

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

NIILO JÄÄSKINEN

föredraget den 7 april 2011¹

I – Inledning

1. Genom sina överklaganden har Europeiska kommissionen och Konungariket Spanien yrkat upphävande av den dom som Europeiska gemenskapernas förstainstansrätt meddelade den 18 december 2008 i de förenade målen T-211/04 och T-215/04, Government of Gibraltar och Förenade kungariket mot kommissionen (REG 2008, s. II-3745) (nedan kallad den överklagade domen), genom vilken den ogiltigförklarade kommissionens beslut 2005/261/EG av den 30 mars 2004 om den stödordning som Förenade kungariket planerar att genomföra med avseende på [reformen av inkomstskatten för juridiska personer] i Gibraltar². I nämnda beslut fann kommissionen att den aktuella reformen utgjorde en stödordning som var oförenlig med den gemensamma marknaden.
2. Frågan om förekomsten av en fördel i den mening som avses i artikel 87.1 EG och om den regionala och materiella selektiviteten, i den mening som avses i nämnda bestämmelse, står i centrum för förevarande överklaganden. Det rör sig för det första om frågan huruvida ett territorium i den mening som avses i artikel 299.4 EG³ som inte utgör en del av en medlemsstats territorium kan utgöra referensram för tillämpningen av artikel 87.1 EG. Detta mål kräver i synnerhet en undersökning av huruvida förekommande rättspraxis avseende regional selektivitet är tillämplig på Gibraltar.
3. Domstolen har för det andra ombetts att göra ett val med gränsöverskridande konsekvenser beträffande vilken metodologi som ska användas avseende indirekta åtgärder som kan utgöra statligt stöd. Det rör sig om att fastställa en metod som tillåter en bedömning av den materiella selektiviteten avseende en indirekt åtgärd som vidtas inom ramen för en nationell skatteordning, med iakttagande av behörighetsfördelningen mellan medlemsstaterna och Europeiska unionen på området direkta skatter.
4. Kommissionen har föreslagit att domstolen ska införa det nya begreppet ”i sig

1 — Originalspråk: franska.

2 — EUT L 85, 2005, s. 1, nedan kallat det omtvistade beslutet.

3 — I den mån den överklagade domen meddelades den 18 december 2008 följer hänvisningarna till EG-fördragets bestämmelser den numrering som var tillämplig innan fördraget om Europeiska unionens funktionssätt trädde i kraft.

diskriminerande” skattesystem⁴ samt en analysmetod som skiljer sig från den som förekommer i dess meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag⁵ (nedan kallad ad hoc-metoden).

5. Den åtgärd som på grundval av detta begrepp i förevarande fall kan kvalificeras som selektiv fördel är emellertid en skatteåtgärd som är tillämplig på mer än 99 procent av företagen i Gibraltar.⁶

6. Den centrala frågan i förevarande mål gäller således den materiella selektiviteten och förtydligandet av begreppet statligt stöd i förhållande till fenomenet skadlig skattekonkurrens.

4 — Med begreppet ”i sig diskriminerande” system, avser kommissionen en skatteordning som genom själva sin struktur medför en fördel för en eller flera kategorier av företag via ett urval av kriterier att tillämpa i det skattesystem som förutsätts vara ”normalt”.

5 — Meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag (EGT C 384, 1998, s. 3) (nedan kallat 1998 års meddelande).

6 — Jag medger att kvalificeringen av en statlig stödåtgärd med hänsyn till artikel 87 EG enligt rättspraxis måste grunda sig på dess ekonomiska verkan på konkurrensen och att den omständigheten att antalet företag som kan komma att omfattas av åtgärden i fråga är mycket betydande inte medför att åtgärden inte ska anses vara selektiv (se dom av den 3 mars 2005 i mål C-172/03, Heiser, REG 2005, s. I-1627, punkt 42), men jag anser icke desto mindre att om den ekonomiska verkan är avgörande kan inte en åtgärd som omfattar nästan alla företag kvalificeras som en selektiv fördel.

7. Jag ska inom ramen för min bedömning i turordning undersöka den regionala selektiviteten och den materiella selektiviteten, dock med avvikelser från ordningen på de grunder som sökandena har anfört i sina överklaganden.

II – Bakgrund till tvisten och den överklagade domen

A – Government of Gibraltars regerings reform av inkomstskatten för juridiska personer

8. Genom skrivelse av den 12 augusti 2002 underrättade Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland, med tillämpning av artikel 88.3 EG, kommissionen om den reform av inkomstskatten för juridiska personer som Government of Gibraltar avsåg att genomföra.⁷

7 — Det ska påpekas att kommissionen före denna underrättelse, den 11 juli 2001, hade beslutat att inleda granskningsförfarandet enligt artikel 88.2 EG, beträffande de båda lagstiftningar som tillämpades i Gibraltar på inkomstskatt för juridiska personer och som avsåg ”skattebefriade företag” (EGT C 26, 2002, s. 13) respektive ”företag med förmånlig skattebehandling” (EGT C 26, 2002, s. 9). Genom dom av den 30 april 2002 i de förenade målen T-195/01 och T-207/01, Government of Gibraltar mot Europeiska kommissionen (REG 2002, s. II-2309), ogiltigförklarade förstainstansrätten beslutet att inleda granskningsförfarandet beträffande de skattebefriade företagen och ogillade talan om ogiltigförklaring av beslutet att inleda detta förfarande beträffande företag med förmånlig skattebehandling. Den 27 april 2002 meddelade Government of Gibraltar sin avsikt att införa ett helt nytt skattesystem för alla företag i Gibraltar. Government of Gibraltars reform av inkomstskatten för juridiska personer utgör föremålet för förevarande mål.

9. Det beskattningssystem som ska införas genom reformen och vara tillämpligt på alla bolag i Gibraltar består av en allmän löneavgift ("payroll tax"), en skatt på nyttjandet av affärslokaler ("business property occupation tax", nedan kallad BPOT) och en "registreringsavgift" ("registration fee") fastställda enligt följande:

- Allmän löneavgift: Alla bolag i Gibraltar blir skyldiga att betala en allmän löneavgift på 3 000 GBP per anställd och år.
- BPOT: Alla bolag som innehar lokaler i Gibraltar i sin affärsverksamhet kommer att omfattas av en skatt på innehavet av dessa lokaler med en skattesats som motsvarar en procentsats av deras skattskyldighet enligt den allmänna skattesatsen för fastighetsskatt i Gibraltar.
- Registreringsavgift: Alla bolag i Gibraltar kommer att omfattas av en årlig registreringsavgift på 150 GBP för bolag som inte ska generera intäkter och på 300 GBP för bolag som ska generera intäkter.

10. Skyldigheten att erlægga löneavgift och BPOT kommer att begränsas till högst 15 procent av vinsten. Till följd av införandet

av detta tak betalar bolagen löneavgifter och BPOT endast om de redovisar vinst.

11. Viss verksamhet, nämligen inom sektorn för finansiella tjänster och försörjningssektorn, kommer även att påföras tilläggsskatt som tas ut på vinsten av sådan verksamhet.

12. Den totala beskattningen för bolag inom sektorn för finansiella tjänster (löneavgift, BPOT och tilläggsskatt med en skattesats på mellan 4 och 6 procent av den vinst som genereras i den verksamhet som avser finansiella tjänster) kommer att begränsas till högst 15 procent av vinsten. Företagen inom försörjningssektorn kommer att omfattas av en tilläggsskatt på 35 procent av vinsten från deras verksamhet. Dessa företag kommer att kunna dra av löneavgiften och BPOT från tilläggsskatten.⁸

B – *Det omtvistade beslutet*

13. Efter att ha undersökt underrättelsen enligt förfarandet i artikel 88.2 EG, ansåg

⁸ — Lagstiftningen avseende skattereformen kommer att tillämpas av Government of Gibraltar efter att ha antagits av House of Assembly. Det ska som komplettering påpekas att Chief Minister of Gibraltar, i enlighet med Government of Gibaltars yttrande, i juni år 2009 meddelade att reformen inte skulle träda i kraft men att ett nytt system för inkomstskatt för juridiska personer skulle träda i kraft år 2010.

kommissionen att reformen av systemet för beskattning av företag i Gibraltar, sådan den anmälts av Förenade kungariket, utgjorde en statlig stödåtgärd som var oförenlig med den gemensamma marknaden och som följaktligen inte kunde verkställas.

14. Kommissionen angav i huvudsak i skälen 98–152 i det omtvistade beslutet att nämnda reform var selektiv såväl på det regionala som på det materiella planet. Eftersom reformen i det att den omfattar ett system för inkomstskatt för juridiska personer enligt vilket bolag i Gibraltar allmänt sett beskattas efter en lägre skattesats än företag i Förenade kungariket, enligt kommissionen en selektiv fördel för företag i Gibraltar.

15. Vidare är följande aspekter av skatte-reformen avseende allmän löneavgift och BPOT enligt kommissionen selektiva på det materiella planet. För det första innebär villkoret att ett bolag måste redovisa vinst innan skatt- och avgiftsskyldighet inträder, att företag som inte redovisar någon vinst gynnas. För det andra innebär begränsningen av skatt- och avgiftsskyldigheten till 15 procent av vinsten att företag som för det ifrågakommande beskattnings- och avgiftsåret har redovisat små vinster i förhållande till antalet anställda och nyttjandet av affärslokaler gynnas. För det tredje är löneavgiften och BPOT av sådan natur att de gynnar företag som inte verkligt är fysiskt närvarande i Gibraltar och som

därigenom inte är skyldiga att erlägga inkomstskatt för juridiska personer.

16. Slutligen fann kommissionen att beviljandet av ovannämnda skattebefrielser och skattelättnader medförde en förlust av skatteintäkter som motsvarade förbrukningen av statliga medel i form av skatteutgifter. De aktuella åtgärderna kvalificerades således som en fördel beviljad av staten och med hjälp av statliga medel.

C – Förfarandet vid förstainstansrätten beträffande den överklagade domen

17. Genom ansökningar som inkom till förstainstansrättens kansli den 9 juni 2004, väckte Government of Gibraltar, sökande i mål T-211/04, och Förenade kungariket, sökande i mål T-215/04, talan om ogiltigförklaring av det omtvistade beslutet. Ordföranden på förstainstansrättens tredje avdelning gav genom beslut av den 14 december 2004 Konungariket Spanien tillstånd att intervensera till stöd för kommissionens yrkanden. Den 18 december 2006 beslutades att målen skulle förenas vad gällde det muntliga förfarandet.

18. Förstainstansrätten biföll talan på två av de tre grunder som sökandena hade anfört i första instans avseende regional respektive materiell selektivitet, varför den avstod från

att undersöka den tredje grunden avseende åsidosättande av väsentliga formföreskrifter. Rätten ogiltigförklarade följaktligen det omtvistade beslutet.

materiell selektivitet. Spanien har även anfört grunder avseende rättegångsfel.

III – Överklagandena

A – Förfarandet vid domstolen

19. Domstolens ordförande beslutade den 26 juni 2009 att förena målen C-106/09 P och C-107/09 P vad gällde det skriftliga och muntliga förfarandet samt domen. Genom beslut av domstolens ordförande den 25 september 2009 i de förenade målen C-106/09 P och C-107/09 P tilläts Irland att intervjua i förevarande mål till stöd för Förenade kungarikets och Government of Gibraltars yrkanden.

20. Kommissionen har i sitt överklagande anfört en enda grund uppdelad i sex delgrunder angående den prövning som förstainstansrätten gjort beträffande materiell selektivitet och som avser överträdelse av artikel 87.1 EG. Konungariket Spanien har i sitt överklagande anfört elva grunder angående förstainstansrättens prövning av såväl regional som

21. I sin svarsinlaga beträffande kommissionens och Konungariket Spaniens överklaganden har Government of Gibraltar och Förenade kungariket yrkat att nämnda överklaganden ska ogillas. Irland har endast intervenerat till stöd för Förenade kungarikets yrkanden i målet C-106/09 P.

22. Kommissionen, Government of Gibraltar och Förenade kungarikets regering, Irland och den spanska regeringen har yttrat sig vid förhandlingen den 16 november 2010.

B – Inledande anmärkningar angående de processuella aspekterna av överklagandena – konsekvenserna av ett partiellt upphävande av den överklagade domen

23. Kommissionen har i sitt överklagande endast angripit den del av förstainstansrättens dom som gäller materiell selektivitet. Enligt kommissionen fann den i det omtvistade beslutet att reformen var selektiv i såväl regionalt som materiellt hänseende. Beslutet kunde således endast ogiltigförklaras för det fall det i den dom där beslutet ogiltigförklarades vederbörligen fastställdes att båda dessa slutsatser var felaktiga. Följaktligen skulle, för det fall domstolen biföll kommissionens

överklagande, ogiltigförklaringen av beslutet inte längre vara motiverat och domen böra upphävas.

24. I detta hänseende anser jag att ett bifall av kommissionens överklagande inte räcker för att upphäva den överklagade domen i dess helhet. Om den överklagade domen upphävdes i den del den avser materiell selektivitet skulle tvärtom domslutet förbli oförändrat, vilket skulle räcka för att motivera att det omtvistade beslutet ogiltigförklarades, eftersom den rättsliga lösningen däri beträffande regional selektivitet skulle vara felaktig.

25. För det fall det rör sig om ett sådant territorium som avses i artikel 299.4 EG eller myndigheter på nivån under den statliga är nämligen bedömningen av regional selektivitet i det omtvistade beslutet en faktor i bedömningen av huruvida statligt stöd i den mening som avses i artikel 87 EG är för handen. I syfte att komplettera aspekten avseende regional selektivitet måste kommissionen således anta ett nytt beslut angående huruvida den aktuella ordningen är lagenlig enligt artikel 87 EG.

26. För övrigt skulle, för det fall domstolen skulle avfärda förstainstansrättens resonemang angående materiell selektivitet, därav följa att motsvarande motivering i det omtvistade beslutet ogiltigförklarades. Förstainstansrätten prövade nämligen inte sökandens tredje grund i målet vid rätten i första instans och kunde inte heller pröva kommissionens yrkanden angående huruvida de aktuella åtgärderna var förenliga med den gemensamma

marknaden i en situation där den geografiska referensramen skilde sig från den som avsågs i det omtvistade beslutet (nämligen Gibraltar, i stället för enheten bestående av Förenade kungariket och Gibraltar).

27. Med hänsyn till det ovan anförda, anser jag således att domstolen kan antingen ogilla de båda överklagandena eller bifalla överklagandena men hänskjuta prövningen av den tredje grund som anfördes i första instans till förstainstansrätten. Under alla omständigheter anser jag att detta mål i nuvarande skick inte medger att domstolen slutligt tar ställning till alla dess aspekter.

IV – Regional selektivitet⁹

A – Huruvida Konungariket Spaniens överklagande kan tas upp till sakprövning

28. Government of Gibraltar har i sina inlagor gjort gällande att de argument som Konungariket Spanien och kommissionen har

⁹ — Första till sjunde och nionde grunderna i Konungariket Spaniens överklagande.

fört fram angående regional selektivitet i huvudsak utgör en upprepning av de argument som anfördes vid förstainstansrätten.

29. Det ska i detta hänseende påpekas att Konungariket Spanien hade egenskapen av intervenierande part vid förstainstansrätten, medan kommissionen försvarade det omtvistade beslutet. Omfattningen av målet vid förstainstansrätten begränsades i princip inte av deras framställningar, utan av de grunder som anfördes i talan som väcktes av Government of Gibraltar och Förenade kungarikets regering.

30. Enligt fast rättspraxis följer av artikel 56 i stadgan för Europeiska unionens domstol att intervenienterna i målet vid förstainstansrätten anses utgöra parter vid den domstolen. Artikel 40 fjärde stycket i nämnda stadga utgör således inte något hinder för att en intervenient åberopar andra argument än dem som åberopas av den part som den stöder, under förutsättning att intervenienten har för avsikt att stödja denna parts yrkanden.¹⁰

31. Det ska påpekas att även om Konungariket Spanien hade ingett sitt överklagande i förevarande mål utan att tidigare ha intervenerat vid förstainstansrätten, skulle landet inte

ha blivit föremål för någon annan restriktion än den som är knuten till föremålet för talan, sådan den definierats av sökandena vid förstainstansrätten. Detsamma skulle gälla om Konungariket Spanien inte hade överklagat domen utan begränsat sig till att framställa yttranden till stöd för kommissionens yrkanden. En intervenient som har rätt att inkomma med en svarsskrivelse enligt artikel 115 i rättegångsreglerna kan, i avsaknad av ett uttryckligt förbud, framställa invändningar angående varje rättsfråga som den överklagade domen grundas på.¹¹ Mot bakgrund av dessa omständigheter medför nödvändigtvis den ställning som en part med företrädesrätt har, såsom en medlemsstat som intervenerat vid förstainstansrätten, att den materiella räckvidden av en sådan parts överklagande endast kan begränsas av föremålet för talan och inte av räckvidden av de yttranden som den hade inkommit med till förstainstansrätten.

32. Vidare framgår det av artikel 225 EG, artikel 58 första stycket i domstolens stadga och artikel 112.1 c i domstolens rättegångsregler att det i ett överklagande klart ska anges på vilka punkter den dom som det yrkas upphävande av ifrågasätts samt de rättsliga grunder som särskilt åberopas till stöd för detta yrkande. Ett överklagande som är begränsat till att återge de grunder och argument som redan har framställts inför tribunalen, vilket i själva

10 — Dom av den 8 juli 1999 i mål C-245/92 P, Chemie Linz mot kommissionen (REG 1999, s. I-4643).

11 — Dom av den 11 februari 1999 i mål C-390/95 P, Antillean Rice Mills m.fl. mot kommissionen (REG 1999, s. I-769), punkterna 21 och 22.

verket utgör en begäran om förnyad prövning av den ansökan som ingavs till tribunalen, något som inte omfattas av domstolens behörighet, uppfyller inte detta krav.¹²

33. När en klagande har ifrågasatt tribunalens tolkning eller tillämpning av unionsrätten kan dock de rättsfrågor som prövades av tribunalen på nytt prövas i målet om överklagande. Annars skulle överklagandeinstitutet mista en del av sin innebörd.¹³

34. Följaktligen kan argumentationen att Konungariket Spaniens överklagande ska avvisas inte godtas.

35. Det har vidare hävdats att Konungariket Spanien gjorde gällande den påstådda överträdelsen av artiklarna 5 EG och 307 EG för sent, nämligen i sin replik. Konungariket Spanien har nämligen, genom att ta ställning till Government of Gibraltars och Förenade kungarikets regeringars svarsinlagor, i sin replik angett att förstainstansrättens resonemang innebär ett erkännande av en skattemässig suveränitet för Gibraltar trots dess ställning som ”icke-självständigt territorium”, vilket strider mot artiklarna 5 EG och 307 EG.

36. Domstolen har visserligen som regel att avvisa varje grund som framställs för första gången i replik, utom i en av följande tre specifika situationer: Det framgår antingen att den aktuella grunden faktiskt endast utgör en utvidgning av en grund som anförts tidigare,¹⁴ att denna grund är en grund som hänför sig till den allmänna ordningen och ska prövas *ex officio*,¹⁵ eller att den föranleds av omständigheter som framkommit först under förfarandet.¹⁶

37. I förevarande fall kan invändningen om överträdelse av artiklarna 5 EG och 307 EG anses vara en utvidgning av Konungariket Spaniens första grund som tidigare angetts i

12 — Se bland annat dom av den 4 juli 2000 i mål C-352/98 P, Bergaderm och Goupil (REG 2000, s. I-5291), punkterna 34 och 35, och av den 30 september 2003 i mål C-76/01 P, Eurocoton m.fl. mot rådet (REG 2003, s. I-10091), punkterna 46 och 47. Se även dom av den 19 januari 2006 i mål C-240/03 P, Comunità montana della Valnerina mot kommissionen (REG 2006, s. I-731), punkterna 105 och 106, och av den 14 oktober 2010 i mål C-280/08 P, Deutsche Telekom mot kommissionen (REU 2010, s. I-9555), punkt 24.

13 — Se bland annat dom av den 16 maj 2002 i mål C-321/99 P, ARAP m.fl. mot kommissionen (REG 2002, s. I-4287), punkt 49, av den 22 december 2008 i mål C-487/06, British Aggregates mot kommissionen (REG 2008, s. I-10505), punkt 121 och följande punkter, och domen i Deutsche Telekom mot kommissionen (ovan fotnot 12), punkt 25. Se även domen i målet Comunità montana della Valnerina mot kommissionen (ovan fotnot 12), punkt 107, samt, bland många andra, beslut av den 11 november 2003 i mål C-488/01 P, Martínez mot parlamentet (REG 2003, s. I-13355), punkt 39, och av den 13 juli 2006 i mål C-338/05 P, Front national m.fl. mot parlamentet och rådet (REG 2006, s. I-88), punkt 23.

14 — Dom av den 30 september 1982 i mål 108/81, Amylum mot rådet (REG 1982, s. 3107), punkt 25.

15 — Dom av den 20 februari 1997 i mål C-166/95 P, kommissionen mot Daffix (REG 1997, s. I-983), punkt 24.

16 — Dom av den 15 oktober 2002 i de förenade målen C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99-P, C-247/99 P, C-250/99 P-C-252/99 P och C-254/99 P, Limburgse Vinyl Maatschappij m.fl. mot kommissionen (REG 2002, s. I-8375), punkterna 369–379.

överklagandet och som har ett nära samband med denna grund. Eftersom den spanska regeringen inte uttryckligen har knutit denna fråga till nämnda grund i sitt överklagande, ankommer det inte på domstolen att fastställa ett sådant samband i klagandens ställe. Följaktligen anser jag inte att denna fråga ska tas upp till sakprövning.

B – Omfattningen av domstolens kontroll inom ramen för överklagandet avseende förstainstansrättens bedömning av den nationella lagstiftningen

38. Med hänsyn till relevansen av den fråga som tagits upp inom ramen för Konungariket Spaniens sjätte grund, anser jag att den bör undersökas i ett inledande skede. Domstolen ska således ta ställning till vilket värde som ska tillmätas de delar av den nationella lagstiftningen som förstainstansrätten har undersökt i förevarande mål.

39. Det ska genast påpekas att frågan gäller en direkt talan.¹⁷

17 — Följaktligen förefaller inte den rättspraxis som rör indirekt talan, såsom förhandsavgöranden, vara avgörande (se dom av den 25 oktober 2001 i mål C-475/99, *Ambulanz Glöckner* (REG 2001, s. I-8089), punkt 10, av den 2 juni 2005 i mål C-136/03, *Dörr och Ünal* (REG 2005, s. I-4759), punkt 46, av den 22 juni 2006 i mål C-419/04, *Conseil général de la Vienne* (REG 2006, s. I-5645), punkt 24, och av den 14 februari 2008 i mål C-244/06, *Dynamic Medien* (REG 2008, s. I-505), punkt 19.

40. Jag noterar att domstolen i sin tidigaste rättspraxis ansåg att den inte skulle ta ställning till interna bestämmelser och att den följaktligen inte kunde undersöka påståendet att Höga myndigheten, när den fattat sitt beslut, hade åsidosatt principer eller bestämmelser i nationell konstitutionell rätt.¹⁸

41. Det är emellertid ostridigt att tribunalen, i utövandet av sin befogenhet som domstol vid en direkt talan föranleds att utgå från ett visst begrepp eller en viss tolkning, som jag skulle kvalificera som "omtolkning", av bestämmelser i den berörda medlemsstatens interna rättsordning. Det är i detta hänseende enligt min mening nödvändigt att göra skillnad mellan tre typer av fall.

42. För det första kan tribunalen föranledas att direkt tillämpa och tolka bestämmelser i en medlemsstats interna rättsordning. Denna situation kan inträffa genom en hänvisning till nationell lagstiftning i en unionsrättslig bestämmelse eller genom en

18 — Dom av den 4 februari 1959 i mål 1/58, *Friedrich Stork & Co. mot Europeiska kol- och stålgemenskapens höga myndighet*, samt i de förenade målen 36/59–38/59 och 40/59, "*Präsident*" *Ruhrkohlen-Verkaufsgesellschaft mbH, m.fl. mot Europeiska kol- och stålgemenskapens höga myndighet*.

förlikningsklausul.¹⁹ I detta fall tillämpar tribunalen den nationella lagstiftningen som en behörig domstol. En bestämmelse i nationell rätt är således för tribunalen likvärdigt med en rättsregel som medför vissa konsekvenser för de juridiskt relevanta omständigheterna. Det ankommer således på tribunalen att dra rättsliga slutsatser därav,²⁰ trots de uppenbara svårigheterna när det gäller att kontrollera innehållet i den nationella lagstiftningen.

nationell rätt som rättsliga normer, men den agerar inte i egenskap av behörig domstol när det gäller tolkningen av dessa. Denna hypotes kan illustreras av tribunalens kvalificering av ett rättsförhållande som omfattas av ett begrepp som inte utgör ett självständigt unionsrättsligt begrepp, såsom äktenskap eller avtal.²¹ Denna kategori kan även omfatta situationer där tribunalen har att avgöra en preliminär fråga, antingen rörande förfarandet eller gällande saken, till exempel huruvida en parts ombud är advokat i den mening som avses i domstolens stadga²² eller huruvida äganderätten avseende ett företag har överförts på giltigt sätt.

43. Den andra situationen gäller tribunalens indirekta tillämpning av nationell rätt. I ett sådant fall tillämpar den bestämmelserna i

44. Det framgår således att domstolen, i vissa fall då tribunalen tillämpar nationell rätt,

19 — Se, på varumärkesrättens område, tribunalens dom av den 9 december 2010 i mål T-303/08, Tresplain Investments mot harmoniseringsbyrån – Hoo Hing (Golden Elephant Brand) (REU 2010, s. II-5659), av den 14 maj 2009 i mål T-165/06, Fiorucci mot harmoniseringsbyrån - Edwin (ELIO FIORUCCI) (REG 2009, s. II-1375). Denna dom överklagades med målnummer C-263/09 P, Edwin mot harmoniseringsbyrån, se punkterna 49–78 i generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande av den 27 januari 2011 i detta mål. Se på området offentlig upphandling, förstainstansrättens beslut av den 2 juli 2009 i mål T-279/06, Europaiki Dynamiki mot BCE. Detta beslut överklagades med målnummer C-401/09 P, Europaiki Dynamiki mot BCE, se punkterna 66–76 i generaladvokaten Mengozzis förslag till avgörande av den 27 januari 2011 i detta mål. Se även nyligen på området förlikningsklausuler: tribunalens dom av den 10 juni 2009 i de förenade målen T-396/05 och T-397/05, ArchiMEDES mot kommissionen, och domstolens dom av den 18 november 2010 i mål C-317/09 P, ArchiMEDES mot kommissionen, tribunalens dom av den 17 december 2010 i mål T-460/08, kommissionen mot Acentro Turismo (REU 2010, s. II-6351), tribunalens dom av den 16 december 2010 i mål T-19/07, Systran och Systran Luxembourg mot kommissionen (REU 2010, s. II-6083). Se anteckning nr 10, *Clause compromissoire*, Europe, januari 2011, s. 19.

20 — Jag noterar att den huvudsakliga skillnaden mellan det första och det andra fallet bygger på den rättskraft som tribunalens dom enligt min uppfattning har i det första hypotetiska fallet. I det andra fallet har domen en avsevärd betydelse beträffande de faktiska omständigheterna, men den fastställer inte slutligt de rättsliga slutsatser som enligt en bestämmelse i nationell rätt följer av de juridiskt relevanta omständigheterna i målet.

21 — Se förstainstansrättens dom av den 21 april 2004 i mål T-172/01, M mot domstolen (REG 2004, s. II-1075), och domstolens dom av den 14 april 2005 i mål C-243/04 P, Gaki-Kakouri mot domstolen. Se även, när det gäller personaldomstolens rättspraxis, dom av den 14 oktober 2010 i mål F-86/09, W mot kommissionen, angående analys av begreppet rättslig möjlighet att ingå äktenskap och följder av bestämmelserna i tredjelands rättsordning. På området statligt stöd, se bland annat tribunalens dom av den 3 mars 2010 i mål T-163/05, Bundesverband deutscher Banken mot kommissionen (REU 2010, s. II-387) i vilken tribunalen hade att pröva bestämmelserna i nationell rätt för att fastställa huruvida en fördel förelåg.

22 — När det gäller ställning som advokat, se förstainstansrättens beslut av den 28 februari 2005 i mål T-445/04, ET mot harmoniseringsbyrån - Aparellaje eléctrico (UNEX) (REG 2005, s. II-677), punkterna 7 och 9, förstainstansrättens dom av den 27 september 2005 i mål T-123/04, Cargo Partner mot harmoniseringsbyrån (CARGO PARTNER) (REG 2005, s. II-3979), punkterna 20 och 22, förstainstansrättens beslut av den 9 september 2004 i mål T-14/04, Alto de Casablanca mot harmoniseringsbyrån - Bodegas Chivite (VERAMONTE) (REG 2004, s. II-3077), punkt 11, förstainstansrättens dom av den 8 juni 2005 i mål T-315/03, Wilfer mot harmoniseringsbyrån (ROCKBASS) (REG 2005, s. II-1981) punkt 11, och tribunalens dom av den 3 februari 2010 i mål T-472/07, Enercon mot harmoniseringsbyrån – Hasbro (ENERCON), punkterna 12–15, samt domstolens beslut av den 10 juli 2009 i mål C-59/09 P, Hasbro.

inom ramen för ett överklagande måste kontrollera innehållet i nationella bestämmelser som rättsfråga och inte som en fråga hänförlig till de faktiska omständigheterna.

45. För det tredje kan tribunalen grunda sig på en bestämmelse i nationell rätt i syfte att fastställa en bestämd faktisk situation. Tillämpningen av unionsrättens bestämmelser angående statligt stöd innehåller ett flertal exempel, bland annat beträffande begreppen fördel och selektivitet. I denna typ av situation krävs således en analys av nationell rätt i syfte att fastställa en faktisk situation till vilken hänsyn ska tas vid tillämpningen av unionsrätten.²³

46. Det ska i förevarande mål påpekas att frågan om Gibraltars ställning enligt unionsrätten utan tvivel är en rättsfråga som ska prövas av domstolen.

47. Som framgår av handlingarna i målet styrs Gibraltars ställning på nationell nivå även av konstitutionella bestämmelser som

23 — Domstolen konstaterade till exempel i punkt 82 i sin dom av den 11 september 2008 i de förenade målen C-428/06-C-434/06, Unión General de Trabajadores de la Rioja (REG 2008, s. I-6747) (nedan kallad domen i målet UGT-Rioja) att "det är de tillämpliga bestämmelserna såsom de tolkats av de nationella domstolarna som fastställer gränserna för en territoriell regional enhets behörighet och som ska beaktas vid bedömningen av huruvida enheten i fråga är tillräckligt självständig".

har varit föremål för prövning av tribunalen.²⁴ Dess resonemang avseende Gibraltars ställning på det politiska och administrativa planet utgör nämligen en omtolkning av den nationella lagstiftningen i syfte att fastställa Gibraltars faktiska situation med hänsyn till de kriterier som följer av domen i målet Azorerna.²⁵ Tribunalen tillämpar alltså inte i sin rättskipande funktion de konstitutionella bestämmelserna angående Gibraltars rättsliga ställning som rättsliga normer. Däremot grundar den sig på nämnda bestämmelser i syfte att bedöma Gibraltars situation med hänsyn till unionsrätten.

48. Följaktligen föreslår jag, i syfte att bevara den strukturella balans som fastställts mellan den nationella rättsordningen och unionsrätten, att domstolen fastställer att det när förstainstansrätten, i förevarande mål, omtolkar

24 — Förstainstansrätten gjorde i punkterna 98–100 i den överklagade domen en tolkning av nämnda nationella bestämmelser mot bakgrund av bestämmelserna i Förenta nationernas stadga. Det ankommer inte på unionsdomstolen att, inom ramen för sin exklusiva behörighet enligt artikel 220 EG, kontrollera lagenligheten av en sådan rättsakt som antagits av den internationella organisationen. Se dom av den 3 september 2008 i de förenade målen C-402/05 P och C-415/05 P, Kadi och Al Barakaat International Foundation mot rådet och kommissionen (REG 2008, s. I-6351), punkt 287. För övrigt, när det gäller den kvalificering av Gibraltar som "utomeuropeiskt territorium" enligt brittisk konstitutionell rätt som förstainstansrätten slog fast i punkt 5 i den överklagade domen, ska det konstateras att det spanska utrikesministeriet använder samma kvalificering. Se i detta hänseende "The Question of Gibraltar", *Gobierno de España, Ministerio de asuntos exteriores y de cooperación*, Madrid, 2008, s. 15.

25 — Domstolens dom av den 6 september 2006 i mål C-88/03, Portugal mot kommissionen (REG 2006, s. I-7115) (nedan kallad domen i målet Azorerna).

bestämmelserna i nationell rätt, inbegripet dem som har konstitutionellt värde i syfte att kunna tillämpa domen i målet Azorererna, avseende förevarande överklagande rör sig om förstainstansens konstateranden avseende de faktiska omständigheterna, varav endast missuppfattning omfattas av domstolens prövning.

föreskrivs dock att vissa delar av fördraget inte är tillämpliga på Gibraltar.²⁸

C – Gibraltars unika ställning

49. Det är fastställt att Gibraltar²⁶ är ett europeiskt territorium vars utrikes angelägenheter omhändertogs av en medlemsstat i den mening som avses i artikel 299.4 EG, och på vilken EG-fördragets bestämmelser är tillämpliga.²⁷ I akten om anslutningsvillkoren för Konungariket Danmark, Irland och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland samt om anpassning av fördragen

50. Enligt förklaring 55 vilken bifogats Lisabonfördraget är fördragen tillämpliga på Gibraltar i dess egenskap av ett europeiskt territorium för vars yttre förbindelser en medlemsstat är ansvarig. Detta medför inte någon förändring av de berörda medlemsstaternas ståndpunkter.

51. Vidare överlät, liksom domstolen har angett,²⁹ den spanske kungen Gibraltar till brittiska kronan genom Utrechtfördraget, vilket ingicks mellan den förstnämnde och Storbritanniens drottning den 13 juli 1713 och var ett av de fördrag genom vilka det spanska tronföljdsriket avslutades. I artikel X sista meningen i nämnda fördrag preciserades att för det fall brittiska kronan någon gång önskade skänka bort, sälja eller på något annat sätt avhända sig äganderätten till staden Gibraltar skulle den vara skyldig att ge spanska kronan företräde, framför alla övriga intressenter.

26 — Det ska understrykas att Förenade kungariket och Konungariket Spanien är oeniga beträffande Gibraltars geografiska omfattning, eftersom Konungariket Spanien inte erkänner att näset som binder samman Gibraltar med Iberiska halvön tillhör det territorium som Konungariket Spanien överlät till den brittiska kronan enligt Utrechtfördraget av år 1713.

27 — När Europeiska ekonomiska gemenskapen bildades år 1957 avsåg bestämmelsen i punkt 4 inget konkret fall, utan angav snarare ett slags principiellt påstående, vilket var ett arv från EKSG-avtalet som innehöll en identisk precisering i dess artikel 79, en precisering som år 1951 var avsedd att omfatta fallet Saarland. Det var Förenade kungarikets tillträde till gemenskaperna som gav den en faktisk betydelse. Se i detta hänseende Ziller, J., "Champ d'application du droit communautaire", *Juris Classeur*, 1991, nr 36.

28 — EGT L 73, 1972, s. 14. Gibraltar åtnjuter således en undantagsregel. Se även *Special Report No 2/93 on the customs territory of the Community and related trading arrangements accompanied by the replies of the Commission* (EGT C 347, 1993). Det ska understrykas att även om inget uttryckligt undantag föreskrivs avseende konkurrensreglerna, medför uteslutandet av Gibraltar från tullunionen materiella restriktioner på detta område. Se i detta hänseende generaladvokaten Tizzanos förslag till avgörande till domstolens dom av den 23 september 2003 i mål C-30/01, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 2003, s. I-9481).

29 — Se dom av den 12 september 2006 i mål C-145/04, Spanien mot Förenade kungariket (REG 2006, s. I-7917), punkterna 14–19.

52. Domstolen har även angett att Gibraltar vid den aktuella tidpunkten var en koloni som tillhörde brittiska kronan. Det utgör inte en del av Förenade kungariket. Den verkställande makten innehas av en guvernör som tillsätts av drottningen, och – vad gäller vissa inre angelägenheter – av en Chief minister och ett antal lokalt valda ministrar. Dessa är ansvariga inför den lagstiftande församlingen (House of Assembly), som väljs vart femte år. Den lagstiftande församlingen får anta lagar som rör vissa inre angelägenheter. Guvernören kan dock vägra att godkänna en lag. Dessutom har Förenade kungarikets parlament och drottningen på inrådan av riksrådet (Queen in Council) befogenhet att utfärda lagar som är tillämpliga i Gibraltar. Gibraltar har försetts med egna domstolar. De domar som meddelas av Gibaltars högsta domstol kan emellertid överklagas till appellationsdomstolen under riksrådets regi (Judicial Committee of the Privy Council).³⁰

53. Slutligen ska Förenta nationernas resolution nr 1514 och den självbestämmanderätt (*self-determination*) som Gibaltars myndigheter gör gällande nämnas.³¹ Vid den specialsession som hölls den 4 augusti 2004 antog Gibaltars parlament enhälligt en motion i vilken tillkännagavs "en oeftergivlig rätt till självbestämmanderätt för Gibaltars folk". En ny konstitution – "Gibraltar Consitution

Order"³² – trädde i kraft efter att ha godtagits genom en folkomröstning,³³ och gav Gibraltar en mycket omfattande självständighet medan den bekräftade den brittiska suveräniteten över detta territorium.³⁴

D – *Tillämpligheten av bestämmelserna om statligt stöd på de territorier som avses i artikel 299.4 EG*

54. Det ska inledningsvis erinras om att en skatteåtgärds regionala selektivitet bedöms i förhållande till den normala skattesatsen, det vill säga den skattesats som är i kraft inom den geografiska zon som utgör referenszon. Den svårighet som förstainstansrätten konfronterades med i förevarande fall bestod i att fastställa huruvida den skulle resonera så som kommissionen hade gjort och betrakta Förenade kungariket och Gibraltar som en helhet, eller om den skulle fastställa att Gibraltar utgjorde den lämpliga referensramen.

30 — Se domen i målet Spanien mot Förenade kungariket (ovan fotnot 29), punkterna 14–19.

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

32 — I ingressen anges följande: "this order ... gives the people of Gibraltar that degree of self-government which is compatible with British sovereignty of Gibraltar and with the fact that the United Kingdom remains fully responsible for Gibraltar's external relations."

33 — De övriga två folkomröstningarna ägde rum år 1967 och år 2002. Jag vill påpeka att 2007 års konstitution inte var tillämplig i förevarande fall.

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

55. Denna fråga medför enligt min mening en självständig unionsrättslig tolkningsfråga. Den primära rätten har nämligen gett Gibraltar en särskild ställning i unionens rättsordning. De rättsliga effekterna av denna ställning beträffande tillämpningen av unionsrättens bestämmelser angående statligt stöd beror således inte på Gibaltars ställning såsom den definieras inom den internationella rätten eller, än mindre, i Förenade kungarikets konstitutionella rätt, utan uteslutande på en tolkning av fördraget. Den internationella rätten och den berörda medlemsstats konstitutionella rätt kan definiera de omständigheter som utgör de rättsliga förhållanden på vilka unionsrätten är tillämpliga. Dessa omständigheter påverkar emellertid inte den uteslutande unionsrättsliga karaktären av de juridiska frågor som domstolen har att avgöra inom ramen för förevarande överklaganden.

56. I domen i målet Azorerna³⁵ var den huvudsakliga frågan huruvida de aktuella minskningarna av skatten kunde anses som en åtgärd med allmän tillämpning på Azorererna eller om det snarare rörde sig om en selektiv åtgärd, som endast gav en fördel åt aktörer etablerade på Azorererna, i förhållande till dem som hade sin verksamhet i Portugal.

57. Som generaladvokaten Geelhoed föreslog, ska regionen vara institutionellt, förfarandemässigt och ekonomiskt autonom för att det ska kunna anses att åtgärden inte är

av selektiv karaktär.³⁶ Domstolen angav nämligen i sin dom i målet Azorerna att det för att ett beslut skulle kunna anses ha antagits av ett organ med en tillräckligt självständig ställning för det första krävdes att det fattats av ett regionalt eller lokalt organ som konstitutionellt sett hade en politisk och administrativ ställning som var skild från centralregeringens. Vidare måste beslutet ha antagits utan att centralregeringen hade haft möjlighet att direkt påverka dess innehåll. Slutligen fick de ekonomiska konsekvenserna av den sänkning av den nationella skattesatsen som var tillämplig på företagen i regionen inte kompenseras genom stöd eller subventioner från andra regioner eller centralregeringen.³⁷ Domstolen upprepade dessa principer och gjorde vissa preciseringar i sin dom i målet UGT-Rioja. Den preciserade bland annat beträffande det tredje villkoret att det rörde sig om en "ekonomisk och finansiell autonomi".³⁸

58. Betydelsen av domen i målet Azorerna ligger obestriddligen i det förhållandet att domstolen, även om det inte rörde en federal stat med en symmetrisk fördelning av skattebehörigheten, inte fann att referensramen nödvändigtvis behövde motsvara en medlemsstats

35 — Domen i målet Azorerna (ovan fotnot 23).

36 — Förslag till avgörande i målet Azorerna (ovan fotnot 23), punkt 54.

37 — Domen i målet Azorerna (ovan fotnot 23), punkterna 67 och 68.

38 — Domen i målet UGT-Rioja (ovan fotnot 23), punkt 51.

territorium i sin helhet.³⁹ Domstolen godtog tvärtom att referensramen för ett regionalt kollektivt skattelagstiftning kunde utgöras av dess eget territorium när denna enhet var tillräckligt självständig i förhållande till medlemsstatens centralregering.

59. Mot bakgrund av Gibraltars ställning enligt artikel 299.4 EG är fördragets bestämmelser, bland annat dem som avser statligt stöd, tillämpliga på Gibraltar. För övrigt var Förenade kungarikets anslutning till Europeiska gemenskaperna möjligt utan att det existerade något gemensamt skattesystem mellan denna medlemsstat och Gibraltars territorium, vilket omfattas av en kategori av territorier som har ett särskilt förhållande till Europeiska unionen.

60. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag att det är uteslutet att en tolkning som överensstämmer med fördragets syfte tillåter att Förenade kungariket tillämpar sitt eget skattesystem på Gibraltars territorium. Däremot anser jag, eftersom fördragen inte föreskriver något undantag beträffande tillämpningen av bestämmelserna om statligt stöd på det aktuella territoriet, att det är logiskt att villkoren för regional selektivitet bedöms enligt samma principer som dem som

39 — Jag vill påpeka att det i de medlemsstater som har en symmetrisk decentralisering som utgör en modell för den delade beskattningsrätten inte existerar något gemensamt referenssystem på nationell nivå. I ett symmetriskt decentraliseringssystem, såsom en federal stat, delas befogenheterna ut på ett enhetligt sätt. Asymmetrisk decentralisering avser däremot en modell där det finns inomstatliga organ som åtnjuter självständiga befogenheter medan resten av medlemsstatens territorium är underställt ett allmängiltigt system. Se kommissionens argument som återges i punkterna 22–24 i domen i målet Azorerna (ovan fotnot 25), samt domstolens argument i punkterna 64–65 i samma dom.

tillämpas på andra inomstatliga enheter⁴⁰ som har sin egen respektive beskattningsrätt. Denna tolkning är enligt min uppfattning den enda som bevarar den ändamålsenliga verkan med artikel 299.4 EG jämförd med principen att unionsrättens regler om statligt stöd är tillämpliga i Gibraltar.

61. I motsats till vad Konungariket Spanien har hävdad räcker för övrigt inte den omständigheten att domstolen aldrig tidigare har prövat ett fall där ett territorium vars angelägenheter ombesörjs av en medlemsstat, för att omedelbart utesluta en tillämpning av domen i målet Azorerna på Gibraltar.

62. Det ska följaktligen konstateras att förstainstansrätten kunde tillämpa nämnda rättspraxis på fallet Gibraltar utan att detta synsätt i sig utgör ett åsidosättande av något av kriterierna för begreppet statligt stöd enligt artikel 87.1 EG. Det är mot bakgrund av dessa allmänna synpunkter som jag nu ska göra en bedömning av de olika grunder som Konungariket Spanien har anført.

40 — Jag anser att begreppet inomstatlig eller understatlig enhet i samband med statligt stöd avser andra offentligrättsliga subjekt än suveräna stater.

E – Den första grunden för Konungariket Spaniens överklagande avseende att Gibraltars ställning har åsidosatts

3. Sakfrågan

1. Argument

63. Konungariket Spanien har genom sin första grund gjort gällande att förstainstansrätten åsidosatte artikel 299.4 EG genom att den missuppfattat Gibraltars rättsliga ställning med avseende på den internationella rätten, genom att inte iaktta artikel 74 i Förenta nationernas stadga, och unionsrätten och genom att upphöja Gibraltar till en ny medlemsstat i Europeiska unionen i skattehänseende. Av förstainstansrättens synsätt följer att Gibraltar skulle kunna anta skadliga skatteåtgärder utan att någon verklig kontroll kan utövas.

2. Upptagande till sakprövning

64. Government of Gibraltar har gjort gällande att Konungariket Spaniens argument att förstainstansrätten borde ha hänvisat till artikel 74 i Förenta nationernas stadga ska avvisas. Mot bakgrund av de överväganden som redovisas i punkterna 35 och 36 i detta förslag, föreslår jag att denna del av den första grunden ska upptas till sakprövning.

65. Jag anser att den grundläggande och enda relevanta aspekten med hänsyn till Konungariket Spaniens svar på överklagandet generellt är huruvida förstainstansrätten har tillämpat Gibraltars ställning enligt unionsrätten korrekt.

66. Det räcker i detta hänseende att påpeka att förstainstansrätten i punkterna 5–10 i den överklagade domen sammanfattade Gibraltars ställning i termer analoga med dem som domstolen använde i sin dom i det ovan nämnda målet Spanien mot Förenade kungariket. I punkt 10 i den överklagade domen erinrade förstainstansrätten med rätta även om Gibraltars ställning enligt artikel 299.4 EG.

67. När det gäller punkterna 98–100 i den överklagade domen beträffande bedömningen av den nationella rätten, sådan jag redovisat denna ovan, omfattar domstolens prövning endast missuppfattning av de faktiska omständigheterna, något som inte har gjorts gällande och, under alla omständigheter, förefaller uteslutet vid en läsning av de relevanta punkterna.

68. Det ska vidare påpekas att förstainstansrättens resonemang, vilket omfattar en erinran om lydelsen i artikel 73 i Förenta nationernas stadga, ingår i en argumentation som åsyftar en kontroll av huruvida Gibraltar uppfyller det andra villkoret som uppställs i domen i det ovan nämnda målet Azorererna, nämligen det som avser självbestämmande att lagstifta.

69. Det räcker i detta sammanhang att erinra om att domstolen vid ett flertal tillfällen har understrukit att gemenskapens behörighet ska utövas i enlighet med den internationella rätten⁴¹ och att det mest betydande exemplet på denna rättspraxis är domen i målet *Racke*.⁴² Förstainstansrätten kunde således giltigen hänvisa till Förenade staternas stadga i sin bedömning av tillämpningen av villkoren i domen i målet *Azorerna* på Gibraltar. Därav följer emellertid inte att förstainstansrätten var skyldig att utvidga sin bedömning till att gälla andra bestämmelser i nämnda stadga, såsom artikel 74, vilken jag för övrigt anser täcka aspekter som dels inte har avgjorts i det omtvistade beslutet, dels inte förekommer i de ansökningar som ingetts till förstainstansrätten.

70. Eftersom frågan avser huruvida den aktuella skattereformen har utformats utan att Förenade kungarikets centralregering direkt kunde påverka dess innehåll, anser jag nämligen att principen om god grannsamja som avses i artikel 74 i stadgan är åtskild från den bedömning som förstainstansrätten gjorde i

punkterna 90–100 i den överklagade domen. Om det antas att Konungariket Spaniens argument ska tolkas så att det avser en bristande motivering i den överklagade domen kan detta följaktligen inte godtas.

71. Slutligen framgår det inte av någon punkt i den överklagade domen att förstainstansrätten skulle ha likställt Gibraltar med en ny medlemsstat. I synnerhet kan inte förstainstansrättens resonemang beträffande regional selektivitet tolkas på detta sätt, när förstainstansrätten efter att ha undersökt Gibaltars situation mot bakgrund av kriterierna i domen i målet *Azorerna*, i punkt 115 i den överklagade domen fann att referensramen enbart omfattade Gibraltar.

72. Förstainstansrätten har därigenom endast tillämpat domstolens rättspraxis enligt vilken referensramen, vid bedömningen av selektiviteten i åtgärden, inte nödvändigtvis måste fastställas i överensstämmelse med den berörda medlemsstatens gränser.⁴³

73. Mot bakgrund av samtliga ovannämnda omständigheter anser jag att överklagandet inte kan bifallas på Konungariket Spaniens första grund.

41 — Dom av den 24 november 1992 i mål C-286/90, *Poulsen och Diva Navigation* (REG 1992, s. I-6019; svensk specialutgåva, volym 13, s. 189), av den 5 juli 1994 i mål C-432/92, *Anastasiou m.fl.* (REG 1994, s. I-3087), punkt 43, av den 2 augusti 1993 i mål C-158/91, *Levy* (REG 1993, s. I-4287; svensk specialutgåva, volym 14, s. 295), punkt 19, av den 9 augusti 1994 i mål C-327/91, *Frankrike mot kommissionen* (REG 1994, s. I-3641; svensk specialutgåva, volym 16, s. 47), punkt 25. Se även förstainstansrättens dom av den 22 januari 1997 i mål T-115/94, *Opel Austria mot rådet* (REG 1997, s. II-39), punkterna 79 och 90–93.

42 — Dom av den 16 juni 1998 i mål C-162/96, *Racke* (REG 1998, s. I-3655). Principen om iakttagande av den internationella rätten bekräftades nyligen i domen av den 3 september 2008 i de förenade målen C-402/05 P och C-415/05 P, *Kadi och Al Barakaat International Foundation mot rådet och kommissionen* (REG 2008, s. I-6351), punkt 291.

43 — Se domen i målet *Azorerna* (ovan fotnot 25), punkt 57.

F – Den fjärde grunden i Spaniens överklagande vilken avser en missuppfattning av kravet att statligt stöd ska beviljas av en stat eller med statliga medel

att de principer som slagits fast i rättspraxis angående regioner och territorier med egen beskattningsrätt ska tillämpas i förevarande mål.

1. Argument

74. Konungariket Spanien har med sin fjärde grund gjort gällande att den geografiska referensramen för tillämpningen av artikel 87.1 EG nödvändigtvis måste vara Gibraltars territorium och Förenade kungarikets eller Spaniens territorium. Begreppet statligt stöd i den mening som avses i denna artikel innebär nämligen att fördelarna beviljas direkt eller indirekt med en medlemsstats medel. Gibraltar är emellertid inte någon medlemsstat, utan enbart ett territorium som inte ingår i någon medlemsstat, i enlighet med artikel 299.4 EG.

2. Bedömning

75. Som jag har konstaterat ovan är den enda tolkning som överensstämmer med andan i artikel 299.4 EG jämförd med principen om tillämplighet på Gibraltar av bestämmelserna om statligt stöd, den som avser

76. Följaktligen anser jag att överklagandet inte kan bifallas på Konungariket Spaniens fjärde grund.

G – Den femte grunden i Konungariket Spaniens överklagande vilken avser åsidosättande av principen om icke-diskriminering

1. Argument

77. Konungariket Spanien har med sin femte grund gjort gällande att förstainstansrätten har åsidosatt principen om icke-diskriminering genom att tillämpa domen i målet Azorerna på förevarande mål, vilket emellertid avser en helt annan situation. För det första har förstainstansrätten tillämpat de kriterier, som fastställdes i domen i målet Azorerna, vilka domstolen utformade med avseende på en situation i en region i en medlemsstat, på Gibraltar som har en ställning som koloni. För det andra avser domen i målet Azorerna endast en sänkning av skattesatsen avseende inkomstskatt för juridiska personer och inte ett införande av ett komplett system för inkomstskatt för juridiska personer.

2. Uptagande till sakprövning

78. Government of Gibraltar har gjort gällande att den femte grunden ska anses utgöra en ny grund varför den ska avvisas.

79. Enligt artikel 113.2 i domstolens rättegångsregler får överklagandet inte avse annan sak än den som har varit föremål för talan vid förstainstansrätten. I mål om överklagande är domstolen endast behörig att pröva den rättsliga bedömningen av de grunder som åberopats i den lägre instansen. En part får således inte vid domstolen för första gången åberopa en ny grund som han inte har åberopat vid förstainstansrätten, eftersom detta skulle innebära att han vid domstolen, som har en begränsad behörighet i samband med ett överklagande, kunde anhängiggöra en mer omfattande tvist än den som förstainstansrätten har prövat.⁴⁴

80. Det ska emellertid påpekas att en restriktiv tolkning av denna rättspraxis riskerar att frånta en privilegierad part, såsom en medlemsstat, möjligheten att vid domstolen åberopa andra grunder än dem som har åberopats vid tribunalen. Eftersom de sistnämnda riktades mot det omtvistade beslutet anser jag emellertid att det är naturligt att de utvecklas i överklagandeskedet, när de riktas

mot en dom som meddelats med anledning av ett första överklagande. Jag anser att de grunder som kan åberopas av en medlemsstat mot en dom av tribunalen inte ska begränsas till endast den omständigheten att den har deltagit i förfarandet i första instans, även om den enbart har gjort detta i egenskap av intervenient.

81. Om Gibraltar således avser att klandra Konungariket Spanien för att ha ändrat talan, kan inte denna invändning godtas, eftersom ingen ändring av talan kan följa av det åberopade åsidosättandet av icke-diskrimineringsprincipen i samband med tillämpningen av domen i målet Azorerna. Nämnda rättspraxis står tvärtom i centrum för förstainstansrättens resonemang, varför jag föreslår att den femte grunden ska anses kunna upptas till sakprövning.

3. Sakfrågan

82. Inledningsvis ska det erinras om att principen om likabehandling och icke-diskriminering innebär att lika situationer inte får behandlas olika och att olika situationer inte

44 — Se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 1 juni 1994 i mål C-136/92 P, kommissionen mot Brazzelli Lualdi m.fl. (REG 1994, s. I-1981), punkt 59, av den 26 oktober 2006 i mål C-68/05 P, Koninklijke Coöperatie Cosun mot kommissionen (REG 2006, s. I-10367), punkt 96, samt av den 12 november 2009 i mål C-564/08 P, SGL Carbon mot kommissionen (REG 2009, s. I-191*), punkt 22.

får behandlas lika, såvida det inte finns sakliga skäl för en sådan behandling.⁴⁵

83. I förevarande mål har Konungariket Spanien tagit upp frågan huruvida det, mot bakgrund av skillnaderna mellan Azorernas och Gibraltars respektive ställningar, fanns någon rättslig grund för att tillämpa domen i målet Azorerna direkt på Gibraltar.

84. Det ska i detta hänseende genast påpekas att även om förstainstansrätten hänvisade till nämnda rättspraxis gjorde den inte någon jämförelse mellan dessa båda territorier. Jag anser följaktligen att den fråga som Konungariket Spanien väckt saknar relevans för tillämpningen av bestämmelserna om statligt stöd.

85. Då den lösning som domstolen tillämpade i domen i målet Azorerna utgör en tolkningsram för artikel 87.1 EG som kan tillämpas på diverse territorier och myndigheter, synes det tvärtom oundvikligt att i förväg fastställa tillämpningsområdet för unionsrätten i dessa fall.

45 — Dom av den 17 december 1959 i mål 14/59, *Société des fonderies de Pont-à-Mousson mot Höga myndigheten* (REG 1959, s. 445). Se även, bland många andra, dom av den 9 september 2004 i mål C-304/01, *Spanien mot kommissionen* (REG 2004, s. I-7655), punkt 31, av den 14 december 2004 i mål C-210/03, *Swedish Match* (REG 2004, s. I-11893), punkt 70, och av den 14 april 2005 i mål C-110/03, *Belgien mot kommissionen* (REG 2005, s. I-2801), punkt 71.

86. När det gäller de territorier och regioner som har särskild anknytning till vissa medlemsstater på grund av deras gemensamma förflutna eller en nyligen inträffad utveckling av regional självständighet, anser jag att ett resonemang i två steg ska tillämpas.

87. För det första måste det undersökas huruvida EG-fördraget är tillämpligt på ett sådant territorium. Om så är fallet, och oberoende av huruvida det rör sig om en understatlig enhet, ett självständigt territorium eller ett territorium utanför en medlemsstats territorium, består den andra etappen i att identifiera den lämpliga referensramen med hänsyn till domen i målet Azorerna.

88. Jag anser därför att förstainstansrätten har gjort en riktig bedömning när den, efter att ha fastställt Gibraltars ställning med hänsyn till EG-fördraget, har tillämpat de kriterier som domstolen fastställde i domen i målet Azorerna utan att löpa risken att åsidosätta icke-diskrimineringsprincipen.

89. Slutligen har en eventuell skillnad i omfattningen i den skattereform som kan genomföras i Azorerna och Gibraltar enligt min mening ingen verkan i detta hänseende.

90. Följaktligen anser jag inte att överklagandet kan bifallas på den femte grunden.

H – *Den sjätte grunden i Konungariket Spaniens överklagande avseende ett åsidosättande av de villkor som uppställdes i domen i målet Azorerna*

myndighet ska kunna anses ha antagits av ett organ med en tillräckligt självständig ställning, att de tre kriterierna för en institutionell, förfarandemässig, ekonomisk och finansiell autonomi är uppfyllda.⁴⁶

1. Argument

91. Konungariket Spanien har med sin sjätte grund gjort gällande att förstainstansrätten har åsidosatt artikel 87.1 EG genom att felaktigt ha angett att de villkor som uppställdes i domen i målet Azorerna var uppfyllda för att fastställa att regional selektivitet inte förelåg. Spanien har kritiserat punkterna 76–117 i den överklagade domen.

94. För det första har förstainstansrätten, när det gäller den institutionella autonomi, nöjt sig med att i punkt 89 i den överklagade domen konstatera att ”de ursprungliga parterna” har angett att myndigheterna i Gibraltar har en egen ställning i konstitutionellt hänseende. Konungariket Spanien har emellertid ifrågasatt huruvida en sådan överenskommelse existerar genom att använda lydelsen ”samstämmighet mellan alla parter” och har för sin del gjort gällande att Spanien aldrig anslutit sig till idén att Gibraltar har en politisk och administrativ autonomi.

2. Bedömning

92. Som jag har redovisat ovan, föreslår jag att domstolen ska begränsa sin prövning av argumenten avseende förstainstansrättens tolkning av den nationella lagstiftningen till att endast avse den missuppfattning som vid bedömningen av villkoren i domen i målet Azorerna skedde av delar av nämnda lagstiftning.

95. Jag vill i detta hänseende påpeka att den samstämmighet som åsyftas i punkt 89 i den överklagade domen avser de ”ursprungliga parterna”. Konungariket Spanien deltog emellertid i förfarandet inför förstainstansrätten i egenskap av intervenient, vilket gjorde att det inte kan anses omfattas av nämnda samstämmighet. Punkt 89 i domen är således inte behäftad med någon missuppfattning, eftersom förstainstansrätten grundade sig på att det förelåg ett enhetligt synsätt mellan de ursprungliga parterna, en omständighet som för övrigt inte har bestritts av de övriga parterna i målet om överklagande vid domstolen.

93. Enligt denna rättspraxis krävs det, för att ett beslut som fattats av en regional eller lokal

⁴⁶ — Domen i målet Azorerna (ovan fotnot 25), punkt 67, och i målet UGT-Rioja (ovan fotnot 23), punkt 51.

96. För övrigt vill jag understryka den motstridiga karaktären av Konungariket Spaniens överklagande, som består i att detta land inom ramen för sin fjärde grund har gjort gällande att Gibraltar inte utgör en del av Förenade kungariket och samtidigt, inom ramen för sin sjätte grund, har hävdad att Gibraltar inte har en ställning som i politiskt och administrativt hänseende är separerad från centralregeringen i Förenade kungariket.

97. För det andra har förstainstansrätten, i fråga om den förfarandemässiga autonomi, efter att ha erinrat om de relevanta bestämmelserna i Gibaltars konstitution, funnit att de befogenheter som tilldelats guvernören genom artiklarna 33 och 34 i nämnda konstitution, vilka aldrig har utövats i skattehänseende inte visar någon direkt kapacitet för Förenade kungarikets regering att direkt påverka innehållet i skattereformen.

98. Jag erinrar i detta hänseende om att artikel 225 EG och artikel 58 första stycket i Europeiska unionens stadga för domstolen och artikel 112.1 första stycket c i domstolens rättegångsregler innebär i synnerhet att en klagande som gör gällande att förstainstansrätten har gjort sig skyldig till en missuppfattning har en skyldighet att ange exakt vilka omständigheter som förstainstansrätten har missuppfattat och visa de fel i bedömningen som klaganden anser har orsakat denna missuppfattning hos förstainstansrätten.⁴⁷ En missuppfattning föreligger nämligen när värderingen av den befintliga bevisningen

framstår som uppenbart felaktig utan att någon ny bevisning har beaktats.⁴⁸

99. Mot bakgrund av Konungariket Spaniens argument som huvudsakligen riktas mot innebörden av de aktuella nationella bestämmelserna och i allt väsentligt avser att understryka den hypotetiska förekomsten av en befogenhet att ingripa för Förenade kungariket, kan ingen förvrängning från förstainstansrättens sida av den exakta betydelsen av Gibaltars konstitution konstateras.

100. Slutligen vill jag, när det gäller den ekonomiska och finansiella autonomi, påpeka att det tydligt framgår av rättspraxis att det för att det tredje villkoret i domen i målet Azorerna inte ska vara uppfyllt måste förekomma en kompensation, det vill säga ett orsakssamband mellan en skatteåtgärd som har vidtagits av de myndigheter som ligger bakom den och de belopp som staten utger.⁴⁹ Förstainstansrätten har följaktligen gjort en riktig bedömning när den i punkt 106 i den överklagade domen grundade sig på en sådan tolkning av domen i målet Azorerna.

101. Konungariket Spanien har för övrigt med sin grund inte åberopat någon omständighet som kan styrka någon missuppfattning av de omständigheter som förstainstansrätten prövade i punkterna 108–113 i den överklagade domen och som Spanien har kunnat lägga till grund för sin slutsats att Gibraltar,

47 — Dom av den 7 januari 2004 i de förenade målen C-240/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P och C-219/00 P (REG 2004, s. I-123), punkt 50.

48 — Dom av den 6 april i mål C-551/03 P, General Motors mot kommissionen (REG 2006, s. I-3173), punkt 54.

49 — Domen i målet UGT-Rioja (ovan fotnot 23), punkt 129.

såvida inte kommissionen bevisar motsatsen, inte skulle ta emot något ekonomiskt stöd från Förenade kungariket i syfte att kompensera de ekonomiska konsekvenserna av skattereformen.

motivering i den överklagade domen genom att förstainstansen avfärdade påståendet att ett sådant fjärde villkor förelåg och nöjde sig med att, i punkt 88 i den överklagade domen, ange att detta villkor inte hade något stöd i domen i målet Azorererna.

102. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag att överklagandet inte kan bifallas på någon del av den sjätte grunden.

2. Bedömning

I – Konungariket Spaniens sjunde och nionde grunder avseende att det skulle föreligga ett fjärde villkor inom ramen för domen i målet Azorererna

105. Med sin sjunde grund har Konungariket Spanien sökt visa att förstainstansrätten har gjort sig skyldig till en felaktig rättstillämpning i punkt 88 i den överklagade domen. Konungariket Spanien anser i detta hänseende att det av punkt 47 i domen i målet Azorererna framgår att det föreligger ett fjärde villkor utöver de tre villkor som domstolen uppställde i domen i målet Azorererna.

1. Argument

103. Konungariket Spanien har med sin sjunde grund gjort gällande att förstainstansrätten har gjort en felaktig tolkning av domen i målet Azorererna genom att inte ha tillämpat det fjärde villkor som Spanien påstår existerar. Enligt Konungariket Spanien måste nämligen autonomin avgränsas genom vissa minimikrav i syfte att på regional nivå undvika fundamentalt olika skatteordningar som äventyrar den gemensamma marknaden.

106. Domstolen avfärdade i sin dom i målet UGT-Rioja påståendet om att det skulle finnas ett fjärde villkor, i det fallet ett förhandsvillkor för uppfyllandet av de tre villkor som domstolen uppställde i sin dom i målet Azorererna.⁵⁰ Domstolen fann att ”de enda villkor som ska vara uppfyllda för att ett område som omfattas av en territoriell regional enhets behörighet ska kunna utgöra referensram vid bedömningen av huruvida ett beslut

104. Genom sin nionde grund har Konungariket Spanien gjort gällande en bristande

50 – Domen i målet UGT-Rioja (ovan fotnot 23), punkterna 53–60: ”I motsats till vad kommissionen har anført har det i punkterna 58 och 66 i domen i det ovannämnda målet Portugal mot kommissionen inte fastställts något villkor för tillämpningen av de tre kriterierna i punkt 67 i samma dom.”

fattat av denna enhet är av selektiv karaktär är villkoren för institutionell, förfarandemässig, ekonomisk och finansiell autonomi i den mening som avses i punkt 67 i domen i det ovan nämnda målet Portugal mot kommissionen”.

107. Härav ska den slutsatsen dras att det fjärde villkor som Konungariket Spanien tror sig kunna utläsa av domen i målet Azorerna aldrig har uppställts av domstolen. Jag anser följaktligen att överklagandet inte kan bifallas på den sjunde grunden.

108. Det saknas, mot bakgrund av detta svar, anledning att pröva den nionde grunden.

J – Den andra och den tredje grunden i Konungariket Spaniens överklagande

109. Eftersom dessa båda grunder är av liknande karaktär föreslår jag att de prövas tillsammans.

1. Argument

110. Som andra grund har Konungariket Spanien gjort gällande att förstainstansrätten, genom sin uppfattning att det inte går

att jämföra den skatteordning som tillämpas på företag som är etablerade i Gibraltar med det som tillämpas på företag etablerade i Förenade kungariket, medför att artikel 87.1 EG blir meningslös. Denna bestämmelse ska tolkas med beaktande av den omständigheten att Gibraltar anses utgöra ett ”skatteparadis” enligt Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) och att det enligt Internationella valutafonden (IMF) utgör ett ”finansiellt offshore-centrum”.

111. Konungariket Spanien har med sin tredje grund gjort gällande att förstainstansrätten borde ha tolkat artikel 87 EG mot bakgrund av Europeiska centralbankens (ECB) riktlinje av den 16 juni 2004. Av denna handling, som utgör en bindande norm inom unionsrätten, framgår att Gibraltar omfattas av begreppet ”finansiellt offshore-centrum”. I sin replik har Konungariket Spanien bland annat gjort gällande att Förenade kungariket omfattas av Europeiska centralbankssystemet (ECBS) och att artikel 5 i dess stadga utgör rättslig grund för Europeiska centralbankens ovan nämnda riktlinje.

2. Bedömning

112. Konungariket Spanien har med dessa båda grunder i huvudsak kritiserat förstainstansrätten för att, i sin bedömning av Gibraltors skattereform mot bakgrund av artikel 87.1 EG, ha underlåtit att beakta aspekter avseende kvalificeringen av Gibraltar av

finansiella organisationer och institutioner på internationell nivå.

skadliga skatter kan inte vederlägga förstainstansrättens slutsats.

113. Dessa grunder kan följaktligen läsas så, att de avser en påstådd bristande motivering av den överklagade domen, vilket utgör en rättsfråga vilken som sådan kan åberopas i ett mål om överklagande.⁵¹

116. Följaktligen kan talan inte bifallas på de andra och tredje grunderna, då dessa saknar verkan.

V – Direkt beskattning och statligt stöd⁵²

114. Det kan således, utan att de andra och tredje grunderna behöver undersökas avseende bristande motivering, konstateras att dessa grunder saknar verkan, eftersom de även om det fanns stöd för dem inte skulle medge att den överklagade domen upphävdes.

A – Inledande anmärkningar angående strukturen i kommissionens överklagande

115. Domstolens uppdrag begränsas nämligen i mål om överklagande till en kontroll av huruvida förstainstansrätten gjort sig skyldig till felaktig rättstillämpning vid sin domstolsprövning. Den enda frågan är således huruvida förstainstansrätten giltigen har kunnat finna att utkastet till skattereform i Gibraltar beaktade bestämmelserna om statligt stöd och således huruvida den kunde ogiltigförklara det omtvistade beslutet. De internationella studierna på området bekämpning av

117. Kommissionen har till stöd för sitt överklagande åberopat en enda grund som avser att förstainstansrätten har åsidosatt artikel 87.1 EG. Även om kommissionen har delat upp sin grund i sex delgrunder, förefaller det som om kommissionen huvudsakligen har ifrågasatt tre omständigheter i förstainstansrättens resonemang.

118. Den första aspekten, som är föremål för den första delgrunden, avser första-

51 — Se bland annat dom av den 9 september 2008 i de förenade målen C-120/06 P och C-121/06 P, FIAMM och FIAMM Technologies mot rådet och kommissionen (REG 2008, s. I-6513), punkt 90.

52 — Sex delgrunder i den enda grunden i kommissionens överklagande och den åttonde grunden i Konungariket Spaniens överklagande.

instansrättens bedömning av förhållandet mellan de gemenskapsrättsliga bestämmelserna om statligt stöd och medlemsstaternas behörighet på området direkt beskattning. Den andra aspekten, vilken tas upp i de andra–femte delgrunderna, rör huvudsakligen den påstått felaktiga bedömningen av selektivitetskriteriet. Slutligen tas i den sjätte delen av kommissionens enda grund upp en tredje aspekt, som är nära knuten till den andra, nämligen en påstått bristande motivering vad avser prövningen av de tre omständigheter avseende selektiviteten som angavs i det omvistade beslutet.

119. Följaktligen föreslår jag att överklagan- det ska bedömas mot bakgrund av dessa tre påståenden som kommissionen har framfört.

120. Vidare vill jag genast understryka att kommissionen genom sitt överklagande har uppmanat domstolen att överge ett hittills etablerat system, avseende tillämpningen av artikel 87.1 EG, till förmån för indirekta stöd- åtgärder som kan utgöra statligt stöd i den mening som avses i nämnda bestämmelse, såsom undantag, skattebefrielser, eller andra former av indirekt stöd.

121. Bedömningen av sådana åtgärder inne- bär en jämförelse mellan å ena sidan de be- rörda företagens situation för det fall nämnda åtgärder tillämpas och å andra sidan ett refe- renskriterium, det vill säga en objektiv stan- dard såsom en allmänrättslig skatteordning eller ett test av en privat investerares beteende. Bedömningen av åtgärder för skattestöd grundar sig nämligen på en jämförelse mellan

å ena sidan den faktiska situationen för dem som omfattas av de åtgärder som medlems- staterna har vidtagit vid utövandet av sin res- pektive beskattningsrätt och, å andra sidan, skatteordningen enligt den lagstiftning som gäller inom samma referensterritorium.

B – Begreppet skadlig skattekonkurrens

122. Globaliseringen av den ekonomiska verksamheten, handel och investeringar, är liksom det växande antalet företag som be- driver verksamhet över landsgränserna fe- nomen som medför stora utmaningar för be- skattningen och för skattesystemen. Många enheter som kan beskattas söker sig nämligen i dag över gränserna för att etablera sig i de stater som totalt sett erbjuder de bästa vill- koren. Bland dessa spelar beskattningen en mycket viktig roll, även om det i praktiken är svårt att exakt avgöra dess reella inverkan.⁵³

123. Ett stort antal i skattemässigt hänseende suveräna territorier och stater använder skat- temässiga och icke-skattemässiga incitament för att locka finansverksamhet och andra till- handahållanden av tjänster. Dessa territorier erbjuder i allmänhet utländska investerare en miljö där en obefintlig eller minimal be- skattning ofta kombineras med en lättnad

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

i lagstiftningsmässiga eller administrativa krav.⁵⁴ Dessa ”jurisdiktioner” kvalificeras normalt sett som skatteparadis och utgör en av de viktigaste aspekterna när det gäller begreppet skadlig beskattning.⁵⁵

124. Enligt en definition i doktrinen innebär ”skattekonkurrens” en genomgående sänkning av skattetrycket i syfte att förbättra landets makroekonomiska situation genom att öka den inhemska industrins konkurrenskraft och/eller genom att locka utländska investeringar.⁵⁶ Detta begrepp spelar en viktig roll såväl beträffande internationella ekonomiska relationer som inom unionens gemensamma marknad.

125. Kommissionen har för sin del medgett att en viss skattekonkurrens inom EU inte går att undvika och att den kan bidra till att skattetrycket sänks.⁵⁷ När det gäller direkt beskattning har den understrukt att förutsatt

54 — OECD-rapport – skadlig skattekonkurrens, punkt 47.

55 — Enligt OECD-rapporten används fyra grundläggande faktorer för att identifiera skadliga preferentiella skatteregimer: a) den effektiva skattesats som enligt systemet gäller för den berörda inkomsten är låg eller noll, b) systemet är ”begränsat”, c) det går inte att få insyn i hur systemet fungerar, d) det land som tillämpar detta system har inget egentligt utbyte av upplysningar med de övriga länderna.

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

57 — Meddelande från kommissionen till rådet, Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén, ”Skattepolitiken i Europeiska unionen – Prioriteringar för de kommande åren”, KOM(2001) 260 slutlig (EGT C 284, s. 6), punkt 2.3.

att medlemsstaterna följer gemenskapsreglerna står det dem fritt att välja de skattesystem som de finner mest lämpade för sina syften.⁵⁸

126. Unionen vidtar således åtgärder i syfte att reglera skattekonkurrensen, eftersom denna kan snedvrida den ekonomiska och industriella konkurrensen. Syftet är inte att få skattekonkurrensen att upphöra, utan att kontrollera den.⁵⁹

127. Vad i synnerhet gäller direkt beskattning har kommissionen efter flera försök att harmonisera inkomstbeskattningen för juridiska personer,⁶⁰ vilka misslyckats på grund

58 — Meddelande KOM(2001) 260, punkt 2.4. Republiken Finland åtog sig dock, vid förhandlingarna inför dess inträde, gentemot de övriga medlemsstaterna, att inte låta Ålands öar omvandlas till ett skatteparadis. Se Kuosmanen, A., *Finland's Journey to the European Union*, Maastricht, 2001, s. 262 och 264.

59 — Vid antagandet av resolutionen av rådet och företrädarna för medlemsstaternas regeringar, församlade i rådet av den 1 december 1997 om en uppförandekod för företagsbeskattning (EGT C 2, 1998, s. 2) (nedan kallad uppförandekoden), tillstod rådet att en sund konkurrens kunde ha fördelar. Det är av denna anledning som koden utformades specifikt för att endast spåra åtgärder som snedvrider valet av etableringsort för den ekonomiska verksamheten i gemenskapen genom att de enbart avser personer som inte har hemvist i den aktuella medlemsstaten och beviljar dem en mer fördelaktig skattebehandling än den som normalt tillämpas där. Koden fastställer kriterier för att inventera dessa potentiellt skadliga åtgärder. Vid Ekofin-rådets möte den 14 mars 2008, fastställde finansministrarna att ett ”gott styre” på skatteområdet var grundat på principerna om insyn, utbyte av upplysningar och lojal skattekonkurrens. Kommissionen antog även år 2008 ett meddelande i detta hänseende. Se Lambert, Th., ”Réflexions sur la concurrence fiscale”, *Recueil Dalloz*, 2010, s. 1733.

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

av medlemsstaternas fruktan att de ska förlora en del av sina skatteintäkter, beslutat att anta ett nytt synsätt genom att föreslå det som enligt överenskommelse ska kallas ett "skattepaket",⁶¹ vilket omfattar ett antal åtgärder som syftar till att bekämpa skadlig skattekonkurrens inom unionen.

128. Bland dessa åtgärder ingick uppförandekoden för bolagsbeskattning som hade till syfte att förbättra insynen på beskattningsområdet tack vare införandet av ett ömsesidigt system för upplysningar mellan medlemsstaterna.⁶²

129. Inom ramen för debatten om den skadliga skattepolitiken, har i doktrinen kritik riktats mot bristande tydlighet beträffande identifieringen av rättvisa villkor eller en jämförbar situation ("level playing field") inom

den internationella beskattningens område.⁶³ Det är emellertid fastställt att det inte handlar om att tillämpa lika skattesats och lika beräkningsgrund i alla länder, eftersom särskilt de mindre staterna konfronteras med egna svårigheter när det gäller omfattningen av deras skattejurisdiktioner.⁶⁴

130. När det gäller kampen mot skadlig beskattning, kan det mot bakgrund av de ovan anförda omständigheterna, förefalla som att kommissionen har använt det enda instrument som den förfogar över, nämligen artikel 87.1 EG.⁶⁵ Frågan är således huruvida denna bestämmelse utgör ett lämpligt instrument för detta syfte och, om detta är fallet, vilka gränser som bör gälla för dess tillämpning med hänsyn till behörighetsfördelningen på den direkta beskattningens område.

131. Som följer av ingressen i uppförandekoden, utgör den ett politiskt åtagande som inte påverkar vare sig medlemsstaternas rättigheter och skyldigheter eller medlemsstaternas och gemenskapens respektive behörighet enligt fördraget. Det skadliga beteende som uppförandekoden omfattar avser åtgärder som har, eller kan få, betydande inverkan på

61 — Ekofin-rådets slutsatser av den 1 december 1997 om skattepolitik (EGT C 2, 1998, s. 1). Paketet omfattade en uppförandekod på området bolagsbeskattning, ett förslag till direktiv om beskattning av inkomster från sparande och ett förslag till direktiv angående källskatt på gränsoverskridande betalningar av räntor och royalties mellan företag i olika medlemsstater.

62 — Resolution av rådet och företrädarna för medlemsstaternas regeringar, församlade i rådet av den 1 december 1997 om en uppförandekod för företagsbeskattning (EGT C 2, 1998, s. 2). Det är med stöd av uppförandekoden som kommissionen åtog sig att publicera riktlinjerna för tillämpningen av bestämmelserna om statligt stöd på åtgärderna och direkt beskattning. Se kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag (EGT C 384, 1998, s. 3).

63 — Dessa villkor uppfylls på området företagsbeskattning när alla länder tillämpar samma effektiva marginalsattesats (marginal effective tax rate, METR) för beskattning av den sista enheten av den gränsoverskridande investeringen.

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

65 — Som rådet konstaterade i punkt J i uppförandekoden ingår "vissa av de skatteåtgärder som omfattas av koden förmodligen... i tillämpningsområdet för bestämmelserna om statligt stöd... i fördraget".

var inom gemenskapen ekonomisk verksamhet förläggs. Även skatteåtgärder som innebär en påtagligt lägre effektiv beskattningsnivå, inbegripet nollbeskattning, än de som normalt tillämpas i medlemsstaten i fråga, ska anses vara potentiellt skadliga och följaktligen omfattas av koden.

av andra. Det har för övrigt till syfte att skydda den inre marknaden så att den inte delas upp via statliga stöd och samtidigt försäkra sig om att det inte föreligger någon omotiverad diskriminering gentemot utlänningar eller personer som saknar hemvist i landet eller former av protektionism till fördel för företag eller nationella kapital.⁶⁷

132. Koden avser således den konkurrens mellan medlemsstaterna som de utövar mot varandra för att locka investeringar eller utländskt kapital på skattemässig väg. Målet med uppförandekoden är således att genomföra åtgärder från medlemsstaternas sida som har till syfte att favorisera utländska företag eller utländskt kapital, och inte att skydda inhemska företag eller inhemskt kapital, vilken innebär att uppförandekoden är tillämplig på omvänd diskriminering, det vill säga diskriminering som är till nackdel för personer med hemvist i medlemsstaterna.⁶⁶

134. Härav följer att det är uppenbart att den skadliga institutionella eller skattemässiga konkurrensen mellan medlemsstaterna inte omfattas av den mekanism för kontroll av statliga stöd som införts genom fördraget,⁶⁸ även om det existerar fall som kan utgöra både skadlig skattekonkurrens och statliga stöd som är oförenliga med den gemensamma marknaden. Det legitima målet att bekämpa skadlig skattekonkurrens kan dock inte rättfärdiga att unionens rättsordning på konkurrensrättens område som är tillämplig på statliga stöd förvrängs, eller ens att ad hoc-lösningar vidtas, i strid med den i artikel 2 FEU stadgade rättsstatsprincipen.

133. Ordningen för statligt stöd har däremot till syfte att skydda konkurrensen mellan företag från snedvridningar eller handel inom gemenskapen som medlemsstaterna åstadkommer genom att bevilja åtgärder som favoriserar vissa företag eller varor på bekostnad

135. Det är mot bakgrund av dessa omständigheter som kommissionens överklagande ska prövas.

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

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

68 — Se beträffande olikheter och skillnader mellan systemet i uppförandekoden och systemet för statligt stöd, Carlos dos Santos, A., "Aides d'État, code de conduite et concurrence fiscale", op. cit., sidan 30 och följande sidor.

VI – Medlemsstaternas behörighet på området direkt beskattning och dess förhållande till lagstiftningen om statligt stöd⁶⁹

A – Argument inom ramen för den första delen av kommissionens enda grund

136. Kommissionen har med den första delen i sin enda grund gjort gällande att förstainstansrätten har felbedömt förhållandet mellan artikel 87.1 EG och medlemsstaternas befogenheter på skatteområdet. Kommissionen anser i detta hänseende att medlemsstaternas befogenheter på skatteområdet bestäms av de gränser som föreskrivs i unionsrätten, särskilt i artikel 87.1 EG, och att den enda omständigheten att en nationell bestämmelse omfattas av skatterätten inte undantar den från kravet att den ska vara förenlig med nämnda artikel, eftersom denna artikel definierar de statliga åtgärderna efter deras verkan och inte i förhållande till deras orsak eller syfte. Konungariket Spanien deklarerar kommissionens bedömning, men endast i den mån den avser de befogenheter som Förenade kungariket i egenskap av medlemsstat har på den direkta beskattningens område.

69 — Första delen av kommissionens enda grund.

B – Allmänna synpunkter

137. Även om direkt beskattning, i enlighet med den befogenhetsfördelning som fastställs i fördraget, omfattas av medlemsstaternas exklusiva befogenheter, ska medlemsstaterna enligt fast rättspraxis vid utövandet av sina befogenheter iakttä fördragets bestämmelser. Enligt fast rättspraxis gäller således att även om frågor om direkta skatter i och för sig omfattas av medlemsstaternas befogenheter, ska dessa icke desto mindre iakttä unionsrätten vid utövandet av nämnda befogenheter.⁷⁰

138. Inte heller den omständigheten att en åtgärd som kan utgöra ett statligt stöd i den mening som avses i artikel 87.1 EG har antagits inom ramen för en medlemsstats utövande av sin exklusiva behörighet, vilket förefaller ofta vara fallet, kan i sig påverka tillämpningen av bestämmelserna om statligt stöd.

139. Medlemsstaterna åtnjuter emellertid på området direkt beskattning en hög grad av självbestämmande när det gäller lagstiftning, andra författningar och i administrativt

70 — Se bland annat dom av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen (REG 2004, s. I-7477), punkt 19, av den 6 mars 2007 i mål C-292/04, Meilicke m.fl. (REG 2007, s. I-1835), punkt 19, av den 24 maj 2007 i mål C-157/05, Holböck (REG 2007, s. I-4051), punkt 21, och av den 11 oktober 2007 i mål C-451/05, ELISA (REG 2007, s. I-8251), punkt 68. Se även dom av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl. (REG 2001, s. I-1727), punkt 37, av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer (REG 2005, s. I-10837), punkt 29, av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (REG 2006, s. I-7995), punkt 40, och av den 13 mars 2007 i mål C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (REG 2007, s. I-2107), punkt 25.

hänseende. Behörigheten att ta ut skatter förblir ett internt privilegium för regeringarna som kan välja de mest lämpliga skattesystemen utifrån sina preferenser, under förutsättning att de är förenliga med unionsrätten.

ovannämnda uppförandekoden.⁷³ En betydande del av de skadliga skatteåtgärderna utgörs nämligen av allmänna skatteåtgärder på vilka artikel 87.1 EG, enligt den dominerande uppfattningen i doktrinen inte är tillämplig.⁷⁴

140. Det är vedertaget att unionsrättens bestämmelser om statligt stöd endast syftar till att åtgärda den snedvridning av konkurrensen som följer av en medlemsstats vilja att, genom avsteg från sin allmänna politiska inriktning bevilja en särskild fördel till vissa företag eller tillverkningar. När ett skattesystem är av allmän karaktär omfattas det således inte av tillämpningsområdet för artikel 87.1 EG.⁷¹ I den mån de åtgärder som medlemsstaterna har vidtagit avser skattesystemet i sin helhet utgör de nämligen förändringar av den allmänna skattepolitiken och inte statligt stöd.⁷²

142. Undantagen från skatt eller andra former av indirekt stöd som beviljas på en sektoriell eller regional grund utgör däremot statligt stöd.⁷⁵ En åtgärd som inte är tillämplig på alla aktörer kan således i princip inte anses vara en allmän åtgärd inom den ekonomiska politiken.⁷⁶

141. Samma princip är tillämplig på skadliga skatteåtgärder, i den mån de inte uppfyller kriteriet avseende selektiv fördel. Det enda instrument som är tillämpligt på dessa är den

73 — I doktrinen har angetts att kommissionens motvilja att tillämpa koden på allmänna klassiska skatteåtgärder, som i fallet med Irland som har infört en skattesats på 12,5 procent vilket är betydligt lägre än de övriga medlemsstaterna, men som dock inte förefaller omfattas av kodens tillämpningsområde, utom för att visa dess skadliga karaktär. Se Carlos dos Santos, A., "Aides d'Etat, Code de conduite et concurrence fiscale", op. cit., s. 35.

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

75 — Dom av den 12 juli 1973 i mål 70/72, kommissionen mot Tyskland (REG 1973, s. 813; svensk specialutgåva, volym 2, s. 117). Se även Nicolaidis, Ph., "Fiscal Aid in the EC, A Critical Review of Current Practice", *World Competition*, 24(3) 2001, s. 319–342.

76 — Dom av den 15 december 2005 i mål C-66/02, Italien mot kommissionen (REG 2005, s. I-10901), punkt 10, av den 15 december 2005 i mål C-148/04, Unicredito Italiano (REG 2005, s. I-11137), punkt 49, av den 10 januari 2006 i mål C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze m.fl. (REG 2006, s. I-289), punkt 135. Denna definition enligt rättspraxis förefaller alltför vittgående eftersom skatteåtgärder, allmänt sett, inte är tillämpliga på alla företag, utan enbart på dem som uppfyller vissa villkor. Således kan till exempel inte en reform avseende beskattning av kapitalbolag kvalificeras som en icke-generell åtgärd på grund av den enda omständigheten att den inte gynnar personföretag eller egenföretagare. Se Schön, W., *Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht*, Österreichischer Juristentag (utgivare.): Verhandlungen des Siebzehnten Österreichischen Juristentages Wien 2009, IV/2 Steuerrecht, Wien, Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, 2010, s. 21–46.

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

72 — *E contrario* rör det sig när myndigheterna åtnjuter en rätt till skönsmässig bedömning om "särskilda" åtgärder. Se dom av den 26 september 1996 i mål C-241/94, Frankrike mot kommissionen (REG 1996, s. I-4551).

143. Det ska i detta hänseende påpekas att det i doktrinen har angetts att artikel 87 EG, genom begreppet selektivitet, har banat väg för en verklig harmonisering av skattereglerna, även om detta inte är dess ändamål.⁷⁷ Tillämpningen av de principer som styr de statliga stöden på den nationella skattepolitiken anses nämligen leda till en reglering av skattesystemens konkurrens, eftersom medlemsstaterna lyder under en indirekt skyldighet att tillämpa skatteneutralitet.⁷⁸

144. Jag anser emellertid att det är omöjligt att uppnå skatteneutralitet i strikt ekonomisk mening på den direkta beskattningens område.⁷⁹ Enligt min mening bygger varje skattesystem på en viss selektivitet beroende på vilka mål som den nationella lagstiftaren eftersträvar. Således är den grundläggande frågan huruvida det föreligger en fördel i unionsrättens mening som skulle kunna följa

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

78 — "Les aides d'État sous forme fiscale", *Revue de droit fiscal*, nr 48, 2008. Vidare ska det påpekas att kommissionens ombud vid förhandlingen uppgav att medlemsstaterna, på området direkta skatter, skulle föra en skatteneutralitetspolitik.

79 — Se Nicolaidis, Ph., *Fiscal Aid in the EC*, op. cit., sidan 332 och följande sida. Enligt författaren är ingen skatteätgärd ur ekonomisk synvinkel neutral, eftersom den ändrar villkoren för det ekonomiska beteendet hos aktörer på marknaden. Verkningsarna av en skatteätgärd beror dessutom på särskilda omständigheter som är hänförliga till berörda subjekt. Härav följer att varje system för direkta skatter nödvändigtvis grundas på politiska skönsmässiga val som har olika ekonomiska verkningar beroende på vilka företag som berörs. Se även Carlos dos Santos, A., *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, op. cit., s. 47, fotnot 100, där det erinras om att skatteneutraliteten alltid är en relativ neutralitet.

av en etablerad utformning i det nationella skattesystemet.⁸⁰

145. Följaktligen är det viktigt att upprätthålla åtskillnaden mellan skatteätgärder som utgör statligt stöd och dem som motsvarar den normala utformning som den nationella lagstiftaren har velat ge sitt skattesystem, vilken kan medföra nödvändiga skillnader i strävan efter de generella allmännyttiga mål som medlemsstaten har fastställt vid utövandet av sina suveräna befogenheter.⁸¹

C – Förstainstansrättens resonemang angående medlemsstaternas befogenheter på den direkta beskattningens område

146. I punkt 146 i den överklagade domen citerade förstainstansrätten korrekt den rättspraxis enligt vilken den direkta beskattningen omfattas av medlemsstaternas befogenheter och underströk samtidigt att bestämmelserna om statligt stöd inte inkräktar på medlemsstaternas befogenheter att välja sin ekonomiska politik och således sitt skattesystem och dess allmänna eller "normala" ordning. Förstainstansrätten undersökte sedan om

80 — Jag noterar att såvida inte systemet är helt enhetligt, kan en skillnad i behandlingen mellan företag på andra kriterier än sektoriella eller regionala sådana dock leda till ett åsidosättande av andra bestämmelser i fördraget. Se dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike (REG 1986, s. 273).

81 — Merola, M., Capelletti, "Une analyse des dernières développements en matière d'aides d'États fiscales", *Fiscalité européenne*, Bruylant, Bryssel, s. 87.

kommissionen hade följt dessa principer när den bedömde huruvida åtgärden var selektiv.

147. Citatet i punkt 146 i den överklagade domen stödjer förstainstansrättens resonemang att kommissionen borde ha gjort en bedömning i tre led för att kunna kvalificera en skatteåtgärd som selektiv. Bland annat ville förstainstansrätten, som framgår av punkt 145 i den överklagade domen, understrika att underlåtenhet att genomföra de två första leden innebär att kommissionen överskrider sina befogenheter, eftersom den då sätter sig i medlemsstatens ställe när det gäller bestämmandet av dess skattesystem. Enligt rätten skulle vidare ett sådant agerande försätta medlemsstaten i en situation där det är omöjligt för den att motivera de ifrågakvarande skillnaderna med det allmänna skattesystemets natur och systematik.

148. Sett ur detta perspektiv och oberoende av frågan huruvida förstainstansrättens metodologi utgör en juridiskt korrekt referensram som den hade kunnat ålägga kommissionen att använda, är konstaterandet avseende förekomsten av skattebefogenheter för medlemsstaterna visserligen ofullständigt men utgör inte någon felaktig rättstillämpning med hänsyn till den rättspraxis som det erinras om ovan i punkterna 137–145 i detta förslag.

149. Följaktligen anser jag att överklagandet inte ska bifallas på första delen av kommissionens enda grund.

VII – Diskussion om vilken metod som gör det möjligt att identifiera huruvida i ett skattestöd som kan utgöra statligt stöd är selektivt

A – Faktorer i det omtvistade kommissionsbeslutet

150. Enligt vad kommissionen har anfört under förhandlingen, består det nya skattesystemet i Gibraltar av en kombination av en allmän löneavgift, en skatt på nyttjandet av affärslokaler, om högst 15 procent av vinsten, samt två ytterligare skatter för vissa typer av företag. Kommissionen har gjort gällande att det system som har framställts som ett enda system i själva verket är en kombination av olika och inbördes oförenliga skatteordningar, varför det är omöjligt att ange en referensordning och att identifiera en särskild ordning. Tvärtom medför den ordning som framställs som ett skattesystem en åtskillnad mellan företagskategorier, varför det innebär en fördel för vissa företag, särskilt offshorebolag.

151. Kommissionen har kritiserat den överklagade domen för att den bygger på ett formellt synsätt, som hämtats från kommissionens meddelande av år 1998, ett synsätt som strider mot den ekonomiska verkligheten, trots att de statliga åtgärderna enligt

domstolens praxis ska bedömas på grundval av deras verkningar.

B – Den grundläggande roll som ska tillskrivas identifieringen av fördelen inom ramen för undersökningen av begreppet selektivitet vid fall av indirekta åtgärder

152. Jag vill med hänsyn till det omtvistade beslutet uppmärksamma domstolen på en aspekt som enligt min mening är grundläggande för behandlingen av förevarande mål och som knyter nära an till kommissionens avfärdande av den avstegsmetod som anges i 1998 års meddelande.

153. Kommissionens bedömning av reformen av Gibraltars skattesystem bygger i första hand på bedömningen av ordningens regionala och materiella selektivitet. Förekomsten av en fördel konstaterades däremot, i punkt 153 i beslutet, på grundval av påvisandet av reformens selektiva art. Kommissionen har undersökt Gibraltars skattesystem i dess helhet och fastställt att det i sig är av diskriminerande natur, vilket enligt kommissionen kan likställas med att det föreligger en selektiv fördel och följaktligen också ett statligt stöd.

154. Oberoende av frågan vilken referensram som bör användas i förevarande mål, är emellertid ett sådant metodologiskt val enligt min uppfattning felaktigt av skäl som är hänförliga till strukturen i bedömningen av en indirekt åtgärd som kan utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 87.1 EG. Motiveringen till detta synsätt bygger på de ovan angivna omständigheterna.

155. Enligt domstolens rättspraxis måste samtliga av de fyra kumulativa villkor som anges i artikel 87.1 EG vara uppfyllda för att en åtgärd ska anses utgöra statligt stöd, i den mening som avses i fördraget.⁸² Det rör sig således om statliga åtgärder eller åtgärder som vidtas med hjälp av statliga medel oavsett åtgärdernas form, vilka snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen genom att gynna vissa företag eller vissa produktioner, i den mån de påverkar handeln mellan medlemsstaterna. Begreppet stöd, i den mening som avses i denna bestämmelse är mer allmänt än begreppet subvention, eftersom det inte enbart omfattar sådana konkreta förmåner som subventioner utan även inripanden som på olika sätt minskar de kostnader som normalt belastar ett företags budget i förhållande till ett företag som befinner sig i en jämförbar situation.⁸³

82 — Se bland annat dom av den 23 mars 2006 i mål C-237/04, Enirisorse (REG 2006, s. I-2843), punkterna 38 och 39 samt där angiven rättspraxis. Se även dom av den 17 november 2009 i mål C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri (REG 2009, s. I-10821), punkt 52.

83 — Dom av den 15 mars 1994 i mål C-387/92, Banco Exterior de España (REG 1994, s. I-877), punkt 13, av den 29 juni 1999 i mål C-256/97, DM Transport (REG 1999, s. I-3913), punkt 19, av den 14 september 2004 i mål C-276/02, Spanien mot kommissionen (REG 2004, s. I-8091), punkt 24, av den 8 november 2001 i mål C-143/99, Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (REG 2001, s. I-8365), punkt 38, och av den 15 juni 2006 i de förenade målen C-393/04 och C-41/05, Air Liquide Industries Belgium (REG 2006, s. I-5293), punkt 29.

156. För att kunna bedöma frågan om en sådan fördel utgör ett stöd i den mening som avses i artikel 87 EG i fördraget ska det prövas om det mottagande företaget får en ekonomisk fördel som det inte skulle ha fått om normala marknadsmässiga villkor hade tillämpats.⁸⁴ Med hänsyn till den specifika karaktären av skatteåtgärderna har det i doktrinen föreslagits att statligt stöd ska anses föreligga när skattemyndigheten eller regeringen förlorar eller efterskänker skatteintäkter.⁸⁵

157. Jag är i detta hänseende övertygad om att det är begreppet fördel som är det centrala i kommissionens förevarande överklagande.

158. Jag anser nämligen att en åtgärd som kan utgöra statligt stöd som tilldelas indirekt, exempelvis i form av en skatteåtgärd, inte kan definieras utan referensram.⁸⁶ Ett motsatt synsätt skulle leda till en sammanblandning mellan begreppet selektivitet och begreppet fördel, eftersom selektivitet avseende en åtgärd enligt min mening innebär en ojämn tilldelning av fördelar mellan företag som befinner sig i jämförbara situationer.

Undersökningen av selektivitetskriteriet är emellertid skild från undersökningen av fördelskriteriet.⁸⁷

159. I förevarande fall kvarstår frågan, även om strukturen i detta skattesystem som i slutändan innebär att offshorebolag i Gibraltar inte beskattas anses vara en statlig stödåtgärd, hur det presumerade stödbeloppet ska beräknas utan att först ha identifierat vilken gemensam rättsordning, eller vilken referensram, som gäller. Särskilt takbeloppen på 15 procent och 35 procent kan således inte visa vilket stödbelopp det handlar om, eftersom det inte i Gibралtars skattesystem finns några referensbestämmelser som anger hur offshorebolagen skulle ha beskattats.

160. Det ska nämligen påpekas att en åtgärd som kan anses utgöra ett skattestöd ska motsvara en skattekostnad.⁸⁸ Kommissionen måste kunna identifiera värdet av en faktiskt eller potentiellt "förlorad" skatt som motsvarar det presumerade stödets belopp.

84 — Angående huruvida konstaterande av en fördel vid undersökningen av selektivitet är relevant: Se domen av den 8 november 2001 i målet *Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (ovan fotnot 83), punkt 41, av den 13 februari 2003 i mål C-409/00, *Spanien mot kommissionen* (REG 2003, s. I-1487), punkt 47, domarna i målet *Azorerna* (ovan fotnot 25), punkterna 54–56, *UGT-Rioja m.fl.* (ovan fotnot 23), punkt 46, samt *British Aggregates* mot kommissionen (ovan fotnot 13), punkt 82.

85 — Nicolaidis, Ph., *Fiscal Aid in the EC*, s. 325.

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

87 — Undersökningen av selektivitetskriteriet är skild från undersökningen av fördel även om det enligt rättspraxis "i syfte att bedöma selektiviteten är lämpligt att undersöka huruvida en åtgärd, inom ramen för ett visst rättssystem gynnar vissa företag jämfört med andra" (se domen i målet *British Aggregates* mot kommissionen (ovan fotnot 13), punkt 82). Som framgår av punkt 12 i kommissionens meddelande av 1998, är möjligheten att en åtgärds selektiva karaktär är motiverad av systemets art eller funktion en del av selektivitetsbedömningen.

88 — Detta är särskilt relevant när det gäller möjligheten till en eventuell återbetalning av ett presumerat olagligt stöd.

Det enda medel som kommissionen förfogar över för att uppskatta det ”förlorade” värdet är att hänvisa till en generell ordning som är tillämplig inom den referensram som är föremål för undersökningen.

företaget återfår finansmarknadernas förtroende och på detta sätt kan erhålla nya lån.⁹²

161. Jag vill i detta hänseende erinra om den rättspraxis enligt vilken även en beviljad fördel som innebär en potentiell ytterligare börda för staten kan anses utgöra ett statligt stöd.⁸⁹ Detta är oftast fallet med garantier som vanligen är knutna till lån eller en annan finansiell förpliktelse som en låntagare avtalar med en långivare.⁹⁰ Tack vare den statliga garantin kan låntagaren få lägre räntesatser eller ställa en mindre säkerhet. För att fastställa om stöd föreligger ska det bedömas vilka möjligheter ett mottagarföretag har att erhålla lånet på kapitalmarknaden utan denna garanti.⁹¹ Redan en förklaring från en företrädare för myndigheterna kan emellertid få en betydande inverkan i den meningen att

162. Det skulle emellertid när det gäller åtgärder av skattekaraktär vara fel att anse att en skattelösning automatiskt kommer att leda till en fördel för det berörda företaget. Detta är skälet till att kommissionen måste ha en överblick över hela det ”normalt” tillämpliga systemet.

163. Utgångspunkten för bedömningen av skatteåtgärder måste således vara en faktisk jämförelse, det vill säga vilken skulle situationen ha varit om inte den åtgärd som kan utgöra statligt stöd hade vidtagits.

164. I domen i målet Belgien och Forum 187 mot kommissionen,⁹³ fann domstolen att för att undersöka huruvida fastställelsen av skattepliktiga inkomster, sådan den föreskrivs i systemet för samordningscentrumen, gynnade dessa skulle nämnda system jämföras med det gemenskapsrättsliga system som baseras på skillnaden mellan inkomster och utgifter för ett företag som bedriver sin verksamhet där det råder fri konkurrens.

89 — Domstolens dom av den 1 december 1998 i mål C-200/97, Ecotrade (REG 1998, s. I-7907), punkt 43, och förstainstansrättens dom av den 13 juni 2000 i de förenade målen T-204/97 och T-270/97, EPAC mot kommissionen (REG 2000, s. II-2267), punkt 80.

90 — Se kommissionens tillkännagivande om tillämpningen av artiklarna 87 och 88 i EG-fördraget på statligt stöd i form av garantier (EGT C 71, 2000, s. 14). Fördelen med en statlig garanti är, enligt kommissionen, att staten bär den risk som är knuten till garantin för vilken den normalt sett borde få ersättning. Om staten avstår från en sådan premie, gynnar detta företaget samtidigt som statens medel tas i anspråk. Se punkt 2.1.2 i tillkännagivandet.

91 — Dom av den 5 oktober 2000 i mål C-288/96, Tyskland mot kommissionen (REG 2000, s. I-8237), punkt 30 och följande punkter.

92 — Tribunalens dom av den 21 maj 2010 i de förenade målen T-425/04, T-444/04, T-450/04 och T-456/04, Frankrike mot kommissionen (REU 2010, s. II-2099). Förklaringarna måste emellertid vara tillräckligt tydliga, precisa och bestämda för att visa ett trovärdigt engagemang från statens sida. Det ska påpekas att domen i det ovannämnda målet Frankrike mot kommissionen är föremål för ett överklagande som har registrerats under målnummer C-399/10 P.

93 — Dom av den 22 juni 2006 i de förenade målen C-182/03 och C-217/03, Belgien och Forum 187 mot kommissionen (REG 2006, s. I-5479), punkt 95.

165. Det ska således för det första undersökas huruvida ett företag skulle ha beskattats och i så fall huruvida den uteblivna beskattningen utgör en fördel. Vidare ska det undersökas huruvida de övriga företagen som befinner sig i samma situation åtnjuter samma fördel. Om detta inte är fallet är det sannolikt att det rör sig om en selektiv fördel. Fördelen kan således endast identifieras genom nämnda faktiska jämförelse.

166. Om exempelvis en viss skattedomstols fastställande av en skattetröskel medför att hälften av företagen inte beskattas, medan den andra hälften betalar skatt med 10 procent av vinsten, kan knappast den första företagskategorin anses åtnjuta en fördel. Om en medlemsstat väljer att inte beskatta en viss tillgång, faktor eller verksamhet innebär inte detta att en fördel föreligger, eftersom denna fördel skulle motsvara ett undantag från en obefintlig eller icke-tillämpbar beskattning.⁹⁴

167. Ett annat exempel kan vara en finanspolitisk åtgärd, tillämplig på alla företag, som medger en ökad avskrivningstakt för investeringar som gjorts under kalenderåren A och

B. En sådan åtgärd medför en fördel, även om dess selektivitet är osäker vid en första anblick. De företag som inte har valt att investera under denna referensperiod åtnjuter den nämligen inte. Följaktligen är åtgärden enligt min mening ekonomiskt selektiv men denna selektivitet motiveras av den inneboende logiken i skattesystemet, varför det kan utslutas att statligt stöd föreligger. Om åtgärden däremot tillämpas även under år C inom en bestämd sektor rör det sig där om statligt stöd.

168. Vidare kan enligt fast rättspraxis vissa sektorer eller vissa typer av företag kräva en särskild skattebehandling på grund av sin natur eller målsättning. Ett bra exempel är enligt min mening en ideell organisation eller en ekonomisk förening.⁹⁵

169. Som jag har angett ovan anser jag inte att det finns grund för kommissionens synsätt i det omtvistade beslutet. Irland påpekade med fog vid förhandlingen att det verkar röra sig om ett ad hoc-resonemang som kommissionen har motiverat med Gibraltars ringa storlek. Jag anser emellertid inte att ett sådant kriterium kan utgöra grund för den bedömning som kommissionen har att göra vid undersökningen av skatteåtgärder som kan omfattas av tillämpningsområdet

94 — När det gäller beskattning av fysiska personer gäller samma konstaterande för de skattedomstolar som avgör frågor om förmogenhetsbeskattning. Det kan inte anses att skattskyldiga personer som tack vare det fastställda tröskelvärdet inte beskattas åtnjuter någon som helst fördel.

95 — Förstainstansrättens dom av den 27 januari 1998 i mål T-67/94, Ladbroke Racing mot kommissionen (REG 1998, s. II-1). Se även mitt förslag till avgörande i de förenade målen C-78/08–C-80/08, Paint Graphos m.fl.

för artikel 87.1 EG. Om domstolen favoriserade det synsätt som kommissionen föreslog, skulle detta innebära att ett ytterligare kriterium infördes i tillämpningsområdet för artikel 87.1 EG, knutet till storleken på den skattejurisdiktion som ligger bakom den omtvistade åtgärden.

kommissionen att bekämpa dåliga skattemässiga och ekonomiska beteenden, utan att detta hör till bestämmelserna om statligt stöd i strikt mening.⁹⁷

170. Att godta kommissionens resonemang grundat på en uppfattning om ett system som i sig är diskriminerande skulle även leda till att metodologin avseende prövning av beviljade åtgärder i indirekt form i ett isolerat fall som, enligt min uppfattning, inte omfattas av bestämmelserna om statligt stöd utan av frågan om skadlig konkurrens, överges. Jag är medveten om att OECD har utpekat Gibraltar som ett skatteparadis. Domstolen har således att avgöra huruvida den är beredd att frigöra sig från den klassiska bedömningen av begreppet statligt stöd i indirekt form för att stämpla Gibaltars skatteordning som klandervärd.⁹⁶

172. Slutligen är det enligt min mening även viktigt att understryka att, även om det aktuella skattesystemet leder till att "offshorebolagen" inte beskattas, befinner sig de företag vars verksamhet i Gibraltar inte kräver vare sig anställd personal eller användning av lokaler i Gibraltar i exakt samma situation. Exempelvis befinner sig holdingbolagen, vilka kvantitativt sett förefaller utgöra den största kategorin bland Gibraltarföretag,⁹⁸ i samma skattemässiga situation eftersom de inte är beroende av att de värdepapper eller den lösa eller fasta egendom som tillhör dem är belägen i Gibraltar eller utanför dess territorium. Systemet är således inte selektivt i den meningen att dess verkningar blir olika beroende på var verksamheten bedrivs. Dessutom kan ett liknande uteslutande av offshore-verksamheterna göras genom ett system för företagsbeskattning som endast

171. Jag delar visserligen fullständigt kommissionens önskan att öka kampen mot skadlig beskattning inom unionen, men jag anser inte att en nyskapande tolkning av artikel 87.1 EG kan användas i detta syfte. Skapandet av en ad hoc-metod är avsett att tillåta

97 — Det ska påpekas att kommissionen i sin rapport om genomförandet av kommissionens meddelande om tillämpningen av bestämmelserna om statligt stöd på åtgärder som omfattas av företags direkta beskattning (C(2004)434), angav kommissionen att det var fullt möjligt att en åtgärd som kvalificerats som skadlig med hänsyn till uppförandekoden inte omfattades av begreppet statligt stöd (se punkt 66 i nämnda rapport).

98 — Vid förhandlingen bekräftade ett ombud för Government of Gibraltar att en stor del av de företag som är registrerade i Gibraltar nöjer sig med att äga tillgångar i form av fritidshus, yachter eller båtar. Eftersom det varken finns någon kommersiell verksamhet eller någon vinst, är dessa företag inte skattskyldiga, oavsett vilket skattesystem som anses gälla. Deras situation omfattas således inte av konkurrensrätten.

96 — För övrigt är det, som jag redan har påpekat ovan, sannolikt att det aktuella systemet aldrig träder i kraft.

låter beskattningsunderlaget omfatta kriterier som avser energikonsumtion eller avfallsproduktion.

ska denna följaktligen användas i den klassiska bedömningen av fördel och av selektivitet.

173. I fallet Gibraltar är den allmänna ståndpunkten inom skattesystemet att beskattningen ska vara i stort sett noll, dock att de enheter som använder lokala produktionsfaktorer såsom arbetskraft och lokaler ska beskattas mer. Paradoxalt nog så innebär ett sådant system, enligt min uppfattning, huvudsakligen nackdelar, varför det kan karaktäriseras som utgörande ett "antistatligt stödsystem".

174. Däremot föreligger det, som jag har angett ovan, inga tvivel om att lagstiftaren i Gibraltar har avsett att införa ett system med en illojal skattekonkurrens i förhållande till medlemsstaterna.⁹⁹

175. Eftersom unionsrätten inte omfattar något reservskattesystem, måste referensramen förbli den nationella referensramen eller den som identifierats i enlighet med domen i målet Azorerna. Om domstolen anser att Gibraltar i sig kan utgöra en lämplig referensram,

C – Materiell selektivitet på den direkta beskattningens område

176. I artikel 87.1 EG förbjuds statligt stöd som "gynna[r] vissa företag eller viss produktion", det vill säga selektiva stöd. Kravet på selektivitet ingår i begreppet statligt stöd.¹⁰⁰ Trots en omfattande rättspraxis angående detta ämne, förefaller begreppet selektivitet svårt att avgränsa, bland annat när det gäller skatteåtgärderna.

177. Begreppet selektivitet undersöks i materiellt hänseende, när det gäller åtgärder som är tillämpliga på vissa sektorer inom ekonomin eller vissa företagsformer¹⁰¹ eller i regionalt (geografiskt) hänseende.¹⁰² Materiell selektivitet kan omfatta såväl skatteåtgärder begränsade till företag som kännetecknas av vissa typer av verksamhet (sektoriell selektivitet) som de som tillämpas beroende på förutbestämda situationer i vilka företagen kan finna sig (horisontell selektivitet), till exempel

99 — Det ska emellertid samtidigt erkännas att ett territorium på cirka 5 km² med en befolkning på cirka 27 500 personer knappast har några alternativ när det gäller att välja strategi för den ekonomiska utvecklingen.

100 — Se domen i målet Azorerna (ovan fotnot 25), punkt 54.

101 — Se domen i målet Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (ovan fotnot 83).

102 — Se domen i målet UGT-Rioja (ovan fotnot 23).

vid skatteincitament eller vid åtgärder avsedda att gynna en viss typ av arbetskraft.¹⁰³

178. Mot bakgrund av det antal olika skatteåtgärder som kan vidtas, blir uppgiften att skilja mellan generella åtgärder och selektiva åtgärder alltmer komplicerad.¹⁰⁴ Fastställandet av referensramen är således, hur svårt det än må vara, grundläggande för att avgöra frågan huruvida den aktuella ordningen är "onormal" och således "sektiv".

179. Det framgår av rättspraxis att frågan om huruvida selektivitetskravet är uppfyllt ska bedömas från fall till fall och syfta till att kontrollera huruvida den ifrågavarande åtgärden till sin natur, sitt tillämpningsområde, sina former för genomförande och sina verkningar medför fördelar uteslutande för vissa företag eller vissa verksamhetssektorer eller inte.¹⁰⁵

180. Selektiviteten i den fördel som den aktuella åtgärden ger kan i ett påföljande skede

motiveras av systemets natur under förutsättning att åtgärden har beviljats på grundval av objektiva kriterier (att åtgärden internt överensstämmer med systematiken i systemet) och att den är förenlig med ordningens natur (åtgärdens externa överensstämmelse).¹⁰⁶ Det följer nämligen av fast rättspraxis att begreppet statligt stöd inte avser statliga åtgärder som innebär att företag behandlas olika, så länge denna skillnad följer av naturen och systematiken i det system med pålagor av vilket åtgärderna utgör en del. Med denna uppfattning kan den ifrågavarande åtgärden i princip inte anses vara selektiv, även om den innebär en fördel för de företag som kan utnyttja den.¹⁰⁷

181. Således ska frågan huruvida den fördel som åtgärden medför är av selektiv karaktär bedömas i två på varandra följande faser.

182. Vid bedömningen av selektivitetsvillkoret i fråga om skatter är det, sedan generaladvokaten Darmons förslag till avgörande i målet *Slooman Neptun*, kriteriet "undantag"

103 — Åtgärderna kan emellertid även visa sig vara selektiva utan att vara formellt begränsade till vissa sektorer. Se kommissionens beslut 2003/755/EG av den 17 februari 2003 om den stödordning som Belgien har genomfört till förmån för samordningscenter som är etablerade i Belgien (EGT L 282, s. 25). Enligt rättspraxis garanterar varken det betydande antalet mottagande företag eller diversifieringen och betydelsen av de industriella sektorer till vilka dessa företag hör en åtgärds generella karaktär. Se angående detta Rossi-Maccanico, P., *Community Review of direct Business Tax Measures*, EStAL, 4/2009, s. 497. I doktrinen understryks att ett system som är tillämpligt på nästan alla aktörer inte kan anses vara selektivt. Se Schön, W., *Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht*, op. cit., s. 29.

104 — För resonemang angående selektivitet, se bland många andra Waelbroeck, D., *La condition de sélectivité de la mesure*, op. cit.

105 — Generaladvokaten Mengozzis förslag till avgörande i målet *British Aggregates* (ovan fotnot 13), punkt 82.

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

107 — Se i denna riktning dom av den 17 mars 1993 i de förenade målen C-72/91 och C-73/91, *Slooman Neptun* (REG 1993, s. I-887; svensk specialutgåva, volym 14, s. 47), punkt 21. Se dom av den 13 februari 2003 i mål C-409/00, *Spanien mot kommissionen* (REG 2003, s. I-1487), punkt 52. I en del av doktrinen har det till och med ansetts att det inte kan föreligga någon fördel i den mening som avses i artikel 87.1 EG, när åtgärden följer av den allmänna systematiken i systemet. Se i denna riktning Schön, W., *Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht*, op. cit.

som används på det generella skattesystemet.¹⁰⁸ Enligt generaladvokaten Darmon "är den enda grundläggande faktorn för tillämpning av artikel 92.1 att åtgärden, till sin art, har en karaktär av undantag i förhållande till systematiken i det generella system i vilken den ingår".

183. Denna metodologi har återgetts i kommissionens meddelande av år 1998, vilket även är inspirerat av OECD:s synsätt.¹⁰⁹ Enligt 1998 års meddelande är det mest relevanta vid tillämpningen av artikel 87.1 EG på en skatteåtgärd huruvida det genom denna åtgärd införs ett undantag från tillämpningen av skattesystemet till förmån för vissa företag i medlemsstaten.¹¹⁰

184. Detta avstegsresonemang har kritiserats i doktrinen, eftersom varken kommissionen eller domstolen lyckats fastställa exakt vad som täcks av begreppet "undantag från normen", eller vad som utgör "normen" eller "ett generellt system".¹¹¹ Författarna har även understrukit svårigheten att fastställa en

"normalt tillämplig" skattesats i syfte att fastställa den skattesats som skulle kunna anses avvika från normen.¹¹²

185. Vidare framgår det av en analys av rättspraxis att generaladvokaterna har föreslagit flera lösningar. Utöver ett synsätt enligt vilket avsteg tillämpas har det föreslagits att en åtgärd ska anses som allmän när detta följer av var den inordnas i skatteordningen¹¹³, eller när den syftar till att införa jämställdhet mellan näringsidkare.¹¹⁴

186. Bland de synsätt som föreslagits i doktrinen har det bland annat angetts att det bör anses att en åtgärd är av allmän karaktär så länge som alla företag oavsett verksamhetssektor har möjlighet att åtnjuta den. En undersökning i två etapper bör göras där den första består i att identifiera syftena (målen) med åtgärden ("revealed potential targets") och den andra, för sin del, i att identifiera åtgärdens räckvidd ("revealed potential scope"). Det är i den andra etappen som det skulle vara möjligt att identifiera skälen bakom den åtgärd som medlemsstaten har föreslagit.¹¹⁵

108 — Förslag till avgörande i målet *Slooman Neptun* (ovan fotnot 107), punkt 50.

109 — Angående OECD:s synsätt, se *First Survey on State Aids in the European Community*, Europeiska kommissionen, Luxemburg, Publikationsbyrå, 1989, s. 6–8 och 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 — 1998 års meddelande, punkt 16.

111 — Bacon, *State Aids and General Measures*, YEL 1997, vol. 17 (utgivare Barav och Wyatt) Clarendon Press, Oxford, s. 269–321; Schön, W., *Taxation and State aid Law in the European Union*, op. cit., s. 911–936.

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

113 — Generaladvokaten Colomers förslag till avgörande i mål C-6/97, punkt 27 (dom av den 19 maj 1999, Italien mot kommissionen, REG 1999, s. I-2981, punkt 27).

114 — Generaladvokaten La Pergolas förslag till avgörande i mål C-75/97 (dom av den 17 juni 1999, Belgien mot kommissionen, kallat Maribel, REG 1999, s. I-3671).

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

187. Enligt ett annat förslag skulle en bedömning i tre på varandra följande etapper bestå dels i att undersöka huruvida åtgärden kan tillämpas på alla företag som befinner sig i jämförbara faktiska och rättsliga situationer, dels i att kontrollera huruvida vissa företag åtnjuter en mer gynnsam behandling (diskriminering) och slutligen att försäkra sig om att åtgärden kan motiveras av skatteordningens natur eller struktur.¹¹⁶

188. Jag medger att undantagskriteriet, vilket huvudsakligen tjänar till att fastställa att en fördel föreligger, kan visa sig osäkert, när det gäller frågan om vilken bestämmelse den utgör undantag från.¹¹⁷ Det är emellertid inom ett skattesystem som definieras genom referensramen, vilken oftast är det nationella skattesystemet, som det ska undersökas om det finns ett eventuellt undersystem och, följaktligen, undantag eller avsteg.

189. Trots den ovannämnda kritiken, är synsättet med avsteg enligt min mening det som bäst överensstämmer med befogenhetsfördelningen mellan medlemsstaterna och kommissionen. Jag anser nämligen, även om medlemsstaterna förblir behöriga för att utforma sina skatteordningar, att det är motiverat att anse att den befogenhet som kommissionen har enligt artikel 87.1 EG ska begränsas till

enbart de åtgärder som utgör ett undantag från det allmänt tillämpliga systemet.

190. Dessutom anser jag att motiveringen för det synsätt som syftar till att först identifiera en allmän ordning och därefter ett undantag från denna ordning följer av den underliggande logiken i begreppet statligt stöd, vilket kräver att det fastställs att en fördel föreligger innan det undersöks huruvida det rör sig om en selektiv fördel.

VIII – Den metod som valts för att fastställa huruvida skattereformen är selektiv – Bedömning av grunderna

A – Angående vilken metod som gör det möjligt att identifiera en medlemsstats ”allmänna” skattesystem¹¹⁸

1. Kommissionens argument i de andra och tredje delarna av den enda grunden

191. Kommissionen har i den andra delen i sin enda grund, med stöd av Konungariket

¹¹⁶ — Se Bousin, J., och Piernas, J., *Developments in the Notion of Selectivity*, EStAL, 4/2008, sidan 634 och följande sidor.

¹¹⁷ — Se även angående detta ämne, Aldestam, M., *EC State aid rules applied to taxes*, Uppsala, 2005, s. 182.

¹¹⁸ — De andra och tredje delarna i den enda grunden i kommissionens överklagande.

Spanien, kritiserat förstainstansrätten för att felaktigt ha ansett att den var tvungen att först identifiera den allmänna eller "normala" skatteordningen och sedan visa att de aktuella åtgärderna utgjorde avsteg från denna ordning. Med ett sådant synsätt förbises enligt kommissionen möjligheten att en medlemsstat eller en medlemsstats självständiga territorium inför ett skattesystem som i sig är diskriminerande. Gibraltar har nämligen enligt kommissionen tack vare ett välbetänkt val av kriterier att tillämpa i sitt "normala" beskattningssystem i stor utsträckning lyckats återskapa verkningarna av en ordning som uppenbart inbegriper ett statligt stöd till förmån för vissa företagskategorier.¹¹⁹

192. Enligt kommissionen innebär ingen unionsrättslig princip någon skyldighet att följa det resonemang som förstainstansrätten har fastställt. Vidare har kommissionen avfärdat påståendet att dess meddelande av år 1998 skulle vara tvingande. Som svar på Irlands interventionsbilaga har kommissionen även påpekat att 1998 års meddelande endast avsåg ett särskilt fall som var analogt med fallet med Gibaltars skatteordning, och att den under alla omständigheter inte fick avvika från artikel 87 EG. Särdraget i förevarande mål kräver ett nytt synsätt i syfte att undvika en bristande kontroll av statliga stöd och

detta synsätt ska begränsas till särskilt klara fall av selektivitet.

193. Kommissionen har genom den tredje delen av sin enda grund, med stöd av Konungariket Spanien, gjort gällande att förstainstansrätten har överträtt principen att de nationella åtgärderna ska undersökas med hänsyn till deras verkningar och inte med hänsyn till det eftersträvade målet.¹²⁰ Enligt kommissionen ansåg förstainstansrätten att kommissionen var skyldig att som utgångspunkt för sin bedömning använda det system som medlemsstaten eller det självständiga territoriet uppgett utgöra den allmänna eller "normala" ordningen.¹²¹ Enligt kommissionen har förstainstansrätten gjort en felaktig bedömning när den angav att den inneboende logiken i ett skattesystem och den allmänna eller "normala" ordning som föreskrivs där kan fastställas med hänvisning till de mål som de nationella eller lokala myndigheterna påstås eftersträva.

194. Kommissionen har till svar på Irlands argument gjort gällande att det inte finns anledning att frukta att medlemsstaterna inte längre kan eftersträva legitima mål genom sin skatteordning, eftersom det synsätt som kommissionen företräder endast avser

119 — Kommissionen syftar på punkterna 170–174 i den överlagade domen, samt punkterna 143–146.

120 — Se bland annat domen i målet *British Aggregates* mot kommissionen (ovan fotnot 13).

121 — Kommissionen syftar på punkterna 145 och 146 samt punkterna 171–174 i den överlagade domen.

undantagsfall, utan att ytterligare ringa in dessa ”undantagsfall”.

2. Bedömning

195. Jag vill för det första påpeka att förstainstansrätten i punkterna 143–146 i den överklagade domen utan missuppfattning har erinrat om lydelsen i 1998 års meddelande av vilken framgår att det är nödvändigt att kommissionen för att fastställa huruvida en skatteåtgärd är selektiv för det första identifierar och undersöker vilken allmän ordning som är tillämplig för att, i ett andra led, kunna bedöma och fastställa den eventuella selektiva karaktären av den fördel som beviljats. Förstainstansrätten har sedan på ett korrekt sätt i punkt 144 i den överklagade domen återgett den rättspraxis i vilken domstolen har slagit fast att en åtgärds selektiva karaktär kan rättfärdigas med hänsyn till naturen eller systematiken i det skattesystem som åtgärden utgör en del av.

196. Det är med hänsyn till dessa principer som förstainstansrätten i punkt 170 i den överklagade domen, mot bakgrund av de förklaringar som Government of Gibraltar och Förenade kungariket har lämnat, har kritiserat kommissionen för att inte på ett korrekt sätt ha genomfört den nödvändiga prövningen av det aktuella skattesystemet med avseende på artikel 87 EG.

197. I detta hänseende föreslår jag för det första, eftersom jag är medveten om behovet

av och lagligheten i avstegsresonemanget, som grundas på en komparativ analys avseende de indirekta stödåtgärder som kan utgöra statligt stöd och mot bakgrund av det ovan anförda, att domstolen ska slå fast att förstainstansrätten har gjort en korrekt bedömning när den kritiserade kommissionen för att inte ha följt det synsätt som den förespråkade i sitt meddelande av år 1998.

198. Jag vill påpeka att förstainstansrättens argument i förevarande mål snarare grundar sig på frågan om befogenhetsfördelning mellan medlemsstaterna och kommissionen på beskattningsområdet än på själva ställningen av 1998 års meddelande.

199. Det ska under alla omständigheter erinras om att det klart framgår av rättspraxis att kommissionen, genom att anta sådana förhållningsregler och genom att i samband med reglernas offentliggörande tillkännage att den ska tillämpa dem på de fall som omfattas av reglerna, själv begränsar utrymmet för skönsässig bedömning. Om kommissionen inte rättar sig efter dessa regler löper den således risk att bli föremål för sanktioner, i förekommande fall med hänvisning till att den har åsidosatt allmänna rättsprinciper, såsom principen om likabehandling och principen om skydd för berättigade förväntningar.¹²² Gemenskapsdomstolarna har vid ett flertal tillfällen preciserat att kommissionen var bunden av sina meddelanden angående

122 — Se bland annat dom av den 11 september 2008 i de förenade målen C-75/05 P och C-80/05 P, Tyskland m.fl. mot Kronofrance (REG 2008, s. I-6619), punkt 60, och av den 2 december 2010 i mål C-464/09 P, Holland Malt mot kommissionen (REU 2010, s. I-12443), punkt 46.

konkurrensrättsfrågor, till exempel, beträffande böter.¹²³

200. Det framgår av denna rättspraxis att kommissionen, på det specifika området statligt stöd, är bunden av de begränsningar och meddelanden som den antar, i den mån dessa inte avviker från fördragets normer.¹²⁴ Härav följer att kommissionen inte är slutgiltigt bunden av sina meddelanden.

201. Frågan om den diskriminerande karaktären av Gibraltars skatteordning togs indirekt upp av kommissionen i det omtvistade beslutet. Det var först vid förhandlingen som kommissionen uttalade sig angående detta ämne.

202. Enligt min uppfattning skulle ett godtagande av ett sådant synsätt innebära en metodologisk revolution i tillämpningen av

bestämmelserna om statligt stöd i den mening som avses i artikel 87.1 EG. Enligt detta synsätt skulle frågan huruvida det föreligger en fördel inte längre bedömas på grundval av en jämförelse mellan åtgärden och den allmänt tillämpliga skatteordningen, utan med stöd av en jämförelse mellan skatteordningen så som den ser ut och ett annat, hypotetiskt och obefintligt, system. Ett sådant synsätt kräver emellertid att en gemensam nämnare för jämförelsen (*tertium comparationis*) skapas på skatteområdet för Europeiska unionen för bedömningen av den påstått diskriminerande verkan som följer av valen av beskattningsunderlaget (eller av skattesats) på området företagsbeskattning. Ett sådant gemensamt kriterium existerar inte och tillämpningen av bestämmelserna om statligt stöd motiverar inte ett antagande de facto av en sådan skatteharmoniseringsåtgärd.¹²⁵

203. Argumentet att detta synsätt endast är tillämpligt i undantagsfall kan inte godtas. Den rättsliga metodologi som hittills varit gällande grundas direkt på systematiken i artikel 87.1 EG och förefaller förenlig med målen med unionens konkurrensrätt. Den kan inte överges av det enda skälet att den inte leder till det av kommissionen önskade resultatet i ett individuellt fall.

123 — Domstolens dom av den 28 juni 2005 i mål C-189/02 P, Dansk Rörindustri (REG 2005, s. I-5425), punkterna 211–213. Se även förstainstansrättens dom av den 9 juli 2003 i mål T-220/00, Cheil Jedang (REG 2003, s. II-2473), punkt 77. På området statligt stöd, se domstolens dom av den 13 februari 2003 i mål C-409/00, Spanien mot kommissionen (REG 2003, s. I-1487), punkt 95, av den 29 april 2004 i mål C-91/01, Italien mot kommissionen (REG 2004, s. I-4355), punkt 45, och av den 26 september 2002 i mål C-351/98, Spanien mot kommissionen (REG 2002, s. I-8031), punkt 53. Se även förstainstansrättens dom av den 8 juli 2004 i mål T-198/01, Technische Glaswerke (REG 2004, s. II-2717), punkt 149, av den 18 november 2004 i mål T-176/01, Ferriere Nord (REG 2004, s. II-3931), punkt 134, och av den 14 oktober 2004 i mål T-137/02, Pollmeier Malchow (REG 2004, s. II-3541), punkt 54.

124 — Domarna av den 5 oktober 2000 i mål C-288/96, Tyskland mot kommissionen (REG 2000, s. I-8237), punkt 62, och i målet Tyskland m.fl. mot Kronofrance (ovan fotnot 122), punkt 61, och domen i målet Holland Malt mot kommissionen (ovan fotnot 122), punkt 47.

125 — Ett sådant synsätt har ibland föreslagits i doktrinen. Det avgörande argumentet för att avfärda det är att det är oförenligt med befogenhetsfördelningen mellan medlemsstaterna och unionen på området direkta skatter. Se Carlos dos Santos, A., *L'Union européenne et la régulation*, op. cit., s. 505–508 och s. 522–528.

204. Vad avser den påstått felaktiga rättstillämpning som kommissionen har gjort gällande i den tredje delen av sin enda grund, gäller enligt väl etablerad rättspraxis att det mål som eftersträvas med statliga ingripanden inte räcker för att de genast ska undgå att kvalificeras som ”stöd” i den mening som avses i artikel 87 EG. I artikel 87.1 EG görs nämligen inte någon skillnad utifrån skälen för eller målen med de statliga ingripandena, utan de definieras i förhållande till verkningarna.¹²⁶

205. Jag anser emellertid, vid en läsning av den överklagade domen, att vad kommissionen har hävdad i den tredje delen av sin enda grund bygger på en felaktig tolkning av punkterna 145, 146 och 171–174 i den överklagade domen.

206. Punkt 145 i nämnda dom ingår nämligen i förstainstansrättens resonemang för att fastställa varför det åligger kommissionen att tillämpa de tre etapperna i synsättet avseende avsteg inom ramen för undersökningen av den selektiva karaktären av den aktuella ordningen. Förstainstansrätten har angett att kommissionen, genom att begränsa sig till den tredje etappen i det ovannämnda synsättet, skulle riskera att frånta den berörda medlemsstaten möjligheten att motivera differentieringarna i skatteordningen, eftersom kommissionen i förväg varken skulle ha identifierat den allmänna eller ”normala” ordningen eller fastställt att de aktuella differentieringarna hade karaktären av avsteg. För övrigt finns det ingenting som leder till slutsatsen att förstainstansrätten skulle ha tvingat

kommissionen att följa en på förhand definierad ståndpunkt utan att kunna använda sitt bedömningsföreträde enligt fördraget.

207. Mot bakgrund av ovan angivna omständigheter anser jag inte att överklagandet kan bifallas på de andra och tredje delarna av kommissionens enda grund.

B – Naturen hos kommissionens prövning av en skatteordning¹²⁷

1. Argument som kommissionen har framfört i den fjärde delen av sin enda grund

208. Kommissionen har med den fjärde delen i sin enda grund med stöd av Konungariket Spanien gjort gällande att förstainstansrätten felaktigt har funnit att den inneboende logiken i ett skattesystem och den allmänna eller ”normala” ordningen inom ramen för detta system kan följa av tillämpningen av olika tekniker på olika skattskyldiga personer. Enligt kommissionen skulle ett sådant synsätt innebära att varje karaktärsdrag i systemet,

¹²⁶ — Domen i målet *British Aggregates* mot kommissionen (ovan fotnot 13), punkterna 84 och 85 och där angiven rättspraxis.

¹²⁷ — De fjärde och femte delarna i kommissionens enda grund.

bortsett från den fördel som det medför för vissa mottagare automatiskt utgör en del av systemet och inte ett undantag och följaktligen undgår tillämpningen av bestämmelserna om statligt stöd.¹²⁸

209. För övrigt har kommissionen bestritt att den tagit upp frågan om bevisbördan. Den har gjort gällande att förstainstansrätten har gjort en felaktig rättstillämpning inte genom att konstatera att kommissionen inte uppfyllt sin bevisbörda, utan genom att omedelbart utsluta att en lokal myndighets ”normala” skatteordning kan anses omfattas av begreppet statligt stöd.

2. Bedömning av den fjärde delen av den enda grunden

210. Kommissionen har med denna fjärde delgrund kritiserat punkterna 175–183 i den överklagade domen. I punkt 175 i den överklagade domen underströk förstainstansrätten att varken de överväganden som gjorts i det omtvistade beslutet eller de argument som framförts av kommissionen och Konungariket Spanien var tillräckliga för att ifrågasätta det välgrundade i definitionen av den

allmänna eller ”normala” ordningen inom ramen för det anmälda skattesystemet.

211. Det framgår av punkt 187 i den överklagade domen att den aktuella frågan är knuten till bevisbördan. Det ska emellertid i detta hänseende erinras om att tribunalen i princip är ensam behörig att konstatera och bedöma de faktiska omständigheterna. Det är vidare endast tribunalen som kan bedöma vilket värde uppgifterna i målet ska tillmätas under förutsättning att bevisningen har förebringats på rätt sätt och att de allmänna rättsgrundsatser och processuella regler som är tillämpliga i fråga om bevisbördan och bevisningen har iakttagits.¹²⁹ Domstolen är enligt artikel 225 EG endast behörig att pröva tribunalens rättsliga bedömning av dessa omständigheter och de rättsliga följderna därav.¹³⁰

212. När det gäller den första delen av förstainstansrättens argumentation i punkt 176 i den överklagade domen, ska det påpekas att den, i punkt 177 i den överklagade domen, fann att kommissionen inte i tillräcklig mån hade tillbakavisat det argument som framförts av Gibraltar att villkoret att redovisa vinst var inneboende i logiken i ett system som grundas på antalet anställda och utnyttjad markyta. Förstainstansrätten angav vidare i punkt 178 i den överklagade domen att kommissionens påstående att ju fler människor

129 — Dom av den 21 september 2006 i mål C-167/04 P, JCB Service mot kommissionen (REG 2006, s. I-8935), punkt 107 och där angiven rättspraxis, och av den 10 maj 2007 i mål C-328/05 P, SGL Carbon mot kommissionen (REG 2007, s. I-3921), punkt 41 och där angiven rättspraxis.

130 — Se bland annat domarna i målen JCB Service mot kommissionen (ovan fotnot 130), punkt 106 och där angiven rättspraxis, och SGL Carbon mot kommissionen (ovan fotnot 130), punkt 41 och där angiven rättspraxis.

128 — Kommissionen syftar på punkterna 175–183 i den överklagade domen.

ett företag sysselsätter och ju större lokaler som utnyttjas, i ett sådant system som föreslagits av myndigheterna i Gibraltar, desto större bör dess skattskyldighet vara inte kan anses tillräckligt för att ifrågasätta det val som dessa myndigheter gjort beträffande de delar som utgör den allmänna eller ”normala” ordningen inom detta skattesystem.

213. Vad gäller den andra delen i förstainstansrättens argument i punkterna 179–181 i den överklagade domen, fann den att kvalificeringen av Gibaltars skattesystem som hybridssystem inte i sig visade att ett sådant system kunde utgöra en allmän eller ”normal” ordning. Förstainstansrätten kritiserade även kommissionen och Konungariket Spanien för att ha framfört rent hypotetiska argument beträffande de två mål som tillskrivits skattesystemet och dess allmänna eller ”normala” ordning som införts genom reformen.

214. I den tredje delen av förstainstansrättens resonemang i punkterna 182–185 i den överklagade domen fann den, efter att ha citerat vissa delar av det omtvistade beslutet utan att missuppfatta dem, att kommissionens argument inte var tillräckliga för att ifrågasätta de framställningar som gjorts av myndigheterna i Gibraltar.

215. Eftersom kommissionen inte i förevarande mål har gjort gällande någon

missuppfattning av de omständigheter som förstainstansrätten tagit ställning till, kan den fjärde delen av den enda grunden omedelbart kvalificeras som ogrundad.

216. Om domstolen emellertid skulle finna det vara meningsfullt att ta ställning till de rättsliga följderna av förstainstansrättens slutsatser beträffande Government of Gibaltars argument, framgår det dock tydligt av punkt 184 i den överklagade domen att förstainstansrätten har grundat sitt tillbakavisande av kommissionens argument på det metodologiska fel som kommissionen, enligt rätten, har begått i förevarande mål.

217. Även om jag delar förstainstansrättens bedömning avseende det metodologiskt felaktiga synsätt som kommissionen har följt, vill jag beträffande fördelningen av bevisbördan påpeka att det ankom på kommissionen att identifiera förekomsten av en åtgärd som innebar en fördel av selektiv karaktär. Det ankom sedan på den berörda medlemsstaten, som infört bestämmelser innebärande att företag lyder under olika skattetryck, att visa att dessa åtskillnader verkligen motiveras av det aktuella systemets natur och funktion.¹³¹ Genom att inte följa de erforderade etapperna i syfte att fastställa huruvida den fördel som Gibaltars skattereform medför är av selektiv karaktär har kommissionen omöjliggjort en tillämpning av denna princip.

¹³¹ — Dom av den 29 april 2004 i mål C-159/01, Nederländerna mot kommissionen (REG 2004, s. I-4461), punkt 43.

218. I den mån som kommissionen inte har följt resonemanget angående identifieringen av den allmänna eller "normala" ordningen och dess undantag, har förstainstansrätten alltså gjort en korrekt bedömning när den i punkt 184 i den överklagade domen angett att kommissionen hade tillämpat sin egen logik beträffande det anmälda skattesystemets innehåll och funktion.

219. Som framgår av den överklagade domen har förstainstansrätten dessutom funnit att kommissionen inte hade framfört något argument som förklarade på vilket sätt en sådan skatteordning som den i målet aktuella skulle utgöra ett statligt stöd.

220. Mot bakgrund av vad som anförts i punkt 122 och följande punkter i detta förslag beträffande medel för bekämpning av skadlig beskattning inom unionen och medlemsstaternas befogenheter på den direkta beskattningens område, anser jag att förstainstansrätten gjorde en korrekt bedömning när den konstaterade att kommissionen inte kunde grunda sina påståenden på fördragets bestämmelser om statligt stöd. Avsikten med artikel 87 EG är nämligen att förhindra att handeln mellan medlemsstaterna påverkas av fördelar som beviljats av myndigheter, som på olika sätt snedvrider eller hotar att snedvrیدا konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion.¹³² Kommissionen kan inte utan att ha fastställt att en sådan fördel föreligger kritisera införandet av en skatteordning som genomförts av en medlemsstat

eller ett territorium där EG-fördraget är tillämpligt.

221. Om den aktuella staten eller det aktuella territoriet inför en skadlig skatteordning och som motivering åberopar att de aktuella åtgärderna ingår i en allmän skatteordning, undkommer nämnda ordning visserligen kommissionens prövning enligt bestämmelserna om statligt stöd. Följaktligen omfattas ett sådant fall av uppförandekoden, eftersom problemet med en sådan skatteordning avser en eventuellt skadlig skattekonkurrens, och inte ordningen avseende statligt stöd.

222. Av ovan angivna skäl anser jag inte att överklagandet kan bifallas på den fjärde delen av kommissionens enda grund.

3. Argument som framförts inom ramen för den femte delen av kommissionens enda grund

223. Kommissionen har med den femte delen i sin enda grund gjort gällande att förstainstansrätten felaktigt har funnit att kommissionen varken har identifierat den allmänna eller "normala" skatteordningen eller visat att vissa av reformens särdrag utgör undantag från denna ordning. Kommissionen har

132 — Dom av den 2 juli 1974 i mål 173/73, Italien mot kommissionen (REG 1974, s. 709; svensk specialutgåva, volym 2, s. 321).

nämligen enligt förstainstansrätten tydligt och i laga ordning identifierat det anmälda skattesystemet som grundat på löneavgiften och BPOT. Vidare har kommissionen understrukit att den grund som åberopats för upphävandet av det omtvistade beslutet inte avsåg bristande motivering, utan en felaktig rättstillämpning.¹³³

synsättet, men avser snarare bevisningen angående identifieringen av den aktuella skatteordningens natur. Mot bakgrund av svaret på den andra delen av den enda grunden, anser jag dock inte att denna delgrund kan godtas, eftersom kommissionens kritik grundas på en felaktig tolkning av den överklagade domen.

224. Konungariket Spanien anser att kommissionen har genomfört en fullständig prövning av skattereformen, vilket gjort det möjligt för den att komma fram till slutsatsen att den normala ordningen utgörs av systemet för inkomstbeskattning för juridiska personer vilket grundas på kriterierna angående antalet anställda och utnyttjad markyta, dock med förbehåll för tillämpningen av taket på 15 procent av vinsten. Dessa kriterier gynnar olika typer av företag, de som inte redovisar någon inkomst, de som utan nämnda tak skulle ha beskattats mer och offshorebolag.

226. Förstainstansrätten har nämligen inte, i sin anmärkning att kommissionen inte har följt det synsätt som den angett i sitt meddelande av år 1998, slagit fast att kommissionen underlåtit att göra en djupgående analys av den aktuella skatteordningen. Rätten har tvärtom i flera punkter i den överklagade domen återgett delar av det omtvistade beslutet och således bekräftat att den gjort en bedömning av kommissionens prövning.

4. Bedömning av den femte delen av den enda grunden

225. Den femte grunden anknyter visserligen till den andra delen av den enda grunden beträffande tillämpningen av det metodologiska

227. För bedömningen av den femte delen i kommissionens enda grund ska det emellertid endast fastställas huruvida kommissionen följt de principer för selektivitetsbedömningen som förstainstansrätten har erinrat om i punkterna 143–145 i den överklagade domen. Eftersom kommissionen själv i sitt överklagande förespråkar en tillämpning av en ad hoc-metod som avviker från nämnda principer är det uppenbart att överklagandet inte kan bifallas på den femte delen av den enda grunden.

¹³³ — Kommissionen syftar på punkterna 170–174 i den överklagade domen.

IX – De tre selektivitetsfaktorer som anges i det omtvistade beslutet

A – Argument som kommissionen har framfört inom ramen för den sjätte delen av sin enda grund och Konungariket Spaniens åttonde grund

228. Med den sjätte delen av den enda grunden, som kommissionen själv har kvalificerat som "grundläggande", har den gjort gällande att förstainstansrätten har underlåtit att undersöka de tre selektivitetsfaktorer som angetts i det omtvistade beslutet, bland annat genom att underlåta att analysera kommissionens konstateranden grundade på de konkreta verkningarna av åtgärden, nämligen att den föreskriver olika beskattningsnivåer för olika sektorer i Gibraltars ekonomi och att den medför en selektiv fördel för företag i offshore-ekonomin som inte har några anställda och inte nyttjar några lokaler i Gibraltar.

229. Kommissionen har gjort gällande att förstainstansrätten inte har tagit ställning till de på detta sätt identifierade selektivitetsaspekterna, även om den har återgett de relevanta delarna av det omtvistade beslutet i punkterna 157–162 i den överklagade domen. Endast punkt 186 i den överklagade domen innehåller någon anmärkning i detta hänseende, men den rättspraxis som anges är inte relevant. Kommissionen har i detta hänseende erkänt

att en jämförelse med det tidigare systemet inte i sig är relevant för bedömningen av huruvida en åtgärd är selektiv, utan har erinrat om att den, genom att hänvisa till det tidigare systemet, hade understrukit att den ordning som prövades i det omtvistade beslutet hade till syfte att vidmakthålla den tidigare situationen, genom att skapa samma verkningar med en annan teknik. Sammanfattningsvis lägger förstainstansrättens synsätt avgörande vikt vid skattetekniska överväganden på bekostnad av innehållet trots att ett statligt stöd, enligt fast rättspraxis, ska bedömas med avseende på dess verkningar.

230. Government of Gibraltar och Förenade kungarikets regering anser att det av kommissionen framförda resonemanget att skatteordningen ska anses vara selektivt på grund av att offshore-ekonomin inte beskattas. Inte i något skattesystem betalar nämligen de företag som inte har ett beskattningsunderlag motsvarande det som fastställs i den nationella skatteordningen skatt inom detta territorium. Således innebär kommissionens resonemang att medlemsstaterna, i strid med deras skattesuveränitet, påtvingas kommissionens resonemang beträffande val av beskattningsunderlag. Den omständigheten att olika typer av företag beskattas på olika sätt medger inte i sig att kommissionen kan dra slutsatsen att selektivitet föreligger.

231. Konungariket Spanien har som åttonde grund gjort gällande att förstainstansrätten har ansett att villkoren i artikel 87.1 EG

inte var uppfyllda beträffande materiell selektivitet. En stor majoritet av de i Gibraltar etablerade företagen, nämligen 28 798 av 29 000, lyckas åstadkomma att de blir noll-beskattade. Följaktligen är den ordning som förstainstansrätten kvalificerar som ”allmän” i realiteten ett specialsystem som skapar en ”de facto-selektivitet”.

B – Bedömning

232. Den sjätte delen av kommissionens enda grund avser enligt min mening en bristande motivering av den överklagade domen. Det ankommer på domstolen att utöva sin kontroll i detta hänseende inom ramen för överklagandet.

233. Kommissionen hade i det omtvistade beslutet angett tre selektivitetsfaktorer, vilka sammanfattas i punkt 15 i detta förslag. När det gäller den selektiva fördel som kan ha beviljats företag inom offshore-ekonomin där inga anställda förekommer och där inga lokaler nyttjas i Gibraltar, har kommissionen gjort gällande att systemet även innebär en materiell selektivitet genom att de facto upprätthålla mycket låga beskattningsnivåer för de ”undantagna företagen” och mer allmänt genom att föreskriva olika beskattningsnivåer beroende på sektorer, vilket medför en selektiv fördel för de företag som tillhör sektorer med lindrigare beskattning. Kommissionen har följaktligen ansett att systemet utgjorde

ett statligt stöd och att stödet var oförenligt med den gemensamma marknaden eftersom inget av de i fördraget stadgade undantagen var tillämpligt.

234. Förstainstansrätten har, i punkterna 143–146 i den överklagade domen, först, erinrat om de principer som enligt den gäller beträffande undersökning av huruvida en skatteåtgärd som kan utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 87.1 EG är av selektiv karaktär. Förstainstansrätten har, i syfte att bedöma huruvida kommissionen har iakttagit dessa principer, utan missuppfattning citerat de relevanta delarna av det omtvistade beslutet i punkterna 148–162 i den överklagade domen.

235. I punkterna 163–168 i den överklagade domen gjorde förstainstansrätten en bedömning av huruvida fördelen var selektiv genom att ange det argument som huvudsakligen anförts av Government of Gibraltar, enligt vilket de ovannämnda faktorerna i skattereformen utgör ett eget, fullständigt skattesystem som ska behandlas som en allmän eller ”normal” skatteordning som införts genom skattereformen i Gibraltar. I denna ordning finns det inte någon ”normal” skattesats och det finns heller ingen ”huvudsaklig” skatt respektive ”sekundär” skatt eller skatt av ”avstegskaraktär”. Skattebördan för ett företag under ett visst år fastställs mot bakgrund av

två sammanlänkade faktorer, dels antalet anställda och den markyta som företaget utnyttjar, dels den av företaget uppnådda vinsten.

236. Det är mot bakgrund av detta konstaterande som förstainstansrätten, i punkt 170 i den överklagade domen, har kritiserat kommissionen för att inte ha uppfyllt sin skyldighet att i förväg identifiera och, i förekommande fall, ifrågasätta den kvalificering som Gibraltars myndigheter gjort av den allmänna eller "normala" ordningen i det anmälda systemet.

237. Eftersom förstainstansrätten med fog framför allt fokuserat på att underkänna kommissionens ad hoc-metod, anser jag att den inte har gjort sig skyldig till någon felaktig rättstillämpning genom att avstå från att bedöma de aspekter som kommissionen ansett vara selektiva.

238. Eftersom förstainstansrätten har funnit att själva den metodologi som kommissionen valde i det omtvistade beslutet var felaktig, stod det den fritt att, som framgår av punkt 187 i den överklagade domen, nöja sig med att konstatera att kommissionen inte hade visat ett de tre omtvistade delarna i skattereformen medförde selektiva fördelar.

239. För övrigt kan inte Konungariket Spaniens argument angående en "de facto-selektivitet" i skatteordningen godtas, eftersom det

skiljer på begreppet skattemässigt stöd från beviljandet av en fördel, vilket av de skäl som angetts ovan är uteslutet när det inte i förväg har fastställts något system som referensram. Dessutom förefaller Gibraltars ordning, med hänsyn till dess ekonomiska verkningar, snarare ha till syfte att bevilja "selektiva nackdelar" eftersom mindre än 1 procent av företagen i realiteten beskattas.

240. Jag anser följaktligen inte att överklagandet kan bifallas såvitt avser den sjätte delen av kommissionens enda grund och den åttonde grunden i Konungariket Spaniens överklagande.

X – Åsidosättande av den skäligen tidsfristen och den omständigheten att förfarandet vid förstainstansrätten inte förklarats vilande¹³⁴

A – Argument

241. Konungariket Spanien har med sin tionde grund gjort gällande att den rätt för var och en till ett avgörande inom skäligen tid och framför allt till en rättegång inom skäligen

¹³⁴ — Tionde och elfte grunden i Konungariket Spaniens överklagande.

tid som föreskrivs i artikel 6.1 i Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (nedan kallad Europakonventionen) har åsidosatts. Domen meddelades nämligen 54 månader efter det att talan väcktes vid förstainstansrätten, trots att den skulle prioriteras. Denna omständighet påverkade enligt Konungariket Spanien utgången av målet eftersom det överdrivet långa förfarandet tillät domstolen att meddela dom i målet Azorerna vid en tidpunkt då förstainstansrätten redan borde ha meddelat sin dom.

242. Den elfte grunden i Konungariket Spaniens överklagande avser att artikel 77 a och d i förstainstansrättens rättegångsregler har åsidosatts, genom att rätten inte formellt vilandeförklarade målet efter att ha hört parterna, i stället för att "låta målet bero". Förstainstansrätten har nämligen, genom att utan ett formellt vilandeförklarande underlåta att handlägga målet, fräntagit parterna möjligheten enligt artikel 78 i rättegångsreglerna att höras innan förstainstansrätten beslutar om vilandeförklaring.

B – Bedömning

243. Inledningsvis vill jag precisera räckvidden av artikel 6 i Europakonventionen för att sedan ta ställning till ett eventuellt åsidosättande av rätten till en rättegång inom skälig tid inom ramen för förfarandet vid förstainstansrätten.

244. Domstolen har med avseende på det fel som har åberopats inom ramen för den tionde grunden, slagit fast att enligt artikel 6.1 i Europakonventionen ska var och en, vid prövningen av dennes civila rättigheter och skyldigheter eller av huruvida en anklagelse om brott är motiverad, vara berättigad till en rättvis och offentlig rättegång inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol som upprättats enligt lag.¹³⁵

245. Det kan emellertid konstateras att den grund som avser åsidosättande av garantin enligt artikel 6.1 i Europakonventionen har gjorts gällande av regeringen i en medlemsstat. Enligt min uppfattning kan emellertid inte ett offentligrättsligt subjekt, vid utövan- det av sin behörighet och i egenskap av stat som utgör part i avtalet, direkt åberopa bestämmelserna i Europakonventionen till sin fördel.

246. I systemet avseende skydd för de mänskliga rättigheterna utesluter artikel 34 i Europakonventionen upptagande till sakprövning av klagomål från statliga organisationer som försvarar sina mänskliga rättigheter.¹³⁶ Dessutom anser jag att det framgår av artikel 1 i Europakonventionen att medlemsstaterna utgör garanterna för de rättigheter som räknas

135 — Dom av den 16 juli 2009 i mål C-385/07 P, Der Grüne Punkt - Duales System Deutschland mot kommissionen (REG 2009, s. I-6155), punkt 177.

136 — Se bland annat beslut av Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna om upptagande till sakprövning av klagomål nr 55346/00 framställt av Ayuntamiento de Mula mot Spanien, delbeslut angående upptagande till sakprövning av klagomål nr 48391/99 och nr 48392/99 framställt av Christos Hatzitakis och kommunerna Thermaikos och Mikra mot Grekland.

upp i denna konvention men att de inte är direkta adressater för dess bestämmelser. Däriligger inte källan till deras skydd men väl till deras skyldigheter.

247. Detta resonemang gäller enligt min uppfattning även i tillämpliga delar Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna.¹³⁷ Unionen och medlemsstaterna är nämligen bundna av stadgan, vilket utesluter att de åtnjuter de rättigheter som garanteras genom stadgan.

248. Detta principiella konstaterande utesluter inte att en bestämmelse i stadgan kan återspegla en allmän rättsprincip som också skyddar medlemsstaterna. Ur en konceptuell synvinkel är det emellertid viktigt att upprätthålla skillnaden mellan å ena sidan de rättssubjekt som är bundna av de grundläggande rättigheterna, det vill säga de passiva subjekten och, å andra sidan, dem som deras adressater, nämligen de aktiva subjekten, det vill säga fysiska eller juridiska personer med undantag av offentliga organ som utövar offentlig makt.

249. Den allmänna unionsrättsliga principen att envar har rätt till en opartisk rättegång, vilken inspirerats av dessa grundläggande

rättigheter, bland annat rätten till rättegång inom skäligen tid, är tillämplig inom ramen för ett överklagande vid domstol.¹³⁸ Denna princip om ett effektivt domstolsskydd, utgör nämligen en allmän unionsrättslig princip som har sitt ursprung i medlemsstaternas gemensamma konstitutionella traditioner och som har stadfäst i artiklarna 6 och 13 i Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna,¹³⁹ samt bekräftats i artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna.

250. Det framgår således att de rättigheter som hör till ett effektivt domstolsskydd, däribland rätten till en rättvis rättegång, iakttagandet av rätten till försvar, rätten att bli hörd, med framgång kan åberopas av sådana rättssubjekt som medlemsstater inom ramen för domstolsförfaranden.¹⁴⁰

251. Domstolen angav i sin dom i målet *Der Grüne Punkt – Duales System Deutschland* mot kommissionen,¹⁴¹ att det framgick av artikel 58 första stycket i domstolens stadga

137 — Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, proklamerad den 7 december 2000 i Nice (EGT C 364, s. 1).

138 — Se i denna riktning domarna av den 17 december 1998 i mål C-185/95 P *Baustahlgewebe* mot kommissionen (REG 1998, s. I-8417), punkt 21, och av den 1 juli 2008 i de förenade målen C-341/06 P och C-342/06 P, *Chronopost* och *La Poste/UFEX* m.fl. (REG 2008, s. I-4777), punkt 45.

139 — Dom av den 15 maj 1996 i mål 222/84, *Johnston* (REG 1996, s. 1651; svensk specialutgåva, volym 8, s. 597), punkterna 18 och 19, av den 15 oktober 1987 i mål 222/86, *Heylens* m.fl. (REG 1987, s. 4097; svensk specialutgåva, volym 9, s. 223), punkt 14, av den 27 november 2001 i mål C-424/99, kommissionen mot Österrike (REG 2001, s. I-9285), punkt 45, av den 25 juli 2002 i mål C-50/00 P, *Unión de Pequeños Agricultores* mot rådet (REG 2002, s. I-6677), punkt 39, och av den 19 juni 2003 i mål C-467/01, *Eribrand* (REG 2003, s. I-6471), punkt 61.

140 — Se, i detta hänseende, rättspraxis inom ramen för fördragsbrottsförfaranden mot medlemsstater med stöd av artiklarna 226 EG och 228 EG samt tillämpliga förfarandegarantier.

141 — Ovan fotnot 135, punkterna 176–179.

och av rättspraxis att domstolen var behörig att kontrollera om rättegångsfel som kränkte klagandens intressen hade begåtts vid förstainstansrätten, och skulle säkerställa att de allmänna principerna i gemenskapsrätten hade iakttagits.¹⁴² Det ska emellertid erinras om att frågan huruvida den tid som förflutit innan dom meddelas är rimlig ska bedömas med hänsyn till omständigheterna i varje enskilt ärende, såsom ärendets komplexitet och parternas uppträdande.¹⁴³

252. Domstolen har i detta avseende preciserat att uppräkningskriterier av relevanta kriterier inte var uttömmande och att det vid bedömningen av huruvida den nämnda tiden är rimlig inte krävs en systematisk bedömning av omständigheterna i ärendet med beaktande av samtliga kriterier, när tidsåtgången för förfarandet framstår som motiverad med beaktande av enbart ett kriterium. Ärendets komplexitet eller sökandens obstruerande uppträdande kan således anses motivera en tidsåtgång som i förstone framstår som alltför omfattande.¹⁴⁴

253. I förevarande fall var utgångspunkten för förfarandets varaktighet den tidpunkt då Government of Gibraltar och Förenade

kungarikets regering lämnade in ansökningar om ogiltigförklaring till förstainstansrättens kansli den 9 juni 2004. Förfarandet avslutades den 18 december 2008, då den överklagade domen meddelades. Förfarandet vid förstainstansrätten pågick således i fyra år och sex månader.

254. Jag anser således inte att den tid som förfarandet pågick kan kvalificeras som särskilt lång för ett mål av sådan komplexitet och betydelse. För övrigt finner jag inte Konungariket Spaniens argument övertygande var gäller konsekvenserna av nämnda tidsåtgång för utgången i målet. Tvärtom talar komplexiteten och betydelsen av det mål som förstainstansrätten hade att avgöra, enligt min uppfattning, snarare till förmån för att den tid som förfarandet pågick är motiverad.

255. Jag anser således att det inte kan fastställas att den allmänna unionsrättsliga principen om rätt till en rättvis rättegång inom en skälig tid har åsidosatts i förevarande mål.

256. Slutligen anser jag beträffande den elfte grunden att inget åsidosättande av parternas rättigheter i förfarandet kan göras gällande. Detta skulle ha varit fallet om förstainstansrätten hade vilandeförklarat målet utan att först ha hört nämnda parter. Den omständigheten att rätten inte har tillämpat artikel 78 i rättegångsreglerna innebär inte något åsidosättande av en förfarandebestämmelse utgörande en felaktig rättstillämpning som omfattas av domstolens prövning inom ramen för överklagandet.

142 — Domen i målet Baustahlgewebe mot kommissionen (ovan fotnot 138), punkt 19, dom av den 15 juni 2000 i mål C-13/99 P, TEAM mot kommissionen (REG 2000, s. I-4671), punkt 36.

143 — Se i denna riktning domstolens dom av den 25 januari 2007 i de förenade målen C-403/04 P och C-405/04 P, Sumitomo Metal Industries och Nippon Steel mot kommissionen (REG 2007, s. I-729), punkt 116 och där angiven rättspraxis, och beslut av den 26 mars 2009 i mål C-146/08 P, Efkon mot Europaparlamentet och rådet (REG 2009, s. I-49), punkt 54.

144 — Domen i målet Limburgse Vinyl Maatschappij m.fl. mot kommissionen (ovan fotnot 16), punkt 188, och dom av den 2 oktober 2003 i mål C-194/99 P, Thyssen Stahl mot kommissionen (REG 2003, s. I-10821), punkt 156.

XI – Förslag till avgörande

257. Av ovan anförda skäl föreslår jag att domstolen ska

- avvisa Förenade kungarikets anmärkning att artiklarna 5 EG och 307 EG har åsidosatts,

- i övrigt ogilla Europeiska kommissionens överklaganden i målet C-106/09 och Konungariket Spaniens överklagande i målet C-107/09,

- förplikta vardera parten att bära sin rättegångskostnad.