagrindus, kurių turi laikytis Komisija, kai vertina, ar mokesstinės pagalbos režimas yra selektyvus. Šiuo atžvilgiu Bendrasis Teismas mano, jog norėdama mokesstinę priemonę laikyti selektyvia, Komisija visų pirma turi nustatyti „įprastą“ mokesčių sistemos režimą. Atsižvelgdama į šį

„įprastą“ mokesčių režimą, Komisija, įrodžiusi, kad šia priemone nukrypstama nuo tokio „įprasto“ režimo, antra, turėtų įvertinti ir nustatyti, ar aptariama mokestinė priemonė suteikiamas pranašumas gali būti selektyvus. Trečia, reikėtų išnagrinėti, ar esant tokiems nukrypimams priemonė, dėl kurios įmonės diferencijuojamos, vis dėlto gali nebūti „selektyvi“, jeigu ją lemia mokesčių sistemos, kuriai jie priklauso, pobūdis ar bendra schema.

- 37 Bendrojo Teismo manymu, Komisija negali neatlikti šių pirmųjų dviejų aptariamos priemonės selektyvumo vertinimo etapų, antraip priimtų valstybės narės vaidmenį nustatyti šios valstybės mokesčių sistemą ir „įprastą“ jos režimą. Kiek tai susiję su aptariamos mokesčių sistemos nustatymu, Bendrasis Teismas mano, kad dabartinėje Sąjungos teisės raidos stadijoje tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai. Todėl tik valstybės narės ir infravalstybiniai subjektai, turintys mokestinę autonomiją, turi kompetenciją nustatyti įmonių pelno apmokestinimo sistemas, kurios, jų manymu, geriausiai tenkina jų ūkio poreikius.
- 38 Skundžiamo sprendimo 148 punkte Bendrasis Teismas primena, kad ginčijamame sprendime „Komisija padarė išvadą, jog trimis po reformos įgyvendintos mokesčių sistemos [įgyvendinant mokesčių reformos projektą nustatytos apmokestinimo sistemos] aspektais suteikiamas selektyvus pranašumas juo galinčioms pasinaudoti įmonėms, todėl jie gali būti valstybės pagalba, tai yra: i) reikalavimas, kad prievolė mokėti darbo užmokesčio fondo mokestį ir BPOT atsiranda tik įmonei gavus pelno; ii) prievolės mokėti darbo užmokesčio fondo mokestį ir BPOT apribojimas iki 15 % nuo pelno; ir iii) pats darbo užmokesčio fondo mokesčio ir BPOT pobūdis“.
- 39 Bendrasis Teismas toliau nagrinėja ginčijamą sprendimą atsižvelgdamas į analizės pagrindus, kaip nurodyta skundžiamo sprendimo 143–146 punktuose.

- 40 Šiuo atžvilgiu Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 170 punkte konstatavo, kad atsižvelgiant į Gibraltaro vyriausybės ir Jungtinės Karalystės pateiktus paaškinimus, pagal kuriuos visi mokesčių reformos projekto elementai sudaro atskirą mokesčių sistemą, kurią reikėtų laikyti „įprastu“ mokesčių režimu, „Komisija negalėjo neatlikti [skundžiamo sprendimo] 143 punkte aprašytos pareigos iš pradžių nustatyti <...> „įprastą“ mokesčių sistemą, apie kurią pranešta, režimą ir prirėkus ginčyti Gibraltaro valdžios institucijų pateiktą šio režimo apibūdinimą“. Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 171–174 punktuose nusprendė, kad Komisija nesilaikė tokių analizės pagrindų etapų, ir, taip pasielgusi, viršijo savo kontrolės įgaliojimų ribas, atsižvelgiant į valstybių kompetenciją mokesčių srityje.
- 41 Be to, Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 175 punkte taip pat pažymi, kad „nepaisant to, kad <...> Komisija neatsižvelgė į selektyvumo nustatymo analizės pagrindus, nei [ginčijamame] sprendime išdėstytų motyvų <...>, nei šiame procese Komisijos ir Ispanijos Karalystės pateiktų argumentų nepakanka, kad būtų galima suabejoti mokesčių sistemos, apie kurią pranešta, <...> „įprasto“ režimo apibrėžties pagrįstumu“.
- 42 Šiuo klausimu Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 176–178 punktuose nusprendė, pirma, kad Komisijai nepavyko įrodyti, jog apmokestinimo sąlygą, t. y. pelno gavimą, ir nustatytą ne didesnę kaip 15 % nuo pelno mokesčio normą reikia laikyti nukrypstančiomis nuostatomis, ir kad dėl to mokesčių režimas laikytinas selektyviu.
- 43 Antra, Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 179–181 punktuose konstatuoja, jog nei to, kad Komisija šią mokesčių sistemą laiko „mišria“, nei to, kad įmonė, kuri „fiziškai nevyko veiklos“ Gibraltare, neturi mokėti darbo užmokesčio fondo mokesčio ir BPOT, nepakanka norinti įrodyti, kad aptariamasis mokesčių režimas yra selektyvus.

- 44 Trečia, kaip nurodyta skundžiamo sprendimo 182–184 punktuose, Komisijos argumentai dėl įvairių pagal ginčijamą režimą numatytų kriterijų siekiant nustatyti įmonės mokestinę prievolę yra per daug migloti, kad leistų suabejoti tuo, kaip Gibraltaro valdžios institucijos apibrėžė „įprastą“ režimą pagal mokesčių reformos projektą.
- 45 Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 185 punkte nusprendė, kad negalima teigti, jog nors vienu iš Komisijos nurodytų mokesčių reformos projekto aspektų suteikiamas selektyvus pranašumas, kaip tai suprantama pagal EB 87 straipsnio 1 dalį, nes Komisija pakankamai teisiškai neįrodė, jog šiais aspektais nukrypstama nuo „įprasto“ mokesčių režimo.
- 46 Galiausiai skundžiamo sprendimo 186 punkte Bendrasis Teismas nurodo, kad „po [įgyvendinant mokesčių reformos projektą] nustatytos mokesčių sistemos ir iki tol galiojusios mokesčių sistemos tariamų padarinių palyginimo, kuri Komisija padarė [ginčijamo] sprendimo 1 lentelėje ir 150 konstatuojamojoje dalyje, šioje byloje negalima pripažinti tinkamu EB 87 straipsnio, siekiant taikyti 1 dalį“.

2. Šalių argumentai

- 47 Savo apeliaciniame skunde Komisija nurodo vienintelį pagrindą, kuris susijęs su EB 87 straipsnio 1 dalies pažeidimu ir grindžiamas Bendrojo Teismo atliktu materialinio selektyvumo vertinimu. Šį pagrindą sudaro šešios dalys.

- 48 Pirmoje šio pagrindo dalyje Komisija teigia, kad Bendrasis Teismas neteisingai įvertino EB 87 straipsnio 1 dalies ir valstybių narių kompetencijos mokesčių srityje santykį. Šiuo atžvilgiu Komisija mano, kad valstybių narių kompetencijai mokesčių srityje taikomi Europos Sąjungos teisėje, visų pirma EB 87 straipsnio 1 dalyje, nustatyti apribojimai ir jog vien tai, kad nacionalinė taisyklė patenka į mokesčių teisės sritį, nereiškia, kad ji neturi atitikti EB 87 straipsnio, nes šioje nuostatoje valstybės priemonės apibrėžiamos remiantis ne jų priežastimis ar tikslais, bet jų padariniais.
- 49 Savo vienintelio pagrindo antroje dalyje Komisija teigia, jog Bendrasis Teismas suklydo pripažinęs, kad Komisija pirmiausia privalėjo nustatyti pagal reformos projektą numatytą „įprastą“ mokesčių sistemos režimą, paskui įrodyti, kad aptariamomis priemonėmis nuo šio režimo nukrypstama. Laikantis tokio požiūrio, neatsižvelgiama į tai, kad valstybė narė gali nustatyti mokesčių sistemą, kuri vien dėl savo struktūros yra diskriminuojamojo pobūdžio. Apgalvotai pasirinkęs tariamai „įprastos“ savo apmokestinimo sistemos taikymo kriterijus, Gibraltaras iš esmės sukėlė režimo, akivaizdžiai apimančio valstybės pagalbą tam tikrų kategorijų įmonėms, padarinius.
- 50 Trečioje savo vienintelio pagrindo dalyje Komisija tvirtina, kad Bendrasis Teismas pažeidė su valstybės pagalbos sąvokos aiškinimu susijusius principus, pagal kuriuos nacionalinės priemonės turi būti vertinamos pagal jų padarinius, o ne siekiamą tikslą ar tam tikrą reguliavimo techniką.
- 51 Ketvirtoje šio pagrindo dalyje Komisija teigia, kad laikantis Bendrojo Teismo požiūrio išeitų, jog bet kokia mokesčių sistemos ypatybė, nepaisant jos palankumo tam tikriems naudos gavėjams, savaime yra tokios sistemos sudedamoji dalis, o ne nukrypimas nuo jos, todėl valstybės pagalbos taisyklės jai netaikomos.

- 52 Penktoje šio pagrindo dalyje Komisija priekaištauja, jog Bendrasis Teismas klaidingai manė, kad Komisija nenustatė „įprasto“ mokesčių režimo ir neįrodė, kad konkrečios mokesčių reformos projekto ypatybės reiškia nukrypimą nuo šios sistemos. Iš tikrųjų Komisija aiškiai ir nuosekliai nurodė, kad mokesčių sistema, apie kurią pranešta, pagrįsta darbo jėgos ir komercinių patalpų užėmimo apmokestinimu. Be to, Komisija pažymi, kad Bendrojo Teismo nurodytas ginčijamo sprendimo panaikinimo motyvas yra ne nepakankamas motyvavimas, o teisės klaida.
- 53 Šeštoje savo vienintelio pagrindo dalyje Komisija teigia, kad Bendrasis Teismas neįvertino trijų ginčijamame sprendime nurodytų selektyvumo elementų, nes neišnagrinėjo Komisijos išvadų, susijusių su konkrečiais mokesčių reformos projekto padariniais, t. y. kad pagal ją skirtingiems Gibraltaro ūkio sektoriams numatyti skirtingi apmokestinimo lygmenys ir kad ja darbuotojų neturinčioms ir nekilnojamojo turto Gibraltare neužimančioms *offshore* bendrovėms suteikiamas selektyvus pranašumas.
- 54 Nors skundžiamo sprendimo 156–162 punktuose Bendrasis Teismas pateikė atitinkamas ginčijamo sprendimo ištraukas, jis nepareišė jokios pozicijos dėl nurodytų mokesčių reformos projekto selektyvumo aspektų. Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 186 punkte nepripažino, kad svarbu palyginti mokesčių reformos projektą su anksčiau galiojusia mokesčių sistema. Pažymėtina, kad nurodydama ankstesnę sistemą Komisija pabrėžė, jog ginčijamame sprendime nagrinėtu režimu siekta pratęsti ankstesnę padėtį, nors tie patys padariniai sukelti taikant kitokią techniką. Taigi laikantis Bendrojo Teismo požiūrio lemiamą reikšmę suteikiama mokestinei teknikai, o ne vertinimui atsižvelgiant į priemonės padarinius.
- 55 Aštuntajame pagrinde Ispanijos Karalystė tvirtina, kad Bendrasis Teismas klaidingai nusprendė, jog nebuvo tenkinamas materialinio selektyvumo kriterijus. Iš tiesų

dauguma Gibraltare įsteigtų įmonių (28 798 iš 29 000) būtų apmokestintos nuliniu mokesčio tarifu. Todėl režimas, kurį Bendrasis Teismas laikė bendru, iš tikrųjų yra specialus „*de facto* selektyvumą“ lemiantis režimas.

- 56 Atsiliepime į Komisijos apeliacinį skundą Ispanijos Karalystė pritaria vieninteliame Komisijos pagrindui. Tikrasis mokesčių reformos projekto tikslas yra ir toliau pritraukti užsienio kapitalą, kurio turėtojai siekia išvengti įprastų apmokestinimo režimų, kurie jiems būtų taikomi jų kilmės šalyse. Be to, kadangi įmonių pelno mokesčio analizė susijusi su sudėtingu ekonominiu vertinimu, Bendrasis Teismas Komisijos atliktą ekonominį vertinimą neteisėtai pakeitė savuoju, kiek tai susiję su Komisijos ginčijamame sprendime nurodytais selektyvumo veiksniais.
- 57 Gibraltaro vyriausybė ir Jungtinė Karalystė visų pirma teigia, kad Bendrasis Teismas teisingai atmetė Komisijos poziciją ginčijamame sprendime. Ši pozicija klaidinga ir prieštarauja įprastai Komisijos praktikai, kaip visų pirma matyti iš Pranešimo dėl valstybės pagalbos apmokestinimo srityje. Laikantis tokios naujos pozicijos būtų pašalintas pagal EB sutartį ir Teisingumo Teismo nusistovėjusią praktiką pripažįstamas valstybių narių mokesstinis suverenitetas, o Komisija galėtų imtis tiesioginių mokesčių derinimo.
- 58 Kiek tai susiję su Komisijos vienintelio pagrindo pirmąja dalimi, Gibraltaro vyriausybė ir Jungtinė Karalystė mano, kad joje ginčijama valstybių narių kompetencija mokesčių srityje ir ji grindžiama klaidingu skundžiamo sprendimo aiškinimu, nes Bendrasis Teismas atsižvelgė į Sąjungos teisėje nustatytus valstybių narių mokesčio suvereniteto apribojimus.

- 59 Komisijos argumentais, kuriais ji grindžia savo vienintelio pagrindo antrą dalį, taip pat ginčijamas valstybių narių mokestinis suverenitetas. Vien to, kad mokesčių režimu kai kurioms įmonėms suteikiamas pranašumas, nepakanka norint tokį režimą laikyti selektyviu, nes pirmiausia būtina nustatyti įprastą režimą. Tai patvirtinta Pranešime dėl valstybės pagalbos apmokestinimo srityje, kurio Komisija privalo laikytis pagal teisėtų lūkesčių apsaugos principą.
- 60 Trečioje savo vienintelio pagrindo dalyje Komisija taip pat klaidingai aiškina skundžiamą sprendimą tiek, kiek teigia, jog Bendrasis Teismas nusprendė, kad Komisija turėjo remtis nacionalinių ar regioninių institucijų pripažintais objektyviais kriterijais, o ne nagrinėti tikrąjį aptariamų taisyklių turinį.
- 61 Komisijos teiginys, kuriuo ji grindžia savo vienintelio pagrindo ketvirtą dalį, kad pagal „įprastą“ mokesčių sistemą neturėtų būti taikomas daugiau nei vienas apmokestinimo kriterijus, taip pat nesuderinamas su valstybių narių mokestiniu suverenitetu. Iš tiesų šios valstybės turėtų galėti savo nuožiūra nustatyti mokesčius, kurie, jų manymu, yra tinkamiausi jų poreikiams patenkinti, ir pasirinkti pageidaujamą apmokestinimo bazę bei į savo mokestines taisykles įtraukti įprastas ir reikiamas nuostatas dėl apmokestinamųjų asmenų galimybės mokėti, kurios yra bendras mokesčių požymis. Visiškai teisėta, kad mokesčių režimas atitinka daugiau nei vieną tikslą.
- 62 Be to, argumentas, kuriuo grindžiama Komisijos vienintelio pagrindo penkta dalis, yra klaidingas. Negalima laikyti nenuoseklia mokesčių sistemos, pagal kurią naudojamos kelios apmokestinimo bazės ir į kurią taip pat įtrauktos nuostatos dėl apmokestinamųjų asmenų galimybės mokėti. Be to, Komisija neteisingai tvirtina, kad atliko trijų etapų analizę.

63 Pagaliau, kiek tai susiję su vienintelio pagrindo šešta dalimi, Gibraltaro vyriausybė ir Jungtinė Karalystė teigia, kad Komisijos argumentas, jog mokesčių režimą reikėtų laikyti selektyviu, nes neapmokestinamas vadinamasis *offshore* sektorius, yra klaidingas. Iš tiesų bet kurioje mokesčių sistemoje įmonės, kurioms netaikoma nacionalinėje mokesčių sistemoje nustatytą mokesčio bazę atitinkanti mokesčio bazė, pagal tokią sistemą nemoka mokesčio. Todėl laikantis Komisijos argumento valstybėms narėms, pažeidžiant jų mokestinį suverenitetą, būtų primesta pačios Komisijos pozicija dėl tinkamos apmokestinimo bazės pasirinkimo. Vien tai, kad skirtingos įmonės apmokestinamos skirtingai, savaime neleidžia daryti išvados, kad mokesčių reformos projektas yra selektyvus.

64 Kiek tai susiję su aštuntuoju Ispanijos Karalystės pagrindu dėl šio pasiūlymo materialinio selektyvumo, Gibraltaro vyriausybė ir Jungtinė Karalystė visų pirma pabrėžia, jog vien to, kad kai kurios įmonės nemoka mokesčių, nepakanka norint padaryti išvadą, kad jų mokestinis vertinimas yra selektyvus, ir teigti, kad šios įmonės gauna valstybės pagalbą. Be to, mokesčio bazę sudarančių elementų nustatymas yra valstybių narių mokestinio suvereniteto dalis. Kompetentingos institucijos neprivalo, be kita ko, kaip apmokestinimo baze remtis arba pajamomis, arba pelnu. Be to, Gibraltaro vyriausybė ir Jungtinė Karalystė pabrėžia, kad norint nustatyti šia priemone suteikiamą selektyvų pranašumą, būtina atlikti trijų etapų mokestinės priemonės vertinimą, kaip numatyta Pranešime dėl valstybės pagalbos apmokestinimo srityje ir pripažinta Bendrojo Teismo skundžiamame sprendime. Galiausiai, kiek tai susiję su Ispanijos Karalystės tvirtinimu, kad 28 798 iš 29 000 Gibraltare įsisteigusių įmonių pagal mokesčių reformos projektą faktiškai būtų apmokestintos „nuliniu“ mokesčio tarifu, Jungtinė Karalystė abejoja šių skaičių tikslumu. Gibraltaro vyriausybė, konkrečiai nepareikšdama nuomonės dėl šio Ispanijos Karalystės tvirtinimo, teigia, kad sunku apskaičiuoti, kiek įmonių bus įsisteigusių Gibraltare įgyvendinant mokesčių reformos projektą, ir atsiliepime į skundą nurodo, kad šiuo metu iš 24 000 Gibraltare įregistruotų įmonių apie 3 000 yra „neapmokestinamos“ įmonės pagal ankstesnį mokesčių režimą, apie

260 yra viešųjų arba finansinių paslaugų įmonės ir 18000 — turto turinčios ir veiklos nevykdančios įmonės.

- 65 Airija, įstojusi į bylą C-106/09 P palaikyti Jungtinės Karalystės reikalavimus, mano, kad Komisijos apeliacinis skundas turėtų būti pripažintas nepriimtiniu tiek, kiek jis viršija tai, kas išdėstyta tiek ginčijamame, tiek skundžiamame sprendimuose. Airija mano, kad savo vienintelio pagrindo pirma dalimi Komisija siekia nustatyti valstybių narių pareigą įrodyti, kad jų mokesčių sistemų pobūdis ir struktūra atitinka Sąjungos teisę. Be to, ji pažymi, kad Komisija savo argumentus šiuo klausimu bando grįsti nediskriminavimo principu, o valstybės pagalbą reglamentuojančios taisyklės kildinamos ne iš šio principo, bet iš sąžiningos konkurencijos bendrojoje rinkoje sąvokos. Kalbant apie kitas Komisijos vienintelio pagrindo dalis, Airija mano, kad pagal teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių principus Komisija privalo laikytis savo Pranešimo dėl valstybės pagalbos apmokestinimo srityje. Jei mokesčių sistema dėl savo poveikio būtų laikoma pagal savo pobūdį diskriminacine neturint galimybės nustatyti įprasto apmokestinimo tarifo, tai prieštarautų nusistovėjusiai teismo praktikai ir valstybių narių mokesčiniam suverenitetui. Be to, nepakanka, be kita ko, laikyti mokesčių sistemą „mišria“, kad iš to būtų galima padaryti išvadą, jog įmonės, kurioms naudinga ši sistema, gauna valstybės pagalbą.

3. Teisingumo Teismo vertinimas

- 66 Priešingai nei tvirtina Airija, Komisijos vienintelis pagrindas yra priimtinas dėl to, kad pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 113 straipsnį juo siekiama panaikinti skundžiamą sprendimą ir nebandoma iš dalies pakeisti ginčo Bendrajame Teisme dalyko. Komisija šiuo atžvilgiu kaltina Bendrąjį Teismą, kad šis pažeidė EB 87 straipsnį tiek, kiek klaidingai nusprendė, kad nė vienu iš trijų veiksmių, kurie ginčijamame sprendime nurodyti kaip selektyvūs, nesuteikiamas selektyvus pranašumas.

- 67 Pirmiausia reikia atmesti Komisijos kaltinimą, nurodytą jos vienintelio pagrindo antrąjame dalyje, kad Bendrasis Teismas klaidingai rėmėsi Pranešimu dėl valstybės pagalbos apmokestinimo srityje, nes neteisingai aiškino jo turinį.
- 68 Atsižvelgiant į skundžiamo sprendimo 143 ir 146 punktuose daromą nuorodą į minėtą pranešimą, pakanka konstatuoti, kad Bendrasis Teismas iš to nepadarė jokių faktinių ar teisinių išvadų, kaip matyti iš šiuose punktuose vartojamų žodžių „kaip Komisija pati nurodo“ ir „be to“, bet grįsdamas savo požiūrį, kaip nurodyta skundžiamo sprendimo 143–146 punktuose, rėmėsi Teisingumo Teismo praktika ir kompetencijos mokesčių srityje paskirstymu tarp Sąjungos ir valstybių narių.
- 69 Atsižvelgiant į tai, Komisijos kaltinimas dėl šios nuorodos į Pranešimą dėl valstybės pagalbos apmokestinimo srityje yra nereikšmingas (šiuo klausimu žr. 2003 m. spalio 2 d. Sprendimo *Salzgitter prieš Komisiją*, C-182/99 P, Rink. p. I-10761, 54 ir 55 punktus), todėl šiame etape nereikia nagrinėti šio pranešimo turinio ir apimtys.
- 70 Siekiant išnagrinėti vienintelį Komisijos pagrindą ir Ispanijos Karalystės aštuntąjį pagrindą reikia priminti Teisingumo Teismo praktiką, susijusią su selektyvaus pranašumo sąvoka mokesčių srityje.
- 71 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką pagalbos sąvoka yra platesnė nei subsidijos, nes apima ne tik pozityviasias išmokas, kaip antai pati subsidija, bet ir valstybės priemonės, įvairiais būdais mažinančias įmonės biudžetui paprastai tenkančią našta ir kurios dėl šios priežasties, nors ir nėra subsidijos tiesiogine šio žodžio prasme, yra tokio paties pobūdžio ir turi identišką poveikį (žr. 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimo

Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Rink. p. I-8365, 38 punktą ir 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, C-78/08–C-80/08, Rink. p. I-7611, 45 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

- 72 Remiantis tuo darytina išvada, kad dėl priemonės, kuria valdžios institucijos tam tikras įmones mokestiniu požiūriu vertina palankiau ir kuri nėra valstybės išteklių perdavimas, subjektai, kuriems ji skirta, atsiduria palankesnėje finansinėje padėtyje nei kiti apmokestinamieji asmenys, todėl ji yra „valstybės pagalba“, kaip tai suprantama pagal EB 87 straipsnio 1 dalį (žr. 1994 m. kovo 15 d. Sprendimo *Banco Exterior de España*, C-387/92, Rink. p. I-877, 14 punktą ir minėto Sprendimo *Paint Graphos ir kt.* 46 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 73 Tačiau bendrai visiems ūkio subjektams taikoma priemone suteikiama nauda nėra valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal EB 87 straipsnį (šiuo klausimu žr. 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Vokietija prieš Komisiją*, C-156/98, Rink. p. I-6857, 22 punktą ir 2006 m. birželio 15 d. Sprendimo *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 ir C-41/05, Rink. p. I-5293, 32 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 74 Taigi reikia nustatyti, ar mokesčių reformos projektas yra selektyvus, atsižvelgiant į tai, kad selektyvumas yra sudėtinė valstybės pagalbos sąvokos dalis (žr. 2006 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugalija prieš Komisiją*, C-88/03, Rink. p. I-7115, 54 punktą).
- 75 Kalbant apie selektyvumo sąlygos vertinimą, iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad pagal EB 87 straipsnio 1 dalį reikalaujama nustatyti, ar pagal konkrečią teisinę sistemą nacionaline priemone gali būti labiau palaikomos „tam tikros įmonės ar prekės“ nei kitos, kurių, atsižvelgiant į minėtą sistemą siekiamus tikslus, faktinė ir teisinė padėtis yra panaši (minėto Sprendimo *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer*

& Peggauer Zementwerke 41 punktas ir 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *British Aggregates prieš Komisiją*, C-487/06 P, Rink. p. I-10515, 82 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

76 Atsižvelgiant į šią teismo praktiką, reikia išnagrinėti, ar Bendrasis Teismas pažeidė EB 87 straipsnio 1 dalį, kaip ji išaiškinta Teisingumo Teismo, kai nusprendė, jog nė vienu iš trijų veiksmų, kurie ginčijamame sprendime nurodyti kaip selektyvūs, nesuteikiamas selektyvus pranašumas.

a) Dėl reikalavimo, kad įmonė turi gauti pelno, ir aukščiausios apmokestinimo ribos nustatymo

77 Atsižvelgdamas į du pirmuosius aptariamos priemonės selektyvumo veiksmus, nurodytus ginčijamame sprendime, t. y. tai, kad darbo užmokesčio fondo mokesčiai ir BPOT mokėtini tik tuomet, jei apmokestinamasis subjektas gauna pelno, ir kad mokesčio remiantis šiomis dviem apmokestinimo bazėmis suma negali būti didesnė nei 15% nuo pelno, Bendrasis Teismas nusprendė, kad Komisijai nepavyko įrodyti, jog šiais veiksmiais suteikiamas selektyvus pranašumas.

78 Ši Bendrojo Teismo išvada nėra teisiškai klaidinga.

79 Kaip priminta šio sprendimo 73 punkte, tik selektyvus pranašumas, o ne bendrai visiems ūkio subjektams taikoma priemonė suteikiamas pranašumas priskirtinas valstybės pagalbos sąvokai.

- 80 Reikalavimas, kad įmonė turi gauti pelno, ir aukščiausios pelno apmokestinimo ribos nustatymas yra *per se* bendrai visiems ūkio subjektams taikomos priemonės, todėl negali suteikti selektyvaus pranašumo.
- 81 Komisijos tvirtinimas, kad pelno kriterijus yra nebūdingas darbo užmokesčio fondo mokesčiu ir BPOT grindžiamos mokesčių sistemos logikai, nereiškia, kad šis savaime neutralus kriterijus tampa selektyvus.
- 82 Bendrasis Teismas nepadarė teisės klaidos nusprendęs, kad reikalavimas, jog įmonė turi gauti pelno, ir ne didesnės kaip 15 % nuo pelno mokesčio normos nustatymas nesuteikia selektyvaus pranašumo.
- 83 Pranašumas, kurį, Komisijos teigimu, suteikia bendrai visiems ūkio subjektams taikomos priemonės, t. y. reikalavimas gauti pelno, kuris būtų naudingas menko pelningumo ūkio subjektams, ir aukščiausios pelno apmokestinimo ribos nustatymas, kuris būtų naudingas labai pelningai dirbantiems ūkio subjektams, nereiškia, kad nagrinėjamą mokesčių režimą galima laikyti turinčiu selektyvių padarinių. Šie padariniai nėra tokie, kad dėl jų būtų palaikomos „tam tikros įmonės“ ar „tam tikros prekės“, kaip tai suprantama pagal EB 87 straipsnio 1 dalį, tačiau yra tik atsitiktinio fakto, jog atitinkamas ūkio subjektas apmokestinimo laikotarpiu yra mažai arba labai pelningas, padarinys.
- 84 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad reikia atmesti kaltinimus dėl Bendrojo Teismo išvados, jog Komisijai nepavyko įrodyti, kad dviem pirmaisiais ginčijamame sprendime nurodytais veiksniais, t. y. reikalavimu, jog įmonė turi gauti pelno, ir ne didesnės kaip 15 % nuo pelno mokesčio normos nustatymu, suteikiamas selektyvus pranašumas.

b) Dėl *offshore* bendrovėms suteikiamo pranašumo

- 85 Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 185 punkte nusprendė, kad *offshore* bendrovėms nesuteikiamas selektyvus pranašumas. Kadangi Komisija neatsižvelgė į mokesčių priemonės selektyvumo nustatymo analizės pagrindus, kaip nurodyta skundžiamo sprendimo 143–146 punktuose ir priminta šio sprendimo 36 ir 37 punktuose, jai esą nepavyko įrodyti, kad *offshore* bendrovėms, kurios dėl savo pobūdžio fiziškai nevykdo veiklos Gibraltare, suteikiamas selektyvus pranašumas.
- 86 Toks vertinimas yra teisiškai klaidingas.
- 87 Iš tiesų šiuo atžvilgiu pirmiausia reikia priminti nusistovėjusią teismo praktiką, pagal kurią EB 87 straipsnio 1 dalyje nedaromas skirtumas tarp valstybės įsikišimų pagal jų priešastis ar tikslus, bet jie apibrėžiami pagal jų poveikį, taigi neatsižvelgiant į naudojamą techniką (žr. minėto Sprendimo *British Aggregates prieš Komisiją* 85 ir 89 punktus bei juose nurodytą teismo praktiką ir 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus*, C-279/08 P, Rink. p. I-7671, 51 punktą).
- 88 Laikantis Bendrojo Teismo požiūrio, pagal kurį atsižvelgiama tik į reguliavimo techniką, naudojamą pagal mokesčių reformos projektą, neįmanoma įvertinti aptariamoms mokesstinės priemonės poveikio ir *a priori* panaikinama galimybė *offshore* bendrovių neapmokestinimą laikyti „atrankinio pobūdžio pranašumu“. Todėl toks požiūris prieštarauja šio sprendimo 87 punkte nurodytai teismo praktikai.
- 89 Antra, reikia konstatuoti, kad Bendrojo Teismo požiūris taip pat prieštarauja šio sprendimo 71 punkte nurodytai teismo praktikai, pagal kurią selektyvaus pranašumo įmonei egzistavimas reiškia, kad suteikiama lengvata, kuria sumažinama įprastai jų biudžetui tenkanti mokesčių našta.

- 90 Tiesa, Teisingumo Teismas minėto Sprendimo *Portugalija prieš Komisiją* 56 punkte nusprendė, kad referencinio pagrindo nustatymas ypač svarbus mokestinių priemonių atveju, nes pranašumo egzistavimas gali būti nustatytas tik palyginus su vadinauoju „įprastu“ apmokestinimu.
- 91 Tačiau, priešingai Bendrojo Teismo motyvavimui ir Gibraltaro vyriausybės bei Jungtinės Karalystės argumentams, pagal šią teismo praktiką mokesčių sistema laikoma „selektyvia“, neatsižvelgiant į tai, ar ji parengta taip, kad įmonėms, kurios galbūt naudojasi selektyviu pranašumu, paprastai taikoma tokia pati mokesčių našta, kaip ir kitoms įmonėms, bet jos naudojasi ir išimtimis, todėl selektyvų pranašumą galima apibrėžti kaip skirtumą tarp įprastos mokesčių naštos ir tos, kuri taikoma tokioms pirmosioms įmonėms.
- 92 Iš tiesų, priešingai šio sprendimo 87 punkte nurodytai teismo praktikai, toks selektyvumo kriterijaus aiškinimas reikštų, kad, norint mokesčių režimą laikyti selektyviu, jis turi būti parengtas pagal tam tikrą reguliavimo techniką, o dėl to nacionalinės mokesčių teisės normoms nuo pat pradžių būtų netaikoma kontrolė valstybės pagalbos srityje vien dėl to, kad jos priimtoms naudojant kitokią reguliavimo techniką, nors jų teisiniai ir (arba) faktiniai padariniai tokie patys.
- 93 Šie argumentai visų pirma taikytini mokesčių sistemai, pagal kurią, kaip ir šioje byloje, užuot nustačius visoms įmonėms bendras taisykles, numatant kai kurioms įmonėms naudingas išimtis, tapatus rezultatas gaunamas koreguojant ir derinant mokesčių taisykles taip, kad jas praktiškai taikant skirtingoms įmonėms tenka skirtinga mokesčių našta.

- 94 Trečia, reikia konstatuoti, kad Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 184–186 punktuose klaidingai teigia, jog Komisija neįrodė, kad *offshore* bendrovės naudojasi selektyviu pranašumu, nes ginčijamame sprendime nenurodė referencinio pagrindo, į kurį atsižvelgiant galima nustatyti selektyvaus pranašumo egzistavimą.
- 95 Iš tiesų šiuo atžvilgiu pažymėtina, kad, priešingai nei šiuo klausimu ginčijamo sprendimo 143, 144 ir 150 punktuose nusprendė Bendrasis Teismas, iš šių punktų matyti, kad nagrinėdama, ar *offshore* bendrovėms suteikiamas selektyvus pranašumas, Komisija atsižvelgė į aptariamą mokesčių režimą, kuris formaliai taikomas visoms įmonėms. Todėl akivaizdu, kad ginčijamame sprendime šis režimas apibrėžiamas kaip referencinis pagrindas, kuris faktiškai palankus *offshore* bendrovėms.
- 96 Galiausiai reikia konstatuoti, kad, priešingai nei nusprendė Bendrasis Teismas, Komisija ginčijame sprendime pakankamai teisiškai įrodė, jog atsižvelgiant į šį referencinį pagrindą *offshore* bendrovės naudojasi selektyviu pranašumu, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 75 punkte nurodytą teismo praktiką.
- 97 Žinoma, nesant šių sričių reglamentuojančių Sąjungos teisės aktų, valstybės narės ir infravalstybiniai subjektai, turintys mokestinę autonomiją, turi kompetenciją nustatyti apmokestinimo bazines ir paskirstyti mokesčių našta skirtingiems gamybos veiksniams ir ūkio sektoriams, kaip konstatavo Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 146 punkte.
- 98 Tačiau Bendrasis Teismas neįvertino viso aptاريو režimo ir neatsižvelgė į veiksnus, kuriais Komisija grindė savo aptاريو režimo vertinimą ginčijamame sprendime.

99 Šiuo atžvilgiu reikia priminti aptariamo režimo standartinius požymius, kaip aprašyta skundžiamo sprendimo 21–25 punktuose.

100 Šiam režimui būdinga, pirma, tai, kad darbo užmokesčio fondo mokestis ir BPOT, kaip vienintelės apmokestinimo bazės, derinami su reikalavimu, kad įmonė gautų pelno, kurio mokestis negali viršyti 15 %, ir, antra, tai, kad nėra bendrai taikomos apmokestinimo bazės, pagal kurią numatytas visų įmonių, kurioms taikomas šis režimas, apmokestinimas.

101 Atsižvelgiant į šio režimo požymius, nurodytus ankstesniame punkte, atrodo, kad ginčijamu režimu, derinant šias bazes, net jeigu jos grindžiamos kriterijais, kurie savaime yra bendro pobūdžio, faktiškai diskriminuojamos įmonės, kurių, atsižvelgiant į mokesčių reformos projektu siekiamą tikslą nustatyti bendrą visų Gibraltare įsisteigusią įmonių apmokestinimo sistemą, padėtis yra panaši.

102 Taigi derinant šias apmokestinimo bazes ne tik nustatomas nuo darbuotojų skaičiaus ir užimamų komercinių patalpų dydžio priklausantis mokestis, bet, nesant kitų apmokestinimo bazių, nuo pat pradžių užkertamas kelias bet kokiam *offshore* bendrovių apmokestinimui, nes jos neturi darbuotojų ir neužima komercinių patalpų.

103 Žinoma, remiantis šio sprendimo 73 punkte nurodyta teismo praktika, vien to, kad taikant „įprastą“ mokesčių režimą nustatoma skirtinga mokesčių našta, nepakanka norint įrodyti, kad apmokestinimas yra selektyvus pagal EB 87 straipsnio 1 dalį.

- 104 Taigi norint pripažinti, kad pagal mokesčių sistemą nustatytais apmokestinimo bazės kriterijais suteikiamas selektyvus pranašumas, jie taip pat turi būti tokie, kad pagalbą gaunančios įmonės dėl joms būdingų požymių būtų apibrėžiamos kaip privilegijuota kategorija, kad būtų galima padaryti išvadą, jog tokiu režimu palaikomos „tam tikros“ įmonės ar „tam tikros“ prekės, kaip tai suprantama pagal EB 87 straipsnio 1 dalį.
- 105 Būtent taip yra šioje byloje.
- 106 Šiuo atžvilgiu pažymėtina, kad tai, jog *offshore* bendrovės neapmokestinamos, yra ne atsiktiktinis aptariamo režimo padarinys, bet neišvengiama pasekmė to, jog apmokestinimo bazės sudarytos būtent taip, kad dėl mokesčių reformos projekte numatytos apmokestinimo bazės *offshore* bendrovėms, kurios dėl savo pobūdžio neturi darbuotojų ir neužima komercinių patalpų, nesusidarytų mokesčio bazė.
- 107 Taigi dėl to, kad *offshore* bendrovės, kurios, atsižvelgiant į pagal mokesčių reformos projektą nustatytas apmokestinimo bazes, sudaro grupę įmonių, neapmokestinamų būtent dėl šiai grupei būdingų specifinių požymių, galima teigti, kad šios įmonės naudojami selektyviu pranašumu.
- 108 Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, kai nusprendė, kad mokesčių reformos projektu *offshore* bendrovėms nesuteikiamas selektyvus pranašumas, kaip tai suprantama pagal EB 87 straipsnio 1 dalį.

- 109 Taigi Komisijos vienintelis pagrindas ir Ispanijos Karalystės aštuntasis pagrindas šiuo klausimu yra pagrįsti, todėl skundžiamą sprendimą šiuo atžvilgiu reikia panaikinti.
- 110 Darytina išvada, kad nebereikia nagrinėti Ispanijos Karalystės pirmųjų septynių pagrindų ir devintojo pagrindo, susijusių su regioniniu selektyvumu ir Gibraltaro statusu. Taip pat nebereikia nagrinėti šios valstybės narės dešimtojo ir vienuoliktojo pagrindų, susijusių su procesu Bendrajame Teisme.

VII — Dėl ieškinių Bendrajame Teisme

- 111 Pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 61 straipsnio pirmos pastraipos antrą sakinį panaikinęs Bendrojo Teismo sprendimą Teisingumo Teismas gali priimti galutinį sprendimą, jei toje bylos stadijoje tai galima daryti.
- 112 Šiuo atveju Teisingumo Teismas mano, kad dėl ieškovių pirmojoje instancijoje pateiktų ieškinių dėl ginčijamo sprendimo panaikinimo šioje bylos stadijoje galima priimti galutinį sprendimą.
- 113 Taigi reikia išnagrinėti Gibraltaro vyriausybės ir Jungtinės Karalystės Bendrajame Teisme pateiktus ieškinius.
- 114 Ieškovės pirmojoje instancijoje iš esmės remiasi trimis pagrindais. Pirmasis pagrindas ir antrasis, kurį sudaro trys dalys, susiję su klaidingu regioninio selektyvumo ir materialinio selektyvumo kriterijų taikymu. Trečiasis pagrindas susijęs su esminių

procedūrinių reikalavimų pažeidimu Komisijai atliekant su *offshore* bendrovėmis susijusį tyrimą. Ši pagrindą sudaro dvi dalys: pirmoji susijusi su teisių į gynybą pažeidimu, kuri nurodo ir Jungtinę Karalystę, ir Gibraltaro vyriausybę, o antroji — su motyvavimo klaida, kurią nurodo tik Gibraltaro vyriausybę.

- 115 Pirmiausia reikia nagrinėti tris antrojo pagrindo dalis dėl materialinio selektyvumo ir Gibraltaro vyriausybės trečiojo pagrindo antrą dalį, kuri taip pat susijusi su materialinio selektyvumo veiksmu. Paskui reikia išnagrinėti trečiojo pagrindo pirmą dalį, susijusią su teisėmis į gynybą. Galiausiai reikia priimti sprendimą dėl pirmojo pagrindo, susijusio su regioniniu selektyvumu.

A — Dėl Gibraltaro vyriausybės ir Jungtinės Karalystės antrojo pagrindo ir Gibraltaro vyriausybės trečiojo pagrindo antros dalies

- 116 Ieškovių pirmojoje instancijoje nurodytą antrąją pagrindą, kuris susijęs su materialiniu selektyvumu, sudaro trys dalys. Pirmoje dalyje ieškovės kaltina Komisiją, kad nukrypo nuo savo sprendimų priėmimo praktikos ir Pranešimo dėl valstybės pagalbos apmokestinimo srityje. Antroje dalyje, kuri yra vienintelė dalis, dėl kurios skundžiame sprendime sprendimą priėmė Bendrasis Teismas, šios ieškovės tvirtina, kad nė vienu iš trijų ginčijamame sprendime nurodytų veiksmų nesuteikiamas selektyvus pranašumas. Galiausiai trečioje dalyje siekiama įrodyti, kad minėtame sprendime neatsižvelgiama į tai, jog bet kuriuo atveju galimą selektyvų pranašumą pateisina aptariamose mokesčių sistemos pobūdis ir bendra schema. Savo trečiojo pagrindo antroje dalyje Gibraltaro vyriausybė teigia, kad ginčijamas sprendimas yra klaidingai motyvuotas.

1. Dėl antrojo pagrindo antros dalies

- 117 Kiek tai susiję su kaltinimais, išdėstytais antrojo pagrindo antroje dalyje, susijusioje su trijų ginčijamame sprendime nurodytų veiksmų vertinimu, reikia priminti, kad iš šio sprendimo 86–110 punktuose išdėstytų argumentų matyti, jog Komisija nepažeidė EB 87 straipsnio 1 dalies, kai ginčijamame sprendime nusprendė, kad aptariamam mokesčių režimui suteikiamas selektyvus pranašumas.
- 118 Nors iš šio sprendimo 77–84 punktų matyti, kad Bendrasis Teismas nepadarė teisės klaidos nusprendęs, jog dviem pirmaisiais ginčijamame sprendime nurodytais veiksniais, t. y. reikalavimu, kad įmonė gautų pelno, ir aukščiausios 15 % pelno apmokesstinimo ribos nustatymu, nesuteikiamas selektyvus pranašumas, vis dėlto Komisija teisingai manė, kiek tai susiję su trečiuoju ginčijamame sprendime nurodytu veiksmu, susijusiu su *offshore* bendrovių mokestiniu vertinimu, kad šios įmonės naudojami tokie pranašumai.
- 119 Nors iš ginčijamo sprendimo matyti, kad aptariamam mokesčių režimui suteikiamas selektyvus pranašumas, šią išvadą pakankamai teisiškai pateisina selektyvaus pranašumo, kuriuo naudojasi *offshore* bendrovės, egzistavimas, todėl nebūtina, kad ir kitais dviem veiksniais, kurie šiame sprendime nurodyti kaip selektyvūs, taip pat būtų suteikiamas selektyvus pranašumas (šiuo klausimu žr. 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Italija prieš Komisiją*, C-66/02, Rink. p. I-10901, 98 punktą). Taigi antrojo pagrindo antra dalis yra nereikšminga.
- 120 Todėl reikia atmesti Gibraltarų vyriausybės ir Jungtinės Karalystės antrojo pagrindo antrą dalį, pateiktą pirmojoje instancijoje dėl ginčijamo sprendimo.

2. Dėl Gibraltaro vyriausybės nurodyto trečiojo pagrindo antros dalies

- 121 Visų pirma reikia atmesti Gibraltaro vyriausybės trečiojo pagrindo antrą dalį, susijusią su motyvavimo klaida, nes nenurodžiusi, kokiai konkrečiai įmonei, kelioms konkrečioms įmonėms ar ūkio sektoriui, jos nuomone, būtų naudingas mokesčių reformos projektas, Komisija esą nepažymėjo, kokios įmonės sudaro „platų lengvatinių įmonių sektorių“, apie kurį kalbama ginčijamo sprendimo 143 punkte.
- 122 Šiuo atžvilgiu pakanka pažymėti, kad remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika pagalbos schemos atveju Komisija gali nagrinėti tik bendrus tam tikros schemos požymius ir neprivalo nagrinėti kiekvieno konkretaus atvejo, kad nustatytų, ar schema turi pagalbos požymių (žr. 2011 m. birželio 9 d. Sprendimo *Comitato „Venezia vuole vivere“ ir kt. prieš Komisiją*, C-71/09 P, C-73/09 P ir C-76/09 P, Rink. p. I-4727, 130 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

3. Dėl antrojo pagrindo pirmos dalies

a) Šalių argumentai

- 123 Savo antrojo pagrindo pirmoje dalyje ieškovės pirmojoje instancijoje kaltina Komisiją, kad ginčijamame sprendime nukrypo nuo Pranešimo dėl valstybės pagalbos apmokestinimo srityje. Be to, Gibraltaro vyriausybė tvirtina, kad šis sprendimas neatitinka Komisijos sprendimų priėmimo praktikos.

- 124 Dėl Pranešimo dėl valstybės pagalbos apmokestinimo srityje apimties ieškovės teigia, kad iš šio pranešimo 13 punkto matyti, jog valstybės narės turi teisę vykdyti tokią ekonominę politiką, kurią jos laiko tinkamiausia, visų pirma paskirstyti mokesčių našta skirtingiems gamybos veiksniams taip, kaip joms atrodo tinkama. Be to, pagal šio pranešimo 9 ir 16 punktus būtina, kad Komisija nustatytų, jog mokestine priemone tam tikroms valstybių narių įmonėms suteikiama mokesčių sistemos išimtis, o tai reiškia, kad visų pirma turi būti nustatytas bendras taikytinas režimas, paskui — jo išimtis. Pagaliau, remiantis šio pranešimo 14 punktu, tai, kad konkreti mokestinė priemonė palankesnė tam tikroms įmonėms arba tam tikriems sektoriams, nereiškia, kad ji patenka į valstybės pagalbą reglamentuojančių taisyklių taikymo sritį.
- 125 Požiūris, kurio ginčijamame sprendime laikosi Komisija, kiek tai susiję su *offshore* bendrovėms suteikiamu pranašumu, neatitinka šio pranešimo gairių. Nukrypdama nuo šio pranešimo Komisija pažeidė teisėtų lūkesčių apsaugos principą.
- 126 Grįsdama kaltinimą, kurį nurodo tik Gibraltaro vyriausybė, kad Komisija išplėtojo naują materialinio selektyvumo principą, kuris neatitinka jos ankstesnės sprendimų priėmimo praktikos, ši ieškovė nurodo keletą Komisijos sprendimų.
- 127 Komisija tvirtina, kad ieškovės pirmojoje instancijoje klaidingai aiškina Pranešimą dėl valstybės pagalbos apmokestinimo srityje. Ji taip pat teigia, kad nenukrypo nuo savo sprendimų priėmimo praktikos ir kad požiūris, kurio laikomasi ginčijamame sprendime, atitinka Teisingumo Teismo praktiką.

b) Teisingumo Teismo vertinimas

- 128 Kiek tai susiję, pirma, su kaltinimu, kad Komisija ginčijamame sprendime nukrypo nuo Pranešimo dėl valstybės pagalbos apmokestinimo srityje, reikia priminti, kad šiame pranešime, kuris, kaip administracijos priimta vidaus priemonė, negali būti laikomas teisės norma, vis dėlto nustatoma elgesio taisyklė, kuria nurodoma praktika, nuo kurios konkrečiu atveju ji negali nukrypti nenurodžiusi priežasčių, atitinkančių vienodo požiūrio principą (žr., kiek tai susiję su gairėmis dėl valstybės pagalbos, 2011 m. birželio 9 d. Sprendimo *Diputación Foral de Vizcaya ir kt. prieš Komisiją*, C-465/09 P–C-470/09 P, 120 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 129 Taigi reikia išnagrinėti, ar Komisija iš tiesų nukrypo nuo šio pranešimo, kiek tai susiję su aptariamo režimo selektyvumo tyrimu.
- 130 Šiuo atžvilgiu visų pirma darytina išvada, kad, priešingai nei teigia ieškovės pirmojoje instancijoje, šio pranešimo 13 punkto negalima aiškinti taip, kad pagal jį valstybių narių teisei paskirstyti mokesčių našta skirtingiems gamybos veiksniams visiškai netaikoma pagal valstybės pagalbą reglamentuojančias taisykles numatyta kontrolė. Iš tiesų minėtame 13 punkte tik pabrėžiama, kad „visiems ūkio subjektams prieinamos mokestinės priemonės“ nėra valstybės pagalba, o šioje byloje mokesčių lengvatos, kuriomis naudojasi *offshore* bendrovės, faktiškai nėra prieinamos visiems ūkio subjektams, kaip matyti iš šio sprendimo 102 punkto.
- 131 Taip pat, kiek tai susiję su Pranešimo dėl valstybės pagalbos apmokestinimo srityje 9 ir 16 punktais, reikia pabrėžti, kad, priešingai nei tvirtina ieškovės pirmojoje instancijoje, negalima daryti išvados, jog pranašumo egzistavimą galima įrodyti tik konstatavus įprasto apmokestinimo režimo išimtį.

- 132 Iš tiesų, pirma, 9 punkte išvardyti tik plačiai paplitę selektyvaus pranašumo pavydžiai. Antra, 16 punkte pabrėžiama, kad pranašumas, suteikiamas priemone, kuri atrodo bendro pobūdžio, vis dėlto gali būti pripažintas selektyviu. Ši išvada patvirtinama šio pranešimo 13 punkte — pirmajame punkte, kuriame nagrinėjamas skirtumas tarp valstybės pagalbos ir bendro pobūdžio priemonių ir kuriame aiškiai nurodyta, kad pastarosios turi būti „faktiškai prieinamos visoms įmonėms vienodos prieigos pagrindu ir jų apimtis negali būti *de facto* sumažinta“.
- 133 Pagaliau ieškovių pirmojoje instancijoje argumentas, kad Komisija nukrypo nuo Pranešimo dėl valstybės pagalbos apmokestinimo srityje, nepatvirtinamas ir šio pranešimo 14 punkte. Iš pačios formuluotės „<...> nebūtinai reiškia, kad ji patenka į valstybės pagalbą reglamentuojančių konkurencijos taisyklių taikymo sritį“ matyti, kad šiame punkte nesiekama vienareikšmiškai neįtraukti tam tikrų valstybės pagalbą reglamentuojančias taisykles įgyvendinančių priemonių.
- 134 Todėl reikia atmesti kaltinimą, kad Komisija ginčijamame sprendime nukrypo nuo Pranešimo dėl valstybės pagalbos apmokestinimo srityje.
- 135 Antra, reikia atmesti Gibraltarų vyriausybės kaltinimą, kad Komisija ginčijamame sprendime nukrypo nuo savo sprendimų priėmimo praktikos.
- 136 Šiuo atžvilgiu pakanka pažymėti, kad pagal teismo praktiką tik taikant EB 87 straipsnio 1 dalį, o ne atsižvelgiant į tariamą ankstesnę Komisijos sprendimų priėmimo praktiką reikia vertinti, ar tam tikra priemonė yra valstybės pagalba (šiuo klausimu žr. 2011 m. liepos 21 d. Sprendimo *Freistaat Sachsen ir Land Sachsen-Anhalt prieš Komisiją*, C-459/10 P, 50 punktą).

137 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad reikia atmesti antrojo pagrindo pirmą dalį.

4. Dėl antrojo pagrindo trečios dalies

a) Šalių argumentai

138 Savo antrojo pagrindo trečioje dalyje ieškovės pirmojoje instancijoje iš esmės tvirtina, kad Komisija pažeidė EB 87 straipsnio 1 dalį, nes nenusprendė, jog *offshore* bendrovėms suteikiamą selektyvų pranašumą pateisino režimo pobūdis ir bendra schema.

139 Šių šalių teigimu, mokesčių reformos projekto požymiai rodo, kad Gibraltare egzistuoja tikrai nedidelę reikšmę turinti mokesčių administracija ir nedidelė apmokestinimo bazė, o dėl to neišvengiamai nustatomi nuo Gibraltar mokesčių režimo veikimo ir veiksmingumo neatsiejami apribojimai.

140 Atsižvelgiant į specifines Gibraltar aplinkybes, logiška visų darbuotojų darbo užmokesčiu ir komercinių patalpų užėmimu remtis kaip apmokestinimo baze, nes pagal tokį mokesčių režimą būtų nustatytas paprastas ir lengvai kontroliuojamas mokestis, kurį surinkti nedaug kainuotų ir kuris būtų panašus į kitus mokesčius, kuriuos įpratę surinkti nedidelė Gibraltar mokesčių administracija. Gibraltar vyriausybė taip pat teigia, kad pagal mokesčių reformos projektą būtų apmokestintos visos komercinės

įmonės. Tai, kad nekomercinės įmonės, turinčios tik turto, nebūtų apmokestintos, atitinka mokesčių sistemų normas.

¹⁴¹ Komisija, palaikoma Ispanijos Karalystės, teigia, kad *offshore* bendrovėms suteikiamo selektyvaus pranašumo negalima pateisinti mokesčių reformos projekto pobūdžiu ir bendra schema, nes būtent dėl jo pobūdžio sukuriama sistema, pagal kurią įvairių rūšių įmonėms faktiškai nustatomi skirtingo dydžio mokesčiai.

¹⁴² Nors mokesčių reformos projektas gali būti pagrįstas Gibraltaro vyriausybės strateginis sprendimas, vis dėlto jis yra selektyvus. Be to, ieškovės pirmojoje instancijoje nepaiškina, kiek, siekiant išvengti per didelio daugelio smulkių įmonių apmokestinimo, būtina apmokestinti tik kai kurias iš šių įmonių, neatsižvelgiant į jų galimybę mokėti. Kalbant apie argumentą, kad Gibraltaro vyriausybė turėjo nustatyti paprastą veiksmingai kontroliuojamą mokestį, pažymėtina, kad jis negali pateisinti to, jog daug Gibraltaro įmonių neapmokestintos.

b) Teisingumo Teismo vertinimas

¹⁴³ Norint įvertinti ieškovių pirmojoje instancijoje antrojo pagrindo trečią dalį, reikia pažymėti, kad ginčijamame sprendime nenagrinėjamas klausimas dėl galimo *offshore* bendrovėms suteikiamo pranašumo pateisinimo mokesčių sistemos pobūdžiu ir bendra schema.

- 144 Taigi reikia išnagrinėti, ar Komisija ginčijamame sprendime turėjo priimti poziciją dėl galimo *offshore* bendrovėms suteikiamo selektyvaus pranašumo pateisinimo mokesčių sistemos pobūdžiu ir bendra schema.
- 145 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką valstybės pagalbos sąvoka neapima valstybės priemonių, diferencijuojančių įmones, todėl *a priori* laikomų selektyviomis, kai ši diferenciacija atsiranda dėl mokesčių sistemos, kuri taikoma įmonėms, pobūdžio ar schemas (šiuo klausimu žr., be kita ko, minėtų sprendimų *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* 42 punktą; *Portugalija prieš Komisiją* 52 punktą ir *British Aggregates prieš Komisiją* 83 punktą).
- 146 Būtent valstybė narė, kuri nustato tokį įmonių skirstymą mokesčių srityje, turi įrodyti, kad jis iš tiesų pateisinamas nagrinėjamos sistemos pobūdžiu ir bendra schema (2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Nyderlandai prieš Komisiją*, C-159/01, Rink. p. I-4461, 43 punktas ir minėto Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus* 77 punktas).
- 147 Valstybė narė, kuri prašo leisti suteikti pagalbą nukrypstant nuo Sutarties nuostatų, privalo bendradarbiauti su Komisija. Laikydamosi šios pareigos ji privalo, be kita ko, pateikti visą informaciją, kuri leistų šiai institucijai patikrinti, ar įvykdytos nukrypti leidžiančios nuostatos sąlygos (žr. 1993 m. balandžio 28 d. Sprendimo *Italija prieš Komisiją*, C-364/90, Rink. p. I-2097, 20 punktą ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Italija prieš Komisiją*, C-372/97, Rink. p. I-3679, 81 punktą).
- 148 Galiausiai reikia priminti, kad Komisija, siekdama užtikrinti gerą valstybės pagalbą reglamentuojančių taisyklių taikymą, privalo atlikti kruopštų ir nešališką turimos informacijos tyrimą (žr., be kita ko, 1998 m. balandžio 2 d. Sprendimo *Komisija prieš Sytraval ir Brink's France*, C-367/95 P, Rink. p. I-1719, 62 punktą).

- 149 Šiuo atžvilgiu pažymėtina, kad, pirma, Jungtinė Karalystė nei pranešime apie mokesčių reformos projektą, nei jos formalioje tyrimo procedūroje nenurodė jokio *offshore* bendrovėms suteikiamo selektyvaus pranašumo pateisinimo. Iš tiesų akivaizdu, kad per mokesčių reformos projekto formalią tyrimo procedūrą Jungtinė Karalystė nepateikė pozicijos dėl Ispanijos Karalystės argumentų, susijusių su tokiu pranašumu.
- 150 Antra, ieškovės pirmojoje instancijoje savo Bendrajame Teisme pateiktuose ieškinuose taip pat netvirtina, kad Komisija turėjo visą informaciją, kuria remdamasi ginčijamame sprendime turėjo išnagrinėti, ar buvo galima pateisinti *offshore* bendrovėms suteikiamą selektyvų pranašumą.
- 151 Taigi darytina išvada, kad Komisija neprivalėjo nagrinėti galimybės *offshore* bendrovėms suteikiamą selektyvų pranašumą pateisinti mokesčių sistemos pobūdžiu ir bendra schema, todėl Komisijos negalima kaltinti tuo, jog ginčijamame sprendime ji nenagrinėjo šio klausimo.
- 152 Atsižvelgiant į tai, reikia atmesti ieškovių pirmojoje instancijoje argumentą, kad Komisija pažeidė EB 87 straipsnio 1 dalį, nes nenusprendė, jog *offshore* bendrovėms suteikiamą selektyvų pranašumą pateisino režimo pobūdis ir bendra schema.
- 153 Todėl reikia atmesti antrojo pagrindo trečią dalį.

- 154 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, reikia atmesti visą antrąjį pagrindą ir Gibraltaro vyriausybės nurodyto trečio pagrindo antrąją dalį.

B — Dėl Jungtinės Karalystės trečiojo pagrindo ir Gibraltaro vyriausybės trečiojo pagrindo pirmosios dalies, susijusios su teisių į gynybą pažeidimu

- 155 Jungtinė Karalystė trečiajame pagrinde, o Gibraltaro vyriausybė trečiojo pagrindo pirmojoje dalyje, nurodytuose Bendrajame Teisme dėl ginčijamo sprendimo, teigia, kad pažeistos jų teisės į gynybą.

1. Šalių argumentai

- 156 Gibraltaro vyriausybė ir Jungtinė Karalystė tvirtina, kad Komisija pažeidė jų teises į gynybą, nes ginčijamame sprendime pirmą kartą iškėlė materialinio selektyvumo klausimą tariamai palankaus *offshore* bendrovėms taikomo režimo atžvilgiu, kadangi šis klausimas skiriasi nuo tų, kurie buvo nagrinėti per pirminį įvertinimą, atliktą sprendime pradėti formalią tyrimo procedūrą.
- 157 Komisija per valstybės pagalbos tyrimo procedūrą turėtų atsižvelgti į teisėtus lūkesčius, kurių galėjo sukelti sprendime pradėti formalią procedūrą esantys duomenys, o tai reiškia, kad jos galutinis sprendimas nebus grindžiamas argumentais, dėl kurių, atsižvelgdamos į šiuos duomenis, suinteresuotosios šalys manė neprivalančios

pareikšti nuomonės. Šiuo atžvilgiu ieškovės pirmojoje instancijoje nurodo, be kita ko, 2001 m. birželio 5 d. Pirmosios instancijos teismo sprendimo *ESF Elbe-Stahlwerke Feralpi prieš Komisiją* (T-6/99, Rink. p. II-1523) 126 punktą ir 2004 m. lapkričio 18 d. Pirmosios instancijos teismo sprendimo *Ferriere Nord prieš Komisiją* (T-176/01, Rink. p. II-3931) 88 punktą.

- 158 Nei dėl šio sprendimo 60 punkto f papunktyje Jungtinei Karalystei pateikto klausimo dėl įmonių, kurios negauna jokio pelno arba neturi darbuotojų, nei dėl to, kad Ispanijos Karalystė savo pastabose, pateiktose priėmus sprendimą pradėti formalią tyrimo procedūrą, nurodė *offshore* sektorių, Gibraltarų vyriausybė ir Jungtinė Karalystė negalėjo manyti, kad Komisija nagrinės materialinį selektyvumą atsižvelgdama ir į *offshore* bendrovėms taikomą režimą.
- 159 Pirma, šis klausimas nebuvo susijęs su mokesčių reformos projekto išsamia analize, išdėstyta sprendimo pradėti formalią tyrimo procedūrą 2–59 punktuose. Antra, Ispanijos Karalystės pastabos buvo visiškai formalios, ir Komisija niekada neleido suprasti, kad šią informaciją laikė svarbia savo tyrimui.
- 160 Jei Komisija būtų tinkamai atkreipusi jų dėmesį į *offshore* bendrovių mokesstinio vertinimo aspektą, tyrimo procedūros rezultatas būtų galėjęs būti kitoks.
- 161 Komisija, palaikoma Ispanijos Karalystės, mano, kad Gibraltarų vyriausybės ir Jungtinės Karalystės teisės į gynybą nebuvo pažeistos.

- 162 Ji visų pirma tvirtina, kad klausimas dėl *offshore* bendrovių apmokestinimo selektyvaus pobūdžio buvo iškeltas tiek sprendimo pradėti formalią tyrimo procedūrą 60 punkto f papunktyje, tiek Ispanijos Karalystės pateiktose pastabose dėl formalios tyrimo procedūros, dėl kurių Gibraltaro vyriausybė ir Jungtinė Karalystė turėjo galimybę pareikšti nuomonę.
- 163 Komisija taip pat mano, kad procedūros rezultatas nebūtų buvęs kitoks, net jei Gibraltaro vyriausybės ir Jungtinės Karalystės teisės į gynybą būtų buvusios pažeistos.

2. Teisingumo Teismo vertinimas

- 164 Visų pirma reikia išnagrinėti, ar buvo pažeistos Jungtinės Karalystės teisės į gynybą.
- 165 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką, siekiant užtikrinti teisę į gynybą, per formalią tyrimo procedūrą pagal EB 88 straipsnio 2 dalį reikalaujama, kad atitinkama valstybė narė galėtų tinkamai pareikšti savo nuomonę dėl nurodytų faktų ir aplinkybių tikrumo bei svarbos taip pat dėl dokumentų, kuriuos Komisija panaudojo savo teiginiui dėl Sąjungos teisės pažeidimo pagrįsti (šiuo klausimu žr. 1986 m. liepos 10 d. sprendimų *Belgija prieš Komisiją*, 40/85, Rink. p. 2321, 28 punktą ir *Belgija prieš Komisiją*, 234/84, Rink. p. 2263, 27 punktą), ir dėl suinteresuotųjų trečiųjų šalių pateiktų pastabų pagal EB 88 straipsnio 2 dalį. Jei valstybei narei nebuvo suteikta galimybė šias pastabas komentuoti, Komisija negali jomis remtis savo sprendime prieš šią valstybę (žr. 1990 m. vasario 14 d. Sprendimo *Prancūzija prieš Komisiją*, C-301/87, Rink.

p. I-307, 30 punktą; 1990 m. kovo 21 d. Sprendimo *Belgija prieš Komisiją*, C-142/87, Rink. p. I-959, 47 punktą ir 2000 m. spalio 5 d. Sprendimo *Vokietija prieš Komisiją*, C-288/96, Rink. p. I-8237, 100 punktą).

- ¹⁶⁶ Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad šioje byloje akivaizdu, jog Jungtinė Karalystė turėjo galimybę pareikšti savo nuomonę dėl nurodytų faktų ir aplinkybių tikrumo bei svarbos ir dėl pastabų, kurias pateikė suinteresuotosios trečiosios šalys, kaip antai šioje byloje Ispanijos Karalystė, todėl iš ankstesniame punkte nurodytos teismo praktikos kylantys įpareigojimai yra įvykdyti.
- ¹⁶⁷ Tiek, kiek Jungtinė Karalystė tvirtina, kad negalėjo tinkamai pareikšti savo nuomonės, nes, pirma, sprendime pradėti formalią tyrimo procedūrą atliktame pirminiame įvertinime nėra jokių argumentų dėl *offshore* bendrovių, ir, antra, Komisija diskusijose su Gibraltaro vyriausybe ir Jungtine Karalyste per formalią tyrimo procedūrą nenurodė, jog manė, kad *offshore* bendrovėms suteikiamas selektyvus pranašumas, jos argumentams negalima pritarti.
- ¹⁶⁸ Visų pirma kalbant apie tai, jog pirminiame įvertinime nėra jokių argumentų dėl *offshore* bendrovių, pažymėtina, kad Komisija, žinoma, privalo aiškiai suformuluoti savo abejones dėl pagalbos suderinamumo, kai pradeda formalią tyrimo procedūrą, kad valstybė narė ar suinteresuotosios šalys galėtų kuo geriau į jas atsakyti (2008 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Ferriere Nord prieš Komisiją*, C-49/05 P, 92 punktas).
- ¹⁶⁹ Tačiau vien dėl to, kad mokesčių reformos projekto, apie kurį pranešta, pirminiame įvertinime nėra jokių argumentų dėl *offshore* bendrovių, Jungtinė Karalystė negali turėti teisėtų lūkesčių, jog Komisija savo tyrime apsiribos šiame pirminiame įvertinime

nagrinėtais aspektais. Taip pat tai nereiškia, kad Komisija pažeidė pareigą aiškiai suformuluoti savo abejones.

- 170 Visų pirma reikia priminti, kad sprendimo pradėti formalią procedūrą 60 punkto f papunktyje pateikti būtent su šiuo sektoriumi susiję klausimai, net jei žodžiai „*offshore*“ nenaudojami.
- 171 Taigi Jungtinė Karalystė pačiame sprendime pradėti procedūrą buvo pakankamai įspėta, kad išsamus tyrimas per mokesčių reformos projekto formalią tyrimo procedūrą taip pat gali būti susijęs su sektoriais, kuriuose nėra darbuotojų ir neužimamos patalpos ir kurie dėl to neapmokestinami.
- 172 Be to, pažymėtina, kad pagal Reglamento Nr. 659/1999 6 straipsnio 1 dalį, kaip matyti ir iš pačios šios nuostatos formuluotės, į sprendimą pradėti formalią tyrimo procedūrą įtrauktas vertinimas tėra „pirminis“, žymi formalios tyrimo procedūros pradžią ir visų pirma reiškia, kad suinteresuotosios šalys gali tinkamai pareikšti savo nuomonę.
- 173 Siekiant, be kita ko, užtikrinti, kad šia galimybe būtų galima pasinaudoti, Komisijai neturi būti užkirstas kelias užbaigus formalią tyrimo procedūrą savo galutiniame sprendime „pirminį“ įvertinimą papildyti tokių suinteresuotųjų šalių pareikštą nuomonę pateikiant kaip savą.

- 174 Atsižvelgiant į tai darytina išvada, kad vien tai, jog mokesčių reformos projekto, apie kurį pranešta, pirminiame įvertinime nėra jokių konkrečių argumentų dėl *offshore* bendrovių, nereiškia, kad pažeistos Jungtinės Karalystės teisės į gynybą.
- 175 Antra, pažymėtina, kad, priešingai nei tvirtina Jungtinė Karalystė, Ispanijos Karalystės pastabose per formalią tyrimo procedūrą pateikiami ne tik visiškai faktiniai argumentai, bet jomis būtent siekiama įrodyti, kad mokesčių reformos projektas, apie kurį pranešta, yra taip pat selektyvus, nes juo suteikiamas pranašumas *offshore* bendrovėms, kurios visiškai atleistos nuo mokesčių.
- 176 Komisija pateikė šias pastabas Jungtinei Karalystei, kuri 2003 m. vasario 13 d. laiške išdėstė savo pastabas, tačiau nepareiškė pozicijos dėl *offshore* bendrovių.
- 177 Tvirtindama, kad neturėjo galimybės tinkamai pareikšti savo nuomonės dėl to, kad Komisija neleido suprasti, jog Ispanijos Karalystės pastabas laikė svarbiomis, Jungtinė Karalystė nurodo argumentus, pagal kuriuos Komisija per formalią tyrimo procedūrą įpareigojama pateikti poziciją dėl suinteresuotųjų šalių gautų pastabų.
- 178 Tačiau tokia pareiga Reglamente Nr. 659/1999 nenumatyta. Iš tiesų šio reglamento 6 straipsnio 2 dalyje tik numatyta Komisijos pareiga perduoti atitinkamai valstybei narei pastabas, kurias gavo per formalią procedūrą, kurią ji šioje byloje visiškai įvykdė.

- 179 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia atmesti trečiąją Jungtinės Karalystės pagrindą, susijusį su teisių į gynybą pažeidimu, ir nereikia nagrinėti, ar nesant šio pažeidimo procedūros rezultatas galėjo būti kitoks, o tai yra ginčijamo sprendimo panaikinimo dėl teisių į gynybą pažeidimo sąlyga (žr. minėto Sprendimo *Prancūzija prieš Komisiją* 31 punktą ir minėtų 1990 m. kovo 21 d. sprendimų *Belgija prieš Komisiją* 48 punktą ir *Vokietija prieš Komisiją* 101 punktą).
- 180 Kiek tai susiję su Gibraltaro vyriausybės teisėmis į gynybą, pirmiausia reikia pažymėti, kad ji turėjo galimybę pateikti pastabas Komisijai ir ją pasinaudojo. Kadangi Gibraltaro vyriausybė iš esmės nurodo tuos pačius argumentus kaip Jungtinė Karalystė, pakanka priminti, kad šios valstybės narės teisės į gynybą nebuvo pažeistos, todėl tas pats pasakytina ir apie Gibraltaro vyriausybės teises. Gibraltaro vyriausybės procedūrinės teisės bet kuriuo atveju yra mažesnės apimties nei Jungtinės Karalystės, kaip atitinkamos valstybės narės formalioje tyrimo procedūroje pagal EB 88 straipsnio 2 dalį.
- 181 Šiuo atžvilgiu iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad suinteresuotosios šalys, kaip antai šioje byloje Gibraltaro vyriausybė, kurios nėra atitinkama valstybė narė, per valstybės pagalbos kontrolės procedūrą turi tik teisę pateikti Komisijai visą informaciją, reikalingą veiksams ateityje atlikti, ir negali pačios tiesiogiai dalyvauti ginčiuose su Komisija taip, kaip tai gali daryti valstybė narė (žr. minėto Sprendimo *Komisija prieš Sytraval ir Brink's France* 59 punktą ir 2002 m. rugsėjo 24 d. Sprendimo *Falck ir Acciaierie di Bolzano prieš Komisiją*, C-74/00 P ir C-75/00 P, Rink. p. I-7869, 80 ir 82 punktus).
- 182 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, reikia atmesti trečiąją Jungtinės Karalystės pagrindą ir pirmąją trečiojo Gibraltaro vyriausybės pagrindo dalį kaip nepagrįstus.

C — *Dél pirmojo pagrindo, susijusio su regioniniu selektyvumu*

- 183 Ieškovės pirmojoje instancijoje kaip savo pirmąjį pagrindą nurodo tai, kad ginčijamu sprendimu buvo pažeista EB 87 straipsnio 1 dalis, nes jame pripažinta, jog mokesčių reformos projektas yra selektyvus regioniniu požiūriu.
- 184 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad iš šio sprendimo 86–108 punktų matyti, jog mokesčių reformos projektas yra selektyvus materialiniu požiūriu, nes pagal jį *offshore* bendrovėms suteikiamas selektyvus pranašumas.
- 185 Vien šios išvados pakanka norint pateisinti ginčijamo sprendimo rezoliucinę dalį, kurioje nurodyta, kad mokesčių reformos projektas yra pagalbos schema pagal EB 87 straipsnio 1 dalį, kurios Jungtinei Karalystei neleidžiama įgyvendinti.
- 186 Atsižvelgiant į tai, remiantis pirmuoju ieškovių pagrindu, susijusiu su regioniniu selektyvumu, kuriame nepaneigiamas materialinio selektyvaus pranašumo egzistavimas, ginčijamas sprendimas net ir iš dalies negali būti panaikintas (pagal analogiją žr. 1998 m. birželio 25 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutarties *Antilles néerlandaises prieš Tarybą*, C-159/98 P(R), Rink. p. I-4147, 111 punktą).
- 187 Taigi darytina išvada, kad remiantis pirmuoju pagrindu, net jeigu jis būtų pagrįstas, negali būti panaikintas ginčijamas sprendimas, ir dėl to jis yra nereikšmingas.
- 188 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, reikia atmesti visus Gibraltaro vyriausybės ir Jungtinės Karalystės ieškinius.

VIII — Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 189 Vadovaujantis Procedūros reglamento 122 straipsnio pirma pastraipa, jeigu apeliacinis skundas yra pagrįstas ir pats Teisingumo Teismas priima galutinį sprendimą byloje, jis sprendžia bylinėjimosi išlaidų klausimą. Pagal to paties reglamento 69 straipsnio, taikomo apeliaciniame procese pagal jo 118 straipsnį, 2 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti išlaidas, jeigu laimėjusi šalis to reikalavo. Šio 69 straipsnio 4 dalies pirmoje pastraipoje numatyta, kad į bylą įstojusios valstybės narės pačios padengia savo išlaidas.
- 190 Kadangi Komisijos ir Ispanijos Karalystės apeliaciniai skundai pripažinti pagrįstais, o Gibraltaro vyriausybės ir Jungtinės Karalystės ieškiniai dėl ginčijamo sprendimo atmesti, reikia nurodyti Gibraltaro vyriausybei ir Jungtinei Karalystei padengti savo ir Komisijos bei Ispanijos Karalystės bylinėjimosi išlaidas, patirtas šiame apeliaciniame procese, ir Komisijos pirmojoje instancijoje patirtas bylinėjimosi išlaidas, nes Komisija ir Ispanijos Karalystė to reikalavo.
- 191 Ispanijos Karalystė ir Airija, kaip atitinkamai procese Bendrajame Teisme ir Teisingumo Teisme į bylą įstojusios valstybės narės, pačios padengia savo bylinėjimosi išlaidas.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (didžioji kolegija) nusprendžia:

- 1. Panaikinti 2008 m. gruodžio 18 d. Europos Bendrijų Pirmosios instancijos teismo sprendimą *Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė prieš Komisiją* (T-211/04 ir T-215/04).**

- 2. Atmesti Gibraltaro vyriausybės ir Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės ieškinius.**

- 3. Gibraltaro vyriausybė ir Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė padengia savo ir Europos Komisijos bei Ispanijos Karalystės bylinėjimosi išlaidas, patirtas šiame apeliaciniame procese, ir Europos Komisijos pirmojoje instancijoje patirtas bylinėjimosi išlaidas.**

- 4. Ispanijos Karalystė ir Airija, kaip atitinkamai procese Bendrajame Teisme ir Europos Sąjungos Teisingumo Teisme į bylą įstojusios valstybės narės, pačios padengia savo bylinėjimosi išlaidas.**

Parašai.