DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 15 november 2011 *

Innehållsförteckning

I – Tillämpliga bestämmelser ..... I - 11181

II – Bakgrund till tvisten ..... I - 11182

A – Omständigheterna innan Government of Gibraltar reformerade inkomstskatten för juridiska personer ..... I - 11182

B – Government of Gibraltars reform av bolagsskatten ..... I - 11184

III – Det administrativa förfarandet och det omtvistade beslutet ..... I - 11187

IV – Förfarandet i första instans och den överklagade domen ..... I - 11191

V – Förfarandet vid domstolen och parternas yrkanden ..... I - 11192

VI – Överklagandena ..... I - 11195

A – Kommissionens enda grund och Konungariket Spaniens åttonde grund ..... I - 11195

1. Domskälen i den överklagade domen ..... I - 11195

2. Parternas argument ..... I - 11198

3. Domstolens bedömning ..... I - 11204

a) Kravet på att vinst redovisas och begränsningen av beskattningen ..... I - 11207

b) Fördelarna för offshorebolag ..... I - 11209

* Rättegångsspråk: engelska.

VII – Talan vid förstainstansrätten ..... I - 11214

A – Government of Gibraltars och Förenade konungarikets andra grund och den andra delen av Government of Gibraltars tredje grund ..... I - 11215

1. Den andra delen av den andra grunden ..... I - 11216

2. Den andra delen av Government of Gibraltars tredje grund ..... I - 11217

3. Den andra grundens första del ..... I - 11217

a) Parternas argument ..... I - 11217

b) Domstolens bedömning ..... I - 11219

4. Den andra grundens tredje del ..... I - 11221

a) Parternas argument ..... I - 11221

b) Domstolens bedömning ..... I - 11222

B – Förenade konungarikets tredje grund och första delen av Government of Gibraltars tredje grund avseende åsidosättande av rätten till försvar ..... I - 11225

1. Parternas argument ..... I - 11225

2. Domstolens bedömning ..... I - 11227

C – Den första grunden avseende regional selektivitet ..... I - 11232

VIII – Rättegångskostnader ..... I - 11233

I de förenade målen C-106/09 P och C-107/09 P,

angående två överklaganden enligt artikel 56 i stadgan för EU-domstolen, som ingavs den 16 mars 2009,

Europeiska kommissionen (C-106/09 P), företrädd av R. Lyal, V. Di Bucci och N. Khan, samtliga i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

i vilket de andra parterna är:

Government of Gibraltar, företrädd av J. Temple Lang, solicitor, och M. Llamas, barrister, samt av A. Petersen, advokat,

Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland, företrätt av I. Rao, i egenskap av ombud, biträdd av D. Anderson, QC, och M. Gray, barrister,

sökande i första instans,

med stöd av

Irland, företrätt av D. O'Hagan, i egenskap av ombud, biträdd av B. Doherty, barrister, med delgivningsadress i Luxemburg,

intervenient i överklagandet,

Konungariket Spanien, företrätt av N. Díaz Abad och J.M. Rodríguez Cárcamo, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

intervenient i första instans,

och

Konungariket Spanien (C-107/09), företrätt av N. Díaz Abad och J. M. Rodríguez Cárcamo, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

i vilket de andra parterna är:

Europeiska kommissionen, företrädd av R. Lyal, V. Di Bucci och N. Khan, samtliga i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

svarande i första instans,

Government of Gibraltar, företrädd av J. Temple Lang, solicitor, och M. Llamas, barrister, samt av A. Petersen, advokat,

Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland, företrätt av I. Rao, i egenskap av ombud, biträdd av D. Anderson, QC, och M. Gray, barrister,

sökande i första instans,

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden V. Skouris, avdelningsordförandena A. Tizzano, J. N. Cunha Rodriguez, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot och A. Prechal, samt domarna A. Rosas, K. Schiemann, E. Juhász, T. von Danwitz (referent), D. Šváby, M. Berger, och E. Jarašiūnas,

generaladvokat: N. Jääskinen,
justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 16 november 2010,

och efter att den 7 april 2011 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska gemenskapernas kommission och Konungariket Spanien har med sina överklaganden yrkat att domstolen ska upphäva den dom som Europeiska gemenskapernas förstainstansrätt meddelade den 18 december 2008 i de förenade målen T-211/04 och T-215/04, Government of Gibraltar och Förenade konungariket mot kommissionen (REG 2008, s. II-3745) (nedan kallad den överklagade domen), genom vilken den ogiltigförklarade kommissionens beslut 2005/261/EG av den 30 mars 2004 om den stödordning som Förenade konungariket planerar att genomföra med avseende på bolagsskattereformen i Gibraltar (EUT L 85, 2005, s. 1) (nedan kallat det omtvistade beslutet).

I – Tillämpliga bestämmelser

2 I artikel 6 i rådets förordning (EG) nr 659/1999 av den 22 mars 1999 om tillämpningsföreskrifter för artikel [88] i EG-fördraget föreskrivs följande:

”Formellt granskningsförfarande

1. Beslutet om att inleda ett formellt granskningsförfarande skall sammanfatta relevanta sak- och rättsfrågor, kommissionens preliminära bedömning beträffande den

föreslagna åtgärdens karaktär av stöd skall inbegripas och tvivlen beträffande åtgärdens förenlighet med den gemensamma marknaden skall anges. I beslutet skall den berörda medlemsstaten och andra intresserade parter uppmanas att lämna sina synpunkter inom en föreskriven tidsfrist som normalt inte skall överskrida en månad. I vederbörligen berättigade fall får kommissionen förlänga den föreskrivna tidsfristen.

2. Inkomna synpunkter skall överlämnas till den berörda medlemsstaten. Om en intresserad part så begär, på grund av att det kan uppstå skada, skall dess identitet inte avslöjas för den berörda medlemsstaten. Den berörda medlemsstaten får yttra sig över de inkomna synpunkterna inom en föreskriven tidsfrist som normalt inte skall överskrida en månad. I vederbörligen berättigade fall får kommissionen förlänga den föreskrivna tidsfristen."

II – Bakgrund till tvisten

A – *Omständigheterna innan Government of Gibraltar reformerade inkomstskatten för juridiska personer*

3 Den 11 juli 2001 beslutade kommissionen att inleda ett formellt granskningsförfarande enligt artikel 88.2 EG mot två bolagsskattesystem som tillämpas i Gibraltar på "skattebefriade företag" (EGT C 26, 2002, s. 13) respektive "företag med förmånlig skattebehandling" (EGT C 26, 2002, s. 9).

4 För att klassificeras som skattebefriat skulle bolaget uppfylla flera villkor, bland annat fick det inte bedriva kommersiell verksamhet eller annan verksamhet i Gibraltar såvida inte verksamheten bedrevs med andra skattebefriade bolag eller med bolag med förmånlig skattebehandling. Såvida inte annat föreskrevs var ett skattebefriat bolag undantaget från inkomstskatt i Gibraltar och det var endast skyldigt att betala en fast årlig skatt på 225 (GBP).

5 Villkoren för att klassificeras som kvalificerat bolag var i huvudsak identiska med villkoren för att klassificeras som skattebefriat bolag. Kvalificerade bolag betalade skatt enligt en skattesats på mellan 2 och 10 procent av vinsten som förhandlades fram med skattemyndigheterna i Gibraltar.

6 I dom av den 30 april 2002 i de förenade målen T-195/01 och T-207/01, Government of Gibraltar mot kommissionen (REG 2002, s. II-2309), ogiltigförklarade förstainstansrätten för det första beslutet att inleda ett formellt granskningsförfarande mot skattebefriade bolag, med hänvisning till att kommissionen hade klassificerat hela det på dessa bolag tillämpliga systemet som ett nytt stöd, och ogillade för det andra talan om ogiltigförklaring av beslutet att inleda ett formellt granskningsförfarande mot de kvalificerade bolagen.

7 Förfarandet avseende de skattebefriade bolagen föranledde kommissionen att den 19 januari 2005 föreslå lämpliga åtgärder, vilka godtogs av Förenade konungariket den 18 februari 2005 (EUT C 228, 2005, s. 9). Efter förfarandet avseende de kvalificerade bolagen, antog kommissionen den 30 mars 2004 beslut 2005/77/EG om den stödordning som Förenade konungariket har genomfört till förmån för företag i Gibraltar med förmånlig skattebehandling (EUT L 29, 2005, s. 24), där den förklarade att ordningen för dessa bolag var oförenlig med den gemensamma marknaden.

B – *Government of Gibraltars reform av bolagsskatten*

8 Oberoende av frågan om huruvida skattesystemen angående skattebefriade bolag och bolag med förmånlig skattebehandling utgjorde statligt stöd meddelade Government of Gibraltar den 27 april 2002 sin avsikt att upphäva all lagstiftning gällande bolagsbeskattning och införa ett helt nytt skattesystem för alla bolag i Gibraltar. Det är denna av Gibraltars regering planerade bolagsskattereform som är föremål för prövning i förevarande mål.

9 I skrivelse av den 12 augusti 2002 underrättade Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland, med tillämpning av artikel 88.3 EG, kommissionen om den föreslagna bolagsskattereform (nedan kallat förslaget till skattereform) som Government of Gibraltar avsåg att genomföra.

10 För att Government of Gibraltar skulle kunna genomföra förslaget till skattereform måste det först antas av Gibraltars House of Assembly. Reformen förutsatte att den lagstiftning i vilken de skattebefriade bolagen och bolagen med förmånlig skattebehandling dittills reglerats omedelbart skulle upphävas.

11 Som framgår av punkt 18 i den överklagade domen innefattar förslaget till skattereform dels ett skattesystem som är tillämpligt på alla bolag som är etablerade i Gibraltar, dels en tilläggsskatt (eller straffskatt) (top-up tax) som enbart gäller för bolag som tillhandahåller finansiella tjänster och för försörjningsföretag, där de sistnämnda är verksamma inom sektorerna telekommunikation, elektricitet och vatten.

12 I punkterna 21–25 i den överklagade domen ges följande definition av vad som kännetecknar det planerade skattesystemet:

”21 Det beskattningssystem som införts genom reformen och som är tillämpligt på samtliga bolag som är etablerade i Gibraltar består av en allmän löneavgift (payroll tax), en skatt på innehavet av affärslokaler (business property occupation tax) och en registreringsavgift (registration fee), vilka är tillämpliga på alla bolag i Gibraltar.

— Allmän löneavgift: Alla bolag i Gibraltar blir skyldiga att betala en allmän löneavgift på 3 000 GBP per anställd och år. Alla ’arbetsgivare’ i Gibraltar kommer att vara skyldiga att erlägga löneavgifter för samtliga ’anställda’ som arbetar hel- och deltid och är ’anställda i Gibraltar’. Den lagstiftning som ligger till grund för skattereformen innehåller definitioner av angivna begrepp.

— Skatt på innehavet av affärslokaler (Business Property Occupation Tax, nedan kallad BPOT): Alla bolag som innehar lokaler i Gibraltar i sin affärsverksamhet kommer att omfattas av en skatt på innehavet av dessa lokaler med en skattesats som motsvarar en procentsats av deras skattskyldighet för den lokala fastighetsskatten i Gibraltar.

— Registreringsavgift: Alla bolag i Gibraltar kommer att omfattas av en årlig registreringsavgift på 150 GBP för bolag som inte ska generera intäkter och på 300 GBP för bolag som ska generera intäkter.

22 Skattskyldigheten för löneavgifter och BPOT kommer att begränsas till högst 15 procent av vinsten. Till följd av införandet av detta tak betalar bolagen endast löneavgifter och BPOT om de redovisar vinst och denna skatt kommer inte att överstiga 15 procent av vinsten.

…

23 Viss verksamhet, nämligen inom sektorn för finansiella tjänster och försörjningssektorn, kommer även att påföras tilläggsskatt (eller straffskatt) som tas ut på vinsten av sådan verksamhet. Tilläggsskatten kommer endast att omfatta vinst som är hänförlig till sådan verksamhet.

24 Förutom löneavgifterna och BPOT kommer bolag som erbjuder finansiella tjänster att omfattas av en tilläggsskatt (eller straffskatt) med en skattesats på mellan 4 och 6 procent av vinsten från verksamheten inom sektorn för finansiella tjänster (beräknad i enlighet med internationella redovisningsstandarder). Den totala beskattningen för dessa bolag (löneavgift, BPOT och tilläggsskatt) kommer att begränsas till högst 15 procent av vinsten.

25 Förutom löneavgifterna och BPOT kommer bolag inom försörjningssektorn att omfattas av en tilläggsskatt (eller straffskatt) på 35 procent av vinsten från verksamhet inom försörjningssektorn (beräknad i enlighet med internationella redovisningsstandarder). Dessa företag kommer att kunna dra av löneavgiften och BPOT från tilläggsskatten. Trots att även den totala årliga beskattningen av företag inom försörjningssektorn (löneavgifter och BPOT) kommer att begränsas till högst 15 procent av vinsten, har tilläggsskatten för företag inom försörjningssektorn en sådan funktion som säkerställer att dessa företag alltid betalar en skattesats på 35 procent av vinsten.”

III – Det administrativa förfarandet och det omtvistade beslutet

13 Förenade konungariket underrättade kommissionen om förslaget till skattereform. Underrättelsen föranledde kommissionen att i skrivelse av den 16 oktober 2002 informera denna stat om beslutet att inleda förfarandet enligt artikel 88.2 EG (nedan kallat beslutet att inleda det formella förfarandet), och uppmanade berörda parter att inkomma med synpunkter (EGT C 300, 2002, s. 2).

14 I detta beslut hänvisas till punkt 9 i kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag (EGT C 384, 1998, s. 3) (nedan kallat meddelandet om statligt stöd på skatteområdet). I punkterna 29–33 och 37–44 i nämnda beslut anger kommissionen fyra faktorer i förslaget till skattereform som den anser ger selektiva fördelar på det materiella planet, nämligen kravet på att vinst redovisas, vilket ger fördelar till icke vinstdrivande bolag, de olika begränsningarna av beskattningen, vilka ger fördelar till de bolag som omfattas av dem, undantagandet från skatt för företag som etablerat sig i vissa zoner i Gibraltar och slutligen undantagandet av räntor som uppburits på lån som beviljats för vissa ändamål. Offshorebolag nämns inte där som mottagare av någon selektiv fördel.

15 Kommissionen begärde i punkt 60 f i beslutet att inleda det formella förfarandet att Förenade konungariket skulle inkomma med följande uppgifter:

”en uppskattning av antal, storlek och verksamhet beträffande

— bolag som inte redovisar vinst och som följaktligen inte har att erlägga allmän löneavgift eller BPOT,

— bolag som redovisar vinst utan att ha anställda (det vill säga utan personalenheter som kan beskattas),

— bolag som redovisar vinst med färre än en anställd (med undantag för bolag utan anställda).”

16 Kommissionen erhöll yttranden från Förenade konungariket, Confederación Española de Organizaciones Empresariales (det spanska förbundet för företagsorganisationer), Ålands Landskapsstyrelse (Finland), Konungariket Spanien och Government of Gibraltar.

17 Konungariket Spanien anförde därvid i punkt 3 i sina kommentarer, vilka ingavs till kommissionen den 3 januari 2003, följande:

”…

Förutom dessa synpunkter till stöd för kommissionens invändningar, vilka i sig är tillräckliga för att ifrågasätta giltigheten av den av Förenade konungariket föreslagna reformen för Gibraltar, är det av central betydelse att bedömningen av huruvida denna ordning är förenlig med den gemensamma marknaden sker med vederbörlig hänsyn till det ekonomiska och skattemässiga sammanhang som råder inom territoriet för den myndighet som lagt fram förslaget.

Den föreslagna skattereformen har vissa mycket speciella särdrag, såsom de följande:

…

c) För de 28 800 bolag som inte har att erlägga den tilläggsskatt som anges vid a) ovan består det planerade skattesystemet i realiteten inte av en allmän skatt på bolagens vinster, utan av flera olika specifika skatter och avgifter (den allmänna löneavgiften, [BPOT], registreringsavgiften) vilka är föremål för ett tak som innebär att skattebördan är extremt lätt och i vissa fall obefintlig (det är inte utan anledning som den föreslagna reformen benämns nollskatt i Gibraltar).

Med hänsyn till att de flesta av de 28 800 registrerade bolagen kan anses utgöra brevlådeföretag eller förmögenhetsförvaltande bolag skulle de, om de redovisade vinst, få betala 3 000 GBP per anställd och år. Eftersom merparten av dem endast kommer att ha en anställd (en kamrer eller revisor), vanligtvis på deltid, kommer de maximalt att betala endast 3 000 GBP per år i skatt förutsatt att de inte äger egendom (vilket vanligtvis är fallet), då de nämligen inte behöver betala någon [BPOT].

…

d) Offshorebolag skulle inte komma att omfattas av de två nya skatterna vilket innebär att cirka 8 000 bolag utan någon fysisk närvaro i Gibraltar skulle undgå beskattning.

…

Detta är en skattereform som uppvisar många egenheter och som inte påverkar den skattemässiga situationen för verksamheter utan anställda eller lokaler i Gibraltar.

…”

18 Kommissionen vidarebefordrade dessa synpunkter till Förenade konungariket, som yttrade sig till kommissionen i skrivelse av den 13 februari 2003, dock utan att ta ställning till Konungariket Spaniens argument angående den skattemässiga behandlingen av offshorebolag.

19 Kommissionen konstaterade i punkt 163 i det omtvistade beslutet att ”[förslaget till skattereform] utgör en statlig stödordning enligt artikel 87.1 i EG-fördraget. Inget av undantagen i artikel 87.2 eller artikel 87.3 [i EG-fördraget] är tillämpligt. Förenade konungariket får därför inte godkännande att genomföra reformen.”

20 Som framgår av punkterna 98–152 i det omtvistade beslutet anser kommissionen att förslaget till skattereform är selektivt såväl på det regionala som på det materiella planet. Det är selektivt på det regionala planet eftersom reformen tillhandahåller ett system för bolagsbeskattning som innebär att företag i Gibraltar generellt beskattas enligt en lägre skattesats än företag i Förenade konungariket.

21 Kommissionen anser att vissa aspekter av förslaget till skattereform är selektiva på det materiella planet. Som selektivt på detta plan uppges därvid för det första kravet på att ett bolag ska redovisa vinst innan det blir skyldigt att erlägga löneavgift och BPOT, då detta villkor gynnar bolag som inte redovisar vinst (punkterna 128–133 i det omtvistade beslutet) och för det andra den begränsning på 15 procent av vinsten som tillämpas beträffande skyldigheten att erlägga löneavgift och BPOT, eftersom detta tak gynnar de företag som, under det aktuella beskattningsåret, uppvisar svag lönsamhet i förhållande till antalet anställda och nyttjandet av lokaler i affärsverksamheten (skäl 134–141 i det omtvistade beslutet). Införandet av en löneavgift och en BPOT är för det tredje också selektivt på det materiella planet eftersom dessa två pålagor till sin natur gynnar offshorebolag som inte har någon verklig fysisk närvaro i Gibraltar och därför inte är skattskyldiga till bolagsskatt (skäl 142–144 och 147–151 i det omtvistade beslutet).

22 I artikel 1 i det omtvistade beslutet föreskrivs följande:

”De förslag som Förenade konungariket anmält angående reformen av systemet för bolagsbeskattning i Gibraltar utgör en statlig stödordning som är oförenlig med den gemensamma marknaden.

Förslagen får därför inte genomföras.”

IV – Förfarandet i första instans och den överklagade domen

23 Genom ansökningar som inkom till förstainstansrättens kansli den 9 juni 2004, väckte Government of Gibraltar, i mål T-211/04, och Förenade konungariket, i mål T-215/04, var för sig talan om ogiltigförklaring av det omtvistade beslutet.

24 Till stöd för sin talan anförde sökandena i huvudsak tre identiska grunder i de båda nämnda målen. Den första och den andra grunden avsåg felaktig rättstillämpning och oriktig bedömning vid tillämpningen av kriterierna för regional respektive materiell selektivitet och den tredje grunden avsåg åsidosättande av väsentliga formföreskrifter i samband med prövningen av den tredje aspekten på skattereformen avseende offshorebolag. Den sista grunden bestod av två delar, där den första delen avsåg ett åsidosättande av rätten att yttra sig och anfördes av såväl Förenade konungariket som

av Government of Gibraltar, medan den andra delen avsåg felaktig motivering och anfördes endast av Government of Gibraltar.

25 Förenade konungariket ansökte om att få intervenera till stöd för Government of Gibraltars yrkanden i mål T-211/04 och Konungariket Spaniens ansökte om att få intervenera till stöd för kommissionens yrkanden i mål T-215/04. Genom beslut av ordföranden på förstainstansrättens tredje avdelning av den 14 december 2004 och den 15 februari 2005 bifölls dessa ansökningar.

26 Förstainstansrätten fann att talan skulle bifallas på sökandenas första grund avseende regional selektivitet och på den andra grunden avseende materiell selektivitet. Rätten fann av denna anledning inte skäl att pröva den tredje grunden avseende ett åsidosättande av väsentliga formföreskrifter.

V – Förfarandet vid domstolen och parternas yrkanden

27 Domstolens ordförande beslutade den 26 juni 2009 att förena målen C-106/09 P och C-107/09 P vad gällde det skriftliga och muntliga förfarandet samt domen.

28 Genom beslut av domstolens ordförande den 25 september 2009 tilläts Irland att intervenera i förevarande mål till stöd för Förenade konungarikets och Government of Gibraltars yrkanden.

29 Kommissionen har i sitt överklagande yrkat att domstolen ska

— i första hand

— upphäva den överklagade domen,

— ogilla Government of Gibraltars och Förenade konungarikets respektive talan om ogiltigförklaring, och

— förplikta Government of Gibraltar och Förenade konungariket att ersätta rättegångskostnaderna, samt

— i andra hand

— återförvisa målen till tribunalen för ny prövning och

— meddela beslut om rättegångskostnaderna i de två instanserna vid ett senare tillfälle.

30 Konungariket Spanien har i sin talan yrkat att domstolen ska

— upphäva den överklagade domen,

— fastställa att det omtvistade beslutet är rättsenligt, och

— förplikta svarandena att ersätta rättegångskostnaderna.

31 Government of Gibraltar har yrkat att domstolen ska

— ogilla kommissionens och Konungariket Spaniens respektive överklaganden, och

— förplikta kommissionen och Konungariket Spanien att ersätta Government of Gibraltars rättegångskostnader.

32 Förenade konungariket har yrkat att domstolen ska

— ogilla kommissionens och Konungariket Spaniens överklaganden, och

— förplikta kommissionen och Konungariket Spanien att ersätta rättegångskostnaderna.

33 Irland har yrkat att domstolen ska

— ogilla kommissionens överklagande, och

— förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

VI – Överklagandena

34 Kommissionen har som enda grund åberopat att förstainstansrätten åsidosatte artikel 87.1 EG. Grunden avser förstainstansrättens slutsatser angående skattereformförslagets materiella selektivitet och består av sex delar. Konungariket Spanien har åberopat elva grunder, vilka kan delas upp i tre grupper. Den första gruppen avser den regionala selektiviteten och Gibraltars ställning (de första sju grunderna och den nionde grunden) och den andra gruppen avser den materiella selektiviteten (åttonde grunden). Den tredje gruppen avser förfarandet vid förstainstansrätten (tionde och elfte grunderna).

35 Inledningsvis ska grunderna avseende materiell selektivitet prövas, det vill säga kommissionens enda grund och Konungariket Spaniens åttonde grund.

A – *Kommissionens enda grund och Konungariket Spaniens åttonde grund*

1. Domskälen i den överklagade domen

36 Innan förstainstansrätten inledde sin prövning av det omtvistade beslutet, fastställde den i punkterna 143–146 i den överklagade domen en ram för kommissionens prövning av huruvida en skattemässig stödordning är materiellt selektiv. Förstainstansrätten fann i detta avseende att kommissionens kvalificering av en skatteåtgärd som selektiv förutsätter att den för det första identifierar skattesystemets ”normala” ordning. I förhållande till denna ”normala” ordning ska kommissionen för det andra

bedöma och fastställa huruvida den skattefördel som beviljats genom den aktuella skatteåtgärden är selektiv genom att visa att denna bestämmelse avviker från nämnda ”normala” ordning. För det tredje ska den pröva huruvida, när sådana avvikelser föreligger, åtgärden som leder till en åtskillnad mellan företag ändock inte är ”selektiv” när den är ett resultat av arten av eller strukturen på det avgifts- eller skattesystem som den utgör en del av.

37 Kommissionen kan enligt förstainstansrätten inte utelämna det första och det andra av de nyssnämnda stegen i kontrollen av huruvida den aktuella bestämmelsen är selektiv. I annat fall sätter sig kommissionen nämligen i medlemsstatens ställe när det gäller bestämmandet av dess skattesystem och den ”normala” ordningen i detta system. När det gäller bestämmandet av det aktuella skattesystemet fann förstainstansrätten att den direkta beskattningen, på det stadium som utvecklingen av unionsrätten för närvarande befinner sig, omfattas av medlemsstaternas behörighet. Medlemsstaterna och de understatliga enheter som har självbestämmande när det gäller skatter och avgifter är följaktligen de enda som är behöriga att utforma de bolagsskattesystem som de anser är bäst lämpade för deras ekonomiska behov.

38 I punkt 148 i den överklagade domen erinrade förstainstansrätten om att kommissionen i det ”[omtvistade] beslutet konstaterade att tre delar av det skattesystem som införts genom [förslaget till skattereform] medför selektiva fördelar för bolag som omfattas av denna reform och kan utgöra statligt stöd, det vill säga för det första villkoret att företag ska redovisa vinst innan löneavgiften och BPOT tas ut, för det andra begränsningen på 15 procent av vinsten som tillämpas på löneavgiften och BPOT, och för det tredje karaktären på löneavgiften och BPOT som sådana.”

39 Förstainstansrätten prövade därefter det omtvistade beslutet inom den ram för bedömning som den fastställt i punkterna 143–146 i den överklagade domen.

40 I detta avseende konstaterade förstainstansrätten i punkt 170 i den överklagade domen att kommissionen ”inte kunde avstå från den … i punkt 143 [i den överklagade domen] beskrivna skyldigheten att först identifiera det allmänna eller ’normala’ skattesystemet och i förekommande fall ifrågasätta den bedömning som myndigheterna i Gibraltar gjort när de kvalificerade … skattesystemet som … ’normalt’”, detta mot bakgrund av de förklaringar som lämnats av Gibraltars regering och Förenade konungariket, enligt vilka faktorerna i den föreslagna skattereformen tillsammans utgör ett eget skattesystem som ska anses utgöra den ”normala” skatteordningen. Förstainstansrätten fann i punkterna 171–174 i den överklagade domen att kommissionen inte hade följt stegen inom nämnda bedömningsram och att den därigenom även överskridit gränserna för sin kontroll med hänsyn till staternas befogenheter på skatteområdet.

41 Förstainstansrätten anförde vidare följande i punkt 175 i den överklagade domen: ”Förutom att kommissionen inte iakttagit bedömningsramen avseende fastställandet av huruvida en åtgärd är selektiv är … varken de överväganden som gjorts i det [omtvistade] beslutet … eller de argument som framförts av kommissionen och Konungariket Spanien under domstolsförfarandet tillräckliga för att ifrågasätta det välgrundade i definitionen av de[n] … ’normala’ [ordningen] inom ramen för det anmälda skattesystemet.”

42 Förstainstansrätten fann i sistnämnda avseende i punkterna 176–178 i den överklagade domen för det första att kommissionen inte förmått visa att villkoret för beskattning, det vill säga att vinst redovisats, och begränsningen av skatten till 15 procent av vinsten, är att anse som undantag och att skatteordningen därmed ska betraktas som selektiv.

43 Förstainstansrätten slog i punkterna 179–181 i den överklagade domen för det andra fast att varken den omständigheten att kommissionen anser att detta skattesystem utgör en ”hybrid” eller den omständigheten att ett företag som inte har någon ”fysisk närvaro” i Gibraltar undkommer löneavgiften och BPOT räcker för att bevisa att den aktuella skatteordningen är selektiv.

44 Enligt punkterna 182–184 i den överklagade domen är kommissionens överväganden beträffande de olika kriterier som enligt den aktuella ordningen gäller för att bestämma ett företags skattskyldighet alltför vaga för att ifrågasätta definitionen, sådan den angetts av Gibraltars myndigheter, av vad som utgör den ”normala” ordningen i förslaget till skattereform.

45 Förstainstansrätten konstaterade i punkt 185 i den överklagade domen att ingen av de delar av skattesystemet som kommissionen identifierat kan anses medföra en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 87.1 EG, eftersom kommissionen inte hade förmått visa att dessa delar utgör avsteg från den ”normala” skatteordningen.

46 Förstainstansrätten påpekade slutligen i punkt 186 i den överklagade domen ”att en jämförelse mellan de olika påstådda effekterna av det skattesystem som infördes genom [förslaget till skattereform] och effekterna av det tidigare skattesystemet, såsom kommissionen gjorde i tabell 1 och punkt 150 i det [omtvistade] beslutet, i förevarande fall inte kan godtas vid en tillämpning av artikel 87.1 EG.”

2. Parternas argument

47 Kommissionen har som enda grund i sitt överklagande åberopat att förstainstansrätten åsidosatte artikel 87.1 EG och förstainstansrättens prövning av den materiella selektiviteten. Denna grund består av sex delar.

48 Kommissionen har med den första delen av sin enda grund gjort gällande att förstainstansrätten felbedömde förhållandet mellan artikel 87.1 EG och omfattningen av medlemsstaternas befogenheter på skatteområdet. Kommissionen anser i detta hänseende att medlemsstaternas befogenheter på skatteområdet bestäms av de gränser som föreskrivs i unionsrätten, särskilt i artikel 87.1 EG, och att den enda omständigheten att en nationell bestämmelse omfattas av skatterätten inte befriar den från kravet att den ska vara förenlig med nämnda artikel, eftersom denna artikel definierar de statliga åtgärderna efter deras verkan och inte i förhållande till deras orsak eller syfte.

49 Kommissionen har med den andra delen av sin enda grund kritiserat förstainstansrätten för att felaktigt ha ansett att den var tvungen att först identifiera den ”normala” ordningen i det skattesystem som omfattas av förslaget till skattereform och sedan visa att de aktuella åtgärderna utgjorde avsteg från denna ordning. Med ett sådant synsätt förbises enligt kommissionen den eventualiteten att en medlemsstat eller en medlemsstats självständiga territorium inför ett skattesystem som i sig är diskriminerande på grund av sin struktur. Gibraltar har nämligen enligt kommissionen tack vare ett välbetänkt val av vilka kriterier som ska tillämpas i sitt enligt uppgift ”normala” beskattningssystem i stor utsträckning lyckats återskapa verkningarna av en ordning som tydligt inbegriper ett statligt stöd till förmån för vissa företagskategorier.

50 Kommissionen har med den tredje delen av sin enda grund gjort gällande att förstainstansrätten åsidosatte principerna avseende tolkningen av begreppet statligt stöd, enligt vilka de nationella åtgärderna ska undersökas med hänsyn till deras verkningar och inte med hänsyn till det eftersträvade målet eller en viss lagstiftningsteknik.

51 Kommissionen har med den fjärde delen av sin enda grund gjort gällande att förstainstansrättens synsätt leder till att varje karaktärsdrag i ett skattesystem, oaktat den fördel som det medför för vissa mottagare, automatiskt utgör en integrerad del av detta system och inte ett avsteg varför de följaktligen undgår tillämpningen av bestämmelserna om statligt stöd.

52 Kommissionen har med den femte delen av sin enda grund gjort gällande att förstainstansrätten felaktigt fann att kommissionen varken hade identifierat den allmänna eller ”normala” skatteordningen eller visat att vissa av reformens särdrag utgör avsteg från denna ordning. Kommissionen hade nämligen enligt förstainstansrätten tydligt och i enlighet med gällande rätt identifierat det anmälda skattesystemet som grundat på anställd arbetskraft och nyttjade affärslokaler. Vidare har kommissionen understrukit att förstainstansrätten ogiltigförklarade det omtvistade beslutet inte på grund av bristande motivering, utan på grund av en felaktig rättstillämpning.

53 Med den sjätte delen av sin enda grund har kommissionen gjort gällande att förstainstansrätten underlät att undersöka de tre selektivitetsfaktorer som angetts i det omtvistade beslutet, bland annat genom att underlåta att analysera kommissionens konstateranden som grundades på de konkreta verkningarna av förslaget till skattereform, nämligen att denna leder till olika beskattningsnivåer för olika sektorer i Gibraltars ekonomi och att den medför en selektiv fördel för offshoreföretag som inte har några anställda och inte nyttjar några lokaler i Gibraltar.

54 Kommissionen har gjort gällande att förstainstansrätten inte tog ställning till de på detta sätt identifierade selektivitetsaspekterna i förslaget till skattereform, även om den har återgett de relevanta delarna av det omtvistade beslutet i punkterna 156–162 i den överklagade domen. Förstainstansrätten tog i punkt 186 i den överklagade domen inte någon hänsyn till vikten av att jämföra förslaget till skattereform med det tidigare skattesystemet. Det bör påpekas att kommissionen under hänvisning till det tidigare systemet betonade att den ordning som prövades i det omtvistade beslutet hade till syfte att bevara den tidigare situationen, genom att skapa samma verkningar men med en annan teknik. Förstainstansrättens synsätt lägger således avgörande vikt vid skattetekniska överväganden på bekostnad av en bedömning av en åtgärds verkningar.

55 Konungariket Spanien har med sin åttonde grund gjort gällande att förstainstansrätten felaktigt fann att det materiella selektivitetskriteriet inte var uppfyllt. En stor majoritet av de i Gibraltar etablerade företagen (28 798 av 29 000 stycken) kan

nämligen komma att bli nollbeskattade. Följaktligen är den ordning som förstainstansrätten kvalificerade som ”allmän” i realiteten en särskild ordning som skapar en ”de facto-selektivitet”.

56 I sitt svar på kommissionens överklagande har Konungariket Spanien anslutit sig till den grund som kommissionen anfört. Det verkliga syftet med förslaget till skattereform består i att även i fortsättningen locka utländskt kapital vars innehavare söker kringgå de normala skatteordningar som de lyder under i sina ursprungsländer. Dessutom förutsätter analysen av en bolagsskatt komplicerade ekonomiska bedömningar, varför förstainstansrätten felaktigt ersatte kommissionens ekonomiska bedömning med sin egen när det gäller de selektivitetsfaktorer som kommissionen identifierade i det omtvistade beslutet.

57 Government of Gibraltar och Förenade konungariket har för det första gjort gällande att det var riktigt av förstainstansrätten att underkänna kommissionens synsätt i det omtvistade beslutet. Detta synsätt var felaktigt och strider mot kommissionens gängse synsätt sådant det bland annat framgår av meddelandet om statligt stöd på skatteområdet. Detta nya synsätt skulle innebära att medlemsstaternas suveränitet på skatteområdet enligt EG-fördraget och enligt domstolens fasta praxis undanröjdes och skulle göra det möjligt för kommissionen att harmonisera området för direkta skatter.

58 Government of Gibraltar och Förenade konungariket anser att den första delen av kommissionens enda grund äventyrar medlemsstaternas behörighet på skatteområdet och bygger på en feltolkning av den överklagade domen, eftersom förstainstansrätten inte bortsåg från den ram som unionsrätten uppställer beträffande medlemsstaternas suveränitet på skatteområdet.

59 Medlemsstaternas suveränitet på skatteområdet äventyras också av vad som åberopats till stöd för den andra delen av kommissionens enda grund. Endast den omständigheten att en skattordning ger vissa företag en fördel räcker inte i sig för att denna ordning ska anses selektiv, då det först av allt måste identifieras vad som är den normala ordningen. Denna uppfattning bekräftas i meddelandet om statligt stöd på skatteområdet, vilket kommissionen är bunden av enligt principen om skydd för berättigade förväntningar.

60 Kommissionen har med den tredje delen av sin enda grund även gjort en felaktig tolkning av den överklagade domen, genom att påstå att förstainstansrätten slog fast att kommissionen ska beakta de syften som nationella eller regionala myndigheter angett i stället för att pröva de aktuella reglernas verkliga innehåll.

61 Även vad kommissionen anfört i den fjärde delen av sin enda grund, att det i ett ”normalt” skattesystem inte får tillämpas mer än ett kriterium för beskattning, är oförenlig med medlemsstaternas suveränitet på skatteområdet. Dessa stater ska nämligen vara fria att införa de skatter som de anser vara bäst lämpade för deras behov och att välja de skattebaser som de önskar tillämpa, genom att i sina skatteregler ta in de normala och erforderliga bestämmelserna om de skattskyldigas skatteförmåga vilket är gemensamt kännetecknande för skatter. Det är helt legitimt att en skatteordning tjänar fler än ett syfte.

62 Vidare vilar den femte delen av kommissionens enda grund på en missuppfattning. Ett skattesystem som baseras på en användning av flera beskattningsunderlag, och som även omfattar bestämmelser avseende de skattskyldigas skatteförmåga, kan inte anses osammanhängande. Kommissionens påstående att den har gjort en bedömning i tre steg är också oriktig.

63 Vad slutligen gäller den sjätte delen av den enda grunden har Government of Gibraltar och Förenade konungariket gjort gällande att det av kommissionen framförda resonemanget, att skatteordningen ska anses vara selektiv på grund av att offshoreekonomin inte beskattas, är felaktigt. I alla skattesystem gäller nämligen att företag som saknar sådant beskattningsunderlag som det som fastställs i det nationella skattesystemet inte betalar skatt enligt nämnda system. Således innebär kommissionens resonemang att medlemsstaterna, trots deras skattesuveränitet, påtvingas kommissionens synsätt när det gäller valet av lämpligt beskattningsunderlag. Den enda omständigheten att olika bolag betalar olika mycket i skatt räcker inte i sig för att kommissionen ska kunna klassificera förslaget till skattereform som selektivt.

64 När det gäller Konungariket Spaniens åttonde grund avseende förslagets materiella selektivitet, har Government of Gibraltar och Förenade konungariket för det första betonat att endast den omständigheten att vissa bolag inte betalar skatt inte i sig föranleder slutsatsen att den skattemässiga behandling som förbehålls dem är selektiv eller innebär att dessa bolag ska anses ta emot statligt stöd. Uppgiften att bestämma vad som ska ingå i beskattningsunderlaget omfattas dessutom av medlemsstaternas skattesuveränitet. Behöriga myndigheter är till exempel inte skyldiga att välja antingen inkomsten eller vinsten som beskattningsunderlag. Government of Gibraltar och Förenade konungariket har dessutom betonat att bedömningen i tre steg av en skatteåtgärd sådan den föreskrivs i meddelandet om statligt stöd på skatteområdet, och sådan den tillämpades av förstainstansrätten i den överklagade domen, är påkallad i syfte att utröna vilka selektiva fördelar som denna åtgärd medför. Förenade konungariket har slutligen ställt sig tveksamt till huruvida Konungariket Spaniens uppgift att 28 798 av de 29 000 bolag som är etablerade i Gibraltar tack vare förslaget till skattereform kan komma att uppnå en ”nollbeskattning” är riktig. Government of Gibraltar har utan att specifikt ta ställning till denna uppgift från Konungariket Spanien påpekat att det är svårt att bedöma hur många bolag som kommer att stanna i Gibraltar när förslaget till skattereform genomförts och har i sin svarsinlaga gjort gällande att av de 24 000 bolag som är registrerade i Gibraltar är cirka 3 000 bolag ”undantagna”

enligt den gamla skatteordningen, varav ungefär 260 bolag tillhör den offentliga sektorn eller finanssektorn och 18 000 bolag är inaktiva bolag som äger tillgångar.

65 Irland, som har intervenerat till stöd för Förenade konungarikets yrkanden i mål C-106/09 P, anser att domstolen ska avvisa kommissionens överklagande i den del det avser annat eller mer än vad som behandlas i det omtvistade beslutet och i den överklagade domen. Irland anser att kommissionen med den första delen av sin enda grund försöker ålägga medlemsstaterna bevisbördan för att deras skattesystem till sin art och struktur är förenliga med unionsrätten. Irland har vidare gjort gällande att kommissionen bygger sin argumentation på principen om icke-diskriminering medan reglerna i fråga om statliga stöd inte har sitt ursprung i denna princip utan i tanken om lojal konkurrens på den gemensamma marknaden. När det gäller övriga delar av kommissionens enda grund, anser Irland att kommissionen är bunden av sitt meddelande om statligt stöd på skatteområdet enligt rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar. Att anse ett skattesystem vara behäftat med en inneboende diskriminering på grund av dess verkningar, utan att kunna ange en normal skattesats, skulle strida mot fast rättspraxis och medlemsstaternas skattesuveränitet. Det är inte heller tillräckligt att exempelvis klassificera ett skattesystem som ett ”hybridsystem” för att därigenom dra slutsatsen att de företag som gynnas genom detta system erhåller ett statligt stöd.

3. Domstolens bedömning

66 I motsats till vad Irland har hävdat kan kommissionens enda grund tas upp till sakprövning, eftersom den, i enlighet med artikel 113 i domstolens rättegångsregler, avser att den överklagade domen ska upphävas och inte kan anses avse annan sak än den som varit föremål för talan vid tribunalen. Kommissionen har nämligen i detta syfte gjort gällande att förstainstansrätten åsidosatte artikel 87 EG genom att felaktigt slå fast att ingen av de tre faktorer som i det omtvistade beslutet utpekats som selektiva ger några selektiva fördelar.

67 Domstolen konstaterar inledningsvis att det saknas fog för den anmärkning som kommissionen anfört inom ramen för den enda grundens andra del, genom vilken den hävdat att förstainstansrätten gjorde fel när den utgick ifrån meddelandet om statligt stöd på skatteområdet, vars innehåll rätten enligt kommissionen missuppfattade.

68 Med hänsyn till hänvisningen i punkterna 143 och 146 i den överklagade domen till nämnda meddelande, räcker det nämligen att konstatera att förstainstansrätten inte utläste några faktiska eller rättsliga följder av meddelandet, vilket framgår av skrivningarna ”[i] likhet med vad kommissionen har angett” och ”[f]ör övrigt” i nämnda punkter, utan att den för att underbygga sin ståndpunkt i punkterna 143–146 i den överklagade domen grundade sig på domstolens praxis och fördelningen av behörigheten på skatteområdet mellan unionen och medlemsstaterna.

69 Kommissionens anmärkning avseende att förstainstansrätten nämnde meddelandet om statligt stöd på skatteområdet är under dessa förhållanden verkningslös (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 oktober 2003 i mål C-182/99 P, Salzgitter mot kommissionen, REG 2003, s. I-10761, punkt 54 och 55), och det saknas därför anledning att på nuvarande stadium pröva nämnda meddelandes innehåll och räckvidd.

70 För prövningen av kommissionens enda grund och Konungariket Spaniens åttonde grund finns det anledning att erinra om domstolens praxis avseende begreppet ”selektiv fördel” på skatteområdet.

71 Enligt fast rättspraxis är begreppet statligt stöd mer allmänt än begreppet subventioner, eftersom det inte enbart omfattar sådana konkreta förmåner som subventioner i sig, utan även ingripanden av staten som på olika sätt minskar de kostnader som normalt belastar ett företags budget och som därigenom, utan att det är fråga om subventioner i strikt bemärkelse, är av samma beskaffenhet och har identiska effekter (se dom av den 8 november 2001 i mål C-143/99, Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer

& Peggauer Zementwerke, REG 2001, s. I-8365, punkt 38, och av den 8 september 2011 i de förenade målen C-78/08–C-80/08, Paint Graphos m.fl., REU 2011, s. I-7611, punkt 45 och där angiven rättspraxis).

72 Av detta följer att en åtgärd ska anses utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 87.1 EG, när den innebär att de offentliga myndigheterna ger vissa företag en förmånlig skattemässig behandling som, trots att den inte innebär en överföring av statliga medel, försätter dem som gynnas av åtgärden i en finansiell situation som är mer fördelaktig än den situation som övriga skattskyldiga befinner sig i (se dom av den 15 mars 1994 i mål C-387/92, Banco Exterior de España, REG 1994, s. I-877, punkt 14, och domen i det ovannämnda målet Paint Graphos m.fl., punkt 46 och där angiven rättspraxis).

73 Fördelar som följer av en allmän åtgärd som är tillämplig utan åtskillnad på samliga näringsidkare utgör däremot inte statligt stöd enligt artikel 87 EG (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 september 2000 i mål C-156/98, Tyskland mot kommissionen, REG 2000, s. I-6857, punkt 22, och av den 15 juni 2006 i de förenade målen C-393/04 och C-41/05, Air Liquide Industries Belgium, REG 2006, s. I-5293, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

74 Det ska alltså fastställas huruvida förslaget till skattereform är av selektiv karaktär, där selektiviteten är avgörande för vad som ska anses utgöra statligt stöd (se dom av den 6 september 2006 i mål C-88/03, Portugal mot kommissionen, REG 2006, s. I-7115, punkt 54).

75 När det gäller bedömningen av selektivitetskriteriet följer det av fast rättspraxis att det enligt artikel 87.1 EG ska fastställas huruvida en nationell åtgärd, inom ramen för en viss rättsordning, kan gynna ”vissa företag eller viss produktion” i jämförelse med andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, med hänsyn till målsättningen med rättsordningen (domen i det ovannämnda målet Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, punkt 41,

och dom av den 22 december 2008 i mål C-487/06, British Aggregates mot kommissionen, REG 2008, s. I-10515, punkt 82 och där angiven rättspraxis).

76 Mot bakgrund av denna rättspraxis ska det prövas huruvida förstainstansrätten missuppfattade artikel 87.1 EG, sådan den tolkats av domstolen, när den slog fast att ingen av de tre faktorer som identifierats i det omtvistade beslutet ger några selektiva fördelar.

a) Kravet på att vinst redovisas och begränsningen av beskattningen

77 Med avseende på de två första av den aktuella åtgärdens selektivitetsfaktorer som identifierats i det omtvistade beslutet, nämligen att löneavgift och BPOT endast påförs om den skattskyldige redovisar vinst och att påförandet begränsas i enlighet med dessa två avgifts- och beskattningsunderlag till 15 procent av vinsten, fann förstainstansrätten att kommissionen inte förmått visa att dessa faktorer ger selektiva fördelar.

78 Förstainstansrättens slutsats i detta avseende utgör inte felaktig rättstillämpning.

79 Som det erinrats om i punkt 73 i förevarande dom, omfattar begreppet statligt stöd endast de selektiva fördelarna och inte de fördelar som följer av en allmän åtgärd som är tillämplig utan åtskillnad på samtliga näringsidkare.

80 Kravet på att vinst redovisas och begränsningen av beskattningen av vinsterna utgör i sig allmänna åtgärder som är tillämpliga utan åtskillnad på samtliga näringsidkare, och de kan således inte medföra selektiva fördelar.

81 Kommissionens påstående att vinstkriteriet är främmande för den inneboende logiken i ett skattesystem som grundas på löneavgiften och BPOT innebär inte att detta kriterium, vilket i sig är neutralt, blir selektivt.

82 Förstainstansrätten gjorde sig inte skyldig till någon felaktig rättstillämpning genom att slå fast att kravet på att redovisa vinst och begränsningen av beskattningen till 15 procent av vinsten inte ger några selektiva fördelar.

83 De av kommissionen utpekade fördelarna av de åtgärder som är tillämpliga utan åtskillnad på samtliga näringsidkare, nämligen villkoret att vinst måste redovisas, och som gynnar aktörer med dålig lönsamhet, och fördelarna av beskattningsbegränsningen som gynnar aktörer med mycket god lönsamhet, innebär inte att den skatteordning som nu är föremål för prövning kan anses ha selektiva verkningar. Dessa verkningar är inte sådana att de gynnar ”vissa företag” eller ”viss produktion” i den mening som avses i artikel 87.1 EG, utan är endast en följd av den slumpmässiga omständigheten att den aktuella näringsidkaren uppvisar dålig eller mycket god lönsamhet under den period beskattningen avser.

84 Domstolen avfärdar mot bakgrund av det ovan redovisade de anmärkningar som riktats mot förstainstansrättens slutsats att kommissionen inte förmått visa att de två första faktorer som identifierats i det omtvistade beslutet, nämligen villkoret att vinst redovisas och begränsningen av beskattningen till 15 procent av vinsten, ger selektiva fördelar.

b) Fördelarna för offshorebolag

85 Förstainstansrätten slog i punkt 185 i den överklagade domen fast att det inte föreligger några selektiva fördelar för offshorebolag. Den fann att kommissionen hade underlåtit att iaktta bedömningsramen avseende fastställandet av huruvida skatteåtgärden är selektiv, som beskrivs i punkterna 143–146 i den överklagade domen och som det erinras om i punkterna 36–37 i förevarande dom, och inte hade förmått visa att offshorebolag, vilka till sin natur saknar fysisk närvaro i Gibraltar, åtnjuter selektiva fördelar.

86 Detta resonemang bygger på en felaktig rättstillämpning.

87 Domstolen hänvisar i detta sammanhang för det första till den fasta rättspraxis som innebär att det i artikel 87.1 EG inte sker någon uppdelning efter skälen för eller målen med de statliga ingripandena, utan de definieras i förhållande till verkningarna och därmed oberoende av vilken teknik som används (se domen i det ovannämnda målet British Aggregates mot kommissionen, punkterna 85 och 89 och där angiven rättspraxis, och dom av den 8 september 2001 i mål C-279/08 P, kommissionen mot Nederländerna, REU 2011, s. I-7671, punkt 51).

88 Förstainstansrättens synsätt, som uteslutande grundades på den lagstiftningsteknik som tillämpades i förslaget till skattereform, ger inte utrymme för någon prövning av den aktuella skatteåtgärdens verkningar. Därmed utesluts redan från början möjligheten att det förhållandet att offshorebolag inte är skattskyldiga skulle kunna utgöra en ”selektiv fördel”. Detta synsätt strider följaktligen mot den rättspraxis som det hänvisas till i punkt 87 i förevarande dom.

89 Det ska för det andra konstateras att förstainstansrätten med sitt synsätt även bortsåg från den rättspraxis som det hänvisas till i punkt 71 i förevarande dom, enligt vilken förekomsten av en selektiv fördel till ett företag medför att de kostnader som normalt belastar företagets budget minskar.

90 Domstolen slog visserligen fast i punkt 56 i sin dom i det ovannämnda målet Portugal mot kommissionen att definitionen av referensramen har större betydelse när det gäller skatteåtgärder, eftersom själva förekomsten av en fördel bara kan fastställas i förhållande till en beskattning som definieras som ”normal”.

91 I motsats till förstainstansrättens resonemang och vad som framförts av Government of Gibraltar och Förenade konungariket, innebär emellertid inte denna rättspraxis att ett skattesystem kan anses vara ”selektivt” endast om det utformats så, att de företag som eventuellt åtnjuter en selektiv fördel generellt betalar lika hög skatt som övriga företag men omfattas av undantagsbestämmelser, så att den selektiva fördelen kan anses bestå i skillnaden mellan den normala skatten och den skatt som erläggs av de förstnämnda företagen.

92 Tillmäts selektivitetskriteriet en sådan innebörd förutsätter detta nämligen, i motsats till vad som gäller enligt den rättspraxis som det hänvisas till i punkt 87 i förevarande dom, att ett skattesystem måste vara utformat enligt en viss lagstiftningsteknik för att kunna kvalificeras som selektivt, vilket skulle leda till att nationella skattebestämmelser direkt undgår kontrollen avseende statliga stöd redan av det skälet att de omfattas av en annan lagstiftningsteknik, trots att de rättsligt eller faktiskt leder till samma verkningar.

93 Dessa överväganden gör sig framförallt gällande i fråga om ett skattesystem som det nu aktuella, vilket i stället för att innehålla allmänna regler för samtliga företag samt avvikelser för vissa företag, uppnår samma resultat genom att skattereglerna anpassas och kombineras så att själva tillämpningen av dem medför olika skattebörda för olika företag.

94 För det tredje gjorde förstainstansrätten fel när den i punkterna 184–186 i den överklagade domen slog fast att kommissionen inte visat att det förelåg en selektiv fördel för offshorebolag, då den inte i det omtvistade beslutet angett vilken referensram som skulle tillämpas vid bestämningen av om det föreligger en selektiv fördel.

95 I motsats till vad förstainstansrätten slog fast beträffande punkterna 143, 144 och 150 i det omtvistade beslutet, framgår det av dessa punkter att kommissionen undersökte huruvida det förelåg selektiva fördelar för offshorebolag enligt den aktuella skatteordningen, vilka formellt tillämpas på samtliga företag. I det omtvistade beslutet anges således denna ordning som referensram, i förhållande till vilken offshorebolagen faktiskt gynnas.

96 Slutligen finner domstolen att kommissionen, i motsats till vad förstainstansrätten slog fast, i det omtvistade beslutet hade visat att offshorebolag enligt nämnda referensram åtnjuter selektiva fördelar i den mening som avses i den rättpraxis som det hänvisas till i punkt 75 i förevarande dom.

97 I avsaknad av unionslagstiftning på området är det förvisso medlemsstaterna eller de understatliga enheter som har självbestämmande på skatteområdet som är behöriga att ange vad som ska utgöra beskattningsunderlag och att fördela skattebördan mellan de olika produktionsfaktorerna och de olika ekonomiska sektorerna, vilket förstainstansrätten konstaterade i punkt 146.

98 Förstainstansrätten gjorde dock inte någon helhetsbedömning av den aktuella ordningen och beaktade inte heller de omständigheter som kommissionen lagt till grund för sin bedömning av den aktuella ordningen i det omtvistade beslutet.

99 Det ska i detta hänseende erinras om vad som kännetecknar den aktuella ordningen, sådan denna beskrivits i punkterna 21–25 i den överklagade domen.

100 Denna ordning kännetecknas dels av kombinationen av löneavgiften och BPOT som de enda beskattningsunderlagen, vilka förenats med kravet på redovisad vinst vilken får beskattas med högst 15 procent, dels av att det inte finns något generellt tillämpligt beskattningsunderlag innebärande att samtliga bolag som avses med denna ordning ska beskattas.

101 Mot bakgrund av de i föregående punkt beskrivna kännetecknen står det klart att den aktuella ordningen – genom att kombinera beskattningsunderlagen, även om dessa i sig baseras på generella kriterier – i praktiken ger upphov till en diskriminering mellan bolag som befinner sig i en jämförbar situation med avseende på det eftersträvade syftet med förslaget till skattereform, som är att införa ett generellt skattesystem för samtliga i Gibraltar etablerade bolag.

102 Kombinationen av beskattningsunderlagen medför inte endast att beskattning sker på grundval av antalet anställda och storleken på de nyttjade affärslokalerna, utan leder också till att det, på grund av att det saknas andra beskattningsunderlag, inte sker någon beskattning alls av offshorebolag, eftersom dessa bolag varken har några anställda eller nyttjar några affärslokaler.

103 Enligt den rättspraxis som det hänvisas till i punkt 73 i förevarande dom är en skillnad i beskattning som följer av tillämpningen av en ”generell” skatteordning inte i sig tillräcklig för att styrka att en beskattning är selektiv i den mening som avses i artikel 87.1 EG.

104 De kriterier som bildar beskattningsunderlag i ett skattesystem måste alltså, för att anses ge selektiva fördelar, även vara ägnade att kännetecknа de gynnade företagen utifrån egenskaper som är specifika för dem som en privilegierad kategori, vilket således medger att en sådan ordning anses gynna ”vissa” företag eller ”viss” produktion i den mening som avses i artikel 87.1 EG.

105 Detta är precis fallet här.

106 I detta hänseende ska det påpekas att det förhållandet att offshorebolagen undgår beskattning inte är en slumpartad följd av den aktuella ordningen. Detta är tvärtom en oundviklig konsekvens av att beskattningsunderlagen utformats just på ett sådant sätt att offshorebolag, vilka till sin natur varken har anställda eller nyttjar affärslokaler, inte har något beskattningsunderlag i den mening som avses med beskattningsunderlag i förslaget till skattereform.

107 Mot bakgrund av att offshorebolag, vilka när det gäller de beskattningsunderlag som tillämpas i förslaget till skattereform utgör en grupp av bolag, undgår beskattning just på grund av de kännetecken som är unika och specifika för denna grupp, ska det anses att dessa bolag åtnjuter selektiva fördelar.

108 Av vad som redovisats ovan följer att förstainstansrätten gjorde sig skyldig till en felaktig rättstillämpning när den fann att förslaget till skattereform inte ger offshorebolag några selektiva fördelar i den mening som avses i artikel 87.1 EG.

109 Domstolen finner således att överklagandena ska bifallas i denna del på kommissionens enda grund och Konungariket Spaniens åttonde grund. Den överklagade domen ska därför upphävas.

110 Därmed saknas skäl att pröva Konungariket Spaniens sju första grunder och dess nionde grund avseende regional selektivitet och Gibraltars status. Det finns inte heller någon anledning att pröva nämnda medlemsstats tionde och elfte grunder avseende förfarandet vid förstainstansrätten.

VII – Talan vid förstainstansrätten

111 Enligt artikel 61 första stycket andra meningen i Europeiska unionens domstols stadga kan denna, om den upphäver förstainstansrättens avgörande, själv slutligt avgöra målet, om detta är färdigt för avgörande.

112 Domstolen anser i förevarande fall att målet, i den del det avser Government of Gibraltars respektive Förenade konungarikets i första instans väckta talan om ogiltigförklaring av det omtvistade beslutet, är färdigt för avgörande och att det finns anledning att slutligt avgöra det.

113 Domstolen ska följaktligen pröva Government of Gibraltars och Förenade konungarikets respektive talan vid förstainstansrätten.

114 Till stöd för sin respektive talan åberopade dessa i huvudsak tre grunder. Den första och den andra grunden bestod av tre delar och avsåg fel som begåtts vid tillämpningen av kriteriet avseende regional och materiell selektivitet. Den tredje grunden avsåg

ett åsidosättande av väsentliga formföreskrifter i samband med kommissionens prövning beträffande offshorebolagen. Sistnämnda grund bestod av två delar. Den första delen, som åberopades av både Government of Gibraltar och Förenade konungariket, avsåg ett åsidosättande av rätten att bli hörd. Den andra delen, som endast åberopades av Government of Gibraltar, avsåg åsidosättande av motiveringsskyldigheten.

115 Domstolen ska först pröva de tre delar av den andra grunden som avser materiell selektivitet och den andra delen av Government of Gibraltars tredje grund, som även den avser en omständighet som har samband med materiell selektivitet. Därefter ska den första delen av den tredje grunden avseende rätten till försvar prövas. Slutligen ska domstolen ta ställning till den första grunden avseende regional selektivitet.

A – *Government of Gibraltars och Förenade konungarikets andra grund och den andra delen av Government of Gibraltars tredje grund*

116 Den andra grund som Government of Gibraltar och Förenade konungariket åberopat avser materiell selektivitet och består av tre delar. Med den första delen av grunden har sökandena kritiserat kommissionen för att ha avvikit från sin beslutspraxis och från meddelandet om statligt stöd på skatteområdet. Med den andra delen, som är den enda delen förstainstansrätten tog ställning till i den överklagade domen, har sökandena hävdat att inte någon av de tre faktorer som identifierats i det omtvistade beslutet ger några selektiva fördelar. Slutligen syftar den tredje delen av grunden till att bevisa att nämnda beslut har fattats utan hänsyn till att eventuella selektiva fördelar i vilket fall som helst motiveras av det aktuella skattesystemets art och struktur. Government of Gibraltar har med den andra delen av sin tredje grund åberopat att motiveringen i det omtvistade beslutet är felaktig.

1. Den andra delen av den andra grunden

117 Vad beträffar de anmärkningar som framförts inom ramen för den andra delen av den andra grunden, avseende kvalifikationen av de tre faktorer som identifierats i det omtvistade beslutet, erinrar domstolen om att det av övervägandena i punkterna 86–110 i förevarande dom framgår att kommissionen inte åsidosatte artikel 87.1 EG när den i det omtvistade beslutet fann att den aktuella skatteordningen ger selektiva fördelar.

118 Även om det av punkterna 77–84 i förevarande dom framgår att förstainstansrätten inte gjorde sig skyldig till någon felaktig rättstillämpning när den slog fast att de två första delar som identifierats i det omtvistade beslutet, nämligen kravet på redovisad vinst och begränsningen av beskattningen till 15 procent av vinsten, inte ger några selektiva fördelar, ansåg kommissionen likafullt på goda grunder – när det gäller den tredje del som identifierats i det omtvistade beslutet avseende den skattemässiga behandlingen av offshorebolagen –, att dessa bolag gynnas av sådana fördelar.

119 Även om det av det omtvistade beslutet framgår att den aktuella skatteordningen ger selektiva fördelar, är denna slutsats tillräckligt rättsligt motiverad av förekomsten av selektiva fördelar till förmån för offshorebolag, och det fordras inte dessutom att de två övriga faktorerna som identifierats i detta beslut som selektiva också ger selektiva fördelar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 december 2005 i mål C-66/02, Italien mot kommissionen, REG 2005, s. I-10901, punkt 98). Den andra grundens andra del är således verkningslös.

120 Talan om ogiltigförklaring av det omtvistade beslutet kan följaktligen inte bifallas på den andra delen av Government of Gibraltar och Förenade konungarikets andra grund.

2. Den andra delen av Government of Gibraltars tredje grund

121 Domstolen konstaterar direkt att överklagandet inte kan bifallas på den andra delen av Government of Gibraltars tredje grund. Denna avser en felaktig motivering i form av att kommissionen inte preciserade vilka bolag som utgör en ”stor offshore-sektor” som det hänvisas till i punkt 143 i det omtvistade beslutet, eftersom det inte angavs något enskilt bolag eller ett antal enskilda företag eller en ekonomisk sektor som enligt uppgift skulle gynnas av förslaget till skattereform.

122 I detta avseende behöver det endast påpekas att enligt domstolens fasta praxis kan kommissionen, när det gäller en stödordning, begränsa sig till att granska den aktuella stödordningens allmänna särdrag och är inte skyldig att undersöka varje enskild tillämpning av stödordningen för att pröva om denna ordning innebär ett stöd (dom av den 9 juni 2011 i de förenade målen C-71/09 P, C-73/09 P och C-76/09 P, REU 2011, s. I-4727, punkt 130 och där angiven rättspraxis).

3. Den andra grundens första del

a) Parternas argument

123 Sökandena vid förstainstansrätten har med den första delen i sin andra grund riktat anmärkningar mot kommissionen för att den i det omtvistade beslutet avvek från meddelandet om statligt stöd på skatteområdet. Government of Gibraltar har dessutom hävdat att detta beslut inte är förenligt med kommissionens beslutspraxis.

124 Sökandena har i fråga om räckvidden av meddelandet om statligt stöd på skatteområdet gjort gällande att medlemsstaterna enligt punkt 13 i nämnda meddelande är behöriga att välja den ekonomiska politik som de finner mest lämpad och, framför allt, att fördela skattebördan mellan de olika produktionsfaktorerna. Enligt punkterna 9 och 16 i detta meddelande krävs det dessutom att kommissionen visar att det genom en skatteåtgärd införs ett undantag från tillämpningen av skattesystemet till förmån för vissa företag i medlemsstaten, vilket innebär att det först måste fastställas vilken generell ordning som är tillämplig, från vilken avvikelse därefter sker. Slutligen gäller enligt punkt 14 i detta meddelande att det faktum att vissa företag eller vissa sektorer drar mera nytta än andra av vissa av en skatteåtgärd inte leder till att åtgärderna omfattas av tillämpningsområdet för reglerna på området statligt stöd.

125 Kommissionens synsätt i det omtvistade beslutet när det gäller fördelarna för offshorebolagen är oförenlig med inställningen i nämnda meddelande. Genom att avvika från nämnda meddelande åsidosatte kommissionen principen om skydd för berättigade förväntningar.

126 Government of Gibraltar har ensam anfört en anmärkning mot kommissionen avseende att denna skulle ha utvecklat en ny princip om materiell selektivitet som är oförenlig med dess tidigare beslutspraxis, och har till stöd härför åberopat ett antal kommissionsbeslut.

127 Kommissionen har hävdat att sökandena i första instans gjort en felaktig tolkning av meddelandet om statligt stöd på skatteområdet. Den har också gjort gällande att den inte har avvikit från sin beslutspraxis och att synsättet i det omtvistade beslutet ryms inom domstolens praxis.

b) Domstolens bedömning

128 Vad för det första gäller anmärkningen att kommissionen i sitt omtvistade beslut avvek från meddelandet om statligt stöd på skatteområdet erinrar domstolen om att nämnda meddelande, vilket i form av intern åtgärd som vidtagits av administrationen inte kan anses utgöra en rättsregel, likväl utgör vägledande förhållningsregler för den praxis som ska följas och från vilka administrationen, i ett enskilt fall, inte kan avvika utan att ange skäl som är förenliga med likabehandlingsprincipen (se, beträffande riktlinjer i fråga om statliga stöd, dom av den 9 juni 2011 i mål C-465/09 P, Diputación Foral de Vizcaya m.fl. mot kommissionen, punkt 120 och där angiven rättspraxis).

129 Det ska således prövas huruvida kommissionen verkligen avvek från nämnda meddelande vad gäller prövningen av huruvida den aktuella ordningen är selektiv.

130 Domstolen konstaterar i det hänseendet för det första att i motsats till vad sökandena har hävdat i första instans, kan punkt 13 i nämnda meddelande inte tolkas så, att den undantar medlemsstaternas befogenhet att fördela skattebördan mellan produktionsfaktorerna från all kontroll enligt reglerna om statligt stöd. I nämnda punkt 13 preciseras nämligen endast att ”skatteåtgärder som är öppna för alla ekonomiska aktörer” inte utgör statliga stöd medan de skattefördelar som offshorebolagen i förevarande fall åtnjuter inte är faktiskt öppna för alla ekonomiska aktörer, vilket framgår av punkt 102 i förevarande dom.

131 Vad sedan gäller punkterna 9–16 i meddelandet om statligt stöd på skatteområdet ska det understrykas att detta, i motsats till vad sökandena i första instans har hävdat, inte innebär att styrkandet av att det föreligger fördelar endast får ske genom ett konstaterande av att det skett en avvikelse från en normal skatteordning.

132 För det första innehåller nämligen nämnda punkt 9 endast exempel på selektiva fördelar vilka är vanligt förekommande. För det andra preciseras det i punkt 16 att fördelar av en åtgärd som av allt att döma är allmän likafullt kan anses vara selektiv. Denna slutsats har stöd i punkt 13 i nämnda meddelande, som är den första punkt som behandlar skillnaden mellan statliga stöd och allmänna åtgärder och som tydligt anger att de senare ska ”faktiskt vara öppna för alla företag på grundval av en princip om lika tillgång och deras räckvidd får inte vara begränsad i praktiken”.

133 Slutligen har sökandena i första instans inte heller något stöd i punkt 14 i meddelandet om statligt stöd på skatteområdet för sin uppfattning att kommissionen skulle ha avvikit från detta meddelande. Redan av formuleringen ”leder inte nödvändigtvis till att åtgärderna omfattas av tillämpningsområdet för konkurrensreglerna på området statligt stöd”, följer att syftet med denna punkt inte är att kategoriskt undanta vissa åtgärder från tillämpning av reglerna på området för statligt stöd.

134 Det saknas således fog för anmärkningen att kommissionen i det omtvistade beslutet avvek från meddelandet om statligt stöd på skatteområdet.

135 Vidare avfärdar domstolen Government of Gibraltars anmärkning att kommissionen i det omtvistade beslutet skulle ha avvikit från sin beslutspraxis.

136 I det avseendet ska det endast påpekas att enligt rättspraxis ska bedömningen av om en viss åtgärd ska anses utgöra statligt stöd uteslutande göras inom ramen för artikel 87.1 EG och inte med hänsyn till en beslutspraxis som kommissionen uppges ha tillämpat tidigare (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 juli 2011 i mål C-459/10 P Freistaat Sachsen och Land Sachsen-Anhalt mot kommissionen, punkt 50).

137 Talan kan mot bakgrund av ovanstående inte bifallas på den andra grundens första del.

4. Den andra grundens tredje del

a) Parternas argument

138 Sökandena i första instans har med den andra grundens tredje del i huvudsak hävdat att kommissionen feltolkade artikel 87.1 EG när den fann att den selektiva fördelen för offshorebolagen inte kunde motiveras av ordningens art och struktur.

139 Enligt sökandena ger särdragen i förslaget till skattereform bilden av en skatteförvaltning i Gibraltar som med oundvikligen spelar en liten roll liksom även beskattningsunderlaget där, vilket leder till begränsningar som är oundvikliga och följer med skattesystemets i Gibraltar sätt att fungera och dess effektivitet.

140 Användningen av lönekostnaderna och nyttjandet av affärslokaler som underlag för avgifter och skatter är ett logiskt val utifrån vad som specifikt kännetecknar Gibraltar, eftersom en sådan skatteordning utmynnar i enkla skatter och avgifter som lätt kan kontrolleras, som är billiga att uppbära och som liknar övriga skatter och avgifter som Gibraltars begränsade skatteförvaltning är van att uppbära. Government of Gibraltar har även framfört att förslaget till skattereform leder till att samliga kommersiella

bolag beskattas. Den omständigheten att icke-kommersiella bolag som endast innehar tillgångar inte beskattas motsvarar den norm som gäller för skattesystem.

141 Enligt kommissionen, här understödd av Konungariket Spanien, går det inte att motivera de selektiva fördelar som offshorebolagen åtnjuter med arten av, och den allmänna strukturen i, förslaget till skattereform, eftersom förslaget som sådant avser att det ska inrättas ett system som de facto innebär ett införande av olika skattesatser för de olika företagsformerna.

142 Även om förslaget till skattereform kan utgöra ett strategiskt och rimligt val för Government of Gibraltar, är det trots allt selektivt. Vidare har inte sökandena i första instans förklarat varför det skulle vara nödvändigt att, i syfte undvika en överdriven beskattning av ett stort antal små företag, beskatta vissa av dessa företag men inte andra, utan att beakta dessa företags skatteförmåga. När det gäller argumentet att Government of Gibraltar borde ha tillämpat en enkel skatt som underlättade en effektiv kontroll kan detta inte motivera att en betydande andel företag i Gibraltar undantas.

b) Domstolens bedömning

143 För bedömningen av den andra grundens tredje del som sökandena i första instans anfört, ska det påpekas att det omtvistade beslutet inte behandlar frågan huruvida skattesystemets art och struktur eventuellt kan motivera den fördel som offshorebolagen åtnjuter.

144 Det ska därför undersökas huruvida kommissionen borde ha tagit ställning i det omtvistade beslutet till frågan huruvida skattesystemets art och struktur eventuellt kan motivera den fördel som offshorebolagen åtnjuter.

145 Enligt fast rättspraxis avser begreppet statligt stöd inte sådana statliga åtgärder som innebär att företag behandlas olika, och som således i princip är selektiva, när denna skillnad följer av arten av eller strukturen på det system som åtgärderna utgör en del av (se, för ett liknande resonemang, bland annat domarna i de ovannämnda målen Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, punkt 42, och Portugal mot kommissionen, punkt 52, och British Aggregates mot kommissionen, punkt 83).

146 Det ankommer på den medlemsstat som har sådana skillnader mellan företagen i fråga om pålagor att visa att dessa verkligen motiveras av det aktuella systemets art och struktur (dom av den 29 april 2004 i mål C-159/01, Nederländerna mot kommissionen, REG 2004, s. I-4461, punkt 43, och domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Nederländerna, punkt 77).

147 En medlemsstat som ansöker om att få bevilja stöd med avvikelse från bestämmelserna i fördraget är skyldig att samarbeta med kommissionen. Denna samarbetsskyldighet innebär bland annat att medlemsstaten ska lämna alla uppgifter som denna institution behöver för att kunna kontrollera att villkoren för det begärda undantaget är uppfyllda (se dom av den 28 april 1993 i mål C-364/90, Italien mot kommissionen, REG 1993, s. I-2097, punkt 20, och av den 29 april 2004 i mål C-372/97, Italien mot kommissionen, REG 2004, s. I-3679, punkt 81).

148 Slutligen är kommissionen, med hänsyn till intresset av en korrekt tillämpning av de grundläggande bestämmelserna i fördraget om stöd, skyldig att göra en snabb och opartisk prövning av de uppgifter som den har tillgång till (se, bland annat, dom av den 2 april 1998 i mål C-367/95 P, kommissionen mot Sytraval och Brink's France, REG 1998, s. I-1719, punkt 62).

149 I detta avseende ska det för det första påpekas att Förenade konungariket varken i underrättelsen om förslag till skattereform eller i det formella skedet av underökningen av förslaget motiverade de selektiva fördelar som offshorebolag åtnjuter. Det är nämligen utrett att Förenade konungariket inte tog ställning till Konungariket Spaniens argument beträffande dessa fördelar under det formella granskningsförfarandet avseende förslaget till skattereform.

150 För det andra har sökandena i första instans inom ramen för sin respektive talan inte heller hävdat att kommissionen förfogade över uppgifter enligt vilka den i det omtvistade beslutet borde ha prövat huruvida de fördelar som offshorebolagen åtnjuter eventuellt kan motiveras.

151 Domstolen finner följaktligen att kommissionen inte var skyldig att pröva huruvida skattessystemets art och struktur kunde motivera de selektiva fördelar som offshorebolagen åtnjuter, och den kan därför inte kritiseras för att ha underlåtit att behandla denna fråga i det omtvistade beslutet.

152 Under dessa förhållanden finner domstolen att det saknas fog för den av sökandena i första instans företrädda uppfattningen, att kommissionen feltolkade artikel 87.1 EG när den fann att den selektiva fördelen för offshorebolag inte kunde motiveras av ordningens art och struktur.

153 Talan kan mot denna bakgrund inte bifallas på den andra grundens tredje del.

154 Med hänsyn till vad som redovisats ovan kan talan inte bifallas på någon del av den andra grunden och inte heller på den andra delen av Government of Gibraltars tredje grund.

B – *Förenade konungarikets tredje grund och första delen av Government of Gibraltars tredje grund avseende åsidosättande av rätten till försvar*

155 Förenade konungariket och Government of Gibraltar gjorde vid förstainstansrätten, den förra med sin tredje grund och den senare med första delen av sin tredje grund, gällande att deras rätt till försvar hade åsidosatts i samband med de omtvistade beslutet.

1. Parternas argument

156 Government of Gibraltar och Förenade konungariket har hävdat att kommissionen åsidosatte deras rätt till försvar genom att först i det omtvistade beslutet ta upp frågan om materiell selektivitet ur det perspektivet att offshorebolag behandlades på ett sätt som påstods vara förmånligt. Detta var en annan fråga än de som prövades under den preliminära bedömningen, vilken gjordes i beslutet om att inleda det formella granskningsförfarandet.

157 Kommissionen måste under förfarandet för att pröva ett statligt stöd beakta de berättigade förväntningar som uppgifterna i beslutet om att inleda det formella granskningsförfarandet kunnat ge upphov till, vilket innebär att den inte får grunda sitt slutliga beslut på överväganden med avseende på vilka de berörda parterna inte, utifrån

nämnda uppgifter, har ansett sig behöva ta ställning till. Sökandena i första instans har i det avseendet bland annat hänvisat till punkt 126 i förstainstansrättens dom av den 5 juni 2001 i mål T-6/99, ESF Elbe-Stahlwerke Feralpi mot kommissionen (REG 2001, s. II-1523), och till punkt 88 i förstainstansrättens dom av den 18 november 2004 i mål T-176/01, Ferriere Nord mot kommissionen (REG 2004, s. II-3931).

158 Varken den fråga som ställdes till Förenade konungariket i punkt 60 f i nämnda beslut, angående de bolag som inte redovisar någon vinst eller som inte har några anställda, eller den omständigheten att Konungariket Spanien i sina synpunkter till följd av beslutet om att inleda det formella förfarandet hänvisade till offshoresektorn, gav Government of Gibraltar eller Förenade konungariket anledning att anta att kommissionen skulle bedöma den materiella selektiviteten även ur det perspektiv som avser behandlingen av offshorebolag.

159 Nämnda fråga hade nämligen inte någon koppling till den detaljerade bedömningen av förslaget till skattereform i punkterna 2–59 i beslutet om att inleda det formella förfarandet. Vidare var Konungariket Spaniens kommentarer rent formella och kommissionen lät inte vid något tillfälle förstå att den ansåg denna omständighet vara relevant för sin bedömning.

160 Om kommissionen i vederbörlig ordning hade uppmärksammat dem på aspekten avseende den skattemässiga behandlingen av offshorebolagen, skulle granskningsförfarandet ha kunnat leda till ett annat resultat.

161 Kommissionen har med stöd av konungariket Spanien gjort gällande att Government of Gibraltars och Förenade konungarikets rätt till försvar inte har åsidosatts.

162 Kommissionen har i första hand hävdat att frågan om huruvida beskattningen av offshorebolagen är selektiv behandlades i punkt 60 f i beslutet om att inleda det formella förfarandet samt i Konungariket Spaniens synpunkter under det formella granskningsförfarandet, vilka Government of Gibraltar och Förenade konungariket hade möjlighet att kommentera.

163 Kommissionen anser i andra hand att utgången av förfarandet inte hade blivit en annan ens i det fallet att Government of Gibraltars och Förenade konungarikets rätt till försvar åsidosatts.

2. Domstolens bedömning

164 Det ska för det fösta prövas huruvida Förenade Konungarikets rätt till försvar har åsidosatts.

165 Enligt fast rättspraxis kräver iakttagandet av rätten till försvar vid ett formellt granskningsförfarande enligt artikel 88.2 EG att den berörda medlemsstaten bereds tillfälle att på ett lämpligt sätt redogöra för sin ståndpunkt vad gäller riktigheten och relevansen i anförda omständigheter och vad gäller de handlingar som kommissionen erhållit till stöd för sitt påstående om att unionsrätten åsidosatts (se, för ett liknande resonemang, domar av den 10 juli 1986 i mål 40/85, Belgien mot kommissionen, REG 1986, s. 2321, punkt 28, och i mål 234/84, Belgien mot Kommissionen, REG 1986, s. 2263, punkt 27, svensk specialutgåva, volym 8, s. 691) samt vad gäller de synpunkter som har framförts av tredje part enligt artikel 88.2 EG. Om medlemsstaten inte har getts tillfälle att yttra sig över dessa synpunkter kan kommissionen inte lägga dem till grund för sitt beslut rörande denna medlemsstat (se dom av den 14 februari 1990 i mål C-301/87, Frankrike mot kommissionen, REG 1990, s. I-307, punkt 30, svensk specialutgåva, volym 10, 303, av den 21 mars 1990 i mål C-142/87, Belgien mot

kommissionen, REG 1990, s. I-959, punkt 47, svensk specialutgåva, volym 10, s. 369, och av den 5 oktober 2000 i mål C-288/96, Tyskland mot kommissionen, REG 2000, s. I-8237, punkt 100).

166 Det är i detta avseende utrett att Förenade konungariket i förevarande fall hade möjlighet att tillkännage sin ståndpunkt avseende huruvida de påstådda omständigheterna var riktiga och relevanta och avseende de synpunkter som berörda tredje parter lämnat, såsom i förevarande fall Konungariket Spaniens synpunkter, varför skyldigheterna enligt den rättspraxis som nämns i föregående punkt iakttogs.

167 Det saknas skäl att godta Förenade konungarikets argumentation, i den del den avser att medlemsstaten inte gavs tillfälle att på ett lämpligt sätt redogöra för sin ståndpunkt, för det första eftersom den preliminära bedömningen i beslutet om att inleda det formella förfarandet inte innehöll några överväganden avseende offshorebolag och för det andra eftersom kommissionen i sina kontakter med Government of Gibraltar och Förenade konungariket under det formella granskningsförfarande inte preciserade att den ansåg att offshorebolagen åtnjöt selektiva förmåner.

168 Vad för det första gäller den omständigheten att den preliminära bedömningen inte innehöll några överväganden avseende offshorebolag ska det påpekas att kommissionen visserligen, när den inleder det formella förfarandet, är skyldig att klart ange varför den tvivlar på att stödet är förenligt med den gemensamma marknaden för att medlemsstaten och berörda parter ska kunna bemöta detta på bästa sätt (dom av den 8 maj 2008 i mål C-49/05, Ferriere Nord mot kommissionen, ej publicerad i rättsfallssamlingen, punkt 92)

169 Enbart den omständigheten att den preliminära bedömningen av det anmälda förslaget till skattereform inte innehöll några överväganden avseende offshorebolag kan emellertid inte ge upphov till några berättigade förväntningar för Förenade konungariket om att kommissionen ska begränsa sin undersökning till att endast avse de

aspekter som prövats under nämnda preliminära bedömningar. Denna omständighet innebär inte heller att kommissionen skulle ha missbedömt sin skyldighet att klart ange sina tvivel.

170 För det första innehåll nämligen beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet i punkt 60 f frågor gällande just denna sektor, även om ordet ”offshore” visserligen inte användes där.

171 Förenade konungariket underrättades således tillräckligt genom beslutet att inleda själva förfarandet om att den fördjupade undersökningen under det formella förfarandet för prövningen av förslaget till skattereform även skulle kunna avse sektorer som undgår beskattning genom att de inte har några anställda och inte förutsätter nyttjande av lokaler.

172 Det ska därefter påpekas att den bedömning som i enlighet med artikel 6.1 i förordning nr 659/1999 gjorts i beslutet att inleda det formella förfarandet endast utgör en ”preliminär bedömning”, på sätt som framgår av själva ordalydelsen i denna bestämmelse, vilket markerar inledandet av det formella granskningsförfarandet och framför allt innebär en möjlighet för berörda personer att på ett lämpligt sätt göra sina respektive ståndpunkter gällande.

173 I syfte att bland annat säkerställa att denna möjlighet ska kunna tas tillvara på ett lämpligt sätt får kommissionen inte vara förhindrad att i sitt slutliga beslut efter det formella granskningsförfarandet komplettera sin ”preliminära” bedömning genom att anamma den ståndpunkt som dessa berörda parter uttryckt.

174 Slutsatsen blir under dessa förhållanden att enbart den omständigheten att den preliminära bedömningen av det anmälda förslaget till skattereform inte innehöll några specifika överväganden avseende offshorebolag, inte innebär att Förenade konungarikets rätt till försvar åsidosattes.

175 Vidare saknas det fog för Förenade konungarikets påstående att Konungariket Spaniens yttrande under det formella granskningsförfarandet endast innehöll argument avseende rena fakta, eftersom yttrandet syftar just till att visa att det anmälda förslaget till skattereform även är selektivt på det sättet att det gynnar offshorebolag som är helt skattebefriade.

176 Kommissionen underrättade Förenade konungariket om nämnda yttranden. Medlemsstaten avgav sina kommentarer i skrivelse av den 13 februari 2002, dock utan att ta ställning till fråga om offshorebolag.

177 Förenade konungariket anser att det inte på något lämpligt sätt kunnat redogöra för sin ståndpunkt, eftersom kommissionen inte lät förstå att den tillmätte Konungariket Spaniens yttrande betydelse. Med hänvisning till detta har medlemsstaten gjort gällande att kommissionen är skyldig att under det formella granskningsförfarandet ta ställning till berörda parters kommentarer.

178 Någon sådan skyldighet framgår dock inte av förordning nr 659/1999. Artikel 6.2 i nämnda förordning innebär nämligen endast att kommissionen ska underrätta den berörda medlemsstaten om de yttranden som kommissionen erhållit under det formella granskningsförfarandet, vilket kommissionen i förevarande fall har gjort.

179 Mot bakgrund av det ovan redovisade avfärdar domstolen Förenade konungarikets tredje grund avseende ett åsidosättande av dess rätt till försvar och det saknas därför anledning att pröva huruvida resultatet blivit ett annat om den påstådda oegentligheten aldrig skett, vilket är en förutsättning för att ett åsidosättande av rätten till försvar ska utgöra grund för en ogiltigförklaring av det omtvistade beslutet (se domen i det ovannämnda målet Frankrike mot kommissionen, punkt 31, av den 21 mars 1990 i det ovannämnda målet Belgien mot kommissionen, punkt 48, och domen i det ovannämnda målet Tyskland mot kommissionen, punkt 101).

180 När det gäller Government of Gibraltars rätt till försvar ska det för det första påpekas att denna hade rätt att avge kommentarer till kommissionen, vilket den också gjorde. Eftersom Government of Gibraltar i allt väsentligt gjort samma argument gällande som Förenade konungariket, ska här endast erinras om att denna medlemsstats rätt till försvar inte åsidosattes, och detta gäller således även beträffande Government of Gibraltars rätt till försvar. Government of Gibraltars processuella rättigheter sträcker sig hursomhelst inte lika långt som de rättigheter som Förenade konungariket i det avseendet åtnjuter i egenskap av berörd medlemsstat i det formella granskningsförfarandet enligt artikel 88.2 EG.

181 Det framgår i detta hänseende av domstolens praxis att andra berörda än den berörda medlemsstaten, såsom i förevarande fall Government of Gibraltar, i förfarandet för kontroll av statligt stöd endast har rätt att ge kommissionen de upplysningar som denna behöver för sitt kommande arbete, men de kan inte själva göra anspråk på ett sådant kontradiktoriskt förfarande med kommissionen som det som har inletts till förmån för nämnda medlemsstat (se domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Sytraval och Brink's France, punkt 59, och dom av den 24 september 2002 i de förenade målen C-74/00 P och C-75/00, Falck och Acciaierie di Bolzano mot kommissionen REG 2002, s. I-7869, punkterna 80 och 82).

182 Domstolen finner mot bakgrund av det ovan redovisade att talan inte kan bifallas på Förenade konungarikets tredje grund eller på den första delen av Government of Gibraltars tredje grund.

C – *Den första grunden avseende regional selektivitet*

183 Sökandena i första instans har med sin första grund gjort gällande att det omtvistade beslutet strider mot artikel 87.1 EG, eftersom det däri slås fast att förslaget till skattereform är selektivt på det regionala planet.

184 Det framgår i det avseendet av punkterna 86–108 i förevarande dom att förslaget till skattereform är selektivt på det materiella planet, eftersom det ger offshorebolagen selektiva fördelar.

185 Detta konstaterande motiverar i sig den del i det omtvistade beslutet som innebär att förslaget till skattereform utgör en stödordning i den mening som avses i artikel 87.1 EG, vilken Förenade konungariket inte får genomföra.

186 Eftersom klagandenas första grund avseende regional selektivitet inte avser ett ifrågasättande av förekomsten av materiella selektiva fördelar, kan den inte leda till att det omtvistade beslutet ens delvis ogiltigförklaras (se, analogt, domstolens ordförandes beslut av den 25 juni 1998 i mål C-159/98 P(R) Nederländska Antillerna mot rådet, REG 1998, s. I-4147, punkt 111).

187 Domstolen finner därmed att den första grunden, även om det skulle finnas fog för densamma, inte kan medföra att det omtvistade beslutet ska ogiltigförklaras och att den således är verkningslös.

188 Med hänsyn till det ovan redovisade ogillar domstolen Government of Gibraltars och Förenade konungarikets respektive talan.

VIII – Rättegångskostnader

189 Enligt artikel 122 första stycket i rättegångsreglerna[*] ska domstolen, när överklagandet bifalls och domstolen själv avgör tvisten, besluta om rättegångskostnaderna. [*I artikel 122 i den svenska versionen av domstolens rättegångsregler föreskrivs endast följande: ”När överklagandet avvisas eller slutlig dom avkunnas, ska domstolen besluta om rättegångskostnaderna.” Jämför även artikel 148 i den svenska versionen av tribunalens rättegångsregler. Övers. anm.] Enligt artikel 69.2 i samma rättegångsregler, som enligt artikel 118 i samma rättegångsregler ska tillämpas i mål om överklagande, ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. I artikel 69.4 första stycket föreskrivs att medlemsstater som har intervenerat ska bära sina rättegångskostnader.

190 Eftersom kommissionens och Konungariket Spaniens respektive överklagande har vunnit bifall och Government of Gibraltars och Förenade konungarikets respektive talan mot det omtvistade beslutet har ogillats, ska Government of Gibraltar och Förenade konungariket förpliktas att bära sina rättegångskostnader och ersätta kommissionens och Konungariket Spaniens rättegångskostnader i målen om överklagande och kommissionens rättegångskostnader i första instans, i enlighet med kommissionens och Konungariket Spaniens yrkanden.

191 Konungariket Spanien och Irland ska i egenskap av intervenienter vid förstainstansrätten och domstolen bära sina respektive rättegångskostnader.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

1) Den dom som förstainstansrätten meddelade den 18 december 2008 i de förenade målen T-211/04 och T-215/04, Government of Gibraltar och Förenade konungariket mot kommissionen, upphävs.

2) Government of Gibraltars och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirlands respektive talan ogillas.

3) Government of Gibraltar och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland ska bära sina rättegångskostnader samt ersätta Europeiska kommissionens och Konungariket Spaniens rättegångskostnader i målen om överklagande och Europeiska kommissionens rättegångskostnader i första instans.

4) Konungariket Spanien och Irland ska i egenskap av intervenienter vid Europeiska gemenskapernas förstainstansrätt och Europeiska unionens domstol bära sina respektive rättegångskostnader.

Underskrifter