

Downloaded via the EU tax law app / web

Sprawy połączone C-106/09 P i C-107/09 P

Komisja Europejska

przeciwko

Government of Gibraltar

i

Zjednoczonemu Królestwu Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej

i

Królestwo Hiszpanii

przeciwko

Government of Gibraltar

i

Zjednoczonemu Królestwu Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej

Odwołanie – Pomoc państwa – Selektynowość przedmiotowa – Zasady opodatkowania – Gibraltar – Spółki typu offshore

Streszczenie wyroku

1. *Pomoc przyznawana przez państwa – Pojęcie – Udzielenie niektórym przedsiębiorstwom przez władze publiczne korzystnego traktowania pod względem podatkowym – Zaliczenie – Zmniejszenie obciążeń podatkowych stanowiące środek o ogólnym charakterze mający zastosowanie bez rozróżnienia do wszystkich podmiotów – Wyłączenie*

(art. 87 ust. 1 WE)

2. *Pomoc przyznawana przez państwa – Pojęcie – Charakter selektywny środka – Opodatkowanie uzależnione od osiągnięcia zysków przez podatnika ograniczone do pułapu zgodnie z określonymi kryteriami – Brak*

(art. 87 ust. 1 WE)

3. *Pomoc przyznawana przez państwa – Pojęcie – Charakter selektywny środka – Ocena oparta na uwzględnieniu zastosowanej techniki legislacyjnej – Wyłączenie*

(art. 87 ust. 1 WE)

4. *Pomoc przyznawana przez państwa – Pojęcie – Charakter selektywny środka – System podatkowy umożliwiający grupie przedsiębiorstw ze względu na sam ich charakter uniknąć podstawy opodatkowania – Zaliczenie*

(art. 87 ust. 1 WE)

5. Pomoc przyznawana przez państwa – Badanie przez Komisję – Badanie systemu pomocy jako całości – Dopuszczalność

(art. 87 WE, 88 WE)

6. Pomoc przyznawana przez państwa – Badanie przez Komisję – Zgodność pomocy ze wspólnym rynkiem – Ocena zgodnie z komunikatem w sprawie pomocy państwa w zakresie opodatkowania – Zakres

(art. 87 WE, 88 WE; komunikat Komisji 98/C 384/03)

7. Pomoc przyznawana przez państwa – Zakaz – Odstępstwa – Pomoc, która może być uznana za zgodną ze wspólnym rynkiem – Ocena w świetle art. 87 WE – Uwzględnienie wcześniejszej praktyki – Wyłączenie

(art. 87 ust. 1 WE)

8. Pomoc przyznawana przez państwa – Pojęcie – Zrównicowanie przedsiębiorstw pod względem obciążenia – Wyłączenie – Przesłanka

(art. 87 ust. 1 WE)

9. Pomoc przyznawana przez państwa – Zakaz – Odstępstwa – Obowiązek współpracy państwa członkowskiego wnoszącego zastosowanie wyjątku

(art. 87 ust. 2 WE)

10. Prawo Unii – Zasady – Prawo do obrony – Zastosowanie do postępowania administracyjnego wszczętego przez Komisję – Badanie projektów pomocy – Zakres

(art. 88 ust. 2 WE)

1. Pojęcie pomocy jest szersze aniżeli pojęcie subwencji, ponieważ nie tylko obejmuje rzeczywiste świadczenia, takie jak same subwencje, ale również interwencje państwa, które w różnej formie zmniejszają obciążenia, na które zwykle narażony jest budżet przedsiębiorstwa i które w ten sposób, nie będąc subwencjami w ścisłym tego słowa znaczeniu, mają ten sam charakter i identyczne skutki.

Wynika z tego, że środek, w drodze którego władze publiczne przyznają niektórym przedsiębiorstwom korzystne pod względem podatkowym traktowanie, które wprowadzie nie jest związane z przekazaniem zasobów państwowych, ale stawia beneficjentów w korzystniejszej sytuacji finansowej niż innych podatników, stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE.

Nie stanowi natomiast pomocy państwa w rozumieniu art. 87 WE korzyści wynikające z mającego ogólny charakter środka mającego zastosowanie bez rozróżnienia do wszystkich podmiotów.

(por. pkt 71–73)

2. Artykuł 87 ust. 1 WE wymaga ustalenia, czy w ramach danego systemu prawnego przepis krajowy może sprzyjać „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów” w

porównaniu z innymi, które w świetle celu tego systemu znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej.

§rodek, zgodnie z którym podatki od wynagrodzenia i od zajmowania nieruchomości wykorzystywanych do celów prowadzenia działalności gospodarczej są należne tylko wtedy, gdy podatnik wypracowuje zyski, oraz że opodatkowanie na tych dwóch podstawach jest ograniczone na podstawie owych podstaw opodatkowania nie przyznaje korzyści selektywnych, ponieważ warunek wypracowywania zysków oraz określenie pułapu opodatkowania zysków są same w sobie §rodkami o ogólnym charakterze, mającymi zastosowanie bez rozróńnienia do wszystkich podmiotów gospodarczych, a zatem nie mogą przyznawać korzyści selektywnych.

(por. pkt 75, 77, 80)

3. Artykuł 87 ust. 1 WE nie dokonuje rozróńnienia interwencji państwa według przyczyn lub celów, lecz definiuje je ze względu na ich skutki, niezależnie od zastosowanej techniki legislacyjnej.

W związku z tym w ramach oceny selektywnego charakteru projektu reformy podatkowej, stanowisko oparte jedynie na uwzględnieniu zastosowanej w zaplanowanej reformie podatkowej techniki legislacyjnej nie umożliwia przeprowadzenia badania skutków wywieranych przez dany instrument podatkowy i wyklucza a priori jakkolwiek możliwość uznania za „selektywną korzyść” braku opodatkowania niektórych podatników.

Te rozważania dotyczą przede wszystkim takiego systemu opodatkowania, który, zamiast ustanawiać obowiązujące ogólne przepisy, od których ustanawia się odstęstwa na rzecz pewnych przedsiębiorstw, osiąga ten sam skutek dostosowując iść przepisy podatkowe w taki sposób, że ich zastosowanie w praktyce pociąga za sobą zróżnicowane obciążenie podatkowe różnych przedsiębiorstw.

(por. pkt 87, 88, 93)

4. Zróżnicowane obciążenie podatkowe będące skutkiem stosowania „ogólnych” zasad opodatkowania nie może wystarczać samo w sobie do ustalenia, dla celów art. 87 ust. 1 WE, iż opodatkowanie jest selektywne. Aby zatem można było uznać przyjęte w ramach systemu opodatkowania kryteria dla podstawy opodatkowania za przyznające korzyści selektywne, muszą one również być tego rodzaju, aby charakteryzowały będące ich beneficjentami przedsiębiorstwa ze względu na ich cechy szczególne jako kategorii uprzywilejowanej, umożliwiając w ten sposób kwalifikację takich zasad opodatkowania jako sprzyjających „niektórym” przedsiębiorstwom lub produkcji „niektórych” towarów w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE.

Jest tak w wypadku gdy okoliczności, że niektóre spółki typu offshore są nieopodatkowane, nie jest przypadkowym skutkiem stosowania rozpatrywanych zasad opodatkowania, lecz nieuniknioną konsekwencją tego, że podstawy opodatkowania zostały ustanowione w taki właśnie sposób, aby spółki typu offshore, które ze względu na sam swój charakter nie zatrudniają pracowników i nie zajmują nieruchomości do celów prowadzenia działalności gospodarczej, nie posiadają podstawy wymiaru opodatkowania w rozumieniu podstaw opodatkowania przyjętych w zaplanowanej reformie podatkowej. Tak więc okoliczności, że owe spółki, które stanowią z punktu widzenia podstaw opodatkowania przyjętych w zaplanowanej reformie podatkowej pewną grupę spółek, unikają opodatkowania właśnie ze względu na swoje cechy charakterystyczne, które są szczególne dla tej grupy, pozwala na wyciągnięcie wniosku, iż spółkom tym przysparzane są korzyści selektywne.

(por. pkt 103–107)

5. Komisja w przypadku systemów pomocy może – w celu stwierdzenia, czy system ten zawiera elementy pomocy – ograniczyć się do zbadania ogólnych cech rozpatrywanego systemu, bez obowiązku badania każdego szczególnego przypadku jego zastosowania.

(por. pkt 122)

6. Komunikat w sprawie pomocy państwa w zakresie opodatkowania, jako przyjęty przez administrację, środek wewnętrzny nie może zostać uznany za normę prawną. Ustanawia on pewną normę postępowania bądź wskazówek dla praktyki administracyjnej, od której administracja nie może odstąpić w konkretnym przypadku bez podania powodów, które byłyby zgodne z zasadą równego traktowania.

(por. pkt 128)

7. To, czy dany środek ma charakter pomocy państwa, należy oceniać jedynie w kontekście art. 87 ust. 1 WE, a nie z punktu widzenia rzekomej wcześniejszej praktyki decyzyjnej Komisji.

(por. pkt 136)

8. Pojęcie pomocy państwa nie obejmuje wprowadzonych przez państwo środków różnicujących przedsięwzięcia, a zatem a priori selektywnych, w przypadku gdy różnicowanie to wynika z charakteru lub struktury systemu podatkowego, w który się wpisują.

Do państwa członkowskiego, które ustanawia tego rodzaju rozróżnienie pomiędzy przedsięwzięciami, należy wykazanie, iż jest ono faktycznie uzasadnione charakterem i strukturą rozpatrywanego systemu.

(por. pkt 145, 146)

9. Państwo członkowskie, które wnosi o pozwolenie na udzielenie pomocy z zastosowaniem wyjątku od norm traktatu, jest zobowiązane do współpracy z Komisją, na mocy której do niego należy w szczególności dostarczenie wszelkich dowodów pozwalających tej instytucji na zbadanie, czy przesłanki zastosowania wyjątku, o które zabiega, zostały spełnione.

(por. pkt 147)

10. Poszanowanie prawa do obrony w toku prowadzonego na podstawie art. 88 ust. 2 WE formalnego postępowania wyjaśniającego wymaga, aby państwu członkowskiemu, którego postępowanie to dotyczy, stworzono rzeczywiste możliwości przedstawienia stanowiska w kwestii prawdziwości i znaczenia dla sprawy faktów i okoliczności podnoszonych przez Komisję, na temat dokumentów, którymi Komisja posługuje się na poparcie swego twierdzenia istnienia naruszenia prawa Unii, a także na temat uwag przedstawionych przez zainteresowane strony trzecie zgodnie z art. 88 ust. 2 WE. Jeżeli państwo członkowskie nie miało możliwości ustosunkowania się do takich uwag, Komisja nie może uwzględnić ich w swojej decyzji przeciwko temu państwu.

Zainteresowane strony, nie będąc państwem czonkowskim, którego postępowanie dotyczy, mają w trakcie procedury kontroli pomocy państwa jedynie możliwość skierowania do Komisji wszelkich informacji mogących stanowić dla tej instytucji wskazówkę dotyczącą jej przyszłych działań. Nie mogą one domagać się od Komisji, aby ta przeprowadziła wobec nich mające kontradyktoryjny charakter postępowanie, takie jak to, które zostało wszczęte wobec państwa czonkowskiego.

(por. pkt 165, 181)

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 15 listopada 2011 r. (*)

Spis treści

I – Ramy prawne

II – Okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporu

A – Okoliczności poprzedzające zaplanowaną przez Government of Gibraltar reformę podatku dochodowego od osób prawnych

B – Zaplanowana przez Government of Gibraltar reforma podatku dochodowego od osób prawnych

III – Postępowanie administracyjne i sporna decyzja

IV – Postępowanie w pierwszej instancji i zaskarżony wyrok

V – Postępowanie przed Trybunałem i żądania stron

VI – W przedmiocie odwołań

A – W przedmiocie jednego zarzutu podniesionego przez Komisję oraz ósmego zarzutu Królestwa Hiszpanii

1. Uzasadnienie zaskarżonego wyroku

2. Argumentacja stron

3. Ocena Trybunału

a) W przedmiocie warunku wypracowywania zysków oraz określenia pułapu opodatkowania

b) W przedmiocie korzyści przysparzanych spółkom typu offshore

VII – W przedmiocie wniesionych do Sądu skarg

A – W przedmiocie drugiego zarzutu Government of Gibraltar i Zjednoczonego Królestwo oraz cząści drugiej trzeciego zarzutu Government of Gibraltar

1. W przedmiocie cząści drugiej zarzutu drugiego

2. W przedmiocie cząści drugiej zarzutu trzeciego podniesionej przez Government of Gibraltar

3. W przedmiocie cząści pierwszej zarzutu drugiego

a) Argumentacja stron

b) Ocena Trybunału

4. W przedmiocie cząści trzeciej zarzutu drugiego

a) Argumentacja stron

b) Ocena Trybunału

B – W przedmiocie zarzutu trzeciego Zjednoczonego Królestwa i cząści pierwszej zarzutu trzeciego Government of Gibraltar, opartych na naruszeniu prawa do obrony

1. Argumentacja stron

2. Ocena Trybunału

C – W przedmiocie zarzutu pierwszego, dotyczącego selektywności regionalnej

VIII – W przedmiocie kosztów

Odwołanie – Pomoc państwa – Selektywność przedmiotowa – Zasady opodatkowania – Gibraltar – Spółki typu offshore

W sprawach połączonych C-106/09 P i C-107/09 P

mających za przedmiot dwa odwołania w trybie art. 56 statutu Trybunału Sprawiedliwości, wniesione w dniu 16 marca 2009 r.:

Komisja Europejska (C-106/09 P), reprezentowana przez R. Lyala, V. Di Bucciego oraz N. Khana, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

wnosząca odwołanie,

w której pozostałymi uczestnikami postępowania są:

Government of Gibraltar, reprezentowany przez J. Temple'a Langa, solicitor, oraz M. Llamasa, barrister, oraz A. Petersena, advokat,

Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, reprezentowane przez I. Rao, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez D. Andersona, QC, oraz M. Gray, barrister,

skarżące w pierwszej instancji,

popierane przez

Irlandia, reprezentowany przez D. O'Hagana, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez B. Doherty'ego, barrister, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

interwenienta w postępowaniu odwoławczym,

Królestwo Hiszpanii, reprezentowane przez N. Díaz Abad oraz J.M. Rodrígueza Cárcama, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

interwenienta w postępowaniu w pierwszej instancji,

oraz

Królestwo Hiszpanii (C-107/09 P), reprezentowane przez N. Díaz Abad oraz J.M. Rodrígueza Cárcama, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

wnoszące odwołanie,

w której pozostałymi uczestnikami postępowania są:

Komisja Europejska, reprezentowana przez R. Lyala, V. Di Bucciego oraz N. Khana, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona pozwana w pierwszej instancji,

Government of Gibraltar, reprezentowany przez J. Temple'a Langa, solicitor, oraz M. Llamasa, barrister, oraz A. Petersena, advokat,

Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, reprezentowane przez I. Rao, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez D. Andersona, QC, oraz M. Gray, barrister,

skarżące w pierwszej instancji,

TRYBUNA (wielka izba),

w składzie: V. Skouris, prezes, A. Tizzano, J.N. Cunha Rodriguez, K. Lenaerts, J.C. Bonichot i A. Prechal, prezesi izb, A. Rosas, K. Schiemann, E. Juhász, T. von Danwitz (sprawozdawca), D. Šváby, M. Berger, i E. Jarašinas, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Jääskinen,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 16 listopada 2010 r.,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 7 kwietnia 2011 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 W swoich odwołaniach Komisja Wspólnot Europejskich i Królestwo Hiszpanii żądają uchylenia wyroku Sądu Pierwszej Instancji Wspólnot Europejskich z dnia 18 grudnia 2008 r. w sprawach połączonych T-211/04 i T-215/04 Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. II-3745, zwanego dalej „zaskarżonym wyrokiem”, w którym Sąd stwierdził nieważność decyzji Komisji 2005/261/WE z dnia 30 marca 2004 r. w sprawie systemu pomocy, który Zjednoczone Królestwo zamierza wdrożyć w stosunku do gibraltarskiej reformy podatku dochodowego od przedsiębiorstw (Dz.U. 2005, L 85, s. 1, zwanej dalej „sporną decyzją”).

I – Ramy prawne

2 Artykuł 6 rozporządzenia (WE) nr 659/1999 Rady (WE) z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. [88 WE] (Dz.U. L 83, s. 1) stanowi:

„Formalna procedura dochodzenia [formalne postępowanie wyjaśniające]

1. Decyzja o wszczęciu formalnej procedury dochodzenia [formalnego postępowania wyjaśniającego] zawiera podsumowanie odpowiednich kwestii faktycznych i prawnych, wstępne oceny Komisji odnośnie do charakteru pomocowego proponowanego środka i określa w wątpliwości co do jego zgodności ze wspólnym rynkiem. Decyzja wzywa zainteresowane państwo członkowskie [którego dotyczy postępowanie] i inne zainteresowane strony do przedstawienia uwag w wyznaczonym terminie, który zwykle nie przekracza jednego miesiąca. W należycie uzasadnionych przypadkach Komisja może przedłużyć wyznaczony termin.

2. Otrzymane uwagi przedstawiane są zainteresowanemu państwu członkowskiemu [którego dotyczy postępowanie]. Jeżeli zainteresowana strona wystąpi z wnioskiem, że względu na potencjalną szkodę, jej tożsamość nie zostaje ujawniona zainteresowanemu państwu członkowskiemu [którego dotyczy postępowanie]. Zainteresowane państwo członkowskie [którego dotyczy postępowanie] może odpowiedzieć na przedstawione uwagi w wyznaczonym terminie, który zwykle nie przekracza jednego miesiąca. W należycie uzasadnionych przypadkach Komisja może przedłużyć wyznaczony termin”.

II – Okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporu

A – Okoliczności poprzedzające zaplanowaną przez Government of Gibraltar reformę podatku dochodowego od osób prawnych

3 W dniu 11 lipca 2001 r. Komisja postanowiła wszczęść formalne postępowanie wyjaśniające na podstawie art. 88 ust. 2 WE w przedmiocie dwóch obywateli w Gibraltarze uregulowań prawnych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, dotyczących odpowiednio „spółek zwolnionych” (Dz.U. 2002, C 26, s. 13) oraz „spółek uprawnionych do ulgi” (Dz.U. 2002, C 26, s. 9).

4 Aby korzystać ze statusu spółki zwolnionej, dana spółka musi spełnić szereg warunków. Jednym z nich byłby zakaz prowadzenia gospodarczej lub jakiegokolwiek innej działalności na Gibraltarze, z wyjątkiem działalności prowadzonej z innymi spółkami zwolnionymi i spółkami uprawnionymi do ulgi. Z zastrzeżeniem wyjątków taka spółka zwolniona byłaby na Gibraltarze z podatku dochodowego i miała jedynie obowiązek uiszczania rocznej opłaty zryczałtowanej w wysokości 225 GBP.

5 Warunki korzystania ze statusu spółki uprawnionej do ulgi byłyby zasadniczo takie same jak te wymagane do korzystania ze statusu spółki zwolnionej. Spółki uprawnione do ulgi uiszcząby podatek według stawki wynegocjowanej z organami administracji podatkowej Gibraltar, która to stawka wahała się między 2 a 10% ich zysków.

6 Wyrokiem z dnia 30 kwietnia 2002 r. w sprawach połączonych T-195/01 i T-207/01 Government of Gibraltar przeciwko Komisji, Rec. s. II-2309, Sąd, po pierwsze, stwierdził nieważność decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego w sprawie spółek zwolnionych ze względu na to, że Komisja zakwalifikowała mające zastosowanie do tych spółek zasady opodatkowania w całości jako nową pomoc, a po drugie, oddalił wniosek o stwierdzenie nieważności decyzji o wszczęciu postępowania w sprawie spółek uprawnionych do ulgi.

7 Postępowanie w sprawie spółek zwolnionych zakończyło się wydaniem przez Komisję w dniu 19 stycznia 2005 r. decyzji zawierającej propozycję odpowiednich środków, która została przyjęta przez Zjednoczone Królestwo w dniu 18 lutego 2005 r. (Dz.U. 2005, C 228, s. 9). Postępowanie w sprawie spółek uprawnionych do ulgi zakończyło się wydaniem przez Komisję w dniu 30 marca 2004 r. decyzji 2005/77/WE (Dz.U. 2005, L 29, s. 24), w której instytucja ta uznała zasady opodatkowania tych spółek za niezgodne ze wspólnym rynkiem.

B – Zaplanowana przez Government of Gibraltar reforma podatku dochodowego od osób prawnych

8 W dniu 27 kwietnia 2002 r., z zastrzeżeniem kwestii ustalenia, czy zasady opodatkowania dotyczące spółek zwolnionych oraz spółek uprawnionych do ulgi stanowi pomoc państwa, Government of Gibraltar ogłosił zamiar uchycenia wszystkich przepisów prawnych regulujących opodatkowanie przedsiębiorstw i ustanowienie całkowicie nowych zasad opodatkowania obejmujących wszystkie spółki gibraltarskie. Wątpliwie ta zaplanowana przez Government of Gibraltar reforma dotycząca podatku dochodowego od osób prawnych stanowi przedmiot niniejszego sporu.

9 Pismem z dnia 12 sierpnia 2002 r. Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej zgłosiło Komisji, zgodnie z art. 88 ust. 3 WE, zaplanowaną przez Government of Gibraltar reformę podatku dochodowego od osób prawnych (zwaną dalej „zaplanowaną reformą podatkową”).

10 Zaplanowana reforma podatkowa miała być wdrożona przez Government of Gibraltar po jej uchwaleniu przez gibraltarski House of Assembly. W ramach tej reformy miałyby zostać uchylone ze skutkiem natychmiastowym przepisy regulujące do ówczesnej chwili sytuację spółek zwolnionych i spółek uprawnionych do ulgi.

11 Ta zaplanowana reforma podatkowa miała obejmować, jak wynika to z pkt 18 zaskarżonego wyroku, system opodatkowania, który miał zastosowanie do wszystkich spółek z siedzibą w Gibraltarze oraz podatek dodatkowy (lub karny) („top-up tax”), któremu podlegały tylko spółki świadczące usługi finansowe i przedsiębiorstwa użyteczności publicznej, przy czym do tych ostatnich zalicza się przedsiębiorstwa prowadzące działalność w sektorze telekomunikacji,

energii elektrycznej i wody.

12 Cechy charakterystyczne tego systemu podatkowego zostały przedstawione w pkt 21–25 zaskarżonego wyroku w następujący sposób:

„21. Na system opodatkowania, który miał być wprowadzony w drodze reformy podatkowej i miał zastosowanie do wszystkich osób prawnych z siedzibą w Gibraltarze, składają się: podatek od wynagrodzenia (payroll tax), podatek od nieruchomości zajmowanych do celów prowadzenia działalności gospodarczej (business property occupation tax) oraz opłata rejestracyjna (registration fee), ustalone w następujący sposób:

- podatek od wynagrodzenia: wszystkie spółki gibraltarskie zobowiązane będą uiszczać podatek od wynagrodzenia w wysokości 3000 GBP od każdego pracownika rocznie; każdy »pracodawca« w Gibraltarze będzie zobowiązany zapłacić podatek od wynagrodzenia od wszystkich swoich »pracowników« pracujących w pełnym i niepełnym wymiarze czasu pracy, którzy są »zatrudnieni w Gibraltarze«; akty prawne związane z reformą podatkową zawierają definicje wyżej wymienionych terminów;
- podatek od zajmowania nieruchomości wykorzystywanych do celów prowadzenia działalności gospodarczej (Business Property Occupation Tax, zwany dalej »BPOT«): wszystkie spółki korzystające z nieruchomości w Gibraltarze do celów prowadzenia działalności gospodarczej będą płacić podatek od zajmowania tych nieruchomości według stawki odpowiadającej określonemu procentowi obowiązującej ich ogólnej stawki podatkowej naliczanej od nieruchomości na Gibraltarze;
- opłata rejestracyjna: wszystkie gibraltarskie osoby prawne są zobowiązane do uiszczania opłaty rejestracyjnej w wysokości 150 GBP rocznie w przypadku tych prowadzących działalność w celach niezarobkowych oraz 300 GBP rocznie w przypadku osób prawnych prowadzących działalność w celach zarobkowych.

22. Zobowiązanie w zakresie podatku od wynagrodzenia oraz BPOT zostanie ograniczone do 15% zysków. Z ustanowienia tego górnego pułapu wynika, że spółki będą płacić podatek od wynagrodzenia i BPOT jedynie wtedy, gdy wypracują zysk oraz że kwota podatku nie przekroczy 15% tych zysków.

[...]

23. Niektóre rodzaje działalności, a konkretnie usługi finansowe i działalność przedsiębiorstw użyteczności publicznej, podlega będą dodatkowemu podatkowi (lub karnemu) od zysków generowanych z tego typu działalności. Podatek dodatkowy będzie miał zastosowanie jedynie do zysków, które można przypisać tym rodzajom działalności.

24. W związku z powyższym spółki świadczące usługi finansowe, oprócz podatku od wynagrodzenia i BPOT, będą zobowiązane do zapłaty podatku dodatkowego (lub karnego) od zysków z działalności związanej ze świadczeniem usług finansowych według stawki wynoszącej od 4 do 6% zysków (obliczanych zgodnie z przyjętymi międzynarodowymi standardami rachunkowości); pozostałe zobowiązania podatkowe tych spółek (z tytułu podatku od wynagrodzenia, BPOT oraz podatku dodatkowego) będą ograniczone do 15% zysków.

25. W przypadku przedsiębiorstw użyteczności publicznej oprócz podatku od wynagrodzenia i BPOT naliczany będzie również podatek dodatkowy (lub karny) od zysków z ich działalności, według stawki równej 35% zysków (obliczanych zgodnie z przyjętymi międzynarodowymi standardami rachunkowości). Przedsiębiorstwa te będą mogły odliczyć podatek od

wynagrodzenia i BPOT od swojego podatku dodatkowego. Mimo iż w przypadku przedsiębiorstw publicznych również obowiązuje będzie ograniczenie rocznego zobowiązania w zakresie podatku od wynagrodzenia i BPOT do 15% zysków, sposób działania podatku dodatkowego w przypadku przedsiębiorstw publicznych zapewni, że przedsiębiorstwa te będą zawsze płaciły podatek równy 35% zysków”.

III – Postępowanie administracyjne i sporna decyzja

13 Po zgłoszeniu Komisji przez Zjednoczone Królestwo zaplanowanej reformy podatkowej pismem z dnia 16 października 2002 r. instytucja ta poinformowała to państwo członkowskie o wydaniu decyzji o wszczęciu postępowania przewidzianego w art. 88 ust. 2 WE (zwanej dalej decyzją o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego) i wezwała zainteresowane strony do przedstawienia uwag (Dz.U. C 300, s. 2).

14 Komisja w decyzji tej powołała się na pkt 9 obwieszczenia Komisji 98/C 384/03 w sprawie stosowania reguł pomocy publicznej do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej (Dz.U. 1998, C 384, s. 3, zwanego dalej „komunikatem w sprawie pomocy państwa w zakresie opodatkowania”). W pkt 29–33 i 37–44 tej decyzji Komisja przedstawiła cztery składowe części na zaplanowane reformy podatkowe elementy, które w jej przekonaniu przynajmniej selektywnie przedmiotowo korzyści, a mianowicie wymóg dotyczący osiagania zysków korzystny dla spółek, które ich nie wypracowują, ustanowienie różnych pułapów opodatkowania korzystnych dla spółek, dla których znajduje one zastosowanie, wyłączenie z opodatkowania przedsiębiorstw z niektórych części Gibraltaru oraz wreszcie wyłączenie z opodatkowania odsetek od przyznanych na określone cele kredytów. Decyzja ta nie wskazuje spółek typu offshore jako beneficjentów korzyści selektywnej.

15 W pkt 60 lit. f) decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego Komisja zwróciła się do Zjednoczonego Królestwa o dostarczenie jej następujących informacji:

„Oszacowanie liczby, rozmiaru i rodzaju działalności:

- spółek, które nie wypracowują zysku i efektem tego nie powstaje wobec nich zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku od wynagrodzenia oraz BPOT,
- wypracowujących zysk spółek niezatrudniających pracowników (czyli o zerowej liczbie podlegających opodatkowaniu podatkiem od wynagrodzenia jednostek przeliczeniowych),
- wypracowujących zysk spółek zatrudniających mniej niż jednego pracownika (z wyłączeniem niezatrudniających nikogo)”.

16 Komisja otrzymała uwagi od Confederación Española de Organizaciones Empresariales (hiszpańskiej konfederacji organizacji biznesowych), Ålands Landskapsstyrelse (organu wykonawczego Wysp Alandzkich należących do Finlandii), Królestwa Hiszpanii i Government of Gibraltar.

17 Królestwo Hiszpanii w pkt 3 swego przedstawionego Komisji w dniu 3 stycznia 2003 r. komentarza stwierdziła, co następuje:

„[...]”

Poza tymi uwagami potwierdzającymi podniesione przez Komisję zastrzeżenia, które co do zasady są same w sobie wystarczające, aby zakwestionować ważność zaproponowanej przez Zjednoczone Królestwo w imieniu Government of Gibraltar reformy, Królestwo Hiszpanii podkreśla wagę tego, że ocena zgodności zasad opodatkowania ze wspólnym rynkiem winna w odpowiedni

sposób uwzględnia rzeczywisty kontekst gospodarczy i podatkowy planującej reformy jednostki terytorialnej.

Zaplanowana reforma podatkowa posiada kilka bardzo szczególnych cech charakterystycznych, takich jak:

[...]

c) w przypadku 28 800 spółek nie powstaje zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku dodatkowego („top-up tax”), o którym mowa w lit. a) powyżej, zaplanowane zasady opodatkowania nie polegają w rzeczywistości na ustanowieniu powszechnego podatku dochodowego od osób prawnych, lecz na pojęciu różnego rodzaju podatków szczególnych (podatku od wynagrodzenia, [BPOT] oraz opłaty rejestracyjnej), dla których określone zostały pułapy opodatkowania, efektem czego zobowiązanie podatkowe albo się znikome, albo wcale nie powstaje (nie bez powodu ta zaplanowana reforma jest określana na Gibraltarze jako »podatek zerowy«).

Pamiętać należy, że – biorąc pod uwagę, iż większość z tych 28 800 zarejestrowanych spółek uznaje należy za spółki-skrzynki pocztowe lub te spółki zarządzające aktywami – bądź one opodatkowane, jeżeli osiągną zyski, kwotę 3000 GBP rocznie w przeliczeniu na jednego pracownika. Ze względu na to, że większość z nich zatrudnia tylko jedną osobę (księgowego lub audytora), zazwyczaj w niepełnym wymiarze czasu pracy, uiszczą one co najwyżej 3000 GBP podatku rocznie, jeżeli nie zajmują one nieruchomości (co zazwyczaj ma miejsce), ponieważ nie bądź one musiały płacić [BPOT];

[...]

d) spółki typu offshore unikną opodatkowania dwoma nowymi podatkami: zwolnionych z nich zostanie więc około 8000 spółek, które nie są fizycznie obecne na Gibraltarze.

Tego rodzaju reforma podatkowa jest więc bardzo specyficzna i nie zmienia w żaden sposób sytuacji podatkowej przedsiębiorstw, które nie zatrudniają na Gibraltarze pracowników ani nie zajmują tam żadnych nieruchomości.

[...]”.

18 Komisja przekazała te uwagi Zjednoczonemu Królestwu, które ustosunkowała się do nich w piśmie z dnia 13 lutego 2003 r., nie zajmując jednak stanowiska w przedmiocie podniesionych przez Królestwo Hiszpanii argumentów dotyczących sposobu traktowania spółek typu offshore pod względem podatkowym.

19 W pkt 163 spornej decyzji Komisji wyciągnięto wniosek, że „zaplanowana reforma podatkowa] stanowi system pomocy państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 traktatu WE. Nie znajduje do niego zastosowania żadne z odstępstw przewidzianych w art. 87 ust. 2 i 3 traktatu WE. Zjednoczone Królestwo nie może zatem przeprowadzić tej reformy”.

20 W opinii Komisji, jak wynika to z pkt 98–152 spornej decyzji, zaplanowana reforma podatkowa ma charakter selektywny zarówno pod względem regionalnym, jak i przedmiotowym. Jest selektywna pod względem regionalnym, ponieważ przewiduje system opodatkowania spółek, w ramach którego przedsiębiorstwa gibraltarskie są opodatkowane co do zasady według stawki niższej niż przedsiębiorstwa brytyjskie (motywy 127 spornej decyzji).

21 Zdaniem Komisji pewne aspekty zaplanowanej reformy podatkowej są selektywne pod względem przedmiotowym. Jej zdaniem charakter taki ma, po pierwsze, wymóg dotyczący

wypracowania zysku przed powstaniem zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od wynagrodzenia i z tytułu BPOT, ze względu na to, że jest on korzystny dla przedsiębiorstw, które nie wypracują zysków (motywy 128–133 spornej decyzji), oraz po drugie, ustanowiony na 15% zysków pułap mający zastosowanie do opodatkowania podatkiem od wynagrodzeń i BPOT, ze względu na to, że jest on korzystny dla przedsiębiorstw, które w danym roku podatkowym wypracowały zyski, które są niewielkie w stosunku do liczby zatrudnionych osób i nieruchomości zajmowanych do celów prowadzenia działalności gospodarczej (motywy 134–141 spornej decyzji). Wreszcie po trzecie, Komisja uważa za selektywny pod względem przedmiotowym sam okolicznościowy ustanowienia podatków od wynagrodzeń i BPOT, ponieważ ze względu na sam swój charakter są one korzystne dla przedsiębiorstw, które w rzeczywistości nie są fizycznie obecne na Gibraltarze i w konsekwencji nie są zobowiązane do zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych (motywy 142–144 i 147–151 spornej decyzji).

22 Artykuł 1 sentencji spornej decyzji brzmi następująco:

„Propozycje zgłoszone przez Zjednoczone Królestwo w odniesieniu do reformy systemu opodatkowania firm w Gibraltarze stanowi system pomocy państwa, który jest niezgodny ze wspólnym rynkiem.

Stosownie, propozycje te nie mogły zostać wprowadzone w życie”.

IV – Postępowanie w pierwszej instancji i zaskarżony wyrok

23 Pismami złożonymi w sekretariacie Sądu w dniu 9 czerwca 2004 r. Government of Gibraltar w sprawie T-211/04 oraz Zjednoczone Królestwo w sprawie T-215/04 wniosły skargi o stwierdzenie nieważności spornej decyzji.

24 Skarżące podniosły w istocie trzy zarzuty, które są identyczne w tych dwu sprawach. Zarzuty pierwszy i drugi dotyczą naruszeń prawa i zasad w ocenie dotyczących zastosowania odpowiednio kryteriów selektywności regionalnej i przedmiotowej. Zarzut trzeci dotyczy naruszenia istotnych wymogów proceduralnych przy przeprowadzaniu analizy trzeciego aspektu zaplanowanej reformy podatkowej dotyczącego spółek typu offshore. Ten ostatni zarzut dzieli się na dwie części, z których pierwsza dotyczy naruszenia prawa do bycia wysłuchanym podniesionego zarówno przez Zjednoczone Królestwo, jak i Government of Gibraltar, natomiast druga, podniesiona jedynie przez Government of Gibraltar, dotyczy błędów w uzasadnieniu.

25 Postanowieniami prezesa trzeciej izby Sądu z dnia 14 grudnia 2004 r. i 15 lutego 2005 r. zostały uwzględnione odpowiednio wnioski Zjednoczonego Królestwa o dopuszczenie do udziału w postępowaniu w sprawie T-211/04 w charakterze interwenienta popierającego rządania Government of Gibraltar oraz Królestwa Hiszpanii o dopuszczenie do udziału w postępowaniu w sprawie T-215/04 w charakterze interwenienta popierającego rządania Komisji.

26 Sąd uwzględnił zarówno zarzut pierwszy, dotyczący selektywności regionalnej, jak i zarzut drugi, dotyczący selektywności przedmiotowej. Z tego powodu nie przeprowadził badania zarzutu trzeciego, opartego na naruszeniu istotnych wymogów proceduralnych.

V – Postępowanie przed Trybunałem i rządania stron

27 Postanowieniem Prezesa Trybunału z dnia 26 czerwca 2009 r. sprawy C-106/09 P i C-107/09 P zostały połączone do łącznego rozpoznania w procedurze pisemnej i ustnej, jak również do celów wydania wyroku.

28 Postanowieniem Prezesa Trybunału z dnia 25 września 2009 r. wydanym w sprawach

połączonych C-106/09 P i C-107/09 P Irlandia została dopuszczona do udziału w niniejszych sprawach w charakterze interwenienta popierającego państwa Zjednoczonego Królestwa i Government of Gibraltar.

29 W odwołaniu Komisja wnosi do Trybunału o:

- tytułem państwa głównego:
- uchylenie zaskarżonego wyroku,
- oddalenie skarg o stwierdzenie nieważności wniesionych przez Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo oraz
- obciążenie Government of Gibraltar i Zjednoczonego Królestwa kosztami postępowania;
- tytułem państwa ewentualnego:
- przekazanie sprawy Sądowi do ponownego rozpoznania oraz
- rozstrzygnięcie o kosztach postępowania w pierwszej instancji i postępowania odwoławczego w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie.

30 W swoim odwołaniu Królestwo Hiszpanii wnosi do Trybunału o:

- uchylenie zaskarżonego wyroku,
- uznanie spornej decyzji za zgodną z prawem oraz
- o obciążenie pozwanych kosztami postępowania.

31 Government of Gibraltar wnosi do Trybunału o:

- oddalenie odwołań wniesionych przez Komisję i Królestwo Hiszpanii oraz
- obciążenie Komisji i Królestwa Hiszpanii kosztami poniesionymi przez Government of Gibraltar.

32 Zjednoczone Królestwo wnosi do Trybunału o:

- oddalenie odwołań wniesionych przez Komisję i Królestwo Hiszpanii oraz
- obciążenie Komisji i Królestwa Hiszpanii kosztami postępowania.

33 Irlandia wnosi do Trybunału o:

- oddalenie odwołania wniesionego przez Komisję oraz
- obciążenie Komisji kosztami postępowania.

VI – W przedmiocie odwołań

34 Jedyny podniesiony przez Komisję zarzut oparty został na naruszeniu art. 87 ust. 1 WE. Argument ten dotyczy selektywności przedmiotowej zaplanowanej reformy podatkowej i dzieli się na sześć części. Królestwo Hiszpanii podnosi jedenaście zarzutów, które można podzielić na trzy grupy, dotyczące, po pierwsze, selektywności regionalnej tej zaplanowanej reformy oraz statusu Gibraltaru (siedem pierwszych zarzutów i zarzut dziewiąty), po drugie, selektywności

przedmiotowej (zarzut ósmy), i wreszcie postępowania przed Sądem (zarzuty dziesiąty i jedenasty).

35 Najpierw należy przeanalizować zarzuty dotyczące selektywności przedmiotowej, czyli jedyny zarzut podniesiony przez Komisję oraz zarzut ósmy Królestwa Hiszpanii.

A – W przedmiocie jedyne go zarzutu podniesionego przez Komisję oraz ósmego zarzutu Królestwa Hiszpanii

1. Uzasadnienie zaskarżonego wyroku

36 Przed przystąpieniem do badania spornej decyzji Sąd określił w pkt 143–146 zaskarżonego wyroku ramy analizy, które powinna uwzględnić Komisja przy badaniu selektywnego charakteru systemu pomocy podatkowej. Sąd uznaje w tym względzie, że do uznania przez Komisję danego instrumentu podatkowego za selektywny konieczne jest najpierw zidentyfikowanie przez niego normalnych zasad opodatkowania w ramach systemu podatkowego. Przyjmując za punkt odniesienia te „normalne” zasady opodatkowania, Komisja powinna następnie ocenić i ustalić ewentualny selektywny charakter korzyści przyznanych przez dany instrument podatkowy, wykazując, że instrument ten ustanawia odstępstwo od tych „normalnych” zasad. Wreszcie należy zbadać, czy istnienie takich prowadzących do zróżnicowania przedsięwzięć odstępstw może jednak nie być „selektywne”, jeżeli wynika z charakteru lub struktury systemu podatkowego, w który się wpisuje.

37 Zdaniem Sądu Komisja nie może pominąć pierwszego i drugiego etapu kontroli selektywnego charakteru danego rodzaju pod rygorem wstąpienia w prawa państwa członkowskiego w zakresie określenia przez jego system podatkowy oraz „normalnie” rządzących tym systemem zasad. Jeżeli chodzi o określenie spornej systemu podatkowego, Sąd stwierdził, że na obecnym etapie rozwoju prawa Unii podatki bezpośrednio należą do kompetencji państw członkowskich. W związku z powyższym wyjątkowo państwa członkowskie i jednostki niższego rzędu niż państwo, które posiadają wystarczającą autonomię podatkową, są właściwe do tworzenia systemów opodatkowania przedsięwzięć, jakie uważają za najlepiej dostosowane do potrzeb swojej gospodarki.

38 W pkt 148 zaskarżonego wyroku Sąd przypomina, iż w spornej decyzji „Komisja stwierdziła, że trzy aspekty systemu podatkowego wprowadzanego w drodze [zaplanowanej] reformy przyznają selektywne korzyści spółkom, które z nich korzystają, a zatem mogą one stanowić pomoc państwa: po pierwsze, warunek, iż spółka musi wypracować zysk, zanim będzie zobowiązana do zapłaty podatku od wynagrodzenia oraz BPOT; po drugie, ograniczenie opodatkowania do 15% zysków zastosowane do zobowiązania z tytułu podatku od wynagrodzenia oraz BPOT, i po trzecie, podatek od wynagrodzenia i BPOT z racji ich natury”.

39 Sąd przeprowadził następnie analizę spornej decyzji w ramach ustanowionych przez pkt 143–146 zaskarżonego wyroku.

40 W tym względzie Sąd stwierdził w pkt 170 zaskarżonego wyroku, że biorąc pod uwagę przedstawione przez Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo wyjaśnienia, zgodnie z którymi całość elementów składających się na zaplanowaną reformę podatkową stanowi rządzący się własnymi prawami system podatkowy, który należy uznać za „normalne” zasady opodatkowania, „Komisja nie mogła zrezygnować z wyłączenia swojego obowiązku, opisanego w pkt 143 [zaskarżonego wyroku], uprzedniego zidentyfikowania [...] »normalnego« reżimu [normalnych zasad opodatkowania] w ramach zgószzonego systemu podatkowego”. W pkt 171–174 zaskarżonego wyroku Sąd uznał za to, że Komisja nie przeprowadziła żadnego z etapów tej analizy i przekroczyła w związku z tym, z uwagi na kompetencje państwa w sprawach

podatkowych, granice kontroli, do jakiej przeprowadzenia jest uprawniona.

41 Ponadto Sąd w pkt 175 zaskarżonego wyroku Sąd podniósł również, że „pomijając fakt nierespektowania przez Komisję ram analizy dotyczącej ustalenia selektywności [...] ani rozważania przytoczone w [spornej] decyzji [...], ani argumenty wysunięte przez Komisję i przez Królestwo Hiszpanii w toku postępowania sądowego nie wystarczają do podważenia zasadności definicji [...] »normalnego« reżimu [normalnych zasad opodatkowania] w ramach zgłoszonego systemu podatkowego”.

42 W tej ostatniej kwestii Sąd w pkt 176–178 zaskarżonego wyroku uznał, że Komisja nie zdążyła wykazać, że warunek opodatkowania, czyli osiaganie zysków, oraz ustanowienie pułapu opodatkowania na 15% zysków uznaje należy za ustanawiające odstępstwa, a te zasady opodatkowania – za selektywne.

43 Po drugie, Sąd stwierdził w pkt 179–181 zaskarżonego wyroku, że ani fakt zakwalifikowania przez Komisję tego systemu podatkowego jako „hybrydowego”, ani okoliczności, że przedsiębiorstwo, które nie jest obecne fizycznie na Gibraltarze, unika opodatkowania podatkiem od wynagrodzeń oraz BPOT, nie pozwalają na wykazanie tego, że rozpatrywane zasady opodatkowania mają selektywny charakter.

44 Po trzecie, zgodnie z pkt 182–184 zaskarżonego wyroku, twierdzenia Komisji dotyczące różnego rodzaju kryteriów przyjętych w ramach spornych zasad opodatkowania w celu określenia obciążenia podatkowego danego przedsiębiorstwa są zbyt mgliste i ogólnikowe, aby móc podważyć określenie – takie jak to dokonane przez władze Gibraltarów – tego, co stanowi w ramach zaplanowanej reformy podatkowej normalne zasady opodatkowania.

45 Sąd w pkt 185 zaskarżonego wyroku doszedł do wniosku, że w odniesieniu do żadnego z określonych przez Komisję aspektów systemu podatkowego nie można uznać, że przyznaje selektywne korzyści w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE, ponieważ instytucja ta nie wykazała w sposób wymagany prawem, że stanowi one odstępstwa od „normalnych” zasad opodatkowania.

46 Na koniec Sąd w pkt 186 zaskarżonego wyroku podniósł, że „porównanie domniemanych skutków systemu podatkowego wprowadzonego przez [zaplanowaną reformę podatkową] ze skutkami systemu podatkowego sprzed reformy, jakie zostało dokonane przez Komisję w tabeli nr 1 oraz w motywie 150 [spornej] decyzji, nie może być uwzględnione w rozpoznawanej sprawie dla celów zastosowania art. 87 ust. 1 WE”.

2. Argumentacja stron

47 W swym odwołaniu Komisja podnosi tylko jeden zarzut, oparty na naruszeniu art. 87 ust. 1 WE i dotyczący dokonanej przez Sąd analizy selektywności przedmiotowej. Zarzut ten dzieli się na sześć części.

48 W pierwszej części tego zarzutu Komisja twierdzi, iż Sąd błędnie ocenił stosunek między art. 87 ust. 1 WE a kompetencjami państw członkowskich w dziedzinie opodatkowania. Komisja w tym względzie uważa, że te ostatnie są ograniczone przez prawo Unii, a zwłaszcza przez art. 87 ust. 1 WE; stoi ona także na stanowisku, że sama okoliczność, iż przepis krajowy jest przepisem prawa podatkowego, nie może oznaczać, iż taki przepis nie musi być zgodny z ww. postanowieniem, a to z tego względu, że definiuje on rodzki państwowe nie ze względu na ich przyczyny lub cele, lecz ze względu na ich skutki.

49 W drugiej części swojego jedynego zarzutu Komisja zarzuca Sądowi, iż ten niesłusznie uznał, że miała ona obowiązek najpierw zidentyfikować „normalne” zasady opodatkowania w

ramach zaplanowanego w ramach reformy systemu podatkowego, a następnie wykaza?, że rozpatrywane przez nią środki mają charakter odstępowania od tych zasad. Taki sposób postępowania nie uwzględnia według Komisji możliwości stworzenia przez państwo czonkowskie systemu podatkowego, który jest dyskryminujący z natury, ze względu na samą swoją konstrukcję. Dzięki odpowiednio przemysłanemu doborowi kryteriów stosowanych w jego tak zwanym „normalnym” systemie opodatkowania Gibraltariowi udało się bowiem według tej instytucji odtworzyć w dużym stopniu skutki stosowania takich zasad opodatkowania, które w oczywisty sposób zawierają w sobie pomoc państwa na rzecz niektórych kategorii przedsiębiorstw.

50 W trzeciej części swojego jedyne zarzutu Komisja twierdzi, że Sąd naruszył zasady wykładni pojęcia pomocy państwa, zgodnie z którymi środki krajowe powinny być badane pod kątem ich skutków, a nie zamierzonego celu czy też zastosowania pewnej techniki legislacyjnej.

51 W czwartej części tego zarzutu Komisja podnosi, iż zastosowane przez Sąd podejście sprowadza się do uznania, że wszystkie cechy charakterystyczne systemu podatkowego, bez względu na przyznawanie za ich pomocą niektórym beneficjentom korzyści, stanowią automatycznie integralną część tego systemu, a nie odstępstwo od niego, a w konsekwencji – nie są objęte zakresem stosowania przepisów dotyczących pomocy państwa.

52 W piątej części tego zarzutu Komisja zarzuca Sądowi, że niesłusznie uznała, iż Komisja nie określiła „normalnych” zasad opodatkowania ani też nie wykazała, że określone cechy zaplanowanej reformy stanowią odstępstwo od tych zasad. Komisja w swym przekonaniu bowiem prawidłowo i jednoznacznie określiła zgłoszony system podatkowy jako oparty na opodatkowaniu z tytułu zatrudniania pracowników oraz użytkowania nieruchomości do działalności gospodarczej. Komisja zauważyła ponadto, że Sąd uzasadnił stwierdzenie nieważności spornej decyzji nie brakiem uzasadnienia, lecz popełnionym naruszeniem prawa.

53 W szóstej części swego jedyne zarzutu Komisja utrzymuje, iż Sąd nie zbadał trzech wskazanych w spornej decyzji elementów selektywności, gdy nie dokonał analizy ustaleń Komisji sformułowanych na podstawie konkretnych skutków zaplanowanej reformy podatkowej, a mianowicie tego, że reforma ta przewiduje różne poziomy opodatkowania dla różnych sektorów gospodarki gibraltarskiej oraz przysparza korzyści o charakterze selektywnym przedsiębiorstwom typu offshore, które nie zatrudniają pracowników ani nie użytkują nieruchomości w Gibraltarze.

54 Zdaniem Komisji jeżeli nawet Sąd w pkt 156–162 zaskarżonego wyroku przytoczył odpowiednie fragmenty spornej decyzji, nie zajęł on jednak stanowiska wobec określonych w ten sposób selektywnych aspektów reformy podatkowej. Sąd nie uwzględnił w pkt 186 zaskarżonego wyroku znaczenia, jakie ma dla sprawy porównanie zaplanowanej reformy podatkowej z poprzednio obowiązującym systemem. Podnieść należy, że Komisja, nawiązując do wcześniejszego systemu, podkreśliła, iż badane w spornej decyzji zasady opodatkowania miały służyć utrwaleniu wcześniejszej sytuacji, wywołując takie same skutki w konsekwencji użycia innej techniki. Zgodnie więc z podejściem zastosowanym przez Sąd decydująca waga została przypisana względom związanym z techniką podatkową kosztem oceny przeprowadzanej pod kątem skutków wywołanych przez dany instrument podatkowy.

55 Królestwo Hiszpanii w swym zarzucie ósmym podnosi, że Sąd błędnie uznała, iż nie zostało spełnione kryterium selektywności przedmiotowej. Przeważająca większość przedsiębiorstw mających siedziby w Gibraltarze, a mianowicie 28 798 z 29 000 spółek, jest bowiem w stanie uzyskać zerowe stawki opodatkowania. Zasady opodatkowania, które Sąd określił jako „ogólne”, są zatem w rzeczywistości zasadami szczególnymi, tworzącym „selektywność de facto”.

56 W swej odpowiedzi na wniesione przez Komisję odwołanie Królestwo Hiszpanii popiera podniesiony przez tę instytucję zarzut. Jego zdaniem prawdziwy cel zaplanowanej reformy podatkowej polega na dalszym prowadzeniu polityki przyciągania kapitału zagranicznego, którego posiadacze usiłują obejść normalne zasady opodatkowania, jakim podlegaliby w swych krajach pochodzenia. Ponadto, ze względu na to, że analiza podatku od osób prawnych jest zadaniem wymagającym przeprowadzenia złozonej oceny ekonomicznej, Sąd błędnie zastąpił dokonany przez Komisję ocenę gospodarczą swymi własnymi ocenami określonych przez tę instytucję w spornej decyzji elementów selektywności.

57 Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo w pierwszej kolejności podnoszą, że Sąd słusznie odrzucił podejście zastosowane przez Komisję w zaskarżonej decyzji. To podejście jest ich zdaniem błędne i odbiega od zazwyczaj stosowanego przez Komisję podejścia takiego jak to, które wynika w szczególności z jej komunikatu w sprawie pomocy państwa w zakresie opodatkowania. Ich zdaniem stosowanie tego nowego podejścia sprowadza się do zniesienia suwerenności podatkowej przyznanej państwom członkowskim w traktacie WE i w utrwalonym orzecznictwie Trybunału oraz umożliwia Komisji przeprowadzenie harmonizacji podatków bezpośrednich.

58 Jeżeli chodzi o cztery pierwszy jedynego podniesionego przez Komisję zarzutu, Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo twierdzą, że w ten sposób Komisja podważa kompetencje przysługujące państwom członkowskim w dziedzinie podatkowej, opierając się zresztą na błędnym zrozumieniu zaskarżonego wyroku w zakresie, w jakim Sąd wziął pod uwagę ograniczenia przez prawo Unii suwerenności podatkowej tych państw.

59 Podobnie twierdzenie podnoszone w ramach czwartej jedynego zarzutu Komisji podważa suwerenność podatkową państw członkowskich. Okoliczności, że pewne zasady opodatkowania są korzystne dla niektórych przedsięwzięć, nie może wystarczyć sama w sobie do uznania tych zasad za selektywne, skoro konieczne jest określenie najpierw tego, czym są normalne zasady opodatkowania. Za przyjęciem takiego podejścia przemawia ponadto komunikat w sprawie pomocy państwa w zakresie opodatkowania, którym Komisja jest związana, zgodnie z zasadą ochrony uzasadnionych oczekiwań.

60 W ramach czwartej trzeciej swego jedynego zarzutu Komisja dokonuje błędnej interpretacji zaskarżonego wyroku ze względu na to, iż twierdzi, że Sąd rozstrzygnął, iż Komisja powinna przyjąć za podstawę cele określone przez władze krajowe czy regionalne, zamiast badać faktyczną treść rozpatrywanych norm prawnych.

61 Podnoszone przez Komisję w ramach czwartej czwartej swego jedynego zarzutu twierdzenie, zgodnie z którym „normalny” system opodatkowania może wykorzystywać tylko jedno kryterium opodatkowania, jest również nie do pogodzenia z suwerennością podatkową państw członkowskich. Państwa członkowskie mają bowiem swobodę przyjęcia takich podatków, które uznają za najbardziej właściwe dla ich potrzeb, a także – swobodę wyboru preferowanych przez nie podstaw opodatkowania, włączając w to, w ramach ich norm podatkowych, ustanowienie normalnych i niezbytnych przepisów dotyczących zdolności podatkowej podatników, błędnych cech wspólnych podatków. Całkowicie zgodna z prawem jest okoliczność, że zasady opodatkowania mają więcej niż jeden cel.

62 Będne jest tak?e twierdzenie Komisji zawarte cz??ci pi?tej jej jedyne go zarzutu. Nie mo?na uzna? za niespójny systemu podatkowego przewiduj?cego ró?ne podstawy opodatkowania, który obejmuje równie? przepisy reguluj?ce zdolno?? podatkow? podatników. Będne jest równie? twierdzenie Komisji, zgodnie z którym przeprowadzona przez ni? analiza by?a trzyetapowa.

63 W odniesieniu wreszcie do cz??ci szóstej jedyne go zarzutu Komisji Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo podnosz?, ?e będne jest twierdzenie tej instytucji, zgodnie z którym rozpatrywane zasady opodatkowania nale?y uzna? za selektywne ze wzgl?du na fakt, i? tak zwana ekonomia offshore pozostaje nieopodatkowana. W ka?dym bowiem systemie podatkowym spółki, które nie posiadaj? podstawy wymiaru opodatkowania takiej jak ta zdefiniowana w zasadach opodatkowania, nie p?ac? podatku na tym obszarze. Tak wi?c twierdzenia Komisji sprowadza si? do narzucenia pa?stwom cz?onkowskim, z naruszeniem ich suwerenno?ci fiskalnej, jej w?asnego stanowiska w kwestii wyboru podstawy wymiaru opodatkowania. Okoliczno??, i? poszczególne typy spółek uiszczaj? ró?ne kwoty podatków, sama w sobie nie wystarcza do wyci?gni?cia wniosku o selektywno?ci zaplanowanej reformy podatkowej.

64 W odniesieniu do podniesionego przez Królestwo Hiszpanii zarzutu ósmego, dotycz?cego selektywno?ci przedmiotowej zaplanowanej reformy, Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo podkre?laj? w pierwszej kolejno?ci, ?e fakt, i? pewne spółki nie p?ac? podatków, nie wystarcza sam w sobie, aby na jego podstawie wyci?gn?? wniosek o selektywno?ci traktowania, które zosta?o dla nich zarezerwowane w dziedzinie opodatkowania, oraz aby uzna?, ?e te spółki otrzymuj? pomoc pa?stwa. Ponadto okre?lanie elementów sk?adaj?cych si? na podstaw? wymiaru opodatkowania stanowi cz??? sk?adow? suwerenno?ci fiskalnej pa?stw cz?onkowskich. W szczególno?ci ich w?a?ciwe w?adze nie maj? obowi?zku u?ywa? jako podstawy opodatkowania osi?ganych dochodów czy te? zysków. Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo podkre?laj? ponadto, ?e trzyetapowe badanie instrumentu podatkowego, takie jak to przewidziane w komunikacie w sprawie pomocy pa?stwa w zakresie opodatkowania i przyj?te przez S?d w zaskar?onym wyroku, jest konieczne, aby okre?li? selektywne korzy?ci, jakich ma przysparza? ten ?rodek. Wreszcie Zjednoczone Królestwo ma w?tpliwo?ci co do prawdziwo?ci danych liczbowych zawartych w twierdzeniu Królestwa Hiszpanii, zgodnie z którym 28 798 na 29 000 przedsi?biorstw maj?cych siedziby w Gibraltarze by?oby w stanie uzyska? w ramach zaplanowanej reformy podatkowej zerow? stawk? opodatkowania. Government of Gibraltar, nie zajmuj?c konkretnego stanowiska w przedmiocie tego twierdzenia Królestwa Hiszpanii, podnosi, ?e trudno jest oszacowa?, ile spółek nadal b?dzie mia?o swe siedziby na Gibraltarze, gdy zaplanowana reforma podatkowa zostanie wprowadzona w ?ycie, i ujawnia w swej odpowiedzi na odwo?anie fakt, ?e w chwili obecnej na 24 000 zarejestrowanych na Gibraltarze spółek oko?o 3000 ma status spółki zwolnionej w rozumieniu dawnych zasad opodatkowania, oko?o 260 stanowi spółki ?wiadcz?ce us?ugi publiczne lub finansowe, a oko?o 18 000 stanowi? kapita?owe spółki nieprowadz?ce dzia?alno?ci.

65 Irlandia, wyst?puj?ca jako interwenient popieraj?cy ??dania Zjednoczonego Królestwa w sprawie C?106/09 P, jest zdania, ?e nale?y uzna? odwo?anie Komisji za niedopuszczalne ze wzgl?du na to, i? wykracza ono poza zakres zarówno spornej decyzji, jak i zaskar?onego wyroku. Zdaniem Irlandii w cz??ci pierwszej swego jedyne go zarzutu Komisja usi?uje zepchn?? na pa?stwa cz?onkowskie ci??ar dowodu zgodno?ci z prawem Unii charakteru i struktury ich systemu podatkowego. Irlandia zauwa?a ponadto, ?e Komisja próbuje oprze? swoj? argumentacj? w tej dziedzinie na zasadzie niedyskryminacji, podczas gdy regu?y rz?dz?ce pomoc? pa?stwa nie wywodz? si? z tej zasady, lecz z koncepcji lojalnej konkurencji na wspólnym rynku. Je?li chodzi o pozosta?e cz??ci jedyne go podniesionego przez Komisj? zarzutu Irlandia stoi na stanowisku, ?e instytucja ta jest, zgodnie z zasadami pewno?ci prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwa?,

związana wydanym przez siebie komunikatem w sprawie pomocy państwa w zakresie opodatkowania. Uznanie systemu podatkowego za samoistnie dyskryminacyjny ze względu na wywierane przez niego skutki, w sytuacji gdy nie można określić normalnej stawki opodatkowania, jest zdaniem Irlandii sprzeczne z utrwalonym orzecznictwem Trybunału i suwerenności fiskalnej państw członkowskich. Ponadto w szczególności zakwalifikowanie danego systemu podatkowego jako „hybrydowego” nie wystarcza, aby wycofnąć wniosek, o przedsięwzięcia, które korzystają z tego systemu, otrzymują pomoc państwa.

3. Ocena Trybunału

66 Wbrew temu, co twierdzi Irlandia, jedyny podniesiony przez Komisję zarzut jest dopuszczalny ze względu na to, że zgodnie z art. 113 regulaminu postępowania przed Trybunałem zmierza on do uzyskania stwierdzenia nieważności zaskarżonego wyroku, nie zmieniając przy tym przedmiotu zawieszonego przed Sądem sporu. Komisja zarzuca w tym zakresie Sądowi, że ten naruszył 87 WE ze względu na to, iż błędnie uznał, że jeden z trzech elementów reformy określonych w spornej decyzji jako selektywne nie przyznaje selektywnych korzyści.

67 Należy na wstępie oddalić podniesione w ramach czwartej drugiej jej jedynego zarzutu zastrzeżenie Komisji, w którym zarzuca ona Sądowi, że ten błędnie oparł się na komunikacie w sprawie pomocy państwa w zakresie opodatkowania, którego treść została przez niego niewłaściwie zrozumiana.

68 Biorąc bowiem pod uwagę powołanie się przez Sąd w pkt 143–146 zaskarżonego wyroku na ten komunikat wystarczy stwierdzić, że sąd ten nie wycofnął na tej podstawie żadnych konsekwencji natury faktycznej czy prawnej, jak wynika to ze sformułowania „jak stwierdza sama Komisja” czy „ponadto” użytych przez niego w tych punktach, lecz oparł on swoje przedstawione w pkt 143–146 zaskarżonego wyroku stanowisko na orzecznictwie Trybunału oraz zasadzie podziału między Unię i państwa członkowskie kompetencji w dziedzinie opodatkowania.

69 W tych okolicznościach zastrzeżenie skierowane przez Komisję przeciwko tej wzmiance o komunikacie w sprawie pomocy państwa w zakresie opodatkowania nie ma znaczenia dla sprawy (zob. podobnie wyrok z dnia 2 października 2003 r. w sprawie C-182/99 P Salzgitter przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-10761, pkt 54, 55), efektem czego nie ma na tym etapie postępowania potrzeby badania treści i zakresu stosowania tego komunikatu.

70 W celu przeanalizowania jedynego podniesionego przez Komisję zarzutu oraz ósmego zarzutu Królestwa Hiszpanii należy przypomnieć orzecznictwo Trybunału dotyczące pojęcia selektywnej korzyści w dziedzinie opodatkowania.

71 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pojęcie pomocy jest szersze aniżeli pojęcie subwencji, ponieważ nie tylko obejmuje rzeczywiste świadczenia, takie jak same subwencje, ale również interwencje państwa, które w różnej formie zmniejszają obciążenia, na które zwykle narażony jest budżet państwa i które w ten sposób, nie będąc subwencjami w ścisłym tego słowa znaczeniu, mają ten sam charakter i identyczne skutki (zob. w wyrokach: z dnia 8 listopada 2001 r. w sprawie C-143/99 Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, Rec. s. I-8365, pkt 38; z dnia 8 września 2011 r. w sprawach połączonych od C-78/08 do C-80/08 Paint Graphos i in., dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

72 Wynika z tego, że środek, w drodze którego władze publiczne przyznają niektórym przedsiębiorstwom korzystne pod względem podatkowym traktowanie, które wprawdzie nie jest związane z przekazaniem zasobów państwowych, ale stawia beneficjentów w korzystniejszej

sytuacji finansowej ni? innych podatników, stanowi pomoc pa?stwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE (zob. wyrok z dnia 15 marca 1994 r. w sprawie C?387/92 Banco Exterior de Espa?a, Rec. s. I?877, pkt 14; ww. wyrok w sprawach po??czonych Paint Graphos i in., pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

73 Nie stanowi? natomiast pomocy pa?stwa w rozumieniu art. 87 WE korzy?ci wynikaj?ce z maj?cego ogólny charakter ?rodka maj?cego zastosowanie bez rozró?nienia do wszystkich podmiotów (zob. podobnie wyroki: z dnia 19 wrze?nia 2000 r. w sprawie C?156/98 Niemcy przeciwko Komisji, Rec. s. I?6857, pkt 22; z dnia 15 czerwca 2006 r. w sprawach po??czonych C?393/04 i C?41/05 Air Liquide Industries Belgium, Zb.Orz. s. I?5293, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

74 Nale?y zatem ustali?, czy zaplanowana reforma podatkowa ma charakter selektywny, a to ze wzgl?du na to, ?e ten selektywny charakter jest konstytutywny dla poj?cia pomocy pa?stwa (zob. wyrok z dnia 6 wrze?nia 2006 r. w sprawie C?88/03 Portugalia przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I?7115, pkt 54).

75 Je?li chodzi o ocen? warunku selektywno?ci z utrwalonego orzecznictwa wynika, ?e art. 87 ust. 1 WE wymaga ustalenia, czy w ramach danego systemu prawnego przepis krajowy mo?e sprzyja? „niektórym przedsi?biorstwom lub produkcji niektórych towarów” w porównaniu z innymi, które w ?wietle celu tego systemu znajduj? si? w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (ww. wyrok w sprawie Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, pkt 41; wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C?487/06 P British Aggregates przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I?10515, pkt 82 i przytoczone tam orzecznictwo).

76 To w ?wietle tego orzecznictwa nale?y zbada?, czy S?d naruszy? art. 87 ust. 1 WE, tak jak zosta? on zinterpretowany przez Trybuna?, rozstrzygaj?c, ?e ?aden z trzech elementów reformy okre?lonych w spornej decyzji jako selektywne nie przyznaje selektywnych korzy?ci.

a) W przedmiocie warunku wypracowywania zysków oraz okre?lenia pu?apu opodatkowania

77 S?d w odniesieniu do dwóch pierwszych elementów selektywno?ci okre?lonych w spornej decyzji, czyli okoliczno?ci, ?e podatki od wynagrodzenia oraz BPOT s? nale?ne tylko wtedy, gdy podatnik wypracowuje zyski, oraz ?e opodatkowanie na tych dwóch podstawach jest ograniczone do pu?apu 15% zysków, doszed? do wniosku, i? Komisja nie zdo?a?a wykaza?, ?e te elementy przyznaj? korzy?ci selektywne.

78 Ten wyci?gni?ty przez S?d wniosek nie narusza prawa.

79 Jak przypomniano w pkt 73 niniejszego wyroku, poj?ciem pomocy pa?stwa obj?te s? tylko korzy?ci selektywne, a nie – korzy?ci wynikaj?ce z maj?cego ogólny charakter ?rodka maj?cego zastosowanie bez rozró?nienia do wszystkich podmiotów gospodarczych.

80 Warunek wypracowywania zysków oraz okre?lenie pu?apu opodatkowania zysków s? za? same w sobie ?rodkami o ogólnym charakterze, maj?cymi zastosowanie bez rozró?nienia do wszystkich podmiotów gospodarczych, a zatem nie mog? przyznawa? korzy?ci selektywnych.

81 Twierdzenie Komisji, zgodnie z którym kryterium zysków jest elementem obcym wewn?trznej logice systemu podatkowego opartego na podatku od wynagrodzenia i na BPOT, nie oznacza, ?e to kryterium, samo w sobie neutralne, staje si? selektywne.

82 Sąd nie narusza prawa rozstrzygnięcia, że warunek wypracowywania zysków oraz określenie pułapu opodatkowania do 15% zysków nie przyznaje korzyści selektywnych.

83 Podnoszone przez Komisję korzyści wynikające ze środków mających zastosowanie bez rozróżnienia do wszystkich podmiotów gospodarczych, czyli warunek dotyczący osiągnięcia zysków, na czym korzystają małe rentowne podmioty gospodarcze, oraz środki związane z ograniczeniem pułapu opodatkowania, z którego korzystają podmioty osiągające duże zyski, nie pozwalają na wyciągnięcie wniosku, że badane warunki opodatkowania pociągają za sobą skutki o charakterze selektywnym. Te skutki nie mogą bowiem sprzyjać „niektórym przedsiębiorstwom” oraz „produkcji niektórych towarów” w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE, lecz są jedynie konsekwencją losowego wydarzenia polegającego na tym, że w trakcie danego okresu opodatkowania dany podmiot osiąga małe lub bardzo duże zyski.

84 Z powyższego wynika, że należy oddalić zastrzeżenia skierowane przeciwko wyciągniętemu przez Sąd wnioskowi, zgodnie z którym Komisja nie zdążyła wykazać, że dwa pierwsze elementy selektywności określone w spornej decyzji, czyli warunek wypracowywania zysków oraz określenie pułapu opodatkowania do 15% zysków, przyznaje korzyści selektywne.

b) W przedmiocie korzyści przysparzanych spółkom typu offshore

85 Sąd w pkt 185 zaskarżonego wyroku doszedł do wniosku, że spółki typu offshore nie osiągają korzyści selektywnych. Komisja, nie przeprowadzając analizy dotyczącej ustalenia selektywności w ramach takich jak te przedstawione w pkt 143–146 zaskarżonego wyroku i przypomniane w pkt 36–37 niniejszego wyroku, nie zdążyła wykazać, że spółkom typu offshore, które ze swej natury nie są obecne na Gibraltarze fizycznie, przysparzane są korzyści selektywne.

86 Rozumując w ten sposób, Sąd naruszył prawo.

87 W tym względzie należy najpierw przypomnieć utrwalone orzecznictwo, zgodnie z którym art. 87 ust. 1 WE nie dokonuje bowiem rozróżnienia interwencji państwa według przyczyn lub celów, lecz definiuje je ze względu na ich skutki, niezależnie od zastosowanej techniki legislacyjnej (zob. ww. wyrok w sprawie *British Aggregates* przeciwko Komisji, pkt 85, 89 i przytoczone tam orzecznictwo; wyrok z dnia 8 września 2011 r. w sprawie C-279/08 P Komisja przeciwko Niderlandom, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 51).

88 Przyjęte przez Sąd stanowisko oparte jedynie na uwzględnieniu zastosowanej w zaplanowanej reformie podatkowej techniki legislacyjnej nie umożliwia przeprowadzenia badania skutków wywieranych przez dany instrument podatkowy i wyklucza a priori jakkolwiek możliwość uznania za „selektywną korzyść” braku opodatkowania spółek typu offshore. To stanowisko odbiega zatem od orzecznictwa przypomnianego w pkt 87 niniejszego wyroku.

89 W drugiej kolejności stwierdzić należy, że stanowisko zajęte przez Sąd nie uwzględnia tego orzecznictwa przypomnianego w pkt 71 niniejszego wyroku, zgodnie z którym w przypadku istnienia selektywnej korzyści dla danego przedsiębiorstwa należy założyć, iż obciążenia, na które zwykle narażony jest budżet tego przedsiębiorstwa, zostają zmniejszone.

90 Nie ma wątpliwości co do tego, że Trybunał w pkt 56 ww. wyroku w sprawie *Portugalia* przeciwko Komisji przyjął, że określenie ram odniesienia nabiera większej wagi w przypadku środków o charakterze podatkowym, ponieważ samo istnienie korzyści może być stwierdzone tylko w porównaniu z tak zwanym opodatkowaniem „normalnym”.

91 Wbrew jednak rozumowaniu Sądu oraz temu, co twierdzi Government of Gibraltar i

Zjednoczone Królestwo, to orzecznictwo nie uzależnia kwalifikacji systemu podatkowego jako „selektywnego” od tego, czy system ten został utworzony w taki sposób, że przedsiębiorstwa, którym ewentualnie przysparzana jest korzyść selektywna, podlegają, ogólnie rzecz biorąc, tym samym obciążeniom podatkowym, lecz korzystają z odstępstw, efektem czego korzyść selektywna może zostać określona jako różnica między normalnym obciążeniem podatkowym a obciążeniem przedsiębiorstw tego pierwszego rodzaju.

92 Takie rozumienie kryterium selektywności wiążąco jest bowiem z przyjęciem, wbrew przypomnianemu w pkt 87 niniejszego wyroku orzecznictwu, za ożeni, zgodnie z którym dany system podatkowy, aby mógł zostać uznany za selektywny, musi zostać stworzony zgodnie z konkretną techniką legislacyjną, co skutkowałooby tym, że krajowe przepisy podatkowe pozostawałyby od razu poza zakresem kontroli pomocy państwa z tego tylko względu, iż zostały one przyjęte zgodnie z inną techniką legislacyjną, choć wywierają one takie same skutki faktyczne lub prawne.

93 Te rozważania dotyczą przede wszystkim takiego systemu opodatkowania, który, tak jak w niniejszym przypadku, zamiast ustanawiać obowiązujące ogólne przedsiębiorstw przepisy ogólne, od których ustanawia się odstępstwa na rzecz pewnych przedsiębiorstw, osiąga ten sam skutek dostosowujący i różnicujący przepisy podatkowe w taki sposób, że ich zastosowanie w praktyce pociąga za sobą różnicowane obciążenie podatkowe różnych przedsiębiorstw.

94 W trzeciej kolejności stwierdzić należy, że Sąd w pkt 184–186 zaskarżonego wyroku błędnie zarzucił Komisji, iż ta nie wykazała istnienia selektywnej korzyści dla spółek typu offshore ze względu na to, że nie określiła w spornej decyzji ram odniesienia, w porównaniu do których można ustalić, czy ma się do czynienia z korzyścią selektywną.

95 Z tego względu należy bowiem podnieść, że wbrew temu co rozstrzygnął Sąd w przedmiocie pkt 143, 144 i 150 spornej decyzji, wynika z nich, iż Komisja zbadała, czy spółkom typu offshore przysparzane są korzyści, które selektywne w porównaniu z rozpatrywanymi zasadami opodatkowania mającymi formalnie zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw. Sporna decyzja określiła zatem te zasady opodatkowania jako punkt odniesienia, w porównaniu do którego spółki typu offshore w rzeczywistości znajdują się w bardziej korzystnej sytuacji.

96 Wreszcie stwierdzić należy, że Komisja, wbrew temu, co rozstrzygnął Sąd, wykazała w spornej decyzji w sposób wymagany prawem, iż spółkom typu offshore przysparzane są, w porównaniu z ramami odniesienia, korzyści selektywne w rozumieniu orzecznictwa przypomnianego w pkt 75 niniejszego wyroku.

97 Nie ma wątpliwości co do tego, że jak stwierdził Sąd w pkt 146 zaskarżonego wyroku, w braku regulowań unijnych w tej dziedzinie do kompetencji państw członkowskich lub jednostek niższego rzędu niż państwo posiadających wystarczającą autonomię podatkową należy określić podstawy opodatkowania oraz rozkładanie obciążenia podatkowego między różne czynniki produkcji i różne sektory gospodarki.

98 Sąd nie przeprowadził jednak oceny rozpatrywanych zasad opodatkowania jako całości i nie uwzględnił elementów, na których Komisja oparła zawartą w spornej decyzji swą ocenę tych zasad.

99 W tym względzie należy przypomnieć stałe cechy charakterystyczne rozpatrywanych zasad opodatkowania, które zostały opisane w pkt 21–25 zaskarżonego wyroku.

100 Zasady te cechują się, po pierwsze, pojęciem podatku od wynagrodzeń i BPOT jako jedynych podstaw opodatkowania z warunkiem wypracowywania zysków, których opodatkowanie

jest ograniczone do pułapu 15%, oraz po drugie, brakiem mającej ogólne zastosowanie postawy opodatkowania przewidującej opodatkowanie wszystkich objętych tymi zasadami osób prawnych.

101 Z uwagi na przypomniane w punkcie poprzednim cechy charakterystyczne tych zasad opodatkowania jasne jest, że za pomocą tych spornych zasad – czyżby te podstawy opodatkowania, nawet jeżeli oparte są one na kryteriach, które mają same w sobie ogólny charakter, dokonywana jest w istocie dyskryminacja między przedsiębiorstwami znajdującymi się w sytuacji porównywalnej z punktu widzenia realizowanego przez zaplanowaną reformę podatkową celu, czyli wprowadzenia ogólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie do wszystkich spółek z siedzibą na Gibraltarze.

102 Pojęcie tych podstaw opodatkowania skutkuje bowiem nie tylko opodatkowaniem w zależności od liczby pracowników i wielkości nieruchomości zajmowanych do celów prowadzenia działalności gospodarczej, lecz również wyklucza z góry jakiekolwiek opodatkowanie, z powodu braku innych podstaw opodatkowania, spółek typu offshore ze względu na to, że nie zatrudniają one pracowników i nie zajmują nieruchomości do celów prowadzenia działalności gospodarczej.

103 Nie ma wątpliwości co do tego, że zgodnie z przytoczonym w pkt 73 niniejszego wyroku orzecznictwem zróżnicowane obciążenie podatkowe będące skutkiem stosowania „ogólnych” zasad opodatkowania nie może wystarczać samo w sobie do ustalenia, dla celów art. 87 ust. 1 WE, iż opodatkowanie jest selektywne.

104 Aby jednak można było uznać przyjęte w ramach systemu opodatkowania kryteria dla podstawy opodatkowania za przynajmniej selektywne, muszą one również być tego rodzaju, aby charakteryzowały będące ich beneficjentami przedsiębiorstwa ze względu na ich cechy szczególne jako kategorii uprzywilejowanej, umożliwiając w ten sposób kwalifikację takich zasad opodatkowania jako sprzyjających „niektórym” przedsiębiorstwom lub produkcji „niektórych” towarów w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE.

105 Tak właśnie rzecz się przedstawia w niniejszej sprawie.

106 W tym względzie należy zauważyć, że okoliczności, iż spółki typu offshore są nieopodatkowane, nie jest przypadkowym skutkiem stosowania rozpatrywanych zasad opodatkowania, lecz nieuniknioną konsekwencją tego, że podstawy opodatkowania zostały ustanowione w taki właśnie sposób, aby spółki typu offshore, które ze względu na sam swój charakter nie zatrudniają pracowników i nie zajmują nieruchomości do celów prowadzenia działalności gospodarczej, nie posiadają podstawy wymiaru opodatkowania w rozumieniu podstaw opodatkowania przyjętych w zaplanowanej reformie podatkowej.

107 Tak więc okoliczności, że spółki typu offshore, które stanowią z punktu widzenia podstaw opodatkowania przyjętych w zaplanowanej reformie podatkowej pewną grupę spółek, unikają opodatkowania właśnie ze względu na swoiste cechy charakterystyczne, które są szczególne dla tej grupy, pozwala na wyciągnięcie wniosku, iż spółkom tym przysparzane są korzyści selektywne.

108 Z powyższego wynika, że Sąd naruszył prawo, uznając, iż zaplanowana reforma podatkowa nie przyznaje spółkom typu offshore korzyści selektywnych w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE.

109 Ponieważ jedyny zarzut podniesiony przez Komisję oraz ósmy zarzut Królestwa Hiszpanii dotyczą tej właśnie kwestii, należy uchylić zaskarżony wyrok z tego względu.

110 Wynika z tego, że nie ma potrzeby badania pozostałych zarzutów Królestwa Hiszpanii

dotyczących selektywności regionalnej oraz statusu Gibraltaru. Nie ma również potrzeby badania podniesionych przez to państwo członkowskie zarzutów dziesiątego i jedenastego dotyczących postępowania przed Sędem.

VII – W przedmiocie wniesionych do Sądu skarg

111 Zgodnie z art. 61 akapit pierwszy zdanie drugie statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w przypadku uchylenia orzeczenia Sądu Trybunał może wydać orzeczenie ostateczne w sprawie, jeżeli stan postępowania na to pozwala.

112 W niniejszej sprawie Trybunał uważa, że stan postępowania pozwala na rozpoznanie wniesionych przez skarżycę w pierwszej instancji skarg i że należy wydać orzeczenie ostateczne w ich przedmiocie.

113 Należy zatem zbadać skargi wniesione do Sądu przez Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo.

114 Skarżycę w pierwszej instancji podniosły w istocie trzy zarzuty. Zarzut pierwszy i zarzut drugi, który dzieli się na trzy części, oparte zostały na brzdach dotyczących zastosowania odpowiednio kryterium selektywności regionalnej i kryterium selektywności przedmiotowej. Zarzut trzeci został oparty na naruszeniu przez Komisję podczas badania spółek typu offshore istotnych wymogów proceduralnych. Ten ostatni zarzut dzieli się na dwie części, z których pierwsza dotyczy naruszenia prawa do obrony, podnoszonego zarówno przez Government of Gibraltar jak i Zjednoczone Królestwo, a druga, podniesiona jedynie przez Government of Gibraltar, dotyczy brzd w uzasadnieniu.

115 W pierwszej kolejności należy rozpatrzeć trzy części zarzutu drugiego, dotyczącego selektywności przedmiotowej, oraz cztery drugi zarzutu trzeciego, podniesiony przez Government of Gibraltar i również dotyczący elementu uzasadnienia związanego z selektywności przedmiotowej. W drugiej kolejności należy zbadać cztery pierwszego zarzutu trzeciego, dotyczącego naruszenia prawa do obrony. Wreszcie należy wydać rozstrzygnięcie w przedmiocie zarzutu pierwszego, który dotyczy selektywności regionalnej.

A – W przedmiocie drugiego zarzutu Government of Gibraltar i Zjednoczonego Królestwo oraz części drugiej trzeciego zarzutu Government of Gibraltar

116 Drugi podniesiony przez skarżycę w pierwszej instancji zarzut, dotyczący selektywności przedmiotowej, dzieli się na trzy części. W części pierwszej skarżycę zarzucają Komisji odejście od jej praktyki decyzyjnej oraz komunikatu w sprawie pomocy państwa w zakresie opodatkowania. W części drugiej, jedynej której dotyczy zaskarżony wyrok, skarżycę twierdzi, że jeden z trzech elementów reformy określonych w spornej decyzji jako selektywne nie przyznaje selektywnych korzyści. Wreszcie podnosi cztery trzeciego tego zarzutu, skarżycę zmierzają do wykazania, że w decyzji tej pominięty został fakt, iż ewentualne korzyści selektywne są jednak uzasadnione charakterem i ogólną strukturą rozpatrywanego systemu podatkowego. W drugiej części swego zarzutu trzeciego Government of Gibraltar powołuje się na brzd w uzasadnieniu spornej decyzji.

1. W przedmiocie części drugiej zarzutu drugiego

117 W zakresie dotyczącym zastrzeżeń podniesionych w ramach drugiej części zarzutu drugiego dotyczącej dokonanej w spornej decyzji kwalifikacji elementów reformy należy przypomnieć, że ze względów przedstawionych w pkt 86–110 niniejszego wyroku wynika, iż Komisja nie narusza art. 87 ust. 1 WE, uznając w spornej decyzji, że rozpatrywane zasady opodatkowania przyznają korzyści selektywnych.

118 Choć bowiem pkt 77–84 niniejszego wyroku wynika, że Sąd nie naruszył prawa uznając, iż dwa pierwsze z określonych w spornej decyzji elementów, czyli warunek wypracowywania zysków oraz ustanowienie pułapu opodatkowania na 15% zysków, nie przyznają korzyści selektywnych, nie ulega jednak wątpliwości, że Komisja słuśnie uznała w odniesieniu do trzeciego z określonych w spornej decyzji elementów, dotyczącego traktowania pod względem podatkowym spółek typu offshore, iż spółkom tym przysparzane są takie korzyści.

119 Choć zaś ze spornej decyzji wynika, że rozpatrywane zasady opodatkowania przyznają korzyści selektywne, wniosek ten jest w sposób wymagany prawem uzasadniony istnieniem selektywnych korzyści na rzecz spółek typu offshore i nie ma w tym względzie potrzeby, aby dwa pozostałe elementy określone w spornej decyzji jako selektywne również przysparzały korzyści selektywnych (zob. podobnie wyrok z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawie C-66/02 *Wochy* przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-10901, pkt 98). W konsekwencji części trzecia zarzutu drugiego jest pozbawiona znaczenia dla sprawy.

120 Należy zatem oddalić część drugą zarzutu drugiego, który Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo skierowały przeciwko spornej decyzji w pierwszej instancji.

2. W przedmiocie części drugiej zarzutu trzeciego podniesionej przez Government of Gibraltar

121 Na wstępie należy oddalić podniesioną przez Government of Gibraltar część drugą zarzutu trzeciego, opartą na błędzie w uzasadnieniu ze względu na to, że Komisja nie wyjaśniła, jakie spółki tworzą „szeroki sektor offshore”, na który powołuje się w pkt 143 spornej decyzji, a to z powodu tego, iż instytucja ta nie wskazała indywidualnej spółki, liczby indywidualnych spółek lub tego sektora gospodarczego, które mają rzekomo korzystać z zaplanowanej reformy podatkowej.

122 W tym względzie wystarczy podnieść, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Komisja w przypadku systemów pomocy może – w celu stwierdzenia, czy system ten zawiera elementy pomocy – ograniczyć się do zbadania ogólnych cech rozpatrywanego systemu, bez obowiązku badania każdego szczególnego przypadku jego zastosowania (wyrok z dnia 9 czerwca 2011 r. w sprawach połączonych C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P *Comitato „Venezia vuole vivere”* i in. przeciwko Komisji, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 130 i przytoczone tam orzecznictwo).

3. W przedmiocie części pierwszej zarzutu drugiego

a) Argumentacja stron

123 W części pierwszej zarzutu drugiego skarżące w pierwszej instancji zarzucają Komisji, że ta odeszła w spornej decyzji od komunikatu w sprawie pomocy państwa w zakresie opodatkowania. Government of Gibraltar twierdzi ponadto, że decyzja ta nie jest zgodna z praktyką decyzyjną Komisji.

124 Jeżeli chodzi o zakres stosowania komunikatu w sprawie pomocy państwa w zakresie opodatkowania skarżące te podnoszą, że z jego pkt 13 wynika, iż państwa członkowskie mają prawo wybrać taką politykę gospodarczą, jaką uważają one za najbardziej stosowną, a w

szczególnie to one decyduje o rozłożeniu obciążenia podatkowego między różne czynniki produkcji. Ponadto zgodnie z pkt 9 i 16 tego komunikatu konieczne jest ustalenie przez Komisję, że dany środek podatkowy ustanawia na rzecz niektórych przedsiębiorstw w tych państwach członkowskich wyjątek od stosowania systemu podatkowego, co wiódłoby z kolei z tym, że instytucja ta musi najpierw ustalić, na czym polegają mające powszechne zastosowanie zasady opodatkowania, od których jest następnie ustanawiane odstępstwo. Wreszcie, jak wynika z pkt 14 tego komunikatu, okoliczności, że niektóre przedsiębiorstwa czy sektory korzystają z niektórych rodzajów fiskalnych w większym stopniu niż inne, nie musi skutkować tym, iż przedsiębiorstwa wchodzą w zakres stosowania reguł konkurencji w dziedzinie pomocy państwa.

125 Przyjęte w spornej decyzji przez Komisję stanowisko w przedmiocie korzyści przysparzanych spółkom typu offshore jest zdaniem skarżących w pierwszej instancji nie do pogodzenia z wynikającymi z tego komunikatu wytycznymi. Odchodząc od tego komunikatu, Komisja narusza więc zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań.

126 Na poparcie tego podniesionego jedynie przez Government of Gibraltar zastrzeżenia, zgodnie z którym Komisja miała ustanowić w dziedzinie selektywności przedmiotowej nowe zasady, niezgodne z dotychczasową praktyką decyzyjną tej instytucji, ta skarżąca w pierwszej instancji przedstawiła kilka decyzji Komisji.

127 Zdaniem Komisji skarżące w pierwszej instancji dokonują błędnej interpretacji komunikatu w sprawie pomocy państwa w zakresie opodatkowania. Podnosi ona również, że nie ustanawia odstępstwa od właściwej praktyki decyzyjnej, a podejście zastosowane w spornej decyzji wpisuje się w zakreślone orzecznictwem Trybunału ramy.

b) Ocena Trybunału

128 W odniesieniu, w pierwszej kolejności, do zastrzeżenia, zgodnie z którym Komisja odeszła w spornej decyzji od komunikatu w sprawie pomocy państwa w zakresie opodatkowania, przypomnieć należy, że komunikat ten, który jako przyjęty przez administrację środek wewnętrzny nie może zostać uznany za normę prawną, ustanawia jednak pewną normę postępowania będącą wskazówką dla praktyki administracyjnej, od której administracja nie może odstąpić w konkretnym przypadku bez podania powodów, które byłyby zgodne z zasadą równego traktowania (zob. w odniesieniu do wytycznych w dziedzinie pomocy państwa wyrok z dnia 9 czerwca 2011 r. w sprawach połączonych od C-465/09 P do C-470/09 P Diputación Foral de Vizcaya i in. przeciwko Komisji, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 120 i przytoczone tam orzecznictwo).

129 Należy zatem zbadać, czy Komisja rzeczywiście odeszła od tego komunikatu jeżeli chodzi o analizę selektywności badanych zasad opodatkowania.

130 W tym względzie należy najpierw stwierdzić, że wbrew temu co twierdzi skarżące w pierwszej instancji, nie można rozumieć pkt 13 tego komunikatu jako wyjątku spod jakiegokolwiek kontroli z punktu widzenia reguł pomocy państwa przysługującego państwom członkowskim uprawnienia do rozłożenia obciążenia podatkowego między różne czynniki produkcji. Ten pkt 13 wyjątku jedynie, że „rodki podatkowe, które są dostępne dla wszystkich podmiotów gospodarczych” nie stanowi pomocy państwa, podczas gdy w niniejszym przypadku przysparzane spółkom typu offshore korzyści podatkowe w rzeczywistości nie są dostępne wszystkim podmiotom gospodarczym, jak wynika to z pkt 102 niniejszego wyroku.

131 Je?li chodzi nast?pnie o pkt 9 i 16 komunikatu w sprawie pomocy pa?stwa w zakresie opodatkowania, nale?y podkre?li?, ?e wbrew temu co twierdz? skar??ce w pierwszej instancji, nie wynika z nich, ?e istnieje korzy?ci mo?na wykaza? jedynie poprzez stwierdzenie odst?pstwa od normalnych zasad opodatkowania.

132 Po pierwsze, pkt 9 przedstawia bowiem jedynie przyk?ady najcz??ziej spotykanych korzy?ci selektywnych. Po drugie, pkt 16 wyja?nia, ?e korzy?ci wynikaj?ce ze ?rodka o ogólnym z pozoru charakterze mog? jednak zosta? uznane za selektywne. Za przyj?ciem takiego wniosku przemawia równie? pkt 13 komunikatu, w którym po raz pierwszy w tym akcie wprowadzany jest podzia? mi?dzy pomoc? pa?stwa a ?rodkami o charakterze ogólnym i który wyra?nie wskazuje, ?e te ostatnie ?rodki musz? by? „faktycznie dost?pne dla wszystkich firm na równych prawach i [ich zakres stosowania nie mo?e by? ograniczony]”.

133 Wreszcie przeciwko przyj?ciu twierdzenia skar??cych w pierwszej instancji, zgodnie z którym Komisja odesz?a od komunikatu w sprawie pomocy pa?stwa w zakresie opodatkowania, przemawia równie? pkt 14 tego komunikatu. Ju? z jego brzmienia („niekoniecznie oznacza, ?e wchodzi? one w zakres regu? konkurencji rz?dz?cych pomoc? publicznej [...]”) wynika, ?e jego celem nie jest kategoryczne wykluczenie niektórych ?rodków z zakresu zastosowania regu? w dziedzinie pomocy pa?stwa.

134 Nale?y zatem oddali? zastrze?enie, zgodnie z którym Komisja w spornej decyzji odesz?a od komunikatu w sprawie pomocy pa?stwa w zakresie opodatkowania.

135 W drugiej kolejno?ci nale?y oddali? podniesione przez Government of Gibraltar zastrze?enie, zgodnie z którym Komisja w spornej decyzji ustanowi?a odst?pstwo od w?asnej praktyki decyzyjnej.

136 W tym wzgl?dzie wystarczy podnie??, ?e zgodnie z orzecnictwem to, czy dany ?rodek ma charakter pomocy pa?stwa, nale?y ocenia? jedynie w kontek?cie art. 87 ust. 1 WE, a nie z punktu widzenia rzekomej wcze?niejszej praktyki decyzyjnej Komisji (zob. podobnie wyrok z dnia 21 lipca 2011 r. w sprawie C?459/10 P Freistaat Sachsen i Land Sachsen-Anhalt przeciwko Komisji, pkt 50).

137 W ?wietle powy?szego nale?y oddali? cz??? pierwsz? zarzutu drugiego.

4. W przedmiocie cz???ci trzeciej zarzutu drugiego

a) Argumentacja stron

138 W cz???ci trzeciej zarzutu drugiego skar??ce w pierwszej instancji podnosz? w istocie, ?e Komisja naruszy?a art. 87 ust. 1 WE ze wzgl?du na to, i? nie rozpatrzy?a tego, czy selektywna korzy?? dla spó?ek typu offshore jest uzasadniona charakterem i ogóln? struktur? zasad opodatkowania.

139 Zdaniem tych skar??cych cechy charakterystyczne zaplanowanej reformy podatkowej ?wiadcz? o istnieniu na Gibraltarze niew?tpliwie niewielkiej administracji podatkowej oraz niewielkiej podstawy opodatkowania, co poci?ga za sob? w sposób nieunikniony ograniczenia wynikaj?ce ze sposobu funkcjonowania oraz skuteczno?ci gibraltarskich zasad opodatkowania.

140 U?ycie jako podstaw opodatkowania kosztów wynagrodze? oraz zajmowania nieruchomo?ci do celów prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej jest, bior?c pod uwag? cechy charakterystyczne Gibraltar, logicznym wyborem ze wzgl?du na to, ?e efektem wprowadzenia takich zasad opodatkowania jest prosty i ?atwy do kontroli podatek, tani w poborze i przypominaj?cy inne

podatki, w których stosowaniu gibraltarska administracja podatkowa ma do?wiadczenie. Government of Gibraltar podnosi równie?, ?e zaplanowana reforma podatkowa skutkuje równie? tym, ?e w jej ramach opodatkowane zostaj? wszystkie spółki prawa handlowego. Okoliczno??, ?e spółki inne ni? handlowe, o charakterze jedynie kapita?owym, nie s? opodatkowane, jest w systemach podatkowych standardem.

141 W opinii Komisji, popieranej przez Królestwo Hiszpanii, przysparzane spółkom typu offshore korzy?ci selektywne nie mog? by? uzasadnione charakterem lub struktur? zaplanowanej reformy podatkowej, gdy? reforma ta z samej swej istoty polega na stworzeniu systemu, który de facto wprowadza dla ró?nych rodzajów przedsi?biorstw zróżnicowane stawki opodatkowania.

142 Cho? ta zaplanowana reforma podatkowa mog?aby si? wydawa? rozs?dnie dokonany? przez Government of Gibraltar wyborem strategicznym, to jednak ma ona selektywny charakter. Strony skar??ce w pierwszej instancji nie wyja?niaj? ponadto powodów, dla których, w celu unikni?cia nadmiernego opodatkowania licznych ma?ych przedsi?biorstw, konieczne by?o opodatkowanie tylko niektórych, z wy??czeniem innych, bez uwzgl?dnienia przy tym ich zdolno?ci podatkowej. Podniesiony argument, zgodnie z którym Government of Gibraltar powinien by? wprowadzi? prosty i podlegaj?cy skutecznej kontroli podatek, nie wyja?nia, dlaczego znaczna cz??? spółek jest zwolniona z opodatkowania.

b) Ocena Trybuna?u

143 Aby oceni? cz??? trzeci? drugiego podniesionego przez skar??ce w pierwszej instancji zarzutu, ponie?? nale?y, ?e w spornej decyzji Komisja nie rozpatrywa?a kwestii ewentualnego uzasadnienia przysparzanej spółkom typu offshore korzy?ci charakterem i ogóln? struktur? systemu podatkowego.

144 Nale?y wi?c zbada? to, czy Komisja powinna by?a zaj?? w spornej decyzji stanowisko w przedmiocie ewentualnego uzasadnienia przysparzanej spółkom typu offshore korzy?ci selektywnej charakterem i ogóln? struktur? systemu podatkowego.

145 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem poj?cie pomocy pa?stwa nie obejmuje wprowadzonych przez pa?stwo ?rodków różnicuj?cych przedsi?biorstwa, a zatem a priori selektywnych, w przypadku gdy różnicowanie to wynika z charakteru lub struktury systemu podatkowego, w który si? wpisuj? (zob. w szczególno?ci ww. wyroki: w sprawie Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, pkt 42; w sprawie Portugalia przeciwko Komisji, pkt 52; w sprawie British Aggregates przeciwko Komisji, pkt 83).

146 Do pa?stwa cz?onkowskiego, które ustanawia tego rodzaju rozró?nienie pomi?dzy przedsi?biorstwami pod wzgl?dem obci??e?, nale?y wykazanie, i? jest ono faktycznie uzasadnione charakterem i struktur? rozpatrywanego systemu (wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C?159/01 Niderlandy przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I?4461, pkt 43; ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Niderlandom, pkt 77).

147 Pa?stwo cz?onkowskie, które wnosi o pozwolenie na udzielenie pomocy z zastosowaniem wy?tku od norm traktatu, jest zobowi?zane do wspó?pracy z Komisj?, na mocy której do niego nale?y w szczególno?ci dostarczenie wszelkich dowodów pozwalaj?cych tej instytucji na zbadanie, czy przes?anki zastosowania wy??czenia, o które zabiega, zosta?y spe?nione (zob. wyroki: z dnia 28 kwietnia 1993 r. w sprawie C?364/90 W?ochy przeciwko Komisji, Rec. s. I?2097, pkt 20; z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C?372/97 W?ochy przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I?3679, pkt 81).

148 Nale?y wreszcie przypomnie?, ?e Komisja jest zobowi?zana – w interesie prawid?owego

stosowania podstawowych postanowień traktatu dotyczących pomocy państwa – do przystąpienia do starannego i bezstronnego badania posiadanych informacji (zob. w szczególności wyrok z dnia 2 kwietnia 1998 r. w sprawie C-367/95 P Komisja przeciwko Sytraval i Brink's France, Rec. s. I-1719, pkt 62).

149 Należy założyć, że w tym względzie, że po pierwsze, ani w zgłoszeniu zaplanowanej reformy podatkowej, ani na etapie formalnego postępowania wyjaśniającego Zjednoczone Królestwo nie powołało się na jakiegokolwiek uzasadnienie przysparzanych spółkom typu offshore korzyści selektywnych. Nie ulega bowiem wątpliwości, że w trakcie formalnego postępowania wyjaśniającego w przedmiocie zaplanowanej reformy podatkowej Zjednoczone Królestwo nie zajęło stanowiska w zakresie podniesionych przez Królestwo Hiszpanii argumentów w przedmiocie tych korzyści.

150 Po drugie, skarżące w pierwszej instancji nie twierdziły, że w swej skardze do Sądu, że Komisja posiadała informacje, które winny być jej skłoniły do przeprowadzenia w spornej decyzji badania ewentualnego uzasadnienia przysparzanej spółkom typu offshore korzyści selektywnej.

151 Należy zatem wyciągnąć wniosek, że Komisja nie miała potrzeby badania ewentualnego uzasadnienia przysparzanej spółkom typu offshore korzyści charakterem i ogólną strukturą systemu podatkowego, efektem czego nie można zarzucać tej instytucji, iż nie rozpatrzyła w spornej decyzji tej kwestii.

152 W tych okolicznościach oddalić należy podniesione przez skarżące w pierwszej instancji twierdzenie, zgodnie z którym Komisja naruszyła art. 87 ust. 1 WE ze względu na to, iż nie rozpatrzyła kwestii tego, czy selektywna korzyść dla spółek typu offshore jest uzasadniona charakterem i ogólną strukturą zasad opodatkowania.

153 Dlatego należy oddalić cztery zarzuty drugiego.

154 W świetle powyższego oddalić należy zarzut drugi w całości oraz cztery drugiego podniesionego przez Government of Gibraltar zarzuty trzeciego.

B – W przedmiocie zarzutu trzeciego Zjednoczonego Królestwa i cztery pierwszej zarzutu trzeciego Government of Gibraltar, opartych na naruszeniu prawa do obrony

155 Kwestionując przed Sądem sporną decyzję, Zjednoczone Królestwo i Government of Gibraltar podnoszą, jedno w zarzucie trzecim, a drugie w cztery pierwszej swego trzeciego zarzutu naruszenie ich prawa do obrony.

1. Argumentacja stron

156 Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo twierdzą, że Komisja naruszyła ich prawo do obrony ze względu na to, iż to w zaskarżonej decyzji po raz pierwszy podniosła kwestię selektywności przedmiotowej pod kątem rzekomo korzystnego traktowania spółek typu offshore, podczas gdy kwestia ta różni się charakterem od kwestii analizowanych przez nią w przeprowadzonym w decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego badaniu wstępnym.

157 Komisja ma za obowiązek uwzględnić w trakcie postępowania wyjaśniającego w sprawie pomocy państwa uzasadnione oczekiwania, które mogły powstać na podstawie zawartych w decyzji o wszczęciu tego postępowania wskazówek przemawiających za tym, że instytucja ta nie oprze ostatecznej decyzji na braku informacji, których dostarczenia, w kontekście tych wskazówek, strony zainteresowane nie uznały za konieczne. W tym względzie skarżące w

pierwszej instancji powołał się w szczególności na pkt 126 wyroku Sądu z dnia 5 czerwca 2001 r. w sprawie T-6/99 ESF Elbe-Stahlwerke Feralpi przeciwko Komisji, Rec. s. II-1523, oraz na pkt 88 wyroku Sądu z dnia 18 listopada 2004 r. w sprawie T-176/01 Ferriere Nord przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. II-3931.

158 Ani dotycząca Zjednoczonego Królestwa i zawarta w pkt 60 lit. f) decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego kwestia dotycząca przedsięwzięć, które nie osiągały żadnego zysku ani nie mają pracowników, ani okoliczności, że Królestwo Hiszpanii w swych przedstawionych w odpowiedzi na decyzję o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego uwagach powołało się na sektor offshore, nie miały pozwoleń Government of Gibraltar i Zjednoczonemu Królestwu na przypuszczenie, że Komisja zbada selektywność przedmiotów zaplanowanych środków pod kątem opodatkowania spółek typu offshore.

159 Z jednej strony bowiem ta kwestia nie miała ich zdaniem związku z zawartą w pkt 2–59 decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego szczegółową analizę zaplanowanej reformy podatkowej; z drugiej strony komentarze Królestwo Hiszpanii miały czysto formalny charakter, a Komisja w żadnym momencie nie dała do zrozumienia, że uznała tę informację za istotną z punktu widzenia przeprowadzanej przez siebie analizy.

160 Gdyby Komisja przywołała odpowiednie uwagi do tego aspektu traktowania pod względem podatkowym spółek typu offshore, postępowanie wyjaśniające mogłoby się zakończyć inaczej.

161 Komisja, popierana przez Królestwo Hiszpanii, twierdzi, że prawo do obrony Government of Gibraltar i Zjednoczonego Królestwa nie zostało naruszone.

162 Twierdzi ona przede wszystkim, że kwestia selektywnego charakteru opodatkowania spółek typu offshore została podniesiona zarówno w pkt 60 lit. f) decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego, jak i przez Królestwo Hiszpanii w przedstawionych przez nie w przedmiocie tego postępowania uwagach, do których Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo miały okazję się ustosunkować.

163 Komisja tytułem ewentualnym podnosi, że postępowanie wyjaśniające nie mogłoby zakończyć się innym wynikiem, nawet zakładając, iż rzeczywiście naruszone zostało prawo do obrony Government of Gibraltar i Zjednoczonego Królestwa.

2. Ocena Trybunału

164 W pierwszej kolejności należy zbadać, czy naruszone zostało prawo do obrony Zjednoczonego Królestwa.

165 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem poszanowanie prawa do obrony w toku prowadzonego na podstawie art. 88 ust. 2 WE formalnego postępowania wyjaśniającego wymaga, aby państwu członkowskiemu, którego postępowanie to dotyczy, stworzono rzeczywisty możliwość przedstawienia stanowiska w kwestii prawdziwości i znaczenia dla sprawy faktów i okoliczności podnoszonych przez Komisję, na temat dokumentów, którymi Komisja posłużyła się na poparcie swego twierdzenia istnienia naruszenia prawa Unii (zob. podobnie wyroki z dnia 10 lipca 1986 r.: w sprawie 40/85 Belgia przeciwko Komisji, Rec. s. 2321, pkt 28; w sprawie 234/84 Belgia przeciwko Komisji, Rec. s. 2263, pkt 27), a także na temat uwag przedstawionych przez zainteresowane strony trzecie zgodnie z art. 88 ust. 2 WE. Jeśli państwo członkowskie nie miało możliwości ustosunkowania się do takich uwag, Komisja nie może uwzględnić ich w swojej decyzji przeciwko temu państwu (zob. wyroki: z dnia 14 lutego 1990 r. w sprawie C-301/87 Francja przeciwko Komisji, Rec. s. I-307, pkt 30; z dnia 21 marca 1990 r. w sprawie C-142/87 Belgia przeciwko Komisji, Rec. s. I-959, pkt 47; z dnia 5 października 2000 r. w sprawie C-288/96

Niemcy przeciwko Komisji, Rec. s. I?8237, pkt 100).

166 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e w niniejszym przypadku nie ma w?tpliwo?ci co do tego, i? Zjednoczone Królestwo mia?o okazj? przedstawi? swoje stanowisko w przedmiocie okoliczno?ci faktycznych oraz znaczenia dla sprawy podnoszonych okoliczno?ci, a tak?e uwag przedstawionych przez zainteresowane strony trzecie, w niniejszym przypadku takie jak Królestwo Hiszpanii, efektem czego Komisja nie uchybi?a obowi?zkom wynikaj?cym z przypomnianego w punkcie poprzednim orzecznictwa.

167 Zjednoczone Królestwo twierdzi za?, ?e nie mog?o skutecznie przedstawi? swego stanowiska, poniewa?, po pierwsze, przeprowadzona w decyzji o wszcz?ciu formalnego post?powania wyja?niaj?cego wst?pna ocena nie obejmowa?a wzgl?dów dotycz?cych spó?ek typu offshore, oraz po drugie, Komisja w czasie swych prowadzonych w toku formalnego post?powania wyja?niaj?cego z Government of Gibraltar i Zjednoczonym Królestwem dyskusji nie wyja?ni?a, i? jej zdaniem tym spó?kom typu offshore przysparzane s? korzy?ci selektywne.

168 W odniesieniu, po pierwsze, do okoliczno?ci, i? wst?pna ocena nie obejmowa?a wzgl?dów dotycz?cych spó?ek typu offshore, podnie?? nale?y, ?e nie ma w?tpliwo?ci co do tego, i? gdy Komisja wszczynaa formalne post?powanie wyja?niaj?ce, ma ona obowi?zek wyra?nie wyrazi? swe w?tpliwo?ci co do zgodno?ci pomocy ze wspólnym rynkiem, aby pa?stwo cz?onkowskie i zainteresowane strony mog?y na nie jak najlepiej odpowiedzie? (wyrok z dnia 8 maja 2008 r. w sprawie C?49/05 P Ferriere Nord przeciwko Komisji, pkt 92).

169 Jednak okoliczno??, ?e w ramach wst?pnego badania zg?oszonej zaplanowanej reformy podatkowej nie rozpatrywano wzgl?dów dotycz?cych spó?ek typu offshore, nie mo?e sama w sobie powodowa? powstania po stronie Zjednoczonego Królestwa uzasadnionych oczekiwa?, i? Komisja ograniczy sw? analiz? tylko do tych aspektów reformy, które by?y badane w ramach oceny wst?pnej. Okoliczno?? ta nie poci?ga te? za sob? uchybienia przez Komisj? ci???cemu na niej obowi?zkowi wyra?nego wyra?enia swych w?tpliwo?ci.

170 Nale?y bowiem przypomnie? od razu, ?e decyzja o wszcz?ciu formalnego post?powania wyja?niaj?cego zawiera w swym pkt 60 lit. f) kwestie dotycz?ce w?a?nie tego sektora, nawet je?li nie u?yto w niej wyra?enia „offshore”.

171 W samej zatem decyzji o wszcz?ciu formalnego post?powania wyja?niaj?cego Zjednoczone Królestwo zosta?o w wystarczaj?cym stopniu powiadomione, ?e przeprowadzana w toku formalnego post?powania wyja?niaj?cego pog??biona analiza zaplanowanej reformy podatkowej mo?e tak?e dotyczy? przedsi?biorstw z sektorów, które, ze wzgl?du na to, ?e nie zatrudniaj?c pracowników i nie maj?c potrzeby zajmowania nieruchomo?ci, unikaj? opodatkowania.

172 Nast?pnie nale?y zauwa?y?, ?e ocena zawarta, zgodnie z art. 6 ust. 1 rozporz?dzenia nr 659/1999, w decyzji o wszcz?ciu formalnego post?powania wyja?niaj?cego jest tylko, jak wynika to z samego brzmienia tego przepisu, „ocen? wst?pn?”, podkre?laj?c? moment wszcz?cia formalnego post?powania wyja?niaj?cego i daj?c? przede wszystkim zainteresowanym stronom mo?liwo?? skutecznego przedstawienia swych stanowisk.

173 Aby w szczególnoci zapewni? rzeczywist? skuteczno?? tego rozwi?zania, Komisja, gdy wydaje po przeprowadzeniu tego formalnego post?powania wyja?niaj?cego decyzj? ko?cow?, nie mo?e zosta? pozbawiona mo?liwo?ci uzupe?nienia swej „oceny wst?pnej” przedstawionymi przez te zainteresowane strony stanowiskami.

174 W tych okoliczno?ciach nale?y wyci?gn?? wniosek, ?e okoliczno??, i? wst?pne badanie zg?oszonej zaplanowanej reformy podatkowej nie dotyczy?o specyficznych wzgl?dów

dotyczących spółek typu offshore, nie skutkuje sama w sobie naruszeniem prawa Zjednoczonego Królestwa do obrony.

175 Po drugie, zauważyć należy, że wbrew temu, co twierdzi Zjednoczone Królestwo, uwagi przedstawione przez Królestwo Hiszpanii podczas formalnego postępowania wyjaśniającego nie ograniczają się do argumentów dotyczących jedynie stanu faktycznego, lecz ich celem jest właśnie wykazanie, iż zgłoszona zaplanowana reforma podatkowa jest również selektywna ze względu na to, że przysparza korzyści całkowicie zwolnionym z opodatkowania spółkom typu offshore.

176 Komisja podała te uwagi do wiadomości Zjednoczonego Królestwa, które w swym piśmie z dnia 13 grudnia 2002 r. przedstawiło swe uwagi w ich przedmiocie, nie zajmując jednak stanowiska w kwestii spółek typu offshore.

177 Zjednoczone Królestwo, twierdząc, że nie miało możliwości skutecznego przedstawienia swego zdania ze względu na to, iż Komisja nie dała do zrozumienia, że uznała za istotne uwagi zgłoszone przez Królestwo Hiszpanii, stosuje argumentację sprowadzającą się do zobowiązania tej instytucji do zajęcia w trakcie formalnego postępowania wyjaśniającego stanowiska w przedmiocie komentarzy otrzymanych od zainteresowanych stron.

178 Rozporządzenie nr 659/1999 nie ustanawia zaś takiego obowiązku. Artykuł 6 ust. 2 tego rozporządzenia zobowiązuje bowiem Komisję jedynie do przedstawienia państwu członkowskiemu, którego dotyczy formalne postępowanie, uwag otrzymanych w trakcie tego postępowania, któremu to zobowiązaniu uczyniła ona w niniejszym przypadku w pełni zadość.

179 W świetle powyższego należy oddalić zarzut trzeci, oparty przez Zjednoczone Królestwo na naruszeniu jego praw do obrony, bez potrzeby badania tego, czy gdyby nie doszło do tej nieprawidłowości, postępowanie mogłoby doprowadzić do odmiennego rezultatu, co stanowi warunek stwierdzenia nieważności spornej decyzji ze względu na naruszenie prawa do obrony (zob. ww. wyroki: w sprawie Francja przeciwko Komisji, pkt 31; z dnia 21 marca 1990 r. w sprawie Belgia przeciwko Komisji, pkt 48; w sprawie Niemcy przeciwko Komisji, pkt 101).

180 W odniesieniu do prawa do obrony Government of Gibraltar należy w pierwszej kolejności podnieść, że podmiot ten miał możliwość przedstawić swe komentarze Komisji i z tej możliwości skorzystał. W zakresie w jakim Government of Gibraltar podnosi w istocie te same argumenty co Zjednoczone Królestwo, wystarczy przypomnieć, iż prawo do obrony tego państwa członkowskiego nie zostało naruszone, co ma również zastosowanie do prawa do obrony przysługującego Government of Gibraltar. Uprawnienia proceduralne Government of Gibraltar mają zaś w każdym wypadku węższy zakres niż uprawnienia przysługujące Zjednoczonemu Królestwu jako państwu członkowskiemu, którego zgodnie z art. 88 ust. 2 WE dotyczy formalne postępowanie wyjaśniające.

181 W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, że zainteresowane strony, takie jak w niniejszym przypadku Government of Gibraltar, nie będąc państwem członkowskim, którego postępowanie dotyczy, mają w trakcie procedury kontroli pomocy państwa jedynie możliwość skierowania do Komisji wszelkich informacji mogących stanowić dla tej instytucji wskazówek dotyczących jej przyszłych działań i nie mogą domagać się od Komisji, aby ta przeprowadziła wobec nich mające kontradyktoryjny charakter postępowanie, takie jak to, które zostało wszczęte wobec państwa członkowskiego (zob. ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Sytraval i Brink's France, pkt 59; wyrok z dnia 24 września 2002 r. w sprawach połączonych C-74/00 P i C-75/00 P Falck i Acciaierie di Bolzano przeciwko Komisji, Rec. s. I-7869, pkt 80, 82).

182 W świetle powyższego należy oddalić jako bezzasadne zarzut trzeci Zjednoczonego

Królestwa oraz cz??? pierwsz? podniesionego przez Government of Gibraltar zarzutu trzeciego.

C – W przedmiocie zarzutu pierwszego, dotycz?cego selektywno?ci regionalnej

183 Skar??ce w pierwszej instancji twierdz? w swym pierwszym zarzucie, ?e Komisja wydad?c sporn? decyzj? naruszy?a art. 87 ust 1 WE, ze wzgl?du na to, i? dosz?a do wniosku, ?e zaplanowana reforma podatkowa cechuje si? selektywno?ci? regionaln?.

184 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e z pkt 86–108 niniejszego wyroku wynika, i? zaplanowana reforma podatkowa jest selektywna pod wzgl?dem przedmiotowym, poniewa? przysparza selektywnych korzy?ci spółkom typu offshore.

185 To stwierdzenie samo w sobie uzasadnia rozstrzygni?cie spornej decyzji, zgodnie z którym zaplanowana reforma podatkowa stanowi system pomocy w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE, którego Zjednoczone Królestwo nie mo?e wprowadzi? w ?ycie.

186 W tych okoliczno?ciach pierwszy podniesiony przez te skar??ce zarzut dotycz?cy selektywno?ci regionalnej, nie mo?e, ze wzgl?du na to, i? za jego pomoc? nie jest kwestionowane istnienie korzy?ci przedmiotowych, spowodowa? stwierdzenia, bodaj cz??ciowego, niewa?no?ci spornej decyzji (zob. analogicznie postanowienie Prezesa Trybuna?u z dnia 25 czerwca 1998 r. w sprawie C?159/98 P(R) Antyle Holenderskie przeciwko Radzie, Rec. 1998 s. I?4147, pkt 111).

187 Nale?y wi?c wyci?gn?? wniosek, ?e zarzut pierwszy, nawet je?li jest zasadny, nie mo?e spowodowa? stwierdzenia niewa?no?ci spornej decyzji, a zatem jest on pozbawiony znaczenia dla niniejszej sprawy.

188 W ?wietle wszystkich powy?szych wzgl?dów nale?y zatem oddali? wniesion? przez Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo skarg? jako ca?o??.

VIII – W przedmiocie kosztów

189 Zgodnie z art. 122 § 1 regulaminu post?powania przed Trybuna?em, je?eli odwo?anie jest zasadne i Trybuna? orzeka wyrokiem ko?cz?cym post?powanie w sprawie, rozstrzyga on o kosztach. Zgodnie z art. 69 § 2 tego samego regulaminu, maj?cym zastosowanie do post?powania odwo?awczego na podstawie art. 118 regulaminu, kosztami zostaje obci??ona, na ??danie strony przeciwnej, strona przegrywaj?ca spraw?. Ten sam art. 69 w swym § 4 akapit pierwszy stanowi, ?e pa?stwa cz?onkowskie, które przyst?pi?y do sprawy w charakterze interwenientów, pokrywaj? w?asne koszty.

190 Poniewa? odwo?ania wniesione przez Komisj? i Królestwo Hiszpanii zosta?y uwzgl?dnione, a wniesione w pierwszej instancji przeciwko spornej decyzji skargi Government of Gibraltar i Zjednoczonego Królestwa zosta?y oddalone, nale?y, zgodnie z ??daniami Komisji i Królestwa Hiszpanii, obci??y? Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, poza ich w?asnymi kosztami, równie? kosztami poniesionymi przez Komisj? i Królestwo Hiszpanii w ramach post?powania odwo?awczego, a tak?e kosztami poniesionymi przez Komisj? w pierwszej instancji.

191 Królestwo Hiszpanii i Irlandia jako interwenienci, którzy przy??czyli si? do post?powania odpowiednio przed S?dem i Trybuna?em, pokrywaj? w?asne koszty.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (wielka izba) orzeka, co nast?puje:

- 1) **Wyrok Sądu Pierwszej Instancji Wspólnot Europejskich z dnia 18 grudnia 2008 r. w sprawach połączonych T-211/04 i T-215/04 Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo przeciwko Komisji zostaje uchylony.**
- 2) **Skarga wniesiona przez Government of Gibraltar i skarga wniesiona przez Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej zostają oddalone.**
- 3) **Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej zostają obciążone, poza własnymi kosztami, również kosztami poniesionymi przez Komisję Europejską i Królestwo Hiszpanii w ramach postępowania odwoławczego, a także kosztami poniesionymi przez Komisję Europejską w pierwszej instancji.**
- 4) **Królestwo Hiszpanii i Irlandia jako interwenienci, którzy przyłączyli się do postępowania odpowiednio przed Sądem Pierwszej Instancji Wspólnot Europejskich i Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej, pokrywają własne koszty.**

Podpisy

* Język postępowania: angielski.