РЕШЕНИЕ НА СЪДА (голям състав)

15 ноември 2011 година *

Съдържание

I — Правна уредба . . . . . I - 11181

II — Обстоятелства в основата на спора . . . . . I - 11182

А — Предистория на реформата на корпоративния данък от Government of Gibraltar . . . . . I - 11182

Б — Реформата на корпоративния данък от страна на Government of Gibraltar I - 11184

III — Административната процедура и спорното решение . . . . . I - 11187

IV — Първоинстанционното производство и обжалваното съдебно решение . . . . . I - 11191

V — Производство пред Съда и искания на страните . . . . . I - 11192

VI — По жалбите . . . . . I - 11195

А — По единственото правно основание на Комисията и осмото правно основание на Кралство Испания . . . . . I - 11195

1. Мотиви на обжалваното съдебно решение . . . . . I - 11195

2. Доводи на страните . . . . . I - 11198

3. Съображения на Съда . . . . . I - 11204

а) По условието за реализиране на печалби и въвеждането на максимален размер на данъчната ставка . . . . . I - 11207

б) По предимствата в полза на офшорните дружества . . . . . I - 11209

* Език на производството: английски.

VII — По жалбите пред Общия съд ..... I - 11214

А — По второто правно основание на Government of Gibraltar и на Обединеното кралство и по втората част на третото правно основание на Government of Gibraltar. ..... I - 11215

1. По втората част на второто правно основание ..... I - 11216

2. По втората част на третото правно основание, повдигнато от Government of Gibraltar ..... I - 11217

3. По първата част от второто правно основание ..... I - 11217

а) Доводи на страните ..... I - 11217

б) Съображения на Съда ..... I - 11219

4. По третата част от второто правно основание ..... I - 11221

а) Доводи на страните ..... I - 11221

б) Съображения на Съда ..... I - 11222

Б — По третото правно основание на Обединеното кралство и по първата част на третото правно основание на Government of Gibraltar, изведени от нарушение на правото на защита. ..... I - 11225

1. Доводи на страните ..... I - 11225

2. Съображения на Съда ..... I - 11227

В — По първото правно основание, свързано с регионалната селективност ... I - 11232

VIII — По съдебните разноски ..... I - 11233

По съединени дела C-106/09 P и C-107/09 P

с предмет две жалби на основание член 56 от Статута на Съда, подадени на 16 март 2009 г.,

Европейска комисия (C-106/09 P), за която се явяват г-н R. Lyal, г-н V. Di Bucci и г-н N. Khan, в качеството на представители, със съдебен адрес в Люксембург,

жалбоподател,

като другите страни в производството са:

Government of Gibraltar, за което се явяват г-н J. Temple Lang, solicitor, г-н M. Llamas, barrister, и адв. A. Petersen, advokat,

Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия, за което се явява г-жа I. Rao, в качеството на представител, подпомагана от г-н D. Anderson, QC, и от г-жа M. Gray, barrister,

жалбоподатели в първоинстанционното производство,

подпомагани от

Ирландия, за която се явяват г-н D. O'Hagan, в качеството на представител, подпомаган от г-н B. Doherty, barrister, със съдебен адрес в Люксембург,

встъпила страна в производството по обжалване,

Кралство Испания, за което се явяват г-жа N. Díaz Abad и г-н J. M. Rodríguez Cárcamo, в качеството на представители, със съдебен адрес в Люксембург,

встъпила страна в първоинстанционното производство,

и

Кралство Испания (C-107/09 P), за което се явяват г-жа N. Díaz Abad и г-н J. M. Rodríguez Cárcamo, в качеството на представители, със съдебен адрес в Люксембург,

жалбоподател,

като другите страни в производството са:

Европейска комисия, за която се явяват г-н R. Lyal, г-н V. Di Bucci и г-н N. Khan, в качеството на представители, със съдебен адрес в Люксембург,

ответник в първоинстанционното производство,

Government of Gibraltar, за която се явяват г-н J. Temple Lang, solicitor, г-н M. Llamas, barrister, и адв. A. Petersen, advokat,

Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия, за което се явява г-жа I. Rao, в качеството на представител, подпомагана от г-н D. Anderson, QC, и от г-жа M. Gray, barrister,

жалбоподатели в първоинстанционното производство,

СЪДЪТ (голям състав),

състоящ се от: г-н V. Skouris, председател, г-н A. Tizzano, г-н J. N. Cunha Rodriguez, г-н K. Lenaerts, г-н J.-C. Bonichot и г-жа A. Prechal, председатели на състави, г-н A. Rosas, г-н K. Schiemann, г-н E. Juhász, г-н T. von Danwitz (докладчик), г-н D. Šváby, г-жа M. Berger и г-н E. Jarašiūnas, съдии,

генерален адвокат: г-н N. Jääskinen,
секретар: г-жа L. Hewlett, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 16 ноември 2010 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 7 април 2011 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Със своите жалби Комисията на Европейските общности и Кралство Испания искат отмяна на Решение на Първоинстанционния съд [понастоящем Общия съд] на Европейските общности от 18 декември 2008 г. по дело Government of Gibraltar и Обединено кралство/Комисия (Т-211/04 и Т-215/04, Сборник, стр. II-3745, наричано по-нататък „обжалваното съдебно решение“), с което той отменя Решение 205/261/ЕО на Комисията от 30 март 2004 година относно схемата за помощи, която Обединеното кралство възнамерява да приведе в действие във връзка с реформата на корпоративния данък от Government of GibraltarGovernment of Gibraltar и Обединено кралство (ОВ L 85, 2005 г., стр. 1, наричано по-нататък „спорното решение“).

I — Правна уредба

2 Член 6 от Регламент (ЕО) № 659/1999 на Съвета от 22 март 1999 година за установяване на подробни правила за прилагането на член [88 ЕО] (ОВ L 83, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 8, том 1, стр. 41) предвижда:

„Официална процедура по разследване

1. Решението за започване на официална процедура по разследване обобщава релевантните фактически и правни въпроси, включва предварителна оценка от страна на Комисията за характера на помощта по предложената мярка и

излага съмненията по отношение на съвместимостта ѝ с Общия пазар. Решението призовава съответната държава членка и другите заинтересовани страни да представят [становища] в рамките на предписан срок, който обикновено не надхвърля един месец. При надлежно обосновани случаи Комисията може да удължи предписания срок.

2. Получените коментари се представят на съответната държава членка. Ако заинтересована страна поиска това, на основание за потенциална вреда, нейната самоличност не се съобщава на съответната държава членка. Съответната държава членка може да отговори на представените коментари в рамките на предписан срок, който обикновено не надхвърля един месец. При надлежно обосновани случаи Комисията може да удължи предписания срок."

II — Обстоятелства в основата на спора

A — *Предистория на реформата на корпоративния данък от Government of Gibraltar*

3 На 11 юли 2001 г. Комисията решава да започне официална процедура по разследване на основание член 88, параграф 2 ЕО срещу две приложими в Гибралтар мерки във връзка с корпоративния данък, отнасящи се съответно до „освободените дружества" (ОВ C 26, 2002 г., стр. 13) и до „отговарящите на условията дружества" (ОВ C 26, 2002 г., стр. 9).

4 За да се ползва от статута на освободено дружество, едно предприятие е трябвало да отговаря на няколко условия. Сред тези условия е забраната да упражнява търговска или всякаква друга дейност в Гибралтар освен с други освободени или отговарящи на условията дружества. Освен с няколко изключения освободеното дружество е било освобождавано от данък върху доходите в Гибралтар и е било задължено да заплаща само годишен данък, размерът на който е определен на обща сума от 225 GBP [британски лири].

5 Изискванията за ползване от статут на дружество, отговарящо на условията, по същество са били идентични с тези за ползване от статут на освободено дружество. Дружествата, отговарящи на условията, са заплащали данък, чиято основа е била договаряна с данъчните органи на Гибралтар и е варирала между 2 % и 10 % от техните печалби.

6 С Решение от 30 април 2002 г. по дело Government of Gibraltar/Комисия (T-195/01 и T-207/01, Recueil, стр. II-2309) Общият съд, от една страна, отменя решението за започване на официална процедура по разследване във връзка с освободените дружества, основаващо се на дадената от Комисия квалификация на приложимия към тези дружества режим в неговата цялост като нова помощ, и от друга страна, отхвърля искането за отмяна на решението за започване на процедурата във връзка с дружествата, отговарящи на условията.

7 Процедурата, свързана с освободените дружества, приключва с Решение на Комисията от 19 януари 2005 г. да се предложат подходящи мерки, което е прието от Обединеното кралство на 18 февруари 2005 г. (ОВ C 228, 2005 г., стр. 9). Процедурата, свързана с отговарящите на условията дружества, приключва с приемането от Комисията на 30 март 2004 г. на Решение 2005/77/ЕО относно приведената в действие от Обединеното кралство схема за помощи в полза на отговарящите на условията дружества [„qualifying companies“] в Гибралтар (ОВ L 29, 2005 г., стр. 24), с което тя обявява режима, свързан с тези дружества, за несъвместим с общия пазар.

Б — *Реформата на корпоративния данък от страна на Government of Gibraltar*

8 На 27 април 2002 г., без да се засяга въпросът дали данъчните режими на освободените дружества и на дружествата, отговарящи на условията, представляват държавни помощи, Government of Gibraltar обявява намерението си да отмени цялото законодателство в областта на данъчното облагане на предприятията и да въведе изцяло нов данъчен режим за всички дружества в Гибралтар.

9 С писмо от 12 август 2002 г. Обединеното кралство Великобритания и Северна Ирландия уведомява Комисията, в съответствие с член 88, параграф 3 ЕО, за проекта за реформа на корпоративния данък (наричан по-нататък „проектът за данъчна реформа“), която Government of Gibraltar възнамерява да проведе.

10 Проектът за данъчната реформа е следвало да се прилага от Government of Gibraltar едва след предварителното му приемане от House of Assembly. В рамките на тази реформа предходното законодателство, уреждащо освободените дружества и дружествата, отговарящи на условията, е следвало да бъде отменено с незабавно действие.

11 Този проект за данъчна реформа, видно от точка 18 от обжалваното съдебно решение, включва система на данъчно облагане, приложима по отношение на всички установени в Гибралтар дружества, и допълнителен данък (или „свръхданък“) (top-up tax), приложим единствено само по отношение на дружествата за финансови услуги и предприятията за комунално-битови услуги, като последните включват предприятията, осъществяващи дейност в сектора на далекосъобщенията, електроенергията и водоснабдяването.

12 Характеристиките на системата за данъчно облагане, която е трябвало да бъде въведена, са изложени в точки 21—25 от обжалваното съдебно решение, както следва:

„21 Системата на данъчно облагане, която трябва да бъде въведена с данъчната реформа и е приложима спрямо всички установени в Гибралтар дружества, включва данък върху броя работници и служители (payroll tax), данък върху ползването на служебни помещения (business property occupation tax) и такса за регистрация (registration fee), определени, както следва:

— данък върху броя работници и служители: всички гибралтарски дружества следва да бъдат облагани с данък върху броя работници и служители в размер на 3 000 GBP на работник и служител годишно; всеки гибралтарски „работодател“ следва да заплаща данък върху броя работници и служители за всички свои „работници и служители“, които работят на пълно или непълно работно време и са „наети в Гибралтар“; законодателството относно данъчната реформа съдържа определение на посочените понятия,

— данък върху ползването на служебни помещения (Business Property Occupation Tax, наричан по-нататък „BPOT“): всички дружества, които ползват помещения в Гибралтар с търговска цел, следва да заплащат данък върху ползването на посочените помещения, чиято ставка се определя като процент от дължимата от тях обща данъчна ставка от данъка върху недвижимите имоти в Гибралтар,

— такса за регистрация: всички гибралтарски дружества следва да заплащат годишна такса за регистрация в размер от 150 GBP за дружествата с нестопанска цел и 300 GBP за дружествата със стопанска цел.

22 Максималният размер на данъка върху броя работници и служители и ВРОТ следва да бъде ограничен до 15 % от печалбите. От въвеждането на този максимален размер произтича, че дружествата следва да плащат данък върху броя работници и служители и ВРОТ само ако реализират печалби, както и че размерът на данъка не следва да надвишава 15 % от посочените печалби.

[…]

23 Определени дейности, а именно финансовите и комунално-битовите услуги, следва да бъдат облагани с допълнителен данък (или „свръхданък“) върху печалбите, получени от тези дейности.

24 Така дружествата за финансови услуги следва да бъдат задължени да плащат не само данък върху броя работници и служители и ВРОТ, но и допълнителен данък (или „свръхданък“) върху печалбите, получени от дейностите по предоставяне на финансови услуги със ставка между 4 % и 6 % от печалбите (изчислени в съответствие с международно приетите счетоводни стандарти); максималният размер на общото данъчно облагане на тези дружества (данък върху броя работници и служители, ВРОТ и допълнителен данък) следва да бъде 15 % от печалбите.

25 Предприятията за комунално-битови услуги следва да бъдат задължени да плащат не само данък върху броя работници и служители и ВРОТ, но и допълнителен данък (или „свръхданък“) върху печалбите, получени от техните дейности в размер на 35 % от печалбите (изчислени в съответствие с международно приетите счетоводни стандарти). На тези предприятия следва да бъде разрешено да приспаднат данъка върху броя работници и служители и ВРОТ от допълнителния си данък. Макар максималният размер на общото годишно данъчно облагане на предприятията за комунално-битови услуги (данък върху броя работници и служители и ВРОТ) също да е 15 % от печалбите, действието на допълнителния данък за тези предприятия следва да гарантира, че последните винаги заплащат данък в размер на 35 % от своите печалби.“

III — Административната процедура и спорното решение

13 След като Комисията е уведомена от Обединеното кралство за проекта за данъчна реформа, с писмо от 16 октомври 2002 г. тя информира тази държава членка за решението си да започне процедурата, предвидена в член 88, параграф 2 ЕО (наричана по-нататък „решението за започване на официалната процедура“), и кани заинтересованите страни да представят своите становища (ОВ C 300, 2002 г., стр. 2).

14 Това решение се позовава на точка 9 от Известие на Комисията за прилагане на правилата за държавна помощ по отношение на мерките за пряко данъчно облагане на дружества (ОВ C 384, стр. 3; Специално издание на български език, 2007 г., глава 8, том 3, стр. 151—157, наричано по-нататък „известието за държавните помощи в данъчната област“). В точки 29—33 и 37—44 от посоченото решение Комисията излага четири елемента от проекта за данъчна реформа, които тя разглежда като предоставящи селективно предимство по същество, а именно условието за реализиране на печалба като предоставящо предимство на дружествата, които не реализират печалби; различните ограничения на размера на данъчната ставка, предоставящи предимства на дружествата, които се ползват от тези ограничения, освобождаването от данъчно облагане на предприятия, установени в определени зони на Гибралтар, и накрая, освобождаване от данък на лихвите, получени от отпускането на целеви заеми. Офшорните дружества не са посочени в него като ползващи се от селективно предимство.

15 В точка 60, буква е) от решението за започване на официалната процедура Комисията иска от Обединеното кралство да ѝ предостави следната информация:

„прогнозна оценка за броя, обема и вида на дейността на:

— дружествата, които няма да реализират печалби и вследствие на това няма да бъдат плащат данък върху броя на работниците и служителите (payroll tax) и ВРОТ,

— дружества, които реализират печалби, без да наемат работници или служители (например без облагаеми наемни единици),

— дружества, които реализират печалби, но имат по-малко от един работник или служител (с изключение на дружествата, които нямат работници или служители."

16 Комисията получава становищата на Обединеното кралство, на Confederación Española de Organizaciones Empresariales (Испанска конфедерация на сдруженията на предприятия), на Ålands Landskapsstyrelse (изпълнителен орган на финландските о-ви Åland), на Кралство Испания и на Government of Gibraltar.

17 Кралство Испания преценява например в точка 3 от своето становище, представено на Комисията на 3 януари 2003 г.:

„[…]

В допълнение на тези становища, потвърждаващи отправените от Комисията критики, които по същество са достатъчни сами по себе си, за да се постави под въпрос валидността на реформата, предлагана от Обединеното кралство и Government of Gibraltar, според нас е от основно значение при оценката на съвместимостта на режима да се вземе надлежно пред вид реалният икономически и данъчен контекст на територията на властите, които я предлагат.

Предлаганата данъчна реформа има някои много специфични характеристики, като например:

[…]

в) За 28 800 дружества, които не подлежат на облагане с посочения в буква а) по-горе допълнителен данък, предлаганата данъчна система фактически не представлява в действителност корпоративен данък върху реализираната търговка печалба, а съчетание от различни видове отделни ограничени по размер данъци (данък върху броя работници и служители, [ВРОТ] и такса за регистрация), които правят данъчните задължения изключително незначителни или на практика несъществуващи (неслучайно този проект е наричан в Гибралтар „нулев данък“).).

Като се има пред вид, че по-голямата част от 28 800-те регистрирани дружества могат да бъдат разглеждани като „пощенски кутии“ или за управление на активи, тези дружества, при условие че не реализират печалба, биха били облагани с 3 000 GBP на работник или служител годишно. Доколкото обаче повечето от тях по принцип имат само един служител (счетоводител или одитор), обикновено на непълен работен ден, те биха заплащали най-много само 3 000 GBP годишно, ако не заемат търговски помещения (какъвто обикновено е случаят), защото в последния случай те не биха били облагани с [ВРОТ];

[…]

г) Офшорните дружества биха останали извън приложното поле на два от новите данъци: следователно от тези данъци биха били освободени около 8 000 дружества, които не присъстват физически в Гибралтар;

[…]

Тази данъчна реформа включва широк спектър от особености и не променя с нищо данъчното положение на дружествата, които нямат персонал или помещения в Гибралтар.

[…]“

18 Комисията изпраща тези становища на Обединеното кралство, което ѝ съобщава коментарите си с писмо от 13 февруари 2003 г., без обаче да вземе становище по доводите на Кралство Испания относно данъчното третиране на офшорните дружества.

19 В точка 163 от спорното решение Комисията прави извода, че „[проектът за данъчна реформа] представлява схема за държавна помощ по смисъла на член 87, параграф 1 от Договора за ЕО. Не намира приложение нито едно от изключенията по член 87, параграфи 2 и 3 от Договора за ЕО. Вследствие на това на Обединеното кралство не се разрешава да приведе в действие реформата“.

20 Според Комисията и видно от съображения 98—152 от спорното решение, проектът за данъчна реформа е селективен както в регионално отношение, така и по същество. В регионално отношение той бил селективен, доколкото предвижда система на корпоративно данъчно облагане, по силата на която дружествата в Гибралтар като общо правило се облагат с по-ниска данъчна ставка в сравнение с дружествата в Обединеното кралство (съображение 127 от обжалваното решение).

21 Комисията приема, че определени аспекти от проекта за данъчна реформа са селективни по същество. Така например селективни в това отношение били, на първо място, условието да се реализират печалби преди облагането с данъка върху броя работници и служители и с BPOT, като това условие поставя в по-благоприятно положение предприятията, които не реализират печалби (съображения 128—133 от спорното решение), и на второ място, максималният размер от 15 % от печалбите, приложим при облагането с данъка върху броя работници и служители и с BPOT, тъй като той поставя в по-благоприятно положение предприятията, които за съответната данъчна година имат малки печалби спрямо техния брой работници и служители и ползването на служебни помещения (съображения 134—141 от спорното решение). И накрая, на трето място, по същество било селективно и обстоятелството, че е предвиден данък върху броя работници и служители и BPOT, тъй като поради своето естество тези два данъка поставят в по-благоприятно положение офшорните дружества, които реално не присъстват физически в Гибралтар и които поради това обстоятелство не се облагат с корпоративен данък (съображения 142—144 и 147—151 от спорното решение).

22 Разпоредителната част на спорното решение предвижда в член 1:

„Предложенията, предмет на уведомлението, изпратено от Обединеното кралство с оглед на реформата на системата на данъчно облагане на предприятията в Гибралтар, представляват схема за държавни помощи, която е несъвместима с общия пазар.

Следователно тези предложения не могат да бъдат приведени в действие."

IV — Първоинстанционното производство и обжалваното съдебно решение

23 На 9 юни 2004 г. Government of Gibraltar, жалбоподател по дело T-211/04, и Обединеното кралство, жалбоподател по дело T-215/04, подават поотделно жалби за отмяна на спорното решение в секретариата на Общия съд.

24 Жалбоподателите изтъкват по същество три идентични правни основания по всяко от посочените дела. Първото и второто правно основание са изведени от грешки при прилагане на правото и от грешки в преценката относно прилагането, на критерия за регионална селективност и на критерия за селективност по същество. Третото правно основание е изведено от съществени процесуални нарушения в рамките на разглеждането на третия аспект на проекта за данъчна реформа по отношение на офшорните дружества. Това последно правно основание се подразделя на две части, като първата се отнася до нарушение на правото на изслушване, изтъкнато както от Обединеното кралство, така и от

Government of Gibraltar, а втората е свързана с грешка в мотивите, посочена единствено от Government of Gibraltar.

25 С определения от 14 декември 2004 г. и от 15 февруари 2005 г. на председателя на трети състав на Общия съд са уважени молбите за встъпване съответно на Обединеното кралство в подкрепа на исканията на Government of Gibraltar по дело T-211/04 и на Кралство Испания в подкрепа на исканията на Комисията по дело T-215/04.

26 Общият съд е уважил както първото правно основание на жалбоподателите относно регионалната селективност, така и второто правно основание относно селективността по същество. Поради това Общият съд не е обсъдил третото правно основание, изведено от нарушение на съществените процесуални правила.

V — Производство пред Съда и искания на страните

27 С определение на председателя на Съда от 26 юни 2009 г. дела C-106/09 P и C-107/09 P са съединени за целите на писмената и устната фаза на производството, както и на съдебното решение.

28 С определение на председателя на Съда от 25 септември 2009 г. Ирландия е допусната да встъпи в производството по настоящите дела в подкрепа на исканията на Обединеното кралство и на Government of Gibraltar.

29 С жалбата си Комисията моли Съда:

— главни искания:

— да отмени обжалваното съдебно решение,

— да отхвърли жалбите за отмяна, подадени от Government of Gibraltar и от Обединеното кралство,

— да осъди Government of Gibraltar и Обединеното кралство да заплатят съдебните разноски,

— при условията на евентуалност:

— да върне делата на Общия съд за ново разглеждане,

— да не се произнася по съдебните разноски, направени в производството пред двете инстанции.

30 С жалбата си Кралство Испания моли Съда:

— да отмени обжалваното съдебно решение,

— да обяви за правомерно спорното решение,

— да осъди ответниците да заплатят съдебните разноски.

31 Government of Gibraltar моли Съда:

— да отхвърли подадената от Комисията жалба и подадената от Кралство Испания жалба,

— да осъди Комисията и Кралство Испания да заплатят направените от Government of Gibraltar съдебни разноски.

32 Обединеното Кралство моли Съда:

— да отхвърли подадената от Комисията жалба и подадената от Кралство Испания жалба,

— да осъди Комисията и Кралство Испания да заплатят съдебните разноски.

33 Ирландия моли Съда:

— да отхвърли жалбата на Комисията,

— да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.

VI — По жалбите

34 Комисията посочва едно-единствено правно основание, изведено от нарушение на член 87, параграф 1 ЕО. Това правно основание, свързано с извършения от Общия съд преглед относно селективността по същество на проекта за данъчна реформа, се състои от шест части. Кралство Испания посочва единадесет правни основания, които могат да бъдат разделени на три групи, отнасящи се, на първо място, до регионалната селективност на този проект и до статута на Гибралтар (първите седем правни основания и деветото правно основание), на второ място, до селективността по същество (осмото правно основание) и на последно място, до производството пред Общия съд (десетото и единадесетото правно основание).

35 Най-напред следва да се разгледат правните основания, свързани със селективността по същество, а именно единственото правно основание на Комисията и осмото правно основание, повдигнато от Кралство Испания.

А — *По единственото правно основание на Комисията и осмото правно основание на Кралство Испания*

1. Мотиви на обжалваното съдебно решение

36 Преди да пристъпи към обсъждане на спорното решение, Общият съд поставя в точки 143—146 от обжалваното съдебно решение рамката на анализа, която трябва да бъде спазвана от Комисията при разглеждането на селективния характер на една схема за помощи в данъчната област. В това отношение Общият съд е съобразил, че когато Комисията квалифицира една данъчна мярка като селективна, това предполага непременно тя най-напред да е установила какъв е „обичайният“ режим в тази данъчна система. След това, в сравнение с този

„обичаен“ данъчен режим, Комисията следвало да прецени и да установи евентуалния селективен характер на предимството, предоставено от разглежданата данъчна мярка, като докаже, че тази мярка дерогира от посочения „обичаен“ режим. На трето място, би следвало да се разгледа дали при наличието на такова дерогиране мярката, която води до диференциация между предприятията, все пак може и да не е „селективна“, когато произтича от характера или от общата структура на системата от тежести, в която се вписва.

37 Според Общия съд не би следвало Комисията да пропуска да проведе този първи и втори етап от контрола върху селективния характер на разглежданата по делото мярка, тъй като по този начин тя би заместила държавата членка в определянето на данъчната ѝ система и на нейния „обичаен“ режим в рамките на тази система. По отношение на определянето на разглежданата данъчна система Общият съд преценява, че според действащото към момента право на Съюза прякото данъчно облагане е от компетентността на държавите членки. Така единствено последните и субдържавните образувания, притежаващи данъчна автономия, имат компетентност да разработват системите за корпоративно облагане, които считат за най-подходящи за нуждите на своята икономика.

38 В точка 148 от обжалваното съдебно решение Общият съд напомня, че в спорното решение „Комисията стига до извода, че три аспекта на данъчната система, въведена с [проекта за данъчна реформа], предоставят селективни предимства на дружествата, спрямо които тя се прилага, и следователно могат да представляват държавни помощи, а именно, на първо място, условието да се реализират печалби преди облагането с данък върху броя работници и служители и с BPOT; на второ място, максималният размер от 15 % от печалбите, прилаган при облагането с данък върху броя работници и служители и с BPOT, и на трето място, самият характер на данъка върху броя работници и служители и на BPOT“.

39 По-нататък Общият съд преминава към обсъждане на спорното решение от гледна точка на рамката на анализа, така както тя е определена в точки 143—146 от обжалваното съдебно решение.

40 В това отношение в точка 170 от обжалваното съдебно решение Общият съд установява, че с оглед на обясненията, представени от Government of Gibraltar и от Обединеното кралство, съгласно които всички елементи от проекта за данъчна реформа представляват цялостна данъчна система, която следва да се приеме за „обичайния“ данъчен режим, „Комисията не е можела да се откаже да изпълни своето задължение, както е описано в точка 143 [от обжалваното съдебно решение], предварително да установи и при необходимост да постави под въпрос квалификацията от органите на Гибралтар на […] „обичайния“ режим на данъчната система, предмет на уведомлението“. В точки 171—174 от обжалваното съдебно решение обаче Общият съд преценява, че Комисията не е изминала етапите на посочената рамка на анализа и че с оглед на правомощията на държавите в данъчната област тя е надхвърлила пределите на упражнявания от нея контрол.

41 Освен това, в точка 175 от обжалваното съдебно решение Общият съд изтъква, че „отделно от неспазването […] от страна на Комисията на рамката на анализа за определяне на селективността, нито възпроизведените в [спорното] решение съображения, […] нито изтъкнатите от Комисията и от Кралство Испания доводи в хода на съдебното производство, са достатъчни, за да поставят под въпрос основателността на определението на общия или „обичаен“ режим на данъчната система, предмет на уведомлението“.

42 В последното отношение Общият съд преценява, на първо място, в точки 176—178 от обжалваното съдебно решение, че Комисията обаче не успява да докаже, че условието за данъчно облагане, а именно реализираната печалба, както и определянето на максималния размер на данъка на 15 % от печалбата, следва да се приема за дерогация и че следователно данъчният режим трябва да се приеме за селективен.

43 На второ място, Общият съд установява в точки 179—181 от обжалваното съдебно решение, че нито фактът, че Комисията квалифицира тази данъчна система като „хибридна“, нито обстоятелството, че дружество, което „физически не се намира“ в Гибралтар, е освободено от данъка върху броя работници и служители и BPOT, не позволяват да се докаже селективният характер на разглежданията данъчен режим.

44 На трето място, съгласно точки 182—184 от обжалваното съдебно решение съображенията на Комисията относно различните критерии, установени със спорния режим за определяне на данъчното облагане на едно дружество, са прекалено неясни, за да поставят под въпрос квалификацията, дадена от органите на Гибралтар, за „обичайния“ режим в рамките на проекта за данъчна реформа.

45 В точка 185 от обжалваното съдебно решение Общият съд прави извода, че нито един от установените от Комисията аспекти на проекта за данъчна реформа не може да се разглежда като предоставящ селективно предимство по смисъла на член 87, параграф 1 ЕО, тъй като Комисията не е доказала надлежно, че те представляват дерогиране от „обичайния“ данъчен режим.

46 Накрая, Общият съд отбелязва в точка 186 от обжалваното съдебно решение, „че сравнението на твърдените последици на данъчната система, въведена с [проекта за реформа], с последиците на предходната […] данъчна система, направено от Комисията в таблица 1 и в съображение 150 от [спорното] решение, в конкретния случай не може да бъде възприето за целите на прилагането на член 87, параграф 1 ЕО“.

2. Доводи на страните

47 В подадената от нея жалба Комисията посочва едно-единствено правно основание, изведено от нарушение на член 87, параграф 1 ЕО и отнасящо се до направения от Общия съд преглед на селективността по същество. Това правно основание е разделено на шест части.

48 С първата част на това правно основание Комисията изтъква, че Общият съд е преценил неправилно съотношението между член 87, параграф 1 ЕО и обхвата на компетентността на държавите членки в областта на данъчното облагане. В това отношение Комисията смята, че рамката на правомощията на държавите членки в областта на данъчното облагане е определена в правото на Съюза, и по-специално от член 87, параграф 1 ЕО, и че само по себе си обстоятелството, че дадено национално правило попада в обхвата на данъчното право, не може да освободи това правило от спазването на посочения член, защото този член определя държавните мерки не според тяхната причина или техните цели, а според техните последици.

49 С втората част на единственото си правно основание Комисията твърди, че Общият съд неправилно е приел, че тя е била длъжна предварително да установи „обичайния" данъчен режим на съдържащата се в проекта за реформа данъчна система и след това да докаже дерогиращия характер на разглежданите мерки по отношение на този режим. Подобен подход не признавал възможността държава членка да създаде дискриминационна по своята същност система поради самата ѝ структура. Всъщност благодарение на рационалния подбор на критериите, които следва да се прилагат в неговата система на данъчно облагане, за която се твърди, че е „обичайната", Гибралтар успял до голяма степен да накара да произведе последици режим, който явно включвал държавна помощ в полза на определени категории предприятия.

50 С третата част на единственото си правно основание Комисията поддържа, че Общият съд е нарушил принципите за тълкуване на понятието за държавна помощ, съгласно които националните мерки трябва да се разглеждат от гледна точка на техните последици, а не на преследваната цел или на определена законодателна техника.

51 С четвъртата част на това правно основание Комисията изтъква, че подходът на Общия съд води до извода, че всички характеристики на една данъчна система, без оглед на предимството, което тя предоставя за определени получатели, автоматично представляват неразделна част от системата, а не дерогация и следователно се освобождават от прилагането на правилата относно държавните помощи.

52 С петата част на посоченото правно основание Комисията упреква Общия съд, че неправилно е приел, че Комисията нито е установила „обичайния“ данъчен режим, нито е доказала, че дадените характеристики на проекта за данъчна реформа представляват дерогации от този режим. Всъщност Комисията ясно и правилно била установила данъчната система, предмет на уведомлението, като основана на данъчно облагане на наетата работна ръка и на ползването на служебни помещения. Освен това Комисията отбелязва, че възприетият от Общия съд мотив за отмяна на спорното решение почива не на липса на мотиви, а на грешка при прилагане на правото.

53 С шестата част на своето единствено правно основание Комисията изтъква, че Общият съд е пропуснал да разгледа трите доказателства за селективност, посочени в спорното решение, като не е анализирал констатациите на Комисията, основани на конкретните последици от проекта за данъчна реформа, а именно че последният води до различни равнища на данъчно облагане за различните сектори на икономиката на Гибралтар и предоставя селективно предимство на офшорните предприятия, които нямат работници и служители и не ползват помещения в Гибралтар.

54 Макар и в точки 156—162 от обжалваното съдебно решение Общият съд да възпроизвежда релевантни откъси от спорното решение, според Комисията той не изразил становище по така установените селективни аспекти на проекта за данъчна реформа. В точка 186 от обжалваното съдебно решение Общият съд не отчел относимостта на сравнението на проекта за данъчна реформа с предходната система. Следва да се изтъкне, че Комисията, като се позовава на предходната данъчна система, подчертава, че разгледаният в спорното решение режим е имал за цел запазване на предишното положение, с пораждането на същите последици, независимо от използването на различна техника. По този начин подходът на Общия съд давал решаваща тежест на съображенията за данъчна техника в ущърб на една преценка от гледна точка на последиците на дадена мярка.

55 С осмото си правно основание Кралство Испания поддържа, че Общият съд неоснователно е приел, че не е изпълнен критерият за селективност по същество.

Всъщност основната част от установените в Гибралтар предприятия, а именно 28 798 от 29 000 дружества, щели да успеят да получат нулева данъчна ставка. Ето защо режимът, квалифициран от Общия съд като „общ“, в действителност бил специален режим, създаващ „селективност de facto“.

56 В своя отговор на подадената от Комисията жалба Кралство Испания поддържа повдигнатото от Комисията правно основание. Истинската цел, преследвана от проекта за данъчна реформа, се състояла в привличането на чуждестранен капитал, чиито притежатели се стремят да заобиколят обичайните режими на облагане, на които биха били подложени в страните си по произход. Освен това, като се има пред вид, че анализът на един корпоративен данък представлява операция, която изисква комплексна икономическа преценка, Общият съд неоснователно подменил направената от Комисията икономическа преценка със собствената си преценка за елементите на селективност, установени от Комисията в спорното решение.

57 Government of Gibraltar и Обединеното кралство изтъкват най-напред, че Общият съд основателно е отхвърлил подхода, възприет от Комисията в спорното решение. Този подход бил неправилен и в противоречие с обичайния подход на Комисията — такъв, какъвто той произлиза и от известието за държавните помощи в данъчната област. Този нов подход водел до отричане на данъчния суверенитет, признат на държавите — членки по Договора за ЕО, както и от постоянната съдебна практика на Съда, и позволявал на Комисията да извършва хармонизация на прякото данъчно облагане.

58 Що се отнася до първата част на единственото правно основание, повдигнато от Комисията, Government of Gibraltar и Обединеното кралство преценяват, че тази част поставя под въпрос компетентността на държавите членки в данъчната област и се основава на неправилен прочит на обжалваното съдебно решение, доколкото Общият съд не бил пренебрегнал уредбата в правото на Съюза на данъчния суверенитет на държавите членки.

59 Освен това и тезата, изложена в подкрепа на втората част на единственото правно основание на Комисията, поставяла под въпрос данъчния суверенитет на държавите членки. Обстоятелството, че един данъчен режим създава за някои предприятия предимство, не би могло да бъде достатъчно само по себе си, за да бъде обявен този режим за селективен, тъй като било необходимо предварително да се установи какъв е обичайният режим. Това се потвърждавало от известието за държавните помощи в данъчната област, с което Комисията била обвързана по силата на принципа на защита на оправданите правни очаквания.

60 Също така, в рамките на третата част на единственото си правно основание, Комисията давала неправилен прочит на обжалваното съдебно решение с твърденията си, че според Общия съд Комисията трябвало да се основава на обявените от националните власти цели, вместо да разглежда реалното съдържание на обсъжданите правила.

61 Тезата, поддържана от Комисията в рамките на четвъртата част на единственото ѝ правно основание, според която една „обичайна“ данъчна система не следвало да прилага повече от един критерий за облагане, също така била несъвместима с данъчния суверенитет на държавите членки. Всъщност тези държави следвало да бъдат свободни при определянето на данъците, които считат за най-подходящи за своите нужди и да избират желаната от тях данъчна основа, включвайки в своите данъчни норми обичайните и необходими разпоредби, свързани с данъчния капацитет на данъчнозадължените лица, които представлявали обща характеристика на данъците. Обстоятелството, че определен данъчен режим отговаря на повече от една цел, било напълно легитимно.

62 Освен това тезата, която била в основата на петата част на единственото правно основание на Комисията, била неправилна. Една данъчна система, основана на използването на различни данъчни основи, която включва и разпоредби относно данъчния капацитет на данъчнозадължените лица, не следвало да се разглежда като непоследователна. Всъщност твърдението на Комисията, съгласно което тя направила анализ на три етапа, било неточно.

63 И накрая, що се отнася до шестата част на единственото правно основание, Government of Gibraltar и Обединеното кралство изтъкват, че тезата на Комисията, съгласно която данъчният режим следва да се разглежда като селективен поради обстоятелството, че така наречената офшорна икономика не се облага с данъци, е неправилна. Всъщност във всяка данъчна система дружествата, които не разполагат с данъчна основа, съответстваща на определената от националния данъчен режим, не плащали данък на по тази система. По този начин тезата на Комисията се свеждала до това да наложи на държавите членки, независимо от техния данъчен суверенитет, позицията на Комисията по въпроса за подходящата данъчна основа. Обстоятелството, че различните дружества заплащат данъци в различен размер, не било достатъчно само по себе си, за да се направи извод за селективността на проекта за данъчна реформа. Така например тезата на Комисията би довела до това на държавите членки да се наложи, въпреки техния данъчен суверенитет, позицията на Комисията по въпроса за подходящата данъчна основа. Само по себе си обстоятелството, че различните дружества плащат данъци в различен размер, не било достатъчно, за да се направи извод за селективността на проекта за данъчна реформа.

64 Що се отнася до осмото правно основание, повдигнато от Кралство Испания, относно селективността по същество на този проект, Government of Gibraltar и Обединеното кралство подчертават най-напред, че обстоятелството, че някои дружества не плащат данък, само по себе си не е достатъчно, за да се направи извод за селективния характер на данъчното третиране, което се прилага по отношение на тях, и да се приеме, че тези дружества получават държавна помощ. Освен това определянето на елементите, от които се образува данъчната основа, попадало в данъчния суверенитет на държавите членки. По-конкретно компетентните органи не били длъжни да използват или доходите, или печалбите като данъчна основа. Нещо повече, Government of Gibraltar и Обединеното кралство подчертават, че разглеждането на три етапа на дадена данъчна мярка, така както то е предвидено в известието за държавните помощи в данъчната област и е възприето от Общия съд в обжалваното съдебно решение, се налага с цел установяване на селективните предимства, предоставяни от тази мярка. И накрая, що се отнася до твърдението на Кралство Испания, според което 28 798 от 29 000 установени в Гибралтар дружества по силата на проекта за данъчна реформа биха получили реално „нулева ставка“ за данъчно облагане, Обединеното кралство изразява съмнения по отношение на точността на тези цифри. Government of Gibraltar, без да взема конкретно становище по това твърдение на Кралство Испания, изтъква, че е трудно да се прецени колко дружества биха продължили да бъдат установени в Гибралтар, когато проектът за данъчна реформа се приведе в действие, и в своя писмен отговор изтъква обстоятелството, че понастоящем от 24 000 регистрирани в Гибралтар дружества около 3 000 „са освободени от данъчно облагане“ по смисъла на предходния данъчен режим,

около 260 са дружества, оператори на обществена услуга или на финансови услуги, и 18 000 са притежаващи активи неработещи дружества.

65 Ирландия, която е встъпила страна в подкрепа на исканията на Обединеното кралство по дело C-106/09 P, счита, че жалбата на Комисията следвало да бъде обявена за недопустима, доколкото тя излиза извън рамките на обсъдените в спорното решение и в обжалваното съдебно решение пунктове. Ирландия преценява, че с първата част на единственото си правно основание Комисията се стреми да възложи на държавите членки тежестта на доказване на съответствието с правото на Съюза на естеството и на структурата на тяхната данъчна система. Освен това тя отбелязва, че Комисията се опитва да основе своята аргументация в тази област с принципа за недопускане на дискриминация, докато правилата в областта на държавните помощи водят своето начало не от този принцип, а от концепцията за лоялна конкуренция в общия пазар. Що се отнася до другите части на единственото правно основание на Комисията, Ирландия преценява, че Комисията е обвързана, по силата на принципите на правната сигурност и на оправданите правни очаквания, със своето известие за държавните помощи в данъчната област. Да се приеме една данъчна система за дискриминационна по своята същност поради пораждaните от нея последици, без да може да се установи обичайната данъчна ставка, било в противоречие с постоянната съдебна практика и с данъчния суверенитет на държавите членки. Нещо повече, не било достатъчно и това една данъчна система да се определи като „хибридна“, за да се направи извод за предоставянето на държавна помощ на облагодетелстваните от тази система предприятия.

3. Съображения на Съда

66 Противно на поддържаното от Ирландия единственото правно основание на Комисията е допустимо поради обстоятелството, че с него се иска, в съответствие с член 113 от Процедурния правилник на Съда, отмяна на обжалваното съдебно решение, без да се цели да се измени предметът на спора пред Общия съд. За целта Комисията упреква Общия съд, че не е спазил член 87 ЕО, доколкото неоснователно е приел, че нито един от трите елемента, определени в спорното решение като селективни, не предоставя селективни предимства.

67 От самото начало следва да се отхвърли оплакването на Комисията, повдигнато в рамките на втората част на нейното единствено правно основание, с което тя упреква Общия съд, че неоснователно се е основал на известието за държавните помощи в данъчната област, с чието съдържание той не бил запознат.

68 Всъщност, като се има пред вид позоваването на посоченото известие в точки 143 и 146 от обжалваното съдебно решение, достатъчно е да се установи, че Общият съд не е извел от него никаква фактическа или правна последица, видно от изразите „[к]акто посочва самата Комисия“ и „[о]свен това“, използвани в посочените точки, а за да обоснове своя подход, така както е изложен в точки 143—146 от обжалваното съдебно решение, той се основава на практиката на Съда и на разпределението на правомощията в данъчната област между Съюза и държавите членки.

69 При тези условия оплакването на Комисията, насочено срещу позоваването на известието относно държавните помощи в данъчната област, е несъстоятелно (вж. в този смисъл Решение от 2 октомври 2003 г. по дело Salzgitter/Комисия, C-182/99 P, Recueil, стр. I-10761, точки 54 и 55), така че не е необходимо на този етап да се разглеждат съдържанието и обхватът на посоченото известие.

70 С цел да се разгледа единственото правно основание на Комисията и осмото правно основание на Кралство Испания, следва да се припомни практиката на Съда в тълкуването на понятието „селективно предимство“ в данъчната област.

71 Според установената съдебна практика, понятието „помощ“ е по-общо от понятието „субсидия“, като се има пред вид, че то включва не само положителните престации като самите субсидии, но и други видове намеса, които под различна форма облекчават тежестите, обичайно натоварващи бюджета на едно предприятие, и които, без да са субсидии в тесния смисъл на думата, имат същото естество и последици (вж. Решение от 8 ноември 2001 г. по дело Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Recueil, стр. I-8365,

точка 38 и Решение от 8 септември 2011 г. по дело Paint Graphos и др., C-78/08—C-80/08, Сборник, стр. I-7611, точка 45, както и цитираната съдебна практика).

72 От това следва, че мярка, с която публичните власти предоставят на някои предприятия представляващо предимство данъчно третиране, което, макар и да не се изразява в прехвърляне на държавни ресурси, поставя получателите в по-благоприятно финансово положение от другите данъчнозадължени лица, съставлява държавна помощ по смисъла на член 87, параграф 1 ЕО (вж. Решение от 15 март 1994 г. по дело Banco Exterior de España, C-387/92, Recueil, стр. I-877, точка 14 и Решение по дело Paint Graphos и др., посочено по-горе, точка 46, както и цитираната съдебна практика).

73 В замяна на това предимства, произтичащи от мярка с общ характер, приложима без разлика към всички стопански субекти, не съставляват държавни помощи по смисъла на член 87 ЕО (вж. в този смисъл Решение от 19 септември 2000 г. по дело Германия/Комисия, C-156/98, Recueil, стр. I-6857, точка 22 и Решение от 15 юни 2006 г. по дело Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 и C-41/05, Recueil, стр. I-5293, точка 32, както и цитираната съдебна практика).

74 Затова следва да се определи дали проектът за данъчна реформа има селективен характер, като се има пред вид, че селективността е определяща за понятието държавна помощ (вж. Решение от 6 септември 2006 г. по дело Португалия/Комисия, C-88/03, Recueil, стр. I-7115, точка 54).

75 Що се отнася до преценката на условието за селективност, от постоянната съдебна практика е видно, че член 87, параграф 1 ЕО изисква да се установи дали в рамките на съответния правопорядък една национална мярка може да постави в по-благоприятно положение „определени предприятия или производството на някои стоки“ спрямо други, които биха се оказали, от гледна точка на преследваните от споменатия правопорядък цели, в сходно фактическо и правно положение (Решение на Съда по дело Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer

Zementwerke, посочено по-горе, точка 41 и Решение на Съда от 22 декември 2008 г. по дело British Aggregates/Комисия, C-487/06 P, Сборник, стр. I-10515, точка 82, както и цитираната съдебна практика).

76 В светлината на тази съдебна практика следва да се обсъди дали Общият съд е нарушил член 87, параграф 1 ЕО в тълкуването, което му е дадено от Съда, съобразявайки, че нито един от трите установени елемента в спорното решение не предоставя селективни предимства.

а) По условието за реализиране на печалби и въвеждането на максимален размер на данъчната ставка

77 Общият съд прави извода — от гледна точка на първите два елемента на селективност на разглежданата мярка, установени в спорното решение, а именно от обстоятелството, че данъкът върху броя работници и служители и BPOT е дължим само доколкото данъчнозадълженото лице реализира печалба, и че по силата на тези две данъчни основи максималният размер на данъчната ставка е ограничен на 15 % от печалбите,— че Комисията не е успяла да докаже, че тези елементи предоставят селективни предимства.

78 Този извод на Общия съд не е опорочен от грешка при прилагане на правото.

79 Както се припомня в точка 73 от настоящото съдебно решение, в обхвата на понятието за държавна помощ попадат единствено селективните предимства, но не и предимствата, произтичащи от мярка с общ характер, приложима без разлика към всички стопански субекти.

80 Условието обаче за реализиране на печалби и определянето на максимален размер за облагането на печалбите сами по себе си представляват мерки от общ характер, приложими без разлика към всички стопански субекти, и следователно те не са в състояние да предоставят селективни предимства.

81 Твърдението на Комисията, съгласно което критерият „печалба“ е чужд на логиката, присъща на система за данъчно облагане, основаваща се на данъка върху броя работници и служители и ВРОТ, не предполага, че този критерий, сам по себе си обективен, би могъл да се превърне в селективен.

82 Общият съд е постановил, без да допусне грешка при прилагане на правото, че условието за реализиране на печалби и определянето на максималния размер на данъчната ставка на 15 % от печалбата, не предоставят селективни предимства.

83 Всъщност предимствата, критикувани от Комисията, произтичащи от мерки, приложими без разлика към всички стопански субекти, а именно от условието, свързано с реализирането на печалби, от което биха се възползвали по-нискорентабилните стопански субекти, както и предимствата, произтичащи от определянето на максимален размер на данъчната ставка, от който биха се възползвали високорентабилните оператори, не позволяват обсъжданият данъчен режим да се разглежда като пораждащ селективен ефект. Този ефект не е от естество да постави в по-благоприятно положение „определени предприятия“ или „производството на някои стоки“ по смисъла на член 87, параграф 1 ЕО, а само представлява последица от неяснотата относно ниската или високата степен на рентабилност на стопанския субект в периода на облагане.

84 Видно от предходното, следва да се отхвърлят оплакванията срещу направения от Общия съд извод, съгласно който Комисията не успява да докаже, че първите два елемента, установени в спорното решение, а именно условието, свързано с реализиране на печалби, и определянето на максималния размер на данъчната ставка на 15 % от печалбите, предоставят селективни предимства.

б) По предимствата в полза на офшорните дружества

85 В точка 185 от обжалваното съдебно решение Общият съд прави извод за отсъствие на селективни предимства в полза на офшорните дружества. Комисията, поради това че не е спазила рамката на анализа във връзка с определянето на селективността на данъчната мярка, така както тази рамка е определена в точки 143—146 от обжалваното съдебно решение и припомнена в точки 36 и 37 от настоящото съдебно решение, не успяла да докаже, че офшорните дружества, които по своето естество не присъстват физически в Гибралтар, се ползват със селективни предимства.

86 Това разсъждение на Общия съд съдържа грешка при прилагане на правото.

87 Всъщност следва да се припомни в това отношение, на първо място, постоянната съдебна практика, съгласно която член 87, параграф 1 ЕО не разграничава държавните мерки в зависимост от техните причини или цели, а ги определя в зависимост от техните последици и следователно независимо от използваните техники (вж. Решение по дело British Aggregates/Комисия, посочено по-горе, точки 85 и 89, както и цитираната съдебна практика, и Решение от 8 септември 2011 г. по дело Комисия/Нидерландия, посочено по-горе, C-279/08 P, Сборник, стр. I-7671, точка 51).

88 Възприетият обаче подход от Общия съд, основаващ се само на отчитането на законодателната техника, използвана при изготвянето на проекта за данъчна реформа, не позволява да се разгледат последиците от съответната данъчна мярка и изключва a priori всяка възможност за квалифициране като „селективно предимство“ на липсата на каквото и да е данъчно облагане на офшорните дружества. Следователно този подход не е в съответствие с припомнената в точка 87 от настоящото съдебно решение съдебна практика.

89 На второ място, следва да се установи, че подходът на Общия съд също така не е съобразен и със съдебната практика, припомнена в точка 71 от настоящото съдебно решение, съгласно която съществуването на селективно предимство в полза на едно предприятие предполага облекчаване на обичайните за неговия бюджет тежести.

90 Всъщност Съдът е приел в точка 56 от своето решение по дело Португалия/Комисия, посочено по-горе, че определянето на референтната рамка придобива по-голямо значение при данъчните мерки, тъй като самото съществуване на предимство може да бъде установено само в сравнение с едно „обичайно“ облагане.

91 Същевременно обаче, противно на разсъждението на Общия съд и на поддържаната от Government of Gibraltar и Обединеното кралство теза, тази съдебна практика не обуславя квалифицирането на една данъчна система като „селективна“ с обстоятелството тя да бъде уредена по начин, по който предприятията, ползващи се евентуално със селективно предимство, по принцип да бъдат подчинени на същите тежести като останалите предприятия, но да се ползват от правила, които представляват изключения, така че селективното предимство може да бъде определено като разликата между обичайната данъчна тежест и данъчната тежест, понасяна от тези първи предприятия.

92 Всъщност едно такова разбиране за критерия за селективност би предполагало, за разлика от цитираната в точка 87 от настоящото съдебно решение съдебна практика, че за да може един данъчен режим да бъде квалифициран като селективен, той трябва да е разработен по определена законодателна техника, като последицата от това би била, че някои от нормите в данъчната област от самото начало биха били извън контрола в областта на държавните помощи поради самия факт, че те са подчинени на друга законодателна техника, макар и да произвеждат в правно или във фактическо отношение същите последици.

93 Тези съображения се отнасят най-вече за данъчна система, която, както в конкретния случай, вместо да предвиди общи правила за всички предприятия, от които се прави изключение в полза на някои предприятия, води до същия резултат, като адаптира и комбинира данъчните норми по начин, по който самото им прилагане води до диференцирана данъчна тежест за различните предприятия.

94 На трето място, следва да се установи, че Общият съд неправилно е упрекнал в точки 184—186 от обжалваното съдебно решение Комисията, че тя не е доказала съществуването на селективно предимство в полза на офшорните дружества, доколкото не е установила в спорното решение референтна рамка, по отношение на която може да бъде установено съществуването на селективно предимство.

95 Всъщност в това отношение следва да се отбележи, че противно на постановеното от Общия съд по отношение на точки 143, 144 и 150 от спорното решение, видно от тези точки, Комисията е разгледала съществуването на селективните предимства в полза на офшорните дружества от гледна точка на обсъждания данъчен режим, който се прилага задължително за всички предприятия. По този начин става ясно, че спорното решение определя именно този режим за референтна рамка, по отношение на която офшорните дружества са облагодетелствани.

96 На последно място, следва да се установи, че Комисията, противно на постановеното от Общия съд, е доказала достатъчно пълно от правна гледна точка, че офшорните дружества се ползват от гледна точка на тази референтна рамка със селективни предимства в смисъла на припомнената в точка 75 от настоящото съдебно решение съдебна практика.

97 Разбира се, при отсъствието на уредба на Съюза в тази област, от компетентност на държавите членки и на субдържавните образувания, които притежават данъчна автономия, е определянето на данъчните ставки и разпределението на данъчната тежест върху различните производствени фактори и икономически сектори, както установява това Общият съд в точка 146 от обжалваното съдебно решение.

98 Същевременно Общият съд е пропуснал да даде обща оценка на разглеждания режим и не е отчел факторите, на които Комисията е основала своята оценка на разглеждания режим в спорното решение.

99 В това отношение следва да се припомнят основните характеристики на разглеждания режим, така както той е представен в точки 21—25 от обжалваното съдебно решение.

100 Този режим се характеризира, от една страна, със съчетаване на данъка върху броя работници и служители и на ВРОТ като единствени данъчни основи, придружени с условието да се реализират печалби, данъчната ставка на които е ограничена на 15 %, и от друга страна, с липсата на общоприложима данъчна основа, която да предвижда облагане на всички дружества, по отношение на които се прилага този режим.

101 От гледна точка на характеристиките на този режим, припомнени в предходната точка, е видно, че спорният режим, съчетавайки тези данъчни основи, макар и те да почиват на критерии, които сами по себе си са от общ характер, води до дискриминация между дружества, които се намират в сходно положение от гледна точка на преследваната цел от проекта за данъчна реформа, а именно въвеждането на обща система на данъчно облагане за всички установени в Гибралтар дружества.

102 По този начин единствената последица от съчетаването на тези данъчни основа не е само облагането според броя на работниците и служителите и на площта на заеманите служебни помещения; то също така изключва предварително от каквото и да било данъчно облагане, поради липсата на други видове данъчна основа, офшорните дружества в резултат на обстоятелството, че те нямат работници и служители и също така не заемат служебни помещения.

103 Разбира се, съгласно цитираната в точка 73 от настоящото решение съдебна практика една различна данъчна тежест, която възниква в резултат от прилагането на „общ“ данъчен режим, сама по себе си не би била достатъчна, за да се установи селективността на данъчно облагане за целите на член 87, параграф 1 ЕО.

104 Така че, за да могат да бъдат определени като предоставящи селективни предимства, критериите, на които е изградена данъчната основа, възприети от една данъчна система, трябва да бъдат от естество да идентифицират ползващите се от тези предимства предприятия чрез характеристиките, специфични за тях като привилегирована категория, като по този начин се даде възможност подобен режим да се окачествти като режим, който поставя в по-благоприятно положение „определени“ предприятия или производството на „някои стоки“ по смисъла на член 87, параграф 1 ЕО.

105 Такъв именно е настоящият случай.

106 В това отношение следва да се отбележи, че обстоятелството, че офшорните дружества не се облагат, не е случайна последица от разглеждания режим, а неизбежна последица от обстоятелството, че данъчните основи са определени именно по начин, по който офшорните дружества, които по своето естество не наемат работници или служители и не заемат служебни помещения, не разполагат с данъчната основа по смисъла на възприетите в проекта за данъчна реформа основи за облагане.

107 По този начин обстоятелството, че офшорните дружества, които от гледна точка на данъчната основа, възприета в проекта за данъчна реформа, съставляват група от дружества, не подлежат на облагане по-конкретно поради свойствените и специфични за тази група характеристики, позволява да се приеме, че тези дружества се ползват със селективни предимства.

108 От всички горепосочени съображения следва, че Общият съд е допуснал грешка при прилагането на правото, като е приел, че проектът за данъчна реформа не предоставя селективни предимства по смисъла на член 87, параграф 1 ЕО на офшорните дружества.

109 Следователно единственото правно основание на Комисията и осмото правно основание на Кралство Испания в това отношение са основателни, така че обжалваното съдебно решение следва да се отмени по този пункт.

110 От това следва, че не е необходимо да се разглеждат първите седем правни основания и деветото правно основание на Кралство Испания, отнасящи се до регионалната селективност и до статута на Гибралтар. Не е необходимо да се разглеждат също така и десетото и единадесетото правно основание на тази държава членка, отнасящи се до производството пред Общия съд.

VII — По жалбите пред Общия съд

111 Съгласно член 61, първа алинея, второ изречение от Статута на Съда на Европейския съюз при отмяна на решението на Общия съд Съдът може сам да постанови окончателно решение по делото, когато фазата на производството позволява това.

112 В настоящия случай Съдът счита, че фазата на производството позволява постановяване на окончателно решение по подадените от жалбоподателите в първоинстанционното производство жалби за отмяна на спорното решение и че такова решение трябва да бъде постановено.

113 Затова следва да се разгледат подадените пред Общия съд жалби от Government of Gibraltar и от Обединеното кралство.

114 В първоинстанционното производство жалбоподателите изтъкват по същество три правни основания. Първото правно основание и второто правно основание, което се подразделя на три части, са изведени от грешки, които се отнасят

съответно до прилагането на критерия за регионалната селективност и на критерия за селективността по същество. Третото правно основание е изведено от съществени процесуални нарушения при преценката, направена от Комисията относно офшорните дружества. Последното правно основание се подразделя на две части, като първата се отнася до нарушение на правото на защита, на което се позовава както Обединеното кралство, така и Government of Gibraltar, а втората е свързана с грешка в мотивите, като на нея се позовава само Government of Gibraltar.

115 На първо място, следва да се обсъдят трите части на второто правно основание, отнасящи се до селективността по същество, както и втората част на третото правно основание на Government of Gibraltar, която е свързана и с елемент, отнасящ се до селективността по същество. На второ място, следва да бъде разгледана първата част на третото правно основание, отнасяща се до правото на защита. И на последно място, следва да се обсъди първото правно основание, свързано с регионалната селективност.

A — *По второто правно основание на Government of Gibraltar и на Обединеното кралство и по втората част на третото правно основание на Government of Gibraltar*

116 Второто правно основание, повдигнато от жалбоподателите в първоинстанционното производство, отнасящо се до селективността по същество, се състои от три части. С първата част тези жалбоподатели упрекват Комисията, че се е отклонила от установената в нейните решения практика и от известието за държавните помощи в данъчната област. С втората част, която е единствената, по която се произнася обжалваното съдебно решение, тези жалбоподатели твърдят, че нито един от трите критерия, установени в спорното решение, не предоставя селективни предимства. И накрая, третата част има за цел да се докаже, че в посоченото решение се пренебрегва обстоятелството, че евентуални селективни предимства във всички случаи са оправдани от естеството и системата на разглежданата данъчна система. С втората част на третото си правно основание Government of Gibraltar изтъква грешка в мотивите на спорното решение.

1. По втората част на второто правно основание

117 Във връзка с оплакванията, повдигнати в рамките на втората част на второто правно основание, свързано с квалификацията на трите критерия, установени в спорното решение, следва да се припомни, че видно от изложените в точки 86—110 от настоящото решение критерии, Комисията не нарушава член 87, параграф 1 ЕО, като преценява в спорното решение, че разглежданият данъчен режим предоставя селективни предимства.

118 Всъщност, макар и видно от точки 77—84 от настоящото съдебно решение, Общият съд да не е допуснал грешка в прилагане на правото, като е заключил, че първите два критерия, установени в спорното решение, а именно условието за реализиране на печалба и определянето на максимален размер на данъчната ставка на 15 % от печалбите, не дават селективни предимства, Комисията основателно е приела, що се отнася до третия критерий, установен в спорното решение относно данъчното третиране на офшорните дружества, че тези дружества се ползват с такива предимства.

119 Макар и обаче от спорното решение да е видно, че разглежданият данъчен режим предоставя селективни предимства, този извод е достатъчно основателен от правна гледна точка поради съществуването на селективни предимства в полза на офшорните дружества, без да бъде необходимо освен това останалите два критерия, установени в това решение като селективни, да предоставят също така селективни предимства (вж. в този смисъл Решение от 15 декември 2005 г. по дело Италия/Комисия, C-66/02, Recueil, стр. I-10901, точка 98). Следователно втората част от второто правно основание не е състоятелна.

120 Следователно втората част на второто правно основание за отмяна на Government of Gibraltar и на Обединеното кралство, изтъкнато в първоинстанционното производство срещу посоченото решение, трябва да бъде отхвърлена.

2. По втората част на третото правно основание, повдигнато от Government of Gibraltar

121 В самото начало следва да се отхвърли втората част на третото правно основание, изведена от грешка в мотивите, доколкото Комисията не уточнявала от кои дружества е съставен „големият офшорен сектор", на който се позовава точка 143 от спорното решение, без обаче да посочва отделно дружество, редица отделни дружества или стопански сектор, за който да се твърди, че би се ползвал от проекта на данъчна реформа.

122 В това отношение е достатъчно да се посочи, че в съответствие с практиката на Съда, при схеми за помощи Комисията може да се ограничи да изследва общите характеристики на разглежданата схема, без да е длъжна да изследва всеки отделен случай, в който тя се прилага, за да установи дали споменатата схема съдържа елементи на помощ (Решение от 9 юни 2011 г. по дело Comitato „Venezia vuole vivere" и др./Комисия, C-71/09 P, C-73/09 P и C-76/09 P, Сборник, стр. I-4727, точка 130, както и цитираната съдебна практика).

3. По първата част от второто правно основание

а) Доводи на страните

123 С първата част на второто си правно основание жалбоподателите в първоинстанционното производство упрекват Комисията в това, че в спорното решение тя се е отклонила от известието за държавните помощи в данъчната област. Government of Gibraltar поддържа също така, че това решение не е в съответствие с установената практика на Комисията в нейните решения.

124 Що се отнася до обхвата на известието за държавните помощи в данъчната област, жалбоподателите изтъкват, че видно от точка 13 от посоченото известие, държавите членки разполагат с правомощието да взимат решения относно икономическата политика, която те считат за най-подходяща, и в частност да разпределят данъчната тежест по свое усмотрение върху различните производствени фактори. Освен това в съответствие с точки 9 и 16 от това известие било необходимо Комисията да установи, че данъчната мярка осигурява в полза на някои предприятия в държавата членка изключение от прилагането на данъчната система, което предполагало, че първо трябва да се определи общоприложимата система, от която впоследствие се прави изключение. И накрая, съгласно точка 14 от това известие обстоятелството, че някои предприятия или отрасли се ползват в по-голяма степен от други от определена данъчна мярка, не означава непременно, че тя попада в приложното поле на правилата в областта на държавните помощи.

125 Възприетият от Комисията подход в спорното решение по отношение на предимствата, с които се ползват офшорните дружества, бил несъвместим с насоките, произтичащи от посоченото известие. Отклонявайки се от същото това известие, Комисията нарушила принципа на защита на оправданите правни очаквания.

126 В подкрепа на оплакването, повдигнато единствено от Government of Gibraltar, съгласно което Комисията въвеждала нов принцип на селективност по същество, който не бил в съответствие с по-ранната практика, установена в нейните решения, този жалбоподател посочва няколко решения на Комисията.

127 Комисията твърди, че жалбоподателите в първоинстанционното производство правят неправилен прочит на известието за държавните помощи в данъчната област. Тя изтъква също така, че тя не дерогира от установената в нейните решения практика и че възприетият в спорното решение подход се вписва в рамките на практиката на Съда.

б) Съображения на Съда

128 Що се отнася, на първо място, до оплакването, съгласно което Комисията се отклонявала в спорното решение от известието за държавните помощи в данъчната област, следва да се припомни, че посоченото известие, което в качеството му на вътрешен административен акт не може да бъде квалифицирано като правна норма, въпреки всичко прогласява норма на поведение, указваща практиката, която трябва да се следва и от която администрацията не може да се отклони в конкретен случай, без да изтъкне причини, съвместими с принципа на равно третиране (вж. във връзка с Ръководните насоки в областта на държавните помощи Решение от 9 юни 2011 г. по дело Diputación Foral de Vizcaya и др./Комисия, C-465/09 P—C-470/09 P, точка 120 и цитираната съдебна практика).

129 Затова трябва да се обсъди дали Комисията действително се е отклонила от посоченото известие във връзка с обсъждането на селективния характер на разглеждания режим.

130 В това отношение следва да се установи най-напред, че противно на твърдяното от жалбоподателите в първоинстанционното производство, точка 13 от посоченото известие не може да бъде разбирана като освобождаваща от всякакъв контрол от гледна точка на правилата в областта на държавните помощи възможността за държавите членки да разпределят данъчната тежест между различните производствени фактори. Всъщност посочената точка 13 уточнява единствено че „данъчните мерки, които са отворени за всички [стопански субекти]“, не съставляват държавни помощи, докато в настоящия случай данъчните предимства, от които се ползват офшорните дружества, видно от точка 102 от настоящото решение, не са реално отворени за всички стопански субекти.

131 По-нататък, що се отнася до точки 9 и 16 от известието относно държавните помощи в данъчната област, важно е да се подчертае, че противно на твърдяното от жалбоподателите в първоинстанционното производство, от тези точки не е видно, че съществуването на предимства може да се доказва само чрез установяване на изключение от обичайния режим на облагане.

132 Всъщност, от една страна, посочената точка 9 дава само примери за широко разпространени селективни предимства. От друга страна, точка 16 уточнява, че предимства, произтичащи от една на пръв поглед обща мярка, въпреки това могат да бъдат разглеждани като селективни. Този извод се подкрепя и от точка 13 от посоченото известие, която е първата точка, отнасяща се до разликата между държавните помощи и общите мерки, и в която се посочва ясно, че последните трябва да бъдат „действително отворени за всички дружества на основата на равен достъп и [че те] не могат de facto да бъдат намалени по обхват".

133 И накрая твърдението на жалбоподателите в първоинстанционното производство, съгласно което Комисията се е отклонила от известието за държавните помощи в данъчната област, също така не може да бъде подкрепено с точка 14 от това известие. Още от израза „не означава непременно, че […] попадат в полето на приложение на правилата на конкуренцията, регулиращи държавната помощ" е видно, че тази точка няма за цел да изключи категорично някои мерки от прилагането на правилата в областта на държавните помощи.

134 Следователно оплакването, съгласно което Комисията се е отклонила в спорното решение от известието за държавните помощи в данъчната област, следва да бъде отхвърлено.

135 На второ място, следва да се отхвърли оплакването, повдигнато от Government of Gibraltar, съгласно което Комисията се е отклонила в спорното решение от установената в нейните решения практика.

136 В този смисъл е достатъчно да се изтъкне, че в съответствие със съдебната практика характерът на държавна помощ на дадена мярка трябва да се преценява единствено в рамките на член 87, параграф 1 ЕО, а не от гледна точка на твърдения за практика, установена в предходни решения на Комисията (вж. в този смисъл Решение от 21 юли 2011 г. по дело Freistaat Sachsen и Land Sachsen-Anhalt/Комисия, C-459/10 P, точка 50).

137 От изложеното по-горе е видно, че първата част на второто правно основание трябва да бъде отхвърлена.

4. По третата част от второто правно основание

а) Доводи на страните

138 С третата част от своето второ правно основание жалбоподателите в първоинстанционното производство поддържат по същество, че Комисията е нарушила член 87, параграф 1 ЕО, като не е отчела, че селективното предимство в полза на офшорните дружества е оправдано от естеството и структурата на режима.

139 Според тези страни характеристиките на проекта за данъчна реформа отразяват съществуването на една по необходимост малобройна данъчна администрация в Гибралтар, както и слабата данъчна база на Гибралтар, която налага неизбежни ограничения, свойствени за дейността и ефективността на данъчния режим на Гибралтар.

140 Използването на масата на заплатите и на заемането на служебни помещения за данъчни основи било логичен избор от гледна точка на специфичните характеристики на Гибралтар, доколкото един такъв режим щял да доведе до прост и лесно контролируем данък, неизискващ значителни средства за неговото събиране и сходен на другите данъци, които малката данъчна администрация на Гибралтар събира обичайно. Government of Gibraltar изтъква също така, че с проекта за данъчна реформа на данъчно облагане подлежат всички търговски дружества. Обстоятелството, че някои нетърговски дружества, притежаващи

само активи, няма да бъдат облагани, съответствало на стандартите в областта на данъчните системи.

141 Според Комисията, подкрепяна от Кралство Испания, селективните предимства, от които се ползват офшорните дружества, не биха могли да бъдат оправдани от естеството и общата структура на проекта за данъчна реформа, щом като той по своето естество се състои в създаването на система, която de facto установява различни данъчни ставки за различните видове предприятия.

142 Макар и проектът на данъчна реформа да можел да бъде разумен стратегически избор на Government of Gibraltar, той имал селективен характер. Освен това жалбоподателите в първоинстанционното производство не обяснявали до каква степен било необходимо, за да се избегне прекомерното данъчно облагане на многобройните малки предприятия, някои от тези предприятия да се облагат, а други да се изключват, без да се взема под внимание данъчният капацитет на тези предприятия. Що се отнася до довода, съгласно който Government of Gibraltar трябвало да възприеме прост данък, който се поддава на ефикасен контрол, този довод не би могъл да оправдае обстоятелството, че значителен брой от дружествата в Гибралтар биха били освободени от такова данъчно облагане.

б) Съображения на Съда

143 За да се даде преценка на третата част на второто правно основание на жалбоподателите в първоинстанционното производство, важно е да се изтъкне, че спорното решение не разглежда въпроса за евентуалното обосноваване на предимството, с което се ползват офшорните дружества, с естеството и структурата на данъчната система.

144 Така например следва да се обсъди дали Комисията е трябвало да изрази становище в спорното решение относно евентуалното обосноваване на селективното предимство, с което се ползват офшорните дружества, с естеството и структурата на данъчната система.

145 Според установената съдебна практика понятието „държавна помощ“ не се отнася за държавните мерки, въвеждащи разграничение между предприятията, и следователно по принцип представляват селективни мерки, когато това разграничение е резултат от естеството или структурата на системата, в която те се вписват (вж. в този смисъл по-специално Решение по дело Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, посочено по-горе, точка 42, Решение по дело Португалия/Комисия, посочено по-горе, точка 52 и Решение по дело British Aggregates/Комисия, посочено по-горе, точка 83).

146 Държавата членка, въвела подобна диференциация между предприятията в областта на данъчната тежест, е длъжна да докаже, че тя действително е обоснована от естеството и структурата на разглежданата схема (Решение от 29 април 2004 г. по дело Нидерландия/Комисия, C-159/01, Recueil, стр. I-4461, точка 43 и Решение от 8 септември 2011 г. по дело Комисия/ Нидерландия, посочено по-горе, точка 77).

147 Държава членка, която иска да получи възможност да отпусне помощи в дерогация от правилата на Договора, има задължение за сътрудничество спрямо Комисията, по силата на което по-специално е длъжна да предоставя всички данни, които са от естество да позволят на тази институция да провери, че условията за исканата дерогация са изпълнени (вж. Решение от 28 април 1993 г. по дело Италия/Комисия, C-364/90, Recueil, стр. I-2097, точка 20 и Решение от 29 април 2004 г. по дело Италия/Комисия, C-372/97, Recueil, стр. I-3679, точка 81).

148 И накрая, следва да се припомни, че Комисията е длъжна, в интерес на правилното прилагане на свързаните с държавните помощи основни правила на Договора за ЕО, да извършва старателно и безпристрастно проучване на данните, с които разполага (вж. по-конкретно Решение от 2 април 1998 г. по дело Комисия/ Sytraval и Brink's France, C-367/95 P, Recueil, стр. I-1719, точка 62).

149 В това отношение е необходимо да се отбележи, че от една страна, Обединеното кралство не е посочило нито в уведомлението за проекта за данъчна реформа и не е обосновало нито във фазата на официалното разследване селективните предимства, от които се ползват офшорните дружества. В действителност в официалната процедура по разследване на проекта за данъчна реформа Обединеното кралство не е взело становище по доводите на Кралство Испания по отношение на тези предимства.

150 От друга страна, жалбоподателите в първоинстанционното производство и не твърдят в своята жалба пред Общия съд, че Комисията е разполагала с доказателства, по силата на които тя е трябвало да разгледа в спорното решение евентуална обосновка за селективното предимство, с което се ползват офшорните дружества.

151 С оглед на това следва да се направи изводът, че не е имало основание Комисията да разгледа евентуална обосновка с естеството и структурата на данъчната система за селективните предимства в полза на офшорните дружества, вследствие на което Комисията не може да бъде упреквана, че тя не е обсъдила този въпрос в спорното решение.

152 При тези условия тезата на жалбоподателите в първоинстанционното производство, съгласно която Комисията е нарушила член 87, параграф 1 ЕО, като не е съобразила, че селективното предимство в полза на офшорните дружества е оправдано от естеството и структурата на режима, следва да бъде отхвърлена.

153 Ето защо третата част от второто правно основание трябва да бъде отхвърлена.

154 С оглед на гореизложеното второто правно основание в неговата цялост, както и втората част на третото правно основание, посочено от Government of Gibraltar, следва да бъдат отхвърлени.

Б — *По третото правно основание на Обединеното кралство и по първата част на третото правно основание на Government of Gibraltar, изведени от нарушение на правото на защита*

155 Обединеното кралство и Government of Gibraltar изтъкват, едното — със своето трето правно основание, а другото — с първата част на своето трето правно основание, повдигнати пред Общия съд срещу спорното решение, нарушение на своето право на защита.

1. Доводи на страните

156 Government of Gibraltar и Обединеното кралство твърдят, че Комисията е нарушила тяхното право на защита, доколкото тя изтъквала за първи път в спорното решение въпроса за селективността по същество от гледна точка на третирането, за което се твърди, че предоставя предимства на офшорните дружества, като този въпрос бил различен по своето естество от въпросите, анализирани при предварителното проучване, извършено в решението за започване на официалната процедура по разследване.

157 При провеждането обаче на процедурата по разследване на държавните помощи Комисията трябва да държи сметка за оправданите правни очаквания, които са могли да бъдат породени от индикациите, съдържащи се в решението за започване на процедурата по разследване, и впоследствие за оправданите правни

очаквания, че окончателното решение няма да се основава на съображения, по които заинтересованите страни, имайки предвид тези индикации, не са могли да преценят, че трябва да вземат отношение. В това отношение жалбоподателите в първоинстанционното производство се позовават по-конкретно на точка 126 от Решение на Общия съд от 5 юни 2001 г. по дело ESF Elbe-Stahlwerke Feralpi/Комисия (T-6/99, Recueil, стр. II-1523) и на точка 88 от Решение на Общия съд от 18 ноември 2004 г. по дело Ferriere Nord/Комисия (T-176/01, Recueil, стр. II-3931).

158 Нито въпросът, отправен до Обединеното кралство в точка 60, буква е) от посоченото решение, свързан с дружествата, които не реализират никаква печалба или нямат работници и служители, нито обстоятелството, че Кралство Испания се позовава в писменото си становище, представено в отговор на решението за започване на официалната процедура по разследване, на офшорния сектор, не давали основание на Government of Gibraltar и на Обединеното кралство да предположат, че Комисията ще разгледа селективността по същество и от гледна точка на третирането на офшорните дружества.

159 В действителност, от една страна, посоченият въпрос не бил свързан с подробния анализ на проекта за данъчна реформа, анализ, който се съдържа в точки 2—59 от решението за започване на официалната процедура по разследване. От друга страна, коментарите на Кралство Испания били от чисто формално естество и Комисията в нито един момент не дала да се разбере, че тя определя този елемент като относим към започнатата от нея проверка.

160 Ако Комисията била привлякла надлежно тяхното внимание към аспекта за данъчното третиране на офшорните дружества, процедурата по разследване щяла да приключи с различен резултат.

161 Комисията, подкрепяна от Кралство Испания, приема, че правото на защита на Government of Gibraltar и на Обединеното кралство не е нарушено.

162 Нейното основно твърдение е, че въпросът за селективния характер на облагането на офшорните дружества е повдигнат както в точка 60, буква е) от решението за започване на официалната процедура по разследване, така и от Кралство Испания в писменото му становище във връзка официалната процедура по разследване, по което Government of Gibraltar и Обединеното кралство са имали възможност да вземат отношение.

163 Комисията приема в допълнение, че изходът от производството е нямало да бъде различен, дори и да се предположи, че правото на защита на Government of Gibraltar и на Обединеното кралство е било нарушено.

2. Съображения на Съда

164 Най-напред следва да се разгледа дали правото на защита на Обединеното кралство е било нарушено.

165 Според постоянната съдебна практика, зачитането на правото на защита изисква в рамките на официалната процедура по разследване на основание член 88, параграф 2 ЕО на държавата членка да е била предоставена възможност да изложи надлежно становището си относно действителното съществуване и релевантността на твърдените факти и обстоятелства, както и относно документите, на които Комисията основава твърдението си за наличие на нарушение на правото на Съюза (вж. в този смисъл Решение от 10 юли 1986 г. по дело Белгия/Комисия, 40/85, Recueil, стр. 2321, точка 28 и Решение по дело Белгия/Комисия, 234/84, Recueil, стр. 2263, точка 27), както и относно представените от трети заинтересовани страни становища в съответствие с член 88, параграф 2 ЕО. Доколкото на държавата членка не е била предоставена възможност да коментира тези становища, Комисията не може да ги възприеме в своето решение срещу тази държава (вж. Решение от 14 февруари 1990 г. по дело Франция/Комисия,

C-301/87, Recueil, стр. I-307, точка 30, Решение от 21 март 1990 г. по дело Белгия/Комисия, C-142/87, Recueil, стр. I-959, точка 47 и Решение от 5 октомври 2000 г. по дело Германия/Комисия, C-288/96, Recueil, стр. I-8237, точка 100).

166 В това отношение е необходимо да се припомни, че както е установено в настоящия случай, Обединеното кралство е имало възможност да изрази своята гледна точка относно действителното съществуване и релевантността на твърдените факти и обстоятелства, както и относно представените от трети заинтересовани страни становища, в случая тези на Кралство Испания, така че задълженията, произтичащи от припомнената в предходната точка съдебна практика, са били изпълнени.

167 Доводите на Обединеното кралство не може да се приемат, доколкото според него то не е могло надлежно да изрази своята гледна точка, поради това че, от една страна, предварителното проучване, съдържащо се в решението за започване на официалната процедура по разследване, не съдържало съображения, свързани с офшорните дружества, и от друга страна, Комисията не уточнила в разговорите си с Government of Gibraltar и Обединеното кралство в хода на официалната процедура по разследване, че според нейната преценка офшорните дружества са се ползвали със селективни предимства.

168 Що се отнася, на първо място, до обстоятелството, че предварителната оценка не съдържала съображения относно офшорните дружества, следва да се изтъкне, че наистина Комисията е длъжна да формулира ясно своите съмнения в съвместимостта на помощта, когато тя започва официалната процедура по разследване, за да се позволи на държавата членка и на заинтересованите страни да им отговорят по най-добрия начин (Решение от 8 май 2008 г. по дело Ferriere Nord/Комисия, C-49/05 P, точка 92).

169 Същевременно обаче обстоятелството, че предварителната оценка на нотифицирания проект за данъчна реформа не е съдържала съображения, свързани с офшорните дружества, само по себе си не би могло да бъде елемент, който да

породи у Обединеното кралство оправдани правни очаквания, че Комисията би ограничила своето разследване единствено до разглежданите при предварителната оценка аспекти. Това обстоятелство също така не води до извода, че Комисията не е изпълнила задължението си да формулира ясно своите съмнения.

170 Всъщност е необходимо да се припомни най-напред, че решението за започване на официалната процедура по разследване е съдържало в своята точка 60, буква е) въпроси, отнасящи се именно до този сектор, независимо че думата „офшорни“ не е била използвана.

171 Следователно Обединеното кралство е било достатъчно добре запознато от самото решение за започване на процедурата, че задълбоченото проучване в хода на официалната процедура по разследване на проекта за данъчна реформа е можело да се отнася също така и до сектори, които поради обстоятелството, че нямат работници или служители и че не заемат служебни помещения, не се облагат с данък.

172 По-нататък следва да се отбележи, че оценката, която съгласно член 6, параграф 1 от Регламент № 659/1999 е включена в решението за започване на официалната процедура по разследване, видно от самата редакция на тази разпоредба, е само една „предварителна оценка“, която слага началото на официалната процедура по разследване и предполага най-вече възможност за заинтересованите страни да изложат надлежно своята гледна точка.

173 Именно с цел да се гарантира ефективността на тази възможност Комисията не може да бъде възпрепятствана в окончателното си решение, след официалната процедура по разследване, да допълни своята „предварителна“ оценка, възприемайки изразеното от тези заинтересовани страни виждане.

174 При тези условия се налага изводът, според който обстоятелството, че предварителната оценка на нотифицирания проект за данъчна реформа не е съдържала конкретни съображения относно офшорните дружества, само по себе си не води до нарушение на правото на защита на Обединеното кралство.

175 На второ място, е необходимо да се отбележи, че противно на твърдяното от Обединеното кралство, становището на Кралство Испания в хода на официалната процедура по разследване не съдържа единствено доводи от чисто фактическо естество, а цели именно да докаже, че нотифицираният проект за данъчна реформа е селективен и с това, че дава предимство на офшорните дружества, които се ползват с освобождаване от каквото и да било облагане.

176 Комисията изпраща посоченото становище на Обединеното кралство, което в писмото си от 13 февруари 2003 г. дава своите коментари, без обаче да вземе позиция по въпроса с офшорните дружества.

177 С твърдението си, че не е могло да изложи надлежно своята гледна точка във връзка с обстоятелството, че Комисията не е дала да се разбере, че придава значение на становището на Кралство Испания, Обединеното кралство изтъква довод, който в крайна сметка задължава Комисията в хода на официалната процедура по разследване да вземе становище по коментарите, получени от заинтересованите страни.

178 Съществуването обаче на това задължение не произтича от Регламент № 659/1999. Всъщност член 6, параграф 2 от посочения регламент налага на Комисията само задължението да уведоми заинтересованата държава членка за становищата, които е получила в хода на официалната процедура по разследване, задължение, което в настоящия случай Комисията е изпълнила изцяло.

179 С оглед на гореизложеното следва да се отхвърли третото правно основание на Обединеното кралство, изведено от нарушение на правото на защита, без да е необходимо да се разглежда дали ако не е била налице твърдяната нередовност, процедурата е щяла да приключи с различен резултат, което е условие за отмяна на спорното решение поради нарушение на правото на защита (вж. Решение по дело Франция/Комисия, посочено по-горе, точка 31, Решение от 21 март 1990 г. по дело Белгия/Комисия, посочено по-горе, точка 48 и Решение по дело Германия/Комисия, посочено по-горе, точка 101).

180 Що се отнася до правото на защита на Government of Gibraltar, необходимо е да се отбележи най-напред, че това правителство е разполагало с възможността да изпрати своите коментари до Комисията, възможност, от която то се е възползвало. Доколкото Government of Gibraltar изтъква по същество същите доводи като Обединеното кралство, достатъчно е да се припомни, че правото на защита на тази държава членка не е нарушено, така че същото се отнася и за правото на защита на Government of Gibraltar. Всъщност процесуалните права на Government of Gibraltar във всички случаи са по-ограничени от тези на Обединеното кралство като засегната държава членка от официалната процедура по разследване, в съответствие с член 88, параграф 2 ЕО.

181 В това отношение от съдебната практика на Съда е видно, че заинтересованите страни, в настоящия случай Government of Gibraltar, различни от засегнатата държава членка, в процедурата по контрол над държавните помощи имат възможност единствено да изпращат на Комисията цялата информация, предназначена да даде яснота на Комисията при бъдещите ѝ действия, и не биха могли да претендират за участие в обсъждане с Комисията при условията на състезателност, каквато възможност е предвидена в полза на посочената държава членка (вж. Решение по дело Комисия/Sytraval и Brink's France, посочено по-горе, точка 59 и Решение от 24 септември 2002 г. по дело Falck и Acciaierie di Bolzano/Комисия, C-74/00 P и C-75/00 P, Recueil, стр. I-7869, точки 80 и 82).

182 С оглед на всичко гореизложено следва да се отхвърлят третото правно основание на Обединеното кралство и първата част от третото правно основание на Government of Gibraltar като неоснователни.

B — *По първото правно основание, свързано с регионалната селективност*

183 Жалбоподателите в първоинстанционното производство поддържат с първото си правно основание, че спорното решение нарушава член 87, параграф 1 ЕО, доколкото в него се прави извод за регионалната селективност на проекта за данъчна реформа.

184 В това отношение следва да се напомни, че съгласно точки 86—108 от настоящото решение проектът за данъчна реформа е селективен по същество, доколкото той предоставя селективни предимства на офшорните дружества.

185 Тази констатация сама по себе си позволява да се обоснове разпоредителната част на спорното решение, по силата на която проектът за данъчна реформа представлява схема за помощи по смисъла на член 87, параграф 1 ЕО, каквато Обединеното кралство не е упълномощено да привежда в действие.

186 При тези условия първото правно основание на жалбоподателите, свързано със селективността по същество, доколкото не поставя под въпрос съществуването на селективни предимства по същество, не може да доведе дори и до частичната отмяна на спорното решение (вж. по аналогия Определение на председателя на Съда от 25 юни 1998 г. по дело Antilles néerlandaises/Съвет, C-159/98 P(R), Recueil, стр. I-4147, точка 111).

187 Вследствие на това се налага изводът, че дори и да се предположи, че първото правно основание следва да бъде уважено, то не може да доведе до отмяната на спорното решение и следователно е несъстоятелно.

188 С оглед на гореизложеното следва да се отхвърлят в тяхната цялост жалбите, подадени от Government of Gibraltar и Обединеното кралство.

VIII — По съдебните разноски

189 Съгласно член 122, първа алинея от Процедурния правилник, когато жалбата е основателна и окончателното решение по правния спор се взема от Съда, той се произнася по съдебните разноски. Член 69 от същия правилник, който съгласно член 118 от него е приложим относно производството по обжалване, предвижда в параграф 2, че загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. Параграф 4, първа алинея от същия член 69 предвижда, че държавите членки, които са встъпили в делото, понасят направените от тях съдебни разноски.

190 Тъй като жалбите на Комисията и на Кралство Испания са уважени, а жалбите на Government of Gibraltar и на Обединеното кралство пред Общия съд се отхвърлят, следва Government of Gibraltar и Обединеното кралство да бъдат осъдени да понесат освен направените от тях съдебни разноски и разноските на Комисията и на Кралство Испания, направени в настоящото производство по обжалване, както и направените от Европейската комисия в първоинстанционното производство съдебни разноски.

191 В качеството на страни, встъпили в производството съответно пред Общия съд и пред Съда, Кралство Испания и Ирландия понасят направените от тях съдебни разноски.

По изложените съображения Съдът (голям състав) реши:

1) Отменя Решение на Първоинстанционния съд на Европейските общности от 18 декември 2008 г. по дело Government of Gibraltar и Обединено кралство/Комисия (Т-211/04 и Т-215/04).

2) Отхвърля жалбата на Government of Gibraltar и жалбата на Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия.

3) Осъжда Government of Gibraltar и Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия да понесат освен направените от тях съдебни разноски и разноските на Европейската комисия и на Кралство Испания, направени в настоящото производство по обжалване, както и направените от Европейската комисия в първоинстанционното производство съдебни разноски.

4) В качеството на страни, встъпили в производството съответно пред Първоинстанционния съд на Европейските общности и пред Съда на Европейския съюз, Кралство Испания и Ирландия понасят направените от тях съдебни разноски.

Подписи