DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

15. november 2011 *

Indhold

I — Retsforskrifter . . . . . I - 11181

II — Sagens faktiske omstændigheder . . . . . I - 11182

A — Baggrunden for Government of Gibraltars selskabsskattereform . . . . . I - 11182

B — Government of Gibraltars selskabsskattereform . . . . . I - 11184

III — Den administrative procedure og den omtvistede beslutning . . . . . I - 11187

IV — Retsforhandlingerne for Retten og den appellerede dom . . . . . I - 11191

V — Retsforhandlingerne for Domstolen og parternes påstande . . . . . I - 11192

VI — Om appellerne . . . . . I - 11195

A — Kommissionens eneste anbringende og Kongeriget Spaniens ottende anbringende . . . . . I - 11195

1. Den appellerede doms begrundelser . . . . . I - 11195

2. Parternes argumenter . . . . . I - 11198

3. Domstolens bemærkninger . . . . . I - 11204

a) Betingelsen om overskud og skatteloftet . . . . . I - 11207

b) Om »offshore«-selskabernes fordele . . . . . I - 11209

* Processprog: engelsk.

VII — Om søgsmålene for Retten. . . . . I - 11214

A — Government of Gibraltars og Det Forenede Kongeriges andet anbringende og andet led af Government of Gibraltars tredje anbringende . . . . . I - 11215

1. Andet led af det andet anbringende . . . . . I - 11216

2. Andet led af Government of Gibraltars tredje anbringende. . . . . I - 11217

3. Første led af det andet anbringende . . . . . I - 11217

a) Parternes argumenter. . . . . I - 11217

b) Domstolens bemærkninger. . . . . I - 11219

4. Tredje led af det andet anbringende . . . . . I - 11221

a) Parternes argumenter. . . . . I - 11221

b) Domstolens bemærkninger. . . . . I - 11222

B — Det Forenede Kongeriges tredje anbringende og første led af Government of Gibraltars tredje anbringende om tilsidesættelse af retten til forsvar. . . . . I - 11225

1. Parternes argumenter . . . . . I - 11225

2. Domstolens bemærkninger. . . . . I - 11227

C — Det første anbringende om regional selektivitet. . . . . I - 11232

VIII — Sagens omkostninger . . . . . I - 11233

I de forenede sager C-106/09 P og C-107/09 P,

angående to appeller i henhold til artikel 56 i Domstolens statut, iværksat den 16. marts 2009,

Europa-Kommissionen (sag C-106/09 P) ved R. Lyal, V. Di Bucci og N. Khan, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

de øvrige parter i appelsagen:

Government of Gibraltar ved solicitor J. Temple Lang og barrister M. Llamas samt advokat A. Petersen,

Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland ved I. Rao, som befuldmægtiget, bistået af D. Anderson, QC, og barrister M. Gray,

sagsøgere i første instans,

støttet af:

Irland ved D. O'Hagan, som befuldmægtiget, bistået af barrister B. Doherty og med valgt adresse i Luxembourg,

intervenient i appelsagen,

Kongeriget Spanien ved N. Díaz Abad og J.M. Rodríguez Cárcamo, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

intervenient i første instans,

og

Kongeriget Spanien (sag C-107/09 P) ved N. Díaz Abad og J.M. Rodríguez Cárcamo, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

de øvrige parter i appelsagen:

Europa-Kommissionen ved R. Lyal, V. Di Bucci og N. Khan, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøgt i første instans,

Government of Gibraltar ved solicitor J. Temple Lang og barrister M. Llamas samt advokat A. Petersen,

Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland ved I. Rao, som befuldmægtiget, bistået af D. Anderson, QC, og barrister M. Gray,

sagsøgere i første instans,

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling)

sammensat af præsidenten, V. Skouris, afdelingsformændene A. Tizzano, J.N. Cunha Rodriguez, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot og A. Prechal samt dommerne A. Rosas, K. Schiemann, E. Juhász, T. von Danwitz (refererende dommer), D. Šváby, M. Berger, og E. Jarašiūnas,

generaladvokat: N. Jääskinen
justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 16. november 2010,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 7. april 2011,

afsagt følgende

Dom

1 I appelskrifterne har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber og Kongeriget Spanien nedlagt påstand om ophævelse af dommen afsagt af De Europæiske Fællesskabers Ret i Første Instans den 18. december 2008, Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige mod Kommissionen (forenede sager T-211/04 og T-215/04, Sml. II, s. 3745, herefter »den appellerede dom«), hvori Retten annullerede Kommissionens beslutning 2005/261/EF af 30. marts 2004 om Det Forenede Kongeriges påtænkte støtteordning vedrørende Government of Gibraltars reform af selskabsskatten (EUT 2005 L 85, s. 1, herefter »den omtvistede beslutning«).

I — Retsforskrifter

2 Artikel 6 i Rådets forordning (EF) nr. 659/1999 af 22. marts 1999 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af artikel [88 EF] (EFT L 83, s. 1) bestemmer:

»Formel undersøgelsesprocedure

1. Beslutningen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure skal sammenfatte de relevante faktiske og retlige spørgsmål, indeholde en foreløbig vurdering fra Kommissionens side med hensyn til støttekarakteren af den påtænkte foranstaltning

og anføre, om der er tvivl om, hvorvidt den er forenelig med fællesmarkedet. I beslutningen skal den pågældende medlemsstat og andre interesserede parter opfordres til at fremsætte bemærkninger inden for en nærmere fastsat frist, der normalt ikke må overstige en måned. I behørigt begrundede tilfælde kan Kommissionen forlænge denne frist.

2. De modtagne bemærkninger videregives til den pågældende medlemsstat. Hvis en interesseret part kræver det under henvisning til risiko for skade, må dennes identitet ikke meddeles den pågældende medlemsstat. Den pågældende medlemsstat kan besvare de fremsatte bemærkninger inden for en nærmere fastsat frist, der normalt ikke må overstige en måned. I behørigt begrundede tilfælde kan Kommissionen forlænge denne frist.«

II — Sagens faktiske omstændigheder

A — *Baggrunden for Government of Gibraltars selskabsskattereform*

3 Den 11. juli 2001 besluttede Kommissionen at indlede en formel undersøgelsesprocedure i medfør af artikel 88, stk. 2, EF vedrørende to foranstaltninger, som anvendes i Gibraltar vedrørende selskabsbeskatning af henholdsvis »skattefritagne selskaber« (EFT 2002 C 26, s. 13) og »skattelettede selskaber« (EFT 2002 C 26, s. 9).

4 For at få status som skattefritaget selskab skulle en virksomhed opfylde flere betingelser. Blandt betingelserne var et forbud mod udøvelse af erhvervsmæssig virksomhed eller lignende virksomhed i Gibraltar, medmindre det skete i samarbejde med andre skattefritagne eller skattelettede virksomheder. Med forbehold af visse undtagelser var et skattefritaget selskab fritaget for indkomstbeskatning i Gibraltar og skulle kun betale en fast årlig afgift på 225 GBP.

5 Betingelserne for at opnå status som skattelettet selskab var i det væsentlige sammenfaldende med betingelserne for at opnå status som skattefritaget selskab. De skattelettede selskaber betalte skat med en sats, der blev forhandlet med skattemyndighederne i Gibraltar, og som varierede mellem 2 % og 10 % af deres overskud.

6 Ved dom af 30. april 2002, Government of Gibraltar mod Kommissionen (forenede sager T-195/01 og T-207/01, Sml. II, s. 2309), annullerede Retten dels beslutningen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure vedrørende skattefritagne selskaber på grundlag af den omstændighed, at Kommissionen havde karakteriseret den ordning, der fandt anvendelse på disse selskaber, som ny støtte i sin helhed, dels forkastede påstanden om annullation af beslutningen om at indlede undersøgelsesproceduren vedrørende skattelettede selskaber.

7 Undersøgelsesproceduren vedrørende de skattefritagne selskaber førte til Kommissionens beslutning af 19. januar 2005 om passende foranstaltninger, som blev godkendt af Det Forenede Kongerige den 18. februar 2005 (EFT 2005 C 228, s. 9). Efter undersøgelsesproceduren vedrørende skattelempede selskaber vedtog Kommissionen den 30. marts 2004 beslutning 2005/77/EF (EUT 2005 L 29 s. 24), hvori den erklærede, at ordningen vedrørende disse selskaber var uforenelig med fællesmarkedet.

B — *Government of Gibraltars selskabsskattereform*

8 Den 27. april 2002 meddelte Government of Gibraltar, at den, uden at det berørte spørgsmålet, om skatteordningerne vedrørende skattefritagne og skattelettede selskaber udgjorde statsstøtte eller ikke, agtede at ophæve al lovgivning vedrørende virksomhedsbeskatning og indføre et helt nyt skattesystem for alle selskaber i Gibraltar. Denne reform af selskabsskatten, som er indført af Government of Gibraltar, er genstand for dette søgsmål.

9 Ved skrivelse af 12. august 2002 anmeldte Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland i henhold til artikel 88, stk. 3, EF den reform af selskabsbeskatningen (herefter »den foreslåede skattereform«), som Government of Gibraltar ønskede at gennemføre, til Kommissionen.

10 For at kunne gennemføres af Government of Gibraltar skal skattereformen først vedtages i Gibraltars House of Assembly. Som led i reformen vil lovgivningen om skattefritagne selskaber og skattelettede selskaber blive ophævet med øjeblikkelig virkning.

11 Den foreslåede skattereform omfatter, således som det fremgår af den anfægtede doms præmis 18, et skattesystem, der gælder for alle selskaber, der er etableret i Gibraltar, og en supplerende skat eller strafskat (»top up-skat«), der kun gælder for virksomheder inden for den finansielle servicesektor, og for forsyningsvirksomheder, hvilket omfatter virksomheder inden for sektorerne telekommunikation, elektricitet og vand.

12 Kendetegnene ved det skattesystem, der søges indført ved den foreslåede skattereform, er i den appellerede doms præmis 21-25 beskrevet som følger:

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

— Lønskat: Alle selskaber i Gibraltar vil være omfattet af en skat på 3 000 GBP pr. ansat om året. Hver enkelt »arbejdsgiver« i Gibraltar skal betale lønskat for samtlige dennes fuldtids- og deltids-»ansatte«, som er »beskæftiget i Gibraltar«. Lovgivningen om skattereformen indeholder en definition af de ovenfor anførte begreber.

— Skat på besiddelse af erhvervsejendom (Business Property Occupation Tax, herefter »BPOT«): Alle selskaber, der besidder fast ejendom i Gibraltar i erhvervsøjemed, skal betale en BPOT svarende til en procentsats af deres skattetilsvar i medfør af den almindelige beskatning af fast ejendom, der gælder i Gibraltar.

— Registreringsafgift: Alle selskaber i Gibraltar skal betale en årlig registreringsafgift på 150 GBP for selskaber, som ikke påtænkes at skulle skabe indtægter, og på 300 GBP for selskaber, der skal skabe indtægter.

22 Den samlede lønskat og BPOT vil være begrænset til 15 % af overskuddet. Som følge af dette loft skal selskaberne først betale lønskat og BPOT, såfremt de skaber overskud, og skattebeløbet kan ikke overstige 15 % af overskuddet.

[…]

23 Visse aktiviteter, dvs. sektoren for finansielle tjenesteydelser og forsyningsselskaber, vil få pålagt en supplerende skat af deres overskud af sådanne aktiviteter. Den supplerende skat vil kun gælde for overskud, som kan henføres til disse aktiviteter.

24 Selskaber inden for sektoren for finansielle tjenesteydelser vil således ud over lønskatten og BPOT få pålagt en supplerende skat på mellem 4 % og 6 % af overskuddet af levering af finansielle tjenesteydelser (beregnet i overensstemmelse med internationalt anerkendte regnskabsstandarder). Den samlede beskatning af disse selskaber (lønskat, BPOT og supplerende skat) vil være begrænset til i alt 15 % af overskuddet.

25 Foruden lønskatten og BPOT vil forsyningsvirksomheder blive pålagt en supplerende skat på 35 % af overskuddet af levering af ydelser (beregnet i overensstemmelse med internationalt anerkendte regnskabsstandarder). Sådanne virksomheder vil få ret til at trække lønskatten og BPOT fra den supplerende skat, der påhviler dem. Selv om også forsyningsselskaber vil få deres årlige skattepligt (lønskat og BPOT) begrænset til i alt 15 % af overskuddet, vil den supplerende skat for forsyningsselskaber sikre, at disse altid beskattes med en sats på 35 % af overskuddet.«

III — Den administrative procedure og den omtvistede beslutning

13 Efter at Det Forenede Kongerige havde anmeldt den foreslåede skattereform til Kommissionen, meddelte Kommissionen ved skrivelse af 16. oktober 2002 denne medlemsstats myndigheder sin beslutning om at indlede proceduren efter artikel 88, stk. 2, EF (herefter »beslutningen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure«) og opfordrede interesserede parter til at fremsætte deres bemærkninger (EFT C 300, s. 2).

14 Denne beslutning henviser til punkt 9 i meddelelse fra Kommissionen om anvendelsen af statsstøttereglerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomhederne (EFT 1998 C 384, s. 3, herefter »meddelelse om skattemæssig statsstøtte«). I beslutningens punkt 29-33 og 37-44 beskriver Kommissionen fire elementer ved den foreslåede skattereform, som den anser for at give selektive fordele på et materielt plan, nemlig betingelsen om realisering af overskud, som giver fordele til ikke-profitable selskaber, de forskellige skattelofter, som giver fordele til selskaber, der nyder godt af disse lofter, fritagelse af selskaber, der er beliggende i visse zoner i Gibraltar, og endelig fritagelsen for renter modtaget af lån ydet til gennemførelsen af visse formål. »Offshore«-selskaber er ikke opført som værende omfattet af en selektiv fordel.

15 I punkt 60, litra f), i beslutningen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure anmodede Kommissionen Det Forenede Kongerige om at give den de følgende informationer:

»[E]t overslag over antallet, størrelsen og typen af virksomhed for:

— selskaber, der ikke vil have overskud og derfor vil undgå beskatning ved lønskat og BPOT

— selskaber med overskud, som ikke har nogen medarbejdere (dvs. ingen skattepligtige medarbejderenheder)

— selskaber med overskud, som har mindre end én medarbejder (med undtagelse af de, som ingen har).«

16 Kommissionen modtog bemærkninger fra Det Forenede Kongerige, Confederación Española de Organizaciones Empresariales (den spanske sammenslutning af erhvervsorganisationer), fra Ålands Landskapsstyrelse, fra Kongeriget Spanien og fra Government of Gibraltar.

17 Kongeriget Spanien anførte i punkt 3 i sine bemærkninger, indgivet til Kommissionen den 3. januar 2003, følgende:

»[…]

I tillæg til disse bemærkninger, som bekræfter de indsigelser, Kommissionen har fremført, og som i sig selv er tilstrækkelige til grundlæggende at drage gyldigheden af den af Det Forenede Kongerige på Gibraltars vegne foreslåede reform i tvivl, er det efter vores opfattelse af væsentlig betydning, at bedømmelsen af ordningen tager passende hensyn til den faktiske økonomiske og skattemæssige sammenhæng, der kendetegner den jurisdiktion, der foreslår den.

Den foreslåede skattereform indeholder nogle særdeles usædvanlige elementer, såsom de følgende:

[…]

c) For de 28 800 selskaber, der ikke pålægges de i litra a) ovenfor beskrevne supplerende skatter, er det foreslåede skattesystem i virkeligheden ikke en almindelig selskabsskat på erhvervsmæssigt overskud, men en kombination af forskellige enkeltstående skatter (lønskat, [BPOT], registreringsafgift), som er underlagt skattelofter, der gør skattetilsvaret ekstraordinært lille eller ikke-eksisterende (det er ikke uden årsag, at forslaget i Gibraltar omtales som »nul-skat«).

Henset til, at de fleste af de 28 800 selskaber, der er registrerede, kan anses for at være enten postkasseselskaber eller porteføljeadministrationsselskaber, vil disse selskaber under forudsætning af, at de har overskud, blive beskattet med 3 000 GBP pr. ansat pr. år. Da de fleste af disse selskaber kun har én enkelt ansat (en bogholder eller revisor), som normalt er deltidsansat, vil de kun skulle betale maksimalt 3 000 GBP pr. år i skat, hvis de ikke benytter fast ejendom (hvilket normalt vil være tilfældet), da de derfor ikke vil skulle betale [BPOT].

[…]

d) »offshore«-selskaberne forbliver uden for to af de nye skatters rækkevidde. Ca. 8 000 selskaber uden nogen fysisk tilstedeværelse på Gibraltar vil således være fritagne.

[…]

Dette er en skattereform, som indeholder en lang række usædvanlige elementer, og som lader skattesituationen for virksomheder uden ansatte eller lokaler i Gibraltar uforandret.

[…]«

18 Kommissionen fremsendte disse bemærkninger til Det Forenede Kongerige, som inddrog dem i sine bemærkninger i skrivelse af 13. februar 2003 uden imidlertid at tage stilling til Kongeriget Spaniens argumenter vedrørende behandlingen af »offshore«-selskaber.

19 Kommissionen konkluderede i punkt 163 i den omtvistede beslutning, »at [den foreslåede skattereform] udgør en statsstøtteordning i medfør af EF-traktatens artikel 87, stk. 1. Ingen af de i artikel 87, stk. 2, eller artikel 87, stk. 3, hjemlede undtagelser finder anvendelse. Det Forenede Kongerige er derfor ikke bemyndiget til at gennemføre reformen«.

20 Ifølge Kommissionen var den foreslåede skattereform selektiv både på regionalt og på materielt plan. Den er regionalt selektiv, idet den foreskriver et selskabsskattesystem, i henhold til hvilket virksomheder i Gibraltar generelt beskattes med en lavere sats end virksomheder i Det Forenede Kongerige, (127. betragtning til den anfægtede beslutning).

21 Kommissionen er af den opfattelse, at visse dele af den foreslåede skattereform er selektive på materielt plan. For det første er betingelsen om, at virksomheder skal have overskud, før de kan pålægges lønskat og BPOT, selektiv på materielt plan, idet den favoriserer de virksomheder, som ikke har overskud (128.-133. betragtning til den omtvistede beslutning), og for det andet favoriserer begrænsningen af den skyldige lønskat og BPOT til maksimalt 15 % af overskuddet de virksomheder, som for det pågældende år har lave overskud i forhold til antallet af deres ansatte og deres brug af erhvervsejendomme (134.-141. betragtning til den omtvistede beslutning). For det tredje er pålæggelsen af en skat på antallet af ansatte og BPOT ligeledes selektiv på materielt plan, idet disse to skatter i kraft af deres karakter favoriserer »offshore«-selskaber, som ikke har nogen reel fysisk tilstedeværelse i Gibraltar og derfor ikke pålignes selskabsskat (142.-144. og 147.-151. betragtning til den omtvistede beslutning).

22 Konklusionen i den omtvistede beslutning foreskriver i sin første artikel

»De af Det Forenede Kongerige anmeldte forslag om reform af selskabsskattesystemet i Gibraltar udgør en statsstøtteordning, som er uforenelig med fællesmarkedet.

Disse forslag må derfor ikke gennemføres.«

IV — Retsforhandlingerne for Retten og den appellerede dom

23 Ved stævninger indleveret til Rettens Justitskontor den 9. juni 2004 anlagde Government of Gibraltar i sag T-211/04 og Det Forenede Kongerige i sag T-215/04 hver især sag med påstand om annullation af den omtvistede beslutning.

24 Sagsøgerne fremsatte i det væsentlige tre anbringender i hver af sagerne. Det første og andet anbringende vedrørte retlige fejl og fejlskøn med hensyn til anvendelsen af henholdsvis kriteriet om regional selektivitet og kriteriet om materiel selektivitet. Det tredje anbringende vedrørte tilsidesættelse af væsentlige formforskrifter i forbindelse med undersøgelsen af det tredje aspekt af den foreslåede skattereform vedrørende »offshore«-selskaber. Dette sidste anbringende består af to led, hvor det første vedrører tilsidesættelse af retten til at blive hørt, som påberåbes af både Det Forenede

Kongerige og Government of Gibraltar, og det andet, som kun er blevet fremført af Government of Gibraltar, vedrører en fejlagtig begrundelse.

25 Ved kendelser af 14. december 2004 og 15. februar 2005 tog formanden for Rettens Tredje Afdeling begæringerne om intervention fra henholdsvis Det Forenede Kongerige til støtte for Government of Gibraltars påstande i sag T-211/04 og fra Kongeriget Spanien til støtte for Kommissionens påstande i sag T-215/04 til følge.

26 Retten gav sagsøgerne medhold i både det første anbringende om regional selektivitet og det anden anbringende om materiel selektivitet. Retten tog derfor ikke stilling til det tredje anbringende om tilsidesættelse af væsentlige formforskrifter.

V — Retsforhandlingerne for Domstolen og parternes påstande

27 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 26. juni 2009 er sagerne C-106/09 P og C-107/09 P blevet forenet med henblik på den skriftlige og mundtlige forhandling samt dommen.

28 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 25. september 2009 fik Irland tilladelse til at intervenere til støtte for Det Forenede Kongeriges og Government of Gibraltars påstande.

29 Kommissionen har i sin appel nedlagt følgende påstande:

— Principalt:

— Den anfægtede dom ophæves.

— De af Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige nedlagte annullationspåstande forkastes.

— Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige tilpligtes at betale sagens omkostninger.

— Subsidiært:

— Sagerne hjemvises til Retten til fornyet behandling.

— Afgørelsen om sagsomkostningerne i de to instanser udsættes.

30 Kongeriget Spanien har i sin appel nedlagt følgende påstande:

— Den appellerede dom ophæves.

— Den omtvistede beslutning stadfæstes.

— De indstævnte tilpligtes at betale sagsomkostninger.

31 Government of Gibraltar har nedlagt følgende påstande:

— Kommissionens og Kongeriget Spaniens appeller forkastes.

— Kommissionen og Kongeriget Spanien tilpligtes at betale Government of Gibraltars sagsomkostninger.

32 Det Forenede Kongerige har nedlagt følgende påstande:

— Kommissionens og Kongeriget Spaniens appeller forkastes.

— Kommissionen og Kongeriget Spanien tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

33 Irland har nedlagt følgende påstande:

— Kommissionens appel forkastes.

— Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

VI — Om appellerne

34 Kommissionen har fremført et enkelt anbringende om tilsidesættelse af artikel 87, stk. 1, EF. Dette anbringende vedrørende Rettens konklusioner med hensyn til den foreslåede skattereforms materielle selektivitet er opdelt i seks led. Kongeriget Spanien har påberåbt elleve anbringender, som kan opdeles i tre grupper vedrørende for det første den foreslåede reforms regionale selektivitet og Gibraltars status (de syv første og det niende anbringende), for det andet den materielle selektivitet (det ottende anbringende), og for det tredje proceduren ved Retten (det tiende og ellevte anbringende).

35 Anbringenderne om materiel selektivitet, dvs. Kommissionens enkelte anbringende og Kongeriget Spaniens ottende anbringende, undersøges først.

A — *Kommissionens eneste anbringende og Kongeriget Spaniens ottende anbringende*

1. Den appellerede doms begrundelser

36 Retten redegjorde i den appellerede doms præmis 143-146 — før sin undersøgelse af den omtvistede beslutning — for de analytiske rammer, som Kommissionen skal overholde ved undersøgelsen af, om støtte i form af en skatteordning har selektiv karakter. Retten er i den henseende af den opfattelse, at det er en nødvendig forudsætning for, at Kommissionen kan betegne en skatteforanstaltning som selektiv, at den som det første skridt identificerer og undersøger, hvad der er den »normale« ordning inden for skattesystemet. Derefter skal Kommissionen, i forhold til denne »normale«

skatteordning, vurdere og fastslå den eventuelle selektive karakter af den fordel, der ydes ved den pågældende skatteforanstaltning, ved at vise, at denne foranstaltning udgør en undtagelse fra den »normale« ordning. For det tredje skal det undersøges, om foranstaltningen, såfremt der foreligger sådanne undtagelser, der medfører en differentieret behandling af virksomheder, alligevel ikke er »selektiv«, fordi den følger af arten og opbygningen af den beskatningsordning, som den er en del af.

37 Kommissionen kan ifølge Retten ikke undlade at udføre dette første og andet trin i kontrollen af den omhandlede foranstaltnings selektive karakter, da den ellers ville træde i medlemsstatens sted hvad angår fastlæggelsen af dens skattesystem, og hvad der er den »normale« ordning i dette system. Hvad angår bestemmelsen af det pågældende skattesystem bemærkede Retten, at den direkte beskatning på EU-rettens nuværende udviklingstrin henhører under medlemsstaternes kompetence. Medlemsstaterne og de indenstatslige enheder, der har skatteretlig selvbestemmelse, har således enekompetence til at udarbejde de systemer for selskabsbeskatning, som de mener er bedst egnede til at imødekomme deres økonomiers behov.

38 Retten bemærkede i den appellerede doms præmis 148, at Kommissionen i den omtvistede beslutning konkluderede, »at tre aspekter af det skattesystem, der er indført ved [den foreslåede skattereform], medfører selektive fordele for de virksomheder, der er omfattet heraf, og kan således udgøre statsstøtte, nemlig for det første betingelsen om, at virksomhederne skal have overskud, før de kan pålægges lønskat og BPOT, for det andet begrænsningen på 15 % af overskuddet som maksimum for lønskat og BPOT, og for det tredje lønskatten og BPOT i sig selv«.

39 Derefter undersøgte Retten den omtvistede beslutning under hensyntagen til de analytiske rammer, den havde opstillet i den appellerede doms præmis 143-146.

40 Retten konstaterede i den appellerede doms præmis 170 i denne henseende, at henset til de forklaringer, som Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige havde givet, hvorefter samtlige elementer i den foreslåede skattereform udgør et fuldstændigt skattesystem, som skal behandles som den »normale« skatteordning, »var Kommissionen, fra og med den administrative procedure, nødsaget til at opfylde sin forpligtelse, jf. præmis 143 [i den appellerede dom], til først at identificere det, der inden for det anmeldte skattesystem er den […] »normale« ordning, og eventuelt sætte spørgsmålstegn ved Gibraltars myndigheders kvalificering af ordningen som […] »normal««. Retten bemærkede således i den appellerede doms præmis 171-174, at Kommissionen ikke havde fulgt de etaper, der er foreskrevet inden for rammerne af disse analytiske rammer, og at den derved, i betragtning af den statslige kompetence i skattemæssige anliggender, havde overskredet grænserne for sin kontrolbeføjelse.

41 Retten bemærkede endvidere i den appellerede doms præmis 175, at »ud over at Kommissionen ikke har overholdt rammerne for analysen med henblik på at afgøre, om der er tale om selektive foranstaltninger, er i øvrigt […] hverken betragtningerne i den [omtvistede] beslutning […] eller de argumenter, som Kommissionen og Kongeriget Spanien har fremført under sagens behandling, tilstrækkelige til at betvivle, at definitionen af det anmeldte system som […] »normalt« er berettiget«.

42 Retten bemærkede i denne sidstnævnte henseende i den appellerede doms præmis 176-178 for det første, at Kommissionen ikke havde godtgjort, at betingelsen for beskatning, nemlig at der realiseres et overskud, og begrænsningen af skatten til 15 % af overskuddet, skulle anses for undtagelser, og at skatteordningen derfor skulle karakteriseres som selektiv.

43 Retten bemærkede for det andet i den appellerede doms præmis 179-181, at hverken den omstændighed, at Kommissionen anså dette skattesystem for at være en hybrid, eller den omstændighed, at en virksomhed, som ikke har »fysisk tilstedeværelse« i Gibraltar, undgår lønskat og BPOT, er tilstrækkeligt til at godtgøre, at den omhandlede skatteordning er selektiv.

44 For det tredje er Kommissionens betragtninger om de forskellige kriterier, som anvendes i den omtvistede ordning ved fastsættelsen af en virksomheds beskatning, i henhold til den appellerede doms præmis 182-184 og således som anført af Gibraltars myndigheder, for vage til at kunne så tvivl om definitionen af, hvad der udgør den »normale« ordning i den foreslåede skattereform.

45 Retten konkluderede i den appellerede doms præmis 185, at ingen de aspekter af den foreslåede skattereform, som Kommissionen havde identificeret, kunne anses for at medføre en selektiv fordel i henhold til artikel 87, stk. 1, EF, eftersom Kommissionen ikke i tilstrækkelig grad havde påvist, at de udgør undtagelser fra den »normale« skatteordning.

46 Endelig bemærkede Retten i den appellerede doms præmis 186, »at sammenligningen mellem de påståede virkninger af det skattesystem, der blev indført med [den foreslåede skattereform], og virkningerne af det skattesystem, der var gældende før […], som Kommissionen har foretaget i tabel 1 og 150. betragtning til den [omtvistede] beslutning, i dette tilfælde ikke kan godtages med hensyn til anvendelsen af artikel 87, stk. 1, EF«.

2. Parternes argumenter

47 Kommissionen har i sit appelskrift påberåbt sig et enkelt anbringende om tilsidesættelse af artikel 87, stk. 1, EF vedrørende Rettens behandling af spørgsmålet om materiel selektivitet. Dette anbringende er opdelt i seks led.

48 Med det første led i dette anbringende har Kommissionen gjort gældende, at Retten har foretaget en urigtig bedømmelse af forholdet mellem artikel 87, stk. 1, EF og medlemsstaternes kompetence på skatteområdet. Hvad dette angår mener Kommissionen, at medlemsstaternes kompetence i skatteanliggender er begrænset af EU-retten, navnlig artikel 87, stk. 1, EF, og at det forhold alene, at en national regel hører under skatteretten, ikke kan fritage denne regel fra at overholde ovennævnte artikel, da denne ikke definerer statsstøtteforanstaltninger ud fra deres årsag eller formål, men ud fra deres virkninger.

49 Med det andet led i sit eneste anbringende har Kommissionen gjort gældende, at Retten fejlagtigt har anset Kommissionen for at være forpligtet til først at identificere det normale skattesystem indeholdt i den foreslåede skattereform og derefter at godtgøre de omhandlede foranstaltningers undtagelsesmæssige karakter i forhold til denne ordning. En sådan tilgang tager ikke højde for muligheden for, at en medlemsstat indfører et skattesystem med en forskelsbehandling, der er iboende i selve systemets natur. Med en skønsom udvælgelse af de kriterier, som skal gælde i det angiveligt »normale« skattesystem, er det lykkedes Gibraltar i vidt omfang at frembringe virkningerne af en ordning, som tydeligvis indeholder statsstøtte til fordel for visse typer af virksomheder.

50 Med det tredje led i sit eneste anbringende har Kommissionen gjort gældende, at Retten har tilsidesat principperne om fortolkning af begrebet statsstøtte, i henhold til hvilke nationale foranstaltninger skal undersøges i forhold til deres virkninger og ikke det mål, der forfølges, eller en bestemt lovgivningsteknik.

51 Med det fjerde led i dette anbringende har Kommissionen gjort gældende, at Rettens tilgang medfører, at alle et skattesystems karakteristika automatisk — uanset hvilken fordel de indrømmer bestemte kategorier af begunstigede — udgør en integrerende del af dette system, og ikke en undtagelse, og som følge heraf falder uden for anvendelsesområdet for statsstøttereglerne.

52 Med det femte led i anbringendet har Kommissionen kritiseret Retten for med urette at have fastslået, at Kommissionen hverken havde identificeret den »normale« skatteordning eller påvist, at den foreslåede skattereforms faktiske kendetegn udgjorde undtagelser fra denne ordning. Kommissionen havde imidlertid på klar og reglementeret vis identificeret det anmeldte skattesystem som et system baseret på lønskat og en skat på anvendelse af erhvervsejendom. Endvidere har Kommissionen bemærket, at Rettens begrundelse for at annullere den anfægtede beslutning ikke skete med henvisning til en manglende begrundelse, men til en retlig fejl.

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

54 Selv om Retten gengav de relevante dele af den omtvistede beslutning i den appellerede doms præmis 156-162, har den ikke taget stilling til de dér identificerede selektive aspekter af den foreslåede skattereform. Retten overså i den appellerede doms præmis 186 relevansen af en sammenligning mellem den foreslåede skattereform og det tidligere skattesystem. Det bemærkes, at Kommissionen med henvisning til det tidligere system har fremhævet, at den i den omtvistede beslutning undersøgte ordning tilsigtede at videreføre den tidligere situation ved at frembringe de samme virkninger på trods af anvendelsen af en anden teknik. Rettens fremgangsmåde lagde således afgørende vægt på skattetekniske hensyn i modsætning til en bedømmelse på grundlag af foranstaltningens virkninger.

55 Kongeriget Spanien har med sit ottende anbringende gjort gældende, at Retten fejlagtigt har anset kriteriet om materiel selektivitet for ikke at være opfyldt. Størstedelen

af virksomhederne i Gibraltar, nemlig 28 798 ud af 29 000 selskaber, vil opnå en skatteprocent på nul. Den ordning, som Retten betegner som almindelig, er derfor i realiteten en særlig ordning, der skaber en »de facto-selektivitet«.

56 I sit indlæg vedrørende Kommissionens appelskrift støtter Kongeriget Spanien Kommissionens anbringende. Den foreslåede skattereforms egentlige formål består i at fortsætte med at tiltrække udenlandsk kapital, hvis indehavere ønsker at omgå de almindelige skatteordninger, de er underlagt i deres hjemlande. Idet en analyse af selskabsbeskatning derudover er et forehavende, som fordrer en kompleks økonomisk vurdering, har Retten uretmæssigt sat sin egen økonomiske vurdering i stedet for Kommissionens for så vidt angår de elementer vedrørende selektivitet, som Kommissionen identificerede i den omtvistede beslutning.

57 Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige har for det første gjort gældende, at Retten med rette har forkastet Kommissionens fremgangsmåde i den omtvistede beslutning. Denne fremgangsmåde er fejlagtig og i strid med Kommissionens almindelige fremgangsmåde, således som den bl.a. fremgår af meddelelsen om skattemæssig statsstøtte. Denne nye fremgangsmåde vil føre til en ophævelse af medlemsstaternes skattemæssige suverænitet, som er anerkendt såvel i EF-traktaten som i Domstolens faste praksis, og vil give Kommissionen mulighed for at foretage en harmonisering af den direkte beskatning.

58 Med hensyn til første led af Kommissionens enkelte anbringende er Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige af den opfattelse, at dette anfægter medlemsstaternes skattemæssige kompetence og bygger på en fejlagtig forståelse af den appellerede dom, idet Retten ikke overså de EU-retlige rammer for medlemsstaternes skattemæssige suverænitet.

59 Det argument, der påberåbes til støtte for det andet led i Kommissionens eneste anbringende, indebærer ligeledes et indgreb i medlemsstaternes skattemæssige suverænitet. Den omstændighed alene, at en skatteordning giver visse selskaber en fordel, er ikke i sig selv tilstrækkeligt til, at denne ordning kan anses for at være selektiv, da det er nødvendigt først at identificere den normale ordning. Dette støttes af meddelelsen om skattemæssig statsstøtte, som Kommissionen er bundet af i kraft af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning.

60 Kommissionen har ligeledes lagt en fejlagtig forståelse af den appellerede dom til grund for det tredje led i sit enkelte anbringende, idet den hævder, at Retten har fastslået, at Kommissionen skulle lægge de af de nationale eller regionale myndigheder erklærede målsætninger til grund i stedet for at undersøge det faktiske indhold af de omhandlede regler.

61 Kommissionens argument i det fjerde led af dens eneste anbringende om, at et »normalt« skattesystem ikke må anvende mere end ét kriterium for skattepålæggelsen, er ligeledes uforeneligt med medlemsstaternes skattemæssige suverænitet. Det står således medlemsstaterne frit for at vedtage de skatter, som de anser for at være mest passende i forhold til deres behov, og at vælge de beskatningsgrundlag, som de ønsker, ved at vedtage almindelige og nødvendige bestemmelser om de skattepligtiges skattebetalingsevne i deres skattelove, hvilket er et fælles kendetegn ved skatter. Den omstændighed, at en skatteordning varetager mere end ét formål, er fuldt ud legitimt.

62 Det argument, som ligger til grund for det femte led i Kommissionens eneste anbringende, er derudover fejlbehæftet. Et skattesystem, der bygger på anvendelsen af flere beskatningsgrundlag, og som ligeledes inkluderer bestemmelser om de skattepligtiges skattebetalingsevne, kan ikke anses for at være usammenhængende. Derudover er Kommissionens påstand om, at den har gennemført en analyse i tre etaper, forkert.

63 Hvad endelig angår det sjette led i det eneste anbringende har Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige gjort gældende, at Kommissionens argument om, at skatteordningen skal anses for at være selektiv på grund af den omstændighed, at den såkaldte »offshore«-økonomi ikke beskattes, er fejlbehæftet. Således gælder det i ethvert skattesystem, at selskaber, der ikke har noget beskatningsgrundlag i overensstemmelse med definitionen i den nationale skatteordning, ikke betaler skat i henhold til dette system. Kommissionens argument ville således medføre, at medlemsstaterne i strid med deres skattemæssige suverænitet blev pålagt Kommissionens holdning til spørgsmålet om, hvad der er et passende beskatningsgrundlag. Den omstændighed alene, at forskellige selskaber betaler forskellige beløb i skat, er ikke tilstrækkeligt til at godtgøre, at den foreslåede skattereform er selektiv.

64 Hvad angår Kongeriget Spaniens ottende anbringende om den foreslåede skattereforms materielle selektivitet har Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige for det første fremhævet, at den omstændighed alene, at visse selskaber ikke betaler skat, ikke er tilstrækkeligt til at konkludere, at den skattemæssige behandling, der er forbeholdt dem, er selektiv, og til at anse disse selskaber for at modtage statsstøtte. De kompetente myndigheder er i særdeleshed ikke forpligtede til at anvende hverken omsætning eller overskud som beskatningsgrundlag. Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige har endvidere fremhævet, at den undersøgelse i tre etaper af en skatteforanstaltning, som er foreskrevet i meddelelsen om skattemæssig statsstøtte og fastholdt af Retten i den appellerede dom, er påkrævet ved identificering af de selektive fordele, som foranstaltningen giver anledning til. Hvad endelig angår Kongeriget Spaniens påstand om, at 28 798 ud af de 29 000 selskaber, der er hjemmehørende i Gibraltar, i kraft af den foreslåede skattereform vil få en faktisk »nulskattesats«, har Det Forenede Kongerige udtrykt tvivl om, hvorvidt disse tal er præcise. Government of Gibraltar har, uden at tage konkret stilling til Kongeriget Spaniens påstand, anført, at det er vanskeligt at bedømme, hvor mange selskaber der fortsat vil have hjemsted i Gibraltar, når den foreslåede skattereform gennemføres, og har i sit svarskrift gjort opmærksom på den omstændighed, at på nuværende tidspunkt er ca. 3 000 ud af de 24 000 selskaber, der er registrerede i Gibraltar, »fritagne« selskaber i henhold til den

gamle skatteordning, ca. 260 er offentlige serviceselskaber eller selskaber inden for den finansielle service sektor, og 18 000 er inaktive selskaber, der ejer aktiver.

65 Irland, som er interveneret til støtte for Det Forenede Kongeriges påstande i sag C-106/09 P, har gjort gældende, at Kommissionens appel bør forkastes, i det omfang den går videre end de elementer, der er behandlet i den omtvistede beslutning og den appellerede dom. Irland har anført, at Kommissionen med det første led i sit eneste anbringende søger at pålægge medlemsstaterne bevisbyrden for, at deres nationale skattesystemers karakter og struktur er i overensstemmelse med EU-retten. Derudover har Irland anført, at Kommissionen har søgt at basere sin argumentation i denne henseende på forbuddet mod forskelsbehandling, selv om reglerne om statsstøtte ikke har deres oprindelse i dette princip men, i begrebet om loyal konkurrence inden for fællesmarkedet. Hvad angår de øvrige led i Kommissionens eneste anbringende har Irland anført, at Kommissionen i henhold til principperne om retssikkerhed og den berettigede forventning er bundet af sin meddelelse om skattemæssig statsstøtte. Det ville være i strid med fast retspraksis og med medlemsstaternes skattemæssige suverænitet at anse forskelsbehandling for at være iboende i et skattesystem på grund af dets virkninger uden at kunne identificere en normal skattesats. Derudover er det i særdeleshed ikke tilstrækkeligt, at et skattesystem karakteriseres som en »hybrid«, for at konkludere, at de virksomheder, der nyder godt af dette system, modtager statsstøtte.

3. Domstolens bemærkninger

66 I modsætning til det af Irland anførte kan Kommissionens eneste anbringende antages til realitetsbehandling, idet den appellerede dom derved i overensstemmelse med procesreglementets artikel 113 søges ophævet, uden at der søges nogen ændring af sagsgenstanden, således som den har foreligget for Retten. Kommissionen har med henblik herpå gjort gældende, at Retten har tilsidesat artikel 87 EF, idet den med urette har fastslået, at ingen af de tre elementer, som er identificerede som selektive i den omtvistede beslutning, giver selektive fordele.

67 Indledningsvis må Kommissionens klagepunkt i andet led af dens eneste anbringende, hvormed den kritiserer Retten for med urette at have baseret sig på meddelelsen om skattemæssig statsstøtte, hvis indhold den skulle have gengivet urigtigt, forkastes.

68 Med hensyn til henvisningen i den appellerede doms præmis 143-146 til denne meddelelse er det tilstrækkeligt at bemærke, at Retten ikke drog nogen faktisk eller retlig konsekvens af meddelelsen, hvilket fremgår af anvendelsen af ordene »som Kommissionen selv anfører« og »desuden«, der anvendes i disse præmisser, men at Retten til støtte for sin tilgang som anført i den appellerede doms præmis 143-146 baserede sig på Domstolens praksis og kompetencefordelingen mellem medlemsstaterne og Unionen med hensyn til direkte beskatning.

69 Under disse omstændigheder kan Kommissionens klagepunkt rettet mod denne omtale af meddelelsen om skattemæssig statsstøtte ikke tages til følge (jf. i denne retning dom af 2.10.2003, sag C-182/99, Salzgitter mod Kommissionen, Sml. I, s. 10761, præmis 54 og 55), således at det i denne sammenhæng er ufornødent at undersøge denne meddelelses indhold og rækkevidde.

70 Med henblik på undersøgelsen af Kommissionens eneste anbringende og Kongeriget Spaniens ottende anbringende skal der henvises til Domstolens praksis vedrørende begrebet om selektiv fordel inden for skatteområdet.

71 Ifølge fast retspraksis er støttebegrebet mere generelt end tilskudsbegrebet, idet det ikke blot omfatter positive ydelser såsom selve tilskuddene, men ligeledes statslige indgreb, der under forskellige former letter de byrder, som normalt belaster en virksomheds budget, og derved, uden at være tilskud i ordets egentlige forstand, er af samme art og har tilsvarende virkninger (jf. dom af 8.11.2001, sag C-143/99, Adria-Wien

Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, Sml. I, s. 8365, præmis 38, og af 8.9.2011, forenede sager C-78/08 — C-80/08, Paint Graphos m.fl., Sml. I, s. 7611, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).

72 Det følger heraf, at en foranstaltning, hvorved offentlige myndigheder indrømmer visse virksomheder en fordelagtig skattemæssig behandling, der, selv om den ikke indebærer en overførsel af statslige midler, giver de berettigede en gunstigere økonomisk stilling end andre skattepligtige, udgør »statsstøtte« som omhandlet i artikel 87, stk. 1, EF (jf. dom af 15.3.1994, sag C-387/92, Banco Exterior de España, Sml. I, s. 877, præmis 14, og dommen i sagen Paint Graphos m.fl., præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).

73 Fordele, der følger af en generel foranstaltning, som finder anvendelse uden forskel på alle erhvervsdrivende, udgør derimod ikke støtte som omhandlet i artikel 87, stk. 1, EF (jf. i denne retning dom af 19.9.2000, sag C-156/98, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 6857, præmis 22, og af 15.6.2006, forenede sager C-393/04 og C-41/05, Air Liquide Industries Belgium, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

74 Det må således afgøres, om den foreslåede skattereform har en selektiv karakter, idet selektivitet er en grundlæggende del af begrebet statsstøtte (jf. dom af 6.9.2006, sag C-88/03, Portugal mod Kommissionen, Sml. I, s. 7115, præmis 54).

75 For så vidt angår vurderingen af betingelsen om selektivitet følger det af fast retspraksis, at artikel 87, stk. 1, EF kræver en stillingtagen til, om en national foranstaltning som led i en bestemt retlig ordning kan begunstige »visse virksomheder eller visse produktioner« i forhold til andre virksomheder, der under hensyntagen til formålet med den nævnte ordning befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation

(dommen i sagen Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, præmis 41, og dom af 22.12.2008, sag C-487/06 P, British Aggregates, Sml. I, s. 10515, præmis 82 og den deri nævnte retspraksis).

76 I lyset af denne retspraksis må det undersøges, om Retten har tilsidesat artikel 87, stk. 1, EF, således som fortolket af Domstolen, ved at fastslå, at ingen af de tre elementer, som er identificeret i den omtvistede beslutning, indebærer selektive fordele.

a) Betingelsen om overskud og skatteloftet

77 Retten har i den appellerede dom med hensyn til de to første elementer vedrørende den omtvistede foranstaltnings selektivitet, nemlig den omstændighed, at skat kun er skyldig i form af lønskat og BPOT, i det omfang den skattepligtige har overskud, og at beskatningen af disse to skattegrundlag er undergivet et loft på 15 % af overskuddet, konkluderet, at Kommissionen ikke har påvist, at disse elementer medfører selektive fordele.

78 Rettens konklusion i denne henseende er ikke behæftet med en retlig fejl.

79 Som det er nævnt i denne doms præmis 73, er det kun selektive fordele og ikke fordele, der følger af en generel foranstaltning, der finder anvendelse uden forskel på alle erhvervsdrivende, der henhører under begrebet statsstøtte.

80 Betingelsen om overskud og skatteloftet i forhold til overskuddet er isoleret set generelle foranstaltninger, der finder anvendelse uden forskel på alle erhvervsdrivende, og som derfor ikke er egnede til at give selektive fordele.

81 Kommissionens påstand om, at kriteriet om overskud er fremmed for den iboende logik i et skattesystem, der bygger på beskatning af antallet af ansatte og BPOT, indebærer ikke, at dette kriterium, som i sig selv er neutralt, bliver selektivt.

82 Retten har uden at begå nogen retlig fejl fastslået, at betingelsen om overskud og skatteloftet på 15 % af overskuddet ikke medfører selektive fordele.

83 De fordele fra foranstaltninger, der finder anvendelse uden forskel på alle erhvervsdrivende, som Kommissionen har påtalt, nemlig betingelsen om overskud, som kommer lidet rentable virksomheder til gode, og betingelserne om skatteloftet, som kommer de meget rentable virksomheder til gode, tillader ikke en konklusion om, at det undersøgte skattesystem medfører selektive fordele. Disse virkninger har ikke karakter af begunstigelse af »visse virksomheder« eller »visse produktioner« som omhandlet i artikel 87, stk. 1, EF, men er udelukkende en følge af den tilfældige omstændighed, at den omhandlede virksomhed er lidt eller meget rentabel i løbet af beskatningsperioden.

84 Det følger af det ovenstående, at klagepunkterne vedrørende Rettens konklusion om, at Kommissionen ikke havde påvist, at de to første elementer, der er identificerede i den omtvistede beslutning, nemlig betingelsen om overskud og skatteloftet på 15 % af overskuddet, medfører selektive fordele, skal forkastes.

b) Om »offshore«-selskabernes fordele

85 Retten konkluderede i den appellerede doms præmis 185, at »offshore«-selskaberne ikke nød nogen selektive fordele. Kommissionen havde ikke fulgt de analytiske rammer for bestemmelsen af den skattemæssige foranstaltnings selektivitet, således som beskrevet i den appellerede doms præmis 143-146 og gengivet i denne doms præmis 36 og 37, og skulle således ikke have godtgjort, at »offshore«-selskaberne, som efter deres karakter ikke har en fysisk tilstedeværelse i Gibraltar, nød selektive fordele.

86 Denne argumentation er behæftet med en retlig fejl.

87 Det bemærkes i denne henseende for det første, at det følger af fast retspraksis, at artikel 87, stk. 1, EF ikke sondrer ud fra grundene til eller formålet med de statslige interventioner, men definerer disse i kraft af deres virkninger og således uafhængigt af de anvendte teknikker (jf. dommen i sagen British Aggregates mod Kommissionen, præmis 85 og 89 og den deri nævnte retspraksis, og dom af 8.9.2011, sag C-279/08 P, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 7671, præmis 51).

88 Rettens fremgangsmåde, der udelukkende støttes på den lovgivningsteknik, der anvendes i den foreslåede skattereform, gør det ikke muligt at undersøge den omhandlede skattebestemmelses virkninger, og udelukker a priori enhver mulighed for at kvalificere undladelsen af at beskatte»offshore«-selskaberne som en »selektiv fordel«. Som følge heraf er denne fremgangsmåde i strid med den i denne doms præmis 87 nævnte retspraksis.

89 Det bemærkes for det andet, at Rettens fremgangsmåde ligeledes er i strid med den i denne doms præmis 71 nævnte retspraksis, ifølge hvilken eksistensen af en selektiv fordel for en virksomhed forudsætter en lettelse af de byrder, der normalt belaster virksomhedens budget.

90 Domstolen har ganske vist i præmis 56 i dommen i sagen Portugal mod Kommissionen fastslået, at fastsættelsen af referencerammen har en forstærket betydning ved skatteforanstaltninger, eftersom selve tilstedeværelsen af en fordel kun kan godtgøres i forhold til en beskatning, der betegnes »normal«.

91 I modsætning til Rettens ræsonnement og til det af Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige anførte synspunkt gør denne retspraksis imidlertid ikke kvalificeringen af et skattesystem som »selektivt« betinget af, at det skal være udformet på en sådan måde, at de virksomheder, der eventuelt drager fordel af en selektiv fordel, generelt set skal være underlagt de samme skattebyrder som de øvrige virksomheder, men skal være omfattet af undtagelsesbestemmelser, således at den selektive fordel kan identificeres som forskellen mellem den normale skattebyrde og den, som de førstnævnte selskaber er underlagt.

92 En sådan forståelse af kriteriet om selektivitet ville, i strid med den i denne doms præmis 87 nævnte retspraksis, forudsætte, at en skatteordning, for at kunne anses for selektiv, skulle være udformet ved hjælp af en bestemt lovgivningsteknik, hvilket ville have til følge, at nationale skattebestemmelser fra starten ville undslippe statsstøttekontrollen alene på grund af den omstændighed, at de er udformet ved hjælp af en anden lovgivningsteknik, selv om de har de samme retlige og/eller faktiske følger.

93 Disse overvejelser har især betydning for et skattesystem, der, som det omhandlede, i stedet for at foreskrive generelle bestemmelser for alle virksomheder, hvorfra der afviges til fordel for visse virksomheder, når til et tilsvarende resultat ved at tilpasse og kombinere de skatteretlige bestemmelser på en sådan måde, at deres anvendelse i sig selv fører til en forskellig skattebyrde for forskellige virksomheder.

94 Det bemærkes for det tredje, at Retten i den appellerede doms præmis 184-186 med urette har kritiseret Kommissionen for ikke have påvist eksistensen af en selektiv fordel for »offshore«-selskaberne, idet den ikke i den omtvistede beslutning havde identificeret en referenceramme, i forhold til hvilken en selektiv fordel kunne fastslås.

95 Det bemærkes i denne henseende, at i modsætning til det af Retten i den appellerede doms præmis 143, 144 og 150 fastslåede, fremgår det af disse præmisser, at Kommissionen har undersøgt eksistensen af selektive fordele for »offshore«-selskaber med hensyn til den omtvistede skatteordning, som formelt finder anvendelse på alle virksomheder. Det fremgår således, at den omtvistede beslutning identificerer denne ordning som referenceramme, i forhold til hvilken »offshore«-selskaberne rent faktisk begunstiges.

96 Endelig bemærkes det, at Kommissionen, i modsætning til hvad Retten fastslog, i den omtvistede beslutning i tilstrækkelig grad har påvist, at »offshore«-selskaberne i forhold til denne referenceramme er begunstigede af selektive fordele som omhandlet i den i denne doms præmis 75 nævnte retspraksis.

97 Ganske vist henhører fastsættelsen af skattegrundlag og fordelingen af skattebyrden på de forskellige produktionsfaktorer og økonomiske sektorer i mangel af EU-retlige bestemmelser på området under medlemsstaterne eller de indenstatslige enheder, der har skattemæssig selvbestemmelse, således som Retten konstaterede i den appellerede doms præmis 146.

98 Retten har imidlertid undladt at bedømme den omtvistede ordning i sin helhed og har ikke taget de elementer i betragtning, som Kommissionen lagde til grund for sin bedømmelse af den omtvistede ordning i den omtvistede beslutning.

99 I denne forbindelse skal der henvises til kendetegnene ved den omtvistede ordning, således som beskrevet i den appellerede doms præmis 21-25.

100 Denne ordning er dels karakteriseret ved en kombination af beskatning af antallet af ansatte og BPOT som de eneste beskatningsgrundlag samt betingelsen om overskud og skatteloftet på 15 % deraf, dels af fraværet af et almindeligt anvendt beskatningsgrundlag, som foreskriver beskatning af alle de selskaber, der er omfattet af ordningen.

101 Henset til denne ordnings kendetegn, således som beskrevet i den foregående præmis, fremgår det, at den omtvistede ordning, ved at kombinere disse beskatningsgrundlag — selv om de bygger på kriterier, der i sig selv er af almen karakter — rent faktisk indebærer forskelsbehandling mellem selskaber, der befinder sig i en sammenlignelig situation, med hensyn til det formål, der forfølges med den foreslåede skattereform, som er at indføre et almindeligt skattesystem for alle selskaber, der er hjemmehørende i Gibraltar.

102 Kombinationen af disse beskatningsgrundlag fører nemlig ikke kun til en beskatning, som følger antallet af ansatte og størrelsen af de benyttede erhvervslokaler, men udelukker i kraft af fraværet af andre beskatningsgrundlag fra starten enhver beskatning af »offshore«-selskaberne grundet den omstændighed, at disse ikke har ansatte og heller ikke benytter erhvervslokaler.

103 Ganske vist er det i henhold til den i denne doms præmis 73 nævnte retspraksis ikke i sig selv tilstrækkeligt til at fastslå, at en beskatning er selektiv som omhandlet i artikel 87, stk. 1, EF, at en forskellig skattebyrde følger af anvendelsen af en »almindelig« skatteordning.

104 De kriterier, som ligger til grund for beskatningsgrundlaget i skattesystemet, skal — for at de kan siges at tildele selektive fordele — ligeledes udpege de begunstigede virksomheder ud fra kendetegn, som udskiller dem som begunstiget kategori, således at det er muligt at karakterisere en sådan ordning som begunstigende »visse« virksomheder eller »visse« produktioner som omhandlet i artikel 87, stk. 1, EF.

105 Dette er imidlertid netop tilfældet i den foreliggende sag.

106 Det bemærkes i denne henseende, at den omstændighed, at »offshore«-selskaberne ikke beskattes, ikke er en tilfældig følge af den omhandlede ordning, men en uundgåelig konsekvens af, at beskatningsgrundlagene er blevet affattet nøjagtigt således, at »offshore«-selskaberne, som efter deres karakter ikke har ansatte og ikke benytter erhvervslokaler, ikke har noget beskatningsgrundlag i forhold til de i den foreslåede skattereform indeholdte skattegrundlag.

107 Den omstændighed, at »offshore«-selskaberne, der med hensyn til beskatningsgrundlagene i den foreslåede skattereform udgør en gruppe af selskaber, undgår beskatning netop som følge af karakteristika, der er særlige og specifikke for denne gruppe, gør, at disse selskaber kan anses for at nyde selektive fordele.

108 Det fremgår af det ovenstående, at Retten har begået en retlig fejl ved at fastslå, at den foreslåede skattereform ikke giver »offshore«-selskaberne selektive fordele som omhandlet i artikel 87, stk. 1, EF.

109 Som følge deraf må Kommissionens eneste anbringende og Kongeriget Spaniens ottende anbringende tages til følge i denne henseende, således at den appellerede dom må ophæves på dette grundlag.

110 Det følger heraf, at det er ufornødent at undersøge Kongeriget Spaniens syv første anbringender og niende anbringende om regional selektivitet og om Gibraltars status. Det er ligeledes ufornødent at tage stilling til denne medlemsstats tiende og ellevte anbringende om proceduren ved Retten.

VII — Om søgsmålene for Retten

111 I overensstemmelse med artikel 61, stk. 1, andet punktum, i statutten for Den Europæiske Unions Domstol kan Domstolen, når den ophæver den af Retten trufne afgørelse, selv træffe endelig afgørelse, hvis sagen er moden til påkendelse.

112 I det foreliggende tilfælde finder Domstolen, at de annullationssøgsmål vedrørende den omtvistede beslutning, som sagsøgerne i første instans har anlagt, er modne til påkendelse, og at der skal træffes endelig afgørelse.

113 De søgsmål, som Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige anlagde ved Retten, må derfor undersøges.

114 Sagsøgerne i første instans har i det væsentlige fremsat tre anbringender. Det første og det andet anbringende, som kan opdeles i tre led, vedrører fejl med hensyn til anvendelsen af henholdsvis kriteriet om regional selektivitet og kriteriet om materiel

selektivitet. Det tredje anbringende vedrører tilsidesættelse af væsentlige formforskrifter i forbindelse med Kommissionens undersøgelse af »offshore«-selskaberne. Dette sidste anbringende består af to led, hvor det første, som påberåbes af både Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, vedrører tilsidesættelse af retten til forsvar, og det andet, som kun påberåbes af Government of Gibraltar, vedrører en fejlagtig begrundelse.

115 Det andet anbringendes tre led om materiel selektivitet samt andet led i Government of Gibraltars tredje anbringende, der ligeledes vedrører et element om materiel selektivitet, behandles først. Dernæst undersøges første led af tredje anbringende om retten til forsvar. Til sidst tages der stilling til det første anbringende om regional selektivitet.

A — *Government of Gibraltars og Det Forenede Kongeriges andet anbringende og andet led af Government of Gibraltars tredje anbringende*

116 Det andet anbringende om materiel selektivitet, fremsat af sagsøgerne i første instans, består af tre led. Med det første led kritiserer disse sagsøgere Kommissionen for at have fraveget sin beslutningspraksis og meddelelsen om skattemæssig statsstøtte. Med det andet led, som er det eneste, hvorom der er truffet afgørelse i den appellerede dom, fastholder disse sagsøgere, at ingen af de tre elementer, der er identificeret i den omtvistede beslutning, giver selektive fordele. Endelig ønskes det ved det tredje led fastslået, at beslutningen bortså fra den omstændighed, at eventuelle selektive fordele under alle omstændigheder ville være begrundede i det omhandlede skattesystems karakter og opbygning. Med det andet led i sit tredje anbringende har Government of Gibraltar påberåbt en fejl i den omtvistede beslutnings begrundelse.

1. Andet led af det andet anbringende

117 Med hensyn til de indsigelser, som er blevet fremført ved andet led af det andet anbringende om karakteriseringen af de tre elementer, som blev identificeret i den omtvistede beslutning, bemærkes, at det fremgår af de i denne doms præmis 86-110 anførte betragtninger, at Kommissionen ikke har tilsidesat artikel 87, stk. 1, EF ved i den omtvistede beslutning at vurdere, at den omhandlede skatteordning giver selektive fordele.

118 Det fremgår således af denne doms præmis 77-84, at selv om Retten ikke begik en retlig fejl ved at konkludere, at de to første elementer, som var identificerede i den omtvistede beslutning, nemlig betingelsen om overskud og skatteloftet på 15 % af overskuddet, ikke medførte selektive fordele, har Kommissionen ikke desto mindre med hensyn til det tredje element, som blev identificeret i den omtvistede beslutning vedrørende den skattemæssige behandling af »offshore«-selskaberne, med rette vurderet, at disse selskaber er tillagt sådanne fordele.

119 Når det således fremgår af den omtvistede beslutning, at den omhandlede skatteordning medfører selektive fordele, er denne konklusion tilstrækkeligt begrundet ved eksistensen af selektive fordele for »offshore«-selskaberne, uden at det derudover er nødvendigt, at de to andre elementer, som i denne beslutning er udpeget som selektive, ligeledes giver selektive fordele (jf. i denne retning dom af 15.12.2005, sag C-66/02, Italien mod Kommissionen, Sml. I, s. 10901, præmis 98). Andet led i andet anbringende kan således ikke tages til følge.

120 Andet led af Det Forenede Kongeriges og Government of Gibraltars andet anbringende, der blev fremsat under sagens behandling i første instans til prøvelse af den omtvistede beslutning, skal følgelig forkastes.

2. Andet led af Government of Gibraltars tredje anbringende

121 Indledningsvis må andet led i Government of Gibraltars tredje anbringende om fejl i begrundelsen, idet Kommissionen ikke skulle have angivet, hvilke selskaber der udgør den store »offshore«-sektor, der henvises til i den omtvistede beslutnings punkt 143, hvorved Kommissionen ikke har angivet et enkelt selskab, et antal individuelle virksomheder eller en økonomisk sektor, som angiveligt nyder fordele af den foreslåede skattereform, forkastes.

122 Det er i denne henseende tilstrækkeligt at bemærke, at Kommissionen i overensstemmelse med Domstolens faste praksis kan indskrænke sig til at undersøge en støtteordnings generelle indhold uden at være forpligtet til at undersøge hver eneste anvendelse af ordningen med henblik på at vurdere, om den nævnte ordning indeholder støtteelementer (dom af 9.6.2011, forenede sager C-71/09 P, C-73/09 P og C-76/09 P, Comitato »Venezia vuole vivere« m.fl. mod Kommissionen, Sml. I, s. 4727, præmis 130 og den deri nævnte retspraksis).

3. Første led af det andet anbringende

a) Parternes argumenter

123 Med det første led i deres andet anbringende har sagsøgerne i første instans kritiseret Kommissionen for i den omtvistede beslutning at have tilsidesat meddelelsen om skattemæssig statsstøtte. Government of Gibraltar har endvidere anført, at denne beslutning ikke er i overensstemmelse med Kommissionens beslutningspraksis.

124 Hvad angår rækkevidden af meddelelsen om skattemæssig statsstøtte har sagsøgerne gjort gældende, at det følger af meddelelsens punkt 13, at medlemsstaterne har beføjelse til at vælge den økonomiske politik, som de finder mest hensigtsmæssig, herunder navnlig at fordele skattebyrden på de forskellige produktionsfaktorer efter deres eget valg. Derudover skal Kommissionen i henhold til meddelelsens punkt 9 og 16 påvise, at en skattemæssig foranstaltning foreskriver en undtagelse fra anvendelsen af skattesystemet til fordel for visse af medlemsstatens virksomheder, hvilket indebærer, at den fælles ordning, der efterfølgende foretages undtagelser fra, først må fastlægges. Endelig betyder den omstændighed, at visse virksomheder eller visse sektorer drager større fordel end andre af sådanne skatteforanstaltninger, ikke nødvendigvis, at de falder ind under anvendelsesområdet for reglerne vedrørende statsstøtte.

125 Kommissionens fremgangsmåde i den omtvistede beslutning med hensyn til de fordele, som »offshore«-selskaberne er berettigede til, er uforenelig med den vejledning, som fremgår af meddelelsen. Kommissionen har ved at tilsidesætte meddelelsen tilsidesat princippet om den berettigede forventning.

126 Til støtte for det klagepunkt, som kun er blevet fremført af Government of Gibraltar, ifølge hvilket Kommissionen har udviklet et nyt princip om materiel selektivitet, som ikke er i overensstemmelse med dens tidligere beslutningspraksis, nævner denne sagsøger visse af Kommissionens beslutninger.

127 Kommissionen har anført, at sagsøgerne i første instans har fejlfortolket meddelelsen om skattemæssig statsstøtte. Kommissionen har ligeledes gjort gældende, at den ikke har fraveget sin beslutningspraksis, og at den fremgangsmåde, der er anvendt i den omtvistede beslutning, ligger inden for rammerne af Domstolens praksis.

b) Domstolens bemærkninger

128 Hvad for det første angår det klagepunkt, ifølge hvilket Kommissionen fraveg meddelelsen om skattemæssig statsstøtte i den omtvistede beslutning, bemærkes, at denne meddelelse, der som en intern foranstaltning truffet af administrationen ikke kan anses for en retsregel, dog alligevel fastsætter en vejledende regel for den praksis, der skal følges, og som vedkommende myndighed ikke kan fravige i konkrete tilfælde uden at angive grunde, som er i overensstemmelse med princippet om ligebehandling (jf. vedrørende retningslinjer for statsstøtte dom af 9.6.2011, forenede sager C-465/09 P — C-470/09 P, Diputación Foral de Vizcaya m.fl. mod Kommissionen, præmis 120 og den deri nævnte retspraksis).

129 Det må således undersøges, om Kommissionen faktisk har fraveget denne meddelelse ved undersøgelsen af den omhandlede ordnings selektivitet.

130 Det bemærkes i denne henseende for det første, at meddelelsens punkt 13, i modsætning til det af sagsøgerne i første instans anførte, ikke kan forstås således, at der gives afkald på enhver kontrol efter reglerne om statsstøtte med medlemsstaternes mulighed for at fordele skattebyrden på de forskellige produktionsfaktorer. Punkt 13 præciserer således kun, at »skatteforanstaltninger, som gælder for alle erhvervsdrivende«, ikke udgør statsstøtte, mens de skattemæssige fordele, som »offshore«-selskaberne nyder, i virkeligheden ikke gælder for alle erhvervsdrivende, som det fremgår af denne doms præmis 102.

131 Med hensyn til punkt 9 og 16 i meddelelsen om skattemæssig statsstøtte må det videre fremhæves, at det i modsætning til det af sagsøgerne i første instans anførte ikke fremgår heraf, at eksistensen af fordele kun kan påvises ved konstatering af en undtagelse fra en normal beskatningsordning.

132 Punkt 9 nævner således for det første blot eksempler på selektive fordele, som er almindeligt forekommende. For det andet præciserer punkt 16, at fordele, der følger af en foranstaltning, der forekommer at være almindelig, ikke desto mindre kan anses for at være selektive. Denne konklusion støttes af meddelelsens punkt 13, som er det første punkt, der behandler sondringen mellem statsstøtte og almindelige foranstaltninger, og som klart anfører, at sidstnævnte »rent faktisk [skal] være åbne for samtlige virksomheder, som skal have lige adgang til foranstaltningen, ligesom rækkevidden af foranstaltningen ikke de facto må reduceres«.

133 Det anbringende, der er fremsat af sagsøgerne i første instans, hvorefter Kommissionen skulle have fraveget meddelelsen om skattemæssig statsstøtte, finder heller ikke støtte i meddelelsens punkt 14. Det fremgår allerede af formuleringen »betyder ikke nødvendigvis, at de falder ind under anvendelsesområdet for konkurrencereglerne vedrørende statsstøtte«, at dette punkt ikke kategorisk udelukker visse foranstaltninger til gennemførelse af reglerne om statsstøtte.

134 Det klagepunkt, i henhold til hvilket Kommissionen skulle have fraveget meddelelsen om skattemæssig statsstøtte i den omtvistede beslutning, må derfor forkastes.

135 For det andet må Government of Gibraltars klagepunkt om, at Kommissionen skulle have fraveget sin beslutningspraksis i den omtvistede beslutning, forkastes.

136 Det er i denne henseende tilstrækkeligt at erindre, at i henhold til retspraksis skal spørgsmålet om, hvorvidt en bestemt foranstaltning er statsstøtte, udelukkende bedømmes på grundlag af artikel 87, stk. 1, EF, og ikke på grundlag af Kommissionens påståede hidtidige beslutningspraksis (jf. i denne retning dom af 21.7.2011, sag C-459/10 P, Freistaat Sachsen og Land Sachsen-Anhalt mod Kommissionen, præmis 50).

137 På den baggrund må første led af det andet anbringende forkastes.

4. Tredje led af det andet anbringende

a) Parternes argumenter

138 Med tredje led af deres andet anbringende har sagsøgerne i første instans i det væsentlige anført, at Kommissionen har tilsidesat artikel 87, stk. 1, EF ved ikke at tage i betragtning, at den selektive fordel for »offshore«-selskaberne er begrundet i ordningens karakter og opbygning.

139 Ifølge disse sagsøgere afspejler kendetegnene ved den foreslåede skattereform, at skatteadministrationen i Gibraltar nødvendigvis er af begrænset størrelse, samt Gibraltars ringe beskatningsgrundlag, som medfører uundgåelige og iboende begrænsninger i Gibraltars skatteordnings funktion og effektivitet.

140 Anvendelsen af antallet af ansatte og benyttelsen af erhvervsejendom som beskatningsgrundlag var et logisk valg, henset til Gibraltars særlige kendetegn, idet en sådan skatteordning fører til en enkel og let kontrollerbar skat, som er billig at opkræve, og som ligner de andre skatter, som Gibraltars lille skatteadministration er vant til at opkræve. Government of Gibraltar har ligeledes fremført, at den foreslåede skattereform har til følge, at alle erhvervsdrivende selskaber beskattes. Den omstændighed,

at selskaber, der ikke driver erhvervsvirksomhed, og som blot besidder aktiver, ikke beskattes, svarer til normen for skattesystemer.

141 Ifølge Kommissionen, der støttes af Kongeriget Spanien, kan de selektive fordele, som »offshore«-selskaberne nyder, ikke begrundes med den foreslåede skattereforms generelle karakter og opbygning, da denne efter sin natur består i oprettelsen af et system, som de facto fastsætter forskellige skattesatser for forskellige typer af virksomheder.

142 Selv om den foreslåede skattereform kunne være et fornuftigt strategisk valg fra Government of Gibraltars side, har den ikke desto mindre selektiv karakter. Derudover har sagsøgerne i første instans ikke forklaret, i hvilket omfang det er nødvendigt med henblik på at undgå en overdreven beskatning af de mange små virksomheder, at visse af disse virksomheder beskattes i stedet for andre, uden at disse virksomheders skattebetalingsevne tages i betragtning. Med hensyn til argumentet om, at Government of Gibraltar var nødt til at have en enkelt skat, som effektivt lader sig kontrollere, kan dette ikke begrunde, at et betydeligt antal af Gibraltars selskaber fritages.

b) Domstolens bemærkninger

143 Ved bedømmelsen af tredje led af det andet anbringende, fremsat af sagsøgerne i første instans, bemærkes det, at den omtvistede beslutning ikke behandler spørgsmålet om en mulig begrundelse baseret på karakteren og opbygningen af det skattesystem, som »offshore«-selskaberne nyder fordel af.

144 Det må således undersøges, om Kommissionen i den omtvistede beslutning burde have taget stilling til en mulig begrundelse med henvisning til karakteren og opbygningen af det skattesystem, som »offshore«-selskaberne nyder fordel af.

145 Ifølge fast retspraksis omfatter begrebet statsstøtte ikke de statslige foranstaltninger, som indfører en sondring mellem virksomheder og derfor på forhånd er selektive, når denne sondring følger af det afgiftssystems karakter eller opbygning, som foranstaltningerne er en del af (jf. i denne retning bl.a. dommen i sagen Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, præmis 42, dommen i sagen Portugal mod Kommissionen, præmis 52, og dommen i sagen British Aggregates mod Kommissionen, præmis 83).

146 Det påhviler den medlemsstat, som har indført en sådan differentiering mellem virksomheder med hensyn til opkrævninger, at godtgøre, at den faktisk er berettiget på grund af den omhandlede ordnings karakter eller forvaltning (dom af 29.4.2004, sag C-159/01, Nederlandene mod Kommissionen, Sml. I, s. 4461, præmis 43, og af 8.9.2011, Kommissionen mod Nederlandene, præmis 77).

147 En medlemsstat, der anmoder om at kunne bevilge støtte under fravigelse af traktatens regler, skal samarbejde med Kommissionen. I medfør af denne forpligtelse skal den bl.a. fremlægge alle oplysninger, der gør det muligt for Kommissionen at kontrollere, at betingelserne for den ansøgte fravigelse er opfyldt (jf. dom af 28.4.1993, sag C-364/90, Italien mod Kommissionen, Sml. I, s. 2097, præmis 20, og af 29.4.2004, sag C-372/97, Italien mod Kommissionen, Sml. I, s. 3679, præmis 81).

148 Det bemærkes endelig, at Kommissionen ud fra hensynet til god forvaltningsskik i forbindelse med reglerne om statsstøtte er forpligtet til at gennemføre en påpasselig og upartisk undersøgelse af de omstændigheder, som den er bekendt med (jf. bl.a. dom af 2.4.1998, sag C-367/95 P, Kommissionen mod Sytraval og Brink's France, Sml. I, s. 1719, præmis 62).

149 Det bemærkes i denne henseende, at Det Forenede Kongerige for det første hverken i sin anmeldelse af den foreslåede skattereform eller i den formelle undersøgelsesfase har påberåbt sig en begrundelse for de selektive fordele, som »offshore«-selskaberne er tillagt. Det er således uomtvistet, at Det Forenede Kongerige ikke tog stilling til Kongeriget Spaniens argumenter vedrørende disse fordele under den formelle undersøgelsesprocedure af den foreslåede skattereform.

150 For det andet har sagsøgerne heller ikke til støtte for deres påstand for Retten gjort gældende, at Kommissionen var i besiddelse af oplysninger, som krævede, at Kommissionen i den omtvistede beslutning skulle have undersøgt en mulig begrundelse for den selektive fordel, som »offshore«-selskaberne er tillagt.

151 Det må således konkluderes, at Kommissionen ikke har haft grund til at undersøge, om de fordele, som »offshore«-selskaberne nyder, muligvis kunne begrundes i karakteren og opbygningen af skattesystemet, og at det således ikke kan bebrejdes Kommissionen, at den ikke har behandlet dette punkt i den omtvistede beslutning.

152 Under disse omstændigheder må påstanden fremsat af sagsøgerne i første instans, hvorefter Kommissionen har tilsidesat artikel 87, stk. 1, EF ved ikke at tage i betragtning, at den selektive fordel, som »offshore«-selskaberne nyder, var begrundet med henvisning til den omhandlede ordnings karakter eller forvaltning, forkastes.

153 Det følger heraf, at tredje led af det andet anbringende skal forkastes.

154 Af samtlige de nævnte bemærkninger følger, at det andet anbringende må forkastes i sin helhed i lighed med andet led af Government of Gibraltars tredje anbringende.

B — *Det Forenede Kongeriges tredje anbringende og første led af Government of Gibraltars tredje anbringende om tilsidesættelse af retten til forsvar*

155 Det Forenede Kongerige og Government of Gibraltar har i henholdsvis tredje anbringende og første led i tredje anbringende i sagen for Retten til prøvelse af den omtvistede beslutning gjort gældende, at deres ret til forsvar er blevet tilsidesat.

1. Parternes argumenter

156 Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige har fastholdt, at Kommissionen har tilsidesat deres ret til forsvar, idet Kommissionen for første gang i den omtvistede beslutning rejste spørgsmålet om materiel selektivitet ud fra synsvinklen om den angiveligt fordelagtige behandling af »offshore«-selskaberne, idet dette spørgsmål er af en anden karakter end dem, som blev analyseret ved den foreløbige vurdering i beslutningen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure.

157 Kommissionen burde således under proceduren for undersøgelse af statsstøtte have taget hensyn til den berettigede forventning, som de berørte parter vil kunne have på grundlag af de oplysninger, der er indeholdt i beslutningen om at indlede en undersøgelsesprocedure, hvilket medfører, at Kommissionen ikke kan basere den endelige

beslutning på betragtninger, som parterne på grundlag af disse oplysninger ikke har ment det var nødvendigt at tage stilling til. Sagsøgerne i første instans henviser i denne henseende navnlig til præmis 126 i Rettens dom af 5. juni 2001, ESF Elbe-Stahlwerke Feralpi mod Kommissionen (sag T-6/99, Sml. II, s. 1523), og præmis 88 i Rettens dom af 18. november 2004, Ferriere Nord mod Kommissionen (sag T-176/01, Sml. II, s. 3931).

158 Hverken spørgsmålet til Det Forenede Kongerige i beslutningens punkt 60, litra f), om selskaber uden overskud og ansatte, eller den omstændighed, at Kongeriget Spanien i sine bemærkninger, der blev afgivet efter beslutningen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure, henviste til »offshore«-sektoren, gav Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige grund til at tro, at Kommissionen ligeledes ville undersøge spørgsmålet om materiel selektivitet ud fra synsvinklen om behandlingen af »offshore«-selskaberne.

159 For det første var dette spørgsmål ikke forbundet med den detaljerede analyse af den foreslåede skattereform i punkt 2-59 i beslutningen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure. For det andet var Kongeriget Spaniens bemærkninger af rent formel karakter, og Kommissionen lod på intet tidspunkt forstå, at den anså dette element for at være relevant for dens undersøgelse.

160 Hvis Kommissionen havde gjort tydeligt opmærksom på aspektet vedrørende den skattemæssige behandling af »offshore«-selskaberne, ville den formelle undersøgelsesprocedure kunne have ført til et andet resultat.

161 Kommissionen, som støttes af Kongeriget Spanien, er af den opfattelse, at Government of Gibraltars og Det Forenede Kongeriges ret til forsvar ikke er blevet tilsidesat.

162 Kommissionen fastholder principalt, at spørgsmålet om den selektive karakter af beskatningen af »offshore«-selskaberne var blevet rejst både i punkt 60, litra f), i beslutningen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure og af Kongeriget Spanien i dets bemærkninger, som blev fremsat under den formelle undersøgelsesprocedure, og som Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige havde mulighed for at fremsætte deres bemærkninger til.

163 Kommissionen har subsidiært anført, at udfaldet af proceduren ikke ville være blevet anderledes, selv hvis det antoges, at Government of Gibraltars og Det Forenede Kongeriges ret til forsvar var blevet tilsidesat.

2. Domstolens bemærkninger

164 Det må først undersøges, om Det Forenede Kongeriges ret til forsvar er blevet tilsidesat.

165 Det følger af fast retspraksis, at retten til forsvar i forbindelse med en formel undersøgelsesprocedure i henhold til artikel 88, stk. 2, EF kræver, at den pågældende medlemsstat sættes i stand til at tage stilling dels til, om de af Kommissionen fremførte faktiske forhold og andre omstændigheder virkelig foreligger, og hvilken betydning de har, dels til de dokumenter, som Kommissionen påberåber sig til støtte for, at der foreligger en overtrædelse af EU-retten (jf. i denne retning domme af 10.7.1986, sag 40/85, Kommissionen mod Belgien, Sml. s. 2321, præmis 28, og sag 234/84, Kommissionen mod Belgien, Sml. s. 2263, præmis 27), samt til de bemærkninger, som interesserede tredjeparter i henhold til artikel 88, stk. 2, EF kan fremsætte. I det omfang medlemsstaten ikke har været i stand til at kommentere disse oplysninger, kan Kommissionen ikke lægge dem til grund for sin beslutning imod denne stat (jf. dom

af 14.2.1990, sag C-301/87, Frankrig mod Kommissionen, Sml. I, s. 307, præmis 30, af 21.3.1990, sag C-142/87, Belgien mod Kommissionen, Sml. I, s. 959, præmis 47, og af 5.10.2000, sag C-288/96, Tyskland mod Kommissionen, Sml. I, s. 8237, præmis 100).

166 Det bemærkes i denne henseende, at det i den foreliggende sag er uomtvistet, at Det Forenede Kongerige har haft mulighed for at tage stilling til, om de påståede faktiske forhold og andre omstændigheder virkelig foreligger, og hvilken betydning de har, samt til de bemærkninger, som er blevet fremsat af interesserede tredjeparter, i det foreliggende tilfælde Kongeriget Spanien, således at de forpligtelser, der følger af den i den foregående præmis nævnte retspraksis, er blevet overholdt.

167 I det omfang Det Forenede Kongerige har fastholdt, at det ikke fik mulighed for på hensigtsmæssig måde at fremføre sine synspunkter, idet den foreløbige vurdering, der er indeholdt i beslutningen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure, for det første ikke omfattede bemærkninger om »offshore«-selskaber, og idet Kommissionen for det andet ikke under sine møder med Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige i løbet af den formelle undersøgelsesprocedure præciserede, at den var af den opfattelse, at »offshore«-selskaberne nød selektive fordele.

168 Hvad for det første angår den omstændighed, at den foreløbige vurdering ikke omfattede »offshore«-selskaberne, bemærkes det, at Kommissionen ganske vist er forpligtet til klart at formulere sin tvivl med hensyn til støttens forenelighed, når den indleder en formel undersøgelsesprocedure, således at medlemsstaten og de interesserede parter kan tilrettelægge deres forsvar bedst muligt (dom af 8.5.2008, sag C-49/05 P, Ferriere Nord mod Kommissionen, præmis 92).

169 Den omstændighed alene, at den foreløbige vurdering af den anmeldte foreslåede skattereform ikke omfattede overvejelser vedrørende »offshore«-selskaberne, kan imidlertid ikke anses for at udgøre et forhold, der skulle kunne danne grundlag for

en berettiget forventning hos Det Forenede Kongerige om, at Kommissionen ville begrænse sin undersøgelse til kun at omfatte de aspekter, der blev undersøgt i denne foreløbige vurdering. På samme måde indebærer denne omstændighed heller ikke, at Kommissionen har tilsidesat sin forpligtelse til at give klart udtryk for sin tvivl.

170 Det bemærkes således for det første, at beslutningen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure i punkt 60, litra f), indeholdt spørgsmål, der netop vedrørte denne sektor, selv om ordet »offshore« ikke blev anvendt.

171 Som følge deraf var Det Forenede Kongerige ved selve beslutningen om at indlede proceduren blevet tilstrækkeligt oplyst om, at den indgående undersøgelse under den formelle undersøgelsesprocedure af den foreslåede skattereform ligeledes kunne angå sektorer, der ikke havde ansatte, og som ikke benyttede lokaler og derved undgik beskatning.

172 Det bemærkes endvidere, at den vurdering, der i henhold til artikel 6, stk. 1, i forordning nr. 659/1999 var indeholdt i beslutningen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure, blot er en »foreløbig vurdering«, som det fremgår af bestemmelsens egen ordlyd, der markerer indledningen af den formelle undersøgelsesprocedure og først og fremmest giver de interesserede parter mulighed for på hensigtsmæssig måde at fremføre deres synspunkter.

173 For at sikre nyttevirkningen af denne mulighed, må Kommissionen ikke være hindret i, ved sin endelige afgørelse efter den formelle undersøgelsesprocedure, at supplere sin »foreløbige« vurdering ved at tiltræde de synspunkter, som de interesserede parter har givet udtryk for.

174 Under disse omstændigheder må det konkluderes, at den omstændighed alene, at den foreløbige vurdering af den anmeldte foreslåede skattereform ikke indeholdt konkrete overvejelser om »offshore«-selskaberne, ikke medfører en tilsidesættelse af Det Forenede Kongeriges ret til forsvar.

175 Det bemærkes for det andet, at i modsætning til det af Det Forenede Kongerige anførte, indeholder Kongeriget Spaniens bemærkninger under den formelle undersøgelsesprocedure ikke kun anbringender af rent faktuel karakter, men det blev herved netop søgt godtgjort, at den anmeldte foreslåede skattereform ligeledes er selektiv, idet den begunstiger »offshore«-selskaberne, der nyder fritagelse fra enhver beskatning.

176 Kommissionen har meddelt Det Forenede Kongerige disse bemærkninger, som fremsatte sine kommentarer i sin skrivelse af 13. februar 2003 uden imidlertid at tage stilling til »offshore«-selskaberne.

177 Det Forenede Kongerige har, ved at fastholde, at det ikke fik mulighed for på hensigtsmæssig måde at fremføre sine synspunkter på grund af den omstændighed, at Kommissionen ikke lod forstå, at den tillagde Kongeriget Spaniens bemærkninger betydning, lagt en argumentation til grund, som ville forpligte Kommissionen til under den formelle undersøgelsesprocedure at træffe afgørelse om de bemærkninger, der modtages fra de interesserede parter.

178 En sådan forpligtelse fremgår imidlertid ikke af forordning nr. 659/1999. Forordningens artikel 6, stk. 2, pålægger således blot Kommissionen den forpligtelse at meddele den berørte medlemsstat de bemærkninger, den har modtaget under den formelle procedure, hvilken forpligtelse Kommissionen i det foreliggende tilfælde til fulde har opfyldt.

179 Henset til det foregående må Det Forenede Kongeriges tredje anbringende om en tilsidesættelse af retten til forsvar forkastes, uden at det herved er fornødent at undersøge, om proceduren, i fravær af den hævdede uregelmæssighed, ville kunne have ført til et andet resultat, hvilket er en betingelse for, at en tilsidesættelse af retten til forsvar kan føre til den omtvistede beslutnings annullation (jf. dommen i sagen Frankrig mod Kommissionen, præmis 31, samt dommen af 21.3.1990 i sagen Belgien mod Kommissionen, præmis 48, og dommen i sagen Tyskland mod Kommissionen, præmis 101).

180 Hvad angår Government of Gibraltars ret til forsvar bemærkes det for det første, at Government of Gibraltar har haft mulighed for at fremsætte bemærkninger over for Kommissionen, hvilken mulighed denne regering har benyttet sig af. I det omfang Government of Gibraltar i det væsentlige har gjort de samme anbringender gældende som Det Forenede Kongerige, er det tilstrækkeligt at bemærke, at denne medlemsstats ret til forsvar ikke er blevet tilsidesat, således at det samme også gælder for Government of Gibraltar. Government of Gibraltars processuelle rettigheder er under alle omstændigheder mindre omfattende end Det Forenede Kongeriges i dets egenskab af berørt medlemsstat under den formelle undersøgelsesprocedure i henhold til artikel 88, stk. 2, EF.

181 Det fremgår i denne henseende af Domstolens praksis, at de interesserede parter ud over den berørte medlemsstat, såsom i det foreliggende tilfælde Government of Gibraltar, under proceduren for kontrol af statsstøtte udelukkende har ret til at forelægge Kommissionen enhver form for oplysninger, som vil kunne bidrage til at belyse dens fremtidige handlen, og at de i den forbindelse ikke selv kan forlange en kontradiktorisk behandling af Kommissionen, svarende til den, der tilbydes den pågældende medlemsstat (jf. dommen i sagen Kommissionen mod Sytraval og Brink's France, præmis 59, samt dom af 24.9.2002, forenede sager C-74/00 P og C-75/00 P, Falck og Acciaierie di Bolzano mod Kommissionen, Sml. I, s. 7869, præmis 80 og 82).

182 Henset til det ovenstående skal Det Forenede Kongeriges tredje anbringende og første led af Government of Gibraltars tredje anbringende forkastes som ugrundet.

C — *Det første anbringende om regional selektivitet*

183 Sagsøgerne i første instans har ved deres første anbringende gjort gældende, at den omtvistede beslutning tilsidesatte artikel 87, stk. 1, EF, idet det heri er konkluderet, at den foreslåede skattereform var regionalt selektiv.

184 Det bemærkes i denne henseende, at det fremgår af denne doms præmis 86-108, at den foreslåede skattereform er materielt selektiv, idet den giver »offshore«-selskaberne selektive fordele.

185 Denne konstatering kan i sig selv begrunde konklusionen i den omtvistede beslutning, hvorefter den foreslåede skattereform udgør statsstøtte som omhandlet i artikel 87, stk. 1, EF, som Det Forenede Kongerige ikke er bemyndiget til at iværksætte.

186 Under disse omstændigheder kan sagsøgernes første anbringende vedrørende regional selektivitet ikke føre til annullation af den omtvistede beslutning, idet det end ikke delvist anfægter eksistensen af materielle selektive fordele (jf. analogt kendelse afsagt af Domstolens præsident den 25.6.1998, sag C-159/98 (R), De Nederlandske Antiller mod Rådet, Sml. I, s. 4147, præmis 111).

187 Det må således konkluderes, at det første anbringende ikke ville kunne føre til annullation af den omtvistede beslutning, selv hvis det antoges, at det var begrundet, og at det derfor ikke kan tages til følge.

188 Henset til det ovenstående forkastes Government of Gibraltars og Det Forenede Kongeriges søgsmål i deres helhed.

VIII — Sagens omkostninger

189 Ifølge procesreglementets artikel 122, stk. 1, træffer Domstolen, såfremt der gives appellanten medhold, og Domstolen selv endeligt afgør sagen, afgørelse om sagens omkostninger. I henhold til samme reglements artikel 69, der i medfør af artikel 118 finder anvendelse i appelsager, pålægges det i stk. 2 den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. I medfør af artikel 69, stk. 4, første afsnit, bærer de medlemsstater, som er indtrådt i sagen, deres egne omkostninger.

190 Da der er givet medhold i Kommissionens og Kongeriget Spaniens appeller, og Government of Gibraltars og Det Forenede Kongeriges annullationssøgsmål forkastes, bør Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige i overensstemmelse med Kommissionens og Kongeriget Spaniens påstand herom pålægges, ud over at bære deres egne omkostninger, at betale Kommissionens og Kongeriget Spaniens omkostninger i forbindelse med appelsagerne, såvel som Kommissionens omkostninger for Retten.

191 Kongeriget Spanien og Irland bærer som procesdeltagere ved henholdsvis Retten og Domstolen i henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 4, første afsnit, deres egne omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Store Afdeling):

1) Dommen afsagt af De Europæiske Fællesskabers Ret i Første Instans den 18. december 2008, Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige mod Kommissionen (forenede sager T-211/04 og T-215/04), ophæves.

2) Europa-Kommissionen frifindes i de af Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland anlagte søgsmål.

3) Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland pålægges, ud over at bære deres egne omkostninger, at betale Kommissionens og Kongeriget Spaniens omkostninger i appelsagerne såvel som Kommissionens omkostninger for Retten.

4) Kongeriget Spanien og Irland bærer som procesdeltagere ved henholdsvis Retten og Den Europæiske Unions Domstol i henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 4, første afsnit, deres egne omkostninger.

Underskrifter