

## OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

NIILA JÄÄSKINENA

przedstawiona w dniu 7 kwietnia 2011 r.<sup>1</sup>

### I — Wprowadzenie

1. W swoich odwołaniach Komisja Europejska i Królestwo Hiszpanii żądają uchylecia wyroku Sądu Pierwszej Instancji Wspólnot Europejskich z dnia 18 grudnia 2008 r. w sprawach połączonych T-211/04 i T-215/04 *Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo przeciwko Komisji*, Zb.Orz. s. II-3745, zwanego dalej „zaskarżonym wyrokiem”, w którym Sąd stwierdził nieważność decyzji Komisji 2005/261/WE z dnia 30 marca 2004 r. w sprawie systemu pomocy, który Zjednoczone Królestwo zamierza wdrożyć w stosunku do gibraltarskiej rządowej reformy podatku dochodowego od przedsiębiorstw<sup>2</sup>. W tej decyzji Komisja stwierdziła, że przedmiotowa reforma stanowi system pomocy niezgodny ze wspólnym rynkiem.
2. Kluczową rolę dla niniejszych odwołań odgrywa problematyka istnienia korzyści, w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE, a także selektywności na płaszczyźnie regionalnej oraz pod względem przedmiotowym w rozumieniu tego samego postanowienia traktatowego. Należy z jednej strony ustalić, czy terytorium

w rozumieniu art. 299 ust. 4 WE<sup>3</sup>, które nie jest częścią terytorium państwa członkowskiego, może zostać uznane za punkt odniesienia do celów stosowania art. 87 ust. 1 WE. Dokładniej rzecz ujmując, niniejsza sprawa wymaga zbadania możliwości zastosowania do Gibraltaru istniejącego orzecznictwa dotyczącego selektywności regionalnej.

3. Równocześnie zwrócono się do Trybunału o dokonanie mającego daleko sięgające konsekwencje wyboru metodologii, jaką należy się posługiwać w kontekście środków pośrednich mogących stanowić pomoc państwa. Chodzi o określenie metody pozwalającej na ocenę selektywności przedmiotowej środka pośredniego przyjętego w ramach krajowego systemu podatkowego, bez naruszania przy tym podziału kompetencji pomiędzy państwami członkowskimi a Unią Europejską w dziedzinie podatków bezpośrednich.

4. Komisja proponuje bowiem Trybunałowi usankcjonowanie nowego pojęcia systemu

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Dz.U. 2005, L 85, s. 1, zwanej dalej „sporną decyzją”.

3 — Ze względu na to, że zaskarżony wyrok został wydany w dniu 18 grudnia 2008 r., odesłania do postanowień traktatu WE dokonywane są zgodnie z numeracją mającą zastosowanie przed wejściem w życie traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.

podatkowego „z natury dyskryminującego”<sup>4</sup>, a także metody analizy różniącej się od metody przedstawionej w jej obwieszczeniu w sprawie stosowania reguł pomocy publicznej do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej<sup>5</sup> (zwanej dalej „metodą doraźną”).

5. Otóż środkiem, który można na podstawie tego pojęcia uznać w rozpoznawanej sprawie za korzyść selektywną, jest środek podatkowy, który ma zastosowanie do ponad 99% przedsiębiorstw w Gibraltarze<sup>6</sup>.

6. Podstawowa kwestia, jaka występuje w niniejszej sprawie, dotyczy więc selektywności przedmiotowej oraz wyjaśnienia pojęcia pomocy państwa w związku ze zjawiskiem szkodliwej konkurencji podatkowej.

4 — Pod pojęciem systemu „z natury dyskryminującego” Komisja rozumie system podatkowy, który ze względu na samą swą konstrukcję przysparza korzyści jednej lub kilku kategoriom przedsiębiorstw poprzez dobór kryteriów, które mają być stosowane w systemie opodatkowania rzekomo „normalnym”.

5 — Obwieszczenie w sprawie stosowania reguł pomocy publicznej do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej, Dz.U. C 384, s. 3–9 (zwane dalej „obwieszczeniem z 1998 r.”).

6 — Wprawdzie zgadzam się, że według orzecznictwa kwalifikacja środka państwowego w świetle art. 87 WE powinna opierać się na jego ekonomicznych skutkach dla konkurencji, znaczna zaś liczba przedsiębiorstw, które mogą powoływać się na ten przepis, nie jest w stanie podważyć selektywnego charakteru przepisu (zob. wyrok z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-172/03 Heiser, Zb.Orz. s. I-1627, pkt 42), niemniej jednak chociaż skutki ekonomiczne są determinujące, nie wydaje mi się, żeby środek obejmujący prawie wszystkie przedsiębiorstwa można było uznać za korzyść o charakterze selektywnym.

7. W ramach swojej analizy zamierzam zbadać kolejno selektywność regionalną, później zaś selektywność przedmiotową, nie przestrzegając jednak kolejności, w jakiej strony wnoszące odwołanie podnosiły swe zarzuty.

## II — Okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporu i zaskarżony wyrok

### A — Zaplanowana przez Government of Gibraltar reforma podatku od osób prawnych

8. Pismem z dnia 12 sierpnia 2002 r. Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej zgłosiło Komisji, zgodnie z art. 88 ust. 3 WE, zaplanowaną przez Government of Gibraltar reformę podatku od osób prawnych<sup>7</sup>.

7 — Należy zaznaczyć, iż przed tym zgłoszeniem w dniu 11 lipca 2001 r. Komisja postanowiła wszcząć formalne postępowanie wyjaśniające na podstawie art. 88 ust. 2 WE w przedmiocie dwóch uregulowań prawnych obowiązujących w Gibraltarze w zakresie podatku od osób prawnych, dotyczących odpowiednio „spółek zwolnionych” (Dz.U. 2002, C 26, s. 13) oraz „spółek uprawnionych do ulgi” (Dz.U. 2002, C 26, s. 9). Wyrokiem z dnia 30 kwietnia 2002 r. w sprawach połączonych T-195/01 i T-207/01 Government of Gibraltar przeciwko Komisji, Rec. s. II-2309, Sąd z jednej strony stwierdził nieważność decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego w sprawie spółek zwolnionych, a z drugiej strony oddalił wniosek o stwierdzenie nieważności decyzji o wszczęciu postępowania w sprawie spółek uprawnionych do ulgi. W dniu 27 kwietnia 2002 r. Government of Gibraltar ogłosił zamiar ustanowienia całkowicie nowego systemu podatkowego dla wszystkich gibraltarskich spółek. Właśnie ta zamierzona przez Government of Gibraltar reforma dotycząca podatku od osób prawnych stanowi przedmiot niniejszego sporu.

9. Na system opodatkowania, który miał być wprowadzony w drodze reformy podatkowej i mieć zastosowanie do wszystkich osób prawnych z siedzibą w Gibraltarze, składają się: podatek od wynagrodzenia („payroll tax”), podatek od nieruchomości zajmowanych do celów prowadzenia działalności gospodarczej („business property occupation tax”, zwany dalej „BPOT”) oraz opłata rejestracyjna („registration fee”), ustalone w następujący sposób:

- podatek od wynagrodzenia: wszystkie gibraltarskie osoby prawne zobowiązane są do uiszczenia podatku od liczby zatrudnionych w Gibraltarze pracowników w wysokości 3000 GBP od każdego z nich rocznie;
- BPOT: wszystkie osoby prawne użytkujące nieruchomości w Gibraltarze do celów prowadzenia działalności gospodarczej uiszczają podatek z tytułu zajmowania tych nieruchomości według stawki odpowiadającej określonej w procentach części obowiązującej ich ogólnej stawki podatkowej naliczanej od nieruchomości w Gibraltarze;
- opłata rejestracyjna: wszystkie gibraltarskie osoby prawne są zobowiązane do uiszczenia opłaty rejestracyjnej w wysokości 150 GBP rocznie w przypadku tych prowadzących działalność w celach niezarobkowych oraz 300 GBP rocznie w przypadku osób prawnych prowadzących działalność w celach zarobkowych.

10. Podleganie opodatkowaniu podatkiem od wynagrodzenia oraz BPOT jest ograniczone do 15% zysków. Z ustanowienia tego pałpu wynika, iż osoby prawne płacą podatek od

wynagrodzenia i BPOT jedynie w przypadku wypracowania zysku.

11. Niektóre rodzaje działalności, a konkretnie usługi finansowe i działalność w sektorze energetyczno-paliwowym, podlegać będą dodatkowemu opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osiągniętych przez nie zysków.

12. Łączne opodatkowanie osób prawnych świadczących usługi finansowe (z tytułu podatku od wynagrodzenia, BPOT oraz dodatkowego podatku dochodowego od działalności związanej ze świadczeniem usług finansowych według stawki wynoszącej 4–6% zysków) będzie ograniczone do 15% zysków. W przypadku przedsiębiorstw użyteczności publicznej naliczany będzie dodatkowy podatek dochodowy od zysków z ich działalności w wysokości 35% zysków. Przedsiębiorstwa te będą mogły odliczyć podatek od wynagrodzenia i BPOT od swojego podatku dodatkowego<sup>8</sup>.

#### B — *Sporna decyzja*

13. Po zbadaniu zgłoszenia zgodnie z procedurą przewidzianą w art. 88 ust. 2 WE

<sup>8</sup> — Ustawa w sprawie reformy podatkowej zostanie zastosowana przez rząd Gibraltaru po uchwaleniu przez House of Assembly (izbę ustawodawczą). Tytułem uzupełnienia należy zaznaczyć, że – jak wynika z uwag przedstawionych przez Government of Gibraltar – w czerwcu 2009 r. Chief Minister of Gibraltar zapowiedział, że reforma nie wejdzie w życie, ale nowy system podatku od osób prawnych wejdzie w życie w roku 2010.

Komisja uznała, iż reforma systemu opodatkowania przedsiębiorstw w Gibraltarze w postaci zgłoszonej przez Zjednoczone Królestwo stanowi system pomocy państwa niezgodny ze wspólnym rynkiem, który w związku z tym nie może zostać wdrożony.

14. Komisja stwierdziła co do meritum w motywach 98–152 spornej decyzji, że przedmiotowa reforma jest selektywna zarówno pod względem regionalnym, jak i przedmiotowym. Z jednej strony reforma przewiduje system opodatkowania osób prawnych, w ramach którego osoby prawne w Gibraltarze są opodatkowane generalnie według stawki niższej niż osoby prawne w Zjednoczonym Królestwie, dlatego też przysparza ona – zdaniem Komisji – selektywnej korzyści przedsiębiorstwom gibraltarskim.

15. Z drugiej strony następujące aspekty reformy podatkowej obejmującej podatek od wynagrodzenia oraz BPOT są, według Komisji, selektywne pod względem przedmiotowym. Po pierwsze, wymóg wypracowania zysku przed powstaniem zobowiązania podatkowego jest korzystny dla przedsiębiorstw, które nie wypracowują zysków; po drugie, ograniczenie opodatkowania do 15% zysków zastosowane do zobowiązania podatkowego jest korzystne dla przedsiębiorstw, które w danym roku podatkowym mają niskie zyski w stosunku do liczby pracowników i powierzchni nieruchomości wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej; po trzecie, podatek od wynagrodzenia i BPOT ze swej natury są korzystne dla przedsiębiorstw, które w rzeczywistości nie są fizycznie obecne na Gibraltarze i w konsekwencji nie są

zobowiązane do zapłaty podatku od osób prawnych.

16. Na koniec Komisja stwierdziła, że przyznanie zwolnień i redukcji obciążeń podatkowych powoduje utratę wpływów podatkowych równoznaczną z wykorzystaniem zasobów państwowych w formie wydatków finansowych. Przedmiotowe środki zostały zatem uznane za korzyść przyznaną przez państwo i przy użyciu zasobów państwowych.

#### *C — Postępowanie przed Sądem dotyczące zaskarżonego wyroku*

17. Pismami złożonymi w sekretariacie Sądu w dniu 9 czerwca 2004 r. Government of Gibraltar, będący stroną skarżącą w sprawie T-211/04, oraz Zjednoczone Królestwo, będące stroną skarżącą w sprawie T-215/04, wniosły skargi o stwierdzenie nieważności spornej decyzji. Postanowieniem prezesa trzeciej izby Sądu z dnia 14 grudnia 2004 r. został uwzględniony wniosek Królestwa Hiszpanii o dopuszczenie do udziału w postępowaniu w charakterze interwenienta popierającego żądania Komisji. Postanowieniem z dnia 18 grudnia 2006 r. sprawy zostały połączone do łącznego rozpoznania w procedurze ustnej.

18. Sąd uwzględnił dwa z trzech zarzutów podniesionych przez skarżące w pierwszej instancji, dotyczące odpowiednio selektywności regionalnej i selektywności przedmiotowej,

i dlatego też zaniechał badania zarzutu trzeciego, opartego na naruszeniu istotnych wymogów proceduralnych. W konsekwencji stwierdził nieważność spornej decyzji.

jak i przedmiotowej. Powołuje także zarzuty oparte na naruszeniach procedury.

### III — W przedmiocie odwołań

#### A — *Postępowanie przed Trybunałem*

19. Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 26 czerwca 2009 r. sprawy C-106/09 P i C-107/09 P zostały połączone do łącznego rozpoznania w procedurze pisemnej i ustnej, jak również do wydania wyroku. Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 25 września 2009 r. wydanym w sprawach połączonych C-106/09 P i C-107/09 P Irlandia została dopuszczona do udziału w niniejszych sprawach w charakterze interwenienta popierającego żądania Zjednoczonego Królestwa i Government of Gibraltar.

20. W swoim odwołaniu Komisja powołuje tylko jeden zarzut podzielony na sześć części dotyczących przeprowadzonego przez Sąd badania w zakresie selektywności przedmiotowej, oparty na naruszeniu art. 87 ust. 1 WE. Królestwo Hiszpanii w swoim odwołaniu powołuje jedenaście zarzutów dotyczących badania przeprowadzonego przez Sąd w zakresie selektywności zarówno regionalnej,

21. W odpowiedzi na odwołania wniesione przez Komisję oraz przez Królestwo Hiszpanii Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo wnoszą o oddalenie wyżej wymienionych odwołań. Interwencja Irlandii ograniczyła się do popierania żądań Zjednoczonego Królestwa jedynie w sprawie C-106/09.

22. Komisja i Government of Gibraltar oraz rząd Zjednoczonego Królestwa, Irlandia i rząd hiszpański przedstawiły uwagi na rozprawie, która odbyła się w dniu 16 listopada 2010 r.

#### B — *Uwagi wstępne dotyczące proceduralnych aspektów odwołań – w przedmiocie konsekwencji częściowego uchylecia zaskarżonego wyroku*

23. W swoim odwołaniu Komisja ma zastrzeżenia jedynie do części wyroku Sądu odnoszącej się do selektywności przedmiotowej. Według Komisji w spornej decyzji stwierdzono selektywność reformy z punktu widzenia zarówno regionalnego, jak i przedmiotowego. Stwierdzenie jej nieważności może więc zostać utrzymane w mocy wyłącznie w przypadku, gdyby w wyroku, w którym poddano ją kontroli, zostało należycie wykazane, że obydwie te wnioski były błędne. W konsekwencji w przypadku gdyby Trybunał uwzględnił

odwołanie Komisji, stwierdzenie nieważności spornej decyzji straciłoby uzasadnienie i wyrok należałoby uchylić.

24. W tym względzie jestem zdania, iż uwzględnienie odwołania Komisji nie może wystarczyć do uchylenia zaskarżonego wyroku w całości. Wręcz przeciwnie, jeśli zaskarżony wyrok zostanie uchylony w części dotyczącej selektywności przedmiotowej, sentencja zaskarżonego wyroku pozostanie niezmieniona, co wystarcza do uzasadnienia stwierdzenia nieważności spornej decyzji, skoro zawarte w niej rozstrzygnięcie prawne dotyczące selektywności regionalnej jest błędne.

25. W przypadku bowiem terytorium w rozumieniu art. 299 ust. 4 WE lub związków publicznoprawnych niższego rzędu niż państwo dokonana w spornej decyzji analiza selektywności regionalnej jest elementem składowym oceny w zakresie istnienia pomocy państwa w rozumieniu art. 87 WE. W celu uzupełnienia aspektu związanego z selektywnością regionalną Komisja powinna zatem wydać nową decyzję w sprawie zgodności z prawem spornego reżimu w świetle art. 87 WE.

26. Ponadto w przypadku gdyby Trybunał nie zgodził się z rozumowaniem Sądu dotyczącym selektywności przedmiotowej, pociągnęłoby to za sobą uchylenie odpowiedniej części uzasadnienia zaskarżonego wyroku, a nie – utrzymanie w mocy sentencji spornej decyzji. Sąd po pierwsze nie rozpoznał bowiem podniesionego w postępowaniu w pierwszej instancji zarzutu trzeciego i po drugie nie mógł zbadać wniosków Komisji

dotyczących zgodności przedmiotowych środków ze wspólnym rynkiem, w sytuacji gdy geograficzny punkt odniesienia jest inny niż ten, o którym mowa w spornej decyzji (a mianowicie Gibraltar, a nie Zjednoczone Królestwo i Gibraltar tworzące jedną całość).

27. Biorąc pod uwagę powyższe, sądzę więc, że Trybunał może albo oddalić obydwa odwołania w całości, albo uwzględnić odwołania, kierując równocześnie sprawę do Sądu w celu zbadania podniesionego w pierwszej instancji zarzutu trzeciego. W każdym razie uważam, iż na obecnym etapie nie jest możliwe wydanie przez Trybunał ostatecznego rozstrzygnięcia sporu we wszystkich jego aspektach.

#### **IV — W przedmiocie selektywności regionalnej<sup>9</sup>**

##### *A — W przedmiocie dopuszczalności odwołania Królestwa Hiszpanii*

28. W swoich pismach procesowych Government of Gibraltar twierdzi, iż argumenty przedstawione przez Królestwo Hiszpanii

<sup>9</sup> — Zarzuty od pierwszego do siódmego i dziewiąty odwołania Królestwa Hiszpanii.

oraz Komisję w przedmiocie selektywności regionalnej ograniczają się w istocie do powtórzenia argumentów podniesionych przed Sądem.

29. W tym względzie zaznaczam, iż Królestwo Hiszpanii występowało przed Sądem w charakterze interwenienta, natomiast Komisja broniła w tamtym postępowaniu spornej decyzji. Co do zasady, granice sporu przed Sądem nie były ograniczone przez stanowiska przedstawione na rozprawie, lecz przez zarzuty powołane w skargach przedstawionych odpowiednio przez Government of Gibraltar i rząd Zjednoczonego Królestwa.

30. Według utrwalonego orzecznictwa z art. 56 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wynika, że interwenientów występujących przed Sądem uważa się za strony postępowania w tej instancji. Tak więc art. 40 akapit czwarty wyżej wymienionego statutu nie stoi na przeszkodzie temu, żeby interwenient przedstawiał argumenty inne niż strona, do której przystąpił, pod warunkiem że jego celem jest popieranie żądań tej strony<sup>10</sup>.

31. Zwracam uwagę, iż gdyby Królestwo Hiszpanii wniosło odwołanie w rozpoznawanej sprawie, nie przystąpiwszy wcześniej do sprawy w charakterze interwenienta przed

Sądem, nie podlegałoby żadnym innym ograniczeniom poza tym, że byłoby związane przedmiotem sporu określonym przez skarżące w postępowaniu przed Sądem. Identyczna sytuacja występowałaby, gdyby Królestwo Hiszpanii nie wniosło odwołania od zaskarżonego wyroku, tylko ograniczyło się do przedstawienia uwag, popierając żądania Komisji. Interwenient, któremu na podstawie art. 115 regulaminu postępowania służy prawo przedstawienia odpowiedzi na odwołanie, wobec braku wyraźnego ograniczenia powinien bowiem mieć możliwość podniesienia zarzutów dotyczących każdej kwestii prawnej, która stanowi podstawę zaskarżonego wyroku<sup>11</sup>. Uwzględniając zatem powyższe, pozycja procesowa strony uprzywilejowanej takiej jak państwo członkowskie, które występowało w charakterze interwenienta przed Sądem, musi oznaczać, że zakres przedmiotowy odwołania wniesionego przez taką stronę może być ograniczony jedynie przez przedmiot sporu, a nie przez uwagi, które przedstawiła przed Sądem.

32. Ponadto z art. 225 WE, art. 58 akapit pierwszy statutu Trybunału Sprawiedliwości oraz art. 112 § 1 lit. c) regulaminu postępowania przed Trybunałem wynika, że odwołanie musi dokładnie wskazywać zakwestionowane części wyroku, którego uchylenie ma na celu, oraz zawierać argumenty prawne, które szczegółowo uzasadniają to żądanie. Wymogu tego nie spełnia odwołanie, które ogranicza się do powtórzenia zarzutów i argumentów przedstawionych już przed Sądem,

10 — Wyrok z dnia 8 lipca 1999 r. w sprawie C-245/92 P Chemie Linz przeciwko Komisji, Rec. s. I 4643.

11 — Wyrok z dnia 11 lutego 1999 r. w sprawie C-390/95 P Antilean Rice Mills i in. przeciwko Komisji, Rec. s. I-769, pkt 21, 22.

ponieważ takie odwołanie w rzeczywistości stanowi jedynie wniosek o ponowne rozpoznanie skargi przedstawionej przed Sądem, co nie należy do kompetencji Trybunału<sup>12</sup>.

33. Niemniej jednak gdy wnoszący odwołanie kwestionuje wykładnię lub zastosowanie przez Sąd prawa Unii, kwestie prawne rozpatrywane w pierwszej instancji mogą ponownie być rozważane w ramach odwołania. W przeciwnym razie postępowanie odwoławcze byłoby częściowo pozbawione sensu<sup>13</sup>.

34. W konsekwencji należy odrzucić w całości argumentację dotyczącą niedopuszczalności odwołania Królestwa Hiszpanii.

35. Ponadto zarzuca się również Królestwu Hiszpanii zbyt późne powołanie się na naruszenie art. 5 WE i art. 307 WE, czyli dopiero na etapie repliki. Dopiero bowiem zajmując stanowisko wobec udzielonej przez Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo odpowiedzi na odwołanie, Królestwo Hiszpanii stwierdza w swojej replice, że stanowisko Sądu sprowadza się do uznania suwerenności podatkowej Gibraltaru pomimo jego statusu „obszaru nierządzącego się samodzielnie”, co jest niezgodne z art. 5 WE i art. 307 WE.

36. Prawdą jest, iż Trybunał z zasady nie uwzględnia żadnych zarzutów przedstawionych po raz pierwszy na etapie repliki, z wyjątkiem trzech następujących szczególnych sytuacji: w sytuacji, gdy okazuje się, że albo dany zarzut stanowi jedynie rozwinięcie zarzutu podniesionego wcześniej<sup>14</sup>, albo jest to zarzut o charakterze bezwzględny, który powinien być rozpoznany z urzędu<sup>15</sup>, albo jego podstawą jest nowa okoliczność ujawniona w toku postępowania<sup>16</sup>.

37. W rozpoznawanej sprawie powołanie się na naruszenie art. 5 WE i art. 307 WE można by uznać za rozwinięcie pierwszego podniesionego wcześniej w odwołaniu zarzutu

12 — Zobacz w szczególności wyroki z dnia 4 lipca 2000 r. w sprawie C-352/98 P Bergaderm i Goupil przeciwko Komisji, Rec. s. I-5291, pkt 34, 35; z dnia 30 września 2003 r. w sprawie C-76/01 P Eurocoton i in. przeciwko Radzie, Rec. s. I-10091, pkt 46, 47. Zobacz także wyroki z dnia 19 stycznia 2006 r. w sprawie C-240/03 P Comunità montana della Valnerina przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-731, pkt 105, 106; z dnia 14 października 2010 r. w sprawie C-280/08 P Deutsche Telekom przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-9555, pkt 24.

13 — Zobacz w szczególności wyroki z dnia 16 maja 2002 r. w sprawie C-321/99 P ARAP i in. przeciwko Komisji, Rec. s. I-4287, pkt 49; wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-487/06 P British Aggregates przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-10505, pkt 121 i nast.; ww. w przypisie 12 wyrok w sprawie Deutsche Telekom przeciwko Komisji, pkt 25. Zobacz także ww. w przypisie 12 wyrok w sprawie Comunità montana della Valnerina przeciwko Komisji, pkt 107, a także między innymi postanowienia z dnia 11 listopada 2003 r. w sprawie C-488/01 P Martinez przeciwko Parlamentowi, Rec. s. I-13355, pkt 39; z dnia 13 lipca 2006 r. w sprawie C-338/05 P Front national i in. przeciwko Parlamentowi i Radzie, pkt 23.

14 — Wyrok z dnia 30 września 1982 r. w sprawie 108/81 Amylum przeciwko Radzie, Rec. s. 3107, pkt 25.

15 — Wyrok z dnia 20 lutego 1997 r. w sprawie C-166/95 P Komisja przeciwko Daffix, Rec. s. I-983, pkt 24.

16 — Wyrok z dnia 15 października 2002 r. w sprawach połączonych C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, od C-250/99 P do C-252/99 P i C-254/99 P Limburgse Vinyl Maatschappij i in. przeciwko Komisji, Rec. s. I-8375, pkt 369–379.



Królestwa Hiszpanii, mające jednocześnie ścisły związek z tym zarzutem. Ponieważ jednak ta problematyka nie została powiązana przez rząd hiszpański ze wspomnianym zarzutem z jego odwołania, ustalenie takiego związku w zastępstwie wnoszącej odwołanie nie należy do Trybunału. Wobec czego proponuję, by zarzut naruszenia uznać za niedopuszczalny.

*B — W przedmiocie zakresu kontroli przeprowadzanej przez Trybunał w ramach odwołania w przedmiocie dokonanej przez Sąd oceny prawa krajowego*

38. Ze względu na znaczenie kwestii podniesionej w ramach zarzutu szóstego Królestwa Hiszpanii proponuję, aby zbadać ją na wstępie. Trybunał zaś powinien zatem wypowiedzieć się na temat wagi, jaką należy przypisać przepisom prawa krajowego, które w rozpoznawanej sprawie były badane przez Sąd.

39. Należy od razu podkreślić, że podniesiona kwestia dotyczy skargi bezpośredniej<sup>17</sup>.

17 — W konsekwencji orzecznictwo dotyczące skarg pośrednich, takich jak sprawy prejudycjalne, nie wydaje się tu wcale rozstrzygające (zob. wyroki z dnia 25 października 2001 r. w sprawie C-475/99 *Ambulanz Glöckner*, Rec. s. I-8089, pkt 10; z dnia 2 czerwca 2005 r. w sprawie C-136/03 *Dörr i Únal*, Zb.Orz. s. I-4759, pkt 46; z dnia 22 czerwca 2006 r. w sprawie C-419/04 *Conseil général de la Vienne*, Zb.Orz. s. I-5645, pkt 24; z dnia 14 lutego 2008 r. w sprawie C-244/06 *Dynamic Medien*, Zb.Orz. s. I-505, pkt 19).

40. Zaznaczam, że w swoim najstarszym orzecznictwie Trybunał uznał, iż nie do niego należy wydawanie rozstrzygnięć dotyczących przepisów prawa krajowego i w związku z tym nie może on zbadać zarzutu, że Wysoka Władza, podejmując decyzję, naruszyła zasady lub przepisy krajowego prawa konstytucyjnego<sup>18</sup>.

41. Natomiast niewątpliwie przy wykonywaniu swoich kompetencji orzeczniczych w kontekście skarg bezpośrednich Sąd musi bazować na pewnej koncepcji lub wykładni, które określiłbym jako „rekonstrukcja interpretacyjna” przepisów prawa krajowego danego państwa członkowskiego. W tym względzie trzeba moim zdaniem wyróżnić trzy przypadki.

42. Po pierwsze, Sąd może się znaleźć w sytuacji, w której będzie musiał bezpośrednio zastosować i zinterpretować przepisy prawa krajowego państwa członkowskiego. Może się to zdarzyć z powodu odesłania do prawa krajowego w przepisie prawa unijnego

18 — Sprawa 1/58 oraz sprawy połączone od 36/59 do 38/59 i 40/59.

lub z powodu klauzuli arbitrażowej<sup>19</sup>. W takim przypadku Sąd stosuje prawo krajowe jako sąd właściwy. Przepis prawa krajowego oznacza więc dla Sądu normę prawną, która łączy określone skutki prawne ze zdarzeniami istotnymi z prawnego punktu widzenia. Zatem do Sądu należy wyciągnięcie na ich podstawie wniosków prawnych<sup>20</sup> pomimo oczywistych trudności w zakresie weryfikacji treści prawa krajowego.

43. Druga sytuacja dotyczy pośredniego stosowania prawa krajowego przez Sąd. W takim przypadku Sąd stosuje przepisy prawa

krajowego jako normy prawne, lecz nie działa jako sąd właściwy w zakresie ich wykładni. Tę sytuację może ilustrować zakwalifikowanie przez Sąd stosunku prawnego jako wchodzącego w zakres pojęcia, które nie stanowi autonomicznego pojęcia prawa unijnego, takiego jak małżeństwo lub umowa<sup>21</sup>. Do tej kategorii można również zaliczyć sytuacje, gdy Sąd ma rozstrzygnąć zagadnienie wstępne albo zagadnienie o charakterze formalnym, albo związane z istotą sprawy, dotyczące na przykład uprawnień adwokackich przedstawiciela strony w rozumieniu statutu Trybunału Sprawiedliwości<sup>22</sup> czy ważności czynności przeniesienia własności przedsiębiorstwa.

44. Okazuje się zatem, że w związku z niektórymi przypadkami stosowania prawa

19 — Zobacz w dziedzinie prawa znaków towarowych wyroki Sądu z dnia 9 grudnia 2010 r. w sprawie T-303/08 *Tresplain Investments* przeciwko OHIM – Hoo Hing (Golden Elephant Brand), Zb.Orz. s. II-5659; z dnia 14 maja 2009 r. w sprawie T-165/06 *Fiorucci* przeciwko OHIM – Edwin (ELIO FIORUCCI), Zb.Orz. s. II-1375. Od tego wyroku wniesiono odwołanie zarejestrowane pod numerem C-263/09 P *Edwin* przeciwko OHIM, zob. pkt 49–78 opinii w tej sprawie przedstawionej przez rzecznik generalną J. Kokott w dniu 27 stycznia 2011 r. Zobacz w dziedzinie zamówień publicznych postanowienie Sądu z dnia 2 lipca 2009 r. w sprawie T-279/06 *Evropaiki Dynamiki* przeciwko EBC. Od tego postanowienia wniesiono odwołanie zarejestrowane pod numerem C-401/09 P *Evropaiki Dynamiki* przeciwko EBC, zob. pkt 66–76 opinii w tej sprawie przedstawionej przez rzecznik generalnego P. Mengozziego z dnia 27 stycznia 2011 r. Zobacz także ostatnio w dziedzinie klauzul arbitrażowych: wyrok Sądu z dnia 10 czerwca 2009 r. w sprawach połączonych T-396/05 i T-397/05 *ArchiMEDES* przeciwko Komisji; wyrok Trybunału z dnia 18 listopada 2010 r. w sprawie C-317/09 P *ArchiMEDES* przeciwko Komisji; wyrok Sądu z dnia 17 grudnia 2010 r. w sprawie T-460/08 *Komisja* przeciwko *Acentro Turismo*, Zb.Orz. s. II-6351; wyrok Sądu z dnia 16 grudnia 2010 r. w sprawie T-19/07 *Systran i Systran Luxembourg* przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. II-6083. Zobacz przypisy nr 10, *Clause compromissoire*, *Europe*, styczeń 2011, s. 19.

20 — Pragnę zauważyć, że główna różnica pomiędzy pierwszą a drugą sytuacją tkwi w powadze rzeczy osądzonej, dotyczącej – moim zdaniem – wyroku Sądu w pierwszym przypadku. W drugim przypadku wyrok korzysta ze znacznych uprawnień związania w zakresie ustaleń faktycznych, lecz nie ustala w sposób ostateczny konsekwencji prawnych, jakie wynikają z prawnie istotnych okoliczności sprawy zgodnie z normą prawa krajowego.

21 — Zobacz wyrok Sądu z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie T-172/01 M przeciwko Trybunałowi Sprawiedliwości, Rec. s. II-1075; wyrok Trybunału z dnia 14 kwietnia 2005 r. w sprawie C-243/04 P *Gaki-Kakouri* przeciwko Trybunałowi Sprawiedliwości. Zobacz także, jeśli chodzi o orzecznictwo Sądu do spraw Służby Publicznej, wyrok z dnia 14 października 2010 r. w sprawie F-86/09 W przeciwko Komisji, dotyczący nieopublikowany w Zbiorze, na temat analizy pojęcia możliwości zawarcia małżeństwa cywilnego oraz implikacji wynikających z przepisów prawa państwa trzeciego. W dziedzinie pomocy państwa zob. w szczególności wyrok Sądu z dnia 3 marca 2010 r. w sprawie T-163/05 *Bundesverband deutscher Banken* przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. II-387, w której Sąd musiał zbadać przepisy prawa krajowego w celu ustalenia istnienia korzyści.

22 — Jeśli chodzi o status adwokata/radcy prawnego, zob. postanowienie Sądu z dnia 28 lutego 2005 r. w sprawie T-445/04 ET przeciwko OHIM – *Aparellaje eléctrico* (UNEX), Zb.Orz. s. II-677, pkt 7, 9; wyrok Sądu z dnia 27 września 2005 r. w sprawie T-123/04 *Cargo Partner* przeciwko OHIM (CARGO PARTNER), Zb.Orz. s. II-3979, pkt 20, 22; postanowienie Sądu z dnia 9 września 2004 r. w sprawie T-14/04 *Alto de Casablanca* przeciwko OHIM – *Bodegas Chivite* (VERAMONTE), Zb.Orz. s. II-3077, pkt 11; wyrok Sądu z dnia 8 czerwca 2005 r. w sprawie T-315/03 *Wilfer* przeciwko OHIM (ROCKBASS), Zb.Orz. s. II-1981, pkt 11; wyrok z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie T-472/07 *Enercon* przeciwko OHIM – *Hasbro* (ENERCON), pkt 12–15; postanowienie z dnia 10 lipca 2009 r. w sprawie C-59/09 P *Hasbro*.

krajowego przez Sąd Trybunał będzie musiał w ramach odwołania badać brzmienie przepisów prawa krajowego, traktując to jako kwestię prawną, a nie kwestię faktyczną.

45. Po trzecie, może się zdarzyć, że Sąd będzie musiał, w celu ustalenia określonej sytuacji faktycznej, oprzeć się na przepisach prawa krajowego. Wielu takich przykładów dostarcza stosowanie przepisów prawa unijnego dotyczących pomocy państwa, na przykład jeśli chodzi o pojęcia korzyści i selektywności. W tego typu sytuacji analiza prawa krajowego jest więc wymagana do ustalenia stanu faktycznego, który trzeba wziąć pod uwagę w ramach stosowania prawa unijnego<sup>23</sup>.

46. W rozpoznawanej sprawie należy podkreślić, iż kwestia statusu Gibraltaru, w kształcie uregulowanym przez prawo unijne, niewątpliwie stanowi kwestię prawną podlegającą kontroli Trybunału.

47. Jak wynika z akt sprawy, status Gibraltaru regulują także na szczeblu krajowym przepisy

23 — Na przykład w pkt 82 wyroku z dnia 11 września 2008 r. w sprawach połączonych od C-428/06 do C-434/06 *Unión General de Trabajadores de la Rioja* (zwanego dalej „wyrokiem w sprawie UGT-Rioja”), Zb.Orz. s. I-6747, Trybunał stwierdził, że „w celu zbadania, czy jednostka niższego rzędu niż państwo posiada wystarczającą autonomię, należy uwzględnić mające zastosowanie przepisy określające zakres kompetencji jednostki podziału terytorialnego państwa w wykładni dokonanej przez sąd krajowy”.

konstytucyjne, które zostały zbadane przez Sąd<sup>24</sup>. W istocie wywody Sądu dotyczące statusu Gibraltaru na płaszczyźnie politycznej i administracyjnej stanowią rekonstrukcję interpretacyjną prawa krajowego, służącą do ustalenia faktycznej sytuacji Gibraltaru w świetle kryteriów wypracowanych przez orzecznictwo zapoczątkowane wyrokiem w sprawie *Azorów*<sup>25</sup>. Sąd nie stosuje więc w ramach wykonywania swoich funkcji orzeczniczych przepisów konstytucyjnych dotyczących statusu prawnego Gibraltaru jako norm prawnych. Natomiast opiera się na tych przepisach w celu dokonania oceny sytuacji Gibraltaru w świetle prawa unijnego.

48. Aby zatem zachować równowagę strukturalną ustaloną pomiędzy krajowym porządkiem prawnym a prawem unijnym, proponuję, żeby Trybunał uznał, że kiedy w ramach niniejszej sprawy Sąd zajmuje się rekonstrukcją interpretacyjną przepisów

24 — W pkt 98–100 zaskarżonego wyroku Sąd zajmuje się wykładnią wspomnianych wyżej przepisów krajowych w powiązaniu z postanowieniami Karty Narodów Zjednoczonych. Sąd Unii nie może w ramach właściwości wyłącznej przewidzianej w art. 220 WE kontrolować zgodności z prawem aktu uchwalonego przez organ międzynarodowy. Zobacz wyrok z dnia 3 września 2008 r. w sprawach połączonych C-402/05 P i C-415/05 P *Kadi i Al Barakaat International Foundation przeciwko Radzie i Komisji*, Zb.Orz. s. I-6351, pkt 287. Ponadto jeśli chodzi o określenie Gibraltaru jako „terytorium zamorskie” zgodnie z brytyjskim prawem konstytucyjnym, użyte przez Sąd w pkt 5 zaskarżonego wyroku, należy stwierdzić, iż hiszpański minister spraw zagranicznych używa tego samego określenia. Zobacz w tym względzie *The Question of Gibraltar, Gobierno de España*, Ministerio de asuntos exteriores y de cooperación, Madrid 2008, s. 15.

25 — Wyrok z dnia 6 września 2006 r. w sprawie C-88/03 *Portugalia przeciwko Komisji*, Zb.Orz. s. I-7115 (zwany dalej „wyrokiem w sprawie *Azorów*”).

prawa krajowego, włącznie z przepisami rangi konstytucyjnej w celu zastosowania orzecznictwa zapoczątkowanego wyrokiem w sprawie Azorów, z punktu widzenia niniejszego odwołania mamy do czynienia z ustaleniami faktycznymi dokonany przez Sąd, w przypadku których jedynie ich przeinaczenie podlega kontroli Trybunału.

części traktatu nie znajdują zastosowania do Gibraltaru<sup>28</sup>.

### C — W przedmiocie unikatowego statusu Gibraltaru

49. Nie ulega wątpliwości, iż Gibraltar<sup>26</sup> stanowi terytorium europejskie, za którego stosunki zewnętrzne w rozumieniu art. 299 ust. 4 WE odpowiada państwo członkowskie i w stosunku do którego znajdują zastosowanie postanowienia traktatu WE<sup>27</sup>. Akt dotyczący warunków przystąpienia Królestwa Danii, Irlandii i Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej i zmian traktatów stanowi jednak, że niektóre

50. Na mocy deklaracji nr 55 dołączonej do traktatu z Lizbony traktaty mają zastosowanie do Gibraltaru jako terytorium europejskiego, za którego stosunki zewnętrzne odpowiedzialne jest państwo członkowskie. Nie oznacza to jakichkolwiek zmian w odpowiednich stanowiskach zainteresowanych państw członkowskich.

51. Ponadto – jak to podsumował Trybunał<sup>29</sup> – Gibraltar został scedowany Koronie Brytyjskiej przez króla Hiszpanii w traktacie z Utrechtu, zawartym pomiędzy królem Hiszpanii a królową Wielkiej Brytanii w dniu 13 lipca 1713 r. w ramach traktatów kończących wojnę o sukcesję hiszpańską. Artykuł X zdanie ostatnie tego traktatu stanowi, że jeżeli Korona Brytyjska miałaby kiedykolwiek zamiar oddania, sprzedania czy pozbycia się w jakikolwiek inny sposób własności miasta Gibraltaru, będzie ona zobowiązana do przyznania pierwszeństwa Koronie Hiszpańskiej przed wszystkimi innymi zainteresowanymi.

26 — Należy podkreślić, że wielkość powierzchni Gibraltaru jest przedmiotem sporu między Zjednoczonym Królestwem a Królestwem Hiszpanii, które nie uznaje przynależności przemyku między Skałą Gibraltarską a Półwyspem Iberyjskim za obszar odstąpiony koronie brytyjskiej przez Królestwo Hiszpanii na mocy pokoju utrechckiego z 1713 r.

27 — Kiedy w 1957 r. powstawała Europejska Wspólnota Gospodarcza, przepis tego ustępu nie odnosił się do żadnej konkretnej sytuacji, tworzył raczej coś w rodzaju *petitio principii*, jako spuścizna po traktacie EWWiS, który zawierał identyczny zapis w art. 79 z uszczegółowieniem, które w 1951 r. miało obejmować przypadek Saary. Dopiero przystąpienie do Wspólnot Zjednoczonego Królestwa sprawiło, że zapis ten nabrał praktycznego znaczenia. Zobacz w tym względzie J. Ziller, *Champ d'application du droit communautaire*, *Juris Classerur*, éd. 1991, nr 36.

28 — Dz.U. 1972, L 73, s. 14. Gibraltar jest więc traktowany na odrębnych zasadach. Zobacz także sprawozdanie specjalne nr 2/93 Trybunału Obrachunkowego w sprawie wspólnotowego obszaru celnego (Dz.U. 1993, C 347). Należy podkreślić, że chociaż nie przewidziano, jeśli chodzi o reguły konkurencji, żadnych odstępstw, *explicite* wyłączenie Gibraltaru z Unii Celnej znosi ograniczenia *ratione materiae* w tej dziedzinie. Zobacz w tym względzie opinię przedstawioną przez rzecznika generalnego A. Tizzano w sprawie C-30/01 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, w której zapadł wyrok z dnia 23 września 2003 r., Rec. s. I-9481.

29 — Zobacz wyrok z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-145/04 Hiszpania przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Zb.Orz. s. I-7917, pkt 14–19.

52. Trybunał stwierdził również, iż obecnie Gibraltar jest kolonią Korony Brytyjskiej, która nie wchodzi w skład Zjednoczonego Królestwa. Władzę wykonawczą w Gibraltarze sprawuje mianowany przez królową gubernator, a w zakresie określonych kompetencji wewnętrznych, Chief minister oraz ministrowie wybierani na szczeblu lokalnym. Są oni odpowiedzialni przed House of Assembly (izbą ustawodawczą), wybieraną co pięć lat. House of Assembly jest uprawniona do głosowania nad ustawami dotyczącymi określonych dziedzin polityki wewnętrznej. Gubernator może jednak odmówić zatwierdzenia ustawy. Zarówno Parlament Zjednoczonego Królestwa, jak i królowa, działając wraz ze swą Queen in Council (tajną radą), mają ponadto uprawnienia do uchwalania ustaw znajdujących zastosowanie w Gibraltarze. W Gibraltarze zostały ustanowione odrębne sądy. Możliwe jest jednak zaskarżenie wyroków sądu najwyższej instancji w Gibraltarze do Judicial Committee of the Privy Council (komisji sądowej tajnej rady)<sup>30</sup>.

53. Na koniec należy wspomnieć o rezolucji Narodów Zjednoczonych nr 1514 oraz prawie do samostanowienia (self-determination), którego żądały władze Gibraltar<sup>31</sup>. Na nadzwyczajnej sesji w dniu 4 sierpnia 2004 r. Parlament Gibraltar<sup>32</sup> jednomyślnie uchwalił proklamację o „niezwykłym prawie do samostanowienia ludu Gibraltar<sup>33</sup>”.

Nowa konstytucja *Gibraltar Constitution Order*<sup>32</sup> weszła w życie po zatwierdzeniu w referendum<sup>33</sup> i przyznała Gibraltarowi bardzo szeroką autonomię, utrzymując równocześnie zwierzchność brytyjską nad tym terytorium<sup>34</sup>.

D — *Zastosowanie przepisów dotyczących pomocy państwa do terytoriów, o których mowa w art. 299 ust. 4 WE*

54. Tytułem wstępu należy przypomnieć, iż selektywność regionalną środka podatkowego ocenia się w stosunku do normalnej stawki opodatkowania, to jest stawki obowiązującej na obszarze geograficznym stanowiącym punkt odniesienia. Trudność, jaką napotkał Sąd w rozpoznawanej sprawie, polegała na ustaleniu, czy należy rozumować tak, jak uczyniła to Komisja, uznając Zjednoczone Królestwo i Gibraltar za tworzące jedną całość, czy też powinien przyjąć, że to Gibraltar stanowi właściwy punkt odniesienia.

30 — Zobacz ww. wyrok w sprawie Hiszpania przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, pkt 14–19.

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

32 — W preambule czytamy: „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 — Dwa inne referenda odbyły się w latach 1967 i 2002. Zwracam uwagę, iż konstytucja z 2007 r. nie ma zastosowania do rozpoznawanej sprawy.

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

55. To pytanie wiąże się, według mnie, z kwestią autonomicznej wykładni prawa unijnego. Prawo pierwotne przyznaje bowiem Gibraltarowi szczególny status w unijnym porządku prawnym. Skutki prawne tego statusu w odniesieniu do stosowania przepisów prawa unijnego dotyczących pomocy państwa nie zależą więc od statusu Gibraltaru określonego przez prawo międzynarodowe, czy też – w jeszcze mniejszym stopniu – od jego statusu określonego przez prawo konstytucyjne Zjednoczonego Królestwa, lecz są związane wyłącznie z wykładnią traktatu. Co prawda prawo międzynarodowe oraz prawo konstytucyjne danego państwa członkowskiego mogą zdefiniować części składowe zdarzeń prawnych, do których prawo unijne ma zastosowanie. Jednakże te elementy nie mają żadnego wpływu na wyłącznie wspólnotowy charakter kwestii prawnych, które Trybunał ma rozstrzygnąć w ramach niniejszych odwołań.

56. W wyroku w sprawie Azorów<sup>35</sup> podstawową kwestią było ustalenie, czy sporne obniżenie stawek podatku można uważać za środek mający ogólne zastosowanie do Azorów, czy też raczej chodzi o środek selektywny, przysparzający korzyści wyłącznie podmiotom mającym siedzibę na Azorach, w odróżnieniu od podmiotów prowadzących działalność w Portugalii.

57. Jak zaproponował rzecznik generalny L.A. Geelhoed, aby można było uznać, iż środek nie ma selektywnego charakteru, region powinien posiadać autonomię

instytucjonalną, proceduralną i ekonomiczną<sup>36</sup>. W wyroku w sprawie Azorów Trybunał uznał bowiem, że po to, by decyzja mogła zostać uznana za podjętą w ramach wykonywania kompetencji w wystarczającym stopniu autonomicznych, konieczne jest, aby została ona podjęta przez organ regionalny lub lokalny posiadający na gruncie konstytucyjnym status polityczny lub administracyjny odrębny od statusu rządu centralnego. Ponadto decyzja ta powinna być podjęta bez możliwości bezpośredniej ingerencji rządu centralnego w jej treść. Wreszcie konsekwencje finansowe obniżenia stawki opodatkowania mającej zastosowanie do przedsiębiorstw działających w danym regionie nie mogą być wyrównywane przy udziale lub za pomocą subwencji [w formie pomocy lub subwencji pochodzących z] innych regionów lub [od] rządu centralnego<sup>37</sup>. Trybunał powtórzył te zasady w wyroku w sprawie UGT-Rioja, wyjaśniając pewne dodatkowe kwestie. W odniesieniu do trzeciego kryterium wyjaśnił on w szczególności, iż chodzi o „autonomię gospodarczą i finansową”<sup>38</sup>.

58. Znaczenie wyroku w sprawie Azorów bezspornie polega na tym, że chociaż nie dotyczył on państwa federalnego charakteryzującego się symetrycznym podziałem kompetencji w sprawach podatkowych, Trybunał nie orzekł, że punkt odniesienia musi koniecznie odpowiadać całości terytorium

35 — Wyżej wymieniony w przypisie 25 wyrok.

36 — Wyżej wymieniona w przypisie 25 opinia w sprawie Azorów, pkt 54.

37 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Azorów, pkt 67, 68.

38 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie UGT-Rioja, pkt 51.

państwa członkowskiego<sup>39</sup>. Za to dopuścić, że ten punkt odniesienia dla uregulowania podatkowego samorządu regionalnego może obejmować jego własny obszar, jeżeli ta jednostka samorządowa posiada wystarczającą autonomię w stosunku do rządu centralnego danego państwa członkowskiego.

59. Zważywszy status Gibraltaru, określony w art. 299 ust. 4 WE, należy stwierdzić, że mają do niego zastosowanie postanowienia traktatowe, w szczególności zaś reguły traktatowe dotyczące pomocy państwa. Ponadto przystąpienie Zjednoczonego Królestwa do Wspólnot Europejskich było możliwe, choć nie istniał system podatkowy wspólny dla tego państwa członkowskiego i Gibraltaru, zaliczającego się do kategorii terytoriów, których relacje z Unią Europejską mają specyficzny charakter.

60. W świetle powyższych wywodów uważam za wykluczone, żeby wykładnia zgodna z celem traktatu pozwalała wymagać od Zjednoczonego Królestwa, żeby stosowało swój własny system podatkowy na terytorium Gibraltaru. Ze względu na to jednak, że traktaty nie przewidują wyjątków w zakresie stosowania przepisów dotyczących pomocy państwa na przedmiotowym obszarze, wydaje mi się

39 — Zwracam uwagę, iż w państwach, które charakteryzują się występowaniem decentralizacji symetrycznej, stanowiącej model podzielonej suwerenności fiskalnej, nie istnieje wspólny system odniesienia na szczeblu kraju. W systemie decentralizacji symetrycznej kompetencje są rozdzielone w sposób jednolity; przykładem jest tu państwo federalne. Natomiast decentralizacja asymetryczna odnosi się do modelu, w którym istnieją jednostki niższego rzędu niż państwo, które korzystają z kompetencji autonomicznych, podczas gdy w pozostałej części terytorium państwa członkowskiego obowiązuje system ogólny. Zobacz argumenty przedstawione przez Komisję i przytoczone w pkt 22–24 ww. wyroku w sprawie Azorów, a także argumentację Trybunału zawartą w pkt 64–65 tego samego wyroku.

logiczne, żeby przesłanki selektywności regionalnej były oceniane według tych samych zasad, które stosuje się do innych jednostek wewnątrzpaństwowych<sup>40</sup> posiadających własne kompetencje podatkowe. Jest to jedyna – według mnie – wykładnia, która chroni effet utile art. 299 ust. 4 WE w związku z zasadą, zgodnie z którą normy prawa Unii regulujące kwestie pomocy państwa mają zastosowanie do Gibraltaru.

61. Ponadto okoliczność, iż Trybunał nie miał nigdy wcześniej okazji rozpoznawać przypadku terytorium, za którego stosunki odpowiada państwo członkowskie, nie może, wbrew temu, co twierdzi Królestwo Hiszpanii, wystarczyć do wyłączenia na wstępie możliwości zastosowania do Gibraltaru linii orzecznictwa zapoczątkowanej wyrokiem w sprawie Azorów.

62. W związku z powyższym należy stwierdzić, że Sąd mógł zastosować wspomniane orzecznictwo w przypadku Gibraltaru, przy czym jego podejście, samo w sobie, nie stanowi naruszenia jednego z kryteriów pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE. W świetle tych ogólnych uwag przeprowadzę teraz analizę poszczególnych podniesionych przez Królestwo Hiszpanii zarzutów.

40 — Uważam, iż pojęcie jednostki wewnątrzpaństwowej czy niższego rzędu niż państwo w kontekście pomocy państwa odnosi się do podmiotów publicznoprawnych innych niż suwerenne państwa.

E — *Zarzut pierwszy odwołania Królestwa Hiszpanii, oparty na braku uwzględnienia statusu Gibraltaru*

3. Co do istoty sprawy

## 1. Argumentacja

63. W swoim zarzucie pierwszym Królestwo Hiszpanii utrzymuje, że Sąd naruszył art. 299 ust. 4 WE, ponieważ nie uznał statusu prawnego Gibraltaru określonego w prawie międzynarodowym, ignorując art. 74 Karty Narodów Zjednoczonych, oraz w prawie Unii Europejskiej, przekształcając Gibraltar w dziedzinie podatków w nowe państwo członkowskie Unii Europejskiej. W wyniku takiego podejścia Sądu Gibraltar może wydawać szkodliwe przepisy podatkowe bez możliwości poddania ich skutecznej kontroli.

## 2. W przedmiocie dopuszczalności

64. Government of Gibraltar powołuje się na niedopuszczalność argumentacji Królestwa Hiszpanii, zdaniem którego Sąd powinien był się powołać na art. 74 Karty Narodów Zjednoczonych. Biorąc pod uwagę względy przedstawione w pkt 35 i 36 niniejszej opinii, proponuję uznać tę część zarzutu pierwszego za dopuszczalną.

65. Uważam, iż podstawowym aspektem i jedynym istotnym dla udzielenia odpowiedzi na odwołanie Królestwa Hiszpanii jest kwestia tego, czy Sąd prawidłowo uwzględnił określony w prawie Unii status Gibraltaru.

66. W tym względzie należy zaznaczyć, iż w pkt 5–10 zaskarżonego wyroku Sąd przedstawił w skrócie status Gibraltaru w podobny sposób, jak uczynił to Trybunał w ww. wyroku w sprawie Hiszpania przeciwko Zjednoczonemu Królestwu. W pkt 10 zaskarżonego wyroku przypomniał on również słusznie sytuację Gibraltaru w świetle art. 299 ust. 4 WE.

67. Jeśli chodzi o pkt 98–100 zaskarżonego wyroku poświęcone analizie prawa krajowego – jak już stwierdziłem powyżej – kontrola Trybunału ogranicza się do badania pod kątem przeinaczenia faktów, którego nie zarzucano i które w każdym razie, po zapoznaniu się z odpowiednimi punktami wyroku, wydaje się wykluczone.

68. Ponadto zwracam uwagę, iż rozumowanie Sądu, w ramach którego przypomniano brzmienie art. 73 Karty Narodów Zjednoczonych, składa się na argumentację, która ma na celu zbadanie, czy Gibraltar spełnia drugą z sformułowanych w ww. wyroku w sprawie Azorów przesłanek, a mianowicie tę związaną z autonomią legislacyjną.



69. W tym kontekście wystarczy przypomnieć, iż Trybunał przy wielu okazjach podkreślał, że kompetencje wspólnotowe powinny być wykonywane w sposób zgodny z prawem międzynarodowym<sup>41</sup>, przy czym najlepszym przykładem tego orzecznictwa jest wyrok w sprawie Racke<sup>42</sup>. Sąd mógł zatem w analizie dotyczącej stosowania do Gibraltaru przesłanek sformułowanych w wyroku w sprawie Azorów zgodnie z prawem powołać się na Kartę Narodów Zjednoczonych. Nie wynika z tego jednak, że Sąd miał obowiązek poszerzyć swoją analizę na inne postanowienia wspomnianej karty, takie jak art. 74, który zresztą – moim zdaniem – dotyczy ostatecznie aspektów, które, po pierwsze, nie były rozstrzygane w spornej decyzji, i po drugie, nie zostały poruszone we wniesionych do Sądu skargach.

70. Jeśli chodzi bowiem o ustalenie tego, czy sporna reforma podatkowa została przygotowana tak, aby rząd centralny Zjednoczonego Królestwa nie mógł bezpośrednio ingerować w jej treść, moim zdaniem problematyka zasady dobrego sąsiedztwa, o której mowa w art. 74 karty, nie ma związku z analizą przeprowadzoną przez Sąd w pkt 90–100

zaskarżonego wyroku. Zatem przy założeniu, że argumentację Królestwa Hiszpanii należy interpretować jako dotyczącą braku uzasadnienia zaskarżonego wyroku, nie można uznać jej za trafną.

71. Wreszcie z żadnego punktu zaskarżonego wyroku nie wynika, żeby Sąd potraktował Gibraltarczycy jako nowe państwo członkowskie. Nie można zwłaszcza interpretować w ten sposób wywodów Sądu na temat selektywności regionalnej, w sytuacji gdy po zbadaniu sytuacji Gibraltaru pod kątem kryteriów określonych w orzecznictwie zapoczątkowanym ww. wyrokiem w sprawie Azorów Sąd w pkt 115 zaskarżonego wyroku orzekł, że punkt odniesienia odpowiada wyłącznie Gibraltarczycy.

72. Tym samym Sąd jedynie zastosował orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym przy ocenie selektywności środka ramy odniesienia niekoniecznie muszą być określone w granicach terytorium danego państwa członkowskiego<sup>43</sup>.

73. W świetle całości powyższych wyjaśnień proponuję oddalić pierwszy z podniesionych przez Królestwo Hiszpanii zarzutów jako bezzasadny.

41 — Wyroki z dnia 24 listopada 1992 r. w sprawie C-286/90 Poulsen i Diva Navigation, Rec. s. I-6019; z dnia 5 lipca 1994 r. w sprawie C-432/92 Anastasiou i in., Rec. s. I-3087, pkt 43; z dnia 2 sierpnia 1993 r. w sprawie C-158/91 Levy, Rec. s. I-4287, pkt 19; z dnia 9 sierpnia 1994 r. w sprawie C-327/91 Francja przeciwko Komisji, Rec. s. I-3641, pkt 25. Zobacz także wyrok Sądu z dnia 22 stycznia 1997 r. w sprawie T-115/94 Opel Austria przeciwko Radzie, Rec. s. II-39, pkt 79, 90–93.

42 — Wyrok z dnia 16 czerwca 1998 r. w sprawie C-162/96, Rec. s. I-3655. Zasada przestrzegania prawa międzynarodowego została niedawno potwierdzona w wyroku z dnia 3 września 2008 r. w sprawach połączonych C-402/05 P i C-415/05 P Kadi i Al Barakaat International Foundation przeciwko Radzie i Komisji, Zb.Orz. s. I-6351, pkt 291.

43 — Zobacz ww. wyrok w sprawie Azorów, pkt 57.

F — *Zarzut czwarty odwołania Hiszpanii, oparty na braku uwzględnienia wymogu, zgodnie z którym pomoc państwa powinna być przyznana przez państwo lub przy użyciu zasobów państwowych*

na zastosowaniu w rozpoznawanej sprawie zasad sformułowanych w orzecznictwie dotyczącym regionów i terytoriów dysponujących własnymi kompetencjami podatkowymi.

76. W związku z powyższym proponuję oddalić czwarty z podniesionych przez Królestwo Hiszpanii zarzutów jako bezzasadny.

## 1. Argumentacja

74. W zarzucie czwartym Królestwo Hiszpanii podnosi, iż geograficznym punktem odniesienia do stosowania art. 87 ust. 1 WE musi być terytorium Gibraltaru oraz terytorium Zjednoczonego Królestwa lub Królestwa Hiszpanii. Z pojęcia pomocy w rozumieniu tego artykułu wynika bowiem, że korzyści są przyznawane bezpośrednio lub pośrednio przy użyciu zasobów państwa członkowskiego. Tymczasem Gibraltar nie jest państwem członkowskim, a jedynie terytorium niebędącym częścią żadnego państwa członkowskiego, zgodnie z art. 299 ust. 4 WE.

## 2. Ocena

75. Jak już powiedziałem powyżej, jedyną wykładnią zgodną z duchem art. 299 ust. 4 WE w związku z zasadą zastosowania do Gibraltaru przepisów dotyczących pomocy państwa jest wykładnia, która polega

G — *Zarzut piąty odwołania Królestwa Hiszpanii, oparty na naruszeniu zasady niedyskryminacji*

## 1. Argumentacja

77. W zarzucie piątym Królestwo Hiszpanii utrzymuje, iż Sąd naruszył zasadę niedyskryminacji, ponieważ orzecznictwo zapoczątkowane ww. wyrokiem w sprawie Azorów zostało przezeń zastosowane w rozpoznawanej sprawie, w której występuje całkowicie odmienna sytuacja. Po pierwsze, Sąd zastosował kryteria wypracowane przez Trybunał w wyroku w sprawie Azorów z myślą o sytuacji regionu państwa członkowskiego do przypadku Gibraltaru, który ma status kolonii. Po drugie, sprawa Azorów dotyczyła tylko obniżenia stawek podatku dochodowego od osób prawnych, a nie – ustanowienia całego systemu opodatkowania tychże.

## 2. W przedmiocie dopuszczalności

78. Government of Gibraltar twierdzi, iż zarzut piąty należy uważać za nowy zarzut, który w związku z tym powinien zostać uznany za niedopuszczalny.

79. Zgodnie z art. 113 § 2 regulaminu postępowania przed Trybunałem odwołanie nie może zmieniać przedmiotu postępowania, które toczyło się przed Sądem. Właściwość Trybunału w postępowaniu odwoławczym jest bowiem ograniczona do oceny prawnego rozstrzygnięcia zarzutów, w przedmiocie których spierano się w pierwszej instancji. Strona nie może więc zgłosić po raz pierwszy przed Trybunałem zarzutu, którego nie podniosła przed Sądem, ponieważ oznaczałoby to, że dopuszcza się, aby Trybunał, którego właściwość w zakresie odwołania ma charakter ograniczony, rozpoznał spór, który wykracza poza granice sporu rozpatrzonego przez Sąd<sup>44</sup>.

80. Zwracam jednak uwagę, iż zawężająca wykładnia orzecznictwa grozi pozbawieniem strony uprzywilejowanej, takiej jak państwo członkowskie, możliwości powołania przed Trybunałem zarzutów innych niż te, które były podnoszone przed Sądem. Ze względu na to zaś, iż zarzuty te były skierowane przeciwko spornej decyzji, uważam za całkiem naturalne, że ewoluują one na etapie

odwołania, kiedy to są kierowane przeciwko wyrokowi wydanemu w celu rozstrzygnięcia skarg w pierwszej instancji. Sądzę, iż zarzuty, które państwo członkowskie może powołać przeciwko wyrokowi Sądu, nie powinny być ograniczone z tego tylko powodu, że uczestniczyło ono w postępowaniu w pierwszej instancji jedynie w charakterze interwenienta.

81. Jeśli więc Gibraltar zamierza zarzucać Królestwu Hiszpanii, że to ostatnie zmieniło zakres sporu, taki zarzut nie może zostać uwzględniony ze względu na to, że żadna zmiana w sporze nie może wynikać z powołania się na naruszenie zasady niedyskryminacji w związku z zastosowaniem orzecznictwa zapoczątkowanego ww. wyrokiem w sprawie Azorów. Odgrywa ono bowiem kluczową rolę w rozumowaniu Sądu, toteż proponuję uznać zarzut piąty za dopuszczalny.

## 3. Co do istoty sprawy

82. Tytułem wstępu przypominam, iż zasada ogólna równości traktowania oraz zakaz dyskryminacji wymagają, by sytuacje porównywalne nie były traktowane w odmienny sposób, a odmiennie sytuacje nie były traktowane

44 — Zobacz podobnie w szczególności wyroki z dnia 1 czerwca 1994 r. w sprawie C-136/92 P Komisja przeciwko Brazzelli Lualdi i in., Rec. s. I-1981, pkt 59; z dnia 26 października 2006 r. w sprawie C-68/05 P Koninklijke Coöperatie Cosun przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-10367, pkt 96; z dnia 12 listopada 2009 r. w sprawie C-564/08 P SGL Carbon przeciwko Komisji, pkt 22.

jednakowo, chyba że takie traktowanie jest obiektywnie uzasadnione<sup>45</sup>.

83. W rozpoznawanej sprawie Królestwo Hiszpanii podnosi kwestię wymagającą ustalenia tego, czy biorąc pod uwagę różnice pomiędzy statusem Azorów a statusem Gibraltaru, można stwierdzić, że bezpośrednie zastosowanie do Gibraltaru orzecznictwa zapoczątkowanego ww. wyrokiem w sprawie Azorów było prawnie uzasadnione.

84. W tym względzie należy od razu zaznaczyć, że chociaż Sąd powołał się na wspomniane orzecznictwo, nie porównywał jednak obydwu terytoriów. Uważam w związku z tym, iż kwestia podniesiona przez Królestwo Hiszpanii nie ma znaczenia dla stosowania przepisów regulujących pomoc państwa.

85. Wręcz przeciwnie, ponieważ rozwiązanie przyjęte przez Trybunał w wyroku w sprawie Azorów stanowi rodzaj klucza do wykładni art. 87 ust. 1 WE, który można stosować do różnych terytoriów i związków publicznoprawnych, niezbędne okazuje się ustalenie najpierw zakresu stosowania prawa Unii w takich przypadkach.

45 — Wyrok z dnia 17 grudnia 1959 r. w sprawie 14/59 Société des fonderies de Pont-à-Mousson przeciwko Wysokiej Władzy, Rec. s. 445. Zobacz także ex multis wyroki: z dnia 9 września 2004 r. w sprawie C-304/01 Hiszpania przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-7655, pkt 31; z dnia 14 grudnia 2004 r. w sprawie C-210/03 Swedish Match, Zb.Orz. s. I-11893, pkt 70; z dnia 14 kwietnia 2005 r. w sprawie C-110/03 Belgia przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-2801, pkt 71.

86. Tak więc jeśli chodzi o terytoria i regiony, które łączą szczególne więzi z niektórymi państwami członkowskimi ze względu na ich wspólną przeszłość lub niedawne uzyskanie autonomii regionalnej, uważam, iż należy zastosować dwuetapowe rozumowanie.

87. Po pierwsze, należy zbadać, czy traktat WE ma zastosowanie do takiego obszaru. Jeżeli tak, to niezależnie od tego, czy chodzi o jednostkę niższego rzędu niż państwo, autonomiczne terytorium, czy też terytorium zewnętrzne w stosunku do obszaru państwa członkowskiego, drugi etap polega na określeniu odpowiedniego punktu odniesienia w świetle orzecznictwa zapoczątkowanego ww. wyrokiem w sprawie Azorów.

88. Dlatego też uważam, iż Sąd słusznie zastosował, po ustaleniu statusu Gibraltaru w świetle traktatu WE, kryteria określone przez Trybunał w wyroku w sprawie Azorów, bez narażania się na ryzyko naruszenia zasady niedyskryminacji.

89. Wreszcie ewentualna różnica, jeśli chodzi o zakres reformy podatkowej, która miała być wprowadzona na Azorach oraz w Gibraltarze, według mnie nie ma w tym względzie żadnego wpływu.

90. W związku z czym proponuję oddalić zarzut piąty jako bezzasadny.

H — *W przedmiocie szóstego zarzutu odwołania Królestwa Hiszpanii, opartego na naruszeniu przesłanek ustalonych w wyroku w sprawie Azorów*

wykonywania przez organ władzy kompetencji w wystarczającym stopniu autonomicznych, muszą być spełnione trzy kryteria autonomii instytucjonalnej, proceduralnej oraz gospodarczej i finansowej<sup>46</sup>.

## 1. Argumentacja

91. W zarzucie szóstym Królestwo Hiszpanii twierdzi, iż Sąd naruszył art. 87 ust. 1 WE, ponieważ, aby stwierdzić brak selektywności regionalnej, niesłusznie uznał, że zostały spełnione przesłanki ustalone w wyroku w sprawie Azorów. Królestwo Hiszpanii kwestionuje pkt 76–117 zaskarżonego wyroku.

94. Po pierwsze, jeśli chodzi o autonomię instytucjonalną, Sąd ograniczył się do stwierdzenia w pkt 89 zaskarżonego wyroku, że „strony” przyznały, iż z konstytucyjnego punktu widzenia organy Gibraltaru posiadają odrębny status. Jednakże Królestwo Hiszpanii podważa istnienie zgody w tym zakresie, używając wyrażenia „zgodna opinia wszystkich uczestników”, i utrzymuje, że ze swojej strony nigdy nie opowiedziało się za tezą o autonomii politycznej i administracyjnej Gibraltaru.

## 2. Ocena

92. Jak już powiedziałem powyżej, proponuję, by Trybunał ograniczył kontrolę rozważań dotyczących wykładni prawa krajowego dokonanej przez Sąd wyłącznie do przeinaczenia, przy ocenie przesłanek z orzecznictwa zapoczątkowanego ww. wyrokiem w sprawie Azorów, elementów tego prawa.

95. W tym względzie zaznaczam, iż zgodne przyznanie, o którym mowa w pkt 89 zaskarżonego wyroku, odnosi się do „stron postępowania”. Królestwo Hiszpanii zaś uczestniczyło w postępowaniu przed Sądem w charakterze interwenienta, co wyklucza branie go pod uwagę w związku ze wspomnianym zgodnym przyznaniem. Punkt 89 wyroku nie jest więc w żaden sposób przeinaczony, ponieważ Sąd oparł się w nim na istnieniu zgodności poglądów stron postępowania, czego zresztą nie podważają inni uczestnicy postępowania odwoławczego przed Trybunałem.

93. Zgodnie z tym orzecznictwem, aby decyzja podjęta przez władze regionalne lub lokalne mogła być uznana za podjętą w ramach

<sup>46</sup> — Wyżej wymienione wyroki w sprawie Azorów, pkt 67; w sprawie UGT-Rioja, pkt 51.

96. Ponadto muszę zwrócić uwagę na wewnętrzną sprzeczność odwołania Królestwa Hiszpanii, które z jednej strony w zarzucie czwartym utrzymuje, że Gibraltary nie stanowi części Zjednoczonego Królestwa, a równocześnie w zarzucie szóstym twierdzi, iż Gibraltary nie ma statusu politycznego ani administracyjnego odrębnego od rządu Zjednoczonego Królestwa.

97. Po drugie, jeśli chodzi o autonomię proceduralną, Sąd – po przypomnieniu właściwych przepisów konstytucji Gibraltaru – stwierdził, iż uprawnienia nadane gubernatorowi na mocy art. 33 i 34 ww. konstytucji, z których zresztą nigdy nie korzystał w dziedzinie podatków, nie wskazują na możliwość bezpośredniej ingerencji rządu centralnego Zjednoczonego Królestwa w treść reformy podatkowej.

98. W tym względzie przypominam, iż art. 225 WE, art. 58 akapit pierwszy statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz art. 112 § akapit pierwszy lit. c) regulaminu postępowania przed Trybunałem wymagają w szczególności od wnoszącego odwołanie, żeby w przypadku gdy zarzuca Sądowi przeinaczenie, wskazał dokładnie elementy, które zostały przeinaczone przez ten ostatni, oraz wykazał błędy w ocenie, które w jego opinii doprowadziły Sąd do tego przeinaczenia<sup>47</sup>. Przeinaczenie występuje bowiem

wówczas, gdy ocena dowodów istniejących okazuje się – bez potrzeby przeprowadzania nowych dowodów – oczywiście błędna<sup>48</sup>.

99. Otóż w świetle argumentów Królestwa Hiszpanii dążącego w istocie do podważenia rozpatrywanych przepisów krajowych, a zwłaszcza do podkreślenia hipotetycznego istnienia uprawnienia do ingerencji ze strony Zjednoczonego Królestwa, nie można stwierdzić żadnego wypaczenia przez Sąd dokładnego znaczenia konstytucji Gibraltaru.

100. Jeśli chodzi wreszcie o autonomię gospodarczą i finansową, zwracam uwagę, iż z orzecznictwa jasno wynika, że aby trzecia z określonych w orzecznictwie zapoczątkowanym ww. wyrokiem w sprawie Azorów przesłanek nie została spełniona, musi mieć miejsce wyrównywanie; innymi słowy, związek przyczynowo-skutkowy między przepisem podatkowym przyjętym przez organy a kwotami obciążającymi państwo<sup>49</sup>. W konsekwencji Sąd słusznie oparł się w pkt 106 zaskarżonego wyroku na takiej właśnie wykładni wyroku w sprawie Azorów.

101. Ponadto Królestwo Hiszpanii w swoim zarzucie nie powołuje żadnego dowodu mogącego wykazać wypaczenie zbadanych przez Sąd w pkt 108–113 zaskarżonego wyroku materiałów, które posłużyły za podstawę do sformułowania wniosku, że w braku dostarczenia przez Komisję dowodów przeciwnych, Gibraltary nie otrzymuje od Zjednoczonego Królestwa żadnej pomocy finansowej

47 — Wyrok z dnia 7 stycznia 2004 r. w sprawach połączonych C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P i C-219/00 P Aalborg Portland i in. przeciwko Komisji, Rec. s. I-123, pkt 50.

48 — Wyrok z dnia 6 kwietnia 2006 r. w sprawie C-551/03 P General Motors przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-3173, pkt 54.

49 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie UGT-Rioja, pkt 129.

wyrównującej konsekwencje finansowe wynikające z reformy podatkowej.

odrzucił tezę o istnieniu czwartej przesłanki, ograniczając się do stwierdzenia w pkt 88 tego wyroku, iż wyrok w sprawie Azorów nie przemawia w żaden sposób za jej przyjęciem.

102. Wobec powyższego proponuję uznać zarzut szósty w całości za bezzasadny.

## 2. Ocena

*I — Zarzuty siódmy i dziewiąty Królestwa Hiszpanii, oparte na rzekomym istnieniu czwartej z określonych w ramach linii orzecznictwa zapoczątkowanej wyrokiem w sprawie Azorów przesłanek*

### 1. Argumentacja

103. W zarzucie siódmym Królestwo Hiszpanii twierdzi, iż Sąd dokonał błędnej wykładni wyroku w sprawie Azorów, ponieważ nie zastosował czwartej z określonych w tym rozstrzygnięciu przesłanek, która zdaniem tego państwa członkowskiego zachodzi. Według Królestwa Hiszpanii, autonomię powinny bowiem ograniczać określone wymogi minimalne, mające na celu uniknięcie występowania na szczeblu regionalnym całkowicie odmiennych reżimów podatkowych, stanowiących zagrożenie dla wspólnego rynku.

104. W zarzucie dziewiątym Królestwo Hiszpanii podnosi brak uzasadnienia zaskarżonego wyroku ze względu na to, że Sąd

105. W zarzucie siódmym Królestwo Hiszpanii stara się wykazać naruszenie prawa, jakiego Sąd miał się jego zdaniem dopuścić w pkt 88 zaskarżonego wyroku. Hiszpania zamierza w tym względzie wywieść z pkt 47 wyroku w sprawie Azorów czwartą przesłankę uzupełniającą w jej opinii trzy pozostałe sformułowane przez Trybunał w tym wyroku przesłanki.

106. W wyroku w sprawie UGT-Rioja Trybunał odrzucił tezę o istnieniu czwartej przesłanki, to znaczy warunku wstępnego dla stosowania trzech kryteriów ustalonych w wyroku w sprawie Azorów<sup>50</sup>. Trybunał orzekł, iż „jedynymi kryteriami, które muszą zostać spełnione, aby terytorium objęte kompetencją jednostki niższego rzędu niż państwo stanowiło prawidłowe odniesienie dla dokonania oceny, czy przyjęta przez tę jednostkę decyzja ma charakter selektywny, są kryteria autonomii instytucjonalnej, proceduralnej, jak również gospodarczej

<sup>50</sup> — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie UGT-Rioja, pkt 53–60: „Wbrew temu, co twierdzi Komisja, w pkt 58 i 66 ww. wyroku w sprawie Portugalia przeciwko Komisji nie ustanowiono żadnego warunku wstępnego dla stosowania trzech kryteriów określonych w pkt 67 tego wyroku”.

i finansowej, takie jakie zostały określone w pkt 67 ww. wyroku w sprawie Portugalia przeciwko Komisji”.

107. Na tej podstawie należy stwierdzić, iż czwarta przesłanka, w odniesieniu do której Królestwo Hiszpanii uważa, że można wywieść ją z wyroku w sprawie Azorów, nigdy nie została sformułowana przez Trybunał. W konsekwencji proponuję oddalić zarzut siódmy jako bezzasadny.

108. W świetle powyższej odpowiedzi nie ma potrzeby badania zarzutu dziewiątego.

*J — W przedmiocie drugiego i trzeciego zarzutu odwołania Królestwa Hiszpanii*

109. Ponieważ obydwa te zarzuty mają podobny charakter, proponuję zbadać je łącznie.

zastosowanie wobec przedsiębiorstw mających siedzibę w Gibraltarze z reżimem mającym zastosowanie wobec przedsiębiorstw mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, pozbawił całej treści art. 87 ust. 1 WE. Wykładnia tego postanowienia powinna uwzględniać okoliczność, iż Gibraltar jest uważany przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) za „raj podatkowy”, a przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy (MFW) – za „pozaterytorialne centrum finansowe”.

111. W zarzucie trzecim Królestwo Hiszpanii utrzymuje, iż Sąd powinien był interpretować art. 87 WE w świetle wytycznych Europejskiego Banku Centralnego (EBC) z dnia 16 lipca 2004 r. Z tego stanowiącego wiążącą normę prawa Unii dokumentu wynika, iż Gibraltar objęty jest pojęciem „pozaterytorialnego centrum finansowego”. W swojej replice Królestwo Hiszpanii twierdzi w szczególności, że Zjednoczone Królestwo należy do Europejskiego Systemu Banków Centralnych (ESBC), zaś art. 5 jego statutu stanowi podstawę prawną ww. wytycznych EBC.

## 2. Ocena

### 1. Argumentacja

110. W zarzucie drugim Królestwo Hiszpanii twierdzi, iż Sąd, uznając, że nie można porównywać reżimu podatkowego mającego

112. W tych dwóch zarzutach Królestwo Hiszpanii w istocie zgłasza wobec Sądu zastrzeżenia z powodu tego, iż nie uwzględnił on w przeprowadzonej w świetle art. 87 ust. 1 WE ocenie reformy podatkowej Gibraltaru tych jej aspektów, które są związane z kwalifikacją nadaną Gibraltarowi przez



międzynarodowe organizacje i instytucje finansowe.

praktyk podatkowych nie mogą zaś podważyć wniosku, do którego doszedł Sąd.

113. Z tego względu można te zarzuty zinterpretować jako oparte na rzekomym braku uzasadnienia zaskarżonego wyroku, co stanowi kwestię prawną, która może, jako taka, być powoływana w ramach odwołania<sup>51</sup>.

116. Wobec czego należy oddalić zarzuty drugi i trzeci jako nieistotne dla sprawy.

114. Jednakże bez potrzeby badania zarzutów drugiego i trzeciego pod kątem braku uzasadnienia należy stwierdzić, iż zarzuty są nieistotne dla sprawy, ponieważ nawet gdyby były zasadne, nie dawałyby podstaw do użycia uchylenia zaskarżonego wyroku.

## V — Podatki bezpośrednie a pomoc państwa<sup>52</sup>

### A — Uwagi wstępne dotyczące konstrukcji odwołania Komisji

115. W ramach odwołania od wyroku zadanie Trybunału ogranicza się bowiem do zbadania, czy przy wykonywaniu kontroli sądowej Sąd naruszył prawo. Zatem Trybunał może jedynie sprawdzić, czy Sąd mógł zgodnie z prawem orzec, że projekt reformy podatkowej w Gibraltarze nie narusza przepisów mających zastosowanie w dziedzinie pomocy państwa, i w konsekwencji, czy mógł on zgodnie z prawem stwierdzić nieważność spornej decyzji. Międzynarodowe analizy w dziedzinie zwalczania szkodliwych

117. Na poparcie swojego odwołania Komisja powołuje tylko jeden zarzut naruszenia przez Sąd art. 87 ust. 1 WE. Nawet jeśli Komisja podzieliła go na sześć części, moim zdaniem podważa ona zasadniczo trzy elementy rozumowania Sądu.

118. Pierwszy aspekt, który jest przedmiotem części pierwszej, dotyczy dokonanej przez Sąd oceny relacji pomiędzy przepisami

51 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 9 września 2008 r. w sprawach połączonych C-120/06 P i C-121/06 P FIAMM i FIAMM Technologies przeciwko Radzie i Komisji, Zb.Orz. s. I-6513, pkt 90.

52 — Szósta część jednego zarzutu odwołania Komisji oraz zarzut ósmy odwołania Królestwa Hiszpanii.

prawa wspólnotowego w zakresie pomocy państwa a kompetencjami państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich. Drugi aspekt poruszony w częściach od drugiej do piątej dotyczy głównie rzekomo błędnej oceny kryterium selektywności. Wreszcie część szósta jedyne zarzutu Komisji odnosi się do trzeciego aspektu, ściśle związanego z drugim, a mianowicie rzekomego braku uzasadnienia w zakresie dotyczącym badania trzech elementów selektywności wskazanych w spornej decyzji.

119. Wobec powyższego proponuję przeanalizować odwołanie pod kątem tych trzech głównych argumentów Komisji.

120. Chciałbym przede wszystkim podkreślić, iż Komisja w swoim odwołaniu zachęca Trybunał do porzucenia dotychczasowego, ustalonego systemu związanego ze stosowaniem art. 87 ust. 1 WE do środków wsparcia pośredniego, które mogą stanowić pomoc państwa w rozumieniu tego przepisu, takich jak wyłączenia, zwolnienia podatkowe lub inne formy pośredniego wsparcia.

121. Ocena tego rodzaju środków wymaga dokonania porównania między z jednej strony sytuacją przedsiębiorstw, które w razie zastosowania przedmiotowych środków byłyby nimi objęte, a z drugiej strony kryterium odniesienia, czyli obiektywnym standardem, takim jak powszechnie obowiązujący reżim podatkowy lub test zachowania inwestora prywatnego. Ocena środków wsparcia

o charakterze podatkowym opiera się bowiem na porównaniu z jednej strony sytuacji faktycznej beneficjentów instrumentów wprowadzonych przez państwa członkowskie w ramach wykonywania swoich kompetencji podatkowych, a z drugiej strony prawnego systemu podatkowego obowiązującego na obszarze referencyjnym.

#### B — *W przedmiocie pojęcia szkodliwej konkurencji podatkowej*

122. Globalizacja działalności gospodarczej, handlu oraz inwestycji, wzrost liczby przedsiębiorstw działających ponad granicami państwowymi są zjawiskami, które stanowią poważne wyzwanie dla administracji skarbowej i systemów podatkowych. Wiele bowiem podmiotów, które podlegają opodatkowaniu, przenosi się obecnie za granicę i lokalizuje w państwach, które w danym czasie oferują najlepsze dostępne warunki. Wśród tych warunków bardzo ważną rolę odgrywa opodatkowanie, aczkolwiek w praktyce trudno dokładnie ocenić ich rzeczywisty wpływ<sup>53</sup>.

123. Duża liczba terytoriów suwerennych pod względem podatkowym oraz państw wykorzystuje zachęty podatkowe lub pozafiskalne w celu przyciągnięcia podmiotów prowadzących działalność finansową oraz świadczących inne rodzaje usług. Terytoria te generalnie oferują inwestorom zagranicznym środowisko, w którym na brak opodatkowania lub bardzo niskie opodatkowanie nakłada

<sup>53</sup> — A. Carlos dos Santos, Aides d'État, Code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union européenne, w: *Revue internationale de Droit Économique*, 2004, s. 9–45.

się często obniżenie wymogów prawnych lub administracyjnych<sup>54</sup>. Te „jurysdykcje” są na ogół nazywane rajami podatkowymi i stanowią jeden z kluczowych aspektów pojęcia szkodliwych praktyk podatkowych<sup>55</sup>.

124. Według definicji doktrynalnej „konkurencja podatkowa” oznacza obniżenie ogólnej poziomu obciążeń fiskalnych w celu poprawienia sytuacji makroekonomicznej kraju przez zwiększenie konkurencyjności krajowego przemysłu czy też przyciągnięcie zagranicznych inwestorów<sup>56</sup>. Pojęcie to odgrywa ważną rolę zarówno na płaszczyźnie międzynarodowych stosunków gospodarczych, jak i w obrębie wspólnego rynku Unii.

125. Z kolei Komisja przyjmuje, iż w pewnym stopniu konkurencja podatkowa w obrębie Unii jest niewątpliwie nie do uniknięcia i może przyczynić się do zmniejszenia presji fiskalnej<sup>57</sup>. Jeśli chodzi o podatki bezpośrednio, Komisja podkreśla, że państwa członkowskie, o ile przestrzegają przepisów prawa

wspólnotowego, mogą swobodnie wybrać system podatkowy, który uważają za najbardziej właściwy i najlepiej odpowiadający ich preferencjom<sup>58</sup>.

126. Unia wydaje więc przepisy, które mają na celu ograniczenie konkurencji podatkowej, ponieważ może ona zakłócać konkurencję ekonomiczną i przemysłową. Celem nie jest jednak ukrócenie wszelkiej konkurencji podatkowej, lecz utrzymywanie jej w ryzach<sup>59</sup>.

127. Jeśli chodzi w szczególności o podatki bezpośrednie, po wielu próbach zharmonizowania opodatkowania przedsiębiorstw<sup>60</sup>, które się nie powiodły z powodu obaw państw

54 — Raport OECD – szkodliwa konkurencja podatkowa, pkt 47.

55 — Według raportu OECD w zidentyfikowaniu szkodliwych, preferencyjnych systemów podatkowych pomagają cztery główne kryteria: a) efektywna stopa opodatkowania nałożonego w ramach systemu na określone rodzaje dochodów jest niska albo zerowa; b) system jest „wyodrębniony” od gospodarki krajowej; c) funkcjonowanie systemu jest nieprzejrzyste; i d) kraj, który stosuje taki system, nie współpracuje faktycznie z innymi krajami w zakresie wymiany informacji.

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

57 — Komunikat Komisji dla Rady, Parlamentu Europejskiego oraz Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego – Polityka podatkowa w Unii Europejskiej – Priorytety na najbliższe lata, COM(2001) 260 wersja ostateczna, pkt 2.3 (Dz.U. C 284, s. 6).

58 — Komunikat (2001) 260, pkt 2.4. Natomiast w trakcie negocjacji akcesyjnych Republika Finlandii podjęła zobowiązanie wobec państw członkowskich, że nie dopuści do przekształcenia się Wysp Alandzkich w raj podatkowy. Zobacz A. Kuosmanen, *Finland's Journey to the European Union*, Maastricht 2001, s. 262 i 264.

59 — Przy okazji przyjmowania w dniu 1 grudnia 1997 r. uchwały Rady i przedstawicieli rządów państw członkowskich zebranych w ramach Rady w sprawie kodeksu postępowania w dziedzinie opodatkowania przedsiębiorstw (Dz.U. 1998, C 2, s. 2, zwanej dalej „kodeksem postępowania”) Rada przyznała, iż uczciwa konkurencja może mieć korzystne skutki. Dlatego też kodeks został opracowany specjalnie z myślą o wykrywaniu przepisów, które nieprawidłowo wpływają na lokalizację miejsca prowadzenia działalności gospodarczej we Wspólnocie przez to, iż dotyczą wyłącznie nierezydentów i przynajmniej im zasady opodatkowania korzystniejsze niż normalnie obowiązujące w danym państwie członkowskim. Kodeks określa kryteria do zinventoryzowania środków potencjalnie szkodliwych. Na posiedzeniu Rady ECOFIN w dniu 14 marca 2008 r. ministrowie finansów zdefiniowali „dobre zarządzanie” w dziedzinie podatków jako oparte na zasadach przejrzystości, wymiany informacji oraz uczciwej konkurencji podatkowej. Również w 2008 r. Komisja wydała komunikat w tym zakresie. Zobacz T. Lambert, *Réflexions sur la concurrence fiscale*, w: *Recueil Dalloz*, 2010, s. 1733.

60 — W. Schön, *The European Commission Report*, w: *European Taxation*, 2002.

członkowskich przed utraceniem części swoich wpływów podatkowych, Komisja postanowiła zastosować nowe podejście, proponując coś, co nazwano „pakietem podatkowym”<sup>61</sup>, który obejmuje wszystkie środki służące zwalczaniu szkodliwej konkurencji podatkowej w Unii.

128. Wśród tych aktów znalazł się kodeks postępowania w dziedzinie opodatkowania przedsiębiorstw, którego celem było zwiększenie przejrzystości w obszarze podatków poprzez stworzenie systemu wymiany informacji pomiędzy państwami członkowskimi<sup>62</sup>.

129. W debacie na temat szkodliwej polityki podatkowej doktryna krytykuje brak jasności w zakresie określenia sprawiedliwych zasad lub porównywalnej sytuacji („level playing field”) w dziedzinie podatków w aspekcie

międzynarodowym<sup>63</sup>. Natomiast nie ulega wątpliwości, iż nie chodzi tu o stosowanie różnych stawek i takiej samej podstawy opodatkowania we wszystkich krajach, zwłaszcza ze względu na to, że małe państwa mają specyficzne problemy związane z wielkością swojej jurysdykcji podatkowej<sup>64</sup>.

130. Jeśli chodzi o zwalczanie szkodliwych praktyk podatkowych, w świetle powyższych wyjaśnień może się wydawać, iż Komisja wykorzystwała jedyny instrument, jaki znajdował się w jej zasięgu, a mianowicie art. 87 ust. 1 WE<sup>65</sup>. Powstaje zatem pytanie, czy wspomniany przepis stanowi instrument odpowiedni do tego celu oraz jeśli tak właśnie jest, to jakie powinny być granice jego stosowania ze względu na podział kompetencji w dziedzinie podatków bezpośrednich.

131. Jak wynika z jego preambuły, kodeks jest zobowiązaniem politycznym, które nie ma wpływu na prawa i obowiązki państw członkowskich ani na odpowiadające sobie obszary wynikających z traktatu uprawnień państw członkowskich i Wspólnoty. Do szkodliwych praktyk wchodzących w zakres kodeksu zaliczają się rozwiązania, które w istotny sposób

61 — Wnioski z posiedzenia Rady Ministrów ds. Gospodarczych i Finansowych ECOFIN w dniu 1 grudnia 1997 r. w sprawie polityki podatkowej (Dz.U. 1998, C 2, s. 1). Pakiet obejmuje kodeks postępowania w dziedzinie opodatkowania przedsiębiorstw, projekt dyrektywy w sprawie opodatkowania oszczędności oraz projekt dyrektywy w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich.

62 — Uchwała Rady i przedstawicieli rządów państw członkowskich zebranych w ramach Rady z dnia 1 grudnia 1997 r. w sprawie kodeksu postępowania w dziedzinie opodatkowania przedsiębiorstw (Dz.U. 1998, C 2, s. 2). To właśnie na podstawie kodeksu postępowania Komisja zobowiązała się ogłosić wytyczne w zakresie stosowania reguł pomocy państwa do przepisów związanych z podatkami bezpośrednimi. Zobacz obwieszczenie w sprawie stosowania reguł pomocy publicznej do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej (Dz.U. 1998, C 384, s. 3).

63 — W dziedzinie opodatkowania działalności gospodarczej takie warunki są zapewnione, jeżeli wszystkie kraje stosują taką samą efektywną marginalną stawkę podatku (marginal effective tax rate, METR) do opodatkowania ostatniej jednostki w ramach inwestycji transgranicznej.

64 — H. Vording, A Level Playing Field for Business Taxation in Europe, w: *European Taxation*, listopad 1999.

65 — Jak stwierdziła Rada w pkt J kodeksu postępowania, „część przepisów podatkowych objętych przez kodeks może wchodzić w zakres stosowania postanowień [...] traktatu dotyczących pomocy państwa”.

wpływają lub mogą wpływać na lokalizację miejsca prowadzenia działalności gospodarczej we Wspólnocie. Za szkodliwe, a związku z tym objęte kodeksem, uważa się także przepisy podatkowe ustanawiające poziom efektywnego opodatkowania znacznie niższy, włącznie z poziomem zerowym, niż poziom opodatkowania normalnie stosowany w danym państwie członkowskim.

132. Kodeks dotyczy więc konkurencji pomiędzy państwami członkowskimi mającej na celu przyciągnięcie inwestycji lub kapitałów zagranicznych za pomocą rozwiązań podatkowych. Kodeksowi przyświeca zatem intencja, by zwalczać takie przepisy krajowe, które mają służyć faworyzowaniu przedsiębiorstw lub kapitałów zagranicznych, a nie – ochronie przedsiębiorstw lub kapitałów krajowych, co oznacza, iż kodeks ma mieć zastosowanie do odwrotnej dyskryminacji, to znaczy takiej, która stawia w mniej korzystnej sytuacji rezydentów państw członkowskich<sup>66</sup>.

133. Natomiast system pomocy państwa ma za zadanie chronić konkurencję pomiędzy przedsiębiorstwami przed zakłóceniami konkurencji lub zakłóceniami wewnątrzspółnotowej wymiany handlowej spowodowanymi przez te państwa członkowskie, które stosują rozwiązania sprzyjające niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów ze szkodą dla innych. Ponadto jego celem jest ochrona rynku wewnętrznego

przed segmentacją za pośrednictwem pomocy państwa, przy równoczesnym zapewnieniu, że nie będzie dochodzić do niczym nieuzasadnionej dyskryminacji w stosunku do obcokrajowców czy nierezydentów albo pojawienia się form protekcjonizmu na rzecz przedsiębiorstw lub kapitałów krajowych<sup>67</sup>.

134. Wynika stąd, iż szkodliwa konkurencja instytucjonalna czy podatkowa pomiędzy państwami członkowskimi na pewno nie wchodzi w zakres stosowania ustanowionego przez traktat mechanizmu kontroli pomocy państwa<sup>68</sup>, nawet jeśli istnieją środki, które mogą stanowić zarówno wyraz szkodliwej konkurencji podatkowej, jak i niezgodnej ze wspólnym rynkiem pomocy państwa. Jednakże słuszny cel walki ze szkodliwą konkurencją podatkową nie może uzasadniać wypaczenia ustalonych w dziedzinie prawa konkurencji ram prawnych Unii obowiązujących w stosunku do pomocy państwa czy choćby wprowadzania doraźnych rozwiązań sprzecznych z zasadą państwa prawa usankcjonowaną przez art. 2 TUE.

135. W świetle tych właśnie udzielonych wcześniej wyjaśnień należy zbadać odwołanie Komisji.

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

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

68 — Zobacz na temat różnic oraz wspólnych punktów obydwu systemów: kodeksu postępowania i pomocy państwa, A. Carlos dos Santos, *Aides d'État, code de conduite et concurrence fiscale*, op.cit., s. 30 i nast.

**VI — W przedmiocie kompetencji państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich oraz ich relacji z przepisami dotyczącymi pomocy państwa<sup>69</sup>**

*A — Argumentacja przedstawiona w ramach pierwszej części jedyne go zarzutu Komisji*

136. W pierwszej części swojego jedyne go zarzutu Komisja twierdzi, iż Sąd błędnie ocenił stosunek między art. 87 ust. 1 WE a kompetencjami państw członkowskich w dziedzinie opodatkowania. Komisja w tym względzie uważa, że te ostatnie są ograniczone przez prawo Unii, a zwłaszcza przez art. 87 ust. 1 WE; stoi ona także na stanowisku, że sama okoliczność, iż przepis krajowy jest przepisem prawa podatkowego, nie może oznaczać, iż taki przepis nie musi być zgodny z ww. postanowieniem, a to z tego względu, że definiuje on środki państwowe nie na podstawie ich przyczyn lub celów, lecz ze względu na ich skutki. Królestwo Hiszpanii zgadza się z oceną Komisji, ale tylko w zakresie dotyczącym kompetencji Zjednoczonego Królestwa, jako państwa członkowskiego, w sprawach podatków bezpośrednich.

<sup>69</sup> — Pierwsza część jedyne go zarzutu Komisji.

*B — Uwagi ogólne*

137. Wprowadzie zgodnie z podziałem kompetencji ustalonym w traktacie podatki bezpośrednie należą do kompetencji wyłącznych państw członkowskich, nie ulega jednak wątpliwości, iż przy wykonywaniu swoich uprawnień państwa członkowskie muszą przestrzegać traktatu. Tak więc, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, mimo że opodatkowanie bezpośrednie podlega kompetencji państw członkowskich, muszą one wykonywać swoje uprawnienia z poszanowaniem prawa unijnego<sup>70</sup>.

138. Dodatkowo okoliczność, iż dany środek mogący stanowić pomoc państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE został przyjęty z tytułu wykonywania kompetencji wyłącznych państw członkowskich – co, jak sędzę, często ma miejsce – nie może sama przez się wpływać na stosowanie przepisów dotyczących pomocy państwa.

139. Natomiast w dziedzinie podatków bezpośrednich państwa członkowskie w dużym stopniu dysponują suwerennością prawodawczą i administracyjną. Władztwo podatkowe

<sup>70</sup> — Zobacz w szczególności wyroki z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. s. I-7477, pkt 19; z dnia 6 marca 2007 r. w sprawie C-292/04 Meilicke i in., Zb.Orz. s. I-1835, pkt 19; z dnia 24 maja 2007 r. w sprawie C-157/05 Holböck, Zb.Orz. s. I-4051, pkt 21; z dnia 11 października 2007 r. w sprawie C-451/05 ELISA, Zb.Orz. s. I-8251, pkt 68. Zobacz także wyroki z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98 Metallgesellschaft i in., Rec. s. I-1727, pkt 37; z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-10837, pkt 29; z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. s. I-7995, pkt 40; z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 25.

pozostaje prerogatywą wewnętrzną rządów, które mogą wybrać taki system podatkowy, jaki uważają za najbardziej właściwy i najlepiej odpowiadający ich preferencjom, z zastrzeżeniem przestrzegania prawa unijnego.

jaki można wobec nich zastosować, jest ww. kodeks postępowania<sup>73</sup>. Znaczną część szkodliwych środków podatkowych stanowią bowiem środki podatkowe o charakterze ogólnym, do których – zgodnie ze stanowiskiem przeważającej części doktryny – art. 87 ust. 1 WE nie ma zastosowania<sup>74</sup>.

140. Oczywiście jest, że przepisy prawa unijnego dotyczące pomocy państwa mają jedynie zapobiec zakłóceniom konkurencji, które wynikają z woli przyznania przez państwo członkowskie, na zasadzie odstępowstwa od jego ogólnych wytycznych politycznych, szczególnych korzyści na rzecz niektórych przedsiębiorstw lub produkcji niektórych towarów. Wobec powyższego w sytuacji, gdy system podatkowy ma charakter ogólny, nie wchodzi w zakres stosowania art. 87 ust. 1 WE<sup>71</sup>. Jeżeli rozwiązania przyjęte przez państwo członkowskie dotyczą całego systemu podatkowego, wówczas stanowią one elementy organizacji ogólnej polityki podatkowej, a nie pomoc państwa<sup>72</sup>.

141. Ta sama zasada obowiązuje w odniesieniu do szkodliwych środków podatkowych, w sytuacji gdy nie spełniają kryterium korzyści selektywnej: jedynym instrumentem,

142. Z kolei wyłączenia podatkowe lub inne formy pośredniego wsparcia przyznawane wybranym sektorom lub regionom stanowią pomoc państwa<sup>75</sup>. Zatem środek, który nie stosuje się do wszystkich podmiotów gospodarczych, nie może co do zasady być uważany za środek polityki gospodarczej o charakterze ogólnym<sup>76</sup>.

71 — Zobacz w doktrynie: W. Schön, *Taxation and State aid Law in the European Union*, w: *CMLR*, 36(1999), s. 911; M. O'Brien, *Company taxation, State aid and fundamental freedoms*, w: *ELRev*, 2005, s. 209; C. Quigley, *European State Aid Law*, 2009, s. 65.

72 — A contrario, jeżeli władze korzystają z przysługującego im swobodnego uznania, mamy do czynienia ze środkami „szczególnymi”. Zobacz wyrok z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-241/94 Francja przeciwko Komisji, Rec. s. I-4551.

73 — W doktrynie podkreśla się niechęć Komisji do stosowania kodeksu do klasycznych, ogólnych środków podatkowych, jak w przypadku Irlandii, która wprowadziła stawkę podatku w wysokości 12,5%, znacznie niższą od stawek obowiązujących w pozostałych państwach członkowskich, jednakże stawka ta wydaje się nie wchodzić w zakres stosowania kodeksu, o ile nie zostanie wykazana jej szkodliwość. Zobacz A. Carlos dos Santos, *Aides d'Etat, Code de conduite et concurrence fiscale*, op.cit., s. 35.

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

75 — Wyrok z dnia 12 lipca 1973 r. w sprawie 70/72 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. s. 813. Zobacz także P. Nicolaidis, *Fiscal Aid in the EC, A Critical Review of Current Practice*, w: *World Competition*, 24(3) 2001, s. 319–342.

76 — Wyroki z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawie C-66/02 Włochy przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-10901, pkt 10; z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawie C-148/04 Unicredito Italiano, Zb.Orz. s. I-11137, pkt 49; z dnia 10 stycznia 2006 r. w sprawie C-222/04 Cassa di Risparmio di Firenze i in., Zb.Orz. s. I-289, pkt 135. Powyższa definicja, przyjęta w orzecznictwie, jest moim zdaniem zbyt szeroko idąca, ponieważ środki podatkowe na ogół nie stosują się do wszystkich przedsiębiorstw, lecz jedynie do tych, które spełniają określone warunki. Na przykład nie można uznać reformy opodatkowania spółek kapitałowych za środek niemający charakteru ogólnego jedynie z tego powodu, że nie obejmuje spółek osobowych lub przedsiębiorców indywidualnych. Zobacz W. Schön, *Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, Österreichischer Juristentag (Hrsg.): Verhandlungen des Siebzehnten Österreichischen Juristentages*, Wien 2009, IV/2 Steuerrecht, Wien, Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, 2010, s. 21–46.

143. W tym względzie zwracam uwagę, iż – jak zaznacza się w doktrynie – dzięki pojęciu selektywności art. 87 WE stworzył drogę do rzeczywistej harmonizacji przepisów podatkowych, choć nie jest to jego celem<sup>77</sup>. Uważa się bowiem, że stosowanie zasad regulujących pomoc państwa do krajowej polityki podatkowej wywołuje taki skutek jak uregulowanie konkurencji systemów podatkowych, ponieważ to na państwach ciąży pośredni obowiązek neutralności podatkowej<sup>78</sup>.

144. Niemniej jednak uważam, iż neutralność podatkowa w ścisłym znaczeniu ekonomicznym jest niemożliwa do osiągnięcia w dziedzinie podatków bezpośrednich<sup>79</sup>. Jestem raczej zdania, że każdy system podatkowy opiera się na pewnej selektywności w zależności od celów, do jakich dąży ustawodawca krajowy. Zatem podstawową kwestią jest istnienie korzyści, w rozumieniu prawa unijnego, jaka może wynikać

z konfiguracji stworzonej w krajowym systemie podatkowym<sup>80</sup>.

145. W konsekwencji najważniejsze jest zachowanie rozróżnienia pomiędzy środkami podatkowymi stanowiącymi pomoc państwa oraz takimi, które odpowiadają normalnej konfiguracji, jaką ustawodawca krajowy chciał nadać swojemu systemowi podatkowemu i która może powodować zróżnicowanie niezbędne do osiągnięcia celów ogólnych związanych z interesem publicznym, ustalonych przez państwo w ramach wykonywania jego suwerennych uprawnień<sup>81</sup>.

C — *W przedmiocie rozumowania Sądu dotyczącego kompetencji państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich*

146. W pkt 146 zaskarżonego wyroku Sąd prawidłowo przytoczył orzecznictwo, zgodnie z którym podatki bezpośrednie należą do kompetencji państw członkowskich, podkreślając równocześnie, iż stosowanie przepisów dotyczących pomocy państwa pozostaje bez wpływu na przysługujące państwom uprawnienie do wyboru prowadzonej przez nie polityki gospodarczej, a w związku z tym – systemu podatkowego i powszechnie obowiązującego lub „normalnego” reżimu.

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

78 — *Les aides d'État sous forme fiscale, w: Revue de droit fiscal*, nr 48, 2008. Ponadto należy zaznaczyć, iż na rozprawie pełnomocnik Komisji stwierdził, że w dziedzinie podatków bezpośrednich państwa członkowskie powinny prowadzić politykę neutralności podatkowej.

79 — Zobacz P. Nicolaidis, *Fiscal Aid in the EC*, op.cit., s. 332–333. Według autora z ekonomicznego punktu widzenia żaden państwowy środek podatkowy nie jest neutralny, ponieważ zmienia uwarunkowania zachowań gospodarczych podmiotów działających na rynku. Ponadto skutki środka podatkowego są uzależnione od szczególnych okoliczności związanych z sytuacją poszczególnych podmiotów. Wynika stąd, iż każdy system podatków bezpośrednich musi opierać się na wyborach dokonywanych w ramach polityki dyskrecjonalnej, wywołujących różne skutki ekonomiczne dla danych przedsiębiorstw. Zobacz także A. Carlos dos Santos, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, op.cit., s. 47, przypis nr 100, który przypomina, że neutralność podatkowa ma zawsze względny charakter.

80 — Zaznaczam, iż zróżnicowane traktowanie przedsiębiorstw – o ile system nie jest całkowicie jednolity – w oparciu o kryteria inne niż sektorowe lub regionalne może jednak prowadzić do naruszenia innych postanowień traktatu. Zobacz wyrok z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. 273.

81 — M. Merola, L. Capelletti, *Une analyse des dernières développements en matière d'aides d'États fiscaux, w: Fiscalité européenne*, Bruylant, Bruxelles, s. 87.



Następnie zaś zbadał, czy Komisja zastosowała się do tych zasad przy dokonywaniu oceny selektywnego charakteru środka.

147. Orzecznictwo przytoczone w pkt 146 zaskarżonego wyroku ma służyć jako poparcie dla rozumowania Sądu, według którego Komisja, aby móc uznać dany środek podatkowy za selektywny, powinna była przeprowadzić analizę w trzech etapach. W szczególności – jak wynika z pkt 145 zaskarżonego wyroku – Sąd chciał podkreślić, iż pominięcie dwóch pierwszych etapów doprowadziłoby Komisję do przekroczenia jej kompetencji, ponieważ wstąpiłaby w prawa państwa członkowskiego w zakresie określenia systemu podatkowego. Ponadto takie podejście mogłoby – według Sądu – sprawić, że państwo członkowskie straciłoby możliwość uzasadnienia spornego zróżnicowania charakterem i strukturą zgłoszonego systemu podatkowego.

148. Z tego punktu widzenia – niezależnie od odpowiedzi na pytanie, czy metodologia wybrana przez Sąd stanowi pod względem prawnym odpowiedni punkt odniesienia, który Sąd mógł narzucić Komisji – stwierdzenie dotyczące istnienia kompetencji podatkowych państw członkowskich jest z pewnością niekompletne, lecz nie stanowi naruszenia prawa w świetle orzecznictwa przypomnianego powyżej w pkt 137–145 niniejszej opinii.

149. Wobec powyższego proponuję oddalić pierwszą część jedyne go zarzutu Komisji jako bezzasadną.

## **VII — Dyskusja na temat metody pozwalającej rozpoznać selektywność wsparcia fiskalnego, które może stanowić pomoc państwa**

### *A — Elementy spornej decyzji Komisji*

150. Według oświadczeń Komisji złożonych na rozprawie, nowy system podatkowy Gibraltaru stanowi połączenie podatków od liczby zatrudnionych oraz od nieruchomości wykorzystywanych do celów prowadzenia działalności gospodarczej, ograniczone do 15% zysków, a także dwóch rodzajów dodatkowych podatków dochodowych dla niektórych typów osób prawnych. Komisja twierdzi, iż system, przedstawiony jako jednolity jest w rzeczywistości kombinacją różnych i niemożliwych do pogodzenia reżimów podatkowych, efektem czego niemożliwe jest wyodrębnienie reżimu stanowiącego punkt odniesienia ani określenie reżimu specjalnego. Wprost przeciwnie, reżim, który został przedstawiony jako system podatkowy, sam stosuje zróżnicowanie pomiędzy poszczególnymi kategoriami spółek, efektem czego przysparza korzyści dla niektórych osób prawnych, zwłaszcza tych prowadzących działalność off-shore.

151. Komisja zarzuca Sądowi, że stosuje w zaskarżonym wyroku podejście formalne, wzorujące się na jej obwieszczeniu z 1998 r., czyli takie, które jest obce realiom gospodarczym, podczas gdy – zgodnie z orzecznictwem

Trybunału – środki państwowe powinny być oceniane na podstawie ich skutków.

*B — W przedmiocie podstawowej roli określenia korzyści w ramach badania pojęcia selektywności w przypadku środków pośrednich*

152. W świetle spornej decyzji chciałbym zwrócić uwagę Trybunału na pewien jej aspekt, który wydaje mi się podstawowy dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy, a który jest ściśle związany z odrzuceniem przez Komisję metody opartej na kryterium odstępstwa, przedstawionej w obwieszczeniu z 1998 r.

153. Dokonana przez Komisję ocena reformy systemu podatkowego Gibraltaru opiera się bowiem przede wszystkim na analizie jego selektywności regionalnej i przedmiotowej. Natomiast istnienie korzyści zostało wywnioskowane, w pkt 153 decyzji, z wykazania selektywnego charakteru reformy. Komisja bada system podatkowy Gibraltaru jako całość, przypisując mu charakter z natury dyskryminujący, co według niej jest równoznaczne z istnieniem korzyści selektywnej, a w związku z tym – z istnieniem pomocy państwa.

154. Niezależnie zaś od kwestii punktu odniesienia w rozpoznawanej sprawie, tego rodzaju wybór metodologiczny uważam za błędny z powodów związanych z strukturą oceny środka pośredniego, który może stanowić pomoc państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE. Uzasadnienie tego stanowiska opiera się na elementach wyjaśnionych poniżej.

155. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału zaklasyfikowanie danego środka jako pomocy w rozumieniu traktatu wymaga spełnienia wszystkich czterech kumulatywnych kryteriów wskazanych w art. 87 ust. 1 WE<sup>82</sup>. Obejmuje to więc pomoc przyznawaną przez państwa lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Pojęcie pomocy w rozumieniu tego przepisu jest szersze niż pojęcie dotacji, ponieważ na pojęcie to składają się nie tylko świadczenia pozytywne, jakimi są dotacje, ale również inne postacie interwencji, które zmniejszają zobowiązania w normalnej sytuacji obciążające budżet przedsiębiorstwa w stosunku do obciążeń przedsiębiorstwa znajdującego się w porównywalnej sytuacji<sup>83</sup>.

82 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 23 marca 2006 r. w sprawie C-237/04 Enirisorse, Zb.Orz. s. I-2843, pkt 38, 39 i przytoczone tam orzecznictwo. Zobacz także wyrok z dnia 17 listopada 2009 r. w sprawie C-169/08 Presidente del Consiglio dei Ministri, Zb.Orz. s. I-10821, pkt 52.

83 — Wyroki z dnia 15 marca 1994 r. w sprawie C-387/92 Banco Exterior de España, Rec. s. I-877, pkt 13; z dnia 29 czerwca 1999 r. w sprawie C-256/97 DM Transport, Rec. s. I-3913, pkt 19; z dnia 14 września 2004 r. w sprawie C-276/02 Hiszpania przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-8091, pkt 24; z dnia 8 listopada 2001 r. w sprawie C-143/99 Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, Rec. s. I-8365, pkt 38; z dnia 15 czerwca 2006 r. w sprawach połączonych C-393/04 i C-41/05 Air Liquide Industries Belgium, Zb.Orz. s. I-5293, pkt 29.

156. W celu dokonania oceny tego, czy taka korzyść stanowi pomoc w rozumieniu art. 87 WE, należy ustalić, czy będące beneficjentem przedsiębiorstwo otrzymuje korzyść gospodarczą, której nie uzyskałoby w normalnych warunkach rynkowych<sup>84</sup>. Ze względu na specyfikę środków podatkowych w doktrynie sugeruje się uznanie istnienia pomocy państwa w przypadku wystąpienia utraty lub rezygnacji z przychodów podatkowych przez organy skarbowe lub rząd<sup>85</sup>.

157. W tym względzie jestem przekonany, że kluczowym pojęciem w kontekście niniejszego odwołania Komisji jest pojęcie korzyści.

158. Jestem bowiem zdania, iż środek mogący stanowić pomoc państwa, który został przyznany w formie pośredniej, taki jak środek podatkowy, nie może zostać zdefiniowany bez punktu odniesienia<sup>86</sup>. Inne podejście doprowadziłoby do pomylenia pojęć selektywności i korzyści, ponieważ selektywność środka według mnie oznacza nierówną dystrybucję korzyści pomiędzy

przedsiębiorstwami znajdującymi się w porównywalnej sytuacji. Badanie kryterium selektywności jest zaś badaniem odrębnym od badania kryterium korzyści<sup>87</sup>.

159. W rozpoznawanej sprawie gdyby konstrukcja systemu podatkowego, która ostatecznie prowadzi do nieopodatkowania spółek off-shore w Gibraltarze, miała zostać uznana za środek stanowiący pomoc państwa, pozostałoby jeszcze do ustalenia, w jaki sposób wyliczyć wartość domniemanej pomocy bez wcześniejszego określenia reżimu powszechnie obowiązującego czy ogólnego punktu odniesienia. Zwłaszcza limity opodatkowania wynoszące 15% i 35% nie dostarczają informacji o wysokości pomocy, ponieważ w systemie podatkowym Gibraltaru brakuje stanowiących punkt odniesienia przepisów, które pozwalałyby zrozumieć, w jaki sposób powinny być opodatkowane spółki off-shore.

160. Należy bowiem zaznaczyć, iż środek, który może zostać uznany za pomoc podatkową, powinien odpowiadać pewnemu kosztowi fiskalnemu<sup>88</sup>. Komisja powinna być w stanie ustalić wartość podatku „utraconą” rzeczywiście lub potencjalnie, która stanowi wysokość domniemanej pomocy. Jedynym sposobem, jaki Komisja ma do dyspozycji

84 — W przedmiocie znaczenia stwierdzenia korzyści w ramach badania selektywności: zob. ww. wyrok w sprawie *Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, pkt 41; wyrok z dnia 13 lutego 2003 r. w sprawie C-409/00 *Hiszpania przeciwko Komisji*, Rec. s. I-1487, pkt 47; ww. wyroki w sprawie *Azorów*, pkt 54–56; w sprawie *UGT-Rioja i in.*, pkt 46; w sprawie *British Aggregates* przeciwko Komisji, pkt 82.

85 — P. Nicolaidis, *Fiscal Aid in the EC*, op.cit., s. 325.

86 — Zobacz także A. Carlos dos Santos, *L'Union européenne et la régulation*, op.cit., s. 506.

87 — Badanie kryterium selektywności jest badaniem odrębnym od badania kryterium korzyści, mimo iż według orzecznictwa „w celu oceny selektywności danego środka należy zbadać, czy w ramach danego systemu prawnego środek ten stanowi korzyść dla niektórych przedsiębiorstw w porównaniu z innymi” (zob. ww. wyrok w sprawie *British Aggregates* przeciwko Komisji, pkt 82). Jak wynika z pkt 12 obwieszczenia z 1998 r., możliwość uzasadnienia selektywnego charakteru środków poprzez ogólny charakter systemu jest elementem oceny ich selektywności.

88 — Jest to szczególnie istotne w perspektywie ewentualnego zwrotu pomocy objętej domniemaniem bezprawności.

w celu oszacowania wartości „utraconej”, jest odniesienie do reżimu obowiązującego powszechnie na badanym obszarze stanowiącym punkt odniesienia.

zaufanie rynków finansowych i może uzyskać dostęp do nowych kredytów<sup>92</sup>.

161. W tym zakresie przypomnieć należy orzecznictwo, zgodnie z którym nawet korzyść przyznana za pośrednictwem potencjalnego dodatkowego obciążenia dla państwa może stanowić pomoc państwa<sup>89</sup>. Tak dzieje się najczęściej w przypadku gwarancji, które związane są zazwyczaj z kredytem lub innym zobowiązaniem finansowym zaciąganym przez kredytobiorcę u kredytodawcy<sup>90</sup>. Dzięki gwarancji państwowej kredytobiorca może uzyskać niższe stopy oprocentowania kredytu czy też zaoferować niższe zabezpieczenia. Aby ustalić istnienie pomocy, należy ocenić możliwości uzyskania przez będące beneficjentem przedsiębiorstwo pożyczki na rynku kapitałowym w przypadku braku tego poręczenia<sup>91</sup>. Samo tylko oświadczenie złożone przez przedstawiciela władz publicznych może przecież wywołać niebagatelny skutek w ten sposób, że przedsiębiorstwo odzyskuje

162. Natomiast jeśli chodzi o środki o charakterze fiskalnym, byłoby błędem uważać, iż rozwiązanie podatkowe prowadzi automatycznie do przyznania korzyści danemu przedsiębiorstwu. Właśnie z tego powodu Komisja musi mieć obraz całości systemu „normalnie” obowiązującego.

163. Zatem punktem wyjścia analizy środków podatkowych powinno być porównanie stanów faktycznych, a mianowicie to, jaka byłaby sytuacja bez środka, który może stanowić pomoc państwa.

164. W wyroku w sprawie *Belgique i Forum 187*<sup>93</sup> Trybunał orzekł, iż w celu zbadania tego, czy określenie opodatkowanych dochodów według systemu dotyczącego centrów koordynacyjnych przysparza korzyści tym centrom, należy porównać ten system z ogólnym systemem opartym na różnicy pomiędzy przychodem a kosztami przedsiębiorstwa prowadzącego działalność w warunkach wolnej konkurencji.

89 — Wyrok z dnia 1 grudnia 1998 r. w sprawie C-200/97 *Eco-trade*, Rec. s. I-7907, pkt 43; wyrok Sądu z dnia 13 czerwca 2000 r. w sprawach połączonych T-204/97 i T-270/97 *EPAC* przeciwko Komisji, Rec. s. II-2267, pkt 80.

90 — Zobacz obwieszczenie Komisji w sprawie zastosowania art. 87 i 88 traktatu WE do pomocy państwowej w formie gwarancji (Dz.U. 2000, C 71, s. 14). Korzyścią płynącą z gwarancji państwowej jest – według Komisji – fakt, iż ryzyko związane z gwarancją ponosi strona państwowa, za co państwo powinno w zwykłych warunkach otrzymać wynagrodzenie. Jeżeli państwo z niego rezygnuje, stanowi to zarazem korzyść dla przedsiębiorstwa oraz drenaż państwowych zasobów. Zobacz pkt 2.1.2 tego obwieszczenia.

91 — Wyrok z dnia 5 października 2000 r. w sprawie C-288/96 Niemcy przeciwko Komisji, Rec. s. I-8237, pkt 30 i nast.

92 — Wyrok Sądu z dnia 21 maja 2010 r. w sprawach połączonych T-425/04, T-444/04, T-450/04 i T-456/04 *Francia i in.* przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. II-2099. Jednakże oświadczenia powinny być wystarczająco jasne, precyzyjne i kategoryczne, by stanowić przejaw wiarygodnego zobowiązania państwa. Należy zaznaczyć, iż od ww. wyroku w sprawie *Francia* przeciwko Komisji wniesiono odwołanie zarejestrowane pod numerem C-399/10 P.

93 — Wyrok z dnia 22 czerwca 2006 r. w sprawach połączonych C-182/03 i C-217/03, Zb.Orz. s. I-5479, pkt 95.

165. Należy zatem ustalić w pierwszej kolejności, czy dany podmiot powinien być opodatkowany, a jeśli tak, to czy brak opodatkowania stanowi korzyść. Następnie trzeba zbadać, czy innym przedsiębiorstwom znajdującym się w porównywalnej sytuacji przysługuje taka sama korzyść. Jeżeli tak nie jest, istnieje prawdopodobieństwo, że mamy do czynienia z korzyścią o charakterze selektywnym. Nie można więc zidentyfikować korzyści inaczej niż za pomocą wspomnianego porównania stanu faktycznego.

166. Przykładowo jeśli w danej jurysdykcji podatkowej ustalenie określonego progu podatkowego powoduje, że połowa przedsiębiorstw nie podlega opodatkowaniu, podczas gdy druga połowa płaci podatek w wysokości 10% zysków, nie można w żadnym razie uważać, iż przedsiębiorstwa z pierwszej kategorii uzyskują korzyść. Jeśli bowiem państwo członkowskie decyduje się nie opodatkowywać określonego dobra, czynnika lub działalności, nie oznacza to istnienia korzyści, gdyż stanowiłaby ona zwolnienie od podatku nieistniejącego lub niemającego zastosowania<sup>94</sup>.

167. Za kolejny przykład może posłużyć rozwiązanie z zakresu polityki gospodarczej, które ma zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw i polega na dopuszczeniu przyspieszonej amortyzacji inwestycji zrealizowanych w latach kalendarzowych A i B. Tego rodzaju

środek oznacza korzyść, chociaż jego selektywny charakter na pierwszy rzut oka nie jest sprawą pewną. Nie skorzystają na nim bowiem przedsiębiorstwa, które nie zdecydowały się na inwestycje w ciągu wyznaczonego okresu. Efekt tego środka jest według mnie selektywny pod względem ekonomicznym, lecz jego selektywność jest uzasadniona wewnętrzną logiką systemu podatkowego, tak że można wykluczyć istnienie pomocy. Natomiast jeśli środek będzie nadal obowiązywał w roku C w określonym sektorze, wówczas mamy do czynienia z pomocą państwa.

168. Ponadto nie ulega wątpliwości, iż niektóre sektory lub niektóre typy przedsiębiorstw mogą wymagać odrębnych zasad opodatkowania ze względu na swój charakter lub cel. Dobrym przykładem są tu moim zdaniem organizacje o celach niezarobkowych lub spółdzielnie<sup>95</sup>.

169. Jak już powiedziałem powyżej, nie wydaje mi się, żeby podejście zastosowane przez Komisję w spornej decyzji było zasadne. Irlandia słusznie zauważyła na rozprawie, iż najwyraźniej mamy do czynienia z doraźnym rozwiązaniem, które Komisja uzasadnia małymi rozmiarami Gibraltaru. Otóż moim zdaniem analiza, jaką powinna przeprowadzać Komisja podczas badania środków podatkowych, które mogą wchodzić w zakres stosowania art. 87 ust. 1 WE, nie może opierać się na tego rodzaju kryterium. Gdyby Trybunał opowiedział się za rozwiązaniem proponowanym przez Komisję, oznaczałoby to wprowadzenie do zakresu art. 87 ust. 1 WE

94 — Jeśli chodzi o opodatkowanie osób fizycznych, ta sama uwaga odnosi się do jurysdykcji podatkowych, w których występuje podatek od majątku najbogatszych podatników. Nie można wszak uważać, iż podatnicy, którzy nie podlegają opodatkowaniu z racji ustalonej wysokości progu, odnoszą jakąkolwiek korzyść.

95 — Wyrok Sądu z dnia 27 stycznia 1998 r. w sprawie T-67/94 Ladbroke Racing przeciwko Komisji, Rec. s. II-1. Zobacz także moją opinię w sprawach połączonych od C-78/08 do C-80/08 Paint Graphos i in.

dotkowego kryterium związanego z wielkością jurysdykcji podatkowej, z której pochodzi sporny środek.

złych praktyk podatkowych i ekonomicznych, tak żeby nie wiązało się to z reżimem prawnym pomocy państwa w ścisłym znaczeniu<sup>97</sup>.

170. Zgodzenie się z tezą Komisji opartą na pojęciu systemu z natury dyskryminującego prowadziłoby również do rezygnacji z metodologii badania środków przyznawanych w formie pośredniej w pojedynczym przypadku, który moim zdaniem nie wchodzi w zakres problematyki dotyczącej systemów pomocy państwa, lecz raczej – szkodliwej konkurencji podatkowej. Mam bowiem świadomość tego, iż Gibraltar został uznany przez OECD za raj podatkowy. Trybunał powinien więc zdecydować, czy aby napiętnować system podatkowy Gibraltar, jest on skłonny odstąpić od klasycznej analizy pojęcia pomocy państwa udzielanej w formie pośredniej<sup>96</sup>.

171. Wprawdzie w pełni podzielam pragnienie Komisji zintensyfikowania działań wymierzonych przeciwko szkodliwym praktykom podatkowym w obrębie Unii, jestem jednak zdania, że nie można do takiego celu używać innowacyjnej wykładni art. 87 ust. 1 WE. Stworzenie metody doraźnej ma służyć umożliwieniu Komisji zwalczania

172. Wreszcie uważam także za bardzo ważne, żeby podkreślić, że nawet jeśli sporny system podatkowy prowadzi do nieopodatkowania przedsiębiorstw „off-shore”, to spółki, których działalność w Gibraltarze nie wymaga zatrudnienia pracowników ani użytkowania nieruchomości w Gibraltarze, znajdują się w dokładnie takiej samej sytuacji. Na przykład spółki holdingowe, które – ze względu ich liczbę – stanowią chyba najważniejszą kategorię wśród przedsiębiorstw gibraltarskich<sup>98</sup>, znajdują się w takiej samej sytuacji podatkowej, ponieważ nie zależy ona od okoliczności, że papiery wartościowe albo majątek ruchomy lub nieruchomy należący do tych spółek jest zlokalizowany w Gibraltarze czy poza jego obszarem. Zatem system nie jest selektywny w tym znaczeniu, że jego skutki miały by być różne w zależności od miejsca wykonywania działalności. Co więcej, podobne wyłączenie działalności off-shore można by przeprowadzić poprzez system opodatkowania przedsiębiorstw, w którym do podstawy podatkowej wchodziłyby wyłącznie

<sup>96</sup> — Zresztą, jak już powiedziałem powyżej, prawdopodobnie sporny system nigdy nie wejdzie w życie.

<sup>97</sup> — Należy zaznaczyć, iż w swoim sprawozdaniu z wprowadzenia w życie obwieszczenia Komisji w sprawie stosowania reguł pomocy publicznej do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej [C (2004)434] Komisja stwierdziła, że jest bardzo prawdopodobne, iż środek uznany za szkodliwy w świetle kodeksu postępowania nie będzie objęty zakresem pojęcia pomocy państwa (zob. pkt 66 ww. sprawozdania).

<sup>98</sup> — Na rozprawie przedstawiciel Government of Gibraltar potwierdził, iż duża część przedsiębiorstw zarejestrowanych w Gibraltarze ogranicza się do posiadania majątku w postaci nieruchomości rekreacyjnych, jachtów lub łodzi. Ponieważ nie prowadzą one działalności gospodarczej ani nie osiągają zysków, podmioty te nie podlegają opodatkowaniu niezależnie od przyjętego systemu podatkowego. Zatem ich sytuacja nie jest objęta przepisami prawa konkurencji.

kryteria związane ze zużyciem energii lub wytwarzaniem odpadów.

w dalszym ciągu trzymać się klasycznej analizy korzyści i selektywności.

173. W przypadku Gibraltaru w systemie podatkowym przyjęto, jako rozwiązanie ogólne, opodatkowanie na poziomie bliskim zerowego, zakładając równocześnie, że podmioty wykorzystujące miejscowe czynniki produkcji, takie jak siła robocza i nieruchomości, będą opodatkowane na wyższym poziomie. Paradoksalnie taki system – w mojej opinii – polega głównie na stawianiu w sytuacji niekorzystnej, efektem czego można by go określić jako system „antypomocy państwa”.

174. Natomiast – jak to powiedziałem powyżej – według mnie nie ulega żadnej wątpliwości to, iż gibraltarski ustawodawca zamierzał stworzyć system konkurencji podatkowej nieuczciwej w stosunku do państw członkowskich<sup>99</sup>.

175. Ponieważ prawo unijne nie zawiera żadnego domyślnego systemu podatkowego, punktem odniesienia muszą więc nadal być ramy krajowe lub inne, ustalone zgodnie z orzecznictwem zapoczątkowanym wyrokiem w sprawie Azorów. Jeśli zatem Trybunał uważa, iż Gibraltar może sam w sobie stanowić właściwy punkt odniesienia, należy

*C — Selektowność przedmiotowa w dziedzinie podatków bezpośrednich*

176. Artykuł 87 ust. 1 WE zakazuje pomocy państwa poprzez „sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów”, to jest pomocy selektywnej. Warunek selektywności ma charakter konstytutywny dla pojęcia pomocy państwa<sup>100</sup>. Pomimo obfitego orzecznictwa w tym zakresie, pojęcie selektywności wydaje się trudne do uchwycenia, w szczególności jeśli chodzi o środki podatkowe.

177. Pojęcie selektywności jest badane pod kątem przedmiotowym w przypadku środków, które stosują się do wybranych sektorów gospodarki lub wybranych form przedsiębiorstw<sup>101</sup> albo pod kątem regionalnym (geograficznym)<sup>102</sup>. Selektowność przedmiotowa może obejmować zarówno środki podatkowe ograniczone do przedsiębiorstw, które charakteryzuje się poprzez określone typy działalności (selektywność sektorowa), jak i takie, które stosują się w zależności od określonej sytuacji, w jakiej przedsiębiorstwa mogą się znaleźć (selektywność horyzontalna), odnosi się to na przykład do zachęt podatkowych lub środków służących do stworzenia

99 — Natomiast należy równocześnie przyznać, iż terytorium o powierzchni około 5 km<sup>2</sup>, którego ludność wynosi 27 500 mieszkańców, nie ma specjalnie wyboru, jeśli chodzi o strategię rozwoju gospodarczego.

100 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Azorów, pkt 54.

101 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke.

102 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie UGT-Rioja.

korzystniejszych warunków dla określonego typu siły roboczej<sup>103</sup>.

178. Ze względu na różnorodność środków podatkowych wytyczenie linii odgraniczającej środki ogólne od środków selektywnych okazuje się coraz bardziej złożone<sup>104</sup>. W konsekwencji określenie punktu odniesienia, jakby nie było trudne, ma w związku z tym podstawowe znaczenie dla ustalenia, czy sporny reżim jest „anormalny”, a więc „selektywny”.

179. Z orzecznictwa wynika, że przestrzeganie kryterium selektywności wymaga zbadania każdego przypadku oddzielnie, aby ocenić, czy przedmiotowy środek ze względu na swój charakter, swój zakres stosowania, sposób przyznawania [zasady wdrażania] oraz skutki działa na korzyść tylko niektórych przedsiębiorstw lub tylko niektórych rodzajów działalności, czy też nie<sup>105</sup>.

180. Selektywność korzyści przysporzonej przez przedmiotowy środek może na

następnym etapie zostać uzasadniona charakterem systemu, z zastrzeżeniem, że środek jest, po pierwsze, przyznawany na podstawie obiektywnych kryteriów (wewnętrzna zgodność środka ze strukturą systemu) oraz, po drugie, zgodny z charakterem reżimu (zewnątrzna zgodność środka)<sup>106</sup>. Z utrwalonego orzecznictwa wynika bowiem, iż pojęcie pomocy państwa nie odnosi się do środków państwowych wprowadzających różnice pomiędzy przedsiębiorstwami, jeżeli zróżnicowanie wynika z charakteru i struktury systemu obciążeń, w który te środki się wpisują. W takim przypadku przedmiotowy środek nie może co do zasady być uważany za selektywny, nawet jeśli przysparza korzyści przedsiębiorstwom, którym przysługuje<sup>107</sup>.

181. Należy zatem dokonać dwuetapowej oceny selektywnego charakteru korzyści przysporzonej przez przedmiotowy środek.

182. W ramach oceny przesłanki selektywności w dziedzinie podatków od czasów opinii rzecznika generalnego M. Darmona w sprawie *Slooman Neptun* przyjęło się kryterium „odstępstwa” od ogólnego systemu

103 — Środki mogą jednak okazać się selektywne, również nie będąc formalnie ograniczone do wybranych sektorów – zobacz decyzję Komisji z dnia 17 lutego 2003 r. w sprawie systemu ustanowionego dla belgijskich centrów koordynacyjnych (Dz.U. L 282). Według orzecznictwa ani duża liczba przedsiębiorstw będących beneficjentami, ani zróżnicowanie oraz wielkość sektorów przemysłu, do których należą te przedsiębiorstwa, [nie] gwarantuje generalnego charakteru środka. Zobacz na ten temat, P. Rossi-Maccanico, *Community Review of direct Business Tax Measures*, w: *ESTAL*, 4/2009, s. 497. W doktrynie podkreśla się, że system, który ma zastosowanie do prawie wszystkich podmiotów, nie może być uważany za selektywny. Zobacz W. Schön, *Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht*, op.cit., s. 29.

104 — Jeśli chodzi o wywody na temat selektywności, zob. między innymi D. Waelbroeck, *La condition de sélectivité de la mesure*, op.cit.

105 — Opinia rzecznika generalnego P. Mengozziego w sprawie *British Aggregates* przeciwko Komisji, w której zapadł ww. wyrok, pkt 82.

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

107 — Podobnie wyrok z dnia 17 marca 1993 r. w sprawach połączonych C-72/91 i C-73/91 *Slooman Neptun*, Rec. s. I-887, pkt 21. Zobacz wyrok z dnia 13 lutego 2003 r. w sprawie C-409/00 *Hiszpania przeciwko Komisji*, Rec. s. I-1487, pkt 52. Część doktryny sugeruje wręcz, że nie może być mowy o korzyści w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE, jeżeli środek wynika z ogólnej konstrukcji systemu, zob. podobnie W. Schön, *Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht*, op.cit.



podatkowego<sup>108</sup>. Według rzecznika generalnego M. Darmona „jedynym podstawowym kryterium wymaganym do zastosowania art. 92 ust. 1 jest posiadanie przez środek cech odstępstwa z samej jego natury, w stosunku do struktury ogólnego systemu, w który się wpisuje”.

183. Tę metodologię przyjęto w obwieszczeniu Komisji z 1998 r., które wzoruje się również na podejściu OECD<sup>109</sup>. Według obwieszczenia z 1998 r., najważniejszym kryterium przy stosowaniu art. 86 ust. 1 WE do środków podatkowych jest ustalenie, czy środek, stawiając niektórych przedsiębiorców w państwie członkowskim w bardziej korzystnej sytuacji, zapewnia wyjątek od zastosowania systemu podatkowego<sup>110</sup>.

184. Takie podejście oparte na kryterium odstępstwa jest krytykowane w doktrynie, ponieważ ani Komisja, ani Trybunał nie zdołali określić dokładnie, co obejmuje pojęcie „odstępstwo od normy”, ani też co jest „normą” czy „systemem ogólnym”<sup>111</sup>. Różni autorzy

podkreślali także trudności w określeniu stawki podatkowej „normalnie obowiązującej” w celu ustalenia stawki, którą można by uważać za odbiegającą od normy<sup>112</sup>.

185. Ponadto z analizy orzecznictwa wynika, iż rzecznicy generalni proponowali wiele rozwiązań. Poza podejściem opartym na kryterium odstępstwa sugerowano uznanie środka za ogólny, w przypadku gdy wypływa on z logiki wewnętrznej reżimu podatkowego<sup>113</sup> lub jeżeli ma na celu zapewnienie równości wśród podmiotów gospodarczych<sup>114</sup>.

186. Wśród rozwiązań proponowanych w doktrynie znalazła się między innymi suggestia, by uznawać, że środek ma charakter ogólny, jeżeli każde przedsiębiorstwo, bez względu na sektor jego działalności, kwalifikuje się, aby mieć prawo z niego korzystać. Należałoby przeprowadzić badanie w dwóch etapach, przy czym pierwszy miałby polegać na zidentyfikowaniu grup docelowych środka („revealed potential targets”), drugi zaś – na zidentyfikowaniu zakresu środka („revealed potential scope”). Dopiero bowiem na tym drugim etapie byłoby możliwe ustalenie powodów uzasadniających wprowadzenie środka proponowanego przez państwo członkowskie<sup>115</sup>.

108 — Wyżej wymieniona w przypisie 105 opinia w sprawie C-72/91 *Sloman Neptun*, pkt 50.

109 — Na temat podejścia OECD zob. *First Survey on State Aids in the European Community*, Commission of the European Communities, Luxembourg, Office of Official Publications, 1989, s. 6–8 i 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 — Obwieszczenie z 1998 r., pkt 16.

111 — K. Bacon, *State Aids and General Measures*, YEL 1997, vol. 7 (ed. A. Barav, D. Wyatt) Clarendon Press, Oxford, s. 269–321; W. Schön, *Taxation and State aid Law in the European Union*, op.cit., s. 911–936.

112 — W. Schön, *Taxation and State aid Law in the European Union*, op.cit., s. 911–936.

113 — Opinia rzecznika generalnego D. Colomera w sprawie C-6/97 *Włochy przeciwko Komisji*, pkt 27 (wyrok z dnia 19 maja 1999 r., Rec. s. I-2981).

114 — Opinia rzecznika generalnego A. La Pergoli w sprawie C-75/97 *Belgia przeciwko Komisji*, tzw. sprawie Maribel (wyrok z dnia 17 czerwca 1999 r., Rec. s. I-3671).

115 — P. Nicolaides, *Fiscal Aid in the EC. A Critical Review of Current Practice*, op.cit., s. 319–342.

187. Zgodnie z inną propozycją analiza obejmująca trzy kolejne etapy miałyby polegać, w pierwszej kolejności, na ustaleniu, czy środek może stosować się do wszystkich przedsięwzięć znajdujących się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, a następnie na zweryfikowaniu, czy niektóre przedsięwzięcia nie są traktowane lepiej niż inne (dyskryminacja), a wreszcie na upewnieniu się, że środek można uzasadnić charakterem lub strukturą systemu podatkowego<sup>116</sup>.

188. Przyznaję, iż kryterium odstępstwa, które służy głównie do określania korzyści, może okazać się niepewne, w przypadku gdy chodzi o ustalenie kwestii tego, od jakiej zasady się odstępuje<sup>117</sup>. W każdym razie to właśnie w obrębie systemu podatkowego zdefiniowanego przez punkt odniesienia, którym najczęściej jest krajowy system podatkowy, należy szukać ewentualnego podsystemu i w konsekwencji – wyjątków czy odstępstw.

189. Pomimo wspomnianych powyżej krytyk, podejście oparte na kryterium odstępstwa jest moim zdaniem najbardziej zgodne z podziałem kompetencji między państwami członkowskimi a Komisją. Zgadzam się bowiem całkowicie z tym, iż państwa członkowskie pozostają właściwe do określania swoich systemów podatkowych i jednocześnie uważam za uzasadnione, żeby uznać, że uprawnienia Komisji, jakie wynikają z art. 87 ust. 1 WE, powinny się ograniczać wyłącznie

do środków stanowiących odstępstwo od ogólnie obowiązującego systemu.

190. Co więcej, jestem zdania, iż uzasadnienie metody, której celem jest określenie w pierwszej kolejności reżimu ogólnego, a następnie odstępstwa od tegoż reżimu, wynika z logiki, która leży u podstaw pojęcia pomocy państwa, wymagającej ustalenia istnienia korzyści przed zbadaniem, czy chodzi o korzyść selektywną.

## **VIII — W przedmiocie metody przyjętej w celu ustalenia selektywności reformy podatkowej – analiza zarzutów**

*A — W przedmiocie metody umożliwiającej zidentyfikowanie „ogólnego” systemu podatkowego państwa członkowskiego*<sup>118</sup>

1. Argumentacja Komisji zawarta w drugiej i trzeciej części jej jedynego zarzutu

191. W drugiej części swojego jedynego zarzutu Komisja, popierana przez Królestwo

116 — Zobacz J. Bousin, J. Piernas, *Developments in the Notion of Selectivity*, w: *ESLAL*, 4/2008, s. 634 i nast.

117 — Zobacz także na ten temat: M. Aldestam, *EC State aid rules applied to taxes*, Uppsala 2005, s. 182.

118 — Części druga i trzecia jedynego zarzutu odwołania Komisji

Hiszpanii, zarzuca Sądowi, iż ten niesłusznie uznał, że Komisja miała obowiązek najpierw zidentyfikować system podatkowy powszechny czy „normalny”, a następnie wykazać to, że przedmiotowe środki miały charakter odstępstwa w stosunku do tego systemu. Taki sposób postępowania nie uwzględnia, według Komisji, możliwości stworzenia przez państwo członkowskie lub autonomiczne terytorium państwa członkowskiego systemu podatkowego, który jest dyskryminujący z natury, ze względu na samą jego konstrukcję. Dzięki odpowiednio przemyślanemu doborowi kryteriów stosowanych w jego tak zwanym „normalnym” systemie opodatkowania Gibraltarowi udało się bowiem, według tej instytucji, odtworzyć w dużym stopniu skutki systemu, który w oczywisty sposób zawiera w sobie pomoc państwa na rzecz niektórych kategorii przedsiębiorstw<sup>119</sup>.

192. Według Komisji, żadna zasada prawa Unii nie wymaga stosowania podejścia określonego przez Sąd. Ponadto Komisja kwestionuje wiążący charakter swojego obwieszczenia z 1998 r. W odpowiedzi na uwagi interwenienta przedstawione przez Republikę Irlandii Komisja zauważa również, iż w obwieszczeniu z 1998 r. nie brano pod uwagę szczególnego przypadku podobnego do systemu podatkowego Gibraltar, a w każdym razie obwieszczenie to nie może wprowadzać odstępstwa od art. 87 WE. Specyfika niniejszego przypadku wymaga zastosowania nowatorskiego podejścia, aby w ten sposób uniknąć luki w systemie kontroli pomocy państwa, przy czym tego rodzaju rozwiązanie

powinno być ograniczone do wyjątkowo oczywistych przypadków selektywności.

193. W trzeciej części swojego jedyne go zarzutu Komisja, popierana przez Królestwo Hiszpanii, utrzymuje, iż Sąd naruszył zasadę, zgodnie z którą środki krajowe powinny być badane pod kątem ich skutków, a nie – zamierzonego celu<sup>120</sup>. Według Komisji Sąd miał uznać, że instytucja ta ma obowiązek przyjąć jako punkt wyjścia swojej analizy system, w odniesieniu do którego państwo członkowskie lub terytorium autonomiczne twierdzi, iż stanowi on system powszechnie obowiązujący lub „normalny”<sup>121</sup>. Sąd niesłusznie – według niej – uznał, iż wewnętrzna logika jakiegoś systemu podatkowego oraz reżim powszechnie obowiązujący czy „normalny” przewidziany w ramach tego systemu mogą zostać zidentyfikowane na podstawie celów rzekomo realizowanych przez władze krajowe lub lokalne.

194. W odpowiedzi na argumenty Irlandii Komisja twierdzi, iż nie ma powodów, aby się obawiać tego, że państwa członkowskie nie będą już mogły realizować uzasadnionych celów za pomocą swoich systemów podatkowych, a to dlatego, iż podejście proponowane przez tę instytucję dotyczy tylko wyjątkowych

119 — Komisja ma tu na myśli pkt 170–174 zaskarżonego wyroku, a także jego pkt 143–146.

120 — Zobacz w szczególności ww. wyrok w sprawie *British Aggregates* przeciwko Komisji.

121 — Komisja ma tu na myśli pkt 145 i 146, a także pkt 171–174 zaskarżonego wyroku.

przypadków, przy czym nie uściśla ona jednak dokładniej tych „wyjątkowych przypadków”.

z prawem zastosowania podejścia związanego z kryterium odstępstwa, opartego na analizie porównawczej w odniesieniu do środków pośredniego wsparcia, które mogą stanowić pomoc państwa, oraz biorąc pod uwagę powyższe wywody, proponuję, by Trybunał orzekł, iż Sąd słusznie zarzucił Komisji, że nie zastosowała podejścia zalecanego w jej obwieszczeniu z 1998 r.

## 2. Ocena

195. Zwracam przede wszystkim uwagę, iż w pkt 143–146 zaskarżonego wyroku Sąd przypomniał bez jakichkolwiek przeinaczeń treść obwieszczenia z 1998 r., z którego wynika, że do uznania przez Komisję środka podatkowego za selektywny konieczne jest najpierw zidentyfikowanie i zbadanie przez nią reżimu powszechnie obowiązującego, aby móc następnie ocenić i ustalić ewentualny selektywny charakter przyznanych korzyści. Dalej, w pkt 144 zaskarżonego wyroku, Sąd prawidłowo przytoczył orzecznictwo dopuszczające uzasadnienie selektywnego charakteru środka charakterem lub strukturą systemu podatkowego, w który się wpisuje.

198. Zwracam uwagę, iż w rozpoznawanej sprawie argumentacja Sądu w większym stopniu opiera się na problematyce podziału kompetencji między państwami członkowskimi a Komisją w dziedzinie podatków niż na samym statusie obwieszczenia z 1998 r.

196. Na podstawie tych właśnie zasad w pkt 170 zaskarżonego wyroku Sąd zarzucił Komisji – w świetle dowodów przedstawionych przez Government of Gibraltar i rząd Zjednoczonego Królestwa – że nie wypełniła prawidłowo swojego obowiązku przeprowadzenia analizy spornego systemu podatkowego pod kątem art. 87 WE.

199. W każdym razie przypominam, iż z orzecznictwa jasno wynika, że przyjmując normy postępowania i ogłaszając poprzez ich publikację, iż będzie je stosować do przypadków w nich przewidzianych, Komisja sama wyznacza sobie granice uznania i nie może odejść od tych norm bez narażania się, w odpowiednim przypadku, na sankcję z tytułu naruszenia ogólnych zasad prawa, takich jak zasada równego traktowania lub zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań<sup>122</sup>. Sądy wspólnotowe wielokrotnie stwierdzały, iż Komisja jest związana obwieszczeniami czy komunikatami, które wydaje w dziedzinie

197. W tym względzie – po pierwsze – ponieważ uznają konieczność i zgodność

122 — Zobacz w szczególności wyroki z dnia 11 września 2008 r. w sprawach połączonych C-75/05 P i C-80/05 P Niemcy przeciwko Kronofrance, Zb.Orz. s. I-6619, pkt 60; z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie C-464/09 P Holland Malt przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-12443, pkt 46.

prawa konkurencji, na przykład w zakresie grzywnien<sup>123</sup>.

200. Z tego orzecznictwa w specyficznej dziedzinie pomocy państwa wynika, że Komisja jest związana wytycznymi oraz komunikatami, które wydaje w dziedzinie kontroli pomocy państwa w zakresie, w jakim nie odbiegają one od norm traktatowych<sup>124</sup>. Wynika stąd, iż Komisja nie może być związana swoimi komunikatami w sposób ostateczny.

201. Problematyka związana z dyskryminującym z natury charakterem systemu podatkowego Gibraltaru została poruszona przez Komisję w spornej decyzji w sposób dorozumiany; dopiero na rozprawie Komisja wypowiedziała się wyraźnie na ten temat.

202. Według mnie dopuszczenie zastosowania takiego podejścia oznaczałoby rewolucję

metodologiczną w zakresie stosowania przepisów dotyczących pomocy państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE. Zgodnie z tym podejściem, istnienie korzyści nie byłoby już ustalane przez porównanie pomiędzy środkiem a reżimem podatkowym ogólnie obowiązującym, ale na podstawie porównania systemu podatkowego w określonym kształcie z innym systemem, hipotetycznym i niestniejącym. Tego rodzaju podejście wymagałoby zaś konstrukcji porównawczej z podatkowym tertium comparationis dla Unii, za pomocą której można by było ocenić rzekomo dyskryminujący skutek wynikający z wyborów dokonanych w odniesieniu do podstawy opodatkowania (albo stawek podatkowych) w dziedzinie opodatkowania działalności gospodarczej. Takie wspólne kryterium zaś nie istnieje, a stosowanie ram prawnych dotyczących pomocy państwa nie daje podstaw do przyjęcia takiego środka de facto harmonizującego podatki<sup>125</sup>.

203. Nie można uwzględnić argumentu, że podejście to miałoby zastosowanie w wyjątkowych przypadkach. Uznana dotychczas metodologia prawnicza opiera się bezpośrednio na systematyce przepisów art. 87 ust. 1 WE i jest zgodna z celami unijnego prawa konkurencji. Nie można jej odrzucić tylko dlatego, że nie prowadzi do rezultatu, jakiego życzy sobie Komisja w jakimś pojedynczym przypadku.

123 — Wyrok z dnia 28 czerwca 2005 r. w sprawie C-189/02 P Dansk Rørindustri, Zb.Orz. s. I-5425, pkt 211–213. Zobacz także wyrok Sądu z dnia 9 lipca 2003 r. w sprawie T-220/00 Cheil Jedang, Rec. s. II-2473, pkt 77. W dziedzinie pomocy państwa zob. wyroki z dnia 13 lutego 2003 r. w sprawie C-409/00 Hiszpania przeciwko Komisji, Rec. s. I-1487, pkt 95; z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-91/01 Włochy przeciwko Komisji, Rec. s. I-4355, pkt 45; z dnia 26 września 2002 r. w sprawie C-351/98 Hiszpania przeciwko Komisji, Rec. s. I-8031, pkt 53. Zobacz także wyroki Sądu z dnia 8 lipca 2004 r. w sprawie T-198/01 Technische Glaswerke, Zb.Orz. s. II-2717, pkt 149; z dnia 18 listopada 2004 r. w sprawie T-176/01 Ferriere Nord, Zb.Orz. s. II-3931, pkt 134; z dnia 14 października 2004 r. w sprawie T-137/02 Pollmeier Malchow, Zb.Orz. s. II-3541, pkt 54.

124 — Wyrok z dnia 5 października 2000 r. w sprawie C-288/96 Niemcy przeciwko Komisji, Rec. s. I-8237, pkt 62; ww. wyroki w sprawie Niemcy i in. przeciwko Kronofrance, pkt 61; w sprawie Holland Malt przeciwko Komisji, pkt 47.

125 — Takie podejście proponowano niekiedy w doktrynie. Argumentem, który zdecydował o jego odrzuceniu, jest niezgodność z podziałem kompetencji między państwami członkowskimi a Unią w dziedzinie podatków bezpośrednich. Zobacz A. Carlos dos Santos, *L'Union européenne et la régulation*, op.cit., s. 505–508 i 522–528.

204. Jeśli chodzi o rzekomy błąd co do prawa podniesiony w trzeciej części jedyne go zarzutu Komisji, nie ulega wątpliwości, iż według ugruntowanego orzecznictwa cel interwencji państwa nie wystarcza do wyłączenia z góry możliwości zakwalifikowania tych działań jako „pomocy” w rozumieniu art. 87 WE. Artykuł 87 ust. 1 WE nie wprowadza bowiem rozróżnienia interwencji państwa według przyczyn lub celów, lecz definiuje je ze względu na ich skutki<sup>126</sup>.

205. Jednakże po zapoznaniu się z zaskarżonym wyrokiem jestem zdania, iż twierdzenia zawarte w trzeciej części jedyne go zarzutu Komisji opierają się na nieprawidłowo odczytanych pkt 145, 146 i 171–174 zaskarżone go wyroku.

206. Twierdzenia zawarte w pkt 145 przedmiotowego wyroku wpisują się bowiem w tok rozumowania przeprowadzone go przez Sąd w celu wykazania, dlaczego Komisja, w ramach badania selektywnego charakteru sporne go reżimu, miała obowiązek przejść przez trzy etapy podejścia oparte go na kryterium odstępstwa. Sąd wskazał, iż ograniczając się do trzeciego etapu wspomnianego powyżej podejścia, Komisja ponosi ryzyko, że pozbawi dane państwo członkowskie możliwości uzasadnienia zróżnicowania systemu podatkowego z tego względu, że Komisja wcześniej nie zidentyfikowała powszechnie stosowane go lub „normalnego” reżimu w ramach tego systemu ani nie ustaliła, że sporne zróżnicowanie stanowi odstępstwo od tego reżimu. Ponadto nic nie daje podstaw do wniosku, zgodnie z którym Sąd narzucił Komisji z góry

ustalone stanowisko, bez możliwości skorzystania z przysługujących jej prerogatyw w zakresie analizy, które wynikają z traktatu.

207. W świetle powyższych wyjaśnień proponuję oddalić część drugą i trzecią jedyne go zarzutu Komisji jako bezzasadne.

*B — W przedmiocie charakteru przeprowadzone go przez Komisję badania reżimu podatkowego<sup>127</sup>*

1. Argumentacja rozwinięta w czwartej części jedyne go zarzutu Komisji

208. W części czwartej jedyne go zarzutu Komisja, popierana przez Królestwo Hiszpanii, zarzuca Sądowi, iż niesłusznie uznał, że wewnętrzna logika systemu podatkowego oraz powszechnie obowiązujący lub „normalny” reżim w ramach tego systemu może być wynikiem stosowania różnych technik opodatkowania do różnego rodzaju podatników. Według Komisji przyjęcie takiego podejścia doprowadziłyby do uznania, że każda cecha

126 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie *British Aggregates* przeciwko Komisji, pkt 84, 58, oraz przytoczone tam orzecznictwo.

127 — Części czwarta i piąta jedyne go zarzutu Komisji.

systemu, bez względu na korzyści, jakich przysparza niektórym podmiotom, automatycznie stanowi integralną część systemu, a nie – odstępstwo od niego, a w konsekwencji – nie wychodzi w zakres stosowania przepisów dotyczących pomocy państwa<sup>128</sup>.

209. Ponadto Komisja zaprzecza, jakoby poruszyła problematykę ciężaru dowodu. Zarzuca Sądowi popełnienie błędu co do prawa nie ze względu na stwierdzenie przez ten ostatni, iż Komisja nie wywiązała się z nałożonego na nią ciężaru dowodu, lecz ze względu na wykluczenie z góry, że „normalny” reżim podatkowy samorządu terytorialnego można uznać za objęty pojęciem pomocy państwa.

## 2. Ocena czwartej części jedynego zarzutu

210. W części czwartej Komisja kwestionuje pkt 175–183 zaskarżonego wyroku. Zgodnie z brzmieniem jego pkt 175 Sąd podkreślił, iż ani rozważania przytoczone w spornej decyzji, ani argumenty wysunięte przez Komisję i przez Królestwo Hiszpanii nie wystarczyły do podważenia zasadności definicji

powszechnie obowiązującego lub „normalnego” reżimu w ramach zgłoszonego systemu podatkowego.

211. Z pkt 187 zaskarżonego wyroku wynika, iż sporna problematyka wiąże się z ciężarem dowodu. W tym względzie należy zaś przypomnieć, iż co do zasady Sąd jest wyłącznie właściwy do ustalania i dokonywania oceny okoliczności faktycznych. Do wyłącznej kompetencji Sądu należy również ocena wartości, jaką należy przypisać przedstawionym mu dowodom, jeżeli dowody, które przyjął na poparcie okoliczności faktycznych, uzyskano w prawidłowy sposób, z poszanowaniem ogólnych zasad prawa i przepisów proceduralnych dotyczących ciężaru dowodu i postępowania dowodowego<sup>129</sup>. Trybunał może jedynie dokonać na podstawie art. 225 WE kontroli kwalifikacji prawnej tych okoliczności i skutków prawnych, które wywiódł z nich Sąd<sup>130</sup>.

212. Jeśli chodzi o pierwszą część argumentacji Sądu, zawartą w pkt 176 zaskarżonego wyroku, zwracam uwagę, iż w pkt 177 zaskarżonego wyroku Sąd orzekł, że Komisja nie odparła w sposób wymagany prawem argumentu rządu Gibraltar, że warunek wypracowania zysków jest nieodłącznym elementem logiki systemu, którego podstawą jest liczba zatrudnionych pracowników oraz wielkość użytkowanej powierzchni.

129 — Wyroki z dnia 21 września 2006 r. w sprawie C-167/04 P JCB Service przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-8935, pkt 107 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 10 maja 2007 r. w sprawie C-328/05 P SGL Carbon przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-3921, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo.

130 — Zobacz w szczególności ww. wyroki w sprawie JCB Service przeciwko Komisji, pkt 106 i przytoczone tam orzecznictwo; w sprawie SGL Carbon przeciwko Komisji, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo.

128 — Komisja ma tu na myśli pkt 175–183 zaskarżonego wyroku.

Ponadto w pkt 178 zaskarżonego wyroku Sąd wskazał, iż samo twierdzenie Komisji, że w systemie podatkowym, takim jak zaproponowany przez władze Gibraltaru, im więcej osób zatrudnia spółka i im więcej pomieszczeń zajmuje, tym większe powinny być jej zobowiązania podatkowe, nie wystarcza do podważenia zasadności wyboru dokonanego przez te władze w odniesieniu do elementów tworzących powszechnie obowiązujący lub „normalny” reżim w ramach tegoż systemu podatkowego.

213. Jeśli chodzi o drugą część argumentacji Sądu, zawartą w pkt 179–181 zaskarżonego wyroku, Sąd orzekł, iż zakwalifikowanie systemu podatkowego Gibraltaru jako systemu hybrydowego nie świadczy samo przez się o tym, że taki system nie może obejmować reżimu powszechnie obowiązującego lub „normalnego”. Sąd zarzucił także Komisji i Królestwu Hiszpanii podniesienie czysto hipotetycznych argumentów dotyczących celów zarówno systemu podatkowego, jak i wprowadzonego przez reformę powszechnie obowiązującego reżimu.

214. Jeśli chodzi o trzecią część rozumowania Sądu, zawartą w pkt 182–185 zaskarżonego wyroku, po prawidłowym przytoczeniu niektórych punktów spornej decyzji Sąd orzekł, że argumenty Komisji nie są w stanie podważyć stanowiska władz Gibraltaru.

215. Ponieważ w rozpoznawanej sprawie Komisja nie zarzuciła żadnego wypaczenia

dowodów, na których oparł się Sąd, czwartą część jedyne go zarzutu można by od razu uznać za bezzasadną.

216. Gdyby jednak Trybunał uznał za celowe, by wypowiedzieć się na temat skutków prawnych wywiedzionych przez Sąd z argumentów podniesionych przez Government of Gibraltar, z pkt 184 zaskarżonego wyroku wynika jasno, iż Sąd przyjął za podstawę odrzucenia argumentów Komisji błąd metodologiczny, który instytucja ta według niego popełniła w niniejszym przypadku.

217. W tym względzie zgadzam się całkowicie z oceną Sądu w kwestii błędnego podejścia metodologicznego zastosowanego przez Komisję, ale jednocześnie pragnę zauważyć, iż ze względu na rozkład ciężaru dowodu to właśnie do Komisji należało ustalenie istnienia środka przysparzającego korzyści o charakterze selektywnym. Z kolei do danego państwa członkowskiego, które wprowadziło zróżnicowanie pomiędzy przedsiębiorstwami w dziedzinie obciążeń podatkowych, należy wykazanie, że to zróżnicowanie jest faktycznie uzasadnione charakterem i strukturą rozpatrywanego systemu<sup>131</sup>. Pomijając zaś etapy wymagane do ustalenia selektywnego charakteru korzyści przysparzanych przez gibraltarską reformę podatkową, Komisja uniemożliwiła zastosowanie tej zasady.

131 — Wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-159/01 Niderlandy przeciwko Komisji, Rec. s. I-4461, pkt 43.



218. Ponieważ Komisja nie przeprowadziła rozumowania dotyczącego określenia reżimu powszechnie obowiązującego lub „normalnego” oraz odstępstw od niego, Sąd słusznie zatem orzekł w pkt 184 zaskarżonego wyroku, iż instytucja ta narzuciła swoją własną logikę w kwestii zawartości i funkcjonowania zgłoszonego systemu podatkowego.

219. Co więcej, jak wynika z zaskarżonego wyroku, Sąd orzekł, że Komisja nie przedstawiła możliwego do przyjęcia argumentu pozwalającego zrozumieć, dlaczego reżim podatkowy taki jak omawiany miałyby stanowić pomoc państwa.

220. W świetle wywodów zawartych w pkt 122 i następnych niniejszej opinii, dotyczących środków służących do zwalczania szkodliwych praktyk podatkowych w Unii, a także kompetencji państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich, uważam, iż Sąd słusznie uznał, że twierdzeń Komisji nie można uzasadnić postanowieniami traktatowymi dotyczącymi pomocy państwa. Celem art. 87 WE jest uniemożliwienie wywierania wpływu na wymianę handlową między państwami członkowskimi w wyniku przyznawania przez władze państwowe korzyści, które – przybierając różne formy – zakłócają lub grożą zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów<sup>132</sup>. Skoro Komisja nie wykazała takiej korzyści, nie może kwestionować sposobu, w jaki państwo członkowskie lub terytorium, do

którego stosuje się traktat WE, zorganizowały dany reżim podatkowy.

221. Nie ma wątpliwości co do tego, że jeśli państwo lub dane terytorium ustanowi szkodliwy reżim podatkowy i tytułem uzasadnienia będzie twierdzić, że sporne środki należą do ogólnego systemu podatkowego, reżim ten nie zostanie objęty kontrolą wykonywaną przez Komisję na podstawie przepisów dotyczących pomocy państwa. Tego rodzaju przypadek wchodzi zatem w zakres stosowania przepisów kodeksu postępowania, ponieważ problem, jaki stwarza taki reżim podatkowy, wiąże się z ewentualną szkodliwą konkurencją podatkową, a nie – z systemem pomocy państwa.

222. Z powodów przedstawionych powyżej proponuję oddalić czwartą część jedynego zarzutu Komisji jako bezzasadną.

3. Argumentacja rozwinięta w ramach piątej części jedynego zarzutu Komisji

223. W piątej części swojego jedynego zarzutu Komisja zarzuca Sądowi, że niesłusznie uznał, iż Komisja nie określiła powszechnie obowiązującego czy „normalnego” reżimu podatkowego ani też nie wykazała, że określone cechy reformy stanowią odstępstwo od tego reżimu. Komisja w swym przekonaniu

132 — Wyrok z dnia 2 lipca 1974 r. w sprawie 173/73 Włochy przeciwko Komisji, Rec. s. 709.

prawidłowo i jednoznacznie określiła bowiem zgłoszony system podatkowy jako oparty na opodatkowaniu z tytułu zatrudniania pracowników oraz użytkowania nieruchomości do działalności gospodarczej. Ponadto Komisja podkreśliła, że powodem powołanym w celu stwierdzenia nieważności spornej decyzji nie był brak uzasadnienia, lecz naruszenie prawa<sup>133</sup>.

metodologicznego, dotyczy raczej wykazania tego, że charakter spornego reżimu podatkowego został określony. Jednakże biorąc pod uwagę sposób, w jaki ustosunkowałem się do drugiej części jedyne zarzutu, od razu chcę zauważyć, iż niniejsza część zarzutu nie może zostać uwzględniona ze względu na to, że krytyka ze strony Komisji opiera się na błędnym odczytaniu zaskarżonego wyroku.

224. Królestwo Hiszpanii uważa, iż Komisja przeprowadziła pełne badanie reformy podatkowej, co pozwoliło jej dojść do wniosku, zgodnie z którym normalnym reżimem jest system opodatkowania spółek oparty na kryterium liczby zatrudnionych pracowników oraz wielkości zajmowanej powierzchni, z zastrzeżeniem zastosowania ograniczenia opodatkowania do 15% zysków. Tego rodzaju kryteria faworyzują różne typy przedsiębiorstw: przedsiębiorstwa, które nie mają dochodów, przedsiębiorstwa, które przy braku wspomnianego ograniczenia byłyby wyżej opodatkowane, oraz przedsiębiorstwa off-shore.

226. Zarzucając bowiem Komisji, że nie zastosowała podejścia opisanego w obwieszczeniu z 1998 r., Sąd nie stwierdził, iż Komisja zaniechała szczegółowej analizy spornego reżimu podatkowego. Wręcz przeciwnie, w wielu punktach zaskarżonego wyroku przytoczono fragmenty spornej decyzji, co potwierdza, że Sąd przeprowadził ocenę badania wykonanego przez Komisję.

#### 4. Ocena piątej części jedyne zarzutu

225. Część piąta, aczkolwiek powiązana z drugą częścią jedyne zarzutu odnoszącą się do stosowania podejścia

227. Aby dokonać analizy piątej części jedyne zarzutu Komisji, wystarczy ustalić, czy Komisja postąpiła zgodnie z zasadami oceny selektywności przypominanymi przez Sąd w pkt 143–145 zaskarżonego wyroku. Ponieważ sama Komisja opowiada się w swoim odwołaniu za stosowaniem metody doraźnej, która odbiega od wspomnianych zasad, część piąta jedyne zarzutu wydaje się w sposób oczywisty bezzasadna.

<sup>133</sup> — Komisja ma tu na myśli pkt 170–174 zaskarżonego wyroku.

## IX — Trzy elementy selektywności wskazane w spornej decyzji

*A — Argumentacja rozwinięta w szóstej części jedynego zarzutu Komisji oraz w zarzucie ósmym Królestwa Hiszpanii*

228. W szóstej części jedynego zarzutu, określonej przez samą Komisję jako „najważniejsza”, Komisja utrzymuje, iż Sąd nie zbadał trzech wskazanych w spornej decyzji elementów selektywności, a w szczególności – nie przeanalizował ustaleń Komisji sformułowanych na podstawie konkretnych skutków środka, a mianowicie tego, że przewiduje on różne poziomy opodatkowania dla różnych sektorów gospodarki gibraltarskiej oraz tego, że przysparza on korzyści o charakterze selektywnym przedsiębiorstwom typu off-shore, które nie zatrudniają pracowników ani nie użytkują nieruchomości w Gibraltarze.

229. Komisja zarzuca Sądowi, że ten nie zajął stanowiska wobec określonych w ten sposób selektywnych aspektów, mimo tego iż przytoczył w pkt 157–162 zaskarżonego wyroku odpowiednie fragmenty spornej decyzji. Jedynie pkt 186 zaskarżonego wyroku zawiera uwagę na ten temat, ale powołane tam orzecznictwo nie ma znaczenia dla sprawy. W tym względzie Komisja przyznaje, iż porównanie z poprzednim systemem nie jest samo

w sobie przydatne do celów oceny selektywności środka, lecz przypomina, że nawiązując do poprzedniego systemu, podkreśliła, że reżim badany w spornej decyzji miał służyć utrwaleniu wcześniejszej sytuacji, wywołując takie same skutki przy użyciu innej techniki. Reasumując, należy stwierdzić, że zgodnie z podejściem zastosowanym przez Sąd decydująca waga została przypisana ustaleniom dotyczącym techniki podatkowej kosztem treści, podczas gdy według ugruntowanego orzecznictwa pomoc państwową należy oceniać pod kątem jej skutków.

230. Government of Gibraltar i rząd Zjednoczonego Królestwa uważają za błędną forsowaną przez Komisję tezę, zgodnie z którą ten reżim podatkowy należy uznać za selektywny z tego powodu, iż działalność gospodarcza typu off-shore jest nieopodatkowana. W każdym bowiem systemie podatkowym spółki, które nie posiadają podstawy wymiaru opodatkowania odpowiadającej tej podstawie zdefiniowanej przez reżim podatkowy, nie płacą podatku na tym obszarze. Zatem teza Komisji sprowadza się do narzucenia państwowym członkowskim, z naruszeniem ich suwerenności fiskalnej, jej własnych koncepcji w kwestii wyboru podstawy wymiaru opodatkowania. Okoliczność, iż poszczególne typy spółek są opodatkowane w różny sposób, sama w sobie pozwala na stwierdzenie selektywności.

231. Królestwo Hiszpanii w swoim zarzucie ósmym zarzuca Sądowi, że ten uznał, iż nie zostały spełnione przesłanki art. 87 ust. 1 WE

z punktu widzenia selektywności przedmiotowej. Przeważająca większość przedsiębiorstw mających siedziby w Gibraltarze, a mianowicie 28 798 na 29 000, jest bowiem w stanie uzyskać zerową stawkę opodatkowania. Reżim, który Sąd określił jako „ogólny”, jest bowiem w rzeczywistości reżimem szczególnym, tworzącym „selektywność de facto”.

## B — Ocena

232. Część szósta jedyne go zarzutu Komisji jest, jak się wydaje, oparta na braku w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku. W tym zakresie Trybunał ma obowiązek przeprowadzenia kontroli sądowej w ramach odwołania.

233. W spornej decyzji Komisja wskazała trzy elementy selektywności, przedstawione w skrócie w pkt 15 niniejszej opinii. Jeśli chodzi o selektywną korzyść, która mogłaby zostać przyznana przedsiębiorstwom prowadzącym działalność typu off-shore, niezatrudniającym pracowników i nieużytkującym nieruchomości w Gibraltarze, Komisja utrzymywała, iż system wykazuje także selektywność przedmiotową, utrzymując faktycznie bardzo niski poziom opodatkowania dla „spółek zwolnionych” oraz, generalnie, ustanawiając różne poziomy opodatkowania zysków dla różnych sektorów gospodarki, co przysparzałoby selektywnych korzyści

przedsiębiorstwom należącym do sektorów, do których stosowane byłyby niższe stawki. Komisja uznała w konsekwencji, iż system ten stanowi pomoc państwa, a ponieważ nie można zastosować żadnego z wyjątków przewidzianych w traktacie – pomoc ta jest niezgodna ze wspólnym rynkiem.

234. W pkt 143–146 zaskarżonego wyroku Sąd najpierw przypomniał zasady rządzące jego zdaniem badaniem selektywnego charakteru środka podatkowego, który może stanowić pomoc państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE. Aby ocenić to, czy Komisja zastosowała się do tych zasad, Sąd w pkt 148–162 zaskarżonego wyroku prawidłowo przytoczył odpowiednie fragmenty spornej decyzji.

235. W pkt 163–168 zaskarżonego wyroku Sąd rozpoczął analizę selektywnej korzyści, przedstawiając argumentację prezentowaną głównie przez Government of Gibraltar, zgodnie z którą wszystkie wspomniane powyżej elementy reformy podatkowej składają się na rządzący się własnymi prawami system podatkowy, który należy uważać za powszechnie obowiązujący czy też „normalny” reżim podatkowy, wprowadzony w drodze reformy podatkowej na terytorium Gibraltar. W ramach tego reżimu nie ma „normalnej” stawki opodatkowania ani nie występuje podatek „główny” i podatek „pomocniczy” lub „o charakterze odstępstwa”. Wysokość zobowiązania podatkowego spółki w danym roku jest ustalana na podstawie dwóch wzajemnie na siebie oddziałujących następujących elementów: jeden to liczba zatrudnionych

pracowników oraz powierzchnia gruntu zajmowanego przez spółkę, a drugi to wypracowane przez nią zyski.

236. Właśnie w świetle tego ustalenia Sąd zarzucił Komisji w pkt 170 zaskarżonego wyroku, że ta nie wypełniła swojego obowiązku uprzedniego określenia powszechnie obowiązującego czy też „normalnego” reżimu w ramach zgłoszonego systemu podatkowego oraz, w razie potrzeby, zakwestionowania kwalifikacji tego reżimu dokonanej przez władze Gibraltaru.

237. Ponieważ Sąd przede wszystkim zajął się, i słusznie, wykazywaniem nieprawidłowości wybranej przez Komisję metody doraźnej, uważam, iż nie naruszył prawa przez zaniechanie analizy aspektów uznanych przez Komisję za selektywne.

238. Skoro zatem Sąd uznał za błędną samą metodologię wybraną przez Komisję w spornej decyzji, wolno mu było ograniczyć się do stwierdzenia, że – jak to wynika z pkt 187 zaskarżonego wyroku – Komisja nie wykazała istnienia selektywnych korzyści wynikających z trzech spornych aspektów reformy podatkowej.

239. Równocześnie nie można uwzględnić argumentu Królestwa Hiszpanii dotyczącego „selektywności de facto” spornego reżimu podatkowego, ponieważ pojęcie pomocy podatkowej zostaje w nim oddzielone od

przyznania korzyści, co z ww. powodów jest wykluczone w sytuacji, gdy wcześniej nie określono systemu stanowiącego punkt odniesienia. Ponadto pod względem skutków ekonomicznych reżim gibraltarski wydaje się raczej mieć na celu stawianie w „selektywnie niekorzystnej sytuacji”, skoro rzeczywiście opodatkowanych jest mniej niż 1% spółek.

240. W konsekwencji proponuję oddalić część szóstą jedynego zarzutu Komisji, a także ósmy z zarzutów podniesionych przez Królestwo Hiszpanii w ramach odwołania zarzutów.

## **X — W przedmiocie przekroczenia rozsądnego terminu oraz niezawieszenia postępowania przed Sądem**<sup>134</sup>

### *A — Argumentacja*

241. W zarzucie dziesiątym Królestwo Hiszpanii powołuje się na naruszenie przysługującego każdemu, zgodnie z art. 6 ust. 1 europejskiej konwencji praw człowieka (zwanej dalej „EKPC”), prawa do rozpoznania skargi w rozsądnym terminie, a w szczególności

<sup>134</sup> — Zarzuty dziesiąty i jedenasty odwołania Królestwa Hiszpanii.

na naruszenie prawa do procesu sądowego w rozsądnym terminie. Zaskarżony wyrok został bowiem wydany 54 miesiące po wniesieniu sprawy do Sądu, mimo iż miała być rozpoznana w pierwszej kolejności. Okoliczność ta miała wpływ na spór, ponieważ nadmiernie długi czas trwania postępowania umożliwił Trybunałowi wydanie wyroku w sprawie Azorów w momencie, w którym Sąd powinien był już rozpoznać zawisły przed nim spór.

242. Zarzut jedenasty odwołania Królestwa Hiszpanii jest oparty na naruszeniu art. 77 lit. a) i d) regulaminu postępowania przed Sądem ze względu na to, że ten ostatni nie zarządził formalnie zawieszenia postępowania, co powinien był, po wysłuchaniu stron, uczynić, zamiast „zostawiać sprawę w uśpieniu”. Sąd, nie rozpoznając sprawy bez formalnego jej zawieszenia, pozbawił bowiem strony możliwości, zapewnionej przez art. 78 regulaminu postępowania, przedstawienia swojego stanowiska przed zawieszeniem sprawy przez Sąd.

## B — Ocena

243. Przede wszystkim chciałbym wyjaśnić, jaki jest zakres stosowania art. 6 EKPC, aby następnie wypowiedzieć się w przedmiocie ewentualnego naruszenia prawa do rozpoznania skargi w rozsądnym terminie w kontekście postępowania sądowego przed Sądem.

244. Jeśli chodzi o nieprawidłowości wskazywane w ramach zarzutu dziesiątego, Trybunał orzekł, iż art. 6 ust. 1 EKPC stanowi, że każdy ma prawo do sprawiedliwego i publicznego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony ustawą przy rozstrzygnięciu o jego prawach i obowiązkach o charakterze cywilnym albo o zasadności każdego oskarżenia w wytoczonej przeciwko niemu sprawie karnej<sup>135</sup>.

245. Jednakże należy stwierdzić, iż w rozpoznawanej sprawie zarzut oparty na naruszeniu prawa gwarantowanego przez art. 6 ust. 1 EKPC został podniesiony przez rząd państwa członkowskiego. Uważam zaś, że podmiot publicznoprawny działający w ramach wykonywania swoich prerogatyw, posiadający status układającej się strony, nie może bezpośrednio powoływać postanowień EKPC na swoją korzyść.

246. W systemie ochrony praw człowieka art. 34 EKPC wyklucza dopuszczalność skarg wniesionych przez podmioty publiczne broniące swoich praw człowieka<sup>136</sup>. Ponadto uważam, iż z art. 1 EKPC wynika, że państwa są gwarantami praw wymienionych w konwencji, a nie – bezpośrednimi beneficjentami

135 — Wyrok z dnia 16 lipca 2009 r. w sprawie C-385/07 P Der Grüne Punkt – Duales System Deutschland przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-6155, pkt 177.

136 — Zobacz w szczególności: orzeczenie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka w sprawie dopuszczalności skargi nr 55346/00 wniesionej przez Ayuntamiento de Mula przeciwko Hiszpanii; orzeczenie rozstrzygające częściowo o dopuszczalności skarg nr 48391/99 i 48392/99 wniesionych przez Christosa Hatzitakisa oraz władze miejskie Thermaikos i Mikra przeciwko Grecji.

jej postanowień. Konwencja nie stanowi dla nich źródła ochrony, lecz źródło ich obowiązków.

247. To rozumowanie odnosi się również odpowiednio – według mnie – do karty praw podstawowych Unii Europejskiej<sup>137</sup>. Unia oraz państwa członkowskie są bowiem związane kartą, co wyklucza korzystanie przez nie z praw gwarantowanych przez kartę.

248. To stwierdzenie co do zasady nie wyklucza tego, że któreś z postanowień karty może odzwierciedlać zasadę ogólną prawa, która chroni również państwa członkowskie. Natomiast z koncepcyjnego punktu widzenia ważne jest, by zachować rozróżnienie z jednej strony na podmioty, które są związane prawami podstawowymi, a mianowicie podmioty bierne, z drugiej zaś strony na podmioty, którym prawa te służą, czyli podmioty czynne, to znaczy osoby fizyczne i prawne, z wyłączeniem jednostek publicznoprawnych wykonujących prerogatywy władzy publicznej.

249. Wywodząca się z tychże praw podstawowych, a w szczególności z prawa do procesu sądowego w rozsądnym terminie zasada

ogólna prawa unijnego, zgodnie z którą każdy ma prawo do rzetelnego procesu sądowego, znajduje zastosowanie w ramach środków zaskarżenia<sup>138</sup>. Zasada skutecznej ochrony sądowej stanowi bowiem podstawową zasadę prawa Unii, wypływającą ze wspólnych tradycji konstytucyjnych państw członkowskich, która została usankcjonowana w art. 6–13 Europejskiej konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności<sup>139</sup> oraz ponownie potwierdzona w art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej.

250. Wydaje się zatem, że prawa związane ze skuteczną ochroną sądową, w szczególności prawo do rzetelnego procesu sądowego, poszanowanie prawa do obrony, prawo do przedstawienia stanowiska, mogą być skutecznie powoływane przez podmioty prawne takie jak państwa członkowskie w ramach postępowań sądowych<sup>140</sup>.

251. W wyroku w sprawie *Der Grüne Punkt – Duales System Deutschland* przeciwko Komisji<sup>141</sup> Trybunał wskazał, iż z art. 58 akapit pierwszy statutu Trybunału Sprawiedliwości oraz orzecznictwa wynika, że Trybunał jest

137 — Karta praw podstawowych Unii Europejskiej ogłoszona w dniu 7 grudnia 2000 r. w Nicei (Dz.U. C 364, s. 1, zwana dalej „kartą”).

138 — Zobacz podobnie wyroki z dnia 17 grudnia 1998 r. w sprawie C-185/95 P *Baustahlgewebe* przeciwko Komisji, Rec. s. I-8417, pkt 21; z dnia 1 lipca 2008 r. w sprawach połączonych C-341/06 P i C-342/06 P *Chronopost i La Poste* przeciwko UFEU i in., Zb.Orz. s. I -4777, pkt 45.

139 — Wyroki z dnia 15 maja 1986 r. w sprawie 222/84 *Johnston*, Rec. s. 1651, pkt 18, 19; z dnia 15 października 1987 r. w sprawie 222/86 *Heylens i in.*, Rec. s. 4097, pkt 14; z dnia 27 listopada 2001 r. w sprawie C-424/99 Komisja przeciwko Austrii, Rec. s. I-9285, pkt 45; z dnia 25 lipca 2002 r. w sprawie C-50/00 P *Unión de Pequeños Agricultores* przeciwko Radzie, Rec. s. I-6677, pkt 39; z dnia 19 czerwca 2003 r. w sprawie C-467/01 *Eribrand*, Rec. s. I-6471, pkt 61.

140 — Zobacz w tym względzie orzecznictwo wydane w ramach skarg o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego na podstawie art. 226 WE i 228 WE oraz właściwe gwarancje procesowe.

141 — Wyżej wymieniony, pkt 176–179.

właściwy do zbadania, czy Sąd naruszył procedurę, co wpłynęło niekorzystnie na interesy wnoszącego odwołanie, oraz winien upewnić się, czy przestrzegane były ogólne zasady prawa wspólnotowego<sup>142</sup>. Należy jednak przypomnieć, iż rozsądny charakter terminu na wydanie orzeczenia winien być oceniany na podstawie okoliczności właściwych dla każdej sprawy, takich jak złożoność sporu i zachowanie stron<sup>143</sup>.

252. Trybunał wyjaśnił w tym względzie, że wykaz właściwych kryteriów nie jest wyczerpujący i że ocena kwestii rozsądnego charakteru rzonego terminu nie wymaga systematycznej analizy okoliczności sprawy pod kątem każdego z nich, jeżeli czas trwania postępowania wydaje się uzasadniony w świetle jednego z tych kryteriów. Tak więc złożoność sprawy lub opieszale zachowanie skarżącego mogą zostać uwzględnione, by usprawiedliwić zbyt długi *prima facie* termin<sup>144</sup>.

253. W rozpoznawanej sprawie czas trwania postępowania rozpoczął bieg od złożenia w sekretariacie Sądu skarg o stwierdzenie nieważności przez Government of Gibraltar

i rząd Zjednoczonego Królestwa w dniu 9 czerwca 2004 r. Postępowanie zakończyło się w dniu 18 grudnia 2008 r., to jest w dniu ogłoszenia zaskarżonego wyroku. Postępowanie przed Sądem trwało zatem w przybliżeniu cztery lata i sześć miesięcy.

254. Nie wydaje mi się więc, aby czas trwania postępowania można było określić jako szczególnie długi w przypadku sprawy o takim stopniu złożoności i takiej wadze. Argumentacja Królestwa Hiszpanii nie jest zresztą według mnie przekonująca, jeśli chodzi o konsekwencje czasu trwania postępowania dla rozstrzygnięcia sporu. Wręcz przeciwnie, złożoność oraz waga przedmiotu sprawy rozpoznawanej przez Sąd przemawiają moim zdaniem raczej za uzasadnieniem czasu trwania postępowania.

255. Zatem jestem zdania, iż w rozpoznawanej sprawie nie można stwierdzić naruszenia ogólnej zasady prawa unijnego związanej z prawem do rzetelnego procesu sądowego w rozsądnym terminie.

256. Na koniec, w odniesieniu do zarzutu jedenastego uważam, iż nie można zarzucić żadnego naruszenia praw stron postępowania. Miałyby to zaś miejsce, gdyby Sąd zawiesił postępowanie bez wcześniejszego wysłuchania stron. Okoliczność niezastosowania art. 78 regulaminu postępowania nie oznacza zaś żadnego naruszenia przepisu proceduralnego, które stanowiłoby naruszenie prawa podlegające kontroli Trybunału w ramach odwołania.

142 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Baustahlgewebe przeciwko Komisji, pkt 19; wyrok z dnia 15 czerwca 2000 r. w sprawie C-13/99 P TEAM przeciwko Komisji, Rec. s. I-4671, pkt 36.

143 — Zobacz podobnie wyrok Trybunału z dnia 25 stycznia 2007 r. w sprawach połączonych C-403/04 P i C-405/04 P Sumitomo Metal Industries i Nippon Steel przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-729, pkt 116 i przytoczone tam orzecznictwo; postanowienie z dnia 26 marca 2009 r. w sprawie C-146/08 P Efkon przeciwko Parlamentowi i Radzie, pkt 54.

144 — Wyżej wymieniony wyrok z dnia 15 października 2002 r. w sprawach połączonych Limburgse Vinyl Maatschappij i in. przeciwko Komisji, pkt 188; wyrok z dnia 2 października 2003 r. w sprawie C-194/99 P Thyssen Stahl przeciwko Komisji, Rec. s. I-10821, pkt 156.



## **XI — Wnioski**

257. W świetle całości powyższych wywodów proponuję, aby Trybunał:

- odrzucił jako niedopuszczalny zarzut oparty przez Królestwo Hiszpanii na naruszeniu art. 5 WE i art. 307 WE;
  
- oddalił w pozostałym zakresie odwołanie Komisji Europejskiej w sprawie C-106/09 oraz odwołanie Królestwa Hiszpanii, w sprawie C-107/09;
  
- zobowiązał każdą ze stron do pokrycia kosztów własnych.