РЕШЕНИЕ НА ПЪРВОИНСТАНЦИОННИЯ СЪД (трети разширен състав)

18 декември 2008 година *

По дела T-211/04 и T-215/04

Government of Gibraltar, за което се явяват г-н M. Llamas, barrister, г-н J. Temple Lang, solicitor, както и първоначално адв. A. Petersen и адв. K. Nordlander, впоследствие адв. K. Karl, avocats,

жалбоподател по дело T-211/04,

подпомагано от

Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия, за което първоначално се явява г-н M. Bethell, в качеството на представител, подпомаган от г-н D. Anderson, QC и от г-жа H. Davies, barrister, впоследствие от г-жа E. Jenkinson и г-жа E. O'Neill, в качеството на представители,

встъпила страна,

Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия, за което първоначално се явяват г-н M. Bethell и г-жа E. Jenkinson, в качеството на

* Език на производството: английски.

представители, подпомагани от г-н D. Anderson, QC и г-жа H. Davies, barrister, впоследствие от г-жа Jenkinson, г-жа E. O'Neill и г-жа S. Behzadi-Spencer, в качеството на представители,

жалбоподател по дело T-215/04,

срещу

Комисия на Европейските общности, за която се явяват г-н N. Khan и г-н V. Di Bucci, в качеството на представители,

ответник,

подпомагана от

Кралство Испания, за което се явява г-жа N. Díaz Abad, abogado del Estado,

встъпила страна,

с предмет искане за отмяна на Решение 2005/261/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 правителството на Гибралтар (ОВ L 85, 2005 г., стр. 1),

ПЪРВОИНСТАНЦИОННИЯТ СЪД
НА ЕВРОПЕЙСКИТЕ ОБЩНОСТИ (трети разширен състав)

състоящ се от: г-н M. Jaeger, председател, г-жа V. Tiili, г-н J. Azizi, г-жа E. Cremona (докладчик) и г-н O. Czúcz, съдии,

секретар: г-жа C. Kantza, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 14 март 2007 г.,

постанови настоящото

Решение

Правна уредба

I — *Общностна правна уредба*

1 Член 87, параграф 1 ЕО предвижда:

„Освен когато е предвидено друго в настоящия договор всяка помощ, предоставена от държава членка или чрез ресурси на държава членка, под

каквато и да било форма, която нарушава или заплашва да наруши конкуренцията чрез поставяне в по-благоприятно положение на определени предприятия или производството на някои стоки, доколкото засяга търговията между държавите членки, е несъвместима с общия пазар.“

2 В точка 2 от Известие 98/C 384/03 на Комисията за прилагане на правилата за държавна помощ по отношение на мерките за пряко данъчно облагане на дружества (ОВ C 384, 1998 г., стр. 3; Специално издание на български език, 2007 г., глава 8, том 3, стр. 151, наричано по-нататък „Известие за държавната помощ в областта на прякото данъчно облагане на дружества“) се уточнява, че то има за цел да осигури изясняване на въпроса дали данъчна мярка може да бъде квалифицирана като помощ съгласно член 87, параграф 1 ЕО.

3 Съгласно точка 16 от Известието за държавната помощ в областта на прякото данъчно облагане на дружества:

„Основният критерий при прилагането на член [87], параграф 1 [ЕО] по отношение на данъчна мярка е […] този, съгласно който мярката осигурява в полза на някои предприятия в държава членка изключение от прилагането на данъчната система. Общата приложима система следва така да бъде първо определена. След това трябва да бъде разгледано дали изключението от системата или диференциацията в рамките на тази система се обосновават от „характера или общата схема“ [другаде в текста: „характера или общата структура“] на данъчната система, т.е. дали те произтичат пряко от основните или ръководни принципи на данъчната система в съответната държава членка. Ако не е такъв случаят, тогава става въпрос за държавна помощ.“

4 Член 299, параграф 4 ЕО предвижда, че разпоредбите на Договора се прилагат по отношение на европейските територии, за чиито външни отношения е отговорна някоя от държавите членки.

II — *Статут на Гибралтар*

5 Гибралтар е колония (или отвъдморска територия) на Британската корона от 1713 г. и за нейните външни отношения отговаря Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия. Гибралтар не е част от Обединеното кралство.

6 Към момента на настъпване на фактите в конкретния случай актовете, с които е създадена системата на управление на Гибралтар, са Gibraltar Constitution Order 1969 г. (Указ от 1969 г. за създаване на Конституция на Гибралтар, наричана по-нататък „Конституцията от 1969 г.“) и Accompanying Despatch (Придружително официално съобщение) от 23 май 1969 г.

7 Изпълнителната власт в Гибралтар се упражнява от назначен от кралицата губернатор, който е неин представител, и от Министерския съвет на Гибралтар — за определени вътрешни дейности. Последният се състои от Chief Minister и от министри, определени измежду избраните членове на House of Assembly и назначени от губернатора.

8 Законодателната власт се разпределя между House of Assembly и губернатора. House of Assembly включва Speaker, Attorney General, Financial and Development Secretary и петнадесет изборни членове. Изборите за House of Assembly по принцип се провеждат на всеки четири години.

9 Гибралтар има свои юрисдикции. Съществува обаче възможност за обжалване на решенията на най-висшата юрисдикция на Гибралтар пред Judicial Committee of the Privy Council (Съдебна комисия на Личния съвет на краля) на Обединеното кралство.

10 Тъй като територията на Гибралтар е европейска територия по смисъла на член 299, параграф 4 ЕО, за чиито външни отношения е отговорно Обединеното кралство, разпоредбите на Договора се прилагат спрямо нея. Докато по силата на член 28 от Акта относно условията за присъединяване към Европейските общности на Кралство Дания, на Ирландия и на Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия, който е приложен към Договора за присъединяване на тези държави (ОВ L 73, 1972 г., стр. 5), актовете на общностните институции по-специално във връзка с „хармонизиране[то] на законодателството на държавите членки относно данъка върху оборота не се прилагат по отношение на Гибралтар“, при липсата на друго решение на Съвета нормите на общностното право относно конкуренцията, включително тези относно помощите, предоставени от държавите членки, се прилагат спрямо Гибралтар.

Обстоятелства в основата на спора

I — *Факти, предхождащи реформата на корпоративния данък, извършена от правителството на Гибралтар*

11 На 11 юли 2001 г. Комисията решава да открие 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“ („qualifying companies“) (ОВ C 26, 2002 г., стр. 9).

12 Освободените дружества не са били установени в Гибралтар, докато отговарящите на условията дружества са били реално установени там (a bricks and mortar presence) и са осъществявали дейност в различни сектори.

13 За да се ползва от статута на освободено дружество, предприятието е трябвало да отговаря на няколко условия, сред които е забраната да упражнява търговска или всякаква друга дейност в Гибралтар освен с други освободени дружества и дружества, отговарящи на условията. Гражданите на Гибралтар и местните лица не са можели да притежават или да се ползват от каквото и да е участие в освободено дружество освен посредством акционерно дружество и на основание на акционерно участие в него. Освен с няколко редки изключения освободеното дружество е било освободено от данък върху доходите в Гибралтар и е било задължено да заплаща само общо определен годишен данък от 225 GBP.

14 Условията за ползване от статут на дружество, отговарящо на условията, по същество са били идентични на условията, необходими за ползване от статут на освободено дружество. Дружествата, отговарящи на условията, са заплащали данък, чиято ставка се договаря с данъчните власти на Гибралтар и варира между 2 и 10 % от техните печалби.

15 С Решение от 30 април 2002 г. по дело Government of Gibraltar/Комисия (Т-195/01 и Т-207/01, Recueil, стр. II-2309) Първоинстанционният съд, от една страна, отменя решението за откриване на официална процедура по разследване относно освободените дружества, и от друга страна, отхвърля искането за отмяна на решението за откриване на процедурата относно дружествата, отговарящи на условията.

16 На 27 април 2002 г., без да се засяга въпросът дали данъчните режими на освободените дружества и дружествата, отговарящи на условията, представляват държавни помощи, правителството на Гибралтар 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. Тази реформа на корпоративния данък от правителството на Гибралтар е предмет на настоящия спор.

II — *Реформа на корпоративния данък, извършена от правителството на Гибралтар*

17 С писмо от 12 август 2002 г. Обединеното кралство уведомява Комисията в съответствие с член 88, параграф 3 ЕО за реформата от правителството на Гибралтар, свързана с корпоративния данък.

18 Тази данъчна реформа включва система на данъчно облагане, приложима спрямо всички установени в Гибралтар дружества, и допълнителен данък (или „свръхданък“) (top-up tax), приложим само спрямо дружества за финансови услуги и спрямо предприятия за комунално-битови услуги, като последните включват предприятията, осъществяващи дейност в сектора на далекосъобщенията, електроенергията и водоснабдяването.

19 Данъчната реформа следва да бъде приложена чрез:

— Companies (Payroll Tax) Ordinance (Наредба за дружествата (данък върху броя работници и служители),

— Companies (Annual Registration Fee) Ordinance (Наредба за дружествата (годишна такса за регистрация),

— Rates Ordinance (Наредба за данъците),

— Companies (Taxation of Designated Activities) Ordinance (Наредба за дружествата (данъчно облагане на определени дейности).

20 Законодателството относно данъчната реформа следва да бъде прилагано от правителството на Гибралтар след приемането му от House of Assembly. В рамките на тази реформа отмяната на законодателството, което урежда освободените дружества и дружествата, отговарящи на условията, следва незабавно да породи действие.

A — *Системата на данъчно облагане, въведена с данъчната реформа*

21 Системата на данъчно облагане, която е 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):

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

Б — *Допълнителен данък (или „свръхданък“)*

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. Допълнителният данък следва да се прилага само спрямо печалбите, които могат да бъдат отнесени към тези дейности.

24 Така дружествата за финансови услуги следва да бъдат задължени да плащат не само данък върху броя работници и служители и BPOT, 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 обжалваното решение*

26 С писмо от 16 октомври 2002 г. Комисията информира органите на Обединеното кралство за решението си да открие процедурата, предвидена в член 88, параграф 2 ЕО, относно данъчната реформа и кани заинтересованите лица да представят становищата си (ОВ C 300, стр. 2). Обединеното кралство представя своето становище с писмо от 13 декември 2002 г.

27 Комисията получава становищата на Confederación Española de Organizaciones Empresariales (Испанска конфедерация на сдруженията на предприятия), на Ålands Landskapsstyrelse (изпълнителен орган на финландските острови Åland), на Кралство Испания и на правителството на Гибралтар. Комисията изпраща тези становища на Обединеното кралство, което ѝ съобщава коментарите си с писмо от 13 февруари 2003 г.

28 На 30 март 2004 г. Комисията приема Решение 2005/261/ЕО относно схемата за помощи, която Обединеното кралство възнамерява да приведе в действие във връзка с реформата на корпоративния данък от правителството на Гибралтар (ОВ L 85, 2005 г., стр. 1, наричано по-нататък „обжалваното решение“).

29 Постановителната част на обжалваното решение гласи следното:

„*Член 1*

Предложенията, предмет на уведомлението, изпратено от Обединеното кралство с оглед 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.

Член 2

Адресат на настоящото решение е Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия.“ [неофициален превод]

30 В подкрепа на своето заключение за селективния характер на данъчната реформа в съображения 98—152 от обжалваното решение Комисията всъщност изтъква, че посочената реформа е селективна както в регионално отношение, така и по

същество. В регионално отношение реформата била селективна, доколкото предвижда система за корпоративен данък, по силата на която дружествата в Гибралтар по общо правило се облагат с по-ниска данъчна ставка в сравнение с дружествата в Обединеното кралство (съображение 127 от обжалваното решение). Според Комисията следните аспекти на данъчната реформа са селективни по същество: 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 обжалваното решение); 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 по отношение на техния брой работници и служители, и на ползването на служебни помещения (съображения 134—141 от обжалваното решение); на трето място, данъкът върху броя работници и служители и BPOT, тъй като поради естеството си те поставят в по-благоприятно положение предприятията, които реално физически не са в Гибралтар и поради това не се облагат с корпоративен данък (съображения 142—144 и 150 от обжалваното решение). Комисията стига до извода, че „[м]ерките, предмет на уведомлението, следователно водят до регионална селективност и до селективност по същество, и [че] последната произтича от редица специфични характеристики на предложената система и от цялостния ѝ анализ“ (съображение 152 от обжалваното решение). [неофициален превод]

Производство и искания на страните

31 Правителството на Гибралтар, жалбоподател по дело Т-211/04, и Обединеното кралство, жалбоподател по дело Т-215/04, подават настоящите жалби за отмяна на обжалваното решение в секретариата на Първоинстанционния съд на 9 юни 2004 г.

32 С акт, подаден в секретариата на Първоинстанционния съд на 4 октомври 2004 г., Обединеното кралство иска да встъпи в подкрепа на исканията на жалбоподателя по дело Т-211/04.

33 С актове, подадени в секретариата на Първоинстанционния съд на 7 октомври 2004 г., Кралство Испания иска да встъпи в подкрепа на исканията на Комисията по дела Т-211/04 и Т-215/04.

34 С актове, подадени в секретариата на Първоинстанционния съд на 1 декември 2004 г., жалбоподателят по дело Т-211/04 моли по силата на член 116, параграф 2 от Процедурния правилник на Първоинстанционния съд за поверително разглеждане на приложение А 2 към жалбата по отношение на встъпилите страни. Той оттегля тази молба с акт, подаден в секретариата на Първоинстанционния съд на 26 април 2005 г.

35 Молбите за встъпване по дела Т-211/04 и Т-215/04 са уважени с определения от 14 декември 2004 г. и 15 февруари 2005 г. на председателя на трети състав на Първоинстанционния съд.

36 С акт, подаден в секретариата на Първоинстанционния съд на 8 март 2005 г., Обединеното кралство иска съединяването на дела Т-211/04 и Т-215/04 за целите на устната фаза на производството и на съдебното решение по силата на член 50 от Процедурния правилник. Заинтересованите страни представят становищата си по това искане в предвидения срок.

37 С актове, подадени в секретариата на Първоинстанционния съд съответно на 16 март 2005 г. и на 15 април 2005 г., жалбоподателите по дела Т-211/04 и Т-215/04 искат тези дела да бъдат разгледани с предимство по силата на член 55, параграф 2 от Процедурния правилник.

38 Кралство Испания представя своето писмено становище при встъпване на 29 април 2005 г. по дело Т-215/04 и на 20 юни 2005 г. по дело Т-211/04. Главните страни по тези дела представят своите становища по тези писмени становища в предвидените срокове. Обединеното кралство не подава писмено становище при встъпване по дело Т-211/04.

39 С решения от 12 май 2005 г. и 13 декември 2006 г. Първоинстанционният съд решава на основание член 55, параграф 2 от Процедурния правилник да уважи искането да разгледа с предимство дела Т-211/04 и Т-215/04.

40 На 6 юни 2005 г. Първоинстанционният съд решава да разпредели дела Т-211/04 и Т-215/04 на трети разширен състав.

41 С Определение от 18 декември 2006 г. дела Т-211/04 и Т-215/04 са съединени за целите на устната фаза на производството.

42 По доклад на съдията докладчик Първоинстанционният съд (трети разширен състав) решава да започне устната фаза на производството и в рамките на процесуално-организационните действия, предвидени в член 64 от Процедурния правилник, кани страните по дела Т-211/04 и Т-215/04 да представят писмените си становища по изводите, които следва да се направят от Решение на Съда от 6 септември 2006 г. по дело Португалия/Комисия (C-88/03, Recueil, стр. I-7115, наричано по-нататък „Решението относно данъчния режим на Азорските острови“) по отношение на настоящите дела. Страните се съобразяват с това искане в указания срок.

43 Устните състезания и отговорите на страните на поставените им от Първоинстанционния съд въпроси са изслушани в съдебното заседание, проведено на 14 март 2007 г.

44 Първоинстанционният съд счита, че двете дела следва да се съединят за целите на съдебното решение, като страните са постигнали съгласие по този въпрос в съдебното заседание.

45 Жалбоподателят по дело T-211/04 моли Първоинстанционния съд:

— да отмени обжалваното решение,

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

46 Жалбоподателят по дело T-215/04 моли Първоинстанционния съд:

— да отмени обжалваното решение,

— да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.

47 Комисията моли Първоинстанционния съд по дела Т-211/04 и Т-215/04:

— да отхвърли жалбата,

— да осъди жалбоподателите да заплатят съдебните разноски.

48 Кралство Испания моли Първоинстанционния съд по дела Т-211/04 и Т-215/04:

— да отхвърли жалбата,

— да осъди жалбоподателите да заплатят съдебните разноски.

От правна страна

49 Жалбоподателите по същество изтъкват три правни основания. Първото е изведено от грешки при прилагане на правото и грешки в преценката относно прилагането на критерия за регионална селективност, второто — от грешки при прилагане на правото и грешки в преценката относно прилагането на критерия за селективност по същество, а третото — от съществени процесуални нарушения в рамките на разглеждането на третия аспект на данъчната реформа, квалифициран като селективен по същество, а именно характера на данъка върху броя

работници и служители и на ВРОТ. Последното правно основание се подразделя на две части, като първата се отнася до нарушение на правото на изслушване, а втората — до задължението за мотивиране.

I — *По първото правно основание, изведено от грешки при прилагане на правото и грешки в преценката относно прилагането на критерия за регионална селективност*

A — *Доводи на страните*

50 Според жалбоподателите в конкретния случай Комисията е приложила неправилно критерия за регионална селективност, като приема територията на Обединеното кралство и неговия режим на данъчно облагане на дружествата за подходящата референтна рамка за оценка на данъчната реформа на Гибралтар. В подкрепа на своята теза те по същество се позовават на четири обстоятелства.

51 На първо място, те твърдят, че в случая критерият за регионална селективност не може да се приложи по начина, по който го прилага Комисията, защото Гибралтар не е част от Обединеното кралство нито по силата на националното, нито по силата на общностното право. Съдебната практика, Известието за държавната помощ в областта на прякото данъчно облагане на дружества и съображенията, на които се основавала Комисията в обжалваното решение, се отнасяли до данъчните мерки, приложими спрямо териториално образувание, което е част от държава членка. Гибралтар не можел да бъде приравнен на подобно образувание.

52 На второ място, жалбоподателите твърдят, че дори ако Гибралтар трябва да се разглежда като част от Обединеното кралство за целите на прилагането на общностните норми за държавните помощи, Обединеното кралство не можело да представлява подходящата референтна рамка поради липсата на данъчна

система, която да е обща за тези два правни субекта. Данъчната реформа на Гибралтар не била „дерогиране“, „изключение“ или „намаление“ спрямо режима на данъчно облагане на дружествата на Обединеното кралство; последният не бил „обичайната“ данъчна система, която би била приложена в Гибралтар при липса на спорната данъчна реформа. Следователно критерият за регионална селективност бил неприложим.

53 В това отношение жалбоподателите поддържат първо, че публичните власти на Обединеното кралство нямат никаква роля при формирането на политическата и икономическата среда в Гибралтар. В политически аспект публичните власти на Гибралтар включвали собствена изпълнителна, законодателна и съдебна власт, които били различни от тези на Обединеното кралство. В икономически аспект Гибралтар не получавал нито субсидия, нито каквато и да е финансова помощ от Обединеното кралство. Приходите му били изцяло от данъците, които самият той определял. Гибралтар прилагал икономическите политики, които считал за най-подходящи за неговата територия, без да отчита икономическите политики на Обединеното кралство. Той сечал и печатал свои пари, определял паричното си предлагане и сам вземал решение за своите заеми и разходи. Обжалваното решение съдържало фактически грешки относно значението за Гибралтар на упражняването на централната власт от Обединеното кралство.

54 Второ, жалбоподателите поддържат, че Гибралтар и Обединеното кралство представляват две напълно отделни и самостоятелни данъчни територии. Правителството на Гибралтар и House of Assembly планирали приложимия данъчен режим на тази територия, като взели предвид само специалните условия, които характеризират нейната икономика без никакво влияние или ограничение от страна на данъчното законодателство или политика, приети от Обединеното кралство. Данъчното законодателство на Обединеното кралство никога не било прилагано и нямало да се приложи в Гибралтар дори при липса на данъчно законодателство на последния. Ето защо не съществувала никаква норма, с която можели да се сравнят данъците, прилагани в Гибралтар, или от която те можели да се отклонят. Обжалваното решение съдържало фактически грешки, що се отнася до описанието на Гибралтар като място, в което данъчните правомощия са децентрализирани, но остава централна референтна система (съображение 121 от обжалваното решение), до описанието на данъчната реформа като намаляване на начислявания данък на национално равнище (съображение 109 от обжалваното решение), и до твърдението на Комисията, че „прилаганата понастоящем данъчна система в Гибралтар съответства до голяма степен на модела [на

Обединеното кралство], с изключение на предимствата, предоставени на офшорната икономика“ (съображение 112 от обжалваното решение). [неофициален превод]

55 Според правителството на Гибралтар критерият за селективност предполага спорната данъчна мярка да може да бъде сравнена с обичайната данъчна ставка, която при липса на тази мярка се прилага спрямо дейността в разглеждания регион. Това непременно означавало, че използваният сравнителен елемент трябва да бъде данък или друга мярка, приложима в същата данъчна юрисдикция. В конкретния случай обаче Гибралтар и Обединеното кралство представлявали две самостоятелни данъчни юрисдикции; дори при липса на специален режим за облагане на дружествата в Гибралтар данъчният режим на Обединеното кралство нямало да се приложи там. Това неприлагане не следвало от избора на Обединеното кралство да прехвърли на Гибралтар или да се откаже в негова полза от своите данъчни правомощия, както твърди Комисията в съображение 114 от обжалваното решение. Всъщност Обединеното кралство не можело да избира дали да прилага своите данъчни закони спрямо колониалните си територии и никога не било упражнявало данъчни правомощия спрямо Гибралтар.

56 Трето, жалбоподателите поддържат, обратно на тезата на Комисията в обжалваното решение, че политическата и данъчна автономия, от които се ползва субдържавно образувание, е релевантен критерий за преценка на селективния характер на приета от това образувание данъчна мярка, доколкото тази политическа и данъчна автономия позволява въпросното субдържавно образувание да се разглежда като подходяща референтна рамка.

57 На трето място, в писмените си становища по изводите, които следва да се направят от Решението относно данъчния режим на Азорските острови, точка 42 по-горе, жалбоподателите, като твърдят, че в конкретния случай критерият за регионална селективност не може да се приложи, тъй като Гибралтар не е част от Обединеното кралство, и че не съществува общ данъчен режим за двата правни субекта, при условията на евентуалност същевременно поддържат, че референтната рамка в случая е територията на Гибралтар в приложение на метода за определяне на посочената рамка, изложен в точки 67 и 68 от Решението относно данъчния режим на Азорските острови, точка 42 по-горе.

58 На четвърто място, според жалбоподателите дори да се окаже, че данъчната реформа е селективна в регионално отношение, тя е обоснована поради своя характер или поради общата си структура.

59 Комисията поддържа, че в конкретния случай релевантният въпрос е не дали Гибралтар е част от Обединеното кралство за целите на прилагането на вътрешното или на международното право, а дали е част от Обединеното кралство за целите на прилагането на общностното право, което установява свой правен ред. Такъв е случаят според Комисията.

60 Тя поддържа също, че в конкретния случай икономическото разделение между Гибралтар и Обединеното кралство няма отражение. Този вид съображения никога не бил вземан предвид в решенията в областта на държавните помощи, тъй като дори когато съществува действително икономическо разделение между централната власт и автономния регион, нормите относно регионалните държавни помощи се прилагали изключително на основание съществуването на предимство, предоставено на определени предприятия в зависимост от тяхното установяване или от дейността им в част от дадена държава членка.

61 При всички положения Комисията оспорва посочената от жалбоподателите икономическа и данъчна автономия на Гибралтар от Обединеното кралство и дава примери за финансова подкрепа, отпусната от Обединеното кралство на Гибралтар.

62 Комисията поддържа също, обратно на тезата на жалбоподателите, че централните органи на Обединеното кралство имат основна роля при формирането на политическата и икономическа среда в Гибралтар по-специално поради това, че Обединеното кралство е длъжно да прилага общностното право в Гибралтар, и поради факта, че паричната стабилност на последния изцяло зависи от Обединеното кралство (валутата на Гибралтар била именно лири стерлинги, но

под друго име). В същия ред на мисли Комисията твърди, че понятието „определени вътрешни дейности“, към които спада данъчното облагане според жалбоподателите, няма голямо значение в контекста на общностното право главно поради две причини: първо, Конституцията от 1969 г. предвиждала, че централните органи (в лицето на губернатора) могат да се намесват по-специално, за да гарантират изпълнението на международните задължения в Гибралтар, и второ, за разлика от Обединеното кралство Гибралтар не участвал в приемането на общностни актове, засягащи негови определени вътрешни дейности, които трябвало да бъдат изпълнени на територията му.

63 Що се отнася до доводите на жалбоподателите относно липсата на общ данъчен режим на Гибралтар и Обединеното кралство, Комисията по същество счита, че от момента, в който се установи, че Гибралтар е част от Обединеното кралство за целите на прилагането на общностните норми за държавните помощи, подходящата референтна рамка не може да бъде друга освен тази, която представлява данъчният режим на Обединеното кралство.

64 Комисията отбелязва, че член 87 ЕО се позовава на помощта, „предоставена от държава членка“, която засяга търговията между държавите членки. Тя поддържа, че определящият въпрос е не дали Обединеното кралство и Гибралтар са част от една и съща данъчна територия, а дали приложим в Гибралтар данъчен режим може да представлява помощ, предоставена от държава членка. Според Комисията отговорът на този въпрос трябва да бъде утвърдителен, тъй като общностните норми за държавните помощи се прилагат в своята цялост в Гибралтар, както признава самото правителство на Гибралтар. Държавата членка, която предвижда предоставянето на помощи на територията на Гибралтар, можело да бъде само Обединеното кралство и въпросът дали схемата за помощи е селективна в регионално отношение било възможно да се разглежда само спрямо Обединеното кралство като държава членка, отговорна за спазването на общностното право в Гибралтар.

65 Комисията поддържа също, че липсата на обща (или обичайна) данъчна система, която да се приложи в Гибралтар в случай на неприлагане на гибралтарския данъчен режим, не изключва прилагането на критерия за регионална селективност. Тази липса на обща данъчна система била резултат от избор, направен от Обединеното кралство. Последното избрало да установи особена конституционна връзка с Гибралтар и освен това избрало посредством своя акт за

присъединяване към Общността да подчини Гибралтар на правната уредба на държавните помощи. В допълнение Обединеното кралство запазило достатъчно правомощия на Гибралтар, за да гарантира, че последният ще приеме съвместим с Договора режим на корпоративния данък. От това следвало, че референтната рамка не трябва да бъде различна от предоставената от Обединеното кралство.

66 Комисията освен това оспорва релевантността на степента на данъчна автономия на субдържавното образувание за целите на прилагането на понятието за държавна помощ. Според нея този довод също се основава на приемането на предпоставката, че Гибралтар е част от Обединеното кралство. Предвид тази предпоставка твърдението, че прилагането на нормите за държавните помощи зависи от степента на автономия, от която се ползва разглежданият регион, със сигурност било необосновано (освен в случай на симетрично делегиране на данъчни правомощия, посочено в съображение 115 от обжалваното решение).

67 В писменото си становище по изводите, които следва да се направят от Решението относно данъчния режим на Азорските острови, точка 42 по-горе, Комисията счита, че в него Съдът възприема нейната теза, според която критерият, позволяващ да се определи референтната рамка за преценка на регионалната селективност, е образуването, което има основна роля при формирането на политическата и икономическа среда, в която предприятията упражняват дейността си, но отхвърля тезата ѝ, че това образувание може да бъде само държавата членка.

68 Според Комисията въпросът дали в конкретния случай референтната рамка може да бъде Гибралтар зависи от условията, посочени в Решението относно данъчния режим на Азорските острови, точка 42 по-горе, а не от конституционния статут на Гибралтар съгласно националното право.

69 Комисията поддържа, че изискването регионът да „изпълнява основна роля при формирането на политическата и икономическа среда, в която упражняват дейността си предприятията, намиращи се на територията, която попада в обхвата на неговата компетентност“, посочено в точка 66 от Решението относно данъчния режим на Азорските острови, точка 42 по-горе, предпоставя четвърто предварително условие, различно от трите условия, изброени в точка 67 от посоченото решение, за целите на определянето на подходящата референтна рамка.

70 Това четвърто условие изисквало въпросният регион да се ползва, що се отнася до политическата и икономическа среда, в която упражняват дейността си предприятията, установени на негова територия, от степен на автономия, която е сходна с влиянието, упражнявано от централното правителство на държава членка, чиято конституция не предвижда регионална автономия. Комисията изяснява, че логиката, на която се основава това изискване в светлината на нормите на Договора относно държавните помощи, е че за да се определи дали определени предприятия се ползват от предимство, е необходимо да се сравни тяхното положение с положението на други предприятия, упражняващи дейност в същата политическа и икономическа среда.

71 Комисията счита, че правителството на Гибралтар няма основна роля при формирането на политическата и икономическа среда, в която упражняват дейността си предприятията, установени в Гибралтар, и че следователно територията на Гибралтар не може да представлява подходящата референтна рамка. Докато това предварително изискване не бъдело изпълнено, нямало смисъл да се вземат предвид трите критерия, изброени в точка 67 от Решението относно данъчния режим на Азорските острови, точка 42 по-горе.

72 При условията на евентуалност Комисията разглежда горепосочените три критерия и поддържа, че Гибралтар не изпълнява два от тях, а именно критерия относно правомощието на правителството на Обединеното кралство да се намесва пряко в областта на данъчните мерки, приети от органите на Гибралтар, и критерия относно съществуването на субсидии, компенсиращи финансовите

последици за Гибралтар от неговия данъчен режим. Следователно територията на Гибралтар не представлявала подходящата референтна рамка.

73 Кралство Испания подчертава, че встъпването му в подкрепа на исканията на Комисията не може да се тълкува, изрично или мълчаливо, като изразяване на подкрепа на мотивите на обжалваното решение относно регионалната селективност. То счита, че случаят на Гибралтар следва да се различава от случаите, свързани с данъчния режим на автономните територии на Страната на баските и на Навара, поради съществуващата рамка на данъчно хармонизиране в тези територии.

74 Същевременно Кралство Испания счита, че не е възможно спрямо Гибралтар да се прилага напълно различен данъчен режим от този на Обединеното кралство без никакви ограничения или правила за координиране, тъй като това означавало в областта на държавните помощи територията на Гибралтар да се разглежда като отделна държава членка, което според Кралство Испания представлява съществено изменяне на международния статут на посочената територия.

75 В писменото си становище по изводите, които следва да се направят от Решението относно данъчния режим на Азорските острови, точка 42 по-горе, Кралство Испания поддържа, че следва да се прибави четвърто условие към трите условия, вече установени от Съда в посоченото решение, за да се определи дали субдържавното образувание представлява подходящата референтна рамка за преценка на приетите от това образувание данъчни мерки. Съгласно това четвърто условие разглежданата данъчна мярка нямало да е селективна, ако е дефинирана от редица критерии за хармонизиране, сходни с тези, които по силата на общностното право се прилагат спрямо данъчните мерки, приети от държавата членка, към която принадлежи субдържавното образувание, целящи да се защити свободното движение на хора, капитали, стоки и услуги, и да се избегне нарушаването на вътрешния пазар.

Б — *Съображения на Първоинстанционния съд*

76 Следва да се напомни, че нормите на общностното право за помощите, предоставяни от държавите членки, се прилагат спрямо Гибралтар (Решение по дело Government of Gibraltar/Комисия, точка 15 по-горе, точка 12). Следователно член 87, параграф 1 ЕО представлява отправната точка за анализа на Първоинстанционния съд.

77 Този член забранява държавните помощи, „[които поставят] в по-благоприятно положение [...] определени предприятия или производството на някои стоки", т.е. селективните помощи (Решение на Съда от 15 декември 2005 г. по дело Италия/Комисия, C-66/02, Recueil, стр. I-10901, точка 94).

78 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 дадения правопорядък дадена национална мярка може да постави в по-благоприятно положение „определени предприятия или производството на някои стоки" спрямо други, които биха се оказали с оглед на преследваните от споменатия правопорядък цели в сходно фактическо и правно положение (Решение на Съда от 8 ноември 2001 г. по дело Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Recueil, стр. I-8365, точка 41, Решение на Съда от 29 април 2004 г. по дело GIL Insurance и др., C-308/01, Recueil, стр. I-4777, точка 68 и Решение на Съда от 3 март 2005 г. по дело Heiser, C-172/03, Recueil, стр. I-1627, точка 40).

79 Подобен анализ се налага и относно мярка, която е приета не от националния законодател, а от субдържавен орган, тъй като мярка, приета от административно-териториална единица, а не от централната власт, може да представлява помощ, при положение че са изпълнени условията по член 87, параграф 1 ЕО (Решение на Съда от 14 октомври 1987 г. по дело Германия/Комисия, 248/84, Recueil, стр. 4013, точка 17).

80 От гореизложеното следва, че за да се прецени селективността на разглежданата мярка, е необходимо да се разгледа въпросът дали в рамките на даден правен режим посочената мярка представлява предимство за някои предприятия в сравнение с други, които се намират в сходно фактическо и правно положение. Определянето на референтната рамка придобива по-голямо значение в случаите на данъчни мерки, тъй като самото съществуване на предимство може да бъде установено само ако се сравни с „обичайно“ данъчно облагане. Обичайната данъчна ставка е ставката, която действа в географската зона, представляваща референтната рамка (Решение относно данъчния режим на Азорските острови, точка 42 по-горе, точка 56).

81 В конкретния случай следва да се разгледа въпросът дали територията на Обединеното кралство представлява подходящата референтна рамка за преценка на регионалната селективност на данъчната реформа. Отрицателният отговор на този въпрос със сигурност би означавал, че територията на Гибралтар представлява подходящата референтна рамка за преценка на данъчната реформа и би изключил всякакъв извод за регионалната селективност на тази реформа.

82 От съображения 104 и 125 от обжалваното решение по-специално е видно, че Комисията се основава на две обстоятелства, за да заключи, че територията на Обединеното кралство представлява подходящата референтна рамка за преценка на регионалната селективност на данъчната реформа: първо, по същество тя счита, че референтната рамка може да бъде само територията на съответната държава членка поради общата структура на Договора и в частност поради нормите за държавните помощи, както и че степента на автономия на субдържавното образувание спрямо централното правителство не е релевантна за целите на определянето на посочената рамка; второ, тя основава извода си с ролята, която имат органите на Обединеното кралство при формирането на политическата и икономическа среда, в която упражняват дейността си предприятията в Гибралтар.

1. По релевантността на степента на автономия на субдържавното образувание спрямо централното правителство на съответната държава членка за целите на определянето на подходящата референтна рамка

83 Що се отнася до първото обстоятелство, с което Комисията основава заключението си относно определянето на територията на Обединеното кралство като подходящата референтна рамка в конкретния случай (вж. точка 82 по-горе), трябва да се посочи, както признава Комисията в своето писмено становище по последиците, които следва да се изведат от Решението относно данъчния режим на Азорските острови, точка 42 по-горе, че Съдът отхвърля нейния анализ в точки 57 и 58 от посоченото съдебно решение, които гласят следното:

„57 [Р]еферентната рамка не трябва непременно да се определя в рамките на територията на съответната държава членка, така че определена мярка, която предоставя предимство само на част от националната територия, не е селективна по смисъла на член 87, параграф 1 ЕО само поради това обстоятелство.

58 Не може да се изключи възможността субдържавно образувание да притежава фактически и правен статут, предоставящ му достатъчна автономия по отношение на централното правителство на държава членка, за да може — именно то, а не централното правителство — чрез мерките, които приема, да изпълнява основна роля при формирането на политическата и икономическа среда, в която предприятията упражняват дейността си. В подобен случай територията, върху която субдържавното образувание, автор на мярката, упражнява своите правомощия, а не националната територия в нейната цялост, представлява релевантния контекст за изследване на въпроса дали дадена мярка, приета от подобно образувание, поставя в по-благоприятно положение определени предприятия в сравнение с други, които се намират в сходно фактическо и правно положение от гледна точка на целта, преследвана от мярката или от съответния правен режим.“

84 Ето защо е достатъчно да се разгледа основателността на второто обстоятелство в подкрепа на заключението на Комисията относно определянето на Обедине-

ното кралство като референтна рамка, а именно ролята, която имат органите на Обединеното кралство при формирането на политическата и икономическа среда, в която упражняват дейността си предприятията в Гибралтар (вж. точка 82 по-горе).

2. По ролята на Обединеното кралство при формирането на политическата и икономическа среда в Гибралтар като критерий за определянето на референтната рамка в конкретния случай

а) Решение относно данъчния режим на Азорските острови

85 В Решението относно данъчния режим на Азорските острови, точка 42 по-горе (точка 65), що се отнася до случая, в който при упражняването на правомощия, които са достатъчно автономни по отношение на централната власт, регионален или местен орган приема данъчна ставка, която е по-ниска от ставката на национално равнище и се прилага единствено спрямо предприятията, намиращи се на територията, която попада в обхвата на неговата компетентност, Съдът по-специално установява следното:

„66 В [този] случай, за да се прецени селективният характер на данъчна мярка, релевантната правна уредба би могла да се ограничи до съответната географска зона, в случай че тъкмо поради своя статут и правомощия субдържавното образувание изпълнява основна роля при формирането на политическата и икономическа среда, в която упражняват дейността си предприятията, намиращи се на територията, която попада в обхвата на неговата компетентност.

67 За да може решение, взето при подобни обстоятелства, да се счита за прието при упражняването на правомощия от този орган, които са достатъчно автономни, първо е необходимо, както изтъква генералният адвокат в точка 54 от своето заключение, това решение да е прието от регионален или местен орган, на който на конституционно равнище да е предоставен политически и административен статут, отделен от този на централното правителство. След това, то трябва да е прието без да е възможна пряка намеса на централното правителство върху съдържанието му. Накрая, финансовите последици от намаляване на данъчната ставка на национално равнище, приложима спрямо намиращите се в региона предприятия, не трябва да се компенсират с помощи или субсидии, предоставяни от други региони или от централното правителство.

68 От гореизложеното следва, че наличието на политическа и данъчна автономия по отношение на централното правителство, която е достатъчна, що се отнася до прилагането на общностните норми за държавните помощи, предполага, както поддържа правителството на Обединеното кралство, че субдържавното образувание разполага не само с правомощие да приема мерки за намаляване на данъчната ставка на територията, попадаща в обхвата на компетентността му, независимо от всякакви съображения, свързани с поведението на държавата като цяло, но и че поема и политическите и финансови последици от такава мярка.“

86 Следователно в случая е необходимо да се разгледа въпросът дали данъчната реформа отговаря на трите условия, посочени в точка 67 от Решението относно данъчния режим на Азорските острови, точка 42 по-горе. Така на първо място, следва да се разгледа въпросът дали данъчната реформа е планирана от регионален или местен орган, на който на конституционно равнище е предоставен политически и административен статут, отделен от този на централното правителство на Обединеното кралство, на второ място, дали данъчната реформа е планирана, без да е възможна пряка намеса на централното правителство на Обединеното кралство върху съдържанието ѝ, и на трето място, дали финансовите последици за Гибралтар от въвеждането на данъчната реформа не се компенсират с помощи или субсидии, предоставяни от други региони или от централното правителство на Обединеното кралство.

87 Тезата на Комисията, съгласно която точка 66 от Решението относно данъчния режим на Азорските острови, точка 42 по-горе, съдържа четвърто предварително условие, различно от трите изброени в точка 67 условия, а именно условието субдържавното образувание да изпълнява основна роля при формирането на политическата и икономическа среда, в която упражняват дейността си предприятията, намиращи се на територията, която попада в обхвата на неговата компетентност, не може да бъде приета. Всъщност тази теза не намира опора нито в Решението относно данъчния режим на Азорските острови, точка 42 по-горе, нито в заключението на генералния адвокат Geelhoed по това решение (Recueil, стр. I-7119, точки 54 и 55).

88 Освен това Първоинстанционният съд не може да приеме тезата, изтъкната от Кралство Испания, за съществуването на четвърто условие в допълнение към трите условия, установени от Съда в Решението относно данъчния режим на Азорските острови, точка 42 по-горе, което е свързано с дефинирането на спорната данъчна мярка от критерии за хармонизиране, наложени от общностното право спрямо данъчните мерки, приети от държавата членка, към която принадлежи разглежданото субдържавно образувание. Освен неясния ѝ характер, що се отнася до установяването и съдържанието на посочените критерии за хармонизиране, тази теза не намира опора в Решението относно данъчния режим на Азорските острови, точка 42 по-горе, и следователно също трябва да се отхвърли.

б) По прилагането на първото и на второто условие, посочени в Решението относно данъчния режим на Азорските острови

89 Що се отнася до първото условие на Решението относно данъчния режим на Азорските острови, точка 42 по-горе, достатъчно е да се посочи, както признават главните страни, че компетентните органи на Гибралтар, планирали данъчната реформа, разполагат на конституционно равнище с политически и административен статут, отделен от този на централното правителство на Обединеното кралство, и че поради това първото условие е изпълнено.

90 По отношение на второто условие на Решението относно данъчния режим на Азорските острови, в конкретния случай следва да се разгледа въпросът дали данъчната реформа е планирана, без да е възможна пряка намеса на централното правителство на Обединеното кралство върху нейното съдържание.

91 Комисията поддържа, че в конкретния случай това условие не е изпълнено, тъй като по силата на членове 33 и 34 от Конституцията от 1969 г. Обединеното кралство има правомощие за пряка намеса посредством губернатора, що се отнася по-специално до областите, свързани с „финансовата и икономическа стабилност“, сред които следвало да се включва данъчното облагане.

92 Що се отнася до твърдението на жалбоподателите, съгласно което запазеното от Обединеното кралство правомощие да законодателства в Гибралтар никога не е било упражнявано в данъчната област, Комисията възразява, че второто условие на Решението относно данъчния режим на Азорските острови, точка 42 по-горе, поставя въпроса дали централните органи на държавата членка имат възможност за намеса, а не дали действително я извършват.

93 На първо място, следва да се отбележи, както е видно от преписките в конкретния случай и от Решение по дело Government of Gibraltar/Комисия, точка 15 по-горе (точка 53), че данъчното облагане на предприятията спада към категорията „определени вътрешни дейности“. Не се оспорва, че изпълнителните правомощия за тези дейности принадлежат на Министерския съвет на Гибралтар. Последният е компетентен да подготвя и представя за приемане от законодателната власт на Гибралтар на приложимите на територията на Гибралтар данъчни мерки.

94 На второ място, следва да се отбележи, че по силата на член 32 от Конституцията от 1969 г. и при определени условия законодателната власт на Гибралтар е компетентна да приема закони „за мира, обществения ред и доброто управление на Гибралтар“. Не се оспорва, че това правомощие включва приемането на данъчни мерки. По силата на член 33, алинея 1 от Конституцията от 1969 г., упражняването на законодателната власт се осъществява по принцип чрез

гласуването на проектозаконите от House of Assembly с одобрението на кралицата или на губернатора от името на кралицата. Не се оспорва, че членовете на House of Assembly са демократично избрани от и представляват единствено народа на Гибралтар. Член 33, алинея 2 от Конституцията от 1969 г. предвижда и възможността на губернатора да откаже да одобри споменатите проектозакони или да предвиди одобрението на някои проектозакони по усмотрение на кралицата. На следващо място, член 34, алинея 2 от Конституцията от 1969 г. предвижда възможността по отношение на области, спадащи към определени вътрешни дейности, и в интерес на поддържането на финансовата и икономическа стабилност на Гибралтар, при определени условия губернаторът да внася проектозакони в House of Assembly и при определени условия да приема посочените проектозакони, като дава одобрението си за тях.

95 На трето място, от преписките е видно, че Обединеното кралство в крайна сметка запазва правомощието да законодателства в Гибралтар, но че това правомощие е било упражнявано само по изключение и никога в данъчната област. Спрямо Гибралтар не се прилага и никога не е прилагано данъчно законодателство на Обединеното кралство.

96 На последно място, в конкретния случай Комисията не оспорва, че данъчната реформа на Гибралтар е планирана от гибралтарските органи без намесата на органите на Обединеното кралство.

97 Следва да се приеме, че предоставените на губернатора от членове 33 и 34 от Конституцията от 1969 г. правомощия, които впрочем никога не са упражнявани в данъчната област, не доказват, че „централното правителство“ на Обединеното кралство има възможност за „пряка“ намеса върху съдържанието на данъчната реформа по смисъла на второто условие на Решението относно данъчния режим на Азорските острови, точка 42 по-горе. Въпреки че се назначава от кралицата, действаща в качеството си на кралица на Гибралтар, и че е нейният представител в Гибралтар (член 18 от Конституцията от 1969 г.), от преписките не следва, че губернаторът на Гибралтар може да се приравни с централното правителство на Обединеното кралство и че възможността му за намеса в законодателния процес на Гибралтар може да се квалифицира като „пряка намеса“ на „централното

правителство“ на Обединеното кралство по смисъла на точка 67 от Решението относно данъчния режим на Азорските острови, точка 42 по-горе.

98 Освен това е необходимо да се приеме, че запазеното правомощие на Обединеното кралство да законодателства в Гибралтар и различните правомощия за участие в законодателния процес, предоставени на губернатора по силата на Конституцията от 1969 г., трябва да се тълкуват в светлината на статута на Гибралтар като колония или „несамоуправляваща се територия“ от гледна точка на глава XI, член 73 от Устава на Организацията на обединените нации, чиито външни отношения се осигуряват от Обединеното кралство като „управителна власт“ за целите на тази разпоредба. Задълженията на Обединеното кралство в качеството му на управителна власт спрямо Гибралтар са пояснени в посочения член 73, чиято релевантна част гласи:

„Членовете на Организацията на обединените нации, които носят или поемат отговорност за управлението на територии, чиито народи още на са достигнали до пълно самоуправление, признават принципа, съгласно който интересите на жителите на тези територии са първостепенни, и приемат като свещен дълг задължението да оказват възможно най-голямо съдействие за благополучието на жителите на тези територии в рамките на системата за международен мир и сигурност, установена в настоящия устав, и за тази цел:

а) да осигуряват при дължимото зачитане на културата на въпросните народи техния политически, икономически и социален напредък, напредъка в областта на образованието, справедливото отношение към тях и покровителството им срещу злоупотреби;

б) да развиват самоуправлението, да държат нужната сметка за политическите стремежи на тези народи и да ги подпомагат в постепенното развитие на техните свободни политически институции съобразно с особените условия на всяка територия и на нейните народи и с тяхната различна степен на развитие;

[…]“

99 В светлината на гореизложеното запазеното правомощие на Обединеното кралство да законодателства в Гибралтар и различните правомощия, предоставени на губернатора, трябва да се тълкуват като средства, които позволяват на Обединеното кралство да носи своите отговорности към народа на Гибралтар и да изпълнява задълженията си съгласно международното право, а не като предоставящи възможност за пряка намеса върху съдържанието на данъчна мярка, приета от органите на Гибралтар, още повече че тези запазени правомощия никога не са били упражнявани в данъчната област.

100 Ето защо следва да се приеме, че второто условие на Решението относно данъчния режим на Азорските острови, точка 42 по-горе, е изпълнено в конкретния случай.

в) По прилагането на третото условие на Решението относно данъчния режим на Азорските острови

101 Що се отнася до третото условие на Решението относно данъчния режим на Азорските острови, точка 42 по-горе, в конкретния случай следва да се разгледа въпросът дали евентуалните финансови последици за Гибралтар от въвеждането на данъчната реформа не се компенсират с помощи или субсидии, предоставяни от други региони или от централното правителство на Обединеното кралство.

102 Според Комисията това условие предполага, че никаква помощ не е дори потенциално налична за субдържавното образувание, за да компенсира последиците от решенията в данъчната област, приети от последното. Ето защо Комисията оспорва, че това условие изисква наличието на връзка между, от една страна, всяка регионална мярка за намаляване на данък, и от друга страна, всяка субсидия, предоставяна от централното правителство или от друг регион. Според

Комисията това тълкуване не е съгласувано с твърдяното четвърто условие, според което субдържавното образувание трябва да има основна роля при формирането на политическата и икономическа среда, в която упражняват дейността си предприятията на неговата територия. Всъщност за преценката дали това условие е изпълнено, трябвало да се имат предвид всички източници на финансиране от централното правителство предвид заменяемия характер на парите и предвид това, че плащане, което освобождава Гибралтар от публичен разход, му позволява да отдели повече пари за друг проект или да намали данъците. В светлината на това тълкуване Комисията оспорва изпълнението на третото условие в конкретния случай поради твърдените финансови помощи, предоставени от Обединеното кралство на Гибралтар.

103 В това отношение Комисията се позовава по-специално на финансирането от Обединеното кралство на социалноосигурителния фонд на Гибралтар, за да може последният да плаща пенсиите на испанските граждани, пребиваващи понастоящем в Испания, които са работили в Гибралтар преди решението на испанските власти да затворят границата между Испания и Гибралтар през 1969 г. В допълнение Комисията се позовава и на помощите за развитие, предоставени по различни поводи на Гибралтар от Обединеното кралство след присъединяването на Обединеното кралство към Общността, финансирането от Обединеното кралство на схема за предлагане на рисков капитал на малки и средни предприятия (МСП), установени в Обединеното кралство и в Гибралтар, и субсидията за използването на гибралтарското летище от Министерството на отбраната на Обединеното кралство.

104 Тези доводи не могат да бъдат приети.

105 В това отношение най-напред следва да се напомни, че тезата за съществуването на четвърто условие, съдържащо се в точка 66 от Решението относно данъчния режим на Азорските острови, точка 42 по-горе, не е обоснована (вж. точка 87 по-горе). Следователно Комисията неправилно се позовава на него в подкрепа на своите доводи.

106 На следващо място, следва да се отбележи, че употребата на глагола „компенсирам“ от Съда в точка 67 от Решението относно данъчния режим на Азорските острови, точка 42 по-горе, предполага необходимостта от наличие на причинно-следствена връзка между спорната данъчна мярка, приета от субдържавното образувание, и финансовата подкрепа, предоставена от други региони или от централното правителство на съответната държава членка. Предложеното от Комисията тълкуване би превърнало третото условие на Решението относно данъчния режим на Азорските острови, точка 42 по-горе, в мъртъв текст, тъй като би било много трудно да се допусне, че дадено субдържавно образувание не получава никаква финансова подкрепа под каквато и да е форма от страна на централното правителство.

107 Трябва да се констатира, че посочените от Комисията финансови помощи от Обединеното кралство за Гибралтар са свързани със специфични обстоятелства и нямат никаква причинно-следствена връзка с данъчната реформа.

108 Всъщност, на първо място, както следва от преписките, финансирането от Обединеното кралство от 1985 г. насам на социалноосигурителния фонд на Гибралтар засяга изплащането на пенсиите на испанските граждани, работили в Гибралтар преди испанските органи да затворят границата между Испания и Гибралтар в периода 1969—1985 г.

109 На второ място, видно от документа, на който се позовава Комисията в подкрепа на своето твърдение, помощите за развитие, предоставени от Обединеното кралство на Гибралтар, се отнасят за периода между 1978 г. и 1986 г., и касаят проекти за развитието на инфраструктурата на Гибралтар, образователни проекти и проекти за жилищно строителство.

110 На трето място, както е видно от Решение от 4 февруари 2003 година на Комисията относно фонда за рисков капитал и заеми, предназначени за МСП

(помощ N 620/2002, ОВ C 110, стр. 14), от финансирането от Обединеното кралство на схема за предлагане на рисков капитал на МСП, установени в Обединеното кралство и в Гибралтар, за която е направено уведомление от Обединеното кралство на 11 септември 2002 г., се ползват горепосочените МСП и съответните инвеститори.

111 На последно място, що се отнася до субсидията за използването на гибралтарското летище, в съдебното заседание жалбоподателите поддържат, без това да е оспорено от Комисията, че това летище е било построено от армията на Обединеното кралство през Втората световна война, и че винаги е било военно летище на Обединеното кралство, предоставено и за гражданско ползване.

112 Предвид гореизложеното и при липса на представено от Комисията доказателство в подкрепа на противното, трябва да се установи, че нито един от горепосочените случаи на финансиране не служи за компенсиране на евентуалните финансови последици, които данъчната реформа би предизвикала за Гибралтар, по смисъла на третото условие на Решението относно данъчния режим на Азорските острови, точка 42 по-горе.

113 Следователно при липсата на обстоятелства, които могат да оборят твърденията на жалбоподателите, че Гибралтар не получава никаква финансова подкрепа от Обединеното кралство, която да компенсира финансовите последици от данъчната реформа, следва да се приеме, че в конкретния случай третото условие на Решението относно данъчния режим на Азорските острови, точка 42 по-горе, е изпълнено.

114 Тъй като трите условия на Решението относно данъчния режим на Азорските острови, точка 42 по-горе, са изпълнени, следва да се направи изводът, че ролята, която има Обединеното кралство при формирането на политическата и иконо-

мическа среда, в която упражняват дейността си предприятията в Гибралтар, не е достатъчна, за да може да се приеме, че територията на Обединеното кралство представлява подходящата референтна рамка в конкретния случай. Така второто обстоятелство в подкрепа на заключението на Комисията относно определянето на територията на Обединеното кралство като референтна рамка (вж. точка 84 по-горе) също не е обосновано.

115 При тези обстоятелства следва да се направи изводът, че въпросната референтна рамка съответства само на географските граници на територията на Гибралтар, без да е необходимо да се разглеждат доводите на жалбоподателите относно въпроса за принадлежността на Гибралтар към Обединеното кралство и за липсата на обща данъчна система на Гибралтар и Обединеното кралство. Това отграничаване на референтната рамка предпоставя, че не може да се направи никакво сравнение между данъчния режим, приложим спрямо установените в Гибралтар предприятия, и приложимият режим спрямо установените в Обединеното кралство предприятия, за да се констатира съществуването на селективно предимство в полза на първите.

116 От всички изложени по-горе съображения следва, че заключението на Комисията в обжалваното решение за регионалната селективност на данъчната реформа е опорочено от грешка при прилагането на правото и от грешка в преценката.

117 Следователно първото правно основание трябва да се уважи.

II — *По второто правно основание, изведено от грешки при прилагане на правото и грешки в преценката относно прилагането на критерия за селективност по същество*

A — *Доводи на страните*

118 Жалбоподателите оспорват законосъобразността на заключенията на Комисията в обжалваното решение относно селективността по същество на три аспекта на данъчната система, въведена с реформата, а именно: на първо място, условието да се реализират печалби преди облагането с данък върху броя работници и служители и с BPOT (съображения 128—133 от обжалваното решение); на второ място, максималния размер от 15 % от печалбите, прилаган при облагането с данък върху броя работници и служители и с BPOT (съображения 134—141 от обжалваното решение), и на трето място, характера на данъка върху броя работници и служители и на BPOT (съображения 142—144 и 150 от обжалваното решение).

119 Правителството на Гибралтар счита, че посочените три спорни аспекта имат общо приложение в Гибралтар и не поставят в по-благоприятно положение нито определени предприятия, нито производството на конкретни стоки. Според правителството на Гибралтар реформата създава цялостен данъчен режим, основан на критериите за заетост и за ползване на недвижимо имущество, и не представлява дерогиране на какъвто и да е данъчен режим, основан на печалбите. Комисията не определила отправната точка, по отношение на която реформата предоставя селективно предимство. Тя смесила и изопачила двата елемента на реформата, т.е. данъка върху броя работници и служители и BPOT, от една страна, и максималния размер от 15 %, от друга страна, като третира единия елемент все едно той представлява общото правило, а другия все едно става въпрос за изключение от това общо правило или обратното, както и като не ги третира като два елемента с еднакво значение за функционирането на предложения от Гибралтар данъчен механизъм. В същия смисъл Обединеното кралство поддържа, че според въведената с реформата данъчна система фактът, който води до облагане с данък, е наемането на работник или служител с цел печалба или ползването на недвижим имот с цел печалба.

120 Що се отнася до условието да се реализират печалби преди облагането с данък върху броя работници и служители и с BPOT, жалбоподателите оспорват неговия селективен характер по същество, като поддържат, че дружествата, които не реализират печалби, не са освободени от данъчната тежест, която би била обичайно приложима. Изискването за печалба не представлявало освобождаване или дерогиране на обща система на данъчно облагане и следователно не можело да се разглежда като селективно.

121 На следващо място, жалбоподателите упрекват Комисията, че не е установила лицата, спрямо които се прилага разглежданата данъчна мярка в съответствие с изискванията на член 87, параграф 1 ЕО. В конкретния случай дружествата, спрямо които се прилага условието да се реализират печалби, а именно тези, които не реализират печалби в течение на дадена година, можели да бъдат установени единствено в зависимост от временни обстоятелства, пред които са изправени, или в зависимост от текущите си показатели, което създавало променлива група дружества, в състояние да варира значително всяка година. Съдебната практика обаче изисквала достатъчно определима и предвидима група предприятия да бъде поставена в по-благоприятно положение от обща мярка за данъчно облагане, като например изискването да се реализират печалби, за да попадне тази мярка в приложното поле на член 87, параграф 1 ЕО.

122 При условията на евентуалност жалбоподателите поддържат, че условието да се реализират печалби е обосновано от характера и общата структура на данъчната реформа, и поради това не може да се квалифицира като държавна помощ. Данъчната реформа по-специално се основавала на принципа, че данъкът трябва да бъде заплатен въз основа на доходите, а не въз основа на капитала на дружеството. Данъчното облагане на дружества, които не реализират печалби, щяло да доведе до облагане на техния капитал в противоречие с основния принцип на данъчната реформа.

123 Що се отнася до максималния размер от 15 % от печалбите, прилаган при облагането с данък върху броя работници и служители и с BPOT, жалбоподателите поддържат, че той не е селективен, защото не поставя в по-благоприятно положение нито някои определени категории предприятия, нито производството на някои категории стоки. Този максимален размер имал общо приложение спрямо всички предприятия в Гибралтар. В това отношение също било невъзможно отнапред да се предвиди дали този максимален размер ще се прилага спрямо определени предприятия и ако има такива, кои ще са те. Този

максимален размер бил част от общия режим на данъчно облагане на същото основание както наемането на работници и служители и ползването на служебни помещения и не представлявал дерогиране на посочения режим.

124 При условията на евентуалност жалбоподателите поддържат, че максималният размер от 15 % от печалбите е обоснован от характера и общата структура на системата. Всъщност те разглеждат този максимален размер като регресивен фактор във въведената с данъчната реформа система и твърдят, че Комисията не е трябвало да квалифицира като държавна помощ данъчното освобождаване за сумата на данъка, надхвърляща посочения максимален размер. В допълнение правителството на Гибралтар обосновава въвеждането на максималния размер с необходимостта да се избегне свръхоблагане на дружествата, което можело да предизвика уволнения и нестабилност във фази на периодични колебания на пазара или на депресия.

125 Накрая, относно данъка върху броя работници и служители и BPOT жалбоподателите поддържат, че като критикува направения от правителството на Гибралтар избор на основа на данъчното облагане, а именно заетостта и ползването на площ, Комисията в действителност оспорва самия характер на общия данъчен режим, приет от правителството на Гибралтар, като по този начин засяга прерогативите на държавите членки да планират най-подходящите за тях данъчни политики. Фактът, че дружествата, които не наемат работници и служители и не ползват служебни помещения в Гибралтар, не подлежат на облагане, не представлявал дерогиране на „обичаен“ данък; това положение просто произтичало от характера на общия данъчен режим на Гибралтар.

126 Според жалбоподателите от обжалваното решение е видно, че по мнение на Комисията единственият метод на данъчно облагане на дружествата, който действително може да се приеме като общ, е система, основана на данъчното облагане на печалбата на дружествата. Комисията изглежда се стремяла да установи „обичаен“ режим на данъчно облагане от общностна гледна точка, а именно режим, основан на данъчно облагане на печалбите, за да стигне до извода, че всяко отклонение от същия може да се разглежда като държавна

помощ. Този подход на Комисията правел илюзорни правомощията на държавите членки в данъчната област и бил опорочен от грешка при прилагането на правото и от липса на мотиви.

127 При условията на евентуалност жалбоподателите изтъкват, че използването на заетостта и ползването на служебни помещения като основа на данъчното облагане е обосновано от характера и общата структура на данъчната система, която възнамерява да въведе правителството на Гибралтар. В това отношение Обединеното кралство подчертава необходимостта Гибралтар да въведе данък, който е прост и лесен за събиране от данъчна администрация с ограничен брой служители, докато правителството на Гибралтар изтъква специфичните характеристики на икономиката на Гибралтар, а именно ограничен трудов ресурс, значителна зависимост от ежедневно мигриращи от Испания работници и ограничена територия.

128 Комисията поддържа в самото начало, че потенциално широкото прилагане на критерия за селективност по същество, възприет в обжалваното решение, е обосновано в светлината на съдебната практика, от която следвало, че мерките, привидно достъпни за всички икономически оператори на дадена територия, все пак имат селективен характер, като фактически поставят в по-благоприятно положение някои от тези оператори или специфична категория от тях. Комисията оспорва също от гледна точка на съдебната практика твърдяната необходимост да се установят по точен и предвидим начин лицата, спрямо които се прилага данъчната реформа.

129 Що се отнася до селективния характер на условието да се реализират печалби и максималния размер от 15 % от печалбите, Комисията оспорва довода на жалбоподателите, съгласно който тя придала на единия от елементите на данъчната реформа по-голямо значение отколкото на другия. Напротив, според нея тази реформа създава хибридна система, в смисъл че печалбата, реализирана от дадено дружество, била съществен елемент за прилагането на това, което привидно било данък върху броя работници и служители и ВРОТ.

130 Комисията отбелязва, че за определени предприятия всеки елемент от посочената система води до отпадането на облагането с данък, което по правило се пораждало от другия елемент. По-конкретно, дадено дружество можело да е изключително рентабилно, но ако приемело формата на това, което понастоящем се определя с наименованието „освободено дружество“, то нямало да се нуждае нито от помещения, нито от работници и служители, и следователно практически щяло да бъде необложено с данък. Обратно, дадено дружество можело да има работници и служители и да ползва помещения, но ако не реализирало печалби, данъчната реформа също щяла да му позволи да не плаща данък.

131 Хибридният характер на данъчната реформа правел неотличими характера и общата ѝ структура. Ако според жалбоподателите работната ръка и земята били два фактора на производство, от които има недостиг в Гибралтар, от това следвало да се направи изводът, че тези ограничени ресурси трябва да се облагат без случаи на освобождаване или прагове, така че да се гарантира тяхното разпределяне за най-ефективно използване. Съгласно тази твърдяна логика на данъчната реформа, условието да се реализират печалби преди облагането с данък и условието за максимален размер от 15 % от печалбите били неразбираеми и следователно селективният характер на тези два аспекта на данъчната реформа не можел да се обоснове с характера и общата структура на посочената реформа.

132 Комисията оспорва също, че максималният размер от 15 % от печалбите може да бъде обоснован като техническа корекция, която има за цел да гарантира регресивния характер на данъка върху броя работници и служители и на ВРОТ.

133 Освен това Комисията оспорва както твърдяната необходимост данъкът да бъде плащан въз основа на дохода, а не въз основа на капитала на дружеството, така и твърдяната необходимост равнището на данъчно облагане да не надхвърля сумата, която данъчнозадълженото лице е съгласно да плати.

134 Що се отнася до първата от тези обосновки, Комисията изтъква неспособността си да разбере причината, поради която правителството на Гибралтар е възприело решението данъкът върху броя работници и служители и ВРОТ да бъдат ограничени до 15 % от печалбите. Тези данъци по естество имали ограничен обхват и възможността им да допринесат за данъчните приходи от гибралтарските предприятия, била още по-ограничена с правилото за 15-те %.

135 Относно втората обосновка Комисията поддържа, че ограниченията, наложени върху събирането на данъчни приходи, дължащи се на пределния размер на данъците, които данъчнозадължените лица са съгласни да заплатят, се приспособяват посредством равнището, на което са установени тези данъци. Ако сума от 3 000 GBP годишно за работник или служител се приемала като подходящо равнище на данък, удържан върху ресурс, от който има недостиг, какъвто е работната ръка в Гибралтар, в уведомлението за данъчната реформа изобщо не се изяснявало по каква причина на работодател, който използва работната ръка по неефективен начин, трябва да се предостави предимство чрез ефективно освобождаване от данък върху броя работници и служители в замяна на данък от 15 % върху печалбите.

136 Що се отнася до селективния характер, който по естество имат данъкът върху броя работници и служители и ВРОТ, Комисията отбелязва, че доводът, според който тя се стремяла да атакува самото естество на данъчния режим, който правителството на Гибралтар желае да въведе, само повдига основния въпрос в конкретния случай, а именно дали данъчната реформа действително е общ режим на данъчно облагане. Тя напомня, че според обжалваното решение данъчната реформа по естеството си е селективна по същество, тъй като използва данъка върху броя работници и служители и ВРОТ като основа за корпоративния данък в икономика като тази на Гибралтар, която включва значителен офшорен сектор, съставен от дружества без работници и служители и без помещения.

137 Било неточно да се приема, че подобни дружества са определими само поради временни обстоятелства или превратности на конюнктурата на пазара. Комисията поддържа, че макар вследствие на данъчната реформа статутът на

освободено дружество да е обречен да изчезне, тази реформа запазва същите характеристики, които понастоящем правят привлекателно учредяването на освободено дружество. Според Комисията няма нищо временно в положението на предприятия, които поради естеството си функционират без физическо присъствие и без работници и служители.

138 На следващо място, Комисията счита, че в действителност не съществува равен достъп за всички предприятия до предимствата на режима и оспорва обосновката, изведена от характера и общата структура на системата. Тя уточнява, че тази твърдяна обосновка не е могла да бъде разгледана в обжалваното решение предвид констатацията в това решение, според която е било невъзможно да се разкрие съществуването на общ режим поради хибридния характер на данъчната реформа. Според нея фактът, че реформата води до определяне на различни данъчни ставки за различни видове предприятия, не допуска възможността реформата да се обоснове с нейния характер и общата ѝ структура. Комисията оспорва и другите доводи, изтъкнати от жалбоподателите в подкрепа на тази обосновка, и стига до извода, че характерът и общата структура на данъчната реформа изобщо не обосновават селективното необлагане с корпоративен данък на толкова голям брой дружества със седалище в Гибралтар.

139 Кралство Испания поддържа позицията на Комисията, че предложената от Гибралтар реформа е селективна по същество. Според него селективността всъщност се изразява в това, че различните характеристики на данъчната реформа не се прилагат по един и същи начин спрямо всички сектори на икономическа дейност, в резултат на което спрямо някои a priori определими сектори се прилагали общи данъчни ставки, които са по-ниски от други.

140 Кралство Испания твърди също, че условието да се реализират печалби е неприсъщ елемент на естеството на данъка върху броя работници и служители и на ВРОТ, което води до извода, че това условие цели да въведе елемент на селективност по същество в предложената от Гибралтар данъчна система. То оспорва и обосновката на твърдения за селективен характер на данъчната реформа с характера и структурата на системата.

Б — *Съображения на Първоинстанционния съд*

141 Що се отнася до условието относно селективния характер на предимството, предоставено от спорна данъчна мярка, следва да се напомни, че член 87, параграф 1 ЕО изисква да се установи дали в рамките на дадения правопорядък дадена национална мярка може да постави в по-благоприятно положение „определени предприятия или производството на някои стоки“ спрямо други, които биха се оказали с оглед на преследваните от споменатия правопорядък цели в сходно фактическо и правно положение (вж. съдебната практика, посочена в точка 78 по-горе).

142 В това отношение съдебният контрол върху преценките на Комисията по принцип е цялостен, тъй като понятието за помощ, така както е определено в Договора, на което условието за селективност е конститутивен елемент, има юридически характер и трябва да се тълкува въз основа на обективни фактори (вж. в този смисъл Решение на Съда от 16 май 2000 г. по дело Франция/Ladbroke Racing и Комисия, C-83/98 P, Recueil, стр. I-3271, точка 25, Решение на Първоинстанционния съд от 12 декември 2000 г. по дело Alitalia/Комисия, T-296/97, Recueil, стр. II-3871, точка 95 и Решение на Първоинстанционния съд от 17 октомври 2002 г. по дело Linde/Комисия, T-98/00, Recueil, стр. II-3961, точка 40).

143 Както посочва самата Комисия в точка 16 от Известието за държавната помощ в областта на прякото данъчно облагане на дружества, за да квалифицира данъчна мярка като селективна, тя най-напред непременно трябва да започне с установяване и разглеждане на общия или „обичаен“ данъчен режим на приложимата данъчна система в географската зона, представляваща релевантната референтна рамка. Именно по отношение на този общ или „обичаен“ данъчен режим Комисията трябва след това да прецени и установи евентуалния селективен характер на предимството, предоставено от разглежданата данъчна мярка, доказвайки, че тази мярка дерогира посочения общ режим, доколкото въвежда диференциация между икономически оператори, намиращи се с оглед на целта, която е определена за данъчната система на съответната държава членка, в сходно фактическо и правно положение (вж. в този смисъл Решение на Съда по дело Италия/Комисия, точка 77 по-горе, точка 100, Решение от 22 юни 2006 г. по дело Белгия и Forum 187/Комисия, C-182/03 и C-217/03, Recueil, стр. I-5479, точка 120 и Решение на Съда относно данъчния режим на Азорските острови,

точка 42 по-горе, точка 56, Заключение на генералния адвокат Darmon, представено по Решение на Съда от 17 март 1993 г. по дело Sloman Neptun, C-72/91 и C-73/91, Recueil, стр. I-887, I-903, точки 50—72).

144 В случай че Комисията е разгледала и доказала в рамките на първите два етапа от своята преценка, посочени в точка 143 по-горе, наличието на дерогиране на общия или „обичаен“ данъчен режим, което води до диференциация между предприятия, от постоянната съдебна практика е видно, че подобна диференциация все пак не е селективна, когато произтича от характера или от общата структура на системата от тежести, в която тя се вписва. Всъщност в тази хипотеза Комисията трябва да провери като трети етап, дали въпросната държавна мярка не разкрива селективен характер, дори и да осигурява предимство на предприятията, които могат да се ползват от нея (вж. в този смисъл Решения на Съда по дела Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, точка 78 по-горе, точка 42, Решение на Съда от 13 февруари 2003 г. по дело Испания/Комисия, C-409/00, Recueil, стр. I-1487, точка 52 и Решението относно данъчния режим на Азорските острови, точка 42 по-горе, точка 52). Впрочем в това отношение с оглед на факта, че диференциацията, предвидена по отношение на общия или „обичаен“ данъчен режим, има дерогиращ характер и е a priori селективна, държавата членка трябва да докаже, че тази диференциация е обоснована от характера и общата структура на нейната данъчна система, доколкото диференциацията произтича пряко от основните или ръководни принципи на посочената система. В този контекст трябва да се прави разлика, от една страна, между определените външни за особен данъчен режим цели, и от друга страна, вътрешноприсъщите на самата данъчна система механизми, които са необходими за постигането на такива цели (вж. в този смисъл Решение относно данъчния режим на Азорските острови, точка 42 по-горе, точка 81).

145 Все пак трябва да се добави, че ако Комисията е пропуснала да проведе първия и втория етап от контрола на селективния характер на мярката (вж. точка 143 по-горе), тя не може да пристъпи към третия и последен етап от своята преценка, тъй като би надхвърлила пределите на този контрол. Всъщност подобен подход би могъл, от една страна, да позволи на Комисията да замести държавата членка, що се отнася до определянето на данъчната ѝ система и на нейния общ или „обичаен“ режим, включително във връзка с нейните цели, вътрешноприсъщите механизми за постигането на тези цели и нейните основи на данъчно облагане, и от друга страна, така да направи невъзможно за държавата членка да обоснове

разглежданата диференциация с характера и общата структура на данъчната система, предмет на уведомлението, при положение че Комисията нито е установила предварително нейния общ или „обичаен“ режим, нито е установила дерогиращия характер на посочената диференциация.

146 По отношение на определянето на разглежданата данъчна система следва да се посочи, че според действащото към момента общностно право прякото данъчно облагане е от компетентността на държавите членки. Така единствено последните и субдържавните образувания, които притежават достатъчна автономия спрямо централното правителство, както е определена в Решението относно данъчния режим на Азорските острови, точка 42 по-горе, имат компетентност да планират системите за корпоративно облагане, които считат за най-подходящи за нуждите на своята икономика (вж. в този смисъл Решение на Съда от 28 януари 1992 г. по дело Bachmann, C-204/90, Recueil, стр. I-249, точка 23, Решение на Съда от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Recueil, стр. I-11673, точка 50, Решение на Първоинстанционния съд от 27 януари 1998 г. по дело Ladbroke Racing/Комисия, T-67/94, Recueil, стр. II-1, точка 54; вж. също Заключение на генералния адвокат Poiares Maduro, представено по Решение на Съда от 13 декември 2005 г. по дело Marks & Spencer, C-446/03, Recueil, стр. I-10837, I-10839, точки 23 и 24). Освен това, както по същество е видно и от точка 13 от Известието за държавната помощ в областта на прякото данъчно облагане на дружества, прилагането на общностните норми за държавните помощи не накърнява правомощието на държавите членки да взимат решения относно своята икономическа политика и следователно относно данъчната система и нейния общ или „обичаен“ режим, който те считат за най-подходящ, и в частност да разпределят данъчната тежест по свое усмотрение върху различните фактори за производство и икономически сектори.

147 Необходимо е сега да се провери дали в конкретния случай Комисията се е съобразила с тези принципи, когато е преценявала селективния характер на разглежданата мярка.

1. Релевантни съображения от обжалваното решение

148 Следва да се напомни, че в обжалваното решение Комисията стига до извода, че три аспекта на данъчната система, въведена с реформата, 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, максималния размер от 15 % от печалбите, прилаган при облагането с данък върху броя работници и служители и с BPOT, и на трето място, самия характер на данъка върху броя работници и служители и на BPOT.

149 На първо място, относно условието да се реализират печалби в съображение 128 от обжалваното решение Комисията твърди, че това условие „действа като освобождаване на нерентабилните предприятия и представлява предимство, което ги освобождава от облагане с данък върху [върху броя работници и служители] и [с BPOT], които те обичайно би трябвало да заплащат“. [неофициален превод]

150 Комисията добавя, че това освобождаване от данъка върху броя работници и служители и от BPOT е селективно, тъй като се прилага само спрямо предприятията, които не реализират печалби (съображение 129 от обжалваното решение).

151 В отговор на довода на Обединеното кралство, според който дори да се предположи, че освобождаването на нерентабилни предприятия е селективно, то се обосновава от характера или общата структура на системата, в съображение 131 от обжалваното решение Комисията уточнява следното:

„Докато освобождаването на нерентабилни предприятия е вътрешноприсъща характеристика на система, основаваща се на данъчното облагане на печалбите, не е такъв случаят, когато данъкът се начислява въз основа на броя работници и служители или ползването на помещения с търговска цел. Тези системи са били

планирани така, че да се установи напълно различна основа на данъчно облагане за дружествата. Като пример, според вътрешната логика на системата за данък върху [броя работници и служители] всеки работник и служител води до съответното данъчно задължение, изразено в данък върху [броя работници и служители] за предприятието, което го е наело [...] Дори ако данъкът върху [броя работници и служители] е въведен, за да замести данъка върху печалбите (този довод не е изтъкнат от Обединеното кралство), пак би било присъщо на логиката на система на данъчно облагане, основана [на броя на служителите], нерентабилните дружества да бъдат облагани с данъка. Използването [на броя работници и служители] като заместител на рентабилността премахва нуждата да се контролират печалбите или по такъв начин избягва трудностите. Не е такъв случаят в Гибралтар, където в рамките на реформата определянето на печалбата на предприятията е едно от основните правила при изчисляването на данъка върху [броя работници и служители] и на допълнителния данък." [неофициален превод]

152 Освен това в отговор на твърдението на Обединеното кралство, че въведената с реформата данъчна система се основава на рентабилното използване на работната ръка и поради това е съгласувана, в съображение 132 от обжалваното решение Комисията изтъква следното:

„Това твърдение предпоставя съществуването на хибридна система, в която се използват две различни данъчни основи в зависимост от положението на предприятията. При тези обстоятелства става невъзможно да се установят характерът и общата структура на системата, и да се използва тази обосновка. В частност не би могло да се приеме, че всяка една характеристика на дадена система е част от общата система, тъй като това би било равнозначно да се приеме автоматична обосновка на тази система." [неофициален превод]

153 На второ място, що се отнася до максималния размер от 15 % от печалбите, който се прилага спрямо облагането с данък върху броя работници и служители и с ВРОТ, Комисията твърди, че последица от неговото въвеждане „е, че рентабилните дружества, чието данъчно задължение иначе би надхвърлило този размер, са освободени от данъка, който би трябвало да платят над този процент" [неофициален превод]. Според Комисията „[т]ова данъчно облекчение предста-

влява предимство за предприятията, спрямо които то се прилага, доколкото ги освобождава от тежест, която обичайно би трябвало да понасят“ (съображение 134 от обжалваното решение). [неофициален превод]

154 На следващо място, Комисията твърди, че този максимален размер от 15 % е селективен, тъй като с прилагането му от данъчно облекчение биха се ползвали само ограничен брой предприятия. Според Комисията „[щ]е се ползват предприятията, които наемат много работна ръка, т.е тези, които през разглежданата данъчна година имат ниски печалби спрямо техния брой работници и служители и ползването на служебни помещения“ [неофициален превод], а „[п]рилагането на данъчна система, основана само на данък върху [броя работници и служители] и на данък върху ползването на служебни помещения, би могло да доведе до много високо равнище на данъчно облагане за тези предприятия“ (съображение 135 от обжалваното решение). [неофициален превод]

155 В съображение 137 от обжалваното решение Комисията отхвърля по следния начин довода на Обединеното кралство, съгласно който дори ако максималният размер от 15 % е селективен, той е обоснован от характера или общата структура на системата, от която е част:

„Нито един вътрешноприсъщ елемент на система на данъчно облагане, основана на рентабилното използване на работната ръка и на рентабилното ползване на служебни помещения, не налага да се определя граница на частта от печалбите, която предприятието трябва да внесе поради използването от негова страна на тези облагаеми елементи. Вътрешноприсъщата логика на подобна система е, че колкото повече лица наема и помещения ползва едно предприятие, толкова по-голямо ще бъде данъчното му задължение.“ [неофициален превод]

156 Посоченото съображение 137 трябва да се разглежда заедно със съображение 136 от обжалваното решение, в което Комисията по-специално твърди, на първо място, че „[д]окато традиционните системи на данъчно облагане на предприятията ограничават частта от печалбите, внасяни като данък, чрез определянето на данъчни ставки (системите за облагане „по скала“ включват максимална данъчна ставка), еквивалентната техническа мярка при система на данък върху [броя работници и служители] е данъчна ставка, определена в случая на Гибралтар като

уеднаквена сума от 3 000 GBP на работник или служител“ [неофициален превод], на второ място, че „[в]ъвеждането в данъчна система, основана на [броя работници и служители] и на ползването на служебни помещения, на максимален размер от 15 %, свързан с различен критерий, а именно равнището на печалбите, не би могло да се сравнява с прилагането на променливи ставки при прогресивна система за облагане на печалбите, което се обосновава с характера и общата структура на системата“ [неофициален превод], и на трето място, че „[т]ози максимален размер е пряко свързан не с разходите за работна ръка или за недвижими имоти, а по-скоро с рентабилността на предприятията“ [неофициален превод], и че „[последната] е външен елемент за данъка върху [броя работници и служители] и за данъка върху ползването на служебни помещения“. [неофициален превод]

157 На трето място, Комисията стига до извода, че данъкът върху броя работници и служители и ВРОТ предоставят селективно предимство въз основа на следните съображения.

158 Най-напред в съображение 143 от обжалваното решение Комисията по същество твърди, че данъкът върху броя работници и служители и данъкът върху ползването на служебни помещения могат да се разглеждат като селективни, когато се прилагат, без да е налице обща система за облагане на печалбите на предприятията, и пораждат действие в икономика като гибралтарската, която се характеризира със съществуването на значителен офшорен сектор без физическо присъствие, който би избегнал облагането с данък върху броя работници и служители и с данък върху ползването на служебни помещения. Дори ако се прилага формално спрямо всички предприятия без дискриминация, данъчната система, формирана от двата посочени по-горе данъка, фактически поставяла в по-благоприятно положение освободените понастоящем дружества и представлявала специфично предимство в полза на предприятията, които реално не се намират в Гибралтар и поради този факт нямат задължение да плащат корпоративен данък.

159 По-нататък, в съображение 144 от обжалваното решение Комисията добавя по-специално, че „тази система, която засяга само броя на работниците и служителите или търговското ползване на недвижими имоти в обстановка, при която голям брой предприятия нямат нито служители, нито недвижими имоти, не разкрива същия общ характер както облагането на печалбите на предприятия, което има за цел да се обложи резултатът от цялостната икономическа дейност“

[неофициален превод], и която „следователно би могла да се разглежда като селективна, поне при обстоятелства като тези в конкретния случай“. [неофициален превод]

160 Накрая, в съображение 150 от обжалваното решение Комисията твърди, че данъчната реформа запазва по-благоприятното данъчно третиране на дружества, чиято правно-организационна форма е на освободено дружество по смисъла на данъчното законодателство отпреди реформата. Като изхожда от предположението, че по общо правило тези дружества физически не се намират в Гибралтар, според Комисията освободените дружества извън сектора на финансовите услуги ще продължат да бъдат облагани с ефективна нулева ставка, докато освободените дружества от сектора на финансовите услуги ще бъдат облагани с данък от 5 % от своите печалби, като тази ставка е резултат от прилагането спрямо тях на допълнителния данък (вж. точка 24 по-горе). За сметка на това спрямо останалата част от икономиката на Гибралтар щяла да се прилага горна граница от 15 % или от 35 % от реализираните печалби.

161 На четвърто и последно място, следва да се отбележи, че в съображение 147 от обжалваното решение Комисията се основава на следната таблица:

„Таблица 1: Данни за гибралтарските предприятия

		Данъчна ставка (в %)	
	Брой	Понастоящем	След реформата
Предприятия общо (разбивка по сектор)	**29 000**		
Финансови услуги	179	0—35	5—15 ([3])
Комунално-битови услуги	23	35	35
Други	28 798	0—35	0—15
Предприятия общо (разбивка по доходи)	29 000		

С доходи	10 400	0—35	0—15 ([1])
Без доходи	18 600	—	—
Предприятия с доходи (разбивка по статут)	10 400		
Неосвободени	1 400	0—35	0—15 ([1])
Освободени	9 000	0	0—5 ([2]) ([3])
Неосвободени с доходи (разбивка по печалба)	1 400		
С печалби	[900]	0—35	0—15 ([1])
Без печалби	500	—	—
Неосвободени с доходи (разбивка по статут)	1 400		
Отговарящи на условията	140	2—10 ([4])	0—15
Неотговарящи на условията	1 260	35 [(5)]	0—15
Комунално-битови услуги	23	35	35
Освободени с доходи (разбивка по сектор)	9 000		
Финансови услуги	70	0	5 ([2]) ([3])
Нефинансови услуги	8 930	0	0 ([2])

([1]) Като се предполага, че допълнителният данък върху финансовите услуги е равен на 5 %.
([2]) Без предприятията за комунално-битови услуги, които биха били обложени с 35 %.
([3]) Като се предполага, че освободените дружества физически не се намират в Гибралтар и следователно не биха били обложени с данък върху [броя работници и служители] или с данък върху ползването на служебни помещения.
([4]) Преобладаващата част от дружествата, отговарящи на условията. За някои е предвидена данъчна ставка, която се различава от този размер.
([5]) Като се предполага, че ще бъдат обложени с пълната стандартна ставка на корпоративния данък.“ [неофициален превод]

162 От това в съображение 148 от обжалваното решение Комисията стига до следния извод:

„Таблица 1 показва как някои ясно определени сектори на гибралтарската икономика биха били засегнати от въвеждането на реформата от данъчна гледна

точка. Макар Комисията да признава, че с реформата би изчезнала формалната разлика между офшорната и оншорната икономика, сравнението на данъчното облагане илюстрира вътрешноприсъщия селективен характер на предлаганата данъчна система. Спрямо различни видове предприятия ще се прилагат различни данъчни ставки, което е допълнително обстоятелство в потвърждение, че предлаганата система предоставя селективни предимства на секторите, които се ползват от по-ниски ставки.“ [неофициален превод]

2. По предоставянето на селективно предимство от спорните аспекти на реформата

163 Що се отнася до определянето на данъчната система и на нейния общ или „обичаен“ режим в конкретния случай, от преписките и от съображения 5, 6, 10, 12 и 13 от обжалваното решение е видно, че Гибралтар решава посредством данъчната реформа да отмени данъка върху печалбите на предприятията с изключение на допълнителния данък, наложен на предприятията за комунално-битови услуги и дружествата за финансови услуги, и да го замени с двата спорни данъка, а именно данъка върху броя работници и служители и BPOT. Същевременно Гибралтар решава да ограничи облагането с посочените два данъка до 15 % от печалбите. Според твърденията на правителството на Гибралтар по време на административната процедура по този начин двата спорни данъка представляват новия „общ“ данъчен режим на дружествата, въведен с данъчната реформа.

164 По време на административната процедура и в своите писмени изявления пред Първоинстанционния съд правителството на Гибралтар изтъква, че изборът на заетостта и на ползването на помещения с търговска цел като основи на данъчно облагане се схваща за важен от гледна точка на характеристиките на икономиката на Гибралтар, а именно ограничен трудов ресурс, значителна зависимост от ежедневно мигриращи от Испания работници, голям брой малки предприятия и необходимостта да се въведат прости данъци предвид оперативните ограничения на администрацията на Гибралтар. Комисията освен това не оспорва дефицита на двата фактора на производство, до които се отнасят спорните данъци, а именно работната ръка и земята.

165 По време на административната процедура и в хода на съдебното производство правителството на Гибралтар също така изтъква, че максималният размер от 15 % от печалбите, прилаган спрямо облагането с данък върху броя работници и служители и с ВРОТ, е обоснован с желанието данъчното облагане да се основе на принципа на възможността за плащане на данъци и да се избегне свръхоблагане на дружествата, което можело да предизвика уволнения, значителна нестабилност в малка икономика като тази на Гибралтар и последващи загуби на данъчни приходи.

166 Безспорно е, че максималният размер от 15 % от печалбите мълчаливо въвежда предварително условие за горепосоченото данъчно облагане, а именно условието да се реализират печалби преди посоченото облагане. По време на административната процедура и в хода на съдебното производство правителството на Гибралтар изтъква, че рентабилността е условие sine qua non за облагането с всеки данък, но не представлява основа на данъчно облагане. По време на административната процедура и в хода на съдебното производство то изтъква също, че въвеждането на този праг е мотивирано от желанието данъчното облагане да се основе на принципа на възможността на дружествата за плащане и желанието да се избегне трансформирането му в данък върху капитала на дружествата.

167 Освен това в писмените си изявления пред Първоинстанционния съд правителството на Гибралтар описва данъчната реформа като основана на две основни положения — земята и работната ръка като основи на данъчно облагане с ограничение на данъчното задължение до 15 % от печалбите, и изтъква, че ако едно от двете основни положения на реформата бъде премахнато, предложеният от Гибралтар данъчен механизъм не би проработил.

168 В заключение правителството на Гибралтар по същество поддържа, че всички горепосочени елементи на данъчната реформа, а именно данъкът върху броя работници и служители, ВРОТ, максималният размер от 15 % от печалбите и условието, изведено мълчаливо от въвеждането на максимален размер от 15 % от печалбите, за реализиране на печалби като предварително условие за

облагането с данък върху броя работници и служители и с BPOT, представляват цялостна данъчна система, която следва да се третира като общия или „обичаен“ данъчен режим, въведен с данъчната реформа на територията на Гибралтар. В рамките на този режим нямало „обичайна“ данъчна ставка и не съществувал „основен“ данък и „вторичен“ или „дерогиращ“ данък. Данъчната тежест върху едно дружество в течение на дадена година се определяла в зависимост от следните два елемента, които си взаимодействали: броя наети работници и служители и площта, ползвана от дружеството, от една страна, и реализираните от него печалби, от друга страна.

169 Обединеното кралство по същество поддържа позицията на правителството на Гибралтар относно общия или „обичаен“ данъчен режим, въведен с реформата, като по-специално изтъква, че според този режим правопораждащият факт за облагането с данъка е наемането на работник или служител с цел печалба или ползването на недвижим имот с цел печалба (вж. точка 119 по-горе).

170 С оглед на тези обяснения, представени от правителството на Гибралтар и от Обединеното кралство, след започването на административната процедура Комисията не е можела да се откаже да изпълни своето задължение, както е описано в точка 143 по-горе, предварително да установи и при необходимост да постави под въпрос квалификацията от органите на Гибралтар на общия или „обичаен“ режим на данъчната система, предмет на уведомлението. Всъщност при липсата на установяване и разглеждане на посочения режим Комисията не би могла надлежно да докаже, че някои от елементите на данъчната система, предмет на уведомлението, имат дерогиращ характер и следователно са a priori селективни спрямо нейния общ или „обичаен“ режим. Освен това при тези обстоятелства за Комисията не е възможно и да прецени правилно дали евентуална диференциация между предприятия, дължаща се на прилагането на данъчна мярка, която дерогира общия или „обичаен“ данъчен режим, може да се обоснове с характера или общата структура на данъчната система на съответната държава членка, след като Комисията нито е установила, нито е разгледала предварително нейния общ режим.

171 От нито един мотив към обжалваното решение не е видно, че Комисията е извършила задължителното предварително разглеждане, посочено в точка 170 по-горе, което се състои в това да се определи дали различните спорни аспекти на въведената с реформата данъчна система могат да формират цялостен общ или „обичаен“ данъчен режим.

172 Напротив, що се отнася до условието да се реализират печалби и до максималния размер от 15 %, Комисията се ограничава незабавно да констатира дерогиращия и следователно a priori селективен характер на тези два аспекта на реформата по отношение на данъка върху броя работници и служители и на BPOT (съображения 128, 129, 134 и 135 от обжалваното решение), като така мълчаливо, но по необходимост приема, че те формират общия или „обичаен“ режим, въведен с реформата.

173 По-нататък, що се отнася до данъка върху броя работници и служители и до BPOT, от обжалваното решение (вж. точки 157—160 по-горе) е видно, че Комисията не следва нито един етап от анализа за определяне на селективността, като на първо място пропуска да установи и разгледа общия или „обичаен“ данъчен режим, който биха могли да дерогират тези два данъка, на второ място, да докаже техния евентуален дерогиращ характер, и на трето място, да прецени евентуалната обосновка на този твърдян характер на дерогиране с характера или общата структура на въведената с реформата данъчна система.

174 Всъщност едва в отговор на доводите на Обединеното кралство във връзка с евентуалното обосноваване на твърдяната диференциация между предприятия вследствие на прилагането на посочените данъчни аспекти — тоест в рамките на третия и последен етап от анализа за определяне на селективността (вж. точка 144 по-горе) — в съображения 131, 136 и 137 от обжалваното решение Комисията твърди, от една страна, че условието да се реализират печалби и максималният размер от 15 % по същество са чужди елементи на вътрешноприсъщата логика на данъчна система, основана на данъка върху броя работници и служители и на BPOT, а от друга страна, в съображение 132 от обжалваното решение изтъква лаконично и неясно „съществуването на хибридна система“, по отношение на която е „невъзможно да се установят характерът и общата структура“ и твърди, че „не би могло да се приеме, че всяка една характеристика на дадена система е част от общата система, тъй като това би било равнозначно да се приеме автоматична обосновка на тази система“ [неофициален превод]. Впрочем от съображенията в точки 145 и 146 по-горе е видно, че като приема горепосоченото с оглед на правомощията на държавите в данъчната област Комисията надхвърля пределите на упражнявания от нея контрол.

175 Освен това, отделно от неспазването, установено по-горе, от страна на Комисията на рамката на анализа за определяне на селективността, нито възпроизведените в обжалваното решение съображения, посочени в точка 174 по-горе, нито изтъкнатите от Комисията и от Кралство Испания доводи в хода на съдебното производство, са достатъчни да поставят под въпрос основателността на определението на общия или „обичаен“ режим на данъчната система, предмет на уведомлението.

176 На първо място, твърденията на Комисията, съгласно които е вътрешноприсъщо на логиката на система на данъчно облагане, основана на данъка върху броя работници и служители или на ВРОТ, нерентабилните предприятия да се облагат с данъка (съображение 131 от обжалваното решение) или данъчната тежест върху облагаемите дружества да нараства линейно с увеличаването на наетата работна ръка и на ползваната площ, като всяко ограничение на тази тежест в зависимост от реализираните печалби се разглежда като дерогиране (съображения 136 и 137 от обжалваното решение), сами по себе си не могат да поставят под въпрос основателността на това определение.

177 Всъщност в това отношение Комисията не е оборила надлежно довода на правителството на Гибралтар, че условието да се реализират печалби е вътрешноприсъщо на логиката на система на данъчно облагане въз основа на броя работници и служители и на ползваната площ, след като това условие съответства на основна цел на посочената система, а именно нерентабилните дружества да не се облагат с данъка. Така Комисията не доказва, че това необлагане с данъка не може да се разглежда като неразделна част от общия или „обичаен“ режим на данъчната система, предмет на уведомлението.

178 В допълнение по аналогични причини Комисията не доказва и че органите на Гибралтар не са имали основание да планират на своя територия, в изпълнение на правомощията си в данъчната област, общ или „обичаен“ данъчен режим, който включва общото прилагане на максимален размер на данъчно облагане от 15 % от печалбите, за да не плащат предприятията прекомерно висока част от своите

печалби като данък. В това отношение самото твърдение на Комисията, че в данъчна система като предложената от органите на Гибралтар, колкото повече лица наема и помещения ползва едно предприятие, толкова по-голямо ще бъде данъчното му задължение (съображение 137 от обжалваното решение), не е достатъчно, за да се постави под въпрос основателността на избора, направен от посочените органи относно елементите на общия или „обичаен“ режим на посочената данъчна система.

179 На второ място, квалификацията от Комисията в съображение 132 от обжалваното решение и в писмените ѝ изявления на въведената с реформата данъчна система като „хибридна“, е само начин да се опише посочената система, която включва различни съставни елементи. На практика тази квалификация сама по себе си не доказва, че подобна система не би могла да представлява общ или „обичаен“ данъчен режим, приложим на територията на Гибралтар, доколкото, от една страна, тази система по същество се основава на две цели — а именно, целта да се облага използването на два дефицитни фактора на производство в Гибралтар и целта да се запази възможността на дружествата за плащане на данъци — определени от органите на Гибралтар в изпълнение на правомощията си в данъчната област, и доколкото, от друга страна, в действащото към момента общностно право няма хармонизиран стандарт за „общия“ или „обичаен“ режим на национална данъчна система.

180 При тази обстановка Комисията и Кралство Испания не могат надлежно да изтъкват, чисто хипотетично, че в някои случаи двете въведени с реформата цели, определени за данъчната система и за нейния общ или „обичаен“ режим (вж. точка 179 по-горе), са взаимно несъвместими, например в хипотезата на дружество, което реализира големи печалби, но поради факта, че физически не се намира в Гибралтар, няма да бъде обложено с данък върху броя работници и служители и с BPOT, или в хипотезата на дружество, което е работодател с особена тежест в Гибралтар, но също няма да бъде обложено с тези два данъка, тъй като не реализира печалби. Всъщност тези хипотетични случаи не са достатъчни да се докаже, че горепосочената данъчна система и нейният общ или „обичаен“ режим не могат да отговарят на две различни цели като определените от органите на Гибралтар.

181 Тази преценка не се поставя под съмнение от неясното твърдение на Комисията, според което не би могло да се приеме, че всяка една характеристика на дадена система е част от общата система, тъй като това би било равнозначно да се приеме автоматична обосновка на тази система (съображение 132 от обжалваното решение). В това отношение е достатъчно да се напомни, че подобен подход не спазва различните етапи на анализа, посочени в точки 143 и 144 по-горе, и следователно надхвърля пределите на контрола, упражняван от Комисията, предвид правомощията на държавите в данъчната област (вж. точки 145 и 146 по-горе).

182 На трето място, следва да се напомни, че в своите писмени изявления Комисията си задава въпрос за причината, поради която Гибралтар е възприел решението да въведе данък върху броя работници и служители и ВРОТ, ограничени до 15 % от печалбите, с оглед на ограничения обхват на произтичащото от това данъчно облагане. В това отношение в съображение 144 от обжалваното решение тя констатира, че данъчната система, състояща се от двата посочени данъка, „не разкрива същия общ характер както облагането на печалбите на предприятия, което има за цел да се обложи резултатът от цялостната икономическа дейност“ [неофициален превод]. Освен това тя упреква правителството на Гибралтар, че не е изяснило защо максималният размер от 15 % отразява възможността на предприятията за плащане на данъци, и си задава въпрос по каква причина е възприет този максимален размер, независимо от желанието на правителството на Гибралтар да облага използването на своите дефицитни ресурси. На последно място, Комисията изтъква, че възможността на облаганите дружества за плащане на данъци може да бъде запазена чрез приспособяване на равнището на данъка върху броя работници и служители от година на година в зависимост от местната конюнктура.

183 Трябва обаче да се посочи, че с тези неясни и общи въпроси и хипотези Комисията не може да постави под въпрос основателността на квалификацията от органите на Гибралтар на общия или „обичаен“ режим на данъчната система, предмет на уведомлението, и на нейните съставни елементи.

184 Така от точки 170—183 по-горе е видно, че след като не е спазена рамката на анализа за определяне на селективността, възпроизведените в обжалваното решение съображения на Комисията не са достатъчни, за да поставят под въпрос

определението на общия или „обичаен“ режим на данъчната система, изложено от органите на Гибралтар. От това следва също, че поради неспазване на посочената рамка на анализ Комисията надхвърля пределите на упражнявания от нея контрол предвид обхвата на правомощията на органите на Гибралтар във връзка с определянето на данъчната му система и на неговия общ или „обичаен“ режим. Всъщност от обосновката, изложена по-специално в съображения 131, 132, 136, 137 и 144 от обжалваното решение, е видно, че като не използва като изходна точка за своя анализ на селективността по същество режима, който жалбоподателите квалифицират в конкретния случай като общ или „обичаен“ данъчен режим, и като пропуска да установи посочения режим и да разгледа неговата основателност, Комисията налага своята логика, що се отнася до съдържанието и до функционирането на данъчната система, предмет на уведомлението, вместо да упражни контрола, посочен в точки 143 и 144 по-горе.

185 Предвид изложените по-горе съображения следва да се направи изводът, че нито един от трите спорни аспекта на посочената в уведомлението данъчна система 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 на въведения с реформата в Гибралтар общ или „обичаен“ данъчен режим, което води до диференциация между предприятия по отношение на данъчната тежест.

186 Накрая, следва да се отбележи, че сравнението на твърдените последици на данъчната система, въведена с реформата, с последиците на предхождащата я данъчна система, направено от Комисията в таблица 1 и в съображение 150 от обжалваното решение, в конкретния случай не може да бъде възприето за целите на прилагането на член 87, параграф 1 ЕО. Всъщност в това отношение е без значение дали положението на предполагаемия бенефициер на спорната мярка е станало по-добро или по-лошо в сравнение с по-ранното правно положение или, напротив, не се е изменило във времето (Решение по дело Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, точка 78 по-горе, точка 41). Това, което е важно, е дали въпросната данъчна система, разглеждана

независимо от предишната, поставя в по-благоприятно положение определени предприятия по смисъла на член 87, параграф 1 ЕО (вж. в този смисъл Решение на Съда от 7 юни 1988 г. по дело Гърция/Комисия, 57/86, Recueil, стр. 2855, точка 10).

187 От всички изложени по-горе съображения следва, че Комисията не е доказала съществуването на селективни предимства, които произтичат от трите спорни аспекта на данъчната реформа. Следователно, като квалифицира посочените спорни аспекти като държавни помощи, прилагайки член 87, параграф 1 ЕО, Комисията допуска грешка при прилагане на правото.

188 Ето защо второто правно основание трябва да се уважи.

189 След като първото и второто правно основание трябва да се уважат, обжалваното решение трябва да се отмени в неговата цялост, без да е необходимо да се разглежда правното основание, изведено от съществени процесуални нарушения.

По съдебните разноски

190 Съгласно член 87, параграф 2 от Процедурния правилник загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. След като жалбоподателите са направили искане за осъждането на Комисията и последната е загубила делото, тя трябва да бъде осъдена да заплати съдебните разноски.

191 По силата на член 87, параграф 4, първа алинея от Процедурния правилник държавите членки, които са встъпили в делото, понасят направените от тях съдебни разноски. Следователно Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия като встъпила страна по дело Т-211/04 и Кралство Испания като встъпила страна по дела Т-211/04 и Т-215/04 следва да понесат направените от тях съдебни разноски.

ПЪРВОИНСТАНЦИОННИЯТ СЪД (трети разширен състав)

реши:

1) Съединява дела Т-211/04 и Т-215/04 за целите на съдебното решение.

2) Отменя Решение 2005/261/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 правителството на Гибралтар.

3) Комисията понася направените от правителството на Гибралтар съдебни разноски и съдебните разноски, направени от Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия по дело Т-215/04, както и направените от нея съдебни разноски.

4) **Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия като встъпила страна по дело T-211/04 понася направените от него съдебни разноски.**

5) **Кралство Испания като встъпила страна по дела T-211/04 и T-215/04 понася направените от него съдебни разноски.**

Jaeger Tiili Azizi

Cremona Czúcz

Постановено в открито съдебно заседание в Люксембург на 18 декември 2008 година.

Подписи

Съдържание

Правна уредба . . . . . II - 3750

I — Общностна правна уредба . . . . . II - 3750

II — Статут на Гибралтар . . . . . II - 3752

Обстоятелства в основата на спора . . . . . II - 3753

I — Факти, предхождащи реформата на корпоративния данък, извършена от правителството на Гибралтар . . . . . II - 3753

II — Реформа на корпоративния данък, извършена от правителството на Гибралтар II - 3755

А — Системата на данъчно облагане, въведена с данъчната реформа . . . . . II - 3756

Б — Допълнителен данък (или „свръхданък“) . . . . . II - 3757

III — Административната процедура и обжалваното решение . . . . . II - 3758

Производство и искания на страните . . . . . II - 3760

От правна страна . . . . . II - 3764

I — По първото правно основание, изведено от грешки при прилагане на правото и грешки в преценката относно прилагането на критерия за регионална селективност . . . . . II - 3765

А — Доводи на страните . . . . . II - 3765

Б — Съображения на Първоинстанционния съд . . . . . II - 3773

1. По релевантността на степента на автономия на субдържавното образувание спрямо централното правителство на съответната държава членка за целите на определянето на подходящата референтна рамка . . . . . II - 3775

2. По ролята на Обединеното кралство при формирането на политическата и икономическа среда в Гибралтар като критерий за определянето на референтната рамка в конкретния случай . . . . . II - 3776

а) Решение относно данъчния режим на Азорските острови . . . . . II - 3776

б) По прилагането на първото и на второто условие, посочени в Решението относно данъчния режим на Азорските острови . . . . . II - 3778

в) По прилагането на третото условие на Решението относно данъчния режим на Азорските острови . . . . . II - 3782

II — По второто правно основание, изведено от грешки при прилагане на правото и грешки в преценката относно прилагането на критерия за селективност по същество . . . . . II - 3787

А — Доводи на страните . . . . . II - 3787

Б — Съображения на Първоинстанционния съд . . . . . II - 3794

1. Релевантни съображения от обжалваното решение . . . . . II - 3797

2. По предоставянето на селективно предимство от спорните аспекти на реформата . . . . . II - 3803

По съдебните разноски . . . . . II - 3811