

SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 15. novembra 2011*

Kazalo

I	– Pravni okvir.....	I - 11181
II	– Dejansko stanje	I - 11182
	A – Ozadje reforme davka od dobička pravnih oseb, ki jo je uvedla Government of Gibraltar.....	I - 11182
	B – Reforma davka od dobička pravnih oseb, ki jo je uvedla Government of Gibraltar.....	I - 11184
III	– Upravni postopek in sporna odločba.....	I - 11187
IV	– Postopek na prvi stopnji in izpodbijana sodba.....	I - 11191
V	– Postopek pred Sodiščem in predlogi strank.....	I - 11192
VI	– Pritožbi	I - 11195
	A – Edini pritožbeni razlog Komisije in osmi pritožbeni razlog Kraljevine Španije ..	I - 11195
	1. Obrazložitev izpodbijane sodbe	I - 11195
	2. Trditve strank.....	I - 11198
	3. Presoja Sodišča.....	I - 11204
	a) Pogoj ustvarjanja dobička in zgornja meja obdavčenja	I - 11207
	b) Prednosti v korist „offshore“ družb.....	I - 11209

* Jezik postopka: angleščina.

VII – Tožbi pred Splošnim sodiščem	I - 11214
A – Drugi tožbeni razlog Government of Gibraltar in Združenega kraljestva in drugi del tretjega tožbenega razloga Government of Gibraltar	I - 11215
1. Drugi del drugega tožbenega razloga.....	I - 11216
2. Drugi del tretjega tožbenega razloga, ki ga je navedla Government of Gibraltar	I - 11217
3. Prvi del drugega tožbenega razloga	I - 11217
a) Trditve strank	I - 11217
b) Presoja Sodišča	I - 11219
4. Tretji del drugega tožbenega razloga.....	I - 11221
a) Trditve strank	I - 11221
b) Presoja Sodišča	I - 11222
B – Tretji tožbeni razlog Združenega kraljestva in prvi del tretjega tožbenega razloga Government of Gibraltar, ki se nanašata na kršitev pravice do obrambe	I - 11225
1. Trditve strank.....	I - 11225
2. Presoja Sodišča.....	I - 11227
C – Prvi tožbeni razlog v zvezi z regionalno selektivnostjo	I - 11232
VIII – Stroški	I - 11233

V združenih zadevah C-106/09 P in C-107/09 P,

zaradi dveh pritožb na podlagi člena 56 Statuta Sodišča, vloženih 16. marca 2009,

Evropska komisija, (C-106/09 P), ki jo zastopajo R. Lyal, V. Di Bucci in N. Khan, zastopniki, z naslovom za vročanje v Luxembourg,

pritožnica,

drugi stranki v postopku sta

Government of Gibraltar, ki jo zastopajo J. Temple Lang, solicitor, M. Llamas, barrister, in A. Petersen, odvetnik,

Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska, ki ga zastopa I. Rao, zastopnica, skupaj z D. Andersonom, QC, in M. Gray, barrister,

tožeči stranki na prvi stopnji,

ob intervenciji

Irske, ki jo zastopata D. O'Hagan, zastopnik, skupaj z B. Dohertyjem, barrister, z naslovom za vročanje v Luxembourg,

intervenientka v pritožbenem postopku,

Kraljevina Španija, ki jo zastopa N. Díaz Abad, zastopnica, in J. M. Rodríguez Cárcamo, zastopnik, z naslovom za vročanje v Luxembourg,

intervenientka v postopku na prvi stopnji

in

Kraljevina Španija, (C-107/09 P), ki jo zastopata N. Díaz Abad, zastopnica, in J. M. Rodríguez Cárcamo, zastopnik, z naslovom za vročanje v Luxembourg,

tožeča stranka,

druge stranke v postopku so

Evropska komisija, ki jo zastopajo R. Lyal, V. Di Bucci in N. Khan, zastopniki, z naslovom za vročanje v Luxembourg,

tožena stranka na prvi stopnji,

Government of Gibraltar, ki jo zastopajo J. Temple Lang, solicitor, M. Llamas, bar-rister, in A. Petersen, odvetnik,

Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska, ki ga zastopa I. Rao, zastopnica, skupaj z D. Andersonom, QC, in M. Gray, barrister,

tožeči stranki na prvi stopnji,

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi V. Skouris, predsednik, A. Tizzano, J.N. Cunha Rodriguez, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot, predsedniki senatov, A. Prechal, predsednica senata, A. Rosas, K. Schiemann, E. Juhász, T. von Danwitz (poročevalec), D. Šváby, sodniki, M. Berger, sodnica, in E. Jarašiūnas, sodnik,

generalni pravobranilec: N. Jääskinen,
sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 16. novembra 2010,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 7. aprila 2011

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Evropska komisija in Kraljevina Španija s pritožbama predlagata razveljavitev sodbe Sodišča prve stopnje Evropskih skupnosti (zdaj Splošno sodišče) z dne 18. decembra 2008 v združenih zadevah Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo proti Komisiji (T-211/04 in T-215/04, ZOdl., str. II-3745, v nadaljevanju: izpodbijana sodba), s katero je to ugotovilo ničnost Odločbe Komisije 2005/261/ES z dne 30. marca 2004 o shemi pomoči, ki jo Združeno kraljestvo namerava izvajati glede reforme davka od dobička pravnih oseb, ki jo je uvedla vlada Gibraltarja (UL 2005, L 85, str. 1, v nadaljevanju: sporna odločba).

I – Pravni okvir

- 2 Člen 6 Uredbe Sveta (ES) 659/1999 z dne 22. marca 1999 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena [88] ES (UL, L 83, str. 1) določa:

„Formalni postopek preiskave

1. Odločba o začetku formalnega postopka preiskave vsebuje povzetek bistvenih dejanskih in pravnih vprašanj, vključuje predhodno oceno Komisije o značaju pomoči predlaganega ukrepa in izpostavi dvome o njegovi združljivosti s skupnim trgom.

Odločba od zadevne države članice in drugih zainteresiranih strank zahteva, da pošljejo pripombe v predpisanem roku, ki navadno ni daljši od enega meseca. V ustrezno upravičenih primerih lahko Komisija predpisano obdobje podaljša.

2. Prejete pripombe se pošljejo državi članici. Če zainteresirana stranka tako zahteva zaradi morebitne škode, je mogoče njeno identiteto tej državi članici prikriti. Država članica lahko na pripombe odgovori v predpisanem roku, ki navadno ni daljši od enega meseca. V ustrezno upravičenih primerih lahko Komisija predpisano obdobje podaljša.“

II – Dejansko stanje

A – Ozadje reforme davka od dobička pravnih oseb, ki jo je uvedla Government of Gibraltar

- 3 Komisija se je 11. julija 2001 odločila, da bo na podlagi člena 88(2) ES uvedla formalni postopek preiskave v zvezi s praviloma, ki se uporabljata v Gibraltarju v zvezi z davkom od dobička pravnih oseb ter se nanašata na „izvzete družbe“ (UL 2002, C 26, str. 13) in „ustrezne družbe“ (UL 2002, C 26, str. 9).

- 4 Da bi podjetje uživalo status izvzete družbe, je moralo izpolnjevati več pogojev. Eden od teh pogojev je bila prepoved opravljanja trgovinske ali kakršne koli druge dejavnosti v Gibraltarju, razen z drugimi izvzetimi ali ustreznimi družbami. Razen nekaterih izjem je bila izvzeta družba oproščena davka od dobička pravnih oseb v Gibraltarju in je morala plačati samo letni pavšalni davek 225 GBP.
- 5 Pogoji za uživanje statusa ustrezne družbe so bili v bistvu enaki pogojem za dodelitev statusa izvzete družbe. Ustrezne družbe so plačevale davek po stopnji, ki je bila dogovorjena z gibraltarskimi davčnimi organi in je znašala od 2 % do 10 % dobička.
- 6 Splošno sodišče je s sodbo z dne 30. aprila 2002 v zadevi Government of Gibraltar proti Komisiji (T-195/01 in T-207/01, Recueil, str. II-2309) po eni strani razglasilo ničnost odločbe o uvedbi formalnega postopka preiskave v zvezi z izvzetimi družbami, ker je Komisija ureditev, ki se uporablja za te družbe, opredelila kot popolnoma novo pomoč, po drugi strani pa zavrnilo predlog za razglasitev ničnosti odločbe o uvedbi tega postopka v zvezi z ustreznimi družbami.
- 7 Postopek v zvezi z izvzetimi družbami se je končal z odločbo Komisije z dne 19. januarja 2005 o izvajanju ustreznih ukrepov, ki jo je Združeno kraljestvo sprejelo 18. februarja 2005 (UL 2005, C 228, str. 9). Komisija je po postopku v zvezi z ustreznimi družbami 30. marca 2004 sprejela Odločbo 2005/77/ES o programu pomoči, ki ga je Združeno kraljestvo uvedlo v korist gibraltarskih kvalificiranih podjetij (UL 2005, L 29, str. 24), v kateri je ugotovila, da je ureditev v zvezi s temi družbami nezdružljiva s skupnim trgov.

B – Reforma davka od dobička pravnih oseb, ki jo je uvedla Government of Gibraltar

- 8 Government of Gibraltar je 27. aprila 2002 ne glede na vprašanje, ali sta bili davčni ureditvi v zvezi z izvetimi in ustreznimi družbami državni pomoči, napovedala, da namerava razveljaviti vso svojo zakonodajo na področju predpisov o davku od dobička pravnih oseb in uvesti popolnoma novo davčno ureditev za vse družbe v Gibraltarju. Ta reforma davka od dobička pravnih oseb, ki jo je uvedla Government of Gibraltar, je predmet tega spora.
- 9 Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska je z dopisom z dne 12. avgusta 2002 Komisiji na podlagi člena 88(3) ES priglasilo osnutek reforme davka od dobička pravnih oseb (v nadaljevanju: osnutek davčne reforme), ki jo je nameravala izvesti Government of Gibraltar.
- 10 Da bi Government of Gibraltar lahko izvedla davčno reformo, jo je pred tem morala sprejeti gibraltarska House of Assembly. V okviru te reforme je morala biti zakonodaja, ki je do takrat urejala izvzete in ustrezne družbe, razveljavljena s takojšnjim učinkom.
- 11 Ta osnutek davčne reforme obsega, kot je razvidno iz točke 18 izpodbijane sodbe, sistem obdavčenja, ki se uporablja za vse družbe s sedežem v Gibraltarju, in dodatni ali kazenski davek („top-up tax“), ki se uporablja samo za družbe, ki opravljajo storitve v sektorju finančnih storitev, in javne gospodarske službe, ki vključujejo podjetja v sektorjih telekomunikacij, električne energije in vode.

- 12 Lastnosti davčnega sistema, ki je moral biti uveden s tem osnutkom, so predstavljene v točkah od 21 do 25 izpodbijane sodbe:

„21 Sistem obdavčitve, ki je bil uveden z davčno reformo in se uporablja za vse družbe s sedežem v Gibraltarju, vključuje davek na število zaposlenih (payroll tax), davek na poslovne prostore za dejavnost (business property occupation tax) in pristojbino za registracijo (registration fee):

- davek na število zaposlenih: vse družbe v Gibraltarju bodo zavezane plačati davek na število zaposlenih, in sicer 3000 GBP na zaposlenega na leto; vsak ‚delodajalec‘ v Gibraltarju bo moral plačati davek na število zaposlenih za vse svoje ‚zaposlene‘, ki delajo s polnim delovnim časom ali skrajšanim delovnim časom in so ‚zaposleni v Gibraltarju‘; zgoraj navedeni izrazi so opredeljeni v zakonodaji v zvezi z davčno reformo;
- davek na poslovne prostore za dejavnost (Business Property Occupation Tax, v nadaljevanju: BPOT): vse družbe, ki imajo v Gibraltarju poslovne prostore za poslovne dejavnosti, bodo morale plačati davek na poslovne prostore za dejavnost po stopnji, enakovredni odstotku njihove zavezanosti splošni stopnji davka od premoženja v Gibraltarju;
- pristojbina za registracijo: vse družbe v Gibraltarju bodo morale plačati letno pristojbino za registracijo v znesku 150 GBP za družbe, ki niso namenjene ustvarjanju prihodka, in 300 GBP za družbe, ki so namenjene ustvarjanju prihodka.

- 22 Zavezanost davku na število zaposlenih ali BPOT bo omejena na 15 % dobička. Iz uvedbe te zgornje meje izhaja, da bodo družbe plačale davek na število zaposlenih in BPOT le, če bodo imele dobiček in če znesek davka ne bo presegal 15 % navedenega dobička.

[...]

- 23 Nekatere dejavnosti, in sicer finančne storitve in dejavnosti javnih gospodarskih služb, bodo zavezane dodatnemu (ali kazenskemu) davku na dobiček, ki bo ustvarjen s temi dejavnostmi. Dodatni davek bo veljal samo za dobičke, ki jih je mogoče pripisati tem dejavnostim.
- 24 Tako bodo morale družbe finančnih storitev poleg davka na število zaposlenih in BPOT plačati dodatni (ali kazenski) davek na dobiček od dejavnosti finančnih storitev po stopnji med 4 % in 6 % dobička (izračunanega v skladu z mednarodno sprejetimi računovodskimi standardi); skupna obdavčitev teh družb (davek na število zaposlenih, BPOT in dodatni davek) bo omejena na 15 % navedenega dobička.
- 25 Podjetja javnih gospodarskih služb bodo morala poleg davka na število zaposlenih in BPOT plačati dodatni (ali kazenski) davek na dobiček, ustvarjen z njihovimi dejavnostmi, ki bo enak 35 % dobička (izračunanega v skladu z mednarodno sprejetimi računovodskimi standardi). Ta podjetja bodo lahko davek na število zaposlenih in BPOT odštela od svojega dodatnega davka. Čeprav bo skupna letna obdavčitev javnih gospodarskih služb (davek na število zaposlenih in BPOT) prav tako omejena na 15 % dobička, bo obveznost dodatnega davka za podjetja javnih gospodarskih služb zagotovila, da bodo ta vedno plačala davek, enak 35 % njihovega dobička.“

III – Upravni postopek in sporna odločba

- 13 Komisija je po tem, ko je Združeno kraljestvo z dopisom z dne 16. oktobra 2002 prišlo do davčne reforme, to državo članico obvestila o svoji odločbi o uvedbi postopka iz člena 88(2) ES (v nadaljevanju: odločba o začetku formalnega postopka) in zainteresirane stranke pozvala k predložitvi pripomb (UL 2002, C 300, str. 2).
- 14 Ta odločba se sklicuje na točko 9 Obvestila Komisije o uporabi pravil o državni pomoči za ukrepe, ki zadevajo neposredno obdavčenje ustvarjenega dohodka (UL 1998, C 384, str. 3, v nadaljevanju: obvestilo o državnih pomočeh na davčnem področju). Komisija je v točkah od 29 do 33 in od 37 do 44 navedene odločbe predstavila štiri elemente osnutka davčne reforme, glede katere šteje, da zagotavlja materialno selektivne prednosti, in sicer pogoj ustvarjanja dobička, ki zagotavlja prednosti družbam, ki ne ustvarjajo dobička, različne zgornje meje obdavčenja, ki zagotavljajo prednosti družbam, ki imajo koristi od te zgornje meje, oprostitvev plačila davka za podjetja na nekaterih območjih Gibraltara in, nazadnje, oprostitvev obresti, prejetih na podlagi danih posojil za doseganje nekaterih ciljev. V njem ni navedeno, da bodo „offshore“ družbe pridobile selektivno prednost.
- 15 Komisija je v točki 60(f) odločbe o začetku formalnega postopka od Združenega kraljestva zahtevala, naj ji predloži te podatke:

„Ocena števila, velikosti in vrste dejavnosti:

- družb, ki ne bodo ustvarjale dobička in se bodo zato izognile odgovornosti za plačilo davka na izplačane plače in BPOT,

- družb, ki ustvarjajo dobiček, brez zaposlenih (to je enote zaposlenih, obdavčljive z nično stopnjo),
 - družb, ki ustvarjajo dobiček, z manj kot enim zaposlenim (razen tistih brez zaposlenih).“
- 16 Komisija je prejela pripombe Združenega kraljestva, Confederación Española de Organizaciones Empresariales (španska konfederacija gospodarskih organizacij), Ålands Landskapsstyrelse (izvršilni organ Ålandskega otočja, Finska), Kraljevine Španije in Government of Gibraltar.
- 17 Kraljevina Španija je tako v točki 3 svojih pripomb, ki jih je Komisiji predložila 3. januarja 2003, menila:

„[...]

Poleg teh pripomb, ki potrjujejo ugovore, ki jih je predložila Komisija, ki so v bistvu same po sebi dovolj, da se podvomi o veljavnosti reforme, ki jo je v imenu Government of Gibraltar predlagalo Združeno kraljestvo, menimo, da je bistveno, da je treba presojo skladnosti sheme opraviti ob upoštevanju resničnih gospodarskih in davčnih okoliščin organa, ki jo predlaga.

Predlagana davčna reforma vključuje nekaj zelo nenavadnih značilnosti, kot so:

[...]

- (c) Za 28.800 družb, ki niso zavezane k plačilu dopolnilnih davkov iz točke (a) zgoraj, predlagani davčni sistem dejansko ni celotni davek na dobiček od pravnih oseb, ampak kombinacija različnih posameznih davkov (davek na izplačane plače, [BPOT] in pristojbine za registracijo), ki so predmet omejitev, ki davčno obveznost spremenijo tako, da je ali zelo majhna ali pa je sploh ni (reforma se v Gibraltarju imenuje ‚davek nične stopnje‘).

Ob upoštevanju, da je večino od 28.800 registriranih družb mogoče obravnavati kot družbe ‚s poštnim predalom‘ ali družbe za upravljanje premoženja, bi morale plačati 3000 GBP na zaposlenega na leto, če bi imele dobiček. Ker ima večina samo enega zaposlenega (računovodjo ali revizorja), po navadi zaposlenega s krajšim delovnim časom, bodo plačale največ 3000 GBP davka na leto, če ne uporabljajo nepremičnine (kakor ponavadi tudi je), ker jim tako ne bo treba plačati [BPOT].

[...]

- (d) ‚Offshore družbe‘ bi ostale zunaj dosega dveh novih davkov: okrog 8000 družb brez fizične prisotnosti v Gibraltarju bi tako bilo izvzetih;

[...]

Davčna reforma vsebuje veliko posebnosti in ohranja davčni položaj podjetij brez zaposlenih ali prostorov v Gibraltarju.

[...]“

- 18 Komisija je te pripombe posredovala Združenemu kraljestvu, ki ji je svoje pripombe poslalo z dopisom z dne 13. februarja 2003, ne da bi zavzelo stališče glede trditev Kraljevine Španije v zvezi z davčnim obravnavanjem „offshore“ družb.
- 19 Komisija je v točki 163 sporne odločbe ugotovila, da „[osnutek davčne reforme] pomeni shemo državne pomoči v okviru pomena člena 87(1) Pogodbe ES. Nobena odstopanja, ki jih zagotavlja člen 87(2) in (3) Pogodbe ES, ne veljajo. Zato Združeno kraljestvo ni pooblaščen za izvajanje te reforme“.
- 20 Komisija meni – in kot je to razvidno iz točk od 98 do 152 sporne odločbe – da je osnutek davčne reforme regionalno in materialno selektiven. Regionalno selektiven naj bi bil, ker določa sistem davka od dobička pravnih oseb, na podlagi katerega so gibraltarske družbe na splošno obdavčene po nižji stopnji kot družbe v Združenem kraljestvu (točka 127 sporne odločbe).
- 21 Komisija ugotavlja, da so nekateri vidiki osnutka davčne reforme materialno selektivni. Tako naj bi bila selektivna, prvič, pogoj ustvarjanja dobička preden je podjetje zavezano davku na število zaposlenih in BPOT, ker ta pogoj daje prednost podjetjem, ki ne ustvarjajo dobička (točke od 128 do 133 sporne odločbe), in drugič, zgornja meja 15 % dobička, ki se uporablja za zavezanost davku na število zaposlenih in BPOT, ker ta zgornja meja daje prednost podjetjem, ki imajo v zadevnem davčnem letu majhne dobičke v primerjavi s številom zaposlenih in zasedenostjo poslovnih prostorov (točke od 134 do 141 sporne odločbe). Tretjič in nazadnje, materialno selektivno naj bi bilo tudi dejstvo, da sta določena davek na število zaposlenih in BPOT, saj ta davka po naravi dajeta prednost „offshore“ družbam, ki dejansko fizično niso v Gibraltarju in ki zaradi tega niso zavezane davku od dobička pravnih oseb (točke od 142 do 144 in od 147 do 151 sporne odločbe).

22 V členu 1 izreka sporne odločbe je določeno:

„Predlogi, ki jih je priglasilo Združeno kraljestvo za reformo sistema davka od dobička pravnih oseb v Gibraltarju, pomenijo shemo državne pomoči, ki ni združljiva s skupnim trgom.

Zato se teh predlogov ne sme izvajati.“

IV – Postopek na prvi stopnji in izpodbijana sodba

23 Government of Gibraltar – v zadevi T-211/04 – in Združeno kraljestvo – v zadevi T-215/04 – sta 9. junija 2004 pri sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložila tožbi za razglasitev ničnosti sporne odločbe.

24 Ti tožeči stranki sta v bistvu navedli tri tožbene razloge, ki so v obeh zadevah enaki. Prvi in drugi tožbeni razlog se nanašata na napačno uporabo prava in napake pri presoji v zvezi z uporabo merila regionalne selektivnosti in merila materialne selektivnosti. Tretji tožbeni razlog se nanaša na bistveno kršitev postopka pri preizkusu tretjega vidika osnutka davčne reforme v zvezi z „offshore“ družbami. Ta zadnji tožbeni razlog je razdeljen na dva dela, pri čemer se prvi nanaša na kršitev pravice do zaslišanja, na katero sta se sklicevala Združeno kraljestvo in Government of Gibraltar, drugi pa

na kršitev obveznosti obrazložitve, na katero se je sklicevala zgolj Government of Gibraltar.

- ²⁵ S sklepoma predsednika tretjega senata Splošnega sodišča z dne 14. decembra 2004 in 15. februarja 2005 je bilo ugodeno predlogu za intervencijo Združenega kraljestva v podporo zahtevam Government of Gibraltar v zadevi T-211/04 in predlogu za intervencijo Kraljevine Španije v podporo zahtevam Komisije v zadevi T-215/04.
- ²⁶ Splošno sodišče je ugodilo prvemu tožbenemu razlogu v zvezi z regionalno selektivnostjo in drugemu tožbenemu razlogu v zvezi z materialno selektivnostjo. Tako Splošno sodišče ni nadaljevalo presoje tretjega tožbenega razloga, ki se nanaša na bistveno kršitev postopka.

V – Postopek pred Sodiščem in predlogi strank

- ²⁷ Zadevi C-106/09 P in C-107/09 P sta bili s sklepom predsednika Sodišča z dne 26. junija 2009 združeni za pisni in ustni postopek ter izdajo sodb.
- ²⁸ Irski je bila s sklepom predsednika Sodišča z dne 25. septembra 2009 v obravnavanih zadevah dovoljena intervencija v podporo zahtevam Združenega kraljestva in Government of Gibraltar.

29 Komisija v pritožbi predlaga Sodišču, naj:

- primarno
 - izpodbijano sodbo razveljavi;
 - zavrne ničnostni tožbi, ki sta ju vložila Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo, ter
 - Government of Gibraltar in Združenemu kraljestvu naloži plačilo stroškov;
- podredno
 - vrne zadevi Splošnemu sodišču v ponovno odločanje in
 - pridrži odločitev o stroških na obeh stopnjah.

30 Kraljevina Španija v pritožbi predlaga Sodišču, naj:

- izpodbijano sodbo razveljavi;
- ugotovi, da je sporna odločba v skladu s pravom, in

- toženima strankama naloži plačilo stroškov.

31 Government of Gibraltar predlaga Sodišču, naj:

- zavrne pritožbo, ki jo je vložila Komisija, in pritožbo, ki jo je vložila Kraljevina Španija, ter
- Komisiji in Kraljevini Španiji naloži plačilo stroškov Government of Gibraltar.

32 Združeno kraljestvo predlaga Sodišču, naj:

- zavrne pritožbo, ki jo je vložila Komisija, in pritožbo, ki jo je vložila Kraljevina Španija, ter
- Komisiji in Kraljevini Španiji naloži plačilo stroškov.

33 Irska predlaga Sodišču, naj:

- zavrne pritožbo, ki jo je vložila Komisija, in
- Komisiji naloži plačilo stroškov.

VI – Pritožbi

- 34 Komisija navaja en sam pritožbeni razlog, ki se nanaša na kršitev člena 87(1) ES. Ta pritožbeni razlog v zvezi z ugotovitvami Splošnega sodišča glede materialne selektivnosti osnutka davčne reforme je razdeljen na šest delov. Kraljevina Španja navaja enajst pritožbenih razlogov, ki jih je mogoče razdeliti v tri skupine, prvič, v zvezi z regionalno selektivnostjo tega osnutka in zakonom Gibraltarja (prvih sedem pritožbenih razlogov in deveti pritožbeni razlog), drugič, v zvezi z materialno selektivnostjo (osmi pritožbeni razlog) in, nazadnje, v zvezi s postopkom pred Splošnim sodiščem (deseti in enajsti pritožbeni razlog).
- 35 Najprej je treba preizkusiti pritožbena razloga v zvezi z materialno selektivnostjo, in sicer edini pritožbeni razlog Komisije in osmi pritožbeni razlog, ki ga je navedla Kraljevina Španja.

A – Edini pritožbeni razlog Komisije in osmi pritožbeni razlog Kraljevine Španije

1. Obrazložitev izpodbijane sodbe

- 36 Splošno sodišče je pred preizkusom sporne odločbe v točkah od 143 do 146 izpodbijane sodbe postavilo analitični okvir, ki ga mora spoštovati Komisija ob preizkusu selektivnosti sistema davčnih pomoči. V zvezi s tem Splošno sodišče meni, da dejstvo, da Komisija davčni ukrep opredeli kot selektiven, zahteva, da najprej ugotovi „običajno“ ureditev davčnega sistema. Glede na to „običajno“ davčno ureditev bi morala

Komisija nato presoditi in ugotoviti morebitno selektivnost prednosti, dodeljene z zadevnim davčnim ukrepom, tako, da dokaže, da ta ukrep odstopa od navedene „običajne“ ureditve. Tretjič, preizkusiti bi bilo treba, ali pri takih odstopanjih ukrep, ki povzroči razlikovanje med podjetji, kljub temu ne more biti „selektiven“, če izvira iz narave ali sheme sistema dajatev, v katerega spada.

37 Splošno sodišče meni, da Komisija ne more opustiti prve in druge faze nadzora nad selektivnostjo zadevnega ukrepa, ne da bi prevzela vlogo države članice v zvezi z določitvijo davčnega sistema te države in „običajne“ ureditve tega sistema. Glede določitve zadevnega davčnega sistema Splošno sodišče meni, da neposredno obdavčenje v sedanjem stanju razvoja prava Unije spada v pristojnost držav članic. Tako so samo države članice in regionalne enote, ki imajo davčno avtonomijo, pristojne za oblikovanje sistemov davka od dobička pravnih oseb, ki se jim zdijo najprimernejši za potrebe njihovega gospodarstva.

38 Splošno sodišče je v točki 148 izpodbijane sodbe spomnilo, da je „Komisija v izpodbijani odločbi ugotovila, da trije vidiki [osnutka davčne reforme] dajejo selektivno prednost družbam, ki jih koristijo, zato lahko pomenijo državno pomoč, in sicer so to, prvič, pogoj, da podjetje ustvari dobiček, preden je zavezano davku na število zaposlenih in BPOT; drugič, zgornja meja 15 % dobička, ki se uporablja za zavezanost davku na število zaposlenih in BPOT, ter tretjič, davek na število zaposlenih in BPOT po svoji naravi“.

39 Splošno sodišče je nato nadaljevalo s preizkusom sporne odločbe glede analitičnega okvira, kot ga je postavilo v točkah od 143 do 146 izpodbijane sodbe.

- 40 V zvezi s tem je Splošno sodišče v točki 170 izpodbijane sodbe ugotovilo, da se glede na pojasnila Government of Gibraltar in Združenega kraljestva, v skladu s katerimi vsi elementi osnutka davčne reforme tvorijo samostojen davčni sistem, ki ga je treba obravnavati kot „običajno“ davčno ureditev, „Komisija ni mogla odpovedati izpolnitvi svoje naloge, kot je opisana zgoraj v točki 143 [izpodbijane sodbe], da najprej določi [...] ‚običajno‘ ureditev priglašenega davčnega sistema in po potrebi izpodbija opredelitev te ureditve, ki so jo opravili organi Gibraltarja“. Splošno sodišče v točkah od 171 do 174 izpodbijane sodbe meni, da Komisija ni sledila fazam navedenega analitičnega okvira in je glede na pristojnost držav na davčnem področju prekoračila meje svojega nadzora.
- 41 Poleg tega Splošno sodišče v točki 175 izpodbijane sodbe tudi poudarja, da „poleg tega, da Komisija ni upoštevala analitičnega okvira v zvezi z določitvijo selektivnosti, [...] niti ugotovitve, povzete v [sporni] odločbi [...], niti trditve Komisije in Kraljevine Španije med tem postopkom ne zadostujejo, da bi lahko ovrgli utemeljenost opredelitve [...] ‚običajne‘ ureditve priglašenega davčnega sistema“.
- 42 Glede zadnjenavedenega je Splošno sodišče, prvič, v točkah od 176 do 178 izpodbijane sodbe ugotovilo, da Komisija ni uspela dokazati, da je treba pogoj za obdavčenje, in sicer ustvarjanje dobička, in zgornjo mejo davka 15 % dobička šteti za odstopanje in zato davčno ureditev za selektivno.
- 43 Drugič, Splošno sodišče je v točkah od 179 do 181 izpodbijane sodbe ugotovilo, da niti dejstvo, da Komisija šteje, da je ta davčni sistem „hibriden“, niti okoliščina, da se podjetje, ki „fizično“ ni v Gibraltarju, izogne davku na število zaposlenih in BPOT, ne dokazujeta selektivnosti zadevne davčne ureditve.

- ⁴⁴ Tretjič, v točkah od 182 do 184 izpodbijane sodbe je navedeno, da so ugotovitve Komisije glede različnih meril sporne ureditve za obdavčenje podjetja preveč nejasne, da bi se podvomilo o opredelitvi „običajne“ ureditve, kot so jo v osnutku davčne reforme podali organi Gibraltarja.
- ⁴⁵ Splošno sodišče je v točki 185 izpodbijane sodbe ugotovilo, da glede nobenega od vidikov osnutka davčne reforme, ki jih je ugotovila Komisija, ni mogoče šteti, da daje selektivno prednost v smislu člena 87(1) ES, ker Komisija ni pravno zadostno dokazala, da pomenijo odstopanja od „običajne“ davčne ureditve.
- ⁴⁶ Nazadnje, Splošno sodišče v točki 186 izpodbijane sodbe poudarja, da „primerjave domnevnih učinkov davčnega sistema, uvedenega z [osnutkom davčne reforme], z učinki [prejšnjega] davčnega sistema [...], kot jo je opravila Komisija v tabeli 1 in [točki] 150 [sporne] odločbe, v obravnavanem primeru ni mogoče sprejeti za uporabo člena 87(1) ES“.

2. Trditve strank

- ⁴⁷ Komisija v pritožbi navaja en sam pritožbeni razlog, ki se nanaša na kršitev člena 87(1) ES in na presojo materialne selektivnosti, ki jo je opravilo Splošno sodišče. Ta pritožbeni razlog je razdeljen na šest delov.

- 48 Komisija v prvem delu tega pritožbenega razloga trdi, da je Splošno sodišče slabo presodilo razmerje med členom 87(1) ES in obsegom pristojnosti držav članic na davčnem področju. Komisija v zvezi s tem meni, da so pristojnosti držav članic na davčnem področju urejene z omejitvami, določenimi s pravom Unije, zlasti s členom 87(1) ES, in da samo to, da nacionalno pravilo spada pod davčno pravo, tega pravila ne more izvzeti iz upoštevanja navedenega člena, ker v njem državni ukrepi niso opredeljeni glede na njihov vzrok ali cilje, ampak glede na njihove učinke.
- 49 Komisija v drugem delu edinega pritožbenega razloga trdi, da je Splošno sodišče nepravilno menilo, da bi morala najprej opredeliti „običajno“ ureditev davčnega sistema, vsebovano v osnutku reforme, in nato dokazati, da zadevni ukrepi pomenijo odstopanje v primerjavi s to ureditvijo. Pri takem pristopu se ne upošteva možnost, da država članica uvede davčni sistem, ki je že po svoji strukturi inherentno diskriminacijski. Gibraltar naj bi namreč s preudarno izbiro meril, ki jih je treba uporabiti v njegovem tako imenovanem „običajnem“ sistemu obdavčenja, uspel večinoma ustvariti učinke ureditve, ki bi očitno vključevala državno pomoč v korist nekaterih kategorij podjetij.
- 50 Komisija v tretjem delu edinega pritožbenega razloga trdi, da je Splošno sodišče kršilo načela v zvezi z razlago pojma državne pomoči, v skladu s katerimi je treba nacionalne ukrepe preizkusiti glede na njihove učinke, ne pa glede na cilj, ki mu sledi, ali določeno zakonodajno tehniko.
- 51 Komisija v četrtem delu tega pritožbenega razloga navaja, da pristop Splošnega sodišča vodi do mnenja, da vsaka značilnost sistema, ne glede na prednost, ki jo daje nekaterim upravičencem, samodejno pomeni sestavni del sistema, ne pa odstopanja, ter se zato izogne uporabi pravil o državnih pomočeh.

- 52 Komisija v petem delu navedenega pritožbenega razloga Splošnemu sodišču očita, da je nepravilno menilo, da Komisija ni niti opredelila „običajne“ davčne ureditve niti dokazala, da dane značilnosti osnutka davčne reforme pomenijo odstopanja od te ureditve. Komisija naj bi namreč jasno in pravilno opredelila davčni sistem, ki je bil priglašen kot sistem, ki temelji na obdavčenju zaposlene delovne sile in poslovnih prostorov. Poleg tega Komisija poudarja, da razlog, iz katerega je Splošno sodišče sporno odločbo razglasilo za nično, ni bil nezadostna obrazložitev, ampak napačna uporaba prava.
- 53 Komisija v šestem delu edinega pritožbenega razloga trdi, da Splošno sodišče ni preizkusilo treh elementov selektivnosti, navedenih v sporni odločbi, ker ni analiziralo ugotovitev Komisije, ki temeljijo na konkretnih učinkih osnutka davčne reforme, in sicer da določa različne stopnje obdavčenja za različne sektorje gibraltarskega gospodarstva in da zagotavlja selektivno prednost „offshore“ podjetjem, ki nimajo zaposlenih in neasedajo poslovnih prostorov v Gibraltarju.
- 54 Čeprav je Splošno sodišče v točkah od 156 do 162 izpodbijane sodbe povzelo upoštevne odlomke iz sporne odločbe, ni sprejelo stališča do tako opredeljenih selektivnih vidikov osnutka davčne reforme. Splošno sodišče naj v točki 186 izpodbijane sodbe ne bi upoštevalo upoštevnosti primerjave osnutka davčne reforme s prejšnjim davčnim sistemom. Poudariti je treba, da je Komisija s sklicevanjem na prejšnji sistem poudarila, da je namen ureditve, obravnavane v sporni odločbi, nadaljevati prejšnji položaj z ustvarjanjem enakih učinkov kljub uporabi drugačne tehnike. Tako naj bi bili pri pristopu Splošnega sodišča odločilni razmisleki o davčni tehniki v škodo presoje glede učinkov ukrepa.
- 55 Kraljevina Španija v osmem pritožbenem razlogu trdi, da je Splošno sodišče nepravilno menilo, da ni bil izpolnjen pogoj materialne selektivnosti. Večini družb s sedežem

v Gibraltarju, to je 28.798 od 29.000, naj bi namreč uspelo doseči nično stopnjo obdavčenja. Zato naj bi bila ureditev, ki jo je Splošno sodišče opredelilo kot splošno, v resnici posebna ureditev, ki ustvarja „*de facto* selektivnost“.

56 Kraljevina Španja v odgovoru na pritožbo Komisije podpira pritožbeni razlog, ki ga je navedla Komisija. Resničen cilj, ki mu sledi osnutek davčne reforme, naj bi bil nadaljevanje pritegnitve tujega kapitala, katerega imetniki poskušajo obiti sisteme običajnega obdavčenja, ki bi zanje veljali v njihovi matični državi. Poleg tega, ker analiza davka od dobička pravnih oseb pomeni operacijo, ki zahteva zapleteno ekonomsko analizo, naj bi Splošno sodišče ekonomsko presojo Komisije nepravilno nadomestilo s svojo presojo glede elementov selektivnosti, ki jih je ugotovila Komisija v sporni odločbi.

57 Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo najprej navajata, da je Splošno sodišče pravilno zavrnilo pristop Komisije v sporni odločbi. Ta pristop naj bi bil nepravilen in v nasprotju z običajnim pristopom Komisije, kot je razvidno zlasti iz obvestila o državnih pomočeh na davčnem področju. Ta novi pristop bi imel za posledico izničenje davčne suverenosti, ki je priznana državam članicam v Pogodbi ES in ustaljeni sodni praksi Sodišča, in naj bi Komisiji omogočal uskladitev neposrednih davkov.

58 Glede prvega dela edinega pritožbenega razloga Komisije Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo menita, da ta vzbuja dvom o pristojnosti držav članic na davčnem področju in temelji na nepravilnem razumevanju izpodbijane sodbe, saj naj Splošno sodišče ne bi zanemarilo okvira davčne suverenosti držav članic, ki ga postavlja pravo Unije.

- 59 Enako naj bi trditev, navedena v podporo drugemu delu edinega pritožbenega razloga Komisije, vzbudila dvom o davčni suverenosti držav članic. Zgolj okoliščina, da davčna ureditev ustvarja prednost za nekatera podjetja, sama po sebi ni dovolj, da bi se ta ureditev štela za selektivno, ker bi bilo prej treba opredeliti običajno ureditev. To naj bi bilo potrjeno z obvestilom o državnih pomočeh na davčnem področju, na katero naj bi bila Komisija vezana na podlagi načela varstva zaupanja v pravo.
- 60 Komisija naj bi tudi v okviru tretjega dela svojega edinega pritožbenega razloga nepravilno razlagala izpodbijano sodbo s trditvijo, da je Splošno sodišče pravilno navedlo, da se je Komisija morala opreti na cilje, ki so jih navedli nacionalni ali regionalni organi, namesto da bi preizkusila resnično vsebino zadevnih pravil.
- 61 Trditev Komisije v okviru četrtega dela njenega edinega pritožbenega razloga, v skladu s katero se v „običajnem“ davčnem sistemu ne more uporabiti več kot eno merilo obdavčenja, naj bi bila tudi nezdružljiva z davčno suverenostjo držav članic. Te države bi morale namreč imeti možnost prosto sprejeti davke, ki se jim zdijo najprimernejši za njihove potrebe, in izbrati davčne osnove, ki jih želijo, tako, da v njihova davčna pravila vključijo običajne in potrebne določbe v zvezi s plačilno sposobnostjo davčnih zavezancev, ki bi bili skupna značilnost davkov. Dejstvo, da ima davčna ureditev več kot en cilj, je popolnoma upravičeno.
- 62 Poleg tega je trditev iz petega dela edinega pritožbenega razloga Komisije nepravilna. Davčnega sistema, ki temelji na uporabi več davčnih osnov in ki vključuje tudi določbe o plačilni sposobnosti davčnih zavezancev, ni mogoče šteti za nedoslednega. Poleg tega je trditev Komisije, v skladu s katero naj bi opravila analizo v treh fazah, nepravilna.

63 Nazadnje, glede šestega dela edinega pritožbenega razloga Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo trdita, da je trditev Komisije, v skladu s katero je treba davčno ureditev šteti za selektivno, ker tako imenovano „offshore“ gospodarstvo ni obdavčeno, nepravilna. V nobenem davčnem sistemu namreč družbe, ki nimajo osnove, kot je opredeljena z nacionalno davčno ureditvijo, ne plačajo davka na podlagi tega sistema. Tako bi trditev Komisije pomenila, da morajo države članice sprejeti njeno stališče v zvezi z izbiro davčne osnove, s čimer je kršena njihova davčna suverenost. Zgolj dejstvo, da različne vrste družb plačujejo različne zneske davkov, ne zadostuje za ugotovitev selektivnosti osnutka davčne reforme.

64 Glede osmega pritožbenega razloga, ki ga je navedla Kraljevina Španija v zvezi z materialno selektivnostjo tega osnutka, Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo naprej poudarjata, da zgolj dejstvo, da nekatere družbe ne plačujejo davka, ne zadostuje za ugotovitev selektivnosti davčnega obravnavanja, ki jim je zagotovljeno, in za ugotovitev, da te družbe prejemajo državno pomoč. Poleg tega naj bi opredelitev elementov davčne osnove spadala v davčno suverenost držav članic. Pristojni organi naj med drugim ne bi bili zavezani niti dohodkov niti dobička uporabiti kot davčno osnovo. Poleg tega Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo poudarjata, da je tristopenjski preizkus davčnega ukrepa, kot je določen v obvestilu o državnih pomočeh na davčnem področju in kot ga je sprejelo Splošno sodišče v izpodbijani sodbi, potreben za opredelitev selektivnih prednosti, ki jih zagotavlja ta ukrep. Nazadnje, Združeno kraljestvo je glede trditve Kraljevine Španije, v skladu s katero naj bi 28.798 od 29.000 družb s sedežem v Gibraltarju na podlagi osnutka davčne reforme uspelo dejansko doseči „nično stopnjo“ obdavčenja, izrazilo pomisleke, in sicer glede pravilnosti teh števil. Government of Gibraltar, ne da bi posebej izrazila stališče o tej trditvi Kraljevine Španije, navaja, da je težko oceniti, koliko družb bo ohranilo sedež v Gibraltarju, ko se bo osnutek davčne reforme začel izvajati, in v odgovoru na intervencijo opozarja, da je od 24.000 družb, registriranih v Gibraltarju, približno 3000 družb „izvzetih“ družb v smislu prejšnje davčne ureditve, približno 260 družb je

družb, ki opravljajo dejavnost javne službe ali finančne storitve, in 18.000 je nedelujočih družb, ki razpolagajo s premoženjem.

- ⁶⁵ Irska, ki je intervenirala v podporo predlogom Združenega kraljestva v zadevi C-106/09 P, meni, da bi bilo treba pritožbo Komisije razglasiti za nedopustno v delu, v katerem presega elemente, ki so bili predstavljeni v sporni odločbi in izpodbijani sodbi. Irska meni, da Komisija s prvim delom svojega edinega pritožbenega razloga poskuša državam članicam naložiti dokazno breme glede skladnosti narave in strukture njihovih davčnih sistemov s pravom Unije. Poleg tega opozarja, da Komisija poskuša opreti svojo utemeljitev v zvezi s tem na načelo prepovedi diskriminacije, čeprav pravila na področju državnih pomoči ne izvirajo iz tega načela, temveč iz pojma lojalne konkurence na skupnem trgu. Glede drugih delov edinega pritožbenega razloga Komisije Irska meni, da je Komisija na podlagi načel pravne varnosti in zaupanja v pravo vezana na svoje obvestilo o državnih pomočeh na davčnem področju. Štetí davčni sistem za inherentno diskriminatoren zaradi njegovih učinkov, ne da bi bilo mogoče ugotoviti običajno davčno stopnjo, bi bilo v nasprotju z ustaljeno sodno prakso in davčno suverenostjo držav članic. Poleg tega ne bi bilo dovolj zlasti opredeliti davčnega sistema kot „hibridnega“, da bi se na podlagi tega ugotovilo, da podjetja, ki uživajo prednost na podlagi tega sistema, prejemajo državno pomoč.

3. Presoja Sodišča

- ⁶⁶ V nasprotju s tem, kar trdi Irska, je edini pritožbeni razlog Komisije dopusten, ker se v skladu s členom 113 Poslovnika Sodišča nanaša na razveljavitev izpodbijane sodbe, brez cilja, da bi se predmet postopka pred Splošnim sodiščem spremenil. Komisija namreč zato očita Splošnemu sodišču, da je kršilo člen 87 ES, ker je nepravilno štelo, da nobeden od treh elementov, ki so bili v sporni odločbi ugotovljeni kot selektivni, ne daje selektivnih prednosti.

- 67 Najprej je treba zavrnuti očitek Komisije, ki ga je navedla v okviru drugega dela edinega pritožbenega razloga, s katerim očita Splošnemu sodišču, da se je nepravilno oprlo na obvestilo o državnih pomočeh na davčnem področju, vsebino katerega naj bi nepravilno presodilo.
- 68 Glede na sklicevanje v točkah 143 in 146 izpodbijane sodbe na navedeno obvestilo namreč zadostuje ugotoviti, da Splošno sodišče iz tega ni izpeljalo nobene pravne ali dejanske posledice, kot je razvidno iz uporabe izrazov „kot navaja Komisija“ in „poleg tega“ v navedenih točkah, temveč se je v utemeljitev svojega pristopa oprlo, kot je pojasnjeno v točkah od 143 do 146 izpodbijane sodbe, na sodno prakso Sodišča in na razdelitev pristojnosti na davčnem področju med Unijo in državami članicami.
- 69 V teh okoliščinah očitek Komisije, ki se nanaša na to omembo obvestila o državnih pomočeh na davčnem področju, ni upošteven (glej v tem smislu sodbo z dne 2. oktobra 2003 v zadevi Salzgitter proti Komisiji, C-182/99 P, Recueil, str. I-10761, točki 54 in 55), tako da na tej stopnji ni treba preizkusiti vsebine in obsega navedenega obvestila.
- 70 Za preizkus edinega pritožbenega razloga Komisije in osmega pritožbenega razloga Kraljevine Španije je treba spomniti na sodno prakso Sodišča v zvezi s pojmom selektivne prednosti na davčnem področju.
- 71 Pojem državne pomoči je v skladu z ustaljeno sodno prakso splošnejši od pojma subvencije, ker zajema ne le aktivna ravnanja, kot so subvencije, ampak tudi državne ukrepe, ki v različnih oblikah zmanjšujejo obremenitve, ki jih po navadi nosijo podjetja in ki torej imajo, ne da bi bile subvencije v strogem smislu besede, enako naravo in enake učinke (glej sodbi z dne 8. novembra 2001 v zadevi Adria-Wien Pipeline in

Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Recueil, str. I-8365, točka 38, in z dne 8. septembra 2011 v združenih zadevah Paint Graphos in drugi, od C-78/08 do C-80/08, ZOdl., str. I-7611, točka 45 in navedena sodna praksa).

- 72 Mogoče je sklepati, da ukrep, s katerim javni organi nekaterim podjetjem priznajo ugodnejšo davčno obravnavo, ki čeprav ne zajema prenosa državnih sredstev, upravičence postavlja v ugodnejši finančni položaj od položaja drugih davčnih zavezancev, pomeni državno pomoč v smislu člena 87(1) ES (glej sodbo z dne 15. marca 1994 v zadevi Banco Exterior de España, C-387/92, Recueil, str. I-877, točka 14, in zgoraj navedeno sodbo Paint Graphos in drugi, točka 46 in navedena sodna praksa).
- 73 Nasprotno, prednosti, ki izvirajo iz splošnega ukrepa, ki se uporablja brez razlikovanja za vse gospodarske subjekte, niso državna pomoč v smislu člena 87 ES (glej v tem smislu sodbi z dne 19. septembra 2000 v zadevi Nemčija proti Komisiji, C-156/98, Recueil, str. I-6857, točka 22, in z dne 15. junija 2006 v združenih zadevah Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 in C-41/05, ZOdl., str. I-5293, točka 32 in navedena sodna praksa).
- 74 Ugotoviti je treba, ali je osnutek davčne reforme selektiven, saj je selektivnost sestavni del pojma državne pomoči (glej sodbo z dne 6. septembra 2006 v zadevi Portugalska proti Komisiji, C-88/03, ZOdl., str. I-7115, točka 54).
- 75 Glede presoje pogoja selektivnosti je iz ustaljene sodne prakse razvidno, da je v členu 87(1) ES naloženo, naj se ugotovi, ali je nacionalni ukrep v okviru določene pravne ureditve take vrste, da daje prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v primerjavi z drugimi podjetji in proizvodnjo drugega blaga, ki bi bila glede na cilj, ki si ga prizadeva doseči zadevna ureditev, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju (zgoraj navedena sodba Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer &

Peggauer Zementwerke, točka 41, in sodba z dne 22. decembra 2008 v zadevi British Aggregates proti Komisiji, C-487/06 P, ZOdl., str. I-10515, točka 82 in navedena sodna praksa).

- ⁷⁶ Glede na to sodno prakso je treba preizkusiti, ali je Splošno sodišče kršilo člen 87(1) ES, kot ga razlaga Sodišče, ker je razsodilo, da nobeden od treh elementov, ki so bili v sporni odločbi ugotovljeni kot selektivni, ne daje selektivnih prednosti.

a) Pogoj ustvarjanja dobička in zgornja meja obdavčenja

- ⁷⁷ Splošno sodišče je glede prvih dveh elementov selektivnosti zadevnega ukrepa, ugotovljenih v sporni odločbi, in sicer dejstva, da je obdavčenje zaradi davka na število zaposlenih in BPOT naloženo le, če davčni zavezanec ustvarja dobiček, in je obdavčenje zaradi teh dveh davčnih osnov omejeno na 15 % dobička, ugotovilo, da Komisija ni uspela dokazati, da ti elementi dajejo selektivne prednosti.

- ⁷⁸ Ta ugotovitev Splošnega sodišča ni pravno nepravilna.

- ⁷⁹ Kot je bilo opozorjeno v točki 73 te sodbe, se pojem državne pomoči nanaša zgolj na selektivne prednosti, ne pa prednosti, ki izvirajo iz splošnega ukrepa, ki se uporablja brez razlikovanja za vse gospodarske subjekte.

- 80 Pogoj ustvarjanja dobička in omejitev obdavčenja dobička sta sama po sebi splošna ukrepa, ki se uporabljata brez razlikovanja za vse gospodarske subjekte in torej ne moreta dajati selektivnih prednosti.
- 81 Trditev Komisije, v skladu s katero je merilo dobička tuje notranji logiki davčnega sistema, ki temelji na davku na število zaposlenih in BPOT, ne pomeni, da to merilo, ki je samo po sebi nevtravno, postane selektivno.
- 82 Splošno sodišče je torej brez napačne uporabe prava razsodilo, da pogoj ustvarjanja dobička in omejitev obdavčenja na 15 % dobička ne dajeta selektivnih prednosti.
- 83 Prednosti, ki jih je navedla Komisija in ki izvirajo iz ukrepov, ki se uporabljajo brez razlikovanja za vse gospodarske subjekte, namreč iz pogoja ustvarjanja dobička v korist manj donosnih subjektov in iz omejitve obdavčenja v korist zelo donosnih subjektov, namreč ne omogočajo, da bi se za obravnavano davčno ureditev štelo, da povzroča selektivne učinke. Ti učinki niso take vrste, da dajejo prednost „posameznim podjetjem“ ali „proizvodnji posameznega blaga“ v smislu člena 87(1) ES, temveč so izključno posledica naključnega dejstva, da je zadevni subjekt v obdobju napovedi malo ali zelo donosen.
- 84 Iz navedenega izhaja, da je treba zavrnilo očitke zoper ugotovitev Splošnega sodišča, v skladu s katero Komisija ni uspela dokazati, da prva dva elementa, ki sta bila ugotovljena v sporni odločbi, in sicer pogoj ustvarjanja dobička in omejitev obdavčenja na 15 % dobička, dajeta selektivne prednosti.

b) Prednosti v korist „offshore“ družb

- ⁸⁵ Splošno sodišče je v točki 185 izpodbijane sodbe ugotovilo neobstoj selektivnih prednosti v korist „offshore“ družb. Ker Komisija ni upoštevala analitičnega okvira v zvezi z določitvijo selektivnosti davčnega ukrepa, kot predstavljeno v točkah od 143 do 146 izpodbijane sodbe in omenjeno v točkah 36 in 37 te sodbe, ni uspela dokazati, da „offshore“ družbe, ki po svoji naravi niso fizično prisotne v Gibraltarju, uživajo selektivne prednosti.
- ⁸⁶ To razlogovanje je pravno nepravilno.
- ⁸⁷ V zvezi s tem je treba namreč, prvič, spomniti na ustaljeno sodno prakso, v skladu s katero člen 87(1) ES ne razlikuje glede na vzroke ali cilje državnih intervencij, ampak jih opredeljuje glede na njihove učinke in torej ne glede na uporabljene tehnike (glej zgoraj navedeno sodbo British Aggregates proti Komisiji, točki 85 in 89 ter navedena sodna praksa, in sodbo z dne 8. septembra 2011 v zadevi Komisija proti Nizozemski, C-279/08 P, ZOdl., str. I-7671, točka 51).
- ⁸⁸ Pristop, ki ga je izbralo Splošno sodišče in ki temelji zgolj na upoštevanju zakonodajne tehnike, ki je bila uporabljena v osnutku davčne reforme, ne omogoča preizkusa učinkov zadevnega davčnega ukrepa in *a priori* izključuje vsako možnost opredeliti neobstoj katerega koli obdavčenja „offshore“ družb kot „selektivno prednost“. Zato ta pristop nasprotuje sodni praksi, navedeni v točki 87 te sodbe.
- ⁸⁹ Drugič, ugotoviti je treba, da pristop Splošnega sodišča niti ni v skladu s sodno prakso, ki je bila omenjena v točki 71 te sodbe, v skladu s katero obstoj selektivne prednosti v korist podjetja predpostavlja, da so obremenitve, ki jih po navadi to podjetje nosi, zmanjšane.

- ⁹⁰ Sodišče je v točki 56 zgoraj navedene sodbe Portugalska proti Komisiji gotovo menilo, da ima določitev referenčnega okvira poseben pomen pri davčnih ukrepih, ker je sam obstoj prednosti mogoče dokazati le, če se primerja s tako imenovanim „običajnim“ obdavčenjem.
- ⁹¹ Vendar v nasprotju z razlogovanjem Splošnega sodišča ter trditvijo Government of Gibraltar in Združenega kraljestva ta sodna praksa opredelitve davčnega sistema kot „selektivnega“ ne pogojuje z dejstvom, da je ta zasnovan tako, da za podjetja, ki morebiti uživajo selektivno prednost, na splošno veljajo enaka davčna bremena kot za druga podjetja, temveč imajo korist od pravil odstopanja, tako da je mogoče selektivno prednost opredeliti kot razliko med običajnim davčnim bremenom in bremenom, ki ga nosijo prva podjetja.
- ⁹² Tako razumevanje merila selektivnosti bi v nasprotju s sodno prakso, omenjeno v točki 87 te sodbe, namreč predpostavljalo, da je davčna ureditev, da bi jo bilo mogoče opredeliti kot selektivno, zasnovana z določeno zakonodajno tehniko, kar bi povzročilo, da se nacionalna davčna pravila izognejo nadzoru na področju državnih pomoči le zato, ker spadajo v okvir druge zakonodajne tehnike, čeprav povzročajo pravno in/ali dejansko enake učinke.
- ⁹³ Te ugotovitve veljajo predvsem za davčni sistem, ki – kot v obravnavani zadevi – namesto da bi določil splošna pravila za vsa podjetja, na podlagi katerih za nekatera podjetja ne velja, vodi do enakega izida s spremembo in kombiniranjem davčnih pravil tako, da njihova sama uporaba vodi v različno davčno breme za različna podjetja.

- 94 Tretjič, ugotoviti je treba, da je Splošno sodišče v točkah od 184 do 186 izpodbijane sodbe Komisiji nepravilno očitalo, da ni dokazala obstoja selektivne prednosti v korist „offshore“ družb, ker v sporni odločbi ni določila referenčnega okvira, na katerega je mogoče ugotoviti obstoj selektivne prednosti.
- 95 V zvezi s tem je namreč treba poudariti, da je v nasprotju s tem, kar je Splošno sodišče razsodilo glede točk 143, 144 in 150 sporne odločbe, iz teh točk razvidno, da je Komisija preizkusila obstoj selektivnih prednosti v korist „offshore“ družb glede zadevnega davčnega sistema, ki se formalno uporablja za vsa podjetja. Očitno je torej, da je v sporni odločbi ta ureditev opredeljena kot referenčni okvir, na podlagi katerega naj bi bile „offshore“ družbe dejansko obravnavane ugodneje.
- 96 Četrtrič, ugotoviti je treba, da je Komisija v nasprotju s tem, kar je razsodilo Splošno sodišče, v sporni odločbi pravno zadostno dokazala, da „offshore“ družbe glede tega referenčnega okvira uživajo selektivne prednosti v smislu sodne prakse, omenjene v točki 75 te sodbe.
- 97 Ob neobstoju ureditve Unije na tem področju so države članice ali regionalne enote, ki imajo davčno avtonomijo, gotovo pristojne za določitev davčnih osnov in razdelitev davčnega bremena na različne proizvodne dejavnike in različne gospodarske sektorje, kot je to ugotovilo Splošno sodišče v točki 146 izpodbijane sodbe.
- 98 Vendar je Splošno sodišče opustilo presojo zadevne ureditve kot celote in ni upoštevalo elementov, na katere je Komisija oprla presojo zadevne ureditve v sporni odločbi.

- 99 V zvezi s tem je treba spomniti na stalne lastnosti zadevne ureditve, kot je opisana v točkah od 21 do 25 izpodbijane sodbe.
- 100 Značilnost te ureditve je, po eni strani, kombinacija davka na število zaposlenih in BPOT, kot edinima davčnima osnovama, ki sta vezani na pogoj ustvarjanja dobička, katerega obdavčenje je omejeno na 15 %, in po drugi strani, neobstoj splošno veljavne davčne osnove, ki določa obdavčenje vseh družb, na katere se nanaša ta ureditev.
- 101 Glede na značilnosti te ureditve, omenjene v prejšnji točki, je očitno, da sporna ureditev s kombinacijo teh osnov, čeprav temeljijo na merilih, ki so sama po sebi splošna, dejansko diskriminira med družbami, ki so v primerljivem položaju glede na cilj, ki mu sledi osnutek davčne reforme, to je uvedba splošnega sistema obdavčenja za vse družbe s sedežem v Gibraltarju.
- 102 Tako kombinacija teh davčnih osnov ne povzroča le obdavčenja, ki je odvisno od števila zaposlenih in velikosti zasedenih poslovnih prostorov, temveč izključuje vsakršno obdavčenje – zaradi neobstoja drugih davčnih osnov – „offshore“ družb, ker nimajo zaposlenih niti ne zasedajo poslovnih prostorov.
- 103 V skladu s sodno prakso, navedeno v točki 73 te sodbe, različno davčno breme, ki izvira iz uporabe „splošne“ davčne ureditve, gotovo samo po sebi ni dovolj za ugotovitev selektivnosti obdavčenja za namene člena 87(1) ES.

- 104 Tako morajo biti merila davčnega sistema, ki sestavljajo davčno osnovo, da bi bilo mogoče šteti, da dajejo selektivne prednosti, tudi primerna za opredelitev podjetij upravičencev – na podlagi lastnosti, ki so značilne zanje – kot privilegirane skupine, kar omogoča, da se taka ureditev opredeli tako, da daje prednosti „posameznim“ podjetjem ali proizvodnji „posameznega“ blaga v smislu člena 87(1) ES.
- 105 Ravno to se je zgodilo v tem primeru.
- 106 V zvezi s tem je treba pripomniti, da okoliščina, da „offshore“ družbe niso obdavčene, ni naključna posledica zadevne ureditve, temveč neizogibna posledica dejstva, da so davčne osnove ravno zasnovane tako, da „offshore“ družbe, ki po svoji naravi ne zaposlujejo delavcev in ne zasedajo poslovnih prostorov, nimajo davčne osnove v smislu davčnih osnov iz osnutka davčne reforme.
- 107 Tako okoliščina, da „offshore“ družbe, ki v zvezi z davčnimi osnovami iz osnutka davčne reforme sestavljajo skupino družb, ki se bodo izognile obdavčenju ravno zaradi posebnih značilnosti te skupine, omogoča ugotovitev, da te družbe uživajo selektivno prednost.
- 108 Iz vsega navedenega je razvidno, da je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo, ker je štelo, da osnutek davčne reforme ne daje selektivnih prednosti „offshore“ družbam v smislu člena 87(1) ES.

- 109 Zato sta edini pritožbeni razlog Komisije in osmi pritožbeni razlog Kraljevine Španije glede tega utemeljena, tako da je treba izpodbijano sodbo razveljaviti.
- 110 Iz navedenega izhaja, da ni več treba preizkusiti prvih sedmih pritožbenih razlogov in devetega pritožbenega razloga Kraljevine Španije v zvezi z regionalno selektivnostjo in zakonom Gibraltarja. Ni več treba preizkusiti niti desetega in enajstega pritožbenega razloga navedene države članice v zvezi s postopkom pred Splošnim sodiščem.

VII – Tožbi pred Splošnim sodiščem

- 111 V skladu s členom 61(1), drugi stavek, Statuta Sodišča lahko Sodišče Evropske unije pri razveljavitvi odločitve Splošnega sodišča samo dokončno odloči o zadevi, če to dovoljuje stanje postopka.
- 112 V tem primeru Sodišče meni, da stanje postopka dovoljuje, da lahko samo dokončno odloči o tožbah za razglasitev ničnosti sporne odločbe, ki sta ju vložili tožeči stranki na prvi stopnji.
- 113 Zato je treba preizkusiti tožbi, ki sta ju pri Splošnem sodišču vložila Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo.
- 114 Tožeči stranki na prvi stopnji sta v bistvu navedli tri tožbene razloge. Prvi in drugi tožbeni razlog, ki se delita na tri dele, se nanašata na napake pri presoji v zvezi z uporabo merila regionalne in materialne selektivnosti. Tretji tožbeni razlog se nanaša na

bistveno kršitev postopka pri preizkusu, ki ga je opravila Komisija glede „offshore“ družb. Ta zadnji tožbeni razlog je razdeljen na dva dela, prvi je v zvezi s kršitvijo pravice do obrambe, na katero sta se sklicevala tako Government of Gibraltar kot Združeno kraljestvo, drugi pa v zvezi z napačno obrazložitvijo, ki jo je navedla le Government of Gibraltar.

- ¹¹⁵ Najprej je treba obravnavati tri dele drugega tožbenega razloga v zvezi z materialno selektivnostjo in drugi del tretjega tožbenega razloga Government of Gibraltar, ki se ravno tako nanaša na element v zvezi z materialno selektivnostjo. Nato je treba preizkusiti prvi del tretjega tožbenega razloga v zvezi s pravico do obrambe. Nazadnje je treba odločiti o prvem tožbenem razlogu v zvezi z regionalno selektivnostjo.

A – Drugi tožbeni razlog Government of Gibraltar in Združenega kraljestva in drugi del tretjega tožbenega razloga Government of Gibraltar

- ¹¹⁶ Drugi tožbeni razlog, ki sta ga navedli tožeči stranki na prvi stopnji v zvezi z materialno selektivnostjo, je sestavljen iz treh delov. Tožeči stranki v prvem delu očitata Komisiji, da se je oddaljila od svoje dosedanje prakse odločanja in od obvestila o državnih pomočeh na davčnem področju. Navedeni tožeči stranki v drugem delu, ki je bil edini obravnavan v sodbi, trdita, da nobeden od treh elementov, ki so bili ugotovljeni v sporni odločbi, ne daje selektivnih prednosti. Nazadnje, cilj tretjega dela je dokazati, da v navedeni odločbi ni bilo upoštevano dejstvo, da morebitne selektivne prednosti v vsakem primeru upravičujeta narava in ureditev zadevnega davčnega sistema. Government of Gibraltar se je v drugem delu tretjega tožbenega razloga sklicevala na napačno obrazložitev sporne odločbe.

1. Drugi del drugega tožbenega razloga

- 117 V zvezi z očitki, ki so bili navedeni v okviru drugega dela drugega tožbenega razloga v zvezi z opredelitvijo treh elementov, ugotovljenih v sporni odločbi, je treba spomniti, da je iz ugotovitev iz točk od 86 do 100 te sodbe razvidno, da Komisija ni kršila člena 87(1) ES s tem, da je v sporni odločbi menila, da zadevna davčna ureditev zagotavlja selektivne prednosti.
- 118 Čeprav je iz točk od 77 do 84 te sodbe razvidno, da Splošno sodišče z ugotovitvijo, da prva dva elementa, ugotovljena v sporni odločbi, in sicer pogoj ustvarjanja dobička in omejitev obdavčenja na 15 % dobička, ne dajeta selektivnih prednosti, ni napačno uporabilo prava, namreč še vedno velja, da je Komisija glede tretjega elementa, ugotovljenega v sporni odločbi v zvezi z davčnim obravnavanjem „offshore“ družb, pravilno ugotovila, da imajo te družbe koristi od take prednosti.
- 119 Čeprav je iz sporne odločbe razvidno, da zadevna davčna ureditev zagotavlja selektivne prednosti, je ta ugotovitev pravno zadostno upravičena z obstojem selektivnih prednosti v korist „offshore“ družb, ne da bi bilo potrebno, da druga dva elementa, ki sta v tej odločbi ugotovljena kot selektivna, prav tako dajeta selektivne prednosti (glej v tem smislu sodbo z dne 15. decembra 2005 v zadevi Italija proti Komisiji, C-66/02, ZOdl., str. I-10901, točka 98). Tako drugi del drugega tožbenega razloga ni upošteven.
- 120 Drugi del drugega tožbenega razloga Government of Gibraltar in Združenega kraljestva, navedenega na prvi stopnji zoper sporno odločbo, je treba zato zavriniti.

2. Drugi del tretjega tožbenega razloga, ki ga je navedla Government of Gibraltar

- ¹²¹ Najprej je treba takoj zavrniti drugi del tega tretjega tožbenega razloga Government of Gibraltar, ki se nanaša na napačno obrazložitev, ker naj Komisija ne bi pojasnila, katere družbe sestavljajo „obsežni ‚offshore‘ sektor“, na katerega se je sklicevala v točki 143 sporne odločbe, saj ni navedla posamezne družbe, števila posameznih podjetij ali gospodarskega sektorja, ki bi domnevno imeli koristi od osnutka davčne reforme.
- ¹²² V zvezi s tem zadostuje ugotoviti, da Komisija lahko v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča v primeru programa pomoči preizkusi le splošne značilnosti obravnavanega programa in ni dolžna obravnavati vsakega posameznega primera uporabe, da bi preverila, ali ta ureditev vsebuje elemente državne pomoči (sodba z dne 9. junija 2011 v združenih zadevah Comitato „Venezia vuole vivere“ in drugi proti Komisiji, C-71/09 P, C-73/09 P in C-76/09 P, ZOdl., str. I-4727, točka 130 in navedena sodna praksa).

3. Prvi del drugega tožbenega razloga

a) Trditve strank

- ¹²³ Tožeči stranki na prvi stopnji v prvem delu drugega tožbenega razloga očitata Komisiji, da se je v sporni odločbi oddaljila od obvestila o državnih pomočeh na davčnem področju. Government of Gibraltar poleg tega trdi, da ta odločba ni v skladu s prakso odločanja Komisije.

- 124 Glede obsega obvestila o državnih pomočeh na davčnem področju tožeči stranki navajata, da je iz točke 13 navedenega obvestila razvidno, da so države članice pristojne za izbiro take ekonomske politike, za katero menijo, da je zanje najprimernejša, in zlasti za tako razporeditev davčne obremenitve po različnih proizvodnih dejavnikih, kot se jim zdi primerna. Poleg tega bi bilo v skladu s točkama 9 in 16 tega obvestila potrebno, da Komisija ugotovi, da davčni ukrep v korist nekaterih podjetij držav članic določa izjemo od uporabe davčnega sistema, kar naj bi pomenilo, da mora biti najprej ugotovljena veljavna skupna ureditev, od katere so nato določena odstopanja. Nazadnje, v skladu s točko 14 tega obvestila naj dejstvo, da nekatera podjetja ali nekateri sektorji uživajo večje ugodnosti kot drugi zaradi določenega davčnega ukrepa, ne bi pomenilo, da ta ukrep spada na področje uporabe pravil o državnih pomočeh.
- 125 Pristop Komisije v sporni odločbi glede prednosti, ki jih uživajo „offshore“ družbe, naj bi bil nezdružljiv z usmeritvami, ki naj bi bile razvidne iz navedenega obvestila. Komisija naj bi z odmikom od navedenega obvestila kršila načelo varstva zaupanja v pravo.
- 126 Government of Gibraltar v podporo očitku, ki ga je navedla le ta tožeča stranka, v skladu s katerim naj bi Komisija razvila novo načelo materialne selektivnosti, ki ni v skladu z njeno dosedanje prakso odločanja, navaja nekaj odločb Komisije.
- 127 Komisija trdi, da tožeči stranki na prvi stopnji nepravilno razlagata obvestilo o državnih pomočeh na davčnem področju. Navaja tudi, da ni odstopila od svoje prakse odločanja in da pristop, ki je bil sprejet v sporni odločbi, spada v okvir sodne prakse Sodišča.

b) Presoja Sodišča

- 128 Prvič, glede očitka, v skladu s katerim naj bi se Komisija v sporni odločbi oddaljila od obvestila o državnih pomočeh na davčnem področju, je kljub vsemu treba spomniti, da navedeno obvestilo, ki ga kot notranji ukrep, ki ga je sprejela uprava, ni mogoče opredeliti kot pravno pravilo, izraža pravilo ravnanja, ki kaže na prakso, ki ji je treba slediti in od katere ta v konkretnem ne more odstopiti brez navedbe razlogov, ki bi bili združljivi z načelom enakega obravnavanja (glede smernic o državni pomoči glej sodbo z dne 9. junija 2011 v združenih zadevah *Diputación Foral de Vizcaya* in drugi proti Komisiji, od C-465/09 P do C-470/09 P, točka 120 in navedena sodna praksa).
- 129 Tako je treba preizkusiti, ali se je Komisija glede preizkusa selektivnosti zadevne ureditve dejansko oddaljila od navedenega obvestila.
- 130 V zvezi s tem je najprej treba ugotoviti, da v nasprotju s tem, kar trdita tožeči stranki na prvi stopnji, točke 13 navedenega obvestila ni mogoče razumeti tako, da izvzema iz vsakršnega nadzora v zvezi s pravili na področju državnih pomoči možnost držav članic, da porazdelijo davčno breme na različne proizvodne dejavnike. V navedeni točki 13 je namreč le pojasnjeno, da „davčni ukrepi, ki so na voljo vsem gospodarskim subjektom“, niso državna pomoč, medtem ko v tem primeru davčne ugodnosti, ki jih uživajo „offshore“ družbe, niso dejansko na voljo vsem gospodarskim subjektom, kot je razvidno iz točke 102 te sodbe.
- 131 Dalje, glede točk 9 in 16 tega obvestila o državnih pomočeh na davčnem področju je treba poudariti, da v nasprotju s tem, kar trdita tožeči stranki na prvi stopnji, iz njiju ni razvidno, da obstoja prednosti ni mogoče dokazati drugače kakor z ugotovitvijo odstopanja od običajne davčne ureditve.

- ¹³² Po eni strani so v navedeni točki 9 namreč navedeni le primeri selektivnih prednosti, ki so zelo razširjene. Po drugi strani pa je v točki 16 pojasnjeno, da se lahko prednosti, ki izvirajo iz navidezno splošnega ukrepa, vendarle priznajo kot selektivne. Ta ugotovitev je potrjena v točki 13 navedenega obvestila, ki je prva točka, v kateri je obravnavano razlikovanje med državnimi pomočmi in splošnimi ukrepi in v kateri je jasno navedeno, da morajo biti splošni ukrepi „učinkovito [...] na voljo vsem podjetjem na osnovi enakega dostopa in [da se jim ne sme] dejansko znižati obseg“.
- ¹³³ Nazadnje, trditev tožečih strank na prvi stopnji, v skladu s katero naj bi se Komisija oddaljila od obvestila o državnih pomočeh na davčnem področju, ni potrjena niti s točko 14 tega obvestila. Že iz izrazov „ne pomeni nujno, da so vključeni v pravila o konkurenci, ki urejajo državne pomoči“, je razvidno, da namen te točke ni kategorično izključiti nekaterih ukrepov uporabe pravil na področju državnih pomoči.
- ¹³⁴ Zato je treba očitek, v skladu s katerim se je Komisija v sporni odločbi oddaljila od obvestila o državnih pomočeh na davčnem področju, zavrniti.
- ¹³⁵ Drugič, očitek, ki ga je navedla Government of Gibraltar, v skladu s katerim naj bi Komisija v sporni odločbi odstopila od svoje prakse odločanja, je treba zavrniti.
- ¹³⁶ V zvezi s tem zadostuje ugotoviti, da je treba naravo državne pomoči določenega ukrepa v skladu s sodno prakso presoјati le v okviru člena 87(1) ES, ne pa glede domnevne dosedanje prakse odločanja Komisije (glej v tem smislu sodbo z dne 21. julija 2011 v zadevi Freistaat Sachsen in Land Sachsen-Anhalt proti Komisiji, C-459/10 P, točka 50).

137 Glede na navedeno je treba prvi del drugega tožbenega razloga zavrniti.

4. Tretji del drugega tožbenega razloga

a) Trditve strank

138 Tožeči stranki na prvi stopnji v tretjem delu drugega tožbenega razloga v bistvu trdita, da je Komisija kršila člen 87(1) ES, ker ni ugotovila, da sta narava in ureditev sistema upravičevali selektivno prednost v korist „offshore“ družb.

139 Po mnenju teh strank značilnosti osnutka davčne reforme odražajo obstoj davčne uprave majhnega pomena v Gibraltarju in šibko gibraltarsko davčno osnovo, ki nalaga neizbežne in neločljivo povezane omejitve za delovanje in učinkovitost gibraltarske davčne ureditve.

140 Uporaba plač in poslovnih prostorov kot davčnih osnov je logična izbira glede na posebne značilnosti Gibraltarja, saj bi taka davčna ureditev vodila do določitve preprostega davka, ki ga je mogoče enostavno nadzirati, ima nizke stroške pobiranja in je podoben drugim davkom, ki jih mala gibraltarska davčna uprava po navadi pobira. Government of Gibraltar tudi trdi, da bodo na podlagi osnutka davčne reforme vse gospodarske družbe obdavčene. Okoliščina, da negospodarske družbe, ki imajo samo

denarna sredstva, ne bodo obdavčene, bi izpolnjevala pravilo na področju davčnih sistemov.

¹⁴¹ Komisija – ob intervenciji Kraljevine Španije – meni, da narava in splošna ureditev osnutka davčne reforme ne moreta upravičevati selektivnih prednosti, ki jih uživajo „offshore“ družbe, ker ta po svoji naravi ustvarja sistem, ki *de facto* vzpostavlja davčne stopnje, ki se razlikujejo za različne vrste podjetij.

¹⁴² Čeprav lahko osnutek davčne reforme pomeni razumno strateško izbiro Government of Gibraltar, bi vendarle bil selektiven. Poleg tega tožeči stranki na prvi stopnji ne pojasnjujeta, koliko bi bilo treba – za izogibanje prekomernemu obdavčenju številnih malih podjetij – obdavčiti nekatera od teh podjetij ob izključitvi drugih, brez upoštevanja plačilne sposobnosti teh podjetij. Trditev, v skladu s katero bi morala Government of Gibraltar uporabiti preprost davek, ki ga je mogoče učinkovito nadzirati, ne more upravičiti tega, da je veliko družb v Gibraltarju oproščenih plačila davka.

b) Presoja Sodišča

¹⁴³ Za presojo tretjega dela drugega tožbenega razloga tožečih strank na prvi stopnji je treba poudariti, da v sporni odločbi ni obravnavano vprašanje morebitne utemeljitve prednosti, ki jo uživajo „offshore“ družbe, z naravo ali ureditvijo davčnega sistema.

- 144 Tako je treba preizkusiti, ali se je morala Komisija v sporni odločbi izreči o morebitni utemeljitvi selektivne prednosti, ki jo uživajo „offshore“ družbe, z naravo in ureditvijo davčnega sistema.
- 145 V skladu z ustaljeno sodno prakso pojem državne pomoči ne vključuje državnih ukrepov, ki uvajajo razlikovanje med podjetji in so zato vnaprej selektivni, kadar to razlikovanje izvira iz narave ali sistematike sistema, v katerega spadajo (glej v tem smislu zlasti zgoraj navedene sodbe *Adria-Wien Pipeline* in *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, točka 42; *Portugalska proti Komisiji*, točka 52, in *British Aggregates proti Komisiji*, točka 83).
- 146 Država članica, ki je uvedla tako razlikovanje med podjetji, mora dokazati, da je to razlikovanje glede bremen dejansko utemeljeno z naravo in ureditvijo zadevnega sistema (sodba z dne 29. aprila 2004 v zadevi *Nizozemska proti Komisiji*, C-159/01, Recueil, str. I-4461, točka 43, in zgoraj navedena sodba *Komisija proti Nizozemski*, točka 77).
- 147 Država članica, ki zaprosi za možnost dodelitve pomoči z odstopanjem od pravil Pogodbe, ima obveznost sodelovanja s Komisijo. Na podlagi te obveznosti je zlasti dolžna posredovati vse podatke, na podlagi katerih bo lahko ta institucija preverila, ali so izpolnjeni vsi pogoji za uporabo izjeme (glej sodbi z dne 28. aprila 1993 v zadevi *Italija proti Komisiji*, C-364/90, Recueil, str. I-2097, točka 20, in z dne 29. aprila 2004 v zadevi *Italija proti Komisiji*, C-372/97, Recueil, str. I-3679, točka 81).
- 148 Nazadnje je treba spomniti, da je Komisija dolžna v interesu dobrega delovanja pravil v zvezi z državnimi pomočmi skrbno in nepristransko preizkusiti elemente, s katerimi razpolaga (glej zlasti sodbo z dne 2. aprila 1998 v zadevi *Komisija proti Sytraval in Brink's France*, C-367/95 P, Recueil, str. I-1719, točka 62).

149 Glede tega je treba po eni strani poudariti, da se Združeno kraljestvo niti v obvestilu o osnutku davčne reforme niti v formalnem postopku preiskave ni sklicevalo na utemeljitev selektivnih prednosti, ki jih uživajo „offshore“ družbe. Ni namreč sporno, da se Združeno kraljestvo med formalnim postopkom preiskave osnutka davčne reforme ni izreklo o trditvah Kraljevine Španije glede teh prednosti.

150 Po drugi strani tožeči stranki na prvi stopnji v tožbah pred Splošnim sodiščem niti ne trdita, da je Komisija razpolagala z elementi, na podlagi katerih bi morala v sporni odločbi preizkusiti morebitno utemeljitev selektivne prednosti, ki jo uživajo „offshore“ družbe.

151 Zato je treba ugotoviti, da Komisiji ni treba preizkusiti morebitne utemeljitve selektivnih prednosti v korist „offshore“ družb z naravo in ureditvijo davčnega sistema, tako da Komisiji ni mogoče očitati, da tega v sporni odločbi ni obravnavala.

152 V teh okoliščinah je treba trditev tožečih strank na prvi stopnji, v skladu s katero je Komisija kršila člen 87(1) ES s tem, da ni ugotovila, da je bila selektivna prednost v korist „offshore“ družb upravičena z naravo in ureditvijo sistema, zavrniti.

153 Tretji del drugega tožbenega razloga je torej treba zavrniti.

- 154 Glede na vse navedeno je treba drugi tožbeni razlog v celoti in drugi del tretjega tožbenega razloga, ki ga je navedla Government of Gibraltar, zavrniti.

B – Tretji tožbeni razlog Združenega kraljestva in prvi del tretjega tožbenega razloga Government of Gibraltar, ki se nanašata na kršitev pravice do obrambe

- 155 Združeno kraljestvo v tretjem tožbenem razlogu in Government of Gibraltar v prvem delu tretjega tožbenega razloga, ki sta ju navedla pred Splošnim sodiščem zoper sporno odločbo, navajata kršitev njune pravice do obrambe.

1. Trditve strank

- 156 Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo trdita, da je Komisija kršila njuno pravico do obrambe, ker je prvič v sporni odločbi omenila vprašanje materialne selektivnosti z vidika domnevno ugodnejšega obravnavanja „offshore“ družb, saj je to vprašanje drugačne narave kakor vprašanja, ki so bila analizirana pri predhodni oceni, opravljeni v odločbi o začetku postopka.
- 157 Komisija bi morala pri vodenju postopka preizkusa državne pomoči upoštevati legitimno pričakovanje, ki so ga lahko ustvarile navedbe v odločbi o začetku formalnega postopka, kar pomeni, da svoje končne odločbe ne bo utemeljila s preudarki, glede katerih se zadevne stranke glede na te navedbe niso mogle izreči. V zvezi s tem se

tožeči stranki na prvi stopnji sklicujeta zlasti na točko 126 sodbe Splošnega sodišča z dne 5. junija 2001 v zadevi ESF Elbe-Stahlwerke Feralpi proti Komisiji (T-6/99, Recueil, str. II-1523) in točko 88 sodbe Splošnega sodišča z dne 18. novembra 2004 v zadevi Ferriere Nord proti Komisiji (T-176/01, Recueil, str. II-3931).

- 158 Niti vprašanje za Združeno kraljestvo v točki 60(f) navedene odločbe, ki se nanaša na družbe, ki ne ustvarjajo nikakršnega dobička ali ki nimajo zaposlenih, niti dejstvo, da se je Kraljevina Španija v svojih pripombah, predloženih po sprejetju odločbe o začetku formalnega postopka, sklicevala na „offshore“ sektor, Government of Gibraltar in Združenemu kraljestvu ne bi omogočila sklepanja, da bo Komisija preizkusila materialno selektivnost tudi z vidika „offshore“ družb.
- 159 Po eni strani navedeno vprašanje namreč ne bi bilo povezano s podrobno analizo osnutka davčne reforme iz točk od 2 do 59 odločbe o začetku formalnega postopka. Po drugi strani pa bi bila pojasnila Kraljevine Španije zgolj formalna in Komisija ni v nobenem trenutku z ničemer nakazala, da je ta element opredelila kot upošteven za njen preizkus.
- 160 Če bi ju Komisija primerno opozorila na vidik davčnega obravnavanja „offshore“ družb, bi bil lahko izid postopka preizkusa drugačen.
- 161 Komisija ob intervenciji Kraljevine Španije ugotavlja, da pravica do obrambe Government of Gibraltar in Združenega kraljestva ni bila kršena.

- 162 Primarno trdi, da je bilo vprašanje selektivnosti obdavčenja „offshore“ družb navedeno v točki 60(f) odločbe o začetku formalnega postopka in da ga je navedla tudi Kraljevina Španija v svojih pripombah, ki jih je predložila med formalnim postopkom preizkusa, glede katerih sta imela Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo možnost dati pripombe.
- 163 Komisija predredno ugotavlja, da izid postopka ne bi bil drugačen tudi ob predpostavki, da je bila pravica do obrambe Government of Gibraltar in Združenega kraljestva kršena.

2. Presoja Sodišča

- 164 Najprej je treba preizkusiti, ali je bila kršena pravica do obrambe Združenega kraljestva.
- 165 V skladu z ustaljeno sodno prakso spoštovanje pravice do obrambe v okviru formalnega postopka preizkusa na podlagi člena 88(2) ES zahteva, da se zadevni državi članici omogoči, da primerno sporoči svoje stališče o resničnosti in ustreznosti dejstev in zatrjevanih okoliščin in o dokumentih, ki jih je pridobila Komisija v podporo svojemu zatrjevanju glede obstoja kršitve prava Unije (glej v tem smislu sodbi z dne 10. julija 1986 v zadevi Belgija proti Komisiji, 40/85, Recueil, str. 2321, točka 28, in Belgija proti Komisiji, 234/84, Recueil, str. 2263, točka 27), ter o pripombah, ki so jih v skladu s členom 88(2) ES predstavile tretje zainteresirane stranke. Če pa država članica ni imela možnosti dati pripomb k tem ugotovitvam, jih Komisija ne more uporabiti v svoji odločbi proti tej državi (glej sodbe z dne 14. februarja 1990 v zadevi Francija

proti Komisiji, C-301/87, Recueil, str. I-307, točka 30; z dne 21. marca 1990 v zadevi Belgija proti Komisiji, C-142/87, Recueil, str. I-959, točka 47, in z dne 5. oktobra 2000 v zadevi Nemčija proti Komisiji, C-288/96, Recueil, str. I-8237, točka 100).

¹⁶⁶ V zvezi s tem je treba spomniti, da v obravnavanem primeru ni sporno, da je Združeno kraljestvo imelo možnost primerno sporočiti svoje stališče o resničnosti in ustreznosti dejstev in zatrjevanih okoliščin ter o pripombah, ki so jih predstavile tretje zainteresirane stranke, kot so v obravnavanem primeru pripombe Kraljevine Španije, tako da so bile spoštovane obveznosti, ki izvirajo iz sodne prakse, navedene v prejšnji točki.

¹⁶⁷ V delu, v katerem Združeno kraljestvo trdi, da ni moglo primerno sporočiti svojega stališča, ker naj po eni strani predhodna ocena v odločbi o začetku formalnega postopka ne bi zajemala ugotovitev, ki se nanašajo na „offshore“ družbe, in ker naj po drugi strani Komisija v pogovorih z Government of Gibraltar in Združenim kraljestvom med formalnim postopkom preiskave ne bi pojasnila, da je menila, da „offshore“ družbe uživajo selektivne prednosti, ni mogoče sprejeti njegove utemeljitve.

¹⁶⁸ Prvič, glede okoliščine, da predhodna ocena ne zajema ugotovitev o „offshore“ družbah, je treba poudariti, da je Komisija gotovo zavezana jasno izraziti dvome o združljivosti pomoči, če začne formalni postopek preiskave, da bi lahko država članica in prizadeti nanje kar najbolje odgovorili (sodba z dne 8. maja 2008 v zadevi Ferriere Nord proti Komisiji, C-49/05 P, točka 92).

¹⁶⁹ Vendar le okoliščina, da predhodna ocena priglašenega osnutka davčne reforme ni vsebovala ugotovitev o „offshore“ družbah, ne more pomeniti elementa, ki bi lahko

pri Združenemu kraljestvu ustvaril legitimno pričakovanje, da bo Komisija omejila svoj preizkus le na vidike v navedenih predhodnih ocenah. Ta okoliščina niti ne pomeni, da je Komisija kršila svojo obveznost jasno izraziti svoje dvome.

- 170 Najprej je namreč treba spomniti, da je odločba o začetku formalnega postopka v točki 60(f) vsebovala vprašanja, ki so se nanašala ravno na ta sektor, kljub temu da izraz „offshore“ ni bil uporabljen.
- 171 Zato je bilo Združeno kraljestvo z odločbo o začetku samega postopka dovolj poučeno, da bi se lahko poglobljena preiskava med formalnim postopkom preizkusa osnutka davčne reforme nanašala tudi na sektorje, ki nimajo zaposlenih in prostorov ter se tako izognejo obdavčenju.
- 172 Dalje je treba pripomniti, da je ocena, ki je v skladu s členom 6(1) Uredbe št. 659/1999 vključena v odločbo o začetku formalnega postopka, zgolj „predhodna ocena“, kot je razvidno iz samega besedila te določbe, ki pomeni začetek formalnega postopka preizkusa in pomeni predvsem možnost za zadevne stranke, da primerno sporočijo svoje stališče.
- 173 Da bi bila ta možnost zlasti uporabna, se Komisiji ne more preprečiti, da v končni odločbi po koncu formalnega postopka preiskave dopolni svojo „predhodno“ oceno tako, da podpre stališče, ki so ga izrazile zadevne stranke.

- 174 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da zgolj okoliščina, da predhodna ocena priglasi-
šenega osnutka davčne reforme ni vsebovala posebnih ugotovitev glede „offshore“
družb, ne pomeni kršitve pravice do obrambe Združenega kraljestva.
- 175 Drugič, pripomniti je treba, da v nasprotju s tem, kar trdi Združeno kraljestvo, pri-
pombe Kraljevine Španije med formalnim postopkom preiskave ne vsebujejo zgolj
dejanskih trditev, temveč je njihov namen ravno dokazati, da je osnutek davčne refor-
me tudi selektiven, ker daje prednost „offshore“ družbam, ki uživajo popolno opro-
stitev plačila davka.
- 176 Komisija je navedena stališča sporočila Združenemu kraljestvu, ki je v dopisu z dne
13. februarja 2003 podalo svoje pripombe, vendar ni podala stališča glede „offshore“
družb.
- 177 Združeno kraljestvo s trditvijo, da ni moglo sporočiti svojega stališča, ker Komisija ni
z ničemer nakazala, da je pripisala pomen pripombam Kraljevine Španije, sprejema
utemeljitev, ki Komisiji nalaga obveznost, da se med formalnim postopkom preiskave
opredeli glede pripomb, ki so jih prejele zadevne stranke.
- 178 Obstoj take obveznosti ne izhaja iz Uredbe št. 659/1999. Člen 6(2) navedene uredbe
namreč Komisiji nalaga le obveznost sporočiti zadevni državi članici pripombe, ki jih
je prejela med formalnim postopkom, in tej obveznosti je Komisija v obravnavanem
primeru popolnoma zadostila.

- 179 Glede na navedeno je treba tretji tožbeni razlog Združenega kraljestva, ki se nanaša na kršitev njegove pravice do obrambe, zavrni, ne da bi bilo treba preizkusiti, ali bi lahko bil izid postopka ob neobstoju domnevne nepravilnosti drugačen, kar je pogoj za to, da kršitev pravice do obrambe povzroči razglasitev ničnosti sporne odločbe (glej zgoraj navedene sodbe Francija proti Komisiji, točka 31; Belgija proti Komisiji z dne 21. marca 1990, točka 48, in Nemčija proti Komisiji, točka 101).
- 180 Glede pravice do obrambe Government of Gibraltar je najprej treba poudariti, da je ta imela možnost poslati pripombe Komisiji, kar je tudi storila. Glede dela, v katerem Government of Gibraltar navaja v bistvu enake trditve kot Združeno kraljestvo, zadostuje spomniti, da pravica do obrambe te države članice ni bila kršena, kar velja tudi za pravico do obrambe Government of Gibraltar. Government of Gibraltar ima v skladu s členom 88(2) ES v vsakem primeru manj postopkovnih pravic kot Združeno kraljestvo, ki je zadevna država članica v formalnem postopku preizkusa.
- 181 V zvezi s tem je iz sodne prakse Sodišča razvidno, da imajo zainteresirane stranke, kot je v obravnavanem primeru Government of Gibraltar, ki niso zadevne države članice, v postopku nadzora državnih pomoči le možnost, da Komisiji posredujejo vse informacije, ki ji bodo pomagale pri nadaljnjih ukrepih, in zato same ne morejo sodelovati v kontradiktorni razpravi s Komisijo, kot to lahko stori ta država članica (glej zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Sytraval in Brink's France, točka 59, in sodbo z dne 24. septembra 2002 v združenih zadevah Falck in Acciaierie di Bolzano proti Komisiji, C-74/00 P in C-75/00 P, Recueil, str. I-7869, točki 80 in 82).
- 182 Glede na vse navedeno je treba tretji tožbeni razlog Združenega kraljestva in prvi del tretjega tožbenega razloga Government of Gibraltar kot neutemeljena zavrni.

C – Prvi tožbeni razlog v zvezi z regionalno selektivnostjo

- ¹⁸³ Tožeči stranki na prvi stopnji s prvim tožbenim razlogom trdita, da bil je s sporno odločbo kršen člen 87(1) ES, ker je bila v njej ugotovljena regionalna selektivnost osnutka davčne reforme.
- ¹⁸⁴ V zvezi s tem je treba spomniti, da je iz točk od 86 do 108 te sodbe razvidno, da je osnutek davčne reforme materialno selektiven, ker zagotavlja selektivne prednosti „offshore“ družbam.
- ¹⁸⁵ Že samo s to ugotovitvijo je mogoče upravičiti izrek sporne odločbe, na podlagi katerega je osnutek davčne reforme shema državne pomoči v smislu člena 87(1) ES, ki je Združeno kraljestvo ni pooblaščen izvesti.
- ¹⁸⁶ V teh okoliščinah prvi tožbeni razlog tožečih strank v zvezi z regionalno selektivnostjo ne more povzročiti (niti delne) ničnosti sporne odločbe, ker ne vzbuja dvom o obstoju materialnih selektivnih prednosti (glej po analogiji sklep predsednika Sodišča z dne 25. junija 1998 v zadevi Antilles néerlandaises proti Svetu, C-159/98 P(R), Recueil, str. I-4147, točka 111).
- ¹⁸⁷ Tako je treba ugotoviti, da prvi tožbeni razlog, tudi če se domneva, da je utemeljen, ne more povzročiti razveljavitve sporne odločbe in je torej neutemeljen.
- ¹⁸⁸ Ob upoštevanju vsega zgoraj navedenega se tožbi, ki sta ju vložila Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo, zavrneta.

VIII– Stroški

- 189 Člen 122, prvi odstavek, Poslovnika določa, da če je pritožba utemeljena in če Sodišče samo dokončno odloči o sporu, odloči tudi o stroških. V skladu s členom 69(2) Poslovnika, ki se na podlagi njegovega člena 118 uporabi v postopku s pritožbo, se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Člen 69(4), prvi pododstavek, določa, da države članice, ki se kot intervenientke udeležijo postopka, nosijo svoje stroške.
- 190 Ker je bilo pritožbam Komisije in Kraljevine Španije ugodeno in ker je treba tožbi Government of Gibraltar in Združenega kraljestva zoper sporno odločbo zavrni, je treba Government of Gibraltar in Združenemu kraljestvu v skladu s predlogi Komisije in Kraljevine Španije naložiti, da poleg lastnih stroškov nosita stroške, ki sta jih Komisija in Kraljevina Španija priglasili v postopku s tema pritožbama, in stroške, ki jih je Komisija priglasila na prvi stopnji.
- 191 Kraljevina Španija in Irska kot intervenientki v postopku pred Splošnim sodiščem in pred Sodiščem nosita svoje stroške.

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

- 1. Sodba Sodišča prve stopnje Evropskih skupnosti (zdaj Splošno sodišče) z dne 18. decembra 2008 v združenih zadevah Government of Gibraltar in Združenemu kraljestvu proti Komisiji (T-211/04 in T-215/04) se razveljavi.**

- 2. Pritožba Government of Gibraltar in pritožba Združenega kraljestva Velika Britanija in Severna Irska se zavrneta.**
- 3. Government of Gibraltar in Združenemu kraljestvu Velika Britanija in Severna Irska se naloži, da poleg lastnih stroškov nosita stroške, ki sta jih Komisija in Kraljevina Španija priglasili v postopku s tema pritožbama, in stroške, ki jih je Komisija priglasila na prvi stopnji.**
- 4. Kraljevina Španija in Irska kot intervenientki v postopku pred Splošnim sodiščem Evropske unije in pred Sodiščem Evropske unije nosita svoje stroške.**

Podpisi