UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

15 päivänä marraskuuta 2011 *

Sisällys

I Asiaa koskevat oikeussäännöt ... I - 11181

II Tosiseikat ... I - 11182

A Government of Gibraltarin yritysverouudistuksen tausta ... I - 11182

B Government of Gibraltarin yritysverouudistus ... I - 11184

III Hallinnollinen menettely ja riidanalainen päätös ... I - 11187

IV Oikeudenkäyntimenettely ensimmäisessä oikeusasteessa ja valituksenalainen tuomio ... I - 11191

V Oikeudenkäyntimenettely unionin tuomioistuimessa sekä asianosaisten ja väliintulijoiden vaatimukset ... I - 11192

VI Valitusten tarkastelu ... I - 11195

A Komission ainoa valitusperuste ja Espanjan kuningaskunnan kahdeksas valitusperuste ... I - 11195

1. Valituksenalaisen tuomion perustelut ... I - 11195

2. Asianosaisten ja väliintulijoiden lausumat ... I - 11198

3. Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta ... I - 11204

a) Voittojen saamista koskeva edellytys ja veron enimmäismäärän rajaaminen ... I - 11207

b) Offshore-yrityksiä hyödyttävät edut ... I - 11209

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

VII Kanteet ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimessa ..... I - 11214

A Government of Gibraltarin ja Yhdistyneen kuningaskunnan toinen kanneperuste ja Government of Gibraltarin kolmannen kanneperusteen toinen osa ..... I - 11215

1. Toisen kanneperusteen toinen osa ..... I - 11216

2. Government of Gibraltarin kolmannen kanneperusteen toinen osa ..... I - 11217

3. Toisen kanneperusteen ensimmäinen osa ..... I - 11217

a) Asianosaisten ja väliintulijoiden lausumat ..... I - 11217

b) Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta ..... I - 11219

4. Toisen kanneperusteen kolmas osa ..... I - 11221

a) Asianosaisten ja väliintulijoiden lausumat ..... I - 11221

b) Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta ..... I - 11222

B Yhdistyneen kuningaskunnan kolmas kanneperuste ja Government of Gibraltarin kolmannen kanneperusteen ensimmäinen osa, jotka koskevat puolustautumisoikeuksien loukkausta ..... I - 11225

1. Asianosaisten ja väliintulijoiden lausumat ..... I - 11225

2. Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta ..... I - 11227

C Alueellista valikoivuutta koskeva ensimmäinen kanneperuste ..... I - 11232

VIII Oikeudenkäyntikulut ..... I - 11233

Yhdistetyissä asioissa C-106/09 P ja C-107/09 P,

joissa on kyse kahdesta Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 56 artiklaan perustuvasta valituksesta, jotka on pantu vireille 16.3.2009,

Euroopan komissio (C-106/09 P), asiamiehinään R. Lyal, V. Di Bucci ja N. Khan, prosessiosoite Luxemburgissa,

valittajana,

jossa valittajan vastapuolina ja muina osapuolina ovat

Government of Gibraltar, edustajinaan solicitor J. Temple Lang, barrister M. Llamas ja advokat A. Petersen, ja

Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta, asiamiehenään I. Rao, avustajinaan D. Anderson, QC, ja barrister M. Gray,

kantajina ensimmäisessä oikeusasteessa,

joita tukevat

Irlanti, asiamiehenään D. O'Hagan, avustajanaan barrister B. Doherty, prosessiosoite Luxemburgissa,

väliintulijana muutoksenhakuasteessa, ja

Espanjan kuningaskunta, asiamiehinään N. Díaz Abad ja J. M. Rodríguez Cárcamo, prosessiosoite Luxemburgissa,

väliintulijana ensimmäisessä oikeusasteessa, sekä

Espanjan kuningaskunta (C-107/09 P), asiamiehinään N. Díaz Abad ja J. M. Rodríguez Cárcamo, prosessiosoite Luxemburgissa,

valittajana,

jossa valittajan vastapuolina ja muina osapuolina ovat

Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal, V. Di Bucci ja N. Khan, prosessiosoite Luxemburgissa,

vastaajana ensimmäisessä oikeusasteessa,

Government of Gibraltar, edustajinaan solicitor J. Temple Lang, barrister M. Llamas ja advokat A. Petersen, ja

Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta, asiamiehenään I. Rao, avustajinaan D. Anderson, QC, ja barrister M. Gray,

kantajina ensimmäisessä oikeusasteessa,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti V. Skouris, jaostojen puheenjohtajat A. Tizzano, J.N. Cunha Rodriguez, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot ja A. Prechal sekä tuomarit A. Rosas, K. Schiemann, E. Juhász, T. von Danwitz (esittelevä tuomari), D. Šváby, M. Berger ja E. Jarašiūnas,

julkisasiamies: N. Jääskinen,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 16.11.2010 pidetyssä istunnossa esitetyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 7.4.2011 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Euroopan komissio ja Espanjan kuningaskunta vaativat valituksissaan, että unionin tuomioistuin kumoaa Euroopan yhteisöjen ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen yhdistetyissä asioissa T-211/04 ja T-215/04, Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta vastaan komissio, 18.12.2008 antaman tuomion (Kok., s. II-3745; jäljempänä valituksenalainen tuomio), jossa se kumosi tukijärjestelmästä, jonka Yhdistynyt kuningaskunta aikoo panna täytäntöön Government of Gibraltarin yritysverouudistuksen osalta, 30.3.2004 tehdyn komission päätöksen 2005/261/EY (EUVL 2005, L 85, s. 1; jäljempänä riidanalainen päätös).

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

[EY 88] artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä 22.3.1999 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 659/1999 (EYVL L 83, s. 1) 6 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Muodollinen tutkintamenettely

1. Muodollisen tutkintamenettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä esitetään asiaan liittyvät oikeudelliset seikat ja tosiseikat lyhyesti, komission alustava arvio ehdotetun toimenpiteen tukiluonteesta ja epäilyt toimenpiteen soveltuvuudesta

yhteismarkkinoille. Päätöksessä pyydetään asianomaista jäsenvaltiota ja muita asianomaisia osapuolia esittämään huomautuksensa asetetussa määräajassa, joka yleensä on enintään yksi kuukausi. Asianmukaisesti perustelluissa tapauksissa komissio voi jatkaa asetettua määräaikaa.

2. Saadut huomautukset toimitetaan asianomaiselle jäsenvaltiolle. Jos asianomaiset osapuolet niille mahdollisesti aiheutuvan vahingon vuoksi sitä pyytävät, niiden henkilöllisyyttä ei ilmaista asianomaiselle jäsenvaltiolle. Asianomainen jäsenvaltio voi vastata huomautuksiin määräajassa, joka yleensä on enintään yksi kuukausi. Asianmukaisesti perustelluissa tapauksissa komissio voi jatkaa asetettua määräaikaa."

II Tosiseikat

A *Government of Gibraltarin yritysverouudistuksen tausta*

3 Komissio päätti 11.7.2001 aloittaa EY 88 artiklan 2 kohdan nojalla muodollisen tutkintamenettelyn kahdesta Gibraltarissa sovelletusta yritysverolaista, jotka koskivat vapautettuja (ts. verovapaita) yrityksiä (EYVL 2002, C 26, s. 13) ja edellytykset (ts. vaatimukset) täyttäviä yrityksiä (EYVL 2002, C 26, s. 9).

4 Vapautetun yrityksen aseman saavuttamiseksi yrityksen oli täytettävä useita edellytyksiä. Näihin edellytyksiin kuului kielto harjoittaa kaupallista tai muuta toimintaa Gibraltarissa muutoin kuin toisten vapautettujen yritysten kanssa ja edellytykset täyttävien yritysten kanssa. Vapautettu yritys oli joitakin poikkeuksia lukuun ottamatta vapautettu tuloverosta Gibraltarissa, ja sen täytyi maksaa vain vuosittainen kiinteämääräinen vero, joka oli suuruudeltaan 225 Englannin puntaa (GBP).

5 Edellytykset täyttävän yrityksen aseman saamisen edellytykset olivat olennaisilta osiltaan samat kuin edellytykset vapautetun yrityksen aseman saamiseksi. Edellytykset täyttävät yritykset maksoivat veroa tasolla, jonka suuruudesta neuvoteltiin Gibraltarin verottajan kanssa ja joka oli 2–10 prosenttia voitosta.

6 Yhdistetyissä asioissa T-195/01 ja T-207/01, Government of Gibraltar vastaan komissio, 30.4.2002 antamassaan tuomiossa (Kok., s. II-2309) ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin yhtäältä kumosi vapautettuja yrityksiä koskeneen muodollisen tutkintamenettelyn aloittamisesta tehdyn päätöksen, koska komissio oli luokitellut kyseisiin yrityksiin sovelletun järjestelmän kokonaisuudessaan uudeksi tueksi, ja toisaalta hylkäsi vaatimuksen edellytykset täyttäviä yrityksiä koskeneen menettelyn aloittamisesta tehdyn päätöksen kumoamiseksi.

7 Vapautettuja yrityksiä koskenut menettely johti 19.1.2005 tehtyyn komission päätökseen, jossa se ehdotti aiheellisia toimenpiteitä ja jonka Yhdistynyt kuningaskunta hyväksyi 18.2.2005 (EUVL 2005, C 228, s. 9). Edellytykset täyttäviä yrityksiä koskeneen menettelyn perusteella komissio teki 30.3.2004 päätöksen 2005/77/EY Yhdistyneen kuningaskunnan tukijärjestelmästä edellytykset täyttäville yhtiöille Gibraltarilla (EUVL 2005, L 29, s. 24) ja totesi siinä kyseisiä yrityksiä koskevan järjestelmän yhteismarkkinoille soveltumattomaksi.

B *Government of Gibraltarin yritysverouudistus*

8 Government of Gibraltar ilmoitti 27.4.2002 aikovansa kumota koko yritysverotusta koskevan lainsäädäntönsä ja ottaa käyttöön täysin uuden verojärjestelmän kaikkia Gibraltarissa olevia yrityksiä varten; se ei tällöin ottanut kantaa kysymykseen siitä, olivatko vapautettuja yrityksiä ja edellytykset täyttäviä yrityksiä koskevat verojärjestelmät valtiontukia vai eivät. Kyseinen Government of Gibraltarin yritysverouudistus on nyt käsiteltävien asioiden kohteena.

9 Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta ilmoitti komissiolle 12.8.2002 päivätyllä kirjeellä EY 88 artiklan 3 kohdan mukaisesti ehdotuksesta yritysverouudistukseksi (jäljempänä verouudistusehdotus), jonka Government of Gibraltar aikoi toteuttaa.

10 Government of Gibraltar voi panna verouudistuksen täytäntöön vasta sen jälkeen, kun Gibraltarin House of Assembly on ensin hyväksynyt mainitun ehdotuksen. Uudistuksen osana lainsäädäntö, joka koskee vapautettuja yrityksiä ja edellytykset täyttäviä yrityksiä, on kumottava välittömin oikeusvaikutuksin.

11 Verouudistusehdotus koskee, kuten valituksenalaisen tuomion 18 kohdasta ilmenee, kaikkiin Gibraltariin sijoittautuneisiin yrityksiin sovellettavaa verojärjestelmää ja lisätai rangaistusveroa (”top-up tax”), jota sovelletaan ainoastaan rahoituspalveluyrityksiin ja peruspalveluja tarjoaviin laitoksiin; viimeksi mainittuihin kuuluvat yritykset, jotka harjoittavat toimintaa televiestintä-, sähkö- ja vesialalla.

12 Kyseisellä ehdotuksella käyttöön otettavan verojärjestelmän ominaispiirteet esitetään valituksenalaisen tuomion 21–25 kohdassa seuraavasti:

”21 Verouudistuksella käyttöön otett[ava] ja kaikkia Gibraltariin sijoittautuneita yrityksiä koskeva verojärjestelmä muodostuu henkilöstön määrään perustuvasta verosta (payroll tax), liikekiinteistön käyttöön perustuvasta verosta (business property occupation tax) ja rekisteröintimaksusta (registration fee):

– payroll tax (jäljempänä PT): kaikki Gibraltarissa olevat yritykset ovat velvollisia maksamaan veron, joka on suuruudeltaan 3 000 GBP työntekijää kohti vuodessa; jokaisen Gibraltarissa olevan ’työnantajan’ on maksettava tämä vero kaikista ’Gibraltarissa työskentelevistä’ kokoaikaisista ja osa-aikaisista ’työntekijöistä’; edellä mainitut ilmaisut on määritelty verouudistusta koskevassa lainsäädännössä

– business property occupation tax (jäljempänä BPOT): kaikki kiinteistöä liiketoimintatarkoituksiin Gibraltarissa käyttävät yritykset maksavat kyseisen kiinteistön käytöstä veron, joka on tietty prosenttiosuus niiden yleisestä kiinteistöverovelvollisuudesta Gibraltarissa

– registration fee (jäljempänä rekisteröintimaksu): kaikkien Gibraltarissa olevien [yritysten] on maksettava vuosittain rekisteröintimaksu, jonka suuruus on voittoa tavoittelemattomilla [yrityksillä] 150 GBP ja voittoa tavoittelevilla [yrityksillä] 300 GBP.

22 PT ja BPOT voivat yhteensä olla enintään 15 prosenttia voitoista. Tämän rajan käyttöön oton vuoksi yritykset maksavat PT:n ja BPOT:n vain, jos ne saavat voittoa, ja verojen määrä on yhteensä enintään 15 prosenttia voitoista.

– –

23 Määrätystä toiminnasta, nimittäin rahoituspalvelutoiminnasta ja peruspalvelutoiminnasta, kannetaan lisävero (tai rangaistusvero) tällaisesta toiminnasta saatujen voittojen osalta. Lisäveroa sovelletaan ainoastaan voittoihin, jotka pystytään kohdentamaan tähän määrättyyn toimintaan.

24 Rahoituspalveluyrityksiltä peritään siis PT:n ja BPOT:n lisäksi rahoituspalvelutoiminnasta saaduista voitoista lisävero (tai rangaistusvero), jonka määrä on 4–6 prosenttia voitoista (se lasketaan kansainvälisesti hyväksyttyjen tilinpäätösstandardien mukaisesti); yritysten kokonaisverotus (PT, BPOT ja lisävero) voi olla yhteensä enintään 15 prosenttia voitoista.

25 Peruspalvelun tuottajilta peritään PT:n ja BPOT:n lisäksi lisävero (tai rangaistusvero), joka on 35 prosenttia niiden toiminnasta saaduista voitoista (se lasketaan kansainvälisesti hyväksyttyjen tilinpäätösstandardien mukaisesti). Tällaiset yritykset saavat vähentää PT:n ja BPOT:n lisäverovelvollisuudestaan. Vaikka myös peruspalvelujen tuottajien vuotuinen PT ja BPOT yhteenlaskettuina voivat olla enintään 15 prosenttia voitoista, peruspalvelutoiminnasta kannettavalla lisäverolla varmistetaan, että näiden yritysten vero on aina 35 prosenttia voitoista.”

III Hallinnollinen menettely ja riidanalainen päätös

13 Yhdistyneen kuningaskunnan ilmoitettua komissiolle verouudistusehdotuksesta komissio ilmoitti 16.10.2002 päivätyllä kirjeellä kyseiselle jäsenvaltiolle päätöksestään aloittaa EY 88 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu menettely (jäljempänä muodollisen menettelyn aloittamista koskeva päätös) ja kehotti asianomaisia esittämään huomautuksensa (EYVL 2002, C 300, s. 2).

14 Päätöksessä viitataan valtiontukisääntöjen soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen annetun komission tiedonannon (EYVL 1998, C 384, s. 3; jäljempänä verotuksellisia valtiontukia koskeva tiedonanto) 9 kohtaan. Komissio mainitsee kyseisen päätöksen 29–33 ja 37–44 kohdassa verouudistusehdotuksesta neljä seikkaa, jotka sen mielestä merkitsevät aineellisesti valikoivien etujen myöntämistä, eli voiton saamista koskeva edellytys, joka hyödyttää voittoa tuottamattomia yrityksiä, verojen eri enimmäisrajat, jotka suosivat yrityksiä, joihin näitä enimmäisrajoja sovelletaan, Gibraltarin tietyille alueille sijoittautuneiden yritysten verovapaus ja tiettyjen tavoitteiden toteuttamiseen myönnetyistä lainoista saatujen korkojen vapauttaminen verosta. Offshore-yritysten ei todeta saavan valikoivaa etua.

15 Muodollisen menettelyn aloittamista koskevan päätöksen 60 kohdan f alakohdassa komissio pyytää Yhdistyneeltä kuningaskunnalta seuraavat tiedot:

”arvio seuraavien yritysten lukumäärästä, koosta ja niiden toiminnan luonteesta:

– yritykset, jotka eivät tuota voittoa ja joilla ei siis ole PT:n ja BPOT:n maksuvelvollisuutta

– voittoa tuottavat yritykset, joilla ei ole työntekijöitä (eli niillä ei ole verollisia työntekijäyksiköitä)

– voittoa tuottavat yritykset, joiden työntekijämäärä on alle yksi (lukuun ottamatta yrityksiä, joilla ei ole työntekijöitä).”

16 Huomautuksia komissiolle esittivät Yhdistynyt kuningaskunta, Confederación Española de Organizaciones Empresariales (Espanjan työnantajajärjestöjen keskusliitto), Ålands Landskapsstyrelse (Ahvenanmaan maakuntahallitus (Suomi)), Espanjan kuningaskunta sekä Government of Gibraltar.

17 Espanjan kuningaskunta totesi komissiolle 3.1.2003 toimittamiensa huomautusten 3 kohdassa seuraavaa:

”– –

Hyväksymme näissä huomautuksissa syyt, joilla komissio vastustaa Yhdistyneen kuningaskunnan Government of Gibraltarin puolesta ehdottamaa uudistusta ja jotka jo sinänsä pohjimmiltaan riittävät kyseenalaistamaan uudistuksen pätevyyden, mutta lisäksi on mielestämme olennaista, että järjestelmän yhteensopivuuden arvioinnissa otetaan asianmukaisesti huomioon uudistusta ehdottavan hallintoalueen todellinen taloudellinen ja verotuksellinen tilanne.

Ehdotettu verouudistus sisältää joitakin hyvin erikoisia piirteitä, kuten seuraavat piirteet:

– –

c) Ehdotettu verojärjestelmä ei tosiasiassa tarkoita niille 28 800 yritykselle, jotka eivät ole velvollisia maksamaan edellä a kohdassa tarkoitettuja lisä- tai rangaistusveroja (top-up taxes), yleistä yritysveroa liiketoiminnan voitoista vaan yhdistelmää erilaisia yksittäisiä veroja ([PT, BPOT, rekisteröintimaksu]), joihin sovelletaan sellaisia enimmäismääriä, joiden vaikutuksesta verovelvollisuus on äärimmäisen pieni tai olematon (ehdotusta kutsutaan Gibraltarissa syystäkin 'nollaveroksi').

Kun muistetaan, että useimpia 28 800 rekisteröidystä yrityksestä voidaan pitää postilaatikko- tai varainhallintayrityksinä, ne olisivat voittoa tuottaessaan velvollisia maksamaan veroa 3 000 GBP työntekijää kohti vuodessa. Koska useimmilla niistä on vain yksi, yleensä osa-aikainen työntekijä (kirjanpitäjä tai tilintarkastaja), ne maksaisivat veroa vain enintään 3 000 GBP vuodessa, jos ne eivät käytä liikekiinteistöä (kuten yleensä on asia), koska niiden ei silloin tarvitsisi maksaa [BPOT:tä]

– –

d) Offshore-yrityksiin ei sovellettaisi kahta näistä uusista veroista: noin 8 000 yritystä, jotka eivät ole fyysisesti sijoittautuneet Gibraltariin, olisi siten vapautettu verosta.

– –

Tällainen verouudistus on monelta kannalta hyvin erikoinen, eikä sillä muuteta yritysten, joilla ei ole henkilöstöä tai liiketiloja Gibraltarissa, verotuksellista tilannetta.

– –"

18 Komissio toimitti nämä huomautukset Yhdistyneelle kuningaskunnalle, joka ilmoitti komissiolle omat kommenttinsa 13.2.2003 päivätyllä kirjeellä ottamatta kuitenkaan kantaa Espanjan kuningaskunnan argumentteihin offshore-yritysten verokohtelusta.

19 Komissio totesi riidanalaisen päätöksen 163 kohdassa, että ”[verouudistusehdotus] on EY:n perustamissopimuksen 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea. Mitään 87 artiklan 2 ja 3 kohdassa määrättyä poikkeusta ei sovelleta. Näin ollen Yhdistynyt kuningaskunta ei voi panna täytäntöön uudistusta”.

20 Riidanalaisen päätöksen 98–152 perustelukappaleesta ilmenevän komission kannan mukaan verouudistusehdotus on valikoiva sekä alueellisesti että aineellisesti. Se on valikoiva alueellisesti, koska siinä otetaan käyttöön yritysverojärjestelmä, jossa Gibraltarissa olevia yrityksiä verotetaan yleisesti ottaen alemman verokannan mukaan kuin Yhdistyneessä kuningaskunnassa olevia yrityksiä (riidanalaisen päätöksen 127 perustelukappale).

21 Komissio pitää riidanalaisessa päätöksessä joitakin verouudistusehdotuksen näkökohtia aineellisesti valikoivina. Aineellisesti valikoivia ovat sen mukaan siten ensinnäkin voiton saamisen asettaminen PT:n ja BPOT:n kantamisen edellytykseksi, koska tästä edellytyksestä hyötyisivät voittoa tuottamattomat yritykset (riidanalaisen päätöksen 128–133 perustelukappale), ja toiseksi PT:n ja BPOT:n rajaaminen 15 prosenttiin voitoista, koska tällainen raja suosii yrityksiä, joiden voitto kyseisenä verovuonna on pieni verrattuna työntekijöiden määrään ja liikekiinteistön käyttöön (riidanalaisen päätöksen 134–141 perustelukappale). Aineellisesti valikoiva on kolmanneksi myös se, että otetaan käyttöön PT ja BPOT, koska nämä molemmat verot suosivat luonteensa vuoksi offshore-yrityksiä, jotka eivät tosiasiassa ole fyysisesti läsnä Gibraltarissa ja joilta ei siksi kanneta yritysveroa (riidanalaisen päätöksen 142–144 ja 147–151 perustelukappale).

22 Riidanalaisen päätöksen päätösosan 1 artiklassa todetaan seuraavaa:

”Yhdistyneen kuningaskunnan ilmoittamat Gibraltarin yhtiöverojärjestelmän uudistusta koskevat ehdotukset ovat valtiontukea, joka ei sovellu yhteismarkkinoille.

Kyseisiä ehdotuksia ei näin ollen voida panna täytäntöön.”

IV Oikeudenkäyntimenettely ensimmäisessä oikeusasteessa ja valituksenalainen tuomio

23 Government of Gibraltar asiassa T-211/04 ja Yhdistynyt kuningaskunta asiassa T-215/04 nostivat ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen kirjaamoon 9.6.2004 toimittamillaan kannekirjelmillä kanteen riidanalaisen päätöksen kumoamiseksi.

24 Kantajat vetosivat pääasiallisesti kolmeen kanneperusteeseen, jotka olivat kyseisissä asioissa identtiset. Ensimmäinen kanneperuste koski oikeudellisia virheitä ja arviointivirheitä alueellisen valikoivuuden kriteerin soveltamisessa ja toinen kanneperuste oikeudellisia virheitä ja arviointivirheitä aineellisen valikoivuuden kriteerin soveltamisessa. Kolmas kanneperuste koski olennaisten menettelymääräysten rikkomista tutkittaessa verouudistusehdotuksen kolmatta, offshore-yrityksiä koskevaa näkökohtaa. Kolmas kanneperuste jakautui kahteen osaan, joista ensimmäinen koski kuulluksi tulemista koskevan oikeuden, johon sekä Yhdistynyt kuningaskunta että

Government of Gibraltar vetosivat, loukkaamista ja toinen perusteluvirhettä, johon vain Government of Gibraltar vetosi.

25 Government of Gibraltarin vaatimuksia asiassa T-211/04 tukenut Yhdistyneen kuningaskunnan väliintulohakemus ja komission vaatimuksia asiassa T-215/04 tukenut Espanjan kuningaskunnan väliintulohakemus hyväksyttiin 14.12.2004 ja 15.2.2005 annetuilla ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen kolmannen jaoston puheenjohtajan määräyksillä.

26 Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin hyväksyi sekä kantajien ensimmäisen kanneperusteen, joka koski alueellista valikoivuutta, että niiden toisen kanneperusteen, joka koski aineellista valikoivuutta. Näin ollen ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin ei tutkinut kolmatta, olennaisten menettelymääräysten rikkomista koskenutta kanneperustetta.

V Oikeudenkäyntimenettely unionin tuomioistuimessa sekä asianosaisten ja väliintulijoiden vaatimukset

27 Yhteisöjen tuomioistuimen presidentin 26.6.2009 antamalla määräyksellä asiat C-106/09 P ja C-107/09 P yhdistettiin kirjallista ja suullista käsittelyä sekä tuomion antamista varten.

28 Yhteisöjen tuomioistuimen presidentin 25.9.2009 antamalla määräyksellä Irlanti hyväksyttiin käsiteltävissä asioissa väliintulijaksi tukemaan Yhdistyneen kuningaskunnan ja Government of Gibraltarin vaatimuksia.

29 Komissio vaatii valituksessaan, että unionin tuomioistuin

– ensisijaisesti

  – kumoaa valituksenalaisen tuomion

  – hylkää Government of Gibraltarin ja Yhdistyneen kuningaskunnan kumoamiskanteet

  – velvoittaa Government of Gibraltarin ja Yhdistyneen kuningaskunnan korvaamaan oikeudenkäyntikulut

– toissijaisesti

  – palauttaa asiat unionin yleiseen tuomioistuimeen uutta käsittelyä varten ja

  – määrää, että kummassakin oikeusasteessa aiheutuneista oikeudenkäyntikuluista päätetään myöhemmin.

30 Espanjan kuningaskunta vaatii valituksessaan, että unionin tuomioistuin

– kumoaa valituksenalaisen tuomion

– toteaa riidanalaisen päätöksen lainmukaiseksi ja

– velvoittaa valittajan vastapuolet korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

31 Government of Gibraltar vaatii, että unionin tuomioistuin

– hylkää komission valituksen ja Espanjan kuningaskunnan valituksen ja

– velvoittaa komission ja Espanjan kuningaskunnan korvaamaan Government of Gibraltarin oikeudenkäyntikulut.

32 Yhdistynyt kuningaskunta vaatii, että unionin tuomioistuin

– hylkää komission valituksen ja Espanjan kuningaskunnan valituksen ja

– velvoittaa komission ja Espanjan kuningaskunnan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

33 Irlanti vaatii, että unionin tuomioistuin

– hylkää komission valituksen ja

– velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

VI Valitusten tarkastelu

34 Komission ainoa valitusperuste koskee EY 87 artiklan 1 kohdan virheellistä soveltamista. Valitusperuste, joka koskee ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen päätelmiä verouudistusehdotuksen aineellisesta valikoivuudesta, jakautuu kuuteen osaan. Espanjan kuningaskunta esittää yksitoista valitusperustetta, jotka voidaan jakaa kolmeen ryhmään; ne koskevat ensinnäkin kyseisen ehdotuksen alueellista valikoivuutta ja Gibraltarin asemaa (seitsemän ensimmäistä valitusperustetta ja yhdeksäs valitusperuste), toiseksi aineellista valikoivuutta (kahdeksas valitusperuste) ja viimeksi oikeudenkäyntimenettelyä ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimessa (kymmenes ja yhdestoista valitusperuste).

35 Aluksi on tutkittava aineellista valikoivuutta koskevat valitusperusteet eli komission ainoa valitusperuste ja Espanjan kuningaskunnan kahdeksas valitusperuste.

A *Komission ainoa valitusperuste ja Espanjan kuningaskunnan kahdeksas valitusperuste*

1. Valituksenalaisen tuomion perustelut

36 Ennen riidanalaisen päätöksen tutkimista ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin määrittää valituksenalaisen tuomion 143–146 kohdassa tarkastelukehyksen, jota komission on noudatettava tutkiessaan verotukijärjestelmän valikoivuuden. Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin toteaa tästä, että luokitellakseen tietyn verotustoimenpiteen valikoivaksi komission on välttämättä ensiksi määriteltävä ”normaali” verojärjestelmä. Tähän ”normaaliin” verojärjestelmään nähden komission on toiseksi

arvioitava ja selvitettävä, onko käsiteltävänä olevalla verotustoimenpiteellä myönnetty etu mahdollisesti valikoiva, osoittamalla, että toimenpide poikkeaa kyseisestä ”normaalista” järjestelmästä. Kolmanneksi on tutkittava, voiko olla niin, että kun kyse on tällaisista poikkeuksista, toimenpide, joka johtaa erilaiseen kohteluun yritysten välillä, ei kuitenkaan ole valikoiva silloin, kun tällainen kohtelu johtuu maksujärjestelmän, johon se kuuluu, luonteesta tai rakenteesta.

37 Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen mukaan komissio ei voi jättää suorittamatta ensimmäistä ja toista vaihetta kyseessä olevan toimenpiteen valikoivuuden valvonnassa, koska muutoin komissio asettautuisi jäsenvaltion asemaan kyseisen valtion verojärjestelmän ja sen ”normaalin” järjestelmän määrittämisessä. Käsiteltävänä olevan verojärjestelmän määrittämisestä ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin toteaa, että välitön verotus kuuluu unionin oikeuden nykyisessä kehitysvaiheessa jäsenvaltioiden toimivaltaan. Näin ollen yksin jäsenvaltioilla ja sellaisilla alueyhteisöillä, joilla on verotuksellinen itsehallinto, on toimivalta laatia yritysverojärjestelmät, joiden ne katsovat soveltuvan parhaiten talouksiensa tarpeisiin.

38 Valituksenalaisen tuomion 148 kohdassa ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin muistuttaa ”komission todenneen riidanalaisessa päätöksessä, että [verouudistusehdotuksella] käyttöön otet[tava]ssa verojärjestelmässä on kolme näkökohtaa, joissa myönnetään valikoivia etuja niistä hyötyville [yrityksille] ja jotka saattavat näin ollen olla valtiontukea; nämä näkökohdat ovat voiton saamisen asettaminen PT:n ja BPOT:n kantamisen edellytykseksi, PT:n ja BPOT:n rajaaminen 15 prosenttiin voitoista sekä PT:n ja BPOT:n luonne”.

39 Sitten ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin tutkii riidanalaisen päätöksen kyseisen tarkastelukehyksen kannalta, sellaisena kuin se määritetään valituksenalaisen tuomion 143–146 kohdassa.

40 Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin toteaa tässä yhteydessä valituksenalaisen tuomion 170 kohdassa, että kun otetaan huomioon Government of Gibraltarin ja Yhdistyneen kuningaskunnan selitykset, joiden mukaan kaikki verouudistusehdotuksen osat muodostavat täysin itsenäisen verojärjestelmän, jota on pidettävä ”normaalina” verojärjestelmänä, komissio ei voinut luopua [valituksenalaisen tuomion] 143 kohdassa esitetystä velvollisuudestaan määritellä aluksi tiedoksiannetun verojärjestelmän – – normaali järjestelmä ja tarvittaessa kyseenalaistaa Gibraltarin viranomaisten määritelmä kyseisestä järjestelmästä. Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin toteaa kuitenkin valituksenalaisen tuomion 171–174 kohdassa, ettei komissio noudattanut kyseisen tarkastelukehyksen vaiheita, joten se ylitti valvontavaltansa rajat, kun otetaan huomioon, että verotuksellinen toimivalta kuuluu valtioille.

41 Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin toteaa myös valituksenalaisen tuomion 175 kohdassa, että sen lisäksi, että komissio ei noudattanut – – valikoivuuden määrittämistä koskevia tutkimuspuitteita, myöskään riidanalaisessa päätöksessä esitetyt – – näkökohdat tai oikeudenkäynnin aikana esitetyt komission ja Espanjan kuningaskunnan väitteet eivät riitä kyseenalaistamaan määritelmää, jonka mukaan tiedoksiannettu verojärjestelmä on – – normaali järjestelmä.

42 Tästä viimeksi mainitusta seikasta ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin toteaa ensinnäkin valituksenalaisen tuomion 176–178 kohdassa, ettei komissio ole kyennyt osoittamaan, että verotuksen edellytystä, joka on voittojen saaminen, ja veron rajaamista 15 prosenttiin voitoista on pidettävä poikkeuksina ja että näin ollen verojärjestelmä on luokiteltava valikoivaksi.

43 Toiseksi ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin toteaa valituksenalaisen tuomion 179–181 kohdassa, että kyseessä olevan verojärjestelmän valikoivuutta ei voida osoittaa sillä, että komissio pitää tätä verojärjestelmää ”sekamuotoisena”, eikä myöskään sillä, että yritys, joka ei ole ”fyysisesti läsnä” Gibraltarissa, välttyy PT:ltä ja BPOT:ltä.

44 Kolmanneksi valituksenalaisen tuomion 182–184 kohdan mukaan komission näkemykset niistä eri kriteereistä, joita riidanalaisessa järjestelmässä sovelletaan yrityksen verotuksen määrittämiseksi, ovat liian epämääräiset kyseenalaistamaan Gibraltarin viranomaisten esittämän määritelmän siitä, mikä verouudistusehdotuksessa on ”normaali” järjestelmä.

45 Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin tekee valituksenalaisen tuomion 185 kohdassa sen päätelmän, että yhdelläkään komission yksilöimällä verouudistusehdotuksen näkökohdalla ei voida katsoa myönnettävän EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valikoivaa etua, koska komissio ei ole osoittanut oikeudellisesti riittävällä tavalla, että ne poikkeavat ”normaalista” verojärjestelmästä.

46 Lopuksi ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin toteaa valituksenalaisen tuomion 186 kohdassa, ”että [verouudistusehdotuksella] käyttöön otet[tavan] verojärjestelmän väitettyjen vaikutusten vertaamista uudistusta edeltävän verojärjestelmän vaikutuksiin, kuten komissio on tehnyt [riidanalaisen päätöksen taulukossa 1 ja] johdantoosan 150 perustelukappaleessa, ei voida hyväksyä käsiteltäv[i]nä olev[i]ssa asi[oi]ssa EY 87 artiklan 1 kohdan soveltamiseksi”.

2. Asianosaisten ja väliintulijoiden lausumat

47 Komissio esittää valituksessaan vain yhden valitusperusteen, joka perustuu EY 87 artiklan 1 kohdan virheelliseen soveltamiseen ja koskee ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen suorittamaa aineellisen valikoivuuden tutkintaa. Valitusperuste jakautuu kuuteen osaan.

48 Komissio väittää valitusperusteensa ensimmäisessä osassa, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on tehnyt virheen arvioidessaan EY 87 artiklan 1 kohdan ja jäsenvaltioilla veroasioissa olevan toimivallan laajuuden välistä suhdetta. Komissio katsoo tässä yhteydessä, että unionin oikeudessa ja erityisesti EY 87 artiklan 1 kohdassa asetetut rajat muodostavat kehyksen jäsenvaltioiden toimivallalle veroasioissa eikä vain se, että kansallinen sääntö kuuluu vero-oikeuden piiriin, voi tarkoittaa, ettei tämän säännön tarvitse olla kyseisen artiklan mukainen, koska kyseisessä artiklassa määritellään valtion toimenpiteet niiden vaikutusten eikä niiden syiden tai tavoitteiden perusteella.

49 Komissio toteaa ainoan valitusperusteensa toisessa osassa ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen katsoneen virheellisesti, että komission olisi ensin pitänyt yksilöidä uudistusehdotukseen sisältyvä ”normaali” verojärjestelmä ja sen jälkeen osoittaa, että kyseiset toimenpiteet poikkesivat tästä järjestelmästä. Tällaisessa lähestymistavassa ei komission mukaan oteta huomioon jäsenvaltion mahdollisuutta ottaa käyttöön verojärjestelmä, joka on rakenteensa vuoksi luonnostaan syrjivä. Valitsemalla harkitusti ”normaalissa” verojärjestelmässään noudattamansa kriteerit Gibraltar on komission mukaan kyennyt tuottamaan pitkälti samat vaikutukset kuin järjestelmä, joka ilmiselvästi sisältää tietynlaisia yrityksiä suosivan valtiontuen.

50 Ainoan valitusperusteensa kolmannessa osassa komissio väittää ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen loukanneen valtiontuen käsitteen tulkintaa koskevia periaatteita, joiden mukaan kansallisia toimenpiteitä on tarkasteltava niiden vaikutusten eikä niiden tavoitteiden tai tietyn sääntelytekniikan perusteella.

51 Valitusperusteensa neljännessä osassa komissio väittää ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen lähestymistavan johtavan siihen, että verojärjestelmän kaikki piirteet katsotaan riippumatta edusta, joka niillä myönnetään tietyille edunsaajille, automaattisesti järjestelmän olennaisiksi osiksi eikä poikkeuksiksi eikä niihin näin ollen sovelleta valtiontukisääntöjä.

52 Valitusperusteensa viidennessä osassa komissio arvostelee ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuinta siitä, että se on katsonut virheellisesti komission jättäneen yksilöimättä ”normaalin” verojärjestelmän ja osoittamatta, että verouudistusehdotuksen tietyt piirteet ovat poikkeuksia tästä järjestelmästä. Komission mukaan se on selvästi ja säännönmukaisesti yksilöinyt, että tiedoksi annettu verojärjestelmä perustuu käytettyjen työntekijöiden ja toimitilojen verotukseen. Komissio huomauttaa lisäksi siitä, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen käyttämänä riidanalaisen päätöksen kumoamisen perusteluna ei ole perustelujen puutteellisuus vaan oikeudellinen virhe.

53 Ainoan valitusperusteensa kuudennessa osassa komissio väittää ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen jättäneen tutkimatta riidanalaisessa päätöksessä mainitut kolme valikoivuustekijää jättämällä tutkimatta verouudistusehdotuksen konkreettisiin vaikutuksiin perustuvat komission toteamukset eli sen, että kyseisessä ehdotuksessa vahvistetaan erilaisia verotustasoja Gibraltarin talouden eri toimialoille ja myönnetään valikoiva etu offshore-yrityksille, joilla ei ole työntekijöitä ja jotka eivät käytä toimitiloja Gibraltarissa.

54 Vaikka ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on toistanut riidanalaisen päätöksen olennaiset osat valituksenalaisen tuomion 156–162 kohdassa, se ei komission mukaan ole ottanut kantaa näin yksilöityihin verouudistusehdotuksen valikoivuusnäkökohtiin. Komission mielestä ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on jättänyt valituksenalaisen tuomion 186 kohdassa huomiotta sen, että verouudistusehdotusta on merkityksellistä verrata aiempaan verojärjestelmään. Komission mukaan on huomattava, että se on korostanut aiempaan järjestelmään viitaten, että riidanalaisessa päätöksessä tarkastellun järjestelmän tarkoituksena on säilyttää aiempi tilanne ja tuottaa samat vaikutukset mutta erilaista tekniikkaa käyttäen. Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen lähestymistavassa on siten komission mukaan painotettu ratkaisevasti verotusteknisiä seikkoja eikä sen sijaan ole arvioitu toimenpidettä sen vaikutusten perusteella.

55 Espanjan kuningaskunta väittää kahdeksannessa valitusperusteessaan ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen katsoneen virheellisesti, ettei aineellisen valikoivuuden

kriteeri täyty. Tosiasiassa valtaosaan Gibraltariin sijoittautuneista yrityksistä – 28 798 yritykseen kaikkiaan 29 000:sta – sovelletaan sen mukaan nollaverokantaa. Tästä seuraa Espanjan kuningaskunnan mukaan, että järjestelmä, jonka ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin luokittelee yleiseksi, on tosiasiassa erityisjärjestelmä, jolla luodaan ”de facto -valikoivuus”.

56 Vastineessaan komission valitukseen Espanjan kuningaskunta tukee komission valitusperustetta. Sen mukaan verouudistusehdotuksen todellisena tavoitteena on edelleenkin houkutella ulkomaista pääomaa, jonka haltijat pyrkivät kiertämään normaaleja verojärjestelmiä, joita niihin sovellettaisiin niiden lähtömaissa. Espanjan kuningaskunta toteaa lisäksi, että koska yritysveron analysointi on toimi, joka edellyttää monitahoista taloudellista arviointia, ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on virheellisesti korvannut komission tekemän taloudellisen arvioinnin omalla arvioinnillaan valikoivuustekijöistä, jotka komissio yksilöi riidanalaisessa päätöksessä.

57 Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta väittävät ensinnäkin, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on perustellusti hylännyt komission riidanalaisessa päätöksessä omaksuman lähestymistavan. Niiden mukaan tämä lähestymistapa on virheellinen ja vastoin komission tavallista lähestymistapaa, sellaisena kuin se ilmenee erityisesti verotuksellisia valtiontukia koskevasta tiedonannosta. Kyseinen uusi lähestymistapa johtaa siihen, että tehdään tyhjäksi jäsenvaltioille EY:n perustamissopimuksessa ja unionin tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä tunnustettu itsenäinen verotusvalta, ja se antaa komissiolle mahdollisuuden välittömän verotuksen yhdenmukaistamiseen.

58 Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta toteavat komission ainoan valitusperusteen ensimmäisestä osasta, että siinä kyseenalaistetaan jäsenvaltioilla veroasioissa oleva toimivalta ja nojaudutaan valituksenalaisen tuomion virheelliseen tulkintaan, koska ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin ei ole jättänyt huomiotta unionin oikeudessa jäsenvaltioiden itsenäiselle verotusvallalle asetettuja rajoja.

59 Government of Gibraltarin ja Yhdistyneen kuningaskunnan mukaan komissio kyseenalaistaa jäsenvaltioiden itsenäisen verotusvallan myös näkemyksessä, jonka se esittää ainoan valitusperusteensa toisen osan tueksi. Pelkästään se, että verojärjestelmä hyödyttää tiettyjä yrityksiä, ei voi yksinään riittää siihen, että järjestelmää pidetään valikoivana, koska ensin on tarpeen määritellä normaali järjestelmä. Tämä saa tukea verotuksellisia valtiontukia koskevasta tiedonannosta, jota komission on noudatettava luottamuksensuojan periaatteen nojalla.

60 Niiden mielestä komissio myös tulkitsee virheellisesti valituksenalaista tuomiota ainoan valitusperusteensa kolmannessa osassa, kun se väittää ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen todenneen, että komission oli nojauduttava kansallisten tai alueellisten viranomaisten ilmoittamiin tavoitteisiin sen sijaan, että se tutki kyseessä olevien sääntöjen todellisen sisällön.

61 Myös komission ainoan valitusperusteensa neljännessä osassa esittämää väitettä, jonka mukaan ”normaalissa” verojärjestelmässä voidaan soveltaa enintään yhtä verotuskriteeriä, ei voida sovittaa yhteen jäsenvaltioiden itsenäisen verotusvallan kanssa. Jäsenvaltioiden nimittäin on voitava vapaasti ottaa käyttöön verot, joita ne pitävät tarpeidensa kannalta sopivimpina, ja valita haluamansa veroperusteet sisällyttämällä verosääntöihinsä verovelvollisten veronmaksukykyä koskevat normaalit ja tarpeelliset säännökset, jotka ovat veroille yhteinen piirre. Se, että verojärjestelmällä on useampi kuin yksi tavoite, on täysin legitiimiä.

62 Lisäksi näkemys komission ainoan valitusperusteen viidennen osan taustalla on virheellinen. Usean veroperusteen käyttöön perustuvaa verojärjestelmää, joka sisältää myös säännöksiä verovelvollisten veronmaksukyvystä, ei voida pitää epäjohdonmukaisena. Komission väite, jonka mukaan se teki kolmivaiheisen analyysin, ei myöskään pidä paikkaansa.

63 Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta toteavat lopuksi komission ainoan valitusperusteen kuudennesta osasta, että ne pitävät virheellisenä komission näkemystä, jonka mukaan verojärjestelmää on pidettävä valikoivana sillä perusteella, että niin sanottua offshore-taloutta ei veroteta. Niiden mielestä nimittäin kaikissa verojärjestelmissä yritykset, joilla ei ole kansallisessa verojärjestelmässä määritellyn kaltaista veropohjaa, eivät maksa kyseisen järjestelmän mukaista veroa. Näin ollen komission väite tarkoittaa niiden mukaan sitä, että jäsenvaltioiden on itsenäisestä verotusvallastaan huolimatta hyväksyttävä komission näkemys asianmukaisesta veroperusteesta. Pelkästään se, että eri yritykset maksavat eri määriä veroa, ei riitä siihen, että verouudistusehdotus katsotaan valikoivaksi.

64 Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta korostavat verouudistusehdotuksen aineellista valikoivuutta koskevasta Espanjan kuningaskunnan kahdeksannesta valitusperusteesta ensinnäkin, että pelkästään se, että tietyt yritykset eivät maksa veroa, ei riitä päätelmään, jonka mukaan tällaisten yritysten verokohtelu on valikoivaa ja ne saavat valtiontukea. Lisäksi veropohjan muodostavien seikkojen määrittäminen kuuluu jäsenvaltioiden itsenäiseen verotusvaltaan. Toimivaltaiset viranomaiset eivät varsinkaan ole velvollisia käyttämään veroperusteena joko tuloja tai voittoja. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta korostavat lisäksi, että verotustoimenpiteen kolmivaiheinen tutkiminen, sellaisena kuin se sisältyy verotuksellisia valtiontukia koskevaan tiedonantoon ja ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin sen hyväksyi valituksenalaisessa tuomiossa, on tarpeen kyseisestä toimenpiteestä aiheutuvien valikoivien etujen yksilöimiseksi. Siltä osin kuin on lopuksi kyse Espanjan kuningaskunnan väitteestä, jonka mukaan 28 798 yritykseen 29 000:sta Gibraltariin sijoittautuneesta yrityksestä sovelletaan verouudistusehdotuksen perusteella tosiasiassa nollaverokantaa, Yhdistynyt kuningaskunta epäilee näiden lukujen paikkansapitävyyttä. Government of Gibraltar ei ota erityisesti kantaa kyseiseen Espanjan kuningaskunnan väitteeseen mutta pitää vaikeana arvioida, kuinka monta yritystä pysyy sijoittautuneina Gibraltarissa sitten, kun verouudistusehdotus pannaan täytäntöön, ja se ilmoittaa vastineessaan, että nykyisin 24 000:sta Gibraltariin rekisteröidystä yrityksestä noin 3 000 on entisessä verojärjestelmässä tarkoitettuja ”vapautettuja” yrityksiä,

noin 260 on julkisen palvelun yrityksiä tai rahoituspalveluyrityksiä ja 18 000 on toimintaa harjoittamattomia varainhallintayrityksiä.

65 Irlannin, joka tukee väliintulijana Yhdistyneen kuningaskunnan vaatimuksia asiassa C-106/09 P, mielestä komission valitus olisi jätettävä tutkimatta siltä osin kuin se koskee muitakin kuin riidanalaisessa päätöksessä ja valituksenalaisessa tuomiossa käsiteltyjä seikkoja. Irlannin mukaan komissio pyrkii ainoan valitusperusteensa ensimmäisessä osassa siirtämään jäsenvaltioiden tehtäväksi osoittaa, että niiden verojärjestelmän luonne ja rakenne ovat unionin oikeuden mukaisia. Se huomauttaa lisäksi siitä, että komissio yrittää perustaa asiaa koskevat argumenttinsa syrjintäkiellon periaatteeseen, kun valtiontukisäännöt sitä vastoin eivät perustu kyseiseen periaatteeseen vaan yhteismarkkinoilla vallitsevan vilpittömän kilpailun käsitteeseen. Komission ainoan valitusperusteen muista osista Irlanti toteaa, että komission on oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteiden nojalla noudatettava verotuksellisia valtiontukia koskevaa tiedonantoaan. Verojärjestelmän pitäminen sen vaikutusten takia luonnostaan syrjivänä ilman, että normaalia verokantaa voidaan määrittää, on vastoin vakiintunutta oikeuskäytäntöä ja jäsenvaltioiden itsenäistä verotusvaltaa. Pelkästään sen perusteella, että verojärjestelmä luokitellaan ”sekamuotoiseksi”, ei myöskään etenkään voida päätellä, että tällaisesta järjestelmästä hyötyvät yritykset saavat valtiontukea.

3. Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

66 Toisin kuin Irlanti väittää, komission ainoa valitusperuste voidaan ottaa tutkittavaksi, koska siinä vaaditaan unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 113 artiklan mukaisesti valituksenalaisen tuomion kumoamista muttei pyritä muuttamaan oikeudenkäynnin kohdetta siitä, mikä se oli ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimessa. Komissio nimittäin väittää kyseisessä tarkoituksessa, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on soveltanut virheellisesti EY 87 artiklaa, kun se on todennut, ettei yksikään riidanalaisessa päätöksessä valikoiviksi yksilöidyistä kolmesta seikasta merkitse valikoivien etujen myöntämistä, mikä ei komission mukaan pidä paikkaansa.

67 Heti aluksi on hylättävä komission ainoan valitusperusteensa toisessa osassa esittämä väite, jonka mukaan ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on virheellisesti nojautunut verotuksellisia valtiontukia koskevaan tiedonantoon ja tulkinnut sen sisältöä väärin.

68 Valituksenalaisen tuomion 143 ja 146 kohdassa kyseiseen tiedonantoon tehdystä viittauksesta nimittäin on riittävää todeta, ettei ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin ole tehnyt siitä mitään tosiasioita koskevia tai oikeudellisia päätelmiä, kuten kyseisissä kohdissa käytetyistä ilmauksista ”kuten komissio – – itse esittää” ja ”sitä paitsi” ilmenee, vaan se on nojautunut lähestymistapansa, sellaisena kuin se on esitetty valituksenalaisen tuomion 143–146 kohdassa, tueksi unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön ja verotusta koskevan toimivallan jakoon unionin ja jäsenvaltioiden välillä.

69 Näin ollen komission väite, jolla se vastustaa verotuksellisia valtiontukia koskevan tiedonannon mainintaa, on tehoton (ks. vastaavasti asia C-182/99 P, Salzgitter v. komissio, tuomio 2.10.2003, Kok., s. I-10761, 54 ja 55 kohta), joten tässä vaiheessa ei ole tarpeen tutkia kyseisen tiedonannon sisältöä ja soveltamisalaa.

70 Komission ainoan valitusperusteen ja Espanjan kuningaskunnan kahdeksannen valitusperusteen tutkimiseksi on muistutettava verotuksellisesti valikoivan edun käsitettä koskevasta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä.

71 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tuen käsite on yleisluonteisempi kuin avustuksen käsite sen vuoksi, että tuella ei tarkoiteta ainoastaan positiivisia suorituksia, kuten avustuksia, vaan myös valtion toimenpiteitä, jotka eivät ole avustuksia sanan suppeassa merkityksessä mutta jotka eri tavoin alentavat yrityksen vastattavaksi tavallisesti kuuluvia kustannuksia ja ovat siten sekä luonteeltaan että vaikutuksiltaan avustusten kaltaisia (ks. asia C-143/99, Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer &

Peggauer Zementwerke, tuomio 8.11.2001, Kok., s. I-8365, 38 kohta ja yhdistetyt asiat C-78/08–C-80/08, Paint Graphos ym., tuomio 8.9.2011, Kok., s. I-7611, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

72 Tästä seuraa, että toimenpidettä, jolla viranomaiset myöntävät tietyille yrityksille suotuisan verokohtelun ja jolla ei tosin siirretä valtion varoja mutta asetetaan edunsaajat taloudellisesti edullisempaan asemaan kuin muut verovelvolliset, on pidettävä EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukena (ks. asia C-387/92, Banco Exterior de España, tuomio 15.3.1994, Kok., s. I-877, 14 kohta ja em. yhdistetyt asiat Paint Graphos ym., tuomion 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

73 Sitä vastoin edut, jotka perustuvat soveltamisalaltaan yleiseen ja erotuksetta kaikkiin taloudellisiin toimijoihin sovellettavaan toimenpiteeseen, eivät ole EY 87 artiklassa tarkoitettua valtiontukea (ks. vastaavasti asia C-156/98, Saksa v. komissio, tuomio 19.9.2000, Kok., s. I-6857, 22 kohta ja yhdistetyt asiat C-393/04 ja C-41/05, Air Liquide Industries Belgium, tuomio 15.6.2006, Kok., s. I-5293, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

74 On siis selvitettävä, onko verouudistusehdotus luonteeltaan valikoiva, koska valikoivuus kuuluu valtiontuen käsitteeseen (ks. asia C-88/03, Portugali v. komissio, tuomio 6.9.2006, Kok., s. I-7115, 54 kohta).

75 Valikoivuusedellytyksen arvioinnin kannalta vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraa, että EY 87 artiklan 1 kohdan mukaan on ratkaistava, onko tietyssä oikeudellisessa järjestelmässä jokin kansallinen toimenpide omiaan suosimaan ”jotakin yritystä tai tuotannonalaa” verrattuna muihin, jotka ovat kyseisellä järjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta siihen rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa

(em. asia Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, tuomion 41 kohta ja asia C-487/06 P, British Aggregates v. komissio, tuomio 22.12.2008, Kok., s. I-10515, 82 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

76 Tämän oikeuskäytännön perusteella on tutkittava, onko ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin soveltanut virheellisesti EY 87 artiklan 1 kohtaa, sellaisena kuin unionin tuomioistuin on sitä tulkinnut, katsoessaan, ettei yksikään riidanalaisessa päätöksessä yksilöidyistä kolmesta seikasta merkitse valikoivien etujen myöntämistä.

a) Voittojen saamista koskeva edellytys ja veron enimmäismäärän rajaaminen

77 Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin totesi riidanalaisessa päätöksessä yksilöidyistä kyseessä olevan toimenpiteen valikoivuuden kahdesta ensimmäisestä seikasta, joiden mukaan PT:tä ja BPOT:tä on maksettava vain, jos verovelvollinen saa voittoa, ja veron enimmäismäärä on näiden kahden veroperusteen nojalla 15 prosenttia voitoista, ettei komissio ole kyennyt osoittamaan, että kyseiset seikat merkitsevät valikoivien etujen myöntämistä.

78 Tällaisessa ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen päätelmässä ei ole oikeudellista virhettä.

79 Kuten tämän tuomion 73 kohdassa mainittiin, ainoastaan valikoivat edut eivätkä edut, jotka perustuvat soveltamisalaltaan yleiseen ja erotuksetta kaikkiin taloudellisiin toimijoihin sovellettavaan toimenpiteeseen, kuuluvat valtiontuen käsitteeseen.

80 Voittojen saamista koskeva edellytys ja voitoista kannettavan veron enimmäismäärän rajaaminen ovat sellaisinaan soveltamisalaltaan yleisiä ja erotuksetta kaikkiin taloudellisiin toimijoihin sovellettavia toimenpiteitä eivätkä ne siis voi merkitä valikoivien etujen myöntämistä.

81 Komission väite, jonka mukaan voittojen kriteeri ei kuulu PT:hen ja BPOT:hen perustuvan verojärjestelmän sisäiseen logiikkaan, ei merkitse, että tällaisesta itsessään neutraalista kriteeristä tulisi valikoiva.

82 Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on katsonut ilman oikeudellista virhettä, että voittojen saamista koskeva edellytys ja veron enimmäismäärän rajaaminen 15 prosenttiin voitoista eivät merkitse valikoivien etujen myöntämistä.

83 On nimittäin niin, että komission riitauttamat edut, jotka perustuvat erotuksetta kaikkiin taloudellisiin toimijoihin sovellettaviin toimenpiteisiin, eli voittojen saamista koskeva edellytys, joka komission mukaan hyödyttää huonosti kannattavia toimijoita, ja veron enimmäismäärän rajaamiseen perustuvat edut, jotka komission mukaan hyödyttävät erittäin hyvin kannattavia toimijoita, eivät mahdollista sitä, että tutkittavana olevan verojärjestelmän katsottaisin tuottavan valikoivia vaikutuksia. Tällaiset vaikutukset eivät ole omiaan suosimaan ”jotakin yritystä” tai ”jotakin tuotannonalaa” EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla, vaan ne ovat vain seuraus siitä sattumanvaraisesta seikasta, että kyseessä oleva toimija on huonosti tai erittäin hyvin kannattava verokauden aikana.

84 Edellä esitetystä seuraa, että on hylättävä väitteet, joilla on vastustettu ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen päätelmää, jonka mukaan komissio ei ole kyennyt osoittamaan, että riidanalaisessa päätöksessä yksilöidyt kaksi ensimmäistä seikkaa, eli voittojen saamista koskeva edellytys ja veron enimmäismäärän rajaaminen 15 prosenttiin voitoista, merkitsevät valikoivien etujen myöntämistä.

b) Offshore-yrityksiä hyödyttävät edut

85 Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin katsoi valituksenalaisen tuomion 185 kohdassa, etteivät offshore-yritykset ole saaneet valikoivia etuja. Sen mukaan komissio ei ole noudattanut verotoimenpiteen valikoivuuden määrittämistä koskevaa tarkastelukehystä, sellaisena kuin se esitetään valituksenalaisen tuomion 143–146 kohdassa ja palautetaan mieleen tämän tuomion 36 ja 37 kohdassa, joten komissio ei ole kyennyt osoittamaan, että offshore-yritykset, jotka eivät luonteensa takia ole fyysisesti läsnä Gibraltarissa, saavat valikoivia etuja.

86 Tässä päättelyssä on oikeudellinen virhe.

87 Tässä yhteydessä nimittäin on muistutettava ensinnäkin vakiintuneesta oikeuskäytännöstä, jonka mukaan EY 87 artiklan 1 kohdassa ei tehdä eroa valtioiden toimenpiteiden syiden tai tavoitteiden perusteella vaan määritellään toimenpiteet niiden vaikutusten perusteella ja siis käytetyistä tekniikoista riippumatta (ks. em. asia British Aggregates v. komissio, tuomion 85 ja 89 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja asia C-279/08 P, komissio v. Alankomaat, tuomio 8.9.2011, Kok., s. I-7671, 51 kohta).

88 Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen lähestymistapa, joka perustuu ainoastaan verouudistusehdotuksessa käytetyn sääntelytekniikan huomioon ottamiseen, ei mahdollista kyseessä olevan verotoimenpiteen vaikutusten tutkimista ja tekee lähtökohtaisesti mahdottomaksi todeta, että offshore-yritysten jättäminen verottamatta on ”valikoiva etu”. Näin ollen kyseinen lähestymistapa on vastoin tämän tuomion 87 kohdassa mainittua oikeuskäytäntöä.

89 Toiseksi on todettava, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen lähestymistavassa jätetään huomiotta myös tämän tuomion 71 kohdassa mainittu oikeuskäytäntö, jonka mukaan se, että kyse on valikoivasta edusta yritykselle, edellyttää yrityksen vastattavaksi tavallisesti kuuluvien kustannusten alentamista.

90 Edellä mainitussa asiassa Portugali vastaan komissio annetun tuomion 56 kohdassa tosin todettiin, että viitekehyksen määrittämisellä on erityistä merkitystä tilanteissa, joissa on kyse verotuksellisista toimenpiteistä, koska edun itse olemassaolo voidaan osoittaa ainoastaan suhteessa niin sanottuun ”normaaliin” verotukseen.

91 Tässä oikeuskäytännössä ei kuitenkaan katsota, toisin kuin ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on päätellyt ja Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta ovat väittäneet, verojärjestelmän luokittelemisen ”valikoivaksi” edellyttävän sitä, että verojärjestelmä on suunniteltu siten, että valikoivan edun mahdollisesti saavat yritykset maksavat yleensä samat verot kuin muutkin yritykset mutta hyötyvät poikkeussäännöistä, jolloin valikoiva etu voidaan määritellä normaalin verorasituksen ja ensin mainituilla yrityksillä olevan verorasituksen väliseksi erotukseksi.

92 Tällainen näkemys valikoivuuskriteeristä edellyttäisi nimittäin tämän tuomion 87 kohdassa mainitun oikeuskäytännön vastaisesti sitä, että jotta verojärjestelmä voitaisiin luokitella valikoivaksi, se olisi suunniteltava tietyn sääntelytekniikan mukaan, minkä seurauksena kansalliset verosäännöt välttyisivät saman tien valtiontukia koskevalta valvonnalta pelkästään sen takia, että ne kuuluvat toisen sääntelytekniikan piiriin, vaikka niillä olisikin oikeudellisesti ja/tai tosiasiallisesti samat vaikutukset.

93 Tällaiset näkökohdat pätevät varsinkin verojärjestelmään, jossa – kuten nyt käsiteltävissä asioissa – ei säädetä kaikille yrityksille yleisistä säännöistä, joista poiketaan tiettyjen yritysten hyväksi, vaan jossa päädytään samaan tulokseen mukauttamalla ja yhdistämällä verosääntöjä siten, että itse niiden soveltaminen johtaa eri yritysten eriytettyyn verorasitukseen.

94 Kolmanneksi on todettava, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on valituksenalaisen tuomion 184–186 kohdassa arvostellut komissiota virheellisesti siitä, ettei se ole osoittanut valikoivan edun myöntämistä offshore-yrityksille, koska se ei ole riidanalaisessa päätöksessä määritellyt viitekehystä, jonka perusteella valikoivan edun voidaan katsoa olevan kyseessä.

95 Riidanalaisen päätöksen 143, 144 ja 150 perustelukappaleesta ilmenee nimittäin, toisin kuin ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on niistä todennut, että komissio on tutkinut, onko kyse valikoivista eduista offshore-yrityksille, kyseisen kaikkiin yrityksiin muodollisesti sovellettavan verojärjestelmän kannalta. Riidanalaisessa päätöksessä siis määritellään kyseinen järjestelmä viitekehykseksi, johon verrattuna offshore-yritykset ovat tosiasiassa edullisemmassa asemassa.

96 Lopuksi on todettava, että komissio on osoittanut, toisin kuin ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on katsonut, riidanalaisessa päätöksessä oikeudellisesti riittävällä tavalla, että offshore-yritykset saavat kyseisen viitekehyksen perusteella tämän tuomion 75 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettuja valikoivia etuja.

97 Asiaa koskevan unionin säännöstön puuttuessa on tosin niin, että jäsenvaltioilla tai sellaisilla alueyhteisöillä, joilla on verotuksellinen itsehallinto, on toimivalta määrittää veroperusteet ja jakaa verorasitus eri tuotannontekijöiden ja talouden eri toimialojen kesken, kuten ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin toteaa valituksenalaisen tuomion 146 kohdassa.

98 Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin ei kuitenkaan ole arvioinut kyseessä olevaa järjestelmää kokonaisuudessaan eikä ole ottanut huomioon seikkoja, joiden perusteella komissio on riidanalaisessa päätöksessä arvioinut kyseessä olevaa järjestelmää.

99 Tässä yhteydessä on muistutettava kyseessä olevan järjestelmän riidattomista piirteistä, sellaisena kuin järjestelmä kuvataan valituksenalaisen tuomion 21–25 kohdassa.

100 Järjestelmää luonnehtii yhtäältä se, että PT ja BPOT ovat siinä yhdessä ainoat veroperusteet, joihin liittyy edellytys saada voittoja, joista kannettava vero on enintään 15 prosenttia, ja toisaalta se, ettei siinä ole yleisesti sovellettavaa veroperustetta, jonka mukaan verotettaisiin kaikkia kyseisessä järjestelmässä tarkoitettuja yrityksiä.

101 Edellisessä kohdassa mainituista järjestelmän piirteistä ilmenee, että vaikka veroperusteet perustuvatkin sinänsä yleisiin kriteereihin, veroperusteiden yhdistelmällä riidanalaisessa järjestelmässä tosiasiassa kohdellaan eri tavalla yrityksiä, jotka ovat samantapaisessa tilanteessa verouudistusehdotuksen tavoitteen kannalta; tavoitteenahan on ottaa käyttöön yleinen verojärjestelmä kaikille Gibraltariin sijoittautuneille yrityksille.

102 Kyseisten veroperusteiden yhdistelmästä seuraa siten paitsi se, että päädytään verotukseen, joka perustuu työntekijöiden määrään ja käytettävien liiketilojen kokoon, myös se, että sillä tehdään muiden veroperusteiden puuttuessa saman tien mahdottomaksi verottaa offshore-yrityksiä, koska näillä ei ole työntekijöitä eivätkä ne myöskään käytä liiketiloja.

103 Tämän tuomion 73 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaan on tosin niin, että ”yleisen” verojärjestelmän soveltamisesta johtuva erilainen verorasitus ei voi sinänsä riittää verotuksen valikoivuuden osoittamiseen EY 87 artiklan 1 kohtaa sovellettaessa.

104 Näin ollen verojärjestelmässä käytettävien veroperusteen kriteerien on myös oltava, jotta niissä voidaan katsoa olevan kyse valikoivien etujen myöntämisestä, omiaan luonnehtimaan edunsaajayrityksiä niille etuoikeutettuna ryhmänä erityisten ominaispiirteiden perusteella, mikä mahdollistaa siten sen, että tällaisen järjestelmän katsotaan suosivan ”jotakin” yritystä tai tuotannonalaa EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

105 Juuri tästä on kyse nyt käsiteltävissä asioissa.

106 Tässä yhteydessä on huomattava, että se, ettei offshore-yrityksiä veroteta, ei ole kyseessä olevan järjestelmän sattumanvarainen seuraus vaan väistämätön seuraus siitä, että veroperusteet on nimenomaan suunniteltu siten, että offshore-yrityksillä, joilla ei niiden luonteen takia ole työntekijöitä eikä käytössään liiketiloja, ei ole verouudistusehdotuksen sisältämissä veroperusteissa tarkoitettua veropohjaa.

107 Näin ollen se, että offshore-yritykset, joissa on verouudistusehdotuksen sisältämien veroperusteiden kannalta kyse yritysryhmästä, välttyvät verotukselta juuri tälle ryhmälle ominaisten ja erityisten piirteiden takia, mahdollistaa sen, että kyseisten yritysten katsotaan saavan valikoivia etuja.

108 Kaikesta edellä esitetystä seuraa, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on tehnyt oikeudellisen virheen katsoessaan, ettei verouudistusehdotus merkitse EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen valikoivien etujen myöntämistä offshore-yrityksille.

109 Komission ainoa valitusperuste ja Espanjan kuningaskunnan kahdeksas valitusperuste ovat siis tältä kohdin perusteltuja, joten valituksenalainen tuomio on kumottava kyseisellä perusteella.

110 Tästä seuraa, että Espanjan kuningaskunnan ensimmäistä seitsemää ja yhdeksättä valitusperustetta, jotka koskevat alueellista valikoivuutta ja Gibraltarin asemaa, ei ole enää tutkittava. Tarpeen ei ole tutkia myöskään kyseisen jäsenvaltion kymmenennettä ja yhdennettätoista valitusperustetta, jotka koskevat oikeudenkäyntimenettelyä ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimessa.

VII Kanteet ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimessa

111 Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 61 artiklan ensimmäisen kohdan toisessa virkkeessä määrätään, että jos unionin yleisen tuomioistuimen ratkaisu kumotaan, unionin tuomioistuin voi ratkaista asian lopullisesti, jos asia on ratkaisukelpoinen.

112 Unionin tuomioistuin katsoo nyt käsiteltävissä asioissa, että ensimmäisen oikeusasteen kantajien riidanalaisesta päätöksestä nostamat kumoamiskanteet ovat ratkaisukelpoisia ja että ne on ratkaistava lopullisesti.

113 On siis tutkittava kanteet, jotka Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta nostivat ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimessa.

114 Ensimmäisen oikeusasteen kantajat ovat vedonneet pääasiallisesti kolmeen kanneperusteeseen. Ensimmäinen kanneperuste koskee virheitä alueellisen valikoivuuden kriteerin soveltamisessa, ja kolmeen osaan jakautuva toinen kanneperuste koskee

virheitä aineellisen valikoivuuden kriteerin soveltamisessa. Kolmas kanneperuste koskee olennaisten menettelymääräysten rikkomista komission tutkiessa offshore-yrityksiä. Se jakautuu kahteen osaan; ensimmäinen osa koskee puolustautumisoikeuksien loukkausta, ja siihen vetoavat sekä Government of Gibraltar että Yhdistynyt kuningaskunta, kun taas toiseen osaan, joka koskee perusteluvirhettä, vetoaa ainoastaan Government of Gibraltar.

115 Ensiksi on käsiteltävä aineellista valikoivuutta koskevan toisen kanneperusteen kolme osaa ja Government of Gibraltarin kolmannen kanneperusteen toinen osa, joka myös koskee aineelliseen valikoivuuteen liittyvää seikkaa. Toiseksi on tutkittava puolustautumisoikeuksia koskevan kolmannen kanneperusteen ensimmäinen osa. Viimeksi on lausuttava alueellista valikoivuutta koskevasta ensimmäisestä kanneperusteesta.

A *Government of Gibraltarin ja Yhdistyneen kuningaskunnan toinen kanneperuste ja Government of Gibraltarin kolmannen kanneperusteen toinen osa*

116 Ensimmäisen oikeusasteen kantajien toisessa kanneperusteessa, joka koskee aineellista valikoivuutta, on kolme osaa. Ensimmäisessä osassa kantajat väittävät, että komissio on poikennut päätöskäytännöstään ja verotuksellisia valtiontukia koskevasta tiedonannosta. Toisessa osassa, joka on ainoa osa, josta valituksenalaisessa tuomiossa on lausuttu, kantajat väittävät, ettei yksikään riidanalaisessa päätöksessä yksilöidyistä kolmesta seikasta merkitse valikoivien etujen myöntämistä. Kolmannen osan tarkoituksena on osoittaa, että kyseisessä päätöksessä on jätetty huomiotta se, että mahdolliset valikoivat edut ovat joka tapauksessa perusteltuja kyseessä olevan verojärjestelmän luonteen ja rakenteen vuoksi. Kolmannen kanneperusteensa toisessa osassa Government of Gibraltar vetoaa riidanalaisessa päätöksessä tehtyyn perusteluvirheeseen.

1. Toisen kanneperusteen toinen osa

117 Toisen kanneperusteen toisessa osassa, joka koskee riidanalaisessa päätöksessä yksilöityjen kolmen seikan luokittelua, esitetyistä väitteistä on muistutettava, että tämän tuomion 86–110 kohdassa esitetyistä näkökohdista ilmenee, ettei komissio sovella virheellisesti EY 87 artiklan 1 kohtaa katsoessaan riidanalaisessa päätöksessä, että kyseessä olevassa verojärjestelmässä myönnetään valikoivia etuja.

118 On nimittäin niin, että vaikka tämän tuomion 77–84 kohdasta ilmeneekin, ettei ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin ole tehnyt oikeudellista virhettä katsoessaan, että riidanalaisessa päätöksessä yksilöidyt kaksi ensimmäistä seikkaa, eli voittojen saamista koskeva edellytys ja veron enimmäismäärän rajaaminen 15 prosenttiin voitoista, eivät merkitse valikoivien etujen myöntämistä, komissio on perustellusti katsonut riidanalaisessa päätöksessä yksilöidystä kolmannesta seikasta, joka koskee offshore-yritysten verokohtelua, että nämä yritykset saavat valikoivia etuja.

119 Vaikka riidanalaisesta päätöksestä ilmeneekin, että kyseessä olevassa verojärjestelmässä myönnetään valikoivia etuja, tällainen päätelmä on oikeudellisesti riittävällä tavalla perusteltu sillä, että kyse on valikoivista eduista offshore-yrityksille, eikä ole tarpeen, että lisäksi kaksi muutakin kyseisessä päätöksessä valikoivaksi yksilöityä seikkaa merkitsevät valikoivien etujen myöntämistä (ks. vastaavasti asia C-66/02, Italia v. komissio, tuomio 15.12.2005, Kok., s. I-10901, 98 kohta). Toisen kanneperusteen toinen osa on siten tehoton.

120 Government of Gibraltarin ja Yhdistyneen kuningaskunnan ensimmäisessä oikeusasteessa riidanalaisesta päätöksestä esittämä toisen kanneperusteen toinen osa on siis hylättävä.

2. Government of Gibraltarin kolmannen kanneperusteen toinen osa

121 On hylättävä heti Government of Gibraltarin kolmannen kanneperusteen toinen osa, jonka mukaan komissio on tehnyt perusteluvirheen jättäessään täsmentämättä, mitkä yritykset muodostavat ”laajan offshore-toimialan”, johon riidanalaisen päätöksen 143 perustelukappaleessa viitataan, koska komissio ei ole osoittanut yksittäistä yritystä, useita yksittäisiä yrityksiä tai talouden toimialaa, joiden se väittää hyötyvän verouudistusehdotuksesta.

122 Tästä on riittävää todeta, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan komissio voi tukijärjestelmää koskevassa asiassa tyytyä tutkimaan asianomaisen järjestelmän yleispiirteitä olematta velvollinen tutkimaan jokaista yksittäistä soveltamistapausta, kun se tarkistaa, onko tuossa järjestelmässä tukeen viittaavia osatekijöitä (yhdistetyt asiat C-71/09 P, C-73/09 P ja C-76/09 P, Comitato ”Venezia vuole vivere” ym. v. komissio, tuomio 9.6.2011, Kok., s. I-4727, 130 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

3. Toisen kanneperusteen ensimmäinen osa

a) Asianosaisten ja väliintulijoiden lausumat

123 Ensimmäisen oikeusasteen kantajat väittävät toisen kanneperusteensa ensimmäisessä osassa, että komissio on riidanalaisessa päätöksessä poikennut verotuksellisia valtiontukia koskevasta tiedonannosta. Government of Gibraltar väittää lisäksi, ettei kyseinen päätös ole komission päätöskäytännön mukainen.

124 Kantajat toteavat verotuksellisia valtiontukia koskevan tiedonannon merkityksestä, että tiedonannon 13 kohdan mukaan jäsenvaltioilla on oikeus noudattaa asianmukaisimmaksi katsomaansa talouspolitiikkaa ja erityisesti jakaa verorasitus oman näkemyksensä mukaan eri tuotannontekijöiden kesken. Lisäksi tiedonannon 9 ja 16 kohdan mukaan komission on osoitettava, että verotustoimenpiteellä saadaan aikaan poikkeus verojärjestelmän soveltamisesta jäsenvaltioiden tiettyjen yritysten eduksi, mikä tarkoittaa, että ensiksi on määritettävä sovellettava yleinen järjestelmä, josta sitten poiketaan. Lopuksi tiedonannon 14 kohdan mukaan se, että tietty verotustoimenpide hyödyttää joitakin yrityksiä tai aloja enemmän kuin toisia, ei merkitse toimenpiteen sisällyttämistä valtiontukisääntöjen soveltamisalaan.

125 Komission riidanalaisessa päätöksessä omaksuma lähestymistapa offshore-yritysten saamiin etuihin on ristiriidassa kyseisestä tiedonannosta ilmenevän tarkastelutavan kanssa. Tiedonannosta poiketessaan komissio on loukannut luottamuksensuojan periaatetta.

126 Vain Government of Gibraltarin väitteen mukaan komissio on kehittänyt uuden aineellista valikoivuutta koskevan periaatteen, joka ei ole komission aikaisemman päätöskäytännön mukainen, ja kyseinen kantaja vetoaa väitteensä tueksi muutamiin komission päätöksiin.

127 Komissio väittää, että ensimmäisen oikeusasteen kantajat tulkitsevat virheellisesti verotuksellisia valtiontukia koskevaa tiedonantoa. Se toteaa myös, ettei se poikkea päätöskäytännöstään ja että riidanalaisessa päätöksessä omaksuttu lähestymistapa on unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukainen.

b) Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

128 Ensinnäkin on muistutettava väitteestä, jonka mukaan komissio on riidanalaisessa päätöksessä poikennut verotuksellisia valtiontukia koskevasta tiedonannosta, että tässä tiedonannossa, jota ei hallinnon sisäisenä toimenpiteenä voida pitää oikeussääntönä, vahvistetaan kuitenkin käytännesääntö, jossa ilmaistaan noudatettava käytäntö, josta hallinto ei voi erityistapauksessa poiketa antamatta perusteita, jotka ovat sopusoinnussa yhdenvertaisen kohtelun periaatteen kanssa (ks. valtiontukia koskevien suuntaviivojen osalta yhdistetyt asiat C-465/09 P–C-470/09 P, Diputación Foral de Vizcaya ym. v. komissio, tuomio 9.6.2011, 120 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

129 On siis tutkittava, onko komissio tosiaankin poikennut kyseisestä tiedonannosta kyseessä olevan järjestelmän valikoivuuden tutkinnassa.

130 Tästä on todettava ensinnäkin, että – toisin kuin ensimmäisen oikeusasteen kantajat väittävät – kyseisen tiedonannon 13 kohtaa ei voida ymmärtää siten, että siinä vapautettaisiin kaikesta valvonnasta valtiontukisääntöjen kannalta jäsenvaltioiden oikeus jakaa verorasitus eri tuotannontekijöiden kesken. Kyseisessä 13 kohdassa nimittäin täsmennetään ainoastaan, että ”verotustoimenpiteet, jotka ovat kaikkien – – taloudellisten toimijoiden saatavilla”, eivät ole valtiontukea, kun taas nyt käsiteltävissä tapauksissa veroedut, joita offshore-yritykset saavat, eivät tosiasiassa ole kaikkien taloudellisten toimijoiden saatavilla, kuten tämän tuomion 102 kohdasta ilmenee.

131 Sitten on korostettava verotuksellisia valtiontukia koskevan tiedonannon 9 ja 16 kohdasta, ettei niistä ilmene, toisin kuin ensimmäisen oikeusasteen kantajat väittävät, että etujen olemassaolo voitaisiin osoittaa vain toteamalla, että kyseessä on poikkeus normaalista verojärjestelmästä.

132 On nimittäin yhtäältä niin, että kyseisessä 9 kohdassa mainitaan vain esimerkkejä valikoivista eduista, joita esiintyy hyvin yleisesti. Toisaalta 16 kohdassa täsmennetään, että näennäisesti yleisestä toimenpiteestä johtuvat edut voidaan kuitenkin katsoa valikoiviksi. Tällainen päätelmä saa tukea kyseisen tiedonannon 13 kohdasta, joka on ensimmäinen kohta, jossa käsitellään valtiontukien ja yleisten toimenpiteiden välistä eroa ja jossa ilmoitetaan selvästi, että yleisten toimenpiteiden on oltava ”yhtäläisin perustein kaikkien yritysten saatavilla eikä niiden soveltamisalaa saa rajoittaa tosiasiallisesti”.

133 Lopuksi on huomattava, että ensimmäisen oikeusasteen kantajien väite, jonka mukaan komissio on poikennut verotuksellisia valtiontukia koskevasta tiedonannosta, ei saa tukea myöskään tiedonannon 14 kohdasta. Sanamuodosta ”ei välttämättä merkitse – – sisällyttämistä valtiontukia koskevien kilpailusääntöjen soveltamisalaan” jo ilmenee, ettei tämän kohdan tarkoituksena ole, että tietyt toimenpiteet jätetään ehdottomasti valtiontukisääntöjen soveltamisen ulkopuolelle.

134 Väite, jonka mukaan komissio on riidanalaisessa päätöksessä poikennut verotuksellisia valtiontukia koskevasta tiedonannosta, on siis hylättävä.

135 Toiseksi on hylättävä Government of Gibraltarin väite, jonka mukaan komissio on riidanalaisessa päätöksessä poikennut päätöskäytännöstään.

136 Tästä on riittävää todeta, että oikeuskäytännön mukaan sitä, onko tietty toimenpide luonteeltaan valtiontuki, on arvioitava vain EY 87 artiklan 1 kohdan yhteydessä eikä väitetyn komission aikaisemman päätöskäytännön kannalta (ks. vastaavasti asia C-459/10 P, Freistaat Sachsen ja Land Sachsen-Anhalt v. komissio, tuomio 21.7.2011, 50 kohta).

137 Edellä esitetyn perusteella toisen kanneperusteen ensimmäinen osa on hylättävä.

4. Toisen kanneperusteen kolmas osa

a) Asianosaisten ja väliintulijoiden lausumat

138 Ensimmäisen oikeusasteen kantajat väittävät toisen kanneperusteensa kolmannessa osassa pääasiallisesti, että komissio on rikkonut EY 87 artiklan 1 kohtaa, kun se ei ole katsonut, että offshore-yrityksille myönnetty valikoiva etu on perusteltu järjestelmän luonteen ja rakenteen vuoksi.

139 Kyseisten kantajien mukaan verouudistusehdotuksen piirteistä ilmenee, että Gibraltarin verohallinto on välttämättä pieni ja että Gibraltarissa on heikko veropohja, joka asettaa väistämättömiä ja luontaisia rajoituksia Gibraltarin verojärjestelmän toiminnalle ja tehokkuudelle.

140 Kantajien mukaan se, että veroperusteina käytetään työntekijöiden määrää ja liiketilojen käyttöä, on looginen valinta Gibraltarin erityispiirteiden kannalta, koska tällainen verojärjestelmä johtaa veroon, joka on yksinkertainen ja helposti valvottavissa, jonka kantaminen ei ole kallista ja joka vastaa muita veroja, joita Gibraltarin pieni verohallinto on tottunut keräämään. Government of Gibraltar väittää myös, että verouudistusehdotuksen seurauksena kaikkia kaupallisia yrityksiä verotetaan. Se, että

muita kuin kaupallisia yrityksiä, jotka ovat vain varainhallintayrityksiä, ei veroteta, on verojärjestelmissä tavallista.

141 Komissio katsoo Espanjan kuningaskunnan tukemana, ettei offshore-yritysten saamia valikoivia etuja voida perustella verouudistusehdotuksen luonteella ja yleisellä rakenteella, koska ehdotuksen tarkoituksena on jo sen luonteenkin takia perustaa järjestelmä, jossa tosiasiassa otetaan käyttöön eri verokantoja erityyppisille yrityksille.

142 Vaikka verouudistusehdotus voikin ilmentää Government of Gibraltarin järkevää strategista valintaa, se on komission mielestä silti luonteeltaan valikoiva. Komission mukaan ensimmäisen oikeusasteen kantajat eivät myöskään selitä, missä määrin on lukuisten pienyritysten liiallisen verotuksen välttämiseksi tarpeen verottaa joitakin näistä yrityksistä muttei muita yrityksiä ja jättää huomiotta kyseisten yritysten veronmaksukyky. Argumentilla, jonka mukaan Government of Gibraltarin on ollut käytettävä yksinkertaista ja tehokkaaseen valvontaan soveltuvaa veroa, ei voida perustella sitä, että merkittävä määrä yrityksiä Gibraltarissa on vapautettu verosta.

b) Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

143 Ensimmäisen oikeusasteen kantajien toisen kanneperusteen kolmannen osan arvioimiseksi on huomattava, ettei riidanalaisessa päätöksessä käsitellä offshore-yritysten saaman edun mahdollista oikeuttamista verojärjestelmän luonteella ja rakenteella.

144 On siis tutkittava, olisiko komission pitänyt ottaa riidanalaisessa päätöksessä kantaa offshore-yritysten saaman valikoivan edun mahdolliseen oikeuttamiseen verojärjestelmän luonteella ja rakenteella.

145 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan valtiontuen käsite ei kata valtion toimenpiteitä, joilla aikaansaadaan erilaista kohtelua yritysten välillä ja täten ensi näkemältä valikoivia toimenpiteitä, kun kyseinen erottelu johtuu sen järjestelmän luonteesta tai rakenteesta, jonka osa toimenpiteet ovat (ks. vastaavasti mm. em. asia Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, tuomion 42 kohta; em. asia Portugali v. komissio, tuomion 52 kohta ja em. asia British Aggregates v. komissio, tuomion 83 kohta).

146 Jäsenvaltion, joka on ottanut käyttöön tällaisen yritysten välisen erottelun kustannusten kannalta, on osoitettava, että se on todellakin perusteltu kyseisen järjestelmän luonteen ja rakenteen vuoksi (asia C-159/01, Alankomaat v. komissio, tuomio 29.4.2004, Kok., s. I-4461, 43 kohta ja em. asia komissio v. Alankomaat, tuomion 77 kohta).

147 Jäsenvaltion, joka pyytää oikeutta myöntää tukia perustamissopimuksen määräyksistä poiketen, on tehtävä yhteistyötä komission kanssa. Tämän yhteistyövelvollisuuden nojalla jäsenvaltion on muun muassa toimitettava kaikki tiedot, joiden perusteella komissio voi varmistaa, että haetun poikkeuksen edellytykset täyttyvät (ks. asia C-364/90, Italia v. komissio, tuomio 28.4.1993, Kok., s. I-2097, 20 kohta ja asia C-372/97, Italia v. komissio, tuomio 29.4.2004, Kok., s. I-3679, 81 kohta).

148 Lopuksi on muistutettava siitä, että komissiolla on valtiontukisääntöjen asianmukaiseksi soveltamiseksi velvollisuus tutkia hallussaan olevat tiedot huolellisesti ja puolueettomasti (ks. mm. asia C-367/95 P, komissio v. Sytraval ja Brink's France, tuomio 2.4.1998, Kok., s. I-1719, 62 kohta).

149 Tässä yhteydessä on kuitenkin huomattava yhtäältä, että Yhdistynyt kuningaskunta ei verouudistusehdotuksen ilmoittamisessa eikä myöskään sen muodollisessa tutkintavaiheessa vedonnut oikeuttamisperusteeseen, joka olisi koskenut offshore-yritysten saamia valikoivia etuja. On nimittäin riidatonta, että verouudistusehdotusta koskeneessa muodollisessa tutkintamenettelyssä Yhdistynyt kuningaskunta ei ottanut kantaa Espanjan kuningaskunnan kyseisiä etuja koskeneisiin argumentteihin.

150 Toisaalta myöskään ensimmäisen oikeusasteen kantajat eivät väitä kanteissaan, että komissiolla oli hallussaan tietoja, joiden nojalla sen olisi pitänyt tutkia riidanalaisessa päätöksessä offshore-yritysten saaman valikoivan edun mahdollinen oikeuttaminen.

151 On siis katsottava, ettei komission ollut tutkittava offshore-yritysten saamien valikoivien etujen mahdollista oikeuttamista verojärjestelmän luonteella ja rakenteella, joten komissiota ei voida arvostella siitä, ettei se käsitellyt kyseistä seikkaa riidanalaisessa päätöksessä.

152 Näin ollen on hylättävä ensimmäisen oikeusasteen kantajien väite, jonka mukaan komissio on soveltanut virheellisesti EY 87 artiklan 1 kohtaa, kun se ei ole katsonut, että offshore-yrityksille myönnettävä valikoiva etu on perusteltu järjestelmän luonteen ja rakenteen vuoksi.

153 Toisen kanneperusteen kolmas osa on siis hylättävä.

154 Kaiken edellä esitetyn perusteella koko toinen kanneperuste ja Government of Gibraltarin kolmannen kanneperusteen toinen osa on hylättävä.

B *Yhdistyneen kuningaskunnan kolmas kanneperuste ja Government of Gibraltarin kolmannen kanneperusteen ensimmäinen osa, jotka koskevat puolustautumisoikeuksien loukkausta*

155 Yhdistynyt kuningaskunta väittää kolmannessa kanneperusteessaan ja Government of Gibraltar kolmannen kanneperusteensa ensimmäisessä osassa, jotka ne esittivät riidanalaista päätöstä vastaan ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimessa, puolustautumisoikeuksiaan loukatun.

1. Asianosaisten ja väliintulijoiden lausumat

156 Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta väittävät komission loukanneen niiden puolustautumisoikeuksia ottaessaan vasta riidanalaisessa päätöksessä ensimmäistä kertaa esille kysymyksen aineellisesta valikoivuudesta väittämänsä offshore-yritysten edullisen kohtelun kannalta, koska tämä kysymys poikkeaa luonteeltaan kysymyksistä, jotka käsiteltiin alustavassa arvioinnissa, joka tehtiin muodollisen menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä.

157 Komission on kuitenkin valtiontukea koskevassa tutkintamenettelyssä otettava huomioon perusteltu luottamus, joka on voinut syntyä maininnoista, jotka sisältyvät päätökseen aloittaa muodollinen menettely, mikä tarkoittaa, ettei se perusta lopullista päätöstään näkökohtiin, joihin ne, joita asia koskee, eivät ole kyseisten mainintojen

vuoksi katsoneet olleensa velvollisia ottamaan kantaa. Ensimmäisen oikeusasteen kantajat viittaavat tässä yhteydessä erityisesti asiassa T-6/99, ESF Elbe-Stahlwerke Feralpi vastaan komissio, 5.6.2001 annetun tuomion (Kok., s. II-1523) 126 kohtaan ja asiassa T-176/01, Ferriere Nord vastaan komissio, 18.11.2004 annetun tuomion (Kok., s. II-3931) 88 kohtaan.

158 Yhdistyneelle kuningaskunnalle kyseisen päätöksen 60 kohdan f alakohdassa osoitettu kysymys yrityksistä, jotka eivät tee voittoa tai joilla ei ole työntekijöitä, tai se, että Espanjan kuningaskunta viittasi muodollisen menettelyn aloittamista koskevan päätöksen perusteella toimittamissaan huomautuksissa offshore-toimialaan, eivät tehneet Government of Gibraltarille ja Yhdistyneelle kuningaskunnalle mahdolliseksi olettaa, että komissio tutkisi aineellisen valikoivuuden myös offshore-yritysten kohtelun kannalta.

159 Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta nimittäin väittävät yhtäältä, ettei mainittu kysymys liittynyt verouudistusehdotuksen yksityiskohtaiseen tarkasteluun muodollisen menettelyn aloittamista koskevan päätöksen 2–59 kohdassa. Toisaalta Espanjan kuningaskunnan kommentit olivat luonteeltaan täysin muodollisia, eikä komissio missään vaiheessa antanut ymmärtää, että se pitäisi tätä seikkaa merkityksellisenä ehdotuksen tutkinnassa.

160 Jos komissio olisi asianmukaisesti kiinnittänyt niiden huomiota offshore-yritysten verokohtelun näkökohtaan, tutkintamenettely olisi voinut johtaa eri lopputulokseen.

161 Komissio katsoo Espanjan kuningaskunnan tukemana, ettei Government of Gibraltarin ja Yhdistyneen kuningaskunnan puolustautumisoikeuksia ole loukattu.

162 Se toteaa ensisijaisesti, että kysymys offshore-yritysten verotuksen valikoivuudesta otettiin esille muodollisen menettelyn aloittamista koskevan päätöksen 60 kohdan f alakohdassa ja sen otti esille myös Espanjan kuningaskunta muodollisesta tutkintamenettelystä esittämissään huomautuksissa, joista Government of Gibraltarilla ja Yhdistyneellä kuningaskunnalla oli mahdollisuus lausua kantansa.

163 Komissio katsoo toissijaisesti, ettei menettelyn lopputulos olisi ollut toinen, vaikka Government of Gibraltarin ja Yhdistyneen kuningaskunnan puolustautumisoikeuksia oletettaisiinkin loukatun.

2. Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

164 Ensiksi on tutkittava, onko Yhdistyneen kuningaskunnan puolustautumisoikeuksia loukattu.

165 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan puolustautumisoikeuksien kunnioittaminen edellyttää EY 88 artiklan 2 kohtaan perustuvassa muodollisessa tutkintamenettelyssä, että asianomaiselle jäsenvaltiolle varataan tilaisuus esittää asianmukaisesti näkemyksensä esiin tuotujen tosiseikkojen ja olosuhteiden paikkansapitävyydestä ja merkityksestä ja niistä asiakirjoista, jotka komissio on saanut unionin oikeuden rikkomista koskevan väitteensä tueksi (ks. vastaavasti asia 40/85, Belgia v. komissio, tuomio 10.7.1986, Kok., s. 2321, 28 kohta ja asia 234/84, Belgia v. komissio, tuomio 10.7.1986, Kok., s. 2263, Kok. Ep. VIII, s. 717, 27 kohta), sekä kolmansien, joita asia koskee, EY 88 artiklan 2 kohdan mukaisesti esittämistä huomautuksista. Jos jäsenvaltiolle ei ole varattu tilaisuutta esittää näkemystään näistä huomautuksista, komissio ei voi käyttää niitä päätöksessään kyseistä valtiota vastaan (ks. asia C-301/87, Ranska v. komissio,

tuomio 14.2.1990, Kok., s. I-307, Kok. Ep. X, s. 319, 30 kohta; asia C-142/87, Belgia v. komissio, tuomio 21.3.1990, Kok., s. I-959, Kok. Ep. X, s. 387, 47 kohta ja asia C-288/96, Saksa v. komissio, tuomio 5.10.2000, Kok., s. I-8237, 100 kohta).

166 Tässä yhteydessä on muistutettava siitä, että nyt käsiteltävissä asioissa on riidatonta, että Yhdistyneellä kuningaskunnalla on ollut mahdollisuus esittää näkemyksensä esiin tuotujen tosiseikkojen ja olosuhteiden paikkansapitävyydestä ja merkityksestä sekä kolmansien, joita asia koskee, esittämistä huomautuksista, kuten käsiteltävissä tapauksissa Espanjan kuningaskunnan huomautuksista, joten edellisessä kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä johtuvia velvollisuuksia on noudatettu.

167 Siltä osin kuin Yhdistynyt kuningaskunta väittää, ettei se ole voinut esittää asianmukaisesti näkemystään, sillä yhtäältä muodollisen menettelyn aloittamista koskevaan päätökseen sisältyneessä alustavassa arviossa ei ollut pohdintoja offshore-yrityksistä ja toisaalta komissio ei ollut täsmentänyt muodollisen tutkintamenettelyn aikana Government of Gibraltarin ja Yhdistyneen kuningaskunnan kanssa käymissään keskusteluissa, että sen mukaan offshore-yritykset saavat valikoivia etuja, sen argumentaatio ei voi menestyä.

168 Ensinnäkin siitä, ettei alustavassa arviossa ollut pohdintoja offshore-yrityksistä, on huomattava, että komissiolla kyllä on velvollisuus ilmaista selkeästi epäilynsä tuen soveltuvuudesta yhteismarkkinoille, kun se aloittaa muodollisen tutkintamenettelyn, jotta jäsenvaltio ja ne, joita asia koskee, voivat parhaalla mahdollisella tavalla vastata tähän epäilyyn (asia C-49/05 P, Ferriere Nord v. komissio, tuomio 8.5.2008, Kok., s. I-68, 92 kohta).

169 Pelkästään se, ettei ilmoitetun verouudistusehdotuksen alustavassa arviossa ollut pohdintoja offshore-yrityksistä, ei kuitenkaan voi olla seikka, joka voisi synnyttää Yhdistyneelle kuningaskunnalle perustellun luottamuksen siihen, että komissio rajaisi

tutkimuksensa koskemaan pelkkiä kyseisissä alustavissa arvioissa käsiteltyjä näkökohtia. Samalla tavalla kyseinen seikka ei myöskään merkitse sitä, että komissio olisi jättänyt noudattamatta velvollisuuttaan ilmaista selkeästi epäilyksensä.

170 On nimittäin muistutettava ensinnäkin siitä, että muodollisen menettelyn aloittamista koskevan päätöksen 60 kohdan f alakohtaan sisältyi kysymyksiä juuri kyseisestä toimialasta, vaikkei siinä käytettykään ilmausta ”offshore”.

171 Näin ollen Yhdistynyt kuningaskunta oli itse menettelyn aloittamista koskevan päätöksen perusteella riittävän tietoinen siitä, että verouudistusehdotuksen tutkintaa koskevassa muodollisessa menettelyssä tehtävä perusteellinen tutkinta voisi koskea myös toimialoja, jotka välttyvät verotukselta, koska niillä ei ole työntekijöitä ja koska niiden ei tarvitse käyttää liiketiloja.

172 Sitten on huomattava, että muodollisen menettelyn aloittamista koskevaan päätökseen asetuksen N:o 659/1999 6 artiklan 1 kohdan mukaisesti sisällytettävä arvio on vain ”alustava arvio”, kuten kyseisen säännöksen sanamuodostakin jo ilmenee, ja se merkitsee muodollisen tutkintamenettelyn alkamista ja varsinkin sitä, että niille, joita asia koskee, annetaan mahdollisuus esittää asianmukaisesti näkemyksensä.

173 Jotta erityisesti voitaisiin varmistaa kyseisen mahdollisuuden tehokkuus, komissiota ei voida estää täydentämästä ”alustavaa” arviotaan muodollisen tutkintamenettelyn perusteella tekemässään lopullisessa päätöksessä omaksumalla niiden, joita asia koskee, esittämä näkemys.

174 On siis katsottava, että pelkästään se, ettei ilmoitetun verouudistusehdotuksen alustavassa arviossa ollut nimenomaisia pohdintoja offshore-yrityksistä, ei johda Yhdistyneen kuningaskunnan puolustautumisoikeuksien loukkaukseen.

175 Toiseksi on todettava, että – toisin kuin Yhdistynyt kuningaskunta väittää – Espanjan kuningaskunnan huomautukset muodollisessa tutkintamenettelyssä eivät sisällä pelkästään puhtaasti tosiseikkoja koskevia argumentteja vaan niiden tarkoituksena on juuri osoittaa, että ilmoitettu verouudistusehdotus on valikoiva myös siltä osin kuin se hyödyttää täyden verovapauden saavia offshore-yrityksiä.

176 Komissio toimitti kyseiset huomautukset Yhdistyneelle kuningaskunnalle, joka esitti 13.2.2003 päivätyssä kirjeessään kommenttinsa ottamatta kuitenkaan kantaa offshore-yrityksiin.

177 Kun Yhdistynyt kuningaskunta väittää, ettei se voinut esittää kantaansa tehokkaasti, koska komissio ei ollut antanut ymmärtää pitävänsä Espanjan kuningaskunnan huomautuksia merkittävinä, sen argumentaatio tarkoittaa sitä, että komissio joutuisi ottamaan muodollisessa tutkintamenettelyssä kantaa niiltä, joita asia koskee, saamiinsa kommentteihin.

178 Tällainen velvollisuus ei kuitenkaan ilmene asetuksesta N:o 659/1999. Asetuksen 6 artiklan 2 kohdassa nimittäin asetetaan komissiolle vain velvollisuus toimittaa asianomaiselle jäsenvaltiolle huomautukset, jotka komissio on muodollisessa menettelyssä saanut, ja tämän velvollisuuden komissio on nyt käsiteltävissä asioissa täysin täyttänyt.

179 Edellä esitetyn perusteella on hylättävä Yhdistyneen kuningaskunnan kolmas kanneperuste, joka koskee sen puolustautumisoikeuksien loukkausta, eikä ole tarpeen tutkia, olisiko menettely voinut ilman väitettyä sääntöjenvastaisuutta johtaa toisenlaiseen tulokseen, mikä on edellytyksenä sille, että puolustautumisoikeuksien loukkaus johtaa riidanalaisen päätöksen kumoamiseen (ks. em. asia Ranska v. komissio, tuomion 31 kohta; em. asia Belgia v. komissio, tuomio 21.3.1990, 48 kohta ja em. asia Saksa v. komissio, tuomio 5.10.2000, 101 kohta).

180 Government of Gibraltarin puolustautumisoikeuksista puolestaan on huomattava ensinnäkin, että tälle annettiin mahdollisuus esittää huomautuksia komissiolle ja se käytti tätä mahdollisuutta. Koska Government of Gibraltar esittää pääasiallisesti samat argumentit kuin Yhdistynyt kuningaskunta, on riittävää palauttaa mieleen, ettei kyseisen jäsenvaltion puolustautumisoikeuksia ole loukattu, joten sama pätee myös Government of Gibraltarin puolustautumisoikeuksiin. Government of Gibraltarin menettelylliset oikeudet nimittäin ovat joka tapauksessa suppeammat kuin ne, jotka Yhdistyneellä kuningaskunnalla on asianomaisena jäsenvaltiona muodollisessa tutkintamenettelyssä EY 88 artiklan 2 kohdan mukaisesti.

181 Oikeuskäytännön mukaan muilla sellaisilla osapuolilla, joita asia koskee – kuten Government of Gibraltarilla nyt käsiteltävissä asioissa –, kuin asianomaisella jäsenvaltiolla on valtiontukien valvontamenettelyssä vain mahdollisuus esittää komissiolle kaikki tiedot, joista tälle voisi olla hyötyä sen tulevassa toiminnassa, eivätkä ne voi itse vaatia, että komission olisi kuultava niitä samalla kontradiktorisella tavalla kuin sen on kuultava kyseessä olevaa jäsenvaltiota (ks. em. asia komissio v. Sytraval ja Brink's France, tuomion 59 kohta ja yhdistetyt asiat C-74/00 P ja C-75/00 P, Falck ja Acciaierie di Bolzano v. komissio, tuomio 24.9.2002, Kok., s. I-7869, 80 ja 82 kohta).

182 Kaiken edellä esitetyn perustella on hylättävä Yhdistyneen kuningaskunnan kolmas kanneperuste ja Government of Gibraltarin kolmannen kanneperusteen ensimmäinen osa perusteettomina.

C Alueellista valikoivuutta koskeva ensimmäinen kanneperuste

183 Ensimmäisen oikeusasteen kantajat väittävät ensimmäisessä kanneperusteessaan, että riidanalainen päätös on EY 87 artiklan 1 kohdan vastainen siltä osin kuin verouudistusehdotus todetaan siinä alueellisesti valikoivaksi.

184 Tässä yhteydessä on muistutettava siitä, että tämän tuomion 86–108 kohdan mukaan verouudistusehdotus on aineellisesti valikoiva siltä osin kuin siinä myönnetään valikoivia etuja offshore-yrityksille.

185 Jo pelkästään tällä toteamuksella voidaan perustella riidanalaisen päätöksen päätösosa, jonka mukaan verouudistusehdotus merkitsee EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea eikä Yhdistynyt kuningaskunta saa panna kyseistä ehdotusta täytäntöön.

186 On siis niin, että koska kantajien alueellista valikoivuutta koskeva ensimmäinen kanneperuste ei kyseenalaista aineellisesti valikoivien etujen olemassaoloa, se ei voi johtaa riidanalaisen päätöksen edes osittaiseen kumoamiseen (ks. analogisesti asia C-159/98 P(R), Alankomaiden antillit v. neuvosto, määräys 25.6.1998, Kok., s. I-4147, 111 kohta).

187 Siten on katsottava, että vaikka ensimmäinen kanneperuste oletettaisiinkin perustelluksi, se ei voi johtaa riidanalaisen päätöksen kumoamiseen, joten se on tehoton.

188 Kaiken edellä esitetyn perusteella Government of Gibraltarin ja Yhdistyneen kuningaskunnan kanteet on hylättävä kokonaisuudessaan.

VIII Oikeudenkäyntikulut

189 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 122 artiklan ensimmäisessä kohdassa määrätään, että jos valitus on perusteltu ja unionin tuomioistuin ratkaisee itse riidan lopullisesti, se päättää oikeudenkäyntikuluista. Saman työjärjestyksen 69 artiklan, jota työjärjestyksen 118 artiklan nojalla sovelletaan myös muutoksenhakuun, 2 kohdassa määrätään, että asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Kyseisen 69 artiklan 4 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan jäsenvaltiot, jotka ovat asiassa väliintulijoina, vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.

190 Koska komission ja Espanjan kuningaskunnan valitukset hyväksytään ja Government of Gibraltarin ja Yhdistyneen kuningaskunnan kanteet riidanalaisesta päätöksestä hylätään, Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta on komission ja Espanjan kuningaskunnan vaatimusten mukaisesti velvoitettava paitsi vastaamaan omista oikeudenkäyntikuluistaan myös korvaamaan komissiolle ja Espanjan kuningaskunnalle näistä valituksista aiheutuneet oikeudenkäyntikulut sekä komissiolle ensimmäisessä oikeusasteessa aiheutuneet oikeudenkäyntikulut.

191 Espanjan kuningaskunta väliintulijana ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimessa ja Irlanti väliintulijana unionin tuomioistuimessa vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (suuri jaosto) on ratkaissut asiat seuraavasti:

1) Euroopan yhteisöjen ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen yhdistetyissä asioissa T-211/04 ja T-215/04, Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta vastaan komissio, 18.12.2008 antama tuomio kumotaan.

2) Government of Gibraltarin kanne ja Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan kanne hylätään.

3) Government of Gibraltar ja Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta velvoitetaan paitsi vastaamaan omista oikeudenkäyntikuluistaan myös korvaamaan Euroopan komissiolle ja Espanjan kuningaskunnalle näistä valituksista aiheutuneet oikeudenkäyntikulut sekä Euroopan komissiolle ensimmäisessä oikeusasteessa aiheutuneet oikeudenkäyntikulut.

4) Espanjan kuningaskunta väliintulijana Euroopan yhteisöjen ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimessa ja Irlanti väliintulijana unionin tuomioistuimessa vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Allekirjoitukset