

Downloaded via the EU tax law app / web

Sujungtos bylos C-106/09 P ir C-107/09 P

Europos Komisija

prieš

Government of Gibraltar

ir

Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė

ir

Ispanijos Karalystė

prieš

Government of Gibraltar

ir

Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė

„Apeliacinis skundas – Valstybės pagalba – Materialinis selektyvumas – Mokesčių režimas – Gibraltaras – Bendrovės, registruotos tikslinėse teritorijose (offshore bendrovės)“

Sprendimo santrauka

1. Valstybių teikiama pagalba – Sėvoka – Valdžios institucijų taikomas palankus kai kurių žmonių mokestinis vertinimas – Neįtraukimas – Finansinė lengvata, kuri yra bendra priemonė, taikoma vienodai visiems tokio subjektams – Neįtraukimas

(EB 87 straipsnio 1 dalis)

2. Valstybių teikiama pagalba – Sėvoka – Priemonės atrankinis pobūdis – Apmokestinimas, kuris priklauso nuo to, ar apmokestinamasis asmuo gauna pelno, ir kuriam taikant tam tikrus kriterijus nustatyta viršutinė riba – Nebuvimas

(EB 87 straipsnio 1 dalis)

3. Valstybių teikiama pagalba – Sėvoka – Priemonės atrankinis pobūdis – Vertinimas, grindžiamas atsižvelgimu į naudotą reglamentavimo techniką – Neįtraukimas

(EB 87 straipsnio 1 dalis)

4. Valstybių teikiama pagalba – Sėvoka – Priemonės atrankinis pobūdis – Mokesčių režimas, leidžiantis bendrovei grupei dėti šią bendrovę pobūdžio išvengti apmokestinamosios bazės – Neįtraukimas

(EB 87 straipsnio 1 dalis)

5. Valstybių teikiama pagalba – Komisijos tyrimas – Valstybųs pagalbos schemas apskritai tyrimas – Leistinumai

(EB 87 ir 88 straipsnis)

6. Valstybių teikiama pagalba – Komisijos tyrimas – Pagalbos suderinamumas su bendrąja rinka – Vertinimas pagal Pranešimų d?l valstybųs pagalbos apmokestinimo srityje – Apimtis

(EB 87 ir 88 straipsnis; Komisijos pranešimas 98/C 384/03)

7. Valstybių teikiama pagalba – Draudimas – Nukrypti leidžian?ios nuostatos – Pagalba, kuri? galima laikyti suderinama su bendrąja rinka – Vertinimas atsižvelgiant ? EB 87 straipsn? – Atsižvelgimas ? ankstesn? praktik? – Netaikymas

(EB 87 straipsnio 1 dalis)

8. Valstybių teikiama pagalba – S?voka – ?moni? diferencijavimas mokes?i? srityje – Ne?traukimas – S?lyga

(EB 87 straipsnio 1 dalis)

9. Valstybių teikiama pagalba – Draudimas – Nukrypti leidžian?ios nuostatos – Valstybųs nar?s, prašan?ios taikyti nukrypti leidžian?i? nuostat?, bendradarbiavimo pareiga

(EB 87 straipsnio 2 dalis)

10. S?jungos teis? – Principai – Teis? ? gynyb? – Taikymas Komisijos prad?toms administracin?ms proced?roms – Pagalbos projekt? tyrimas – Apimtis

(EB 88 straipsnio 2 dalis)

1. Pagalbos s?voka yra platesn? nei subsidijos, nes apima ne tik pozityvi?sias išmokas, kaip antai pati subsidija, bet ir valstybųs priemones, ?vairiais b?dais mažinan?ias ?mon?s biudžetui paprastai tenkan?i? našt? ir kurios d?l šios priežasties, nors ir n?ra subsidijos tiesiogine šio žodžio prasme, yra tokio paties pob?džio ir turi identišk? poveik?.

Remiantis tuo darytina išvada, kad d?l priemon?s, kuria valdžios institucijos tam tikras ?mones mokestiniu poži?riu vertina palankiau ir kuri n?ra valstybųs išteklių perdavimas, subjektai, kuriems ji skirta, atsiduria palankesn?je finansin?je pad?tyje nei kiti apmokestinamieji asmenys, tod?l ji yra „valstybųs pagalba“, kaip tai suprantama pagal EB 87 straipsnio 1 dal?.

Ta?iau bendrai visiems ?kio subjektams taikoma priemone suteikiama nauda n?ra valstybųs pagalba, kaip tai suprantama pagal EB 87 straipsn?.

(žr. 71–73 punktus)

2. Pagal EB 87 straipsnio 1 dal? reikalaujama nustatyti, ar pagal konkre?i? teisin? sistem? nacionaline priemone gali b?ti labiau palaikomos „tam tikros ?mon?s ar prek?s“ nei kitos, kuri?, atsižvelgiant ? min?ta sistema siekiamus tikslus, faktin? ir teisin? pad?tis yra panaši.

Priemon?, pagal kuri? numatoma, kad darbo užmokes?io fondo mokestis ir ?moni? nekilnojamojo turto mokestis mok?tini tik tuomet, jei apmokestinamasis subjektas gauna pelno, ir kad mokes?io remiantis šiomis apmokestinimo baz?mis suma yra ribojama, nesuteikia selektyvaus pranašumo, nes reikalavimas, kad ?mon? turi gauti pelno, ir aukš?iausios pelno apmokestinimo ribos

nustatymas yra *per se* bendrai visiems ?kio subjektams taikomos priemon?s, tod?l negali suteikti selektyvaus prana?umo.

(?r. 75, 77, 80 punktus)

3. EB 87 straipsnio 1 dalyje nedaromas skirtumas tarp valstyb?s ?siki?im? pagal j? prie?astis ar tikslus, bet jie apibr??jami pagal j? poveik?, taigi neatsi?velgiant ? naudojam? technik?.

Taigi, kai vertinant mokes?i? reformos projekto selektyvum? laikomasi po?i?rio, pagal kur? atsi?velgiama tik ? reguliavimo technik?, ne?manoma ?vertinti aptariam?s mokestin?s priemon?s poveikio ir *a priori* panaikinama galimyb? kai kuri? asmen? neapmokestinim? laikyti „atrankinio pob?d?io prana?umu“.

?ie argumentai vis? pirma taikytini mokes?i? sistemai, pagal kuri?, u?uot nusta?ius visoms ?mon?ms bendras taisykles, numatant kai kurioms ?mon?ms naudingas i?imtis, tapatus rezultatas gaunamas koreguojant ir derinant mokes?i? taisykles taip, kad jas prakti?kai taikant skirtingoms ?mon?ms tenka skirtinga mokes?i? na?ta.

(?r. 87, 88, 93 punktus)

4. Vien to, kad taikant „?prast?“ mokes?i? re?im? nustatoma skirtinga mokes?i? na?ta, nepakanka norint ?rodyti, kad apmokestinimas yra selektyvus pagal EB 87 straipsnio 1 dal?. Norint pripa?inti, kad mokes?i? sistemoje nustatytais apmokestinimo baz?s kriterijais suteikiamas selektyvus prana?umas, jie taip pat turi b?ti tokie, kad pagalb? gaunan?ios ?mon?s d?l joms b?ding? po?ymi? b?t? apibr??jamos kaip privilegijuota kategorija, kad b?t? galima padaryti i?vad?, jog tokiu re?imu palaikomos „tam tikros“ ?mon?s ar „tam tikros“ prek?s, kaip tai suprantama pagal EB 87 straipsnio 1 dal?.

Taip yra tuo atveju, kai tai, kad kai kurios bendrov?s, vadinamos *offshore* bendrov?mis, neapmokestinamos, yra ne atsitiktinis aptاريو re?imo padarinys, bet nei?vengiama pasekm? to, jog apmokestinimo baz?s sudarytos b?tent taip, kad d?l mokes?i? reformos projekte numatytos apmokestinimo baz?s ?ioms lengvatin?s prekybos bendrov?ms, kurios d?l savo pob?d?io neturi darbuotoj? ir neu?ima komercini? patalp?, nesusidaryt? mokes?io baz?. Taigi d?l to, kad tokios bendrov?s, kurios, atsi?velgiant ? pagal mokes?i? reformos projekt? nustatytas apmokestinimo bazes, sudaro grup? bendrovi?, neapmokestinam? b?tent d?l ?iai grupei b?ding? specifini? po?ymi?, galima teigti, kad ?ios bendrov?s naudojasi selektyviu prana?umu.

(?r. 103–107 punktus)

5. Pagalbos schemos atveju Komisija gali nagrin?ti tik bendrus tam tikros schemos po?ymius ir neprivalo nagrin?ti kiekvieno konkretaus atvejo, kad nustatyt?, ar schema turi pagalbos po?ymi?.

(?r. 122 punkt?)

6. Prane?imas d?l valstyb?s pagalbos apmokestinimo srityje, kaip administracijos priimta vidaus priemon?, negali b?ti laikomas teis?s norma. Joje nustatoma elgesio taisykl?, kuria nurodoma praktika, nuo kurios konkre?iu atveju Komisija negali nukrypti nenurod?iusi prie?as?i?, atitinkan?i? vienodo po?i?rio princip?.

(?r. 128 punkt?)

7. Tik taikant EB 87 straipsnio 1 dal?, o ne atsi?velgiant ? tariam? ankstesn? Komisijos sprendim? pri?mimo praktik? reikia vertinti, ar tam tikra priemon? yra valstyb?s pagalba.

(žr. 136 punkt?)

8. Valstybės pagalbos s?voka neapima valstybės priemoni?, diferencijuojan?i? ?mones, tod?l *a priori* laikom? selektyviomis, kai ši diferenciacija atsiranda d?l mokes?i? sistemos, kuri taikoma ?mon?ms, pob?džio ar schemas.

B?tent valstyb? nar?, kuri nustato tok? ?moni? skirstym? mokes?i? srityje, turi ?rodyti, kad jis iš ties? pateisinamas nagrin?jamos sistemos pob?džiu ir bendra schema.

(žr. 145 ir 146 punktus)

9. Valstyb? nar?, kuri prašo leisti suteikti pagalb? nukrypstant nuo Sutarties nuostat?, privalo bendradarbiauti su Komisija. Laikydamosi šios pareigos ji privalo, be kita ko, pateikti vis? informacij?, kuri leist? šiai institucijai patikrinti, ar ?vykdytos nukrypti leidžian?ios nuostatos s?lygos.

(žr. 147 punkt?)

10. Siekiant užtikrinti teis? ? gynyb?, per formali? tyrimo proced?r? pagal EB 88 straipsnio 2 dal? reikalaujama, kad atitinkama valstyb? nar? gal?t? tinkamai pareikšti savo nuomon? d?l nurodyt? fakt? ir aplinkybi? tikrumo bei svarbos, taip pat d?l dokument?, kuriuos Komisija panaudojo savo teiginiui d?l S?jungos teis?s pažeidimo pagr?sti, ir d?l suinteresuot?j? tre?i?j? šali? pateikt? pastab? pagal EB 88 straipsnio 2 dal?. Jei valstybei narei nebuvo suteikta galimyb? pateikti d?l to pastabas, Komisija negali jomis remtis savo sprendime prieš ši? valstyb?.

Suinteresuotosios šalys, kurios n?ra atitinkama valstyb? nar?, per valstybės pagalbos kontrol?s proced?r? turi tik teis? pateikti Komisijai vis? informacij?, reikaling? veiksams ateityje atlikti. Jos negali pa?ios tiesiogiai dalyvauti gin?uose su Komisija taip, kaip tai gali daryti valstyb? nar?.

(žr. 165, 181 punktus)

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2011 m. lapkri?io 15 d.(*)

Turinys

I – Teisinis pagrindas

II – Faktin?s bylos aplinkyb?s

A – Gibraltarо vyriausybės ?moni? pelno mokes?io reformos aplinkyb?s

B – Gibraltaro vyriausybės ?moni? pelno mokes?io reforma

III – Administracin? proced?ra ir gin?ijamas sprendimas

IV – Proced?ra pirmojoje instancijoje ir skund?iamas sprendimas

V – Procesas Teisingumo Teisme ir šali? reikalavimai

VI – D?l apeliacini? skund?

A – D?l vienintelio Komisijos pagrindo ir aštuntojo Ispanijos Karalyst?s pagrindo

1. Skundžiamo sprendimo motyvai

2. Šali? argumentai

3. Teisingumo Teismo vertinimas

a) D?l reikalavimo, kad ?mon? turi gauti pelno, ir aukš?iausios apmokestinimo ribos nustatymo

b) D?l offshore bendrov?ms suteikiamo pranašumo

VII – D?l ieškini? Bendrajame Teisme

A – D?l Gibraltaro vyriausybės ir Jungtin?s Karalyst?s antrojo pagrindo ir Gibraltaro vyriausybės tre?iojo pagrindo antros dalies

1. D?l antrojo pagrindo antros dalies

2. D?l Gibraltaro vyriausybės nurodyto tre?iojo pagrindo antros dalies

3. D?l antrojo pagrindo pirmos dalies

a) Šali? argumentai

b) Teisingumo Teismo vertinimas

4. D?l antrojo pagrindo tre?ios dalies

a) Šali? argumentai

b) Teisingumo Teismo vertinimas

B – D?l Jungtin?s Karalyst?s tre?iojo pagrindo ir Gibraltaro vyriausybės tre?iojo pagrindo pirmosios dalies, susijusios su teisi? ? gynyb? pažeidimu

1. Šali? argumentai

2. Teisingumo Teismo vertinimas

C – D?l pirmojo pagrindo, susijusio su regioniniu selektyvumu

VIII – D?l bylin?jimosi išlaid?

„Apeliacinis skundas – Valstyb?s pagalba – Materialinis selektyvumas – Mokes?i? režimas –

Gibraltaras – Bendrovės, registruotos tikslinėse teritorijose (offshore bendrovės)“

Sujungtose bylose C-106/09 P ir C-107/09 P

dėl 2009 m. kovo 16 d. pagal Teisingumo Teismo statuto 56 straipsnį pateiktą dviejų apeliacinių skundų

Europos Komisija (C-106/09 P), atstovaujama R. Lyal, V. Di Bucci ir N. Khan, nurodžiusi adresą dokumentams teikti Liuksemburge,

ieškovo,

dalyvaujant kitoms proceso šalims:

Government of Gibraltar, atstovaujama solisitoriaus J. Temple Lang, baristerio M. Llamas ir advokato A. Petersen,

Jungtinei Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystei, atstovaujama I. Rao, padedamos QC D. Anderson ir baristerės M. Gray,

ieškovo pirmojoje instancijoje,

palaikomoms:

Airijos, atstovaujamos D. O'Hagan, padedamo baristerio B. Doherty, nurodžiusios adresą dokumentams teikti Liuksemburge,

stojusios apeliacinį procesą šalies,

Ispanijos Karalystės, atstovaujamos N. Díaz Abad ir J.M. Rodríguez Cárcamo, nurodžiusios adresą dokumentams teikti Liuksemburge,

stojusios bylą šalies pirmojoje instancijoje,

ir

Ispanijos Karalystės (C-107/09 P), atstovaujamos N. Díaz Abad ir J.M. Rodríguez Cárcamo, nurodžiusios adresą dokumentams teikti Liuksemburge,

ieškovo,

dalyvaujant kitoms proceso šalims:

Europos Komisijai, atstovaujama R. Lyal, V. Di Bucci ir N. Khan, nurodžiusiai adresą dokumentams teikti Liuksemburge,

atsakovei pirmojoje instancijoje,

Government of Gibraltar, atstovaujama solisitoriaus J. Temple Lang, baristerio M. Llamas ir advokato A. Petersen,

Jungtinei Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystei, atstovaujama I. Rao, padedamai QC D. Anderson ir baristerės M. Gray,

ieškov?ms pirmojoje instancijoje,

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kur? sudaro pirmininkas V. Skouris, kolegij? pirmininkai A. Tizzano, J. N. Cunha Rodriguez, K. Lenaerts, J.?C. Bonichot ir A. Prechal, teis?jai A. Rosas, K. Schiemann, E. Juhász, T. von Danwitz (praneš?jas), D. Šváby, M. Berger ir E. Jaraši?nas,

generalinis advokatas N. Jääskinen,

pos?džio sekretor? L. Hewlett, vyriausioji administrator?,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2010 m. lapkri?io 16 d. pos?džiui,

susipažin?s su 2011 m. balandžio 7 d. pos?dyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Savo apeliaciniams skundams Europos Bendrij? Komisija ir Ispanijos Karalyst? prašo panaikinti 2008 m. gruodžio 18 d. Europos Bendrij? Pirmosios instancijos teismo (dabar Bendrasis Teismas) sprendim? *Government of Gibraltar ir Jungtin? Karalyst? prieš Komisij?* (T?211/04 ir T?215/04, Rink. p. II?3745, toliau – skundžiamas sprendimas), kuriuo jis panaikino 2004 m. kovo 30 d. Komisijos sprendim? 2005/261/EB d?l Jungtin?s Karalyst?s pagalbos schemos ?gyvendinant Gibraltarą vyriausyb?s ?moni? pelno mokes?i? reform? (OL L 85, 2005, p. 1, toliau – gin?ijamas sprendimas).

I – Teisinis pagrindas

2 1999 m. kovo 22 d. Tarybos reglamento (EB) Nr. 659/1999, nustatan?io išsamias [EB 88] straipsnio taikymo taisykles (OL L 83, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 8 sk., 1 t., p. 339), 6 straipsnyje nustatyta:

„Formalaus tyrimo procesas

1. Sprendime prad?ti formalaus tyrimo proces? apibendrinami reikšmingi gin?ytiniai faktai ir teis?s klausimai, pateikiamas pirminis Komisijos atliktas pasi?lytos pagalbos pob?džio priemon?s ?vertinimas ir išd?stomos abejon?s d?l pagalbos atitikimo bendrajai rinkai. Sprendime reikalaujama, kad suinteresuotoji valstyb? nar? ir kitos suinteresuotosios šalys pateikt? pastabas per nustatyt? laikotarp?, kuris paprastai yra ne ilgesnis kaip vienas mėnuo. Deramai pateisintais atvejais Komisija gali prat?sti nustatyt? laikotarp?.

2. Gautos pastabos pateikiamos suinteresuotajai valstybei narei. Suinteresuotosios šalies prašymu d?l atitinkamos žalos jos tapatyb? atitinkamai valstybei narei neatskleidžiama. Suinteresuotoji valstyb? nar? gali atsakyti ? pastabas, pateiktas per nustatyt? laikotarp?, kuris paprastai yra ne ilgesnis kaip vienas mėnuo. Deramai pateisintais atvejais Komisija gali prat?sti nustatyt? laikotarp?.“

II – Faktin?s bylos aplinkyb?s

A – *Gibraltarą vyriausyb?s ?moni? pelno mokes?io reformos aplinkyb?s*

3 2001 m. liepos 11 d. Komisija nusprend? prad?ti formali? tyrimo proced?r? pagal EB 88

straipsnio 2 dalį dviem Gibraltare taikytą moni pelno mokesčio priemonių, atitinkamai susijusių su „nuo mokesčių atleidžiamomis monomis“ (OL C 26, 2002, p. 13) ir „teisės atleidimų nuo mokesčių turinčiomis monomis“ (OL C 26, 2002, p. 9).

4 Kad būtų atleista nuo mokesčių, moni turėjo atitikti tam tikras sąlygas. Tarp šių sąlygų buvo draudimas vykdyti kiną ar kitokią veiklą Gibraltare, išskyrus, jei tokia veikla vykdoma su kitomis nuo mokesčių atleidžiamomis arba teisės atleidimų nuo mokesčių turinčiomis monomis. Su tam tikromis išimtimis nuo mokesčių atleista moni Gibraltare buvo atleidžiama nuo pelno mokesčio ir privalėjo mokėti tik fiksuotą metinį 225 GBP dydžio mokestį.

5 Teisės atleidimų nuo mokesčių turinčios monos statusui gyti buvo taikomos iš esmės tokios pačios sąlygos kaip ir norint gyti nuo mokesčių atleidžiamos monos statusą. Teisės atleidimų nuo mokesčių turinčios monos mokėjo mokestį, kurio tarifas buvo derinamas su Gibraltaro mokesčių institucijomis, jis sudarė 2–10 % monos pelno.

6 2002 m. balandžio 30 d. Sprendimu *Government of Gibraltar prieš Komisiją* (T-195/01 ir T-207/01, Rink. p. II-2309) Bendrasis Teismas, pirma, panaikino sprendimų pradėti formalią tyrimo procedūrą, susijusių su nuo mokesčių atleistomis monomis, dėl to, kad Komisija visų šioms monoms taikomą režimą buvo apibrėžusi kaip naują pagalbą, ir, antra, atmetė ieškinį dėl sprendimo pradėti tokia pačia procedūra, susijusių su teisės atleidimų nuo mokesčių turinčiomis monomis, panaikinimo.

7 Pasibaigus su nuo mokesčių atleidžiamomis monomis susijusiai procedūrai 2005 m. sausio 19 d. Komisija priėmė sprendimą siūlyti reikiamas priemones, kurioms Jungtinė Karalystė pritarė 2005 m. vasario 18 d. (OL C 228, 2005, p. 9). Pasibaigus su teisės atleidimų nuo mokesčių turinčiomis monomis susijusiai procedūrai Komisija 2004 m. kovo 30 d. priėmė Sprendimą 2005/77/EB dėl pagalbos schemos, Jungtinės Karalystės taikomos Gibraltaro lengvatiniams mokesčiams bendrovėms (OL L 29, 2005, p. 24), kuriame pripažino, kad su šiomis monomis susijęs režimas buvo nesuderinamas su bendrąja rinka.

B – Gibraltaro vyriausybės moni pelno mokesčio reforma

8 2002 m. balandžio 27 d., nesprendusi klausimo dėl to, ar mokesčių sistemos, susijusios su nuo mokesčių atleidžiamomis monomis ir teisės atleidimų nuo mokesčių turinčiomis monomis, laikytinos valstybės pagalba, Gibraltaro vyriausybė paskelbė apie ketinimą panaikinti visus moni apmokestinimą reglamentuojančius teisės aktus ir įvesti visoms Gibraltaro monoms visiškai naują apmokestinimo sistemą. Ši Gibraltaro vyriausybės gyvendinama moni pelno mokesčio reforma yra šios bylos dalykas.

9 2002 m. rugpjūčio 12 d. laišku Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė pagal EB 88 straipsnio 3 dalį Komisijai pranešė apie Gibraltaro vyriausybės planuojamą gyvendinti moni pelno mokesčio reformą (toliau – mokesčių reformos projektas).

10 Gibraltaro vyriausybės mokesčių reformos projektą galėjo pradėti taikyti tik prieš tai jį patvirtinus Gibraltaro *House of Assembly*. Gyvendinant šią reformą turėjo būti iš karto panaikinti iki tol galioję teisės aktai dėl nuo mokesčių atleidžiamų moni ir teisės aktai dėl teisės atleidimų nuo mokesčių turinčių moni.

11 Kaip matyti iš skundžiamo sprendimo 18 punkto, mokesčių reformos projektas apima apmokestinimo sistemą, taikomą visoms Gibraltare steigtoms monoms, ir papildomą arba baudos mokestį (*top-up tax*), taikomą tik finansinių paslaugų monoms ir komunalinių paslaugų sektoriuose, skaitant telekomunikacijų, elektros ir vandens sektorius, veikiančioms monoms.

12 Pagal mokesčių reformos projektą būsimos apmokestinimo sistemos požymiai išdėstyti skundžiamo sprendimo 21–25 punktuose:

„21 Gyvendinant [mokesčių] reformą, nustatytą apmokestinimo sistemą, kuri bus taikoma visoms Gibraltare steigtoms kompanijoms, sudaro darbo užmokesčio fondo mokestis (angl. k. *payroll tax*), kompanijai nekilnojamojo turto mokestis (angl. k. *business property occupation tax*) ir registracijos mokestis (angl. k. *registration fee*):

- darbo užmokesčio fondo mokestis: visos Gibraltaro kompanijos privalo mokėti 3 000 GBP mokestį už vieną darbuotoją per metus. Kiekvienas [Gibraltaro] „darbdavys“ privalo mokėti tokį mokestį už visus savo visų ar ne visų darbo laiką dirbančius „darbuotojus“, kurie „darbinti Gibraltare“. Minutės sėvokos bus apibrėžtos su mokesčių reforma susijusiuose teisės aktuose,
- kompanijai nekilnojamojo turto mokestis (*Business Property Occupation Tax*, toliau – BPOT): visos kompanijos, Gibraltare užimančios verslo paskirties nekilnojamojo turto, mokės kompanijai nekilnojamojo turto mokestį, kurio norma prilygsta jai mokestinys prievolės pagal bendrą Gibraltare taikomą nekilnojamojo turto mokestį procentinei daliai,
- registracijos mokestis: visos (Gibraltaro) kompanijos, kurios savo veikla nesiekia gauti pelno, privalo mokėti metinį 150 GBP registracijos mokestį, o kompanijos, kurios planuoja dirbti pelningai, – 300 GBP mokestį per metus.

22 Darbo užmokesčio fondo mokesčio ir BPOT bendra suma negali būti didesnė nei 15 % nuo pelno. Taigi kompanijos mokės darbo užmokesčio fondo mokestį ir BPOT, tik jeigu dirba pelningai, tačiau bendra tokių mokesčių suma nebus didesnė nei 15 % nuo kompanijos pelno.

<...>

23 Tam tikrą rėšį veikla, būtent už finansines paslaugas ir komunalines paslaugas gaunamas pelnas, bus apmokestinamas papildomu (arba baudos) mokesčiu. Atitinkami papildomi mokesčiai bus taikomi tik tam tikros veiklos rėšims priskiriamam pelnui.

24 Be darbo užmokesčio fondo mokesčio ir nekilnojamojo turto mokesčio, finansines paslaugas teikiančios kompanijos privalo mokėti papildomą (arba baudos) mokestį nuo pelno, gauto teikiant finansines paslaugas, kurio norma bus 4–6 % nuo pelno (apskaičiuoto pagal tarptautiniu mastu pripažintus apskaitos standartus); šios kompanijos kasmet mokės mokesčius (darbo užmokesčio fondo mokestį, BPOT ir papildomą mokestį), kurie kartu negali sudaryti daugiau nei 15 % nuo pelno.

25 Komunalinių paslaugų kompanijos, be darbo užmokesčio fondo mokesčio ir BPOT, taip pat bus apmokestinamos papildomu (arba baudos) mokesčiu nuo pelno; tokio mokesčio norma bus 35 % nuo pelno (apskaičiuoto pagal tarptautiniu mastu pripažintus apskaitos standartus). Tokioms kompanijoms bus leidžiama išskaičiuoti darbo užmokesčio fondo mokestį ir BPOT iš joms privalomo mokėti papildomo mokesčio. Nors komunalinių paslaugų kompanijos moka kasmetinius darbo užmokesčio fondo mokesčius ir BPOT, kurie kartu neviršija 15 % pelno, komunalinių kompanijoms taikomas papildomas mokestis užtikrina, kad bendras tokių kompanijų mokamas mokestis būtų lygus 35 % nuo pelno.“

III – Administracinė procedūra ir ginijamas sprendimas

13 Po to, kai Jungtinė Karalystė pranešė Komisijai apie mokesčių reformos projektą, ši 2002 m. spalio 16 d. laišku informavo šią valstybę narę apie savo sprendimą pradėti EB 88 straipsnio 2 dalyje numatytą procedūrą (toliau – sprendimas pradėti formalų tyrimo procedūrą) ir pakvietė

sinteresuotasis šalis pateikti pastabas (OL C 300, 2002, p. 2).

14 Šiame sprendime nurodomas Komisijos pranešimo dėl valstybės pagalbos taisyklių taikymo su tiesioginiu verslo apmokestinimu susijusioms priemonėms (OL C 384, 1998, p. 3, toliau – Pranešimas dėl valstybės pagalbos apmokestinimo srityje) 9 punktą. Sprendimo 29–33 ir 37–44 punktuose Komisija išdėsto keturis mokesčių reformos projekto veiksnius, dėl kurių, jos manymu, suteikiamas materialinis selektyvus pranašumas, t. y. reikalavimas, kad įmonė turi gauti pelno, kuriuo suteikiamas pranašumas pelno negaunančioms įmonėms, skirtingos apmokestinimo ribos, dėl kurių suteikiamas pranašumas įmonėms, kurioms jos taikomos, tam tikrose Gibraltaro zonose šikrūsiai įmonių atleidimas nuo mokesčių ir galiausiai palėkanė, gautė už tam tikras tikslines paskolas, neapmokestinimas. Nenurodyta, kad *offshore* bendrovėms suteikiamas selektyvus pranašumas.

15 Sprendimo pradėti formalių tyrimo procedūrų 60 punkto f papunktyje Komisija prašo Jungtinės Karalystės pateikti šią informaciją:

„Skaičiaus, dydžio ir veiklos sėmatė, susijusi su:

- įmonėms, kurios negauna pelno ir dėl to neturi mokėti darbo užmokesčio fondo mokesčio ir BPOT,
- pelno gaunančiomis, bet darbuotojų neturinčiomis įmonėms (t. y. neturinčiomis apmokestinamos darbo jėgos),
- įmonėms, kurios gauna pelno ir turi mažiau nei vieną darbuotojų (išskyrus tas, kurios neturi darbuotojų).“

16 Komisija gavo Jungtinės Karalystės, *Confederación Española de Organizaciones Empresariales* (Ispanijos įmonių asociacijų konfederacija), *Ålands Landskapsstyrelse* (Alandų vykdomosios valdžios institucijos (Suomija)), Ispanijos Karalystės ir Gibraltaro vyriausybės pastabas.

17 Ispanijos Karalystė savo pastabų, pateiktų Komisijai 2003 m. sausio 3 d., 3 punkte nurodė:

„<...>

Be šios pastabų, kuriose patvirtinami Komisijos prieštaravimai ir kurių iš esmės pakanka norint užginčyti Jungtinės Karalystės Gibraltaro vyriausybės vardu reformos projekto teisėtumą, manome, kad režimo atitiktis turi būti vertinama deramai atsižvelgiant į realias ekonomines ir mokesčines sąlygas, egzistuojančias į šios institucijos teritorijoje.

Mokesčių reformos projektui būdingi tam tikri išskirtiniai požymiai, kaip antai:

<...>

c) Kiek tai susiję su 28 800 įmonių, kurios neapmokestinamos a punkte nurodytu papildomu mokesčiu, numatytas mokesčių režimas iš tiesų apima ne bendrą įmonių pelno mokestį, bet keletą specialių mokesčių (darbo užmokesčio fondo mokestis, [BPOT], registracijos mokestis) numatant jų aukštesnę ribą, o dėl to mokesčių našta tampa ypač maža ar net išnyksta (neatsitiktinai reformos projektas Gibraltare vadinamas „nulinio mokesčio“ reforma).

Reikia turėti omenyje, kad atsižvelgiant į tai, jog dauguma registruotų 28 800 įmonių gali būti laikomos „pašto dėžutėmis“ ar turto valdymo įmonėmis, jos turėtų mokėti su sąlyga, kad gauna pelno, 3 000 GBP mokestį už vieną darbuotojų per metus. Kadangi dauguma jų iš esmės turi tik

vien? darbuotoj? (buhalter? arba auditori?), kuris paprastai dirba ne vis? darbo dien?, jos mok?s daugiausia 3 000 GBP per metus, jei neu?ima komercini? patalp? (o taip da?niausiai ir yra), nes netur?s mok?ti [BPOT].

<...>

d) *Offshore* bendrov?ms nebus taikomi du i? nauj? mokes?i?: taigi bus neapmokestinta apie 8 000 ?moni?, fiziškai nevykdan?i? veiklos Gibraltare.

<...>

Tokia mokes?i? reforma yra i? ties? ypatinga ir ji visiškai nekei?ia nei darbuotoj?, nei nekilnojamojo turto Gibraltare neturin?i? ?moni? mokestin?s pad?ties.

<...>“

18 Komisija perdav? savo pastabas Jungtinei Karalystei, o ši savo pastabas pateik? 2003 m. vasario 13 d. laiške, ta?iau nepareišk? pozicijos d?l Ispanijos Karalyst?s argument?, susijusi? su lengvatini? prekybos ?moni? mokestinio vertinimu.

19 Gin?ijamo sprendimo 163 punkte Komisija padar? i?svad?, kad „[mokes?i? reformos projektas] yra valstyb?s pagalbos schema, kaip apibr?žta EB Sutarties 87 straipsnio 1 dalyje. Negali b?ti taikoma n? viena i? nukrypti leidžian?i? nuostat?, numatyt? EB Sutarties 87 straipsnio 2 arba 3 dalyje. Tod?l Jungtinei Karalystei neleidžiama ?gyvendinti šios reformos“.

20 Komisijos teigimu, ir kaip matyti i? gin?ijamo sprendimo 98–152 konstatuojam?j? dali?, mokes?i? reformos projektas yra selektyvus tiek regioniniu, tiek materialiniu poži?riu. Jis selektyvus regioniniu poži?riu, nes numatyta tokia ?moni? apmokestinimo sistema, pagal kuri? ?mon?s Gibraltare apskritai apmokestinamos mažesniu tarifu nei Jungtin?s Karalyst?s ?mon?s (gin?ijamo sprendimo 127 konstatuojamoji dalis).

21 Komisija mano, kad kai kurie mokes?i? reformos projekto aspektai yra selektyv?s materialiniu poži?riu. Selektvus šiuo poži?riu yra, pirma, reikalavimas, kad ?mon? turi gauti pelno prieš apmokestinant j? darbo užmokes?io fondo mokes?iu ir BPOT, nes šis reikalavimas palankesnis pelno negaunan?ioms ?mon?ms (gin?ijamo sprendimo 128–133 konstatuojamosios dalys), ir, antra, tai, kad apmokestinimui darbo užmokes?io fondo mokes?iu ir BPOT nustatyta 15 % viršutin? riba nuo pelno yra palankesn? toms ?mon?ms, kuri? pelnas nagrin?jamais mokestiniais metais yra mažas j? darbuotoj? skai?iaus ir užimamo nekilnojamojo turto atžvilgiu (gin?ijamo sprendimo 134–141 konstatuojamosios dalys). Pagaliau, tre?ia, taip pat selektyvi materialiniu poži?riu nuostata, pagal kuri? darbo užmokes?io fondo mokes?iu ir BPOT d?l j? pob?džio suteikiamas pranašumas *offshore* bendrov?ms, i? tikr?j? fiziškai nevykdan?ioms veiklos Gibraltare ir d?l to nemokan?ioms pelno mokes?io (gin?ijamo sprendimo 142–144 ir 147–151 konstatuojamosios dalys).

22 Gin?ijamo sprendimo rezoliucin?s dalies 1 straipsnyje nustatyta:

„Jungtin?s Karalyst?s pranešimu pateikti pasi?lymai d?l Gibraltaro ?moni? pelno apmokestinimo sistemos reformos yra valstyb?s pagalbos schema, kuri nesuderinama su bendr?ja rinka.

Tod?l si?lomos priemon?s negali b?ti ?gyvendinamos.“

IV – Proced?ra pirmojoje instancijoje ir skundžiamas sprendimas

23 2004 m. birželio 9 d. Bendrojo Teismo kanceliarijai pateiktais ieškiniais Gibraltaro

vyriausyb? byloje T?211/04 ir Jungtin? Karalyst? byloje T?215/04 pareišk? ieškinius d?l gin?ijamo sprendimo panaikinimo.

24 Šios ieškov?s kiekvienoje iš ši? byl? iš esm?s nurod? tris tapa?ius pagrindus. Pirmasis ir antrasis pagrindai susij? su teis?s klaidomis ir neteisingu regioninio ir materialinio selektyvumo kriterijaus taikymo vertinimu. Tre?iasis pagrindas susij?s su esmini? proced?rini? reikalavim? pažeidimu tiriant tre?i?j? mokes?i? reformos projekto aspekt?, susijus? su *offshore* bendrov?mis. Šis ieškinio pagrindas padalytas ? dvi dalis, pirmoji iš j? susijusi su teis?s b?ti išklausytam pažeidimu, kur? nurodo ir Jungtin? Karalyst?, ir Gibraltaro vyriausyb?, o antroji – su motyvavimo klaida, kuri? nurodo tik Gibraltaro vyriausyb?.

25 2004 m. gruodžio 14 d. ir 2005 m. vasario 15 d. Bendrojo Teismo tre?iosios kolegijos pirmininko nutartimis buvo patenkintas Jungtin?s Karalyst?s prašymas leisti ?stoti ? byl? T?211/04 palaikyti Gibraltaro vyriausyb?s reikalavimus ir Ispanijos Karalyst?s prašymas leisti ?stoti ? byl? T?215/04 palaikyti Komisijos reikalavimus.

26 Bendrasis Teismas patenkino tiek pirm?j? ieškovi? pagrind? d?l regioninio selektyvumo, tiek antr?j? d?l materialinio selektyvumo. Tod?l jis nenagrin?jo tre?iojo pagrindo, susijusio su esmini? proced?rini? reikalavim? pažeidimu.

V – Procesas Teisingumo Teisme ir šali? reikalavimai

27 2009 m. birželio 26 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos C?106/09 P ir C?107/09 P buvo sujungtos, kad b?t? bendrai vykdomos rašytin? bei žodin? proceso dalys ir priimamas sprendimas.

28 2009 m. rugs?jo 25 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi Airijai buvo leista ?stoti ? šias bylas palaikyti Jungtin?s Karalyst?s ir Gibraltaro vyriausyb?s reikalavimus.

29 Savo apeliaciniame skunde Komisija Teisingumo Teismo prašo:

- vis? pirma:
- panaikinti skundžiam? sprendim?,
- atmesti Gibraltaro vyriausyb?s ir Jungtin?s Karalyst?s ieškinius d?l panaikinimo ir
- priteisti iš Gibraltaro vyriausyb?s ir Jungtin?s Karalyst?s bylin?jimosi išlaidas;
- nepatenkinus pirmojo reikalavimo:
- gr?žinti bylas Bendrajam Teismui, kad šis jas išnagrin?t? iš naujo, ir
- atid?ti bylin?jimosi išlaid? abiejose instancijose klausimo nagrin?jim?.

30 Savo apeliaciniame skunde Ispanijos Karalyst? Teisingumo Teismo prašo:

- panaikinti skundžiam? sprendim?,
- pripažinti, kad gin?ijamas sprendimas teis?tas, ir
- priteisti iš atsakovi? bylin?jimosi išlaidas.

31 Gibraltaro vyriausyb? Teisingumo Teismo prašo:

- atmesti Komisijos ir Ispanijos Karalystės apeliacinius skundus ir
- priteisti iš Komisijos ir Ispanijos Karalystės Gibraltaro vyriausybės bylinėjimosi išlaidas.

32 Jungtinė Karalystė Teisingumo Teismo prašo:

- atmesti Komisijos ir Ispanijos Karalystės apeliacinius skundus ir
- priteisti iš Komisijos ir Ispanijos Karalystės bylinėjimosi išlaidas.

33 Airija Teisingumo Teismo prašo:

- atmesti Komisijos apeliacinį skundą ir
- priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

VI – Dėl apeliacinių skundų

34 Komisija nurodo vienintelį pagrindą, susijusį su EB 87 straipsnio 1 dalies pažeidimu. Šis pagrindas, susijęs su Bendrojo Teismo išvadamis dėl mokesčių reformos projekto materialinio selektyvumo, sudaro šešios dalys. Ispanijos Karalystė nurodo vienuolika pagrindų, kuriuos galima suskirstyti į tris grupes, susijusias, pirma, su šio pasiūlymo regioniniu selektyvumu ir Gibraltaro statusu (pirmieji septyni pagrindai ir devintasis pagrindas), antra, su materialiniu selektyvumu (aštuntasis pagrindas) ir galiausiai procedūra Bendrajame Teisme (dešimtas ir vienuoliktasis pagrindai).

35 Pirmiausia reikia išnagrinėti su materialiniu selektyvumu susijusius pagrindus, t. y. vienintelį Komisijos pagrindą ir aštuntąjį Ispanijos Karalystės pagrindą.

A – Dėl vienintelio Komisijos pagrindo ir aštuntojo Ispanijos Karalystės pagrindo

1. Skundžiamo sprendimo motyvai

36 Prieš pradėdamas nagrinėti ginčijamą sprendimą Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 143–146 punktuose išdėsto analizės pagrindus, kurių turi laikytis Komisija, kai vertina, ar mokestinys pagalbos režimas yra selektyvus. Šiuo atžvilgiu Bendrasis Teismas mano, jog norėdama mokestinį priemonę laikyti selektyvia, Komisija visų pirma turi nustatyti „prastą“ mokesčių sistemos režimą. Atsižvelgdama į šį „prastą“ mokesčių režimą, Komisija, rodžiusi, kad šia priemone nukrypstama nuo tokio „prasto“ režimo, antra, turėtų įvertinti ir nustatyti, ar aptariama mokestinė priemonė suteikiamas pranašumas gali būti selektyvus. Trečia, reikėtų išnagrinėti, ar esant tokiems nukrypimams priemonė, dėl kurios ūmonės diferencijuojamos, vis dėlto gali nebūti „selektyvi“, jeigu ji lemia mokesčių sistemos, kuriai jie priklauso, pobūdį ar bendrą schemą.

37 Bendrojo Teismo manymu, Komisija negali neatlikti šios pirmąjį dviejų aptariamos priemonės selektyvumo vertinimo etapų, antraip prisiimtą valstybės narės vaidmenį nustatyti šios valstybės mokesčių sistemą ir „prastą“ jos režimą. Kiek tai susiję su aptariamos mokesčių sistemos nustatymu, Bendrasis Teismas mano, kad dabartinėje Sąjungos teisės raidos stadijoje tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai. Todėl tik valstybės narės ir infravalstybiniai subjektai, turintys mokestinį autonomiją, turi kompetenciją nustatyti ūmonių pelno apmokestinimo sistemas, kurios, jų manymu, geriausiai tenkina jų ūkio poreikius.

38 Skundžiamo sprendimo 148 punkte Bendrasis Teismas primena, kad ginčijamame

sprendime „Komisija padar? išvad?, jog trimis po reformos ?gyvendintos mokes?i? sistemos [?gyvendinant mokes?i? reformos projekt? nustatytos apmokestinimo sistemos] aspektais suteikiamas selektyvus pranašumas juo galin?ioms pasinaudoti ?mon?ms, tod?l jie gali b?ti valstyb?s pagalba, tai yra: i) reikalavimas, kad prievol? mok?ti darbo užmokes?io fondo mokes? ir BPOT atsiranda tik ?monei gavus pelno; ii) prievol?s mok?ti darbo užmokes?io fondo mokes? ir BPOT apribojimas iki 15 % nuo pelno; ir iii) pats darbo užmokes?io fondo mokes?io ir BPOT pob?dis“.

39 Bendrasis Teismas toliau nagrin?ja gin?ijam? sprendim? atsižvelgdamas ? analiz?s pagrindus, kaip nurodyta skundžiamo sprendimo 143–146 punktuose.

40 Šiuo atžvilgiu Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 170 punkte konstatavo, kad atsižvelgiant ? Gibraltaro vyriausyb?s ir Jungtin?s Karalyst?s pateiktus paaiškinimus, pagal kuriuos visi mokes?i? reformos projekto elementai sudaro atskir? mokes?i? sistem?, kuri? reik?t? laikyti „?prastu“ mokes?i? režimu, „Komisija negal?jo neatlikti [skundžiamo sprendimo] 143 punkte aprašytos pareigos iš pradži? nustatyti <...> „?prast?“ mokes?i? sistemos, apie kuri? pranešta, režim? ir prireikus gin?yti Gibraltaro valdžios institucij? pateikt? šio režimo apib?dinim?“. Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 171–174 punktuose nusprend?, kad Komisija nesilaik? toki? analiz?s pagrind? etap?, ir, taip pasielgusi, viršijo savo kontrol?s ?galiojim? ribas, atsižvelgiant ? valstybi? kompetencij? mokes?i? srityje.

41 Be to, Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 175 punkte taip pat pažymi, kad, „nepaisant to, kad <...> Komisija neatsižvelg? ? selektyvumo nustatymo analiz?s pagrindus, nei [gin?ijamame] sprendime išd?styt? motyv? <...>, nei šiame procese Komisijos ir Ispanijos Karalyst?s pateikt? argument? nepakanka, kad b?t? galima suabejoti mokes?i? sistemos, apie kuri? pranešta, <...> „?prasto“ režimo apibr?žties pagr?stumu“.

42 Šiuo klausimu Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 176–178 punktuose nusprend?, pirma, kad Komisijai nepavyko ?rodyti, jog apmokestinimo s?lyg?, t. y. pelno gavim?, ir nustatyt? ne didesn? kaip 15 % nuo pelno mokes?io norm? reikia laikyti nukrypstan?iomis nuostatomis, ir kad d?l to mokes?i? režimas laikytinas selektyviu.

43 Antra, Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 179–181 punktuose konstatuoja, jog nei to, kad Komisija ši? mokes?i? sistem? laiko „mišria“, nei to, kad ?mon?, kuri „fiziškai nevyko veiklos“ Gibraltare, neturi mok?ti darbo užmokes?io fondo mokes?io ir BPOT, nepakanka norinti ?rodyti, kad aptariamas mokes?i? režimas yra selektyvus.

44 Tre?ia, kaip nurodyta skundžiamo sprendimo 182–184 punktuose, Komisijos argumentai d?l ?vairi? pagal gin?ijam? režim? numatyt? kriterij? siekiant nustatyti ?mon?s mokes?i? prievol? yra per daug migloti, kad leist? suabejoti tuo, kaip Gibraltaro valdžios institucijos apibr?ž? „?prast?“ režim? pagal mokes?i? reformos projekt?.

45 Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 185 punkte nusprend?, kad negalima teigti, jog nors vienu iš Komisijos nurodyt? mokes?i? reformos projekto aspekt? suteikiamas selektyvus pranašumas, kaip tai suprantama pagal EB 87 straipsnio 1 dal?, nes Komisija pakankamai teisiškai ne?rod?, jog šiais aspektais nukrypstama nuo „?prasto“ mokes?i? režimo.

46 Galiausiai skundžiamo sprendimo 186 punkte Bendrasis Teismas nurodo, kad „po [?gyvendinant mokes?i? reformos projekt?] nustatytos mokes?i? sistemos ir iki tol galiojusios mokes?i? sistemos tariam? padarini? palyginimo, kur? Komisija padar? [gin?ijamo] sprendimo 1 lentel?je ir 150 konstatuojamojoje dalyje, šioje byloje negalima pripažinti tinkamu EB 87 straipsnio, siekiant taikyti 1 dal?“.

2. Šalių argumentai

47 Savo apeliaciniame skunde Komisija nurodo vienintelį pagrindą, kuris susijęs su EB 87 straipsnio 1 dalies pažeidimu ir grindžiamas Bendrojo Teismo atliktu materialinio selektyvumo vertinimu. Šis pagrindas sudaro šešios dalys.

48 Pirmoje šio pagrindo dalyje Komisija teigia, kad Bendrasis Teismas neteisingai įvertino EB 87 straipsnio 1 dalies ir valstybių narių kompetencijos mokesčių srityje santykį. Šiuo atžvilgiu Komisija mano, kad valstybių narių kompetencijai mokesčių srityje taikomi Europos Sąjungos teisėje, visų pirma EB 87 straipsnio 1 dalyje, nustatyti apribojimai ir jog vien tai, kad nacionalinė taisyklė patenka į mokesčių teisės sritį, nereiškia, kad ji neturi atitikti EB 87 straipsnio, nes šioje nuostatoje valstybų priemonės apibrėžiamos remiantis ne jų priežastimis ar tikslais, bet jų padariniais.

49 Savo vienintelio pagrindo antroje dalyje Komisija teigia, jog Bendrasis Teismas suklydo pripažinęs, kad Komisija pirmiausia privalo nustatyti pagal reformos projektą numatytą „prastą“ mokesčių sistemos režimą, paskui parodyti, kad aptariamomis priemonėmis nuo šio režimo nukrypstama. Laikantis tokio požiūrio, neatsižvelgiama į tai, kad valstybų narė gali nustatyti mokesčių sistemą, kuri vien dėl savo struktūros yra diskriminuojamojo pobūdžio. Apgalvotai pasirinktas tariamai „prastos“ savo apmokestinimo sistemos taikymo kriterijus, Gibraltaras iš esmės sukėlė režimo, akivaizdžiai apimančio valstybų pagalbos tam tikrą kategoriją, priemonę, padarinius.

50 Trečioje savo vienintelio pagrindo dalyje Komisija tvirtina, kad Bendrasis Teismas pažeidė su valstybų pagalbos sąvokos aiškinimu susijusius principus, pagal kuriuos nacionalinės priemonės turi būti vertinamos pagal jų padarinius, o ne siekiamą tikslą ar tam tikrą reguliavimo techniką.

51 Ketvirtoje šio pagrindo dalyje Komisija teigia, kad laikantis Bendrojo Teismo požiūrio išėitį, jog bet kokia mokesčių sistemos ypatybė, nepaisant jos palankumo tam tikriems naudos gavėjams, savaime yra tokios sistemos sudedamoji dalis, o ne nukrypimas nuo jos, todėl valstybų pagalbos taisyklės jai netaikomos.

52 Penktoje šio pagrindo dalyje Komisija priekaištauja, jog Bendrasis Teismas klaidingai manė, kad Komisija nenustatė „prasto“ mokesčių režimo ir neįrodė, kad konkrečios mokesčių reformos projekto ypatybės reiškia nukrypimą nuo šios sistemos. Iš tikrųjų Komisija aiškiai ir nuosekliai nurodė, kad mokesčių sistema, apie kurią pranešta, pagrįsta darbo jėgos ir komercinių patalpų užmimo apmokestinimu. Be to, Komisija pažymi, kad Bendrojo Teismo nurodytas ginčijamo sprendimo panaikinimo motyvas yra ne nepakankamas motyvavimas, o teisės klaida.

53 Šeštoje savo vienintelio pagrindo dalyje Komisija teigia, kad Bendrasis Teismas neįvertino trijų ginčijamame sprendime nurodytų selektyvumo elementų, nes neišnagrinėjo Komisijos išvadą, susijusį su konkrečiais mokesčių reformos projekto padariniais, t. y. kad pagal jų skirtingiems Gibraltarų ūkio sektoriams numatyti skirtingi apmokestinimo lygmenys ir kad ja darbuotojų neturinčioms ir nekilnojamojo turto Gibraltarė neužimančioms *offshore* bendrovėms suteikiamas selektyvus pranašumas.

54 Nors skundžiamo sprendimo 156–162 punktuose Bendrasis Teismas pateikė atitinkamas ginčijamo sprendimo ištraukas, jis nepareiškė jokios pozicijos dėl nurodytų mokesčių reformos projekto selektyvumo aspekto. Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 186 punkte nepripažino, kad svarbu palyginti mokesčių reformos projektą su anksčiau galiojusia mokesčių sistema. Pažymėtina, kad nurodydama ankstesnę sistemą Komisija pabrėžė, jog ginčijamame

sprendime nagrin?tu režimu siekta prat?sti ankstesn? pad?t?, nors tie patys padariniai sukelti taikant kitoki? technik?. Taigi laikantis Bendrojo Teismo poži?rio lemiamas reikšm? suteikiama mokesetinei technikai, o ne vertinimui atsižvelgiant ? priemon?s padarinius.

55 Aštuntajame pagrinda Ispanijos Karalyst? tvirtina, kad Bendrasis Teismas klaidingai nusprend?, jog nebuvo tenkinamas materialinio selektyvumo kriterijus. Iš ties? dauguma Gibraltare ?steigt? ?moni? (28 798 iš 29 000) b?t? apmokestintos nuliniu mokes?io tarifu. Tod?l režimas, kur? Bendrasis Teismas laik? bendru, iš tikr?j? yra specialus „*de facto* selektyvum?“ lemiantis režimas.

56 Atsiliepime ? Komisijos apeliacini? skund? Ispanijos Karalyst? pritaria vieninteliam Komisijos pagrindui. Tikrasis mokes?i? reformos projekto tikslas yra ir toliau pritraukti užsienio kapital?, kurio tur?tojai siekia išvengti ?prast? apmokestinimo režim?, kurie jiems b?t? taikomi j? kilm?s šalyse. Be to, kadangi ?moni? pelno mokes?io analiz? susijusi su sud?tingu ekonominiu vertinimu, Bendrasis Teismas Komisijos atlikt? ekonomin? vertinim? neteis?tai pakeit? savuoju, kiek tai susij? su Komisijos gin?ijamame sprendime nurodytais selektyvumo veiksniais.

57 Gibraltaro vyriausyb? ir Jungtin? Karalyst? vis? pirma teigia, kad Bendrasis Teismas teisingai atmet? Komisijos pozicij? gin?ijamame sprendime. Ši pozicija klaidinga ir prieštarauja ?prastai Komisijos praktikai, kaip vis? pirma matyti iš Pranešimo d?l valstyb?s pagalbos apmokestinimo srityje. Laikantis tokios naujos pozicijos b?t? pašalintas pagal EB sutart? ir Teisingumo Teismo nusistov?jusi? praktik? pripaž?stamas valstybi? nari? mokes?inis suverenitetas, o Komisija gal?t? imtis tiesiogini? mokes?i? derinimo.

58 Kiek tai susij? su Komisijos vienintelio pagrindo pirm?ja dalimi, Gibraltaro vyriausyb? ir Jungtin? Karalyst? mano, kad joje gin?ijama valstybi? nari? kompetencija mokes?i? srityje ir ji grindžiama klaidingu skundžiamo sprendimo aiškinimu, nes Bendrasis Teismas atsižvelg? ? S?jungos teis?je nustatytus valstybi? nari? mokes?inio suvereniteto apribojimus.

59 Komisijos argumentais, kuriais ji grindžia savo vienintelio pagrindo antr? dal?, taip pat gin?ijamas valstybi? nari? mokes?inis suverenitetas. Vien to, kad mokes?i? režimu kai kurioms ?mon?ms suteikiamas pranašumas, nepakanka norint tok? režim? laikyti selektyviu, nes pirmiausia b?tina nustatyti ?prast? režim?. Tai patvirtinta Pranešime d?l valstyb?s pagalbos apmokestinimo srityje, kurio Komisija privalo laikytis pagal teis?t? l?kes?i? apsaugos princip?.

60 Tre?ioje savo vienintelio pagrindo dalyje Komisija taip pat klaidingai aiškina skundžiam? sprendim? tiek, kiek teigia, jog Bendrasis Teismas nusprend?, kad Komisija tur?jo remtis nacionalini? ar regionini? institucij? pripažintais objektyviais kriterijais, o ne nagrin?ti tikr?j? aptariam? taisykli? turin?.

61 Komisijos teiginys, kuriuo ji grindžia savo vienintelio pagrindo ketvirt? dal?, kad pagal „?prast?“ mokes?i? sistem? netur?t? b?ti taikomas daugiau nei vienas apmokestinimo kriterijus, taip pat nesuderinamas su valstybi? nari? mokes?iniu suverenitetu. Iš ties? šios valstyb?s tur?t? gal?ti savo nuoži?ra nustatyti mokes?ius, kurie, j? manymu, yra tinkamiausi j? poreikiams patenkinti, ir pasirinkti pageidaujam? apmokestinimo baz? bei ? savo mokes?ines taisykles ?traukti ?prastas ir reikiamas nuostatas d?l apmokestinam?j? asmen? galimyb?s mok?ti, kurios yra bendras mokes?i? požymis. Visiškai teis?ta, kad mokes?i? režimas atitinka daugiau nei vien? tiksl?.

62 Be to, argumentas, kuriuo grindžiama Komisijos vienintelio pagrindo penkta dalis, yra klaidingas. Negalima laikyti nenuoseklia mokesčių sistemos, pagal kurią naudojami kelios apmokestinimo bazės ir kurią taip pat trauktos nuostatos dėl apmokestinamųjų asmenų galimybių mokėti. Be to, Komisija neteisingai tvirtina, kad atliko trijų etapų analizę.

63 Pagaliau, kiek tai susiję su vienintelio pagrindo šešta dalimi, Gibraltarų vyriausybė ir Jungtinė Karalystė teigia, kad Komisijos argumentas, jog mokesčių režimą reikia laikyti selektyviu, nes neapmokestinamas vadinamasis *offshore* sektorius, yra klaidingas. Iš tiesų bet kurioje mokesčių sistemoje žmonės, kurioms netaikoma nacionalinėje mokesčių sistemoje nustatytas mokesčių bazė atitinkanti mokesčių bazė, pagal tokią sistemą nemoka mokesčių. Todėl laikantis Komisijos argumento valstybės narės, pažeidžiant jų mokestinį suverenitetą, būtų primesta pažeidžianti Komisijos pozicija dėl tinkamos apmokestinimo bazės pasirinkimo. Vien tai, kad skirtingos žmonės apmokestinamos skirtingai, savaime neleidžia daryti išvados, kad mokesčių reformos projektas yra selektyvus.

64 Kiek tai susiję su aštuntuoju Ispanijos Karalystės pagrindu dėl šio pasiūlymo materialinio selektyvumo, Gibraltarų vyriausybė ir Jungtinė Karalystė visų pirma pabrėžia, jog vien to, kad kai kurios žmonės nemoka mokesčių, nepakanka norint padaryti išvadą, kad jų mokestinis vertinimas yra selektyvus, ir teigti, kad šios žmonės gauna valstybės pagalbą. Be to, mokesčių bazės sudarančių elementų nustatymas yra valstybių narių mokestinio suvereniteto dalis. Kompetentingos institucijos neprivalo, be kita ko, kaip apmokestinimo baze remtis arba pajamomis, arba pelnu. Be to, Gibraltarų vyriausybė ir Jungtinė Karalystė pabrėžia, kad norint nustatyti šią priemonę suteikiamą selektyvų pranašumą, būtina atlikti trijų etapų mokestinų priemonių vertinimą, kaip numatyta Pranešime dėl valstybės pagalbos apmokestinimo srityje ir pripažinta Bendrojo Teismo skundžiamame sprendime. Galiausiai, kiek tai susiję su Ispanijos Karalystės tvirtinimu, kad 28 798 iš 29 000 Gibraltare įsisteigusieji žmonės pagal mokesčių reformos projektą faktiškai būtų apmokestintos „nuliniu“ mokesčių tarifu, Jungtinė Karalystė abejoja šiais skaičiais tikslumu. Gibraltarų vyriausybė, konkrečiai nepareikšdama nuomonės dėl šio Ispanijos Karalystės tvirtinimo, teigia, kad sunku apskaičiuoti, kiek žmonių bus įsisteigusios Gibraltare gyvendinant mokesčių reformos projektą, ir atsiliepime šį skundą nurodo, kad šiuo metu iš 24 000 Gibraltare registruotų žmonių apie 3 000 yra „neapmokestinamos“ žmonės pagal ankstesnį mokesčių režimą, apie 260 yra viešųjų arba finansinių paslaugų žmonės ir 18 000 – turto turinčių ir veiklos nevykdančių žmonių.

65 Airija, stojusi bylą C-106/09 P palaikyti Jungtinės Karalystės reikalavimus, mano, kad Komisijos apeliacinis skundas turėtų būti pripažintas nepriimtiniu tiek, kiek jis viršija tai, kas išdėstyta tiek ginčijamame, tiek skundžiamame sprendimuose. Airija mano, kad savo vienintelio pagrindo pirma dalimi Komisija siekia nustatyti valstybių narių pareigą parodyti, kad jų mokesčių sistema pobūdis ir struktūra atitinka Sąjungos teisę. Be to, ji pažymi, kad Komisija savo argumentus šiuo klausimu bando grąsti nediskriminavimo principu, o valstybės pagalbos reglamentuojančių taisyklių kildinamos ne iš šio principo, bet iš sūžiningos konkurencijos bendrojoje rinkoje sąvokos. Kalbant apie kitas Komisijos vienintelio pagrindo dalis, Airija mano, kad pagal teisinio saugumo ir teisėtumo principus Komisija privalo laikytis savo Pranešimo dėl valstybės pagalbos apmokestinimo srityje. Jei mokesčių sistema dėl savo poveikio būtų laikoma pagal savo pobūdį diskriminacine neturint galimybių nustatyti prasto apmokestinimo tarifą, tai prieštarautų nusistovėjusiai teismo praktikai ir valstybių narių mokestiniam suverenitetui. Be to, nepakanka, be kita ko, laikyti mokesčių sistemą „mišria“, kad iš to būtų galima padaryti išvadą, jog žmonės, kuriems naudinga ši sistema, gauna valstybės pagalbą.

3. Teisingumo Teismo vertinimas

66 Priešingai nei tvirtina Airija, Komisijos vienintelis pagrindas yra priimtinas dėl to, kad pagal

Teisingumo Teismo procedūros reglamento 113 straipsnio juo siekiama panaikinti skundžiamą sprendimą ir nebandoma iš dalies pakeisti ginčo Bendrajame Teisme dalyko. Komisija šiuo atžvilgiu kaltina Bendrąjį Teismą, kad šis pažeidė EB 87 straipsnio tiek, kiek klaidingai nusprendė, kad nė vienu iš trijų veiksnių, kurie ginčijamame sprendime nurodyti kaip selektyvus, nesuteikiamas selektyvus pranašumas.

67 Pirmiausia reikia atmesti Komisijos kaltinimą, nurodytą jos vienintelio pagrindo antroje dalyje, kad Bendrasis Teismas klaidingai rėmėsi Pranešimu dėl valstybės pagalbos apmokestinimo srityje, nes neteisingai aiškino jo turinį.

68 Atsižvelgiant į skundžiamo sprendimo 143 ir 146 punktuose daromą nuorodą į minėtą pranešimą, pakanka konstatuoti, kad Bendrasis Teismas iš to nepadarė jokių faktinių ar teisinių išvadų, kaip matyti iš šiuose punktuose vartojamų žodžių „kaip Komisija pati nurodo“ ir „be to“, bet grįsdamas savo požiūrą, kaip nurodyta skundžiamo sprendimo 143–146 punktuose, rėmėsi Teisingumo Teismo praktika ir kompetencijos mokesčių srityje paskirstymu tarp Sąjungos ir valstybių narių.

69 Atsižvelgiant į tai, Komisijos kaltinimas dėl šios nuorodos į Pranešimą dėl valstybės pagalbos apmokestinimo srityje yra nereikšmingas (šiuo klausimu žr. 2003 m. spalio 2 d. Sprendimo *Salzgitter prieš Komisiją*, C-182/99 P, Rink. p. I-10761, 54 ir 55 punktus), todėl šiame etape nereikia nagrinėti šio pranešimo turinio ir apimties.

70 Siekiant išnagrinėti vienintelį Komisijos pagrindą ir Ispanijos Karalystės atuntų pagrindą reikia priminti Teisingumo Teismo praktiką, susijusią su selektyvaus pranašumo sąvoka mokesčių srityje.

71 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką pagalbos sąvoka yra platesnė nei subsidijos, nes apima ne tik pozityvius išmokas, kaip antai patį subsidiją, bet ir valstybės priemones, įvairiais būdais mažinančias ūkio biudžetui paprastai tenkančią naštą ir kurios dėl šios priežasties, nors ir nėra subsidijos tiesiogine šio žodžio prasme, yra tokio paties pobūdžio ir turi identišką poveikį (žr. 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, Rink. p. I-8365, 38 punktą ir 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, C-78/08–C-80/08, Rink. p. I-0000, 45 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

72 Remiantis tuo darytina išvada, kad dėl priemonės, kuria valdžios institucijos tam tikras priemones mokesčiniu būdu vertina palankiau ir kuri nėra valstybės išteklių perdavimas, subjektai, kuriems ji skirta, atsiduria palankesne finansinėje padėtyje nei kiti apmokestinamieji asmenys, todėl ji yra „valstybės pagalba“, kaip tai suprantama pagal EB 87 straipsnio 1 dalį (žr. 1994 m. kovo 15 d. Sprendimo *Banco Exterior de España*, C-387/92, Rink. p. I-877, 14 punktą ir minėtą Sprendimo *Paint Graphos ir kt.* 46 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

73 Tačiau bendrai visiems ūkio subjektams taikoma priemonė suteikiama nauda nėra valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal EB 87 straipsnį (šiuo klausimu žr. 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Vokietija prieš Komisiją*, C-156/98, Rink. p. I-6857, 22 punktą ir 2006 m. birželio 15 d. Sprendimo *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 ir C-41/05, Rink. p. I-5293, 32 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

74 Taigi reikia nustatyti, ar mokesčių reformos projektas yra selektyvus, atsižvelgiant į tai, kad selektyvumas yra sudėtinė valstybės pagalbos sąvokos dalis (žr. 2006 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugalija prieš Komisiją*, C-88/03, Rink. p. I-7115, 54 punktą).

75 Kalbant apie selektyvumo sąlygos vertinimą, iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad pagal EB 87 straipsnio 1 dalį reikalaujama nustatyti, ar pagal konkrečią teisinę sistemą

nacionaline priemone gali būti labiau palaikomos „tam tikros žmonės ar prekės“ nei kitos, kurių, atsižvelgiant į minėtą sistemą siekiamus tikslus, faktinė ir teisinė padėtis yra panaši (minėto Sprendimo *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* 41 punktą ir 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *British Aggregates prieš Komisiją*, C-487/06 P, Rink. p. I-10515, 82 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

76 Atsižvelgiant į šią teismo praktiką, reikia išnagrinėti, ar Bendrasis Teismas pažeidė EB 87 straipsnio 1 dalį, kaip ji išaiškinta Teisingumo Teismo, kai nusprendė, jog nė vienu iš trijų veiksmų, kurie ginčijamame sprendime nurodyti kaip selektyvūs, nesuteikiamas selektyvus pranašumas.

a) Dėl reikalavimo, kad žmonėms turi gauti pelno, ir aukščiausios apmokestinimo ribos nustatymo

77 Atsižvelgdamas į du pirmuosius aptariamąsias priemones selektyvumo veiksmus, nurodytus ginčijamame sprendime, t. y. tai, kad darbo užmokesčio fondo mokesčiai ir BPOT mokėtini tik tuomet, jei apmokestinamasis subjektas gauna pelno, ir kad mokesčio remiantis šiomis dviem apmokestinimo bazėmis suma negali būti didesnė nei 15 % nuo pelno, Bendrasis Teismas nusprendė, kad Komisijai nepavyko parodyti, jog šiais veiksniais suteikiamas selektyvus pranašumas.

78 Ši Bendrojo Teismo išvada nėra teisiškai klaidinga.

79 Kaip priminta šio sprendimo 73 punkte, tik selektyvus pranašumas, o ne bendrai visiems žmogaus subjektams taikoma priemonė suteikiamas pranašumas priskirtinas valstybės pagalbos srovai.

80 Reikalavimas, kad žmonėms turi gauti pelno, ir aukščiausios pelno apmokestinimo ribos nustatymas yra *per se* bendrai visiems žmogaus subjektams taikomos priemonės, todėl negali suteikti selektyvaus pranašumo.

81 Komisijos tvirtinimas, kad pelno kriterijus yra nebūdingas darbo užmokesčio fondo mokesčių ir BPOT grindžiamos mokesčių sistemos logikai, nereiškia, kad šis savaime neutralus kriterijus tampa selektyvus.

82 Bendrasis Teismas nepadarė teisės klaidos nusprendęs, kad reikalavimas, jog žmonėms turi gauti pelno, ir ne didesnės kaip 15 % nuo pelno mokesčio normos nustatymas nesuteikia selektyvaus pranašumo.

83 Pranašumas, kurį, Komisijos teigimu, suteikia bendrai visiems žmogaus subjektams taikomos priemonės, t. y. reikalavimas gauti pelno, kuris būtų naudingas menko pelningumo žmogaus subjektams, ir aukščiausios pelno apmokestinimo ribos nustatymas, kuris būtų naudingas labai pelningai dirbantiems žmogaus subjektams, nereiškia, kad nagrinėjamam mokesčių režimui galima laikyti turinčių selektyvių padarinių. Šie padariniai nėra tokie, kad dėl jų būtų palaikomos „tam tikros žmonės“ ar „tam tikros prekės“, kaip tai suprantama pagal EB 87 straipsnio 1 dalį, tačiau yra tik atsitiktinio fakto, jog atitinkamas žmogaus subjektas apmokestinimo laikotarpiu yra mažai arba labai pelningas, padarinys.

84 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad reikia atmesti kaltinimus dėl Bendrojo Teismo išvados, jog Komisijai nepavyko parodyti, kad dviem pirmaisiais ginčijamame sprendime nurodytais veiksniais, t. y. reikalavimu, jog žmonėms turi gauti pelno, ir ne didesnės kaip 15 % nuo pelno mokesčio normos nustatymu, suteikiamas selektyvus pranašumas.

b) Dėl *offshore* bendroviųms suteikiamo pranašumo

85 Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 185 punkte nusprendė, kad *offshore*

bendrov?ms nesuteikiamas selektyvus pranašumas. Kadangi Komisija neatsižvelg? ? mokes?i? priemon?s selektyvumo nustatymo analiz?s pagrindus, kaip nurodyta skundžiamo sprendimo 143–146 punktuose ir priminta šio sprendimo 36 ir 37 punktuose, jai es? nepavyko ?rodyti, kad *offshore* bendrov?ms, kurios d?l savo pob?džio fiziškai nevykdo veiklos Gibraltare, suteikiamas selektyvus pranašumas.

86 Toks vertinimas yra teisiškai klaidingas.

87 Iš ties? šiuo atžvilgiu pirmiausia reikia priminti nusistov?jusi? teismo praktik?, pagal kuri? EB 87 straipsnio 1 dalyje nedaromas skirtumas tarp valstyb?s ?sikišim? pagal j? priežastis ar tikslus, bet jie apibr?žiami pagal j? poveik?, taigi neatsižvelgiant ? naudojam? technik? (žr. min?to Sprendimo *British Aggregates prieš Komisij?* 85 ir 89 punktus bei juose nurodyt? teismo praktik? ir 2011 m. rugs?jo 8 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus*, C?279/08 P, Rink. p. I?0000, 51 punkt?).

88 Laikantis Bendrojo Teismo poži?rio, pagal kur? atsižvelgiama tik ? reguliavimo technik?, naudojam? pagal mokes?i? reformos projekt?, ne?manoma ?vertinti aptariamoms mokestin?s priemon?s poveikio ir *a priori* panaikinama galimyb? *offshore* bendrovi? neapmokestinim? laikyti „atrankinio pob?džio pranašumu“. Tod?l toks poži?ris prieštarauja šio sprendimo 87 punkte nurodytai teismo praktikai.

89 Antra, reikia konstatuoti, kad Bendrojo Teismo poži?ris taip pat prieštarauja šio sprendimo 71 punkte nurodytai teismo praktikai, pagal kuri? selektyvaus pranašumo ?monei egzistavimas reiškia, kad suteikiama lengvata, kuria sumažinama ?prastai j? biudžetui tenkanti mokes?i? našta.

90 Tiesa, Teisingumo Teismas min?to Sprendimo *Portugalija prieš Komisij?* 56 punkte nusprend?, kad referencinio pagrindo nustatymas ypa? svarbus mokestiniai? priemoniai? atveju, nes pranašumo egzistavimas gali b?ti nustatytas tik palyginus su vadinamuoju „?prastu“ apmokestinimu.

91 Ta?iau, priešingai Bendrojo Teismo motyvavimui ir Gibraltaro vyriausyb?s bei Jungtin?s Karalyst?s argumentams, pagal ši? teismo praktik? mokes?i? sistema laikoma „selektyvia“, neatsižvelgiant ? tai, ar ji parengta taip, kad ?mon?ms, kurios galb?t naudojasi selektyviu pranašumu, paprastai taikoma tokia pati mokes?i? našta, kaip ir kitoms ?mon?ms, bet jos naudojasi ir išimtimis, tod?l selektyv? pranašum? galima apibr?žti kaip skirtum? tarp ?prastos mokes?i? naštos ir tos, kuri taikoma tokioms pirmosioms ?mon?ms.

92 Iš ties?, priešingai šio sprendimo 87 punkte nurodytai teismo praktikai, toks selektyvumo kriterijaus aiškinimas reikšt?, kad, norint mokes?i? režim? laikyti selektyviu, jis turi b?ti parengtas pagal tam tikr? reguliavimo technik?, o d?l to nacionalin?s mokes?i? teis?s normoms nuo pat pradži? b?t? netaikoma kontrol? valstyb?s pagalbos srityje vien d?l to, kad jos priimtos naudojant kitoki? reguliavimo technik?, nors j? teisiniai ir (arba) faktiniai padariniai tokie patys.

93 Šie argumentai vis? pirma taikytini mokes?i? sistemai, pagal kuri?, kaip ir šioje byloje, užuot nusta?ius visoms ?mon?ms bendras taisykles, numatant kai kurioms ?mon?ms naudingas išimtis, tapatus rezultatas gaunamas koreguojant ir derinant mokes?i? taisykles taip, kad jas praktiškai taikant skirtingoms ?mon?ms tenka skirtinga mokes?i? našta.

94 Tre?ia, reikia konstatuoti, kad Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 184–186 punktuose klaidingai teigia, jog Komisija ne?rod?, kad *offshore* bendrov?s naudojasi selektyviu pranašumu, nes gin?ijamame sprendime nenurod? referencinio pagrindo, ? kur? atsižvelgiant galima nustatyti selektyvaus pranašumo egzistavim?.

95 Iš tiesų šiuo atžvilgiu pažymėtina, kad, priešingai nei šiuo klausimu ginajamo sprendimo 143, 144 ir 150 punktuose nusprendė Bendrasis Teismas, iš šių punktų matyti, kad nagrinėjama, ar *offshore* bendrovėms suteikiamas selektyvus pranašumas, Komisija atsižvelgė į aptariamo mokesčių režimą, kuris formaliai taikomas visoms kompanijoms. Todėl akivaizdu, kad ginajamame sprendime šis režimas apibrėžiamas kaip referencinis pagrindas, kuris faktiškai palankus *offshore* bendrovėms.

96 Galiausiai reikia konstatuoti, kad, priešingai nei nusprendė Bendrasis Teismas, Komisija ginajame sprendime pakankamai teisiškai rodo, jog atsižvelgiant į šį referencinį pagrindą *offshore* bendrovės naudojami selektyviu pranašumu, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 75 punkte nurodytą teismo praktiką.

97 Žinoma, nesant šių srities reglamentuojančių Sąjungos teisės aktų, valstybės narės ir infravalstybiniai subjektai, turintys mokesčių autonomiją, turi kompetencijų nustatyti apmokestinimo bazes ir paskirstyti mokesčių naštes skirtingiems gamybos veiksniams ir kitoms sektoriams, kaip konstatavo Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 146 punkte.

98 Tačiau Bendrasis Teismas nevertino viso aptariamo režimo ir neatsižvelgė į veiksnius, kuriais Komisija grindė savo aptariamo režimo vertinimą ginajamame sprendime.

99 Šiuo atžvilgiu reikia priminti aptariamo režimo standartinius požymius, kaip aprašyta skundžiamo sprendimo 21–25 punktuose.

100 Šiam režimui būdinga, pirma, tai, kad darbo užmokesčio fondo mokestis ir BPOT, kaip vienintelis apmokestinimo bazės, derinami su reikalavimu, kad kompanija gautų pelno, kurio mokestis negali viršyti 15 %, ir, antra, tai, kad nėra bendrai taikomos apmokestinimo bazės, pagal kurią numatytas visų kompanijų, kurioms taikomas šis režimas, apmokestinimas.

101 Atsižvelgiant į šio režimo požymius, nurodytus ankstesniame punkte, atrodo, kad ginajamu režimu, derinant šias bazes, net jeigu jos grindžiamos kriterijais, kurie savaime yra bendro pobūdžio, faktiškai diskriminuojamos kompanijos, kurioms, atsižvelgiant į mokesčių reformos projektu siekiamą tikslą nustatyti bendrą visų Gibraltare įsisteigusios kompanijų apmokestinimo sistemą, padėtis yra panaši.

102 Taigi derinant šias apmokestinimo bazes ne tik nustatomas nuo darbuotojų skaičiaus ir užimamų komercinių patalpų dydžio priklausantis mokestis, bet, nesant kitų apmokestinimo bazių, nuo pat pradžių užkertamas kelias bet kokiam *offshore* bendrovei apmokestinimui, nes jos neturi darbuotojų ir neužima komercinių patalpų.

103 Žinoma, remiantis šio sprendimo 73 punkte nurodyta teismo praktika, vien to, kad taikant „prastą“ mokesčių režimą nustatoma skirtinga mokesčių našta, nepakanka norint rodyti, kad apmokestinimas yra selektyvus pagal EB 87 straipsnio 1 dalį.

104 Taigi norint pripažinti, kad pagal mokesčių sistemą nustatytais apmokestinimo bazės kriterijais suteikiamas selektyvus pranašumas, jie taip pat turi būti tokie, kad pagalbą gaunanios kompanijos dėl joms būdingų požymių būtų apibrėžiamos kaip privilegijuota kategorija, kad būtų galima padaryti išvadą, jog tokiu režimu palaikomos „tam tikros“ kompanijos ar „tam tikros“ prekės, kaip tai suprantama pagal EB 87 straipsnio 1 dalį.

105 Būtent taip yra šioje byloje.

106 Šiuo atžvilgiu pažymėtina, kad tai, jog *offshore* bendrovės neapmokestinamos, yra ne atsitiktinis aptariamo režimo padarinys, bet neišvengiama pasekmė to, jog apmokestinimo bazės

sudarytos b?tent taip, kad d?l mokes?i? reformos projekte numatytos apmokestinimo baz?s *offshore* bendrov?ms, kurios d?l savo pob?džio neturi darbuotoj? ir neužima komercini? patalp?, nesusidaryt? mokes?io baz?.

107 Taigi d?l to, kad *offshore* bendrov?s, kurios, atsižvelgiant ? pagal mokes?i? reformos projekt? nustatytas apmokestinimo bazes, sudaro grup? ?moni?, neapmokestinam? b?tent d?l šiai grupei b?ding? specifini? požymi?, galima teigti, kad šios ?mon?s naudojasi selektyviu pranašumu.

108 Iš viso to, kas išd?styta, matyti, kad Bendrasis Teismas padar? teis?s klaid?, kai nusprend?, kad mokes?i? reformos projektu *offshore* bendrov?ms nesuteikiamas selektyvus pranašumas, kaip tai suprantama pagal EB 87 straipsnio 1 dal?.

109 Taigi Komisijos vienintelis pagrindas ir Ispanijos Karalyst?s aštuntasis pagrindas šiuo klausimu yra pagr?sti, tod?l skundžiam? sprendim? šiuo atžvilgiu reikia panaikinti.

110 Darytina išvada, kad nebereikia nagrin?ti Ispanijos Karalyst?s pirm?j? septyni? pagrind? ir devintojo pagrindo, susijusi? su regioniniu selektyvumu ir Gibraltaro statusu. Taip pat nebereikia nagrin?ti šios valstyb?s nar?s dešimtojo ir vienuoliktojo pagrind?, susijusi? su procesu Bendrajame Teisme.

VII – D?l ieškini? Bendrajame Teisme

111 Pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 61 straipsnio pirmos pastraipos antr? sakin? panaikin?s Bendrojo Teismo sprendim? Teisingumo Teismas gali priimti galutin? sprendim?, jei toje bylos stadijoje tai galima daryti.

112 Šiuo atveju Teisingumo Teismas mano, kad d?l ieškovi? pirmojoje instancijoje pateikt? ieškini? d?l gin?ijamo sprendimo panaikinimo šioje bylos stadijoje galima priimti galutin? sprendim?.

113 Taigi reikia išnagrin?ti Gibraltaro vyriausyb?s ir Jungtin?s Karalyst?s Bendrajame Teisme pateiktus ieškinius.

114 Ieškov?s pirmojoje instancijoje iš esm?s remiasi trimis pagrindais. Pirmasis pagrindas ir antrasis, kur? sudaro trys dalys, susij? su klaidingu regioninio selektyvumo ir materialinio selektyvumo kriterij? taikymu. Tre?iasis pagrindas susij?s su esmini? proced?rini? reikalavim? pažeidimu Komisijai atliekant su *offshore* bendrov?mis susijus? tyrim?. Š? pagrind? sudaro dvi dalys: pirmoji susijusi su teisi? ? gynyb? pažeidimu, kur? nurodo ir Jungtin? Karalyst?, ir Gibraltaro vyriausyb?, o antroji – su motyvavimo klaida, kuri? nurodo tik Gibraltaro vyriausyb?.

115 Pirmiausia reikia nagrin?ti tris antrojo pagrindo dalis d?l materialinio selektyvumo ir Gibraltaro vyriausyb?s tre?iojo pagrindo antr? dal?, kuri taip pat susijusi su materialinio selektyvumo veiksmu. Paskui reikia išnagrin?ti tre?iojo pagrindo pirm? dal?, susijusi? su teis?mis ? gynyb?. Galiausiai reikia priimti sprendim? d?l pirmojo pagrindo, susijusio su regioniniu selektyvumu.

A – D?l Gibraltaro vyriausyb?s ir Jungtin?s Karalyst?s antrojo pagrindo ir Gibraltaro vyriausyb?s tre?iojo pagrindo antros dalies

116 Ieškovi? pirmojoje instancijoje nurodyt? antr?j? pagrind?, kuris susij?s su materialiniu selektyvumu, sudaro trys dalys. Pirmoje dalyje ieškov?s kaltina Komisij?, kad nukrypo nuo savo sprendim? pri?mimo praktikos ir Pranešimo d?l valstyb?s pagalbos apmokestinimo srityje. Antroje dalyje, kuri yra vienintel? dalis, d?l kurios skundžiamame sprendime sprendim? pri?m? Bendrasis

Teismas, šios ieškovų tvirtina, kad n? vienu iš trijų gin?jamame sprendime nurodyt? veiksniai nesuteikiamas selektyvus pranašumas. Galiausiai tre?ioje dalyje siekiama ?rodyti, kad min?tame sprendime neatsižvelgiama ? tai, jog bet kuriuo atveju galim? selektyv? pranašum? pateisina aptariamoms mokes?i? sistemos pob?dis ir bendra schema. Savo tre?iojo pagrindo antroje dalyje Gibraltaro vyriausyb? teigia, kad gin?ijamas sprendimas yra klaidingai motyvuotas.

1. D?l antrojo pagrindo antros dalies

117 Kiek tai susij? su kaltinimais, išd?stytais antrojo pagrindo antroje dalyje, susijusioje su trijų gin?jamame sprendime nurodyt? veiksniai? vertinimu, reikia priminti, kad iš šio sprendimo 86–110 punktuose išd?styt? argument? matyti, jog Komisija nepažeid? EB 87 straipsnio 1 dalies, kai gin?jamame sprendime nusprend?, kad aptariamam mokes?i? režimu suteikiamas selektyvus pranašumas.

118 Nors iš šio sprendimo 77–84 punkt? matyti, kad Bendrasis Teismas nepadar? teis?s klaidos nusprend?s, jog dviem pirmaisiais gin?jamame sprendime nurodytais veiksniais, t. y. reikalavimu, kad ?mon? gaut? pelno, ir aukš?iausios 15 % pelno apmokestinimo ribos nustatymu, nesuteikiamas selektyvus pranašumas, vis d?lto Komisija teisingai man?, kiek tai susij? su tre?iuoju gin?jamame sprendime nurodytu veiksniumi, susijusiu su *offshore* bendrovi? mokestininiu vertinimu, kad šios ?mon?s naudojasi tokiu pranašumu.

119 Nors iš gin?ijamo sprendimo matyti, kad aptariamam mokes?i? režimu suteikiamas selektyvus pranašumas, ši? išvad? pakankamai teisiškai pateisina selektyvaus pranašumo, kuriuo naudojasi *offshore* bendrov?s, egzistavimas, tod?l neb?tina, kad ir kitais dviem veiksniais, kurie šiame sprendime nurodyti kaip selektyv?s, taip pat b?t? suteikiamas selektyvus pranašumas (šiuo klausimu žr. 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Italija prieš Komisij?*, C?66/02, Rink. p. I?10901, 98 punkt?). Taigi antrojo pagrindo antra dalis yra nereikšminga.

120 Tod?l reikia atmesti Gibraltaro vyriausyb?s ir Jungtin?s Karalyst?s antrojo pagrindo antr? dal?, pateikt? pirmojoje instancijoje d?l gin?ijamo sprendimo.

2. D?l Gibraltaro vyriausyb?s nurodyto tre?iojo pagrindo antros dalies

121 Vis? pirma reikia atmesti Gibraltaro vyriausyb?s tre?iojo pagrindo antr? dal?, susijusi? su motyvavimo klaida, nes nenurodžiusi, kokiai konkre?iai ?monei, kelioms konkre?ioms ?mon?ms ar ?kio sektoriui, jos nuomone, b?t? naudingas mokes?i? reformos projektas, Komisija es? nepažym?jo, kokios ?mon?s sudaro „plat? lengvatini? ?moni? sektori?“, apie kur? kalbama gin?ijamo sprendimo 143 punkte.

122 Šiuo atžvilgiu pakanka pažym?ti, kad remiantis nusistov?jusia Teisingumo Teismo praktika pagalbos schemas atveju Komisija gali nagrin?ti tik bendrus tam tikros schemas požymius ir neprivalo nagrin?ti kiekvieno konkretaus atvejo, kad nustatyt?, ar schema turi pagalbos požymi? (žr. 2011 m. birželio 9 d. Sprendimo *Comitato „Venezia vuole vivere“ ir kt. prieš Komisij?*, C?71/09 P, C?73/09 P ir C?76/09 P, Rink. p. I?0000, 130 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

3. D?l antrojo pagrindo pirmos dalies

a) Šali? argumentai

123 Savo antrojo pagrindo pirmoje dalyje ieškov?s pirmojoje instancijoje kaltina Komisij?, kad gin?ijamame sprendime nukrypo nuo Pranešimo d?l valstyb?s pagalbos apmokestinimo srityje. Be to, Gibraltaro vyriausyb? tvirtina, kad šis sprendimas neatitinka Komisijos sprendim? pri?mimo praktikos.

124 D?l Pranešimo d?l valstyb?s pagalbos apmokestinimo srityje apimties ieškov?s teigia, kad iš šio pranešimo 13 punkto matyti, jog valstyb?s nar?s turi teis? vykdyti toki? ekonomin? politik?, kuri? jos laiko tinkamiausia, vis? pirma paskirstyti mokes?i? našt? skirtingiems gamybos veiksniams taip, kaip joms atrodo tinkama. Be to, pagal šio pranešimo 9 ir 16 punktus b?tina, kad Komisija nustatyt?, jog mokestine priemone tam tikroms valstybi? nari? ?mon?ms suteikiama mokes?i? sistemos išimtis, o tai reiškia, kad vis? pirma turi b?ti nustatytas bendras taikytinas režimas, paskui – jo išimtys. Pagaliau, remiantis šio pranešimo 14 punktu, tai, kad konkreti mokestin? priemon? palankesn? tam tikroms ?mon?ms arba tam tikriems sektoriams, nereiškia, kad ji patenka ? valstyb?s pagalb? reglamentuojan?i? taisykli? taikymo srit?.

125 Poži?ris, kurio gin?ijamame sprendime laikosi Komisija, kiek tai susij? su *offshore* bendrov?ms suteikiamu pranašumu, neatitinka šio pranešimo gairi?. Nukrypdama nuo šio pranešimo Komisija pažeid? teis?t? l?kes?i? apsaugos princip?.

126 Gr?sdama kaltinim?, kur? nurodo tik Gibraltaro vyriausyb?, kad Komisija išpl?tojo nauj? materialinio selektyvumo princip?, kuris neatitinka jos ankstesn?s sprendim? pri?mimo praktikos, ši ieškov? nurodo kelet? Komisijos sprendim?.

127 Komisija tvirtina, kad ieškov?s pirmojoje instancijoje klaidingai aiškina Pranešim? d?l valstyb?s pagalbos apmokestinimo srityje. Ji taip pat teigia, kad nenukrypo nuo savo sprendim? pri?mimo praktikos ir kad poži?ris, kurio laikomasi gin?ijamame sprendime, atitinka Teisingumo Teismo praktik?.

b) Teisingumo Teismo vertinimas

128 Kiek tai susij?, pirma, su kaltinimu, kad Komisija gin?ijamame sprendime nukrypo nuo Pranešimo d?l valstyb?s pagalbos apmokestinimo srityje, reikia priminti, kad šiame pranešime, kuris, kaip administracijos priimta vidaus priemon?, negali b?ti laikomas teis?s norma, vis d?lto nustatoma elgesio taisykl?, kuria nurodoma praktika, nuo kurios konkre?iu atveju ji negali nukrypti nenurodžiusi priežas?i?, atitinkan?i? vienodo poži?rio princip? (žr., kiek tai susij? su gair?mis d?l valstyb?s pagalbos, 2011 m. birželio 9 d. Sprendimo *Diputación Foral de Vizcaya ir kt. prieš Komisij?*, C?465/09 P–C?470/09 P, 120 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

129 Taigi reikia išnagrinti, ar Komisija iš ties? nukrypo nuo šio pranešimo, kiek tai susij? su aptariamo režimo selektyvumo tyrimu.

130 Šiuo atžvilgiu vis? pirma darytina išvada, kad, priešingai nei teigia ieškov?s pirmojoje instancijoje, šio pranešimo 13 punkto negalima aiškinti taip, kad pagal j? valstybi? nari? teisei paskirstyti mokes?i? našt? skirtingiems gamybos veiksniams visiškai netaikoma pagal valstyb?s pagalb? reglamentuojan?ias taisykles numatyta kontrol?. Iš ties? min?tame 13 punkte tik pabr?žiama, kad „visiems ?kio subjektams prieinamos mokestin?s priemon?s“ n?ra valstyb?s pagalba, o šioje byloje mokes?i? lengvatos, kuriomis naudojasi *offshore* bendrov?s, faktiškai n?ra prieinamos visiems ?kio subjektams, kaip matyti iš šio sprendimo 102 punkto.

131 Taip pat, kiek tai susij? su Pranešimo d?l valstyb?s pagalbos apmokestinimo srityje 9 ir 16 punktais, reikia pabr?žti, kad, priešingai nei tvirtina ieškov?s pirmojoje instancijoje, negalima daryti išvados, jog pranašumo egzistavim? galima ?rodyti tik konstatavus ?prasto apmokestinimo režimo

išimt?.

132 Iš ties?, pirma, 9 punkte išvardyti tik pla?iai paplit? selektyvaus pranašumo pavydžiai. Antra, 16 punkte pabr?žiama, kad pranašumas, suteikiamas priemone, kuri atrodo bendro pob?džio, vis d?lto gali b?ti pripažintas selektyviu. Ši išvada patvirtinama šio pranešimo 13 punkte – pirmajame punkte, kuriame nagrin?jamas skirtumas tarp valstyb?s pagalbos ir bendro pob?džio priemoni? ir kuriame aiškiai nurodyta, kad pastarosios turi b?ti „faktiškai prieinamos visoms ?mon?ms vienodos prieigos pagrindu ir j? apimtis negali b?ti *de facto* sumažinta“.

133 Pagaliau ieškovi? pirmojoje instancijoje argumentas, kad Komisija nukrypo nuo Pranešimo d?l valstyb?s pagalbos apmokestinimo srityje, nepatvirtinamas ir šio pranešimo 14 punkte. Iš pa?ios formuluot?s „<...> neb?tinai reiškia, kad ji patenka ? valstyb?s pagalb? reglamentuojan?i? konkurencijos taisykli? taikymo srit?“ matyti, kad šiame punkte nesiekiami vienareikšmiškai ne?traukti tam tikr? valstyb?s pagalb? reglamentuojan?ias taisykles ?gyvendinan?i? priemoni?.

134 Tod?l reikia atmesti kaltinim?, kad Komisija gin?ijamame sprendime nukrypo nuo Pranešimo d?l valstyb?s pagalbos apmokestinimo srityje.

135 Antra, reikia atmesti Gibraltaro vyriausyb?s kaltinim?, kad Komisija gin?ijamame sprendime nukrypo nuo savo sprendim? pri?mimo praktikos.

136 Šiuo atžvilgiu pakanka pažym?ti, kad pagal teismo praktik? tik taikant EB 87 straipsnio 1 dal?, o ne atsižvelgiant ? tariam? ankstesn? Komisijos sprendim? pri?mimo praktik? reikia vertinti, ar tam tikra priemon? yra valstyb?s pagalba (šiuo klausimu žr. 2011 m. liepos 21 d. Sprendimo *Freistaat Sachsen ir Land Sachsen-Anhalt prieš Komisij?*, C?459/10 P, 50 punkt?).

137 Iš to, kas išd?styta, matyti, kad reikia atmesti antrojo pagrindo pirm? dal?.

4. D?l antrojo pagrindo tre?ios dalies

a) Šali? argumentai

138 Savo antrojo pagrindo tre?ioje dalyje ieškov?s pirmojoje instancijoje iš esm?s tvirtina, kad Komisija pažeid? EB 87 straipsnio 1 dal?, nes nenusprend?, jog *offshore* bendrov?ms suteikiam? selektyv? pranašum? pateisino režimo pob?dis ir bendra schema.

139 Ši? šali? teigimu, mokes?i? reformos projekto požymiai rodo, kad Gibraltare egzistuoja tikrai nedidel? reikšm? turinti mokes?i? administracija ir nedidel? apmokestinimo baz?, o d?l to neišvengiamai nustatomi nuo Gibraltaro mokes?i? režimo veikimo ir veiksmingumo neatsiejami apribojimai.

140 Atsižvelgiant ? specifines Gibraltaro aplinkybes, logiška vis? darbuotoj? darbo užmokes?iu ir komercini? patalp? už?mimu remtis kaip apmokestinimo baze, nes pagal tok? mokes?i? režim? b?t? nustatytas paprastas ir lengvai kontroliuojamas mokestis, kur? surinkti nedaug kainuot? ir kuris b?t? panašus ? kitus mokes?ius, kuriuos ?pratusi surinkti nedidel? Gibraltaro mokes?i? administracija. Gibraltaro vyriausyb? taip pat teigia, kad pagal mokes?i? reformos projekt? b?t? apmokestintos visos komercin?s ?mon?s. Tai, kad nekomercin?s ?mon?s, turin?ios tik turto, neb?t? apmokestintos, atitinka mokes?i? sistem? normas.

141 Komisija, palaikoma Ispanijos Karalyst?s, teigia, kad *offshore* bendrov?ms suteikiamo selektyvaus pranašumo negalima pateisinti mokes?i? reformos projekto pob?džiu ir bendra schema, nes b?tent d?l jo pob?džio sukuriama sistema, pagal kuri? ?vairi? r?ši? ?mon?ms faktiškai nustatomi skirtingo dydžio mokes?iai.

142 Nors mokesčių reformos projektas gali būti pagrįstas Gibraltaro vyriausybės strateginis sprendimas, vis dėlto jis yra selektyvus. Be to, ieškovo pirmojoje instancijoje nepaaiškina, kiek, siekiant išvengti per didelio daugelio smulkių ūmonių apmokestinimo, būtina apmokestinti tik kai kurias iš šių ūmonių, neatsižvelgiant į jų galimybes mokėti. Kalbant apie argumentą, kad Gibraltaro vyriausybė turėjo nustatyti paprastai veiksmingai kontroliuojamą mokestį, pažymėtina, kad jis negali pateisinti to, jog daug Gibraltaro ūmonių neapmokestintos.

b) Teisingumo Teismo vertinimas

143 Norint vertinti ieškovo pirmojoje instancijoje antrojo pagrindo trečią dalį, reikia pažymėti, kad ginčijamame sprendime nenagrinėjamas klausimas dėl galimo *offshore* bendrovoms suteikiamo pranašumo pateisinimo mokesčių sistemos pobūdžiu ir bendra schema.

144 Taigi reikia išnagrinėti, ar Komisija ginčijamame sprendime turėjo priimti poziciją dėl galimo *offshore* bendrovoms suteikiamo selektyvaus pranašumo pateisinimo mokesčių sistemos pobūdžiu ir bendra schema.

145 Pagal nusistovėjusį teismo praktiką valstybės pagalbos sąvoka neapima valstybės priemonių, diferencijuojančių ūmones, todėl *a priori* laikomai selektyviomis, kai ši diferenciacija atsiranda dėl mokesčių sistemos, kuri taikoma ūmonėms, pobūdžio ar schemas (šiuo klausimu žr., be kita ko, minėtų sprendimų *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* 42 punktą; *Portugalija prieš Komisiją* 52 punktą ir *British Aggregates prieš Komisiją* 83 punktą).

146 Būtent valstybė narė, kuri nustato tokio ūmonių skirstymą mokesčių srityje, turi parodyti, kad jis iš tiesų pateisinamas nagrinėjamos sistemos pobūdžiu ir bendra schema (2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Nyderlandai prieš Komisiją*, C-159/01, Rink. p. I-4461, 43 punktas ir minėto Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus* 77 punktas).

147 Valstybė narė, kuri prašo leisti suteikti pagalbą nukrypstant nuo Sutarties nuostatų, privalo bendradarbiauti su Komisija. Laikydamosi šios pareigos ji privalo, be kita ko, pateikti visą informaciją, kuri leistų šiai institucijai patikrinti, ar vykdytos nukrypti leidžiančios nuostatos sąlygos (žr. 1993 m. balandžio 28 d. Sprendimo *Italija prieš Komisiją*, C-364/90, Rink. p. I-2097, 20 punktą ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Italija prieš Komisiją*, C-372/97, Rink. p. I-3679, 81 punktą).

148 Galiausiai reikia priminti, kad Komisija, siekdama užtikrinti gerą valstybės pagalbą reglamentuojančių taisyklių taikymą, privalo atlikti kruopštų ir nešališkų turimos informacijos tyrimą (žr., be kita ko, 1998 m. balandžio 2 d. Sprendimo *Komisija prieš Sytraval ir Brink's France*, C-367/95 P, Rink. p. I-1719, 62 punktą).

149 Šiuo atžvilgiu pažymėtina, kad, pirma, Jungtinė Karalystė nei pranešė apie mokesčių reformos projektą, nei jos formalioje tyrimo procedūroje nenurodė jokio *offshore* bendrovoms suteikiamo selektyvaus pranašumo pateisinimo. Iš tiesų akivaizdu, kad per mokesčių reformos projekto formalų tyrimo procedūrą Jungtinė Karalystė nepateikė pozicijos dėl Ispanijos Karalystės argumentų, susijusių su tokiu pranašumu.

150 Antra, ieškovo pirmojoje instancijoje savo Bendrajame Teisme pateiktuose ieškiniuose taip pat netvirtina, kad Komisija turėjo visą informaciją, kuria remdamasi ginčijamame sprendime turėjo išnagrinėti, ar buvo galima pateisinti *offshore* bendrovoms suteikiamą selektyvų pranašumą.

151 Taigi darytina išvada, kad Komisija neprivalėjo nagrinėti galimybes *offshore* bendrovoms suteikiamą selektyvų pranašumą pateisinti mokesčių sistemos pobūdžiu ir bendra schema, todėl

Komisijos negalima kaltinti tuo, jog gin?ijamame sprendime ji nenagrino šio klausimo.

152 Atsižvelgiant ? tai, reikia atmesti ieškovi? pirmojoje instancijoje argument?, kad Komisija pažeid? EB 87 straipsnio 1 dal?, nes nenusprend?, jog *offshore* bendrov?ms suteikiam? selektyv? pranašum? pateisino režimo pob?dis ir bendra schema.

153 Tod?l reikia atmesti antrojo pagrindo tre?io dal?.

154 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, reikia atmesti vis? antr?j? pagrind? ir Gibraltarų vyriausyb?s nurodyto tre?io pagrindo antr?j? dal?.

B – D?l Jungtin?s Karalyst?s tre?iojo pagrindo ir Gibraltarų vyriausyb?s tre?iojo pagrindo pirmosios dalies, susijusios su teisi? ? gynyb? pažeidimu

155 Jungtin? Karalyst? tre?iajame pagrinde, o Gibraltarų vyriausyb? tre?iojo pagrindo pirmojoje dalyje, nurodytuose Bendrajame Teisme d?l gin?ijamo sprendimo, teigia, kad pažeistos j? teis?s ? gynyb?.

1. Šali? argumentai

156 Gibraltarų vyriausyb? ir Jungtin? Karalyst? tvirtina, kad Komisija pažeid? j? teises ? gynyb?, nes gin?ijamame sprendime pirm? kart? išk?l? materialinio selektyvumo klausim? tariamai palankaus *offshore* bendrov?ms taikomo režimo atžvilgiu, kadangi šis klausimas skiriasi nuo t?, kurie buvo nagrin?ti per pirmin? ?vertinim?, atlikt? sprendime prad?ti formali? tyrimo proced?r?.

157 Komisija per valstyb?s pagalbos tyrimo proced?r? tur?t? atsižvelgti ? teis?tus l?kes?ius, kuri? gal?jo sukelti sprendime prad?ti formali? proced?r? esantys duomenys, o tai reiškia, kad jos galutinis sprendimas nebus grindžiamas argumentais, d?l kuri?, atsižvelgdamos ? šiuos duomenis, suinteresuotosios šalys man? neprivalan?ios pareikšti nuomon?s. Šiuo atžvilgiu ieškov?s pirmojoje instancijoje nurodo, be kita ko, 2001 m. birželio 5 d. Pirmosios instancijos teismo sprendimo *ESF Elbe-Stahlwerke Feralpi prieš Komisij?* (T?6/99, Rink. p. II?1523) 126 punkt? ir 2004 m. lapkri?io 18 d. Pirmosios instancijos teismo sprendimo *Ferriere Nord prieš Komisij?* (T?176/01, Rink. p. II?3931) 88 punkt?.

158 Nei d?l šio sprendimo 60 punkto f papunktyje Jungtinei Karalystei pateikto klausimo d?l ?moni?, kurios negauna jokio pelno arba neturi darbuotoj?, nei d?l to, kad Ispanijos Karalyst? savo pastabose, pateiktose pri?mus sprendim? prad?ti formali? tyrimo proced?r?, nurod? *offshore* sektori?, Gibraltarų vyriausyb? ir Jungtin? Karalyst? negal?jo manyti, kad Komisija nagrin?s materialin? selektyvum? atsižvelgdama ir ? *offshore* bendrov?ms taikom? režim?.

159 Pirma, šis klausimas nebuvo susij?s su mokes?i? reformos projekto išsamia analize, išd?styta sprendimo prad?ti formali? tyrimo proced?r? 2–59 punktuose. Antra, Ispanijos Karalyst?s pastabos buvo visiškai formalios, ir Komisija niekada neleido suprasti, kad ši? informacij? laik? svarbia savo tyrimui.

160 Jei Komisija b?t? tinkamai atkreipusi j? dėmes? ? *offshore* bendrovi? mokestinio vertinimo aspekt?, tyrimo proced?ros rezultatas b?t? gal?j?s b?ti kitoks.

161 Komisija, palaikoma Ispanijos Karalyst?s, mano, kad Gibraltarų vyriausyb?s ir Jungtin?s Karalyst?s teis?s ? gynyb? nebuvo pažeistos.

162 Ji vis? pirma tvirtina, kad klausimas d?l *offshore* bendrovi? apmokestinimo selektyvaus pob?džio buvo iškeltas tiek sprendimo prad?ti formali? tyrimo proced?r? 60 punkto f papunktyje, tiek Ispanijos Karalyst?s pateiktose pastabose d?l formalios tyrimo proced?ros, d?l kuri?

Gibraltaro vyriausyb? ir Jungtin? Karalyst? tur?jo galimyb? pareikšti nuomon?.

163 Komisija taip pat mano, kad proced?ros rezultatas neb?t? buv?s kitoks, net jei Gibraltaro vyriausyb?s ir Jungtin?s Karalyst?s teis?s ? gynyb? b?t? buvusios pažeistos.

2. Teisingumo Teismo vertinimas

164 Vis? pirma reikia išnagrin?ti, ar buvo pažeistos Jungtin?s Karalyst?s teis?s ? gynyb?.

165 Pagal nusistov?jusi? teismo praktik?, siekiant užtikrinti teis? ? gynyb?, per formali? tyrimo proced?r? pagal EB 88 straipsnio 2 dal? reikalaujama, kad atitinkama valstyb? nar? gal?t? tinkamai pareikšti savo nuomon? d?l nurodyt? fakt? ir aplinkybi? tikrumo bei svarbos taip pat d?l dokument?, kuriuos Komisija panaudojo savo teiginiui d?l S?jungos teis?s pažeidimo pagr?sti (šiuo klausimu žr. 1986 m. liepos 10 d. sprendim? *Belgija prieš Komisij?*, 40/85, Rink. p. 2321, 28 punkt? ir *Belgija prieš Komisij?*, 234/84, Rink. p. 2263, 27 punkt?), ir d?l suinteresuot?j? tre?i?j? šali? pateikt? pastab? pagal EB 88 straipsnio 2 dal?. Jei valstybei narei nebuvo suteikta galimyb? šias pastabas komentuoti, Komisija negali jomis remtis savo sprendime prieš ši? valstyb? (žr. 1990 m. vasario 14 d. Sprendimo *Pranc?zija prieš Komisij?*, C?301/87, Rink. p. I?307, 30 punkt?; 1990 m. kovo 21 d. Sprendimo *Belgija prieš Komisij?*, C?142/87, Rink. p. I?959, 47 punkt? ir 2000 m. spalio 5 d. Sprendimo *Vokietija prieš Komisij?*, C?288/96, Rink. p. I?8237, 100 punkt?).

166 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad šioje byloje akivaizdu, jog Jungtin? Karalyst? tur?jo galimyb? pareikšti savo nuomon? d?l nurodyt? fakt? ir aplinkybi? tikrumo bei svarbos ir d?l pastab?, kurias pateik? suinteresuotosios tre?iosios šalys, kaip antai šioje byloje Ispanijos Karalyst?, tod?l iš ankstesniame punkte nurodytos teismo praktikos kylantys ?pareigojimai yra ?vykdyti.

167 Tiek, kiek Jungtin? Karalyst? tvirtina, kad negal?jo tinkamai pareikšti savo nuomon?s, nes, pirma, sprendime prad?ti formali? tyrimo proced?r? atliktame pirminiame ?vertinime n?ra joki? argument? d?l *offshore* bendrovi?, ir, antra, Komisija diskusijose su Gibraltaro vyriausybe ir Jungtine Karalyste per formali? tyrimo proced?r? nenurod?, jog man?, kad *offshore* bendrov?ms suteikiamas selektyvus pranašumas, jos argumentams negalima pritarti.

168 Vis? pirma kalbant apie tai, jog pirminiame ?vertinime n?ra joki? argument? d?l *offshore* bendrovi?, pažym?tina, kad Komisija, žinoma, privalo aiškiai suformuluoti savo abejones d?l pagalbos suderinamumo, kai pradeda formali? tyrimo proced?r?, kad valstyb? nar? ar suinteresuotosios šalys gal?t? kuo geriau ? jas atsakyti (2008 m. geguž?s 8 d. Sprendimo *Ferriere Nord prieš Komisij?*, C?49/05 P, 92 punktas).

169 Ta?iau vien d?l to, kad mokes?i? reformos projekto, apie kur? pranešta, pirminiame ?vertinime n?ra joki? argument? d?l *offshore* bendrovi?, Jungtin? Karalyst? negali tur?ti teis?t? l?kes?i?, jog Komisija savo tyrime apsiribos šiame pirminiame ?vertinime nagrin?tais aspektais. Taip pat tai nereiškia, kad Komisija pažeid? pareig? aiškiai suformuluoti savo abejones.

170 Vis? pirma reikia priminti, kad sprendimo prad?ti formali? proced?r? 60 punkto f papunktyje pateikti b?tent su šiuo sektoriumi susij? klausimai, net jei žodžiai „*offshore*“ nenaudojami.

171 Taigi Jungtin? Karalyst? pa?iame sprendime prad?ti proced?r? buvo pakankamai ?sp?ta, kad išsamus tyrimas per mokes?i? reformos projekto formali? tyrimo proced?r? taip pat gali b?ti susij?s su sektoriais, kuriuose n?ra darbuotoj? ir neužimamos patalpos ir kurie d?l to neapmokestinami.

172 Be to, pažym?tina, kad pagal Reglamento Nr. 659/1999 6 straipsnio 1 dal?, kaip matyti ir iš

pažios šios nuostatos formuluotą, sprendimą pradėti formali tyrimo procedūra? trauktas vertinimas yra „pirminis“, žymi formalios tyrimo procedūros pradži ir visų pirma reiškia, kad suinteresuotosios šalys gali tinkamai pareikšti savo nuomonę.

173 Siekiant, be kita ko, užtikrinti, kad šia galimybe būtų galima pasinaudoti, Komisijai neturi būti užkirstas kelias užbaigus formali tyrimo procedūrą savo galutiniame sprendime „pirminis“ vertinimą papildyti tokių suinteresuotųjų šalių pareikštą nuomonę pateikiant kaip savą.

174 Atsižvelgiant į tai darytina išvada, kad vien tai, jog mokesčių reformos projekto, apie kurį pranešta, pirminiame vertinime nėra jokių konkrečių argumentų dėl *offshore* bendrovių, nereiškia, kad pažeistos Jungtinės Karalystės teisės į gynybą.

175 Antra, pažymėtina, kad, priešingai nei tvirtina Jungtinės Karalystės, Ispanijos Karalystės pastabose per formali tyrimo procedūrą pateikiami ne tik visiškai faktiniai argumentai, bet jomis būtų siekiama parodyti, kad mokesčių reformos projektas, apie kurį pranešta, yra taip pat selektyvus, nes juo suteikiamas pranašumas *offshore* bendrovėms, kurios visiškai atleistos nuo mokesčių.

176 Komisija pateikė šias pastabas Jungtinei Karalystei, kuri 2003 m. vasario 13 d. laiške išdėstė savo pastabas, tačiau nepareikšė pozicijos dėl *offshore* bendrovių.

177 Tvirtindama, kad neturėjo galimybės tinkamai pareikšti savo nuomonės dėl to, kad Komisija neleido suprasti, jog Ispanijos Karalystės pastabas laikė svarbiomis, Jungtinės Karalystės nurodo argumentus, pagal kuriuos Komisija per formali tyrimo procedūrą pareigojama pateikti poziciją dėl suinteresuotųjų šalių gautą pastabą.

178 Tačiau tokia pareiga Reglamente Nr. 659/1999 nenumatyta. Iš tiesų šio reglamento 6 straipsnio 2 dalyje tik numatyta Komisijos pareiga perduoti atitinkamai valstybei narei pastabas, kurias gavo per formali procedūrą, kuri ji šioje byloje visiškai vykdy.

179 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia atmesti trejų Jungtinės Karalystės pagrindų, susijusių su teisių į gynybą pažeidimu, ir nereikia nagrinėti, ar nesant šio pažeidimo procedūros rezultatas galėtų būti kitoks, o tai yra ginijamo sprendimo panaikinimo dėl teisių į gynybą pažeidimo sąlyga (žr. minėto Sprendimo *Prancūzija prieš Komisiją* 31 punktą ir minėto 1990 m. kovo 21 d. sprendimo *Belgija prieš Komisiją* 48 punktą ir *Vokietija prieš Komisiją* 101 punktą).

180 Kiek tai susiję su Gibraltaro vyriausybės teisėmis į gynybą, pirmiausia reikia pažymėti, kad ji turėjo galimybą pateikti pastabas Komisijai ir ja pasinaudojo. Kadangi Gibraltaro vyriausybė iš esmės nurodo tuos pažius argumentus kaip Jungtinės Karalystės, pakanka priminti, kad šios valstybės narės teisės į gynybą nebuvo pažeistos, todėl tas pats pasakytina ir apie Gibraltaro vyriausybės teises. Gibraltaro vyriausybės procedūrinių teisės bet kuriuo atveju yra mažesnės apimties nei Jungtinės Karalystės, kaip atitinkamos valstybės narės formalioje tyrimo procedūroje pagal EB 88 straipsnio 2 dalį.

181 Šiuo atžvilgiu iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad suinteresuotosios šalys, kaip antai šioje byloje Gibraltaro vyriausybė, kurios nėra atitinkama valstybė narė, per valstybės pagalbos kontrolės procedūrą turi tik teisę pateikti Komisijai visą informaciją, reikalingą veiksams ateičiai atlikti, ir negali pažios tiesiogiai dalyvauti ginuose su Komisija taip, kaip tai gali daryti valstybė narė (žr. minėto Sprendimo *Komisija prieš Sytraval ir Brink's France* 59 punktą ir 2002 m. rugsėjo 24 d. Sprendimo *Falck ir Acciaierie di Bolzano prieš Komisiją*, C-74/00 P ir C-75/00 P, Rink. p. I-7869, 80 ir 82 punktus).

182 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, reikia atmesti trejų Jungtinės Karalystės pagrindų ir

pirmąją trečiojo Gibraltaro vyriausybės pagrindą dalį kaip nepagrįstus.

C – Dėl pirmojo pagrindų, susijusių su regioniniu selektyvumu

183 Ieškovo pirmojoje instancijoje kaip savo pirmąją pagrindą nurodo tai, kad ginamam sprendimui buvo pažeista EB 87 straipsnio 1 dalis, nes jame pripažinta, jog mokesčių reformos projektas yra selektyvus regioniniu požiūriu.

184 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad iš šio sprendimo 86–108 punktų matyti, jog mokesčių reformos projektas yra selektyvus materialiniu požiūriu, nes pagal jį *offshore* bendrovoms suteikiamas selektyvus pranašumas.

185 Vien šios išvados pakanka norint pateisinti ginamo sprendimo rezoliucinės dalį, kurioje nurodyta, kad mokesčių reformos projektas yra pagalbos schema pagal EB 87 straipsnio 1 dalį, kurios Jungtinei Karalystei neleidžiama įgyvendinti.

186 Atsižvelgiant į tai, remiantis pirmuoju ieškovo pagrindu, susijusiu su regioniniu selektyvumu, kuriame nepaneigiamas materialinio selektyvaus pranašumo egzistavimas, ginamas sprendimas net ir iš dalies negali būti panaikintas (pagal analogiją žr. 1998 m. birželio 25 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutarties *Antilles néerlandaises prieš Tarybą*, C-159/98 P(R), Rink. p. I-4147, 111 punktų).

187 Taigi darytina išvada, kad remiantis pirmuoju pagrindu, net jeigu jis būtų pagrįstas, negali būti panaikintas ginamas sprendimas, ir dėl to jis yra nereikšmingas.

188 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, reikia atmesti visus Gibraltaro vyriausybės ir Jungtinės Karalystės ieškinius.

VIII – Dėl bylinėjimosi išlaidų

189 Vadovaujantis Procedūros reglamento 122 straipsnio pirma pastraipa, jeigu apeliacinis skundas yra pagrįstas ir pats Teisingumo Teismas priima galutinį sprendimą byloje, jis sprendžia bylinėjimosi išlaidų klausimą. Pagal to paties reglamento 69 straipsnio, taikomo apeliaciniame procese pagal jo 118 straipsnį, 2 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti išlaidas, jeigu laimėjusi šalis to reikalavo. Šio 69 straipsnio 4 dalies pirmoje pastraipoje numatyta, kad bylinėjusios valstybės narės pačios padengia savo išlaidas.

190 Kadangi Komisijos ir Ispanijos Karalystės apeliaciniai skundai pripažinti pagrįstais, o Gibraltaro vyriausybės ir Jungtinės Karalystės ieškiniai dėl ginamo sprendimo atmesti, reikia nurodyti Gibraltarui vyriausybei ir Jungtinei Karalystei padengti savo ir Komisijos bei Ispanijos Karalystės bylinėjimosi išlaidas, patirtas šiame apeliaciniame procese, ir Komisijos pirmojoje instancijoje patirtas bylinėjimosi išlaidas, nes Komisija ir Ispanijos Karalystė to reikalavo.

191 Ispanijos Karalystė ir Airija, kaip atitinkamai procese Bendrajame Teisme ir Teisingumo Teisme bylinėjusios valstybės narės, pačios padengia savo bylinėjimosi išlaidas.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (didžioji kolegija) nusprendžia:

1. Panaikinti 2008 m. gruodžio 18 d. Europos Bendrijų Pirmosios instancijos teismo sprendimą *Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė prieš Komisiją* (T-211/04 ir T-215/04).

2. **Atmesti Gibraltaro vyriausybės ir Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės ieškinius.**
3. **Gibraltaro vyriausybė ir Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė padengia savo ir Europos Komisijos bei Ispanijos Karalystės bylinėjimosi išlaidas, patirtas šiame apeliaciniame procese, ir Europos Komisijos pirmojoje instancijoje patirtas bylinėjimosi išlaidas.**
4. **Ispanijos Karalystė ir Airija, kaip atitinkamai procese Bendrajame Teisme ir Europos Sąjungos Teisingumo Teisme ? byl? ?stojusios valstybės narės, pa?ios padengia savo bylinėjimosi išlaidas.**

Parašai.

* Proceso kalba: angl?.