JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
NIILO JÄÄSKINEN
7 päivänä huhtikuuta 2011 [1]

I Johdanto

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 kumoaa tukijärjestelmästä, jonka Yhdistynyt kuningaskunta aikoo panna täytäntöön Government of Gibraltarin yhtiöverouudistuksen osalta, 30.3.2004 tehdyn komission päätöksen 2005/261/EY. [2] Kyseisessä päätöksessä komissio toteaa, että uudistus on valtiontukea, joka ei sovellu yhteismarkkinoille.

2. Näissä valituksissa keskeisiä ovat EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun edun olemassaoloon sekä samassa määräyksessä tarkoitettuun alueelliseen ja aineelliseen valikoivuuteen liittyvät ongelmat. Yhtäältä on selvitettävä, voidaanko EY 299 artiklan 4 kohdassa [3] tarkoitettua aluetta, joka ei ole osa jonkin jäsenvaltion aluetta, pitää viitekehyksenä sovellettaessa EY 87 artiklan 1 kohtaa. Erityisesti käsiteltävänä olevassa asiassa on tarkasteltava, voidaanko alueelliseen valikoivuuteen liittyvää oikeuskäytäntöä soveltaa Gibraltariin.

3. Toisaalta unionin tuomioistuinta pyydetään tekemään valinta, joka vaikuttaa laajalti siihen, mitä metodologiaa käytetään sellaisten välillisten toimenpiteiden yhteydessä, jotka voivat olla valtiontukia. Sen on ratkaistava, minkä menetelmän avulla arvioidaan kansallisen verojärjestelmän puitteissa hyväksytyn välillisen toimenpiteen aineellista valikoivuutta niin, että samalla noudatetaan jäsenvaltioiden ja Euroopan unionin välistä toimivallan jakoa välittömän verotuksen alalla.

4. Komissio nimittäin ehdottaa, että unionin tuomioistuin vahvistaa uuden ”luonnostaan

1 – Alkuperäinen kieli: ranska.

2 – EUVL 2005, L 85, s. 1; jäljempänä riidanalainen päätös.

3 – Koska valituksenalainen tuomio on annettu 18.12.2008, viittauksissa EY:n perustamissopimuksen määräyksiin seurataan Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen voimaantuloa edeltävää numerointia.

syrjivän"[4] verojärjestelmän käsitteen sekä tutkimusmenetelmän (jäljempänä erityinen menetelmä), joka poikkeaa valtiontukisääntöjen soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen annetussa komission tiedonannossa[5] esitetystä menetelmästä.

5. Verotustoimenpide, joka nyt esillä olevassa asiassa voidaan luokitella tämän käsitteen perusteella valikoivaksi eduksi, koskee kuitenkin 99:ää prosenttia Gibraltarin yrityksistä.[6]

6. Nyt esillä olevan asian pääkysymys koskee siis aineellista valikoivuutta ja valtiontuen käsitteen selkeyttämistä suhteessa haitallisen verokilpailun ilmiöön.

7. Tarkastelen analyysissani ensin alueellista valikoivuutta ja sen jälkeen aineellista valikoivuutta noudattamatta kuitenkaan valittajien esittämien perusteiden järjestystä.

II Riidan perustana olevat tosiseikat ja valituksenalainen tuomio

A *Government of Gibraltarin yhtiöverouudistus*

8. Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta ilmoitti komissiolle 12.8.2002 päivätyllä kirjeellä EY:n perustamissopimuksen 88 artiklan 3 kohdan mukaisesti Government of Gibraltarin yhtiöverouudistuksesta.[7]

4 – Tällä "luonnostaan syrjivän" järjestelmän käsitteellä komissio tarkoittaa verojärjestelmää, joka on jo rakenteeltaan sellainen, että se tuottaa edun yhdelle tai useammalle yritysryhmälle "normaaliksi" väitetyssä verotusjärjestelmässä sovellettavien tiettyjen perusteiden valinnan vuoksi.

5 – Komission tiedonanto valtiontukisääntöjen soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen (EYVL 1998, C 384, s. 3; jäljempänä vuoden 1998 tiedonanto).

6 – Vaikka oikeuskäytännön mukaan valtion toimenpide on luokiteltava EY 87 artiklan osalta niiden taloudellisten vaikutusten perusteella, joita sillä on kilpailuun, eikä sen valikoivuutta voi kyseenalaistaa se, että niiden yritysten lukumäärä, jotka voivat vaatia itselleen kyseisestä toimenpiteestä koituvaa hyötyä, on suuri (ks. asia C-172/03, Heiser, tuomio 3.3.2005, Kok., s. I-1627, 42 kohta), lähes kaikki yritykset kattavaa toimenpidettä ei mielestäni voi pitää valikoivana etuna, vaikka sen taloudelliset vaikutukset ovat ratkaisevia.

7 – On todettava, että ennen tätä ilmoitusta, 11.7.2001, komissio oli päättänyt aloittaa EY 88 artiklan 2 kohdan nojalla muodollisen tutkintamenettelyn kahdesta Gibraltarissa sovellettavasta yhtiöverolaista, jotka koskevat vapautettuja yrityksiä (EYVL 2002, C 26, s. 13) ja edellytykset täyttäviä yrityksiä (EYVL 2002, C 26, s. 9). Yhdistetyissä asioissa T-195/01 ja T-207/01, Government of Gibraltar v. komissio, 30.4.2002 antamassaan tuomiossa (Kok., s. II-2309) yhteisöjen ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin yhtäältä kumosi vapautettuja yrityksiä koskevan muodollisen tutkintamenettelyn aloittamisesta tehdyn päätöksen ja toisaalta hylkäsi edellytykset täyttäviä yrityksiä koskevan menettelyn aloittamisesta tehdyn päätöksen kumoamisvaatimuksen. Government of Gibraltar ilmoitti 27.4.2002 aikovansa ottaa käyttöön kaikkia Gibraltarissa olevia yrityksiä koskevan täysin uuden verojärjestelmän. Kyseinen Government of Gibraltarin yhtiöverouudistus on nyt käsiteltävänä olevan asian kohteena.

9. Verouudistuksella käyttöön otettava ja kaikkia Gibraltariin sijoittautuneita yrityksiä koskeva verojärjestelmä muodostuu henkilöstön määrään perustuvasta verosta (payroll tax, jäljempänä PT), liiketilojen käyttöön perustuvasta verosta (business property occupation tax, jäljempänä BPOT) ja rekisteröintimaksusta (registration fee) ja toteutetaan seuraavasti:

– PT: kaikilta Gibraltarissa olevilta yrityksiltä kannetaan veroa, joka on suuruudeltaan 3 000 GBP työntekijää kohti vuodessa

– BPOT: kaikkien kiinteistöjä liiketoimintatarkoituksiin Gibraltarissa käyttävien yritysten on maksettava kyseisen kiinteistön käytöstä vero, joka on tietty prosenttiosuus niiden yleisestä kiinteistöverosta Gibraltarissa

– rekisteröintimaksu: kaikkien Gibraltarissa olevien yhtiöiden on maksettava vuosittain rekisteröintimaksu, jonka suuruus on voittoa tavoittelemattomilla yhtiöillä 150 GBP ja voittoa tavoittelevilla yhtiöillä 300 GBP.

10. PT ja BPOT voivat yhteensä olla enintään 15 prosenttia voitoista. Tämän rajan käyttöönoton vuoksi yritykset maksavat PT:n ja BPOT:n vain, jos ne saavat voittoa.

11. Tietystä toiminnasta, nimittäin rahoituspalvelutoiminnasta ja peruspalvelutoiminnasta, saaduista voitoista kannetaan lisävero.

12. Rahoituspalveluyritysten kokonaisverotus (PT, BPOT ja 4–6 prosentin lisävero rahoituspalvelutoiminnasta saaduista voitoista) voi olla yhteensä enintään 15 prosenttia voitoista. Peruspalvelujen tuottajilta kannetaan lisävero, joka on 35 prosenttia niiden toiminnasta saaduista voitoista. Tällaiset yritykset saavat vähentää PT:n ja BPOT:n lisäverostaan. [8]

B *Riidanalainen päätös*

13. Käsiteltyään ilmoituksen EY 88 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun menettelyn

8 – Government of Gibraltar panee verouudistusta koskevan lainsäädännön täytäntöön sen jälkeen, kun House of Assembly on hyväksynyt sen. On lisäksi huomautettava, että Government of Gibraltarin huomautusten mukaan Chief Minister of Gibraltar ilmoitti kesäkuussa 2009, että tämän uudistuksen sijaan voimaan tulee uusi yhtiöverojärjestelmä vuonna 2010.

mukaisesti komissio katsoi, että Gibraltarin yhtiöverouudistus, sellaisena kuin Yhdistynyt kuningaskunta oli sen ilmoittanut, on yhteismarkkinoille soveltumaton valtiontukijärjestelmä eikä sitä näin ollen voida toteuttaa.

14. Komissio totesi riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 98–152 perustelukappaleessa, että uudistus on sekä alueellisesti että aineellisesti valikoiva. Yhtäältä uudistuksessa otetaan käyttöön yhtiöverojärjestelmä, jossa Gibraltarissa olevia yrityksiä verotetaan yleisesti ottaen alemman verokannan mukaan kuin Yhdistyneessä kuningaskunnassa olevia yrityksiä, joten uudistus antaa komission mukaan valikoivan edun gibraltarilaisille yrityksille.

15. Toisaalta komissio piti aineellisesti valikoivina seuraavia PT:tä ja BPOT:tä koskevan verouudistuksen näkökohtia. Se piti aineellisesti valikoivana ensinnäkin voiton saamisen asettamista verojen kantamisen edellytykseksi, koska tästä edellytyksestä hyötyvät voittoa tuottamattomat yritykset; toiseksi verojen rajaamista 15 prosenttiin voitoista, koska tämä raja suosii yrityksiä, joiden voitto kyseisenä verovuonna on pieni verrattuna työntekijöiden määrään ja liiketilojen käyttöön; kolmanneksi sitä, että PT ja BPOT suosivat luonteensa vuoksi yrityksiä, jotka eivät ole tosiasiallisesti fyysisesti sijoittuneet Gibraltarille ja joilta ei siksi kanneta yhtiöveroa.

16. Komissio totesi vielä, että edellä mainittujen verovapautusten ja veronalennusten myöntäminen johtaa verotulojen menetykseen, joka vastaa verotustukiin käytettyjen valtion varojen määrää. Komissio päätyi siten pitämään kyseisiä toimenpiteitä valtion myöntämänä tai valtion varoista myönnettävänä etuna.

C *Valituksenalaista tuomiota koskeva oikeudenkäynti ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimessa*

17. Government of Gibraltar, kantaja asiassa T-211/04, ja Yhdistynyt kuningaskunta, kantaja asiassa T-215/04, nostivat käsiteltävänä olevat kumoamiskanteet riidanalaisesta päätöksestä ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen kirjaamoon 9.6.2004 toimittamillaan kannekirjelmillä. Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen kolmannen jaoston puheenjohtaja hyväksyi 14.12.2004 antamallaan määräyksellä Espanjan kuningaskunnan väliintulijaksi tukemaan komission vaatimuksia. Määräyksellä, joka annettiin 18.12.2006, asiat yhdistettiin suullista käsittelyä varten.

18. Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin hyväksyi kaksi valittajien ensimmäisessä oikeusasteessa esittämistä kolmesta kanneperusteesta eli alueellista valikoivuutta ja

aineellista valikoivuutta koskevat kanneperusteet ja jätti siksi tutkimatta olennaisten menettelymääräysten rikkomista koskevan kolmannen kanneperusteen. Tämän seurauksena se kumosi riidanalaisen päätöksen.

III Valitukset

21. Komission ja Espanjan kuningaskunnan tekemiin valituksiin esittämässään vastineessa Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta vaativat, että kyseiset valitukset hylätään. Irlanti tukee väliintulijana Yhdistyneen kuningaskunnan vaatimuksia asiassa C-106/09 P.

A *Oikeudenkäyntimenettely unionin tuomioistuimessa*

22. Komissio ja Government of Gibraltar sekä Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, Irlanti ja Espanjan hallitus esittivät huomautuksensa 16.11.2010 pidetyssä suullisessa käsittelyssä.

19. 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. Yhteisöjen tuomioistuimen presidentin 25.9.2009 yhdistetyissä asioissa C-106/09 P ja C-107/09 P antamalla määräyksellä Irlanti hyväksyttiin käsiteltävänä olevissa asioissa väliintulijaksi tukemaan Yhdistyneen kuningaskunnan ja Government of Gibraltarin vaatimuksia.

B *Alustavia huomioita valituksiin liittyvistä menettelykysymyksistä sekä valituksenalaisen tuomion osittaisen kumoamisen seurauksista*

20. Komissio esittää valituksessaan yhden kuuteen osaan jakautuvan valitusperusteen, joka koskee ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen suorittamaa aineellisen valikoivuuden tutkintaa ja perustuu EY 87 artiklan 1 kohtaan. Espanjan kuningaskunta esittää 11 valitusperustetta, jotka koskevat ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen suorittamaa alueellisen ja aineellisen valikoivuuden tutkintaa. Se esittää myös menettelyvirheitä koskevia valitusperusteita.

23. Komissio kyseenalaistaa ainoastaan ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen tuomion aineellista valikoivuutta koskevan osan. Komission mukaan riidanalaisessa päätöksessä tultiin siihen tulokseen, että uudistus on sekä alueellisesti että aineellisesti valikoiva. Sen kumoaminen voidaan siten komission mukaan hyväksyä vain, jos kumoamistuomiossa vahvistetaan asianmukaisesti, että molemmat päätelmät ovat virheelliset. Jos unionin tuomioistuin hyväksyisi komission

valituksen, riidanalaisen päätöksen kumoaminen menettäisi näin ollen komission mukaan perusteensa ja tuomio olisi kumottava.

24. Mielestäni komission valituksen hyväksyminen ei kuitenkaan riitä kumoamaan valituksenalaista tuomiota kokonaisuudessaan. Jos valituksenalainen tuomio kumottaisiin aineellisen valikoivuuden osalta, sen tuomiolauselma säilyisi päinvastoin muuttumattomana, mikä riittäisi oikeuttamaan riidanalaisen päätöksen kumoamisen sillä perusteella, että siinä esitetty alueellista valikoivuutta koskeva oikeudellinen ratkaisu on virheellinen.

25. Olettaen, että kyseessä ovat jäsenvaltion sisäiset alueyhteisöt tai EY 299 artiklan 4 kohdassa tarkoitettu alue, riidanalaisessa päätöksessä esitetty alueellisen valikoivuuden analyysi on nimittäin välttämätön osa EY 87 artiklassa tarkoitetun valtiontuen olemassaoloa koskevaa arviointia. Suorittaakseen kattavasti alueellista valikoivuutta koskevan tarkastelun komission olisi siis tehtävä uusi päätös, joka koskee kyseessä olevan järjestelmän laillisuutta EY 87 artiklan osalta.

26. Jos taas unionin tuomioistuin ei hyväksyisi ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen aineellista valikoivuutta koskevaa päättelyä, seurauksena olisi valituksenalaisen tuomion vastaavien perustelujen kumoaminen eikä riidanalaisen päätöksen päätösosan vahvistaminen. Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on nimittäin yhtäältä jättänyt ratkaisematta valittajien sille esittämän kolmannen kanneperusteen, ja toisaalta se ei ole voinut tutkia komission päätelmiä, jotka koskevat käsiteltävänä olevien toimenpiteiden soveltuvuutta yhteismarkkinoille tilanteessa, jossa maantieteellinen viitekehys ei ollut sama kuin riidanalaisessa päätöksessä (toisin sanoen Gibraltar eikä Yhdistyneen kuningaskunnan ja Gibraltarin muodostama kokonaisuus).

27. Edellä esitetyn perusteella minusta vaikuttaa näin ollen siltä, että unionin tuomioistuin voi joko hylätä molemmat valitukset kokonaan tai hyväksyä ne ja samalla palauttaa unionin yleisen tuomioistuimen käsittelyyn ensimmäisessä oikeusasteessa esitetyn kolmannen kanneperusteen. Joka tapauksessa katson, että asian nykytilassa unionin tuomioistuin ei voi ratkaista kaikkia sen näkökohtia.

IV Alueellinen valikoivuus [9]

A *Espanjan kuningaskunnan valituksen tutkittavaksi ottaminen*

28. Government of Gibraltar väittää kirjelmissään, että Espanjan kuningaskunnan ja komission esittämissä, alueellista valikoivuutta

9 – Espanjan kuningaskunnan valituksen ensimmäisestä seitsemänteen ja yhdeksäs valitusperuste.

koskevissa perusteluissa vain toistetaan ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimessa esitetyt perustelut.

29. Tästä väitteestä totean, että Espanjan kuningaskunta esiintyi ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimessa väliintulijana, kun taas komissio puolusti siellä riidanalaista päätöstä. Periaatteessa ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimessa riidan kohdetta eivät rajanneet niiden lausumat vaan Government of Gibraltarin ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen kannekirjelmissä esitetyt kanneperusteet.

30. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 56 artiklasta seuraa, että unionin yleisessä tuomioistuimessa väliintulijoina esiintyneitä pidetään unionin tuomioistuimessa asianosaisina. Näin ollen kyseisen perussäännön 40 artiklan neljäs kohta ei estä väliintulijaa esittämästä tukemansa osapuolen perusteluista poikkeavia perusteluja, kunhan niillä pyritään tukemaan tämän asianosaisen vaatimuksia. [10]

31. Huomautan, että jos Espanjan kuningaskunta olisi esittänyt käsiteltävänä olevan valituksensa olematta ensin väliintulijana ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimessa, sitä olisi rajoittanut vain kantajien ensimmäisessä oikeusasteessa määrittämään oikeusriidan kohteeseen liittyvä rajoitus. Näin olisi myös, vaikka Espanjan kuningaskunta ei olisi valittanut valituksenalaisesta tuomiosta vaan olisi tyytynyt esittämään huomautuksia komission vaatimusten tueksi. Väliintulijan, jolla on oikeus esittää vastine työjärjestyksen 115 artiklan nojalla, on nimittäin voitava – koska tätä ei ole nimenomaisesti kielletty – vedota perusteisiin, jotka koskevat niitä oikeudellisia seikkoja, jotka muodostavat valituksenalaisen tuomion perustan. [11] Nämä seikat huomioon ottaen ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimessa väliintulijana olleen jäsenvaltion kaltaisen etuoikeutetun asianosaisen menettelyllinen asema merkitsee väistämättä, että tällaisen asianosaisen valituksen aineellista laajuutta voi rajoittaa vain oikeusriidan kohde, eivät sen ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimessa esittämät huomiot.

32. Lisäksi EY 225 artiklasta, Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 58 artiklan ensimmäisestä kohdasta sekä unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 112 artiklan 1 kohdan c alakohdasta seuraa, että valituksessa on ilmoitettava täsmällisesti sekä se, miltä kaikilta osin tuomion kumoamista vaaditaan, että ne oikeudelliset perusteet ja perustelut, joihin erityisesti halutaan vedota tämän vaatimuksen tueksi. Tätä edellytystä ei täytä sellainen valitus, jossa vain toistetaan unionin yleisessä tuomioistuimessa jo esitetyt perusteet ja perustelut; tällaisella valituksella

10 – Asia C-245/92 P, Chemie Linz v. komissio, tuomio 8.7.1999 (Kok., s. I-4643).

11 – Asia C-390/95 P, Antillean Rice Mills ym. v. komissio, tuomio 11.2.1999 (Kok., s. I-769, 21 ja 22 kohta).

pyritään tosiasiassa ainoastaan siihen, että unionin yleisessä tuomioistuimessa esitetty kanne tutkitaan uudelleen, mikä ei kuulu unionin tuomioistuimen toimivaltaan. [12]

33. Jos valittaja kuitenkin riitauttaa unionin yleisen tuomioistuimen tekemän unionin oikeuden tulkinnan tai soveltamisen, ensimmäisessä oikeusasteessa tutkittuja oikeuskysymyksiä voidaan käsitellä uudelleen valituksen yhteydessä. Muutoin muutoksenhakumenettelyn tarkoitus jäisi osaksi toteutumatta. [13]

34. Näin ollen Espanjan kuningaskunnan valituksen tutkimatta jättämistä koskevat perustelut on hylättävä kokonaisuudessaan.

35. Lisäksi Espanjan kuningaskuntaa moititaan siitä, että se on vedonnut EY 5 ja EY 307 artiklan rikkomiseen liian myöhään eli vasta vastauksessaan. Espanjan kuningaskunta nimittäin toteaa vastauksessaan, jossa se ottaa kantaa Government of Gibraltarin ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen vastineisiin, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen lähestymistapa merkitsisi, että Gibraltarilla on itsenäinen verotusvalta, vaikka se on ”itsehallintoa vailla oleva alue”, mikä olisi vastoin EY 5 ja EY 307 artiklaa.

36. On totta, että unionin tuomioistuin hylkää säännönmukaisesti kaikki perusteet, joihin vedotaan ensimmäistä kertaa vastauskirjelmässä, lukuun ottamatta kolmea poikkeustapausta: silloin, kun perusteella vain kehitellään aikaisemmin esitettyä perustetta, [14] kun se on oikeusjärjestyksen perusteisiin pohjautuva peruste, joka unionin tuomioistuimen on tutkittava viran puolesta, [15] tai kun se perustuu asian käsittelyn kuluessa ilmenneeseen uuteen seikkaan. [16]

37. Käsiteltävänä olevassa asiassa EY 5 ja EY 307 artiklan rikkomiseen vetoamista voitaisiin pitää Espanjan kuningaskunnan aiemmin valituskirjelmässään esittämän ensimmäisen

12 – Ks. erityisesti asia C-352/98 P, Bergaderm ja Goupil v. komissio, tuomio 4.7.2000 (Kok., s. I-5291, 34 ja 35 kohta) ja asia C-76/01 P, Eurocoton ym. v. neuvosto, tuomio 30.9.2003 (Kok., s. I-10091, 46 ja 47 kohta). Ks. myös asia C-240/03 P, Comunità montana della Valnerina v. komissio, tuomio 19.1.2006 (Kok., s. I-731, 105 ja 106 kohta) ja asia C-280/08 P, Deutsche Telekom v. komissio, tuomio 14.10.2010 (Kok., s. I-9555, 24 kohta).

13 – Ks. mm. asia C-321/99 P, ARAP ym. v. komissio, tuomio 16.5.2002 (Kok., s. I-4287, 49 kohta); asia C-487/06 P, British Aggregates v. komissio, tuomio 22.12.2008 (Kok., s. I-10505, 121 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja edellä alaviitteessä 12 mainittu asia Deutsche Telekom v. komissio, tuomion 25 kohta. Ks. myös edellä alaviitteessä 12 mainittu asia Comunità montana della Valnerina v. komissio, tuomion 107 kohta; ex multis asia C-488/01 P, Martinez v. parlamentti, määräys 11.11.2003 (Kok., s. I-13355, 39 kohta) ja asia C-338/05 P, Front national ym. v. parlamentti ja neuvosto, määräys 13.7.2006 (23 kohta).

14 – Asia 108/81, Amylum v. neuvosto, tuomio 30.9.1982 (Kok., s. 3107, 25 kohta).

15 – Asia C-166/95 P, komissio v. Daffix, tuomio 20.2.1997 (Kok., s. I-983, 24 kohta).

16 – Yhdistetyt asiat C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P-C-252/99 P ja C-254/99 P, Limburgse Vinyl Maatschappij ym. v. komissio, tuomio 15.10.2002 (Kok., s. I-8375, 369–379 kohta).

perusteen kehittelynä, ja sen voitaisiin katsoa liittyvän läheisesti tähän perusteeseen. Koska Espanjan kuningaskunnan hallitus ei kuitenkaan ole nimenomaisesti liittänyt tätä kysymystä valituksensa tähän perusteeseen, ei ole unionin tuomioistuimen tehtävänä valittajan puolesta vahvistaa, että tällainen yhteys on olemassa. Näin ollen ehdotan, että perustetta ei oteta tutkittavaksi.

B *Unionin tuomioistuimen toimivalta muutoksenhakuasioiden yhteydessä tutkia unionin yleisen tuomioistuimen tekemää kansallisen oikeuden arviointia*

38. Koska Espanjan kuningaskunnan kuudennen valitusperusteen yhteydessä esiin noussut kysymys on merkityksellinen, käsittelen sitä esikysymyksenä. Unionin tuomioistuimen on otettava kantaa siihen, mikä merkitys on sillä kansallisella oikeudella, jota ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on tutkinut valituksenalaisessa tuomiossa.

39. Heti aluksi on todettava, että esitetty kysymys koskee kanteita, jotka ovat suoran riitauttamisen muoto. [17]

40. Totean, että yhteisöjen tuomioistuin on vanhimmassa oikeuskäytännössään todennut, ettei se voi ottaa kantaa valtion sisäisen oikeuden säännöksiin eikä siksi voi tutkia väitettä, jonka mukaan korkea viranomainen olisi päätöstä tehdessään loukannut kansallisen perustuslain periaatteita tai rikkonut sen säännöksiä. [18]

41. Unionin yleinen tuomioistuin joutuu kuitenkin väistämättä tuomiovaltaansa käyttäessään kanneasioissa tukeutumaan tiettyyn käsitykseen tai tulkintaan, jota kuvaisin ”tulkinnalliseksi rekonstruktioksi”, kyseisen jäsenvaltion sisäisen oikeusjärjestyksen säännöksistä. Tältä osin on mielestäni tarpeen erottaa kolme eri tilannetta.

42. Ensinnäkin unionin yleinen tuomioistuin voi joutua soveltamaan ja tulkitsemaan suoraan jäsenvaltion sisäisen oikeuden säännöksiä. Tällainen tilanne voi syntyä, jos unionin oikeuden säännökseen sisältyy viittaus kansalliseen oikeuteen tai jos sovelletaan

17 – Ennakkoratkaisuasioiden kaltaisia epäsuoria menettelyjä koskeva oikeuskäytäntö ei näin ollen ole ratkaiseva (ks. asia C-475/99, Ambulanz Glöckner, tuomio 25.10.2001, Kok., s. I-8089, 10 kohta; asia C-136/03, Dörr ja Ünal, tuomio 2.6.2005, Kok., s. I-4759, 46 kohta; asia C-419/04, Conseil général de la Vienne, tuomio 22.6.2006, Kok., s. I-5645, 24 kohta ja asia C-244/06, Dynamic medien, tuomio 14.2.2008, Kok., s. I-505, 19 kohta).

18 – Asia 1/58 sekä yhdistetyt asiat 36/59, 37/59, 38/59 ja 40/59.

välityslauseketta.[19] Tällöin unionin yleinen tuomioistuin soveltaa kansallista oikeutta toimivaltaisena tuomioistuimena. Kansallisen oikeuden säännös on siis unionin yleisen tuomioistuimen kannalta oikeussääntö, jossa oikeudellisesti merkityksellisiin seikkoihin liittyy tiettyjä seurauksia. Unionin yleisen tuomioistuimen on siis tehtävä sen perusteella oikeudellisia johtopäätöksiä[20] kansallisen oikeuden sisällön todentamisen ilmeisestä vaikeudesta huolimatta.

43. Toinen tilanne on sellainen, jossa unionin yleinen tuomioistuin soveltaa kansallista oikeutta epäsuorasti. Tässä tapauksessa se soveltaa kansallisen oikeuden säännöksiä oikeussääntöinä mutta ei toimi toimivaltaisena tuomioistuimena niiden tulkinnan osalta. Tästä oletetusta tilanteesta on esimerkkinä se, että kyseinen tuomioistuin luonnehtii oikeussuhdetta, joka koskee avioliittoa, sopimusta tai muuta sellaista käsitettä, joka ei ole itsenäinen unionin oikeuden käsite.[21] Tähän ryhmään kuuluvat myös tilanteet, joissa unionin yleisen tuomioistuimen on vastattava joko menettelyä tai sisältöä koskevaan esikysymykseen, joka liittyy esimerkiksi unionin tuomioistuimen perussäännössä tarkoitettuun asianajajan pätevyyteen edustaa asianosaista unionin tuomioistuimissa[22] tai yritystä koskevan omistusoikeuden lailliseen siirtoon.

44. Joissakin tapauksissa, joissa unionin yleinen tuomioistuin soveltaa kansallista

19 – Ks. tavaramerkkioikeuden osalta asia T-303/08, Tresplain Investments v. SMHV – Hoo Hing (GOLDEN ELEPHANT BRAND), tuomio 9.12.2010 (Kok., s. I-5659) ja asia T-165/06, Fiorucci v. SMHV – Edwin (ELIO FIORUCCI), tuomio 14.5.2009 (Kok., s. II-1375). Tästä tuomiosta on tehty valitus, joka on kirjattu asianumerolla C-263/09 P, Edwin v. SMHV, ks. julkisasiamies Kokottin 27.1.2011 tässä asiassa esittämän ratkaisuehdotuksen 49–78 kohta. Ks. julkisten hankintojen osalta asia T-279/06, Evropaïki Dynamiki v. EKP, määräys 2.7.2009. Tästä määräyksestä on tehty valitus, joka on kirjattu asianumerolla C-401/09 P, Evropaïki Dynamiki v. EKP, ks. julkisasiamies Mengozzin 27.1.2011 tässä asiassa esittämän ratkaisuehdotuksen 66–76 kohta. Ks. hiljattain myös välityslausekkeiden osalta yhdistetyt asiat T-396/05 ja T-397/05, ArchiMEDES v. komissio, tuomio 10.6.2009; asia C-317/09 P, ArchiMEDES v. komissio, tuomio 18.11.2010; asia T-460/08, komissio v. Acentro Turismo, tuomio 17.12.2010 (Kok., s. II-6351) ja asia T-19/07, Systran ja Systran Luxembourg v. komissio, tuomio 16.12.2010 (Kok., s. II-6083). Ks. huomautus nro 10, Clause compromissoire, *Europe*, tammikuu 2011, s. 19.

20 – Huomautan, että ensimmäisen ja toisen tilanteen merkittävin ero liittyy oikeusvoimaan, joka mielestäni unionin yleisen tuomioistuimen tuomiolla on ensimmäisessä tilanteessa. Jälkimmäisessä tilanteessa tuomiolla on tosiseikkojen osalta huomattava vaikutus, mutta sillä ei lopullisesti vahvisteta oikeudellisia päätelmiä, jotka johtuvat kansallisen oikeussäännön mukaisesti asian oikeudellisesti merkityksellisistä tosiseikoista.

21 – Ks. asia T-172/01, M v. yhteisöjen tuomioistuin, tuomio 21.4.2004 (Kok., s. II-1075) ja asia C-243/04 P, Gaki-Kakouri v. yhteisöjen tuomioistuin, tuomio 14.4.2005. Ks. myös virkamiestuomioistuimen oikeuskäytännöstä asia F-86/09, W v. komissio, tuomio 14.10.2010, jossa analysoidaan laillisen avioliiton solmimisen käsitettä ja kolmannen valtion oikeusjärjestyksen oikeussääntöjen vaikutuksia. Valtiontukien osalta ks. erityisesti asia T-163/05, Bundesverband deutscher Banken v. komissio, tuomio 3.3.2010 (Kok., s. II-387), jossa unionin yleisen tuomioistuimen oli tutkittava kansallisen oikeuden säännöksiä edun olemassaolon toteamiseksi.

22 – Asianajajan pätevyydestä ks. asia T-445/04, ET v. SMHV – Aparellaje eléctrico (UNEX), määräys 28.2.2005 (Kok., s. II-677, 7 ja 9 kohta); asia T-123/04, Cargo Partner v. SMHV (CARGO PARTNER), tuomio 27.9.2005 (Kok., s. II-3979, 20 ja 22 kohta); asia T-14/04, Alto de Casablanca v. SMHV – Bodegas Chivite (VERAMONTE), määräys 9.9.2004 (Kok., s. II-3077, 11 kohta); asia T-315/03, Wilfer v. SMHV (ROCKBASS), tuomio 8.6.2005 (Kok., s. II-1981, 11 kohta); asia T-472/07, Enercon v. SMHV – Hasbro (ENERCON), tuomio 3.2.2010 (12–15 kohta) ja asia C-59/09 P, Hasbro, määräys 10.7.2009.

oikeutta, unionin tuomioistuin joutuu näin ollen muutoksenhaun yhteydessä tarkastelemaan kansallisen oikeuden säännösten sisältöä oikeudellisena kysymyksenä eikä tosiseikkoihin liittyvänä kysymyksenä.

45. Kolmanneksi unionin yleinen tuomioistuin voi joutua tukeutumaan kansallisen oikeuden säännökseen saadakseen selville tietyn tosiseikastoon kuuluvan tilanteen. Tästä tarjoavat lukuisia esimerkkejä valtiontukiin liittyvät unionin oikeussäännökset, jotka koskevat erityisesti edun ja valikoivuuden käsitteitä. Tällaisessa tilanteessa kansallista oikeutta on tarkasteltava, jotta selvitettäisiin tosiseikastoon kuuluva tilanne, joka otetaan huomioon sovellettaessa unionin oikeutta. [23]

46. Käsiteltävänä olevissa asioissa on korostettava, että kysymys Gibraltarin asemasta, sellaisena kuin sitä säännellään unionin oikeudessa, on epäilemättä unionin tuomioistuimen harjoittaman valvonnan piiriin kuuluva oikeudellinen kysymys.

47. Kuten asiakirja-aineistosta ilmenee, Gibraltarin asemaa sääntelevät kansallisella tasolla myös perustuslailliset säännökset, joita ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on tarkastellut. [24] Itse asiassa ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen Gibraltarin poliittista ja hallinnollista asemaa koskevat päätelmät ovat kansallisen oikeuden tulkinnallinen rekonstruktio, jonka tarkoituksena on määrittää Gibraltarin tosiasiallinen asema Azorit-tuomioon perustuvassa oikeuskäytännössä asetettujen kriteerien valossa. [25] Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin ei siis lainkäyttötehtäviä suorittaessaan ole soveltanut Gibraltarin oikeudellista asemaa koskevia valtiosääntöoikeuden säännöksiä oikeussääntöinä. Se on tukeutunut niihin arvioidakseen Gibraltarin asemaa unionin oikeuden valossa.

48. Ehdotankin, että kansallisen oikeusjärjestyksen ja unionin oikeuden välillä vallitsevan rakenteellisen tasapainon säilyttämiseksi unionin tuomioistuin katsoo, että kun ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on suorittanut käsiteltävänä olevissa asioissa valtiosääntöoikeudellisten ja muiden kansallisten

23 – Esimerkiksi yhdistetyissä asioissa C-428/06-C-434/06, Unión General de Trabajadores de la Rioja, 11.9.2008 annetun tuomion (Kok., s. I-6747; jäljempänä UGT-Rioja-tuomio) 82 kohdassa on todettu, että ”sovellettavat säännökset, sellaisina kuin kansalliset tuomioistuimet ovat niitä tulkinneet, määrittävät jäsenvaltion sisäisen alueyhteisön toimivaltuuksien rajat ja ne on otettava huomioon tutkittaessa sitä, onko tällä alueyhteisöllä riittävä autonomia”.

24 – Valituksenalaisen tuomion 98–100 kohdassa ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on tulkinnut kyseisiä kansallisia säännöksiä yhdessä Yhdistyneiden Kansakuntien peruskirjan säännösten kanssa. Unionin tuomioistuinten tehtäviin ei kuulu EY 220 artiklassa määrätyn yksinomaisen toimivallan osalta valvoa kansainvälisen elimen hyväksymän tällaisen toimen laillisuutta. Ks. yhdistetyt asiat C-402/05 P ja C-415/05 P, Kadi ja Al Barakaat International Foundation v. neuvosto ja komissio, tuomio 3.9.2008 (Kok., s. I-6351, 287 kohta). Siitä, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin käyttää valituksenalaisen tuomion 5 kohdassa Gibraltarista Yhdistyneen kuningaskunnan perustuslain mukaista nimitystä ”merentakainen alue”, on lisäksi todettava, että Espanjan ulkoasiainministeriö käyttää samaa nimitystä. Ks. tältä osin *The Question of Gibraltar*, Govierno de España, Ministerio de asuntos exteriores y de cooperación, Madrid, 2008, s. 15.

25 – Asia C-88/03, Portugali v. komissio, tuomio 6.9.2006 (Kok., s. I-7115; jäljempänä Azorit-tuomio).

oikeussääntöjen tulkinnallisen rekonstruktion voidakseen soveltaa Azorit-tuomioon perustuvaa oikeuskäytäntöä, kyseessä ovat käsiteltävien valitusten kannalta tosiseikkoja koskevat ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen toteamukset, jotka kuuluvat unionin tuomioistuimen valvonnan piiriin vain, jos ne on otettu huomioon vääristyneellä tavalla.

C *Gibraltarin ainutlaatuinen asema*

49. On riidatonta, että Gibraltar [26] on EY 299 artiklan 4 kohdassa tarkoitettu Euroopassa sijaitseva alue, jonka suhteista ulkovaltoihin huolehtii jäsenvaltio ja johon sovelletaan EY:n perustamissopimuksen määräyksiä. [27] Tanskan kuningaskunnan, Irlannin sekä Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan liittymisehdoista ja perustamissopimusten mukautuksista tehdyn asiakirjan mukaan tiettyjä EY:n perustamissopimuksen määräyksiä ei kuitenkaan sovelleta Gibraltariin. [28]

50. Lissabonin sopimukseen liitetyn julistuksen nro 55 mukaan perussopimuksia sovelletaan Gibraltariin Euroopassa sijaitsevana alueena, jonka suhteista ulkovaltoihin huolehtii jäsenvaltio. Tämä ei aiheuta muutoksia asianomaisten jäsenvaltioiden asemaan.

51. Kuten oikeuskäytännössä on jo kiteytetty, [29] Espanjan kuningas luovutti Gibraltarin Ison-Britannian kruunulle Ison-Britannian kuningattaren kanssa 13.7.1713 tekemällään Utrechtin sopimuksella, joka liittyi Espanjan perimyssodan lopettaviin sopimuksiin. Kyseisen sopimuksen X artiklan viimeisessä virkkeessä todetaan, että jos Ison-Britannian kruunu milloinkaan antaa, myy tai luovuttaa jollakin muulla tavoin Gibraltarin kaupungin omistuksen, sen on annettava etusija Espanjan kruunulle ennen kaikkia muita.

26 – On syytä korostaa, että Yhdistynyt kuningaskunta ja Espanja kiistelevät Gibraltarin maantieteellisestä laajuudesta: Espanja ei tunnusta, että Gibraltarin Iberian niemimaahan yhdistävä kannas kuuluu alueeseen, jonka Espanjan kuningaskunta luovutti Ison-Britannian kruunulle vuonna 1713 tehdyllä Utrechtin sopimuksella.

27 – Kun Euroopan talousyhteisö perustettiin vuonna 1957, kyseisen 4 kohdan määräys ei koskenut mitään tiettyä konkreettista aluetta, vaan sillä vahvistettiin lähinnä eräänlainen periaatteellinen toteamus, joka periytyi EHTY-sopimuksesta; tämän sopimuksen 79 artikla sisälsi samanlaisen täsmennyksen, jonka tarkoituksena oli vuonna 1951 kattaa Saksan Saarin alueen tapaus. Vasta Yhdistyneen kuningaskunnan liittyminen yhteisöihin antoi määräykselle tehokkaan sisällön. Ks. Ziller, J., "Champ d'application du droit communautaire," *Juris Classeur*, 1991, nro 36.

28 – EYVL 1972, L 73, s. 14. Gibraltarille on siis myönnetty poikkeava kohtelu. Ks. myös tilintarkastustuomioistuimen erityiskertomus nro 2/93, joka koskee yhteisön tullialuetta (EYVL 1993, C 347). On korostettava, että vaikka kilpailusääntöjen osalta ei ole säädetty nimenomaisista poikkeuksista, Gibraltarin kuulumattomuus unionin tulliliittoon merkitsee asiallisia rajoituksia tällä alalla. Ks. julkisasiamies Tizzanon esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-30/01, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 23.9.2003 (Kok., s. I-9481).

29 – Ks. asia C-145/04, Espanja v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 12.9.2006 (Kok., s. I-7917, 14–19 kohta).

52. Samoin oikeuskäytännön mukaan Gibraltar on tällä hetkellä Ison-Britannian kruununsiirtomaa mutta ei kuulu Yhdistyneeseen kuningaskuntaan. Täytäntöönpanovaltaa Gibraltarilla käyttää kuningattaren nimittämä kuvernööri ja tietyn sisäisen toimivallan osalta paikallisesti valitut Chief minister ja ministerit. Viimeksi mainitut ovat vastuussa lainsäädäntöelimelle (House of Assembly), joka valitaan joka viides vuosi. Lainsäädäntöelimellä on valta antaa tiettyjä sisäisiä asioita koskevia lakeja. Kuvernööri voi kuitenkin kieltäytyä vahvistamasta lakia. Yhdistyneen kuningaskunnan parlamentilla ja kuningattarella Queen in Council -menettelyssä on lisäksi valta antaa Gibraltarilla sovellettavia lakeja. Gibraltarilla on omat tuomioistuimet. Gibraltarin ylimmän oikeusasteen tuomioistuimen tuomioihin voidaan kuitenkin hakea muutosta Judicial Committee of the Privy Councililta. [30]

53. On niin ikään syytä mainita Yhdistyneiden Kansakuntien päätöslauselma 1514 sekä itsemääräämisoikeus, jota Gibraltarin viranomaiset vaativat. [31] Gibraltarin parlamentti hyväksyi 4.8.2004 pitämässään ylimääräisessä istunnossa yksimielisesti esityksen, jossa julistetaan ”Gibraltarin kansan luovuttamaton itsemääräämisoikeus”. Uusi perustuslaki, Gibraltar Constitution Order, [32] tuli voimaan sen jälkeen, kun se oli hyväksytty kansanäänestyksessä; [33] siinä Gibraltarille myönnetään hyvin laaja autonomia mutta vahvistetaan kuitenkin Yhdistyneen kuningaskunnan suvereniteetti alueella. [34]

D *Valtiontukisääntöjen soveltaminen EY 299 artiklan 4 kohdassa tarkoitetuilla alueilla*

54. Aluksi on palautettava mieleen, että verotustoimenpiteen alueellista valikoivuutta on arvioitava suhteessa normaaliin verokantaan eli viitealueen muodostavalla maantieteellisellä alueella voimassa olevaan verokantaan. Käsiteltävänä olevissa asioissa ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen vaikeutena oli sen ratkaiseminen, onko Yhdistynyttä kuningaskuntaa ja Gibraltaria pidettävä yhtenä kokonaisuutena, kuten komissio tekee, vai onko katsottava, että Gibraltar muodostaa asianmukaisen viitekehyksen.

30 – Ks. em. asia Espanja v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomion 14–19 kohta.

31 – Lincoln, S., ”The Legal Status of Gibraltar, Whose Rock is it anyway?”, *Fordham International Law Journal*, 1994–1995, 18. vuosikerta, nro 1–5, s. 285–330, s. 319.

32 – Johdannossa lukee seuraavasti: ”this order –– gives the people of Gibraltar that degree of self-government which is compatible with British sovereignty of Gibraltar and with the fact that the United Kingdom remains fully responsible for Gibraltar's external relations”.

33 – Muut kansanäänestykset pidettiin vuosina 1967 ja 2002. Huomautan, että vuoden 2007 perustuslakia ei sovelleta nyt esillä olevaan asiaan.

34 – Lombart, L., ”Gibraltar et le droit à l'autodétermination – perspectives actuelles”, *Annuaire français du droit international*, LIII-2007, s. 157.

55. Mielestäni tähän liittyy unionin oikeuden itsenäistä tulkintaa koskeva kysymys. Primaarioikeudessa Gibraltarille myönnetään erityisasema unionin oikeusjärjestyksessä. Tämän aseman oikeudelliset vaikutukset sen osalta, miten valtiontukia koskevia unionin oikeussääntöjä sovelletaan, eivät siten perustu Gibraltarin asemaan sellaisena kuin se määritellään kansainvälisessä oikeudessa saati sellaisena kuin se määritellään Yhdistyneen kuningaskunnan valtiosääntöoikeudessa vaan johtuvat yksinomaan perustamissopimuksen tulkinnasta. Kansainvälisessä oikeudessa ja kyseisen jäsenvaltion perustuslaissa voidaan tietenkin määritellä tekijät, jotka muodostavat ne oikeudelliset seikat, joihin unionin oikeutta sovelletaan. Nämä tekijät eivät kuitenkaan millään tavalla muuta sitä, että kysymykset, jotka unionin tuomioistuimen on käsiteltävänä olevien valitusten puitteissa ratkaistava, koskevat yksinomaan Euroopan unionia.

56. Azorit-tuomiossa [35] olennaista oli sen ratkaiseminen, voitiinko kyseisiä veronalennuksia pitää Azoreilla yleisesti sovellettavana toimenpiteenä vai oliko kyseessä valikoiva toimenpide, jolla myönnettiin etu vain Azoreille sijoittautuneille toimijoille mutta ei Portugalissa toimiville.

57. Kuten julkisasiamies Geelhoed ehdotti, alueen on oltava sekä institutionaalisesti, menettelyllisesti että taloudellisesti autonominen, jotta toimenpide ei olisi valikoiva. [36] Azorit-tuomiossa todettiin, että jotta päätös voidaan katsoa tehdyn riittävän autonomista valtaa käyttämällä, päätöksen tekijänä on ensinnäkin tullut olla alue- tai paikallisviranomainen, jolla on perustuslakiin perustuva keskushallinnosta erillinen, poliittinen ja hallinnollinen asema. Toiseksi päätös on tullut tehdä ilman, että keskushallinto voi välittömästi puuttua sen sisältöön. Lisäksi taloudellisia seurauksia, joita aiheutuu kansallisen verokannan alentamisesta alueella sijaitsevien yritysten osalta, ei saa hyvittää muilta alueilta tai keskushallinnolta peräisin olevilla suorituksilla tai avustuksilla. [37] Yhteisöjen tuomioistuin toisti nämä periaatteet pienin lisätäsmennyksin yhdistetyissä asioissa UGT-Rioja. Kolmannen edellytyksen osalta se tarkensi erityisesti, että kyse on ”taloudellisesta ja rahoituksellisesta autonomiasta”. [38]

58. Azorit-tuomion merkitys on eittämättä siinä, että vaikka se ei koske liittovaltiota, jossa verotusvalta jakautuu symmetrisesti, siinä ei todettu, että viitekehyksen on välttämättä vastattava kyseisen jäsenvaltion koko

35 – Edellä alaviitteessä 25 mainittu tuomio.

36 – Edellä alaviitteessä 25 mainittuun Azorit-tuomioon johtanut ratkaisuehdotus, 54 kohta.

37 – Em. Azorit-tuomio, 67 ja 68 kohta.

38 – Em. UGT-Rioja-tuomio, 51 kohta.

aluetta.[39] Sen sijaan siinä myönnettiin, että alueyhteisön verolainsäädännön viitekehyksen voi muodostaa sen oma alue, mikäli tämä yksikkö on riittävän autonominen kyseisen jäsenvaltion keskushallintoon nähden.

59. Koska Gibraltarilla on EY 299 artiklan 4 kohdassa tarkoitettu asema, siihen sovelletaan perustamissopimuksen määräyksiä, kuten valtiontukimääräyksiä. Lisäksi Yhdistynyt kuningaskunta saattoi liittyä Euroopan yhteisöihin, vaikka sillä ei ollut yhteistä verojärjestelmää Gibraltarin kanssa, joka kuuluu alueisiin, joilla on erityinen suhde Euroopan unioniin.

60. Edellä esitetyn perusteella huomioon ottaen minusta vaikuttaa mahdottomalta, että perustamissopimuksen tavoitteen mukainen tulkinta vaatisi, että Yhdistynyt kuningaskunta soveltaa omaa verojärjestelmäänsä Gibraltarin alueella. Koska perustamissopimuksissa ei määrätä poikkeuksesta, joka koskisi valtiontukisääntöjen soveltamista kyseisellä alueella, minusta on sen sijaan johdonmukaista, että alueellisen valikoivuuden edellytyksiä arvioidaan niiden samojen periaatteiden mukaisesti, joita sovelletaan muihin alueyhteisöihin,[40] joilla on omaa verotuksellista toimivaltaa. Mielestäni vain näin tulkitsemalla voidaan säilyttää EY 299 artiklan 4 kohdan tehokas vaikutus, kun sitä luetaan yhdessä sen periaatteen kanssa, että Gibraltariin sovelletaan unionin valtiontukisääntöjä.

61. Lisäksi se, että unionin tuomioistuin ei ole aikaisemmin joutunut ratkaisemaan sellaista aluetta koskevaa asiaa, jonka ulkosuhteista huolehtii jokin jäsenvaltio, ei riitä suoralta kädeltä sulkemaan pois Azorit-tuomioon perustuvan oikeuskäytännön soveltamista Gibraltariin, toisin kuin Espanjan kuningaskunta väittää.

62. Näin ollen on todettava, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on voinut soveltaa kyseistä oikeuskäytäntöä Gibraltariin ilman, että tämä lähestymistapa olisi sinänsä vastoin jotakin EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valtiontuen käsitteen kriteeriä. Tarkastelen seuraavaksi Espanjan kuningaskunnan valitusperusteita näiden yleisten huomioiden valossa.

39 – Huomautan, että valtioissa, joissa on käytössä symmetrisesti hajautettu järjestelmä eli jaetun verotusvallan malli, ei ole valtakunnallista yleistä viitejärjestelmää. Symmetrisesti hajautetussa järjestelmässä, kuten esimerkiksi liittovaltiossa, valta jakautuu nimittäin tasaisesti. Sen sijaan epäsymmetrisesti hajautetussa mallissa on valtion sisäisiä alueyhteisöjä, joilla on autonomista valtaa, mutta jäsenvaltion muu alue kuuluu yleisen järjestelmän piiriin. Ks. komission perustelut em. Azorit-tuomion 22–24 kohdassa sekä tuomioistuimen perustelut saman tuomion 64 ja 65 kohdassa.

40 – Katson, että valtiontukeen liittyvissä asioissa jäsenvaltion sisäisen alueyhteisön käsitteellä tarkoitetaan muita julkisoikeuden subjekteja kuin suvereeneja valtioita.

E *Espanjan kuningaskunnan ensimmäinen valitusperuste, joka perustuu Gibraltarin aseman huomiotta jättämiseen*

1. Asianosaisten lausumat

63. Ensimmäisessä valitusperusteessaan Espanjan kuningaskunta väittää, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on rikkonut EY 299 artiklan 4 kohtaa, koska se on jättänyt huomiotta Gibraltarin kansainvälisen oikeuden mukaisen oikeusaseman sivuuttamalla Yhdistyneiden Kansakuntien peruskirjan 74 artiklan sekä sen unionin oikeuden mukaisen aseman ja koska se on asettanut Gibraltarin unionin uuden jäsenvaltion asemaan verotuksen alalla. Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen lähestymistavasta seuraa, että Gibraltar voi hyväksyä haitallisia toimia verotuksen alalla ilman mahdollisuutta tehokkaaseen valvontaan.

2. Tutkittavaksi ottaminen

64. Government of Gibraltar katsoo, että Espanjan väitteet, joiden mukaan ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen olisi pitänyt tukeutua Yhdistyneiden Kansakuntien peruskirjan 74 artiklaan, on jätettävä tutkimatta. Tämän ratkaisuehdotuksen 35 ja 36 kohdassa esitettyjen seikkojen perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin ottaa tutkittavaksi ensimmäisen valitusperusteen tämän osan.

3. Pääasia

65. Katson, että keskeinen ja ainoa merkityksellinen seikka Espanjan kuningaskunnan valituksen ratkaisemisen kannalta on, onko ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin soveltanut oikein Gibraltarin asemaa koskevaa unionin säännöstöä.

66. Tältä osin on riittävää todeta, että valituksenalaisen tuomion 5–10 kohdassa ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on kiteyttänyt Gibraltarin aseman samoin sanoin kuin yhteisöjen tuomioistuin edellä mainitussa asiassa Espanja vastaan Yhdistynyt kuningaskunta. Valituksenalaisen tuomion 10 kohdassa on myös asianmukaisesti palautettu mieliin, että Gibraltar on EY 299 artiklan 4 kohdassa tarkoitettu alue.

67. Valituksenalaisen tuomion 98–100 kohta, joissa on analysoitu kansallista oikeutta, kuuluvat unionin tuomioistuimen valvontatehtävän piiriin vain, jos tosiseikat on otettu huomioon vääristyneesti, mitä ei ole väitetty ja mikä on joka tapauksessa poissuljettua kyseisten kohtien perusteella.

68. Lisäksi huomautan, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen perustelut, joihin sisältyy muistutus Yhdistyneiden Kansakuntien peruskirjan 73 artiklan sisällöstä, ovat osa laajempia perusteluja, joiden tarkoituksena on selvittää, täyttääkö Gibraltar edellä mainitussa Azorit-tuomiossa esitetyn toisen edellytyksen, joka koskee lainsäädännöllistä autonomiaa.

69. Tässä yhteydessä on riittävää muistuttaa, että unionin tuomioistuin on toistuvasti korostanut, että yhteisön toimivaltaa on käytettävä kansainvälistä oikeutta noudattaen; [41] tästä oikeuskäytännöstä huomattavin esimerkki on asiassa Racke annettu tuomio. [42] Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on siis voinut viitata perustellusti Yhdistyneiden Kansakuntien peruskirjaan analysoidessaan Azorit-tuomion edellytysten soveltamista Gibraltariin. Tästä ei kuitenkaan seuraa, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen olisi pitänyt laajentaa analyysiaan kyseisen peruskirjan muihin artikloihin, esimerkiksi 74 artiklaan, joka mielestäni lisäksi kattaa näkökohtia, joita ei ole ratkaistu riidanalaisessa päätöksessä eikä myöskään mainittu ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimelle esitetyissä kannekirjelmissä.

70. Sen asian ratkaisemisen osalta, laadittiinko kyseinen verouudistus ilman, että Yhdistyneen kuningaskunnan keskushallinto saattoi suoraan puuttua sen sisältöön, peruskirjan 74 artiklassa tarkoitetun hyvän naapuruuden periaatteen noudattamiseen liittyvä problematiikka ei vaikuta minusta liittyvän analyysiin, jonka ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on esittänyt valituksenalaisen tuomion 90–100 kohdassa. Näin ollen – ja kun oletetaan, että Espanjan kuningaskunnan perustelujen on katsottava tarkoittavan perusteluvelvollisuuden loukkaamista – niitä ei voida hyväksyä.

71. Vielä on todettava, että valituksenalaisen tuomion yhdestäkään kohdasta ei ilmene, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin olisi asettanut Gibraltarin uuden jäsenvaltion asemaan. Varsinkaan näin ei voida tulkita perusteluja, jotka ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on esittänyt alueellisen valikoivuuden osalta, kun se tarkasteltuaan Gibraltarin tilannetta Azorit-tuomioon perustuvan oikeuskäytännön edellytysten valossa on katsonut valituksenalaisen tuomion 115 kohdassa, että viitekehyksenä on yksinomaan Gibraltar.

72. Näin tehdessään se on vain soveltanut yhteisöjen tuomioistuimen vakiintunutta oikeuskäytäntöä, jonka mukaan toimenpiteen valikoivuutta arvioitaessa viitekehystä ei ole välttämättä määritettävä kyseisen jäsenvaltion alueen rajojen mukaisesti. [43]

73. Kaikki edellä esitetyt seikat huomioon ottaen ehdotan, että Espanjan kuningaskunnan ensimmäinen kanneperuste hylätään perusteettomana.

41 – Asia C-286/90, Poulsen ja Diva Navigation, tuomio 24.11.1992 (Kok., s. I-6019, Kok. Ep. XIII, s. I-191); asia C-432/92, Anastasiou ym., tuomio 5.7.1994 (Kok., s. I-3087, 43 kohta); asia C-158/91, Levy, tuomio 2.8.1993 (Kok., s. I-4287, Kok. Ep. XIV, s. I-329, 19 kohta) ja asia C-327/91, Ranska v. komissio, tuomio 9.8.1994 (Kok., s. I-3641, Kok. Ep. XVI, s. I-47, 25 kohta). Ks. myös asia T-115/94, Opel Austria v. neuvosto, tuomio 22.1.1997 (Kok., s. II-39, 79 ja 90–93 kohta).

42 – Asia C-162/96, tuomio 16.6.1998 (Kok., s. I-3655). Kansainvälisen oikeuden noudattamisen periaate on myöhemmin vahvistettu myös edellä alaviitteessä 24 mainituissa yhdistetyissä asioissa Kadi ja Al Barakaat International Foundation v. neuvosto ja komissio, tuomion 291 kohta.

43 – Ks. em. Azorit-tuomio, 57 kohta.

F *Espanjan kuningaskunnan neljäs valitusperuste, joka perustuu siihen, että tuomiossa ei ole otettu huomioon vaatimusta, jonka mukaan valtiontuen on oltava jäsenvaltion myöntämä taikka sen varoista myönnetty tuki*

1. Asianosaisten lausumat

74. Espanjan kuningaskunta väittää neljännessä valitusperusteessaan, että EY 87 artiklan 1 kohdan soveltamista varten maantieteellisen viitekehyksen on oltava Gibraltarin alue sekä joko Yhdistyneen kuningaskunnan tai Espanjan kuningaskunnan alue. Tässä artiklassa tarkoitettu tuen käsite merkitsee sen mukaan sitä, että edut myönnetään suoraan tai välillisesti jäsenvaltion varoista. Gibraltar ei kuitenkaan ole jäsenvaltio vaan EY 299 artiklan 4 kohdassa tarkoitettu alue, joka ei kuulu mihinkään jäsenvaltioon.

2. Asian arviointi

75. Kuten olen jo edellä todennut, ainoa EY 299 artiklan 4 kohdan hengen mukainen tulkinta, kun kyseistä artiklaa luetaan yhdessä sen periaatteen kanssa, jonka mukaan valtiontukia koskevia sääntöjä sovelletaan Gibraltariin, on tulkinta, jonka mukaan kyseisissä asioissa sovelletaan sellaisia alueita, joilla on omaa verotuksellista toimivaltaa, koskevassa oikeuskäytännössä ilmaistuja periaatteita.

76. Näin ollen ehdotan, että Espanjan kuningaskunnan neljäs valitusperuste hylätään perusteettomana.

G *Espanjan kuningaskunnan viides valitusperuste, joka perustuu syrjintäkiellon periaatteen loukkaamiseen*

1. Asianosaisten lausumat

77. Espanjan kuningaskunta väittää viidennessä valitusperusteessaan, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on loukannut syrjintäkiellon periaatetta soveltaessaan Azorit-tuomioon perustuvaa oikeuskäytäntöä käsiteltävänä olevassa asiassa, jossa tilanne on kuitenkin aivan toisenlainen. Se katsoo yhtäältä, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on soveltanut Gibraltariin, jolla on siirtomaan asema, Azorit-tuomiossa esitettyjä edellytyksiä, jotka on vahvistettu jäsenvaltion aluetta varten. Toisaalta sen mukaan Azorit-tuomio koskee vain yhtiöverokannan alennusta eikä kokonaan uuden yhtiöverojärjestelmän käyttöönottoa.

2. Tutkittavaksi ottaminen

78. Government of Gibraltar katsoo, että viidettä valitusperustetta on pidettävä uutena perusteena eikä sitä siksi pitäisi ottaa tutkittavaksi.

79. Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 113 artiklan 2 kohdan mukaan valituksessa ei voida muuttaa oikeudenkäynnin kohdetta siitä, mikä se oli unionin yleisessä tuomioistuimessa. Unionin tuomioistuin on siten valitusasioissa toimivaltainen arvioimaan ainoastaan sitä oikeudellista ratkaisua, jonka unionin yleinen tuomioistuin on tehnyt sille esitetyistä perusteista. Jos asianosaisella olisi oikeus esittää ensi kertaa vasta unionin tuomioistuimessa perusteita, joihin se ei ole unionin yleisessä tuomioistuimessa vedonnut, asianosaisella olisi oikeus laajentaa unionin tuomioistuimessa, jonka toimivalta muutoksenhakuasioissa on rajoitettu, kannettaan unionin yleisessä tuomioistuimessa käsiteltyyn asiaan nähden. [44]

80. Huomautan kuitenkin, että oikeuskäytäntöä suppeasti tulkittaessa on vaarana, että jäsenvaltion kaltainen etuoikeutettu asianosainen ei voi vedota unionin tuomioistuimessa perusteisiin, jotka poikkeavat unionin yleisessä tuomioistuimessa esitetyistä perusteista. Koska viimeksi mainitut kohdistuvat kuitenkin riidanalaiseen päätökseen, minusta vaikuttaa luonnolliselta, että ne kehittyvät valitusvaiheessa, koska ne kohdistuvat tuomioon, jolla on ratkaistu kanteet ensimmäisessä oikeusasteessa. Katson, että jäsenvaltion osallistumisen ensimmäisen oikeusasteen menettelyyn, vaikkakin vain väliintulijana, ei pitäisi rajoittaa perusteita, joihin jäsenvaltio voi vedota ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen tuomiota vastaan.

81. Jos Gibraltarin tarkoituksena on väittää, että Espanjan kuningaskunta on muuttanut oikeusriitaa, tätä väitettä ei voida hyväksyä, koska riitaan ei voi tulla muutoksia sen johdosta, että vedotaan syrjintäkiellon periaatteen loukkaamiseen Azorit-tuomioon perustuvan oikeuskäytännön soveltamisen yhteydessä. Päinvastoin kyseinen oikeuskäytäntö muodostaa ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen perustelujen ytimen, joten ehdotan, että unionin tuomioistuin katsoo, että viides valitusperuste on otettava tutkittavaksi.

3. Pääasia

82. Muistutan aluksi, että yhdenvertaisen kohtelun ja syrjintäkiellon periaate edellyttää, että toisiinsa rinnastettavia tilanteita ei kohdella eri tavoin eikä erilaisia tilanteita

44 – Ks. vastaavasti asia C-136/92 P, komissio v. Brazzelli Lualdi ym., tuomio 1.6.1994 (Kok., s. I-1981, 59 kohta); asia C-68/05 P, Koninklijke Coöperatie Cosun v. komissio, tuomio 26.10.2006 (Kok., s. I-10367, 96 kohta) ja asia C-564/08 P, SGL Carbon v. komissio, tuomio 12.11.2009 (Kok., s. I-191*, 22 kohta).

kohdella samalla tavoin, ellei tällaista kohtelua voida objektiivisesti perustella. [45]

83. Nyt esillä olevassa asiassa Espanjan kuningaskunta esittää kysymyksen, oliko oikeudellisesti perusteltua soveltaa Azorit-tuomioon perustuvaa oikeuskäytäntöä suoraan Gibraltariin, kun otetaan huomioon Azorien ja Gibraltarin aseman erilaisuus.

84. Tältä osin on todettava aluksi, että vaikka ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on tukeutunut kyseiseen oikeuskäytäntöön, se ei ole verrannut näitä kahta aluetta toisiinsa. Näin ollen katson, että Espanjan kuningaskunnan esiin nostama kysymys ei ole olennainen valtiontukisääntöjen soveltamisen kannalta.

85. Koska Azorit-tuomiossa annettu ratkaisu muodostaa EY 87 artiklan 1 kohdan tulkinnan mallin, jota voidaan soveltaa erilaisiin alueisiin ja yhteisöihin, on päinvastoin välttämätöntä ensin määrittää unionin oikeuden soveltamisala näissä tilanteissa.

45 – Asia 14/59, Société des fonderies de Pont-à-Mousson v. korkea viranomainen, tuomio 17.12.1959 (Kok., s. 445). Ks. myös ex multis asia C-304/01, Espanja v. komissio, tuomio 9.9.2004 (Kok., s. I-7655, 31 kohta); asia C-210/03, Swedish Match, tuomio 14.12.2004 (Kok., s. I-11893, 70 kohta) ja asia C-110/03, Belgia v. komissio, tuomio 14.4.2005 (Kok., s. I-2801, 71 kohta).

86. Katson, että sellaisten alueiden osalta, joilla on erityiset suhteet tiettyihin jäsenvaltioihin yhteisen menneisyyden tai äskettäin kehittyneen alueellisen autonomian vuoksi, on käytettävä kaksivaiheista päättelyä.

87. Ensinnäkin on tarpeen tutkia, sovelletaanko EY:n perustamissopimusta kyseiseen alueeseen. Jos vastaus on myöntävä ja riippumatta siitä, onko kyse jäsenvaltion sisäisestä alueyhteisöstä, autonomisesta alueesta vai jäsenvaltion alueen ulkopuolisesta alueesta, toisessa vaiheessa on nimettävä Azorit-tuomioon perustuvan oikeuskäytännön kannalta asianmukainen viitekehys.

88. Tästä syystä katson, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin – todettuaan ensin Gibraltarin aseman EY:n perustamissopimukseen nähden – on soveltanut perustellusti Azorit-tuomiossa määriteltyjä edellytyksiä ilman syrjintäkiellon periaatteen loukkaamisen riskiä.

89. Vielä on todettava, että mielestäni Azoreilla ja Gibraltarissa mahdollisesti toteutettavien verouudistusten laajuuden mahdollisilla eroilla ei ole tältä osin merkitystä.

90. Näin ollen ehdotan, että unionin tuomioistuin hylkää viidennen valitusperusteen perusteettomana.

H *Espanjan kuningaskunnan valituksen kuudes valitusperuste, joka perustuu Azorit-tuomiossa vahvistettujen edellytysten virheelliseen soveltamiseen*

1. Asianosaisten lausumat

91. Espanjan kuningaskunta väittää kuudennessa valitusperusteessaan, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on rikkonut EY 87 artiklan 1 kohtaa katsoessaan virheellisesti, että Azorit-tuomiossa vahvistetut edellytykset sille, ettei kyse ole alueellisesta valikoivuudesta, ovat täyttyneet. Se moittii valituksenalaisen tuomion 76–117 kohtaa.

2. Asian arviointi

92. Kuten olen edellä todennut, ehdotan, että unionin tuomioistuin tutkii ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen kansallisen oikeuden tulkintaa koskevien päätelmien osalta ainoastaan sen, onko tämä ottanut kansallisen oikeuden huomioon vääristyneellä tavalla käsitellessään Azorit-tuomiossa vahvistettujen edellytysten täyttymistä.

93. Azorit-tuomioon perustuvan oikeuskäytännön mukaisesti alue- tai paikallisviranomaisen päätös voidaan katsoa tehdyn riittävän autonomista valtaa käyttämällä vain, jos kyseinen viranomainen täyttää institutionaalisen, menettelyllisen sekä taloudellisen ja rahoituksellisen autonomian edellytykset. [46]

94. Institutionaalisen autonomian osalta ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on tyytynyt valituksenalaisen tuomion 89 kohdassa toteamaan ”asianosaisten” myöntävän, että Gibraltarin viranomaisilla on perustuslakiin perustuva, Yhdistyneen kuningaskunnan keskushallinnosta erillinen asema. Espanjan kuningaskunta kuitenkin kyseenalaistaa tällaisen yksimielisyyden käyttäen ilmaisua ”kaikkien asiaan osallisten yksimielisyys” ja väittää, ettei se itse ole koskaan myöntänyt Gibraltarin olevan poliittisesti ja hallinnollisesti autonominen.

95. Tältä osin totean, että valituksenalaisen tuomion 89 kohdassa on viitattu ”asianosaisten” yksimielisyyteen. Espanjan kuningaskunta kuitenkin osallistui ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimessa käytyyn menettelyyn väliintulijana, mikä estää sen huomioon ottamisen kyseisen yksimielisyyden yhteydessä. Tuomion 89 kohdassa ei siis ole otettu huomioon tosiseikkoja vääristyneellä tavalla, kun siinä viitataan asianosaisten yksimielisyyteen, mitä lisäksi unionin tuomioistuimen valitusmenettelyn muut osapuolet eivät ole kiistäneet.

46 – Em. Azorit-tuomio, 67 kohta ja em. UGT-Rioja-tuomio, 51 kohta.

96. Lisäksi on todettava, että Espanjan kuningaskunnan valitus on sikäli ristiriitainen, että neljännessä valitusperusteessa väitetään, että Gibraltar ei ole osa Yhdistynyttä kuningaskuntaa, mutta kuudennen valitusperusteen mukaan Gibraltarilla ei ole Yhdistyneen kuningaskunnan keskushallinnosta erillistä poliittista ja hallinnollista asemaa.

97. Toiseksi ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on todennut menettelyllisen autonomian osalta muistutettuaan Gibraltarin perustuslain asiaa koskevista säännöksistä, että kuvernöörille kyseisen perustuslain 33 ja 34 §:ssä myönnetty toimivalta, jota ei ole koskaan käytetty verotuksen alalla, ei osoita, että Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus voisi puuttua välittömästi verouudistuksen sisältöön.

98. EY 225 artiklan sekä Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 58 artiklan ensimmäisen kohdan ja unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 112 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohdan määräysten mukaan valittajan, joka väittää unionin yleisen tuomioistuimen ottaneen selvitysaineiston huomioon vääristyneellä tavalla, on ilmoitettava täsmällisesti ne selvitysaineiston osat, jotka se katsoo unionin yleisen tuomioistuimen ottaneen huomioon vääristyneellä tavalla, ja näytettävä toteen ne arviointivirheet, joiden takia kyseinen tuomioistuin on valittajan mukaan tehnyt tällaisen menettelyvirheen. [47] Selvitysaineisto on otettu huomioon vääristyneellä tavalla, jos ilman uutta selvitysaineistoa on selvää, että jo saadun selvitysaineiston arviointi on ollut ilmeisen virheellistä. [48]

99. Espanjan kuningaskunnan väitteillä pyritään ennen kaikkea kyseenalaistamaan asianomaisten kansallisten säännösten merkitys ja etenkin korostamaan Yhdistyneen kuningaskunnan oletettua puuttumisvaltaa, eikä niiden perusteella voida todeta ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen arvioineen virheellisesti Gibraltarin perustuslain täsmällistä merkitystä.

100. Taloudellisen ja rahoituksellisen autonomian osalta totean, että oikeuskäytännöstä ilmenee selvästi, että Azorit-tuomioon perustuvan oikeuskäytännön kolmannen edellytyksen täyttymättä jäämiseksi on tapahduttava kompensaatio, eli viranomaisten toteuttaman verotuksellisen toimenpiteen ja kyseisen valtion rasitteiden välillä on oltava syy-yhteys. [49] Näin ollen ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on tukeutunut valituksenalaisen tuomion 106 kohdassa perustellusti Azorit-tuomion tällaiseen tulkintaan.

101. Lisäksi Espanjan kuningaskunta ei valitusperusteessaan vetoa mihinkään seikkaan, joka voisi vahvistaa, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on ottanut vääristyneellä tavalla huomioon valituksenalaisen tuomion 108–113 kohdassa tarkastellut seikat, joiden pohjalta ja sen takia, että komissio ei ole esittänyt päinvastaista näyttöä, se on päätynyt siihen tulokseen, että Yhdistynyt kuningaskunta

47 – Yhdistetyt asiat C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P ja C-219/00 P, Aalborg Portland ym. v. komissio, tuomio 7.1.2004 (Kok., s. I-123, 50 kohta).

48 – Asia C-551/03 P, General Motors v. komissio, tuomio 6.4.2006 (Kok., s. I-3173, 54 kohta).

49 – Em. UGT-Rioja-tuomio, 129 kohta.

ei hyvitä rahoitustuella Gibraltarille verouudistuksen taloudellisia seurauksia.

102. Edellä esitettyjen seikkojen perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin katsoo, että kuudes valitusperuste on kokonaisuudessaan perusteeton.

2. Asian arviointi

I *Espanjan kuningaskunnan seitsemäs ja yhdeksäs valitusperuste, jotka perustuvat väitteeseen, jonka mukaan Azorit-tuomioon liittyy neljäs edellytys*

105. Seitsemännessä valitusperusteessaan Espanjan kuningaskunta pyrkii osoittamaan, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on tehnyt oikeudellisen virheen valituksenalaisen tuomion 88 kohdassa. Espanjan kuningaskunta päättelee Azorit-tuomion 47 kohdan perusteella, että on olemassa neljäs edellytys, joka täydentää kyseisessä tuomiossa vahvistettuja kolmea edellytystä.

1. Asianosaisten lausumat

103. Espanjan kuningaskunta väittää seitsemännessä valitusperusteessaan, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on tulkinnut väärin Azorit-tuomiota jättäessään soveltamatta neljättä edellytystä, jonka Espanjan kuningaskunta väittää olevan olemassa. Espanjan kuningaskunnan mukaan autonomian on nimittäin täytettävä tietyt vähimmäisvaatimukset, jottei alueellisella tasolla syntyisi yhteismarkkinat vaarantavia, toisistaan täysin poikkeavia verojärjestelmiä.

104. Yhdeksännessä valitusperusteessaan Espanjan kuningaskunta väittää, että valituksenalaisen tuomion perustelut ovat puutteelliset, koska siinä hylätään tämä neljäs edellytys ja todetaan vain 88 kohdassa, ettei se saa mitään tukea Azorit-tuomiosta.

106. UGT-Rioja-tuomion mukaan ei ole olemassa neljättä edellytystä, joka kyseisessä asiassa muodostaisi ennakkoedellytyksen Azorit-tuomiossa esitettyjen kolmen kriteerin soveltamiselle.[50] Kyseisen tuomion mukaan ”ainoat edellytykset, jotka on täytettävä, jotta alueyhteisön toimivaltaan kuuluva alue muodostaisi merkitykselliset puitteet arvioitaessa sitä, onko tämän alueyhteisön tekemä päätös valikoiva, ovat institutionaalisen, menettelyllisen ja taloudellisen autonomian

50 – Em. UGT-Rioja-tuomio, 53–60 kohta: ”Toisin kuin komissio väittää, edellä mainitussa asiassa Portugali vastaan komissio annetun tuomion 58 ja 66 kohdassa ei aseteta yhtään ennakkoedellytystä saman tuomion 67 kohdassa esitettyjen kolmen kriteerin täytäntöön panemiselle.”

edellytykset, sellaisina kuin niitä täsmennetään edellä mainitussa asiassa Portugali vastaan komissio annetun tuomion 67 kohdassa".

107. Tämän perusteella on todettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä ei ole koskaan vahvistettu neljättä edellytystä, jonka Espanjan kuningaskunta katsoo sisältyvän Azorit-tuomioon. Näin ollen ehdotan, että unionin tuomioistuin hylkää seitsemännen valitusperusteen perusteettomana.

108. Tämä vastaus huomioon ottaen yhdeksättä valitusperustetta ei ole tarpeen tutkia.

J *Espanjan kuningaskunnan toinen ja kolmas valitusperuste*

109. Koska nämä kaksi valitusperustetta ovat luonteeltaan samankaltaisia, tarkastelen niitä yhdessä.

1. Asianosaisten lausumat

110. Toisessa valitusperusteessaan Espanjan kuningaskunta väittää, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on tehnyt merkityksettömäksi EY 87 artiklan 1 kohdan katsomalla, että Gibraltariin sijoittautuneisiin yrityksiin sovellettavaa verojärjestelmää ei voida verrata Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneisiin yrityksiin sovellettavaan verojärjestelmään. Tämän määräyksen tulkinnassa olisi otettava huomioon se, että Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö (OECD) pitää Gibraltaria veroparatiisina ja Kansainvälinen valuuttarahasto (IMF) offshore-rahoituskeskuksena.

111. Kolmannessa valitusperusteessaan Espanjan kuningaskunta väittää, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen olisi pitänyt tulkita EY 87 artiklaa Euroopan keskuspankin (EKP) 16.7.2004 antaman suosituksen valossa. Tästä asiakirjasta, joka on unionin oikeuteen kuuluva sitova sääntö, ilmenee sen mukaan, että Gibraltar kuuluu käsitteen "offshore-rahoituskeskus" piiriin. Vastauskirjelmässään Espanjan kuningaskunta toteaa erityisesti, että Yhdistynyt kuningaskunta kuuluu Euroopan keskuspankkijärjestelmään (EKPJ) ja että EKPJ:n perussäännön 5 artikla muodostaa edellä mainitun EKP:n suosituksen oikeusperustan.

2. Asian arviointi

112. Näissä kahdessa valitusperusteessa Espanjan kuningaskunta esittää, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on arvioidessaan Gibraltarin verouudistusta EY 87 artiklan 1 kohdan valossa jättänyt huomiotta näkökohtia, jotka koskevat kansainvälisten

rahoitusjärjestöjen ja -laitosten Gibraltaria koskevia arvioita.

113. Näin ollen näiden valitusperusteiden voidaan katsoa perustuvan valituksenalaisen tuomion perustelujen väitettyyn puutteellisuuteen, mikä on oikeuskysymys ja voi sellaisena olla muutoksenhaun kohteena. [51]

114. Ei kuitenkaan ole tarpeen tutkia toista ja kolmatta valitusperustetta perustelujen puutteellisuuden näkökulmasta, vaan on todettava, että ne ovat tehottomat, koska vaikka ne olisivat perusteltuja, ne eivät olisi riittävä syy valituksenalaisen tuomion kumoamiselle.

115. Kun on kysymys valituksesta, unionin tuomioistuimen tehtävänä on pelkästään tutkia, onko ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin tehnyt oikeudellisen virheen harjoittaessaan tuomioistuinvalvontaa. Sen ainoana tehtävänä on siis tarkastaa, onko ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin voinut perustellusti katsoa, että Gibraltarin verouudistushankkeessa noudatetaan valtiontukiin sovellettavia sääntöjä, ja onko se näin ollen voinut perustellusti kumota riidanalaisen päätöksen. Haitallisen verojärjestelmän torjuntaa käsittelevien kansainvälisten tutkimusten perusteella ei kuitenkaan voida mitätöidä ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen päätelmää.

116. Näin ollen toinen ja kolmas valitusperuste on hylättävä tehottomina.

V Välitön verotus ja valtiontuet [52]

A *Komission valituksen rakennetta koskevat alustavat huomautukset*

117. Komissio vetoaa valituksensa tueksi yhteen perusteeseen, joka koskee sitä, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on soveltanut virheellisesti EY 87 artiklan 1 kohtaa. Vaikka komissio on jakanut valitusperusteensa kuuteen osaan, se näyttää kyseenalaistavan lähinnä kolme ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen perusteluihin sisältyvää seikkaa.

118. Ensimmäinen niistä mainitaan valitusperusteen ensimmäisessä osassa, ja se koskee ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen

51 – Ks. erityisesti yhdistetyt asiat C-120/06 P ja C-121/06 P, FIAMM ja FIAMM Technologies v. neuvosto ja komissio, tuomio 9.9.2008 (Kok., s. I-6513, 90 kohta).

52 – Komission valituksen ainoan valitusperusteen kuusi osaa ja Espanjan kuningaskunnan valituksen kahdeksas valitusperuste.

arviota suhteesta, joka vallitsee valtiontukea koskevien unionin sääntöjen ja välitöntä verotusta koskevan jäsenvaltioiden toimivallan välillä. Toinen seikka, jota käsitellään valitusperusteen toisessa, kolmannessa, neljännessä ja viidennessä osassa, koskee pääasiassa valikoivuuden kriteerin väitettyä virheellistä arviointia. Komission ainoan valitusperusteen kuudes osa koskee kolmatta seikkaa, joka liittyy läheisesti toiseen seikkaan, eli riidanalaisessa päätöksessä esitettyjä kolmea valikoivuuden osatekijää koskevien perustelujen väitettyä puutteellisuutta.

119. Näin ollen aion tutkia valituksen näiden komission kolmen pääasiallisen väitteen pohjalta.

120. Korostan heti aluksi, että komissio kehottaa valituksessaan unionin tuomioistuinta hylkäämään tähän asti käytössä olleen järjestelmän, joka koskee EY 87 artiklan 1 kohdan soveltamista sellaisiin välillisiin tukitoimenpiteisiin, jotka voivat olla kyseisessä määräyksessä tarkoitettuja valtiontukia, kuten verovapautuksiin tai muihin välillisen tuen muotoihin.

121. Tällaisia toimenpiteitä arvioitaessa on verrattava toisiinsa yhtäältä kyseisten yritysten tilannetta silloin, kun toimenpiteitä sovelletaan, ja toisaalta viitekriteeriä eli objektiivista standardia, joka voi olla esimerkiksi yleisten oikeussääntöjen mukainen verojärjestelmä tai yksityisen sijoittajan käyttäytyminen. Verotuksellisten tukitoimenpiteiden arviointi perustuu nimittäin siihen, että verrataan toisiinsa yhtäältä jäsenvaltioiden verotusvaltansa nojalla toteuttamien toimenpiteiden edunsaajien tosiasiallista tilannetta ja toisaalta kyseisellä viitealueella sovellettavaa verojärjestelmää.

B *Haitallisen verokilpailun käsite*

122. Taloudellisen toiminnan, kaupan ja investointien kansainvälistyminen sekä kansallisten rajojen yli toimivien yritysten lisääntyminen ovat ilmiöitä, jotka asettavat verotukselle ja verojärjestelmille merkittäviä haasteita. Monet yksiköt, joita voitaisiin verottaa, ylittävät nykyään valtioiden rajat ja asettuvat valtioihin, jotka tarjoavat maailmanlaajuisesti parhaat olosuhteet. Olosuhteista tärkeimpiä on verotus, vaikka sen todellista vaikutusta onkin vaikea käytännössä määritellä tarkasti. [53]

123. Monet valtiot ja verotuksellisesti suvereenit alueet käyttävät verotuksellisia ja muita kannustimia rahoitustoiminnan ja muun palveluntarjonnan houkuttelemiseksi. Nämä alueet tarjoavat yleensä ulkomaiselle sijoittajalle ympäristön, jossa nollaverotukseen tai lähes nollaverotukseen yhdistyy lainsäädännössä asetettujen tai hallinnollisten

53 – Carlos dos Santos, A., "Aides d'État, Code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union européenne", *Revue internationale de Droit Économique*, 2004, s. 9–45.

velvoitteiden keventäminen. [54] Nämä ”oikeudenkäyttöalueet” luokitellaan yleensä veroparatiiseiksi, ja ne ovat haitallisen verotuksen käsitteen keskeinen tekijä. [55]

124. Erään määritelmän mukaan ”verokilpailu” tarkoittaa, että yleistä verorasitusta alennetaan maan makrotaloudellisen tilanteen parantamiseksi vahvistamalla kotimaisen teollisuuden kilpailukykyä ja/tai houkuttelemalla ulkomaisia sijoittajia. [56] Tämä käsite on merkittävässä asemassa sekä kansainvälisissä taloussuhteissa että unionin sisämarkkinoilla.

125. Komissio myöntää, että tietynasteinen verokilpailu EU:ssa on epäilemättä väistämätöntä ja voi myötävaikuttaa veropaineen alenemiseen. [57] Välittömän verotuksen osalta se korostaa, että jäsenvaltiot ovat vapaita valitsemaan parhaaksi katsomansa verojärjestelmät edellyttäen, että ne noudattavat yhteisön sääntöjä. [58]

126. Unioni toteuttaa näin ollen toimenpiteitä, joiden tarkoituksena on asettaa verokilpailulle rajat, jotta se ei vääristäisi talouden ja teollisuuden kilpailua. Tavoitteena on verokilpailun hillitseminen, ei sen lopettaminen. [59]

127. Erityisesti välittömän verotuksen osalta komissio on päättänyt – yritettyään useaan otteeseen yhdenmukaistaa yritysverotusta [60] ja epäonnistuttuaan, koska jäsenvaltiot pel-

54 – OECD:n raportti *Harmful tax competition*, 47 kohta.

55 – OECD:n raportin mukaan haitalliset suosivat verojärjestelmät ovat tunnistettavissa neljän keskeisen tekijän perusteella: a) järjestelmässä sovelletaan asianomaisiin tuloihin todellisuudessa alhaista verokantaa tai nollaverokantaa, b) järjestelmä on eristetty, c) järjestelmän toiminta ei ole läpinäkyvää ja d) maa, jossa tällaista järjestelmää käytetään, ei harjoita tosiasiallista tietojenvaihtoa muiden maiden kanssa.

56 – Pinto, C., *Tax Competition and EU Law*, s. 1.

57 – Komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille ja talous- ja sosiaalikomitealle – Euroopan unionin veropolitiikan ensisijaisista tavoitteista tulevina vuosina, KOM(2001) 260 lopullinen, 2.3 kohta (EYVL C 284, s. 6).

58 – Tiedonanto KOM(2001) 260, 2.4 kohta. Liittymisneuvottelujen aikana Suomen tasavalta kuitenkin lupasi muille jäsenvaltioille, ettei se salli Ahvenanmaan muuttua veroparatiisiksi. Ks. Kuosmanen, A., *Finland's Journey to the European Union*, Maastricht, 2001, s. 262 ja 264.

59 – Yritysverotukseen sovellettavia menettelysääntöjä koskevan neuvoston ja neuvostoon kokoontuneiden jäsenvaltioiden hallitusten edustajien päätöslauselman (EYVL 1998, C 2, s. 2; jäljempänä menettelysäännöt) antamisen yhteydessä 1.12.1997 neuvosto totesi, että vilpittömällä kilpailulla voi olla myönteisiä vaikutuksia. Tästä syystä menettelysäännöt laadittiin nimenomaan koskemaan vain toimenpiteitä, joilla vääristetään taloudellisen toiminnan sijoittumista yhteisössä siten, että ne koskevat vain muita kuin kyseisen valtion asukkaita ja niillä myönnetään näille kyseisessä jäsenvaltiossa yleensä sovellettavaa verotuskohtelua edullisempi verotuskohtelu. Menettelysäännöissä määritellään kriteerit, joiden perusteella voidaan tunnistaa tällaiset mahdollisesti haitalliset toimenpiteet. EU:n valtiovarainministerit totesivat 14.3.2008 pidetyssä Ecofin-neuvoston kokouksessa, että verotusalan hyvä hallintotapa tarkoittaa avoimuutta, tietojenvaihtoa ja vilpitöntä verokilpailua koskevia periaatteita. Komissio antoi aiheesta myös tiedonannon vuonna 2008. Ks. Lambert, Th., ”Réflexions sur la concurrence fiscale”, *Recueil Dalloz*, 2010, s. 1733.

60 – Schön, W., ”The European Commission Report”, *European Taxation*, 2002.

käsivät menettävänsä osan verotuloistaan – ottaa käyttöön uuden lähestymistavan ehdottamalla ”veropakettia”,[61] joka sisältää joukon toimenpiteitä, joilla pyritään torjumaan haitallista verokilpailua unionissa.

128. Yksi näistä toimenpiteistä ovat yritysverotusta koskevat menettelysäännöt, joilla on pyritty parantamaan verotuksen avoimuutta ottamalla käyttöön jäsenvaltioiden keskinäinen tiedotusjärjestelmä.[62]

129. Haitallisesta veropolitiikasta käydyn keskustelun yhteydessä oikeuskirjallisuudessa on arvosteltu sitä, että tasavertaisten toimintaedellytysten tai vastaavan tilanteen (”level playing field”) määrittäminen kansainvälisessä verotuksessa on epäselvää.[63] On kuitenkin selvää, ettei kaikissa maissa voida soveltaa samaa verokantaa ja samoja veroperusteita, koska etenkin pienillä valtioilla on verotusalueen kokoon liittyviä erityisongelmia.[64]

130. Haitallisen verotuksen torjunnan osalta voi edellä esitettyjen seikkojen valossa vaikuttaa siltä, että komissio on turvautunut ainoaan sen käytettävissä olevaan välineeseen eli EY 87 artiklan 1 kohtaan.[65] On siis ratkaistava, onko kyseinen määräys tähän tarkoitukseen sopiva väline, ja jos on, miten sen käyttö olisi rajattava välitöntä verotusta koskevan toimivallan jakautumisen osalta.

131. Kuten menettelysääntöjen johdantoosasta ilmenee, ne ovat poliittinen sitoumus eivätkä siis vaikuta jäsenvaltioiden oikeuksiin ja velvoitteisiin eivätkä jäsenvaltioiden ja yhteisön toimivaltaan sellaisina kuin nämä ilmenevät perustamissopimuksesta. Haitallisilla käytännöillä tarkoitetaan menettelysäännöissä toimenpiteitä, jotka vaikuttavat tai voivat merkittävästi vaikuttaa taloudellisen

61 – Veropolitiikasta 1.12.1997 tehdyt Ecofin-neuvoston päätelmät (EYVL 1998, C 2, s. 1). Pakettiin kuuluivat yritysverotusta koskevat menettelysäännöt, säästöjen verotusta koskeva direktiiviehdotus sekä eri jäsenvaltioissa sijaitsevien yritysten välisten korkojen ja rojaltien maksamista koskeva direktiiviehdotus.

62 – Yritysverotukseen sovellettavista menettelysäännöistä 1.12.1997 annettu neuvoston ja neuvostoon kokoontuneiden jäsenvaltioiden hallitusten edustajien päätöslauselma (EYVL 1998, C 2, s. 2). Komissio sitoutui näiden menettelysääntöjen pohjalta julkaisemaan suuntaviivat valtiontukisääntöjen soveltamisesta välitöntä verotusta koskeviin toimenpiteisiin. Ks. komission tiedonanto valtiontukisääntöjen soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen (EYVL 1998, C 384, s. 3).

63 – Yritysverotuksessa nämä edellytykset turvataan, jos kaikki maat soveltavat samaa efektiivistä marginaaliveroastetta (marginal effective tax rate, METR) viimeisen investointiyksikön verotuksessa rajat ylittävissä investoinneissa.

64 – Vording, H., ”A Level Playing Field for Business Taxation in Europe”, *European Taxation*, marraskuu 1999.

65 – Kuten neuvosto toteaa menettelysääntöjen J kohdassa: ”osa menettelysääntöjen piiriin kuuluvista verotuksellisista toimenpiteistä saattaa kuulua perustamissopimuksen – – valtiontukia koskevien määräysten soveltamisalaan”.

toiminnan sijoittumiseen yhteisössä. Mahdollisesti haitallisina ja siis menettelysääntöihin kuuluvina pidetään näin ollen myös sellaisia verotustoimenpiteitä, joilla todellista verotustasoa selvästi alennetaan verrattuna toimenpiteisiin, joita kyseisessä jäsenvaltiossa tavallisesti sovelletaan, nollaverotus mukaan lukien.

132. Menettelysäännöt koskevat siis sellaista jäsenvaltioiden välistä kilpailua, jossa ne pyrkivät houkuttelemaan verotuksen avulla enemmän ulkomaisia investointeja tai ulkomaista pääomaa kuin muut. Menettelysääntöjen tarkoituksena on siten puuttua ulkomaisia yrityksiä tai ulkomaista pääomaa suojeleviin valtioiden toimenpiteisiin eikä toimenpiteisiin, joilla suojellaan kotimaisia yrityksiä tai kotimaista pääomaa. Tämä tarkoittaa, että niitä on tarkoitus soveltaa käänteiseen syrjintään eli syrjintään, joka asettaa jäsenvaltion omat asukkaat epäedulliseen asemaan. [66]

133. Valtiontukijärjestelmällä sen sijaan pyritään suojelemaan yritysten välistä kilpailua vääristymiseltä tai sellaiselta unionin sisäiseltä kaupalta, jota jäsenvaltiot saavat aikaan myöntämällä etuja tietyille yrityksille tai tuotteille muiden yritysten tai tuotteiden vahingoksi. Lisäksi sen tavoitteena on suojella sisämarkkinoita valtiontukien aiheuttamalta segmentoitumiselta ja samalla estää ulkomaalaisten tai ulkomailla asuvien perusteeton syrjintä ja kotimaisia yrityksiä tai kotimaista pääomaa suosiva protektionismi. [67]

134. Tästä seuraa, että jäsenvaltioiden välinen haitallinen institutionaalinen tai verotuksellinen kilpailu ei selvästikään kuulu perustamissopimuksella luodun valtiontukien valvontajärjestelmän piiriin, [68] vaikka onkin olemassa tapauksia, jotka voivat olla sekä haitallisia verokilpailutoimenpiteitä että yhteismarkkinoille soveltumattomia valtiontukia. Haitallisen verokilpailun torjumisen perusteltu tavoite ei kuitenkaan voi oikeuttaa vääristämään unionin oikeudessa vahvistettuja valtiontukiin sovellettavia kilpailuoikeudellisia puitteita tai edes turvautumaan tilapäisratkaisuihin vastoin SEUT 2 artiklassa vahvistettua oikeusvaltion periaatetta.

135. Komission valitus on tutkittava tämä tausta huomioon ottaen.

66 – Carlos dos Santos, A., "Aides d'État, Code de conduite et concurrence fiscale", mainittu teos, s. 29.

67 – Ks. Carlos dos Santos, A., *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, Bruxelles, 2009, s. 428.

68 – Menettelysääntöjärjestelmän ja valtiontukijärjestelmän välisistä eroista ja yhtäläisyyksistä ks. Carlos dos Santos, A., "Aides d'État, code de conduite et concurrence fiscale", mainittu teos, s. 30 ja sitä seuraavat sivut.

VI Jäsenvaltioiden toimivalta välittömän verotuksen alalla ja sen suhde valtiontukisääntöihin [69]

A *Komission ainoan valitusperusteen ensimmäiseen osaan liittyvät lausumat*

136. Ainoan valitusperusteensa ensimmäisessä osassa komissio väittää, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on tehnyt virheen arvioidessaan EY 87 artiklan 1 kohdan ja jäsenvaltioilla veroasioissa olevan toimivallan välistä suhdetta. Komissio katsoo tältä osin, että unionin oikeudessa ja erityisesti EY 87 artiklan 1 kohdassa asetetut rajat muodostavat kehykset jäsenvaltioiden toimivallalle verotusasioissa, 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. Espanjan kuningaskunta yhtyy komission analyysiin, mutta vain siltä osin kuin se koskee Yhdistyneen kuningaskunnan toimivaltaa jäsenvaltiona välittömän verotuksen alalla.

69 – Komission ainoan valitusperusteen ensimmäinen osa.

B *Yleisiä huomautuksia*

137. Vaikka välitön verotus kuuluu perustamissopimuksessa vahvistetun toimivallan jaon mukaisesti jäsenvaltioiden yksinomaiseen toimivaltaan, on selvää, että jäsenvaltioiden on toimivaltaansa käyttäessään noudatettava perustamissopimusta. Näin ollen välittömän verotuksen jäsenvaltioiden toimivaltaan kuulumisesta huolimatta niiden on vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava unionin oikeutta. [70]

138. Lisäksi se, että toimenpide, joka voi olla EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu valtiontuki, on toteutettu jäsenvaltioiden yksinomaista toimivaltaa käyttäen, mistä minusta on usein kyse, ei voi yksinään vaikuttaa valtiontukisääntöjen soveltamiseen.

139. Jäsenvaltioilla on kuitenkin välittömän verotuksen alalla erittäin paljon itsenäistä lainsäädännöllistä ja hallinnollista toimivaltaa. Verotustoimivalta on edelleen hallitusten

70 – Ks. erityisesti asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004 (Kok., s. I-7477, 19 kohta); asia C-292/04, Meilicke ym., tuomio 6.3.2007 (Kok., s. I-1835, 19 kohta); asia C-157/05, Holböck, tuomio 24.5.2007 (Kok., s. I-4051, 21 kohta) ja asia C-451/05, ELISA, tuomio 11.10.2007 (Kok., s. I-8251, 68 kohta). Ks. myös yhdistetyt asiat C-397/98 ja C-410/98, Metallgesellschaft ym., tuomio 8.3.2001 (Kok., s. I-1727, 37 kohta); asia C-446/03, Marks & Spencer, tuomio 13.12.2005 (Kok., s. I-10837, 29 kohta); asia C-196/04, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomio 12.9.2006 (Kok., s. I-7995, 40 kohta) ja asia C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomio 13.3.2007 (Kok., s. I-2107, 25 kohta).

sisäinen asia, ja ne ovat vapaita valitsemaan parhaaksi katsomansa verojärjestelmät edellyttäen, että ne noudattavat unionin oikeutta.

140. On selvää, että valtiontukea koskevien unionin oikeuden säännösten tarkoituksena on vain korjata sellaiset kilpailun vääristymät, jotka johtuvat jäsenvaltion halusta myöntää tietyille yrityksille tai tuotannonaloille erityinen etu, joka poikkeaa sen noudattamista yleisistä poliittisista suuntaviivoista. Jos siis verojärjestelmä on luonteeltaan yleinen, siihen ei sovelleta EY 87 artiklan 1 kohtaa.[71] Mikäli jäsenvaltion hyväksymät toimenpiteet koskevat koko verojärjestelmää, ne ovat yleisen verotuspolitiikan järjestelytoimenpiteitä eivätkä valtiontukia.[72]

141. Sama periaate koskee haitallisia verotustoimenpiteitä, jos ne eivät täytä edun valikoivuuden kriteeriä; tällöin edellä mainitut menettelysäännöt ovat ainoa niiden väline niihin puuttumiseen.[73] Itse asiassa merkittävä osa haitallisista verotustoimenpiteistä on yleisiä verotustoimenpiteitä, joihin oikeuskirjallisuudessa vallitsevan kannan mukaan ei sovelleta EY 87 artiklan 1 kohtaa.[74]

142. Verovapautukset ja muut epäsuoran tuen muodot, jotka on myönnetty ala- tai aluekohtaisin perustein, sitä vastoin katsotaan valtiontuiksi.[75] Toimenpidettä, jota ei sovelleta kaikkiin taloudellisiin toimijoihin, ei siis periaatteessa voida pitää yleisenä talouspoliittisena toimenpiteenä.[76]

71 – Ks. oikeuskirjallisuudessa Schön, W., Taxation and State aid Law in the European Union, *CMLR*, 36(1999), s. 911; O'Brien, M., "Company taxation, State aid and fundamental freedoms", *ELRev*, 2005, s. 209 ja Quigley, C., *European State Aid Law*, 2009, s. 65.

72 – Jos viranomaisilla sen sijaan on harkintavaltaa, on kyse "erityisistä" toimenpiteistä. Ks. asia C-241/94, Ranska v. komissio, tuomio 26.9.1996 (Kok., s. I-4551).

73 – Oikeuskirjallisuudessa on todettu komission haluttomuus soveltaa menettelysääntöjä perinteisiin yleisiin verotustoimenpiteisiin, kuten Irlannin käyttöön ottamaan 12,5 prosentin verokantaan, joka on selvästi muiden jäsenvaltioiden yritysverokantaa alempi mutta joka ei siitä huolimatta näytä kuuluvan menettelysääntöjen soveltamisalaan, ellei sen osoiteta olevan haitallinen. Ks. Carlos dos Santos, A., "Aides d'État, Code de conduite et concurrence fiscale", mainittu teos, s. 35.

74 – Ks. Carlos dos Santos, A., *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, mainittu teos, s. 501.

75 – Asia 70/72, komissio v. Saksa, tuomio 12.7.1973 (Kok., s. 813, Kok. Ep. II, s. 117). Ks. myös Nicolaides, Ph., "Fiscal Aid in the EC, A Critical Review of Current Practice", *World Competition*, 24(3) 2001, s. 319–342.

76 – Ks. asia C-66/02, Italia v. komissio, tuomio 15.12.2005 (Kok., s. I-10901, 10 kohta); asia C-148/04, Unicredito Italiano, tuomio 15.12.2005 (Kok., s. I-11137, 49 kohta) ja asia C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze ym., tuomio 10.1.2006 (Kok., s. I-289, 135 kohta). Mielestäni oikeuskäytännössä näin omaksuttu määritelmä vaikuttaa liian laajalta, koska verotustoimenpiteitä ei yleensä sovelleta kaikkiin yrityksiin vaan vain tietyt edellytykset täyttäviin yrityksiin. Esimerkiksi pääomayhtiöiden verouudistusta ei voida pitää muuna kuin yleisenä vain siksi, että sitä ei sovelleta henkilöyhtiöihin tai liikkeen- tai ammatinharjoittajiin. Ks. Schön, W., "Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht", Österreichischer Juristentag (Hrsg.): *Verhandlungen des Siebzehnten Österreichischen Juristentages Wien 2009, IV/2 Steuerrecht*, Wien, Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, 2010, s. 21–46.

143. Huomautan tässä yhteydessä oikeuskirjallisuudessa todetun, että EY 87 artikla on valikoivuuden käsitteen myötä mahdollistanut verosääntöjen todellisen yhdenmukaistamisen, vaikkei tämä ollut sen tarkoitus. [77] Valtiontukia koskevien periaatteiden soveltamisen kansalliseen veropolitiikkaan katsotaankin johtavan verojärjestelmien välisen kilpailun sääntelyyn, koska valtiot ovat välillisesti velvoitettuja noudattamaan verotuksen neutraalisuutta. [78]

144. Katson kuitenkin, että välittömän verotuksen alalla on mahdotonta päästä fiskaaliseen neutraalisuuteen ilmaisun suppeassa taloudellisessa merkityksessä. [79] Kaikki verojärjestelmät perustuvat mielestäni tietynasteiseen valikoivuuteen sen mukaan, mihin tavoitteisiin kansallinen lainsäätäjä on pyrkinyt. Perustavin kysymys on siis se, voiko jostakin kansallisen verojärjestelmän rakenteellisesta piirteestä johtua unionin oikeudessa tarkoitettu etu. [80]

145. Näin ollen on tärkeää erottaa toisistaan valtiontuiksi katsottavat verotustoimenpiteet ja toimenpiteet, jotka kuuluvat kansallisen lainsäätäjän luoman verojärjestelmän normaaliin rakenteeseen; tähän rakenteeseen voi sisältyä erotteluja, joita niihin yleisen edun mukaisiin yleisiin tavoitteisiin pyrkiminen edellyttää, joita valtio on asettanut suvereeneja oikeuksia käyttäessään. [81]

C Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen perustelut, jotka koskevat jäsenvaltioiden toimivaltaa välittömän verotuksen alalla

146. Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on aivan oikein maininnut valituksenalaisen tuomion 146 kohdassa oikeuskäytännön, jonka mukaan välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, korostaen kuitenkin, että unionin valtiontukisääntöjen soveltaminen ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta valita asianmukaisimmaksi katsomansa talouspolitiikka ja näin ollen päättää verojärjestelmästään ja sen mukaisesta yleisestä eli normaalista järjestelmästä. Tämän jälkeen se

77 – Waelbroeck, D., "La condition de sélectivité de la mesure", *Aides d'État*, 2005, s. 90.

78 – "Les aides d'État sous forme fiscale", *Revue de droit fiscal*, nro 48, 2008. Lisäksi on todettava komission edustajan ilmoittaneen kannakseen suullisessa käsittelyssä, että jäsenvaltioiden veropolitiikan on välittömän verotuksen alalla oltava fiskaalisesti neutraalia.

79 – Ks. Nicolaides, Ph., "Fiscal Aid in the EC", mainittu teos, s. 332 ja 333. Kirjoittajan mukaan yksikään valtion verotustoimenpide ei ole taloudelliselta kannalta neutraali, koska niillä kaikilla muutetaan markkinatoimijoiden taloudellisen käyttäytymisen edellytyksiä. Verotustoimenpiteiden vaikutukset ovat myös riippuvaisia kunkin verovelvollisen erityistilanteesta. Tästä seuraa, että kaikki välittömän verotuksen järjestelmät perustuvat väistämättä tietoisiin poliittisiin valintoihin, jotka vaikuttavat taloudellisesti eri tavoin erilaisiin yrityksiin. Ks. myös Carlos dos Santos, A., *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, mainittu teos, s. 47, alaviite nro 100, jossa muistutetaan, että verotuksen neutraalisuus on aina suhteellista neutraalisuutta.

80 – Huomautan, että ellei järjestelmä ole täysin yhtenäinen, muihin kuin ala- tai aluekohtaisiin kriteereihin perustuvalla yritysten erilaisella kohtelulla voidaan kuitenkin rikkoa perustamissopimuksen muita määräyksiä. Ks. asia 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986 (Kok., s. 273, Kok. Ep. VIII, s. 407).

81 – Merola, M. ja Capelletti, L., "Une analyse des derniers développements en matière d'aides d'États fiscales", *Fiscalité européenne*, Bruylant, Bruxelles, s. 87.

on tutkinut, onko komissio noudattanut näitä periaatteita arvioidessaan asianomaisen toimenpiteen valikoivuutta.

147. Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on tuomion 146 kohdassa tukeutunut mainittuun oikeuskäytäntöön perustellessaan, miksi komission olisi pitänyt noudattaa kolmivaiheista arviointia voidakseen luokitella toimenpiteen valikoivaksi. Kuten valituksenalaisen tuomion 145 kohdasta ilmenee, ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on halunnut korostaa, että mikäli komissio ei ole suorittanut kahta ensimmäistä vaihetta, se ylittäisi toimivaltansa rajat, koska se asettuisi jäsenvaltion asemaan kyseisen valtion verojärjestelmän määrittämisen osalta. Lisäksi ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen mukaan näin estettäisiin jäsenvaltiota perustelemasta asianomaisia eroavaisuuksia ilmoitetun verojärjestelmän luonteella ja rakenteella.

148. Tästä näkökulmasta tarkasteltuna ja riippumatta siitä, muodostaako ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen käyttämä metodologia oikeudellisesti perustellun viitekehyksen, jota se olisi voinut velvoittaa komission käyttämään, toteamus siitä, että jäsenvaltioilla on verotusvaltaa, on toki puutteellinen mutta ei muodosta oikeudellista virhettä edellä tämän ratkaisuehdotuksen 137–145 kohdassa mainittuun oikeuskäytäntöön nähden.

149. Näin ollen ehdotan, että unionin tuomioistuin hylkää perusteettomana komission ainoan valitusperusteen ensimmäisen osan.

VII Menetelmä, jonka avulla voidaan ratkaista, onko verotuki, joka voi olla valtiontukea, valikoivaa

A *Riidanalaisessa komission päätöksessä esitetyt seikat*

150. Komission suullisessa käsittelyssä esittämien seikkojen mukaan Gibraltarin uusi verojärjestelmä muodostuu henkilöstön määrään perustuvasta verosta ja liikekiinteistön käyttöön perustuvasta verosta, joiden määrä voi olla yhteensä korkeintaan 15 prosenttia voitoista, sekä kahdenlaisista lisäveroista, jotka kannetaan tietynlaisilta yrityksiltä. Komissio väittää, että vaikka Gibraltarissa sanotaan olevan käytössä yksi ainoa järjestelmä, kyse on itse asiassa erilaisten ja keskenään yhteensopimattomien verojärjestelmien yhdistelmästä, josta on mahdotonta erottaa viitejärjestelmää ja erityisjärjestelmiä. Sen mukaan järjestelmässä, jonka väitetään olevan yksi järjestelmä, erotetaan itse asiassa toisistaan erilaiset yritysryhmät siten, että joillekin yrityksille, etenkin offshore-yrityksille, myönnetään etuja.

151. Komissio arvostelee valituksenalaista tuomiota siitä, että siinä on noudatettu sen vuoden 1998 tiedonantoon tukeutuen muodollista lähestymistapaa, jolla komission mukaan ei ole mitään tekemistä taloudellisen todellisuuden kanssa, kun taas unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön

mukaan valtioiden toimenpiteitä olisi arvioitava niiden vaikutusten perusteella.

B *Edun toteamisen oleellinen merkitys tarkasteltaessa valikoivuuden käsitettä välillisten toimenpiteiden yhteydessä*

152. Riidanalaisen päätöksen sisällön vuoksi kiinnitän unionin tuomioistuimen huomiota näkökohtaan, joka minusta vaikuttaa olennaiselta esillä olevien asioiden käsittelemisen kannalta ja liittyy läheisesti siihen, että komissio on torjunut vuoden 1998 tiedonannossaan esitetyn poikkeuksia koskevan menetelmän.

153. Komissio arvioi Gibraltarin verojärjestelmän uudistusta nimittäin ensinnäkin sen alueellisen ja aineellisen valikoivuuden kannalta. Päätöksen 153 kohdassa edun olemassaolo päätellään sen sijaan siitä, että uudistuksen osoitetaan olevan valikoiva. Komissio tarkastelee Gibraltarin verojärjestelmää kokonaisuutena ja toteaa sen olevan lähtökohtaisesti syrjivä, mikä komission mukaan tarkoittaisi edun ja näin ollen valtiontuen olemassaoloa.

154. Riippumatta siitä, mikä viitekehyksen pitäisi olla käsiteltävinä olevissa asioissa, on mielestäni virhe valita tällainen metodologia sellaisen välillisen toimenpiteen, joka voi olla EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu valtiontuki, arvioinnin rakenteeseen liittyvistä syistä. Lähestymistavan perusteluissa tukeudutaan edellä selostettuihin seikkoihin.

155. Toimenpiteen luokitteleminen perustamissopimuksessa tarkoitetuksi tueksi edellyttää unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan sitä, että jokainen EY 87 artiklan 1 kohdassa asetetuista neljästä kumulatiivisesta edellytyksestä täyttyy. [82] Jäsenvaltion myöntämä taikka valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa, ei sovellu yhteismarkkinoille, jos se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Tässä määräyksessä tarkoitettu tuen käsite on siis yleisluonteisempi kuin avustuksen, koska tuella ei tarkoiteta ainoastaan positiivisia suorituksia, kuten avustuksia, vaan myös toimenpiteitä, jotka eri tavoin alentavat yrityksen vastattavaksi tavallisesti kuuluvia kustannuksia vastaavanlaisessa tilanteessa olevaan yritykseen verrattuna. [83]

82 – Ks. erityisesti asia C-237/04, Enirisorse, tuomio 23.3.2006 (Kok., s. I-2843, 38 ja 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös asia C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri, tuomio 17.11.2009 (Kok., s. I-10821, 52 kohta).

83 – Asia C-387/92, Banco Exterior de España, tuomio 15.3.1994 (Kok., s. I-877, 13 kohta); asia C-256/97, DM Transport, tuomio 29.6.1999 (Kok., s. I-3913, 19 kohta); asia C-276/02, Espanja v. komissio, tuomio 14.9.2004 (Kok., s. I-8091, 24 kohta); 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-393/04 ja C-41/05, Air Liquide Industries Belgium, tuomio 15.6.2006 (Kok., s. I-5293, 29 kohta).

156. Jotta voitaisiin arvioida, onko tällainen etu EY 87 artiklassa tarkoitettua tukea, on määritettävä, saako yritys sellaista taloudellista etua, jota se ei olisi saanut normaaleissa kilpailuolosuhteissa. [84] Verotustoimenpiteiden ominaislaadun vuoksi oikeuskirjallisuudessa on ehdotettu, että kysymyksessä olisi valtiontuki, jos veroviranomaiset tai hallitus menettävät verotuloja tai luopuvat niistä. [85]

157. Mielestäni edun käsite on käsiteltävinä olevissa valituksissa avainasemassa.

158. Katson nimittäin, että toimenpidettä, joka voi olla valtiontukea ja joka myönnetään välillisesti, esimerkiksi verotustoimenpidettä, ei voida määritellä ilman viitekehystä. [86] Muutoin valikoivuuden ja edun käsitteet menisivät sekaisin, koska toimenpiteen valikoivuus tarkoittaa mielestäni sitä, että edut jakautuvat epätasaisesti samantapaisessa tilanteessa olevien yritysten kesken. Valikoivuuden edellytyksien tutkiminen kuitenkin poikkeaa edun edellytyksien tutkimisesta. [87]

159. Jos käsiteltävinä olevissa asioissa verojärjestelmän rakennetta, joka johtaa viime kädessä siihen, että Gibraltarissa offshore-yrityksiä ei veroteta, olisi pidettävä valtiontukena, olisi vielä ratkaistava, kuinka oletetun tuen määrä lasketaan ilman, että ensin määritellään yleinen verojärjestelmä eli yleinen viitekehys. Näin ollen erityisesti 15 ja 35 prosentin enimmäismäärät eivät kerro tuen määrää, koska Gibraltarin verojärjestelmästä puuttuvat viitesäännökset, joiden avulla voitaisiin päätellä, miten offshore-yrityksiä olisi pitänyt verottaa.

160. Toimenpiteestä, jota voidaan pitää verotukena, on nimittäin vastaavasti aiheuduttava verokustannuksia. [88] Komission on kyettävä määrittämään sen veron määrä, joka tosiasiallisesti tai mahdollisesti ”menetetään” ja joka on oletetun tuen määrä. Komissiolla ei

84 – Edun toteamisen merkityksellisyydestä valikoivuutta tutkittaessa ks. em. asia Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, tuomion 41 kohta; asia C-409/00, Espanja v. komissio, tuomio 13.2.2003 (Kok., s. I-1487, 47 kohta); em. Azorit-tuomio, 54–56 kohta; em. UGT-Riojatuomio, 46 kohta ja em. asia British Aggregates v. komissio, tuomion 82 kohta.

85 – Nicolaides, Ph., ”Fiscal Aid in the EC”, mainittu teos, s. 325.

86 – Ks. myös Carlos dos Santos, A., *L'Union européenne et la régulation*, mainittu teos, s. 506.

87 – Valikoivuuden edellytyksien tutkiminen poikkeaa edun tutkimisesta, vaikka oikeuskäytännön mukaan ”toimenpiteen valikoivuuden arvioimiseksi on selvitettävä, muodostaako tämä toimenpide tietyssä oikeudellisessa järjestelmässä edun joillekin yrityksille verrattuna toisiin yrityksiin” (ks. em. asia British Aggregates v. komissio, tuomion 82 kohta). Kuten vuoden 1998 tiedonannon 12 kohdasta ilmenee, valikoivuutta arvioitaessa otetaan myös huomioon, että valikoivuus voi perustua järjestelmän yleiseen luonteeseen.

88 – Tämä on olennaista erityisesti lainvastaiseksi oletetun tuen mahdollisen takaisinmaksun kannalta.

ole muita keinoja arvioida ”menetettyä” arvoa kuin tukeutua tarkastelun kohteena olevassa viitekehyksessä sovellettavaan yleiseen järjestelmään.

161. Tässä yhteydessä palautan mieleen oikeuskäytännön, jonka mukaan jopa etu, josta mahdollisesti vastaisuudessa aiheutuu valtiolle lisäkustannuksia, on valtiontukea. [89] Tällaisia ovat yleensä takaukset, jotka liittyvät lainaan tai muuhun rahoitussitoumukseen, josta lainanottaja sopii lainanantajan kanssa. [90] Valtiontakauksen vuoksi lainanottaja voi saada alhaisemman koron tai joutua antamaan vähemmän vakuuksia. Sen ratkaisemiseksi, onko kyseessä valtiontuki, on arvioitava yrityksen mahdollisuudet hankkia kyseiset rahamäärät pääomamarkkinoilta tilanteessa, jossa tällaista takausta ei olisi. [91] Pelkkä viranomaisen ilmoitus voi kuitenkin vaikuttaa merkittävästi siihen, että rahoitusmarkkinoiden luottamus kyseiseen yritykseen palaa ja se voi saada uusia luottoja. [92]

162. Verotustoimenpiteiden kohdalla olisi kuitenkin väärin katsoa, että verotukseen liittyvä ratkaisu johtaa automaattisesti siihen, että kyseiselle yritykselle myönnetään etu. Juuri tästä syystä komissiolla on oltava kokonaisnäkemys ”normaalisti” sovellettavasta järjestelmästä.

163. Verotustoimenpiteiden tarkastelun on siten lähdettävä tosiseikkojen vertailusta eli on selvitettävä, mikä olisi tilanne, jollei toimenpidettä, joka voi olla valtiontukea, olisi toteutettu.

164. Yhdistetyissä asioissa Belgia ja Forum 187 [93] annetun tuomion mukaan sen selvittämiseksi, tuottaako koordinointikeskusten järjestelmän mukainen verotettavien tulojen määrittämistapa etua koordinointikeskuksille, on syytä verrata kyseistä järjestelmää yleisesti sovellettavan verolainsäädännön mukaiseen järjestelmään, joka perustuu tulojen ja menojen väliseen erotukseen yhtiössä, joka toimii vapaan kilpailun ympäristössä.

89 – Asia C-200/97, Ecotrade, tuomio 1.12.1998 (Kok., s. I-7907, 43 kohta) ja yhdistetyt asiat T-204/97 ja T-270/97, EPAC v. komissio, tuomio 13.6.2000 (Kok., s. II-2267, 80 kohta).

90 – Ks. komission tiedonanto EY:n perustamissopimuksen 87 ja 88 artiklan soveltamisesta valtiontukiin takauksina (EYVL 2000, C 71, s. 14). Komission mukaan valtiontakauksesta saatava hyöty on se, että valtio kantaa takaukseen liittyvän riskin, josta perittäisiin tavallisesti maksu. Jos valtio luopuu tällaisesta maksusta, yritys hyötyy, ja samalla kulutetaan valtion varoja. Ks. tiedonannon 2.1.2 kohta.

91 – Asia C-288/96, Saksa v. komissio, tuomio 5.10.2000 (Kok., s. I-8237, 30 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

92 – Yhdistetyt asiat T-425/04, T-444/04, T-450/04 ja T-456/04, Ranska v. komissio, tuomio 21.5.2010 (Kok., s. II-2099). Ilmoitusten on kuitenkin oltava niin selkeitä, tarkkoja ja järkkymättömiä, että niistä käy ilmi valtion uskottava sitoutuminen. On huomattava, että em. asiassa Ranska v. komissio annetusta tuomiosta on tehty valitus, joka on kirjattu asianumerolla C-399/10 P.

93 – Yhdistetyt asiat C-182/03 ja C-217/03, tuomio 22.6.2006 (Kok., s. I-5479, 95 kohta).

165. On siis ensinnäkin tarpeen selvittää, olisiko verovelvollista pitänyt verottaa, ja jos olisi, merkitsikö verottamatta jättäminen etua. Sen jälkeen on selvitettävä, saavatko vastaavanlaisessa tilanteessa olevat muut yritykset saman edun. Jos eivät saa, on todennäköisesti kyse valikoivasta edusta. Edun voidaan näin ollen todeta olevan olemassa vain vertailemalla edellä mainitulla tavalla tosiseikkoja.

166. Esimerkkinä voidaan käyttää veroaluetta, jossa verokynnys on määritetty siten, että puolet yrityksistä ei joudu maksamaan veroa mutta toinen puoli maksaa veroa 10 prosenttia voitoista, jolloin voidaan tuskin katsoa, että ensin mainittu yritysryhmä saa edun. Se, että jäsenvaltio päättää olla verottamatta tiettyä omaisuutta, tekijää tai toimintaa, ei tarkoita edun olemassaoloa, sillä etu tarkoittaisi, että kyseinen omaisuus, tekijä tai toiminta on vapautettu olemattomasta verosta tai sellaisesta verosta, jota niihin ei sovelleta. [94]

167. Toinen esimerkki voisi olla talouspoliittinen toimi, jota sovelletaan kaikkiin yrityksiin ja jossa kalenterivuosina A ja B tehdyistä investoinneista voidaan tehdä nopeutetut poistot. Tällaisessa toimenpiteessä on kyse edusta, mutta sen valikoivuus ei ensi näkemältä ole selvä. Yrityksille, jotka eivät ole investoineet viitekauden aikana, ei nimittäin myönnetä etua. Toimenpide vaikuttaa minusta näin ollen taloudellisesti valikoivalta, mutta koska valikoivuutta voidaan perustella verojärjestelmän sisäisellä logiikalla, valtiontuen olemassaolo voidaan sulkea pois. Jos toimenpidettä sitä vastoin sovelletaan tietyllä alalla vielä vuonna C, kyse on valtiontuesta.

168. Lisäksi tiettyihin aloihin tai tietynlaisiin yrityksiin voi selvästikin olla tarpeen soveltaa poikkeavaa verotuskohtelua niiden luonteen tai tarkoitusperän vuoksi. Tästä ovat mielestäni hyviä esimerkkejä voittoa tavoittelemattomat organisaatiot ja osuuskunnat. [95]

169. Kuten olen edellä todennut, komission riidanalaisessa päätöksessä noudattama lähestymistapa ei vaikuta minusta perustellulta. Irlanti on todennut suullisessa käsittelyssä aivan oikein, että kyseessä näyttää olevan erityinen lähestymistapa, jota komissio perustelee Gibraltarin pienuudella. Mielestäni se ei kuitenkaan ole hyvä perusta analyysille, joka komission on suoritettava tarkastellessaan verotustoimenpiteitä, jotka voivat kuulua EY 87 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan. Jos unionin tuomioistuin hyväksyisi komission ehdottaman lähestymistavan, se tarkoittaisi,

94 – Luonnollisten henkilöiden verotuksen osalta sama toteamus pätee sellaisten veroalueiden osalta, joissa verotetaan varakkaimpien verovelvollisten varallisuutta. Ei voida katsoa, että verovelvollisille, joita ei veroteta määritetyn alarajan vuoksi, myönnettäisiin jonkinlainen etu.

95 – Asia T-67/94, Ladbroke Racing v. komissio, tuomio 27.1.1998 (Kok., s. II-1). Ks. myös yhdistetyissä asioissa C-78/08–C-80/08, Paint Graphos ym., esittämäni ratkaisuehdotus.

että EY 87 artiklan 1 kohtaan lisättäisiin edellytys, joka liittyy sen veroalueen kokoon, jossa riidanalainen toimenpide otetaan käyttöön.

170. Jos unionin tuomioistuin noudattaisi komission ratkaisua, joka perustuu luonnostaan syrjivän järjestelmän käsitteeseen, se johtaisi myös siihen, että yksittäistapauksessa, joka mielestäni liittyy haitallisen verokilpailun piiriin eikä valtiontukien alaan, luovuttaisiin välillisesti myönnettyjen toimenpiteiden tarkastelumetodologiasta. Tiedän kyllä, että OECD on määritellyt Gibraltarin veroparatiisiksi. Unionin tuomioistuimen on siis päätettävä, onko se halukas luopumaan perinteisestä tavasta analysoida epäsuoran valtiontuen käsitettä tuomitakseen Gibraltarin verojärjestelmän. [96]

171. Vaikka olen täysin samaa mieltä komission kanssa siitä, että haitallista verotusta on pyrittävä torjumaan entistä tehokkaammin unionissa, katson kuitenkin, ettei EY 87 artiklan 1 kohdan uudenlaista tulkintaa pitäisi käyttää tällaiseen tarkoitukseen. Kun komissio on luonut erityisen menetelmän, sen tarkoituksena on ollut torjua huonoja verotus- ja talouskäytäntöjä ilman, että menetelmä liittyy valtiontukijärjestelmään sen suppeassa merkityksessä. [97]

172. Minusta on myös tarpeen korostaa, että vaikka käsiteltävänä oleva verojärjestelmä johtaa siihen, ettei offshore-yrityksiä veroteta, yritykset, joiden toiminta Gibraltarilla ei edellytä työntekijöiden palkkaamista tai toimitiloja, ovat täsmälleen samassa tilanteessa. Esimerkiksi holdingyhtiöt, joita määrällisesti suurin osa gibraltarilaisista yrityksistä näyttää olevan, [98] ovat verotuksellisesti samassa tilanteessa, koska tilanteeseen ei vaikuta se, sijaitsevatko näille yrityksille kuuluvat arvopaperit tai irtain tai kiinteä omaisuus Gibraltarissa vai Gibraltarin alueen ulkopuolella. Järjestelmä ei siten ole valikoiva sikäli, että sen vaikutukset riippuisivat toiminnan harjoittamispaikasta. Lisäksi offshore-toiminta voitaisiin jättää samalla tavoin verotuksen ulkopuolelle yhtiöverotuksella, jossa veron perusteena käytetään

96 – Kuten olen jo edellä todennut, kyseinen järjestelmä ei todennäköisesti tule koskaan voimaan.

97 – On huomattava, että kertomuksessaan valtiontukisääntöjen soveltamista yritysten välittömään verotukseen koskevan komission tiedonannon täytäntöönpanosta (K(2004) 434) komissio katsoo, että on täysin mahdollista, että menettelysääntöjen mukaisesti haitalliseksi katsottava toimenpide ei sisälly valtiontuen käsitteeseen (ks. kyseisen kertomuksen 66 kohta).

98 – Government of Gibraltarin edustaja vahvisti suullisessa käsittelyssä, että suurella osalla Gibraltariin rekisteröidyistä yrityksistä on maassa vain varoja, jotka koostuvat vapaa-ajan asunnoista tai huvialuksista. Koska niillä ei ole kaupallista toimintaa eivätkä ne saa voittoja, ne eivät ole verovelvollisia, riippumatta siitä, mitä verojärjestelmää sovelletaan. Niiden tilanne ei siis kuulu kilpailuoikeuden piiriin.

yksinomaan energiankulutukseen tai jätteiden tuotantoon liittyviä seikkoja.

173. Gibraltarin tapauksessa verojärjestelmän yleisenä lähestymistapana on lähes nollaverotus, kuitenkin niin, että yksiköiltä, jotka käyttävät paikallisia tuotantotekijöitä kuten työntekijöitä tai toimitiloja, kannetaan enemmän veroa. Mielestäni tällainen järjestelmä edustaa paradoksaalisesti verohaittoja, ja sitä voisi kuvata ”epävaltiontueksi”.

174. Kuten olen edellä esittänyt, mielestäni ei sitä vastoin ole epäilystäkään siitä, etteikö Gibraltarin lainsäätäjä olisi aikonut luoda verokilpailujärjestelmää, joka on epälojaali jäsenvaltioihin nähden. [99]

175. Koska unionin lainsäädännössä ei säädetä oletusarvoisesta verojärjestelmästä, viitekehyksenä on pidettävä kansallista viitekehystä tai Azorit-tuomioon perustuvan oikeuskäytännön mukaisesti määritettyä viitekehystä. Jos siis unionin tuomioistuin katsoo, että Gibraltar voi yksinään muodostaa asianmukaisen viitekehyksen, on pitäydyttävä edun ja valikoivuuden perinteisessä analyysissa.

C Aineellinen valikoivuus välittömässä verotuksessa

176. EY 87 artiklan 1 kohdassa kielletään valtiontuet, joilla suositaan ”jotakin yritystä tai tuotannonalaa”, eli valikoivat tuet. Valikoivuus on valtiontuen käsitteen olennainen tunnusmerkki. [100] Vaikka aiheesta on runsaasti oikeuskäytäntöä, valikoivuuden käsitettä tuntuu olevan vaikea määrittää erityisesti silloin, kun on kyse verotustoimenpiteistä.

177. Valikoivuuden käsitettä tarkastellaan aineellisesta näkökulmasta, kun on kyse joihinkin talouden aloihin tai tietynlaisiin yrityksiin sovellettavista toimenpiteistä, [101] tai alueellisesta (maantieteellisestä) näkökulmasta. [102] Aineellisesti valikoivia voivat olla sekä vain tietynlaista toimintaa harjoittaviin yrityksiin sovellettavat verotustoimenpiteet (alakohtainen valikoivuus) että verotustoimenpiteet, joita sovelletaan tietyissä ennalta määritellyissä tilanteissa, joissa yritykset voivat olla (horisontaalinen valikoivuus), mistä esimerkkinä voisivat olla oletetut verokannustimet tai

99 – On siitä huolimatta samalla myönnettävä, että noin viiden neliökilometrin alueella, jolla on noin 27 500 asukasta, tuskin on monia vaihtoehtoja taloudellisen kehityksen strategiassaan.

100 – Em. Azorit-tuomio, 54 kohta.

101 – Em. asia Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke.

102 – Em. UGT-Rioja-tuomio.

toimenpiteet, joiden tarkoituksena on suosia tietynlaisia työntekijöitä. [103]

178. Koska verotustoimenpiteitä on niin monenlaisia, yleisten toimenpiteiden erottaminen valikoivista toimenpiteistä on osoittautumassa yhä hankalammaksi. [104] Vaikka viitekehyksen yksilöiminen on näin ollen vaikeaa, se on kuitenkin välttämätöntä sen ratkaisemiseksi, onko käsiteltävänä oleva järjestelmä ”epänormaali” ja siten ”valikoiva”.

179. Oikeuskäytännöstä ilmenee, että valikoivuusvaatimuksen täyttymistä on arvioitava tapauskohtaisesti siten, että arvioinnin tarkoituksena on tarkastaa, annetaanko kyseessä olevalla toimenpiteellä, kun otetaan huomioon sen luonne, soveltamisala, toteuttamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt ja vaikutukset, sellaisia etuja, jotka hyödyttävät yksinomaan tiettyjä yrityksiä tai tiettyjä toiminta-aloja. [105]

180. Kyseisellä toimenpiteellä myönnetyn edun valikoivuus voidaan seuraavassa vaiheessa perustella järjestelmän luonteella sillä edellytyksellä, että yhtäältä toimenpide myönnetään objektiivisin perustein (toimenpiteen sisäinen yhdenmukaisuus järjestelmän rakenteen kanssa) ja toisaalta se on järjestelmän luonteen mukainen (toimenpiteen ulkoinen yhdenmukaisuus). [106] Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä nimittäin ilmenee, ettei valtiontuen käsite kata valtion toimenpiteitä, joilla aikaansaadaan erilaista kohtelua yritysten välillä, kun kyseinen erottelu johtuu kyseisen maksujärjestelmän luonteesta ja rakenteesta. Tässä tilanteessa kyseistä toimenpidettä ei periaatteessa voida pitää valikoivana, vaikka sillä annetaan etua yrityksille, jotka voivat siihen vedota. [107]

181. Kyseisellä toimenpiteellä myönnetyn edun valikoivuutta on siis arvioitava kahdessa peräkkäisessä vaiheessa.

182. Arvioitaessa valikoivuuden edellytystä verotuksen alalla kriteerinä on julkisasiamies Darmonin asiassa Sloman Neptun antamasta ratkaisuehdotuksesta lähtien pidetty

103 – Toimenpiteet voivat kuitenkin myös osoittautua valikoiviksi, vaikka ne eivät muodollisesti rajoitu tiettyihin aloihin; ks. 17.2.2003 tehty komission päätös valtiontukiohjelmasta, jonka Belgia on toteuttanut Belgiassa sijaitsevien koordinointikeskusten hyväksi (EYVL L 282). Oikeuskäytännön mukaan toimenpiteen yleisyyttä ei takaa siitä hyötyvien yritysten suuri määrä eikä näiden yritysten kuuluminen tärkeisiin teollisuuden aloihin. Ks. Rossi-Maccanico, P., ”Community Review of direct Business Tax Measures”, *EStAL*, 4/2009, s. 497. Oikeuskirjallisuudessa korostetaan, että järjestelmää, jota sovelletaan lähes kaikkiin toimijoihin, ei voida pitää valikoivana. Ks. Schön, W., ”Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht”, mainittu teos, s. 29.

104 – Valikoivuuden käsittelyn osalta ks. ex multis Waelbroeck, D., ”La condition de sélectivité de la mesure”, mainittu teos.

105 – Julkisasiamies Mengozzin em. asiassa British Aggregates v. komissio esittämä ratkaisuehdotus, 82 kohta.

106 – Ks. Rossi-Maccanico, P., ”Community Review of direct Business Tax Measures”, mainittu teos, s. 497.

107 – Ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-72/91 ja C-73/91, Sloman Neptun, tuomio 17.3.1993 (Kok., s. I-887, Kok. Ep. XIV, s. I-47, 21 kohta). Ks. asia C-409/00, Espanja v. komissio, tuomio 13.2.2003 (Kok., s. I-1487, 52 kohta). Osassa oikeuskirjallisuutta on jopa väitetty, että EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua etua ei ole olemassa, jos toimenpide on perusteltavissa järjestelmän yleisellä rakenteella; ks. vastaavasti Schön, W., ”Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht”, mainittu teos.

”poikkeusta” yleisestä verojärjestelmästä. [108] Julkisasiamies Darmonin mukaan ”ainoa olennainen seikka, jota 92 artiklan 1 kohdan soveltaminen edellyttää, on, että toimenpide poikkeaa ominaislaadultaan sen järjestelmän rakenteesta, johon se kuuluu”.

183. Sama metodologia sisältyy komission vuoden 1998 tiedonantoon, jossa tukeudutaan myös OECD:n lähestymistapaan. [109] Vuoden 1998 tiedonannon mukaan tärkein peruste EY 87 artiklan 1 kohdan soveltamiselle verotustoimenpiteeseen on se, että toimenpiteellä saadaan aikaan poikkeus verojärjestelmän soveltamisesta jäsenvaltion tiettyjen yritysten eduksi. [110]

184. Tätä poikkeukseen perustuvaa lähestymistapaa on kritisoitu oikeuskirjallisuudessa, koska komissio tai unionin tuomioistuin eivät ole onnistuneet määrittelemään tarkasti, mitä ”poikkeus normista” kattaa tai mikä on ”normi” tai ”yleinen järjestelmä”. [111] Kirjallisuudessa on myös korostettu sitä, miten vaikeaa on määritellä ”normaalisti sovellettava verokanta”, jonka pohjalta voitaisiin vahvistaa normista poikkeava verokanta. [112]

185. Oikeuskäytännöstä käy lisäksi ilmi, että julkisasiamiehet ovat ehdottaneet erilaisia ratkaisuja. Poikkeukseen perustuvan lähestymistavan lisäksi on ehdotettu, että toimenpide katsottaisiin yleiseksi, kun se johtuu verojärjestelmän sisäisestä logiikasta [113] tai kun sillä pyritään yritysten yhdenvertaiseen kohteluun. [114]

186. Oikeuskirjallisuudessa on ehdotettu esimerkiksi lähestymistapaa, jossa toimenpide katsotaan yleisluonteiseksi, jos kaikki yritykset toiminta-alasta riippumatta voivat hyötyä siitä. Toimenpidettä olisi siis tarkasteltava kahdessa vaiheessa, joista ensimmäisessä määritellään sen tavoitteet tai kohteet (revealed potential targets) ja toisessa sen soveltamisala (revealed potential scope). Syyt, joiden vuoksi jäsenvaltio ehdottaa kyseistä toimenpidettä, selviäisivät toisessa vaiheessa. [115]

108 – Em. yhdistetyt asiat Sloman Neptun, julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen 50 kohta.

109 – OECD:n lähestymistavasta ks. *First Survey on State Aids in the European Community*, Commission of the European Communities, Luxembourg, Office of Official Publications, 1989, s. 6–8 ja 13: ”tax expenditure is usually defined as a departure from the generally accepted or benchmark tax structure, which produces a favourable tax treatment of particular types of activities or groups of payers”.

110 – Vuoden 1998 tiedonanto, 16 kohta.

111 – Bacon, ”State Aids and General Measures”, *YEL* 1997, nide 17 (toim. Barav ja Wyatt), Clarendon Press, Oxford, s. 269–321; Schön, W., ”Taxation and State aid Law in the European Union”, mainittu teos, s. 911–936.

112 – Schön, W., ”Taxation and State aid Law in the European Union”, mainittu teos, s. 911–936.

113 – Julkisasiamies Colomerin esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-6/97, Italia v. komissio, tuomio 19.5.1999 (Kok., s. I-2981, ratkaisuehdotuksen 27 kohta).

114 – Julkisasiamies La Pergolan esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-75/97, Belgia v. komissio, tuomio 17.6.1999 (Kok., s. I-3671, nk. Maribel-tuomio).

115 – Nicolaides, Ph., ”Fiscal Aid in the EC. A Critical Review of Current Practice”, mainittu teos, s. 319–342.

187. Erään toisen ehdotuksen mukaan tarkastelu olisi kolmivaiheinen ja siinä pyrittäisiin ensin selvittämään, voidaanko kyseistä toimenpidettä soveltaa kaikkiin samassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa oleviin yrityksiin, ja sen jälkeen, suositaanko sillä tietynlaisia yrityksiä (syrjintä), sekä lopuksi, voidaanko toimenpidettä perustella verojärjestelmän luonteella tai rakenteella. [116]

188. Myönnän, että poikkeukseen perustuva kriteeri, jonka perusteella voidaan ennen kaikkea päätellä, onko kyseessä etu, voi osoittautua epävarmaksi silloin, kun on selvitettävä, mistä säännöstä poiketaan. [117] Mahdollista alajärjestelmää ja siten poikkeuksia on kuitenkin ilmiselvästi haettava verojärjestelmästä, jonka määrittää viitekehys, joka useimmiten on kansallinen verojärjestelmä.

189. Edellä mainitusta kritiikistä huolimatta poikkeukseen perustuva lähestymistapa vaikuttaa minusta parhaiten yhteensopivalta jäsenvaltioiden ja komission välisen toimivallan jaon kanssa. Näin ollen ja kun jäsenvaltioilla on toimivalta päättää verojärjestelmästään, minusta vaikuttaa oikeutetulta katsoa, että EY 87 artiklan 1 kohtaan perustuva komission toimivalta on rajoitettava koskemaan vain toimenpiteitä, jotka ovat poikkeuksia yleisesti sovellettavasta järjestelmästä.

190. Katson lisäksi, että lähestymistapa, jossa ensin määritetään yleinen järjestelmä ja sen jälkeen poikkeus tästä järjestelmästä, perustuu valtiontuen käsitteen taustalla olevaan logiikkaan, jonka mukaan on todettava edun olemassaolo, ennen kuin voidaan tutkia, onko kyseessä valikoiva etu.

VIII Verotusuudistuksen valikoivuuden toteamiseksi käytetty menetelmä – valitusperusteiden tarkastelu

A *Minkä menetelmän avulla on tunnistettu jäsenvaltion yleinen verojärjestelmä?* [118]

1. Komission ainoan valitusperusteen toisessa ja kolmannessa osassa esitetyt lausumat

191. Komissio, jota Espanjan kuningaskunta tukee, toteaa ainoan valitusperusteensa

116 – Ks. Bousin, J. ja Piernas, J., "Developments in the Notion of Selectivity", *EStAL*, 4/2008, s. 634 ja sitä seuraavat sivut.

117 – Ks. tästä myös Aldestam, M., *EC State aid rules applied to taxes*, Uppsala, 2005, s. 182.

118 – Komission valituksen ainoan valitusperusteen toinen ja kolmas osa.

toisessa osassa ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen katsoneen virheellisesti, että komission olisi ensin pitänyt tunnistaa yleinen tai ”normaali” verojärjestelmä ja sen jälkeen osoittaa, että kyseiset toimenpiteet poikkesivat tästä järjestelmästä. Tällaisessa lähestymistavassa on komission mukaan se vika, että siinä ei oteta huomioon jäsenvaltion tai sen autonomisen alueen mahdollisuutta ottaa käyttöön verojärjestelmä, joka on rakenteensa vuoksi luonnostaan syrjivä. Valitsemalla harkitusti ”normaalissa” verojärjestelmässään noudattamansa kriteerit Gibraltar on sen mukaan kyennyt tuottamaan pitkälti samat vaikutukset kuin järjestelmä, joka ilmiselvästi sisältää tietynlaisia yrityksiä suosivan valtiontuen. [119]

192. Komission mukaan unionin oikeudessa ei ole periaatetta, joka pakottaisi noudattamaan ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen määrittelemää lähestymistapaa. Lisäksi komissio katsoo, ettei vuoden 1998 tiedonanto ole sitova. Vastauksena Irlannin tasavallan väliintulokirjelmään komissio toteaa myös, että vuoden 1998 tiedonannossa ei otettu huomioon Gibraltarin verojärjestelmän kaltaista erityistapausta ja ettei komissio ainakaan voi toimia EY 87 artiklan vastaisesti. Käsiteltävinä olevien asioiden erityisyyden vuoksi olisi käytettävä uudenlaista lähestymistapaa, jotta vältettäisiin puutteet valtiontukien valvonnassa, mutta sitä olisi sovellettava vain tapauksiin, joissa valikoivuus on erityisen selvää.

193. Ainoan valitusperusteensa kolmannessa osassa komissio, jota Espanjan kuningaskunta tukee, väittää ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen loukanneen periaatetta, jonka mukaan kansallisia toimenpiteitä on tarkasteltava niiden vaikutusten eikä niiden tavoitteiden perusteella. [120] Komission mukaan ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on katsonut, että komission olisi pitänyt ottaa analyysinsa lähtökohdaksi järjestelmä, jonka jäsenvaltio tai autonominen alue väittää olevan yleinen tai ”normaali” järjestelmä. [121] Komission mukaan ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on katsonut virheellisesti, että verojärjestelmän sisäinen logiikka ja siinä säädetty yleinen tai ”normaali” järjestelmä voidaan tunnistaa kansallisten tai paikallisten viranomaisten oletettujen tavoitteiden perusteella.

194. Vastauksena Irlannin perusteluihin komissio väittää, ettei ole perusteltua syytä pelätä, että jäsenvaltiot eivät enää voisi pyrkiä verojärjestelmällään oikeutettuihin päämääriin, koska komission puoltama lähestymistapa pätisi vain erityistapauksissa, vaikka ei

119 – Komissio viittaa valituksenalaisen tuomion 170–174 kohtaan sekä sen 143–146 kohtaan.

120 – Ks. erityisesti em. asia British Aggregates v. komissio.

121 – Komissio viittaa valituksenalaisen tuomion 145 ja 146 kohtaan sekä sen 171–174 kohtaan.

tarkemmin täsmennäkään, mitä nämä ”erityistapaukset” ovat.

2. Asian arviointi

195. Totean ensinnäkin, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on valituksenalaisen tuomion 143–146 kohdassa palauttanut mieleen ilman pienintäkään vääristelyä vuoden 1998 tiedonannon, josta ilmenee, että luokitellakseen tietyn verotustoimenpiteen valikoivaksi komission on ensiksi määriteltävä ja tutkittava yleinen eli normaali verojärjestelmä ja toiseksi arvioitava ja selvitettävä, onko käsiteltävänä olevalla verotustoimenpiteellä myönnetty etu mahdollisesti valikoiva. Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on seuraavaksi toistanut valituksenalaisen tuomion 144 kohdassa oikeuskäytännön, jonka mukaan toimenpiteen valikoivuus voidaan perustella sen verojärjestelmän luonteella tai rakenteella, johon kyseinen toimenpide kuuluu.

196. Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on näiden periaatteiden vuoksi moittinut valituksenalaisen tuomion 170 kohdassa komissiota Government of Gibraltarin ja Yhdistyneen kuningaskunnan toimittamien tietojen valossa siitä, ettei se ollut täyttänyt moitteettomasti velvollisuuttaan tutkia kyseinen verojärjestelmä EY 87 artiklan osalta.

197. Koska katson, että poikkeukseen perustuva lähestymistapa, joka pohjautuu sellaisten välillisten tukitoimenpiteiden vertailevaan analyysiin, jotka voivat olla valtiontukea, on välttämätön ja lainmukainen, ehdotan edellä esitetyn perusteella ensinnäkin, että unionin tuomioistuin katsoo, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on perustellusti moittinut komissiota siitä, ettei se ole noudattanut vuoden 1998 tiedonannossa suositeltua lähestymistapaa.

198. Käsiteltävinä olevissa asioissa ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen perustelut pohjautuvat mielestäni enemmän problematiikkaan, joka koskee jäsenvaltioiden ja komission välistä toimivallanjakoa verotuksen alalla, kuin pelkästään vuoden 1998 tiedonannon asemaan.

199. Oikeuskäytännöstä ilmenee joka tapauksessa selvästi, että kun komissio on ottanut käyttöön tällaiset käytännesäännöt ja ilmoittanut ne julkaisemalla, että se soveltaa niitä vastedes tapauksiin, joita ne koskevat, se on rajoittanut harkintavaltansa käyttöä eikä se voi poiketa näistä säännöistä ilman, että sen mahdollisesti katsottaisiin syyllistyneen yhdenvertaisen kohtelun ja luottamuksensuojan periaatteen kaltaisten yleisten oikeusperiaatteiden loukkaamiseen.[122] Yhteisöjen tuomioistuimet ovat useaan otteeseen todenneet, että komissiota sitovat tiedonannot, jotka se

122 – Ks. erityisesti yhdistetyt asiat C-75/05 P ja C-80/05 P, Saksa v. Kronofrance, tuomio 11.9.2008 (Kok., s. I-6619, 60 kohta) ja asia C-464/09 P, Holland Malt v. komissio, tuomio 2.12.2010 (Kok., s. I-12443, 46 kohta).

on itse antanut kilpailuoikeutta koskevista kysymyksistä, esimerkiksi sakoista. [123]

200. Tästä oikeuskäytännöstä seuraa valtiontukien nimenomaisella alalla, että komissiota sitovat sen antamat suuntaviivat ja tiedonannot, kunhan niillä ei poiketa perustamissopimuksen määräyksistä. [124] Tästä seuraa, että tiedonannot, jotka komissio on antanut, eivät voi sitoa sitä ehdottomasti.

201. Komissio käsittelee riidanalaisessa päätöksessä Gibraltarin verojärjestelmän luonnostaan syrjivää luonnetta epäsuorasti. Se selvitti käsityksensä asiasta vasta suullisessa käsittelyssä.

202. Katson, että tällaisen lähestymistavan hyväksyminen tarkoittaisi metodologista mullistusta EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja valtiontukia koskevien sääntöjen soveltamisessa. Tässä lähestymistavassa edun olemassaoloa ei enää arvioitaisi vertaamalla toimenpidettä yleisesti sovellettavaan verojärjestelmään vaan vertaamalla verojärjestelmää sellaisenaan toiseen, oletettuun järjestelmään, jota ei ole olemassa. Se edellyttäisi, että unionille luodaan verotuksen alalla vertailukohta (tertium comparationis), jotta voitaisiin arvioida väitettyä syrjivää vaikutusta, joka johtuu veropohjan (tai verokannan) valintaa koskevista päätöksistä yritysverotuksen alalla. Tällaista yhteistä arviointiperustetta ei kuitenkaan ole olemassa, eikä valtiontukia koskevan oikeudellisen kehyksen soveltamisella voida perustella sellaisen toimenpiteen hyväksymistä, joka käytännössä tarkoittaisi verotuksen yhdenmukaistamista. [125]

203. Perustelua, jonka mukaan tätä lähestymistapaa käytettäisiin vain poikkeustapauksissa, ei voida hyväksyä. Toistaiseksi vakiintunut oikeusmetodologia perustuu suoraan EY 87 artiklan 1 kohdan rakenteeseen ja on yhdenmukainen unionin kilpailuoikeuden tavoitteiden kanssa. Sitä ei pidä hylätä vain siksi, että se ei tuota yksittäistapauksessa komission toivomaa tulosta.

123 – Asia C-189/02 P, Dansk Rørindustri, tuomio 28.6.2005 (Kok., s. I-5425, 211–213 kohta). Ks. myös asia T-220/00, Cheil Jedang, tuomio 9.7.2003 (Kok., s. II-2473, 77 kohta). Valtiontuista ks. asia C-409/00, Espanja v. komissio, tuomio 13.2.2003 (Kok., s. I-1487, 95 kohta); asia C-91/01, Italia v. komissio, tuomio 29.4.2004 (Kok., s. I-4355, 45 kohta) ja asia C-351/98, Espanja v. komissio, tuomio 26.9.2002 (Kok., s. I-8031, 53 kohta). Ks. myös asia T-198/01, Technische Glaswerke, tuomio 8.7.2004 (Kok., s. II-2717, 149 kohta); asia T-176/01, Ferriere Nord, tuomio 18.11.2004 (Kok., s. II-3931, 134 kohta) ja asia T-137/02, Pollmeier Malchow, tuomio 14.10.2004 (Kok., s. II-3541, 54 kohta).

124 – Asia C-288/96, Saksa v. komissio, tuomio 5.10.2000 (Kok., s. I-8237, 62 kohta); em. asia Saksa v. Kronofrance, tuomion 61 kohta ja em. asia Holland Malt v. komissio, tuomion 47 kohta.

125 – Tällaista lähestymistapaa on toisinaan ehdotettu oikeuskirjallisuudessa. Ratkaiseva perustelu sen hylkäämiselle on se, ettei se ole yhteensopiva jäsenvaltioiden ja unionin toimivallanjaon kanssa välittömän verotuksen alalla. Ks. Carlos dos Santos, A., *L'Union européenne et la régulation*, mainittu teos, s. 505–508 ja 522–528.

204. Komission ainoan valitusperusteen kolmannessa osassa mainitusta väitetystä oikeudellisesta virheestä todettakoon, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan valtion toimenpiteitä ei voida jättää katsomatta EY 87 artiklassa tarkoitetuksi tueksi yksinomaan niiden tavoitteiden perusteella. EY 87 artiklan 1 kohdassa ei nimittäin tehdä eroa valtioiden toimenpiteiden syiden tai tavoitteiden perusteella vaan niiden vaikutusten perusteella. [126]

205. Tarkasteltuani valituksenalaista tuomiota olen kuitenkin sitä mieltä, että komission ainoan valitusperusteen kolmannessa osassa esitetyt väitteet perustuvat valituksenalaisen tuomion 145 ja 146 sekä 171–174 kohdan virheelliseen tulkintaan.

206. Kyseisen tuomion 145 kohta on nimittäin osa perusteluja, joissa ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on selvittänyt, miksi komission olisi pitänyt suorittaa poikkeukseen perustuvan lähestymistavan kolme vaihetta tutkiessaan kyseisen järjestelmän valikoivuutta. Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on todennut, että suorittamalla vain edellä mainitun lähestymistavan kolmannen vaiheen komissio olisi saattanut estää jäsenvaltiota perustelemasta verojärjestelmän eroavaisuuksia, koska komissio ei ollut etukäteen määritellyt jäsenvaltion yleistä tai normaalia järjestelmää eikä osoittanut, että eroavaisuudet muodostavat poikkeuksen kyseiseen järjestelmään. Ei myöskään voida päätellä, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin olisi pakottanut komission omaksumaan ennalta määrätyn kannan niin, ettei komissio voisi käyttää perustamissopimuksesta johtuvaa tutkintavaltaansa.

207. Edellä esitettyjen seikkojen vuoksi ehdotan, että unionin tuomioistuin hylkää komission ainoan valitusperusteen toisen ja kolmannen osan perusteettomina.

B *Komission suorittaman verojärjestelmän tarkastelun luonne* [127]

1. Komission ainoan valitusperusteen neljänteen osaan liittyvät lausumat

208. Ainoan valitusperusteensa neljännessä osassa komissio, jota Espanjan kuningaskunta tukee, katsoo ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen tehneen virheen, kun se totesi, että verojärjestelmän sisäinen logiikka ja sen sisältämä yleinen tai normaali järjestelmä voivat perustua siihen, että erilaisia tekniikoita sovelletaan erilaisiin veronmaksajiin. Komission mukaan tällainen lähestymistapa johtaisi siihen, että järjestelmän kaikki piirteet

126 – Em. asia British Aggregates v. komissio, tuomion 84 ja 85 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

127 – Komission ainoan valitusperusteen neljäs ja viides osa.

riippumatta edusta, joka niillä myönnetään tietyille edunsaajille, katsotaan automaattisesti järjestelmän olennaisiksi osiksi eikä poikkeuksiksi eikä niihin näin ollen sovelleta valtiontukisääntöjä. [128]

209. Komissio myös kiistää vedonneensa selvitysvastuun jakoon liittyviin ongelmiin. Se katsoo, ettei ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin ole tehnyt oikeudellista virhettä todetessaan, että komissio ei ollut täyttänyt selvitysvelvollisuuttaan, vaan torjuessaan suoralta kädeltä sen mahdollisuuden, että alueyhteisön normaalin verojärjestelmän voidaan katsoa kuuluvan valtiontuen käsitteeseen.

2. Ainoan valitusperusteen neljännen osan arviointi

210. Komissio moittii valitusperusteensa neljännessä osassa valituksenalaisen tuomion 175–183 kohtaa. Kyseisen tuomion 175 kohdassa ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on korostanut, että riidanalaisessa päätöksessä esitetyt tai oikeudenkäynnin aikana esitetyt komission ja Espanjan kuningaskunnan väitteet eivät riitä asettamaan kyseenalaiseksi sitä, että ilmoitettu verojärjestelmä on yleinen tai normaali järjestelmä.

211. Valituksenalaisen tuomion 187 kohdasta ilmenee, että käsiteltävänä oleva ongelma liittyy selvitysvastuun jakoon. Tältä osin on muistettava, että periaatteessa ainoastaan ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on toimivaltainen määrittämään ja arvioimaan tosiseikat. Samaten ainoastaan ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin voi arvioida sille esitetyn selvityksen näyttöarvoa, silloin kun tämä selvitys, johon se on asian tosiseikastoa määrittäessään tukeutunut, on saatu asianmukaisesti ja todistustaakkaa sekä asian selvittämistä koskevia menettelysääntöjä ja yleisiä oikeusperiaatteita on noudatettu. [129] Unionin tuomioistuin voi ainoastaan harjoittaa EY 225 artiklan nojalla tämän tosiseikaston oikeudelliseen luonnehdintaan ja ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen sen pohjalta tekemiin oikeudellisiin päätelmiin kohdistuvaa valvontaa. [130]

212. Valituksenalaisen tuomion 176 kohdassa esitetyn ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen perustelujen ensimmäisen osan osalta totean, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on katsonut valituksenalaisen tuomion 177 kohdassa, että komissio ei ollut torjunut oikeudellisesti riittävällä tavalla Government of Gibraltarin väitettä siitä, että voiton saamisen edellytys on ominaista työntekijöiden lukumäärään ja käytettyyn kiinteistöpinta-alaan perustuvalle verojärjestelmän

128 – Komissio viittaa valituksenalaisen tuomion 175–183 kohtaan.

129 – Asia C-167/04 P, JCB Service v. komissio, tuomio 21.9.2006 (Kok., s. I-8935, 107 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja asia C-328/05 P, SGL Carbon v. komissio, tuomio 10.5.2007 (Kok., s. I-3921, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

130 – Ks. erityisesti em. asia JCB Service v. komissio, tuomion 106 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja asia SGL Carbon v. komissio, tuomion 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

logiikalle. Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on lisäksi todennut valituksenalaisen tuomion 178 kohdassa, että toteamalla ainoastaan, että Gibraltarin viranomaisten ehdottaman järjestelmän kaltaisissa verojärjestelmissä veroa maksetaan sitä enemmän, mitä enemmän yrityksellä on työntekijöitä ja mitä enemmän kiinteistöjä se käyttää, komissio ei pystynyt riittävällä tavalla kyseenalaistamaan asianomaisten viranomaisten tekemää valintaa verojärjestelmään kuuluvan yleisen tai normaalin järjestelmän perusosista.

213. Valituksenalaisen tuomion 179–181 kohdassa esitetyn ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen perustelujen toisen osan mukaan Gibraltarin verojärjestelmän määritteleminen sekamuotoiseksi ei yksinään osoita, ettei asianomainen järjestelmä voisi olla yleinen tai normaali verojärjestelmä. Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on lisäksi moittinut komissiota ja Espanjan kuningaskuntaa siitä, että ne ovat vedonneet pelkkiin olettamuksiin uudistuksella käyttöön otetulle verojärjestelmälle ja sääntelylle asetettujen kahden tavoitteen osalta.

214. Valituksenalaisen tuomion 182–185 kohdassa esitetyssä ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen perustelujen kolmannessa osassa on toistettu riidanalaisen päätöksen tietyt kohdat niitä mitenkään vääristelemättä ja katsottu, että komission perusteluilla ei voida kyseenalaistaa Gibraltarin viranomaisten kantaa.

215. Koska komissio ei käsiteltävänä olevassa asiassa väitä, että selvitystä, johon ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on tukeutunut, olisi vääristelty, ainoan valitusperusteen neljäs osa voidaan katsoa suoralta kädeltä perusteettomaksi.

216. Mikäli unionin tuomioistuin kuitenkin katsoo tarpeelliseksi ottaa kantaa ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen Government of Gibraltarin esittämien väitteiden perusteella tekemiin oikeudellisiin johtopäätöksiin, valituksenalaisen tuomion 184 kohdasta ilmenee selvästi, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on hylännyt komission perustelut tämän tekemän metodologisen virheen vuoksi.

217. Vaikka olen samaa mieltä ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen kanssa siitä, että komission noudattama metodologia oli virheellinen, mielestäni selvitysvastuun jaon näkökulmasta oli komission tehtävänä todeta sellaisen toimenpiteen olemassaolo, jolla myönnetään valikoiva etu. Tämän jälkeen jäsenvaltion, joka on tehnyt verotuksessa eron yritysten välillä, on osoitettava, että ero on tosiasiallisesti perusteltu kyseisen järjestelmän luonteen tai rakenteen perusteella.[131] Koska komissio ei kuitenkaan ollut noudattanut vaadittuja vaiheita Gibraltarin verouudistuksessa myönnettyjen etujen valikoivuuden selvittämiseksi, tämän periaatteen noudattaminen oli mahdotonta.

131 – Asia C-159/01, Alankomaat v. komissio, tuomio 29.4.2004 (Kok., s. I-4461, 43 kohta).

218. Koska siis komissio ei ollut noudattanut yleisen tai normaalin järjestelmän ja sitä koskevien poikkeusten määrittelypuitteita, ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on katsonut perustellusti valituksenalaisen tuomion 184 kohdassa, että komissio oli syrjäyttänyt jäsenvaltion näkemyksen omalla näkemyksellään ilmoitetun verojärjestelmän sisällöstä ja toiminnasta.

219. Kuten valituksenalaisesta tuomiosta ilmenee, ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on lisäksi katsonut, että komissio ei ollut esittänyt uskottavaa perustelua sille, että kyseinen verojärjestelmä olisi valtiontukea.

220. Kun otetaan huomioon päätelmät, jotka esitetään tämän ratkaisuehdotuksen 122 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa, joissa käsitellään toimenpiteitä, joilla pyritään torjumaan haitallista verotusta unionissa, sekä jäsenvaltioiden toimivaltaa välittömän verotuksen alalla, katson, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on perustellusti todennut, että komission väitteet eivät voineet perustua perustamissopimuksessa vahvistettuun valtiontukijärjestelmään. EY 87 artiklalla on nimittäin tarkoitus estää se, että jäsenvaltioiden väliseen kauppaan vaikuttavat julkiselta vallalta saatavat edut, jotka eri muodoissaan vääristävät tai uhkaavat vääristää kilpailua suosimalla tiettyjä yrityksiä tai tuotannonaloja.[132] Koska komissio ei ollut osoittanut tällaisen edun olemassaoloa, se ei voi arvostella jäsenvaltion tai sellaisen alueen verojärjestelmää, johon sovelletaan EY:n perustamissopimusta.

221. Jos kyseinen valtio tai alue perustaa haitallisen verojärjestelmän ja perustelee kyseisiä toimenpiteitä sillä, että ne kuuluvat yleiseen verojärjestelmään, komissio ei voi valvoa kyseistä järjestelmää valtiontukisääntöjen nojalla. Tällaiseen tapaukseen sovelletaankin yritysverotusta koskevia menettelysääntöjä, koska tällaisesta järjestelmästä aiheutuvat ongelmat liittyvät mahdollisesti haitalliseen verokilpailuun eivätkä valtiontukijärjestelmään.

222. Edellä esitetyistä syistä ehdotan, että unionin tuomioistuin hylkää perusteettomana komission ainoan valitusperusteen neljännen osan.

3. Komission ainoan valitusperusteen viidenteen osaan liittyvät lausumat

223. Ainoan valitusperusteensa viidennessä osassa komissio arvostelee ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuinta siitä, että se on katsonut virheellisesti komission jättäneen yksilöimättä yleisen tai normaalin verojärjestelmän ja osoittamatta, että uudistuksen tietyt piirteet olivat poikkeuksia tästä

132 – Asia 173/73, Italia v. komissio, tuomio 2.7.1974 (Kok., s. 709, Kok. Ep. II, s. 323).

järjestelmästä. Komission mukaan se oli selvästi ja säännönmukaisesti yksilöinyt, että tiedoksiannettu verojärjestelmä perustui käytettyjen työntekijöiden ja toimitilojen verotukseen. Komissio korostaa lisäksi, että riidanalaisen päätöksen kumoamisen perusteluna ei ollut perustelujen puutteellisuus vaan oikeudellinen virhe. [133]

224. Espanjan kuningaskunta katsoo, että komissio oli tutkinut verouudistuksen kattavasti ja päätynyt johtopäätökseen, jonka mukaan normaalissa järjestelmässä yrityksiä verotetaan työntekijöiden lukumäärän ja käytetyn kiinteistöpinta-alan perusteella kuitenkin niin, että veron määrä voi olla korkeintaan 15 prosenttia voitoista. Tällaiset perusteet suosivat sen mukaan erityyppisiä yrityksiä: sellaisia, joilla ei ole tuloja tai joita verotettaisiin enemmän ilman kyseistä enimmäismäärää, sekä offshore-yrityksiä.

4. Ainoan valitusperusteen viidennen osan arviointi

225. Vaikka ainoan valitusperusteen viides osa liittyy sen toiseen osaan, joka koskee käytettyä metodologiaa, se liittyy kuitenkin enemmän kyseisen verojärjestelmän luonteen osoittamiseen. Ainoan valitusperusteen toista osaa koskevan vastauksen vuoksi toteaan kuitenkin heti aluksi, että viidettä osaa ei voida hyväksyä, koska komission esittämä arvostelu perustuu valituksenalaisen tuomion virheelliseen tulkintaan.

226. Vahvistaessaan, että komissio ei ollut noudattanut lähestymistapaa, joka on esitetty vuoden 1998 tiedonannossa, ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin ei ole todennut, että komissio oli jättänyt tutkimatta perusteellisesti käsiteltävänä olevan verojärjestelmän. Valituksenalaisen tuomion useissa kohdissa päinvastoin toistetaan riidanalaisen päätöksen osia, mikä vahvistaa, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on arvioinut, miten komissio on käsitellyt asian.

227. Komission ainoan valitusperusteen viidennen osan tutkimiseksi on kuitenkin vain ratkaistava, noudattiko komissio niitä valikoivuusanalyysin periaatteita, jotka ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin toistaa valituksenalaisen tuomion 143–145 kohdassa. Koska komissio itse puolustaa valituksessaan sellaisen erityisen menetelmän käyttöä, jossa ei noudateta näitä periaatteita, ainoan valitusperusteen viides osa on ilmeisen perusteeton.

133 – Komissio viittaa valituksenalaisen tuomion 170–174 kohtaan.

IX Riidanalaisessa päätöksessä mainitut kolme valikoivuustekijää

A *Komission ainoan valitusperusteen kuudenteen osaan ja Espanjan kuningaskunnan kahdeksanteen valitusperusteeseen liittyvät perustelut*

228. Ainoan valitusperusteensa kuudennessa osassa, jota komissio itse pitää hyvin tärkeänä, komissio väittää ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen jättäneen tutkimatta riidanalaisessa päätöksessä mainitut kolme valikoivuustekijää erityisesti jättämällä tutkimatta toimenpiteen konkreettisiin vaikutuksiin perustuvat komission toteamukset eli sen, että toimenpiteellä vahvistetaan erilaisia verotustasoja Gibraltarin talouden eri toimialoille ja myönnetään valikoiva etu offshore-talouden yrityksille, joilla ei ole työntekijöitä tai toimitiloja Gibraltarissa.

229. Komissio arvostelee ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuinta siitä, ettei tämä ole ottanut kantaa näin yksilöityihin valikoivuusnäkökohtiin, vaikka riidanalaisen päätöksen olennaiset osat toistetaan valituksenalaisen tuomion 157–162 kohdassa. Komission mukaan vain valituksenalaisen tuomion 186 kohta sisältää tätä koskevan huomautuksen, mutta siinä mainittu oikeuskäytäntö ei ole merkityksellinen. Komissio myöntää tältä osin, että vertailulla aiempaan järjestelmään ei sinänsä ole merkitystä tietyn toimenpiteen valikoivuuden arvioimisen kannalta, mutta muistuttaa korostaneensa aiempaan järjestelmään viitaten, että riidanalaisessa päätöksessä tarkastellun järjestelmän tarkoituksena oli säilyttää aiempi tilanne ja tuottaa samat vaikutukset erilaista tekniikkaa käyttäen. Kaikkiaan ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen lähestymistavassa on painotettu komission mukaan ratkaisevasti verotusteknisiä seikkoja sisällön kustannuksella, vaikka vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan valtiontukea on arvioitava sen vaikutusten perusteella.

230. Government of Gibraltar ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus pitävät virheellisenä komission puoltamaa näkemystä, jonka mukaan verojärjestelmää on pidettävä valikoivana sillä perusteella, että offshore-taloutta ei veroteta. Ne huomauttavat, että kaikissa verojärjestelmissä yritykset, joilla ei ole kansallisessa verojärjestelmässä määriteltyä veroperustetta, eivät maksa veroa kyseisellä alueella. Näin ollen komission väite tarkoittaa niiden mukaan, että komissio pakottaa jäsenvaltiot valitsemaan veroperusteensa omien oppiensa perusteella ja loukkaa näin niiden itsenäistä verotusvaltaa. Se, että erilaisia yhtiöitä verotetaan eri tavoin, ei niiden mukaan yksinään riitä perusteeksi valikoivuudelle.

231. Espanjan kuningaskunta arvostelee kahdeksannessa valitusperusteessaan ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuinta siitä,

että tämä on katsonut, etteivät EY 87 artiklan 1 kohdassa vahvistetut edellytykset täyty aineellisen valikoivuuden osalta. Tosiasiassa valtaosaan Gibraltariin sijoittautuneista yrityksistä – 28 798:aan 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”.

B *Asian arviointi*

232. Komission ainoan valitusperusteen kuudes osa näyttää perustuvan valituksenalaisen tuomion puutteellisiin perusteluihin. Unionin tuomioistuimen tehtävänä on muutoksenhaun yhteydessä tutkia perustelujen riittävyys.

233. Komissio esittää riidanalaisessa päätöksessä kolme valikoivuustekijää, jotka on toistettu tämän ratkaisuehdotuksen 15 kohdassa. Komissio väittää sen valikoivan edun osalta, joka on voitu myöntää sellaisille offshore-talouteen kuuluville yrityksille, joilla ei ole työntekijöitä eikä toimitiloja Gibraltarissa, että järjestelmä sisältää myös aineellisen valikoivuuden, koska ”vapautettujen yritysten” verokanta on tosiasiassa hyvin alhainen ja yleisemmin koska tosiasialliset verokannat vaihtelevat toimialan mukaan, mikä tarkoittaa, että alhaisemman verokannan mukaan verotetuilla aloilla toimiville yrityksille myönnetään valikoiva etu. Komissio katsoo näin ollen, että järjestelmä on valtiontukijärjestelmä ja koska siihen ei voida soveltaa yhtäkään perustamissopimuksessa määrätyistä poikkeuksista, tuki ei sovellu yhteismarkkinoille.

234. Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on valituksenalaisen tuomion 143–146 kohdassa ensinnäkin toistanut periaatteet, joita sen mukaan on noudatettava tutkittaessa sellaisen verotustoimenpiteen valikoivuutta, joka voi olla EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea. Sen arvioimiseksi, oliko komissio noudattanut näitä periaatteita, ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on toistanut riidanalaisen päätöksen olennaiset osat niitä vääristelemättä valituksenalaisen tuomion 148–162 kohdassa.

235. Valituksenalaisen tuomion 163–168 kohdassa ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on tutkinut valikoivaa etua esittämällä perustelut, joita etenkin Government of Gibraltar on puolustanut ja joiden mukaan edellä mainitut verouudistuksen näkökohdat muodostavat täysin itsenäisen verojärjestelmän, jota on pidettävä verouudistuksella Gibraltarin alueella käyttöön otettuna yleisenä tai normaalina verojärjestelmänä. Näiden perustelujen mukaan tässä järjestelmässä ei ole normaalia verokantaa, pääasiallista veroa eikä toissijaista veroa tai poikkeusveroa. Yrityksen verorasitus tietyn vuoden aikana määräytyy seuraavien kahden toisiinsa vaikuttavan tekijän perusteella: yrityksen palkkaamien

työntekijöiden lukumäärä ja sen käyttämän kiinteistön pinta-ala sekä toisaalta yrityksen tuottama voitto.

236. Juuri tämän toteamuksen perusteella ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on arvostellut komissiota valituksenalaisen tuomion 170 kohdassa siitä, ettei tämä ollut täyttänyt velvollisuuttaan ensin määritellä tiedoksiannetun verojärjestelmän yleinen tai normaali järjestelmä ja tarvittaessa kyseenalaistaa Gibraltarin viranomaisten määritelmä kyseisestä järjestelmästä.

237. Koska ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on ennen kaikkea pyrkinyt perustellusti osoittamaan vääräksi komission erityisen menetelmän, katson, ettei se ole tehnyt oikeudellista virhettä jättäessään tutkimatta komission valikoivina pitämät näkökohdat.

238. Koska ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on pitänyt virheellisenä komission riidanalaisessa päätöksessä käyttämää menetelmää, se saattoi tyytyä toteamaan, kuten valituksenalaisen tuomion 187 kohdasta ilmenee, että komissio ei ollut osoittanut, että verouudistuksen kolmesta riidanalaisesta näkökohdasta aiheutuu valikoivia etuja.

239. Espanjan kuningaskunnan perustelua, joka koskee käsiteltävänä olevan verojärjestelmän ”de facto -valikoivuutta”, ei myöskään voida hyväksyä, koska siinä erotetaan verotuen käsite edun myöntämisestä, mikä edellä esitetyistä syistä ei ole mahdollista, vaan ensin on määriteltävä viitejärjestelmä. Lisäksi Gibraltarin järjestelmän taloudellisten vaikutusten tavoitteena näyttää olevan pikemminkin ”valikoivien haittojen” myöntäminen, koska alle yhtä prosenttia yrityksistä tosiasiassa verotetaan.

240. Näin ollen ehdotan, että unionin tuomioistuin hylkää komission ainoan valitusperusteen kuudennen osan ja Espanjan kuningaskunnan kahdeksannen valitusperusteen.

X Kohtuullista käsittelyaikaa koskevan oikeuden loukkaaminen ja asian ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimessa tapahtuvan käsittelyn lykkäämättä jättäminen [134]

A *Asianosaisten lausumat*

241. Espanjan kuningaskunta vetoaa kymmenennessä valitusperusteessaan siihen, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on loukannut Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan 1 kappaleessa taattua, jokaiselle kuuluvaa oikeutta saada asiansa käsitellyksi

134 – Espanjan valituksen kymmenes ja yhdestoista valitusperuste.

tuomioistuimessa kohtuullisen ajan kuluessa. Sen mukaan tuomio annettiin 54 kuukautta sen jälkeen, kun asiaa ryhdyttiin käsittelemään ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimessa, vaikka se piti käsitellä ensisijaisena asiana. Tämä vaikutti Espanjan mukaan oikeudenkäyntiin, koska yhteisöjen tuomioistuin ehti käsittelyn kohtuuttoman keston vuoksi antaa Azorit-tuomion ajankohtana, jolloin ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen olisi jo pitänyt antaa oma tuomionsa.

242. Espanjan kuningaskunnan yhdestoista valitusperuste perustuu ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen työjärjestyksen 77 artiklan a ja d alakohdan rikkomiseen, koska ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin ei ollut virallisesti määrännyt asian käsittelyn lykkäämisestä asianosaisten kuulemisen jälkeen vaan oli jättänyt sen ”lepäämään”. Espanja katsoo, että jättämällä asian käsittelemättä ilman virallista lykkäystä ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin esti asianosaisia käyttämästä työjärjestyksen 78 artiklassa tarjottua mahdollisuutta tulla kuulluiksi, ennen kuin ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin lykkää asian käsittelyä.

B *Asian arviointi*

243. Aion ensin täsmentää ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan merkitystä ja sen jälkeen ottaa kantaa siihen, onko oikeutta saada asiansa käsitellyksi kohtuullisen ajan kuluessa ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimessa mahdollisesti loukattu.

244. Sen virheen osalta, johon kuudennessa valitusperusteessa vedotaan, oikeuskäytännössä on todettu, että ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan 1 kappaleessa määrätään, että jokaisella on oikeus kohtuullisen ajan kuluessa oikeudenmukaiseen ja julkiseen oikeudenkäyntiin laillisesti perustetussa riippumattomassa ja puolueettomassa tuomioistuimessa silloin, kun päätetään hänen yksityisluonteisista oikeuksistaan ja velvollisuuksistaan tai häntä vastaan nostetusta rikossyytteestä. [135]

245. On kuitenkin todettava, että käsiteltävinä olevissa asioissa ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan 1 kappaleessa vahvistetun takuun loukkaamiseen on vedonnut jäsenvaltion hallitus. Katson kuitenkin, että julkisoikeudellinen oikeussubjekti ei voi erioikeuksiaan käyttäessään ja sopimusvaltiona ollessaan suoraan vedota ihmisoikeussopimuksen määräyksiin omaksi hyödykseen.

246. Ihmisoikeuksien suojelujärjestelmässä ihmisoikeussopimuksen 34 artikla estää ottamasta tutkittavaksi julkisten organisaatioiden nostamat kanteet, joissa ne puolustavat ihmisoikeuksiaan. [136] Katson myös, että ihmisoikeussopimuksen 1 artiklasta ilmenee, että valtiot toimivat yleissopimuksessa määriteltyjen oikeuksien takaajina, eikä sen

135 – Asia C-385/07 P, Der Grüne Punkt - Duales System Deutschland v. komissio, tuomio 16.7.2009 (Kok., s. I-6155, 177 kohta).

136 – Ks. erityisesti Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tutkittavaksi ottamista koskeva päätös nro 55346/00 asiassa Ayuntamiento de Mula v. Espanja ja Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tutkittavaksi ottamista koskeva osittaispäätös asiassa Christos Hatzitakis et les Mairies de Thermaikos et Mikra v. Kreikka.

määräyksiä voida suoraan soveltaa niiden hyväksi. Yleissopimus ei suojaa vaan velvoittaa niitä.

247. Mielestäni sama perustelu pätee soveltuvin osin myös Euroopan unionin perusoikeuskirjaan.[137] Perusoikeuskirja nimittäin sitoo unionia ja jäsenvaltioita, eikä niillä sen vuoksi ole siinä taattuja oikeuksia.

248. Tämä periaate ei kuitenkaan estä perusoikeuskirjan jotakin määräystä kuvastamasta yleistä oikeusperiaatetta, joka suojaa myös jäsenvaltioita. Käsitteellisestä näkökulmasta on kuitenkin tärkeää erottaa toisistaan yhtäältä subjektit, joita perusoikeudet sitovat, eli passiiviset subjektit, ja toisaalta subjektit, joille perusoikeudet kuuluvat, eli aktiiviset subjektit, joita ovat luonnolliset henkilöt tai oikeushenkilöt julkista valtaa käyttäviä julkisia elimiä lukuun ottamatta.

249. Unionin oikeuden yleistä periaatetta, jonka mukaan jokaisella on oikeus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin ja joka pohjautuu näihin perusoikeuksiin, ja erityisesti oikeutta saada asiansa käsitellyksi tuomioistuimessa kohtuullisessa ajassa, sovelletaan tuomioistuinmenettelyissä.[138] Tehokkaan oikeussuojan periaate on nimittäin jäsenvaltioiden yhteisestä valtiosääntöperinteestä johtuva unionin oikeuden yleinen periaate, joka on vahvistettu ihmisoikeussopimuksen 6 ja 13 artiklassa[139] ja vahvistettu uudelleen perusoikeuskirjan 47 artiklassa.

250. Näin ollen jäsenvaltioiden kaltaiset oikeussubjektit voivat tuomioistuinmenettelyissä vedota tehokkaaseen oikeussuojaan liittyviin oikeuksiin, erityisesti oikeuteen oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin, puolustautumisoikeuksien kunnioittamiseen ja oikeuteen tulla kuulluksi.[140]

251. Asiassa Der Grüne Punkt – Duales System Deutschland vastaan komissio annetun tuomion[141] mukaan perussäännön 58 artiklan ensimmäisestä kohdasta ja oikeuskäytännöstä ilmenee, että unionin tuomioistuimel-

137 – Nizzassa 7. joulukuuta 2000 julistettu Euroopan unionin perusoikeuskirja (EYVL C 364, s. 1; jäljempänä perusoikeuskirja).

138 – Ks. vastaavasti asia C-185/95 P, Baustahlgewebe v. komissio, tuomio 17.12.1998 (Kok., s. I-8417, 21 kohta) ja yhdistetyt asiat C-341/06 P ja C-342/06 P, Chronopost ja La Poste v. UFEX ym., tuomio 1.7.2008 (Kok., s. I-4777, 45 kohta).

139 – Asia 222/84, Johnston, tuomio 15.5.1986 (Kok., s. 1651, Kok. Ep. VIII, s. 621, 18 ja 19 kohta); asia 222/86, Heylens ym., tuomio 15.10.1987 (Kok., s. 4097, 14 kohta); asia C-424/99, komissio v. Itävalta, tuomio 27.11.2001 (Kok., s. I-9285, 45 kohta); asia C-50/00 P, Unión de Pequeños Agricultores v. neuvosto, tuomio 25.7.2002 (Kok., s. I-6677, 39 kohta) ja asia C-467/01, Eribrand, tuomio 19.6.2003 (Kok., s. I-6471, 61 kohta).

140 – Ks. tältä osin EY 226 ja EY 228 artiklan nojalla jäsenvaltioita vastaan nostettuihin jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeviin kanteisiin liittyvä oikeuskäytäntö ja sovellettavat menettelyä koskevat takeet.

141 – Em. asia, tuomion 176–179 kohta.

la on toimivalta tutkia, onko ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimessa tapahtunut oikeudenkäyntivirheitä, jotka ovat valittajan edun vastaisia, ja unionin tuomioistuimen on varmistettava, että yhteisön oikeuden yleisiä periaatteita on noudatettu. [142] On kuitenkin muistettava, että tuomion antamiseen kuluneen ajan kohtuullisuutta on arvioitava kuhunkin asiaan liittyvien olosuhteiden perusteella, joita ovat esimerkiksi asian monimutkaisuus ja se, miten asianosaiset ovat menetelleet. [143]

252. Oikeuskäytännön mukaan merkityksellisten arviointiperusteiden luettelo ei ole tyhjentävä ja että mainitun ajan kohtuullisuuden arviointi ei edellytä asian olosuhteiden järjestelmällistä tarkastelua kunkin arviointiperusteen valossa, kun oikeudenkäynnin kesto on perusteltu yhden ainoan arviointiperusteen nojalla. Niinpä asian monitahoisuudella tai kantajan viivästystä aiheuttavalla käyttäytymisellä voidaan perustella menettelyn ensi näkemältä liian pitkää kestoa. [144]

253. Käsiteltävinä olevissa asioissa menettely alkoi, kun Government of Gibraltar ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus toimittivat 9.6.2004 kumoamiskanteet ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen kirjaamoon. Menettely päättyi 18.12.2008, kun valituksenalainen tuomio annettiin. Oikeudenkäynti ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimessa kesti siten noin neljä ja puoli vuotta.

254. Minusta ei näin ollen vaikuta siltä, että menettelyn kestoa voidaan pitää erityisen pitkänä, kun kyseessä on näinkin mutkikas ja tärkeä asia. Espanjan kuningaskunnan perustelut eivät myöskään ole minusta vakuuttavat siltä osin kuin ne koskevat kyseisen keston vaikutuksia oikeudenkäynnin tulokseen. Menettelyn kestoa voidaan mielestäni päinvastoin perustella ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen käsiteltävänä olleen asian monimutkaisuudella ja merkityksellä.

255. Katson näin ollen, että nyt esillä olevassa asiassa ei voida todeta loukatun unionin oikeuden yleistä periaatetta, joka koskee oikeutta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin kohtuullisessa määräajassa.

256. Vielä on todettava yhdennentoista valitusperusteen osalta, että mielestäni asianosaisten oikeuksia ei voida väittää loukatun. Näin olisi sen sijaan tapahtunut, jos ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin olisi lykännyt menettelyä kuulematta ensin kyseisiä asianosaisia. Se, ettei ole sovellettu työjärjestyksen 78 artiklaa, ei tarkoita, että olisi rikottu menettelysääntöä siten, että kyseessä olisi oikeudellinen virhe, jonka unionin tuomioistuin voi tutkia valituksen yhteydessä.

142 – Em. asia Baustahlgewebe v. komissio, tuomion 19 kohta ja asia C-13/99 P, TEAM v. komissio, tuomio 15.6.2000 (Kok., s. I-4671, 36 kohta).

143 – Ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-403/04 P ja C-405/04 P, Sumitomo Metal Industries ja Nippon Steel v. komissio, tuomio 25.1.2007 (Kok., s. I-729, 116 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja asia C-146/08 P, Efkon v. parlamentti ja neuvosto, määräys 26.3.2009 (Kok., s. I-49*, 54 kohta).

144 – Em. yhdistetyt asiat Limburgse Vinyl Maatschappij ym. v. komissio, tuomion 188 kohta ja asia C-194/99 P, Thyssen Stahl v. komissio, tuomio 2.10.2003 (Kok., s. I-10821, 156 kohta).

XI Ratkaisuehdotus

257. Kaikki edellä esitetty huomioon ottaen ehdotan, että unionin tuomioistuin

– jättää tutkimatta Espanjan kuningaskunnan väitteen, joka koskee EY 5 ja EY 307 artiklan rikkomista

– hylkää muilta osin Euroopan komission asiassa C-106/09 tekemän valituksen ja Espanjan kuningaskunnan asiassa C-107/09 tekemän valituksen

– velvoittaa kunkin asianosaisen vastaamaan omista oikeudenkäyntikuluistaan.