ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)

της 15ης Νοεμβρίου 2011 *

Περιεχόμενα

I — Το νομικό πλαίσιο ..... I - 11181

II — Το ιστορικό της διαφοράς ..... I - 11182

A — Το ιστορικό της μεταρρυθμίσεως της φορολογίας εταιριών εκ μέρους της Government of Gibraltar. ..... I - 11182

B — Η μεταρρύθμιση της φορολογίας εταιριών εκ μέρους της Government of Gibraltar ..... I - 11184

III — Η διοικητική διαδικασία και η επίδικη απόφαση ..... I - 11187

IV — Η πρωτόδικη διαδικασία και η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση ..... I - 11191

V — Η ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία και τα αιτήματα των διαδίκων ..... I - 11192

VI — Επί των αιτήσεων αναιρέσεως ..... I - 11195

A — Επί του μοναδικού λόγου αναιρέσεως της Επιτροπής και του όγδοου λόγου αναιρέσεως του Βασιλείου της Ισπανίας ..... I - 11195

1. Το σκεπτικό της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως ..... I - 11195

2. Επιχειρήματα των διαδίκων ..... I - 11198

3. Εκτίμηση του Δικαστηρίου ..... I - 11204

α) Επί της προϋποθέσεως υπάρξεως κερδών και του ανωτάτου ορίου φορολογίας. ..... I - 11207

β) Επί των πλεονεκτημάτων υπέρ των εταιριών «offshore» ..... I - 11209

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

VII — Επί των ενώπιον του Πρωτοδικείου προσφυγών ..... I - 11214

A — Επί του δεύτερου λόγου ακυρώσεως της Government of Gibraltar και του Ηνωμένου Βασιλείου και του δευτέρου σκέλους του τρίτου λόγου ακυρώσεως της Government of Gibraltar ..... I - 11215

1. Επί του δεύτερου σκέλους του δεύτερου λόγου ακυρώσεως ..... I - 11216

2. Επί του δεύτερου σκέλους του τρίτου λόγου που προέβαλε η Government of Gibraltar ..... I - 11217

3. Επί του πρώτου σκέλους του δεύτερου λόγου αναιρέσεως ..... I - 11217

α) Επιχειρήματα των διαδίκων ..... I - 11217

β) Εκτίμηση του Δικαστηρίου ..... I - 11219

4. Επί του τρίτου σκέλους του δεύτερου λόγου ..... I - 11221

α) Επιχειρήματα των διαδίκων ..... I - 11221

β) Εκτίμηση του Δικαστηρίου ..... I - 11222

B — Επί του τρίτου λόγου του Ηνωμένου Βασιλείου και του πρώτου σκέλους του τρίτου λόγου της Government of Gibraltar, που αντλούνται από προσβολή των δικαιωμάτων άμυνας ..... I - 11225

1. Επιχειρήματα των διαδίκων ..... I - 11225

2. Εκτίμηση του Δικαστηρίου ..... I - 11227

Γ — Επί του πρώτου λόγου περί της περιφερειακής επιλεκτικότητας ..... I - 11232

VIII — Επί των δικαστικών εξόδων ..... I - 11233

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-106/09 P και C-107/09 P,

με αντικείμενο δύο αιτήσεις αναιρέσεως βάσει του άρθρου 56 του Οργανισμού του Δικαστηρίου, οι οποίες υποβλήθηκαν στις 16 Μαρτίου 2009,

Ευρωπαϊκή Επιτροπή (C-106/09 P), εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal, V. Di Bucci και N. Khan, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

αναιρεσείουσα,

όπου οι λοιποί διάδικοι είναι:

η **Government of Gibraltar,** εκπροσωπούμενη από τους J. Temple Lang, solicitor, M. Llamas, barrister, και από τον A. Petersen, advokat,

το **Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας,** εκπροσωπούμενο από την I. Rao, επικουρούμενη από τον D. Anderson, QC, και την M. Gray, barrister,

προσφεύγοντες πρωτοδίκως,

υποστηριζόμενοι από

την **Ιρλανδία,** εκπροσωπούμενη από τον D. O'Hagan, επικουρούμενο από τον B. Doherty, barrister, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

παρεμβαίνουσα στη διαδικασία αναιρέσεως,

το **Βασίλειο της Ισπανίας,** εκροσωπούμενο από τη N. Díaz Abad και τον J. M. Rodríguez Cárcamo, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

παρεμβαίνον πρωτοδίκως,

και

Βασίλειο της Ισπανίας (C-107/09 P), εκπροσωπούμενο από τη N. Díaz Abad και τον J. M. Rodríguez Cárcamo, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

αναιρεσείον,

όπου οι λοιποί διάδικοι είναι:

η **Ευρωπαϊκή Επιτροπή,** εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal, V. Di Bucci και N. Khan, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

καθής πρωτοδίκως,

η **Government of Gibraltar,** εκπροσωπούμενη από τους J. Temple Lang, solicitor, και M. Llamas, barrister, καθώς και από τον A. Petersen, advokat,

το **Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας,** εκπροσωπούμενο από την I. Rao, επικουρούμενη από τον D. Anderson, QC, και την M. Gray, barrister,

προσφεύγοντες πρωτοδίκως,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους B. Σκουρή, Πρόεδρο, A. Tizzano, J.N. Cunha Rodriguez, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot και A. Prechal, προέδρους τμήματος, A. Rosas, K. Schiemann, E. Juhász, T. von Danwitz (εισηγητή), D. Šváby, M. Berger, και E. Jarašiūnas, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Jääskinen
γραμματέας: L. Hewlett, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 16ης Νοεμβρίου 2010,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 7ης Απριλίου 2011,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με τις αιτήσεις τους, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων και το Βασίλειο της Ισπανίας ζητούν την αναίρεση της αποφάσεως του Πρωτοδικείου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων [νυν Γενικού Δικαστηρίου] της 18ης Δεκεμβρίου 2008, Τ-211/04 και Τ-215/04, Government of Gibraltar και Ηνωμένο Βασίλειο κατά Επιτροπής (Συλλογή 2008, σ. II-3745, στο εξής: αναιρεσιβαλλομένη απόφαση), με την οποία το Πρωτοδικείο ακύρωσε την απόφαση 2005/261/ΕΚ της Επιτροπής, της 30ής Μαρτίου 2004, για το καθεστώς ενισχύσεως που σχεδιάζει να εφαρμόσει το Ηνωμένο Βασίλειο σε σχέση με τη μεταρρύθμιση της φορολογίας εταιριών της Κυβερνήσεως του Γιβραλτάρ (ΕΕ 2005, L 85, σ. 1, στο εξής: επίδικη απόφαση).

I — Το νομικό πλαίσιο

2 Το άρθρο 6 του κανονισμού (ΕΚ) 659/1999 του Συμβουλίου, της 22ας Μαρτίου 1999, για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του άρθρου [88 ΕΚ] (ΕΕ L 83, σ. 1), ορίζει:

«Επίσημη διαδικασία έρευνας

1. Στην απόφαση για κίνηση επίσημης διαδικασίας έρευνας, η Επιτροπή αναφέρει συνοπτικά τα σημαντικότερα πραγματικά και νομικά ζητήματα, προβαίνει σε προσωρινή εκτίμηση σχετικά με τον χαρακτήρα του σχεδιαζόμενου μέτρου ως ενίσχυσης

και εκθέτει τις αμφιβολίες της για το συμβατό του μέτρου με την κοινή αγορά. Η απόφαση καλεί το οικείο κράτος μέλος και τα άλλα ενδιαφερόμενα μέρη να υποβάλουν παρατηρήσεις εντός ορισμένης προθεσμίας, η οποία συνήθως δεν υπερβαίνει τον ένα μήνα. Σε δεόντως δικαιολογημένες περιπτώσεις, η Επιτροπή μπορεί να παρατείνει την ταχθείσα προθεσμία.

2. Οι παρατηρήσεις που λαμβάνονται διαβιβάζονται στο οικείο κράτος μέλος. Εφόσον ζητηθεί από ένα ενδιαφερόμενο μέρος, για λόγους πιθανής ζημίας, η ταυτότητά του αποκρύπτεται από το οικείο κράτος μέλος. Το οικείο κράτος μέλος μπορεί να απαντήσει στα σχόλια που υποβάλλονται εντός ορισμένης προθεσμίας που δεν υπερβαίνει συνήθως τον ένα μήνα. Σε δεόντως δικαιολογημένες περιπτώσεις, η Επιτροπή μπορεί να παρατείνει την ταχθείσα προθεσμία.»

II — Το ιστορικό της διαφοράς

Α — *Το ιστορικό της μεταρρυθμίσεως της φορολογίας εταιριών εκ μέρους της Government of Gibraltar*

3 Στις 11 Ιουλίου 2001 η Επιτροπή αποφάσισε να κινήσει την επίσημη διαδικασία έρευνας βάσει του άρθρου 88, παράγραφος 2, ΕΚ, για δύο ρυθμίσεις που έχουν εφαρμογή στο Γιβραλτάρ σχετικά με τον φόρο εταιριών, οι οποίες αφορούν τις «απαλλασσόμενες εταιρίες» (ΕΕ 2002, C 26, σ. 13) και τις «εταιρίες ειδικού φορολογικού καθεστώτος» (ΕΕ 2002, C 26, σ. 9), αντιστοίχως.

4 Για να χαρακτηριστεί μια εταιρία απαλλασσόμενη, πρέπει να πληροί πολλές προϋποθέσεις. Μεταξύ των προϋποθέσεων αυτών περιλαμβάνεται η απαγόρευση ασκήσεως εμπορικής ή κάθε άλλης δραστηριότητας στο Γιβραλτάρ, εκτός αν ασκείται από κοινού με άλλες απαλλασσόμενες εταιρίες και με εταιρίες ειδικού φορολογικού καθεστώτος. Υπό την επιφύλαξη ορισμένων εξαιρέσεων, η απαλλασσόμενη εταιρία απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος στο Γιβραλτάρ και υποχρεούται μόνο να καταβάλλει ετήσιο εφάπαξ φόρο ύψους 225 λιρών στερλινών (GBP).

5 Οι προϋποθέσεις για την υπαγωγή μιας εταιρίας στο καθεστώς των εταιριών ειδικού φορολογικού καθεστώτος ταυτίζονται, κατ' ουσίαν, με τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για την υπαγωγή στο καθεστώς των απαλλασσομένων εταιριών. Οι εταιρίες ειδικού φορολογικού καθεστώτος καταβάλλουν φόρο με συντελεστή που έχει αποτελέσει αντικείμενο διαπραγματεύσεων με τις φορολογικές αρχές του Γιβραλτάρ και κυμαίνεται μεταξύ 2 και 10 % επί των κερδών τους.

6 Με την απόφαση της 30ής Απριλίου 2002, Τ-195/01 και Τ-207/01, Government of Gibraltar κατά Επιτροπής (Συλλογή 2002, σ. II-2309), το Πρωτοδικείο, αφενός, ακύρωσε την απόφαση κινήσεως της επίσημης διαδικασίας έρευνας σχετικά με τις απαλλασσόμενες εταιρίες λόγω του ότι η Επιτροπή χαρακτήρισε το σύνολο του εφαρμοστέου στις εταιρίες αυτές καθεστώτος ως νέα ενίσχυση και, αφετέρου, απέρριψε την αίτηση ακυρώσεως κατά της αποφάσεως κινήσεως της εξετάσεως σχετικά με τις εταιρίες ειδικού φορολογικού καθεστώτος.

7 Η σχετική με τις απαλλασσόμενες εταιρίες διαδικασία κατέληξε σε απόφαση της Επιτροπής, της 19ης Ιανουαρίου 2005, να προτείνει νέα μέτρα, την οποία έκανε δεκτή το Ηνωμένο Βασίλειο στις 18 Φεβρουαρίου 2005 (ΕΕ 2005, C 228, σ. 9). Κατόπιν της σχετικής με τις εταιρίες ειδικού φορολογικού καθεστώτος διαδικασίας, η Επιτροπή εξέδωσε, στις 30 Μαρτίου 2004, την απόφαση 2005/77/ΕΚ, σχετικά με το καθεστώς ενισχύσεων του Ηνωμένου Βασιλείου υπέρ των «qualifying companies» του Γιβραλτάρ (ΕΕ 2005, L 29, σ. 24), με την οποία έκρινε ότι το καθεστώς των εταιριών αυτών δεν συμβιβάζεται με την κοινή αγορά.

Β — *Η μεταρρύθμιση της φορολογίας εταιριών εκ μέρους της Government of Gibraltar*

8 Στις 27 Απριλίου 2002, με την επιφύλαξη του ζητήματος αν τα φορολογικά καθεστώτα περί των απαλλασσομένων εταιριών και των εταιριών ειδικού φορολογικού καθεστώτος συνιστούν κρατικές ενισχύσεις, η Government of Gibraltar ανακοίνωσε την πρόθεσή της να καταργήσει το σύνολο της νομοθεσίας της περί φορολογίας των επιχειρήσεων και να θεσπίσει εντελώς νέο φορολογικό καθεστώς για όλες τις εταιρίες του Γιβραλτάρ. Η εν λόγω μεταρρύθμιση της φορολογίας εταιριών από την Government of Gibraltar αποτελεί το αντικείμενο της υπό κρίση διαφοράς.

9 Με το από 12 Αυγούστου 2002 έγγραφο, το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας κοινοποίησε στην Επιτροπή, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 88, παράγραφος 3, ΕΚ, τη μεταρρύθμιση της φορολογίας εταιριών (στο εξής: σχέδιο φορολογικής μεταρρυθμίσεως) την οποία σχεδίαζε να εφαρμόσει η Government of Gibraltar.

10 Για να εφαρμοστεί το σχέδιο φορολογικής μεταρρυθμίσεως από την Government of Gibraltar, πρέπει προηγουμένως να εγκριθεί από το House of Assembly de Gibraltar. Στο πλαίσιο της εν λόγω μεταρρυθμίσεως, η μέχρι τούδε νομοθεσία περί των απαλλασσομένων εταιριών και των εταιριών ειδικού φορολογικού καθεστώτος πρέπει να καταργηθεί αμέσως.

11 Το σχέδιο αυτό φορολογικής μεταρρυθμίσεως περιλαμβάνει, όπως προκύπτει από τη σκέψη 18 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, σύστημα φορολογήσεως εφαρμοστέο σε όλες τις εταιρίες που είναι εγκατεστημένες στο Γιβραλτάρ και έναν πρόσθετο φόρο ή κύρωση («top-up tax») εφαρμοστέο μόνο στις εταιρίες χρηματοοικονομικών υπηρεσιών και στις εταιρίες παροχής υπηρεσιών κοινής ωφελείας· στις επιχειρήσεις κοινής ωφελείας περιλαμβάνονται οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στους τομείς των τηλεπικοινωνιών, ηλεκτρικής ενέργειας και υδρεύσεως.

12 Τα χαρακτηριστικά του συστήματος φορολογήσεως που πρέπει να θεσπιστεί με το εν λόγω σχέδιο εκτίθενται στις σκέψεις 21 έως 25 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ως εξής:

«21 Το σύστημα φορολογήσεως που θεσπίζεται με τη φορολογική μεταρρύθμιση και εφαρμόζεται σε όλες τις εταιρίες που είναι εγκατεστημένες στο Γιβραλτάρ αποτελείται από τον φόρο μισθωτών υπηρεσιών (payroll tax), από τον φόρο κτιριακών εγκαταστάσεων των επιχειρήσεων (business property occupation tax) και το ετήσιο τέλος εγγραφής στο μητρώο εταιριών (registration fee):

— ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών: όλες οι εταιρίες του Γιβραλτάρ επιβαρύνονται ετησίως με το ποσό των 3 000 GBP ανά εργαζόμενο κάθε "εργοδότης" στο Γιβραλτάρ υποχρεούται να καταβάλλει φόρο μισθωτών υπηρεσιών για τον συνολικό αριθμό των "απασχολουμένων στο Γιβραλτάρ" με σχέση πλήρους ή μερικής απασχόλησης "εργαζομένων"· η νομοθεσία για τη φορολογική μεταρρύθμιση περιλαμβάνει τους ορισμούς των προαναφερθέντων όρων

— ο φόρος κτιριακών εγκαταστάσεων των επιχειρήσεων (Business Property Occupation Tax, στο εξής: BPOT): όλες οι εταιρίες που διαθέτουν κτιριακές εγκαταστάσεις στο Γιβραλτάρ καταβάλλουν φόρο κτιριακών εγκαταστάσεων με συντελεστή ο οποίος θα αντιστοιχεί σε ποσοστό του επιβαλλόμενου στο Γιβραλτάρ γενικού φόρου ακινήτων

— το τέλος εγγραφής στο μητρώο εταιριών: όλες οι εταιρίες του Γιβραλτάρ καταβάλλουν ετήσιο τέλος εγγραφής στο μητρώο εταιριών ύψους 150 GBP ετησίως για τις μη κερδοσκοπικές εταιρίες και 300 GBP ετησίως για τις κερδοσκοπικές εταιρίες.

22 Το ανώτατο ποσοστό επιβαρύνσεως από τον φόρο μισθωτών υπηρεσιών και τον ΒΡΟΤ θα ανέρχεται σε 15 % επί των κερδών. Συνεπώς, οι εταιρίες θα καταβάλλουν φόρο μισθωτών υπηρεσιών και ΒΡΟΤ μόνον εφόσον έχουν κέρδη, αλλά το συνολικό ποσό των φόρων δεν θα υπερβαίνει το 15 % επί των κερδών.

[…]

23 Ορισμένες δραστηριότητες, συγκεκριμένα η παροχή χρηματοοικονομικών υπηρεσιών και υπηρεσιών κοινής ωφέλειας, θα υπόκεινται σε πρόσθετο φόρο (ή κύρωση) επί των κερδών που προέρχονται από αυτές. Οι αντίστοιχοι πρόσθετοι φόροι θα εφαρμόζονται μόνον επί των κερδών που προέρχονται από τις εν λόγω δραστηριότητες.

24 Έτσι, οι εταιρίες παροχής χρηματοοικονομικών υπηρεσιών, επιπλέον των φόρων μισθωτών υπηρεσιών και κτιριακών εγκαταστάσεων, θα επιβαρύνονται με πρόσθετο φόρο (ή κύρωση) με συντελεστή μεταξύ 4 και 6 % επί των κερδών που προέρχονται από παροχή χρηματοοικονομικών υπηρεσιών (τα οποία θα υπολογίζονται σύμφωνα με τα διεθνώς αποδεκτά λογιστικά πρότυπα)· ο συνολικός φόρος τον οποίο θα καταβάλλουν ετησίως οι εταιρίες παροχής χρηματοοικονομικών υπηρεσιών (από φόρο μισθωτών υπηρεσιών, φόρο κτιριακών εγκαταστάσεων και πρόσθετο φόρο) δεν μπορεί να υπερβαίνει, συνολικά, το 15 % επί των κερδών.

25 Οι εταιρίες παροχής υπηρεσιών κοινής ωφέλειας, επιπλέον του φόρου μισθωτών υπηρεσιών και κτιριακών εγκαταστάσεων, θα επιβαρύνονται με πρόσθετο φόρο (ή κύρωση) ύψους 35 % επί των κερδών που προέρχονται από παροχή υπηρεσιών κοινής ωφέλειας (τα οποία θα υπολογίζονται σύμφωνα με τα διεθνώς αποδεκτά λογιστικά πρότυπα). Για τις εταιρίες αυτές, ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών και κτιριακών εγκαταστάσεων μπορεί να εκπίπτει από την υποχρέωση καταβολής πρόσθετου φόρου. Παρότι και οι εταιρίες παροχής υπηρεσιών κοινής ωφέλειας θα καταβάλλουν ετησίως κατ' ανώτατο όριο συνολικό φόρο ύψους 15 % επί των κερδών (από φόρο μισθωτών υπηρεσιών και φόρο κτιριακών εγκαταστάσεων), με την εφαρμογή του πρόσθετου φόρου για τις υπηρεσίες κοινής ωφέλειας διασφαλίζεται ότι οι εταιρίες αυτές θα καταβάλλουν πάντα φόρο ίσο με το 35 % επί των κερδών.»

III — Η διοικητική διαδικασία και η επίδικη απόφαση

13 Κατόπιν της κοινοποιήσεως εκ μέρους του Ηνωμένου Βασιλείου στην Επιτροπή του σχεδίου της φορολογικής μεταρρυθμίσεως, η Επιτροπή, με το από 16 Οκτωβρίου 2002 έγγραφο, ενημέρωσε το εν λόγω κράτος μέλος για την απόφασή της να κινήσει τη διαδικασία του άρθρου 88, παράγραφος 2, ΕΚ (στο εξής: απόφαση για την κίνηση της επίσημης διαδικασίας έρευνας) και κάλεσε τους ενδιαφερομένους να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους (ΕΕ 2002, C 300, σ. 2).

14 Στην απόφαση αυτή γίνεται μνεία του σημείου 9 της ανακοινώσεως της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις που σχετίζονται με την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων (ΕΕ 1998, C 384, σ. 3, στο εξής: ανακοίνωση για τις κρατικές ενισχύσεις στον φορολογικό τομέα). Στα σημεία 29 έως 33 και 37 έως 44 της εν λόγω αποφάσεως, η Επιτροπή εκθέτει τέσσερα στοιχεία του σχεδίου φορολογικής μεταρρυθμίσεως τα οποία θεωρεί ότι χορηγούν ουσιαστικά επιλεκτικά πλεονεκτήματα, ήτοι την προϋπόθεση υπάρξεως κερδών που χορηγεί πλεονεκτήματα στις μη αποδοτικές εταιρίες, τα διάφορα ανώτατα όρια φορολογίας για τις εγκατεστημένες σε ορισμένες περιοχές του Γιβραλτάρ επιχειρήσεις και, τέλος, τη φοροαπαλλαγή των τόκων που έχουν εισπραχθεί λόγω δανείων χορηγηθέντων για την υλοποίηση ορισμένων προγραμμάτων. Οι εταιρίες «offshore» δεν περιλαμβάνονται στο σχέδιο αυτό ως έχουσες επιλεκτικό πλεονέκτημα.

15 Στο σημείο 60, στοιχείο f, της αποφάσεως για την κίνηση της επίσημης διαδικασίας έρευνας, η Επιτροπή ζητεί από το Ηνωμένο Βασίλειο να της παράσχει τις ακόλουθες πληροφορίες:

«Εκτίμηση του αριθμού, του μεγέθους και των δραστηριοτήτων:

— των εταιριών οι οποίες δεν πραγματοποιούν κέρδη και, κατά συνέπεια, δεν εμπίπτουν στον φόρο μισθωτών υπηρεσιών και στον BPOT,

— των κερδοφόρων εταιριών οι οποίες δεν απασχολούν μισθωτούς υπαλλήλους (ήτοι χωρίς φορολογητέες μονάδες μισθωτών υπηρεσιών),

— των κερδοφόρων εταιριών οι οποίες απασχολούν λιγότερους από έναν μισθωτό υπάλληλο (εξαιρουμένων των εταιριών με κανένα υπάλληλο).»

16 Κατέθεσαν παρατηρήσεις στην Επιτροπή το Ηνωμένο Βασίλειο, η Confederación Española de Organizaciones Empresariales (ισπανική συνομοσπονδίας των ενώσεων επιχειρήσεων), το Ålands Landskapsstyrelse [εκτελεστικό όργανο των νήσων Åland (Φινλανδία)], το Βασίλειο της Ισπανίας και η Government of Gibraltar.

17 Ειδικότερα, το Βασίλειο της Ισπανίας, στο σημείο 3 των σχολίων του, τα οποία υπεβλήθησαν στην Επιτροπή στις 3 Ιανουαρίου 2003, φρονεί ότι:

«[…]

Πέραν των παρατηρήσεων αυτών που δέχονται τις προβληθείσες από την Επιτροπή ενστάσεις, οι οποίες, ουσιαστικώς, αρκούν, αφεαυτές, για την αμφισβήτηση του κύρους της μεταρρυθμίσεως που προτείνει το Ηνωμένο Βασίλειο επ' ονόματι της Government of Gibraltar, είναι προφανώς ουσιώδες να εκτιμηθεί το συμβατόν του συστήματος λαμβάνοντας προσηκόντως υπόψη το αληθές οικονομικό και φορολογικό πλαίσιο που υφίσταται επί του εδάφους της αρχής η οποία το προτείνει.

Η προτεινόμενη φορολογική μεταρρύθμιση περιλαμβάνει ορισμένα πολύ ιδιαίτερα χαρακτηριστικά, όπως:

[…]

c) Όσον αφορά τις 28 800 εταιρίες οι οποίες δεν υπόκεινται στον πρόσθετο φόρο για τον οποίο γίνεται λόγος στο σημείο a ανωτέρω, η σχεδιαζόμενη φορολογική μεταρρύθμιση δεν συνίσταται, στην πραγματικότητα, σε γενικό φόρο επί των κερδών των εταιριών, αλλά σε σύνολο διαφόρων συγκεκριμένων φόρων (στον φόρο μισθωτών υπηρεσιών, στον [BPOT], στο τέλος εγγραφής στο μητρώο εταιριών) που αποτελούν το αντικείμενο ανωτάτων ορίων, οπότε η φορολογική επιβάρυνση είναι εξαιρετικά αμελητέα, αν όχι ανύπαρκτη (δεν είναι άνευ λόγου το ότι στο Γιβραλτάρ το εν λόγω σχέδιο αποκαλείται "μηδενικός φόρος").

Υπενθυμίζεται ότι, δεδομένου ότι η πλειονότητα των 28 800 εγγεγραμμένων εταιριών δύνανται να θεωρηθούν ως εταιρίες "γραμματοκιβωτίων" ή διαχειρίσεως περιουσιακών στοιχείων, πρέπει, με την επιφύλαξη υπάρξεως κερδών, να καταβάλλουν ετησίως φόρο 3 000 GBP ανά υπάλληλο. Καθόσον η πλειονότητα των εταιριών αυτών έχουν, κατ' αρχήν, έναν μόνον υπάλληλο (λογιστή ή οικονομικό ελεγκτή), το συνηθέστερο με μερική απασχόληση, θα καταβάλλουν το πολύ 3 000 GBP ετησίως αν δεν κατέχουν επαγγελματικό χώρο (όπερ συνήθως συμβαίνει), διότι δεν θα οφείλουν να καταβάλλουν τον [BPOT]·

[…]

d) Οι εταιρίες "offshore" δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των δύο νέων φόρων: επομένως, περίπου 8 000 εταιρίες χωρίς φυσική παρουσία στο Γιβραλτάρ απαλλάσσονται του φόρου.

[…]

Τέτοιου είδους φορολογική μεταρρύθμιση έχει σαφώς ιδιαιτερότητες και ουδαμώς τροποποιεί τη φορολογική κατάσταση επιχειρήσεων οι οποίες δεν διαθέτουν ούτε προσωπικό ούτε εγκαταστάσεις στο Γιβραλτάρ.

[…]»

18 Η Επιτροπή διαβίβασε τις παρατηρήσεις αυτές στο Ηνωμένο Βασίλειο, το οποίο της γνωστοποίησε τα σχόλιά του με το από 13 Φεβρουαρίου 2003 έγγραφο χωρίς ωστόσο να λάβει θέση επί των επιχειρημάτων του Βασιλείου της Ισπανίας περί της φορολογικής μεταχειρίσεως των εταιριών «offshore».

19 Στο σημείο 163 της επίδικης αποφάσεως, η Επιτροπή διαπιστώνει ότι «[το σχέδιο φορολογικής μεταρρυθμίσεως] συνιστά καθεστώς κρατικής ενισχύσεως με την έννοια του άρθρου 87, παράγραφος 1, της Συνθήκης ΕΚ. Δεν έχει εφαρμογή καμία παρέκκλιση από τις προβλεπόμενες στο άρθρο 87, παράγραφοι 2 και 3, της Συνθήκης ΕΚ. Κατά συνέπεια, δεν εγκρίνεται η εφαρμογή της μεταρρυθμίσεως από το Ηνωμένο Βασίλειο».

20 Κατά την Επιτροπή, και όπως τούτο προκύπτει από τις αιτιολογικές σκέψεις 98 έως 152 της επίδικης αποφάσεως, το σχέδιο φορολογικής μεταρρυθμίσεως είναι επιλεκτικό τόσο σε περιφερειακό επίπεδο όσο και σε ουσιαστικό. Είναι επιλεκτικό σε περιφερειακό επίπεδο, καθόσον προβλέπει σύστημα φορολογήσεως των εταιριών βάσει του οποίου οι επιχειρήσεις στο Γιβραλτάρ θα φορολογούνται κατά κανόνα με μικρότερο συντελεστή από εκείνες του Ηνωμένου Βασιλείου (αιτιολογική σκέψη 127 της επίδικης αποφάσεως).

21 Η Επιτροπή φρονεί ότι ορισμένες πτυχές του σχεδίου φορολογικής μεταρρυθμίσεως είναι επιλεκτικές από ουσιαστικής απόψεως. Επομένως, είναι επιλεκτική, από της απόψεως αυτής, πρώτον, η προϋπόθεση υπάρξεως κερδών πριν από την επιβολή του φόρου μισθωτών υπηρεσιών και του BPOT, η δε προϋπόθεση αυτή ευνοεί τις επιχειρήσεις που δεν έχουν κέρδη (αιτιολογικές σκέψεις 128 έως 133 της επίδικης αποφάσεως) και, δεύτερον, το ανώτατο όριο ύψους 15 % επί των κερδών που εφαρμόζεται για την επιβολή του φόρου μισθωτών υπηρεσιών και του BPOT, εφόσον το ανώτατο αυτό όριο ευνοεί τις επιχειρήσεις οι οποίες, το συγκεκριμένο οικονομικό έτος, έχουν χαμηλά κέρδη σε σχέση με τον αριθμό των εργαζομένων που απασχολούν και το εμβαδόν των κτιριακών εγκαταστάσεών τους (αιτιολογικές σκέψεις 134 έως 141 της επίδικης αποφάσεως). Τέλος, τρίτον, είναι επίσης επιλεκτικοί, από ουσιαστικής απόψεως, ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών και ο φόρος κτιριακών εγκαταστάσεων, εφόσον οι δύο αυτοί φόροι ευνοούν, από τη φύση τους, τις επιχειρήσεις «offshore» που δεν έχουν φυσική παρουσία στο Γιβραλτάρ και οι οποίες, ως εκ τούτου, δεν υπόκεινται στον φόρο εταιριών (αιτιολογικές σκέψεις 142 έως 144 και 147 έως 151 της επίδικης αποφάσεως).

22 Το διατακτικό της επίδικης αποφάσεως προβλέπει στο άρθρο 1:

«Οι προτάσεις που κοινοποίησε το Ηνωμένο Βασίλειο σχετικά με τη μεταρρύθμιση του συστήματος φορολογίας των επιχειρήσεων στο Γιβραλτάρ συνιστούν καθεστώς κρατικών ενισχύσεων το οποίο δεν συμβιβάζεται με την κοινή αγορά.

Κατά συνέπεια, οι προτάσεις αυτές δεν μπορούν να τεθούν σε εφαρμογή.»

IV — Η πρωτόδικη διαδικασία και η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση

23 Με δικόγραφα που κατέθεσαν στη Γραμματεία του Πρωτοδικείου στις 9 Ιουνίου 2004, η Government of Gibraltar, στην υπόθεση Τ-211/04, και το Ηνωμένο Βασίλειο, στην υπόθεση Τ-215/04, άσκησαν προσφυγές ακυρώσεως κατά της επίδικης αποφάσεως.

24 Οι πρωτοδίκως προσφεύγοντες προέβαλαν, κατ' ουσίαν, τρεις λόγους ακυρώσεως σε καθεμία από τις εν λόγω υποθέσεις. Ο πρώτος και ο δεύτερος λόγος αντλείται από πλάνη περί το δίκαιο και πλάνη εκτιμήσεως όσον αφορά την εφαρμογή του κριτηρίου της περιφερειακής επιλεκτικότητας, ο δεύτερος από πλάνη περί το δίκαιο και πλάνη εκτιμήσεως όσον αφορά την εφαρμογή του κριτηρίου της ουσιαστικής επιλεκτικότητας, αντιστοίχως. Ο τρίτος λόγος αντλείται από παράβαση ουσιώδους τύπου στο πλαίσιο εξετάσεως της τρίτης πτυχής της φορολογικής μεταρρυθμίσεως σχετικά με τις εταιρίες «offshore». Ο τελευταίος λόγος ακυρώσεως διαιρείται σε δύο σκέλη, από τα οποία το πρώτο αφορά την προσβολή του δικαιώματος ακροάσεως, που προέβαλε το Ηνωμένο Βασίλειο και η Government of Gibraltar, και το δεύτερο αφορά

τη μη τήρηση της υποχρεώσεως αιτιολογήσεως, που προέβαλε μόνον η Government of Gibraltar.

25 Με διατάξεις του προέδρου του τρίτου τμήματος του Πρωτοδικείου της 14ης Δεκεμβρίου 2004 και της 15ης Φεβρουαρίου 2005, έγιναν δεκτές η αίτηση παρεμβάσεως του Ηνωμένου Βασιλείου υπέρ των αιτημάτων της Government of Gibraltar στην υπόθεση T-211/04 και του Βασιλείου της Ισπανίας υπέρ των αιτημάτων της Επιτροπής στην υπόθεση T-215/04, αντιστοίχως.

26 Το Πρωτοδικείο έκανε δεκτό τον πρώτο λόγο ακυρώσεως των πρωτοδίκως προσφευγόντων σχετικά με την περιφερειακή επιλεκτικότητα και τον δεύτερο λόγο σχετικά με την ουσιαστική επιλεκτικότητα. Ως εκ τούτου, το Πρωτοδικείο δεν εξέτασε τον τρίτο λόγο ο οποίος αντλείται από παράβαση ουσιώδους τύπου.

V — Η ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία και τα αιτήματα των διαδίκων

27 Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 26ης Ιουνίου 2009, οι υποθέσεις C-106/09 P και C-107/09 P συνενώθηκαν προς διευκόλυνση της έγγραφης και της προφορικής διαδικασίας και την έκδοση κοινής αποφάσεως.

28 Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 25ης Σεπτεμβρίου 2009, επετράπη στην Ιρλανδία να παρέμβει στις υπό κρίση υποθέσεις προς στήριξη των αιτημάτων του Ηνωμένου Βασιλείου και της Government of Gibraltar.

29 Με την αίτησή της αναιρέσεως, η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο:

— να αναιρέσει την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση·

— να απορρίψει τα αιτήματα ακυρώσεως που υπέβαλαν η Government of Gibraltar και το Ηνωμένο Βασίλειο,

— να καταδικάσει την Government of Gibraltar καθώς και το Ηνωμένο Βασίλειο στα δικαστικά έξοδα, και

— επικουρικώς:

— να αναπέμψει τις υποθέσεις ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου προκειμένου να εξεταστούν εκ νέου, και

— να επιφυλαχθεί ως προς τα δικαστικά έξοδα αμφότερων των διαδικασιών.

30 Με την αίτησή του αναιρέσεως, το Βασίλειο της Ισπανίας ζητεί από το Δικαστήριο:

— να αναιρέσει την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση·

— να κρίνει συμβατή με το δίκαιο την επίδικη απόφαση, και

— να καταδικάσει τους λοιπούς διαδίκους στα δικαστικά έξοδα.

31 Η Government of Gibraltar ζητεί από το Δικαστήριο:

— να απορρίψει την αίτηση αναιρέσεως της Επιτροπής και την αίτηση αναιρέσεως του Βασιλείου της Ισπανίας, και

— να καταδικάσει την Επιτροπή και το Βασίλειο της Ισπανίας στα δικαστικά έξοδα στα οποία υποβλήθηκε η Government of Gibraltar.

32 Το Ηνωμένο Βασίλειο ζητεί από το Δικαστήριο:

— να απορρίψει την αίτηση αναιρέσεως της Επιτροπής και την αίτηση αναιρέσεως του Βασιλείου της Ισπανίας, και

— να καταδικάσει την Επιτροπή και το Βασίλειο της Ισπανίας στα δικαστικά έξοδα.

33 Η Ιρλανδία ζητεί από το Δικαστήριο:

— να απορρίψει την αίτηση αναιρέσεως της Επιτροπής, και

— να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

VI — Επί των αιτήσεων αναιρέσεως

34 Η Επιτροπή προβάλλει έναν μόνον λόγο αντλούμενο από παράβαση του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ. Ο λόγος αυτός, ο οποίος αφορά τις κρίσεις του Πρωτοδικείου περί της ουσιαστικής επιλεκτικότητας του σχεδίου φορολογικής μεταρρυθμίσεως, διαιρείται σε έξι σκέλη. Το Βασίλειο της Ισπανίας προβάλλει ένδεκα λόγους οι οποίοι μπορούν να κατανεμηθούν σε τρεις ομάδες αφορώσες, πρώτον, την περιφερειακή επιλεκτικότητα του εν λόγω σχεδίου και του καθεστώτος του Γιβραλτάρ (οι επτά πρώτοι λόγοι και ο ένατος λόγος), δεύτερον, την ουσιαστική επιλεκτικότητα (όγδοος λόγος) και, τέλος, την ενώπιον του Πρωτοδικείου διαδικασία (δέκατος και ενδέκατος λόγος).

35 Εκ προοιμίου, πρέπει να εξετασθούν οι λόγοι σχετικά με την ουσιαστική επιλεκτικότητα, ήτοι ο μοναδικός λόγος αναιρέσεως της Επιτροπής και ο όγδοος λόγος αναιρέσεως του Βασιλείου της Ισπανίας.

Α — *Επί του μοναδικού λόγου αναιρέσεως της Επιτροπής και του όγδοου λόγου αναιρέσεως του Βασιλείου της Ισπανίας*

1. Το σκεπτικό της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως

36 Πριν από την εξέταση της επίδικης αποφάσεως, το Πρωτοδικείο θέτει, στις σκέψεις 143 έως 146 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το πλαίσιο της αναλύσεως εντός του οποίου η Επιτροπή πρέπει να εξετάζει τον επιλεκτικό χαρακτήρα καθεστώτος φορολογικών ενισχύσεων. Συναφώς, το Πρωτοδικείο κρίνει ότι ο χαρακτηρισμός ενός φορολογικού μέτρου ως επιλεκτικού εκ μέρους της Επιτροπής προϋποθέτει κατ' ανάγκη, πρώτον, τον εκ των προτέρων προσδιορισμό εκ μέρους της του «κανονικού»

φορολογικού συστήματος. Σε σχέση με αυτό το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς, η Επιτροπή πρέπει να εκτιμήσει και να στοιχειοθετήσει τον τυχόν επιλεκτικό χαρακτήρα του πλεονεκτήματος που χορηγεί το επίμαχο φορολογικό μέτρο αποδεικνύοντας ότι το εν λόγω μέτρο παρεκκλίνει του «κανονικού» αυτού συστήματος. Τρίτον, πρέπει να εξετασθεί αν, ενώπιον τέτοιων παρεκκλίσεων, το μέτρο που συνεπάγεται διαφοροποίηση των επιχειρήσεων, μπορεί παρ' όλ' αυτά να μην είναι επιλεκτικό, όταν η διαφοροποίηση αυτή προκύπτει από τη φύση ή την οικονομία του φορολογικού συστήματος εντός του οποίου εντάσσεται.

37 Κατά το Πρωτοδικείο, η Επιτροπή δεν δύναται να παραλείψει το πρώτο και το δεύτερο στάδιο ελέγχου του επιλεκτικού χαρακτήρα του επίμαχου μέτρου, ειδάλλως θα υποκαταστήσει το κράτος μέλος όσον αφορά τον καθορισμό του φορολογικού του συστήματος και του «κανονικού» καθεστώτος εντός του εν λόγω συστήματος. Όσον αφορά τον καθορισμό του επίμαχου φορολογικού συστήματος, το Πρωτοδικείο κρίνει ότι, στο παρόν στάδιο εξελίξεως του δικαίου της Ένωσης, η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών. Έτσι, τα κράτη μέλη και οι περιφερειακές αρχές που διαθέτουν φορολογική αυτονομία είναι τα μόνα αρμόδια να σχεδιάζουν το σύστημα φορολογίας εταιριών που θεωρούν ότι προσαρμόζεται καλύτερα στις ανάγκες των οικονομιών τους.

38 Στη σκέψη 148 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Πρωτοδικείο υπενθυμίζει ότι, με την επίδικη απόφαση, «η Επιτροπή κατέληξε ότι τρεις πτυχές του φορολογικού συστήματος της μεταρρυθμίσεως χορηγούν επιλεκτικά πλεονεκτήματα στις εταιρίες που επωφελούνται συναφώς και, επομένως, δύνανται να αποτελέσουν κρατικές ενισχύσεις, ήτοι, πρώτον, η προϋπόθεση υπάρξεως κερδών πριν από την επιβολή του φόρου μισθωτών υπηρεσιών και του ΒΡΟΤ, δεύτερον, το ανώτατο όριο του 15 % επί των κερδών που εφαρμόζεται στην επιβολή του φόρου μισθωτών υπηρεσιών και του ΒΡΟΤ και, τρίτον, η φύση του φόρου μισθωτών υπηρεσιών και του ΒΡΟΤ».

39 Τέλος, το Πρωτοδικείο εξέτασε την επίδικη απόφαση σε σχέση με το πλαίσιο αναλύσεως όπως τίθεται στις σκέψεις 143 έως 146 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

40 Συναφώς, το Πρωτοδικείο διαπιστώνει, στη σκέψη 170 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι, κατόπιν των διευκρινίσεων της Government of Gibraltar και του Ηνωμένου Βασιλείου, σύμφωνα με τις οποίες το σύνολο των στοιχείων του σχεδίου φορολογικής μεταρρυθμίσεως αποτελεί ένα πλήρες φορολογικό σύστημα το οποίο πρέπει να θεωρηθεί ως το «κανονικό» φορολογικό σύστημα, «η Επιτροπή δεν μπορεί να παραιτηθεί του καθήκοντός της, όπως περιγράφεται στη σκέψη 143 [της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως], να προσδιορίσει εκ των προτέρων και, ενδεχομένως, να αμφισβητήσει τον χαρακτηρισμό του κοινοποιηθέντος φορολογικού συστήματος από τις αρχές του Γιβραλτάρ ως "κανονικού"». Ωστόσο, το Πρωτοδικείο κρίνει, στις σκέψεις 171 έως 174 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι η Επιτροπή δεν ακολούθησε τα στάδια του εν λόγω πλαισίου αναλύσεως και υπερέβη, ως εκ τούτου, όσον αφορά τη φορολογική αρμοδιότητα των κρατών, τα όρια του ελέγχου της.

41 Περαιτέρω, το Πρωτοδικείο επισημαίνει επίσης, στη σκέψη 175 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι «πέραν του ότι η Επιτροπή δεν τήρησε το πλαίσιο της αναλύσεως σχετικά με τον καθορισμό της επιλεκτικότητας, […] τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην [επίδικη] απόφαση, […] και τα επιχειρήματα που προέβαλαν η Επιτροπή και το Βασίλειο της Ισπανίας κατά τη διάρκεια της δίκης δεν αρκούν για να αμφισβητήσουν αν είναι βάσιμος ο καθορισμός του κοινοποιηθέντος φορολογικού συστήματος ως […] "κανονικού" καθεστώτος».

42 Ως προς το τελευταίο αυτό σημείο, το Πρωτοδικείο κρίνει, πρώτον, στις σκέψεις 176 έως 178 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι η προϋπόθεση για την επιβολή της φορολογίας, ήτοι η ύπαρξη κερδών, και το ανώτατο όριο φορολογίας ύψους 15 % επί των κερδών, πρέπει να θεωρηθούν ως παρεκκλίσεις και, συνεπώς, το φορολογικό σύστημα πρέπει να χαρακτηριστεί επιλεκτικό.

43 Δεύτερον, το Πρωτοδικείο διαπιστώνει, στις σκέψεις 179 έως 181 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι ούτε το γεγονός ότι η Επιτροπή θεωρεί το εν λόγω φορολογικό σύστημα ως «υβριδικό» ούτε το γεγονός ότι σε επιχείρηση χωρίς «φυσική παρουσία» στο Γιβραλτάρ δεν επιβάλλονται ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών και ο BPOT αποδεικνύουν την επιλεκτικότητα του επίδικου φορολογικού συστήματος.

44 Τρίτον, κατά τις σκέψεις 182 έως 184 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, οι θεωρήσεις της Επιτροπής ως προς τα διάφορα κριτήρια που έθεσε το επίδικο σύστημα για τον καθορισμό της φορολογίας μιας επιχειρήσεως είναι πολύ αόριστες για να αμφισβητήσουν τον προβληθέντα από τις αρχές του Γιβραλτάρ προσδιορισμό του «κανονικού» καθεστώτος εντός του σχεδίου της φορολογικής μεταρρυθμίσεως.

45 Το Πρωτοδικείο καταλήγει, στη σκέψη 185 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι καμία από τις πτυχές του φορολογικού συστήματος, τις οποίες επισήμανε η Επιτροπή, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι χορηγεί επιλεκτικό πλεονέκτημα υπό την έννοια του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ, εφόσον η Επιτροπή δεν απέδειξε αρκούντως κατά νόμο ότι συνιστούν παρεκκλίσεις από το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς.

46 Τέλος, το Πρωτοδικείο επισημαίνει, στη σκέψη 186 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, «ότι η σύγκριση των φερομένων αποτελεσμάτων του φορολογικού συστήματος [του σχεδίου της φορολογικής μεταρρυθμίσεως] με τα αποτελέσματα του προγενέστερου φορολογικού συστήματος […], όπως την πραγματοποίησε η Επιτροπή με τον πίνακα 1 και την αιτιολογική σκέψη 150 της [επίδικης] αποφάσεως, δεν μπορεί, εν προκειμένω, να γίνει δεκτή για τους σκοπούς εφαρμογής του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ.»

2. Επιχειρήματα των διαδίκων

47 Με την αίτησή της αναιρέσεως, η Επιτροπή προβάλλει έναν μοναδικό λόγο, ο οποίος αντλείται από παράβαση του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ και αφορά την εξέταση της ουσιαστικής επιλεκτικότητας εκ μέρους του Πρωτοδικείου. Ο λόγος αυτός διαιρείται σε έξι σκέλη.

48 Με το πρώτο σκέλος του λόγου αυτού, η Επιτροπή διατείνεται ότι το Πρωτοδικείο υπέπεσε σε πλάνη κατά την εκτίμηση της σχέσεως που υφίσταται μεταξύ του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ και της αρμοδιότητας των κρατών μελών σε θέματα φορολογίας. Η Επιτροπή ισχυρίζεται, συναφώς, ότι οι αρμοδιότητες των κρατών μελών σε ζητήματα φορολογίας περιχαρακώνονται από τα όρια που επιβάλλει το δίκαιο της Ένωσης, και ιδίως από το άρθρο 87, παράγραφος 1, ΕΚ, και το γεγονός και μόνον ότι ένας εθνικός κανόνας εμπίπτει στο φορολογικό δίκαιο δεν σημαίνει ότι δεν απαιτείται να συνάδει με το άρθρο αυτό, δεδομένου ότι το εν λόγω άρθρο επιτρέπει την αξιολόγηση των κρατικών μέτρων όχι μόνο με βάση την αιτιολογία τους ή τον σκοπό τους, αλλά με βάση τα αποτελέσματά τους.

49 Με το δεύτερο σκέλος του μοναδικού λόγου αναιρέσεώς της, η Επιτροπή θεωρεί εσφαλμένη την κρίση του Πρωτοδικείου ότι αποτελούσε καθήκον της να προσδιορίσει εκ των προτέρων το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς και, στη συνέχεια, να αποδείξει ότι τα επίμαχα μέτρα έχουν εξαιρετικό χαρακτήρα σε σχέση με το εν λόγω καθεστώς. Η προσέγγιση αυτή αποκλείει τη δυνατότητα ενός κράτους μέλους να θεσπίσει φορολογικό σύστημα εισάγον διακρίσεις λόγω αυτής καθεαυτής της δομής του. Συγκεκριμένα, το Γιβραλτάρ, χάρη σε προσεκτική επιλογή των κριτηρίων του θεωρούμενου ως «κανονικού» φορολογικού του συστήματος, κατέληξε, εν πολλοίς, να έχει αποτελέσματα συστήματος το οποίο ενσωματώνει προδήλως κρατική ενίσχυση υπέρ ορισμένων κατηγοριών επιχειρήσεων.

50 Με το τρίτο σκέλος του μοναδικού λόγου αναιρέσεώς της, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το Πρωτοδικείο παραβίασε τις αρχές περί ερμηνείας της έννοιας των κρατικών ενισχύσεων, σύμφωνα με τις οποίες τα εθνικά μέτρα πρέπει να αξιολογούνται βάσει των αποτελεσμάτων τους και όχι βάσει του σκοπού που επιδιώκουν ή μιας δεδομένης φορολογικής τεχνικής.

51 Με το τέταρτο σκέλος του λόγου αυτού, η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι η προσέγγιση του Πρωτοδικείου θα είχε ως αποτέλεσμα κάθε χαρακτηριστικό του εν λόγω συστήματος, ανεξαρτήτως του πλεονεκτήματος που παρέχει σε ορισμένους δικαιούχους, να θεωρείται αυτομάτως αναπόσπαστο τμήμα του συστήματος και όχι εξαίρεση από αυτό, και, συνεπώς, να μην υπάγεται στην εφαρμογή των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων.

52 Με το πέμπτο σκέλος του λόγου αυτού, η Επιτροπή προσάπτει στο Πρωτοδικείο ότι έκρινε εσφαλμένως ότι η Επιτροπή ούτε προσδιόρισε το «κανονικό» φορολογικό σύστημα ούτε απέδειξε ότι συγκεκριμένα χαρακτηριστικά του σχεδίου της φορολογικής μεταρρυθμίσεως αποτελούν εξαιρέσεις από το σύστημα αυτό. Συγκεκριμένα, η Επιτροπή επισήμανε σαφώς και με τον δέοντα τρόπο ότι το κοινοποιηθέν φορολογικό σύστημα στηρίζεται στην επιβολή φόρων με βάση το απασχολούμενο εργατικό δυναμικό και το εμβαδόν των κτιριακών εγκαταστάσεων. Εξάλλου, η Επιτροπή τονίζει ότι ο λόγος βάσει του οποίου το Πρωτοδικείο ακύρωσε την επίδικη απόφαση δεν στηρίζεται σε μη τήρηση της υποχρεώσεως αιτιολογήσεως, αλλά σε πλάνη περί το δίκαιο.

53 Με το έκτο σκέλος του μοναδικού λόγου αναιρέσεώς της, η Επιτροπή διατείνεται ότι το Πρωτοδικείο παρέλειψε να εξετάσει τα τρία στοιχεία της επιλεκτικότητας περί των οποίων κάνει λόγο η επίδικη απόφαση, μη αναλύοντας τις διαπιστώσεις της Επιτροπής, που θεμελιώνονται στα συγκεκριμένα αποτελέσματα του σχεδίου φορολογικής μεταρρυθμίσεως, ήτοι ότι το εν λόγω σχέδιο προβλέπει διαφορετικά επίπεδα φορολογίας για διαφορετικούς τομείς της οικονομίας του Γιβραλτάρ και παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στις επιχειρήσεις «offshore» οι οποίες δεν απασχολούν εργαζομένους και δεν διαθέτουν κτιριακές εγκαταστάσεις στο Γιβραλτάρ.

54 Μολονότι το Πρωτοδικείο επανέλαβε τα κρίσιμα χωρία της επίδικης αποφάσεως στις σκέψεις 157 έως 162 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, δεν έλαβε θέση επί των πτυχών του επιλεκτικού χαρακτήρα του σχεδίου φορολογικής μεταρρυθμίσεως που επισημάνθηκαν με την επίδικη απόφαση. Το Πρωτοδικείο δεν έλαβε υπόψη του, στη σκέψη 186 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, τη λυσιτέλεια της συγκρίσεως του σχεδίου φορολογικής μεταρρυθμίσεως με το προγενέστερο φορολογικό σύστημα. Επισημαίνεται ότι η Επιτροπή τόνισε ότι, όσον αφορά το προηγούμενο σύστημα, το καθεστώς που εξετάζεται με την επίδικη απόφαση αποβλέπει στη διατήρηση της προηγούμενης καταστάσεως, παράγοντας τα ίδια αποτελέσματα, έστω και εάν χρησιμοποιεί διαφορετική τεχνική. Επομένως, η προσέγγιση του Πρωτοδικείου αποδίδει αποφασιστική σημασία στην τεχνική μορφή των φορολογικών μέτρων παρά στα αποτελέσματά τους.

55 Με τον όγδοο λόγο αναιρέσεώς του, το Βασίλειο της Ισπανίας προσάπτει στο Πρωτοδικείο ότι κακώς έκρινε ότι δεν πληρούται το κριτήριο της ουσιαστικής

επιλεκτικότητας. Συγκεκριμένα, στη συντριπτική πλειοψηφία των επιχειρήσεων που είναι εγκατεστημένες στο Γιβραλτάρ, ήτοι σε 28 798 εταιρίες επί συνόλου 29 000, εφαρμόζεται μηδενικός φορολογικός συντελεστής. Κατά συνέπεια, το χαρακτηριζόμενο από το Πρωτοδικείο ως γενικό καθεστώς, στην πραγματικότητα αποτελεί ειδικό καθεστώς που στοιχειοθετεί «de facto επιλεκτικότητα».

56 Με την απάντησή του στην αίτηση αναιρέσεως της Επιτροπής, το Βασίλειο της Ισπανίας υποστηρίζει τον προβληθέντα από την Επιτροπή λόγο αναιρέσεως. Ο πραγματικός σκοπός τον οποίο επιδιώκει το σχέδιο φορολογικής μεταρρυθμίσεως συνίσταται στην εξακολούθηση προσελκύσεως αλλοδαπών κεφαλαίων, οι κάτοχοι των οποίων επιζητούν την καταστρατήγηση των κανονικών φορολογικών καθεστώτων στα οποία θα υπάγονταν στη χώρα καταγωγής τους. Εξάλλου, καθόσον η ανάλυση του φόρου εταιριών συνιστά διαδικασία απαιτούσα πολύπλοκη οικονομική εκτίμηση, το Πρωτοδικείο κακώς υποκατέστησε την οικονομική εκτίμηση της Επιτροπής με τη δική του εκτίμηση όσον αφορά τα στοιχεία της επιλεκτικότητας τα οποία επισήμανε η Επιτροπή με την επίδικη απόφαση.

57 Η Government of Gibraltar και το Ηνωμένο Βασίλειο διατείνονται, κατ' αρχάς, ότι το Πρωτοδικείο ορθώς απέρριψε την προσέγγιση την οποία υιοθέτησε η Επιτροπή με την επίδικη απόφαση. Η προσέγγιση αυτή είναι εσφαλμένη και αντίθετη προς τη συνήθη προσέγγιση της Επιτροπής όπως προκύπτει, μεταξύ άλλων, από την ανακοίνωση για τις κρατικές ενισχύσεις στον φορολογικό τομέα. Η νέα αυτή προσέγγιση αναιρεί τη φορολογική κυριαρχία, την οποία αναγνωρίζει στα κράτη μέλη η Συνθήκη ΕΚ καθώς και η πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, και θα έδινε στην Επιτροπή τη δυνατότητα να εναρμονίσει την άμεση φορολογία.

58 Η Government of Gibraltar και το Ηνωμένο Βασίλειο φρονούν ότι το πρώτο σκέλος του μοναδικού λόγου που προέβαλε η Επιτροπή θέτει εν αμφιβόλω την αρμοδιότητα των κρατών μελών σε ζητήματα φορολογίας και βασίζεται σε παρερμηνεία της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως καθόσον το Πρωτοδικείο έλαβε υπόψη του ότι η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών περιχαρακώνεται από τα όρια που επιβάλλει το δίκαιο της Ένωσης.

59 Ομοίως, η προβληθείσα προς στήριξη του δεύτερου σκέλους του μοναδικού λόγου αναιρέσεως της Επιτροπής άποψη θέτει εν αμφιβόλω τη φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών. Το γεγονός και μόνον ότι φορολογικό σύστημα δημιουργεί πλεονέκτημα υπέρ ορισμένων επιχειρήσεων δεν αρκεί, αφεαυτό, για να θεωρηθεί το σύστημα αυτό επιλεκτικό, εφόσον απαιτείται προηγουμένως να προσδιοριστεί το κανονικό καθεστώς. Τούτο ενισχύεται από την ανακοίνωση για τις κρατικές ενισχύσεις στον φορολογικό τομέα με την οποία η Επιτροπή δεσμεύεται από την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

60 Η Επιτροπή προέβη επίσης, στο πλαίσιο του τρίτου σκέλους του μοναδικού της λόγου αναιρέσεως, σε παρερμηνεία της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως καθόσον διατείνεται ότι το Πρωτοδικείο έκρινε ότι η Επιτροπή έπρεπε να βασισθεί στους δηλωθέντες από τις εθνικές ή περιφερειακές αρχές σκοπούς αντί να εξετάσει το αληθές περιεχόμενο των επίδικων κανόνων.

61 Η άποψη της Επιτροπής, στο πλαίσιο του τέταρτου σκέλους του μοναδικού της λόγου αναιρέσεως, ότι «κανονικό» φορολογικό σύστημα δεν μπορεί να θέσει σε εφαρμογή πλέον του ενός κριτήριο φορολογίας, είναι επίσης ασυμβίβαστη με τη φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών. Συγκεκριμένα, τα εν λόγω κράτη πρέπει ελευθέρως να θεσπίζουν τους φόρους τους οποίους κρίνουν ως πλέον προσήκοντες για τις ανάγκες τους και να επιλέγουν τις φορολογικές βάσεις τις οποίες επιθυμούν, περιλαμβάνοντας, στους φορολογικούς τους κανόνες, τις συνήθεις και αναγκαίες διατάξεις σχετικά με την ικανότητα φορολογικής συνεισφοράς των υποκειμένων στον φόρο, οι οποίες αποτελούν κοινό χαρακτηριστικό των φόρων. Το γεγονός ότι ένα φορολογικό σύστημα ανταποκρίνεται σε πλέον του ενός στόχο είναι απολύτως θεμιτό.

62 Εξάλλου, η άποψη στην οποία στηρίζεται το πέμπτο σκέλος του μοναδικού λόγου αναιρέσεως της Επιτροπής είναι εσφαλμένη. Φορολογικό σύστημα στηριζόμενο στη χρησιμοποίηση πολλών φορολογικών βάσεων, το οποίο περιλαμβάνει επίσης διατάξεις περί της ικανότητας φορολογικής συνεισφοράς των υποκειμένων στον φόρο, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι δεν έχει συνοχή. Περαιτέρω, είναι εσφαλμένη η δήλωση της Επιτροπής ότι πραγματοποίησε ανάλυση σε τρία στάδια.

63 Όσον αφορά, τέλος, το έκτο σκέλος του μοναδικού λόγου αναιρέσεως, η Government of Gibraltar και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου θεωρούν εσφαλμένη την άποψη της Επιτροπής ότι το φορολογικό καθεστώς πρέπει να θεωρηθεί ως επιλεκτικό για τον λόγον ότι η αποκαλούμενη «offshore» οικονομία δεν υπόκειται σε φόρους. Συγκεκριμένα, σε κάθε φορολογικό σύστημα, οι εταιρίες που δεν εμπίπτουν στην καθοριζόμενη από το εθνικό φορολογικό σύστημα φορολογική βάση δεν καταβάλλουν φόρο βάσει του συστήματος αυτού. Επομένως, η άποψη της Επιτροπής συνεπάγεται την εφαρμογή εντός των κρατών μελών, κατά παράβαση της φορολογικής τους κυριαρχίας, των θέσεων της Επιτροπής όσον αφορά τον προσδιορισμό της προσήκουσας φορολογικής βάσεως. Το γεγονός και μόνον ότι διαφορετικές κατηγορίες εταιριών φορολογούνται με διαφορετικό τρόπο δεν αρκεί για να θεμελιωθεί η επιλεκτικότητα του σχεδίου φορολογικής μεταρρυθμίσεως.

64 Όσον αφορά τον όγδοο λόγο αναιρέσεως που προέβαλε το Βασίλειο της Ισπανίας, περί της ουσιαστικής επιλεκτικότητας του σχεδίου αυτού, η Government of Gibraltar και το Ηνωμένο Βασίλειο τονίζουν, κατ' αρχάς, ότι το γεγονός και μόνον ότι ορισμένες εταιρίες δεν καταβάλλουν φόρους δεν αρκεί για να θεωρηθεί ότι το φορολογικό καθεστώς που τους επιφυλάσσεται είναι επιλεκτικό και ότι οι εν λόγω εταιρίες λαμβάνουν κρατική ενίσχυση. Εξάλλου, ο καθορισμός των στοιχείων που συνιστούν τη φορολογική βάση εμπίπτει στη φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών. Μεταξύ άλλων, οι αρμόδιες αρχές δεν υποχρεούνται να χρησιμοποιούν ως φορολογική βάση τα εισοδήματα ή τα κέρδη. Επιπλέον, η Government of Gibraltar και το Ηνωμένο Βασίλειο τονίζουν ότι η εξέταση φορολογικού μέτρου σε τρία στάδια, όπως προβλέπει η ανακοίνωση για τις κρατικές ενισχύσεις στον φορολογικό τομέα και δέχθηκε το Πρωτοδικείο με την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση, επιβάλλεται για να προσδιορισθούν τα επιλεκτικά πλεονεκτήματα που παρέχει το μέτρο αυτό. Τέλος, όσον αφορά την εκτίμηση του Βασιλείου της Ισπανίας ότι 28 798 εταιρίες επί των 29 000 εγκατεστημένων στο Γιβραλτάρ εταιριών καταλήγουν, βάσει του σχεδίου φορολογικής μεταρρυθμίσεως, να έχουν «μηδενικό» φορολογικό «συντελεστή», το Ηνωμένο Βασίλειο εκφράζει αμφιβολίες ως προς την ακρίβεια των αριθμητικών αυτών στοιχείων. Η Government of Gibraltar, χωρίς να λαμβάνει συγκεκριμένα θέση επί της εν λόγω εκτιμήσεως του Βασιλείου της Ισπανίας, προβάλλει ότι δυσκόλως μπορεί να εκτιμηθεί πόσες εταιρίες θα εξακολουθήσουν να έχουν έδρα στο Γιβραλτάρ όταν θα εφαρμοσθεί το σχέδιο φορολογικής μεταρρυθμίσεως και αναφέρει, στο υπόμνημά της απαντήσεως, το γεγονός ότι, επί του παρόντος, επί των 24 000 εγγεγραμμένων στο Γιβραλτάρ εταιριών, περίπου 3 000 είναι «απαλλασσόμενες» εταιρίες κατά το πρώην φορολογικό καθεστώς, περίπου 260 είναι δημόσιες εταιρίες ή εταιρίες

χρηματοοικονομικών υπηρεσιών και 18 000 είναι αδρανείς εταιρίες, οι οποίες κατέχουν περιουσιακά στοιχεία.

65 Η Ιρλανδία, παρεμβαίνουσα υπέρ των αιτημάτων του Ηνωμένου Βασιλείου στην υπόθεση C-106/09 P, θεωρεί ότι η αίτηση αναιρέσεως της Επιτροπής πρέπει να κριθεί απαράδεκτη καθόσον βαίνει πέραν των στοιχείων που αναπτύχθηκαν με την επίδικη απόφαση και την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση. Η Ιρλανδία φρονεί ότι, με το πρώτο σκέλος του μοναδικού λόγου αναιρέσεώς της, η Επιτροπή επιδιώκει να θέσει επί των κρατών μελών το βάρος της αποδείξεως ότι η φύση και η δομή του φορολογικού τους συστήματος συνάδουν με το δίκαιο της Ένωσης. Εξάλλου, παρατηρεί ότι η Επιτροπή επιχειρεί να στηρίξει τη συναφή επιχειρηματολογία της επί της αρχής της απαγορεύσεως των διακρίσεων, ενώ οι κανόνες σε θέματα κρατικών ενισχύσεων δεν θεμελιώνονται επί της αρχής αυτής, αλλά στην έννοια του θεμιτού ανταγωνισμού στην κοινή αγορά. Όσον αφορά τα λοιπά σκέλη του μοναδικού λόγου της Επιτροπής, η Ιρλανδία φρονεί ότι η Επιτροπή δεσμεύεται, δυνάμει των αρχών της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, με την ανακοίνωσή της για τις κρατικές ενισχύσεις στον φορολογικό τομέα. Το να θεωρηθεί ότι ένα φορολογικό σύστημα δημιουργεί εγγενώς διακρίσεις λόγω των αποτελεσμάτων του, χωρίς να υπάρχει η δυνατότητα προσδιορισμού συνήθους φορολογικού συντελεστή, αντίκειται στην πάγια νομολογία και στη φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών. Εξάλλου, δεν αρκεί, μεταξύ άλλων, ο χαρακτηρισμός ενός φορολογικού συστήματος ως «υβριδικού» για να συναχθεί ότι οι ευνοούμενες από το σύστημα αυτό επιχειρήσεις λαμβάνουν κρατική ενίσχυση.

3. Εκτίμηση του Δικαστηρίου

66 Αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η Ιρλανδία, ο μοναδικός λόγος αναιρέσεως της Επιτροπής είναι παραδεκτός λόγω του ότι αποσκοπεί, σύμφωνα με το άρθρο 113 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, στην αναίρεση της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως χωρίς να αποσκοπεί στην τροποποίηση του αντικειμένου της ενώπιον του Πρωτοδικείου διαφοράς. Συγκεκριμένα, η Επιτροπή προσάπτει, συναφώς, στο Πρωτοδικείο ότι δεν έλαβε υπόψη του το άρθρο 87 ΕΚ καθόσον εσφαλμένως έκρινε ότι κανένα από τα τρία στοιχεία που χαρακτηρίστηκαν ως επιλεκτικά με την επίδικη απόφαση δεν χορηγεί επιλεκτικά πλεονεκτήματα.

67 Πρέπει εκ προοιμίου να απορριφθεί η αιτίαση της Επιτροπής, η οποία προβλήθηκε στο πλαίσιο του δεύτερου σκέλους του μοναδικού της λόγου αναιρέσεως, με τον οποίο προσάπτει στο Πρωτοδικείο ότι εσφαλμένως βασίστηκε στην ανακοίνωση για τις κρατικές ενισχύσεις στον φορολογικό τομέα, το περιεχόμενο της οποίας δεν έλαβε υπόψη.

68 Συγκεκριμένα, όσον αφορά τη μνεία της εν λόγω ανακοινώσεως στις σκέψεις 143 και 146 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, αρκεί η διαπίστωση ότι το Πρωτοδικείο δεν άντλησε καμία πραγματική ή νομική συνέπεια, όπως προκύπτει από τη χρήση των όρων «όπως αναφέρει η ίδια η Επιτροπή» και «εξάλλου» στις εν λόγω σκέψεις, αλλά στηρίχθηκε, προς επίρρωση της προσεγγίσεώς του, όπως εκτίθεται στις σκέψεις 143 έως 146 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, στη νομολογία του Δικαστηρίου και την κατανομή των αρμοδιοτήτων στον τομέα της φορολογίας μεταξύ της Ένωσης και των κρατών μελών.

69 Υπό τις συνθήκες αυτές, η αιτίαση της Επιτροπής η οποία στρέφεται κατά της εν λόγω μνείας της ανακοινώσεως για τις κρατικές ενισχύσεις στον φορολογικό τομέα είναι αλυσιτελής (βλ., συναφώς, απόφαση της 2ας Οκτωβρίου 2003, C-182/99 P, Salzgitter κατά Επιτροπής, Συλλογή 2003, σ. I-10761, σκέψεις 54 και 55), οπότε παρέλκει, στο στάδιο αυτό, να εξετασθεί το περιεχόμενο και η έκταση της ανακοινώσεως αυτής.

70 Για να εξετασθεί ο μοναδικός λόγος αναιρέσεως της Επιτροπής και ο όγδοος λόγος αναιρέσεως του Βασιλείου της Ισπανίας, υπενθυμίζεται η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την έννοια του επιλεκτικού πλεονεκτήματος στον τομέα της φορολογίας.

71 Κατά πάγια νομολογία, η έννοια της ενισχύσεως είναι ευρύτερη από αυτήν της επιδοτήσεως, διότι περιλαμβάνει όχι μόνον τις θετικές παροχές, όπως είναι οι επιδοτήσεις καθαυτές, αλλά και κρατικές παρεμβάσεις οι οποίες, κατά διαφόρους τρόπους, περιορίζουν τις επιβαρύνσεις που συνήθως βαρύνουν τον προϋπολογισμό μιας επιχειρήσεως και οι οποίες, χωρίς να είναι επιδοτήσεις υπό τη στενή έννοια του όρου, είναι της αυτής φύσεως και επιφέρουν ταυτόσημα αποτελέσματα (βλ. αποφάσεις της 8ης Νοεμβρίου 2001, C-143/99, Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer

Zementwerke, Συλλογή 2001, σ. I-8365, σκέψη 38, και της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, C-78/08 έως C-80/08, Paint Graphos κ.λπ., Συλλογή 2011, σ. I-7611, σκέψη 45 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

72 Εντεύθεν προκύπτει ότι ένα μέτρο με το οποίο οι δημόσιες αρχές παρέχουν σε ορισμένες επιχειρήσεις ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση και το οποίο, μολονότι δεν συνεπάγεται μεταβίβαση κρατικών πόρων, περιάγει τους δικαιούχους σε ευνοϊκότερη οικονομική κατάσταση σε σχέση με τους λοιπούς φορολογουμένους συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ (βλ. αποφάσεις της 15ης Μαρτίου 1994, C-387/92, Banco Exterior de España, Συλλογή 1994, σ. I-877, σκέψη 14, και Paint Graphos κ.λπ., προαναφερθείσα, σκέψη 46 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

73 Αντιθέτως, πλεονεκτήματα απορρέοντα από γενικής ισχύος μέτρο εφαρμοζόμενο αδιακρίτως σε όλους τους επιχειρηματίες δεν συνιστούν κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 87 ΕΚ (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-156/98, Γερμανία κατά Επιτροπής, Συλλογή 2000, σ. I-6857, σκέψη 22, και της 15ης Ιουνίου 2006, C-393/04 και C-41/05, Air Liquide Industries Belgium, Συλλογή 2006, σ. I-5293, σκέψη 32 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

74 Επομένως, πρέπει να καθορισθεί αν το σχέδιο φορολογικής μεταρρυθμίσεως έχει επιλεκτικό χαρακτήρα, εφόσον ο επιλεκτικός χαρακτήρας αποτελεί συστατικό στοιχείο της έννοιας της κρατικής ενισχύσεως (βλ. απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2006, C-88/03, Πορτογαλία κατά Επιτροπής, Συλλογή 2006, σ. I-7115, σκέψη 54).

75 Όσον αφορά την εκτίμηση της προϋποθέσεως περί επιλεκτικότητας, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι το άρθρο 87, παράγραφος 1, ΕΚ επιβάλλει να εξακριβώνεται αν, στο πλαίσιο ενός δεδομένου νομικού καθεστώτος, ένα κρατικό μέτρο μπορεί να ευνοήσει «ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής» έναντι άλλων που τελούν, από πλευράς του σκοπού που επιδιώκεται με το οικείο μέτρο, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση (αποφάσεις Adria-Wien Pipeline και

Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, σκέψη 41, και της 22ας Δεκεμβρίου 2008, C-487/06 P, British Aggregates κατά Επιτροπής, Συλλογή 2008, σ. I-10515, σκέψη 82 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

76 Υπό το πρίσμα της νομολογίας αυτής, πρέπει να εξετασθεί αν το Πρωτοδικείο έκρινε κατ' αντίθεση προς το άρθρο 87, παράγραφος 1, ΕΚ, όπως έχει ερμηνευτεί από το Δικαστήριο, αποφαινόμενο ότι κανένα από τα τρία στοιχεία που επισήμανε η επίδικη απόφαση δεν χορηγεί επιλεκτικά πλεονεκτήματα.

α) Επί της προϋποθέσεως υπάρξεως κερδών και του ανωτάτου ορίου φορολογίας

77 Το Πρωτοδικείο έκρινε, από απόψεως των δύο πρώτων στοιχείων της επιλεκτικότητας του επίδικου μέτρου τα οποία επισημάνθηκαν με την επίδικη απόφαση, ήτοι του γεγονότος ότι φορολογία δυνάμει του φόρου μισθωτών υπηρεσιών και του BPOT οφείλεται μόνον καθόσον ο υποκείμενος στον φόρο έχει κέρδη και το ανώτατο όριο της φορολογίας δυνάμει των δύο αυτών φορολογικών βάσεων είναι ύψους 15 % επί των κερδών, ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι τα στοιχεία αυτά χορηγούν επιλεκτικά πλεονεκτήματα.

78 Η κρίση αυτή του Πρωτοδικείου δεν ενέχει πλάνη περί το δίκαιο.

79 Όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 73 της παρούσας αποφάσεως, μόνον τα επιλεκτικά πλεονεκτήματα και όχι τα απορρέοντα από γενικό μέτρο εφαρμοζόμενο αδιακρίτως σε όλους τους επιχειρηματίες εμπίπτουν στην έννοια της κρατικής ενισχύσεως.

80 Ωστόσο, η προϋπόθεση υπάρξεως κερδών και το ανώτατο όριο φορολογίας των κερδών είναι, αφεαυτά, γενικά μέτρα εφαρμοστέα αδιακρίτως σε όλους τους επιχειρηματίες και, επομένως, δεν δύνανται να χορηγούν επιλεκτικά πλεονεκτήματα.

81 Το επιχείρημα της Επιτροπής ότι το κριτήριο υπάρξεως κερδών δεν έχει σχέση με την εγγενή λογική συστήματος φορολογίας βασιζόμενου στον φόρο μισθωτών υπηρεσιών και στον ΒΡΟΤ δεν συνεπάγεται ότι το κριτήριο αυτό, αφεαυτό ουδέτερο, καθίσταται επιλεκτικό.

82 Το Πρωτοδικείο, χωρίς να υποπέσει σε πλάνη περί το δίκαιο, έκρινε ότι η προϋπόθεση υπάρξεως κερδών και το ανώτατο όριο φορολογίας ύψους 15 % επί των κερδών δεν χορηγούν επιλεκτικά πλεονεκτήματα.

83 Συγκεκριμένα, τα αναφερόμενα από την Επιτροπή πλεονεκτήματα τα οποία προκύπτουν από μέτρα εφαρμοζόμενα αδιακρίτως σε όλους τους επιχειρηματίες, ήτοι η προϋπόθεση υπάρξεως κερδών, από την οποία ευνοούνται οι επιχειρηματίες που δεν είναι ιδιαίτερα αποδοτικοί, και τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από το ανώτατο όριο φορολογίας, από το οποίο ευνοούνται οι πολύ αποδοτικοί επιχειρηματίες, δεν καθιστούν δυνατό τον χαρακτηρισμό του υπό εξέταση φορολογικού συστήματος ως ενέχοντος επιλεκτικά αποτελέσματα. Τα αποτελέσματα αυτά δεν δύνανται να ευνοήσουν «ορισμένες επιχειρήσεις» ή «ορισμένες παραγωγές» υπό την έννοια του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ, αλλά είναι μόνον συνέπεια του τυχαίου γεγονότος ότι ο οικείος επιχειρηματίας είναι ελάχιστα ή πολύ αποδοτικός κατά τη διάρκεια της περιόδου φορολογίας.

84 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι πρέπει να απορριφθούν οι αιτιάσεις που στρέφονται κατά της κρίσεως του Πρωτοδικείου ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι τα δύο πρώτα στοιχεία που επισημάνθηκαν με την επίδικη απόφαση, ήτοι η προϋπόθεση υπάρξεως κερδών και το ανώτατο όριο φορολογίας ύψους 15 % επί των κερδών, χορηγούν επιλεκτικά πλεονεκτήματα.

Επί των πλεονεκτημάτων υπέρ των εταιριών «offshore»

85 Το Πρωτοδικείο έκρινε, στη σκέψη 185 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι δεν υπάρχουν επιλεκτικά πλεονεκτήματα υπέρ των εταιριών «offshore». Η Επιτροπή, μη τηρώντας το πλαίσιο αναλύσεως σχετικά με τον καθορισμό του επιλεκτικού χαρακτήρα του φορολογικού μέτρου όπως εκτίθεται στις σκέψεις 143 έως 146 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως και υπενθυμίζεται στις σκέψεις 36 και 37 της παρούσας αποφάσεως, δεν απέδειξε ότι οι εταιρίες «offshore», οι οποίες ως εκ της φύσεώς τους δεν έχουν φυσική παρουσία στο Γιβραλτάρ, απολαύουν επιλεκτικών πλεονεκτημάτων.

86 Ο συλλογισμός αυτός ενέχει πλάνη περί το δίκαιο.

87 Συγκεκριμένα, υπενθυμίζεται συναφώς, πρώτον, η πάγια νομολογία σύμφωνα με την οποία το άρθρο 87, παράγραφος 1, ΕΚ δεν κάνει διάκριση μεταξύ των αιτιών ή των σκοπών των κρατικών παρεμβάσεων, αλλά τις ορίζει σε συνάρτηση με τα αποτελέσματά τους, και, επομένως, ανεξαρτήτως των χρησιμοποιηθεισών τεχνικών (βλ. αποφάσεις British Aggregates κατά Επιτροπής, προαναφερθείσα, σκέψεις 85 και 89 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, και της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, C-279/08 P, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, Συλλογή 2011, σ. I-7671, σκέψη 51).

88 Ωστόσο, η υιοθετηθείσα από το Πρωτοδικείο προσέγγιση, η οποία στηρίζεται μόνον στο γεγονός ότι ελήφθη υπόψη η χρησιμοποιηθείσα από το σχέδιο φορολογικής μεταρρυθμίσεως τεχνική φορολογίας, δεν καθιστά δυνατή την εξέταση των αποτελεσμάτων του επίδικου φορολογικού μέτρου και αποκλείει εκ προοιμίου το ενδεχόμενο να χαρακτηρισθεί «επιλεκτικό πλεονέκτημα» η πλήρης φοροαπαλλαγή των εταιριών «offshore ». Κατά συνέπεια, η προσέγγιση αυτή αντίκειται στην υπομνησθείσα στη σκέψη 87 της παρούσας αποφάσεως νομολογία.

89 Δεύτερον, διαπιστώνεται ότι η προσέγγιση του Πρωτοδικείου δεν λαμβάνει επίσης υπόψη την υπομνησθείσα στη σκέψη 71 της παρούσας αποφάσεως νομολογία ότι η ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος υπέρ επιχειρήσεως προϋποθέτει ότι περιορίζονται οι συνήθεις επιβαρύνσεις επί του προϋπολογισμού της εν λόγω επιχειρήσεως.

90 Ασφαλώς, το Δικαστήριο δέχθηκε, στη σκέψη 56 της προπαρατεθείσας αποφάσεώς του Πορτογαλία κατά Επιτροπής, ότι ο καθορισμός του πλαισίου αναφοράς έχει αυξημένη σημασία στις περιπτώσεις φορολογικών μέτρων, καθόσον η ίδια η ύπαρξη πλεονεκτήματος μπορεί να προσδιοριστεί μόνον σε σχέση με την αποκαλούμενη «κανονική» φορολογία.

91 Πάντως, αντιθέτως προς τη συλλογιστική του Πρωτοδικείου και την υποστηριχθείσα από την Government of Gibraltar και το Ηνωμένο Βασίλειο άποψη, η νομολογία αυτή δεν εξαρτά τον χαρακτηρισμό ενός φορολογικού συστήματος ως «επιλεκτικού» από το γεγονός ότι το σύστημα αυτό έχει σχεδιασθεί ούτως ώστε οι επιχειρήσεις που έχουν τυχόν επιλεκτικό πλεονέκτημα υπόκεινται, κατά γενικό κανόνα, στις ίδιες φορολογικές επιβαρύνσεις με τις λοιπές επιχειρήσεις αλλά απολαύουν παρεκκλίσεων, οπότε το επιλεκτικό πλεονέκτημα μπορεί να προσδιορισθεί ως η διαφορά μεταξύ της κανονικής φορολογικής επιβαρύνσεως και της επιβαρύνσεως των πρώτων αυτών επιχειρήσεων.

92 Συγκεκριμένα, η ερμηνεία αυτή του κριτηρίου της επιλεκτικότητας προϋποθέτει, αντιθέτως προς την υπομνησθείσα στη σκέψη 87 της παρούσας αποφάσεως νομολογία, ότι, για να χαρακτηρισθεί επιλεκτικό, ένα φορολογικό σύστημα πρέπει να έχει σχεδιασθεί σύμφωνα με ορισμένη τεχνική φορολογίας, όπερ συνεπάγεται ότι, εκ προοιμίου, οι εθνικοί φορολογικοί κανόνες δεν εμπίπτουν στον έλεγχο περί κρατικών ενισχύσεων λόγω του γεγονότος και μόνον ότι εμπίπτουν σε άλλη τεχνική φορολογίας μολονότι παράγουν, κατά νόμον ή εν τοις πράγμασι, τα ίδια αποτελέσματα.

93 Οι θεωρήσεις αυτές ισχύουν κυρίως για φορολογικό σύστημα το οποίο, όπως εν προκειμένω, αντί να προβλέπει γενικούς κανόνες για το σύνολο των επιχειρήσεων, από τους οποίους υπάρχουν παρεκκλίσεις υπέρ ορισμένων επιχειρήσεων, καταλήγει σε παρεμφερές αποτέλεσμα προσαρμόζοντας και συνδυάζοντας τους φορολογικούς κανόνες ούτως ώστε η εφαρμογή τους να οδηγεί σε διαφοροποιημένη φορολογική επιβάρυνση των διαφόρων επιχειρήσεων.

94 Τρίτον, διαπιστώνεται ότι το Πρωτοδικείο εσφαλμένως προσήψε, στις σκέψεις 184 έως 186 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, στην Επιτροπή ότι δεν απέδειξε την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος υπέρ των εταιριών «offshore», εφόσον δεν προσδιόρισε, με την επίδικη απόφαση, πλαίσιο αναφοράς σε σχέση με το οποίο μπορεί να αποδειχθεί η ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος.

95 Συγκεκριμένα, επισημαίνεται, βάσει αυτού, ότι, αντιθέτως προς όσα έκρινε το Πρωτοδικείο ως προς τα σημεία 143, 144 και 150 της επίδικης αποφάσεως, από τα σημεία αυτά προκύπτει ότι η Επιτροπή εξέτασε την ύπαρξη επιλεκτικών πλεονεκτημάτων υπέρ των εταιριών «offshore» σε σχέση με το επίδικο φορολογικό σύστημα το οποίο εφαρμόζεται τυπικώς σε όλες τις επιχειρήσεις. Επομένως, η επίδικη απόφαση καθορίζει προφανώς το καθεστώς αυτό ως πλαίσιο αναφοράς σε σχέση με το οποίο οι εταιρίες «offshore» ευνοούνται στην πράξη.

96 Τέλος, διαπιστώνεται ότι η Επιτροπή, αντιθέτως προς όσα έκρινε το Πρωτοδικείο, απέδειξε επαρκώς κατά νόμο, με την επίδικη απόφαση, ότι οι εταιρίες «offshore» έχουν, όσον αφορά το πλαίσιο αναφοράς, επιλεκτικά πλεονεκτήματα κατά την έννοια της υπομνησθείσας στη σκέψη 75 της παρούσας αποφάσεως νομολογίας.

97 Ασφαλώς, ελλείψει συναφούς ρυθμίσεως της Ένωσης, ο καθορισμός φορολογικών βάσεων και η κατανομή της φορολογικής επιβαρύνσεως στους διάφορους συντελεστές παραγωγής και στους διάφορους οικονομικούς τομείς εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών ή των περιφερειακών αρχών που διαθέτουν φορολογική αυτονομία, όπως διαπιστώνει το Πρωτοδικείο στη σκέψη 146 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

98 Ωστόσο, το Πρωτοδικείο δεν εκτίμησε το επίδικο σύστημα στο σύνολό του και δεν έλαβε υπόψη του στοιχεία επί των οποίων η Επιτροπή στήριξε την εκτίμησή της ως προς το επίδικο σύστημα με την επίδικη απόφαση.

99 Συναφώς, υπενθυμίζονται τα πάγια χαρακτηριστικά του επίμαχου συστήματος, όπως περιγράφεται στις σκέψεις 21 έως 25 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

100 Το σύστημα αυτό χαρακτηρίζεται, αφενός, από τον συνδυασμό του φόρου μισθωτών υπηρεσιών και του BPOT ως μόνων φορολογικών βάσεων, και της προϋποθέσεως υπάρξεως κερδών, επί των οποίων το ανώτατο όριο φορολογίας είναι ύψους 15 %, και, αφετέρου, από τη μη ύπαρξη γενικής φορολογικής βάσης προβλέπουσας φορολόγηση όλων των εταιριών τις οποίες αφορά το εν λόγω σύστημα.

101 Λαμβάνοντας υπόψη τα υπομνησθέντα στην προηγούμενη σκέψη χαρακτηριστικά του συστήματος αυτού, προκύπτει ότι το επίδικο σύστημα, συνδυάζοντας τις εν λόγω φορολογικές βάσεις, παρά το ότι στηρίζονται σε κριτήρια τα οποία είναι αφεαυτά γενικής φύσεως, διακρίνει στην πράξη μεταξύ εταιριών που βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση ως προς τον επιδιωκόμενο με το σχέδιο φορολογικής μεταρρυθμίσεως σκοπό, ήτοι την εισαγωγή γενικού φορολογικού συστήματος για όλες τις εγκατεστημένες στο Γιβραλτάρ εταιρίες.

102 Επομένως, ο συνδυασμός των φορολογικών αυτών βάσεων δεν συνεπάγεται μόνον ότι καταλήγει σε φορολογία η οποία είναι συνάρτηση του αριθμού των μισθωτών υπαλλήλων και του εμβαδού των κατεχομένων επαγγελματικών χώρων, αλλά αποκλείει, εκ προοιμίου, από κάθε φορολογία, λόγω ελλείψεως άλλων φορολογικών βάσεων, τις εταιρίες «offshore» λόγω του ότι δεν διαθέτουν υπαλλήλους και επαγγελματικούς χώρους.

103 Ασφαλώς, σύμφωνα με την παρατιθέμενη στη σκέψη 73 της παρούσας αποφάσεως νομολογία, διαφορετική φορολογική επιβάρυνση απορρέουσα από την εφαρμογή «γενικού» φορολογικού συστήματος δεν αρκεί, αφεαυτή, προς απόδειξη της επιλεκτικότητας μιας φορολογίας για τους σκοπούς του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ.

104 Επομένως, για να αναγνωρισθεί ότι τα αποτελούντα τη φορολογική βάση κριτήρια ενός φορολογικού συστήματος παρέχουν επιλεκτικά πλεονεκτήματα, πρέπει επίσης να μπορούν να διακρίνουν τις δικαιούχους επιχειρήσεις δυνάμει των ιδιοτήτων που τις χαρακτηρίζουν ως προνομιούχο κατηγορία, καθιστώντας έτσι δυνατό τον χαρακτηρισμό του συστήματος αυτού ως ευνοϊκού για «ορισμένες» επιχειρήσεις ή «ορισμένες» παραγωγές υπό την έννοια του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ.

105 Ωστόσο, τούτο ακριβώς συμβαίνει εν προκειμένω.

106 Συναφώς, παρατηρείται ότι το γεγονός ότι οι εταιρίες «offshore» δεν φορολογούνται δεν είναι τυχαία συνέπεια του επίδικου συστήματος, αλλά η αναπόφευκτη συνέπεια του ότι οι βάσεις επιβολής του φόρου έχουν ακριβώς προβλεφθεί ώστε οι εταιρίες «offshore» οι οποίες, ως εκ της φύσεώς τους, δεν χρησιμοποιούν υπαλλήλους και δεν κατέχουν επαγγελματικούς χώρους, να μη διαθέτουν φορολογική βάση υπό την έννοια των βάσεων επιβολής του φόρου τις οποίες περιλαμβάνει το σχέδιο φορολογικής μεταρρυθμίσεως.

107 Επομένως, βάσει του ότι οι εταιρίες «offshore», οι οποίες αποτελούν ομάδα εταιριών ως προς τις βάσεις επιβολής του φόρου του σχεδίου φορολογικής μεταρρυθμίσεως, δεν εμπίπτουν στη φορολογία, ακριβώς λόγω των συγκεκριμένων χαρακτηριστικών της ομάδας αυτής, δύναται να θεωρηθεί ότι οι εν λόγω εταιρίες απολαύουν επιλεκτικών πλεονεκτημάτων.

108 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι το Πρωτοδικείο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο κρίνοντας ότι το σχέδιο φορολογικής μεταρρυθμίσεως δεν χορηγεί επιλεκτικά πλεονεκτήματα, υπό την έννοια του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ, στις εταιρίες «offshore».

109 Κατά συνέπεια, ο μοναδικός λόγος αναιρέσεως της Επιτροπής και ο όγδοος λόγος αναιρέσεως του Βασιλείου της Ισπανίας βασίζονται στο σημείο αυτό, οπότε η αναιρεσιβαλλομένη απόφαση δύναται να αναιρεθεί λόγω αυτού.

110 Επομένως, παρέλκει η εξέταση των επτά πρώτων λόγων και του ενάτου λόγου αναιρέσεως του Βασιλείου της Ισπανίας, σχετικά με την περιφερειακή επιλεκτικότητα και το καθεστώς του Γιβραλτάρ. Περαιτέρω, δεν απαιτείται να εξετασθούν ο δέκατος και ο ενδέκατος λόγος αναιρέσεως του εν λόγω κράτους μέλους, σχετικά με την ενώπιον του Πρωτοδικείου διαδικασία.

VII — Επί των ενώπιον του Πρωτοδικείου προσφυγών

111 Κατά το άρθρο 61, πρώτο εδάφιο, δεύτερη περίοδος, του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σε περίπτωση αναιρέσεως της αποφάσεως του Γενικού Δικαστηρίου, το Δικαστήριο μπορεί να αποφανθεί οριστικώς επί της διαφοράς, εφόσον αυτή είναι ώριμη προς εκδίκαση.

112 Εν προκειμένω, το Δικαστήριο κρίνει ότι οι προσφυγές ακυρώσεως τις οποίες άσκησαν οι προσφεύγοντες πρωτοδίκως κατά της επίδικης αποφάσεως είναι ώριμες προς εκδίκαση και πρέπει να αποφανθεί οριστικώς επί αυτών.

113 Επομένως, πρέπει να εξετασθούν οι ενώπιον του Πρωτοδικείου προσφυγές τις οποίες άσκησαν η Government of Gibraltar και το Ηνωμένο Βασίλειο.

114 Οι προσφεύγοντες πρωτοδίκως προέβαλαν, κατ' ουσίαν, τρεις λόγους. Ο πρώτος και ο δεύτερος λόγος που υποδιαιρούνται σε τρία σκέλη αντλούνται από πλάνη αφορώσα την εφαρμογή του κριτηρίου της περιφερειακής επιλεκτικότητας και του

κριτηρίου της ουσιαστικής επιλεκτικότητας, αντιστοίχως. Ο τρίτος λόγος αντλείται από παράβαση ουσιώδους τύπου στο πλαίσιο της εκ μέρους της Επιτροπής εξετάσεως των εταιριών «offshore». Ο τελευταίος αυτός λόγος υποδιαιρείται σε δύο σκέλη: το πρώτο, σχετικά με προσβολή των δικαιωμάτων άμυνας, προβλήθηκε από την Government of Gibraltar και το Ηνωμένο Βασίλειο και το δεύτερο, σχετικά με τη μη τήρηση της υποχρεώσεως αιτιολογίας, προβλήθηκε μόνον από την Government of Gibraltar.

115 Πρώτον, πρέπει να εξετασθούν τα τρία σκέλη του δεύτερου λόγου περί της ουσιαστικής επιλεκτικότητας καθώς και το δεύτερο σκέλος του τρίτου λόγου της Government of Gibraltar, το οποίο αφορά επίσης την ουσιαστική επιλεκτικότητα. Δεύτερον, πρέπει να εξετασθεί το πρώτο σκέλος του τρίτου λόγου περί των δικαιωμάτων άμυνας. Τέλος, πρέπει να κριθεί ο πρώτος λόγος περί της περιφερειακής επιλεκτικότητας.

A — *Επί του δεύτερου λόγου ακυρώσεως της Government of Gibraltar και του Ηνωμένου Βασιλείου και του δευτέρου σκέλους του τρίτου λόγου ακυρώσεως της Government of Gibraltar*

116 Ο δεύτερος λόγος που προέβαλαν οι προσφεύγοντες πρωτοδίκως, περί της ουσιαστικής επιλεκτικότητας, έχει τρία σκέλη. Με το πρώτο σκέλος, οι εν λόγω προσφεύγοντες προσάπτουν στην Επιτροπή ότι απέκλινε της πρακτικής της λήψεως αποφάσεων και της ανακοινώσεως για τις κρατικές ενισχύσεις στον φορολογικό τομέα. Με το δεύτερο σκέλος, το οποίο και μόνον έκρινε η αναιρεσιβαλλομένη απόφαση, οι εν λόγω προσφεύγοντες υποστηρίζουν ότι κανένα από τα τρία επισημανθέντα με την προσβαλλόμενη απόφαση στοιχεία δεν παρέχει επιλεκτικά πλεονεκτήματα. Τέλος, το τρίτο σκέλος αποσκοπεί να αποδείξει ότι στην εν λόγω απόφαση δεν ελήφθη υπόψη το γεγονός ότι τα τυχόν επιλεκτικά πλεονεκτήματα δικαιολογούνται, εν πάση περιπτώσει, από τη φύση και την οικονομία του επίδικου φορολογικού συστήματος. Με το δεύτερο σκέλος του τρίτου λόγου της, η Government of Gibraltar προβάλλει μη τήρηση της υποχρεώσεως αιτιολογίας της επίδικης αποφάσεως.

1. Επί του δεύτερου σκέλους του δεύτερου λόγου ακυρώσεως

117 Όσον αφορά τις αιτιάσεις που προβλήθηκαν στο πλαίσιο του δεύτερου σκέλους του δεύτερου λόγου, περί του χαρακτηρισμού των τριών στοιχείων που επισημάνθηκαν με την επίδικη απόφαση, υπενθυμίζεται ότι, από την εκτεθείσα στις σκέψεις 86 έως 110 της παρούσας αποφάσεως ανάλυση, προκύπτει ότι η Επιτροπή δεν παρέβη το άρθρο 87, παράγραφος 1, ΕΚ θεωρώντας, με την επίδικη απόφαση, ότι το επίδικο φορολογικό σύστημα παρέχει επιλεκτικά πλεονεκτήματα.

118 Συγκεκριμένα, μολονότι από τις σκέψεις 77 έως 84 της παρούσας αποφάσεως προκύπτει ότι το Πρωτοδικείο δεν υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο κρίνοντας ότι τα δύο πρώτα επισημανθέντα με την επίδικη απόφαση στοιχεία, ήτοι η προϋπόθεση υπάρξεως κερδών και το ανώτατο όριο φορολογίας ύψους 15 % επί των κερδών, δεν χορηγούν επιλεκτικά πλεονεκτήματα, παρ' όλ' αυτά η Επιτροπή ορθώς θεώρησε, ως προς το τρίτο επισημανθέν με την επίδικη απόφαση στοιχείο περί της φορολογικής μεταχειρίσεως των εταιριών «offshore», ότι οι εν λόγω εταιρίες επωφελούνται τέτοιων πλεονεκτημάτων.

119 Ωστόσο, μολονότι από την επίδικη απόφαση προκύπτει ότι το επίμαχο φορολογικό καθεστώς χορηγεί επιλεκτικά πλεονεκτήματα, το συμπέρασμα αυτό δικαιολογείται επαρκώς κατά νόμο από την ύπαρξη επιλεκτικών πλεονεκτημάτων υπέρ των εταιριών «offshore», χωρίς να απαιτείται, επιπροσθέτως, τα δύο άλλα στοιχεία, που επισημάνθηκαν με την απόφαση αυτή ως επιλεκτικά, να χορηγούν επίσης επιλεκτικά πλεονεκτήματα (βλ., συναφώς, απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 2005, C-66/02, Ιταλία κατά Επιτροπής, Συλλογή 2005, σ. I-10901, σκέψη 98). Επομένως, το δεύτερο σκέλος του δεύτερου λόγου ακυρώσεως είναι αλυσιτελές.

120 Κατά συνέπεια, το δεύτερο σκέλος του δεύτερου λόγου που προέβαλαν πρωτοδίκως κατά της επίδικης αποφάσεως το Ηνωμένο Βασίλειο και η Government of Gibraltar πρέπει να απορριφθεί.

2. Επί του δεύτερου σκέλους του τρίτου λόγου που προέβαλε η Government of Gibraltar

121 Εκ προοιμίου, πρέπει να απορριφθεί το δεύτερο σκέλος του τρίτου λόγου που προέβαλε η Government of Gibraltar, αντλούμενο από μη τήρηση της υποχρεώσεως αιτιολογίας καθόσον η Επιτροπή δεν διευκρίνισε ποιες εταιρίες αποτελούν τον «ευρύ τομέα "offshore"», για τον οποίο γίνεται λόγος στο σημείο 143 της επίδικης αποφάσεως, τούτο δε λόγω μη αναφοράς μεμονωμένης εταιρίας, ορισμένων μεμονωμένων εταιριών ή οικονομικού τομέα που φέρονται ότι επωφελούνται από το σχέδιο φορολογικής μεταρρυθμίσεως.

122 Συναφώς, αρκεί η επισήμανση ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η Επιτροπή μπορεί, όσον αφορά σύστημα κρατικών ενισχύσεων, προκειμένου να αποφανθεί αν το σύστημα αυτό περιέχει στοιχεία ενισχύσεως, να περιορισθεί στη μελέτη των γενικών χαρακτηριστικών του, χωρίς να υποχρεούται να εξετάσει κάθε συγκεκριμένη περίπτωση εφαρμογής του (απόφαση της 9ης Ιουνίου 2011, C-71/09 P, C-73/09 P και C-76/09 P, Comitato «Venezia vuole vivere» κ.λπ. κατά Επιτροπής, Συλλογή 2011, σ. I-4727, σκέψη 130 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

3. Επί του πρώτου σκέλους του δεύτερου λόγου αναιρέσεως

Επιχειρήματα των διαδίκων

123 Με το πρώτο σκέλος του δεύτερου λόγου τους, οι προσφεύγοντες πρωτοδίκως προσάπτουν στην Επιτροπή ότι δεν έλαβε υπόψη της, στην επίδικη απόφαση, την ανακοίνωση για τις κρατικές ενισχύσεις στον φορολογικό τομέα. Περαιτέρω, η Government of Gibraltar υποστηρίζει ότι η απόφαση αυτή δεν συνάδει με την πρακτική λήψεως αποφάσεων της Επιτροπής.

124 Όσον αφορά το περιεχόμενο της ανακοινώσεως για τις κρατικές ενισχύσεις στον φορολογικό τομέα, οι προσφεύγοντες πρωτοδίκως διατείνονται ότι, από το σημείο 13 της ανακοινώσεως αυτής, προκύπτει ότι τα κράτη μέλη έχουν την εξουσία να επιλέγουν την οικονομική πολιτική που κρίνουν ως πλέον προσήκουσα και, μεταξύ άλλων, να κατανέμουν κατά το δοκούν τις φορολογικές επιβαρύνσεις στους διάφορους συντελεστές της παραγωγής. Περαιτέρω, σύμφωνα με τα σημεία 9 και 16 της ανακοινώσεως αυτής, η Επιτροπή πρέπει να αποδείξει ότι ένα φορολογικό μέτρο προβλέπει, υπέρ ορισμένων επιχειρήσεων των κρατών μελών, παρέκκλιση από την εφαρμογή του φορολογικού συστήματος, όπερ συνεπάγεται ότι πρέπει πρώτα να αποδειχθεί το γενικώς εφαρμοστέο σύστημα από το οποίο υπάρχουν, στη συνέχεια, παρεκκλίσεις. Τέλος, κατά το σημείο 14 της ανακοινώσεως αυτής, το γεγονός ότι ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένοι τομείς επωφελούνται περισσότερο από άλλους κάποιου φορολογικού μέτρου δεν συνεπάγεται ότι το εν λόγω μέτρο εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων.

125 Η υιοθετηθείσα από την Επιτροπή με την επίδικη απόφαση προσέγγιση όσον αφορά τα πλεονεκτήματα υπέρ των εταιριών «offshore» δεν συμβιβάζεται με τον προσανατολισμό της ανακοινώσεως αυτής. Αποκλίνοντας από την εν λόγω ανακοίνωση, η Επιτροπή προσέβαλε την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

126 Προς στήριξη της αιτιάσεως, την οποία προέβαλε μόνον η Government of Gibraltar, σύμφωνα με την οποία η Επιτροπή ανέπτυξε νέα αρχή ουσιαστικής επιλεκτικότητας, μη συνάδουσα με την προηγούμενη πρακτική της λήψεως αποφάσεων, η εν λόγω προσφεύγουσα πρωτοδίκως αναφέρει ορισμένες αποφάσεις της Επιτροπής.

127 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι οι προσφεύγοντες πρωτοδίκως παρερμήνευσαν την ανακοίνωση για τις κρατικές ενισχύσεις στον φορολογικό τομέα. Ισχυρίζεται επίσης ότι δεν παρέκκλινε της πρακτικής της λήψεως αποφάσεων και η υιοθετηθείσα με την επίδικη απόφαση προσέγγιση εντάσσεται στο πλαίσιο της νομολογίας του Δικαστηρίου.

β) Εκτίμηση του Δικαστηρίου

128 Όσον αφορά, πρώτον, την αιτίαση ότι η Επιτροπή απέκλινε, με την επίδικη απόφαση, της ανακοινώσεως για τις κρατικές ενισχύσεις στον φορολογικό τομέα, υπενθυμίζεται ότι η ανακοίνωση αυτή, η οποία, ως μέτρο εσωτερικής τάξεως ληφθέν από τη διοίκηση, καίτοι δεν μπορεί να χαρακτηρίζεται ως κανόνας δικαίου, εντούτοις περιέχει κανόνα συμπεριφοράς που υποδεικνύει την ακολουθητέα τακτική, από την οποία η διοίκηση δεν μπορεί να παρεκκλίνει σε κάποια συγκεκριμένη περίπτωση χωρίς να προσδιορίσει τους σχετικούς λόγους που πρέπει να συμβιβάζονται με την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως (βλ., όσον αφορά τις κατευθυντήριες γραμμές περί των κρατικών ενισχύσεων, απόφαση της 9ης Ιουνίου 2011, C-465/09 P έως C-470/09 P, Diputación Foral de Vizcaya κ.λπ. κατά Επιτροπής, σκέψη 120 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

129 Επομένως, πρέπει να εξετασθεί αν η Επιτροπή απέκλινε πράγματι της εν λόγω ανακοινώσεως, όσον αφορά την εξέταση της επιλεκτικότητας του επίδικου συστήματος.

130 Συναφώς, διαπιστώνεται, κατ' αρχάς, ότι, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζουν οι προσφεύγοντες πρωτοδίκως, το σημείο 13 της ανακοινώσεως αυτής δεν μπορεί να νοηθεί υπό την έννοια ότι εξαιρεί από κάθε έλεγχο, σε σχέση με τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων, τη δυνατότητα των κρατών μελών να κατανέμουν τις φορολογικές επιβαρύνσεις στους διάφορους συντελεστές παραγωγής. Συγκεκριμένα, το εν λόγω σημείο 13 διευκρινίζει απλώς ότι «τα φορολογικά μέτρα που εφαρμόζονται σε όλους τους οικονομικούς φορείς» δεν συνιστούν κρατικές ενισχύσεις ενώ, εν προκειμένω, τα φορολογικά πλεονεκτήματα που λαμβάνουν οι εταιρίες «offshore» δεν εφαρμόζονται πράγματι σε όλους τους οικονομικούς φορείς, όπως προκύπτει από τη σκέψη 102 της παρούσας αποφάσεως.

131 Στη συνέχεια, σημειωτέον ότι, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζουν οι προσφεύγοντες πρωτοδίκως, από τις σκέψεις 9 και 16 της ανακοινώσεως για τις κρατικές ενισχύσεις στον φορολογικό τομέα, δεν προκύπτει ότι η ύπαρξη πλεονεκτημάτων αποδεικνύεται μόνον όταν διαπιστωθεί παρέκκλιση από ένα κοινό φορολογικό σύστημα.

132 Συγκεκριμένα, αφενός, το εν λόγω σημείο 9 αναφέρει απλώς ευρέως διαδεδομένα παραδείγματα επιλεκτικών πλεονεκτημάτων. Αφετέρου, το σημείο 16 διευκρινίζει ότι πλεονεκτήματα που απορρέουν από ένα προφανώς γενικό μέτρο μπορούν παρ' όλ' αυτά να αναγνωρισθούν ως επιλεκτικά. Το συμπέρασμα αυτό επιρρωννύεται από το σημείο 13 της ανακοινώσεως αυτής, που είναι το πρώτο σημείο περί της διακρίσεως μεταξύ κρατικών ενισχύσεων και γενικών μέτρων, και αναφέρει σαφώς ότι τα γενικά μέτρα πρέπει «πράγματι να εφαρμόζονται με ίσους όρους σε όλες τις επιχειρήσεις και το πεδίο τους δεν μπορεί να περιορίζεται εκ των πραγμάτων».

133 Τέλος, η άποψη των προσφευγόντων πρωτοδίκως, ότι η Επιτροπή απέκλινε της ανακοινώσεως για τις κρατικές ενισχύσεις στον φορολογικό τομέα, δεν βρίσκει έρεισμα ούτε στο σημείο 14 της ανακοινώσεως αυτής. Από τη διατύπωση «δεν τα εντάσσει κατ' ανάγκη στο πεδίο εφαρμογής των κανόνων ανταγωνισμού για τις κρατικές ενισχύσεις», προκύπτει ότι το σημείο αυτό δεν αποσκοπεί στον κατηγορηματικό αποκλεισμό ορισμένων μέτρων από την εφαρμογή των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων.

134 Επομένως, πρέπει να απορριφθεί η αιτίαση ότι, με την επίδικη απόφαση, η Επιτροπή απέκλινε της ανακοινώσεως για τις κρατικές ενισχύσεις στον φορολογικό τομέα.

135 Δεύτερον, πρέπει να απορριφθεί η προβληθείσα από την Government of Gibraltar αιτίαση ότι, με την επίδικη απόφαση, η Επιτροπή παρέκκλινε της πρακτικής της λήψεως αποφάσεων.

136 Συναφώς, αρκεί η επισήμανση ότι, κατά τη νομολογία, μόνον στο πλαίσιο του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ, πρέπει να εκτιμηθεί ο χαρακτήρας ορισμένου μέτρου ως κρατικής ενισχύσεως και όχι σε σχέση με την προβαλλόμενη προηγούμενη πρακτική λήψεως αποφάσεων της Επιτροπής (βλ., συναφώς, απόφαση της 21ης Ιουλίου 2011, C-459/10 P, Freistaat Sachsen και Land Sachsen-Anhalt κατά Επιτροπής, σκέψη 50).

137 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, πρέπει να απορριφθεί το πρώτο σκέλος του δεύτερου λόγου.

4. Επί του τρίτου σκέλους του δεύτερου λόγου

α) Επιχειρήματα των διαδίκων

138 Με το τρίτο σκέλος του δεύτερου λόγου, οι προσφεύγοντες πρωτοδίκως υποστηρίζουν, κατ' ουσίαν, ότι η Επιτροπή παρέβη το άρθρο 87, παράγραφος 1, ΕΚ εφόσον δεν έκρινε ότι το επιλεκτικό πλεονέκτημα υπέρ των εταιριών «offshore» δικαιολογούνταν από τη φύση και την οικονομία του συστήματος.

139 Κατά τους προσφεύγοντες αυτούς, τα χαρακτηριστικά του σχεδίου φορολογικής μεταρρυθμίσεως αντανακλούν την ύπαρξη μιας κατ' ανάγκη αμελητέας φορολογικής αρχής στο Γιβραλτάρ, καθώς και τη χαμηλή φορολογική βάση του Γιβραλτάρ που επιβάλλει αναπόφευκτους περιορισμούς, οι οποίοι είναι εγγενείς στη λειτουργία και την αποτελεσματικότητα του φορολογικού συστήματος του Γιβραλτάρ.

140 Η χρησιμοποίηση του μισθολογικού κόστους και της κατοχής επαγγελματικών χώρων ως φορολογικών βάσεων είναι εύλογη επιλογή σε σχέση με τα συγκεκριμένα χαρακτηριστικά του Γιβραλτάρ καθόσον ένα τέτοιο φορολογικό σύστημα καταλήγει σε έναν απλό και ευκόλως ελέγξιμο φόρο, ο οποίος μπορεί να συλλεχθεί με χαμηλό κόστος και είναι παρεμφερής με τους λοιπούς φόρους που συνήθως συλλέγει η μικρή φορολογική αρχή του Γιβραλτάρ. Η Government of Gibraltar προβάλλει επίσης ότι το σχέδιο φορολογικής μεταρρυθμίσεως συνεπάγεται ότι φορολογούνται όλες οι εμπορικές εταιρίες. Το γεγονός ότι δεν φορολογούνται οι μη εμπορικές εταιρίες, οι

οποίες διαθέτουν μόνον περιουσιακά στοιχεία, είναι ο κανόνας σε θέματα φορολογικών συστημάτων.

141 Κατά την Επιτροπή, υποστηριζόμενη από το Βασίλειο της Ισπανίας, τα επιλεκτικά πλεονεκτήματα των εταιριών «offshore» δεν μπορούν να δικαιολογηθούν από τη φύση και τη γενική οικονομία του σχεδίου φορολογικής μεταρρυθμίσεως, εφόσον το σχέδιο αυτό συνίσταται, από την ίδια τη φύση του, στη δημιουργία συστήματος, το οποίο, de facto, θεσπίζει διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές για τα διάφορα είδη επιχειρήσεων.

142 Μολονότι το σχέδιο φορολογικής μεταρρυθμίσεως μπορεί να αποτελεί εύλογη στρατηγική επιλογή της Government of Gibraltar, έχει, ωστόσο, επιλεκτικό χαρακτήρα. Περαιτέρω, οι προσφεύγοντες πρωτοδίκως δεν εξηγούν κατά πόσον απαιτείται, προς αποφυγή της υπερβολικής φορολογήσεως πολλών μικρών επιχειρήσεων, να φορολογηθούν ορισμένες από τις επιχειρήσεις αυτές αποκλειομένων άλλων, χωρίς να ληφθεί υπόψη η ικανότητα συνεισφοράς των εν λόγω επιχειρήσεων. Το δε επιχείρημα ότι η Government of Gibraltar όφειλε να κάνει χρήση ενός απλού φόρου, επιδεχόμενου αποτελεσματικού ελέγχου, δεν δικαιολογεί τη φοροαπαλλαγή ενός σημαντικού μέρους των εταιριών στο Γιβραλτάρ.

β) Εκτίμηση του Δικαστηρίου

143 Για να εκτιμηθεί το τρίτο σκέλος του δεύτερου λόγου των προσφευγόντων πρωτοδίκως, επισημαίνεται ότι η επίδικη απόφαση δεν εξετάζει το ζήτημα της τυχόν δικαιολογήσεως του πλεονεκτήματος των εταιριών «offshore» από τη φύση και την οικονομία του φορολογικού συστήματος.

144 Επομένως, πρέπει να εξετασθεί αν η Επιτροπή όφειλε να λάβει θέση, με την επίδικη απόφαση, επί της τυχόν δικαιολογήσεως του επιλεκτικού πλεονεκτήματος των εταιριών «offshore» από τη φύση και την οικονομία του φορολογικού συστήματος.

145 Κατά πάγια νομολογία, η έννοια της κρατικής ενισχύσεως δεν αναφέρεται στα κρατικά μέτρα που εισάγουν διαφοροποίηση μεταξύ των επιχειρήσεων και, ως εκ τούτου, τα μέτρα είναι εκ πρώτης όψεως επιλεκτικής εφαρμογής, όταν η διαφοροποίηση αυτή προκύπτει από τη φύση ή την οικονομία του συστήματος επιβαρύνσεων στο οποίο εντάσσονται (βλ., συναφώς, μεταξύ άλλων, προαναφερθείσες αποφάσεις Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, σκέψη 42· Πορτογαλία κατά Επιτροπής, σκέψη 52, και British Aggregates κατά Επιτροπής, σκέψη 83).

146 Στο κράτος μέλος που εισάγει τέτοια διαφοροποίηση μεταξύ των επιχειρήσεων από πλευράς επιβαρύνσεων απόκειται να αποδείξει ότι η εν λόγω επιβάρυνση πράγματι δικαιολογείται από τη φύση και την οικονομία του εν λόγω συστήματος (αποφάσεις της 29ης Απριλίου 2004, C-159/01, Κάτω Χώρες κατά Επιτροπής, Συλλογή 2004, σ. I-4461, σκέψη 43, και της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, προαναφερθείσα, σκέψη 77).

147 Το κράτος μέλος που ζητεί να του επιτραπεί να χορηγήσει ενισχύσεις κατά παρέκκλιση από τους κανόνες της Συνθήκης υπέχει έναντι της Επιτροπής καθήκον συνεργασίας. Στο πλαίσιο αυτού του καθήκοντος οφείλει, μεταξύ άλλων, να παράσχει όλα τα στοιχεία που θα δώσουν τη δυνατότητα στο όργανο αυτό να ελέγξει αν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρεκκλίσεως που ζητείται (βλ. αποφάσεις της 28ης Απριλίου 1993, C-364/90, Ιταλία κατά Επιτροπής, Συλλογή 1993, σ. I-2097, σκέψη 20, και της 29ης Απριλίου 2004, C-372/97, Ιταλία κατά Επιτροπής, Συλλογή 2004, σ. I-3679, σκέψη 81).

148 Τέλος, υπενθυμίζεται ότι η Επιτροπή υποχρεούται, χάριν της ορθής εφαρμογής των θεμελιωδών κανόνων της Συνθήκης που αφορούν τις κρατικές ενισχύσεις, να προβαίνει σε επιμελή και αμερόληπτη εξέταση της καταγγελίας, πράγμα που μπορεί να επιβάλει την εξέταση στοιχείων τα οποία διαθέτει (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 2ας Απριλίου 1998, C-367/95 P, Επιτροπή κατά Sytraval και Brink's France, Συλλογή 1998, σ. I-1719, σκέψη 62).

149 Ωστόσο, σημειωτέον συναφώς ότι, αφενός, το Ηνωμένο Βασίλειο ούτε με την κοινοποίηση του σχεδίου φορολογικής μεταρρυθμίσεως ούτε στην τυπική φάση εξετάσεώς του δικαιολόγησε τα επιλεκτικά πλεονεκτήματα των εταιριών «offshore». Συγκεκριμένα, συνομολογείται ότι, κατά την επίσημη διαδικασία εξετάσεως του σχεδίου φορολογικής μεταρρυθμίσεως, το Ηνωμένο Βασίλειο δεν έλαβε θέση επί των επιχειρημάτων του Βασιλείου της Ισπανίας περί των πλεονεκτημάτων αυτών.

150 Αφετέρου, οι προσφεύγοντες πρωτοδίκως δεν υποστηρίζουν με τις ενώπιον του Πρωτοδικείου προσφυγές τους ότι η Επιτροπή διαθέτει στοιχεία δυνάμει των οποίων όφειλε να εξετάσει, με την επίδικη απόφαση, αν τυχόν δικαιολογείται το επιλεκτικό πλεονέκτημα των εταιριών «offshore».

151 Συνεπώς, συνάγεται ότι η Επιτροπή δεν όφειλε να εξετάσει αν τυχόν δικαιολογούνται τα επιλεκτικά πλεονεκτήματα υπέρ των εταιριών «offshore» από τη φύση και την οικονομία του φορολογικού συστήματος, οπότε δεν μπορεί να προσαφθεί στην Επιτροπή ότι δεν εξέτασε το ζήτημα αυτό με την επίδικη απόφαση.

152 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να απορριφθεί η άποψη των προσφευγόντων πρωτοδίκως ότι η Επιτροπή παρέβη το άρθρο 87, παράγραφος 1, ΕΚ εφόσον δεν έκρινε ότι το επιλεκτικό πλεονέκτημα υπέρ των εταιριών «offshore» δικαιολογούνταν από τη φύση και την οικονομία του συστήματος.

153 Συνεπώς, το τρίτο σκέλος του δευτέρου λόγου πρέπει να απορριφθεί.

154 Κατόπιν των ανωτέρω, πρέπει να απορριφθεί ο δεύτερος λόγος στο σύνολό του καθώς και το δεύτερο σκέλος του τρίτου λόγου που προέβαλε η Government of Gibraltar.

Β — *Επί του τρίτου λόγου του Ηνωμένου Βασιλείου και του πρώτου σκέλους του τρίτου λόγου της Government of Gibraltar, που αντλούνται από προσβολή των δικαιωμάτων άμυνας*

155 Το Ηνωμένο Βασίλειο και η Government of Gibraltar διατείνονται, το μεν με τον τρίτο λόγο του και η δε με το πρώτο σκέλος του τρίτου λόγου της, τους οποίους προέβαλαν ενώπιον του Πρωτοδικείου κατά της επίδικης αποφάσεως, ότι παραβιάσθηκαν τα δικαιώματά τους άμυνας.

1. Επιχειρήματα των διαδίκων

156 Η Government of Gibraltar και το Ηνωμένο Βασίλειο υποστηρίζουν ότι η Επιτροπή προσέβαλε τα δικαιώματά τους άμυνας καθόσον έθεσε, για πρώτη φορά, με την επίδικη απόφαση, το ζήτημα της ουσιαστικής επιλεκτικότητας υπό το πρίσμα της φερομένης ως ευνοϊκής για τις εταιρίες «offshore» μεταχειρίσεως, ενώ το ζήτημα διαφέρει αυτών που εξετάστηκαν κατά την προκαταρκτική αξιολόγηση, η οποία πραγματοποιήθηκε με την απόφαση περί κινήσεως της επίσημης διαδικασίας.

157 Ωστόσο, η Επιτροπή έπρεπε να λάβει υπόψη της, κατά τη διεξαγωγή της διαδικασίας εξετάσεως κρατικής ενισχύσεως, τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη που δημιούργησαν οι περιλαμβανόμενες στην απόφαση περί κινήσεως της διαδικασίας εξετάσεως ενδείξεις, οι οποίες συνεπάγονται ότι δεν θα στηρίξει την τελική της απόφαση επί

των στοιχείων που τα ενδιαφερόμενα μέρη δεν είχαν κρίνει, ενόψει των ενδείξεων αυτών, ότι έπρεπε να λάβουν θέση. Συναφώς, οι προσφεύγοντες πρωτοδίκως αναφέρουν, μεταξύ άλλων, τη σκέψη 126 της αποφάσεως του Πρωτοδικείου της 5ης Ιουνίου 2001, T-6/99, ESF Elbe-Stahlwerke Feralpi κατά Επιτροπής (Συλλογή 2001, σ. II-1523) και τη σκέψη 88 της αποφάσεως του Πρωτοδικείου της 18ης Νοεμβρίου 2004, T-176/01, Ferriere Nord κατά Επιτροπής (Συλλογή 2004, σ. II-3931).

158 Ούτε το ερώτημα που απευθύνθηκε στο Ηνωμένο Βασίλειο με το σημείο 60, στοιχείο f, της εν λόγω αποφάσεως, περί των εταιριών που δεν έχουν κανένα κέρδος ή δεν απασχολούν υπαλλήλους, ούτε το γεγονός ότι το Βασίλειο της Ισπανίας έκανε λόγο, με τις παρατηρήσεις που κατέθεσε κατόπιν της αποφάσεως για την κίνηση της επίσημης διαδικασίας έρευνας, για τον τομέα «offshore» έδωσαν στην Government of Gibraltar και στο Ηνωμένο Βασίλειο τη δυνατότητα να υποθέσουν ότι η Επιτροπή θα εξέταζε την ουσιαστική επιλεκτικότητα και υπό το πρίσμα της μεταχειρίσεως των εταιριών «offshore».

159 Συγκεκριμένα, αφενός, το ζήτημα αυτό δεν συνδέθηκε με τη λεπτομερή ανάλυση του σχεδίου φορολογικής μεταρρυθμίσεως που περιλαμβάνεται στα σημεία 2 έως 59 της αποφάσεως για την κίνηση της επίσημης διαδικασίας έρευνας. Αφετέρου, τα σχόλια του Βασιλείου της Ισπανίας ήσαν αμιγώς τυπικής φύσεως και η Επιτροπή ουδέποτε άφησε να εννοηθεί ότι θεώρησε το στοιχείο αυτό λυσιτελές για την έρευνά της.

160 Αν η Επιτροπή είχε προσηκόντως επιστήσει την προσοχή τους επί της πτυχής της φορολογικής μεταχειρίσεως των εταιριών «offshore», η διαδικασία εξετάσεως μπορούσε να καταλήξει σε διαφορετικό αποτέλεσμα.

161 Η Επιτροπή, υποστηριζόμενη από το Βασίλειο της Ισπανίας, θεωρεί ότι δεν εθίγησαν τα δικαιώματα άμυνας της Government of Gibraltar και του Ηνωμένου Βασιλείου.

162 Η Επιτροπή υποστηρίζει, κυρίως, ότι το ζήτημα του επιλεκτικού χαρακτήρα της φορολογίας των εταιριών «offshore» προβλήθηκε τόσο στο σημείο 60, στοιχείο f, της αποφάσεως για την κίνηση της επίσημης διαδικασίας έρευνας όσο και από το Βασίλειο της Ισπανίας με τις υποβληθείσες περί της κινήσεως της επίσημης διαδικασίας έρευνας παρατηρήσεις του, επί των οποίων η Government of Gibraltar και το Ηνωμένο Βασίλειο είχαν τη δυνατότητα να διατυπώσουν τις απόψεις τους.

163 Επικουρικώς, η Επιτροπή θεωρεί ότι η έκβαση της διαδικασίας δεν θα ήταν διαφορετική, ακόμα και αν υποτεθεί ότι εθίγησαν τα δικαιώματα άμυνας της Government of Gibraltar και του Ηνωμένου Βασιλείου.

2. Εκτίμηση του Δικαστηρίου

164 Πρέπει, κατ' αρχάς, να εξετασθεί αν εθίγησαν τα δικαιώματα άμυνας του Ηνωμένου Βασιλείου.

165 Κατά πάγια νομολογία, ο σεβασμός των δικαιωμάτων άμυνας, στο πλαίσιο της επίσημης διαδικασίας έρευνας δυνάμει του άρθρου 88, παράγραφος 2, ΕΚ, απαιτεί ότι στο οικείο κράτος μέλος δόθηκε η δυνατότητα να διατυπώσει λυσιτελώς την άποψή του ως προς το υποστατό και το βάσιμο των προβαλλομένων πραγματικών περιστατικών και περιστάσεων και ως προς τα έγγραφα που έχει στη διάθεσή της η Επιτροπή προκειμένου να στηρίξει τον ισχυρισμό της ότι συντρέχει παραβίαση του δικαίου της Ένωσης (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 10ης Ιουλίου 1986, 40/85, Βέλγιο κατά Επιτροπής, Συλλογή 1986, σ. 2321, σκέψη 28, και 234/84, Βέλγιο κατά Επιτροπής, Συλλογή 1986, σ. 2263, σκέψη 27) καθώς και ως προς τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν οι ενδιαφερόμενοι τρίτοι, σύμφωνα με το άρθρο 88, παράγραφος 2, ΕΚ. Καθόσον δεν έχει δοθεί στο κράτος μέλος η δυνατότητα να σχολιάσει τις παρατηρήσεις αυτές, η Επιτροπή δεν μπορεί να τις λάβει υπόψη κατά την έκδοση της αποφάσεώς της κατά του κράτους αυτού (βλ. αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1990, C-301/87, Γαλλία κατά

Επιτροπής, Συλλογή 1990, σ. I-307, σκέψη 30· της 21ης Μαρτίου 1990, C-142/87, Βέλγιο κατά Επιτροπής, Συλλογή 1990, σ. I-959, σκέψη 47, και της 5ης Οκτωβρίου 2000, C-288/96, Γερμανία κατά Επιτροπής, Συλλογή 2000, σ. I-8237, σκέψη 100).

166 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, εν προκειμένω, συνομολογείται ότι το Ηνωμένο Βασίλειο είχε τη δυνατότητα να διατυπώσει την άποψή του ως προς το υποστατό και το βάσιμο των προβαλλομένων πραγματικών περιστατικών και περιστάσεων καθώς και ως προς τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν οι ενδιαφερόμενοι τρίτοι, όπως εν προκειμένω τις παρατηρήσεις του Βασιλείου της Ισπανίας, οπότε τηρήθηκαν οι υποχρεώσεις που απορρέουν από την υπομνησθείσα στην προηγούμενη σκέψη νομολογία.

167 Καθόσον το Ηνωμένο Βασίλειο υποστηρίζει ότι δεν μπόρεσε να διατυπώσει λυσιτελώς την άποψή του, διότι, αφενός, στην προκαταρκτική αξιολόγηση που περιλαμβάνεται στην απόφαση για την κίνηση της επίσημης διαδικασίας δεν υπάρχουν στοιχεία περί των εταιριών «offshore» και, αφετέρου, η Επιτροπή, στις συνομιλίες της με την Government of Gibraltar και το Ηνωμένο Βασίλειο κατά τη διάρκεια της επίσημης διαδικασίας έρευνας, δεν διευκρίνισε ότι εκτιμούσε ότι οι εταιρίες «offshore» απολαύουν επιλεκτικών δικαιωμάτων, η επιχειρηματολογία του δεν μπορεί να ευδοκιμήσει.

168 Όσον αφορά, πρώτον, το γεγονός ότι η προκαταρκτική αξιολόγηση δεν περιλαμβάνει στοιχεία περί των εταιριών «offshore», επισημαίνεται ότι, ασφαλώς, η Επιτροπή υποχρεούται να διατυπώσει σαφώς τις αμφιβολίες της περί του συμβατού της ενισχύσεως όταν κινεί την επίσημη διαδικασία έρευνας, για να δώσει στο κράτος μέλος και στους ενδιαφερόμενους τη δυνατότητα να ανταποκριθούν με τον καλύτερο τρόπο (απόφαση της 8ης Μαΐου 2008, C-49/05 P, Ferriere Nord κατά Επιτροπής, σκέψη 92).

169 Ωστόσο, το γεγονός και μόνον ότι στην προκαταρκτική αξιολόγηση του σχεδίου φορολογικής μεταρρυθμίσεως δεν υπάρχουν στοιχεία για τις εταιρίες «offshore» δεν στοιχειοθετεί ότι μπορεί να δημιουργηθεί στο Ηνωμένο Βασίλειο η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη ότι η Επιτροπή θα περιορίσει την έρευνά της μόνον στις πτυχές που

εξετάσθηκαν με τις εν λόγω προκαταρκτικές αξιολογήσεις. Ομοίως, το γεγονός αυτό δεν συνεπάγεται ούτε ότι η Επιτροπή δεν τήρησε την υποχρέωσή της να διατυπώσει σαφώς τις αμφιβολίες της.

170 Συγκεκριμένα, πρέπει να υπομνησθεί, κατ' αρχάς, ότι η απόφαση για την κίνηση της επίσημης διαδικασίας περιλαμβάνει, στο σημείο 60, στοιχείο f, ζητήματα αφορώντα ακριβώς τον τομέα αυτόν, τούτο δε ακόμα και αν δεν χρησιμοποιήθηκε ο όρος «offshore».

171 Κατά συνέπεια, το Ηνωμένο Βασίλειο είχε αρκούντως ειδοποιηθεί, με την απόφαση για την κίνηση της επίσημης διαδικασίας, ότι η ενδελεχής εξέταση κατά την επίσημη διαδικασία έρευνας του σχεδίου φορολογικής μεταρρυθμίσεως μπορεί επίσης να αφορούσε τους τομείς οι οποίοι, εφόσον δεν απασχολούν υπαλλήλους και δεν απαιτούν την κατοχή επαγγελματικών χώρων, δεν εμπίπτουν επομένως στη φορολογία.

172 Στη συνέχεια, παρατηρείται ότι η αξιολόγηση που περιλαμβάνεται, κατά το άρθρο 6, παράγραφος 1, του κανονισμού 659/1999, στην απόφαση για την κίνηση της επίσημης διαδικασίας είναι απλώς «προκαταρκτική αξιολόγηση», όπως προκύπτει από την κατά γράμμα διατύπωση της διατάξεως αυτής, η οποία χαρακτηρίζει την έναρξη της επίσημης διαδικασίας έρευνας και συνεπάγεται, ιδίως, ότι οι ενδιαφερόμενοι έχουν τη δυνατότητα να διατυπώσουν λυσιτελώς την άποψή τους.

173 Μεταξύ άλλων, για να διασφαλισθεί η λυσιτέλεια της δυνατότητας αυτής, η Επιτροπή πρέπει, στην τελική απόφασή της, σε συνέχεια της επίσημης διαδικασίας έρευνας, να μπορεί να συμπληρώσει την «προκαταρκτική» έρευνά της υιοθετώντας τη διατυπωθείσα από τους εν λόγω ενδιαφερόμενους άποψη.

174 Υπό τις συνθήκες αυτές, συνάγεται ότι το γεγονός και μόνον ότι η προκαταρκτική αξιολόγηση του κοινοποιηθέντος σχεδίου φορολογικής μεταρρυθμίσεως δεν περιελάμβανε συγκεκριμένα στοιχεία ως προς τις εταιρίες «offshore» δεν συνεπάγεται προσβολή των δικαιωμάτων άμυνας του Ηνωμένου Βασιλείου.

175 Δεύτερον, σημειωτέον ότι, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει το Ηνωμένο Βασίλειο, οι παρατηρήσεις του Βασιλείου της Ισπανίας κατά την επίσημη διαδικασία έρευνας δεν περιλαμβάνουν μόνον επιχειρήματα αφορώντα αμιγώς πραγματικά περιστατικά, αλλά αποσκοπούν ακριβώς στην απόδειξη του ότι το κοινοποιηθέν σχέδιο φορολογικής μεταρρυθμίσεως είναι επίσης επιλεκτικό όσον αφορά το ότι ευνοεί τις εταιρίες «offshore» οι οποίες τυγχάνουν πλήρους φοροαπαλλαγής.

176 Η Επιτροπή κοινοποίησε τις εν λόγω παρατηρήσεις στο Ηνωμένο Βασίλειο, το οποίο εξέθεσε, με το από 13 Φεβρουαρίου 2003 έγγραφό του, τα σχόλιά του χωρίς, ωστόσο, να λάβει θέση επί του ζητήματος των εταιριών «offshore».

177 Το Ηνωμένο Βασίλειο, υποστηρίζοντας ότι δεν μπόρεσε να διατυπώσει λυσιτελώς την άποψή του λόγω του ότι η Επιτροπή δεν άφησε να εννοηθεί ότι απέδιδε σημασία στις παρατηρήσεις του Βασιλείου της Ισπανίας, προβάλλει επιχειρηματολογία αντιστοιχούσα σε υποχρέωση της Επιτροπής να λάβει θέση, κατά την επίσημη διαδικασία έρευνας, επί των ληφθέντων από τα ενδιαφερόμενα μέρη σχολίων.

178 Ωστόσο, η ύπαρξη τέτοιας υποχρεώσεως δεν προκύπτει από τον κανονισμό 659/1999. Συγκεκριμένα, το άρθρο 6, παράγραφος 2, του εν λόγω κανονισμού επιβάλλει στην Επιτροπή μόνον την υποχρέωση να κοινοποιήσει στο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος τις παρατηρήσεις τις οποίες έλαβε κατά την επίσημη διαδικασία, την οποία, εν προκειμένω, η Επιτροπή εκπλήρωσε πλήρως.

179 Κατόπιν των ανωτέρω, πρέπει να απορριφθεί ο τρίτος λόγος του Ηνωμένου Βασιλείου, ο οποίος αντλείται από προσβολή των δικαιωμάτων του άμυνας χωρίς να χρειάζεται να εξετασθεί αν, ελλείψει της προβαλλομένης παρατυπίας, η διαδικασία θα κατέληγε σε διαφορετικό αποτέλεσμα, όπερ αποτελεί προϋπόθεση ώστε η προσβολή των δικαιωμάτων άμυνας να συνεπάγεται την ακύρωση της επίδικης αποφάσεως (βλ. προαναφερθείσες αποφάσεις Γαλλία κατά Επιτροπής, σκέψη 31, της 21ης Μαρτίου 1990, Βέλγιο κατά Επιτροπής, σκέψη 48, και Γερμανία κατά Επιτροπής, σκέψη 101).

180 Όσον αφορά τα δικαιώματα άμυνας της Government of Gibraltar, σημειωτέον, κατ' αρχάς, ότι η Government of Gibraltar είχε τη δυνατότητα να απευθύνει σχόλια στην Επιτροπή, της οποίας δεν έκανε χρήση. Καθόσον η Government of Gibraltar προβάλλει, κατ' ουσίαν, τα ίδια επιχειρήματα με το Ηνωμένο Βασίλειο, αρκεί η υπενθύμιση ότι τα δικαιώματα άμυνας του εν λόγω κράτους μέλους δεν εθίγησαν, οπότε το αυτό ισχύει για την Government of Gibraltar. Συγκεκριμένα, τα δικονομικά δικαιώματα της Government of Gibraltar είναι, εν πάση περιπτώσει, μικρότερης έκτασης από του Ηνωμένου Βασιλείου ως ενδιαφερομένου κράτους μέλους στην επίσημη διαδικασία έρευνας, κατά το άρθρο 88, παράγραφος 2, ΕΚ.

181 Συναφώς, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι οι ενδιαφερόμενοι, όπως εν προκειμένω η Government of Gibraltar, πλην του ενδιαφερομένου κράτους μέλους, στη διαδικασία ελέγχου κρατικών ενισχύσεων, έχουν απλώς τη δυνατότητα να αποστέλλουν στην Επιτροπή κάθε πληροφοριακό στοιχείο που θα της ήταν χρήσιμο για τις μελλοντικές της ενέργειες και δεν μπορούν να απαιτήσουν να λάβουν μέρος οι ίδιοι σε διαδικασία αντιπαραθέσεως επιχειρημάτων με την Επιτροπή, όπως αυτή που λαμβάνει χώρα με το εν λόγω κράτος μέλος (βλ. αποφάσεις Επιτροπή κατά Sytraval και Brink's France, προαναφερθείσα, σκέψη 59, καθώς και της 24ης Σεπτεμβρίου 2002, C-74/00 P και C-75/00 P, Falck και Acciaierie di Bolzano κατά Επιτροπής, Συλλογή 2002, σ. I-7869, σκέψεις 80 και 82).

182 Κατόπιν των προεκτεθέντων, πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι ο τρίτος λόγος του Ηνωμένου Βασιλείου και το πρώτο σκέλος του τρίτου λόγου της Government of Gibraltar.

Γ — *Επί του πρώτου λόγου περί της περιφερειακής επιλεκτικότητας*

183 Οι προσφεύγοντες πρωτοδίκως υποστηρίζουν, με τον πρώτο λόγο τους, ότι η επίδικη απόφαση αντιβαίνει προς το άρθρο 87, παράγραφος 1, ΕΚ καθόσον, με την απόφαση αυτή, κρίθηκε η περιφερειακή επιλεκτικότητα του σχεδίου φορολογικής μεταρρυθμίσεως.

184 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, από τις σκέψεις 86 έως 108 της παρούσας αποφάσεως, προκύπτει ότι το σχέδιο φορολογικής μεταρρυθμίσεως είναι ουσιαστικώς επιλεκτικό καθόσον χορηγεί επιλεκτικά πλεονεκτήματα στις εταιρίες «offshore».

185 Βάσει και μόνον της διατυπώσεως αυτής δύναται να δικαιολογηθεί το διατακτικό της επίδικης αποφάσεως δυνάμει του οποίου το σχέδιο φορολογικής μεταρρυθμίσεως αποτελεί καθεστώς ενισχύσεων κατά την έννοια του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ, το οποίο δεν μπορεί να εφαρμόσει το Ηνωμένο Βασίλειο.

186 Υπό τις συνθήκες αυτές, ο πρώτος λόγος των προσφευγόντων πρωτοδίκως, περί της περιφερειακής επιλεκτικότητας, καθόσον δεν αμφισβητεί την ύπαρξη ουσιαστικών επιλεκτικών πλεονεκτημάτων, δεν μπορεί να καταλήξει στην, έστω και μερική, ακύρωση της επίδικης αποφάσεως [βλ., κατ' αναλογία, διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 25ης Ιουνίου 1998, C-159/98 P(R), Ολλανδικές Αντίλλες κατά Συμβουλίου, Συλλογή 1998, σ. I-4147, σκέψη 111].

187 Επομένως, επιβάλλεται το συμπέρασμα ότι ο πρώτος λόγος, ακόμα και αν υποτεθεί ότι είναι βάσιμος, δεν μπορεί να οδηγήσει σε ακύρωση της επίδικης αποφάσεως και, συνεπώς, είναι αλυσιτελής.

188 Κατόπιν των προεκτεθέντων, πρέπει να απορριφθούν στο σύνολό τους οι προσφυγές τις οποίες άσκησαν η Government of Gibraltar και το Ηνωμένο Βασίλειο.

VIII — Επί των δικαστικών εξόδων

189 Το άρθρο 122, πρώτο εδάφιο, του Κανονισμού Διαδικασίας προβλέπει ότι, όταν η αίτηση αναιρέσεως είναι βάσιμη και το Δικαστήριο κρίνει το ίδιο οριστικά τη διαφορά, αποφαίνεται επί των δικαστικών εξόδων. Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του ιδίου κανονισμού, άρθρο το οποίο εφαρμόζεται στη διαδικασία της αιτήσεως αναιρέσεως δυνάμει του άρθρου 118 αυτού, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπήρξε σχετικό αίτημα του αντιδίκου. Η παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, του εν λόγω άρθρου 69 προβλέπει ότι τα κράτη μέλη τα οποία παρενέβησαν στη διαφορά φέρουν τα δικαστικά έξοδά τους.

190 Δεδομένου ότι έγιναν δεκτές οι αιτήσεις αναιρέσεως της Επιτροπής και του Βασιλείου της Ισπανίας και απορρίφθηκαν οι προσφυγές της Government of Gibraltar και του Ηνωμένου Βασιλείου κατά της επίδικης αποφάσεως, πρέπει, σύμφωνα με τα σχετικά αιτήματα της Επιτροπής και του Βασιλείου της Ισπανίας, να καταδικαστούν η Government of Gibraltar και το Ηνωμένο Βασίλειο να φέρουν, πέραν των δικών τους δικαστικών εξόδων, τα δικαστικά έξοδα στα οποία υπεβλήθησαν η Επιτροπή και το Βασίλειο της Ισπανίας κατά την αναιρετική διαδικασία, καθώς και τα δικαστικά έξοδα στα οποία υποβλήθηκε η Επιτροπή κατά την πρωτόδικη διαδικασία.

191 Το Βασίλειο της Ισπανίας και η Ιρλανδία, ως παρεμβαίνοντες στην ενώπιον του Πρωτοδικείου και του Δικαστηρίου διαδικασία, αντιστοίχως, φέρουν τα δικαστικά τους έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τμήμα μείζονος συνθέσεως) αποφασίζει:

1) Ακυρώνει την απόφαση του Πρωτοδικείου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων της 18ης Δεκεμβρίου 2008, Τ-211/04 και Τ-215/04, Government of Gibraltar και Ηνωμένο Βασίλειο κατά Επιτροπής.

2) Απορρίπτει την προσφυγή της Government of Gibraltar και την προσφυγή του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας.

3) Η Government of Gibraltar και το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας φέρουν, πέραν των δικαστικών τους εξόδων, τα δικαστικά έξοδα στα οποία υπεβλήθησαν η Επιτροπή και το Βασίλειο της Ισπανίας κατά την αναιρετική διαδικασία, καθώς και τα δικαστικά έξοδα στα οποία υποβλήθηκε η Επιτροπή κατά την πρωτόδικη διαδικασία.

4) Το Βασίλειο της Ισπανίας και η Ιρλανδία, ως παρεμβαίνοντες ενώπιον του Πρωτοδικείου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων και ενώπιον του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αντιστοίχως, φέρουν τα δικαστικά τους έξοδα.

(υπογραφές)